



Sürdürülebilir Denetçilik: Yeşil Mesleğin Evrimi Üzerine Bir Değerlendirme Sustainability Auditing: An Evaluation on the Evolution of the Green Profession

Yasin REYHAN*

Özet: Günümüzde sürdürülebilirlik kavramı, yalnızca çevresel duyarlılık değil; aynı zamanda işletmelerin ekonomik ve sosyal sorumluluklarını da kapsayan çok yönlü bir yaklaşım olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu bağlamda, denetim mesleği de sürdürülebilirlik perspektifinden yeniden şekillenmektedir. Sürdürülebilirlik denetçiliği, şirketlerin çevresel, sosyal ve yönetim (ESG) boyutlarını içeren faaliyetlerinin güvence altına alınması sürecidir. Türkiye’de 29 Aralık 2023 tarihinde Resmî Gazete’de yayımlanan mevzuat ile birlikte belirli eşik değerleri aşan şirketler için sürdürülebilirlik raporlaması ve denetimi zorunlu hâle gelmiştir. Bu gelişmeler doğrultusunda Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) sürdürülebilirlik denetçiliğine yönelik yeni lisanslama sürecini başlatmıştır. Bu derleme çalışmasında sürdürülebilirlik denetçiliği kavramı, ulusal ve uluslararası düzenlemeler bağlamında ele alınmakta; ilgili standartlar ve uygulamalar değerlendirilmekte; gelecekte bu mesleğin nasıl evrileceğine ilişkin bir bakış sunulmaktadır. Çalışma, sürdürülebilirlik denetçiliği konusuna bütüncül bir yaklaşım getirmeyi amaçlamaktadır.

Abstract: Today, the concept of sustainability stands out as a multidimensional approach that encompasses not only environmental awareness but also the economic and social responsibilities of enterprises. In this context, the auditing profession is being reshaped from a sustainability perspective. Sustainability auditing refers to the assurance process of corporate activities that cover environmental, social, and governance (ESG) dimensions. In Türkiye, with the legislation published in the Official Gazette on December 29, 2023, sustainability reporting and auditing have become mandatory for companies that exceed certain threshold values. In line with these developments, the Public Oversight Authority (KGK) has launched a new licensing process for sustainability auditors. This review article addresses the concept of sustainability auditing in the context of national and international regulations, evaluates relevant standards and practices, and offers insights into the future evolution of this profession. The study aims to provide a holistic perspective on sustainability auditing.

Anahtar Kelimeler: Sürdürülebilirlik, Denetim, ESG, Bağımsız Denetçi, Yeşil Meslek

Keywords: Sustainability, Audit, ESG, Independent Auditor, Green Profession

Giriş

Küresel ölçekte yaşanan çevresel, sosyal ve ekonomik krizler; sürdürülebilir kalkınma ilkesinin yalnızca çevre politikalarıyla sınırlı olmadığını, kurumsal yapıların ve yönetim süreçlerinin de bu çerçevede yeniden şekillenmesi gerektiğini göstermektedir¹. İşletmeler, geleneksel finansal performans ölçütlerinin ötesine geçerek, çevresel etkilerini azaltma, sosyal sorumluluklarını yerine getirme ve kurumsal yönetim ilkelerine uygun hareket etme yükümlülüğü taşımaktadır². Bu kapsamda sürdürülebilirlik yalnızca bir yönetim paradigması değil, aynı zamanda denetim süreçlerini de kapsayan disiplinler arası bir çerçeveye dönüşmüştür.

Sürdürülebilirliğin kurumsal uygulamalar bağlamındaki en somut yansımalarından biri, sürdürülebilirlik raporlamasıdır. İşletmelerin çevresel, sosyal ve yönetim (Environmental, Social, Governance - ESG) alanlarındaki performanslarının sistematik biçimde izlenmesi, değerlendirilmesi ve şeffaf biçimde kamuoyuyla paylaşılması sürdürülebilirlik raporlaması ile mümkün olmaktadır. Ancak bu

* Dr. Yasin REYHAN, Yozgat Bozok Üniversitesi, Stratejik Yönetim ve Kalite Koordinatörlüğü, 0000-0003-0683-9117| yasin.reyhan@yobu.edu.tr

¹ John Elkington, *Cannibals with Forks: The Triple Bottom Line of 21st Century Business* (Oxford: Capstone, 1997), 22–31.

² Robert G. Eccles, Ioannis Ioannou ve George Serafeim, “The Impact of Corporate Sustainability on Organizational Processes and Performance”, *Management Science* 60/11 (2014): 2835–2857.

raporların yalnızca hazırlanmış olması yeterli değildir; aynı zamanda güvenilirlik, karşılaştırılabilirlik ve doğrulanabilirlik kriterlerini de sağlaması beklenmektedir. Bu noktada, sürdürülebilirlik raporlarının bağımsız ve tarafsız bir şekilde denetlenmesi ihtiyacı ortaya çıkmaktadır³. Bu gereklilikten hareketle, denetim mesleği yeni bir boyut kazanmış ve “sürdürülebilirlik denetçiliği” kavramı gündeme gelmiştir.

Literatürde sürdürülebilirlik raporlamasının artan önemi sıklıkla vurgulanmakta; ancak bu raporların güvence altına alınması süreci, yani “sürdürülebilirlik denetçiliği”, görece daha sınırlı bir araştırma alanı olarak öne çıkmaktadır. Hazaea ve diğerleri (2021), sürdürülebilirlik denetimine yönelik sistematik derlemelerinde, bu alandaki uygulama çeşitliliğine ve kurumsal standart eksikliğine dikkat çekmiştir⁴. Larrinaga ve arkadaşları (2018), farklı ülkelerdeki denetim içeriklerinin kurumsallaşma biçimlerini karşılaştırmalı olarak incelemiş ve profesyonel denetim hizmetlerinin ESG bağlamında nasıl evrildiğini tartışmıştır⁵. Öte yandan Gipper ve ekibi (2024), ABD’de sürdürülebilirlik denetim uygulamalarının gelişim eğilimlerini ortaya koyarak, özellikle S&P 500 şirketleri özelinde ESG güvencelerinin artan önemine vurgu yapmıştır⁶. Bu çalışmalar, sürdürülebilirlik denetiminin küresel düzeyde artan bir araştırma ve uygulama alanı hâline geldiğini göstermektedir.

Türkiye’de ise 29 Aralık 2023 tarihli ve 32414 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan düzenlemeyle birlikte sürdürülebilirlik raporlaması belirli eşikleri aşan işletmeler için zorunlu hâle getirilmiş; bu çerçevede sürdürülebilirlik denetçiliği kavramsal ve kurumsal olarak tanımlanmıştır⁷. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), bu yeni meslek alanı için denetim lisanslama sürecini başlatmış, meslek mensuplarına yönelik eğitim ve sınav uygulamalarına geçmiştir⁸.

Bu çalışmanın temel amacı, sürdürülebilirlik denetçiliği kavramını disiplinler arası bir yaklaşımla ele alarak, bu yeni denetim alanının kuramsal temellerini, normatif düzenlemelerini ve kurumsal gelişim sürecini bütüncül bir çerçevede değerlendirmektir. Özellikle çevresel, sosyal ve yönetim temelli denetim uygulamalarının artan önemi, geleneksel finansal denetim anlayışının sınırlarını zorlamış; böylece yeni bir denetim paradigmasının ortaya çıkmasına zemin hazırlamıştır. Bu doğrultuda çalışma, sürdürülebilirlik denetçiliğinin gerek ulusal düzeyde Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları (TSRS) ve Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) tarafından belirlenen lisanslama süreçleri bağlamında, gerekse uluslararası düzeyde Avrupa Yeşil Mutabakatı, IFRS S2 gibi standartlar ekseninde kavramsal, yapısal ve uygulamalı yönlerini incelemeyi amaçlamaktadır.

Sürdürülebilirlik Denetçiliği Kavramı ve Gelişimi

Sürdürülebilirlik denetçiliği, işletmelerin çevresel, sosyal ve yönetim (ESG) kriterleri çerçevesinde raporladıkları faaliyetlerin güvenilirliğini ve doğruluğunu değerlendiren bağımsız bir denetim türü olarak tanımlanmaktadır⁹. Geleneksel denetim uygulamalarının odak noktası olan finansal bilgiler, artık işletmenin sadece mali sağlığına değil, aynı zamanda çevreye olan etkisine, toplumsal duyarlılığına ve etik

³ International Federation of Accountants (IFAC), “Sustainability & Education Literature Review,” 2024, <https://www.ifac.org/news-events/2024-01/ifac-publishes-sustainability-education-literature-review>

⁴ Saddam A. Hazaea vd., “Sustainability Assurance Practices: A Systematic Review and Future Research Agenda,” *Journal of Environmental Management* 293 (2021): 126075.

⁵ Carlos Larrinaga vd., “Institutionalization of the Contents of Sustainability Assurance Services: A Comparison Between Italy and United States”, *Journal of Business Ethics* 163/1 (2020): 67–83.

⁶ Brandon Gipper, Samantha Ross ve Shawn X. Shi, “ESG Assurance in the United States”, *Review of Accounting Studies* (2024). Erişim:05.03.2025, <https://link.springer.com/article/10.1007/s11142-024-09856-2>

⁷ Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), “Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları ve Uygulama Kapsamı”, Resmî Gazete, 29 Aralık 2023.

⁸ Lebib Yalkın Akademi, “KGK Sürdürülebilirlik Denetçiliği Sınavına Hazırlık Programı”, erişim:05.03.2025, <https://lebibyalkin.com.tr/akademi/egitim/kgk-surdurulebilirlik-denetciligi-sinavina-hazirlık-programı>

⁹ IFAC (International Federation of Accountants), “Sustainability Assurance: Building Trust in ESG Reporting”, 2023, <https://www.ifac.org>.

yönetim yapısına ilişkin verileri de kapsamaktadır. Bu dönüşüm, sürdürülebilirlik denetçiliğini muhasebe, denetim ve yönetim eksenlerinde yeni bir uzmanlık alanı olarak ortaya çıkarmıştır¹⁰.

Sürdürülebilirlik denetiminin temelini oluşturan raporlama süreçleri ilk olarak 1980’li yıllarda gönüllülük esasına dayalı çevre raporlarıyla başlamıştır. Ancak 2000’li yıllarda artan kurumsal skandallar, iklim krizi ve Avrupa Birliği öncülüğünde geliştirilen düzenlemelerle birlikte, sürdürülebilirlik raporlaması giderek zorunlu ve standardize bir yapıya evrilmiştir¹¹. Bu evrim, beraberinde bu raporların bağımsız denetimini de zorunlu kılmış; böylece sürdürülebilirlik denetçiliği hem kurumsal hem de hukuki olarak gelişmeye başlamıştır¹².

Uluslararası düzeyde GRI (Global Reporting Initiative), IFRS S1/S2 ve Assurance Engagements on Sustainability Reports (ISAE 3000) gibi standartlar, sürdürülebilirlik denetçiliği uygulamalarının esaslarını belirleyen başlıca çerçeveler arasında yer almaktadır¹³. Ayrıca Avrupa Yeşil Mutabakatı ve AB Taksonomisi kapsamında yapılan yasal düzenlemeler, ESG raporlarının denetlenebilirliğini zorunlu kılarak mesleki standartların oluşumuna katkı sağlamıştır¹⁴.

Türkiye özelinde ise sürdürülebilirlik denetçiliği, 29 Aralık 2023 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan "Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları (TSRS)" ile yasal dayanak kazanmış; Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yapılan açıklamalarla bu alanda denetim yetkisi olan yeni bir lisans sisteminin kurulacağı duyurulmuştur¹⁵. Böylece Türkiye, uluslararası standartlarla uyumlu bir sürdürülebilirlik denetim sistemi geliştirme yönünde kurumsal bir adım atmıştır.

Sürdürülebilirlik denetçiliğinin gelişimi, sadece teknik bir mesleki alanın oluşumundan ibaret değildir; aynı zamanda etik sorumlulukların, toplumsal duyarlılığın ve çevresel sürdürülebilirliğin denetim yoluyla desteklenmesini içeren çok boyutlu bir dönüşümün yansımasıdır¹⁶. Bu nedenle sürdürülebilirlik denetçiliği, yalnızca denetim mesleğinin bir alt dalı değil; gelecek odaklı kurumsal sorumluluğun güvencesi olarak değerlendirilmektedir.

Türkiye’de ve Uluslararası Alanda Sürdürülebilirlik Denetçiliği Uygulamaları

Sürdürülebilirlik denetçiliği, yalnızca kurumsal raporlamayı değerlendiren teknik bir faaliyet olmanın ötesinde; uluslararası normlara dayanan, yasal yükümlülükler içeren ve mesleki yeterliliklerle çerçevelenen çok boyutlu bir uygulama alanı hâline gelmiştir. Bu alanın gelişimi, büyük ölçüde hem küresel hem de ulusal ölçekte benimsenen düzenleyici standartlara ve uygulayıcı kurumların yetki alanlarına bağlı olarak şekillenmektedir.

Uluslararası düzeyde, sürdürülebilirlik denetimine temel oluşturan başlıca düzenleyici çerçeveler arasında Global Reporting Initiative (GRI), International Sustainability Standards Board (ISSB) tarafından yayımlanan IFRS S1 ve IFRS S2 standartları ile ISAE 3000 (Revised) yer almaktadır¹⁷. Bu düzenlemeler,

¹⁰ Robert G. Eccles ve George Serafeim, “Corporate Sustainability and the Role of the Auditor”, Harvard Business School Working Paper, 2022.

¹¹ Ans Kolk, “Trends in Sustainability Reporting by the Fortune Global 250”, Business Strategy and the Environment 12/5 (2003): 279–291.

¹² Rob Gray, “Is Accounting for Sustainability Actually Accounting for Sustainability... and How Would We Know? An Exploration of Narratives of Organisations and the Planet”, Accounting, Organizations and Society 35/1 (2010): 47–62.

¹³ International Sustainability Standards Board (ISSB), “IFRS S1 and S2 Standards”, 2023, erişim: 06.03.2025, <https://www.ifrs.org>.

¹⁴ European Commission, “EU Taxonomy and Sustainable Finance Disclosure Regulation”, 2022, erişim: 06.03.2025, <https://ec.europa.eu>.

¹⁵ KGK, “TSRS Uygulama Rehberi ve Sürdürülebilirlik Denetçiliği Yetkilendirme Süreci”, Resmî Gazete, 29 Aralık 2023.

¹⁶ Carol A. Adams, “The Ethical Challenges in Assuring Sustainability Reports”, Journal of Business Ethics 100/1 (2011): 9–19.

¹⁷ International Federation of Accountants (IFAC), Sustainability Assurance: Building Trust in ESG Reporting, 2023, erişim: 06.03.2025, <https://www.ifac.org>.

özellikle büyük ölçekli işletmelerin ESG kriterlerine uygun şekilde raporlama yapmalarını ve bu raporların bağımsız denetimden geçmesini öngörmektedir¹⁸. GRI tarafından oluşturulan göstergeler işletmelerin çevresel etkilerini, sosyal sorumluluklarını ve yönetim yapılarını sistematik biçimde raporlamalarına imkân tanırken; ISAE 3000 standardı, bu bilgilerin denetlenmesinde esas alınan güvence çerçevesini belirlemektedir¹⁹.

Ayrıca, Avrupa Birliği tarafından yürürlüğe konulan Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) ve EU Taxonomy Regulation, sürdürülebilirlik denetiminin sadece gönüllü bir uygulama değil, zorunlu bir yasal yükümlülük olarak kabul edilmesini sağlamıştır²⁰. Bu bağlamda Avrupa'daki şirketler, 2024 yılı itibarıyla sürdürülebilirlik raporlarını belirli formatlarda yayımlamak ve bağımsız denetimden geçirmekle yükümlüdür²¹. Bu düzenlemeler sürdürülebilirlik denetçiliği mesleğini yalnızca bir etik sorumluluk alanı değil, aynı zamanda denetim piyasasında ayrı bir uzmanlık sahası hâline getirmiştir²².

Türkiye'de ise sürdürülebilirlik denetçiliği uygulamaları, 29 Aralık 2023 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları (TSRS) ile kurumsal bir zemine oturtulmuştur²³. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), söz konusu düzenlemeyle birlikte sürdürülebilirlik denetimi yapacak kişilere yönelik lisanslama sürecini başlatmış ve bağımsız denetçilik yetkisi olan meslek mensuplarının ayrıca sınavla yetkilendirilmesini öngören bir model benimsemiştir²⁴. TSRS ile birlikte Türkiye, IFRS S1-S2 ve GRI standartlarıyla uyumlu ulusal sürdürülebilirlik raporlaması ve denetimi sistemini kurumsallaştırma sürecine girmiştir. Bu bağlamda sürdürülebilirlik denetçiliği, sadece teknik denetim becerisi değil; aynı zamanda çevresel sorumluluk, yönetim etiği ve toplumsal duyarlılık gerektiren çok disiplinli bir yeterlilik alanı olarak kabul edilmektedir²⁵.

Küresel ölçekteki düzenlemeler ve Türkiye'nin eşgüdüm çabaları dikkate alındığında, sürdürülebilirlik denetçiliği mesleğinin gelecekte daha da genişleyeceği; denetim mesleği içinde ayrı bir uzmanlık alanı olarak yapılandırılacağı ve yasal yükümlülüklerin artmasıyla birlikte denetim kalitesinin artırılmasına katkı sağlayacağı öngörülmektedir.

Bu çerçevede Türkiye ve uluslararası düzenlemeler karşılaştırmalı olarak ele alındığında, aşağıdaki tabloda görüldüğü üzere; iki sistem arasında önemli yapısal benzerlikler olduğu kadar kurumsallaşma düzeyinde bazı farklılıklar da mevcuttur:

Kriter	Türkiye	Uluslararası
Düzenleyici Kurum	KGK (Kamu Gözetimi Kurumu)	ISSB, IAASB, Avrupa Komisyonu
Hukuki Dayanak	TSRS – Resmî Gazete, 29 Aralık 2023	IFRS S1-S2, ISAE 3000, CSRD (AB)

¹⁸ IFRS Foundation, IFRS S1 and S2 Sustainability Disclosure Standards, 2023, erişim: 06.03.2025, <https://www.ifrs.org>.

¹⁹ International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), ISAE 3000 (Revize edildi), 2020.

²⁰ European Commission, Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD), 2022, erişim: 03.03.2025, <https://ec.europa.eu>.

²¹ KPMG, EU Sustainability Reporting: Practical Guidance for CSRD Compliance, 2023.

²² Adams, "The Ethical Challenges", 9–19.

²³ Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), "Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları Hakkında Duyuru", Resmî Gazete, 29 Aralık 2023.

²⁴ Lebib Yalkın Akademi, erişim:03.03.2025, "KGK Sürdürülebilirlik Denetçiliği Sınavına Hazırlık Programı", <https://lebiyalkin.com.tr/akademi/egitim/kgk-surdurulebilirlik-denetciligi-sinavina-hazirlik-programi>.

²⁵ Zeynep Tor, Deniz Tuncel ve Zaman Özer, "Legal Regulations on Corporate Sustainability Reporting in the European Union and Türkiye", Turkish Law Blog, 11 Kasım 2024.

Geçerlilik Başlangıcı	1 Ocak 2024	2024 (CSRD) / 2023 (IFRS)
Denetim Standardı	TSRS + ISAE 3000 uyumlu çerçeve	GRI, ISAE 3000, IFRS tabanlı
Denetim Zorunluluğu	Eşik değer üzeri şirketler için zorunlu	Büyük ölçekli AB şirketleri için zorunlu
Lisanslama Süreci	Bağımsız denetçiler için ayrı sınav ve belge	Henüz evrensel bir sistem yok; ülkeye göre farklılık gösteriyor
Uygulama Alanı	BIST şirketleri, büyük ölçekli işletmeler	Çok uluslu şirketler, S&P 500, AB içi firmalar
Uluslararası Uyumluluk	IFRS S1-S2 ve GRI ile yüksek uyum	Standart uyumu ülkeden ülkeye değişmekle birlikte AB içinde yüksek düzeyde

Figür 1: Türkiye ve Uluslararası Sürdürülebilirlik Denetçiliği Uygulamalarının Karşılaştırması

Fig. 1’de sunulan karşılaştırmalı analiz, Türkiye ile uluslararası düzeyde sürdürülebilirlik denetçiliği uygulamaları arasında yapısal, işlevsel ve düzenleyici düzlemdeki benzerlik ve farklılıkları sistematik biçimde ortaya koymaktadır. Türkiye’de sürdürülebilirlik denetçiliği, KGK öncülüğünde geliştirilen TSRS temelli yasal altyapı ve lisanslama süreci ile uluslararası standartlarla büyük ölçüde uyumlu bir yapıya kavuşturulmuştur. Bu durum, sürdürülebilirlik denetiminin ülkemizde yalnızca bir teknik faaliyet olmaktan çıkarılıp, yasal yükümlülük, profesyonel yeterlilik ve etik sorumluluk temelli bir meslek alanı olarak tanımlanmaya başladığını göstermektedir.

Bununla birlikte, Avrupa Birliği başta olmak üzere uluslararası uygulamalarla kıyaslandığında, Türkiye’nin bu alanda henüz gelişmekte olan bir kurumsallaşma süreci içinde olduğu görülmektedir. AB ülkelerinde CSRD ve IFRS tabanlı standartlar doğrultusunda sürdürülebilirlik denetimleri, çok paydaşlı, yüksek güvence odaklı ve kurumsal yönetişimi destekleyici bir yapıya sahipken; Türkiye uygulamaları, daha çok teknik ve düzenleyici odaklı bir gelişim seyri izlemektedir. Özellikle lisanslama süreçlerinin merkezi yapısı ve uygulama alanlarının sınırlı ölçekli hedef kitesine odaklanması, Türkiye’nin stratejik olarak güvenli fakat evrimsel bir yaklaşım benimsediğini ortaya koymaktadır.

Bu bağlamda, sürdürülebilirlik denetçiliğinin yalnızca teknik ve yasal bir gereklilik olarak değil; aynı zamanda etik duyarlılığı yüksek, kamu yararı odaklı ve disiplinler arası bir uzmanlık alanı olarak gelişebilmesi için daha bütüncül bir mesleki ekosistemin inşa edilmesine ihtiyaç duyulmaktadır. Bu değerlendirmeler ışığında, çalışmanın sonuçları ve önerileri bir sonraki bölümde bütüncül olarak tartışılmaktadır.

Sonuç ve Değerlendirme

Sürdürülebilirlik kavramının küresel düzeyde kurumsal yönetişimin temel bir bileşeni hâline gelmesiyle birlikte, bu dönüşümün denetim alanına da yansıdığı ve “sürdürülebilirlik denetçiliği” adı altında yeni bir mesleki yapı oluştuğu gözlemlenmektedir. Bu çalışma, söz konusu yapının kuramsal temellerini ve uygulama pratiklerini disiplinler arası bir bakış açısıyla ele alarak, sürdürülebilirlik denetçiliğinin nasıl şekillendiğini, hangi standartlara dayandığını ve gelecekte nasıl bir yöne evrileceğini bütüncül biçimde tartışmayı amaçlamıştır.

Elde edilen bulgular göstermektedir ki, sürdürülebilirlik denetçiliği yalnızca çevresel ve sosyal performansın güvencesini sağlayan bir araç değil; aynı zamanda etik ilkelerle desteklenen, şeffaflık, hesap

verebilirlik ve paydaş güveni gibi yönetim ilkelerini somutlaştıran stratejik bir meslek alanı olarak yükselmektedir. Uluslararası standartlar (GRI, IFRS S1-S2, ISAE 3000) bu alana evrensel bir referans çerçevesi kazandırırken; Türkiye'deki yasal gelişmeler (TSRS ve KGK'nın lisanslama süreçleri) bu evrime kurumsal bir karşılık üretmektedir.

Ancak, mevcut yapı hâlâ bazı temel açmazlarla karşı karşıyadır: Denetçilerin ESG alanında yeterli çok disiplinli bilgiye sahip olup olmadığı, uygulama rehberlerinin yetersizliği, ESG verilerinin bütüncül dijital sistemlerle izlenebilir olmaması ve özellikle küçük-orta ölçekli işletmelerin raporlamaya hazırlık düzeyi gibi meseleler, bu alanın gelişimini sınırlandırmaktadır.

Bu bağlamda, farklı kurumsal aktörlere yönelik aşağıdaki öneriler, sürdürülebilirlik denetçiliğinin etkinliğini ve sürdürülebilirliğini artırmaya yönelik bir yol haritası niteliğindedir:

Düzenleyici Kurumlar (KGK, SPK, Ticaret Bakanlığı) İçin Öneriler

- Sürdürülebilirlik denetçiliği lisanslama süreçlerinde, denetçilere yalnızca teknik denetim bilgisi değil; ESG, çevre mevzuatı, etik ve sürdürülebilirlik raporlama terminolojisi gibi alanlarda zorunlu eğitim modülleri sağlanmalıdır.
- TSRS kapsamı, sadece finansal büyük ölçekli şirketlerle sınırlı kalmamalı; etki bazlı sınıflama benimsenerek çevresel riski yüksek sektörlerde faaliyet gösteren işletmeler de denetim kapsamına alınmalıdır.
- ESG verilerinin standartlaştırılması ve merkezi olarak izlenebilmesi için dijital sürdürülebilirlik bilgi sistemi (örneğin TSRS-Port) kurulmalı ve işletmelerin veri entegrasyonu teşvik edilmelidir.

Meslek Örgütleri ve Denetim Firmaları İçin Öneriler

- Denetim firmaları, sürdürülebilirlik denetimi konusunda uzmanlık birimleri oluşturmalı ve bu alanda çalışan profesyonellere yönelik iç denetim rehberleri yayımlamalıdır.
- Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) gibi meslek örgütleri, sürdürülebilirlik denetçiliğini mesleki gelişim planlarına entegre etmeli ve sertifikalı uzmanlık programları geliştirmelidir.
- Denetçilerin karşılaştıkları etik ikilemleri raporlayabilecekleri bir etkileşimli etik destek ağı kurulmalı, bu sayede meslek içi dayanışma ve rehberlik mekanizmaları güçlendirilmelidir.

İşletmeler İçin Öneriler

- İşletmeler, sürdürülebilirlik raporlamasını bir yasal zorunluluk değil; stratejik bir iletişim aracı olarak görmeli ve ESG raporlarını entegre yönetim anlayışlarıyla ilişkilendirmelidir.
- Sürdürülebilirlik birimlerinde çalışan personel ile denetim birimleri arasında kurumsal koordinasyon yapıları tesis edilmeli; ESG göstergeleri, iç kontrol sistemine entegre edilmelidir.
- Özellikle KOBİ'lere yönelik rehberlik dokümanları ve dijital şablonlar sağlanarak, bu işletmelerin denetime hazırlık kapasiteleri artırılmalıdır.

Sonuç olarak, sürdürülebilirlik denetçiliği yalnızca yeni bir meslek alanı değil; aynı zamanda çevresel ve sosyal sorumluluğun kurumsal yapı içerisinde güvence altına alındığı, etikle bütünleşmiş bir denetim paradigmasıdır. Türkiye'nin bu yönde attığı kurumsal adımlar umut vericidir; ancak bu dönüşümün kalıcı ve etkili olabilmesi için çok aktörlü bir iş birliği, disiplinler arası bilgi paylaşımı ve sürekli mesleki gelişim anlayışıyla desteklenmesi gerekmektedir.

Kaynakça

- Adams, Carol A. "The Ethical Challenges in Assuring Sustainability Reports". *Journal of Business Ethics* 100/1 (2011): 9–19.
- Deloitte. AI and ESG: Enhancing Assurance Through Technology. London: Deloitte Insights, 2024.
- Eccles, Robert G., George Serafeim. "Corporate Sustainability and the Role of the Auditor". Harvard Business School Working Paper, 2022.
- Eccles, Robert G., Ioannis Ioannou, George Serafeim. "The Impact of Corporate Sustainability on Organizational Processes and Performance". *Management Science* 60/11 (2014): 2835–2857.
- Elkington, John. *Cannibals with Forks: The Triple Bottom Line of 21st Century Business*. Oxford: Capstone, 1997.
- European Commission. Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD). 2022. Erişim: 03.03.2025. <https://ec.europa.eu>
- European Commission. EU Taxonomy and Sustainable Finance Disclosure Regulation. 2022. Erişim: 06.03.2025. <https://ec.europa.eu>
- Gipper, Brandon, Samantha Ross, Shawn X. Shi. "ESG Assurance in the United States". *Review of Accounting Studies* (2024). Erişim: 05.03.2025. <https://link.springer.com/article/10.1007/s11142-024-09856-2>
- Gray, Rob. "Is Accounting for Sustainability Actually Accounting for Sustainability... and How Would We Know? An Exploration of Narratives of Organisations and the Planet". *Accounting, Organizations and Society* 35/1 (2010): 47–62.
- Hazaea, Saddam A., Hafiez Sofyani, Ahmad N. A. Wahab, Nurul H. Othman. "Sustainability Assurance Practices: A Systematic Review and Future Research Agenda". *Journal of Environmental Management* 293 (2021): 126075.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). ISAE 3000 (Revised): Assurance Engagements Other Than Audits or Reviews of Historical Financial Information. New York: IFAC, 2020.
- International Federation of Accountants (IFAC). Sustainability & Education Literature Review. 2024. Erişim: 06.03.2025. <https://www.ifac.org/news-events/2024-01/ifac-publishes-sustainability-education-literature-review>
- International Federation of Accountants (IFAC). Sustainability Assurance: Building Trust in ESG Reporting. 2023. Erişim: 06.03.2025. <https://www.ifac.org>
- International Sustainability Standards Board (ISSB). IFRS S1 and S2 Standards. 2023. Erişim: 06.03.2025. <https://www.ifrs.org>
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). "TSRS Uygulama Rehberi ve Sürdürülebilirlik Denetçiliği Yetkilendirme Süreci". Resmî Gazete, 29 Aralık 2023.
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). "Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları Hakkında Duyuru". Resmî Gazete, 29 Aralık 2023. <https://www.kgk.gov.tr>
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). "Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları ve Uygulama Kapsamı". Resmî Gazete, 29 Aralık 2023.
- KPMG. EU Sustainability Reporting: Practical Guidance for CSRD Compliance. Amsterdam: KPMG Insights, 2023.
- Larrinaga, Carlos, Beatriz García-Torea, Pablo de Villiers. "Institutionalization of the Contents of Sustainability Assurance Services: A Comparison Between Italy and United States". *Journal of Business Ethics* 163/1 (2020): 67–83.
- Lebib Yalkın Akademi. "KGK Sürdürülebilirlik Denetçiliği Sınavına Hazırlık Programı." Erişim: 05.03.2025. <https://lebibyalkin.com.tr/akademi/egitim/kgk-surdurulebilirlik-denetciligi-sinavina-hazirlik-programi>
- Tor, Zeynep, Deniz Tuncel, Zaman Özer. "Legal Regulations on Corporate Sustainability Reporting in the European Union and Türkiye". *Turkish Law Blog*, 11 Kasım 2024.