

TÜRKİYE SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORLAMA STANDARTLARI İLE TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI ARASINDAKİ İLİŞKİ ÜZERİNE BİR DEĞERLENDİRME¹

AN ASSESSMENT OF THE RELATIONSHIP BETWEEN TURKISH SUSTAINABILITY REPORTING STANDARDS AND TURKISH FINANCIAL REPORTING STANDARDS

Başak ATAMAN^{ID}* Kezban ŞİMŞEK^{ID}**

*Araştırma Makalesi / Geliş Tarihi: 29.08.2025
Kabul Tarihi: 31.12.2025*

Öz

UFRS Vakfı, küresel muhasebe standartları yayıncısı olma hedefini, küresel sürdürülebilirlik standartları yayıncısı olmada da ortaya koymuş, sürdürülebilirlik raporlamasında da güvenilir ve karşılaştırılabilir sürdürülebilirlik bilgilerini sunma amacı ile bünyesinde yer alan ISSB’ce hazırlanan Sürdürülebilirlik Standartlarını yayınlamıştır. Bu çalışma, Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları (TSRS) ile Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)/Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) arasındaki ilişkiyi incelemek ve sürdürülebilirlik raporlamasında doğrudan ya da dolaylı olarak kullanılacak veya fayda sağlayabilecek Finansal Raporlama Standartlarını ortaya koymak amacı taşımaktadır. Doküman analizi yönteminin kullanıldığı çalışmada, TSRS ve TFRS/TMS arasında teorik ve standart bazlı bağlantılar olduğu tespit edilmiştir. Sürdürülebilirlik raporlamasında, özellikle TMS 1/TFRS 18, TFRS 1, 7, 9, 13, 15, 16, 17, 19, TMS 8, 16, 36, 37, 38 gibi standartların ilişkili olduğu tespit edilmiştir. Bu iki standart seti, özellikle entegre raporlama çerçevesinde birlikte kullanıldığında; işletmelerin hem sürdürülebilirlik hem de finansal bilgilerinin karşılıklı bağlantıları da içerecek şekilde bir bütün olarak sunulmasına ve yüksek kaliteli bilginin üretilmesine yardımcı olacaktır.

Anahtar Kelimeler: Sürdürülebilirlik Raporlaması, Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları, Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Türkiye Muhasebe Standartları.

JEL Sınıflaması: M40, M41, M48.

Abstract

The IFRS Foundation has demonstrated its goal of becoming a global accounting standards setter by also becoming a global sustainability standards setter. With the aim of providing reliable and comparable sustainability information in sustainability reporting, it has published the Sustainability Standards prepared by the ISSB within its structure. This study aims to examine the relationship between the Turkish Sustainability Reporting Standards (TSRS) and the Turkish Financial Reporting Standards (TFRS)/Turkish Accounting Standards (TAS) and to identify Financial Reporting Standards that can be used directly or indirectly in sustainability reporting or that can provide benefits. Using the document analysis method, the study found that there are theoretical and standard-based connections between TSRS and TFRS/TMS. In sustainability reporting, it was found that standards such as IAS 1/IFRS 18, IFRS 1, 7, 9, 13, 15, 16, 17, 19, IAS 8, 16, 36, 37, and 38 are particularly relevant. When used together, particularly within an integrated reporting framework, these two sets of standards will help present companies’ sustainability and financial information as a whole, including their interconnections, thereby facilitating the production of high-quality information.

Keywords: Sustainability Reporting, Turkish Sustainability Reporting Standards, Turkish Financial Reporting Standards, Turkish Accounting Standards.

JEL Classification: M40, M41, M48.

¹ **Bibliyografik Bilgi (APA):** FESA Dergisi, 2025; 10(4) , 529 - 545 / DOI: 10.29106/fesa.1773854

* Prof. Dr., Marmara Üniversitesi İşletme Fakültesi, bataman@marmara.edu.tr, İstanbul – Türkiye, ORCID: 0000-0003-2065-6800

** Dr. Öğr. Üyesi, Kastamonu Üniversitesi İİBF, kdemir@kastamonu.edu.tr, Kastamonu – Türkiye, ORCID: 0000-0002-2365-6163

1. Giriş

Sürdürülebilirlik, gelecek nesillerin gereksinimlerinin bugünün gereksinimlerinden ödün vermeksizin karşılanması olarak tanımlanmakta (WCED, 1987: 43) ve küresel anlamda artarak önem kazanmaktadır (Bataleblu ve diğ., 2024: 237). Sürdürülebilirliğin önem kazanmasında dünyayı tehdit eden ve küresel felaketlerle sonuçlanan iklim krizlerinin yanı sıra sosyal eşitsizlikler ve cinsiyet ayrımcılığı gibi toplumsal sorunlar da etkili olmuştur (Ali ve diğ., 2023: 776). Bu sorunların üstesinden gelme noktasında küresel çabalar gitgide artarken, işletmeler de bu sürecin önemli bir parçası olarak sürdürülebilirlikle ilgili önemli adımlar atmaya başlamıştır. İşletmelerin sürdürülebilirlik girişimlerinin önemli bir parçası olmasında yatırımcıların yanı sıra işletmenin tüm ilgililerinin sürdürülebilirlik bilgilerinin ifşası noktasında artan talepleri etkili olmuştur (Hoque, 2017: 241). Bu talebin bir sonucu olarak işletmeler faaliyetlerinin sürdürülebilirliği nasıl etkilediğini, sürdürülebilirliğin işletme faaliyetlerini nasıl etkilediğini, bunların işletmenin finansal performansı, durumu ve nakit akışları üzerinde yarattığı finansal etkileri raporlamaya başlamışlardır.

İşletmelerin finansal bilgilerinin ifşasında küresel muhasebe standartları yayıncısı olma hedefini sürdürülebilirlik raporlamasında da ortaya koymaya çalışan UFRS Vakfı (International Financial Reporting Standards Foundation-Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Vakfı), işletmelerin sürdürülebilirlik bilgilerinin açıklanmasında kullanacakları sürdürülebilirlik standartlarını hazırlamak üzere bünyesinde ISSB (International Sustainability Standards Board-Uluslararası Sürdürülebilirlik Standartları Kurulu)'yi kurmuş (IFRS Foundation, 2025a) ve ISSB tarafından sürdürülebilirlik raporlamasında ortak bir raporlama dili oluşturma maksadıyla Sürdürülebilirlik Standartları S1 ve S2 yayınlanmıştır (IFRS Sustainability, 2023: 2). Yayınlanan bu standartlar Türkiye’de de TFRS/TMS’ler gibi Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları (TSRS) olarak kabul edilmiş ve TSRS’lerin kullanımı kapsam dahilindeki şirketler için 1 Ocak 2024 ve sonrasındaki hesap dönemleri için zorunlu kılınmıştır (KGK, 2023a).

Sürdürülebilirlik standartları ve finansal raporlama standartları kendi özel amaçlarına hizmet ediyor olsa da sürdürülebilirlik açıklamalarının finansal etkilerinin iyi anlaşılması bakımından bu iki standart seti arasındaki ilişki önemli görülmektedir. Nitekim UFRS Vakfı da bu iki standart seti arasındaki bağlantıya dikkat çekmekte, finansal bilgi kullanıcılarının ihtiyacı olan yüksek kaliteli bilginin sunumunda muhasebe standartları ile sürdürülebilirlik standartlarının birlikte kullanımının altını çizmektedir (IFRS Foundation, 2025b).

Bu çalışmada, Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları (TSRS) ile Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)/Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) arasındaki ilişki incelenmiş ve sürdürülebilirlik raporlamasında doğrudan ya da dolaylı olarak kullanılacak veya fayda sağlayabilecek bazı önemli Finansal Raporlama Standartlarını ortaya koymak amaçlanmıştır. Bu amaç kapsamında çalışmada nitel araştırma yöntemlerinden biri olan doküman analizi yöntemi kullanılmıştır. Doküman analizi kapsamında; TSRS’ler, TFRS/TMS’ler ile UFRS Vakfının bu iki standart seti arasındaki ilişkiyi ortaya koymaya yönelik olarak yayınlamış olduğu yayınlar incelenmiştir.

2. Kavramsal Çerçeve

2.1. Sürdürülebilirlik Kavramı

Sürdürülebilirlik; bir varlığın, gelirin veya sürecin zaman içerisinde devam ettirilmesi olarak tanımlanmaktadır. Ancak varlık, gelir ya da sürecin sürdürülebilmesi, çevresel sınırların gözetilmesini ve insan faaliyetlerinin doğal sistemlerin sürdürülebilirliğine uyarlanması gerektirmekte; çevresel boyutun dikkate alınmadığı bir sürdürülebilirlik anlayışı mümkün olmamaktadır (Klarin, 2018: 69-70). Sürdürülebilirlik, tüm insan faaliyetlerinde içinde bulunulan dünyaya karşı sorumlu olma bilinci ile hareket edilmesi gerekliliğini ifade etmektedir. Bu bakış açısı sürdürülebilirliğin erken dönem tanımlarının da hareket noktasını oluşturan çevresel endişelere yöneliktir. Ancak bugün gelinen noktada sürdürülebilirlik kavramı, çevresel endişelerin yanı sıra sosyal ve ekonomik endişelerin de yönetildiği ve en nihayetinde sürdürülebilir kalkınma amaçlarına hizmet eden bir bakış açısına evrilmiştir (Klarin, 2018: 70; Köse ve Ağdeniz, 2024: 1). Buna göre, sürdürülebilirlik; ekolojik sürdürülebilirliğin, sosyo-kültürel ve ekonomik(yönetişim) sürdürülebilirliği dikkate almak için temel bir çerçeve haline geldiği (Klarin, 2018: 70) ve küresel anlamda artarak önem kazanmaya başlamış bir kavramdır.

Sürdürülebilirliğin çevresel, sosyal ve ekonomik(yönetişim) olmak üzere üç unsuru bulunmaktadır. OECD (2001: 10) bu üç unsura dikkat çekmekte; insan ihtiyaçlarının karşılanmasının ekonomik ihtiyaçların ötesinde, insanların temiz ve sağlıklı bir çevre özelemlerini ve sosyal kalkınma bağlamında tercihlerini de içerecek şekilde ele alınması gerektiğini ifade etmektedir. Sürdürülebilirliğin sağlanmasında her bir unsurun diğer unsurların çıkarlarını gözetmesi ve bu üç unsurun bir denge içerisinde ele alınması gerekmektedir (Drexhage ve Murphy, 2010: 2). Bu unsurlar, sürdürülebilir kalkınma kavramının özünü oluşturmaktadır ve sürdürülebilirlik faaliyetlerinin başarıya ulaşması açısından oldukça önemlidir (Klarin, 2018: 68)

Sürdürülebilirliğe yönelik küresel anlamda artan endişeler, sürdürülebilir kalkınmanın sağlanmasına yönelik çok sayıda girişimi de beraberinde getirmiştir. Bu sürecin önemli kilometre taşlarından biri 1987 yılında yayınlanan Brutland raporudur. Bu raporda sürdürülebilirlik “gelecek nesillerin gereksinimlerinin bugünün gereksinimlerinden ödün verilmeksizin karşılanması” olarak tanımlanmış (WCED, 1987: 43) ve sürdürülebilirliğe yönelik endişelere dikkat çekilmiştir. Bir diğer önemli kilometre taşı ise 2015 yılında yapılan Gündem 2030: BM Sürdürülebilir Kalkınma Zirvesi’dir. Bu zirvede Gündem 2030: BM Sürdürülebilir Kalkınma Hedefleri (SKH) kapsamında 17 hedef ve 169 alt hedef kabul edilmiş, sürdürülebilir şehirler, iklim değişikliği, kuraklıkla mücadele, biyolojik çeşitliliğin korunması gibi çevre konuları sürdürülebilir kalkınma gündemine alınmıştır (UN, 2015).

2.2. Sürdürülebilirlik Raporlaması

Sürdürülebilirlik kavramı, belli bir grup ya da kişilerin ötesinde toplumun tüm unsurlarının ortak çabasını gerektiren girişimlerin bütününe ifade etmektedir. Sürdürülebilir kalkınmayı sağlama noktasında toplumun tüm unsurları üzerine düşeni yaparak, bu sürece destek olmalıdırlar. İşletmeler operasyonel süreçleri ile sürdürülebilirliği hem etkileyen hem de sürdürülebilirlikten etkilenen birimler olarak bu sürecin en önemli aktörleri arasında yer almaktadır. Geline nokta işletmelerden artık sürdürülebilirlik girişimlerinde bulunmaları beklenmektedir. Bunun yanı sıra hem bu sürdürülebilirlik girişimlerini hem de faaliyetlerinin sebep olduğu ve faaliyetlerinin etkilendiği sürdürülebilirliğe ilişkin sonuçları raporlamaları beklenmektedir. İşletme ile ilgili ekonomik kararlar verecek yatırımcılar, işletme performansının sadece finansal bilgilerle değerlendirildiği anlayışın ötesine geçmiş, finansal bilgilerin yanı sıra çevresel, sosyal ve yönetim (ÇSY) konularındaki risk ve belirsizliklerin de işletme performansına olan etkisinin değerlendirilmesini mümkün kılan sürdürülebilirlik bilgisini talep etmeye başlamışlardır (KGK, 2023b: 1). Dolayısıyla işletmeler artık finansal verilerinin de ötesinde finansal olmayan verilerinin de kamuoyu ile paylaşılması gerekliliği ile karşı karşıyadır (Signitzer ve Prexl, 2007: 2; Schneider, 2015: 525). Bu noktada işletmelerin artan paydaş beklentisi, yapılan yasal düzenlemeler ve kurumsal meşruiyeti sağlama sebebiyle sürdürülebilirliğe yönelik iş stratejileri geliştirmeye ve bunları raporlamaya başladığı görülmektedir. İşletmeler sürdürülebilirliğe yönelik bilgilerini sürdürülebilirlik raporları aracılığı ile paydaşlarına sunmaktadır. Sürdürülebilirlik raporları, işletmelerin sürdürülebilirlik faaliyetlerini, işletmelerde yürütülen operasyonların sebep olduğu çevresel, sosyal ve ekonomik riskleri ve işletme operasyonlarını etkileyen çevresel, sosyal ve ekonomik riskleri raporlamakta kullanılmaktadır (Gümrah ve Büyükepeççi, 2019: 307).

İşletmeler sürdürülebilirlik bilgilerini çeşitli raporlama çerçeveleri ile sunmakta; sürdürülebilirlik raporlamasında kullanılan ve her biri kendi kuruluş amaçlarına hizmet eden çok sayıda raporlama çerçevesi bulunmaktadır. Uygulamada kullanılan çok sayıda raporlama çerçevesi kendi kuruluş amaçlarına hizmet etmekle birlikte, sürdürülebilirlik raporlaması ile sağlanabilecek çok sayıda fayda söz konusudur. Bu anlamda sürdürülebilirlik raporları; risk ve fırsatların daha iyi anlaşılmasını sağlar, finansal ve finansal olmayan performans arasındaki bağlantıyı vurgular, uzun vadeli yönetim stratejisi ve politikası ile iş planlarını etkiler, süreçleri düzenler, maliyetleri düşürür ve verimliliği artırır, sürdürülebilirlik performansının yasalar, normlar, kodlar, performans standartları ve gönüllü girişimler açısından karşılaştırılmasını ve değerlendirilmesini sağlar, çevresel, sosyal ve yönetim konularındaki başarısızlıkların önüne geçilmesine yardımcı olur, performansın şirket içinde ve şirketler ve sektörler arasında karşılaştırılmasına olanak sağlar, olumsuz çevresel, sosyal ve yönetim etkilerinin azaltılması veya tersine çevrilmesine katkıda bulunur, şirket itibarının ve marka sadakatinin artırılmasına yardımcı olur, dış paydaşların şirketin gerçek değerini, maddi ve maddi olmayan varlıklarını anlamalarını sağlar (KGK, 2023b: 8).

Sürdürülebilirlik raporlamasında da kullanılan ve dünya çapında (75'ten fazla ülkede) kabul gören önemli raporlama çerçevelerinden biri Entegre Raporlamadır. Entegre Raporlama Çerçevesinde finansal tablolar ile sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamalar arasında bağlantıların sağlandığı, yatırımcıların bir kuruluşun zaman içinde değer yaratma kabiliyetini değerlendirmede ihtiyaç duyduğu bilgiler sunulmaktadır (IFRS Foundation IR, 2025). Entegre Raporlama Çerçevesi Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (International Integrated Reporting Council- IIRC) tarafından 2013 yılında yayınlanmıştır. Etkili ve üretken bir sermaye dağılımıyla sonuçlanması arzu edilen entegre düşünce ve raporlama döngüsü, kurumsal dengenin ve sürdürülebilir kalkınmanın sağlanmasında bir katalizör olarak görülmektedir. Entegre raporlamada, kuruluşların finansal bilgilerinin yanı sıra finansal olmayan bilgileri de sunulmakta, böylece yatırımcılar kuruluşun zaman içinde değer yaratma kabiliyetini maddi yönde etkileyen tüm faktörleri içeren daha bütünsel ve etkili bir bakış açısı kazanabilmektedir. Bütüncül bir bakış açısının oluşturulmaya çalışıldığı entegre raporlama ile; sermaye sağlayanlara yüksek nitelikli bilgi sunmak, sermayenin tüm unsurları için hesap verebilirlik ve yönetilebilirlik öğelerini güçlendirerek, bunların birbirlerine olan bağımlılıklarının anlaşılmasını sağlamak, kısa, orta ve uzun vadede değer yaratmaya odaklanarak, karar verme ve harekete geçme unsurlarını desteklemek amaçlanmaktadır (ER, 2021: 2).

Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (IIRC) ve Sürdürülebilirlik Muhasebe Standartları Kurulu (SASB), Değer Raporlama Vakfı (VRF- Value Reporting Foundation) çatısı altında birleşme niyetlerini Kasım 2020'de beyan etmişler, Haziran 2021'de Değer Raporlama Vakfı çatısı altında resmi olarak birleşmişlerdir (IR Türkiye, 2025). Ağustos 2022 itibarıyla Değer Raporlama Vakfı çatısı altındaki çalışmalar, UFRS Vakfı'nın himayesinde

yürütülmektedir (IFRS Foundation IR, 2025). Entegre Raporlama Çerçevesinden UFRS Vakfı'nın Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) ve Uluslararası Sürdürülebilirlik Standartları Kurulu (ISSB) birlikte sorumludur (IR, 2025).

2.3. UFRS Vakfı Sürdürülebilirlik Açıklama Standartları

Sürdürülebilirliğin küresel anlamda öneminin artması, giderek daha da artan sayıda şirketin sürdürülebilirlik performanslarını da raporlamaya başlamaları, çok sayıda kurum ve kuruluş tarafından sürdürülebilirlik raporlamasına yönelik standartlar yayınlanmasına sebep olmuştur. Yayınlanan bu standartlardan en önemlilerinden biri, bu çalışmanın da konusunu oluşturan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Vakfı (International Financial Reporting Standards Foundation – The IFRS Foundation) bünyesinde kurulan Uluslararası Sürdürülebilirlik Standartları Kurulu (International Sustainability Standards Board – ISSB)'nin yayınlamış olduğu standartlardır. UFRS Vakfı, ISSB'yi Kasım 2021'de finansal raporlamada olduğu gibi sürdürülebilirlik raporlamasında da küresel anlamda ortak bir raporlama dili ihtiyacını gidermek ve finansal raporlama ile sürdürülebilirlik raporlamasını birbirine entegre etmek amacıyla kurmuş (Köse ve Ağdeniz, 2024: 4-5), sürdürülebilirlik raporlamasında çok sayıda standart ve çerçevenin olmasına bağlı olarak ortaya çıkan karmaşıklıkta ortadan kaldırmak için küresel bir sürdürülebilirlik raporlama standardı belirleyicisi olmayı hedeflemiştir (Elkins ve Entwistle, 2023: 9). ISSB'nin kurulmasında ve standartların oluşmasında rol oynayan önemli hususlardan biri de paydaşların sürdürülebilirlik raporlamasında tutarlılığın ve karşılaştırılabilirliğin iyileştirilmesine yönelik acil ihtiyaç çağrısıdır (IFRS Foundation, 2020:4). ISSB, bu ihtiyaca cevaben Mart 2022'de kamuoyu ile taslak metinlerini paylaştığı ilk iki küresel sürdürülebilirlik açıklama standardı olan UFRS S1 ve UFRS S2 standartlarını, Haziran 2023'te resmen yayınlamıştır. Bu standartlar ile sermaye piyasalarının ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik olarak küresel anlamda tutarlı, karşılaştırılabilir ve doğrulanabilir sürdürülebilirlik ve iklimle ilgili finansal açıklamaların eksiksiz bir setine ilişkin gereklilikler ortaya konulmuştur. Standartlar, 1 Ocak 2024 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık raporlama dönemleri için geçerli olmak üzere yayınlanmıştır (IFRS Sustainability, 2023:2).

UFRS S1 Sürdürülebilirlikle İlgili Finansal Bilgilerin Açıklanmasına İlişkin Genel Hükümler Standardıdır. Bu standart, bir işletmenin kısa, orta veya uzun vadedeki finansal yeterliliğine ilişkin beklentilerini makul derecede etkilemesi beklenebilecek sürdürülebilirlikle ilgili tüm riskler ve fırsatlar hakkında bilgi açıklamasını zorunlu hale getirmektedir (IFRS S1, 2023:6, md. 3). Standartta, sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamaların nasıl hazırlanacağı, raporlanacağı, içeriği ve sunumuna ilişkin genel gereklilikler düzenlenmiştir (IFRS S1, 2023:6, md. 4).

UFRS S2 İklimle İlgili Açıklamalar Standardı, işletmelerin iklimle ilgili riskleri ve fırsatları hakkında bilgi açıklamasını zorunlu kılmaktır. Standart, işletmenin kısa, orta veya uzun vadede nakit akışlarını, finansmana erişimini veya sermaye maliyetini etkilemesi makul derecede beklenebilecek iklimle ilgili riskleri ve fırsatları sürdürülebilirlik raporlaması kapsamında açıklamasını gerektirmektedir (IFRS S2, 2023:5, md. 1,2). İklimle ilgili fiziksel ve geçiş riskleri ile fırsatlar standardın kapsamını oluşturmaktadır (IFRS S2, 2023:5, md. 3).

Her iki standartla zorunlu kılınan bu açıklamalar ile ulaşılmak istenen amaç, işletmeye fon sağlayan finansal bilgi kullanıcılarının karar alma süreçlerinde kullanabileceği faydalı bilgiyi sunmaktır (IFRS Foundation, 2024a).

Günümüz piyasalarında, işletmelerden iklim değişikliğiyle mücadeleyle yönelik girişimlerde bulunmaları ve işletme faaliyetlerinin etkilendiği/etkilediği sürdürülebilirlik risklerine ilişkin bilgilerini açıklamaları talep edilmektedir. Sürdürülebilirlik Açıklama Standartları ile yatırımcılara ve daha geniş bir kitleye işletmelerle ilgili alacakları kararlarda fayda sağlayacak sürdürülebilirlik bilgilerinin açıklanmasında yardımcı olunması amaçlanmaktadır. Böylece bu standartlar, işletmelerin sürdürülebilirlik girişimlerinde daha fazla şeffaflık yoluyla kamu güveni oluşturmalarına, başka bir deyişle kurumsal meşruiyetlerini artırmalarına katkı sağlayacaktır (IFRS Foundation, 2020:4). Ayrıca bu standartlar, sürdürülebilirlikle ilgili açıklamaların tutarlı ve karşılaştırılabilir bir şekilde yapılabilmesi, sürdürülebilirlik raporlamasında küresel anlamda yeknesak uygulamaların geliştirilebilmesi ve yatırımcı-şirket diyalogunu geliştirmek için önemli bir adım olarak görülmektedir (IFRS Foundation, 2025c). Nitekim ISSB ve geliştirilen standartlar, G7, G20, Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (the International Organization of Securities Commissions-IOSCO), Finansal İstikrar Kurulu (the Financial Stability Board), Afrika Maliye Bakanları ve 40'tan fazla ülkeden Maliye Bakanları ve Merkez Bankası Başkanları tarafından desteklenmektedir (IFRS Sustainability, 2025). Ayrıca 1.000'den fazla şirket raporlarında ISSB'ye atıfta bulunurken, 30 yargı bölgesi, ISSB Standartlarını yasal veya düzenleyici çerçevelerine dahil etmek için düzenlemeler yapmaktadır. ISSB'nin ve Açıklama standartlarına ilişkin standartların, bu kurum ve kuruluşlar tarafından desteklenmesi, Sürdürülebilirlik Açıklama Standartlarının küresel anlamda benimsenmesi açısından önemlidir (Köse ve Çetin, 2023:1146).

Bu standartlar, sürdürülebilirlik raporlamasında küresel anlamda geçerli standartlar olma amacı ile hazırlanmışlardır, ancak yine de geçerlilik kazanmaları yerel mevzuatlarla kabulüne bağlıdır. Türkiye'de sürdürülebilirlik alanında önemli bir gelişme olarak 4 Haziran 2022 tarih ve 31856 sayılı Resmî Gazete'de

yayımlanan 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda yapılan değişiklikle Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları'nı belirleme yetkisi Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)'na verilmiştir. Ayrıca 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'de yapılan değişiklikle KGK'nın görev ve yetkileri arasına, "Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartlarını belirleme ve yayımlama, gerektiğinde değişik işletme büyüklükleri ve sektörler itibarıyla farklı düzenlemeler yapma ve bu konularda denetim yapacakları yetkilendirme ve gözetime tabi tutma" eklenmiştir (KGK, 2023b: 9-10). Mevzuattan aldığı bu yetki ile KGK bünyesinde, "Sürdürülebilirlik Standartları Dairesi" kurulmuştur. KGK'nın UFRS Vakfı ile yaptığı telif hakları sözleşmesi ile ISSB tarafından yayımlanan UFRS S1 ve UFRS S2, TSRS 1 ve TSRS 2 olarak 2023 yılında yayınlanmış, bazı işletmeler için 2024 yılı itibarıyla bu standartların kullanıldığı sürdürülebilirlik raporları hazırlama zorunluluğu getirilmiştir (KGK, 2025a).

2.4. Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları ile Finansal Raporlama Standartları/Muhasebe Standartları Arasındaki İlişki

UFRS Vakfı, UFRS Standartları uygulanarak hazırlanan genel amaçlı finansal raporlarda sermaye piyasaları için bütünsel, kapsamlı ve tutarlı bilgi sunmayı amaçlamaktadır. Bu amaca ulaşmak için UFRS Vakfı, birbiriyle uyumlu ve birbirini tamamlayan Sürdürülebilirlik Standartlarını ve Muhasebe Standartlarını yayınlamıştır. UFRS Vakfı bünyesinde yer alan ISSB ve IASB, sermaye piyasalarının ihtiyacı olan yüksek kaliteli finansal bilginin sağlanmasında bu iki standart setleri arasındaki bağlantının rolünü kabul etmekte ve bu bağlantının ortaya konmaya çalışıldığı çok sayıda faaliyet gerçekleştirmektedir (IFRS Foundation, 2025b).

UFRS Vakfı bünyesinde hazırlanan bu standartların temel hedef kitlesini yatırımcılar oluşturmaktadır, ancak diğer paydaşların da bu bilgileri faydalı bulabileceğinin altı çizilmektedir. Yatırımcılar, alacakları ekonomik kararlarda fayda sağlayacak bilgiye ulaşmak için işletmenin bütünsel, kapsamlı ve tutarlı genel amaçlı finansal tablolarına ihtiyaç duyarlar. Yatırımcıların bu bilgi ihtiyacının karşılanmasında genel amaçlı finansal raporlarda yer alan sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamalar ile finansal tablolar ve bu açıklamalar ile bu tablolar arasındaki bağlantılar son derece önemli rol oynamaktadır. Çünkü sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamalar ve finansal tablolar birbirini tamamlamakta ve standartların birlikte uygulanması tamamlayıcı ve bağlantılı raporlama bilgileri sunmaktadır (IFRS Foundation, 2023a; IFRS Foundation, 2024a). Finansal raporlarda sunulan sürdürülebilirlikle ilgili bazı finansal açıklamalar, bir kuruluşun faaliyetlerinden, varlık ve yükümlülüklerinden kaynaklanan sürdürülebilirlikle ilgili riskleri ve fırsatları açıklayabilir. Bu tür açıklamaların ayrıca, daha sonra finansal tablolara yansıtılacak hususlara dair erken göstergeler sağlaması da mümkündür. Örneğin, bir işletme tarafından verilen net sıfır emisyon taahhüdü, zaman içinde finansal tablolarda bu taahhüde ilişkin yükümlülüklerin raporlanmasını gerektirebilir (IFRS Foundation, 2023a). Bu bağlamda bu iki standart setinin birlikte kullanımı, sürdürülebilirlik faaliyetlerinin finansal etkileri ile birlikte bir bütün olarak açıklanmasında önem arz etmektedir.

Paydaşların, iklimle ilgili risklerden etkilenmesi beklenen şirketlerin neden finansal tablolarında bu etkiler hakkında bilgi vermedikleri, net sıfır taahhüdünde bulunan şirketlerin neden yükümlülükleri kabul etmediği veya bu taahhütler sonucunda varlıklarının değerini düşürmediği, şirketlerin finansal tablolarındaki tutarların ölçümünde uzun vadeli belirsizlikleri nasıl hesaba katmaları gerektiği yönündeki bilgi ihtiyaçları, finansal tablolarda iklimle ilgili risklerin paylaşılmasını gerektirmiştir. Yatırımcıların, iklimle ilgili risklerin finansal tablolarda bildirilen varlık ve yükümlülüklerin taşıma tutarları üzerindeki etkisine ilişkin daha iyi nitel ve nicel bilgilere ihtiyaçları vardır. Bu ihtiyacın karşılanması noktasında Muhasebe Standartları, şirketlerin iklimle ilgili konuları, bu konuların yatırımcılar için önemli bir bilgi olması durumunda finansal tablolarında dikkate almalarını gerektirmektedir. IASB, "Finansal Tablolardaki İklimle İlgili Riskler" adlı projesi ile bu risklerin finansal tablolara olası etkisinin yansıtılmasını sağlayacak girişimlerde bulunmakta ve ISSB'nin S1 ve S2 çalışmalarından faydalanmaktadır (IFRS Foundation, 2023b). Bu durum, iki standart setinin finansal bilgilerin ve sürdürülebilirlik bilgilerinin sunulmasında birbirini tamamladığını ortaya koymakta, bu iki standart seti arasındaki ilişkiye işaret etmektedir. Nitekim bu iki standart seti kullandığı ortak kavramlar, sunmuş olduğu bağlantılı bilgiler, birbirini tamamlayan hedefler ve bakış açıları ile sıkı bir ilişki içerisinde. Standartların birlikte uygulanması tamamlayıcı ve bağlantılı raporlama bilgileri sunmakta ve böylece yatırımcılar başta olmak üzere tüm paydaşların ihtiyacına yönelik yüksek kaliteli bilgi üretebilmektedir (IFRS Foundation, 2024a). Bu ilişki standart uygulamalarına ilişkin gereklilikler kapsamında da sıkça ortaya konmuştur. Örneğin; S1'deki sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamaların, şirketin genel amaçlı finansal raporunun bir parçası olarak finansal tablolalarla birlikte sunulması gerekliliği, aynı şekilde IASB'nin Finansal Tablolardaki İklimle İlgili Riskler adlı projesinde, ISSB'nin S1 ve S2 çalışmalarından edinilen bilgilerin kullanılacak olması bu ilişkinin önemine ve gerekliliğine işaret etmektedir. Ayrıca UFRS Sürdürülebilirlik Açıklama Standartları, ilgili finansal tablolalarla bağlantıların kurulmasını özellikle gerektirmekte, sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamalardaki sürdürülebilirlikle ilgili riskler ve fırsatlar hakkındaki bilgiler ile ilgili finansal tablolardaki bilgiler arasındaki bağlantıların açıklanmasını ve uygun durumlarda finansal tablolalarla tutarlı varsayımlar kullanılmasını zorunlu kılmaktadır. S1 ve S2 ayrıca, şirketlerin ve sürdürülebilirlikle ilgili risklerin ve fırsatların finansal tablolar üzerindeki mevcut ve beklenen etkileri hakkında bilgi açıklamasını da zorunlu kılmaktadır (TSRS 1, 2023: 8; TSRS 2, 2023: 6).

İşletmelerce finansal tablolarda sunulan bilgiler varlıklar, yükümlülükler, özkaynaklar, gelirler ve giderler hakkındadır. Sürdürülebilirlikle ilgili yapılan finansal açıklamalar ile işletmelerin sürdürülebilirlikle ilgili riskleri ve fırsatları hakkında bilgiler sunulmaktadır. Bu iki alanın, başka bir deyişle bu iki standardın ilişkili olduğu ortak alan açıklamaları, sürdürülebilirlikle ilgili risklerin ve fırsatların bir işletmenin varlıkları, yükümlülükleri, özkaynakları, gelirleri ve giderleri üzerindeki etkileri hakkındaki bilgileri ifade etmektedir (IFRS Foundation, 2024a).

Ortak alana giren sürdürülebilirlikle ilgili risklerin ve fırsatların söz konusu finansal etkileri mevcut ve beklenen finansal etkiler olarak sunulur. Mevcut finansal etkiler, sürdürülebilirlikle ilgili risklerin ve fırsatların bir şirketin finansal durumu, finansal performansı ve raporlama dönemindeki nakit akışları üzerindeki etkileri (örneğin sel sigortası primleri için yapılan harcamalar) ifade ederken, beklenen finansal etkiler; sürdürülebilirlikle ilgili risklerin ve fırsatların şirketin kısa, orta ve uzun vadede finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları üzerindeki beklenen etkileri ifade etmekte; sürdürülebilirlikle ilgili risklerin ve fırsatların şirketin finansal planlamasına nasıl dahil edildiği (örneğin enerji verimliliği sağlayan ekipmanlara beklenen yatırım) dikkate alınarak belirlenmektedir (Bofinger-Schuster, 2025). Sürdürülebilirliğin finansal etkilerine ilişkin olarak sunulan bilgilerin, hem nitel hem de nicel veriler içermesi gerekmektedir (TSRS 1, 2023: 8). Bu sunulan bilginin yatırım kararlarında kullanılması için en faydalı yöntem olarak görülmektedir (Bofinger-Schuster, 2025). Ancak söz konusu etkilerin ayrı ayrı belirlenememesi veya tahmin etmede yer alan ölçüm belirsizliği düzeyinin çok yüksek olmasına bağlı olarak elde edilecek nicel bilginin faydalı olmaması durumlarında, şirketlerin nicel bilgi sağlaması gerekmemektedir (TSRS 1, 2023: 8). Burada geçen bu iki husus, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından geliştirilen UFRS Muhasebe Standartları'nda da yer almaktadır. Dolayısıyla, bu hususların, UFRS uygulayan şirketler için tanıdık olduğunu (Bofinger-Schuster, 2025) ve bu iki standart setinin birbiriyle olan ilişkisine örnek teşkil ettiğini söylemek mümkündür.

3. Metodoloji

3.1. Araştırmanın Amacı

Bu araştırmanın amacı, Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları (TSRS) ile Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)/Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) arasındaki ilişkiyi inceleyerek; sürdürülebilirlik raporlamasında doğrudan ya da dolaylı olarak kullanılabilecek veya fayda sağlayabilecek bazı önemli Finansal Raporlama Standartlarını ortaya koymaktır.

3.2. Araştırmanın Önemi

Sürdürülebilirlik raporlaması, günümüzde finansal olmayan bilgilerin şeffaf ve güvenilir bir biçimde sunulmasını amaçlayan önemli bir araç haline gelmiştir. Ancak bu açıklamaların yatırımcıların karar alma süreçlerini etkileme noktasındaki işlevselliği, mevcut ve olası finansal etkilerle ilişkilendirilmesine bağlıdır. Sürdürülebilirlik bilgileri ile finansal bilgilerin ilişkilendirilerek bağlantılı bilginin sunulmasında finansal raporlama standartları kritik bir rol oynamaktadır. Bu çalışma sürdürülebilirlik raporlamasında finansal raporlama standartlarının kritik rolünü ortaya koyuyor olması ile önem arz etmektedir.

Bu denli önemi artan sürdürülebilirlik raporlamasında kullanılmak üzere çok sayıda çerçeve ve standart yayımlanmıştır. Güncel bir gelişme olarak bunlar arasında en dikkat çeken, küresel muhasebe standartları yayımlayıcısı olan UFRS Vakfı tarafından küresel sürdürülebilirlik standartları olma amacı ile yayımlanan standartlardır. Çalışmada UFRS Vakfı tarafından yayımlanan ve Türkiye'de de TSRS ve TFRS/TMS olarak benimsenen iki standart seti ele alınmakta, sürdürülebilirlik raporlama standartları ile finansal raporlama standartları arasındaki ilişki incelenmekte ve sürdürülebilirlik raporlamasında kullanılabilecek ilişkili TFRS/TMS'ler değerlendirilmektedir. Literatüre bakıldığında bu çalışma, finansal raporlama ile sürdürülebilirlik raporlaması arasındaki ilişkiyi ele alan ilk çalışma olarak dikkat çekmekte, bu yönüyle literatüre sağlamayı düşündüğü katkı ile de önem arz etmektedir.

3.3. Araştırmanın Kısıtı

Bu çalışma, sürdürülebilirlik raporlamasında TSRS'yi ve finansal raporlamada ise TFRS/TMS'yi ele almakta, diğer standart, çerçeve ya da prensiplerin incelenmesini amaçlamamaktadır. Çalışma bulguları bu kapsam kısıtı dahilinde değerlendirilmektedir.

3.4. Araştırmanın Yöntemi

Bu araştırma nitel bir araştırmadır. Nitel araştırma yöntemlerinden doküman analizi yöntemi kullanılmıştır. Doküman analizi, basılı ve elektronik materyallerin anlam çıkarmak, kavrayış kazanmak ve ampirik bilgi geliştirmek amacı ile incelenmesi ve yorumlanması için kullanılan sistematik bir prosedürdür (Bowen, 2009: 27). Araştırma kapsamında doküman analizi yöntemi; araştırma amacı kapsamında ilgili sürdürülebilirlik (TSRS) ve finansal raporlama standartları (TFRS)/Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ile UFRS Vakfı'nın

sürdürülebilirlik raporlaması ve finansal raporlama arasındaki ilişkiye yönelik yayınladığı belgeler ve diğer yayınlar incelenerek uygulanmıştır.

4. Bulgular

Doküman analizi kapsamında incelenen belgeler neticesinde; sürdürülebilirlik raporlaması ile finansal raporlama arasındaki ilişkiyi ortaya koymak üzere tespit edilen hususlara ve standartlara ilişkin bulgular aşağıda kavramsal çerçeveye ilişkin bulgular ve finansal raporlama standartlarına ilişkin bulgular şeklinde iki başlık altında sunulmuştur.

4.1. Kavramsal Çerçeveye İlişkin Bulgular

Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve’de yer alan niteliksel özellikler sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamalar için de geçerlidir. TFRS/TMS ile TSRS kullanılan birçok kavram ve terim açısından paralellik göstermektedir. Bu sebeple Sürdürülebilirlik bilgilerinin kavramsal özelliklerinin anlaşılmasında Kavramsal Çerçevenin kullanılması fayda sağlayabilir. Bu durum, bu iki standart seti arasındaki ilişkiyi ortaya koymaktadır. Bu ortak kavramlar aşağıda sunulmuştur.

* **Genel amaçlı finansal raporun bir parçası olma:** Sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamaların, şirketin genel amaçlı finansal raporunun bir parçası olarak finansal tablolarla birlikte sunulması gerekmektedir. Kavramsal çerçeve ile genel amaçlı finansal raporlamaya ilişkin hususların düzenlenmesi ve sürdürülebilirlik açıklamalarının da genel amaçlı finansal raporların bir parçası olması, sürdürülebilirlik raporlamasında ilgili kavramsal çerçeveye başvurulabilmesinin gerekçesini oluşturmaktadır.

* **Aynı hedef kitle:** Sürdürülebilirlik açıklama standartlarının hedef kitlesini Finansal raporların da hedef kitlesi olan yatırımcılar, kredi verenler ve diğer alacaklılar (birincil kullanıcılar) oluşturmaktadır.

* **Dil ve terminoloji:** Her iki standart setinde dil ve terminolojinin uyumlu kullanımı söz konusudur.

* **Faydalı finansal bilgi:** Her iki standart setinde de faydalı finansal bilginin niteliksel özellikleri uyumlu bir önemlilik kavramı da dahil olmak üzere aynıdır.

* **Raporlayan işletme:** Sürdürülebilirlik raporlamasında raporlayan işletme, ilgili finansal tabloları raporlayan aynı işletmeyi ifade etmektedir. Başka bir deyişle, sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamalar, ilgili finansal tabloları raporlayan aynı işletme için olmalıdır. Böylece raporlama birimi hakkında tamamlayıcı bakış açıları kazandırılması amaçlanmaktadır.

* **Raporlama dönemi ve zamanı:** Sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamalar, raporlayan işletmenin ilgili finansal tabloları ile aynı raporlama dönemini kapsar ve aynı zamanda raporlanır.

* **Para birimi:** Sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamalarda ölçü birimi olarak bir para birimi belirtildiğinde, ilgili finansal tablolarının sunumunda kullanılan para birimi kullanılır.

* **Tutarlı veri ve varsayımlar:** Sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamaların hazırlanmasında kullanılan veri ve varsayımların, ilgili finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan veri ve varsayımlarla tutarlı olması gerekmektedir.

* **Bağlantılı bilgi:** İşletmenin sürdürülebilirlikle ilgili yaptığı finansal açıklamalar ile işletme tarafından yayımlanan diğer genel amaçlı finansal raporlar arasında tamamlayıcı ve bağlantılı raporlama bilgilerinin sunulması gerekmektedir.

* **Bilginin ayrıştırılması:** Sürdürülebilirlik açıklamalarda sunulan önemli bilgilerin finansal tablolarla sunulan bilgilerde olduğu gibi önemsiz bilgilerle gizlenerek veya birbirine benzemeyen önemli bilgi unsurlarının toplulaştırarak sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamaların anlaşılabilirliğinin azaltılamayacağı hükmü düzenlenmiştir.

Kavramsal çerçeveye ilişkin bu ortak düzenlemeler iki standart seti arasındaki ilişkiyi ortaya koymakta, finansal bilgi kullanıcılarının alacağı ekonomik kararlarda fark yaratacak yüksek kaliteli bilginin sunulmasında aynı amaca hizmet ederek raporlayan işletme hakkında bütünsel bir bakış açısı oluşturulmasını sağlamaktadır.

4.2. Finansal Raporlama Standartlarına İlişkin Bulgular

Bu iki standart seti arasındaki ilişkinin yalnızca kavramsal çerçeveye yönelik olmadığı, sürdürülebilirlik raporlamasında doğrudan ya da dolaylı olarak kullanılacak ya da fayda sağlayabilecek finansal raporlama standartları olduğu tespit edilmiştir. Bu başlık altında sürdürülebilirlik açıklamaları ile ilişkili finansal raporlama standartlarına ilişkin bulgular sunulmuştur.

4.2.1.TMS1/IFRS 18:Finansal Tabloların Sunuluşu

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından Nisan 2024'te, IAS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı yerine 1 Ocak 2027 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık raporlama dönemlerinde uygulanmak üzere IFRS 18 Finansal Tablolarda Sunum ve Açıklama Standardı yayınlanmıştır (IFRS Foundation, 2025d). Standardın yayınlanmasının ardından ülkemizde de Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından; TFRS 18 Finansal Tablolarda Sunum ve Açıklama Standardı, 1 Ocak 2027 tarihinde veya sonrasında başlayan dönemlerde TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı yerine uygulanmak üzere, 8 Mayıs 2025 tarihinde yayınlanmıştır (KGK, 2025b).

Standart ile genel amaçlı finansal tablolarda ihtiyaca uygun bilgilerin sunumuna ilişkin genel ve özel hükümler ile finansal tablo dipnotlarındaki bilgilerin açıklanmasına ilişkin hükümler düzenlenmektedir (TFRS 18, 2025: 1). Bu standart sürdürülebilirlik kapsamında değerlendirildiğinde; şirketlerin sürdürülebilirlik raporlamasında, yeşil varlıklar adı altında kullandıkları hesap kalemlerinin raporlanmasında ve sürdürülebilirlik ile ilgili açıklamaların yapılmasında TMS1/IFRS 18'in rehberlik edebileceği değerlendirilmektedir.

İşletmeler açısından yeşil varlıklar, genellikle uluslararası kabul görmüş, çevresel standartlara ve taksonomilere uygun, iklim değişikliği ile mücadele, doğal kaynakların verimli kullanımı, karbon emisyonlarının azaltılması gibi çevresel hedeflere katkı sağlayan, finansal veya fiziki varlıkları kapsamaktadır. Bankalar tarafından finansmanı sağlanan işletmenin yeşil varlıkları, diğer taraftan bankaların yeşil kredi, yeşil tahviller gibi yeşil varlıklarını oluşturmaktadır. İşletmelerin sahip olduğu yeşil varlıklar bilançolarında niteliklerine göre; dönen varlıklar, mali duran varlıklar, maddi duran varlıklar ve maddi olmayan duran varlıklar gruplarında yer almaktadır. Bu gruplardaki yeşil varlıklara, dönen varlıklar için satış amaçlı elde tutulan karbon sertifikaları, mali duran varlıklar için yeşil tahviller, sürdürülebilirlik amaçlı uzun vadeli yatırım fonları, elde tutulan karbon sertifikaları, maddi duran varlıklar için yenilenebilir enerji üretim tesisleri, enerji verimi sağlayan akıllı binalar, elektrikli taşıt araçları, geri dönüşüm sistemleri, doğal havalandırma sistemleri, karbon ayak izini azaltmada yararlanılan ormanlar, biyolojik çeşitliliği geliştirmek amacıyla edinilen doğal alanlar, maddi olmayan duran varlıklar için sürdürülebilirlik amaçlı teknoloji patentleri ve lisansları, karbon ayak izi ölçüm yazılımları örnek verilebilir (Gökçen, 2025).

4.2.2. TFRS 1: Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması

TFRS 1: Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması ile Türkiye'de faaliyet gösteren işletmelerin TFRS'ye geçiş süreci düzenlenmiştir. Bu standardın amacı, işletmelere ilk geçiş döneminde birtakım muafiyetler ve istisnalar tanıyarak, geçişin maliyet-etkin, şeffaf ve karşılaştırılabilir bir şekilde gerçekleştirilmesini sağlamaktır (TFRS 1, 2019: 1) . TSRS'lerin kabulü ile birlikte işletmelerin standartların ilk uygulanışı sırasında, özellikle veri toplama zorlukları, karşılaştırmalı bilgi sunumu, geçmiş dönem verilerine erişim gibi sorunlar yaşaması muhtemeldir. Her ne kadar TSRS 1 geçiş sürecinde yaşanabilecek bu sorunlara bağlı olarak özellikle ilk yıl için karşılaştırmalı bilgi sunma muafiyeti gibi geçiş kolaylıkları sağlanmış olsa da, işletmelerin geçiş sürecinde yaşayabileceği diğer geçiş sorunları ve raporlama zorluklarında TFRS 1 yol gösterici olabilir. Bu bakış açısı ile TFRS 1'in doğrudan sürdürülebilirlik raporlaması için geliştirilmiş olmamakla birlikte, özellikle geçiş sürecine ilişkin uygulamaları ve ilkeleri bakımından TSRS kapsamında dolaylı faydalar sunabileceği değerlendirilmektedir.

4.2.3. TFRS 7: Finansal Araçlar: Açıklamalar

TFRS 7: Finansal Araçlar: Açıklamalar Standardı, finansal araçların işletmenin finansal durumu ve performansı açısından önemini, finansal araçlar nedeniyle maruz kaldığı risklerin niteliği ve düzeyi ile işletmenin söz konusu bu riskleri yönetme şeklinin detaylı bir şekilde açıklanmasını gerektirmektedir (TFRS 7, 2019: 1). Bu standart, şirketlerin sürdürülebilirlik raporlamasında, çevresel ve sosyal risklerin finansal araçlara etkisini açıklarken kullanılabilir. Örneğin iklim değişikliklerine bağlı kredi risklerinin açıklanmasında kullanılabilir. Sürdürülebilirlik raporlaması kapsamında olası çevresel ve sosyal risklerin şirketin gelirlerini, maliyetlerini ve nakit akışlarını etkilemesi söz konusu olabilir. Söz konusu bu riskler, TFRS 7 kapsamında tanımlanan ve finansal tablolarda açıklanan likidite ve kredi risklerinde artışa neden olabilir. Buradan hareketle, TFRS 7'nin sürdürülebilirlik raporlarında açıklanan çevresel ve sosyal risklerin, finansal riskler üzerindeki etkilerinin finansal tablolarda açıklanmasında doğrudan, sürdürülebilirlik raporlarında yapılacak mevcut ve beklenen finansal etkilerin açıklanmasında dolaylı olarak kullanılabileceği değerlendirilmektedir. Başka bir deyişle sürdürülebilirlik açıklamaları ile finansal tablolar arasında bağlantılı bilginin sunulmasında TFRS 7'nin doğrudan ve dolaylı olarak kullanılabileceği düşünülmektedir.

4.2.4. TFRS 9: Finansal Araçlar

TFRS 9: Finansal Araçlar Standardı, finansal varlıklara ve finansal yükümlülöklere ilişkin finansal raporlama ilkelerini belirlemekte, finansal araçlarla ilgili finansal tablolara alma, finansal tablo dışı bırakma, ölçüm, değer düşüklüğü, karşılık ayırma gibi hususlar bu standart ile düzenlenmektedir (TFRS 9, 2019). Sürdürülebilirlik

kapsamında, iklim değişikliği veya ESG risklerine maruz kalan finansal varlık ve yükümlülüklerin değerlemesinin yapılması, ESG kaynaklı risklere sahip müşteriler, tedarikçiler ya da yatırım projeleri için daha yüksek kredi zararı karşılığı ayrılması söz konusu olabilmektedir. Bu hususların neden olduğu risklerin sürdürülebilirlik açıklamaları kapsamında sunulması gerekmektedir. Bu hususların neden olduğu sürdürülebilirlik risklerinin yanı sıra, mevcut ve beklenen finansal etkilerinin de sürdürülebilirlik açıklamaları kapsamında yapılması gerekmektedir. ESG skoru düşük bir müşteriye verilen borç nedeniyle artan tahsilat riski, TFRS 9 kapsamında kredi zarar karşılığı olarak muhasebeleştirilir. Aynı risk, sürdürülebilirlik raporunda “çevresel/sosyal risklerin finansal etkileri” başlığı altında bağlantılı bilgi olarak açıklanabilir. Bu bakış açısı ile TFRS 9’un finansal araçlarla ilgili sürdürülebilirlik temelli risklerin mevcut ve beklenen finansal etkilerinin sunulmasında kullanılabileceği değerlendirilmektedir.

IASB’nin TFRS 7 ve TFRS 9’da değişiklikler gerektiren “Finansal Araçların Sınıflandırılması ve Ölçümüne İlişkin Değişiklikler” ve “Doğaya Bağlı Elektriğe Dayanan Sözleşmeler” şeklindeki iki düzenlemesinin TFRS 7 ve TFRS 9 standartlarında yapmış olduğu değişikliklere ilişkin Kurul Kararları 01.08.2025 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanmıştır (KGK, 2025c). “Finansal Araçların Sınıflandırılması ve Ölçümüne İlişkin Değişiklikler” düzenlemesi ile ESG bağlantılı (karbon fiyat endeksi gibi) finansal varlıkların sınıflandırılması ve ölçümü açıklığa kavuşturulmaya çalışılmıştır (IFRS Foundation, 2024b). Buna göre, finansal araçlara ilişkin değişiklikler içerisinde sözleşmeye bağlı nakit akışlarının temel bir borç verme riski veya maliyeti olmayan bir değişkene (karbon fiyat endeksi) endekslenmesi ve karbon endeksine bağlı bu sözleşmelerde karbon emisyonu hedefine ulaşılması şartına bağlı olayın gerçekleşmesi durumunda faiz oranının sabit bir baz puanda düzeltilmesi değiştirilmesi gibi hususlara yer verilmiştir.

“Doğaya Bağlı Elektriğe Dayanan Sözleşmeler” düzenlemesi ile elektrik üretim kaynağının kontrol edilemeyen doğal koşullara bağlı olduğu sözleşmelere ilişkin hususlar düzenlenmiştir (KGK, 2025d). Günümüzde şirketler, sıfır karbon hedefler, yeşil finansal varlıklar, ESG uyumlu yatırımlar konusunda daha fazla girişimde bulunmakta, doğaya bağlı elektriğe dayanan sözleşmeler bu girişimlerin önemli bir parçası haline gelmektedir.

Söz konusu bu değişiklikler değerlendirildiğinde; ESG bağlantılı finansal varlıklara ilişkin nicel ve nitel verilerin sağlanmasında, sürdürülebilirlik bilgileri ile finansal bilgiler arasında bağlantıların kurulmasında TFRS 7 ve TFRS 9 kullanıldığı görülmektedir.

4.2.5. TMS 8: Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar

TMS 8: Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardında muhasebe politikalarının seçilmesine ve değiştirilmesine, muhasebe politikalarındaki ve muhasebe tahminlerindeki değişiklikler ile hataların düzeltilmesine ilişkin hususlar düzenlenmiştir (TMS 8, 2018: 1). Sürdürülebilirlik raporlamasında da politika seçimlerinde tutarlı olunması, makul tahminlerin kullanılması, geçmiş dönem hatalarının düzeltilmesi önem arz etmektedir. Sürdürülebilirlik raporlamasında sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamaların hazırlanma sürecinde muhakemeler, belirsizlikler ve hatalara ilişkin hususlar TSRS 1’de ayrıca düzenlenmiştir (TSRS 1, 2023: 13-14). Finansal raporlamada ve sürdürülebilirlik raporlamasında politika, tahmin ve hatalara yönelik benzer yaklaşım söz konusudur. Bu sebeple sürdürülebilirlik raporlamasında politika, tahmin ve hatalara ilişkin yaşanabilecek problemlerde ve belirsizliklerde TSRS 1’in yanı sıra TMS 8’den de faydalanılabileceği değerlendirilmektedir.

4.2.6. TFRS 13: Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü

TFRS 13: Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü Standardında gerçeğe uygun değer kavramı tanımlanmış, kavramsal çerçevesi ve ölçümüne ilişkin açıklamalar düzenlenmiştir (TFRS 13, 2019: 1). Sürdürülebilirlik raporlaması kapsamında ele alındığında, sürdürülebilirlik bağlantılı varlıkların gerçeğe uygun değerinin ölçümünde TFRS 13 kullanılabilir. Sürdürülebilirlik raporlamasında veriler daha çok tahmin ve varsayımlara dayanıyor olmakla birlikte, Seviye 1 ve Seviye 2 girdilerinin kullanıldığı durumlar da söz konusudur. TFRS 13 kapsamında tahmin ve varsayımlara dayalı girdiler Seviye 3 girdilere karşılık gelmekte ve bu girdiler TFRS 13’te açıklanmaktadır. Bu anlamda TFRS 13’ün sürdürülebilirlik raporlamasında sürdürülebilirlik risklerinin ve fırsatlarının finansal etkilerini ölçmede kullanılabileceği değerlendirilmekte, böylece bağlantılı bilginin sunulmasında yardımcı olabileceği düşünülmektedir.

4.2.7. TMS 16: Maddi Duran Varlıklar

TMS 16: Maddi Duran Varlıklar Standardında maddi duran varlıklarla ilgili muhasebe işlemleri düzenlenmiştir. Bu kapsamda maddi duran varlığın muhasebeleştirilmesi, ölçümü, amortismanı ve değer düşüklüğü hususları bu standartta ele alınmıştır (TMS 16, 2019: 1). Sürdürülebilirlik bağlamında ele alındığında TMS 16, sürdürülebilirlik projelerinde kullanılan varlıkların muhasebeleştirilmesi ve amortisman hesaplamalarında kullanılabilir. Bağlantılı bilgi kapsamında söz konusu projelerin mevcut ve beklenen finansal etkilerinin açıklanmasında söz konusu varlıkların TMS 16 kapsamında hesaplanan bilgileri kullanılabilir. Bu anlamda TMS 16’nın sürdürülebilirlik raporlaması ile ilişkili olduğu ve dolaylı yoldan fayda sağlayabileceği değerlendirilmektedir.

Yenilenebilir enerji üretim tesisleri, enerji verimi sağlayan akıllı binalar, elektrikli taşıt araçları, geri dönüşüm sistemleri, doğal havalandırma sistemleri, karbon ayak izini azaltmada yararlanılan ormanlar, biyolojik çeşitliliği geliştirmek amacıyla edinilen doğal alanlar gibi işletmenin sürdürülebilirliğe katkı sağlayan yeşil duran varlıklarının finansal tablolara alınması ve ölçülmesi gibi hususlar bu standart ile ilişkilendirilebilecektir.

4.2.8. TMS 36: Varlıklarda Değer Düşüklüğü

TMS 36: Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardında varlıklarda değer düşüklüğüne ilişkin ilkeler ortaya konmuş, değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesi, iptali ve değer düşüklüğü ile ilgili yapılması gereken açıklamalara ilişkin hususlar düzenlenmiştir (TMS 36, 2017: 1). Sürdürülebilirlik kapsamında bu standart ele alındığında; varlıklarda çevresel sebeplerden dolayı yaşanabilecek olası değer düşüklükleri ya da sürdürülebilirlik kapsamında yapılan yatırımların geri kazanılabilir değerinin tespitinde bu standart hükümlerinden faydalanılacaktır. TMS 36 kapsamında yapılan bu hesaplamalar sürdürülebilirlik açıklamaları olarak sunulur. İşletmelerin sera gazı emisyon politikalarının varlık kalemlerinin muhasebeleştirilmesine etkisi olup olmadığı, her zaman gözden geçirilecek ve değerlendirilecek bir husustur. Bu doğrultuda bir etkilenme olması durumunda ilgili kalemlerin gözden geçirilmesi ve düzeltilmesi gerekmektedir. İşletmeye ait üretim tesislerinin, makinaların faydalı ömürleri, nakit üreten birimlerdeki değer düşüklükleri bu düzeltmelere örnek olarak verilebilir.

Buradan hareketle, TMS 36'nın sürdürülebilirlik raporlamasında finansal tablolara bağlantılı bilgi sunumunda fayda sağlayacağı değerlendirilmektedir.

4.2.9. TMS 37: Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar

TMS 37: Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardında karşılıkların, koşullu borçların ve koşullu varlıkların muhasebeleştirilmesine ilişkin hususlar düzenlenmiştir (TMS 37, 2019: 1). Bu standart, sürdürülebilirlik kapsamında değerlendirildiğinde; TMS 37'nin çevresel yükümlülüklerin, çevresel yükümlülüklerle yönelik potansiyel karşılıkların ve tazminatların muhasebeleştirilmesinde kullanılabileceği ve sürdürülebilirlik raporlamasında sürdürülebilirliklerle ilişkili karşılıkların, koşullu borçların ve varlıkların açıklanmasında ve finansal tablolara bağlantılı bilgi sunumunda fayda sağlayabileceği değerlendirilmektedir. İşletmenin sera gazı emisyonlarını azaltmaya yönelik olası düzeltme ve politika eylemlerinden kaynaklı olası zararlar için karşılık ayırması bu standart kapsamında gerçekleştirilecektir.

4.2.10. TMS 38: Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Bu standardın amacı, başka bir standartta özel hüküm bulunmayan maddi olmayan duran varlıklara ilişkin muhasebe yöntemlerini belirlemektir. Bu standart, ayrıca, maddi olmayan duran varlıkların defter değerinin nasıl ölçüleceğini belirleyip, maddi olmayan duran varlıklarla ilgili bazı özel açıklamalar yapılmasını gerektirmektedir (TMS 38, 2019: 1).

Sürdürülebilirlik kapsamında değerlendirildiğinde maddi olmayan duran varlıklar arasına; Sürdürülebilirlik amaçlı teknoloji patentleri ve lisansları, karbon ayak izi ölçüm yazılımları gibi şirketlerin sürdürülebilirliğe katkı sağlayan yeşil maddi olmayan duran varlıkları örnek olarak verilebilir. Bu varlıkların finansal tablolara alınması ve değerlemesi gibi hususlar bu standart ile ilişkilendirilebilecektir. Ayrıca sürdürülebilirlik raporlaması kapsamında bu varlıklara ilişkin ihtiyaç duyulan nitel ve nicel bilgilerin sağlanmasında TMS 38 hükümlerine göre üretilen bilgilerden faydalanılabileceği değerlendirilmektedir.

4.2.11. TFRS 15: Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat

TFRS 15: Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardında hasılatın niteliği, tutarı, zamanlaması ve belirsizliğine ilişkin hususlar düzenlenmiştir (TFRS 15, 2019: 1). İşletmelerin yeşil varlık, karbon sertifikası gibi sürdürülebilir ürün ve hizmetlerinin satış gelirleri ve toplam gelirler içinde payı bu standart kapsamında değerlendirilebilecektir. Ayrıca sürdürülebilirlik raporlaması kapsamında sürdürülebilir ürün ve hizmetlere ilişkin finansal etkilerin açıklanmasında, TFRS 15'ten faydalanılabileceği düşünülmektedir.

4.2.12. TFRS 16: Kiralamalar

TFRS 16: Kiralamalar Standardında kiralama işlemlerinin finansal tablolara alınması, ölçümü, sunumu ve açıklanmasına ilişkin hususlar belirlenmiştir (TFRS 16, 2018: 1). Sürdürülebilirlik kapsamında bu standart, işletmelerin çevresel sürdürülebilirlik bağlamında gerçekleştirdiği kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde kullanılabilir. Karbon ayak izi hesaplamasında kiralanmış varlıkların etkisi, taşıma, depo ve filo kiralamalarının çevresel etkisi, sürdürülebilir kira sözleşmeleri ve yeşil kira gibi kiralama işlemlerinin sürdürülebilirlik kapsamında yapılacak açıklamaları için ihtiyaç duyulan bağlantılı bilginin sunumunda TFRS 16'nın faydalı olabileceği değerlendirilmektedir.

4.2.13. TFRS 17: Sigorta Sözleşmeleri

TFRS 17: Sigorta Sözleşmeleri Standardında, standart kapsamında yer alan sigorta sözleşmelerinin finansal tablolara alınması, ölçümü, sunumu ve açıklanmasına ilişkin hususlar düzenlenmiştir (TFRS 17, 2019: 2). Standart sürdürülebilirlik kapsamında değerlendirildiğinde; sürdürülebilirlik kapsamında gerçekleştirilen sigorta ürünlerinin raporlanmasında kullanılabileceği değerlendirilmektedir. Özellikle doğal afet risklerine, sürdürülebilirlik sigorta sözleşmelerine ilişkin yapılacak sürdürülebilirlik açıklamalarında TFRS 17'in fayda sağlayabileceği düşünülmektedir.

4.2.14. TFRS 19: Kamuya Hesap Verme Sorumluluğu Bulunmayan Bağlı Ortaklıklar: Açıklamalar

1 Ocak 2027'den itibaren geçerli olmak üzere 01.08.2025 tarihli 32982 sayılı resmi gazete ile TFRS 19 Kamuya Hesap Verme Sorumluluğu Bulunmayan Bağlı Ortaklıklar: Açıklamalar standardı yayınlanmıştır (KGK, 2025e). TFRS 19 ile kamuya hesap verme sorumluluğu bulunmayan ve kendisi bir bağlı ortaklık niteliğinde olan işletmelerin, diğer TFRS'lerde yer alan açıklama hükümleri yerine bu standart ile düzenlenen kolaylaştırılmış açıklama hükümlerine göre raporlama yapması hedeflenmiştir. Uygulanması zorunlu olmayıp, işletmelerin tercihine bırakılan bu düzenleme ile standart kapsamındaki işletmelerin açıklama hükümleri açısından raporlama yükümlülüklerinin hafifletilmesi amaçlanmıştır (KGK, 2025f; TFRS 19: 2025).

İsteğe bağlı olan bu standardı kullanmayı tercih eden bağlı ortaklıkların, sürdürülebilirlik açıklamaları kapsamında ihtiyaç duydukları bilgilerin sadeleştirilmiş ancak TFRS'lerle uyumlu olarak sağlanmasında TFRS 19'un kullanılabileceği değerlendirilmektedir.

5. TSRS ve TFRS/TMS İlişisine İlişkin Uygulama Örnekleri

Bu başlık altında bulgular ile ortaya konmaya çalışılan sürdürülebilirlik raporlaması (TSRS) ve finansal raporlama standartları (TFRS/TMS) arasındaki ilişkinin somutlaştırılmasına yönelik örnek uygulamalar sunulmuştur. Örnek uygulamaların oluşturulmasında Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun teknik ekibi tarafından hazırlanan "İklimle ilgili örnekler kullanılarak finansal tablolardaki belirsizlikler hakkında açıklamalar: Açıklayıcı örnekler" isimli taslaktan faydalanılmıştır (IFRS Accounting, 2025)

Örnek 1- (TSRS -TMS 1/TFRS 18) Sürdürülebilirlik Kararlarına ilişkin Açıklamalar (IFRS Accounting, 2025: 4-7)

ABC işletmesi sermaye yoğun bir sektörde faaliyet gösteren ve iklimle ilgili geçiş risklerine maruz kalan bir üreticidir. Bu riskleri yönetmek için işletme iklimle ilgili bir geçiş planı geliştirmiştir. İşletme önümüzdeki 5 yıl boyunca sera gazı emisyonlarını nasıl azaltmayı planladığına ilişkin detaylı bilgiler de dahil olmak üzere, finansal tabloların dışında genel amaçlı bir finansal raporda planla ilgili bilgileri açıklar. İşletme gelecekte daha enerji verimli teknolojilere yatırım yaparak, hammaddelerini ve üretim yöntemlerini değiştirerek bu emisyonları azaltmayı planladığını açıklar.

İşletme, finansal tablolarını hazırlarken, iklimle ilgili geçiş planının finansal durumu ve finansal performansı üzerindeki etkisini değerlendirir. İşletme, geçiş planının varlık ve yükümlülükleri ile ilgili gelir ve giderlerinin muhasebeleştirilmesi veya ölçümü üzerinde bir etkisi olmadığını belirler çünkü örneğin;

- Geçiş planı, etkilenen üretim tesislerinin faydalı ömürlerini etkilememiştir. Bu tesisler mevcut faydalı ömürlerinin sonuna kadar değiştirilmeyecektir.
- İşletmenin mevcut hammadde stokları, geçiş planına uygun olarak üretim sürecinde kullanılan hammaddeler değiştirilmeden önce tamamen tüketilecektir. Hammaddelerin defter değeri geri kazanılabilir durumdadır.
- Etkilenen nakit yaratan birimlerin (NYB), TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardı uyarınca geçiş planının etkileri yansıtıldıktan sonraki geri kazanılabilir tutarları defter değerlerini aşmaktadır.
- Geçiş planı, işletmenin işletmeden çıkarma ve saha restorasyon yükümlülüklerini yerine getirmek için gereken harcamaların zamanlamasını veya tutarını etkilememiştir.

ABC işletmesi ayrıca, Muhasebe Standartları'nda yer alan TMS 2 Stoklar, TMS 16 Maddi Duran Varlıklar, TMS 36 veya TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar gibi özel hükümlerin, geçiş planının finansal durumu ve finansal performansı üzerindeki etkisi (veya etkisizliği) hakkında bilgi vermesini gerektirip gerektirmediğini değerlendirir. İşletme böyle bir durumun söz konusu olmadığını belirler.

TMS 1 ve TFRS 18'in ilgili hükümlerine göre işletme, finansal tablo kullanıcılarının işlemlerin ve diğer olay ve koşulların işletmenin finansal durumu ve finansal performansı üzerindeki etkilerini anlamalarını sağlamak için UFRS Muhasebe Standartlarında yer alan belirli gerekliliklere uyulması yeterli olmadığında, ek açıklamalar yapar

yapmaması gerektiğini değerlendirir. Bu değerlendirmeleri yaparken işletme, bir bütün olarak ele alınan finansal tabloları bağlamında önem arz eden tüm bilgilerin söz konusu finansal tablolarda sunulup sunulmadığını belirlemek için bilgi ve deneyiminden yararlanır, bireysel kullanıcıların ihtiyaçlarından ziyade birincil kullanıcıların ortak bilgi ihtiyaçlarını dikkate alır. İşletme, finansal tablo kullanıcılarının geçiş planının finansal durumu ve finansal performansı üzerindeki etkisini (veya etkisizliğini) anlamalarını sağlayacak ek açıklamaların önemli bilgi sağlayıp sağlamayacağını tespit etmek için hem nicel hem de nitel faktörleri dikkate alarak muhakeme yapar.

Geçiş planının işletmenin cari raporlama dönemindeki finansal durumu ve finansal performansı üzerinde bir etkisi olmasa da işletme, iklimle ilgili geçiş risklerine maruziyetinin niteliği ve kapsamı, geçiş planının faaliyetleri açısından önemi, faaliyet gösterdiği sektör ve yetki alanları, piyasa, ekonomik, düzenleyici ve yasal ortamlar gibi nitel faktörleri dikkate alır.

ABC işletmesi ayrıca, ek açıklamalar olmaksızın, finansal tablolarındaki bilgilerin, bu finansal tablolara eşlik eden genel amaçlı finansal raporlarındaki geçiş planına ilişkin bilgilerle tutarsız görünüp görünmeyeceğini de değerlendirir.

Örnek 2 (TSRS - TMS 1/IFRS 18, TMS 36, TMS 8) Sürdürülebilirlik Kararlarına ilişkin Açıklamalar-Varlıklarda Değer Düşüklüğü (IFRS Accounting, 2025: 11-13)

Z İşletmesi, sermaye yoğun bir sektörde faaliyet göstermektedir. İşletme, bazı duran varlıklarının defter değerini geri kazanma kabiliyetini etkileyebilecek iklimle ilgili geçiş risklerine maruz kalmaktadır. İşletmenin şerefîyesi veya sınırsız ömre sahip maddi olmayan duran varlığı bulunmamaktadır.

Cari raporlama dönemi sonunda, işletmenin bazı duran varlıklarının değer düşüklüğüne uğramış olabileceğine dair göstergeler bulunmaktadır. İşletme, her bir varlığın geri kazanılabilir tutarını tahmin etmenin mümkün olmadığı sonucuna vardığı için, bu varlıkların ait olduğu nakit yaratan birimi (NYB) değer düşüklüğü açısından test eder. İşletme, NYB'nin geri kazanılabilir tutarının defter değerinden büyük olduğu sonucuna varır ve bu nedenle değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirmez. NYB'nin geri kazanılabilir tutarını belirlerken, işletme, maruz kaldığı iklimle ilgili geçiş riskleriyle ilgili çeşitli varsayımlarda bulunur. Bu varsayımlar, gelecekle ilgili varsayımları içerir:

- (a) yasal ve düzenleyici gelişmeler
- (b) tüketici talepleri;
- (c) emtia fiyatları; ve
- (d) sera gazı emisyon tahsisatlarını edinme maliyetleri.

TFRS Muhasebe Standartlarındaki özel gereklilikler göz önünde bulundurularak

TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardı, NYB'nin şerefîye veya sınırsız ömre sahip maddi olmayan duran varlık içermemesi ve işletmenin cari raporlama döneminde söz konusu NYB için değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirmemiş olması durumunda, işletmenin NYB'nin geri kazanılabilir tutarının belirlenmesinde kullanılan varsayımlara ilişkin bilgileri açıklamasını gerektirmez. Ancak işletme, TMS 1'in ve TMS 8'nin ilgili hükümleri gereğince bu varsayımlara ilişkin bilgileri açıklamasını gerektirip gerektirmediğini değerlendirir.

TMS 1 ve TMS 8'in ilgili hükümlerine göre işletmenin gelecekle ilgili yaptığı varsayımlar ve raporlama dönemi sonu itibarıyla varlık ve yükümlülüklerin defter değerlerinde bir sonraki mali yılda önemli düzeltmelere neden olma riski taşıyan diğer önemli tahmin belirsizliği kaynakları hakkında bilgi vermesini gerektirmektedir.

İşletme, NYB'nin geri kazanılabilir tutarını belirlerken yaptığı bazı varsayımların, bir sonraki mali yıl içerisinde duran varlıkların defter değerinde önemli bir düzeltmeye yol açma riskinin önemli olmadığı sonucuna varmıştır. Bu sebeple ilgili varsayımlara ilişkin açıklama yapmaz.

Örnek 3 (TSRS-TFRS 7,TFRS 9) Sürdürülebilirlik Kararlarına ilişkin Açıklamalar-Finansal Araçlar (IFRS Accounting, 2025: 14-15)

İşletme, çeşitli müşteri türlerine bir dizi ürün sağlayan bir finans kuruluşudur. Kredi riski yönetimi uygulamalarının bir parçası olarak işletme, iklimle ilgili risklerin kredi riski maruziyetleri üzerindeki etkilerini dikkate almaktadır. İşletme, müşterilerinin iklimle ilgili risklere maruz kalmasından kaynaklanan kredi riskini izlemesini ve azaltmak için önlem almasını gerektiren iki kredi portföyü tanımlar. Bunlar:

- (a) kuraklık gibi iklimle ilgili olayların borçluların kredilerini geri ödeme kabiliyetlerini etkileyebileceği tarımsal müşterilere verilen krediler ve
- (b) Kurumsal gayrimenkul müşterilerine verilen ve sel riskine maruz alçak bölgelerde bulunan mülklerle teminat altına alınan krediler.

TFRS 7'nin ilgili paragrafları finansal araçlardan kaynaklanan kredi riskine ilişkin açıklama hükümlerini içermektedir. İşletme, bu gereklilikleri dikkate alarak, iklimle ilgili risklerin bu iki portföydeki kredi riskine maruz kalması üzerindeki etkilerine ilişkin bilginin, portföy büyüklüğü, iklimle ilgili risklerin önemi ve iklimle ilgili dışsal faktörleri dikkate alarak önemli olduğuna karar verir. Bu bilgiler örneğin aşağıdakileri içerebilir;

- (a) İşletmenin iklimle ilgili risklere ilişkin kredi riski yönetimi uygulamalarının ve bu uygulamaların beklenen kredi zararlarının muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesiyle nasıl ilişkili olduğunun açıklanması.
- (b) İşletmenin TFRS 9'da yer alan hükümlerini uygularken kullandığı girdilere, varsayımlara ve tahmin tekniklerine iklimle ilgili riskleri nasıl dahil ettiğine ilişkin bir açıklama.
- (c) Teminat olarak tutulan teminatlar ve diğer kredi güçlendirmeleri hakkında bilgi. Bu bilgiler, örneğin, sel riskine tabi olan teminat olarak tutulan mülkler ve bu riskin sigortalı olup olmadığı hakkında bilgileri içerebilir.
- (d) İşletmenin yaptığı diğer açıklamalardan anlaşılmıyorsa, iklimle ilgili risklerin yoğunlaşmaları hakkında bilgi. Bu bilgiler, örneğin, belirlenen iki portföyün defter değerini içerebilir.

Örnek 4 (TSRS-TMS 37) Sürdürülebilirlik Kararlarına ilişkin Açıklamalar-Karşılıklar (IFRS Accounting, 2025: 16-17)

İşletme bir üreticidir ve tesisleri için işletmeden çıkarma ve saha restorasyon yükümlülükleri bulunmaktadır. İşletme, bazı tesislerinin bakımını ve işletmesini çok uzun bir süre devam ettireceğini varsaymaktadır. Sonuç olarak, bu tesislere ilişkin yükümlülüklerin yerine getirilmesi için gereken maliyetler, bugünkü değerlerine indirildiğinde, işletmenin tesis hizmet dışı bırakma ve saha restorasyon karşılığının defter değeri üzerindeki etkileri önemsiz olacak kadar uzak bir gelecekte ortaya çıkacaktır. Ancak, bu tesislere ilişkin yükümlülüklerin yerine getirilmesi için gereken maliyetler yüksek olacaktır ve işletmenin bu tesisleri beklediğinden daha erken kapatması gerekebileceğine dair önemli ve artan bir risk bulunmaktadır. Bu risk, işletmenin ürünlerine yönelik değişen tüketici talebini ve işletmenin faaliyet gösterdiği yetki alanlarında sera gazı emisyonlarını azaltmaya yönelik olası düzenleme ve politika eylemlerini içerebilecek daha düşük karbonlu bir ekonomiye geçiş çabalarından kaynaklanmaktadır.

TMS 37, işletmenin her bir karşılık sınıfı için bilgi açıklamasını gerektirir. İşletme, bazı tesislerin işletmeden çıkarılması ve saha onarımı yükümlülüklerinin tesislerin işletmeden çıkarılması ve saha onarımı karşılığının defter değeri üzerinde önemsiz bir etkiye sahip olmasına rağmen bu yükümlülüklerle ilişkin bilgilerin önemli olduğu sonucuna varır. İşletme bu sonuca, diğer faktörlerin yanı sıra aşağıdaki hususları dikkate alarak ulaşır;

- (a) Yükümlülüklerin yerine getirilmesi için gereken maliyetlerin büyüklüğü: Yükümlülüklerin yerine getirilmesinin maliyetleri yüksektir.
- (b) Erken ödeme riski: İşletmenin yükümlülüklerini beklenenden daha erken ödemesinin gerekebileceği risk önemlidir ve bu risk giderek artmaktadır.
- (c) İklimle ilgili dışsal nitel faktörler: İşletmenin faaliyet gösterdiği endüstri ve yargı çevreleri (işletmenin piyasa, ekonomik, düzenleyici ve yasal çevreleri de dâhil olmak üzere), yükümlülüklerle ilişkin bilgilerin, işletmenin finansal tablolarının birincil kullanıcılarının finansal tablolara dayanarak alacakları kararları etkileme olasılığını artırır.

İşletme, TMS 37 yi uygularken, santralin işletmeden çıkarılması ve sahanın restorasyonu karşılığına ilişkin bilgileri açıklar. Bu bilgiler, karşılığın defter değeri üzerinde önemsiz bir etkiye sahip olan yükümlülükler hakkındaki bilgileri içerir. İşletmenin açıkladığı bilgiler aşağıdakileri içerir

- (a) Yükümlülüklerin niteliğinin kısa bir tanımı ve bunların yerine getirilmesi için gerekli olan ekonomik fayda çıkışlarının beklenen zamanlaması.
- (b) Bu çıkışların tutarı veya zamanlamasına ilişkin belirsizliklerin bir göstergesi. Yeterli bilgi sağlamak için gerekli olduğu durumlarda, işletme gelecekteki olaylara ilişkin olarak yapılan önemli varsayımları da açıklar. Bu varsayımlar, işletmenin ana tesislerinin her birinin gelecekteki kullanımına ilişkin varsayımları içerebilir. Örneğin, işletmenin tesisleri ne zaman kapatmayı beklediği gibi.

6. Sonuç

Dünyada globalleşmenin vücuda getirdiği tek tip raporlama ve ortak bir finansal dil ihtiyacı, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulunun dünya genelinde kabul görmesi ve yayınlamış olduğu finansal raporlama standartlarının hâlihazırda 140'dan fazla ülkede kullanılmasıyla sonuçlanmıştır.

Yaşanan iklim krizleri, sosyal eşitsizlikler, cinsiyet ayrımcılığı, küresel ısınmanın yol açtığı küresel felaketler, dünyayı sürdürülebilirlik konusuna çok daha fazla önem vermeye ve gerek ülkeleri gerekse de ülkeler içinde yer alan işletmeleri sürdürülebilirlikte önemli adımlar atmaya yönlendirmiştir. Başta Birleşmiş Milletler olmak üzere

dünya genelindeki örgütler, komiteler, dünyayı sürdürülebilir kılma üzerine çalışmalar ve düzenlemeler yapmaktadırlar. Bu alanda UFRS Vakfı, Uluslararası Sürdürülebilirlik Standartları Kurulunu bünyesinde faaliyete geçirerek sürdürülebilirlik standartlarını yayınlamıştır. Sürdürülebilirlik Standartları ile Finansal Raporlama Standartları arasında çok yakın bir ilişki vardır. Her iki standart setinin de kavramsal çerçevede ortaklığı bunun en önemli göstergesidir. Her iki standart setinin en önemli çıkış noktası şeffaf, gerçeğe uygun, karşılaştırılabilir ve anlaşılır bilgi prensibidir. TFRS/TMS'ler finansal raporlama odaklı standartlardır ve sürdürülebilirlik raporlaması için doğrudan rehberlik sağlamaz. Ancak sürdürülebilirliğin finansal etkilerinin daha iyi anlaşılması, finansal bilgiler ile finansal olmayan bilgiler arasında bağlantıların kurularak yüksek kaliteli ve işletme hakkında bütünlük bilginin sunulmasında bu iki standart seti arasındaki bağlantı önemli görülmektedir. Nitekim UFRS Vakfı da bu ilişkinin önemini kabul etmekte ve bu iki standart seti arasındaki bağlantılı bilginin raporlama kalitesini artıracığını ifade etmektedir.

İşletmeler, finansal tablo kullanıcılarına ve diğer kesimlere finansal raporlama standartları seti ile şeffaf raporlamayı mümkün kılarken, faaliyetleri esnasında var olan ya da gelecekte var olması beklenen potansiyel sürdürülebilirlik ile ilgili çevresel, sosyal ve yönetsel riskleri açıklayıp, önlemler alacaktır. Böylelikle sürdürülebilirlik standartları ile finansal raporlama standartları entegre olarak kullanıldığında, işletmeler gerek finansal gerekse finansal olmayan verilerini şeffaf, gerçeğe uygun ve sürdürülebilir ilkeler çerçevesinde sunacaklardır. Bu çalışma ile Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları (TSRS) ile Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)/Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) arasındaki ilişki incelenmiş ve sürdürülebilirlik raporlamasında doğrudan ya da dolaylı olarak kullanılabilecek veya fayda sağlayabilecek bazı önemli Finansal Raporlama Standartları ortaya konmaya çalışılmıştır. Bu amaç kapsamında finansal raporlama standartları incelendiğinde bu standartların neredeyse tamamının sürdürülebilirlik ilkeleriyle ilişkisinin olduğu, sürdürülebilirlik raporlamasında özellikle TMS 1/TFRS 18, TFRS 1, 7, 9, 13, 15, 16, 17, 19, TMS 8, 16, 36, 37, 38 gibi standartların ilişkili olduğu tespit edilmiştir.

İşletmelerin sera gazı emisyon politikalarının varlık ve yükümlülüklerine ve ilgili gelir gider kalemlerinin muhasebeleştirilmesine etkisi olup olmaması her zaman gözden geçirilecek ve değerlendirilecek bir husustur. Bu doğrultuda bir etkilenme olması durumunda ilgili kalemlerin gözden geçirilmesi ve düzeltilmesi gerekmektedir. İşletmeye ait üretim tesislerinin, makinaların faydalı ömürleri, hammadde stokları, nakit üreten birimlerdeki değer düşüklükleri bu düzeltmelere örnek olarak verilebilir. İşletmenin ürünlerine yönelik değişen tüketici talebini ve işletmenin faaliyet gösterdiği yetki alanlarında sera gazı emisyonlarını azaltmaya yönelik olası düzeltme ve politika eylemlerini içerebilecek daha düşük karbonlu bir ekonomiye geçiş çabaları sonucunda işletmenin bu tesisleri beklediğinden daha erken kapatması dolayısıyla karşılık ayırması beklenen olası senaryolardır.

Finansal kurum niteliğindeki işletmeler, kredi risk yönetimi uygulamalarının bir parçası olarak müşterilerin kredi riskinin izlenmesinde iklimle ilgili olayların etkilerini dikkate alarak portföy tanımlayabilir.

KGK tarafından yayınlanan “Finansal Araçların Sınıflandırılması ve Ölçümüne İlişkin Değişiklikler” düzenlemesi ile de TFRS 9 ve TFRS 7'ye ESG bağlantılı (karbon fiyat endeksi ne bağlı sözleşmeler gibi) finansal araçların sınıflandırılması ve ölçümüne ilişkin yenilikler getirilmiştir.

Tüm bu hususlar araştırma bulguları kapsamında değerlendirildiğinde; sürdürülebilirlik raporlaması kapsamında TSRS'lerin zorunlu kıldığı açıklamalara ilişkin ihtiyaç duyulan nitel ve nicel verilerin sağlanmasında, sürdürülebilirliğe ilişkin mevcut ve beklenen finansal etkilerin hesaplanmasında finansal raporlama standartlarının kullanılabildiği görülmüştür ve yakın gelecekte de kullanımının daha da artacağı öngörülmektedir.

Doküman analizi yönteminin kullanıldığı bu çalışmada, sürdürülebilirlik ile finansal raporlama standartları arasındaki ilişkiyi göstermeye yönelik bazı standartlar incelenmiştir. Bu çalışma yapılırken TSRS'ler ile TFRS/TMS'ler ve UFRS Vakfı'nın sürdürülebilirlik ile finansal raporlama standartları arasındaki ilişkisine ilişkin taslak örneklerinden yararlanılmıştır. Yakın gelecekte muhasebe standartları ile sürdürülebilirlik standartlarının entegre kullanımı ile dünya genelinde işletmelerin finansal verilerinin yanı sıra finansal olmayan verilerinin şeffaf, açık, sürdürülebilir ve gelecek nesillere sorumluluğunu tüm faaliyetlerinde gösterir şekilde sunacağı düşünülmektedir. Gelecek çalışmaların finansal raporlama standartlarıyla sürdürülebilirlik ilişkisini daha farklı ölçüm metodlarıyla da değerlendirmesi, bu iki raporlama arasındaki ilişkinin gerçek şirket raporlarıyla da incelenmesi tavsiye edilmektedir.

Kaynakça

Ali, İ., Fukufuka, P. N. ve Narayan, A. K. (2023). Critical reflections on sustainability reporting standard setting. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 14(4), 776-79.

Bataleblu, A.A., Rauch, E., Cochran, D.S. ve Matt, D.T. (2024). Impact of European Sustainability Reporting Standards Guidelines on the Design of Sustainable Factories and Manufacturing Systems. *Advances in Manufacturing IV* içinde, , Editörler: Adam Hamrol, Marta Grabawska ve Marcin Hinz, ss. 237–253.

- Bofinger-Schuster, J. (2025). Disclosing information about anticipated financial effects of sustainability-related risks and opportunities. <https://www.ifrs.org/news-and-events/news/2025/08/disclosing-information-anticipated-financial-effects/>, Erişim Tarihi: 21.08.2025
- Bowen, G. A. (2009). Document Analysis as a Qualitative Research Method. *Qualitative Research Journal*, 9(2), 27-40. DOI: 10.3316/QRJ0902027.
- Drexhage, J., ve Murphy, D. (2010). Sustainable development: from Brundtland to Rio 2012. *Background Paper for Consideration by the High Level Panel on Global Sustainability at its first meeting*, New York: United Nations Headquarters, 1-26.
- Elkins, H. ve Entwistle, G. (2023). A Canadian response to the pursuit of global sustainability reporting standards. *Accounting Perspectives / Perspectives Comptables*, 22(1), 7-54.
- ER. (2021). Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi. IIRC.
- Gökçen, G. (2025). Yeşil varlıkların muhasebeleştirilmesi ve işletmelerin finansal tablolarında sunumu. *Ekonomim*, <https://www.ekonomim.com/kose-yazisi/yesil-varliklarin-muhasebelestirilmesi-ve-isletmelerin-finansal-tablolarinda-sunumu/814258>, Erişim Tarihi: 22.08.2025
- Gümrah, A., ve Büyükepeççi, S. (2019). Türkiye’de sürdürülebilirlik raporlaması: 2008-2017 yılları arası yayınlanmış sürdürülebilirlik raporlarının incelenmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 21(2), 305-323.
- Hoque, M. (2017). Why company should adopt integrated reporting? *International Journal of Economics and Financial Issues*, 7(1), 241-248.
- Ifrs Accounting. (2025). Near-final staff draft: Disclosures about Uncertainties in the Financial Statements Illustrated using Climate-related Examples Illustrative Examples. IFRS Foundation, <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/climate-related-other-uncertainties-fs/climate-related-examples-ie-july-2025.pdf>, Erişim Tarihi: 26.08.2025
- Ifrs Foundation. (2020). Consultation Paper on Sustainability Reporting. <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/sustainability-reporting/consultation-paper-on-sustainability-reporting.pdf>, Erişim Tarihi: 03.07.2025
- Ifrs Foundation. (2023a). Connectivity—what is it and what does it deliver? <https://www.ifrs.org/news-and-events/news/2023/03/connectivity-what-is-it-and-what-does-it-deliver/>, Erişim Tarihi: 14.07.2025
- Ifrs Foundation. (2023b). Connectivity in practice: the IASB’s new project on Climate-related Risks in the Financial Statements. <https://www.ifrs.org/news-and-events/news/2023/03/connectivity-in-practice-the-iasbs-new-project-on-climate-related-risks-in-the-financial-statements/>, Erişim Tarihi: 14.07.2025
- Ifrs Foundation. (2024a). Connectivity webcast series. Episode 1: IFRS Standards-Complementary and connected information <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/resources-for/connectivity/webcast-series-slides/connectivity-episode-1-webcast.pdf>, Erişim Tarihi: 14.07.2025
- Ifrs Foundation. (2024b). IASB issues narrow-scope amendments to classification and measurement requirements for financial instruments. https://www.ifrs.org/news-and-events/news/2024/05/iasb-issues-amendments-cmfi-ifrs7-ifrs9/?utm_source, Erişim Tarihi: 22.08.2025
- Ifrs Foundation. (2025a). About the International Sustainability Standards Board. <https://www.ifrs.org/groups/international-sustainability-standards-board/>, Erişim Tarihi: 10.07.2025
- Ifrs Foundation. (2025b). Connecting IFRS Accounting and IFRS Sustainability, <https://www.ifrs.org/connectivity/#resources>, Erişim Tarihi: 14.07.2025
- Ifrs Foundation. (2025c). <https://www.ifrs.org/>, Erişim Tarihi: 10.07.2025
- Ifrs Foundation. (2025d). IFRS 18 Presentation and Disclosure in Financial Statements. <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-18-presentation-and-disclosure-in-financial-statements/>, Erişim Tarihi: 21.08.2025
- Ifrs Foundation IR. (2025). Integrated reporting. <https://www.ifrs.org/issued-standards/integrated-reporting/#overview>, Erişim Tarihi: 04.08.2025
- Ifrs S1. (2023). General Requirements for Disclosure of Sustainabilityrelated Financial Information, International Sustainability Standards Board (ISSB).
- Ifrs S2. (2023). Climate-related Disclosures, International Sustainability Standards Board (ISSB).

- Ifrs Sustainability. (2023). Feedback Statement - IFRS S1 General Requirements for Disclosure of Sustainability-related Financial Information IFRS S2 Climate-related Disclosures. <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/general-sustainability-related-disclosures/feedback-statement.pdf>, Erişim Tarihi: 03.07.2025
- Ifrs Sustainability. (2025). International Sustainability Standards Board, <https://www.ifrs.org/groups/international-sustainability-standards-board/>, Erişim Tarihi: 10.07.2025
- IR. (2025). About us. <https://www.integratedreporting.org/the-iirc-2/>, Erişim Tarihi: 04.08.2025
- IR Türkiye. (2025). Entegre raporlama Türkiye hakkında, <https://www.entegreraporlamatr.org/en/about-us/who-are-we.aspx>, Erişim Tarihi: 04.08.2025
- KGK. (2023a). Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları (TSRS) ve TSRS’lerin Uygulama Kapsamının Resmî Gazetede Yayımlanmasına ilişkin duyuru. https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Surdurulebilirlik/Duyuru/Turkiye_Surdurulebilirlik_Raporlama_Standartlari_ve_TSRSlerin_Uygulama_Kapsami_Resmi_Gazetede_Yayimlanmistir.pdf, Erişim Tarihi: 11.07.2025
- KGK. (2023b). Soru ve Cevaplarla Sürdürülebilirlik Raporlaması, Ankara: KGK. https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Sustainability/Soru_ve_Cevaplarla_Surdurulebilirlik_Raporlamasi_30_05_2023-.pdf, Erişim Tarihi: 11.07.2025
- KGK. (2023b). Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları (TSRS) ve TSRS’lerin Uygulama Kapsamının Resmî Gazetede Yayımlanmasına ilişkin duyuru. https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Surdurulebilirlik/Duyuru/Turkiye_Surdurulebilirlik_Raporlama_Standartlari_ve_TSRSlerin_Uygulama_Kapsami_Resmi_Gazetede_Yayimlanmistir.pdf, Erişim Tarihi: 11.07.2025
- KGK. (2025a). Sıkça Sorulan Sorular. <https://www.kgk.gov.tr/surdurulebilirlik-sss>, Erişim Tarihi: 13.07.2025
- KGK. (2025b). TFRS 18 Finansal Tablolarda Sunum ve Açıklamanın Resmî Gazete’de Yayımlanması. <https://www.kgk.gov.tr/ContentAssignmentDetail/5094/TFRS-18-Finansal-Tablolarda-Sunum-ve-Ac%CC%A7%C4%B1klaman%C4%B1n-Resmi%CC%82-Gazetede-Yay%C4%B1lanmas%C4%B1>, Erişim Tarihi: 22.08.2025
- KGK. (2025c). “Finansal Araçların Sınıflandırılması ve Ölçümüne İlişkin Değişiklikler” ve “Doğaya Bağlı Elektriğe Dayanan Sözleşmeler” Değişikliklerinin (TFRS 9 ve TFRS 7 Değişiklikleri) Resmî Gazete’de yayımlanması. https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Diger/Duyuru_51.pdf, Erişim Tarihi: 22.08.2025
- KGK. (2025d). Doğaya Bağlı Elektriğe Dayanan Sözleşmeler. <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2025/08/20250810-6.pdf>, Erişim Tarihi: 22.08.2025
- KGK. (2025e). “TFRS 19 Kamuya hesap verme sorumluluğu bulunmayan bağlı ortaklıklar: Açıklamalar (TFRS 19)” standardının yayımlanması. <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2025/08/20250810-4.pdf>, Erişim Tarihi: 26.08.2025
- KGK. (2025f). TFRS 19 kamuya hesap verme sorumluluğu bulunmayan bağlı ortaklıklar: Açıklamalar standardına ilişkin kurul kararının resmî gazete’de yayımlanması. https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Diger/Duyuru_50.pdf, Erişim Tarihi: 26.08.2025
- Kların, T. (2018). The concept of sustainable development: from its beginning to the contemporary issues. *Zagreb International Review of Economics & Business*, 21(1), 67-94.
- Köse, T. ve Ağdeniz, Ş. (2024). Giriş. Köse, T. ve Ağdeniz, Ş. (Ed.) *Muhasebe ekseninde sürdürülebilirlik raporlaması* içinde (1-14). 1. Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi. ISBN: 978-625-365-762-8
- Oecd (Organisation for Economic Cooperation and Development). (2001). Policies to Enhance Sustainable Development. https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2001/05/policies-to-enhance-sustainable-development_g1ghg264/9789264192683-en.pdf, Erişim tarihi:25.06.2025
- Schneider, A. (2015), Reflexivity in sustainability accounting and management: transcending the economic focus of corporate sustainability. *Journal of Business Ethics*, 127(3), 525-536.
- Signtzer, B., ve PREXL, A. (2007), Corporate sustainability communications: aspects of theory and professionalization, *Journal of Public Relations Research*, 20(1), 1-19.
- Tfrs 1. (2019). Türkiye finansal raporlama standartlarının ilk uygulaması. KGK.

https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2025/TFRS1.pdf, Erişim Tarihi: 22.08.2025

TFRS 7. (2019). Finansal araçlar: Açıklamalar. KGK.

https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2025/TFRS7.pdf, Erişim Tarihi: 22.08.2025

TFRS 9. (2019). Finansal araçlar. KGK.

https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2022/Kirmizi_Kitap/TFRS/TFRS%209.pdf, Erişim Tarihi: 22.08.2025

TFRS 13. (2019). Gerçeğe Uygun Değer lümü. KGK.

https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2022/Kirmizi_Kitap/TFRS/TFRS%2013.pdf, Erişim Tarihi: 25.08.2025

TFRS 18. (2025). Finansal tablolarda sunum ve açıklama. KGK.

[https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Diger/TFRS18FinansalRaporlamadaSunumveAciklama\(1\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Diger/TFRS18FinansalRaporlamadaSunumveAciklama(1).pdf), Erişim Tarihi: 22.08.2025

TFRS 15. (2019). Müşteri sözleşmelerinden hasılat. KGK.

https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2022/Kirmizi_Kitap/TFRS/TFRS%2015.pdf, Erişim Tarihi: 25.08.2025

TFRS 16. (2018). Kiralamalar. KGK.

https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2025/Kirmizi_kitap/TFRS_16.pdf, Erişim Tarihi: 25.08.2025

TFRS 17. (2019). Sigorta sözleşmeleri. KGK.

https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2024/Kirmizi_Kitap/TFRS/TFRS%2017.pdf, Erişim Tarihi: 25.08.2025

TFRS 19. (2025). Kamuya hesap verme sorumluluğu bulunmayan bağlı ortaklıklar: Açıklamalar.

<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2025/08/20250810-4.pdf>, Erişim Tarihi: 26.08.2025

TMS 8. (2018). Muhasebe politikaları, muhasebe tahminlerinde değişiklikler ve hatalar. KGK.

https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2022/Kirmizi_Kitap/tms/TMS%208.pdf, Erişim Tarihi: 23.08.2025

TMS 16. (2019). Maddi duran varlıklar. KGK.

https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2022/Kirmizi_Kitap/tms/TMS%2016.pdf, Erişim Tarihi: 23.08.2025

TMS 36. (2017). Varlıklarda değer düşüklüğü. KGK.

https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2022/Kirmizi_Kitap/tms/TMS%2036.pdf, Erişim Tarihi: 23.08.2025

TMS 37. (2019). Karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklar. KGK.

https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2022/Kirmizi_Kitap/tms/TMS%2037.pdf, Erişim Tarihi: 25.08.2025

TMS 38. (2019). Maddi olmayan duran varlıklar. KGK.

https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2022/Kirmizi_Kitap/tms/TMS%2038.pdf, Erişim Tarihi: 23.08.2025

TSRS 1. (2023). Sürdürülebilirlikle ilgili finansal bilgilerin açıklanmasına ilişkin genel hükümler, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)

TSRS 2. (2023). İklimle ilgili açıklamalar, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)

UN. (2015). Conferences, Environment and Sustainable Development.

<https://www.un.org/en/conferences/environment> Erişim Tarihi: 25.06.2025

WCED (World Commission on Environment and Development) (1987). *Our Common Future*. Oxford: Oxford University Press.