

# SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORLARINA VERİLEN GÜVENCE BEYANLARININ İÇERİK ANALİZİ\*

Arş. Gör. Gulnur SULTANKHANOVA\*\*

Prof. Dr. Serap Sebahat YANIK\*\*\*

Prof. Dr. Yıldız AYANOĞLU\*\*\*\*

Makale Gönderim Tarihi : 01/04/2019 / Kabul Tarihi : 09/06/2019

## ÖZ

Sürdürülebilirlik raporlarına ilişkin güvence denetimi, sürdürülebilirlik raporundaki finansal olmayan bilgilerin doğruluğuna dair güvence raporu sunmaktadır. Son dönemlerde, sürdürülebilirlik raporlarını güvence beyanı ile sunan şirketlerin sayısı artmaktadır. Büyüyen bu hizmet, gelişim aşamasında olan finansal olmayan bilgi piyasasının oluşturulmasını desteklemektedir. Bu çalışmanın amacı sürdürülebilirlik raporlarına verilen güvence beyanlarını inceleyip, güvence denetimini gerçekleştiren uzman şirketler ile denetim şirketlerinin sunduğu güvence beyanlarındaki farklılıkları ortaya koymaktır. Çalışma, güvence beyanlarına uygulanmak için literatürden geliştirilmiş tümdengelimli içerik analizinden oluşmaktadır. Araştırmada kurumsal sürdürülebilirlik portalına ve Borsa İstanbul Sürdürülebilirlik Endeksine kayıtlı şirketler tarafından yayınlanan sürdürülebilirlik raporlarındaki güvence beyanları analiz edilmiştir. Yapılan analizlerin sonucunda uygulanan güvence denetimi standartları, denetim prosedürleri ve sürdürülebilirlik raporunda güvence altına alınan seçili bilgiler, güvence denetimini sunan taraflar açısından farklılıklar gösterdiği saptanmıştır. Güvence raporu uzman şirketleri tarafından verildiğinde sadece çevresel bilgilerin güvence altına alındığı, denetim şirketleri tarafından gerçekleştirildiğinde ise sürdürülebilirlik raporunda hem ekonomik, hem sosyal ve hem de çevresel bilgilere güvence verildiği ortaya konulmuştur.

**Anahtar Kelimeler:** Sürdürülebilirlik Raporu, Güvence Denetimi, Güvence Raporu

**JEL Sınıflandırması:** M41, M42

\* Bu makale 1-4 Mayıs 2019 Bursa'da düzenlenen V.Uluslararası Muhasebe ve Finans Sempozyumunda bildiri olarak sunulan çalışmadan genişletilerek hazırlanmıştır.

\*\* Ahmet Yesevi Uluslararası Türk-Kazak Üniversitesi, İşletme Bölümü, s\_gul@mail.ru, Orcid.ID: 0000-0002-1358-1778.

\*\*\* Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, serap.yanik@hbv.edu.tr, Orcid.ID: 0000-0001-7525-8717.

\*\*\*\* Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, yildiz.ayanoglu@hbv.edu.tr, Orcid.ID: 0000-0002-1024-2105.

**CONTENT ANALYSIS OF STATEMENTS OF ASSURANCE GIVEN TO SUSTAINABILITY REPORTS****ABSTRACT**

Assurance supervision on sustainability reports presents assurance report about the accuracy of non-financial data. Recently, the number of corporations that presents their sustainability reports via a statement of assurance has increased. This growing service supports the creation of nonfinancial data market which has been at the stages of development The aim of this study is to put forth the differences in between the statements of assurance presented by the expert companies and control companies realizing the assurance audit; examining the statements of assurance given to sustainability reports .The study consists of deductive content analysis improved from the literature to implement on statements of assurance. In this research, statements of assurance in the sustainability reports published by the companies registered in the BIST Sustainability Index and in the institutional sustainability portal have been analyzed. As a result of the analyses, it has been determined that carried out assurance audit standards, audit procedures and selected data assured in the sustainability report show differences from the viewpoints of the sides presenting the assurance audit. It has been revealed that when the assurance report is given by the expert companies, only environmental information is under guarantee; however, when it is realized by the audit companies, all economic, social and environmental information is assured.

**Keywords:** Sustainability Report, Assurance Audit, Assurance Report

**JEL Classification:** M41, M42

**1. GİRİŞ**

İşletmelerin finansal verilerini gerçeğe uygun bir şekilde sunmalarının yanı sıra, sosyal ve çevresel bilgileri de açıklama sorumlulukları vardır. Sürdürülebilirlik raporları, işletmelerin ekonomik getirileri ile sosyal ve çevresel etkilerini nasıl dengelediklerini, risk ve fırsatları sürdürülebilirlik bakışıyla ele aldıklarını şeffaf bir şekilde paylaşmak amacıyla hazırlanmaktadır. Aynı zamanda bu raporlar, işletmelerin ve paydaşlarının dünyada varlığını sürdüren yaşam biçimlerinin bugünü ve geleceği için ihtiyaç duyduğu ve finansal raporlar aracılığı ile elde edilemeyen bilgilerin üretilmesine de imkân sağlamaktadır. (Sisaye ve Birnberg, 2010:350-358; ACCA, 2008:2; Aras ve Crowther, 2009:978).

Sürdürülebilirlik, işletmelerde bugün alınan kararların geleceğe etkisini konu edinmektedir. Bu nedenle, işletme faaliyetlerinin ekonomik, sosyal ve çevresel etkilerini içeren sürdürülebilirlik raporları aslında, işletmelerin çevresel kaynaklarını sorumlu bir şekilde kullanmaları ve geleceğe ilişkin çevresel ve sosyal stratejilerine ilişkin taahhütleri hakkında bilgiler sunmaktadır (Aras ve Crowther, 2008:438; Sisaye, 2011:388-389). Ancak bu bilgilerin edinilebilmesi söz konusu raporların içeriğine bağlıdır.

Sürdürülebilirlik raporlarının hazırlanması dünyanın birçok ülkesinde olduğu gibi ülkemizde de gönüllük esasına dayanmaktadır. Son yıllarda küresel gelişmelere paralel olarak ülkemizde de sürdürülebi-

lilik raporları aracılığıyla faaliyetlerinin ekonomik, çevresel ve sosyal boyutunu kamuoyuna açıklama-  
yı tercih eden işletme sayısı artmaktadır.

İşletmenin sürdürülebilirlik raporunun sunulması ve risklerinin belirlenmesi, tüm ilgili tarafların işletme ile ilgili çeşitli kararlar alabilmeleri açısından önem kazanmıştır. Sosyal, çevresel ve ekonomik bilgilerin paylaşımları, karar alıcıların işletmelerle ilgili finansal olmayan bilgilerin güvenilirliği hakkında güvence ihtiyaçlarının artmasından dolayı güvence denetimi ortaya çıkmıştır. Güvence denetimi, finansal olmayan bilgilerin denetim firması veya uzman kuruluşu tarafından doğrulanması sonucunda, güvence sunulmasını sağlayan bir denetim işlemidir. Sürdürülebilirlik raporundaki finansal olmayan bilgilerin doğrulanması ihtiyacı, uluslararası alanda bir standart geliştirilme sürecini hızlandırmıştır. Bu alanda dünyada önderlik edenler Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) ile Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) bünyesindeki kuruluşlardır ([www.ifac.org](http://www.ifac.org), 2018).

Günümüzde birçok ülke IFAC'ın denetim ve güvence hizmetleri ile ilgili uluslararası düzenlemelerini rehber almaktadır (Manurung ve Basuki 2010; CorporateRegister.com 2013). Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) 2004 yılında ISAE 3000 no'lu "Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri" standardını yürürlüğe koymuştur. İngiltere'de ise 2003 yılında Sosyal ve Etik Hesap Verilebilirlik Enstitüsü tarafından AA1000 Güvence Standardı yayınlanmış, 2008 yılında geliştirilmiş ve AICPA tarafından da benimsenmiştir. Bu iki standardın uluslararası kullanımındaki artış eğilimi, güvence denetim hizmeti için en yaygın rehber olduğu düşünülmektedir. (KPMG 2008; ManettiveBecatti 2009:292; Jones ve Jonas 2011:67).

Türkiye'de ise Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu bu kapsamda "GDS 3000 Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri" standardını 2015 yılından itibaren uygulanmak üzere yürürlüğe koymuştur. Söz konusu standart, tarihi finansal bilgilerin bağımsız denetimleri veya sınırlı bağımsız denetimleri dışında kalan güvence denetimlerini düzenlemektedir. Güvence denetimine ilişkin genel çerçeveyi belirleyen bu standartta güvence denetimi; denetim konusu bilgi veya süreçten fayda sağlayan kullanıcıların denetim konusu ile ilgili güvence seviyelerini arttırmaya yönelik, denetçi veya uzman kişiler tarafından belirli ölçütlerle göre gerçekleştirilerek, yeterli ve uygun kanıt elde edilmesi ve bu kanıtlardan yola çıkarak bir güvence raporunun hazırlanmasını sağlayan denetim olarak tanımlanmıştır (GDS 3000, md:5).

Bu çalışmada sürdürülebilirlik raporlarına verilen güvence raporları incelenerek, benzerlikler ve farklılıklar ortaya konulmuştur. Güvence raporlarının içerik analizi niteliğindeki bu çalışmada güvence beyanı veren taraflar açısından kullanılan güvence denetim standartları, uygulanan denetim prosedürleri ve verilen görüşler değerlendirilmiştir.

## **2. SÜRDÜREBİLİRLİK RAPORU VE GÜVENCE DENETİMİ**

### **2.1. Sürdürülebilirlik Raporu**

Sürdürülebilirlik raporlaması, bir kuruluşun çevre, toplum ve ekonomi üzerindeki olumlu veya olumsuz etkilerine ilişkin bildirimler iletmektedir. Sürdürülebilirliğin ekonomik boyutu kuruluşun paydaşlarının ekonomik şartları ve yerel, ulusal ve küresel seviyelerde ekonomik sistemler üzerindeki etkilerini

ilgilendirmektedir. Kuruluşun mali durumuna odaklanmamaktadır. Bu nedenle sürdürülebilirlik raporlaması, soyut konuları elle tutulabilir ve somut hale getirerek sürdürülebilirlik gelişimlerinin kuruluşun faaliyetleri ve stratejisi üzerindeki etkilerinin anlaşılmasına ve yönetilmesine yardımcı olmaktadır (GRI, 2014:3-5)

Sürdürülebilirlik raporlaması kuruluşun faaliyetlerini daha sürdürülebilir hale getirmek için hedef belirlemelerine, finansal olmayan performanslarını ölçmelerine ve değişimi yönetmelerine yardımcı olan bir raporlama türüdür. Sürdürülebilirlik raporlarının hazırlanmasına rehberlik eden Küresel Raporlama Girişimi (Global Reporting Initiative: GRI) standardı etkili bir sürdürülebilirlik raporlaması için düzenli olarak gözden geçirilmektedir. Bu bağlamda dördüncü güncelleme (15 Aralık 2014) olarak planlanan ve geliştirilen G4'ün amacı, rapor hazırlayanların anlamlı ve kuruluşun sürdürülebilirlikle ilgili en kritik konuları hakkında bilgiler içeren raporlar hazırlamalarına yardımcı olmak ve bu raporlamayı standart haline getirmektir.

GRI G4 kapsamında sürdürülebilirlik raporunun içeriğine ilişkin kategoriler Tablo 1 de özetlenmiştir.

**Tablo 1. Sürdürülebilirlik Raporunun Kategorileri**

<b>Ekonomik Kategori</b>	<b>Çevresel Kategori</b>	<b>Sosyal Kategori</b>
Sürdürülebilirliğin ekonomik boyutu kuruluşun paydaşlarının ekonomik durumları ve yerel, ulusal ve küresel seviyedeki ekonomik sistemler üzerindeki etkileriyle ilgilidir. Ekonomik kategori sermayenin farklı paydaşlar arasındaki akışını ve kuruluşun toplum genelindeki temel ekonomik etkilerini göstermektedir.	Sürdürülebilirliğin çevresel boyutu kuruluşun kara, hava, su ve ekosistemler de dâhil olmak üzere yaşayan ve yaşamayan doğal sistemler üzerindeki etkisiyle ilgilidir.  Çevresel Kategori (enerji ve su gibi) girdilerle ve (emisyonlar, atık sular ve atıklar gibi) çıktılarla ilgili etkileri kapsamaktadır. Buna ek olarak biyolojik çeşitlilik, nakliye, ürün ve hizmetle ilgili etkilerle beraber çevresel uyumu ve harcamaları kapsamaktadır.	Sürdürülebilirliğin sosyal boyutu, kuruluşun içinde faaliyet gösterdiği sosyal sistemler üzerindeki etkileriyle ilgilidir.  Sosyal Kategori aşağıdaki alt kategorileri içermekte:  <ul style="list-style-type: none"> <li>• İşgücü Uygulamaları ve İnsana Yaraşır İş</li> <li>• İnsan Hakları</li> <li>• Toplum</li> <li>• Ürün Sorumluluğu</li> </ul>

**Kaynak:** GRI, 2014:48, 52-64

## **2.2. Sürdürülebilirlik Raporuna İlişkin Güvence Denetimi Standartları**

### **2.2.1. Güvence Denetimi Standardı 3000 “Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri”**

Denetimi ortaya çıkaran temel neden, işletmenin sunduğu bilgilere güven duyma arzusudur. Çeşitli taraflar, işletmelerin sunduğu gerek finansal gerekse finansal olmayan bilgileri kullanarak kararlar alırlar veya aldıkları kararların doğruluğunu test ederler. Dolayısıyla sunulan bilgilerin güvenilir olması işlet-

me tarafları açısından son derece önemlidir. Çünkü işletmelerden elde edilen bilgilerin güvenilir olma- ma riski her zaman mevcuttur (Erdoğan 2002:61). Bu risk sadece bağımsız denetim anlamında değil, işletmeyi ve rapor kullanıcılarını ilgilendiren tüm faaliyetler için de gereklidir. Kullanıcılar, ya bilginin kalitesine gözü kapalı inanacaklar ya da kullanacakları bilginin güvenilirliğini değerlendirip görüşü sunan üçüncü bir tarafa inanacaklardır (Soltani, 2007:49). Bilginin kalitesinin, gerek sunulan gerekse alınan hizmetlerin kontrollerinin üçüncü kişiler tarafından gerçekleştirilmesi ve bir güvence görüşünün ortaya konması ilgililerin işletmeye olan güvenirliliğini arttıracaktır. Güvence denetimi bu anlamda üçüncü kişiler tarafından sunulacak güven duygusunun yaratılması açısından son derece önemlidir (Dinç ve Atabay, 2016:1530). Bu önem çerçevesinde son yıllarda, sürdürülebilirlik raporlarına üçüncü taraflarca verilen güvence beyanları artmıştır (KPMG, 2013).

Daha önce de değinildiği gibi GDS 3000 finansal olmayan ve geleceğe yönelik finansal bilgilerin güvence denetimlerini düzenler. GDS 3000 güvence denetimleriyle ilgili genel çerçeveyi ortaya koyan ve uygulayıcılara yol gösteren bir standarttır (Yanık ve Çil Koçyiğit, 2014:127). Güvence denetimleri; denetçi dışındaki bir tarafın kıstaslar uygulanmak suretiyle dayanak denetim konusunu ölçtüğü veya değerlendirdiği doğrulama hizmetleri ile denetçinin kıstaslar uygulanmak suretiyle dayanak denetim konusunu ölçtüğü veya değerlendirdiği doğrudan denetimleri içerir (GDS 3000, md:2).

Yükarıdaki genel amaç doğrultusunda söz konusu standart üç farklı amaca hizmet etmektedir.

1. Makul veya sınırlı seviyede güvence sağlamayı amaçlayan güvence sözleşmelerinin amacını ve unsurlarını tanımlamak,
2. Meslek mensuplarına rehberlik etmek,
3. Belirli güvence sözleşme türlerine ilişkin özel standartlar geliştirmek.

GDS 3000'e göre denetim kalitesini gözden geçiren kişiler, KGK tarafından yayımlanan bağımsız denetçiler için Etik Kurallarının güvence denetimleriyle ilgili hükümlerini öncelikle dikkate almalıdırlar. Ayrıca güvence denetimini gerçekleştiren denetçi Kalite Kontrol Standardında öngörülen yükümlülükleri göz önünde bulundurmalıdır (GDS 3000, md:3).

Güvence denetimi ile denetçinin ulaşmak istediği amaçlar, GDS 3000'nin 10. maddesinde aşağıdaki şekilde sıralanmıştır:

- a) Denetime konu bilginin önemli yanlışlık içerip içermediği hakkında içinde bulunulan şartlara uygun olarak makul güvence veya sınırlı güvence elde etmek,
- b) Güvence raporu yoluyla, denetim konusunun ölçüm veya değerlendirmesinin çıktısına ilişkin sonuç bildirmek ve
- c) Bu GDS veya ilgili diğer konuya özel GDS'ler ile zorunlu tutulan diğer bildirimleri yapmaktır.

Güvence denetim çalışmaları yürütülürken, bu standardı temel almak ve varsa güvence denetimi gerçekleştirilen süreçle ilişkili olan diğer güvence denetim standartlarını birlikte uygulamak ve uyumu sağlamak gerekir (GDS 3000, md:5).

Bu standartta meslek mensupları “makul güvence denetimi” ve “sınırlı güvence denetimi” olmak üzere iki farklı seviyede güvence veren sözleşmeler üstlenirler. Makul güvence denetiminde amaç, güvence sözleşmesi riskinin sözleşmenin koşulları kapsamında kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirilmesidir. Sınırlı güvence denetiminde ise amaç, güvence sözleşmesi riskinin sözleşmenin koşulları kapsamında, kabul edilebilir bir seviyeye indirilmesidir. Sınırlı güvence sözleşmelerinde sözleşme riski, makul güvence sözleşmelerindeki sözleşme riskinden daha yüksektir. Çünkü sınırlı güvence denetiminden elde edilen güvence seviyesinin makul güvence denetiminde elde edilen seviyeden düşük olması ve uygulanan prosedürlerin nitelik ve zamanlama açısından makul güvence denetimine göre farklılık göstermesi, kapsamın da daha dar olmasından kaynaklanmaktadır. (GDS 3000: A3).

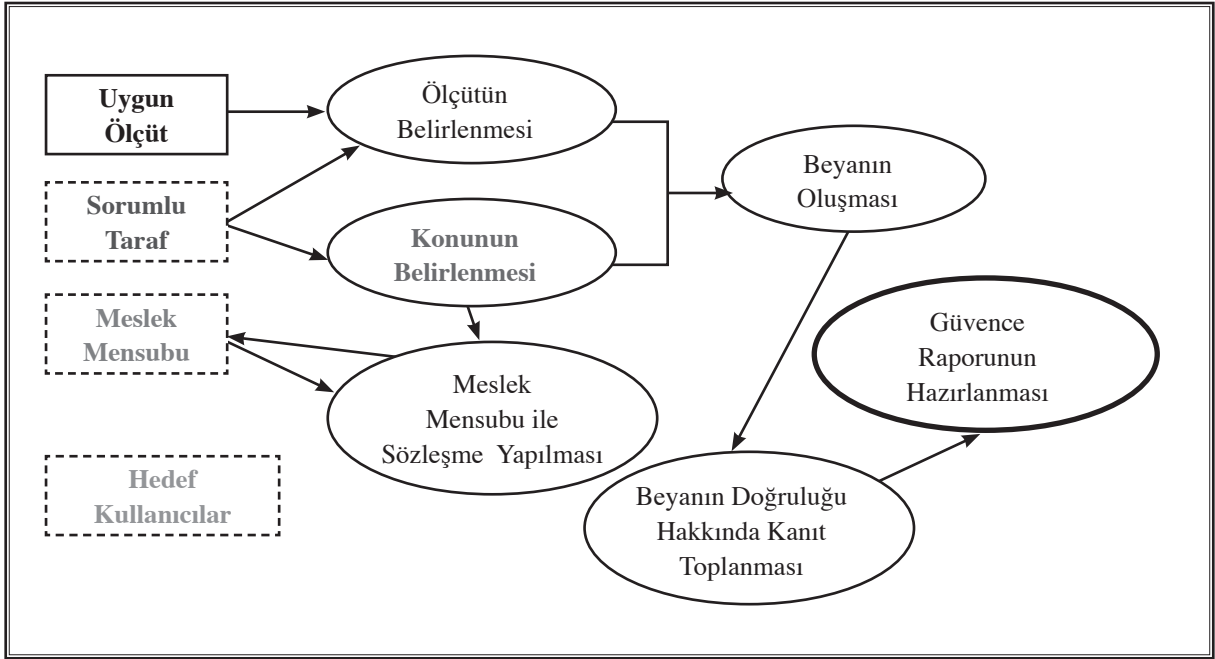
Makul güvence denetimi ile sınırlı güvence denetiminde uygulanan prosedürler arasındaki temel farklılıklar aşağıdakileri içerir: (GDS 3000, md:12)

**Tablo 2. Makul ve Sınırlı Güvence Denetimleri Arasındaki Farklılıklar**

	<b>Kanıt Toplama</b>	<b>Rapor</b>
Makul Güvence	Denetim sürecinin parçası olarak yeterli ve uygun kanıt elde edilir. Sistemik denetim süreci aşağıdakileri içerir: <ul style="list-style-type: none"> <li>– Risklerin değerlendirilmesi</li> <li>– Değerlendirilen risklere cevap verilmesi</li> <li>– İnceleme, gözlem, doğrulama, yeniden hesaplama, yeniden uygulama, analitik işlemler ve soruşturma işlemlerinin gibi ilave denetim prosedürlerinin gerçekleştirilmesi. Bu ilave denetim prosedürleri, geçerli hallerde, tamamlayıcı bilginin elde edilmesini ve konunun yapısına bağlı olarak, kontrollerin etkinliğinin test edilmesini ve elde edilen kanıtın değerlendirilmesini içeren doğruluk işlemlerini kapsar.</li> <li>– Denetçinin, denetime konu bilgilerdeki “önemli yanlışlık” risklerini belirlemesine, değerlendirmesine ve değerlendirilen risklere cevap vermesine olanak sağlamaktır.</li> </ul>	Görüş doğrudan ifade edilir.
Sınırlı Güvence	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Denetim süreci, konunun ve diğer sözleşme koşullarının anlaşılmasını içerir fakat işlemler makul güvence denetimine oranla sınırlıdır.</li> <li>– Denetçinin, denetime konu bilgilerde önemli yanlışlık içerebilecek alanları belirlemesine olanak sağlamaktır. Denetim sürecinin parçası olarak yeterli ve uygun kanıt elde edilir.</li> </ul>	Görüş dolaylı şekilde ifade edilir.

**Kaynak:** Altıntaş, 2011:32, GDS 3000, md:19

Güvence denetiminin işleyiş akışı şekil 1’de şematik olarak özetlenmiştir.



**Şekil 1. Güvence Denetimi Unsurları Veri Akış Diyagramı**

**Kaynak:** Hayes ve diğerleri, 2005:119

Meslek mensubu denetim çalışması sonucunda güvence hizmeti konusunun, tüm önemli yönleriyle, belirlenmiş ölçüte uygunluk derecesi hakkında görüşünü içeren yazılı bir güvence raporu (assurance report) düzenler. Öncelikle meslek mensubu, güvence raporunda ifade edilen sonucu desteklemek amacıyla yeterli ve uygun kanıt elde edip etmediği sonucuna varmalıdır (Yanık ve Çil Koçyiğit, 2014:135). Raporda, denetçinin denetime konu bilgilerle ilgili ulaştığı sonuca ilişkin açık bir ifade yer almalıdır.

Güvence raporlarının temel unsurlarına ilişkin açıklamalar GDS 3000’de yapılmıştır. GDS 3000’den farklı olarak revize edilen BDS 700 nolu standartta (Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama) görüş ve görüşün dayanağının sıralamasına dikkat çekilmiştir (BDS 700: A19). Görüş ve görüşün dayanağı raporun başına taşınmıştır. Oysaki GDS 3000’e göre güvence raporunun içeriğinde sadece asgari olarak nelerin olması gerektiği sıralanmıştır. Söz konusu güvence raporunda yer alan unsurların sıralaması açısından bir esneklik tanınmıştır. Bu standartta görüşün dayanağına yer verilmesi tercihe bırakılmış olup görüş raporun sonunda bildirilebilmektedir. Diğer taraftan raporun asgari hususları taşıması şartıyla revize edilen BDS 700 formatında da düzenlenebilir.

GDS 3000'e göre güvence denetim raporu aşağıdaki asgari unsurları içermelidir (GDS 3000, md:69):

- *Raporun bağımsız güvence raporu olduğunu açıkça gösteren bir başlık:* Uygun bir başlık güvence sözleşmesinin ve raporun yapısını belirlemeye ve raporu, aynı etik gerekliliklere uymak zorunluluğu olmayan meslek mensupları tarafından yayımlanan raporlardan ayırt etmeye yarar.
- *Muhatap:* Güvence raporunun yöneltileceği taraf veya tarafları tanımlar. Güvence raporunun muhatapı genel olarak denetimi yaptıran taraftır, ancak bazı durumlarda başka hedef kullanıcılar da olabilir. Muhatap aynı zamanda güvence raporunun sunulduğu taraf ya da tarafların kimliğini ve adresini belirler (Yanık ve Çil, 2014:135).
- *Sözleşme konusunun belirlenmesi ve zamanlaması:* Sözleşme amaçları, beyan ve varsa sözleşmenin kapsadığı zaman aralığıdır.
- *Açıklama:* Sorumlu tarafın belirlenmesi ve sorumlu tarafın ve meslek mensubunun sorumluluklarının ifadesidir.
- *Sözleşmenin hangi standartlar çerçevesinde yapıldığının belirlenmesi:* Hangi standartlara uygulandığının belirtilmesidir.
- *Ölçütlerin belirlenmesi:* Konunun değerlendirilmesinin ve ölçülmesinin dayandığı ölçütlerin belirlenmesi gerekir. Böylece, hedef kullanıcıları meslek mensubunun görüşünün dayandığı temelleri anlayabilirler.
- *Hedef kullanıcılar:* Denetçinin, güvence raporunu kullanmasını beklediği kişiler, kuruluşlar veya gruplardır. Bazı durumlarda, güvence raporunun hitap ettiği hedef kullanıcılar dışında hedef kullanıcılar da bulunabilir.
- *Denetimin bu GDS veya denetimin konusuna özgü bir GDS bulunması durumunda söz konusu GDS uyarınca yürütüldüğüne ilişkin bir ifade:* Denetimin konusuna özgü bir GDS'nin, denetime konu bilgilerin yalnızca belli bir bölümü için uygulandığı durumda, hem denetimin konusuna özgü GDS'nin hem de GDS 3000'in belirtilmesi uygun olabilir.
- *Denetçinin, KKS I'ı veya en az KKS I'de öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer mevzuat hükümlerini uyguladığına ilişkin bir açıklama.*
- *Denetçinin, KGK tarafından yayımlanan Etik Kuralların bağımsızlık ve diğer etik hükümlerine veya asgari olarak Etik Kurallarda öngörülen yükümlülüklerine uygunluk sağladığına ilişkin bir açıklama.*
- *Denetçinin ulaştığı sonuca dayanak olarak yürütülen çalışmanın bilgilendirici bir özeti:* Denetim sürecinde uygulanan denetim prosedürlerine yer verilmesidir.
- *Denetçinin ulaştığı görüş:* Meslek mensubu ölçüte dayalı olarak değerlendirdiği konu hakkında rapor kullanıcılarını bilgilendirir ve bir görüş şeklinde ifade edilen makul veya sınırlı seviyede bir güvence iletir. Eğer sözleşmede birden fazla güvence hizmeti kapsamında bilgi var ise, her bilgi



için ayrı bir görüş belirtilebilir. Raporunda meslek mensubunun olumlu görüş dışında görüş açıkladığı durumlarda, ilgili görüşün nedenlerinin belirtilmesi gerekir.

- *Tarih:* Güvence raporunun düzenlendiği tarihtir.
- *Denetim şirketinin ve raporu hazırlayanın ismi ve raporlama yeri ve sorumlu ortak baş denetçinin imzası*



**Şekil 2. Güvence Raporundaki Görüş Türleri**

**Kaynak:** GDS 3000, md:69

Denetçi görüşe ulaşırken elde edilen kanıtların yeterliliği ve uygunluğunu ve düzeltilmeyen yanlışlıkların tek tek veya toplu olarak önemli olup olmadığını değerlendirir. Denetçi şartlara göre gerekli olması durumunda ilave kanıt elde etmeye çalışır. Yeterli ve uygun kanıt elde etmesi halinde denetçi, olumlu görüş bildirir. Bunun yanı sıra makul ve sınırlı güvence seviyesinde aşağıdaki sonuçlara varıldığında olumlu görüş bildirir (GDS 3000, md:72):

- (a) Makul güvence denetiminde; denetime konu bilgilerin, tüm önemli yönleriyle, geçerli ölçütlere uygun olarak hazırlandığı veya

(b) Sınırlı güvence denetiminde; uygulanan prosedürler ve elde edilen kanıtlara dayanarak, denetçinin, denetime konu bilgilerin tüm önemli yönleriyle geçerli ölçütlere uygun olarak hazırlanmadığı kanaatine varmasına sebep olan herhangi bir hususun dikkatini çekmediği.

Denetçi, aşağıdaki durumlarda olumlu sonuç dışında bir görüş bildirir (GDS 3000, md:74):

a) *Denetçinin mesleki muhakemesine göre, kapsam kısıtlamasının olması ve bu hususun etkisinin önemli olması.* Bu tür durumlarda denetçi, sınırlı olumlu görüş bildirir veya görüş bildirmekten kaçınır.

b) *Denetçinin mesleki muhakemesine göre, denetime konu bilgilerin önemli yanlışlık içeriyor olması.* Bu tür durumlarda denetçi, sınırlı olumlu görüş veya olumsuz görüş bildirir.

Ancak denetime konu bilgilerin önemli yanlışlık içeriyor olması ve bu yanlışların finansal tabloları bütünde etkiliyor olması halinde olumsuz görüş bildirir. Önemli yanlışlık yaygın değilse denetçi bu durumda sınırlı olumlu görüş bildirir.

### 2.2.2 AA1000 Güvence Standardı

AA1000 Güvence Standardı muhasebe dışı bir organizasyon olan “Sosyal ve Etik Hesap Verilebilirlik Enstitüsü” (Institute of Socialand Ethical AccountAbility) tarafından oluşturulmuştur. Merkezi Birleşik Krallık’ta olan AccountAbility adlı uluslararası organizasyon, 2003 yılında, bir şirketin çeşitli çıkar gruplarına yönelik önemlilik, tamlık ve yanıt verilebilirlik hakkındaki raporlamasına ilişkin güvence standardını yayımlamıştır. AA1000AS Güvence Denetim Standardı sadece sürdürülebilirlik raporlarına ilişkin güvence denetimi için oluşturulmuştur (Blair ve ark, 2008:333).

Uluslararası Sosyal ve Etik Hesap Verilebilirlik Enstitüsü tarafından AA1000AS 2008 yılında revize edilerek AA1000APS AccountAbility Principles Standardı yayınlanmış ve yürürlüğe girmiştir. Ancak 2003 yılında yayınlanan AA1000AS yürürlükten kaldırılmamış, işletmeler tarafından sürdürülebilirlik yaklaşımlarını yönlendirmek için kullanılmaya devam edilmiştir. “Amacı, işletmelerin sürdürülebilirlik raporlamasının paydaşların beklenti ve isteklerini dikkate alıp almadıklarını ortaya koymaktır.” (Özerhan ve Sultanoğlu, 2018:64).

GDS 3000’de olduğu gibi AA1000AS’ye göre de meslek mensubu denetim çalışması sonucunda güvence hizmeti konusunun, tüm önemli yönleriyle, belirlenmiş ölçüte uygunluk derecesi hakkında görüşünü içeren yazılı bir güvence raporu (assurance report) düzenler. Öncelikle meslek mensubu, güvence raporunda ifade edilen görüşü desteklemek amacıyla yeterli ve uygun kanıt elde edip etmediği sonucuna varmalıdır. Bu standart kapsamında meslek mensubu iki tür güvence denetimi vermektedir. Bunlar “yüksek seviyede” ve “orta seviyede” güvence şeklindedir. Raporda, denetçinin denetime konu bilgilerle ilgili ulaştığı sonuca ilişkin açık bir ifade yer almalıdır.

2018’de AA1000 AccountAbility Principles (AA1000AP) AA1000APS’nin (2008) yeni bir versiyonu yayınlanmış, ancak AA1000APS 2021 yılına kadar uygulanmaya devam edilebilecektir. 1 Ocak 2019’dan itibaren AA1000AP’yi kullanmak isteyen işletmeler AA1000AS’yi de birlikte kullanmak durumunda. Ancak, bu tarihten önce yayınlanan raporlar için şirketler tercih ettikleri takdirde AA1000APS’yi kullanmaya devam edebilir (<https://dqs.com.tr/aa1000-accountability-principles-standardi-yayinlandi/>, 2019).

En son revize edilen standardın amacı, kuruluşlara sürdürülebilirlik performanslarını değerlendirebilecekleri, yönetebilecekleri, geliştirebilecekleri rehber olmak ve kurumsal kullanıcıları ile güvence sağlayıcılarını desteklemektir (<https://www.accountability.org>, 2019).

AA1000AS (2003) genel çerçeveyi oluşturmakla birlikte içeriğinde ilkelere yer verilmemiştir. Standardın 2008’de AA1000APS olarak revize edilmesi ile üç temel ilke getirilmiştir. Bunlar:

*Bütünlülük ilkesi* – İnsanları etkileyecek kararlarda söz sahibi olmalıdır.

*Önemlilik ilkesi* – Karar vericiler, önemli olan sürdürülebilirlik konularını tanımlamalı ve açık olmalıdır.

*Hesap Verebilirlik ilkesi*– Kuruluşlar, material sürdürülebilirlik konularına ve ilgili etkilerine şeffaf davranmalıdır. Bu ilkelere ilave olarak AA1000AP’de etki ilkesi dördüncü ilke eklenmiştir.

*Etki ilkesi* – Şirketler, eylemlerinin daha geniş ekosistemlerini nasıl etkiledikleri konusunda izlemeli, ölçmeli ve hesap verebilir olmalıdır.



**Şekil 3. Güvence Raporundaki Görüş Türleri**

**Kaynak:**AA1000AP, 2018:13

### 3. GÜVENCE DENETİMİNE İLİŞKİN ALAN LİTERATÜRÜ

Sürdürülebilirlik raporlarına verilen güvence denetimi bu rapordaki bilgilerin güvenilirliğini artıran bir araç haline gelmiştir (O’Dwyer ve ark. 2011:1253; KPMG 2015). Dolayısıyla güvence denetim raporlarına olan talep artığından yeni bir iş sahası ortaya çıkmıştır. Farklı uzmanlık alanlarındaki profesyoneller bu durumu, işlerini genişletmek için bir fırsat olarak görmektedir (Jones ve Jonas 2011:68). Bu pazarın yeniliği ve kendine has özellikleri nedeniyle güvence denetimini gerçekleştiren tarafın uzman kuruluş

mu yoksa denetim şirketi mi olmalı hususu hala tartışılmaktadır (Perego 2009:420; Ackers ve van Herden 2015:20; Zorio-Grima ve diğ., 2015:87). Uluslararası denetim güvence standartlarının getirdiği normatif ve kuramsal düzeyde gelişmelerin olmasına rağmen, zorunlu düzenleme eksikliği, bu hizmeti sunacak profesyonellerin net bir profilinin bulunmadığı anlamına gelir.

Nitekim Kavala'ın (2017:65) çalışmasında güvence denetimini gerçekleştiren iki alternatif taraf tartışıldığında ilk akla yatkın gelen bağımsız denetçilere bu görevin verilmesidir. Çünkü bağımsız denetçiler denetim dönemi boyunca adeta işletmede bulunmakta, tüm yapılanları görmektedirler. Dolayısıyla yeterli bilgiye de sahiptirler. Ancak bu seçeneğin dezavantajı da bulunmaktadır. Çünkü sürdürülebilirlik raporlarında fiziki veya parasal olmayan hususlar ağırlıktadır. Dolayısıyla farklı ihtisas konuları söz konusudur. Bu konular ise bağımsız denetçilerin ilgi alanları dışında kalabilmektedir. Denetçinin tek başına kolayca altından kalkacağı bir durum değildir. Bu bağlamda Özerhan ve Sultanoğlu (2018:70) sürdürülebilirlik raporunun güvence denetiminin gerçekçi bir şekilde yapılabilmesi için çevre uzmanı, mühendis, avukat gibi konuyla ilgisi olan diğer dallardan uzmanların da yer aldığı bir denetim ekibi kurmaları, bu konularda yeterliliğe sahip olmaları ve sertifika almaları gerektiğini önermektedir.

Diğer taraftan Kaval (2017:66) bağımsız denetçiler dışında kişi ve kurumlar görevlendirildiğinde de durumun yine uygun olmayacağını öne sürmektedir. “Çünkü bunlar işletmenin dışında işletmeyi her yönü ile tanıma imkânına sahip kişiler değillerdir. Ayrıca çok farklı alanlarda bilgilendirme yapılacağı için her alanda yetenek veya bilgi sahibi olmayabilirler. Yine unutulmamalıdır ki, bunlar bağımsız kişilerde olmayabilirler.” Sonuç olarak Kaval bağımsız denetçilerin görevlendirilmesi, ancak uzman kişilerden yararlanma gerektiğinde onların bilgisine de başvurulmasının en uygun çözüm olacağını söylemektedir. Özerhan ve Sultanoğlu (2018:70) da raporun içeriğinin önemli bir kısmının çevreye ilişkin bilgilerden oluştuğu göz önünde bulundurulduğunda bu bilgilerin, alanında uzman kişiler tarafından yürütülecek bir denetim kapsamında olması raporun şeffaflığının ve güvenilirliğini arttıracak önemli bir faktör olarak görmüşlerdir.

Sürdürülebilirlik raporunun güvence beyanları ile sunulması, yatırım kararlarının alınmasında güven sağladığı için kullanıcılar açısından önemlidir (Park ve Brorson, 2005: 1095). Adams ve Frost (2008:288) çalışmalarında karar vericilerin sürdürülebilirlik raporundaki verilerine daha fazla erişebilmeleri durumunda bu bilgilerin yönetsel kararlarda dikkate alınmasının daha muhtemel olduğunu ifade etmektedir.

Sürdürülebilirlik raporlarının güvence denetiminden geçmesi ve sürdürülebilirlik raporlarına güvence beyanı verilmesi şirket yönetiminin potansiyel iç faydalarını etkileyebileceği, şirketlerin risk yönetimini kolaylaştırabileceği ve şirketin gelecekteki ekonomik, sosyal ve çevresel sorunları öngörmelerine yardımcı olabileceğini göstermektedir (Adams ve Frost, 2008:289; O'Dwyer, 2011:1253). Sürdürülebilirlik raporlarına verilen güvence beyanları şirketler için bir değer yaratma kaynağı olarak da düşünülebilir (O'Dwyer, 2011:1236).

Jones ve Solomon (2010:15), güvencenin yalnızca dış paydaşlara karşı hesap verebilirliği doğrulamak için değil, aynı zamanda yönetimi kontrol etmek ve etkin çalışabilmesi için bir araç olarak kullanılması gerektiğini savunmaktadır. Burada yazarlar, güvence beyanlarını paydaşların artan şeffaflık taleplerine cevap vermek için kullanılan bir araç olarak değil, şirket yönetiminin karar almasına yardımcı iç araç

olarak görmektedirler. Bu tespit Park ve Brorson (2005:1100) tarafından şu ifade ile desteklenmektedir: “*araştırılan şirketlerin sürdürülebilirlikle ilgili konulara ilişkin olarak iç raporlama sistemini ve gerçek performansı geliştirmek için güvence sağlamaktadır*”. Ancak diğer bir çalışmada ise paydaş odaklı ülkeler ile kurumsal sürdürülebilirlik için yüksek düzeyde kurumsal baskıya sahip olan ülkelerde, sürdürülebilirlik raporlarının güvence altına alınma olasılığın daha yüksek olduğunu ortaya konulmuştur (Perego ve Kolk, 2012:20). Bu tespit şirketlerin, güvence beyanlarının çoğunluğunun ilk olarak şirketin yönetim kuruluna hitaben verildiğini açıkça göstermekte ve dolayısıyla iletişim veya paydaş odaklı bir araç olarak kullanılamayacağını ortaya koymaktadır.

Diğer taraftan Gürtürk ve Hahn (2016:39) çalışmalarında sürdürülebilirlik raporunun şirketlerin açık ve güvenilir bilgi sistemlerinden yoksun olduklarını, dolayısıyla veri doğruluğunun yetersiz kaldığını, veri kalitesinin (% 69) ve bilgi akışının (% 52) arttığını göstermektedir. Bu çalışmaya göre sürdürülebilirlik raporunun güvencesi, şirketlerin iç bilgi sistemlerini geliştirmelerine yardımcı olduğunu somut olarak ortaya koymaktadır.

Güvence raporları bilgi şeffaflığını sağlama ve güvenilirliği artırma aracıdır. Sürdürülebilirlik raporlarının güvenilirliğini arttırmak amacıyla olan şirket paydaşlarının da güvence raporlarına olan talep gün geçtikçe artmaktadır. (Kolk, 2008:12). Ancak, sürdürülebilirlik raporlarına verilen güvence raporlarına olan talep artmasına rağmen, güvence raporlarının içeriğini düzenleyen prosedürler hala gelişme aşamasındadır. Diğer taraftan sürdürülebilirlik raporlarının güvence denetiminden geçmesi zorunlu olmaması nedeniyle söz konusu raporların içeriği, kapsamı ve görüş verenler bakımından farklılık göstermektedir. Bu durum farklı şirketlerin çeşitli güvence raporlarını birbirleriyle karşılaştırmalarını zorlaştırmaktadır (Junior et al. 2014:10). Dolayısıyla güvence beyanlarının potansiyel yararları ve kalitesi azalabilir.

Literatür çalışmaları değerlendirildiğinde sürdürülebilirlik raporlarına verilen güvence beyanlarının dış paydaşlara, risk yönetimine, diğer yönetsel kararlara ve şirket değerinin yükselmesine katkı sağladığı saptanmıştır. Ancak güvence denetimin hangi kuruluş tarafından yerine getirileceği halen tartışılmaktadır. Konunun hem dünyada hem de ülkemizde yeni olması nedeniyle sürdürülebilirlik raporlarına verilen güvence denetimi üzerine yapılan bilimsel çalışmaların dünya çapında yetersiz olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bu nedenle, uluslararası denetim ve güvence sözleşmeleri standartları çerçevesinde sürdürülebilirlik raporlarına verilen güvence denetimi ile ilgili akademik çalışmalara ihtiyaç olduğunu açıkça söyleyebiliriz.

## **4. ARAŞTIRMA**

### **4.1. Araştırmanın Metodolojisi**

Güvence raporlarının içeriğini, farklılıklarını, benzerliklerini ve şeffaflığını belirlemek amacıyla ilk çalışma Perego ve Kolk tarafından 2012 yılında yapılmıştır. Güvence raporlarının kalitesini belirlemeye çalışan Perego ve Kolk, belli göstergeleri dikkate alarak ölçme kriterleri oluşturmuşlardır. Önerilen bu kriterlerle, güvence beyanlarının içeriğinin detaylı bir şekilde analiz edilmesi ve aynı zamanda güvence beyanlarının kalitesini de değerlendirilmesi sağlanmaya çalışılmıştır. Perego ve Kolk tarafından oluşturulan esaslara Gürtürk ve Hahn (2016:40) ek kriterler dâhil ederek araştırmanın kapsamını genişletmişlerdir. Çalışmamızda Gürtürk ve Hahn tarafından genişletilen değerlendirme esasları uyarlanarak kullanılmıştır.

Çalışmada işletmeler tarafından yayınlanan sürdürülebilirlik raporlarındaki güvence raporlarının içeriği incelenmiştir. Araştırmanın örneklemini kurumsal sürdürülebilirlik portalına kayıtlı olan sürdürülebilirlik raporları ile BİST Sürdürülebilirlik Endeksi'nde yer alan işletmelerin web sayfalarında yayımlanmış oldukları sürdürülebilirlik raporları oluşturmaktadır. "Vodafone Türkiye" Borsa İstanbul'da işlem görmemesine rağmen sürdürülebilirlik raporunu "Vodafone Türkiye" olarak yayınladığından araştırmaya dâhil edilmiştir.

Araştırmada 2013 ve 2017 yılları arasında yayımlanmış toplam 120 işletmeye ait 391 adet sürdürülebilirlik raporu gözden geçirilmiş ve 35'inin güvence denetiminden geçtiği belirlenmiştir. Toplamda 16 işletmeye ait söz konusu 35 adet sürdürülebilirlik raporunun güvence beyanları incelenmiştir. Güvence denetiminden geçmeyen sürdürülebilirlik raporları analize dâhil edilmemiştir. Ayrıca 2018 yılına ait sürdürülebilirlik raporuna ilişkin güvence denetim raporları çalışmanın yayına hazırlanma sürecinde henüz yayınlanmadığı için kapsama alınmamıştır. Araştırma döneminin 2013 yılı ile başlamasının nedeni bu tarihten itibaren sürdürülebilirlik raporuna ilişkin güvence denetimi yaptıran şirketlerin sayısının artmasıdır.

**Tablo 3. Sürdürülebilirlik Raporunu Güvence Beyanı İle Sunan Şirketlerin Listesi**

№	Sürdürülebilirlik Raporunu Güvence Beyanı İle Sunan Şirketler	Şirketin Bulunduğu Sektörü	BİST Sürdürülebilirlik Endeksine Kayıtlı	Sürdürülebilirlik Raporun Güvence Beyanı İle Yayınlamaya Başladığı Tarih
1	Anadolu Efes	Üretim	Evet	2017
2	Arçelik	Üretim	Evet	2010
3	Brisa	Üretim	Evet	2013
4	Çimsa	Üretim	Evet	2017
5	Cola	Üretim	Evet	2017
6	Eczacıbaşı	Üretim	Evet	2009
7	Halkbank	Mali kuruluş	Hayır	2017
8	İş Bankası	Mali kuruluş	Evet	2017
9	Migros	Hizmet ve ticaret	Evet	2017
10	Opet	Üretim	Hayır	2012
11	Pegasus	Hizmet	Evet	2013
12	THY	Hizmet	Evet	2017
13	Tofaş	Üretim	Evet	2014
14	Vakıf Bank	Mali kuruluş	Evet	2017
15	Vodafone	Hizmet	Hayır	2011
16	Yapı kredi	Mali kuruluş	Evet	2015

Araştırma konusunu oluşturan işletmelere ilişkin bilgilere göre sürdürülebilirlik raporunu güvence raporu ile sunan 16 işletmenin 13'ü BIST Sürdürülebilirlik Endeksine kayıtlıdır. Sürdürülebilirlik raporunu güvence raporu ile sunan işletmeler sektörel bazda incelendiğinde %50'si (8) üretim, %25'i (4) mali kuruluş, %25'i (4) ise hizmet sektörüne ait olduğu görülmektedir. Sürdürülebilirlik raporunu güvence raporu ile sunan şirketlerin sayısında son dönemde artış görülmektedir. Örneğin 2013-2016 yıllarında 6 şirket iken 2017 yılında 12 şirket güvence denetiminden geçmiştir.

## **4.2. Araştırmanın Bulguları**

### **4.2.1. Güvence Raporlarının İçerik Analizi**

Araştırma kapsamındaki 35 güvence denetim raporunun 20'si (%57) bağımsız denetim firması, 15'i (% 43) ise uzman kuruluş tarafından verilmiştir. Bu raporlardan 33'ü (% 94) şirketin yönetim kuruluna veya direktörler kuruluna hitaben yazılmış iken, 2'sinde (%6'sı) GRI kapsamında güvence denetimini gerçekleştiren uzman kuruluşlar, raporun muhatabı belirtmemişlerdir.

Güvence denetimi denetim şirketi tarafından gerçekleştirildiğinde denetimde kullanılan güvence standardı hakkında bilgi verildiği; uzman kuruluş tarafından gerçekleştirildiğinde ise kullanılan güvence denetim standardının belirtilmediği, sadece ISO014064 ve GRI dikkate alındığı saptanmıştır. Söz konusu raporların içerik analizi Tablo 4'te sunulmuştur.

**Tablo 4. Güvence raporlarının içerik detayları**

Kriterler	Özellikleri	Frekans	Yüzde	Denetçiler	Uzman
1. Kullanılan standartlar	Tek standart - Sadece ISO14064, kapsam 1, kapsam 2, kapsam 3	10	% 29	0	10
	Standartların kombinasyonu				
	- GDS 3000, GRI ve Etik Kurallar Standardı	14	% 40	14	0
	- GDS 3000 ve Endüstriye Özgü Standartlar	4	% 11	4	0
	- GDS 3000 ve AA1000 ve GRI	2	% 5	2	0
	- ISO 14064 ve Etik Kuralı	5	% 14	0	5
2. En çok uygulanan denetim prosedürleri (rapor başına birden fazla yöntem mümkün)	- Örnekleme bazında maddi doğruluk testlerin gerçekleştirilmesi dair bilgi verilmiş	17	% 49	17	0
	- Şirket yönetimi ile görüşme yapıldığı bilgisi	14	% 40	14	0
	- Veriler üzerinden analitik prosedürler uygulaması	13	% 37	13	0
	- İç dokümantasyonun incelenmesi bilgisi	12	% 34	12	0
	- Kıdemli personel ile görüşmeler yapıldığı bilgisi	8	% 23	8	0
	- Örnekleme metoduyla raporlarda yer alan öncelikli konular üzerine denetim süreçleri tasarlanması ve uygulanması	2	% 6	2	0
	- Seçilen bilgileri yeniden hesaplama yöntemi ile değerlendirilmiştir	26	% 74	20	6
	- Envanter tasarımı ve uygulamasını değerlendirme	7	% 20	2	5
	- Önemli konuların değerlendirilmesi ve ilgili çözümlerin belirlenmesi	6	% 17	2	4
	- Kontrol ve metodolojilerin değerlendirilmesi	6	% 16	1	5
	- Sera gazı bilgi sistemi tasarımı, kontrolü ve ölçümü	14	% 40	0	14
	- Saha ziyaretlerine dair bilgi verenler	7	% 20	0	7
	- Risklerin değerlendirilmesi ve doğrulama planlaması	4	% 11	0	4
3. Sürdürülebilirlik raporundaki bilgiler	Ekonomik Bilgi	4	% 11	4	0
	Sosyal Bilgi	12	% 34	12	0
	Çevresel Bilgi	34	% 97	19	15
4. Güvence seviyesi	- Sınırlı güvence	19	% 54	19	0
	- Makul güvence	10	% 28	1	9
	- Karma	6	% 17	0	6



İncelenen sürdürülebilirlik raporlarındaki güvence denetim görüşü hem bağımsız denetim şirketleri tarafından hem de uzman kuruluşları tarafından verilmiştir. Türkiye’de güvence denetimi veren denetim şirketlerinin hepsi “Dört Büyükler” olarak bilinen denetim şirketleridir. Dünyada yapılan araştırmalarda da “Dört Büyükler” ISAE3000 standardını uygulama eğilimindeyken (Manetti ve Becatti, 2009:293) uzman kuruluşların büyük bir çoğunluğu ise AA1000 standardını kullanma eğilimi içinde oldukları görülmektedir.

Güvence denetiminde temelde GDS 3000 ve AA1000 olmak üzere iki standart kullanılmaktadır. Çalışmada toplam 35 rapordan 20 şirkete verilen güvence raporunda GDS 3000’e göre güvence denetimi gerçekleştirilmiştir, 15 şirketin güvence raporunda ise denetçinin uyguladığı standart hakkında bilgi verilmemiştir. Vodafone Türkiye tarafından sunulan sürdürülebilirlik raporundaki güvence denetiminde hem GDS 3000 hem de AA1000 standardını kullanılmıştır. Bunun sebebi ise Vodafone grubu Birleşik Devletler’deki Dow Jones Sürdürülebilirlik Endeksi’nde işlem gören bir şirket olmasıdır.

Güvence denetimi sürecinde denetçiler tarafından uygulanan denetim prosedürlerinde benzerlikler bulunmaktadır. Özellikle denetçilerin örnekleme bazında maddi doğruluk testlerini; seçilmiş bilgilere yönelik olarak yeniden hesaplama yöntemini; veriler üzerinden analitik prosedürler uygulaması ile iç dokumentasyonun incelenmesini uyguladıkları saptanmıştır. Sınırlı güvence denetiminde denetçi, sürdürülebilirlik raporlarında yer alan tüm bilgileri seçemeyebilir ve seçilenlere daha az sayıda prosedür uygulayabilir. “Örneğin makul güvence denetiminde hem analitik prosedürleri hem de diğer prosedürleri uygularken, şartlara göre sınırlı denetimde yalnızca analitik prosedürleri uygulayabilir (GDS 3000, A3).” Nitekim Gürtürk ve Hahn çalışmalarında (2016:39) denetim şirketleri tarafından uygulanan güvence sürecinde sadece seçilmiş bilgilere yönelik denetim prosedürlerinin uygulandığını belirtmişlerdir. Dolayısıyla kalite puanlarının potansiyel olarak düşük olduğunu ortaya koymuşlardır. Ancak AA1000 kullanan uzman kuruluşları tarafından verilen güvence beyanlarında daha kapsamlı denetim prosedürlerinin uygulandığını saptamışlardır. Araştırmamızda Vodafone şirketine verilen güvence beyanı AA1000 ve GDS 3000 ve diğer standartlar kapsamında verildiği için daha geniş ve çeşitli denetim prosedürlerinin uygulandığı görülmüş, bu da kalitenin artmasına katkı sağlamıştır.

Uzman şirketler ise sera gazı bilgi sistemi tasarımı, kontrolü ve ölçümü konusuna odaklanmışlar ve güvence süreçlerinde daha dar kapsamlı yöntemleri benimsemişlerdir. Çünkü Türkiye’de uzman kuruluşlar bu güvence hizmetine ilişkin denetimleri yapmaya yeni başlamışlardır. Yurt dışında ise uzman kuruluşlar güvence süreçlerinde daha geniş çeşitlilikteki yöntemleri benimsemişlerdir. Gürtürk ve Hahn (2016:37) araştırmalarında güvence standartlarının ve kılavuzlarının uygulanmış kombinasyonuna bağlı olarak, güvence beyanının içeriğine ve güvence denetiminde yapılan prosedürlerin farklılıkları üzerinde odaklanmışlardır.

Güvence beyanlarının içeriği incelendiğinde şirketlerin hazırladığı sürdürülebilirlik raporunun hangi bilgilerin güvence sürecine tabi olduğu açıkça ortaya konulmuştur. Güvence verilen bölümlerden özellikle çevresel bilgilere (34 adet-%97) verildiği gözlenmiştir. Ekonomik bilgilerle ilgili olarak ise sadece raporların % 11’inde (4 adet) , sosyal bilgilerle ilgili olarak ise 35 rapordan 12’sinde (% 34) güvence görüşü bulunmaktadır.

Raporlardaki güvence seviyelerine bakıldığında verilen görüşlerin 19 tanesinde (%54) sınırlı güvence, diğerlerinde ise makul (%28) ve karma (%17) güvencedir. Sürdürülebilirlik raporlarında seçilmiş bilgilere ilişkin güvence verildiğinden, görüş seviyesi sınırlı güvence düzeyindedir ve tamamı denetim firmaları tarafından verilmiştir.

#### 4.2.2. Güvence Raporlarının Skor Analizi

Şirketlerin güvence raporlarının kapsamlılık düzeyi ve şeffaflık seviyesi Gürtürk ve Hahn'ın belirlediği ölçütler esas alınarak, tarafımızca uyarlanan 14 kritere ( bkz. Tablo 5) göre analiz edildiğinde ulaşılan en yüksek puan 20 olmaktadır.

**Tablo 5: İçerik analizi için uyarlanan kodlama kuralları**

Puanlama ölçütleri	Tanım	Ölçek
1. Başlık	Güvence beyanının adı	0 Bilgi yok 1 Bilgi var
2. Sürdürülebilirlik raporu hazırlayan firma adı ve adresi	Güvence beyanının resmi olarak ele alındığı taraf (başlıkta ya da metin içinde ayrı adresler halinde)	0 Bilgi yok 1 Bilgi var
3. Güvence veren tarafın adı ve adresi	Güvence taahhüdünü yürüten firmanın adı ve adresi	0 Bilgi yok 1 Bilgi var
4. Güvence sağlayıcının kim olduğu bilgisi	Denetim şirketi veya Uzman şirketi	0 Bilgi yok 1 Bilgi var
5. Güvence raporu tarihi	Güvence denetimin bittiği tarihe yapılan referans	0 Bilgi yok 1 Bilgi var
6.Sürdürülebilirlik raporu hazırlayan firmanın sorumlulukları	Sürdürülebilirlik Raporu hazırlamasından sorumlu olduğu açık bildirilmeli (anahtarkelimeler: sorumlu, sorumluluk)	0 Bilgi yok 1 Bilgi var
7. Güvence sağlayan tarafın sorumlulukları	Güvence verenin konuyla ilgili (bağımsız) bir görüş bildirmekten sorumlu olduğu açık beyanı (sürdürülebilirlik / çevresel / sosyal rapor)	0 Bilgi yok 1 Bilgi var
8.Sürdürülebilirlik raporu hazırlayan müşteri firmadan Güvence hizmetini sunan tarafın bağımsızlığı	İki tarafın bağımsızlığını ifade eden bir bildiri (1, bağımsızlık veya bağımsızlık beyanında veya unvanında herhangi bir yerde bağımsızlık veya bağımsızlık ortaya çıkar çıkmaztanır, dolayısıyla “bu bağımsız bir görüştür...” gibi ifadeler hali hazırda geçerlidir.)	0 Bilgi yok 1 Bilgi var
9. Güvence hizmeti sunan tarafın sürdürülebilirlik raporu hazırlayan müşteri firmalara karşı tarafsızlığı	Güvence veren tarafın müşteri firma ile menfaat ilgisi konusundaki tarafsızlık beyanı	0 Bilgi yok 1 Bilgi var

10. Güvence sözleşmesinin kapsamı	Güvence çalışmasında yeterli ve uygun denetim kanıtın toplanması kapsamında gerçekleştirilen prosedürlerin niteşiği ve zamanlaması	0 Referans yok 1 sınırlı prosedürler 2 yeterli prosedürler
11. Güvence sözleşmesinin amacı	Tarafların güvence çalışmasında koyduğu hedefleri sağlamak (amaçlanan güvence düzeyini uyumlu)	0 Bilgi yok 1 Sınırlı güvence 2 Karma yaklaşım 3 Makul güvence
12. Güvence verenin yetkileri	Denetim ekibinin güvence prosedürlerini gerçekleştirmesini sağlayan profesyonel becerilerin tanımlanması	0 Bilgi yok 1 Bilgi var
13. Kanıtları değerlendirmek ve sonuca ulaşmak için kullanılan kriterler (Kanıtların dayanağı)	Sürdürülebilirlik raporunun hazırlandığı belirli kriterlere atıfta bulunan bir beyan (örn. GRI ve ISO 14064 çoğunlukla dahili olarak geliştirilen standartlar)	0 Bilgi yok 1 Kısaca belirtilmiş 2 Açıkça belirtilmiş
14. Güvence çalışmasında kullanılan güvence standardı	Güvence sağlayıcısının çalışmasını yöneten standartlar (AA1000AS veya ISAE3000)	0 Bilgi yok 1 Bilgi var
15. Yapılan işin özeti açıkça belirtilmiş mi	Bir görüş sunmak için yapılan prosedürlerin açıklanması	0 Belirtilmemiş 1 Belirtilmiş
16. Güvence sağlayıcı tarafın tecrübesi (performans)	Güvence veren tarafın kendi performansına yansımaları	0 Bilgi yok 1 Bilgi var

İncelenen şirketler arasında en yüksek puanı Arçelik'in sürdürülebilirlik raporuna verilen güvence raporunun (19 puan) aldığı saptanmıştır (bkz. Ek 1). Arçelik'in sürdürülebilirlik raporunun güvence beyanı uzman kuruluş tarafından verilmiş olup uygulanan standarda ilişkin bilgi verilmediği için bir puan eksik olmuştur. Arçelik Türkiye'de sürdürülebilirlik raporlarını güvence beyanı ile sunan ilk şirketlerden biridir. Diğer taraftan incelenen raporlar arasında en düşük puanı (6) Vakıfbank'ın raporu almıştır. Vakıfbank uzman kuruluş tarafından denetlenmiş olmakla birlikte ilk defa sürdürülebilirlik raporunu güvence beyanı ile birlikte yayınlamıştır. Vakıfbank'ın sürdürülebilirlik raporunda güvence denetime konu olan bilgi sera gazı emisyonu olduğundan güvence raporu standart bir formatta hazırlanmamıştır. Vodafone'nun ise iki raporu denetim firması, bir raporu da uzman kuruluş tarafından denetlendiğinden diğer işletmelerden farklı olarak iki ayrı puan hesaplanmıştır.

Analizin ikinci kısmında rapor puanlarının genel ortalaması hesaplanmış ve işletmeler ortalamasının altında ve üstünde olma durumuna göre tekrar değerlendirilmiştir. Ortalama puanın hesaplama nedeni işletmelerin sürdürülebilirlik raporunu yayınlama dönem sayısının farklı olmasındandır. Ortalama skordan hareketle işletmelerin karşılaştırabilirliği sağlanmıştır. Genel ortalama 14,69 olup ortalamanın altında 5 güvence beyanının bulunduğu görülmüştür. Bu güvence raporlarının tamamı uzman kuruluş tarafından verilmiştir. Buradan ulaşılan sonuca göre uzman kuruluşların güvence verdikleri seçilmiş bilgiye göre kısıtlı raporlar hazırladıkları, güvence raporlarındaki tüm ayrıntılı bilgilere yer vermedikleri söylenebilir. Oysaki denetim firmaları seçilmiş bilgilere güvence verseler de daha standart bir formatta ve daha ayrıntılı bir biçimde güvence raporları sunmaktadır.

Denetim şirketlerinin ve uzman kuruluşların güvence beyanlarının ortalama puanları ayrı ayrı ele alındığında güvence raporu uzman kuruluşlar tarafından verildiğinde genel ortalama 12.14; denetim şirketleri tarafından verildiğinde ise 16,48 olmaktadır.

Uzman kuruluşların güvence raporlarının kapsamlılık ve şeffaflık skoru 6 ile 19 puan aralığında seyrettiği görülmektedir. Bu da söz konusu işletmeler tarafından düzenlenen güvence raporlarının kapsam ve içeriğinin farklı olduğunun bir göstergesi olarak değerlendirilebilir. Sadece uzman kuruluşlar tarafından sunulan güvence raporlarının genel ortalaması dikkate alındığında 8 rapordan 3'ü ortalamasının altında kaldığı belirlenmiştir.

Denetim şirketleri tarafından sunulan raporların 16 ile 17 puan arasında olduğu saptanmış, bu da güvence hizmeti denetim şirketleri tarafından gerçekleştirildiğinde güvence raporları standartlaşmış olarak sunulduğunu göstermektedir. Nitekim Haveman (1993:592) araştırmasında denetim şirketlerinin güvence raporlarının homojen bir hal aldığını belirtmiştir.

İncelenen rapordaki denetim şirketlerinin de uzman kuruluşların da güvence denetiminin sonucunda şirketlere herhangi bir öneride bulunmadıkları görülmüştür. Gürtürk ve Hahn (2016:35) çalışmalarında, İngiltere ve Almanya borsasında işlem gören şirketlerin sürdürülebilirlik raporuna verilen güvence beyanlarında denetimi yapanların ilgililere tavsiyelerde bulduklarını ifade etmişlerdir. Ancak Türkiye’de sürdürülebilirlik raporlarına verilen güvence beyanlarında şirketlere ilişkin herhangi bir öneri bulgusuna rastlanmamıştır. Bunun sebebi ülkemizde denetim şirketlerinin, denetlenen aynı firmalara danışmanlık hizmeti sunmadıklarından kaynaklanabilir.

## 5. SONUÇ

Sürdürülebilirlik raporlarına ilişkin güvence denetimi, bu rapordaki finansal olmayan bilgilerin doğruluğuna dair güvence raporu sunmaktadır. Dolayısıyla dünyada 2002 yılından bu yana sürdürülebilirlik raporlarına verilen güvence denetim raporlarının sayısı artmıştır (Mock ve diğ. 2013:284). Türkiye’de de son yıllarda aynı artış trendi gözlenmektedir. Güvence veren taraflardan denetim şirketlerinin uzman kuruluşlara nazaran daha belirleyici olmaktadır. Denetim şirketleri ISAE 3000 no’lu standardı kullanmaktadır, dolayısıyla ISAE 3000 standardı AA1000AS standardına nazaran daha fazla benimsenmiştir (Junior, 2014:9). ISAE 3000 standardı denetim mesleği için mevcut düzenlemelere dayanan etik gereklilikler ve Kalite Kontrol Sistemleri oluştururken, AA1000AS sadece paydaşlara olan bağlılığı ve yukarıda açıklanan temel ilkelerine uymayı vurgulamaktadır (Ogando ve ark, 2018:3). Türkiye’de de sürdürülebilirlik raporu yayınlayan şirketlerin çoğunluğu güvence denetiminde GDS 3000 standardını benimseyen “Dört Büyükler”den birini tercih etmektedir.

Ülkemizde güvence denetimi gerek denetim şirketi gerekse uzman şirketi tarafından sunulmuş olsun sürdürülebilirlik raporlarında yer alan bilgilerin tamamına güvence verilmediği, seçili bilgilerin güvence altına alındığı tespit edilmiştir. Seçilmiş bilgilerin içinde genellikle çevresel bilgiler yani sera gazı emisyonu, enerji kullanımı, su kullanımı, dolaylı emisyon ve atık bilgileri yer almakta ve bu bilgilere güvence hem denetim şirketi hem de uzman şirketi tarafından verilmektedir. Sosyal bilgilere verilen güvence beyanına ise sadece denetim şirketi tarafından hazırlanan rapordaki rastlanmaktadır. Almanya ve İngiltere borsalarında işlem gören şirketlerin güvence denetim raporları dikkate alındığında sosyal gös-

tergelere odaklandığı görülmektedir (Gürtürk ve Hahn, 2016:39). Örneğin çalışanların eğitim oranı, çalışanların iş güvenliği, kaza ve ölüm oranlarını, çalışanlara yapılan iş memnuniyeti anketleri ve sosyal yardımlar güvence altına alınmıştır. Uzman kuruluşlar tarafından düzenlenecek güvence denetiminde sürdürülebilirlik raporundaki sosyal göstergelerin de dikkate alınması önerebilir. Zira sosyal bilgilerin güvence altına alınması sürdürülebilirlik raporlarının performansını arttırabileceği düşünülmektedir. Ekonomik bilgilerle ilgili güvence beyanı da sadece denetim şirketleri tarafından verildiği belirlenmiştir. Bu şirketler mali sektörde faaliyet gösteren Türkiye İş Bankası ve Yapı Kredi Bankası'dır.

Sürdürülebilirlik raporlarına verilen güvence denetimi denetçiler tarafından verildiğinde güvence prosedürlerinin standartlaşmış olması beyanların güvenilirliğini zedeleme riski oluşturabilmektedir. Yapılan güvence denetiminin standartlaşması oldukça düşük bir güvence şeffaflığına ve sürdürülebilirlik raporunun güvenilirliğinin azalmasına yol açabilmektedir. Güvence denetimi uzman kuruluşlar tarafından verildiğinde ise uygulanan güvence prosedürleri şirketin bulunduğu sektöre göre farklılık göstermektedir. Standartlaşmamış raporlar, güvence denetimine olan güveninin artmasına neden olmaktadır.

Tablo 4'ten de görüldüğü üzere güvence beyanlarının çoğunluğu, GDS 3000 standardına göre "Dört Büyükler" tarafından hazırlanmış ve sınırlı güvence görüşü verilmiştir. Bunun sebebi Türkiye'de sürdürülebilirlik raporunun tamamına değil, sadece seçilmiş bilgilere güvence verilmesidir. Güvence beyanı ister denetim şirketi ister uzman kuruluş tarafından verilsin, işletmelerin sorunlarına ilişkin sundukları önerileri de güvence raporlarına dahil etmeleri tavsiye edilir. Çünkü öneriler şirketlerin sürdürülebilirlik performansları iyileştirecek süreçleri geliştirmeleri için potansiyel önlemleri almalarında yardımcı olabilir. İleride yapılacak çalışmalarda, güvence raporuyla birlikte sunulan sürdürülebilirlik raporlarının şirketlerin performansına etkisi araştırılabilir.

**KAYNAKÇA**

- AA1000 Assurance Standard 2008. London: AccountAbility. ACCA, “Reporting, Sustainability Briefing Paper 1”, [www2.accaglobal.com/documents/rsb2.pdf](http://www2.accaglobal.com/documents/rsb2.pdf), [Erişim tarihi: 23.11.2018].
- AA1000 Accountability Principles 2018. London: AccountAbility. [https://www.accountability.org/wp-content/uploads/2018/05/AA1000\\_Accountability\\_Principles\\_2018\\_Single\\_Pages.pdf](https://www.accountability.org/wp-content/uploads/2018/05/AA1000_Accountability_Principles_2018_Single_Pages.pdf) [Erişim tarihi: 23.11.2018].
- Ackers, B. ve Heerden, B. (2015), “Can a conceptual framework for corporate social responsibility [CSR] assurance be developed?”, *Corporate Ownership and Control*, S.12(4), s.8-23.
- Altıntaş, N.N. (2011), *Bağımsız Denetim ve Vergi Denetimi Dışındaki Güvence Hizmetleri*, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Aras, G. ve Crowther, D. (2008), “Governance and Sustainability: An Investigation into Relationship between Corporate Governance and Corporate Sustainability”, *Management Decision*, S.46(3), s.433-448.
- Adams, C.A. ve Frost, G.R. (2008), “Integrating Sustainability Reporting into Management Practices”, *Account Forum*, S.32(4), s.288-302.
- Blair, M. M., Williams C. A. ve Li-Wen Lin, (2008), “The New Role for Assurance Services in Global Commerce”, *Journal of Corporation Law*, S.33(2), s.325-360.
- Dinç, E. ve Atabay, E. (2016), “Güvence Denetim Standartları ve Güvence Denetim Süreci”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, S.21(5), s.1527-1541.
- Erdoğan, M. (2002), “Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği”, *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, S.5, s.51-63.
- Fuhrmann, S., Christian, O., Elisabeth, L. ve Thomas W.G. (2017), “The contents of assurance statements for sustainability reports and information asymmetry”, *Accounting and Business Research*, S.47, s.369-400.
- Gürtürk, A - Hahn, R (2016), “An Empirical Assessment of Assurance Statements in Sustainability Reports: Smoke Screens or Enlightening Information?”, *Journal of Cleaner Production*, S.136, s.30-41.
- Harrison, J.S. ve Laan Smith, J. (2015), “Responsible accounting for stakeholders”, *Journal of Management Studies*, S.52(7), s.935-960.
- Haveman, H.A. (1993), “Follow the leader: mimetic isomorphism and entry into new markets”, *Administrative Science Quarterly*, S.38(4), s.593-627.
- Hayes, R., Roger, D., Arnold, S. ve Wallage, Ph (2005), *Principles of Auditing: An Introduction to International Standards on Auditing*, 2.bs., Prentice-Hall, İngiltere.
- IAASB. 2013. ISAE 3000 (Revised) Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Financial Information. New York: International Federation of Accountants (IFAC).
- Jones, M.J. ve Solomon, J.F. (2010), “Social and Environmental Report Assurance: Some Interview Evidence”, *Account Forum*, S.34(1), s.20-31.
- Jones, A. ve Jonas A.G. (2011), “Corporate social responsibility reporting: The growing need for input from the accounting profession”, *The CPA Journal*, S.81, s.65-71.
- Junior, R.M., Best, P.J. ve Cotter, J. (2014), “Sustainability reporting and assurance: ahistorical analysis on a world-wide phenomenon”, *Journal of Business Ethics*, 120 (1), s.1-11.
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), Güvence Denetimleri Standardı 3000 (GDS

- 3000) Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri Hakkında Tebliğ, Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 45, T.C.Resmi Gazete, 29524, 6 Kasım 2015.
- Kaval, H. (2017), “Sustainability Reporting in the Light of European Union Regulation and Recent Trends”, 14th International Conference on Accounting Auditing for Development and Sustainability, December 10, s.64-66.
- Kavut, L. (2009), “Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim”, İSMMMO Yayınları:130, İstanbul.
- Kolk, A. (2008), “Sustainability, accountability and corporate governance: exploring multinationals’ reporting practices”, Business Strategy and the Environment, S.17(1), s.1-15.
- KPMG, International Survey of Corporate Responsibility Reporting 2013, <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/> (Erişim tarihi:12.04.2019)
- KPMG, The KPMG Survey of Corporate Responsibility Reporting 2015, Amstelveen: KPMG International. <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/> (Erişim tarihi:12.04.2019)
- Manetti, G. ve Becatti, L. (2009), “Assurance services for sustainability reports: Standards and empirical evidence”, Journal of Business Ethics, S.87, s.289-298.
- Marx, B. ve Dyk, V. (2011), “Sustainability reporting and assurance: An analysis of assurance practices in South Africa”, Meditari Accountancy Research, S.19, s.39-55.
- Mock, T.J., Rao, S.S. ve Srivastava, R.P. (2013), “The development of worldwide sustainability reporting assurance”, Australian Accounting Review, S.23(4), s.280-294.
- Ogando N,V., Blanco, S.R. ve Fernandez-Feijoo, B. (2018), “A Provider’s Approach To The Assurance Market of Sustainability Reports in Spain” Administrative Sciences, S.8, s.28:1-27.
- O’Dwyer, B. (2011), “The Case of Sustainability Assurance: Constructing a New Assurance Service”, Contemporary Accounting Research, S.28(4), s.1230-1266.
- Özerhan, Y.** ve Sultanoğlu, B. (2018), “Sürdürülebilirlik Raporu Kapsamında Çevresel Bilgilerin Raporlanması ve Güvence Denetimi”, Muhasebe ve Denetime Bakış, S.53, s.55-76.
- Park, J. ve Brorson, T. (2005), “Experiences of and Views on Third-Party Assurance of Corporate Environmental and Sustainability Reports”, Journal of Cleaner Production, S.13, s.1095-1106.
- Perego, P. ve Kolk, A. (2012), “Multinationals’ Accountability on Sustainability: The Evolution of Third-Party Assurance of Sustainability Reports”, Journal of Business Ethics, S.110(2), s.1-37.
- Perego, P. (2009), “Causes and consequences of choosing different assurance providers: An international study of sustainability reporting”, International Journal of Management, S.26, s. 412-425.
- Sisaye, S. (2011), “Ecological Systems Approaches to Sustainability and Organizational Development: Emerging Trends in Environmental and Social Reporting Systems”, Leadership and Organization Development Journal, S.32(4), s.379-398.
- Selimoğlu Kardeş, S. ve Çalışkan Özsozgün, A. (2016), “Sürdürülebilirlik Bağlamında Uluslararası Güvence Denetimi Standardı GDS (ISAE) 3410–Sera Gazı Beyanları-I”, Muhasebe ve Denetime Bakış, S.47, s.1-22.
- Soltani, B. (2007), Auditing: An International Approach, Prentice-Hall, İngiltere.
- Yanık, S. S. ve Çil Koçyiğit, S. (2014), “Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kapsamında Isae 3000 Ve Bağımsız **Güvence** Raporlarının ISAE 3000 Açısından Değerlendirilmesi”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, S.4, s.121-150.
- Zorio-Grima, A., García-Benau, M.A. ve Sierra, L. (2015), “Sustainability report assurance in Spain and Latin America”, Revista Innovar Journal, S.25, s.85–101.

<https://www.cpajournal.com/2017/07/26/current-state-assurance-sustainability-reports/fifa> Current State of Assurance on Sustainability Reports.

<https://www.kurumsalsurdurulebilirlik.com>, (Erişim tarihi:28.11.2018)

<https://www.borsaistanbul.com>, (Erişim tarihi:25.12.2018)

<https://dqs.com.tr/aa1000-accountability-principles-standard-yayinlandi/>, (Erişim tarihi: 19.02.2019).

<https://www.accountability.org>, (Erişim tarihi: 19.02.2019).

<https://www.ifac.org>, (Erişim tarihi: 25.12.2018).



**EK I. Güvence beyanlarının puanları**

Rapor Yayınlayan Şirket	Rapor Dönemi	Güvence Hizmeti Veren Şirket	1) Başlık	2) Şirket Adresi	3) Gv. Ver. adı ve adresi	4) Gv. sağlayıcının türü	5) Rapor tarihi	6) Firma Sorumluluğu	7) Deneçi sorumluluğu	8) Bağımsızlık	9) Tarafsızlık	10) Gv. Sözl. Kapsamı	11) Gv. Sözl. amaçları	12) Gv. Ver. yetkinliği	13) Kanıt. Dayan.	14) Stan. dnt	15) Yapıl. işin özeti	16) Deneçi tecrübesi	Toplam Puan	Ort. Puan
max puan			1	1	1	1	1	1	1	1	1	2	3	1	2	1	1	1	20	
Andl. EFES	2017	Ey Dntm	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	2	1	1	1	16	16
Arçelik	2013	Bsi Group	1	1	1	1	1	1	1	1	1	2	3	1	2	0	1	1	19	19
Arçelik	2014	Bsi Group	1	1	1	1	1	1	1	1	1	2	3	1	2	0	1	1	19	19
Arçelik	2015	Bsi Grp.	1	1	1	1	1	1	1	1	1	2	3	1	2	0	1	1	19	19
Arçelik	2016	Bsi Grp	1	1	1	1	1	1	1	1	1	2	3	1	2	0	1	1	19	19
Arçelik	2017	Bsi Grp.	1	1	1	1	1	1	1	1	1	2	3	1	2	0	1	1	19	19
Brisa	2013	Pwc Dntm	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	2	1	1	1	17	17
Brisa	2014	Pwc Dntm	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	2	1	1	1	17	17
Brisa	2015	Pwc Dntm	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	2	1	1	1	17	17
Brisa	2016	Pwc Dntm	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	2	1	1	1	17	17
Çimsa	2017	Ey Dnt.	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	2	1	1	1	17	17
Cola	2017	Ey Dntm	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	2	1	1	1	17	17
Eczacıbaşı	2013	Pwc Dntm	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	16	16
Eczacıbaşı	2014	Pwc Dntm	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	16	16
Eczacıbaşı	2015	Pwc Dntm	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	16	16
Eczacıbaşı	2016	Pwc Dntm	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	16	16
Eczacıbaşı	2017	Pwc Dntm	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	16	16

Halk Bank	2017	Ey Dnım	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	2	1	1	1	1	1	17
İş Bank.	2017	Pwc Dnım	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	2	1	1	1	1	0	16
Migros	2017	EY Dnı.	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	2	1	1	1	1	0	16
Opet	12-13	Bureau Veritas	1	1	1	0	0	1	0	0	2	3	0	2	2	0	1	0	1	0	13
Opet	14-15	Bureau Veritas	1	1	1	1	0	1	0	0	2	3	0	2	2	0	1	0	0	0	14
Pega sus	2013	TSE	1	1	1	1	0	0	0	0	2	3	0	1	1	0	0	0	0	0	11
THY	2017	TSE	1	1	1	1	0	0	0	0	2	3	0	2	2	0	1	0	0	0	13
İtofaş	2014	Bureau Veritas	1	1	1	1	0	1	0	0	2	2	0	2	2	0	1	0	0	0	14,5
İtofaş	2015	Bureau Veritas	1	1	1	1	0	1	1	1	2	2	1	2	2	0	1	1	1	1	17
İtofaş	2016	Türk Loydu	1	1	1	1	0	0	0	2	2	2	0	3	3	0	1	0	0	0	13
İtofaş	2017	Türk Loydu	1	1	1	1	1	1	1	0	2	2	0	2	2	0	1	0	0	0	15
Valıf bank	2017	Bsi Group	1	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0	6
Voda fone	13-14	EY Dnım	1	1	1	1	1	1	1	0	2	3	0	2	2	1	1	1	1	1	18
Voda fone	15-16	EY Dnım	1	1	1	1	1	1	1	0	1	1	0	2	2	1	1	1	1	1	15
Voda fone	16-17	Bsi Group	1	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	2	2	0	1	1	1	1	8