

FİNANSAL BİLGİ KULLANICILARIN SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORU İLE GÜVENCE DENETİMİ KONUSUNDAKİ ALGILARI VE FARKINDALIKLARI*

Dr. Gulnur SULTANKHANOVA**

Prof. Dr. Serap Sebahat YANIK***

Makale Gönderim Tarihi : 07.09.2020/ Kabul Tarihi : 19.11.2020

Makale Türü: Araştırma

ÖZ

Bu çalışmada sürdürülebilirlik raporu ve güvence denetimi konusunda ilgililerin görüşleri ortaya konulmaya çalışılmıştır. Amaç, sürdürülebilirlik raporunun bilgi kullanıcılarına fayda sağlayıp sağlamadığını ve sürdürülebilirlik raporunun güvence denetiminden geçmesi önemli olup olmadığını belirlemektir. Araştırma verilerinin elde edilmesinde birincil veri toplama yöntemlerinden anket yöntemi kullanılmış ve verilerin toplanması yüz yüze görüşmeler yoluyla elde edilmiştir. Çalışma kapsamında Ankara ilindeki üniversitelerde muhasebe finans alanındaki 52 öğretim üyesi, 111 lisansüstü öğrencisi, Ankara ilinde faaliyet gösteren ve Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun denetim yetkisi verdiği denetim şirketinde çalışan 180 denetçi ankete katılmıştır. Çalışmada sürdürülebilirlik raporunun karar alıcılara fayda sağlayıp sağlamadığını ve güvence denetiminden geçmesi önemli olup olmadığını belirlemek amacıyla sunulan tüm görüşlere katılım derecesinin çok yüksek olduğu ortaya çıkmıştır.

Anahtar Kelimeler: Sürdürülebilirlik Raporu, Güvence Denetimi, Güvence Raporu

JEL Sınıflandırması: M41, M42

* Bu çalışma; Gulnur SULTANKHANOVA, Güvence Denetiminin Sürdürülebilirlik Raporlarının Güvenilirliği Üzerine Etkisi ve Bir Araştırma, isimli Yayınlanmamış Doktora Tezinden uyarlanmıştır. Gazi Üniversitesi. SBE, 2020, Danışman: Prof. Dr. Serap Sebahat YANIK

** 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

FINANCIAL INFORMATION USERS' PERCEPTIONS AND AWARENESS ON SUSTAINABILITY REPORT AND ASSURANCE ENGAGEMENT***ABSTRACT**

In this study, the views of the relevant parties on the sustainability report and assurance engagement were tried to be put forward. Our goal is to determine whether the sustainability report benefits information users and whether it is important for the sustainability report to undergo an assurance engagement. One of the primary data collection methods used in the collection of research data is the survey method, and the collection of data is obtained through face-to-face interviews. Within the scope of the study, 52 faculty members, 111 graduate and doctoral students in the field of accounting finance at universities in Ankara, 180 auditors working in the audit company operating in Ankara and authorized by the public oversight accounting and Auditing Standards Authority participated in the survey. The findings of the study show that the degree of participation in all opinions submitted to determine whether the sustainability report benefits decision-makers and whether it is important to undergo an assurance engagement was very high.

Keywords: Sustainability Report, Assurance Engagement, Assurance Report

JEL Classification: M41, M42

1. GİRİŞ

Hızla artan nüfusa karşılık azalan kaynaklar, artan doğal felaketler, yaygın tedarik zincirleri ve hızla gelişen teknoloji, şirketlerin farklı risk ve fırsatlarla karşı karşıya kalmasına neden olmaktadır. Bugün dünyanın bir ucunda yaşanan doğal afetin dünyanın başka bir tarafında üretimi durdurabilecek boyutta etkisi olabilmektedir. Bu ve benzeri riskler göz önünde bulundurulduğunda, şirketlerin bu risklere karşı ne tür önlemler aldığı finansal gelecekleriyle de doğrudan ilişkilidir. Finansal raporların artık tek başına şirketlerin geleceğine ışık tutmada yetersiz kalması, yatırımcıları alternatif bilgi kaynakları arayışına yöneltmiştir. Şirketlerin çevresel, sosyal ve yönetsel performansının şirketin geleceğini ve değerini finansal performansı kadar etkilediğini gören yatırımcılar, şirketlerin bu alanlarda da bilgilendirme yapmasını talep etmeye başlamışlardır (Altınay, 2016:50).

İşletmeler her ne kadar karını maksimize etmek amacıyla kurulmuş olsalar da sosyal ve çevresel sorumlulukların yerine getirmek de amaçlarının bir parçası olmalıdır. Bu bağlamda sürdürülebilirlik raporları şirketlerin kurumsal yönetim ilkeleri çerçevesinde, ekonomik getirileri ile sosyal ve çevresel etkilerini nasıl dengelediklerini, risk ve fırsatları sürdürülebilirlik bakış açısıyla nasıl ele aldıklarını şeffaf bir şekilde paylaşmak amacını taşımaktadır. İşletmelerin ekonomik, sosyal ve çevresel bilgilerini paylaşmaları sonucunda, karar alıcıların işletmelerle ilgili finansal olmayan bilgilerin güvenilirliği hakkında güvence alma ihtiyaçları artmış ve bu da güvence denetimi ortaya çıkmasına neden olmuştur. Güvence

denetimi finansal olmayan bilgilerin bir uzman tarafından doğrulanması veya kontrol edilmesi sonucunda güvence sunulmasını sağlayan bir denetim işlemidir. Bilginin kalitesini arttıran güvence hizmetleri, güvenilir bilgi ihtiyacında olan tarafların ihtiyaçları doğrultusunda çeşitli konularda verilmektedir. Araştırmada sürdürülebilirlik raporu ile rapora verilen güvence denetimi konusunda ilgililerin görüşleri ortaya konulmaya çalışılmıştır. Araştırmada sürdürülebilirlik raporunun bilgi kullanıcılarına fayda sağlayıp sağlamadığını ve sürdürülebilirlik raporunun güvence denetiminden geçmesi önemli olup olmadığını belirlemek amaçlanmıştır.

2. SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORU

Günümüzde işletmeler sadece sattıkları ürünler, karlılık oranları veya borsadaki hisselerinin değerleriyle değil başta çalışanları olmak üzere faaliyette buldukları toplum ve çevreye karşı ne kadar duyarlı olduklarını gösteren raporları da hazırlayarak rakiplerine göre daha da ön plana çıkmayı arzu etmektedirler. Dolayısıyla işletmeler, sadece finansal bilgilerin yer aldığı finansal nitelikli raporları hazırlamak yerine finansal olmayan bilgilerin yer aldığı sürdürülebilirlik raporları da sunmaya önem göstermektedirler (Yanık ve Türker, 2012:297).

Sürdürülebilirliğin giderek daha fazla önem kazandığı son yıllarda sürdürülebilirlik raporlaması konunun önemli bir boyutu olarak sıklıkla gündeme gelmektedir. Sürdürülebilirlik raporlarında yer alan finansal olmayan bilgiler şirketin değer yaratma kapasitesine etkilemeyi amaçlamaktadır. Böylelikle sürdürülebilirlik raporu, başta yatırımcılar olmak üzere bir kuruluşun tüm paydaşlarına kuruluşa ilişkin bütüncül bir bakış açısı sunarak daha iyi kararlar almalarına yardımcı olmayı hedeflemektedir (Aras ve Sarıoğlu, 2015:16). Ayrıca sürdürülebilirlik raporu ile işletmeler bulunduğu çevreye ve topluma duyarlı olduğunu göstermektedir ve bu, işletmelerin rekabet avantajı sağlamasında oldukça büyük önem arz etmektedir (Demircioğlu ve Ever, 2019:70).

Sürdürülebilirlik faaliyetlerinin işletme için genel bir fayda sağlayıp sağlamayacağına ilişkin düşünceleri sorulduğunda; sürdürülebilirlik faaliyetlerinin kurum için en önemli konulardan biri olduğu, bu sayede kurumun ve destekledikleri üreticilerin varlığını devam ettireceklerini vurgulayan işletmeler bulunmuştur. İşletmelerin bir hayat eğrisi olduğu ve hiçbir şirketin kapanmak için kurulmadığını söyleyerek sürdürülebilirliğin işletmelerin devamlılığı için kilit bir konu olduğu söylenebilir (Küçüköğlü, 2019:54).

Sürdürülebilirlik raporu işletmelerin sosyal sorumluluk hedeflerine ulaşmalarına katkıda bulunmaktadır. Sürdürülebilirlik raporlamalar sayesinde işletmeler, faaliyetlerinin çevresel, sosyal ve ekonomik etkilerini, bir bütün halinde bilgi kullanıcılarına ulaştırabilmektedir (Gümrah ve Büyükepeççi, 2019:307). Örneğin, Japonya'da faaliyetlerini sürdüren bazı işletmeler sürdürülebilirlik raporlarına oldukça önem vermektedirler, çünkü çevreye ve topluma duyarlı olmalarının kendilerine kar olarak geri döndüğüne inanmaktadırlar (Süklüm ve Hiçyorulmaz, 2019:1808). Zira işletmelerin sürdürülebilirliğe önem vermeleri, daha çok satış yapmalarını sağlamakta ve böylelikle işletmeler bir yandan sosyal sorumluluklarını yerine getirirken bir yandan da kârlılıklarını yükseltebilirler ve işletmenin sürdürülebilirliğine katkı sağlarlar (Süklüm ve Hiçyorulmaz, 2019:1808).

Sürdürülebilirlik raporu hazırlamak şirkete yönetsel kararlarının kolaylaşmasının yanı sıra yakın ve uzak çevre kazançları, ürünlerin maliyet kazanç analizinin yapılması, maliyet tasarrufları, risklerin azal-

tılması, kaynak verimliliği, sosyal ve çevresel farkındalık, kamuoyunu bilgilendirme ve paydaş iletişimi gibi fayda sağlandığı gözlemlenmiştir (Gümrah ve Büyükipekçi, 2019:307).

Sürdürülebilirlik raporlarının her geçen gün daha fazla işletme tarafından yayınlanması ile birlikte, bu raporların kurumsal faaliyetlere olan katkısı da sorgulanmaya başlanmıştır. sürdürülebilirlik raporları bazı ülkelerde yasaların zorunlu kıldığı bir uygulama iken, bazı ülkelerde de gönüllülük esasına dayanan bir uygulama şeklindedir. Türkiye’de sürdürülebilirlik raporlamaları zorunlu değil ihtiyari bırakılmıştır. Sürdürülebilirlik raporlamasının yasal bir çerçevesi olmadığından dolayı ölçümü daha zor olmaktadır (Ekergil ve Göde, 2017:862).

Sürdürülebilirlik raporlamasının işletmeye katkıları hakkında bilim adamlarının görüşleri aşağıda gösterilmiştir.

Tablo 1. Sürdürülebilirlik Raporlamasının İşletmeye Katkıları Hakkında Bilim Adamlarının Görüşleri

Herzig ve Schaltegger (2006)	Kolk (2004)	Gao ve Zhang (2006)
1. Çevresel ve sosyal etkileri olan kurumsal faaliyet, ürün veya servisleri meşrulaştırması,	1. İşletmelerin hedeflerini gerçekleştirme kabiliyetlerini artırır,	1. Yatırımcılar, çevre, hükümet ve paydaşlar için sağlam temellere dayanan işletme verilerini şeffaf olarak öğrenebilir.
2. Kurumsal itibar ve marka değerini artırması,	2. Çevresel stratejilerin uygulanmasını kolaylaştırır,	2. Müşteri bağlılığı, marka imajı ve sadakatini oluşturma gibi katkıları sayesinde rekabet avantajı sağlar.
3. Rekabet avantajı kazandırması,	3. İşletmenin çevresel ve sosyal duyarlılığını göstermesinde yardımcı olur.	3. Sürdürülebilirlik raporlamalarının işletmelerin risk unsurlarını minimize etme imkânı sunması ve yönetsel kolaylıklar sağlar.
4. Genel performansı artırarak, rekabet gücünü artırması,	4. İşletme mesajının açık olarak ifade edilmesini sağlar,	4. Şirketin iyi yanlarının ön planda tutulması sonucunda, oluşan müşteri memnuniyeti ve kazanılan “çevresel, sosyal ve ekonomik” üstünlük sayesinde tatmin seviyesi artar.
5. Rakipleri ile karşılaştırılabilirlik imkanı sağlaması,	5. Şeffaflığı artırdığı için kredibilitiyi de artırır,	
6. Şeffaflık ve hesap verebilirliği artırması,	6. İşletme itibarını artırır,	
7. Çalışanları motivasyon açısından desteklemesi, iç bilgi sistemleri ve kontrol süreçlerini geliştirmesi.	7. Maliyet tasarrufu sağlar,	
	8. Verimlilik artışı sağlar,	
	9. Çalışanları motive eder.	

Sürdürülebilirlik raporları hem işletme yöneticileri tarafından işletmenin sürdürülebilirlik hedefleri doğrultusunda yönetilmesi hem de işletme dışında yer alan paydaşların işletme faaliyetlerinin sosyal, çevresel ve ekonomik sonuçlarının izlenmesi açısından son derece yararlı bir araçtır (Sisaye, 2011:390-391). Hem içsel hem de dışsal faydaları bünyesinde barındıran sürdürülebilirlik raporu, karar alma, planlama ve kontrollerde bulunmada faydalı olabilmektedir. Şirket ve şirket yönetimi için sürdürülebilirlik raporlaması büyük bir öneme sahiptir (Çalışkan, 2012:136).

“.....sürdürülebilirlik raporun hazırlanmasında kullanılan bilgiler ve süreçler, raporu hazırlayanlar dışındaki bireyler tarafından dahi gözden geçirilebilecek kontroller ve belgelerle desteklenmeli, önceliklendirme durumunun belirlenebilmesine imkân verecek biçimde toplanmalı, kaydedilmeli, derlenmeli, analiz edilmeli ve bildirilmelidir.” (GRI-G4 Sürdürülebilirlik Raporlaması Kılavuzları:16-18). Paydaşlar bir raporun, içeriğinin doğruluğunu ve Raporlama Kılavuzlarını ne kadar uygun bir şekilde uyguladığını kontrol edilebileceği yönünde güvenceye sahip olmalıdır.

Sürdürülebilirlik raporlarında yer alan konulardan bir kısmı bağımsız denetim sürecinden geçmektedir. Bu durum rapordaki hata riskini azaltmakta, raporlayıcı kuruluşlara ve paydaşlara güven vermekte ve sunulan verilerin güvenilirliğini artırmaktadır. Eğer raporda yer alan herhangi bir konu bağımsız denetim sürecinden geçmişse GRI içerik indeksinde mutlaka bu rapora ilişkin bir referans bulunmalıdır. Bağımsız denetim firması tarafından hazırlanan ve iş tanımı ve kapsamı açıklanmış olan rapor sürdürülebilirlik raporuna eklenmelidir. Özellikle bu güvence sağlayıcı firmaların bağımsız olmaları, güvence faaliyetleri sırasında kalite kontrol prosedürleri uygulamaları ve raporda sundukları bilgilerin sistematik ve kanıta dayalı olması şarttır (Aksoy, 2019:331).

3. SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORUNA VERİLEN GÜVENCE DENETİMİ

İşletmelerin finansal olmayan bilgilerini içeren sürdürülebilirlik raporunun sunulması tüm ilgili tarafların işletme ile ilgili çeşitli kararlar alabilmeleri açısından önem kazanmıştır. Ekonomik, sosyal ve çevresel bilgilerin paylaşımları, karar alıcıların işletmelerle ilgili finansal olmayan bilgilerin güvenilirliği hakkında güvence ihtiyaçları artmış dolayısıyla güvence denetimi ortaya çıkmıştır.

Günümüzde yatırımcılar, hissedarlar ve müşteriler şirketlerden her alanda daha fazla hesap verilebilirlik ve şeffaflık beklemektedir. Bu beklentilere istinaden bir şirketin finansal tablolarıyla birlikte finansal olmayan verilere de yönelik güvence alma ihtiyacı da artmıştır. Ayrıca yatırımcılar sürdürülebilirlik raporlarında yer alan finansal olmayan bilgilerin inandırıcı ve güvenilir olmasını istemektedir. Bu durum sürdürülebilirlik raporlarının güvence denetiminden geçmesini önemli kılmaktadır (Hodge ve diğ., 2009:179). Güvence denetimi, finansal olmayan bilgilerin denetçi veya uzman kişi tarafından doğrulanması sonucunda, güvence sunulmasını sağlayan bir denetim işlemidir. Finansal olmayan bilgilerin doğrulanması ihtiyacı, uluslararası alanda bir standart geliştirilme sürecini hızlandırmıştır. Günümüzde güvence denetimi ile ilgili temel iki standart bulunmaktadır (Romero ve diğ., 2012:105).

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 ve 2008 yılında geliştirilmiş ve AICPA ta-

rafından da benimsenmiştir. Bu iki standardın uluslararası kullanımındaki artış eğilimi, güvence denetim hizmeti için en yaygın rehber olduğu düşünülmektedir (KPMG 2013; Manetti ve Becatti 2009:292). Bu alanda dünyada birçok ülke IFAC'ın denetim ve güvence hizmetleri ile ilgili uluslararası düzenlemelerini rehber almaktadır (Jones ve Jonas 2011:67).

Türkiye'de ise Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu bu kapsamda "GDS 3000 Güvence Denetim 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 ölçütlere göre gerçekleştirilerek, yeterli ve uygun kanıt elde edilmesi ve bu kanıtlardan yola çıkarak bir güvence raporunun hazırlanmasını sağlayan denetim olarak tanımlanmıştır" (GDS 3000, md:12(i)).

Muhasebe meslek mensupları finansal bilgileri rahatlıkla değerlendirirken finansal olmayan bilgilerin değerlendirdiğinde bir takım zorluklara karşı karşıya kalmaktadır. Bundan dolayı sürdürülebilirlik raporuna verilen güvence denetimi bağımsız denetçiler veya uzman kişiler tarafından gerçekleştirilmektedir. Uluslararası alanda birçok muhasebe meslek mensubu sürdürülebilirlik raporlarıyla ilgili güvence denetimlerini gerçekleştirirken ISAE 3000 standardını kullanmaktadır (INTOSAI, 2013:28).

4. ARAŞTIRMA

4.1. Araştırmanın Metodolojisi

Araştırma verilerinin elde edilmesinde birincil veri toplama yöntemlerinden anket yöntemi kullanılmıştır. Anket sorularının oluşturulması aşamasında GRI Sürdürülebilirlik Raporlaması Kılavuzları (2014), Şirketler için Sürdürülebilirlik Rehberi (2014), BIST tarafından yayınlanan Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlaması Ulusal İnceleme Raporu (2016) çalışmalarından yararlanılmış ve yapılan literatür taraması sonuçları dikkate alınarak hazırlanmıştır.

Araştırmada sürdürülebilirlik raporunun kullanıcıları olarak muhasebe ve finans alanındaki öğretim üyeleri, yüksek lisans ve doktora öğrencileri seçilmiştir. Bunun sebebi, muhasebe ve finans alanındaki öğretim üyeleri, yüksek lisans ve doktora öğrencileri finansal tablolardaki bilgileri okuyup, yorumlayabilmeli ve aynı sektörde faaliyet gösteren işletmelerin finansal tablolarını karşılaştırıp analiz edebilmelidir. Dolayısıyla muhasebe ve finans alanındaki öğretim üyeleri ile bu alanda öğrenim gören yüksek lisans ve doktora öğrencileri bir nevi potansiyel yatırımcı olarak görülebilirler.

Sürdürülebilirlik raporundaki bilgilerin doğruluğu konusunda görüş veren meslek mensupları olarak Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun denetim yetkisi verdiği denetim şirketinde çalışan denetçiler seçilmiştir. Bunun sebebi bağımsız denetçilerin denetim dönemi boyunca işletmede bulunmaları ve tüm detayları görebilmeleridir.

Anketin giriş kısmında sürdürülebilirlik raporlamaya ve güvence denetimine yönelik olarak bir paragraf bilgi verilmiştir. Bu şekilde cevaplayıcıların verecekleri yanıtların daha objektif olması hedeflenmiştir. Ayrıca tüm katılımcılar gönüllülük esasına göre soruları cevaplandırılmış olup ankette isim gibi kişisel bilgilere yer verilmemistir.

Katılımcıların ifadelerini cevaplandırmasında 5'li likert ölçeği kullanılmıştır. Cevap seçenekleri 1 ile 5 arasında ölçeklendirilmiş olup; 1. Kesinlikle katılmıyorum; 2. Kısmen katılıyorum; 3. Orta düzeyde katılıyorum; 4. Önemli düzeyde katılıyorum; 5. Tamamen katılıyorum şeklinde cevap verilmeleri istenmiştir.

Çalışma kapsamında Ankara ilindeki üniversitelerde muhasebe finans alanındaki 54 öğretim üyesi, 120 lisansüstü öğrencisi, Ankara ilinde faaliyet gösteren Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun denetim yetkisi verdiği denetim şirketinde çalışan 185 denetçi ankete katılmayı kabul etmiştir. Ancak elde edilen anketlerden 15 tanesi, eksik cevaplanmalarından dolayı analize alınmamıştır; öğretim üyelerinden 2 anket, yüksek lisans ve doktora öğrencilerinden 9 anket, denetçilerden 5 anket. Toplamda 344 anket analize tabi tutulmuştur. Verilerin toplanması yüz yüze görüşmeler yoluyla elde edilmiştir.

4.2. Araştırmanın Bulguları

4.2.1. Sürdürülebilirlik Raporunun Bilgi Kullanıcılarına Fayda Sağlayıp Sağlamadığı Hakkındaki Katılımcı Görüşleri

Konu ile ilgili yapılan önceki araştırmada Dünya Sürdürülebilir Kalkınma İş Konseyi (WBCSD) ve PWC ortak çalışmasında yatırımcıların karar alırken ne tür bilgilere ihtiyaç duydukları araştırılmıştır. Bu araştırmanın sonucuna göre sürdürülebilirlik raporunda yer alan finansal olmayan bilgilerin yatırımcıların karar almalarında yardımcı olduğu tespit edilmiştir (Reporting Matters, 2018:25).

Araştırmamızın amacı doğrultusunda bilgi kullanıcılarının ve meslek mensuplarının sürdürülebilirlik raporunun karar alıcılara fayda sağlayıp sağlamadığı ile ilgili görüşleri tespit edilmeye çalışılmıştır. Bilgi kullanıcılarına sürdürülebilirlik raporunun fayda sağlaması ile ilgili 7 soru sorulmuş, meslek mensuplarına ise 3 soru sorularak görüşleri değerlendirilmiştir. Tespit edilen görüşlere ilişkin frekans, aritmetik ortalama ve standart sapma değerleri hesaplanarak araştırma sonucu elde edilen bulgular ortaya konmuştur. Araştırmaya katılanların, sürdürülebilirlik raporunun bilgi kullanıcılarına fayda sağladığını ifade eden sorulara katılım derecelerine ilişkin görüşleri aşağıdaki tablolarda verilmiştir.

Tablo 2. Sürdürülebilirlik Raporunun Bilgi Kullanıcılarına Fayda Sağlayıp Sağlamadığı Hakkındaki Öğretim Üyelerinin Görüşlerinin Değerlendirilmesi

Sorular	Katılım Düzeyi					Ortalama	Standart Sapma
	1	2	3	4	5		
<i>Sürdürülebilirlik raporunda işletmenin süreli ve ölçülebilir hedefleri belirtilmektedir</i>	1	4	12	23	12	3,79	0,133
Sürdürülebilirlik raporu işletmenin üçüncü kişilerle iletişim kurma aracıdır	1	7	12	21	11	3,65	0,142
Sürdürülebilirlik raporu işletmenin sosyal ve çevresel kaynaklarını ne kadar verimli kullandıklarını tam olarak açıklamaktadır	1	2	17	25	7	3,67	0,116
Sürdürülebilirlik raporunda işletmenin karşılaştığı hem zorlukları hem başarıları hakkında bilgi verilmektedir	-	8	19	16	9	3,50	0,133
İşletmenin hazırladığı sürdürülebilirlik raporundaki finansal olmayan bilgiler rapor kullanıcılarının karar almasında son derece önemlidir	-	6	12	18	16	3,85	0,138
<i>İşletmenin hazırladığı Sürdürülebilirlik Raporundaki finansal olmayan bilgiler işletmenin potansiyel risklerini öngörmede katkı sağlamaktadır</i>	1	5	10	21	15	3,85	0,141
<i>Sürdürülebilirlik raporu hazırlamak işletmelerin sürdürülebilirliğine önemli katkı sağlar</i>	1	6	8	19	18	3,90	0,149
Toplam Ortalama						3,74	0,091

Sunulan tüm görüşlere katılım derecesi çok yüksek olmakla birlikte ortalama katılma derecesinin (3,74) üstünde ve altında kalanlar açısından görüşleri aşağıdaki gibi iki gruba ayırdığımızda görüşümüze katılanların çoğunun ortalama değerinin üstünde olduğu belirlenmiştir. Ayrıca sürdürülebilirlik raporu hazırlamak işletmenin sürdürülebilirliğine önemli katkı sağlar görüşümüze en yüksek derecede katılmaktadırlar. Sürdürülebilirlik raporu işletmenin karşılaştığı hem zorlukları hem başarıları hakkında bilgi verilmekte görüşümüze ise diğer görüşlere göre düşük olduğu belirlenmiştir.

Tablo 3. Sürdürülebilirlik Raporunun Bilgi Kullanıcılarına Fayda Sağlayıp Sağlamadığı Hakkındaki Lisansüstü Öğrencilerinin Görüşlerinin Değerlendirilmesi

Sorular	Katılım Düzeyi					Ortalama	Standart Sapma
	1	2	3	4	5		
<i>Sürdürülebilirlik raporunda işletmenin süreli ve ölçülebilir hedefleri belirtilmektedir</i>	-	11	37	50	13	3,59	0,078
<i>Sürdürülebilirlik raporu işletmenin üçüncü kişilerle iletişim kurma aracıdır</i>	3	13	30	45	20	3,59	0,095
Sürdürülebilirlik raporu işletmenin sosyal ve çevresel kaynaklarını ne kadar verimli kullandıklarını tam olarak açıklamaktadır	1	15	41	44	10	3,42	0,082
Sürdürülebilirlik raporunda işletmenin karşılaştığı hem zorlukları hem başarıları hakkında bilgi verilmektedir	2	16	43	40	10	3,36	0,086
İşletmenin hazırladığı sürdürülebilirlik raporundaki finansal olmayan bilgiler rapor kullanıcıların karar almasında son derece önemlidir	1	10	42	36	22	3,61	0,089
İşletmenin hazırladığı sürdürülebilirlik raporundaki finansal olmayan bilgiler işletmenin potansiyel risklerini öngörmede katkı sağlamaktadır	1	10	26	51	23	3,77	0,087
<i>Sürdürülebilirlik raporu hazırlamak işletmelerin sürdürülebilirliğine önemli katkı sağlar</i>	1	15	21	42	32	3,80	0,098
Toplam Ortalama						3,59	0,056

Lisansüstü öğrencilerine yapılan anket sonucuna bakıldığında sürdürülebilirlik raporu bilgi kullanıcılarına fayda sağladığı ile ilgili sorulardan en çok sürdürülebilirlik raporu hazırlamak işletmelerin sürdürülebilirliğine önemli katkı sağlar görüşüne katılım derecesi en yüksektir. Finansal olmayan bilgilerin işletmenin potansiyel risklerini öngörmede ve rapor kullanıcıların karar almasında son derece önemlidir görüşüne yüksek lisans ve doktora öğrencileri orta düzeyde katılmıştır. Katılımcılar “sürdürülebilirlik raporu işletmenin süreli ve ölçülebilir hedefleri belirtilmede ve sosyal ve çevresel kaynaklarını ne kadar verimli kullandıklarını tam olarak açıklamaktadır” ve “sürdürülebilirlik raporunun işletmenin karşılaştığı hem zorlukları hem başarıları hakkında bilgi vermektedir” görüşüne toplam ortalamanın altında katıldıkları tespit edilmiştir. Ancak yine de genel ortalama 3.59 çıkmış bu da sorulara çoğu katılımın ortalamanın üstünde olduğunu göstermektedir. Sadece iki soru ortalamanın altında katılım sağlamıştır.

Tablo 4. Sürdürülebilirlik Raporunun Bilgi Kullanıcılarına Fayda Sağlayıp Sağlamadığı Hakkındaki Meslek Mensuplarının Görüşlerinin Değerlendirilmesi

Sorular	Katılım Düzeyi					Ortalama	Standart Sapma
	1	2	3	4	5		
Sürdürülebilirlik raporunda işletmenin karşılaştığı hem zorlukları hem başarıları hakkında bilgi verilmektedir	4	26	80	48	22	3,32	0,070
<i>Sürdürülebilirlik raporunda işletme ile ilgili okuyucuların karar vermesine etkileyen birçok önemli bilgiler yer almaktadır</i>	2	22	65	59	32	3,54	0,072
İşletmenin hazırladığı sürdürülebilirlik raporundaki finansal olmayan bilgiler kullanıcılara fayda sağlar	2	17	58	74	29	3,62	0,067
Toplam Ortalama						3,49	0,050

Katılımcıların cevaplarını değerlendirdiğimizde işletmenin hazırladığı sürdürülebilirlik raporundaki finansal olmayan bilgiler kullanıcılara fayda sağlamak ve sürdürülebilirlik raporunda işletme ile ilgili okuyucuların karar vermesini etkileyen birçok önemli bilgiler yer almaktadır fikrine toplam ortalama değerinin üstünde katılım sağladıkları görülmektedir. Sürdürülebilirlik raporunda işletmenin karşılaştığı hem zorlukları hem de başarıları hakkında bilgi verildiği fikrine ise katılım düzeyi toplam ortalama değerinden düşüktür.

Katılımcıların görüşleri birlikte değerlendirildiğinde sürdürülebilirlik raporunun bilgi kullanıcılarına fayda sağladığı görüşüne katılım düzeyi yüksek olan grup öğretim üyeleridir. Kanımızca bunun sebebi katılımcıların demografik özelliklerine bakıldığında öğretim üyelerinin %67'sinin sürdürülebilirlik raporu hakkında bilgi sahibi olmasıdır. Bu katılım düzeyi diğer iki katılımcı grubuna göre biraz daha yüksektir: örneğin meslek mensuplarının %57'si sürdürülebilirlik raporu hakkında bilgiye sahip iken yüksek lisans ve doktora öğrencisi ise %51 bilgiye sahiptir. Katılımcı görüşleri karşılaştırıldığında üç katılımcı grubunun sürdürülebilirlik raporunda işletmenin karşılaştığı hem zorlukları hem başarıları hakkında bilgi verilmekte görüşüne en düşük katılım sağladıkları görülmektedir. Belki de soruda ne gibi zorlukların ve başarıların olduğu belirtilmediği için en az katılım gerçekleşmiştir. Ya da işletmenin başarısı finansal bilgilerle ölçüldüğünden, sürdürülebilirlik raporunda finansal olmayan bilgiler yer aldığından ve bu bilgiler başarılı ölçümediğinden dolayı katılım düzeyi düşük olabilir.

4.2.2. Sürdürülebilirlik Raporunun Güvence Denetiminden Geçmesinin Önemi Hakkındaki Katılımcı Görüşleri

Önceki çalışmanın kanıtlarına göre güvence denetiminden geçen sürdürülebilirlik raporlarının bilgi kullanıcılarının güvenini ve karar almalarını olumlu etkilediği görülmektedir. Güvence denetimi rapor kullanıcılarına iki temel değer katmaktadır. İlk olarak önemli hataları ve eksiklikleri azaltarak bilginin kalitesini artırır. İkincisi ise güvence hizmeti bağımsız bir üçüncü taraftan verildiği için bilgilerin gü-

venilirliğini arttıracaktır. Dolayısıyla, sürdürülebilirlik raporlarının güvenilirliği ile ilgili güvence raporu olduğunda rapor kullanıcılarının daha fazla güveneceği muhtemeldir. Diğer bir deyişle, rapor kullanıcılarının objektif ve tarafsız bir üçüncü şahsın sağladığı bir güvence raporuna inanması daha olasıdır; bu da kullanıcıların karar alma aşamasında sürdürülebilirlik raporundaki bilgilere güvenme konusunda daha büyük bir önem yaratmaktadır (Johnson ve diğ., 2013; Pany ve Smith 2012; Reckers ve Pany 2009; Winters 2012).

Sürdürülebilirlik raporunun güvence denetiminden geçmesinin kullanıcılar açısından önemini belirlemek amacıyla katılımcılara sorular sorulmuştur. Katılımcı görüşlerinin frekans ve yüzde analizinin sonucu Tablo 5, 6 ve 7’de sunulmuştur.

Tablo 5. Sürdürülebilirlik Raporunun Güvence Denetiminden Geçmesinin Önemi Hakkındaki Öğretim üyelerinin Görüşlerinin Değerlendirilmesi

Sorular	Katılım Düzeyi					Ortalama	Standart Sapma
	1	2	3	4	5		
<i>Sürdürülebilirlik raporunun doğru ve güvenilir olarak hazırlanması için güvence denetimi önemlidir</i>	-	2	7	17	26	4,29	0,118
<i>Güvence denetiminden geçen sürdürülebilirlik raporu kullanıcılara güvenilir bilgi sağlamaktadır</i>	-	2	9	19	22	4,17	0,119
Güvence denetiminden geçen sürdürülebilirlik raporu yatırımcıların yanlış karar alma riskini azaltır	1	2	10	22	17	4,00	0,129
<i>Güvence denetiminden geçen sürdürülebilirlik raporundaki finansal olmayan bilgiler kullanıcıların işletmeye olan güvenini artırır</i>	-	2	8	20	22	4,19	0,117
Toplam Ortalama						4,16	0,097

Öğretim üyelerinin görüşlerini değerlendirdiğimizde sunulan tüm görüşlere katılım derecesinin çok yüksek olduğu ortaya çıkmıştır. Görüşler ortalama katılım derecesinin (4.16) üstünde ve altında kalanlar açısından yorumlandığında katılımcılar, güvence denetiminden geçen sürdürülebilirlik raporu yatırımcıların yanlış karar alma riskini azalttığı görüşüne ortalamanın altında katılım sağlamışlardır. Katılımcılar sunduğumuz diğer görüşlere ortalamanın üstünde katılım sağlamakta olup, en yüksek katılım derecesi sürdürülebilirlik raporunun doğru ve güvenilir olarak hazırlanması için güvence denetimi önemlidir görüşüne verilmiştir.

Tablo 6. Sürdürülebilirlik Raporunun Güvence Denetiminden Geçmesinin Önemi Hakkındaki Lisansüstü Öğrencilerinin Görüşlerinin Değerlendirilmesi

Sorular	Katılım Düzeyi					Ortalama	Standart Sapma
	1	2	3	4	5		
<i>Sürdürülebilirlik raporunun doğru ve güvenilir olarak hazırlanması için güvence denetimi önemlidir</i>	2	1	7	50	51	4,32	0,075
Güvence denetiminden geçen sürdürülebilirlik raporu kullanıcılara güvenilir bilgi sağlamaktadır	-	6	20	52	33	4,01	0,079
Güvence denetiminden geçen sürdürülebilirlik raporu yatırımcıların yanlış karar alma riskini azaltır	-	5	23	45	38	4,05	0,081
Güvence denetiminden geçen sürdürülebilirlik raporundaki finansal olmayan bilgiler kullanıcıların işletmeye olan güvenini artırır	3	10	19	45	34	3,87	0,098
Toplam Ortalama						4,06	0,063

Lisansüstü öğrencilerinin görüşleri değerlendirildiğinde katılımcılar yine yüksek seviyede katıldıkları görülmüştür. Genel ortalama 4,06 olup, katılımcıların görüşleri genel ortalamaya göre yorumlandığında sürdürülebilirlik raporunun doğru ve güvenilir olarak hazırlanması için güvence denetimi önemlidir görüşüne en yüksek seviyede katılım sağlanmıştır.

Güvence denetiminden geçen sürdürülebilirlik raporundaki finansal olmayan bilgiler kullanıcıların işletmeye olan güveni artırır görüşüne ise daha düşük seviyede katıldıklarını söyleyebiliriz. Güvence denetiminden geçen sürdürülebilirlik raporu kullanıcılara güvenilir bilgi sağlar ve yatırımcıların yanlış karar alma riskini azaltır görüşüne orta düzeyde katılım sağladıkları görülmektedir.

Tablo 7. Sürdürülebilirlik Raporunun Güvence Denetiminden Geçmesinin Önemi Hakkındaki Meslek Mensuplarının Görüşlerinin Değerlendirilmesi

Sorular	Katılım Düzeyi					Ortalama	Standart Sapma
	1	2	3	4	5		
Güvence denetimi sürdürülebilirlik raporundaki finansal olmayan bilgilerin doğru ve güvenilir olduğuna dair okuyuculara güvence vermektedir	5	26	43	81	25	3,53	0,074
<i>Sürdürülebilirlik raporun güvence denetiminden geçmesi işletmenin şeffaflığını artırır</i>	3	16	31	67	63	3,95	0,076
<i>Güvence raporu ile sunulan sürdürülebilirlik raporu kullanıcıların rapora olan güvenirliliğini artırır</i>	1	13	29	75	62	4,02	0,069
Toplam Ortalama						3,83	0,052

Meslek mensupları sürdürülebilirlik raporunun güvence denetiminden geçmesinin önemini belirlemeye yönelik sorulan sorulara yüksek derecede katılmışlardır. Ancak diğer gruplarla karşılaştırıldığında ortalama puanın en düşük olduğu görülmektedir. Bu grubun katılım ortalaması 3,83 olmuş ve görüşler ortalamaya göre değerlendirildiğinde güvence raporu ile sunulan sürdürülebilirlik raporu kullanıcıların rapora olan güvenirliliğini artırır görüşüne en yüksek derecede katıldıklarını söyleyebiliriz. Sürdürülebilirlik raporunun güvence denetiminden geçmesi işletmenin şeffaflığını artırır konusunda ortalamanın üstünde katıldıklarını göstermişlerdir. Güvence denetimi sürdürülebilirlik raporundaki finansal olmayan bilgilerin doğru ve güvenilir olduğuna dair okuyuculara güvence verir görüşüne toplam ortalama değerinin altında katılım sağlamışlardır.

Sürdürülebilirlik raporunun güvence denetiminden geçmesinin önemi hakkındaki katılımcı görüşlerini karşılaştırdığımızda en yüksek oranda katılımı olan grup öğretim üyeleridir. Kanımızca bunun sebebi sürdürülebilirlik raporunun güvence denetiminden geçmesi akademisyenler tarafından daha bilinir olmasından kaynaklanabilir. Ayrıca güvence denetimi Türkiye’de daha yeni yaygınlaşmaya başlamaktadır. Diğer taraftan güvence denetimi ile ilgili mesleki düzenlemeler henüz yetersiz olduğundan dolayı güvence denetimi meslek mensupları tarafından bilinmiyor olabilir.

Araştırmada öğretim üyeleri, lisansüstü öğrencileri ve meslek mensuplarına sorulan soruların birebir aynı olmaması ve yüksek derecede katılım sağlanmış olması nedeniyle katılımcı gruplarının verdikleri cevaplar arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişkinin olup olmadığı değerlendirilmemiştir.

4.2.3. Sürdürülebilirlik Raporuna Güvence Denetimi Kimin Tarafından Verilmesi Gerektiği Hakkındaki Katılımcı Görüşleri

Türkiye’de sürdürülebilirlik raporu yayınlayan şirketlerin sayısı artmaktadır. Henüz bu raporlamadan dolayı herhangi bir olumsuz durum yaşanmadan, yani bazı şirketlerimizin bu raporlamayı yanlış, hatalı, hatta herhangi bir sonuç almak için çarpıtılmış bir şekilde düzenlemeden önce bunun mevzuatının geliştirilmesi gerekmektedir. Yani bu raporların da herhangi bir şekilde denetimden geçmesi gerekmektedir. Burada sorun bu denetim veya incelemeyi kim yapacaktır sorusunun altında yatmaktadır (Kaval, 2017:65).

Sürdürülebilirlik raporunun doğruluğu konusunda bir görüş verilecekse iki farklı görüş açısı ile yaklaşım kurulabilir. Bunlardan birincisi Bağımsız Denetim Şirketleri’ni veya bağımsız denetçileri yetkili kılmak, ikincisi ise bu işin uzmanı olan ancak bağımsız denetim konusunda ehil olmayan başka bir kurum veya kişiyi yetkilendirmek. Bu iki alternatif tartışılabilir (Kaval, 2017:66). Sürdürülebilirlik raporuna verilen güvence denetimini gerçekleştiren tarafın uzman kuruluş mu yoksa denetim şirketi mi olmalı hususu hala tartışılmış olması bu hizmeti sunacak net bir uygulayıcının bulunmadığını göstermektedir. Bu sebepten de dolayı katılımcılara sürdürülebilirlik raporu kim tarafından verilmesi gerektiği sorusu sorularak, iki alternatifin hangisine ağırlık verildiği araştırılmıştır.

Tablo 8. Sürdürülebilirlik Raporuna Verilen Güvence Denetimi Kim Tarafından Verilmesi Gerektiği Hakkındaki Katılımcı Görüşlerinin Değerlendirilmesi

Güvence Sağlayıcı	Kesinlikle Katılmıyorum		Kısmen Katılıyorum		Orta Düzeyli Katılıyorum		Önemli Düzeyde Katılıyorum		Tamamen Katılıyorum	
	Sayı	%	Sayı	%	Sayı	%	Sayı	%	Sayı	%
Öğretim üyeleri										
<i>Uzman Kuruluş</i>	2	3,8	4	7,7	9	17,3	20	38	17	32,7
<i>Bağımsız Denetçi</i>	2	3,8	3	5,8	5	9,6	24	46	18	34,6
<i>4 Büyük Denetim Firması</i>	15	30	15	28	10	19,2	7	13,5	5	9,6
Lisansüstü öğrencileri										
<i>Uzman Kuruluş</i>	2	1,8	6	5,4	18	16,2	40	36,0	45	41
<i>Bağımsız Denetçi</i>	5	4,5	4	3,6	20	18	51	46	31	27,9
<i>4 Büyük Denetim Firması</i>	29	26,1	21	18,9	31	28	18	16,2	12	10,8
Meslek mensupları										
<i>Uzman Kuruluş</i>	25	13,9	57	31,7	36	20	37	20	25	13,9
<i>Bağımsız Denetçi</i>	7	3,9	25	13,9	46	25,6	66	37	36	20
<i>4 Büyük Denetim Firması</i>	101	56	40	22,2	19	10,6	14	7,8	6	3,3

Tablo 8’den de görüldüğü üzere öğretim üyelerinin %90’ı bağımsız denetçi, %85’i uzman kuruluşları tarafından sürdürülebilirlik raporuna güvence verilmesi gerektiği görüşündedirler. Yani bağımsız denetçi tarafından güvence sağlanmasına ağırlık verilmiştir. Bu denetçilerin “4 Büyük” olarak ifade edilen denetim firmalarından birisi olması şart değildir.

Lisansüstü öğrencilerinin görüşüne göre %77’si bağımsız denetçi tarafından verilmesine tamamen veya önemli düzeyde katılmış, uzman kuruluş tarafından sağlanmasına %74 oranda tamamen veya önemli düzeyde katılmışlardır. Bu sonuca göre yüksek lisans ve doktora öğrencileri için iki alternatifin ikisine de katılım düzeyinin birbirine yakın olduğu belirlenmiş ve bir alternatife ağırlık verilmemiştir. 4 Büyük denetim firması tarafından verilmesi gerektiğine %45 oranda kesinlikle katılmamış veya kısmen katılmışlardır. Bu durumda katılımcıların yarısı 4 Büyük denetim firması tarafından verilmesine gerek yok görüşündelerdir.

Sürdürülebilirlik raporuna verilen güvence denetiminin kim tarafından verilmesi gerektiği sorusuna meslek mensuplarının görüşleri tablo 35’te sunulmuştur. Meslek mensupları %34 uzman kuruluşlarına, %57 oranla tamamen veya önemli düzeyde katılarak bağımsız denetçilere ağırlık vermişler. Güvence denetimi 4 Büyük denetim firması tarafından verilmelidir sorusuna %56’sı kesinlikle katılmadıklarını beyan etmişlerdir. Yani katılan 180 denetçinin 101’i “4 Büyük” denetim firmaları tarafından denetlenmesine kesinlikle katılmamışlar. Katılımcıların demografik özelliklerine bakıldığında 180 denetçinin sadece 43’ü “4 Büyük” denetim firmasında kalan 137’si diğer denetim firmalarında çalışmaktadırlar.

Katılımcıların katılım düzeyini karşılaştırdığımızda öğretim üyeleri ile yüksek lisans ve doktora öğrencilerinin görüşleri benzerlik göstermiş olup uzman kuruluşları ile bağımsız denetçilere katılım düzeyinde çok fazla fark yoktur. Söz konusu iki grup katılımcılara nazaran meslek mensupları güvence denetiminin bağımsız denetçi firmaları tarafından gerçekleştirilmesi görüşüne ağırlık vermiştir. Ayrıca güvence denetiminin “4 Büyük” denetim firmaları tarafından gerçekleştirilmesine en düşük katılım düzeyini meslek mensupları göstermişlerdir.

Simnett ve diğ. (2009) çalışmasında 2002-2004 yılları aralığında 31 ülkedeki 867 şirket 2.113 sürdürülebilirlik raporu yayınlamışlardır. Bu raporların 655’i (%31) güvence denetiminden geçmiş olup bunlardan 275’inin (%43) denetçi tarafından gerçekleştirilmiştir. Ayrıca hepsi sadece 4 Büyük denetim tarafından verildiği tespit edilmiştir.

KPMG tarafından yapılan çalışmada sürdürülebilirlik raporuna verilen güvence denetim piyasası incelenmiş ve güvence denetiminin denetim şirketleri tarafından gerçekleştirildiği tespit edilmiştir. Örneğin KPMG (2015) araştırmasında dünyanın en büyük 250 şirketinin yayınladığı sürdürülebilirlik raporunun %65 denetim firmaları, % 35’i uzman kuruluşları tarafından güvence denetiminden geçmiştir. Bu rakam 2013 %70 ve %30 olmuştur. 49 ülkenin en büyük N100 şirketleri arasında ise 2013 yılı N100 şirketinin yayınladığı sürdürülebilirlik raporuna verilen güvence denetiminin %67’si denetim firmaları, %33’ü uzman kuruluşları tarafından gerçekleştirilmiştir. 2015 yılında ise güvence raporunun %64’ü denetim firmaları, %36’sı uzman kuruluşları tarafından verildiği tespit edilmiştir.

Türkiye’de 2005-2018 yılları arasında güvence denetiminden geçen sürdürülebilirlik raporlarını, güvence veren türüne göre incelediğimizde 63 adet sürdürülebilirlik raporunun 34 adedi denetim firması, 26 adedi uzman kuruluş ve 3 adedi ise hem denetim firması hem uzman kuruluş tarafından güvence denetiminden geçmiştir (<http://kurumsalsurdurulebilirlik.com/tr-tr/rapor-arama.aspx>).

Kaval (2017:66) çalışmasında bağımsız denetçilerin görevlendirilmesi, ancak uzman kişilerden yararlanma gerektiğinde onların bilgisine de başvurulmasının en uygun çözüm olacağını söylemektedir. Çünkü bağımsız denetçiler bu görevi GDS 3000 standardına göre kabul edebilirler. Bu standarda göre de uzman kişilerden faydalanabilirler.

Sultankhanova (2020:176) BİST Sürdürülebilirlik Endeksine kayıtlı işletmelerin 2018 yılı için yayınladığı sürdürülebilirlik raporuna verilen güvence beyanlarına puan verildiğinde de güvence denetimi denetçi tarafından gerçekleştirilip uzman kişinin çalışmalarından faydalandığında en yüksek puan alınmıştır.

5. SONUÇ

Çalışmanın amacı; sürdürülebilirlik raporundaki finansal olmayan bilgilerin kullanıcılara fayda sağlayıp sağlamadığını ve sürdürülebilirlik raporunun güvence denetiminden geçmesinin önemini tespit etmektir. Çalışmanın amacı doğrultusunda katılımcıların görüşlerini almak için anket araştırması yapılmış ve aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır:

- Çalışmada sürdürülebilirlik raporunun karar alıcılara fayda sağlayıp sağlamadığı ile ilgili sunulan tüm görüşlere katılımcıların katılım derecesi yüksek (3,60) olmuştur.
- Sürdürülebilirlik raporunun güvence denetiminden geçmesinin önemli olup olmadığını belirlemek amacıyla katılımcılara sorular sorulmuştur. Katılımcıların görüşlerini değerlendirdiğimizde sunulan tüm görüşlere katılım derecesinin çok yüksek (4,02) olduğu ortaya çıkmıştır.
- Diğer bir soru da sürdürülebilirlik raporuna verilen güvence denetimi kimlerin yapacağıdır. Katılımcıların görüşlerini değerlendirdiğimizde %66'sı bağımsız denetçi, %57'si uzman kişi tarafından sürdürülebilirlik raporuna güvence verilmesi gerektiği görüşündedirler. Yani uzman kuruluşlara nazaran denetim şirketleri tarafından güvence sağlanmasına ağırlık verilmiştir.

Bu çalışmanın literatüre olan katkılarının yanı sıra uygulamaya sağlayacağı önemli katkılar da şu şekilde özetlenebilir: Sürdürülebilirlik raporundaki finansal olmayan bilgilerin kullanıcılara fayda sağlayıp sağlamadığı, sürdürülebilirlik raporunun güvence denetiminden geçmesinin önemli olup olmadığı, hakkında katılımcıların görüşlerinin alınması önem arz etmektedir. Ayrıca sürdürülebilirlik raporlarına verilen güvence denetiminin kim tarafından (denetçi veya uzman kişi) verilmesi gerektiği hususunda yol gösterici olacaktır.

Sonuç olarak Türkiye'de henüz yaygın olmayan sürdürülebilirlik raporuna verilen güvence denetiminin dünyadaki gelişmelere paralel olarak, gelecekte daha yaygın bir şekilde verilmesi önerilmektedir. Ayrıca kamu idarelerince hazırlanacak sürdürülebilirlik raporlarının da güvence denetiminden geçmesi önerilmektedir. Yetkili kuruluşların bu konuda seminer, toplantı ve benzeri faaliyetler düzenlemesi ve kamuoyunu bilinçlendirilmesi sürdürülebilirlik raporunun güvence denetiminden geçmesinin yaygınlaşmasına katkı sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

- Aksoy, F. (2019). "İşletmelerde Sürdürülebilirlik Raporlama Çerçevesi." Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 21 (2), 324-346.
- Aras, G., Sarioğlu, G.U. (2015). "Kurumsal Raporlamada Yeni Dönem: Entegre Raporlama." TÜSİAD Yayını. 14-28.
- Borsa İstanbul (BİST). 2014. Şirketler için Sürdürülebilirlik Rehberi.
- Çalışkan, A. Ö. (2012). İşletmelerde Sürdürülebilirlik ve Muhasebe Mesleği İlişkisi. Mali Çözüm Dergisi, 112, 133-160.
- Demircioğlu, E. N., Ever, D. (2019) "Sürdürülebilirlik Muhasebesinin Teorik Açından İncelenmesi."Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 28 (3), 59-72.
- Erekgil V, Göde, M, (2017). Küresel Raporlama Girişimi (GRI) Standartlarına Göre Seçilen Otellerin Sürdürülebilirlik Raporlarının Analizi ve Değerlendirilmesi, Business and Economics Research Journal, 8 (4) 2017, 859-871.
- Gao, S., Heravi, S., Xiao, J., Z. (2005). "Determinants of Corporate Social and Environmental Reporting in Hong Kong: A Research Note." Accounting Forum, 29, 233-242.
- Global Reporting Initiative (2014), G4 Sürdürülebilirlik Raporlaması Klavuzları. Çevrimiçi <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/Turkish-G4-Part-One.pdf>
- Gümrah, A, Büyükepekçi, S. (2019). "Türkiye’de Sürdürülebilirlik Raporlaması: 2008-2017 Yılları Arası Yayınlanmış Sürdürülebilirlik Raporlarının İncelenmesi." Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 21 (2), 305-323.
- Herzig, C., Schaltegger, S. (2006). "Reporting External Accounting Frameworks and Benchmarking: Corporate Sustainability Reporting. An Overview." Sustainability Accounting and Reporting. 4, 301-324.
- Hodge, K., Subramaniam, N., Stewart, J. (2009). "Assurance of sustainability reports: Impact on report users' confidence and perceptions of information credibility." Australian Accounting Review, 19 (3), 178-194.
- INTOSAI (2013). Sustainability Reporting: Concepts, Frameworks and the Role of Supreme Audit Institutions_INTOSAI_Working_Group_on_Environmental_Auditing0Publication_http://www.environmental_auditing.org/LinkClick.aspx?fileticket=vM4hrHIBd0s%3D&tabid=128&mid=568 (Erişim Tarihi: 25.07.2018).
- İnternet: KPMG. (2013). KPMG International Survey of Corporate Responsibility Reporting. Retrieved from: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/> (erişim:12.04.2019)
- İnternet: PricewaterhouseCooper (2011). Türk İş Dünyasında Sürdürülebilirlik Uygulamaları Değerlendirme Raporu. <http://www.pwc.com/tr> (Erişim: 01.02.2018)
- İnternet: PricewaterhouseCoopers, İstanbul Menkul Kıymetler Borsası ve Sürdürülebilir Kalkınma Derneği (2012). Türk İş Dünyası’nda Sürdürülebilirlik Uygulamaları Değerlendirme.https://www.pwc.com.tr/tr/publications/arastirmalar/pdf/pwc_surdurulebilirlik_raporu-2012.pdf (Erişim Tarihi: 23.05.2019)
- Johnson, D., Pany, K., White, R. (2013). "Audit Reports and the Loan Decision: Actions and Perceptions." Auditing: A Journal of Practice and Theory, 12, 38-51.
- Jones, A., Jonas A., G. (2011). "Corporate social responsibility reporting: The growing need for input from the accounting profession." The CPA Journal, 81, 65-71.
- 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. Resmî Gazete, 29524, 6 Kasım 2015.
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları

ve Bağımsız Denetçiler İçin Kalite Kontrol (KKS 1) Hakkında Tebliğ Türkiye Denetim Standartları Tebliği No:1, T.C. Resmî Gazete, 28783, 2 Ekim 2013

Kaval, H. (2017 December). Sustainability Reporting in the Light of European Union Regulation and Recent Trends. 14th International Conference on Accounting Auditing for Development and Sustainability, Arnavutluk, 64-66.

Kolk, A. (2004). "A Decade of Sustainability Reporting: Developments and Significance." *International Journal of Sustainable Development*, 3 (1), 51-64.

Küçüköğlü, M., T. (2019). "Sürdürülebilirlik Yolculuğunun Neresindeyiz? Farklı Sektörlerden Örnek İşletmeler Üzerinden Keşfedici Bir Araştırma." *Gazi İktisat ve İşletme Dergisi*, 5 (1), 46-59.

Manetti, G., Becatti, L. (2009). "Assurance services for sustainability reports: Standards and empirical evidence." *Journal of Business Ethics*, 87, 289-298.

Pany, K., Smith, C.H. (2012). "Auditor Association with Quarterly Financial Information: An Empirical Test." *Journal of Accounting Research*, 20 (2), 472-81.

Reckers, P.M.J., Pany, K. 2009, "Quarterly Statement Reliability and Auditor Association." *Journal of Accountancy*, 14 (8), 97-100.

Reporting Matters, 2018

Romero, S., Fernandez-Feijoo R, B. (2012). "Assurance Statement for Sustainability Reports: The Case of Spain" *Northeast Business & Economics Association – Established*, 44(2), 105-112

Sisaye, S. (2011). "Ecological Systems Approaches to Sustainability and Organizational Development: Emerging Trends in Environmental and Social Reporting Systems." *Leadership and Organization Development Journal*, 32 (4), 379-398.

Sobhani, F., Amran, A. ve Zainuddin, Y. (2012). Sustainability Disclosure in Annual Reports and Websites: A Study of the Banking Industry in Bangladesh, *Journal of Cleaner Production*, 23, 75-85.

Süklüm, N., Hiçyorulmaz; E. (2019). "Bist Sürdürülebilirlik Endeksindeki İşletmelerin Sosyal Sorumluluk Ve Çevre Muhasebesi İlişkisi Açısından İncelenmesi: Bir İçerik Analizi." *Business & Management Studies: An International Journal*, 7 (4), 1806-182.

TİSK (2016). Herkes İçin Kurumsal Sosyal Sorumluluk Projesi: Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlaması Ulusal İnceleme Raporu.

Winters, A.J. (2012). "Banker Perceptions of Unaudited Financial Statements." *The CPA*, 45 (8), 29-34.

Yanık, S., Türker, İ. (2012). "Sürdürülebilirlik ve Sosyal Sorumluluk Raporlamasındaki Gelişmeler (Tümleşik Raporlama)." *İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, 47, 291-308.