

Türkiye'de Faaliyet Gösteren Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sürdürülebilirlik Açıklamaları: Sürdürülebilirlik Raporlarının İçerik Analizi¹

Sustainability Disclosures of the Independent Auditing Firms in Turkey: A Content Analysis of the Sustainability Reports

Gül Yeşilçelebi²

Öz

Bu çalışmanın amacı, sürdürülebilirlik raporlarına güvence sağlayan bağımsız denetim kuruluşlarının kendi sürdürülebilirliklerine ne derecede önem verdiğini ortaya koymaktır. Ayrıca, bu bağımsız denetim kuruluşlarının yayınladıkları raporlarında sürdürülebilirlik boyutlarının ne ölçüde yer aldığı belirlenmeye çalışılmıştır. Bu kapsamda, Türkiye'de faaliyet gösteren bağımsız denetim kuruluşlarının yayınladığı sürdürülebilirlik raporları içerik analizi yöntemine tabi tutularak incelenmiştir. Raporlarda yer alan açıklamalar GRI Standartlarına göre değerlendirilmiş ve raporlara ilişkin sürdürülebilirlik açıklama skoru hesaplanmıştır. Çalışmanın sonucunda, 334 bağımsız denetim kuruluşunun faaliyet gösterdiği Türkiye'de, sadece iki denetim kuruluşu tarafından toplam beş sürdürülebilirlik raporu yayımlandığı görülmüştür. Ayrıca, araştırma kapsamında incelenen raporlarda yer alan bilgilerin doğruluğu konusunda herhangi bir onaylanma ya da güvence verilmediği tespit edilmiştir. Son olarak ise, Türkiye'deki bağımsız denetim kuruluşlarının sürdürülebilirliğin önemi konusunda yeterli ilgiyi göstermedikleri sonucuna varılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetim Kuruluşları, Sürdürülebilirlik Raporları, GRI Standartları, İçerik Analizi.

Abstract

The purpose of this study is to reveal to what extent to which independent auditing firms that provide assurance to sustainability reports attach importance to their own sustainability. In addition, it has been tried to determine to what extent sustainability dimensions are included in the reports published by these independent auditing firms. In this context, sustainability reports published by the independent auditing firms operating in Turkey were reviewed with content analysis. The disclosures in the reports were evaluated according to the GRI Standards and the sustainability disclosure score for the reports was calculated. In conclusion, in Turkey, where it operates 334 independent auditing firms, it has found that only five sustainability reports published by the two auditing firms. In addition, it has been determined that no confirmation or assurance has been given for the accuracy of the information contained in the reports reviewed within the scope of the research. Finally, it was concluded that they do not show sufficient interest in the importance of the sustainability of independent auditing firms in Turkey.

Keywords: Independent Auditing Firms, Sustainability Reports, GRI Standards, Content Analysis.

Araştırma Makalesi [Research Paper]

JEL: M14, M40, Q56

Submitted: 08 / 12 / 2020

Accepted: 31 / 12 / 2020

¹ Bu çalışma, 03-05 Aralık 2020 tarihleri arasında düzenlenen 'International Scientific Researches Congress' te sunulmuş ve kongre bildiri kitabında özet metin olarak yayınlanmıştır.

² Dr. Öğr. Üyesi, Gümüşhane Üniversitesi-UBYO-Havacılık Yönetimi Bölümü, gyesilcelebi@hotmail.com, Orcid: 0000-0001-8558-4452.

Giriş

Dünya genelinde birçok kuruluş giderek artan bir şekilde sürdürülebilirlik raporları ve entegre raporlar yayınlamaktadırlar. Türkiye'de sürdürülebilirlik raporlarının hazırlanmasına yönelik henüz yasal bir zorunluluk bulunmamasına rağmen, yayınlanan sürdürülebilirlik raporlarının sayısı artmaya devam etmektedir. Türkiye'de 4 Kasım 2014 tarihinden itibaren, Borsa İstanbul'da işlem gören ve kurumsal sürdürülebilirlik performansları üst seviyede olan şirketlerin yer aldığı BİST Sürdürülebilirlik Endeksi'nin oluşturulmaya başlanması ile sürdürülebilirlik konusundaki anlayış, bilgi ve uygulamaların artması amaçlanmıştır. Kuruluşlar tarafından yayınlanan söz konusu kurumsal raporlara ilişkin bilgilerin güvenilirliği konusunda çeşitli yollarla güvence sağlanmaktadır. Bu şekilde, yayınlanan raporlara üçüncü taraflar tarafından doğrulanması esasıyla güvence sağlanmaya çalışılmaktadır. Sürdürülebilirlik verilerine ilişkin doğrulama yapılarak güvence sağlanması ve raporda açıklanan bilgilerin kalitesi hususunda paydaşlara güvence sunulması, işletmelerin daha fazla şeffaf ve hesap verebilir olmasını sağlamaktadır.

Sürdürülebilirlik raporlarının güvencesi ise, bağımsız denetim kuruluşları ve uzman kuruluşlar gibi güvence sağlayıcıları tarafından sunulan bir hizmettir. Aynı zamanda, bağımsız denetim kuruluşları sürdürülebilirlik raporlaması konusunda danışmanlık ve güvence hizmetleri sunmaktadır. Güvence sağlayıcısı olan bağımsız denetim kuruluşlarının da kendi sürdürülebilirliklerine verdikleri önemi ve sürdürülebilirliği kurum kültürünün bir parçası olarak benimsediğini sürdürülebilirlik raporu yayınlarken ortaya koyması beklenmektedir. Bunun yanı sıra yine internet adreslerinde de sürdürülebilirlik faaliyetlerine ilişkin bilgileri vermelidirler. Fakat kurumsallık açısından, bu bilgileri raporlar aracılığıyla sunmaları daha fazla önem teşkil etmektedir. Denetim sektöründe kurumsal raporlara ilişkin hem danışmanlık hem de güvence hizmetleri sunmalarından dolayı, bağımsız denetim kuruluşlarının yol gösterici olmaları adına kendi raporlarını da yayınlamaları gerekmektedir.

Bu çalışma ile ilgili alan yazına katkı sağlamak amacıyla, güvence sağlayıcı denetim kuruluşlarının kendi sürdürülebilirliklerine ne derecede önem verdiği ortaya konulmaya çalışılmıştır. Ayrıca, ilgili alan yazın tarandığında, Türkiye'de bağımsız denetim kuruluşları tarafından yayınlanan sürdürülebilirlik raporlarının incelenmesine yönelik çalışmaların olmaması sebebiyle, çalışma önem arz etmektedir. Bu çalışma beş bölüme ayrılmıştır. İlk bölümde, kurumsal sürdürülebilirlik ve sürdürülebilirlik raporlaması kavramları hakkında bilgi verilmiş, sürdürülebilirlik raporlaması çerçevelerinden bahsedilmiştir. İkinci bölümde sürdürülebilirlik güvencesi ve bağımsız denetim kuruluşları arasındaki ilişki ele alınmıştır. Üçüncü bölümde ilgili alan yazın taramasına yer verilmiştir. Dördüncü bölümde araştırma yönteminden, araştırmanın bulgu ve yorumlarından bahsedilmiştir. Son bölümde ise, sonuç ve öneriler sunulmuştur.

1. Kurumsal Sürdürülebilirlik ve Sürdürülebilirlik Raporlaması

Sürdürülebilirlik; ekonomik, çevresel ve sosyal boyutları içeren bir kavramdır. Sürdürülebilirlik kavramının temelini ise sürdürülebilir kalkınma kavramı oluşturmaktadır. 1987 yılında yayınlanan Brundtland Raporu'nda sürdürülebilir kalkınma, "gelecek kuşakların ihtiyaçlarını karşılayabilme yeteneğini ortadan kaldırmaksızın, günümüz kuşaklarının ihtiyaçlarının karşılanabilmesi (WCED, 1987)" olarak tanımlanmıştır.

Kurumsal sürdürülebilirlik, kuruluşlarda uzun vadeli değer yaratmak amacıyla, ekonomik, çevresel ve sosyal faktörlerin, kurumsal yönetim ilkeleri ile birlikte kuruluşun faaliyetlerinde ve karar mekanizmalarında dikkate alınması ve bu faktörlerle bağlantılı risklerin etkin bir biçimde yönetilmesidir (BİST, 2014: 5). Sürdürülebilirlik raporu, bir işletme veya kuruluş tarafından günlük faaliyetlerinden kaynaklanan ekonomik, çevresel ve sosyal etkileri konusunda yayınlanan bir rapordur. Ayrıca, sürdürülebilirlik raporu kuruluşun değerlerini ve yönetim modelini sunmakta ve stratejisi ile sürdürülebilir bir küresel ekonomiye bağlılığı arasındaki bağlantıyı göstermektedir (GRI, 2020b).

Sürdürülebilirlik raporlaması ise, kuruluşların ekonomik, çevresel, sosyal ve yönetim performanslarını ölçmelerine, anlamalarına ve aktarmalarına, hedef belirlemelerine ve değişimi daha etkin bir şekilde yönetmelerine yardımcı olmaktadır. Bu açıdan, sürdürülebilirlik raporu, sürdürülebilirlik performansını ve etkilerini (olumlu veya olumsuz) aktarmak için temel platformdur (GRI, 2020b). Sürdürülebilirlik raporlaması aynı zamanda, kuruluşların çok çeşitli sürdürülebilirlik konularının etkilerini göz önünde bulundurmalarını sağlayarak, karşılaştıkları riskler ve fırsatlar hakkında daha şeffaf olmalarını sağlamaktadır (GRI, 2020b). Bu açıdan da paydaşlarına karşı daha fazla hesap verebilir olmalarını sağlamaktadırlar.

Sürdürülebilirlik raporlaması, finansal olmayan raporlamayı tanımlamak için kullanılan diğer terimlerle (üçlü sorumluluk raporlaması, kurumsal sosyal sorumluluk (KSS) raporlaması gibi) eşanlamlı olarak düşünülmektedir. Zaman zaman birbirlerinin yerine kullandıkları da görülmektedir. Sürdürülebilirlik raporlaması aynı zamanda, finansal ve finansal olmayan performans analizlerini birleştiren daha yeni bir kavram olan entegre raporlamanın da içsel bir unsuru (GRI, 2020b) olarak karşımıza çıkmaktadır.

Düzenli bir veri toplama, iletişim ve yanıt programı içeren etkili bir sürdürülebilirlik raporlama döngüsü, iç ve dış tüm raporlama kuruluşlarına fayda sağlamalıdır (GRI, 2020b). Buna göre, sürdürülebilirlik raporlamanın faydaları iç ve dış faydalar olmak üzere iki grupta toplanmıştır.

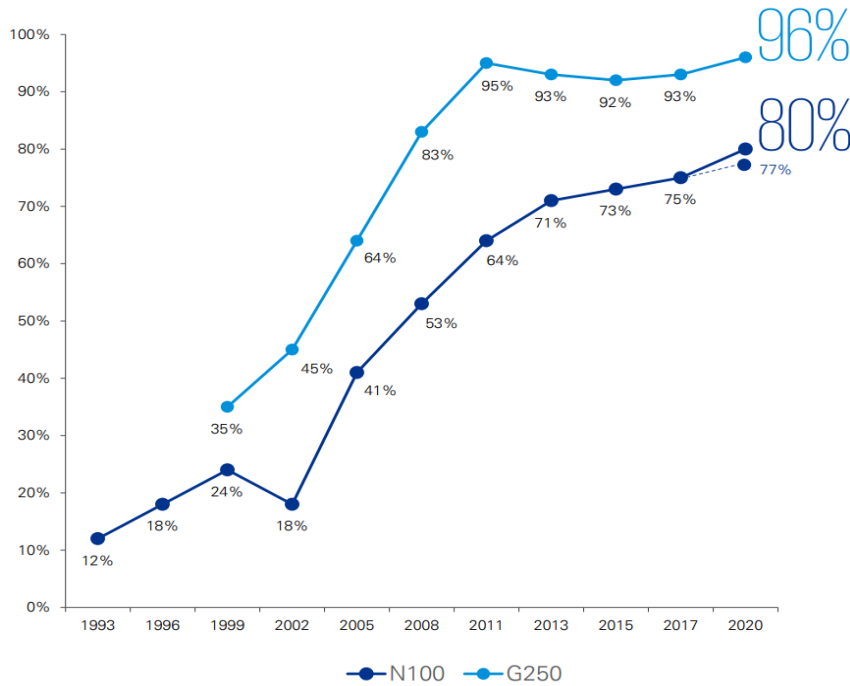
İç faydalar (GRI, 2020b):

- Risk ve fırsatların daha iyi anlaşılması,
- Finansal ve finansal olmayan performans arasındaki bağlantıyı vurgulaması,
- Uzun vadeli yönetim stratejisi ve politikası ile iş planlarını etkilemesi,
- Süreçlerin düzenlenmesi, maliyetlerin düşürülmesi ve verimliliğin artırılması,
- Sürdürülebilirlik performansının yasalar, normlar, kodlar, performans standartları ve gönüllü girişimler açısından karşılaştırılması ve değerlendirilmesi,
- Yaygın çevresel, sosyal ve yönetim başarısızlıklarından kaçınılması,
- Performansın işletme içinde, kuruluşlar ve sektörler arasında karşılaştırılmasıdır.

Dış faydalar (GRI, 2020b):

- Olumsuz çevresel, sosyal ve yönetim etkilerinin azaltılması veya tersine çevrilmesi,
- İtibarın ve marka bağlılığının artırılması,
- Dış paydaşların kuruluşun gerçek değerini, maddi ve maddi olmayan varlıklarını anlamalarının sağlanması,
- Kuruluşun sürdürülebilir kalkınma beklentilerini nasıl etkilediğini ve bundan nasıl etkilendiğinin gösterilmesidir.

1993'ten itibaren N100 ve G250 şirketlerinin küresel sürdürülebilirlik raporlama oranlarındaki gelişim, Şekil 1'de gösterilmiştir.



Şekil 1. Küresel Sürdürülebilirlik Raporlama Oranlarındaki Gelişim³

Kaynak: KPMG, 2020:10.

Şekil 1'de görüldüğü üzere, 2020 yılı itibarıyla dünyanın en büyük 250 şirketinin (G250) %96'sı ve 52 ülkenin en büyük 100 şirketini kapsayan (N100) 5.200 şirketin %80'i sürdürülebilirlik performanslarını açıklamışlardır. Şekil 1'den de anlaşılacağı gibi, 1993'ten beri sürdürülebilirlik raporlamasındaki gelişim incelendiğinde sürdürülebilirlik raporlamasının

³ N100: 5.200 şirket ve G250: 250 şirket.

dünya çapında büyümeye devam ettiği görülmektedir. KPMG (2020:15) tarafından yapılan araştırmaya göre, Türkiye %56 ile sürdürülebilirlik raporlama oranları küresel ortalamasının altında olan ülkeler (% 77'den az) arasında yer almaktadır.

Dünya genelinde sürdürülebilirlik raporlaması için esas alınan çerçeveler mevcuttur. Bu çerçevelerden bazıları şunlardır:

- Küresel Raporlama Girişimi (Global Reporting Initiative – GRI) raporlama kılavuzları ve standartları,
- Birleşmiş Milletler Küresel İlkeler Sözleşmesi (United Nations Global Compact - UNGC) ilkeleri,
- Birleşmiş Milletler Sürdürülebilir Kalkınma Hedefleri (United Nations Sustainable Development Goals – UN SDG),
- Birleşmiş Milletler Kadının Güçlenmesi Prensipleri (United Nations Women's Empowerment Principles – UN WEPs) ilerleme bildirimleri
- Sürdürülebilirlik Muhasebesi Standartları Kurulu (Sustainability Accounting Standards Board – SASB)'nun Profesyonel & Ticari Hizmetler (Professional & Commercial Services) rehberi.

Sürdürülebilirlik raporlaması hazırlanmasında kullanılan çerçeveler ayrıntılı bir şekilde, Tablo 1'de sunulmuştur.

Tablo 1. Sürdürülebilirlik Raporlaması Çerçeveleri

Raporlama Girişimi/Kuruluş Açıklama	Küresel Raporlama Girişimi Sürdürülebilirlik Raporlaması Kılavuzları (Global Reporting Initiative (GRI) Sustainability Reporting Guidelines)
	Raporlama çerçevesi: GRI'nın sürdürülebilirlik raporlaması kılavuzları: G1, G2, G3, G3.1, G4 ve GRI Standartları. Performans göstergeleri ekonomik, çevresel ve sosyal olmak üzere üç boyutta düzenlenmiştir.
Üyeler	Dünyanın her bölgesinden 14.486 kuruluş tarafından, 35.633 GRI raporu yayınlanmıştır. ⁴
Sektörler	Tüm kamu ve özel kuruluşlar.
Temel konular	• Örgütsel yönetim • İnsan hakları • İşgücü uygulamaları • Çevre • Adil iş uygulamaları • Tüketici sorunları • Toplumsal katılım ve gelişim
İnternet sitesi	www.globalreporting.org
Raporlama Girişimi/Kuruluş Açıklama	AccountAbility: AA1000 Standartlar Serisi (AccountAbility: The AA1000 Series of Standards)
	Gönüllü, ilke bazlı standartlar: • AA1000AP Hesap Verebilirlik İlkeleri Standardı (AA1000 Accountability Principles Standard) (2018): Kuruluşların sürdürülebilirlik sorunlarını proaktif olarak ele almaları için bir çerçeve sağlar. • AA1000AS Güvence Standardı (AA1000 Assurance Standard) (2018): Güvence uzmanları için bir kuruluşun Hesap Verebilirlik İlkeleri'ni ne ölçüde karşıladığını değerlendirme yöntemi sağlar. • AA1000SES Paydaş Katılımı Standardı (AA1000 Stakeholder Engagement Standard) (2015): Paydaş katılımı için bir çerçeve sağlar.
Üyeler	Kuzey Amerika, Avrupa Birliği, Latin Amerika, Orta Doğu, Güney Afrika ve diğer gelişmekte olan ülkelerdeki üyeler.
Sektörler	Finansal hizmetler, tıbbi ürünler, enerji ve ekstraktlar, telekomünikasyon, tüketim malları ve yiyecek ve içecekler.
Temel konular	• Örgütsel yönetim • İnsan hakları • İşgücü uygulamaları • Çevre • Adil iş uygulamaları • Tüketici sorunları • Toplumsal katılım ve gelişim
İnternet sitesi	www.accountability.org
Raporlama Girişimi/Kuruluş Açıklama	Karbon Saydamlık Projesi (Carbon Disclosure Project-CDP) aracı ve çerçevesi
	• Araç: CDP Anketi - CDP, çevresel etkilerini bildirmek isteyen firmalar için çevrimiçi bir anket sağlar. • Sıralama: İklim Saydamlık Liderlik Endeksi (Climate Disclosure Leadership Index- CDLI) ve İklim Performans Liderlik Endeksi (Climate Performance Leadership Index-CPLI) – piyasa değerine dayalı bir gruptan en yüksek puan alan işletmeler endekslerin bir parçası olmaya hak kazanabilir. • Raporlama çerçevesi: İklim Bilgilendirme Standartları Kurulu (Climate Disclosure Standards Board-CDSB) - CDP, küresel çerçeve ile iklim değişikliği ile ilgili bilgilerin işletmelerin finansal raporlarına entegrasyonunu desteklemektedir.
Üyeler	Yatırımcı ve işletmeleri içeren küresel çapta üyeliler.
Sektörler	Her türlü sektörden firmalar CDP'ye rapor verebilir.
Temel konular	Çevre
İnternet sitesi	www.cdproject.net
Raporlama Girişimi/Kuruluş Açıklama	Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi Uluslararası Çerçevesi (International Integrated Reporting Council (IIRC) International Framework)
	Raporlama çerçevesi: Entegre raporlama için uluslararası çerçeve Aralık 2013'te yayınlanmıştır. Entegre raporlamanın temel amaçlarından biri, finansal performansla birlikte çevresel, sosyal ve yönetim boyutlarını da göz önünde bulundurarak bir kuruluşun değerinin daha kapsamlı bir resmini iletmektir. Çerçeve, işletmelerin entegre raporlar geliştirmeleri için tutarlı ve karşılaştırılabilir bir yol sağlamaktadır.
Üyeler	Düzenleyici kurumlar, işletmeler, muhasebe mesleği, yatırımcılar, STK'lar ve standart belirleme ile ilgili olanlardan oluşan küresel kuruluşlar.

⁴ Mart 2020 tarihi itibarı ile (GRI, 2020a).

Sektörler	Her türlü kuruluşlar.
Temel konular	• Örgütsel yönetim • İnsan hakları • İşgücü uygulamaları • Çevre • Adil iş uygulamaları • Tüketici sorunları • Toplumsal katılım ve gelişim
İnternet sitesi	www.theiirc.org
Raporlama Girişimi/Kuruluş	Uluslararası Standartlar Örgütü ISO 26000 (International Organization for Standardization-ISO 26000)
Açıklama	Standart (onaylanamaz): Kuruluşlara asosyal olarak nasıl sorumlu davranacakları konusunda rehberlik eder. Kuruluşların ilkeleri eyleme geçirmesine yardımcı olur ve en iyi uygulamaları paylaşır. ISO 26000, 2010 yılında piyasaya sürülmüştür.
Üyeler	164 ülkeden üyeler.
Sektörler	Her türlü kuruluşlar.
Temel konular	• Örgütsel yönetim • İnsan hakları • İşgücü uygulamaları • Çevre • Adil iş uygulamaları • Tüketici sorunları • Toplumsal katılım ve gelişim
İnternet sitesi	www.iso.org
Raporlama Girişimi/Kuruluş	OECD: Zayıf Yönetişim Bölgelerindeki Çok Uluslu İşletmeler için Risk Bilinçlendirme Aracı (OECD: Risk Awareness Tool for Multinational Enterprises in Weak Governance Zones)
Açıklama	Araç: OECD Zayıf Yönetişim Bölgelerindeki Çok Uluslu İşletmeler için Risk Bilinçlendirme Aracı, bu alanlarda iş yapan işletmelerin karşılaşabileceği risklere ve etik sorunlara odaklanmaktadır. Bunlar, yatırımları yönetirken ve yanlış yapılan işlere ilişkin daha yüksek bir dikkat edilmesini içerir.
Üyeler	Kuzey Amerika, Güney Amerika, Avrupa ve Asya-Pasifik Bölgesi'nde gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler dahil 37 üye ülke.
Sektörler	Çok uluslu işletmeler, meslek birlikleri, sendikalar, sivil toplum kuruluşları ve uluslararası finans kuruluşları.
Temel konular	• Örgütsel yönetim • İnsan hakları • İşgücü uygulamaları • Adil iş uygulamaları • Toplumsal katılım ve gelişim
İnternet sitesi	www.oecd.org
Raporlama Girişimi/Kuruluş	Sürdürülebilirlik Muhasebe Standartları Kurulu (Sustainability Accounting Standards Board-SASB)
Açıklama	Standartlar: SASB, işletmeleri kaynak kullanım derecelerini ve sürdürülebilirlik inovasyon potansiyelini birleştiren 89 endüstriyi kapsayan 10 sektöre ayırmıştır. SASB, endüstrilere göre önemlilik haritaları üretecek ve her endüstri için türler arasındaki farklılıkları açıklayacak standartlar geliştirecektir. Sürdürülebilirlik muhasebe standartları performans ölçümleri ve yönetim açıklamalarından oluşacak ve etkiler veya yenilik fırsatları altında sınıflandırılacaktır.
Üyeler	ABD'deki herhangi bir kamu işletmesi.
Sektörler	10 sektörde 89 endüstri: sağlık, finans, teknoloji ve iletişim, yenilenebilir enerji kaynakları, ulaşım, hizmetler, kaynak dönüşümü, tüketim, yenilenebilir enerji kaynakları ve alternatif enerji ve altyapı.
Temel konular	• Örgütsel yönetim • İnsan hakları • İşgücü uygulamaları • Çevre • Adil iş uygulamaları • Tüketici sorunları • Toplumsal katılım ve gelişim
İnternet sitesi	www.sasb.org
Raporlama Girişimi/Kuruluş	Birleşmiş Milletler Küresel İlkeler Sözleşmesi On İkesi (United Nations Global Compact (UNGC) Ten Principles)
Açıklama	Gönüllü kurumsal sorumluluk girişimi/çerçevesi: BM Küresel İlkeler Sözleşmesi, katılımcı işletmelerin insan hakları, işgücü, çevre ve yolsuzlukla mücadele konularında 10 ilkesine uymalarını istemektedir. Küresel İlkeler Sözleşmesi, ayrıca dört alan için de özel araca sahiptir: İş ve İnsan Hakları Öğrenme Aracı, İnsan Hakları Politikası Geliştirme Kılavuzu, İnsan Ticaretinin Önlenmesi ve Bunlarla Mücadeleye Yönelik İyi Uygulamalar, Yolsuzlukla Mücadele E-Öğrenme Aracı ve daha fazlası.
Üyeler	160'dan fazla ülkede 10.000'den fazla kurumsal katılımcı ve diğer paydaşlar.
Sektörler	Herhangi bir işletme, iş birliği, işçi veya sivil toplum, hükümet kuruluşu, STK veya akademik kurum.
Temel konular	• İşgücü uygulamaları • Çevre • Tüketici sorunları • Toplumsal katılım ve gelişim
İnternet sitesi	www.unglobalcompact.org
Raporlama Girişimi/Kuruluş	WBCSD ve Dünya Kaynakları Enstitüsü Sera Gazı Protokolü (WBCSD and World Resources Institute (WRI) The Greenhouse Gas (GHG) Protocol)
Açıklama	• Araç/standartlar: Sera Gazı Protokolü, işletmeler, kuruluşlar ve hükümetler tarafından sera gazı emisyonlarını ölçmek, yönetmek ve raporlamak için kullanılan küresel bir muhasebe aracıdır. Protokol aşağıda belirtilen dört ayrı ancak birbiri ile ilgili standarttan oluşmaktadır: • Kurumsal Muhasebe ve Raporlama Standartları (Kurumsal Standart) (Corporate Accounting and Reporting Standards (Corporate Standard)) • Proje Muhasebe Protokolü ve Kılavuzları (Project Accounting Protocol and Guidelines) • Kurumsal Değer Zinciri (Kapsam 3) Muhasebe ve Raporlama Standardı (Corporate Value Chain (Scope 3) Accounting and Reporting Standard) • Proje Yaşam Döngüsü Muhasebe ve Raporlama Standardı (Project Life Cycle Accounting and Reporting Standard)
Üyeler	Araç, hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkelerdeki işletmeler, kuruluşlar ve hükümetler tarafından küresel olarak kullanılmaktadır.
Sektörler	Endüstrilerdeki her türlü kuruluş.
Temel konular	• Çevre
İnternet sitesi	www.ghgprotocol.org

Kaynak: E&Y, 2016:18-23.'ten geliştirilmiştir.

Tablo 1’de sunulan sürdürülebilirlik raporlama çerçevelerinden dünya çapında yaygın bir şekilde kullanılan çerçeve, GRI raporlama kılavuzları ve standartlarıdır. KPMG (2020: 25) tarafından yapılan araştırmaya göre de GRI, sürdürülebilirlik raporlaması için baskın küresel standart olmaya devam etmektedir.

2. Sürdürülebilirlik Güvencesi ve Bağımsız Denetim Kuruluşları

Giderek artan sayıda işletme ve kuruluşlar faaliyetlerini sürdürülebilir kılmak istemektedir. Ayrıca, uzun vadeli karlılığın sosyal adaletle ve çevrenin korunmasıyla birlikte ele alınmasının gerektiği yönündeki beklentiler önem kazanmaktadır. Bu beklentilerin, ancak gerçekten de sürdürülebilir bir ekonomiye geçme ihtiyacının işletmelerin ve kuruluşların yatırımcıları, müşterileri ve diğer paydaşları tarafından anlaşılmasıyla artabilmesi ve yoğunlaşabilmesi mümkün olacaktır (GRI, 2013: 3).

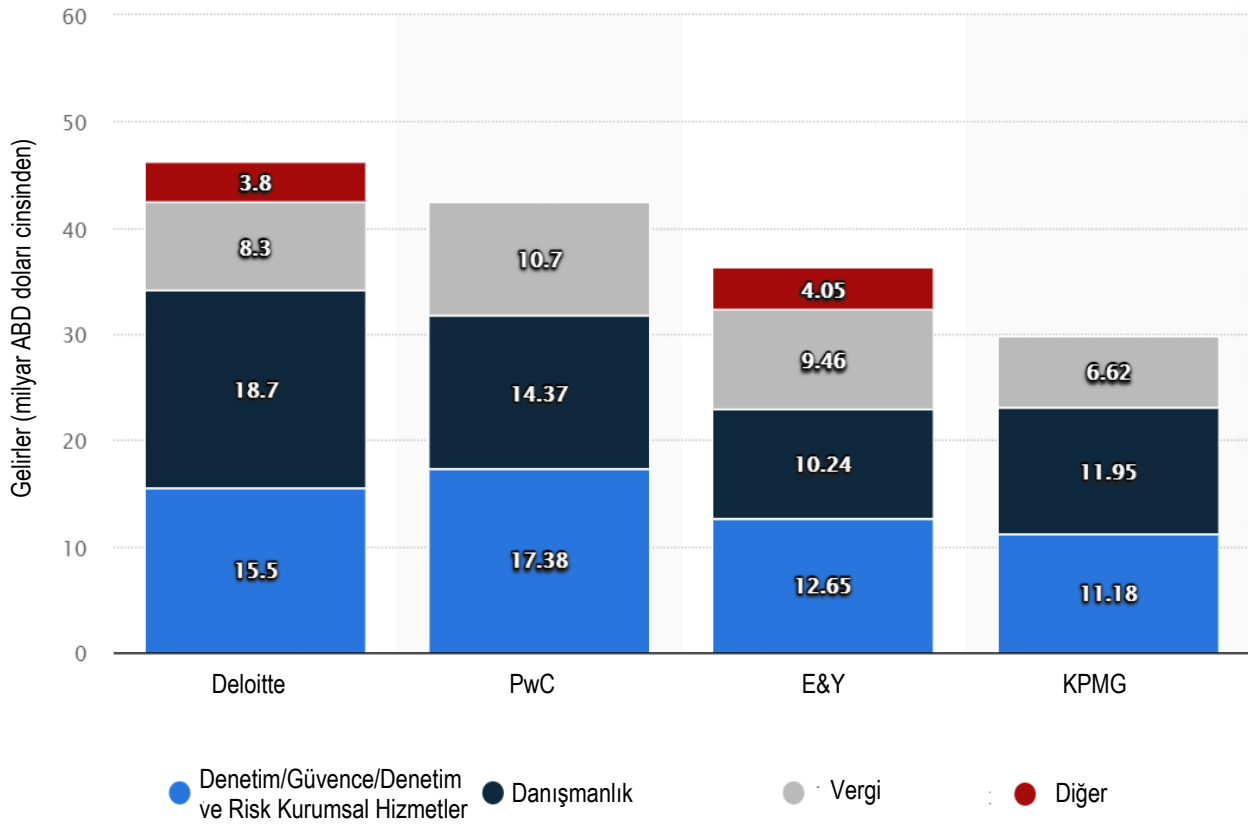
Sürdürülebilir bir ekonomi ve dünyaya ulaşmak için işletmelere ve hükümetlere güven duymak ve bu güveni sürdürmek esastır. Her gün, finans kurumları, çalışma örgütleri, sivil toplum ve vatandaşlar gibi paydaşları üzerinde doğrudan etkileri olan işletmeler ve hükümetler ve bunlara duydukları güven düzeyi hakkında kararlar verilir. Bu kararlar nadiren yalnızca finansal bilgilere dayanmaktadır. Bunlar, çok çeşitli acil ve gelecekteki konularda bilgi kullanarak risk ve fırsat değerlendirmesine dayanmaktadır (GRI, 2020b).

İşletmeler, topluma karşı şeffaf ve hesap verebilir olduklarını kanıtlama ihtiyacı duymaktadır. Bağımsız denetim de işletmelerin yayınladıkları kurumsal raporlarının güvenilirliğini onaylayarak, topluma karşı güveni temin etmeyi sağlamaktadır. Bu noktada, bağımsız denetimden hem finansal verilere hem de finansal olmayan verilere ilişkin güvenilirliği tesis etmesi beklenmektedir. Böylece, kurumsal raporlara olan güven artırılmakta ve değer yaratılmaktadır.

Sürdürülebilirlik raporlama sürecinin değeri, kuruluşların sürdürülebilirlik konuları üzerindeki etkilerini dikkate almalarını ve karşılaştıkları riskler ve fırsatlar konusunda şeffaf olmalarını sağlamasıdır. Paydaşlar ayrıca, özellikle finansal olmayan kuruluşlar için bu riskleri ve fırsatları belirlemede çok önemli bir rol oynamaktadır. Bu şeffaflığın artması, işletmelere ve hükümetlere duyulan güvenin oluşturulmasına ve sürdürülmesine yardımcı olan daha iyi karar almayı sağlamaktadır (GRI, 2020b).

Kuruluşlar tarafından yayınlanan sürdürülebilirlik raporlarındaki bilgilerin güvenilirliği konusunda çeşitli yollarla güvence sağlayıcıları tarafından güvence sağlanmaktadır. Güvence sağlayıcılar bağımsız denetim kuruluşları veya uzman kuruluşlardır. Bu şekilde raporlara, üçüncü taraflar tarafından doğrulanması esasıyla güvence sağlanmaya çalışılmaktadır. Güvence sağlayıcısı bağımsız denetim kuruluşlarının da kendi sürdürülebilirliklerine verdikleri önemi ve sürdürülebilirliği kurum kültürünün bir parçası olarak benimsediğini sürdürülebilirlik raporu yayınlayarak ortaya koyması beklenmektedir. Bu raporlarla, denetim kuruluşları sürdürülebilirlik yaklaşımlarını ve uygulamalarını paydaşlarına iletmedirler.

Denetim kuruluşları denetim, güvence, vergi, danışmanlık, kurumsal finans ve hukuk hizmetleri sunan kuruluşlardır. Dünyadaki denetim sektörünün büyük bölümü ise Dört Büyüklerin (Big4) elindedir. Dört Büyük denetim kuruluşu ise, Pricewaterhouse Coopers (PwC), Ernst&Young (E&Y), KPMG ve Deloitte Touche Tohmatsu (Deloitte)’dan oluşmaktadır. Denetim sektörünün büyük payını elinde tutan dört büyük denetim kuruluşu (PwC, E&Y, KPMG ve Deloitte) ise dünya çapında en büyük uluslararası düzeyde faaliyet gösteren profesyonel muhasebe ve denetim firmasıdır. Bağımsız denetim kuruluşları aynı zamanda, sürdürülebilirlik raporlaması konusunda danışmanlık ve güvence hizmetleri sunmaktadır. Sürdürülebilirlik verilerine ilişkin doğrulama yapılarak güvence sağlanması ve raporda açıklanan bilgilerin kalitesi hususunda paydaşlara güvence sunulması, işletmelerin daha fazla şeffaf ve hesap verebilir olmasını sağlamaktadır. Denetim kuruluşları gelirlerini denetim ve güvence, danışmanlık, vergi ve diğer hizmetler olmak üzere sınıflandırmaktadırlar. Şekil 2’de 2019 yılı için dört büyük denetim kuruluşunun sağladıkları hizmetlerinden elde ettikleri gelirleri sunulmuştur.



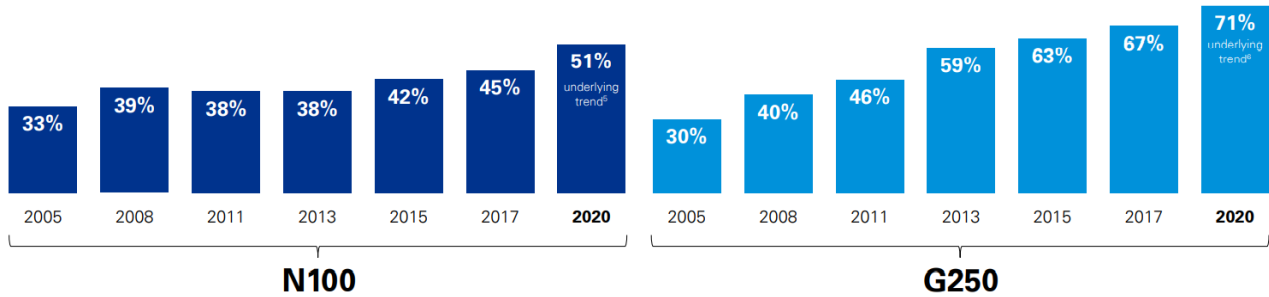
Şekil 2. Dört Büyük Bağımsız Denetim Firmasının 2019 Yılı Gelir Dağılımı

Kaynak: Statista, 2020.

Şekil 2'ye göre dört büyük denetim kuruluşunun en büyük gelir payını denetim, güvence ve danışmanlık hizmetleri oluşturmaktadır. 2019'da PwC denetim ve güvence hizmetlerinden yaklaşık 17,38 milyar ABD doları gelir elde ederek, kendisini Dört Büyüklerin denetim ve güvence pazarında lider konumuna getirmiştir. Deloitte ise danışmanlık hizmetinde yaklaşık 18,70 milyar ABD doları gelir elde ederek, Dört Büyüklerin danışmanlık hizmetinden en çok geliri elde eden kuruluş olmuştur. Ayrıca danışmanlık hizmeti geliri, kendi gelirlerinde de çoğunluğu oluşturmaktadır.

Sürdürülebilirlik raporlarının güvencesi ise, bağımsız denetim kuruluşları ve uzman kuruluşlar gibi güvence sağlayıcıları tarafından sunulan bir hizmettir. Sürdürülebilirlik güvencesi, ilgili güvence standartlarına uygun olarak yürütüldükten sonra, "Bağımsız Güvence Beyanı" başlığı altında bir rapor şeklinde sunulmaktadır.

Raporlara sağlanan güvenceye ilişkin dünya çapında kullanılan güvence standartları ise; ISAE 3000 Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi ve Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri Standardı ve AA1000AS Güvence Standardı'dır. 2005 ve 2020 arasında N100 VE G250 şirketlerine yönelik sürdürülebilirlik bilgilerine ilişkin verilen bağımsız güvencedeki gelişim, Şekil 3'te sunulmuştur.



Şekil 3. Sürdürülebilirlik Bilgilerine Verilen Bağımsız Güvencedeki Gelişim⁵

Kaynak: KPMG, 2020:15.

⁵ N100: 3.983 şirket ve G250: 239 şirket.

Şekil 3'te görüldüğü üzere, 2020 yılı için dünyanın en büyük 250 şirketi arasında, sürdürülebilirlik verilerinin üçüncü taraf güvencesi için temel eğilim yüzde 71 iken; N100 şirketleri içinse %51'dir. Şekil 3'ten anlaşıldığı üzere, sürdürülebilirlik bilgilerinin güvencesi artık dünya çapında büyük ve orta ölçekli şirketler için standart bir uygulama haline gelmiştir.

3. Alan Yazın Taraması

İlgili alan yazın incelendiğinde, işletmelerin sürdürülebilirlik açıklamalarına ve sürdürülebilirlik raporlarının güvence piyasasına ilişkin yapılan gerek ulusal gerek de uluslararası çalışmalar olduğu görülmektedir. Yapılan çalışmaların içerik analizine tabi tutularak gerçekleştirildiği ve sürdürülebilirlik açıklamalarına ilişkin puanlama veya ölçümleme yapıldığı görülmüştür. Bununla birlikte, yapılan çalışmalarda bağımsız denetim kuruluşlarının, sürdürülebilirlik raporlarına ilişkin verdikleri güvence sebebiyle ele alınmış oldukları görülmektedir. Bunun haricinde bağımsız denetim kuruluşlarının kendi sürdürülebilirlik raporlarının incelendiği bir çalışmaya rastlanılmamıştır.

Papoutsis ve Sodhi (2020) çalışmalarında, sürdürülebilirlik raporlarında yer alan açıklamaların kurumsal sürdürülebilirlik performansını gösterip göstermediğini araştırmışlardır. Sürdürülebilirlik göstergeleri, sürdürülebilirlik raporlarının içeriğine göre 331 işletme için puanlanmış ve bu göstergeler üzerinde yapılan bir faktör analizi sonucunda beş boyut oluşturulmuştur. Bloomberg'in çevresel ve sosyal yönetim (ESG) derecelendirmeleri ve Dow Jones Sürdürülebilirlik Endeksleri (DSJI), gerçek sürdürülebilirlik performansı için kullanmışlardır. Araştırma sonucunda, sürdürülebilirlik göstergelerinin DJSI ve ESG sürdürülebilirlik ölçümlerini önemli ölçüde açıkladığı ve sürdürülebilirlik raporlarının gerçek sürdürülebilirlik performansını gösterdiğine ulaşılmıştır.

Sing ve arkadaşları (2020) çalışmalarında, Hindistan Menkul Kıymetler Borsası'na kayıtlı üretim sektöründe faaliyet gösteren KOBİ'lerde sürdürülebilirlik raporlaması uygulamalarını araştırmak için, KOBİ sürdürülebilirlik açıklama endeksi geliştirilmiştir. Araştırmada içerik analizi yöntemi 29 işletmeye uygulanmıştır. Araştırma sonucunda, özellikle çevresel ve sosyal boyuttaki sürdürülebilirlik raporlaması uygulamalarının yetersiz olduğunu göstermektedir. Güçlü politikalar ve düzenlemeler yoluyla KOBİ'lerde sürdürülebilirlik raporlaması uygulamalarının iyileştirilmesini önerilmektedir.

Tran ve Beddewela (2020) çalışmalarında, ülkeler arasında kurumsal sürdürülebilirlik faaliyetlerinin açıklanmasındaki farklılıkları anlamak için, temel yatan sosyopolitik bağlamları araştırmışlardır. Ülkelerin kurumsal çevreleri ile firmaların sürdürülebilirlik açıklamaları uygulamaları arasındaki ilişkiyi, Güneydoğu Asya bölgesindeki altı ülkeyi ele alarak bağımsız ve kontrol değişkenleri yardımıyla açıklamaya çalışmışlardır. Araştırma sonucu, firmaların toplum ve insan kaynakları ile ilgili açıklamalara ortak bir odaklanmalarını yansıtmaktadır. Bununla birlikte, genel sürdürülebilirlik açıklamaları düzeylerindeki farklılıklar, ulusal düzeyde daha fazla açıklama ve şeffaflık sağlamada farklı yasal, normatif ve sosyokültürel sistemlerin etkisini göstermektedir.

Aracı ve Yüksel (2016) çalışmalarında, sürdürülebilirlik raporlarının etkinliğini tespit etmek amacıyla, BİST Sürdürülebilirlik Endeksi'ndeki işletmelerin sürdürülebilirlik raporlarını incelemiştir. Araştırma kapsamında sürdürülebilirlik raporları, GRI Raporlama İlkelerini esas alınarak içerik analizine tabi tutulmuştur. Araştırma sonucunda, çevresel ve sosyal sürdürülebilirlik açıklama skorlarının, genel açıklama skoru ve ekonomik sürdürülebilirlik açıklama skoruna göre nispeten daha düşük olduğu tespit edilmiştir.

Rouf (2011) çalışmasında, kurumsal yönetim faktörleri ve firma özelliklerinin, kurumsal sosyal sorumluluk açıklamalarına etkilerini incelemek amacıyla, Bangladeş'te borsaya kayıtlı 93 işletmeyi araştırma örneğine almıştır. 39 adet çevresel, sosyal ve ekonomik göstergelerden oluşan sürdürülebilirlik açıklama endeksi oluşturmuştur. Araştırmada bağımsız yönetim kurulu üyesi olan yöneticilerin oranı ve firma büyüklüğü bağımsız değişken olarak, yönetim kurulu liderlik yapısı, yönetim kurulu yapısı, denetim komitesi ve işletme karlılığı da kontrol değişkenleri olarak belirlenmiştir. Araştırmada hipotezler istatistiksel yöntemlerle test edilmiştir. Araştırma sonucunda, bağımsız yönetim kurulu üyesi olan yöneticilerin daha yüksek bir oranının kurumsal sosyal sorumluluk açıklama düzeyi ile olumlu bir ilişki olduğu; buna karşılık kurumsal sosyal sorumluluk açıklama düzeyinin firmanın büyüklüğü ile olumsuz bir ilişki olduğu bulunmuştur.

Kavut (2010) çalışmasında, sosyal ve çevresel açıklamalar ile kurumsal yönetim arasındaki ilişkileri irdelemiştir. Bunun için 2003 ve 2004 yıllarına dair, İstanbul Menkul Kıymetler Borsası 100 endeksinde (İMKB-100) yer alan şirketlerin Kurumsal Yönetim Uyum Raporları (KYUR) ve faaliyet raporlarında yer alan çevresel açıklamaları içerik analizi yöntemi ile incelemiştir. Çalışmanın sonucunda, çevresel bilgi düzeyinin ve bu konuda bilgi veren şirket sayısının 2004 yılında 2003'e göre artış gösterdiği ve uluslararası çevresel raporlama uygulamalarına göre yetersiz kaldığı tespit edilmiştir.

Alan yazında sürdürülebilirlik raporlarının araştırma konusu edildiği çok sayıda çalışmanın mevcut olmasına karşılık, bağımsız denetim kuruluşlarının sürdürülebilirlik raporlarının incelendiği ne ulusal ne de uluslararası alanda herhangi bir çalışmaya rastlanılmamıştır. Bu noktada ilgili alana katkı sağlayacağı düşünüldüğünden, çalışmanın yapılması gerekliliği ortaya çıkmıştır.

4. Araştırma Yöntemi

4.1. Araştırmanın Amacı ve Kapsamı

Bu çalışmada, sürdürülebilirlik raporlarına ilişkin güvence sağlayan bağımsız denetim kuruluşlarının kendi sürdürülebilirliklerine ne derecede önem verdiklerinin ortaya konulması amaçlanmaktadır. Bu amaç doğrultusunda, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)'nın yetkilendirdiği bağımsız denetim kuruluşları listesi alınmıştır. Kasım 2020 itibarı ile KGK'nın verilerine (KGK, 2020) göre Türkiye'de 334 bağımsız denetim kuruluşu faaliyet göstermektedir. Bu verilerden hareketle, Türkiye'deki bağımsız denetim kuruluşları tarafından yayınlanan sürdürülebilirlik raporları incelenmiştir. Elde edilen verilere göre, Türkiye'de sürdürülebilirlik raporu yayınlayan iki bağımsız denetim kuruluşu bulunmaktadır ve bu denetim kuruluşları toplamda beş sürdürülebilirlik raporu yayınlamışlardır. Çalışmada, yayınlanan sürdürülebilirlik raporlarına ilişkin genel bilgiler ile sürdürülebilirlik açıklama skoru ölçüt olarak belirlenmiştir.

Ayrıca, bağımsız denetim kuruluşlarının yayınladıkları raporlarında sürdürülebilirlik boyutlarının ne ölçüde yer aldığı belirlenmeye çalışılmıştır. Bu denetim kuruluşlarının yayınladıkları raporlarının, sürdürülebilirlik göstergeleri ile uyumlarını belirlemek adına içerik analizi yöntemi kullanılmıştır. İçerik analizi için, Küresel Raporlama Girişimi (GRI) tarafından yayınlanan "GRI Standartları"ndan (GRI, 2016) yararlanılmıştır. Ancak araştırma kapsamında örneklem olarak seçilen üç sürdürülebilirlik raporunun GRI-G4 (2013) Kılavuzuna göre; diğer iki raporun ise GRI Standartlarına göre hazırlandıkları tespit edilmiştir. GRI standartları incelendiğinde, GRI-G4 kılavuzunun baz alınarak güncelleme yapıldığı ve standartların oluşturulduğu fark edilmektedir (Yeşilçelebi, 2019: 94). Bu nedenle ve en güncel çerçevenin GRI Standartları olması sebebiyle, standartlar baz alınarak içerik analizi yapılmasının daha uygun olduğu düşünülmüştür. İçerik analizi için kullanılması tercih edilen GRI Standartları Tablo 2'de sunulmuştur.

Tablo 2. İçerik Analizi İçin Kullanılan GRI Standartları

GENEL STANDARTLAR	ÖZEL STANDARTLAR		
	Ekonomik	Çevresel	Sosyal
GRI 101-Kuruluş GRI 102-Genel Bildirimler <i>Kurumsal Profil</i> <i>Strateji</i> <i>Etik ve Dürüstlük</i> <i>Yönetişim</i> <i>Paydaş Katılımı</i> <i>Raporlama Uygulamaları</i> GRI 103-Yönetim Yaklaşımı	GRI 201-Ekonomik Performans GRI 202-Piyasa Varlığı GRI 203-Dolaylı Ekonomik Etkiler GRI 204-Satın Alma Uygulamaları GRI 205-Yolsuzlukla Mücadele GRI 206-Rekabete Aykırı Davranış GRI 207- Vergi ⁶	GRI 301-Malzemeler GRI 302-Enerji GRI 303-Su ve Atık Sular** GRI 304-Biyolojik Çeşitlilik GRI 305-Emisyonlar GRI 306-Atık Sular ve Atıklar GRI 307-Çevresel Uyum GRI 308- Tedarikçinin Çevresel Bakımdan Değerlendirilmesi	GRI 401-İstihdam GRI 402-İş Gücü/Yönetim İlişkileri GRI 403-İş Sağlığı ve Güvenliği** GRI 404-Eğitim ve Öğretim GRI 405-Çeşitlilik ve Fırsat Eşitliği GRI 406-Ayrımcılığın Önlenmesi GRI 407-Örgütlenme ve Toplu Sözleşme Hakkı GRI 408-Çocuk İşçiler GRI 409-Zorla veya Cebren Çalıştırma GRI 410-Güvenlik Uygulamaları GRI 411-Yerli Halkların Hakları GRI 412-İnsan Haklarının Değerlendirilmesi GRI 413-Yerel Toplular GRI 414- Tedarikçinin Sosyal Açından Değerlendirilmesi GRI 415-Kamu Politikası GRI 416-Müşteri Sağlığı ve Güvenliği GRI 417-Pazarlama ve Etiketleme GRI 418-Müşteri Gizliliği GRI 419-Sosyo-Ekonomik Uyum

Kaynak: GRI, 2020'den faydalanılarak hazırlanmıştır.

GRI-G4 Kılavuzunda, sürdürülebilirlik üç boyutlu olarak "Ekonomik", "Çevresel" ve "Sosyal" başlıkları altında ve sosyal boyutu ise "İş Gücü Uygulamaları ve İnsana Yaraşır İş", "İnsan Hakları", "Toplum" ve "Ürün Sorumluluğu" alt başlıkları altında sınıflandırılmıştır. Genel standart bildirimler ise, "Strateji ve Analiz", "Kurumsal Profil", "Tanımlanan Öncelikli Unsurlar ve Çerçeveler", "Paydaş Katılımı", "Rapor Profili", "Yönetişim" ve "Etik ve Dürüstlük" alt başlıkları altında toplanmıştır. GRI Standartlarında ise, sürdürülebilirlik özel standartlarında üç boyutlu olarak "200-Ekonomik", "300-

⁶ Bu standart, 1 Ocak 2021'den itibaren kullanılmaya başlanacaktır.

**Bu standartlar, 1 Ocak 2021'den itibaren kullanılmaya başlanacaktır. Mevcut "GRI 303-Su" ve "GRI 403-İş Sağlığı ve Güvenliği" standartları ise, 31 Aralık 2020 tarihine kadar kullanılacaktır.

Not: Araştırmada mevcut olan GRI-303 ve GRI-403 standartları kullanılmıştır.

Çevresel” ve “400-Sosyal” başlıkları altında sınıflandırılma yapılmıştır. Genel standartlar ise, “101-Kuruluş”, “102-Genel Bildirimler” ve “103-Yönetim Yaklaşımı” olarak üç grupta toplanmıştır. “102-Genel Bildirimler” standardı “Kurumsal Profil”, “Strateji”, “Etik ve Dürüstlük”, “Yönetişim”, “Paydaş Katılımı” ve “Raporlama Uygulamaları” alt başlıkları altında toplanmıştır.

GRI-G4 Kılavuzunda ekonomik boyut dört alt başlıktan oluşurken; GRI Standartlarında yedi alt başlıktan oluşmuştur. GRI-G4 Kılavuzunun ekonomik boyutuna ek olarak “GRI 205-Yolsuzlukla Mücadele” ve “GRI 206-Rekabete Aykırı Davranış” alt başlıkları eklenmiştir. Aslında bu başlıklar kılavuzda sosyal boyutta yer almaktayken, standartlarda ekonomik boyut altında yer almıştır (Yeşilçelebi, 2019: 94). Son olarak 2021 yılında kullanılmaya başlanacak olan “GRI 207- Vergi” standardı eklenmiştir.

GRI-G4 Kılavuzunda çevresel boyut on iki alt başlıktan oluşurken; GRI Standartlarında sekiz alt başlıktan oluşmuştur. GRI-G4 Kılavuzunda yer alan “Ürün ve Hizmetler”, “Nakliye”, “Genel” ve “Çevresel Şikayet Mekanizmaları” alt başlıkları, GRI Standartlarından çıkarılmıştır (Yeşilçelebi, 2019: 94).

GRI-G4 Kılavuzunda sosyal boyut otuz alt başlıktan oluşurken; GRI Standartlarında on dokuz alt başlıktan oluşmuştur. Buna göre sosyal boyut daraltılmıştır (Yeşilçelebi, 2019: 95).

Karşılaştırma yapılabilmesi adına, GRI G4 Kılavuzunda yer alan göstergelerin, GRI Standartlarına karşılık gelenler eşleştirilmiştir. Tablo 3’te sürdürülebilirlik açıklama skoru hesaplanmasında kullanılan GRI standartları ve GRI-G4 göstergeleri eşleştirilmesi sunulmuştur.

Tablo 3. Sürdürülebilirlik Açıklama Skoru Hesaplanmasında Kullanılan GRI Standartları ve GRI-G4 Göstergeleri

GENEL STANDART BİLDİRİMLER				ÖZEL STANDART BİLDİRİMLER							
				EKONOMİK		ÇEVRESEL		SOSYAL			
GRI STD.	GRI-G4	GRI STD.	GRI-G4	GRI STD.	GRI-G4	GRI STD.	GRI-G4	GRI STD.	GRI-G4	GRI STD.	GRI-G4
102-1	G4-3	102-29	G4-45	201-2	G4-EC2	301-1	G4-EN1	401-1	G4-LA1	411-1	G4-HR8
102-2	G4-4	102-30	G4-46	201-3	G4-EC3	301-2	G4-EN2	401-2	G4-LA2	412-1	G4-HR9
102-3	G4-5	102-31	G4-47	201-4	G4-EC4	301-3	G4-EN28	401-3	G4-LA3	412-2	G4-HR2
102-4	G4-6	102-32	G4-48	202-1	G4-EC5	302-1	G4-EN3	402-1	G4-LA4	412-3	G4-HR1
102-5	G4-7	102-33	G4-49	202-2	G4-EC6	302-2	G4-EN4	403-1	G4-LA5	413-1	G4-SO1
102-6	G4-8	102-34	G4-50	203-1	G4-EC7	302-3	G4-EN5	403-2	G4-LA6	413-2	G4-SO2
102-7	G4-9	102-35	G4-51	203-2	G4-EC8	302-4	G4-EN6	403-3	G4-LA7		G4-LA14
102-8	G4-10	102-36	G4-52	204-1	G4-EC9	302-5	G4-EN7	403-4	G4-LA8	414-1	G4-SO9
102-9	G4-12	102-37	G4-53	205-1	G4-SO3	303-1	G4-EN8	404-1	G4-LA9		G4-HR10
102-10	G4-13	102-38	G4-54	205-2	G4-SO4	303-2	G4-EN9	404-2	G4-LA10		G4-LA15
102-11	G4-14	102-39	G4-55	205-3	G4-SO5	303-3	G4-EN10	404-3	G4-LA11	414-2	G4-SO10
102-12	G4-15	102-40	G4-24	206-1	G4-SO7	304-1	G4-EN11	405-1	G4-LA12		G4-HR11
102-13	G4-16	102-41	G4-11			304-2	G4-EN12	405-2	G4-LA13	415-1	G4-SO6
102-14	G4-1	102-42	G4-25			304-3	G4-EN13	406-1	G4-HR3	416-1	G4-PR1
102-15	G4-2	102-43	G4-26			304-4	G4-EN14	407-1	G4-HR4	416-2	G4-PR2
102-16	G4-56	102-44	G4-27			305-1	G4-EN15	408-1	G4-HR5	417-1	G4-PR3
102-17	G4-57	102-45	G4-17			305-2	G4-EN16	409-1	G4-HR6	417-2	G4-PR4
	G4-58	102-46	G4-18			305-3	G4-EN17	410-1	G4-HR7	417-3	G4-PR7
102-18	G4-34	102-47	G4-19			305-4	G4-EN18			418-1	G4-PR8
102-19	G4-35	102-48	G4-22			305-5	G4-EN19			419-1	G4-SO8
102-20	G4-36	102-49	G4-23			305-6	G4-EN20				
102-21	G4-37	102-50	G4-28			305-7	G4-EN21				
102-22	G4-38	102-51	G4-29			306-1	G4-EN22				
102-23	G4-39	102-52	G4-30			306-2	G4-EN23				
102-24	G4-40	102-53	G4-31			306-3	G4-EN24				
102-25	G4-41	102-54				306-4	G4-EN25				
102-26	G4-42	102-55	G4-32			306-5	G4-EN26				
102-27	G4-43	102-56	G4-33			307-1	G4-EN29				
102-28	G4-44					308-1	G4-EN32				
						308-2	G4-EN33				

GRI-G4 İlkeleri ve GRI Standartlarının karşılaştırılması sonucunda, eşleştirilen göstergeler Tablo 3’te sunulmuştur. Tablo 3’te görüldüğü üzere, GRI-G4 ilkelerinde mevcut olan G4-20, G4-21, G4-EN27, G4-EN30, G4-EN31, G4-EN34, G4-LA16, G4-HR12, G4-SO11, G4-PR5, G4-PR6 ve G4-PR5 göstergelerine karşılık gelecek GRI Standardı bulunamamıştır. Bu nedenle, araştırmanın inceleme kapsamından çıkarılmıştır. Ayrıca, GRI-G4 ilkelerinde mevcut olan G4-32 göstergesi, 102-54 ve 102-55 GRI Standartlarına; G4-57 ve G4-58 göstergeleri, 102-17 GRI Standardına; G4-LA14, G4-HR10 ve G4-SO9 göstergeleri, 414-1 GRI Standardına; G4-LA15, G4-HR11 ve G4-SO10 göstergeleri, 414-2 GRI Standardına karşılık gelmektedir. “GRI-207 Vergi”, “GRI 303-Su ve Atık Sular” ve “GRI 403-İş Sağlığı ve Güvenliği” standartları, 1 Ocak 2021’den itibaren kullanılmaya başlanacak olması sebebiyle araştırmanın inceleme kapsamına dahil edilmemiştir. Halihazırda mevcut “GRI 303-Su” ve “GRI 403-İş Sağlığı ve Güvenliği” standartları, araştırmada kullanılmıştır.

GRI-G4 göstergelerinin GRI Standartlarına eşleştirilmesi yapıldıktan sonra, sürdürülebilirlik açıklama kapsamını değerlendirmek için bir puanlama formu hazırlanmıştır. İncelenen sürdürülebilirlik raporlarında bu çerçevede yer alan özel standartlara ilişkin 77 standart (ekonomik=13, çevresel=30 ve sosyal=34 boyutlarında yer alan) ve 56 standart (genel

bildirimler boyutunda yer alan) olmak üzere toplam 133 standart yer almaktadır. Bir kuruluşün sürdürülebilirlik raporunda, GRI Standartlarında yer alan bir standart hakkında bilgi verilmesi halinde “1” puan verilmiş, bilgi verilmemesi halinde ise “0” puan verilmiştir. İlgili boyutta yer alan standartların toplam puanı ile raporda verilen bilgilerden oluşturulan toplam açıklama puanı kullanılarak, kuruluşün sürdürülebilirlik açıklama skoru, alan yazında yer alan çalışmalar doğrultusunda (Sing vd., 2020; Mansi, 2015; Rouf, 2011; Aracı ve Yüksel, 2016) şu şekilde hesaplanmıştır ve formüle edilmiştir (Rouf, 2011):

$$\text{Sürdürülebilirlik açıklama skoru} = \frac{\text{yayınlanan raporda sürdürülebilirlik standart puanı}}{\text{toplam sürdürülebilirlik standart puanı}}$$

$$\text{DCOR} = \sum_{j=1}^n \frac{d_j}{n} \quad (1)$$

DCOR = Toplam sürdürülebilirlik açıklama skoru

d_j = Standarda ilişkin bilgi verilmişse 1, bilgi verilmemişse 0

n = Bir kuruluşün alabileceği maksimum puan

Araştırma kapsamında sürdürülebilirlik açıklama skoru hesaplanmasında kullanılan toplam puanlar Tablo 4'te sunulmuştur.

Tablo 4. Sürdürülebilirlik Açıklama Skoru Hesaplamasında Kullanılan Puanlar

	Uyumluluk-Temel	Uyumluluk-Kapsamlı
Genel Standartlar		
101-Kuruluş	101	101
102-Genel Bildirimler		
Kurumsal Profil	102-1 - 102-13	102-1 - 102-13
Strateji	102-14	102-14
Etik ve Dürüstlük	102-16	102-16, 102-17 ⁷
Yönetişim	102-18	102-18, 102-19 - 102-39*
Paydaş Katılımı	102-40 - 102-44	102-40 - 102-44
Raporlama Uygulamaları	102-45 - 102-56	102-45 - 102-56
	<i>Kuruluş bu seçeneğe göre, 33 standardı açıklamak zorundadır. Bir kuruluşün Genel Standart Bildirimlerine ilişkin alabileceği toplam puan= 33(33 gösterge)</i>	<i>Kuruluş bu seçeneğe göre, 33 standardı açıklamak zorundadır. Diğerlerini ise kuruluşün faaliyet gösterdiği sektör için mevcutsa gereklidir. Bir kuruluşün Genel Standart Bildirimlerine ilişkin alabileceği toplam puan= 56 (56 gösterge)</i>
103-Yönetim Yaklaşımı	103-1, 103-2 - 103-3*	103-1, 103-2 - 103-3*
Özel Standartlar	103-Yönetim Yaklaşımı açıklamaları kullanılmalıdır. Her bir özel standart bildirim için, standart gruplarında açıklanması muhtemel en fazla 3 tane 103-Yönetim Yaklaşımı standardı bulunmaktadır.	103-Yönetim Yaklaşımı açıklamaları kullanılmalıdır. Her bir özel standart bildirim için, standart gruplarında açıklanması muhtemel en fazla 3 tane 103-Yönetim Yaklaşımı standardı bulunmaktadır.
200-Ekonomik	<i>Bir kuruluşün Ekonomik Bildirimlerine ilişkin alabileceği toplam puan= 31 (13 gösterge + (6 alt boyut * 3 Yönetim Yaklaşımı standardı)</i>	<i>Bir kuruluşün Ekonomik Bildirimlerine ilişkin alabileceği toplam puan= 31 (13 gösterge + (6 alt boyut * 3 Yönetim Yaklaşımı standardı)</i>
300-Çevresel	<i>Bir kuruluşün Çevresel Bildirimlerine ilişkin alabileceği toplam puan= 54 (30 gösterge + (8 alt boyut * 3 Yönetim Yaklaşımı standardı)</i>	<i>Bir kuruluşün Çevresel Bildirimlerine ilişkin alabileceği toplam puan= 54 (30 gösterge + (8 alt boyut * 3 Yönetim Yaklaşımı standardı)</i>
400-Sosyal	<i>Bir kuruluşün Sosyal Bildirimlerine ilişkin alabileceği toplam puan= 91 (34 gösterge + (19 alt boyut * 3 Yönetim Yaklaşımı standardı)</i>	<i>Bir kuruluşün Sosyal Bildirimlerine ilişkin alabileceği toplam puan= 91 (34 gösterge + (19 alt boyut * 3 Yönetim Yaklaşımı standardı)</i>

4.2. Bulgular ve Yorum

Araştırma kapsamındaki bağımsız denetim kuruluşlarından sadece ikisi sürdürülebilirlik raporu yayınlamıştır. Sürdürülebilirlik raporu yayınlayan bağımsız denetim kuruluşunun adı, sürdürülebilirlik raporlarının adı, raporlama dönemi, sayfa sayısı, rapor dili, raporlama çerçevesi, uyumluluk düzeyi ve bağımsız güvence alıp almadığının ölçüt olarak belirlendiği sürdürülebilirlik raporlarına ilişkin genel bilgiler Tablo 5'te gösterilmiştir.

⁷ * Bu standartlar belirtilen durumlarda kullanılmayabilir.

Tablo 5. Sürdürülebilirlik Raporlarına İlişkin Genel Bilgiler

Bağımsız Denetim Kuruluşu	Rapor Adı	Raporlama Dönemi	Sayfa Sayısı	Rapor Dili	Raporlama Çerçevesi	Uyumluluk Düzeyi	Bağımsız Güvence
E&Y Türkiye	EY Turkey Sustainability Report for the period 1 July 2013 to 30 June 2014	1 Temmuz 2013-30 Haziran 2014 (12 aylık)	72	İngilizce	GRI G4	Temel	Yok
E&Y Türkiye	Building a better working World EY Turkey Sustainability Report for the period 1 July 2014 to 30 June 2016	1 Temmuz 2014-30 Haziran 2016 (24 aylık)	72	İngilizce	GRI G4	Temel	Yok
Mazars Denge	Sürdürülebilirlik Raporu 2016	1 Ocak 2016-31 Aralık 2016 (12 aylık)	45	Türkçe ve İngilizce	GRI G4	Kapsamlı	Yok
Mazars Denge	Sürdürülebilirlik Raporu 2017	1 Ocak 2017-31 Aralık 2017 (12 aylık)	90	Türkçe	GRI Standartları; Birleşmiş Milletler Küresel İlkeler Sözleşmesi ilkeleri; Birleşmiş Milletler Sürdürülebilir Kalkınma Hedefleri; Birleşmiş Milletler Kadının Güçlenmesi Prensipleri ilerleme bildirimleri.	Kapsamlı	Yok
Mazars Denge	Sürdürülebilirlik Raporu 2018	1 Ocak 2018-31 Aralık 2018 (12 aylık)	88	Türkçe	GRI Standartları; SASB Profesyonel & Ticari Hizmetler rehberi; Birleşmiş Milletler Küresel İlkeler Sözleşmesi ilkeleri; Birleşmiş Milletler Sürdürülebilir Kalkınma Hedefleri; Birleşmiş Milletler Kadınların Güçlendirilmesi Prensipleri ilerleme bildirimleri.	Kapsamlı	Yok

Tablo 5'te görüldüğü üzere, Türkiye'deki bağımsız denetim kuruluşlarının yayınladıkları sürdürülebilirlik raporları incelendiğinde, toplam iki kuruluş tarafından beş rapor çıkarıldığı tespit edilmiştir. Araştırma kapsamında da toplam beş sürdürülebilirlik raporu incelemeye tabi tutulmuştur.

Türkiye'de E&Y ve Mazars Denge sürdürülebilirlik raporları yayınlamıştır. Bu iki bağımsız denetim kuruluşu da uluslararası niteliktedir. Yerel denetim kuruluşları ise herhangi bir sürdürülebilirlik raporu yayınlamamıştır. Dört büyük denetim kuruluşundan biri olan E&Y Türkiye, Türkiye'deki bağımsız denetim kuruluşları arasından ilk sürdürülebilirlik raporu çıkaran kuruluştur ve ikinci kuruluş ise Mazars Denge'dir. E&Y Türkiye, ilk sürdürülebilirlik raporu 2014 yılında yayınlarken, ikincisini ise 2016 yılında yayınlamıştır. Mazars Denge 2016, 2017 ve 2018 yıllarında sürdürülebilirlik raporları yayınlamıştır. Ayrıca E&Y Türkiye'nin sürdürülebilirlik raporu yayınlamayı sürdürmediği, Mazars Denge'nin ise istikrarlı bir şekilde sürdürülebilirlik raporu yayınladığı görülmektedir. Araştırma kapsamındaki raporların raporlama dönemlerine bakıldığında, başlangıç yılının 2014 olduğu görülmektedir. Ayrıca, yayınlanan sürdürülebilirlik raporlarının 12 aylık ve 24 aylık dönemler şeklinde hazırlandığı görülmektedir. 12 aylık dönemi kapsayan raporlar dikkate alındığında, toplam dört rapor olduğu görülmekteyken; 24 aylık dönemi kapsayan tek bir raporun olduğu görülmektedir. E&Y Türkiye'nin yayınladığı iki rapor İngilizce, Mazars Denge'nin yayınladığı iki rapor Türkçe ve 2016 yılı raporu ise hem İngilizce hem Türkçe'dir.

Raporların hazırlanmasında kullanılan raporlama çerçevelerine bakıldığında ise Küresel Raporlama Girişimi (Global Reporting Initiative – GRI) G4 raporlama kılavuzu, GRI Standartları, Birleşmiş Milletler Küresel İlkeler Sözleşmesi (United Nations Global Compact - UNGC) ilkeleri, Birleşmiş Milletler Sürdürülebilir Kalkınma Hedefleri (United Nations Sustainable Development Goals – UN SDG), Birleşmiş Milletler Kadının Güçlenmesi Prensipleri (United Nations Women's Empowerment Principles – UN WEPs) ilerleme bildirimleri ve Sürdürülebilirlik Muhasebesi Standartları Kurulu (Sustainability Accounting Standards Board – SASB)'nin Profesyonel & Ticari Hizmetler (Professional & Commercial Services) rehberinin tercih edildiği görülmektedir. Bir raporda tek bir raporlama çerçevesi kullanılabilirken, aynı zamanda birden fazla raporlama çerçevesi de kullanılabilir. Yayınlanan beş sürdürülebilirlik raporunun da GRI raporu olduğu görülmektedir.

E&Y Türkiye'nin yayınladığı iki rapor temel düzeyde, Mazars Denge'nin yayınladığı üç rapor ise kapsamlı düzeyde hazırlanmıştır. İncelenen beş sürdürülebilirlik raporuna herhangi bir bağımsız güvence verilmemiştir.

Araştırma kapsamında, denetim kuruluşlarının hesaplanan sürdürülebilirlik açıklama skorları Tablo 6'da verilmiştir.

Tablo 6. Denetim Kuruluşların Sürdürülebilirlik Açıklama Skorları

	MAZARS DENGE 2018	MAZARS DENGE 2017	MAZARS DENGE 2016	E&Y TÜRKİYE 2016	E&Y TÜRKİYE 2015
Kuruluşun Toplam Genel Standart Bildirimler Puanı ^a	53	53	53	31	31
Kuruluşun Toplam Genel Standart Bildirimler Açıklama Skoru ^b	0,95	0,95	0,95	0,55	0,55
^a Araştırma kapsamında, GRI Standartlarına göre bir kuruluşun Genel Standart Bildirimlerine ilişkin alabileceği toplam puan= 56 (56 gösterge)					
^b Toplam Genel Standart Bildirimler Açıklama Skoru= Kuruluşun Toplam Genel Standart Bildirimler Puanı / GRI Genel Standart Bildirimler Göstergelerinin Toplam Puanı					
Kuruluşun Toplam Ekonomik Bildirimler Puanı ^c	19	19	19	6	6
Kuruluşun Toplam Ekonomik Bildirimler Açıklama Skoru ^d	0,61	0,61	0,61	0,19	0,19
^c Araştırma kapsamında, GRI Standartlarına göre bir kuruluşun Ekonomik Bildirimlerine ilişkin alabileceği toplam puan= 31 (13 gösterge + (6 alt boyut * 3 Yönetim Yaklaşımı standardı)					
^d Toplam Ekonomik Bildirimler Açıklama Skoru= Kuruluşun Toplam Ekonomik Bildirimler Puanı / GRI Ekonomik Bildirimler Göstergelerinin Toplam Puanı					
Kuruluşun Toplam Çevresel Bildirimler Puanı ^e	32	33	32	21	21
Kuruluşun Toplam Çevresel Bildirimler Açıklama Skoru ^f	0,59	0,61	0,59	0,38	0,38
^e Araştırma kapsamında, GRI Standartlarına göre bir kuruluşun Çevresel Bildirimlerine ilişkin alabileceği toplam puan= 54 (30 gösterge + (8 alt boyut * 3 Yönetim Yaklaşımı standardı)					
^f Toplam Çevresel Bildirimler Açıklama Skoru= Kuruluşun Toplam Çevresel Bildirimler Puanı / GRI Çevresel Bildirimler Göstergelerinin Toplam Puanı					
Kuruluşun Toplam Sosyal Bildirimler Puanı ^g	79	79	78	31	31
Kuruluşun Toplam Sosyal Bildirimler Açıklama Skoru ^h	0,87	0,87	0,86	0,34	0,34
^g Araştırma kapsamında, GRI Standartlarına göre bir kuruluşun Sosyal Bildirimlerine ilişkin alabileceği toplam puan= 91 (34 gösterge + (19 alt boyut * 3 Yönetim Yaklaşımı standardı)					
^h Toplam Sosyal Bildirimler Açıklama Skoru= Kuruluşun Toplam Sosyal Bildirimler Puanı / GRI Sosyal Bildirimler Göstergelerinin Toplam Puanı					
Kuruluşun Toplam Özel Standart Bildirimler Puanı ⁱ	130	131	129	58	58
Kuruluşun Toplam Özel Standart Bildirimler Açıklama Skoru ^j	0,74	0,74	0,73	0,33	0,33
ⁱ Araştırma kapsamında, GRI Standartlarına göre bir kuruluşun Özel Standart Bildirimlerine ilişkin alabileceği toplam puan= 176 (Ekonomik + Çevresel + Sosyal)					
^j Toplam Özel Standart Bildirimler Açıklama Skoru= Kuruluşun Toplam Özel Standart Bildirimler Puanı / GRI Özel Standart Bildirimler Göstergelerinin Toplam Puanı					
Kuruluşun Toplam Sürdürülebilirlik Puanı ^k	183	184	182	89	89
Kuruluşun Toplam Sürdürülebilirlik Açıklama Skoru ^l	0,79	0,79	0,78	0,38	0,38
^k Araştırma kapsamında, GRI Standartlarına göre bir kuruluşun Tüm Sürdürülebilirlik Bildirimlerine ilişkin alabileceği toplam puan= 232					
^l Toplam Sürdürülebilirlik Açıklama Skoru= Kuruluşun Toplam Sürdürülebilirlik Bildirimler Puanı / GRI Sürdürülebilirlik Bildirimleri Göstergelerinin Toplam Puanı					

Tablo 6'da görüldüğü üzere, genel standart bildirimler açıklama skoru en yüksek raporlar Mazars Denge'nin 2018, 2017 ve 2016 raporlarıdır. Ekonomik bildirimler açıklama skoru en yüksek raporlar Mazars Denge'nin 2018, 2017 ve 2016 raporlarıdır. Çevresel bildirimler açıklama skoru en yüksek rapor Mazars Denge'nin 2017 raporudur. Sosyal bildirimler açıklama skoru en yüksek raporlar Mazars Denge'nin 2018 ve 2017 raporlarıdır. Toplam özel standartlara ilişkin açıklama skoru en yüksek raporlar Mazars Denge'nin 2018 ve 2017 raporlarıdır. Toplam sürdürülebilirlik açıklama skoru en yüksek olan raporlar yine Mazars Denge'nin 2018 ve 2017 raporlarıdır. Tabi değerlendirme yapılırken, E&Y Türkiye'nin yayınladığı iki raporun temel düzeyde, Mazars Denge'nin yayınladığı üç raporun ise kapsamlı düzeyde hazırlanmış olduğuna dikkat edilmelidir. Bu noktada, Mazars Denge'nin yayınladığı üç raporu temel düzeye uyumlu hale getirdiğimizde ise, genel standart bildirimleri için 32 puan almış olacaktır. Yine E&Y'nin açıklamalarından fazladır.

Tablo 6'dan anlaşıldığı gibi, her iki bağımsız denetim kuruluşu da yıllar itibarıyla çıkarttıkları sürdürülebilirlik raporlarında aynı konular hakkında bilgi vermişlerdir.

Denetim kuruluşlarının sürdürülebilirlik açıklama skorlarına ilişkin tanımlayıcı istatistikler Tablo 7'de sunulmuştur.

Tablo 7. Denetim Kuruluşlarının Sürdürülebilirlik Açıklama Skorlarına İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler

	<i>N</i>	<i>Ortalama</i>	<i>Std. Sapma</i>	<i>Minimum</i>	<i>Maksimum</i>
Genel Standart Bildirimler Açıklama Skoru	5	0.79	0.219	0.55	0.95
<i>Ekonomik Açıklama Skoru</i>	5	0.44	0.230	0.19	0.61
<i>Çevresel Açıklama Skoru</i>	5	0.51	0.118	0.38	0.61
<i>Sosyal Açıklama Skoru</i>	5	0.66	0.288	0.34	0.87
Özel Standart Bildirimler Açıklama Skoru	5	0.57	0.222	0.33	0.74
Toplam Sürdürülebilirlik Açıklama Skoru	5	0.62	0.222	0.38	0.79
Valid N (listwise)	5				

Araştırma kapsamında incelenen sürdürülebilirlik açıklama skorlarına ilişkin tanımlayıcı istatistikler hesaplanmıştır. Tablo 7'de görüldüğü üzere, genel standart bildirimler açıklama skoru ortalama 0,79; ekonomik sürdürülebilirlik açıklama skoru ortalama 0,44; çevresel sürdürülebilirlik açıklama skoru ortalama 0,51; sosyal sürdürülebilirlik açıklama skoru ortalama 0,66; özel standart bildirimler açıklama skoru ortalama 0,57; toplam sürdürülebilirlik açıklama skoru ortalama 0,62 olarak hesaplanmıştır.

Sonuç ve Değerlendirme

Türkiye'deki bağımsız denetim kuruluşlarının yayınladıkları sürdürülebilirlik raporları incelendiğinde, toplam iki kuruluş tarafından beş rapor çıkarıldığı tespit edilmiştir. Türkiye'de 334 bağımsız denetim kuruluşunun faaliyet göstermesine karşılık, sadece iki denetim kuruluşunun sürdürülebilirlik raporu yayınlamış olması oldukça çarpıcı bir rakamdır. Araştırma kapsamında da toplam beş sürdürülebilirlik raporu incelemeye tabi tutulmuştur.

Türkiye'de E&Y ve Mazars Denge sürdürülebilirlik raporları yayınlamıştır. Bu iki bağımsız denetim kuruluşu da uluslararası niteliktedir. Yerel bağımsız denetim kuruluşlarının ise herhangi bir sürdürülebilirlik raporu yayınlamamış olması dikkat çekicidir. Yine denetim sektörünün büyük payını elinde tutan dört büyük denetim kuruluşundan (PwC, E&Y, KPMG ve Deloitte) sadece bir tanesinin (E&Y) sürdürülebilirlik raporu yayınlaması da oldukça ilginçtir. Ayrıca E&Y Türkiye'nin sürdürülebilirlik raporu yayınlamayı sürdürmediği, Mazars Denge'nin ise istikrarlı bir şekilde sürdürülebilirlik raporu yayınladığı görülmektedir.

Araştırma kapsamında incelenen raporların, genel standart bildirimler açıklama skoru ortalama 0,79; ekonomik sürdürülebilirlik açıklama skoru ortalama 0,44; çevresel sürdürülebilirlik açıklama skoru ortalama 0,51; sosyal sürdürülebilirlik açıklama skoru ortalama 0,66; özel standart bildirimler açıklama skoru ortalama 0,57; toplam sürdürülebilirlik açıklama skoru ortalama 0,62 olarak hesaplanmıştır. Çevresel ve ekonomik sürdürülebilirlik açıklama skorları, sosyal sürdürülebilirlik açıklama skorundan daha düşük çıkmıştır. Bağımsız denetim kuruluşlarının sürdürülebilirlik raporlarında, sosyal sürdürülebilirlik açıklamalarına daha fazla yer verdiği söylenebilir. Fakat yine de şeffaflık ve hesap verebilirliği arttırmak adına, diğer sürdürülebilirlik açıklamalarına daha fazla yer vermeleri gerekmektedir.

Çalışmada, sürdürülebilirlik raporları hem niceliksel hem de niteliksel açıdan ele alınmıştır. Yayımlanan raporlarda yer alan bilgilerin doğruluğu konusunda herhangi bir onaylanma ya da güvence verilmemiştir. Ayrıca raporlarda yer alan açıklamalar GRI Standartlarına göre değerlendirilmiştir. Türkiye'deki bağımsız denetim kuruluşlarının sürdürülebilirliğin önemi konusunda yeterli ilgiyi göstermedikleri sonucuna varılmıştır. Türkiye'deki bağımsız denetim kuruluşları sürdürülebilirlik anlayışını benimsediklerini ve bunu iş stratejilerine entegre ettiklerini, kendi raporlarını yayınlamalarıyla göstermelidirler. Böylece sürdürülebilirlik hizmeti verirken, daha güvenilir konuma gelebilirler ve bu konuda bilgi sahibi olduklarını gösterebilirler.

Bu çalışmada, sürdürülebilirlik raporları hem niceliksel hem de niteliksel açıdan ele alınmıştır. Fakat raporlarda verilen bilgilerin yeterli olup olmadığı konusu ayrıntılı olarak incelenmemiştir. Raporların niteliksel olarak ayrıntılı ele alınması gelecek araştırmalar için yol gösterici olabilir. Niceliksel olarak da hesaplanan sürdürülebilirlik açıklama skoru ile bağımsız değişkenler ve kontrol değişkenleri belirlenerek, aralarında anlamlı bir ilişki olup olmadığı istatistiksel yöntemlerle test edilebilir.

Bu çalışmada, sadece Türkiye'deki bağımsız denetim kuruluşları tarafından yayımlanan sürdürülebilirlik raporları ele alınmıştır. Dünya çapında bağımsız denetim kuruluşlarının yayınladığı sürdürülebilirlik raporlarının ülke bazında veya dünya genelinde gerek niceliksel gerek de niteliksel incelenmesi de gelecek araştırmalar için faydalı olabilir. Ayrıca, günümüzde son derece önem kazanan entegre raporlar da buna benzer nitelikte bir çalışmada ele alınabilir.

Kaynakça

- Aracı, H. ve Yüksel, F. (2016). Şeffaflık ve hesap verilebilirliğin sağlanmasında sürdürülebilirlik raporları: BİST sürdürülebilirlik endeksindeki şirketlerin sürdürülebilirlik raporlarının incelenmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 18(1), 103-131.
- Borsa İstanbul (BİST) (2014). *Şirketler için sürdürülebilirlik rehberi*. İstanbul.
- E&Y (2016). *Value of sustainability reporting: a study by EY and Boston College Center for corporate citizenship*, [Çevrim-içi: https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY_Value_of_Sustainability_Reporting/%24File/EY-Sustainability.pdf], Erişim tarihi: 07.03.2020.
- E&Y Türkiye (2015). *EY Turkey sustainability report for the period 1 July 2013 to 30 June 2014: Building a better working World*. [Çevrim-içi: [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EYTurkeySustainabilityFY14/\\$File/EY_Turkey_Sustainability_Report_FY14.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EYTurkeySustainabilityFY14/$File/EY_Turkey_Sustainability_Report_FY14.pdf)], Erişim tarihi: 15.01.2020.
- E&Y Türkiye (2016). *Building a better working World: EY Turkey sustainability report for the period 1 July 2014 to 30 June 2016*. [Çevrim-içi: [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EYTurkeySustainabilityFY1516/\\$File/EY_Turkey_Sustainability_Report_FY15&16.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EYTurkeySustainabilityFY1516/$File/EY_Turkey_Sustainability_Report_FY15&16.pdf)], Erişim tarihi: 15.01.2020.
- Global Reporting Initiative (GRI) (2013). *GRI G4 sustainability reporting guidelines: Reporting principles and standard disclosures*. [Çevrim-içi: <https://www2.globalreporting.org/resource/library/GRIG4-Part1-Reporting-Principles-and-Standard-Disclosures.pdf>], Erişim tarihi: 15.01.2020.
- Global Reporting Initiative (GRI) (2016). *GRI standards*. [Çevrim-içi: <https://www.globalreporting.org/standards/gri-standards-download-center/>], Erişim tarihi: 10.03.2020.
- Global Reporting Initiative (GRI) (2020a). *GRI sustainability disclosure database*. [Çevrim-içi: <https://database.globalreporting.org>], Erişim Tarihi: 16.03.2020.
- Global Reporting Initiative (GRI) (2020b). *About sustainability reporting*. [Çevrim-içi: <https://www.globalreporting.org/information/sustainability-reporting/Pages/default.aspx>], Erişim Tarihi: 16.03.2020.
- Kamu Gözetim Kurumu (KGK) (2020). *Bağımsız denetim kuruluşu resmi sicili*. [Çevrim-içi: <http://denkur.kgk.gov.tr/>], Erişim Tarihi: 15.11.2020.
- Kavut, L. (2010). Kurumsal yönetim, kurumsal sosyal sorumluluk ve çevresel raporlama: IMKB 100 şirketlerinin çevresel açıklamalarının incelenmesi. *İşletme İktisadi Enstitüsü Yönetim Dergisi*, No. 66, 9- 43.
- KPMG (2020). *The time has come: The KPMG survey of sustainability reporting 2020*. [Çevrim-içi: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2020/11/the-time-has-come.pdf>], Erişim Tarihi: 08.12.2020.
- Mansi, M. (2015). Sustainable procurement disclosure practices in central public sector enterprises: Evidence from India. *Journal of Purchasing and Supply Management*, 21(2), 125–137.
- Mazars Denge (2016). *Sürdürülebilirlik raporu 2016*. [Çevrim-içi: https://s3-us-west-2.amazonaws.com/ungc-production/attachments/cop_2017/387051/original/Mazars_Denge_Surdurebilirlik_Raporu_2016.pdf?1495634774], Erişim Tarihi: 15.01.2020.
- Mazars Denge (2017). *Sürdürülebilirlik raporu 2017*. [Çevrim-içi: https://issuu.com/mazarsdenge/docs/surdurebilirlik_2017_180308], Erişim Tarihi: 15.01.2020.
- Mazars Denge (2018). *Sürdürülebilirlik raporu 2018*. [Çevrim-içi: <https://www.mazars.com.tr/Anasayfa/Blog/Rapor-Arastirmalar/MAZARS-DENGE-SUeRDUeRUeLEBILIRLIK-RAPORU-2018>], Erişim Tarihi: 15.01.2020.
- Papoutsis, A. & Sodhi, M. S. (2020). Does disclosure in sustainability reports indicate actual sustainability performance? *Journal of Cleaner Production*, (260), <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2020.121049>
- Rouf, A. (2011). The corporate social responsibility disclosure: A study of listed companies in Bangladesh. *Business and Economics Research Journal*, 2(3), 19-32.
- Singh, M. P., Chakraborty, A. & Roy, M. (2020). Developing SME sustainability disclosure index for Bombay Stock Exchange (BSE) listed manufacturing SMEs in India. *Environ Dev Sustain*, <https://doi.org/10.1007/s10668-019-00586-z>

Statista (2020). Revenue of the Big Four accounting / audit firms worldwide in 2019, by function (*in billion U. S. dollars*). [Çevrim-içi: <https://www.statista.com/statistics/250935/big-four-accounting-firms-breakdown-of-revenues/>], Erişim Tarihi: 20.11.2020.

Tran, M. & Beddewela, E. (2020). Does context matter for sustainability disclosure? Institutional factors in Southeast Asia. *Business Ethics: A Eur Rev.*, (29), 282–302. <https://doi.org/10.1111/beer.12265>

World Commission on Environment and Development (WCED) (1987). Brundtland Report (Our Common Future). England, Oxford: Oxford University Press.

Yeşilçelebi, G. (2019). *Entegre raporlarda bütünlük güvence oluşturulması: Türkiye'deki farkındalığın Delphi tekniği ile araştırılması*. (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.

Extended Abstract

Aim and Scope

The purpose of this study is to reveal to what extent to which independent auditing firms that provide assurance to sustainability reports attach importance to their own sustainability. In addition, it has been tried to determine to what extent sustainability dimensions are included in the reports published by these independent auditing firms.

Methods

In line with the purpose of the research, the list of independent auditing firms authorized by the Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority (KGK) has been taken. As of November 2020, according to the KGK data that 334 independent auditing firms operated in Turkey. In this context, sustainability reports published by the independent auditing firms in Turkey were reviewed with content analysis. However, it was determined that three sustainability reports selected as samples within the scope of the research were prepared according to the GRI-G4 Guidelines and the other two reports were prepared according to GRI Standards. GRI Standards are prepared based on the GRI-G4 Guidelines and are the most up-to-date framework, it is considered more appropriate to conduct content analysis based on the standards. Thus, the disclosures in the reports were evaluated according to the GRI Standards and to determine the extent to which the sustainability dimensions are included in the reports published by these independent auditing firms, the sustainability disclosure score for the reports was calculated.

Findings

Descriptive statistics were calculated regarding the sustainability disclosure scores examined within the scope of the research. The general standard disclosures score averaged 0.79; the average economic sustainability disclosures score is 0.44; the average environmental sustainability disclosures score is 0.51; the average social sustainability disclosures score is 0.66; specific standard disclosures score averaged 0.57; total sustainability disclosures score is calculated as 0.62 on average.

Conclusion

In conclusion, in Turkey, where it operates 334 independent auditing firms, it has found that only five sustainability reports published by the two auditing firms. E&Y and Mazars Denge have published sustainability reports in Turkey. These two independent auditing firms are also international. It is noteworthy that local independent auditing firms have not published any sustainability reports. It is also interesting that only one (E&Y) of the big four audit firms (PwC, E&Y, KPMG and Deloitte), which holds a large market share of the audit industry, published a sustainability report. In addition, E&Y Turkey does not continue to publish sustainability reports, while the Mazars Denge publishes sustainability reports in a stable manner. The environmental and economic sustainability disclosures scores of the reports reviewed within the scope of the study were lower than the social sustainability disclosures score. It can be said that independent audit firms give more place to social sustainability explanations in their sustainability reports. However, in order to increase transparency and accountability, they should give more information to other sustainability disclosures. They have adopted the independent auditing firms in Turkey and that they have integrated sustainability into business strategy, they should show by publishing their own reports. Thus, while providing sustainability services, they can become more reliable and show that they have knowledge on this subject. In addition, it has been determined that no confirmation or assurance has been given for the accuracy of the information contained in the reports reviewed within the scope of the research. Finally, it was concluded that they do not show sufficient interest in the importance of the sustainability of independent auditing firms in Turkey.