

# KURUMSAL SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORLARI VE GÜVENCE DENETİMİ: TÜRKİYE’DE GRI REHBERİNE GÖRE RAPORLAMA YAPAN FİRMALAR ÜZERİNDE BİR ARAŞTIRMA\*

Dr. Öğretim Üyesi Esra ATABAY\*\*

Araştırma Makalesi/ Research Article

Muhasebe Bilim  
Dünyası Dergisi  
Aralık 2019; 21(4); 904-922

## ÖZ

Bu çalışmanın temel amacı, Türkiye’de, şirketlerin kurumsal sürdürülebilirlik raporlarını ne oranda güvence denetimine tabi tuttuklarını ortaya koyarak bu konudaki farkındalık hakkında bir görüş ortaya koyabilmektir. Bu amaçlar doğrultusunda, Küresel Raporlama Girişimi (Global Reporting Initiative-GRI) indeksinde yer alan, Türkiye’de faaliyet gösteren firmalardan 2015-2019 yılları arasında kurumsal sürdürülebilirlik raporu yayımlayan 101 firmaya ait 203 adet rapor, güvence raporuna sahip olup olmamaları bakımından incelenmiştir. Yapılan frekans analizi sonucunda çok az sayıda sürdürülebilirlik raporunun güvence denetimine tabi tutulduğu; bağımsız denetçilerin, şirketlerin kurumsal sürdürülebilirlik raporlarında beyan ettikleri bilgilerin doğruluğunu denetlerken büyük oranda ISAE 3000-International Standard on Assurance Engagements standardını (GDS 3000- *Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi ve Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri Standardı*) dayanak olarak kabul ettiği tespit edilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Kurumsal Sürdürülebilirlik, Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporu, Güvence Denetimi, Küresel Raporlama Girişimi Endeksi

**JEL Sınıflandırması:** Q01, M42, M48

**CORPORATE SUSTAINABILITY REPORTS AND ASSURANCE ENGAGEMENTS: A STUDY  
ON COMPANIES REPORTING IN TURKEY ACCORDING TO THE GRI GUIDELINE**

## ABSTRACT

The main aim of this study, in Turkey, they keep putting out companies subject to corporate sustainability assurance audit reports to reveal what percentage of an opinion on the awareness on this issue. In the light of

\*Makale gönderim tarihi:08.05.2019; kabul tarihi: 15.11.2019.

Bu çalışma, 25-26 Nisan 2019 tarihlerinde Edirne’de düzenlenen “10th International Conference on Governance Fraud Ethics and Corporate Social Responsibility” adlı konferansta sunulmuş ve öneriler doğrultusunda tam metin haline dönüştürülmüştür.

\*\*Trabzon Üniversitesi, Vakıfkebir Meslek Yüksekokulu Muhasebe ve Vergi Bölümü, [atabay@trabzon.edu.tr](mailto:atabay@trabzon.edu.tr), orcid no: 0000-0002-6855-7521.

**Atıf:** Atabay, E. (2019). Kurumsal sürdürülebilirlik raporları ve güvence denetimi: Türkiye’de GRI rehberine göre raporlama yapan firmalar üzerinde bir araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 21 (4), 904-922. <http://dx.doi.org/10.31460/mbdd.561765>.

these aims, 203 corporate sustainability reports issued by 101 companies that were operating in Turkey and were included in Global Reporting Initiative (GRI) from 2015 to 2019 were reviewed regarding availability of assurance audit. The frequency analysis demonstrated that only a very few sustainability reports was subjected to the assurance audit and the independent auditors based the audit on ISAE 3000-International Standard on Assurance Engagements while the data stated by companies in corporate sustainability report is audited.

**Keywords:** Corporate Sustainability, Corporate Sustainability Report, Assurance Auditing, Global Reporting Initiative Index

**JEL Classification:** Q01, M42, M48

## 1. GİRİŞ

Piyasada faaliyet gösteren şirketler, faaliyetlerinin yanı sıra sosyal sorumluluk projelerine ve çevreye verdikleri önem sayesinde de rakiplerine karşı üstünlük sağlayabilmektedirler. Çevresel, sosyal ve ekonomik faaliyetlere karşı duyarlı olma, işletmelerin sürdürülebilirliğine olanak tanımaktadır. İşletmeler çevresel, sosyal ve ekonomik sorumluluklarıyla ilgili plan ve projelerini, gerçekleştirdikleri faaliyetleri bir rapor aracılığıyla kullanıcılarına duyururlar. Kurumsal sürdürülebilirlik raporları olarak adlandırılan bu raporlar, bu bağlamda şirketlerin paydaşlarıyla olan iletişimde aracılık görevi görmektedir.

Kurumsal sürdürülebilirlik, şirketlerde uzun vadeli değer yaratmak amacıyla, ekonomik, çevresel ve sosyal faktörlerin kurumsal yönetim ilkeleri ile birlikte şirket faaliyetlerine ve karar mekanizmalarına uyarlanması ve bu konulardan kaynaklanabilecek risklerin yönetilmesidir (Borsa İstanbul, Şirketler için Sürdürülebilirlik Rehberi, 5).

Kurumsal sürdürülebilirlik raporları, şirketlerin sürdürülebilir gelişim hedefi doğrultusunda ilerlerken kendilerini, iç ve dış kullanıcılara karşı hesap verebilir ve güvenilir kılan bir araç olarak tanımlanabilir. Şirketlerin kurumsal yönetim ilkeleri çerçevesinde, ekonomik getirileri ile sosyal ve çevresel etkilerini nasıl dengelediklerini ve risklerle fırsatları sürdürülebilirlik bakış açısıyla nasıl ele aldıklarını şeffaf bir şekilde paylaşma amacını gütmektedir (Coşkun 2017). Henüz ülkemizde kurumsal sürdürülebilirlik raporunun hazırlanmasına yönelik yasal bir zorunluluk bulunmamasına rağmen, özellikle uluslararası alanda faaliyet gösteren şirketler açısından fark yaratan bir rapor niteliğindedir. Ülkemizde 4 Kasım 2014 tarihi itibarıyla BIST Sürdürülebilirlik Endeksi'nin yayımlanmaya başlaması, kurumsal sürdürülebilirliğe gösterilen önemin giderek artmış olduğunun bir kanıtıdır.

Kurumsal sürdürülebilirlik raporlarının hazırlanmasında şirketler için rehber konumda bulunan dünya çapında öne çıkan raporlama çerçeveleri bulunmaktadır. Bu çerçeveler genellikle, Küresel Raporlama Girişimi (Global Reporting Initiative, GRI) tarafından sunulan G4, UNGC uyarınca

hazırlanan İlerleme Bildirimi Raporlaması (Communication on Progress, COP), Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (International Integrated Reporting Council, IIRC) tarafından hazırlanan Entegre Raporlama (Integrated Reporting, IR) ve Karbon Saydamlık Projesi (Carbon Disclosure Project, CDP) çerçevesinde hazırlanan CDP Raporlarıdır (Borsa İstanbul, Sürdürülebilirlik Rehberi 35).

Küresel Raporlama Girişimi (GRI) işletmelere, yönetimlere ve diğer kurum ve kuruluşlara, iklim değişikliği, insan hakları, yolsuzlukla mücadele gibi önemli sürdürülebilirlik konularında rehberlik eden uluslararası bağımsız bir kuruluştur. Firmaların ekonomik, sosyal ve çevresel etkilerinin değerlendirildiği ve sürdürülebilirliklerinin ölçülebildiği bu sürdürülebilirlik raporlamaları GRI tarafından onaylanarak uluslararası kapsamda yayınlanmaktadır.

Sürdürülebilirlik raporu hazırlayan şirketlerin bir kısmı, hazırladıkları bu raporlara yönelik dış güvence talep edebilmektedirler. Güvence denetimi adı verilen bu denetimde, finansal olmayan veriler kullanılarak raporlarda sunulan bilgilerin doğruluğu, yapılan hesaplamaların maddi hata içerip içermediği vb. konularda bağımsız denetçiler tarafından güvence sunulması sağlanır.

Bu çalışmada, Türkiye’de, şirketlerin yayımladıkları sürdürülebilirlik raporlarının ne oranda güvence denetimine tabi tutulduğunu ortaya koymak ve bu bağlamda güvence denetimine yönelik işletmelerin farkındalıklarını değerlendirmek amaçlanmıştır. Amaca ulaşabilmek üzere, 2015-2019 yılları arasında sürdürülebilirlik raporu yayımlayan ve GRI indeksinde yer alan Türkiye firmalarının hazırladıkları sürdürülebilirlik raporları incelenmiştir.

## 2. LİTERATÜR TARAMASI

Çalışma konusuyla ilgili yapılan literatür taraması sonucunda kurumsal sürdürülebilirlik raporları ve güvence denetimi ile ilgili birçok çalışmanın var olduğu tespit edilmiştir. Genellikle çalışmaların yurtdışı nitelikteki çalışmalar olduğu, yerel literatürde bu konuyla alakalı çalışma sayısının kısıtlı olduğu dikkat çekmektedir. Yerel literatürde genel kavram olarak “kurumsal sürdürülebilirlik raporları” konusunda çalışmaların var olduğu, güvence denetimi ile ilişkilendirilmiş çalışma sayısının oldukça az olduğu görülmüştür.

Canning ve diğerleri (2019), sürdürülebilirlik güvencesinde denetlenebilirlik sürecini, önemlilik olgusu ile açıklamayı hedeflemişlerdir. Çalışmalarında, önemlilik gibi finansal denetim bazlı kavramların finansal olmayan denetim alanlarına nasıl adapte edildiğini incelemişlerdir.

Farooq ve Villiers (2019), sürdürülebilirlik raporlarının kimler tarafından denetlenebileceği ve bu güvence sağlayıcıların neler yapması gerektiğine dair bir kitap bölümü hazırlamışlardır. Bölüm kapsamında, piyasada faaliyet gösteren güvence sağlayıcıların çeşitlerine değinilmektedir. Bölümde,

güvence sağlayıcıların, finansal ve finansal olmayan muhasebe verilerine ilişkin sürdürülebilirlik raporlarına güvence sunan tedarikçilerin iki kategoride ele alınabileceği vurgulanmıştır. İki tür arasındaki benzerlik ve farklılıklar tartışılmıştır. Bölüm, sürdürülebilirlik güvence sözleşmelerine rehberlik sağlaması açısından uygulayıcıların yaklaşımlarındaki farklılıkları incelemektedir. Özellikle, güvence sağlayıcılar ile güvence arayanların yüz yüze kaldıkları zorlukların altı çizilmiştir.

Braam ve Peeters (2018) tarafından kurumsal sürdürülebilirlik performansı ve sürdürülebilirlik raporlarına ilişkin güvence konusu ele alınmıştır. Çalışmalarında, kurumsal sürdürülebilirlik performansı ile sürdürülebilirlik raporuna yönelik tercihler arasındaki ilişki incelenmiştir. 2009-2014 yılları arasında, Avrupa ve Kuzey Amerika ülkelerindeki 4686 firma üzerinde panel veri seti kullanılarak araştırma yapılmış ve araştırma sonuçları, yüksek sürdürülebilirlik performansına sahip firmaların, düşük sürdürülebilirlik performansına sahip firmalara kıyasla sürdürülebilirlik raporlarını bağımsız taraflarca güvence denetimine tabi tutma olasılıklarının daha yüksek olduğunu göstermektedir.

Feijoo ve diğerleri (2018), çalışmalarında henüz gelişmeyen güvence piyasasını, gelişmiş denetim piyasasıyla ilişkisini ve dört büyük denetim firmasının rollerini araştırmışlardır. Elde ettikleri bulguları genelleştirmek amacıyla 2011-2013 yılları arasında 18 ülkedeki firmalar tarafından GRI'ya yüklenen verileri kullanmışlardır. Araştırma sonucunda finansal denetçinin dört büyük denetim firmasından seçilmesi durumunda, sürdürülebilirlik raporlarının kredibilitésinin arttığı ve beyan düzeylerinin daha yüksek olduğu tespit edilmiştir.

Feijoo ve diğerleri (2016), sürdürülebilirlik raporlarının güvence piyasasını araştırmışlar ve muhasebe firmalarının ne yaptıklarını sorgulamışlardır. Çalışmalarında dört büyük denetim firmasının her birinin sürdürülebilirlik raporlarına yönelik güvence piyasasında ne tür roller oynadıklarını ortaya koymayı hedeflemişlerdir.

Heenetigala ve diğerleri (2015), Avustralya'da madencilik sektöründeki firmaların sürdürülebilirlik raporlarının kapsamını ve firmaların güvence faaliyetlerini araştırmışlardır. 2013-2014 yıllarında Avustralya'da madencilik sektöründe borsaya kayıtlı ilk 100 firma incelenmiş ve bu firmaların %18'inin sürdürülebilirlik raporuna sahip oldukları, %44 oranında ise sürdürülebilirlik raporlarının muhasebeciler veya bağımsız güvence tedarikçileri tarafından denetlendikleri tespit edilmiştir. Çalışma ile Avustralya'da güvence denetimi uygulamalarının değişkenlik gösterdiği ortaya konulmuştur. Ayrıca, çeşitli güvence denetim standartları kullandıkları ve temel olarak da emisyonları raporladıkları beyan edilmiştir.

Junior ve diğerleri (2014), sürdürülebilirlik raporları, güvence denetimi ve güvence sağlayıcıların türlerine ilişkin bilgilendirmeyi amaçlayan bir çalışma yapmışlardır. Amaç doğrultusunda literatür

incelemesi gerçekleştirilmiş ve 2010 Fortune Global 500’de yer alan işletmeleri kapsayan bir analiz yapılmıştır. Elde edilen sonuçlar, analize dahil edilen tüm işletmelerin, kendi resmi internet sitelerinde sosyal ve çevresel performanslarıyla ilişkili bir takım bilgilere yer verildiğini ortaya koymuştur. Son birkaç yılda sürdürülebilirlik raporu yayımlayan işletme sayısında artış olduğu, buna karşılık sürdürülebilirlik raporlarına ilişkin güvence talep eden işletme oranında hiç gelişme olmadığı gözlenmiştir.

2013 yılında GRI (Global Reporting Initiative) Ar-Ge birimi tarafından sürdürülebilirlik raporlarının bağımsız güvence denetiminin ne olduğuna, niçin güvence denetimine ihtiyaç duyulduğuna, kimler tarafından denetimin gerçekleştirileceğine, nasıl ve hangi standartlar gereğince sürdürülebilirlik raporlarının denetleneceğine ilişkin bilgi amaçlı bir çalışma hazırlanmış ve rapor hazırlayan ve okuyanlara rehberlik etmesi ve bu konuda bilgi sahibi olunması amaçlanmıştır.

Benzer bir çalışma 2012 yılında CPA Avustralya tarafından hazırlanmış olup bu çalışma küçük ve orta ölçekli işletmelerin sürdürülebilirlik raporlarına ilişkin güvence denetimi konusunda bir rehber niteliği taşımaktadır. Bu çalışmada da, sürdürülebilirlik raporunun tanımlanmasına, müşteriler için önemine, kapsamına, güvence denetimi ve aşamalarına, finansal denetim ile sürdürülebilirlik raporlarına ilişkin güvence denetimi kıyaslamasına yer verilmiştir.

Perego (2009), işletmelerin sürdürülebilirlik raporlarını doğrulayacak bağımsız güvence sağlayıcı seçimlerinde farklı tercihlerde bulunmalarının nedenlerini ve sonuçlarını araştırmışlardır. Yaptıkları lojistik regresyon analizi ile güvence sağlayıcı olarak dört büyük denetim firmasını seçme olasılığının zayıf hükümet sistemine sahip ülkelerde kurulan firmalarda daha yüksek olduğunu kanıtlamışlardır. Ayrıca, çalışmalarında sürdürülebilirlik güvence raporlarının kalitesi ile güvence sağlayıcılar arasındaki ilişkiyi incelemişlerdir. İncelemeleri sonucunda, dört büyük denetim firmasının raporlama biçimi ve güvence süreci bakımından, buna karşılık denetim firması dışındaki güvence sağlayıcıların, sürdürülebilirlik güvence beyanındaki görüş ve düşüncelerinin kalitesi bakımından daha olumlu etki yarattıklarını tespit etmişlerdir.

Manetti ve Becatti (2008), sürdürülebilirlik raporlarının denetiminde kullanılan standartları ve deneysel kanıtları incelemişlerdir. Çalışmalarında, uluslararası denetim standartlarına uygun güvence hizmetlerinin temel bileşenlerinin etkin uygulanmasını analiz etmeyi ve uluslararası standartlarca hazırlananlar dışında güvence tedarikçileri tarafından kullanılan ilave bileşenler bulmayı amaçlamışlardır. İngilizce dilinde ve GRI endeksine göre hazırlanmış 34 adet sürdürülebilirlik raporunu inceleyerek elde ettikleri verilerin analizi sonucunda güvence tedarikçilerinin sürdürülebilirlik güvencesi konusunda temel bileşeninin uluslararası denetim standartları olması gerektiği ve yerel sürdürülebilirlik düzenlemelerine ilişkin tavsiyelerin her zaman ISAE 3000 tarafından ele alınmayan yenilikçi unsurlar getirdiği sonucuna ulaşmışlardır.

Yabancı literatürde benzer nitelikte birçok çalışma bulunmakta olup bu çalışma yukarıda özetlendiği şekilde sınırlandırılmıştır. Ülkemizde ise kurumsal sürdürülebilirlik raporlaması ile ilgili çalışma sayısı oldukça fazla olmasına rağmen gerek güvence denetimini gerekse sürdürülebilirlik ile güvence denetimini bağdaştıran çalışma sayısı oldukça azdır. Bu durumun, güvence denetim uygulamalarının ülkemize son iki sene içerisinde adapte edilmiş olmalarından kaynaklanabileceği tahmin edilmektedir. Kurumsal sürdürülebilirlik raporlaması ile güvence denetimini bağdaştıran az sayıdaki mevcut çalışmaya ilişkin özet bilgiler aşağıda yer almaktadır:

Sultankhanova ve diğerleri (2019) tarafından sürdürülebilirlik raporlarına ilişkin güvence beyanları incelenmiş ve güvence denetimi gerçekleştiren uzman şirketler ile denetim şirketlerinin sunduğu güvence beyanlarındaki farklılıkların ortaya konulması amaçlanmıştır. Yapılan analizler sonucunda, uygulanan güvence denetim standartlarının, denetim prosedürlerinin ve sürdürülebilirlik raporunda güvence altına alınan seçili bilgilerin, güvence denetimi sunan taraflar açısından farklılıklar gösterdiği saptanmıştır. Uzman şirketler tarafından verilen güvence raporlarında sadece çevresel bilgilerin güvence altına alındığı, denetim şirketlerince verilen güvence raporlarında ise hem ekonomik, hem sosyal hem de çevresel bilgilere güvence sunulduğu tespit edilmiştir.

Celayir (2019) çalışmasında sürdürülebilirlik, sürdürülebilirlik raporlaması ve güvence kavramlarına açıklama getirerek, bu raporlarda şeffaflığın sağlanması açısından sürdürülebilirlik raporlarının bağımsız/dış güvencesi üzerinde durmuştur. Raporların güvencesiyle ilgili Türkiye'deki durumu incelemiş ve bu kapsamda, BIST Sürdürülebilirlik Endeksinde yer alan şirketler üzerinde bir araştırma yapmıştır. Araştırma kapsamında yer alan 50 şirketin sadece 13'ünün sürdürülebilirlik raporunun bütünü için dış güvence talebinde bulunduğunu; bu şirketlerden 10'unun güvence hizmetini dört büyük denetim firmasından diğer 3 şirketin ise doğrulama firmasından aldığı tespit edilmiştir. Çalışmada elde edilen diğer bir sonuç, güvence raporlarının sınırlı güvence sunmasıdır. Ayrıca, şirketlerin büyük çoğunluğunun karbon saydamlık projesi kapsamında raporlama yaptıkları dikkat çekmiştir.

Kardeş Selimoğlu ve Özsözgün Çalışkan (2016a), küresel ısınma ve sürdürülebilirliğe ilişkin kavramsal çerçeve ve uluslararası – ulusal boyuttaki yasal düzenlemelere teorik bazda değinmişlerdir.

Kardeş Selimoğlu ve Özsözgün Çalışkan (2016b), gönüllü karbon piyasalarındaki muhasebeleştirilmenin, raporlamanın ve güvence denetiminin yapılışında kılavuz olarak kullanılacak uluslararası muhasebe ve güvence denetimi standartları ile uygulamalarına ilişkin hem akademisyenlere hem de uygulamacılara yeni bir bakış açısı kazandırmayı hedeflemişlerdir. Çalışmalarında GDS 3410 sera gazı beyanlarına ilişkin güvence denetimi standardının kavramsal ve uygulama boyutunu detaylı olarak açıklamışlardır. Ayrıca, GDS 3410 bağlamında karbon

muhasebesi uygulamalarında kullanılacak standartlara da genel çerçevede değinilmiştir.

Özbirecikli (2006), dış denetim mesleğinin sosyal boyutlu denetim faaliyetlerinin gelişim süreci, özellikle gelişmiş ülkelerde kurulan sosyal amaçlı kuruluşların faaliyetleri, muhasebe dalındaki örgütlerin düzenlemeleri ve dış denetim piyasasının önde gelen firmalarının denetim ve müşavirlik faaliyetleri çerçevesinde incelemiştir. Yaptığı çalışma neticesinde, Türkiye’de çevresel denetimle ilgili bazı düzenlemelerin yapılması ve işletmelerin etik ve sosyal denetim konusunda teşvik edilmeleri gerektiğine vurgu yapmıştır.

Yerli literatürde yapılan çalışmalarda genellikle sera gazı emisyon raporlarına ilişkin beyanların doğruluğu hususunda güvence denetimlerine değinildiği dikkat çekmekte olup bu çalışmaların da oldukça sınırlı olduğu gözlenmiştir. Çokmutlu ve Ok (2019) tarafından sera gazı beyanlarına ilişkin güvence denetimi ISAE 3410 bağlamında ele alınmış ve bu standarda yönelik farkındalıkları araştırılmıştır. Yapılan içerik analizi sonucunda elde edilen bilgiler frekans analizine tabi tutulmuş ve işletmelerin sera gazı beyanlarına ilişkin açıklamalarının sürdürülebilirlik raporları kapsamında yüksek olduğu ve ISAE 3410 standardına ilişkin farkındalıklarının olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Bu çalışma, sürdürülebilirlik raporlarındaki bilgilerin güvence denetimlerini ele almakta olup, Türkiye’deki GRI rehberine göre raporlama yapan firmaların 2015-2019 yılları arasındaki raporlarının güvence denetimine tabi tutulup tutulmadığını ve bu bağlamda ülkemizin güvence denetimine olan yaklaşımını ortaya koyması açısından literatüre katkı sağlaması beklenmektedir.

### **3.KURUMSAL SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORLARINA İLİŞKİN GÜVENCE DENETİMİ**

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu GDS 3000 kapsamında, güvence denetimini, “Sorumlu taraf dışındaki hedef kullanıcıların, denetime konu bilgiye (diğer bir ifadeyle dayanak denetim konusunun kıstaslar uygulanmak suretiyle ölçümünün veya değerlendirilmesinin bir çıktısına) ilişkin güven seviyesini artıracak şekilde tasarlanmış bir sonuç bildirmek üzere, denetçinin yeterli ve uygun kanıt elde etmeyi amaçladığı denetimdir” şeklinde tanımlamaktadır (GDS 3000, Tanımlar (i)). Güvence denetiminin makul ve sınırlı güvence olmak üzere iki boyutu bulunmaktadır. AA1000AS’a göre ise güvence sözleşmeleri, “bir güvence sağlayıcısının, hedef kitlelere yönelik bilgilerin güvenilirliğini arttırmak için, kuruluşun kamuoyu ile ilgili performansının yanı sıra, temel sistemler, veri ve süreçleri uygun kriterler ve standartlara göre değerlendirdiği bir anlaşma” olarak tanımlanmaktadır (AccountAbility 2008, 23).

Sürdürülebilir yönetim süreci ve beyan edilen açıklamaların doğruluğunun değerlendirilmesinde bağımsız dış gözlemcilerin kullanımı beyan edilen bilgilerin sağlıklı, kesin ve güvenilirliğini

arttırmaktadır. Bu süreci tanımlamada, genellikle güvence, dış denetim, doğrulama ve sertifikasyon vb. terimler kullanılmaktadır. Bir güvence sözleşme süreci, veri kalitesine, toplanacak verilerin belirlenmesini sağlayan süreçlere veya her ikisine de odaklanabilir. Her durumda temel amaç, nihai açıklamaların kalitesini iyileştirmektir (GRI, Ar-Ge Series 2013, 6).

### 3. 1 . Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporlarının Denetlenme Nedeni

İşletmeler, çeşitli nedenlerle güvence arayışına girerler. Daha çok, hükümet, yönetim ve paydaşlarla olan ilişkilerde güven oluşturmak amacı üzere güvencenin bazı iç ve dış faydaları bulunmaktadır. GRI, Ar-Ge birimi tarafından hazırlanan raporda, farklı yayınlarda tanımlanan güvenceye ilişkin faydalar sıralanmış olup, bunlar; işletmenin tanınırlığının ve güvenilirliğinin artırılması, riskin azaltılması ve değer artışı, iç raporlama ve yönetim sistemlerinin güçlendirilmesi ile paydaş iletişiminin iyileştirilmesidir (GRI, Ar-Ge Series 2013, 7).

Bir güvence raporu sürdürülebilirlik raporunun güvenilirliğini onaylamakta ve paydaş güvenini arttırmaktadır. Bu sadece iş ortakları ve hissedarlar için değil, aynı zamanda yatırımcılar ve derecelendirme kuruluşlarının karar vermesinde de önemli etkiye sahiptir (CFS 2016, 3).

### 3. 2. Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporlarının Güvence Sağlayıcıları

İşletme, kurumsal sürdürülebilirlik raporlarına ilişkin güvence denetçisini seçerken, denetçinin, sürdürülebilirlik yönetim süreç ve açıklamalarıyla ilgili uzmanlığını ve yetkinliğini göz önünde bulundurmalıdır. Dış güvence sağlayıcıların, kuruluştan bağımsız olması, konuyla ilgili uzmanlık ve yetkinliğe sahip olması, nesnel ve tarafsız bir görüş veya sonuca ulaşım yayımlayabilmesi, güvence sözleşmelerinde kalite kontrol prosedürlerini uygulayabilecek yeterlilikte olması gerekir (GRI, Ar-Ge Series 2013, 10).

Global Reporting Initiative tarafından yapılan “Sürdürülebilirlik raporlarının dış güvencesi” başlıklı araştırmaya göre, kurumsal sürdürülebilirlik raporlarını denetleyen güvence sağlayıcılar; denetim firmaları, mühendislik firmaları ve sürdürülebilirlik hizmeti sunan firmalar olarak üç grupta ele alınmıştır. Denetim firmaları, finansal ve finansal olmayan raporlama konusunda uzmanlığa sahip olup kendi sistemleri, kontrolleri ve denetim /güvence prosedürleri bulunmaktadır. Bu grupta yer alan denetçiler, muhasebe ve denetim alanında uzman kişiler olup, teknik konularda güvence talep edilmesi halinde alanında uzman kişilere başvurmakta ve bu sayede konuyla ilgili üçüncü taraf güvencesi sunmaktadırlar. Mühendislik firmaları, genellikle teknik alanlarda sertifikalar ve mühendislik uzmanlığı sunarlar; karmaşık süreçleri anlarlar ve risk bazlı analizler kullanırlar; disiplinler arası bir yaklaşım uygularlar (GRI, Ar-Ge Series 2013, 10). Sürdürülebilirlik hizmeti sunan firmalar ise, sürdürülebilirlik konusunda uzman olan, sürdürülebilirlik raporlarının hazırlanmasında rehberlik ve danışmanlık veren firmalar olmaları ve genellikle paydaşlarla olan



deneyimleri nedeniyle yerel anlamda tanınırlığa sahip firmalardır. 2012 yılında GRI rehberine göre raporlama yapan firmalardan raporlarını dış güvence denetimine tabi tutan firmaların güvence sağlayıcıları arasında %64 oranında “denetim firmalarının”, %23 oranında “sürdürülebilirlik hizmeti sunan firmaların” ve %13 oranında “mühendislik firmalarının” yer aldığı görülmektedir (GRI, Ar-Ge Series 2013, 10).

### 3. 3. Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporlarına İlişkin Güvence Denetiminde Kullanılan Standartlar

Dünya genelinde, güvence sağlayıcılar tarafından en çok kullanılan iki güvence çerçevesi, AccountAbility tarafından Mart 2003’te yayımlanan *AA1000 Güvence standardı* ile Türkiye’de KGK tarafından, 6 Kasım 2015 tarihinde ilk kez yayımlanan ve Uluslararası Denetim Güvence Standartları Kurulu (IASB) tarafından hazırlanıp yürürlüğe giren Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Standardına dayanan *GDS 3000 Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi ve Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri Standardıdır*.

GDS 3000, tarihi finansal bilgilerin bağımsız denetimleri veya sınırlı bağımsız denetimleri dışında kalan güvence denetimlerini düzenler. Denetçi, denetimi sonucunda makul veya sınırlı güvence sunar. Makul güvence denetimi; denetçinin, denetimin yapıldığı şartlarda, varacağı sonuca dayanak olarak güvence denetim riskini kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirdiği güvence denetimini; sınırlı güvence denetimi ise, uygulanan prosedürlere ve elde edilen kanıtlara dayanarak denetçinin, denetime konu bilginin önemli yanlışlık içerdiği kanaatine varmasına sebep olan herhangi bir konunun dikkatini çekip çekmediğini aktaracak biçimde bir sonuç bildirdiği güvence denetimini ifade eder (GDS 3000, Tanımlar (ia),(ib)). Bir başka ifadeyle, makul güvence ile mutlak olmayan fakat yüksek düzeyde güvence sunulabilen güvence denetimi anlaşılmaktadır. Güvence denetimlerini yürüten denetim firmalarının kalite kontrol sistemlerinin oluşturulmuş olması, denetçilerin bağımsızlık ilkesine ve diğer mesleki etik ilkelere riayet etmeleri zorunludur.

GDS 3000’e uygun yürütülen bir denetimde denetçi; denetime konu bilginin önemli yanlışlık içerip içermediği hakkında içinde bulunulan şartlara uygun olarak makul veya sınırlı güvence elde etmeyi ve elde ettiği bu görüşü yazılı bir rapor aracılığıyla ilgililere bildirmeyi amaçlar (GDS, Amaçlar (10a,b,c)). Amaca ulaşmak üzere, denetçi doğrulama sürecinde, kontrol testleri ile maddilik testlerini kullanır. Denetimi planlarken mutlaka güvence riskine, önemliliğe yer verir. Bu bağlamda, finansal tablo denetiminden farkı bulunmamaktadır. Elde ettiği görüş doğrultusunda makul veya sınırlı güvence sunar (Manetti ve Becatti 2009, 292).

Bu güvence denetim standardı, genellikle mesleki etik kurallara uymakla yükümlü bulunan profesyonel denetçiler tarafından tercih edilmekte olup, denetçi olmayan güvence sağlayıcılar

tarafından bu standart dışındaki AA1000 AS standardı tek başına veya bu standartla birlikte kullanılmaktadır (GRI, Ar-Ge Series 2013, 12; Deegan ve diğerleri 2006; Frost ve Martinov- Bennie 2010; Mock ve diğerleri 2007; Moroney ve diğerleri 2011; Perego 2009).

AA1000 Güvence Standardı (AS), AA1000 APS ilkelerinin uygulanmasını sağlayan dış güvence denetimi için, danışmanlık hizmeti veren bir kuruluş olan AccountAbility tarafından geliştirilmiştir.

AA1000 Güvence Standardının (2008) amacı, bilgi güvenilirliğinden daha fazla güvence sağlamaktır. Amaç aynı zamanda bir kuruluşun Hesap Verilebilirlik İlkelerine bağlı kalmasının niteliğini ve kapsamını değerlendirmektir. AA1000 Güvence standardının iki türü (2008) olup amaçlar doğrultusunda kullanılmaktadır. Standardın çıkış noktası, kamu beyanıdır. Şeffaflık, hesap verebilir bir kuruluşun temel unsurudur. Bununla birlikte, AA1000 Güvence standardına uygun bir güvence denetimi, sürdürülebilirlik raporlarının ötesine geçerek, onun altında yatan sistem ve süreçleri de incelemelidir (AA 1000 AS 2009, 4).

AA1000 Güvence Standardı (2008), sera gazı emisyonları, çevre yönetim sistemleri, sürdürülebilir orman yönetimi gibi belirli sürdürülebilirlik boyutlarını ele alan çok çeşitli doğrulama ve belgelendirme şemalarını kapsamına almak ve yerleştirmek için bir araç sunmaktadır (AA1000 AS 2008, 6).

AA1000 Güvence standardı (2008), sürdürülebilirlik raporlarını değerlendirerek, AA1000 Hesap Verilebilirlik İlkelerine bağlılığın niteliğine, kapsamına ve gerekli olduğu takdirde Sürdürülebilirlik performansı hakkında kamuya açıklanmış bilgilerin kalitesine ilişkin sonuçlar bildirir (AA1000 AS 2008, 8).

Bu standarda uygun sürdürülebilirlik güvence anlaşmalarının iki türü bulunmaktadır. Bunlar, Tip 1 olarak nitelendirilen “Hesap verebilirlik İlkeleri” ve Tip 2 olarak adlandırılan “Hesap verebilirlik ilkeleri ve performans bilgisidir”. Tip 1 kapsamındaki güvence, paydaşlara bir kuruluşun sürdürülebilirlik performansını yönetme şeklini ve bunun nasıl yönetileceğini, raporlanan bilgilerin güvenilirliğini doğrulmaksızın güvence altına almak için tasarlanmıştır. Tip 1 güvencesi için performans bilgisinin değerlendirilmesi, güvence sağlayıcısının performans bilgisinin güvenilirliği ile ilgili sonuçlar vermesini gerektirmez. Aksine, performans hakkındaki bilgileri, ilkelere bağlılığı değerlendirirken bir kanıt kaynağı olarak kullanır. Bir güvence sağlayıcısı, kanıt olarak gördüğü bilgi türleriyle sınırlı değildir (AA1000 AS 2008, 9). Güvence sağlayıcısı, kuruluşun ilkelere bağlılığının niteliği ve kapsamına ilişkin bulgular ve sonuçlar sunar. Tip 2 güvencesinde, güvence sağlayıcı, sürdürülebilirlik raporuyla ilgili özellikle belirtilen sürdürülebilirlik performansı ile ilgili güvenilirliğini de değerlendirir. Belirtilen sürdürülebilirlik performansı bilgisinin güvenilirliğinin değerlendirilmesi, sürdürülebilirlik performansı hakkındaki yönetim iddialarına dayanır ve bunların

tamlık ve doğruluğunun gözden geçirilmesini içerir. Güvence sağlayıcısı, elde ettiği bulgu ve sonuçları sunar.

AA1000 Güvence standardına (2008) uygun yürütülen bir güvence denetimi sonucunda güvence sağlayıcısı, yüksek düzeyde veya orta düzeyde bir güvence sunabilir.

## 4. ARAŞTIRMA METODOLOJİSİ

### 4.1. Araştırmanın Amacı ve Kapsamı

Bu çalışmanın temel amacı, Türkiye’de, şirketlerin kurumsal sürdürülebilirlik raporlarının ne oranda güvence denetimine tabi tutulduğunu ortaya koymak ve bu bağlamda şirketlerin güvence denetimi konusundaki farkındalıklarına ilişkin değerlendirme yapmaktır. Çalışmada temel amacın yanı sıra belirlenmiş yan amaçlar da bulunmaktadır. Gerek faaliyet konularına göre, gerek yıl bakımından gerekse işletme büyüklüğü açısından talep edilen güvence denetimi sayısında anlamlı farklılık bulunup bulunmadığı çalışmada ortaya konulması hedeflenen yan amaçlardan biridir. Diğer bir yan amaç ise, bağımsız denetçilerin kurumsal sürdürülebilirlik raporlarını hangi dayanaklara göre güvence denetimine tabi tuttuklarının belirlenmesidir. Amaçlar doğrultusunda, sürdürülebilirlik raporlarının hazırlanmasında dünyaca kabul görmüş standartlar olan Küresel Raporlama Girişimi (Global Reporting Initiative-GRI) indeksinde yer alan, 2015-2019 yılları arasında rapor yayımlayan ve Türkiye’de faaliyet gösteren firmaların 202 adet raporu<sup>1</sup> güvence denetimine tabi tutulup tutulmama açısından incelenmiştir. Araştırma kapsamındaki firmaların belirlenmesinde sadece rapor yılı kriteri seçilmiştir. Araştırmanın başlangıç yılı 2015 kabul edilmiş olup bunun nedeni, ülkemizde sürdürülebilirlik konusundaki anlayış, bilgi ve uygulamaların artmasına yönelik yayımlanan BIST Sürdürülebilirlik endeksinin ilk kez 4 Kasım 2014 tarihinden itibaren fiyat ve getiri olarak hesaplanmaya başlanmış olması ve endeks için Kasım-Ekim olmak üzere yılda bir (1) endeks döneminin bulunmasıdır.

### 4.2. Araştırmada Veri Toplama ve Analiz Yöntemleri

Araştırma kapsamına alınacak firmaların belirlenmesinde GRI’nın resmi internet sitesinden yararlanılmıştır. GRI indeksine göre raporlama yapan ve Türkiye’de faaliyet gösteren firmalar tespit edilmiş ve firmaların gerek kendi web siteleri gerekse GRI kapsamında yer alan sürdürülebilirlik raporları tek tek incelenmek suretiyle güvence denetim raporuna sahip olup olmadıkları belirlenmiştir. Veriler, Microsoft Excel programı kullanılarak, sektör, işletme büyüklüğü, rapor yılı, güvence denetim raporuna sahip olma kriterlerine göre özetlenmiş ve tablo haline dönüştürülmüştür (Ek1).

<sup>1</sup> <https://database.globalreporting.org/search/> internet adresinden “rapor yılı” ve “ülke” kriteri seçilerek firmalar ve raporlar tespit edilmiştir.

Elde edilen veriler, SPSS istatistik paket programı kullanılarak frekans analizi ile One-Way ANOVA analizine tabi tutulmuştur.

### 4.3. Araştırma Soruları

Türkiye’de, şirketlerin yayımladıkları sürdürülebilirlik raporlarının ne oranda güvence denetimine tabi tutulduğunu ortaya koymak ve bu bağlamda güvence talep edecek şirketlerin güvence denetimine yönelik farkındalıklarını değerlendirmeyi amaçlayan araştırmanın temel sorusu: “GRI indeksinde yer alan ve Türkiye’de faaliyet gösteren firmalar tarafından 2015-2019 yılları arasında yayımlanan kurumsal sürdürülebilirlik raporları (CSR) ne oranda güvence denetimine tabi tutulmuştur? şeklinde oluşturulmuştur. Araştırmanın temel amacı doğrultusunda belirlenen yan amaçlarına ilişkin alt araştırma soruları şöyledir:

Y.A.S.1: Güvence denetimi (rapor sayısı) şirketlerin faaliyet konuları, büyüklükleri ve raporun yayımlandığı yıl bakımından anlamlı farklılık göstermekte midir?

Y.A.S.2: Güvence sağlayıcıların güvence denetiminde temel aldıkları dayanaklar nelerdir?

Y.A.S.3: Tercih edilen güvence denetim dayanağı şirketlerin faaliyet konularına, büyüklüklerine ve yıllara göre anlamlı farklılık göstermekte midir?

## 5. BULGULAR

### 5.1. Araştırmayla İlgili Genel Bilgilere ve Temel Amaca İlişkin Bulgular

Çalışmada ele alınan 203 kurumsal sürdürülebilirlik raporuna ve bu raporları yayımlayan şirketlere ilişkin bilgiler Tablo 1’de özetlenmiştir.

**Tablo 1. Araştırmadaki CSR’lere ve Şirketlere İlişkin Genel Bilgiler**

CSR'lere İlişkin Genel Bilgiler			CSR'leri Yayımlayan Şirketlere İlişkin Genel Bilgiler		
Yayın Yılı	N	%	Faaliyet Alanı	N	%
2015	61	30,00	Ticaret	24	11,80
2016	78	38,40	Hizmet	65	32,00
2017	42	20,70	Üretim	65	32,00
2018	21	10,30	Diğer	23	11,30
2019	1	0,50	Şirk. Grubu	26	12,80
GD	N	%	İşletme Büyüklüğü	N	%
Var	30	14,80	MNE	44	21,70
Yok	173	85,20	Büyük	135	66,50
Dayanak	N	%	SME	24	11,80
ISAE 3000	10	33,34			
ISAE 3000/ ISAE 3410	3	10,00			
AA1000 AS	1	3,33			
ISAE3000/AA1000ASISO	313	10,00 43,33			

Tablo 1, GRI indeksinde yer alan 2015-2019 yılları arasında kurumsal sürdürülebilirlik raporu yayımlayan Türkiye firmalarının kurumsal sürdürülebilirlik raporlarına ilişkin genel bilgileri özetlemektedir. Tabloya göre, 2016 yılı, GRI kriterlerine uygun olarak en fazla raporun yayımlandığı yıl olmuştur (n:78, %38,40). 2015 yılında 61 (%30,00), 2017 yılında 42 (%20,70), 2018 yılında 21 (%10,30) ve 2019 yılı için henüz 1 adet kurumsal sürdürülebilirlik raporu yayımlandığı görülmektedir. Yayımlanan raporların sadece %14,80’i (n:30) bağımsız denetçiler tarafından güvence denetimine tabi tutulmuştur. Bağımsız denetçiler tarafından kurumsal sürdürülebilirlik raporunda beyan edilen bilgilerin doğruluğuna ilişkin güvence denetiminde çoğunlukla Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Standartlarının (ISAE 3000) kullanıldığı gözlenmektedir. ISAE 3000 (GDS 3000) numaralı güvence sözleşmeleri standardı, güvence denetiminde genel çerçeve olup, kurumsal sürdürülebilirlik raporlarının bir bütün olarak doğruluğuna ilişkin güvence sunulmasına olanak tanımaktadır. Raporların 3 tanesinde (%10,00) şirketlerin beyan ettikleri sera gazı emisyonlarına ilişkin bilgilerin doğruluğuna ilişkin güvence beyanında ISAE 3410 nolu standardın bu standart ile birlikte kullanıldığı görülmektedir. Yapılan rapor incelemelerinde bağımsız denetçilerce veya kuruluşlarca, kurumsal sürdürülebilirlik raporlarında beyan edilen sera gazı emisyonlarına yönelik bilgilerin doğruluğuna ilişkin güvence denetiminde ISAE 3410 ile ISO standartlarının birlikte kullanıldığı tespit edilmiştir. Bu doğrultuda tablo değerlendirildiğinde, çoğunlukla ISO’lar bazında sera gazı emisyonlarına ilişkin bilgilerin doğruluğunun denetlendiği, buna karşılık ISAE 3410 nolu standardın henüz yaygın şekilde kullanılmadığı görülmüştür. Bunun nedeni, ISAE 3410 nolu standardın ülkemizde standart düzenleyici kuruluş olan Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından henüz yayınlanmamış olması nedeniyle standart ile ilgili farkındalığın oluşmamasına ve dolayısıyla kullanılabilirliğin sınırlı kalmasına yol açması olabilir. Kurumsal sürdürülebilirlik raporlarını yayımlayan şirketlere göre değerlendirme yapıldığında, faaliyet alanları açısından en çok hizmet ve üretim işletmelerinin (%32, n:65), büyüklükleri açısından ise büyük ölçekli şirketlerin (%66,5) kurumsal sürdürülebilirlik raporu yayımladıkları görülmektedir.

Araştırmanın temel amacı doğrultusunda güvence denetiminden geçirilmiş kurumsal sürdürülebilirlik raporlarının sayısı ile güvence denetiminde kullanılan dayanakların değişkenler açısından dağılımları incelenmiş ve Tablo 2 ve 3’te özetlenmiştir.

**Tablo 2. Denetlenmiş CSR’lerin Değişkenler Açısından Dağılımları**

Yıllara Göre	GD’ye Tabi Tutulmuş CSR Sayısı	İşletme Büyüklüğüne Göre	GD’ye Tabi Tutulmuş CSR Sayısı	Faaliyet Koluna Göre	GD’ye Tabi Tutulmuş CSR Sayısı
2015	8	MNE (Çok Uluslu)	13	Ticaret	3
2016	12	Büyük	16	Hizmet	11
2017	7	SME	1	Üretim	13
2018	3			Şirk. Grubu	3
<b>Toplam</b>	<b>30</b>	<b>Toplam</b>	<b>30</b>	<b>Toplam</b>	<b>30</b>

Tablo 2'ye göre kurumsal sürdürülebilirlik raporlarının en fazla 2016 yılında güvence denetimine tabi tutulduğu gözlenmektedir. Bu bulgunun ortaya çıkmasında, ülkemizde ilk kez 2015 yılı sonu itibariyle güvence denetim standartlarının yürürlüğe girmiş olması nedeniyle talebin artmış olabileceği, 2017 yılından itibaren entegre raporlamanın devreye girmiş olması dolayısıyla sürdürülebilirlik rapor sayısının azalmasına bağlı olarak denetimin de azaldığı, raporlamanın bilgi ve yatırım gerektirmesi vb. nedenler öne sürülebilir. Büyük ve çok uluslu şirketlerin kurumsal sürdürülebilirlik raporlarına ilişkin bağımsız güvence talebinde bulunmaları, söz konusu denetimin yüksek maliyetli olması nedeniyle ancak bu nitelikteki işletmelerin maliyete katlanabileceği düşüncesinden kaynaklanmaktadır. Kurumsal sürdürülebilirlik raporu, genellikle işletmelerin çevre dostu olduklarını, sosyal sorumluluk projelerine önem verdiklerini göstermek üzere hazırlanan raporlar olmaları dolayısıyla daha çok faaliyetleri esnasında çevreye zarar verebileceği düşünülen işletmelerce tercih edilmektedir. Bir başka ifadeyle üretim işletmeleri faaliyetleri esnasında çevreye karşı duyarlılıklarını paydaşlarına bildirmek üzere sürdürülebilirlik raporu hazırlayıp bu raporların üçüncü kişilerce denetlenmesini talep ederek güvence sunulmasını sağlamaktadırlar. Bu bağlamda düşünüldüğünde, üretim işletmelerinin CSR'lerine ilişkin en fazla güvence talebinde bulunan işletme türü olmaları doğal bir sonuçtur. İkinci sırada üretim işletmelerini hizmet işletmeleri takip etmektedir (n:11, %36,67). Hizmet işletmeleri kapsamında, sağlık, ticari hizmetler, iletişim ve lojistik alanındaki firmalar ile bankalar yer almaktadır.

**Tablo 3. CSR'lerin Denetiminde Kullanılan Dayanakların Değişkenler Açısından Dağılımlarına İlişkin Bulgular**

İşletme Büyüklüğü					
Dayanaklar	MNE	Büyük ölçekli	SME	Toplam	
ISAE 3000	4	6	0	10	
ISAE 3000/ISAE3410	2	1	0	3	
AA1000 AS	1	0	0	1	
ISAE3000/AA1000 AS	2	1	0	3	
ISO	4	8	1	13	
Faaliyet Kolu					
Dayanaklar	Ticaret	Üretim	Hizmet	Şirketler Grubu	Toplam
ISAE 3000	1	4	3	2	10
ISAE 3000/ISAE3410	0	1	2	0	3
AA1000 AS	0	0	1	0	1
ISAE3000/AA1000 AS	0	0	3	0	3
ISO	2	6	4	1	13
Yıllar					
Dayanaklar	2015	2016	2017	2018	Toplam
ISAE 3000	2	5	3	0	10
ISAE 3000/ISAE3410	1	2	0	0	3
AA1000 AS	1	0	0	0	1
ISAE3000/AA1000 AS	0	1	1	1	3
ISO	4	5	2	2	13

Tablo 3, kurumsal sürdürülebilirlik raporlarının denetiminde kullanılan dayanakların değişkenler açısından dağılımlarını göstermektedir. İşletme büyüklüğü değişkeni açısından tablo değerlendirildiğinde, gerek çok uluslu şirketlerin (MNE) gerekse büyük ölçekli işletmelerin daha çok ISAE (Ülkemizde GDS)’lere göre güvence denetimi talep ettikleri görülmektedir. Hizmet sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin ISO’lara kıyasla iki kat farkla ISAE’leri temel aldıkları, buna karşılık ticaret ve üretim işletmelerinin ise küçük farklarla ISO’lara göre denetim yaptıkları dikkat çekmektedir. 2016 yılında güvence denetiminin yürütülmesinde kullanılan temel dayanaklar içerisinde ISAE’lerin daha fazla olması Tablo 2’nin değerlendirilmesi esnasında ileri sürülen gerekçeyi destekler niteliktedir. Güvence denetiminde, AA1000 Güvence Standardının ise yıllar itibariyle önemini kaybettiği görülmektedir.

### 5.1. Araştırmanın Yan Amaçlarına İlişkin Bulgular

Bu başlık altında araştırmada tespit edilmesi hedeflenen yan amaçlara ilişkin bulgulara yer verilmiştir. İki adet yan amacın bulunduğu araştırmada elde edilen bulgular Tablo 4’de özetlenmiştir.

**Tablo 4. Araştırmanın Yan Amaçlarına İlişkin Bulgular**

	Değişkenler	Sig.(p)	Açıklama
Güvence Denetimi (Güvence Rapor Sayısı)	Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporunun Yayım Yılı Bakımından	0,815	İstatistiksel olarak anlamlı farklılık göstermemektedir
	Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporu yayımlayan <i>şirketin büyüklüğü</i> bakımından	<b>0,004</b>	<b>İstatistiksel olarak anlamlı farklılık göstermektedir.</b>
	Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporu yayımlayan şirketin faaliyet alanı bakımından	0,368	İstatistiksel olarak anlamlı farklılık göstermemektedir
Güvence Denetim Dayanağı	Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporunun Yayım Yılı Bakımından	0,915	İstatistiksel olarak anlamlı farklılık göstermemektedir
	Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporu yayımlayan şirketin büyüklüğü bakımından	0,698	İstatistiksel olarak anlamlı farklılık göstermemektedir
	Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporu yayımlayan şirketin faaliyet alanı bakımından	0,081	İstatistiksel olarak anlamlı farklılık göstermemektedir

\*  $p < 0,01$  değerinde anlamlı

Tablo 4, güvence denetiminin (güvence raporu sayısı) ve güvence denetim dayanağının kurumsal sürdürülebilirlik raporunun yayım yılı, raporu yayımlayan şirketlerin büyüklükleri ve faaliyet konuları bakımından değişkenlik gösterip göstermediğini özetlemektedir. Yapılan One-Way ANOVA testi neticesinde söz konusu değişkenlere göre kurumsal sürdürülebilirlik raporlarının güvence denetimine tabi tutulması sadece *raporu yayımlayan şirketin büyüklüğüne* göre değişkenlik göstermektedir ( $F(2,200)=5,555$ ,  $p < ,01$ ). Geriye kalan değişkenler açısından ne güvence rapor sayısı ne de güvence denetiminin dayanağı değişkenlik göstermemektedir. Tablo 5, rapor yayımlayan şirketlerin

büyüklikleri bakımından güvence denetimi gerçekleştirilmiş rapor sayısını göstermektedir.

**Tablo 5. Şirketlerin Büyüklüklerine Göre Güvence Denetiminden Geçirilmiş Rapor Sayıları**

Şirket Büyüklüğü	Güvence Denetiminden Geçirilmiş Rapor Sayıları
MNE	13
Büyük	16
SME	1
<b>Toplam</b>	<b>30</b>

Tablo 4'ten elde edilen sonuca bağlı olarak yapılan post hoc testinde, çok uluslu şirketler ile küçük ve orta ölçekli şirketler arasında güvence denetiminden geçirilmiş rapor sayıları bakımından istatistiksel olarak anlamlı farklılık olduğu tespit edilmiştir. Bu bulguyu desteklemek üzere yapılan çapraz analiz sonucunda Tablo 5 elde edilmiştir. Buna göre, en fazla, büyük ölçekli işletmeler sürdürülebilirlik raporlarını güvence denetimine tabi tutarken; küçük ve orta ölçekli işletmelerin kurumsal sürdürülebilirlik raporlarını güvence denetimine tabi tutmadıkları gözlenmektedir. Büyük ölçekli işletmeler ile çok uluslu işletmelerin denetimden geçirilmiş rapor sayıları birbirine yakın olduğundan aralarında istatistiksel olarak anlamlı farklılık tespit edilmemiştir.

## 6. SONUÇ VE ÖNERİLER

Ülkemize güvence denetimi kavramı, ilk kez 12 Kasım 2014 tarihinde “GDS 3400 İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin İncelenmesi Standardının” yayımlanmasıyla girmiştir. Yaklaşık beş yıllık bir geçmişe sahip olmasına rağmen, konuyla ilgili yapılan literatür taramasından da anlaşılacağı üzere, ülkemizde güvence denetiminin gerek uygulama yaygınlığının gerekse teorik anlamda yapılan çalışmaların pek de fazla olmadığı dikkat çekmektedir.

Güvence denetim standartları, pek çok alanda uygulanabilecek standartlar olmakla birlikte bu denetimin finansal tablo denetimi kadar yaygın olmadığı aşikârdır. Altıntaş (2011) tarafından tüm güvence hizmetlerine ilişkin ve Atabay (2018) tarafından GDS 3402'ye yönelik hazırlanan doktora tezlerinde de kaleme alındığı üzere güvence denetiminin ülkemizde yaygın olmamasının nedenleri, meslek mensuplarının bu hizmetlerin konusu hakkında yeterince bilgiye sahip olmamaları, ulusal düzenlemelerin olmaması, uluslararası standartlarla ilgili bilgi eksikliği, güvence denetiminin yasal olarak zorunluluğunun olmaması, hizmet maliyetlerinin yüksekliği ve güvence sağlayıcıların mesleki uğraşlarının yoğunluğu nedeniyle farklı denetimlere yönelik farkındalığın oluşmaması gibi faktörlerdir. Ayrıca, konuyla ilgili yeterli bilgiye sahip olunmaması, güvence talep edecek tarafların, sürdürülebilirlik raporlarını kendi yönetsel politikalarına göre iç denetime tabi tutmalarından dolayı, dış denetimin çok da gerekli olmadığı algısına sahip olmalarına yol açmaktadır.

Kurumsal sürdürülebilirlik raporlaması son yıllarda yadsınamayacak kadar önemli bir yere sahip iken, bu raporların güvenilirliklerinin artırılmasını ve işletmelerin artı değer elde etmelerini



sağlayacak güvence denetimine uzak oldukları tespit edilmiştir. Sürdürülebilirlik raporu hazırlayan işletmelerin sadece çok küçük bir yüzdesinin raporlarını güvence denetiminden geçirmiş olmaları, konuyla ilgili farkındalık düzeyinin hala çok düşük olduğunu göstermektedir. Bu anlamda gerek mesleki kuruluşlar gerekse güvence sağlayıcılar güvence denetiminin işletmeye faydalarına yönelik farkındalık seminerleri düzenleyerek işletmelerin bu konuda aydınlanmalarını sağlamalıdır.

Bu çalışma, kurumsal sürdürülebilirlik raporlarının işletmelerce dış güvence denetimine tabi tutulma oranının oldukça az olduğunu gözler önüne sermektedir. Bu çalışmaya benzer nitelikte, sektör, işletme büyüklüğü ve yıl bazında veya işletmelerin sürdürülebilirlik raporlarını hazırlarken dikkate aldıkları rehber (bu çalışmada GRI Rehberi alınmıştır) farklılaştırılmak suretiyle çalışmalar hazırlanabilir. Ayrıca bu çalışmada GRI Rehberine göre raporlama yapan Türkiye firmaları ele alınmış olup, araştırmanın kapsamı farklı ülkeler kullanılarak genişletilebilir.

## KAYNAKÇA

- AccountAbility. 2008. AA1000 Assurance Standard 2008, London.
- AccountAbility. 2009. Guidance for AA1000AS (2008) Assurance Providers, London.
- Altıntaş, N. N. 2011. Bağımsız Denetim ve Vergi Denetimi Dışındaki Güvence Hizmetleri: Türkiye’deki Uygulamalar Hakkında Bir Araştırma, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Atabay, E. 2018. Destek Hizmet Kuruluşlarındaki Kontrollere Yönelik Güvence Hizmetleri (GDS3402) Türkiye’de Finansal Sektördeki Farkındalığın Ölçümlemesi, Türkiye Bankalar Birliği, Yayın No: 324, İstanbul.
- Borsa İstanbul. 2014. Şirketler için Sürdürülebilirlik Rehberi, İstanbul.
- Braam, G. ve R. Peeters. 2018. “Corporate Sustainability Performance and Assurance on Sustainability Reports: Diffusion of Accounting Practices in the Realm of Sustainable Development”, Corporate Social Responsibility and Environmental Management, 25.
- Celayir, D. 2019. “Kurumsal Yönetim Açısından Sürdürülebilirlik Raporlarının Güvencesi ve Borsa İstanbul (BIST) Sürdürülebilirlik Endeksi Üzerinde Bir İnceleme”, V. European Congress on Economic Issues, 25-27 Nisan, Bakü.
- DQS Competence for Sustainability (CFS), 2016. Sustainability Reporting: Third-Party Assurance, <https://dqs-cfs.com/wp-content/uploads/2016/03/DQS-GRI-eng.pdf> (Erişim Tarihi: 14.04.2019).
- Coşkun, İ. L. 2017. Sürdürülebilirlik Modeli, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/neden-surdurulebilirlik-raporu/385146> (Erişim Tarihi: 07.05.2019).

- CPA Avustralia. 2012. A Guide For Assurance on SME Sustainability Reports.
- Çokmutlu, M. E. ve Ş. Ok. 2019. “Borsa İstanbul Sürdürülebilirlik Endeksi İşletmelerinin Sera Gazı Beyanlarına Yönelik Güvence Denetimleri: ISAE 3410 Güvence Denetim Standardına İlişkin Bir Araştırma”, IBAD Sosyal Bilimler Dergisi, 5.
- Deegan, C. M., B. J. Cooper ve M. Shelly. 2006. “An investigation of TBL report assurance statements: UK and European evidence”, *Managerial Auditing Journal*, 21 (4).
- Farooq, M.B. ve C. De Villiers. 2019. Sustainability Assurance: Who Are the Assurance Providers and What Do They Do? In S. Arvidsson (Ed.), *Challenges in Managing Sustainable Business: Reporting, Taxation, Ethics and Governance*. Palgrave Macmillan.
- Fernandez-Feijoo, B., S. Romero ve S. Ruiz. 2018. “Financial Auditor and Sustainability Reporting: Does it matter?”, *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 25.
- Fernandez-Feijoo, B., S. Romero ve S. Ruiz. 2016. “The Assurance Market of Sustainability Reports: What do Accounting Firms do?”, *Journal of Cleaner Production*, 139.
- Frost, G., ve N. Martinov-Bennie. 2010. *Sustainability Reporting Assurance: Market Trends and Information Content*. Southbank, VIC: CPA Australia.
- Global Reporting Initiative. 2013. *The External Assurance of Sustainability Reporting, Research and Development Publications*, Hollanda.
- Junior, R. M., P. J. Best J. ve Cotter. 2014. “Sustainability Reporting and Assurance: A Historical Analysis on a World-Wide Phenomenon”, *J Bus Ethics*, 120.
- Kardeş Selimoğlu, S. ve A. Özsözgün Çalışkan. 2016a. “Sürdürülebilirlik Bağlamında: Uluslararası Güvence Denetim Standardı GDS (ISAE) 3410 – Sera Gazı Beyanları – I”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 47.
- Kardeş Selimoğlu, S. ve A. Özsözgün Çalışkan. 2016b. “Sürdürülebilirlik Bağlamında: Uluslararası Güvence Denetim Standardı GDS (ISAE) 3410 – Sera Gazı Beyanları – II”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 48.
- Lokuwaduge, C. S., A. Armstrong ve A. Ediriweera. 2015. “Independent Assurance of Sustainability Reports of Mining Sector Companies in Australia”, 12th International Conference on Business Management, University of Sri Jayewardenepura, 7-8 Aralık, Sri Lanka.
- Manetti, G. ve L. Becatti, L.2009. “Assurance Services for Sustainability Reports: Standards and Empirical Evidence”, *Journal of Business Ethics*, 87.
- Mock, T. J., C. Strohm ve K. M. Swartz. 2007. “An Examination of Worldwide Assured

- Sustainability Reporting”, Australian Accounting Review, 17 (41).
- Moroney, R., C. Windsor ve Y. T. Aw. 2012. “Evidence of Assurance Enhancing the Quality of Voluntary Environmental Disclosures: An Empirical Analysis”, Accounting & Finance, 52 (3).
- Özbirecikli, M. 2006. “Çevresel Etik ve Sosyal Denetim: Küresel Girişimler ve Türkiye’deki Uygulamalar Üzerine Mukayeseli Bir İnceleme”, Muhasebe ve Finansman Dergisi (MUFAD), 31.
- Panning, M., B. O’dwyer ve G. Georgakopoulos. 2019. “Processes of Auditability in Sustainability Assurance – the Case of Materiality Construction”, Accounting and Business Research, 49 (1).
- Perego, P. 2009. “Causes and Consequences of Choosing Different Assurance Providers: An International Study of Sustainability Reporting”, International Journal of Management, 26 (3).
- Sultankhanova, G., S. S. Yanık ve Y. Ayanoglu. .2019. “Sürdürülebilirlik Raporlarına Verilen Güvence Beyanlarının İçerik Analizi”, Muhasebe ve Denetime Bakış, (58).