



## GÜVENCE DENETİMİNİN SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORLARININ GÜVENİLİRLİĞİ ÜZERİNE ETKİSİNİN ARAŞTIRILMASI\*

### INVESTIGATION OF THE EFFECT OF ASSURANCE AUDIT ON THE RELIABILITY OF THE SUSTAINABILITY REPORTS

Gulnur SULTANKHANOVA<sup>1</sup>, Serap Sebahat YANIK<sup>2</sup>



1. Dr., Ahmet Yesevi Uluslararası Türk-Kazak Üniversitesi, s\_gul@mail.ru,  
<https://orcid.org/0000-0002-1358-1778>
2. Prof. Dr., Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, serap.yanik@hbv.edu.tr,  
<https://orcid.org/0000-0001-7525-8717>

**Makale Türü** Article Type  
Araştırma Makalesi Research Article

**Başvuru Tarihi** Application Date  
15.09.2020 09.15.2020

**Yayına Kabul Tarihi** Admission Date  
11.08.2021 08.11.2021

**DOI**  
<https://doi.org/10.30798/makuiibf.795586>

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

#### Öz

Bu çalışmada sürdürülebilirlik raporunda yer alan bilgilere verilen ağırlığın güvence denetiminden geçme gerekliliğine etkisini regresyon analizi ile tespit etmek hedeflenmiştir. Araştırma verilerinin elde edilmesinde birincil veri toplama yöntemlerinden anket yöntemi kullanılmış ve verilerin toplanması yüz yüze görüşmeler yoluyla elde edilmiştir. Çalışma kapsamında Ankara ilindeki üniversitelerde muhasebe finans alanındaki 52 öğretim üyesi, 111 lisansüstü öğrencisi, Ankara ilinde faaliyet gösteren denetim şirketinde çalışan 180 denetçi ankete katılmıştır. Sürdürülebilirlik raporunda yer alan bilgilere verilen ağırlığın güvence denetiminden geçmesi gerekliliğine üzerine etkisi araştırılmak için regresyon analizi kullanılmış ve analiz sonucunda; öğretim üyeleri sürdürülebilirlik raporunda en çok sosyal bilgilere ağırlık verildiğinde güvence denetiminden geçmesi gerekliliğini istedikleri tespit edilmiştir. Lisansüstü öğrencileri için sürdürülebilirlik raporunda en çok ekonomik bilgilere önem verildiğinde güvence denetiminden geçmesini arz ettikleri ortaya konulmuştur. Meslek mensupları için sürdürülebilirlik raporunun güvence denetiminden geçmesine öncelikle çevresel bilgiler etkilediği belirlenmiştir.

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

#### Abstract

In this study, it has been aimed to determine by regression analysis the effect of the weight given to the information in the sustainability report on the requirement to pass the assurance audit. One of the primary data collection methods used in the collection of research data is the survey method, and the collection of data is obtained through face-to-face interviews. Within the scope of the study, 52 faculty members, 111 graduate and doctoral students in the field of accounting finance at universities in Ankara, 180 auditors working in the audit company operating in Ankara. Regression analysis was used to investigate the effect of the information contained in the stability report, the need for safety checks and the resulting analysis; it was found that the sustainability report of most teachers indicated that they wanted them to pass a safety check when the focus was on social information. In the sustainability report for graduate and doctoral students, it was revealed that they wish to undergo an assurance audit when the most emphasis is placed on economic information. It has been determined that the sustainability report for professionals is primarily affected by environmental information passing through the assurance audit.

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

## **EXTENDED SUMMARY**

### **Research Problem**

The study aims to determine with regression analysis, the impact of the weight given to the economic, social, and environmental information in the sustainability report when undergoing an assurance audit.

### **Research Questions**

In which sectors and which one of the economic, social, and environmental information should be weighted in the sustainability reports published by businesses? In which sectors, sustainability reports published by businesses should pass an assurance audit? How does the weight given to the information contained in the sustainability report affect the necessity of passing the assurance audit?

### **Literature Review**

When analyzing the literature related to the topic, the reliability gap of the sustainability reports, the audit reliability has been decreased, and concerning whether the information in sustainability reports are reliable or not, it is found that assurance audit played an important role in the works. When investigating the literature in Turkey, it is observed that there are studies related to the types and levels of these services' reliability, rather than the studies that regularly write about the reliable services in general. As the subject is still new in the worldwide as well as in Turkey, scientific studies conducted on the assurance audits of their sustainability reports, seem insufficient at the world scale. Therefore, we can clearly say that there is a need for academic studies on assurance audit given to the sustainability reports within the framework of international audit and assurance agreements standards.

### **Methodology**

A survey was conducted to collect primary data for this research. At the end of the study, 54 members of the teaching staff, 120 master's and doctoral students were surveyed in Ankara province. 185 authorized auditors working in the state control, audit and inspection institutions also agreed and contributed to the survey.

### **Results and Conclusions**

As a result of the study, in the sustainability report of the teaching staff members, it was determined the necessity of assurance audit when the most weight is given to social information. When the most important is given to the economic information in the sustainability report of graduate students, it was found that they should submit them to pass an assurance audit. As for professionals mentors, it has been determined that environmental information primarily affects the sustainability report passing through an assurance audit.

## 1. GİRİŞ

İşletmelerin doğal çevre üzerindeki etkisi ve kaynakların uzun vadeli kullanılabilirliği konusundaki artan farkındalık, sürdürülebilirlik raporunun ortaya çıkmasına neden olan etmenlerdendir (Watson, 2012). Sürdürülebilirlik raporuna duyulan ihtiyacın bir diğer nedeni ise işletmelerin raporlarında yer alan bilgi ile yatırımcıların işletme hakkında karar vermek için ihtiyaç duydukları bilgi arasındaki farktır (Topçu ve Korkmaz, 2015). Ayrıca yatırımcıların yatırım kararı almak için sadece finansal raporlardaki veriler ile değil, sosyal ve çevresel faktörleri de dikkate alarak işletmenin durumunu görmek ve işletmenin sürdürülebilirliğini test etmek istemelerinden kaynaklanmaktadır (Gençoğlu ve Aytaç, 2016).

Sürdürülebilirlik raporları işletmenin çevresel, ekonomik ve sosyal performansını açıklamada işletme raporlamasının kapsamını genişletmektedir (Clikeman, 2004). Başar ve Başar (2006) sürdürülebilirlik raporları işletme içi ve işletme dışı menfaat sahiplerine finansal olmayan bilgi sunan raporlardır şeklinde tanımlamaktadır. Sürdürülebilirlik raporunda işletmelerin sadece sattıkları ürünler, kârlılık oranları veya borsadaki hisselerinin değerleri değil, başta çalışanları olmak üzere, faaliyette bulunduğu topluma ve çevreye karşı ne kadar duyarlı olduğu önemli olmaktadır (Kağnıcıoğlu, 2009).

Sürdürülebilirlik raporlarının faydasını optimal kılmak için onu doğru bir şekilde düzenlemek gerekir. Fazla açıklama, daha iyi raporlamaya eşit değildir. Bununla birlikte sürdürülebilirlik raporunda finansal olmayan bilgiler yer aldığı için raporun kullanıcılar tarafından okunmasını zorlaştırabilir (Wild ve Staden'den aktaran Alagöz vd., 2018). Raporu hazırlamada geniş bir bilgi seti değil, okuyucuların işletme hakkında karar alması için bağlantılı ve karşılaştırılabilir bir biçimde değerlendirmesini gerektiren önemli ve birbirine bağlı bilgiler olmalıdır. Aynı zamanda bu bilgilerin anlaşılır olması da gerekir. Bu kapsamda sürdürülebilirlik raporlarının standartlara uygun bir şekilde hazırlanması için güvence denetiminden geçmesi önemlidir (Mammatt, 2009). Muhasebe meslek mensupları finansal ve finansal olmayan bilgilerin doğru bir şekilde ölçülebilmesi ve bunların doğruluğunun güvence altına alınabilmesi ve ilgili bilgilerin raporlara yansıtılmasını sağlayabilirler (ACCA, 2008; Jones ve Solomon 2010).

Ayrıca sürdürülebilirlik raporunun meslek mensupları tarafından gözden geçirilmesi karar alıcılar için işletmenin değerlendirilmesinde kullanılacak daha kapsamlı verilerin elde edilmesi mümkün olabilmektedir. (ACCA, 2008; IFAC, 2015).

Güvence denetimi sayesinde sürdürülebilirlik raporundaki bilgilerin güvenilirliği sağlanabilir. Dolayısıyla güvenli bilgi karar alıcılar açısından oldukça önemlidir. Çünkü yatırımcılar karar aşamasında güvenilir bilgilere ihtiyaç duyarlar. Meslek mensuplarının güvence denetiminden geçen bilgilerin kalitesini maksimum hale getirmek bakımından sorumlulukları bulunmakta ve böylece işletmenin yönetimine de fayda sağlamaktadır (Sipahi ve Arsoy, 2012).

Sürdürülebilirlik raporu Türkiye’de gönüllü olarak düzenlenmekte ve özellikle son yıllarda sürdürülebilirlik uygulamaları konusunda önemli adımlar atılmıştır. WBCSD ve PWC tarafından yatırımcıların işletme ile ilgili karar almasını etkileyen bilgiler araştırıldığında yatırımcılar sürdürülebilirlik raporunun güvenilirliğini artırmak için şirketlerin yayınladığı sürdürülebilirlik raporlarının güvence denetiminden geçirilmesini istemişlerdir (PricewaterhouseCoopers, 2018). “Güvence denetimi; bilgi veya süreçten fayda sağlayan kullanıcıların denetim konusu ile ilgili güvence seviyelerini arttırmaya yönelik, denetçi veya uzman kişiler tarafından belirli ölçütlere göre gerçekleştirilerek yeterli ve uygun kanıt elde edilmesi ve bu kanıtlardan yola çıkarak bir güvence raporunun hazırlanmasını sağlayan hizmettir” (GDS 3000, md:12 (i)). Birçok konuda güvence denetimi verilebileceğinden dolayı çalışmada sürdürülebilirlik raporuna verilen güvence denetimi ele alınmıştır. Güvence denetiminden geçen sürdürülebilirlik raporu üçüncü tarafın verdiği güvence raporu ile sunulmaktadır.

Genel olarak literatür incelendiğinde, sürdürülebilirlik raporlarına verilen güvence denetimi üzerine yapılan çalışmaların yetersiz olduğu gözlenmektedir. Dolayısıyla, sürdürülebilirlik raporlarına verilen güvence denetimi ile ilgili akademik çalışmalara gereksinimin olduğu açıktır. Bu sebepten dolayı araştırmada sürdürülebilirlik raporunda yer alan bilgilere verilen ağırlığın güvence denetiminden geçme gerekliliğine etkisini tespit etmek amaçlanmıştır. Çalışmada denetim şirketlerinde çalışan meslek mensuplarının ve sürdürülebilirlik raporu kullanıcılarının sürdürülebilirlik raporundaki bilgilerin güvence denetiminden geçmesinin etkisini tespit etmek amacıyla ankete dayalı bir çalışma yapılmıştır.

## **2. SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORUNA VERİLEN GÜVENCE DENETİMİNE İLİŞKİN ALAN LİTERATÜRÜ**

Sürdürülebilirlik raporlamasındaki artan ilerleme ile birlikte sürdürülebilirlik raporlarına verilen güvence denetimi de yaygınlaşmaktadır (KPMG, 2015). Konu ile ilgili literatür incelendiğinde sürdürülebilirlik raporlarının güvenilirlik açığı güvence denetimi ile azaltıldığı ve sürdürülebilirlik raporundaki bilgilerin güvencesiz olup olmadığı konusunda güvence denetimi önemli bir görev üstlendiği vurgulanmaktadır.

Jones ve Solomon (2010) çalışmalarında sürdürülebilirlik raporuna verilen güvence denetiminin gerekli olup olmadığını tespit etmeyi amaçlamışlardır. Çalışmada röportaj yöntemi kullanılarak İngiltere'deki büyük 20 şirketin yönetim kurulunun temsilcileri ile görüşme yapılmıştır. Çalışmada sürdürülebilirlik raporuna dışarıdan sağlanan üçüncü tarafın görüşü ve önerilerin dahil edilmesi bilgilerin doğruluğunu artırdığı ve şirket için temel riskleri belirlemeye yardımcı olduğu, sonucuna ulaşmışlardır. Ayrıca güvence denetimi yatırımcıların güven algısını arttırdığını ve şirketlerin iç yönetim sistemlerini kontrol etmek için iyileştirme aracı olarak da güvence denetimine ihtiyaç duyduklarını belirtmişlerdir.

Fonseca (2010) tarafından yapılan çalışmada Uluslararası Madencilik ve Metaller Konseyi üyesi şirketlerin yayınladığı sürdürülebilirlik raporlarını incelenmiştir. Araştırma kapsamındaki 16

sürdürülebilirlik raporunun 9'u güvence raporu ile sunulmuştur. Çalışmada güvence raporu ile sunulan sürdürülebilirlik raporlar analiz edilmiştir. Yazar çalışmanın sonucunda güvence denetimi şirketlerin şeffaflığını ve sürdürülebilirlik hesap verebilirliğini artırmaya yönelik bir aracı olduğunu savunmuştur.

Dhaliwal ve diğerleri (2011) yaptıkları çalışmada panel analizi yapılmıştır. Yapılan analizde 31 ülkeden seçilen şirketlerin verileri kapsamaktadır. Çalışmada finansal olmayan bilgilerin güvence denetiminden geçmesi ile şirketin sermaye yapısı arasında ilişki olup olmadığını belirlemeyi hedeflemişlerdir. Çalışmanın sonucunda şirketin sunduğu finansal olmayan bilgilerin güvenilirliğinin artması şirketin kredibilitasını de arttırdığını savunmuşlardır. Sürdürülebilirlik raporlarının güvence denetiminden geçmesi şirketin öz sermaye maliyetin indirebilirliğini ve yatırımcılar yatırım yapma konusunda daha fazla istekli olduğunu vurgulamışlardır.

Perego ve Kolk (2012) çalışmalarında Fortune Global 250 şirketin verilerinden oluşan panel analizi yapılmıştır. Çalışmada 1998-2008 on yıllık süre zarfında sürdürülebilirlik raporlarına verilen güvence raporları incelenmiştir. Perego ve Kolk araştırmalarında güvence denetiminin gelişimini belirlemeyi hedeflemişlerdir. Çalışmada güvence denetiminin kalitesini belirlemek için belli göstergeleri dikkate alarak ölçme kriterleri oluşturmuşlardır. Önerilen bu kriterleri esas alarak güvence raporlarının içeriğini analiz etmişlerdir ve aynı zamanda güvence denetiminin kalitesini de değerlendirmişlerdir. Araştırmanın sonuçlarına göre 1999 yılında güvence raporlarının ortalama puan 9,72 iken 2008 yılında ise 12,93 puana yükselmiştir. Dolayısıyla güvence denetiminin kalitesi yıl geçtikçe yükseldiği görülmüştür. Yükselme görülmesine rağmen gelişme hızının oldukça yavaş olduğu belirlenmiştir çünkü 2008'deki puan 2005 yılına göre sabit kalmıştır. Çalışmada çevreyi daha fazla kirleten sektörlerin sürdürülebilirlik raporlarındaki güvence kalitesinin daha yüksek olduğunu belirtmişlerdir. Çalışmanın sonucunda farklı sektör türleri ve güvence sağlayıcıları gibi faktörler güvence denetiminin kalitesine ve sürdürülebilirlik raporunun güvenilirliğine etkilediği ulaşılmıştır.

Zorio ve diğerleri (2015) çalışmalarında 2005-2010 yıllar aralığındaki İspanya'nın sermaye piyasasında listelenen 130 şirketin güvence denetiminden geçen 780 sürdürülebilirlik raporunun içerik analizi yapılmıştır. Araştırmadaki verilere şirketlerin web sitelerinden ulaşılmıştır. Çalışmada güvence denetiminin önemini ölçmek hedeflenmiştir. Yazarlar sürdürülebilirlik raporlarına verilen güvence raporunu şirketin sürdürülebilirlik stratejisinin oluşturulmasında başarılı bir unsur olarak tanımlamışlardır. Çalışmanın sonucunda sürdürülebilirlik raporuna verilen güvence denetimi bilginin güvenilirliğini ve aynı zamanda paydaşların güvenini artırdığı sonucuna varılmıştır.

Gürtürk ve Hahn (2016) yaptıkları çalışmalarında Birleşik Krallık FTSE 100 ve Alman DAX ve MDAX borsalarındaki şirketlerin 2013 yılı yayınladığı sürdürülebilirlik raporlarındaki güvence raporlarını incelemişlerdir. Araştırmada içerik analizi yöntemi ile güvence raporlarının içeriği, uygulanan standartlar, güvence sözleşmeleri ve güvence beyanı veren taraflar analiz edilmiştir. Araştırmanın sonucunda uzmanlar ile denetçiler tarafından verilen güvence raporlarının arasında fark

olduğu, ayrıca güvence denetimindeki uygulanan prosedürler ve kullanılan standartlar da farklı olduğunu ortaya çıkartmışlardır. Denetçilere göre uzmanlar tarafından verilen güvence denetim prosedürlerinde daha geniş çeşitlilikte yöntemler uygulandığı sonucuna ulaşmışlardır.

Schelluch ve Gay (2016) tarafından yapılan çalışmada sürdürülebilirlik raporuna verilen güvence raporunun olumlu veya olumsuz görüş türünün rapor kullanıcıların güven seviyesi üzerindeki etkisi incelenmiştir. Araştırmada denetçi, şirket muhasebecileri ve hisse sahipleri olmak üzere üç grubun (653 katılımcı) görüşleri anket uygulayarak alınmıştır. Araştırmanın sonucunda olumsuz görüş verilen sürdürülebilirlik raporuna göre güvence raporunda olumlu görüş verilen sürdürülebilirlik raporlarının bilgileri daha fazla güvenli olduğu tespit edilmiştir. Sonuç olarak sürdürülebilirlik raporuna verilen güvence raporu bilgi kullanıcıların güven algısına etkilemektedir. Ayrıca katılımcı gruplarının güven seviyesi arasında fark olmadığı tespit edilmiştir.

KPMG (2017) tarafından yapılan araştırmalarda, güvence denetimi uygulamalarını içeren mevcut sürdürülebilirlik raporlaması durumu açıklanmıştır. Dünyadaki en büyük 250 şirketin %90'ından fazlasının (G250) sürdürülebilirlik raporu hazırladığı ve bu şirketlerin neredeyse üçte ikisinden fazlası (%67) güvence denetiminden geçtiği tespit edilmiştir. Ayrıca, en çok güvence sağlayıcıları denetim şirketlerinin olduğu belirtilmiştir. Güvence kapsamı ile ilgili olarak, birkaç ülkedeki en büyük 100 şirketi araştırdığında şirketlerin %50'si sürdürülebilirlik raporundaki tüm bilgileri güvence altına alınmış olduğunu tespit edilmiştir. Araştırılan şirketlerin %34'ü seçilmiş bilgileri, %5'i seçilmiş bölümleri ve %11'i bölümlerin kombinasyonunu güvence altına alındığı tespit edilmiştir.

Boiral ve Diouf (2017), çalışmalarında 2006 – 2013 yılları arasında madencilik ve enerji sektöründe faaliyet gösteren firmaların yayınlamış olduğu 301 rapor çalışma kapsamına dahil edilmiştir. Çalışma sonucunda sürdürülebilirlik raporları için düzenlenmiş olan güvence raporlarının üçte ikilik kısmının sınırlı seviyede güvence sağladığı tespit edilmiştir. Bu durum sürdürülebilirlik raporlarına verilen güvence denetiminde doğrulama sürecinin kapsamlı bir şekilde yapılmadığı ve sonuca ihtiyatlı bir yaklaşım sergilendiği şeklinde yorumlamışlardır.

Konu ile ilgili yapılan çalışmalara göre finansal bilgiler için bağımsız denetim, sürdürülebilirlik raporlarındaki finansal olmayan bilgiler için ise güvence denetimi gerekli olduğu görülmüştür. Kurumsal itibarı oluşturmayı hedefleyen şirketler sürdürülebilirlik raporlarının kalitesini geliştirmek için güvence denetimi yaptırmaktadır (Simnett vd., 2009). Ancak, literatürde yer alan araştırmalarda sürdürülebilirlik raporunun güvence denetiminden geçmesi henüz zorunlu olmadığı için olması gereken seviyeden daha düşük olduğu sonucuna ulaşılmıştır (Ball vd., 2000; O'Dwyer ve Owen, 2005; Gürtürk ve Hahn, 2016).

Türkiye'de yapılan literatür incelendiğinde güvence hizmetlerini genel bir şekilde kaleme alan çalışmalardan daha çok bu hizmetlerin türleri ve güvence düzeyleri ile ilgili araştırmaların olduğu görülmektedir.

Türkiye'de güvence denetimi ile ilgili ilk araştırma Altıntaş (2011) tarafından yapılmıştır. Çalışmada, denetim şirketlerindeki meslek mensuplarının güvence hizmetlerini hangi konuda gerçekleştirdikleri ve söz konusu hizmetlerle ilgili görüşlerinin ortaya konulması amaçlanmıştır. Bu amaç doğrultusunda araştırma, Türkiye'de "Sermaye Piyasası Mevzuatı" kapsamında bulunan İstanbul ilinde bağımsız denetim şirketlerindeki meslek mensupları üzerinde gerçekleştirilmiştir. Araştırmaya göre, karbon emisyonları beyanlarına ve sürdürülebilirlik raporlarına ilişkin güvence hizmetleri gibi hizmetlerin meslek mensuplarınca hemen hemen hiç verilmediğini, "üzerinde mutabık kalınan işlem sözleşmeleri" türü güvence hizmetlerinin ise diğerlerine göre en fazla verilen hizmet türü olduğu sonucuna ulaşılmıştır. "Meslek mensuplarına göre, güvence hizmetleri verilmesini olumsuz yönde etkileyen en önemli faktör, meslek mensuplarının bu hizmetlerin konusu hakkında bilgilerinin yetersiz olması ve hizmetlerin uygulanmasına ilişkin ulusal standartların olmayışıdır". Araştırmadan elde edilen bir diğer sonuç; bağımsız denetim dışındaki güvence hizmetinin yaygınlaşmasında rol oynayan önemli faktörlerin; "bilgi teknolojilerindeki gelişmeler", "küreselleşme", "güvence hizmetlerine olan talep" faktörleri olduğudur. Çalışmada, güvence hizmetleri konusunun genel olarak ele alındığı görülmektedir.

Yanık ve Çil Koçyiğit (2014) çalışmalarında halka açık şirketlerde düzenlenmesi gereken izah namede yer alan proforma finansal bilginin onaylanmasına ilişkin GDS 3000 ele alınmış ve ülkemiz mevzuatı açısından Sermaye Piyasası Kurulu'nun bu konuyla ilgili düzenlemelerine yer verilmiştir. Çalışmanın Türkiye'de ISAE 3000'nin anlaşılmasına katkı sağlamak yanında, proforma finansal bilgiler üzerine bağımsız güvence raporuna ulaşılan işletmelerde, raporların SPK tarafından yayımlanan izah name hazırlama kılavuzunda atıfta bulunulan ISAE 3000'e uygun olarak düzenlenip düzenlenmediğinin ortaya konulması amaçlanmıştır. Çalışmanın sonucunda Proforma Finansal Bilgiler Üzerine Bağımsız Güvence Raporu'na ulaşılan işletmelerde, bağımsız güvence raporlarının ISAE 3000 çerçevesinde ve söz konusu bu standarda uygun bir şekilde düzenlendiği görülmüştür.

Uyar (2016) tarafından yapılan çalışmada güvence hizmetlerini tanıtarak güvence denetimi standartları hakkında bilgi vermek daha sonra güvence hizmetleri içerisinde önemli bir yer tutan ileriye yönelik finansal bilginin incelenmesi konusunu detaylı bir şekilde açıklamayı hedeflemiştir. Konu Türkiye uygulaması açısından yeni olduğundan kavramsal çerçeve ile yetinilmiştir.

Dinç ve Atabay (2016) yaptıkları çalışma kapsamında, güvence hizmetleriyle ilgili mevcut çalışmalara yer verilmiş ve ardından güvence denetim hizmetlerinin tanımı, türleri, unsurları, amaçları ve güvence denetim süreci anlatılmaya çalışılmıştır. Çalışmada Kamu Gözetim Kurumu tarafından yayınlanan denetim standartları içinde yer alan güvence denetim standartlarının tanıtılması amaçlanmıştır. Çalışmada güvence denetim hizmetlerinin genel hatlarıyla tanıtılmaya çalışılmıştır.

Selimoğlu ve Çalışkan (2016) çalışmalarında Sürdürülebilirlik ile ülkemiz için çok yeni ve daha önce hiç ele alınmamış bir konu olan "Uluslararası Güvence Denetimi Standardı GDS (ISAE) 3410 Sera Gazı Beyanlarına İlişkin Güvence Standardı" sürecinin ilişkisini açıklamak ve bu standarda ilişkin



raporlanmanın nasıl yapılacağına dair bu alanda çalışan akademisyenlere ve uygulamacılara bir yol haritası sunmayı amaçlamışlardır. Çalışmanın sonucunda işletmelerce raporlanan sera gazı salınımıyla ilgili muhasebeleştirme ve raporlama süreçlerinin iyi bir şekilde yapılandırılmış olmasının yanında, üretilen bu bilgilerin “Uluslararası Güvence Hizmetleri Standardı GDS (ISAE) 3410 Sera Gazı Beyanlarına İlişkin Güvence Standardı” uyarınca denetlenmesi ve bu denetim sonucunun paydaşlara iletilmesi de önemli bir güvence yaratmaktadır. Bu güvence hizmeti, karbon ayak izi verilerinin yanlış açıklanma riskini azaltma, şirket aleyhindeki çevresel iddialara karşı güvence yaratma, yöneticilerin ve yatırımcıların karbon emisyon verilerine dayalı kararları için tutarlı, güvenilir ve objektif veri sağlama gibi avantajlar sağladığını ortaya koymuşlardır.

Yanık ve Öztürk (2016) yaptıkları çalışmalarında GDS 3400 standardının anlaşılmasına katkı sağlamak ve de ileriye yönelik finansal bilgiler üzerine güvence raporuna ulaşılabilen işletmeler varsa, işletmelerin bu raporlarının GDS 3400’e uygun olarak düzenlenip düzenlenmediğinin ortaya konulması amaçlanmıştır. Çalışmada 2010 yılından itibaren Sermaye Piyasası Kurulu’na gönderilen izah namelere ulaşılarak, bu izah namelerde yer alan kar tahminleri ve beklentileri başlığı altında yapılması beklenen açıklamaların GDS 3400 kapsamında incelenmiştir. Çalışmanın sonucunda izah namelerine ulaşılan işletmelerin hiçbirinde, açıklanması ihtiyari olan, kar tahmin ve beklentilerine yer verilmediği görülmüştür. Dolayısı ile bağımsız güvence raporlarına da rastlanmamıştır. Ancak; kar tahmin ve beklentileri yapılmamış olmakla birlikte; işletmelerin bu durumu açıklama şekilleri de farklılık gösterdiğini tespit etmişlerdir.

Atabay ve Dinç (2017) tarafından, GDS 3402 standardının tanıtılmasını, tarafların (destek hizmeti alan işletmeler, destek hizmeti veren işletmeler ve denetçiler) standart ile ilgili farkındalık düzeylerinin ve bu denetim türünün Türkiye’de uygulanabilirliğine yönelik düşüncelerinin tespit edilmesini amaçlayan doktora tezi hazırlanmıştır. Araştırma sonucunda, GDS 3402 standardına konu tarafların farkındalık düzeylerinin düşük olduğu, Türkiye’de bu denetim türünün uygulanabilir olduğunu düşündükleri ve fakat düzenleyici kuruluşlarca bu denetimin zorunlu hale getirilmesi ve işletmelere pozitif değer katma potansiyeline sahip olduğu fikrinin işletmelerce benimsenmesi gibi faktörlerin uygulanabilirlik düşüncesinin oluşumunda etkili oldukları tespiti yapılmıştır.

Aslan ve Demirkan (2017) çalışmalarında ilgililerin karar alınmasında işletmelerin sunduğu bilginin güvenilirliğini arttırmaya yardımcı olması için talep ettikleri güvence denetimini açıklamayı hedeflemişlerdir. Çalışmanın sonucunda finansal bilgiler dışındaki bilgilerin güvenilirliği güvence denetimi ile sağlandığını ve bu alanın Türkiye’de henüz bilinmediğini belirtmişlerdir. Teknolojik gelişmelerin ülkeleri, ekonomileri, finansal piyasaları ve işletmeleri birbirlerine yakınlaştırması sebebiyle güvence denetiminin yaygınlaşacağı düşüncesinde olduklarını sunmuşlardır.

Özerhan ve Sultanoğlu (2017) çalışmalarında sürdürülebilirlik raporu kapsamında, BIST Sürdürülebilirlik Endeksi’nde yer alan 42 işletmenin 2015 yılı için sürdürülebilirlik raporlarında çevre



ile ilgili olarak hangi bilgileri sunduğu ve bu bilgilerin doğruluğuna ilişkin güvence denetiminin yapıp yapılmadığını ortaya koymayı amaçlamışlardır. Çalışmada işletmelerin çevresel bilgi raporlama seviyesindeki standardizasyon eksikliği nedeniyle, paydaşlara bilgi aktarımında tutarlılık ve karşılaştırılabilirliği sağlayamadığını gösterilmiştir. Ayrıca, güvence denetiminin çok düşük seviyede olduğu, Endekste sadece iki şirketin güvence denetimi yaptırdığı tespit edilmiştir. Türkiye’de raporlamada standardizasyona gidilmesi ve güvence denetiminin artırılması, çevreyi de içeren finansal olmayan bilgilerin, paydaşlara daha tutarlı, karşılaştırılabilir ve şeffaf bir şekilde sunulmasını sağlayacağı sonuçlarına ulaşmışlardır.

Sultankhanova vd. (2019) yaptıkları çalışmalarında kurumsal sürdürülebilirlik portalına ve Borsa İstanbul Sürdürülebilirlik Endeksine kayıtlı şirketlerinin 2013-2017 yılları arasında yayımlanmış 391 adet sürdürülebilirlik raporu gözden geçirilmiş ve 35’inin güvence denetiminden geçtiği belirlenmiş olup 16 işletmeye 35 adet sürdürülebilirlik raporunun güvence beyanları incelenmiştir. Yapılan analizlerin sonucunda uygulanan güvence denetimi standartları, denetim prosedürleri ve sürdürülebilirlik raporunda güvence altına alınan seçili bilgiler, güvence denetimini sunan taraflar açısından farklılıklar gösterdiği saptanmıştır.

Türkiye’de bu çalışma konusu ile birebir örtüşen akademik çalışma bulunmamaktadır. Ancak, genel olarak güvence hizmetlerini konu alan, güvence hizmetleri kapsamına giren denetim türlerini teorik olarak açıklayan, çeşitli denetim firmalarının, kuruluşların veya üniversite öğretim elemanlarının yayınları ve makaleleri bulunmaktadır. Güvence denetimlerine yönelik uygulamalı ve yol gösterici nitelikte çalışmaların olmaması literatürün önemli eksikliği olarak nitelendirilebilir.

### **3. ARAŞTIRMA**

#### **3.1. Araştırmanın Metodolojisi**

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

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

Ankara ilindeki üniversitelerin internet sayfasındaki Muhasebe-Finansman Bilim Dalı öğretim üyelerinin ve lisansüstü öğrencilerinin sayısı alınarak araştırmanın evren büyüklüğü hesaplanmış ve %95 güven seviyesinde önerilen örneklem büyüklüğü elde edilmiştir. KGK’nın internet sayfasında

Ankara ilindeki denetim firmalarının sayısı alınmıştır. Denetim kadrosu ile ilgili yeterli bilgileri denetim şirketlerine telefonla aranarak bilgi alınmıştır. Denetim şirketlerinde çalışan denetçilerin sayısını dikkate alarak araştırmanın evren büyüklüğü hesaplanmıştır.

- Muhasebe-Finansman Bilim Dalı öğretim üyelerinin Evren Büyüklüğü = 65  
%95 güven seviyesinde önerilen örneklem büyüklüğü = 54
- Lisansüstü öğrencileri yaklaşık evren büyüklüğü = 150  
%95 güven seviyesinde önerilen örneklem büyüklüğü = 120
- Denetçilerin evren büyüklüğü = 260  
%95 güven seviyesinde önerilen örneklem büyüklüğü = 185

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

## 3.2. Araştırmanın Bulguları

### 3.2.1. Hangi Sektörün Sürdürülebilirlik Raporunda Hangi Bilgilere Ağırlık Vermesi Gerektiği Hakkındaki Katılımcı Görüşleri

Sürdürülebilirlik raporundaki yer alan bilgilere öncelik verdikleri alanlar işletmelerin faaliyet gösterdiği sektöre göre değişmektedir. Bir kooperatif işletmesi sosyal faydaya önem verirken, bir radyatör üreticisi işletme kalite ve çevre, iş sağlığı ve güvenliğini sıralamaktadır (Küçüköğlü, 2019). Sürdürülebilirlik raporlarında yer alan bilgilere ağırlık verilmesi sektörel anlamda farklılık göstermektedir. Fakat bu noktada tam anlamıyla bir ayrışma söz konusu değildir. Sürdürülebilirlik raporları her sektöre ve her şirketin ihtiyacına göre çeşitli farklılıklar gösterir (Sürdürülebilirlik Raporlaması Kılavuzları, GRI - G4, 2015). Bu sebepten de araştırmada hangi sektörlerde faaliyet gösteren işletmelerin yayınladığı sürdürülebilirlik raporlarında hangi bilgilere ağırlık verilmesinin gerekliliği konusunda katılımcıların görüşleri alınmıştır.

**Tablo 1.** Hangi Sektörün Sürdürülebilirlik Raporunda Hangi Bilgilere Ağırlık Vermesi Gerektiği Hakkındaki Öğretim Üyelerinin Görüşlerinin Değerlendirilmesi

№	Sektör	Ekonomik			Sosyal			Çevresel		
		Ort	Şs	Sıra	Ort	Şs	Sıra	Ort	Şs	Sıra
1	Madencilik	3,98	0,149	4	4,04	0,134	4	4,67	0,081	1
2	İmalat sanayii	4,25	0,113	1	4,02	0,130	5	4,46	0,093	3
3	Elektrik, Gaz ve Su	4,06	0,118	3	3,98	0,124	6	4,58	0,088	2
4	Teknoloji	4,15	0,121	2	4,12	0,128	2	3,42	0,138	8
5	Mali Kuruluşlar	3,73	0,143	6	3,92	0,116	7	3,44	0,133	7
6	U.H. Depolama	3,75	0,125	5	4,10	0,121	3	3,67	0,145	5
7	Hizmet Kuruluşları	3,62	0,135	8	4,17	0,116	1	3,58	0,149	6
8	Toptan, Perakende Ticaret	3,65	0,142	7	3,60	0,149	8	3,78	0,135	4
<b>Toplam Ortalama</b>		<b>3,89</b>			<b>3,99</b>			<b>3,94</b>		

Öğretim üyeleri sürdürülebilirlik raporundaki ekonomik bilgilere en çok imalat sanayii ile teknoloji, en az ise hizmet kuruluşları, toptan ve perakende ticaret sektörlerinin ağırlık vermesi gerektiğini beyan etmişlerdir. Sosyal bilgilere ise en çok hizmet kuruluşları ile teknoloji sektörü en az toptan ve perakende ticaret ile mali kuruluşlar sektörünün ağırlık vermesi gerektiğini düşünmüşlerdir. Çevresel bilgilere bakıldığında en çok madencilik, elektrik gaz, su ve imalat sektörü, en az teknoloji ile mali kuruluşlar sektörünün ağırlık vermesi gerektiği görüşündedirler. Madencilik, elektrik gaz, su ve imalat sektörlerinin üretim esnasında kullanılan kaynaklarla ortaya çıkan atıklarının çevresel etkilerinin fazla olmasından dolayı çevresel bilgilere ağırlık vermesini önermişlerdir.

**Tablo 2.** Hangi Sektörün Sürdürülebilirlik Raporunda Hangi Bilgilere Ağırlık Vermesi Gerektiği Hakkındaki Lisansüstü Öğrencilerinin Görüşlerinin Değerlendirilmesi

№	Sektör	Ekonomik			Sosyal			Çevresel		
		Ort	Şs	Sıra	Ort	Şs	Sıra	Ort	Şs	Sıra
1	Madencilik	3,81	0,112	6	3,65	0,112	7	4,54	0,087	1
2	İmalat sanayii	4,05	0,102	3	3,69	0,113	8	4,44	0,092	3
3	Elektrik, Gaz ve Su	3,88	0,107	5	3,70	0,111	6	4,49	0,089	2
4	Teknoloji	4,29	0,094	1	3,94	0,103	2	3,87	0,108	4
5	Mali Kuruluşlar	4,17	0,093	2	3,82	0,107	5	3,23	0,118	8
6	U. H. Depolama	3,98	0,094	4	3,91	0,106	4	3,75	0,116	7
7	Hizmet Kuruluşları	3,80	0,102	7	4,07	0,104	1	3,86	0,108	5
8	Toptan, Perakende Ticaret	3,72	0,11	8	3,92	0,116	3	3,75	0,114	6
<b>Toplam Ortalama</b>		<b>3,96</b>			<b>3,83</b>			<b>3,99</b>		

Lisansüstü öğrencileri sürdürülebilirlik raporundaki ekonomik bilgilere en çok teknoloji ile mali kuruluşlar, en az ise hizmet kuruluşları ağırlık vermesi gerektiğini beyan etmişlerdir. Sosyal bilgilere en çok hizmet kuruluşları, en az imalat sanayii ile madencilik sektörünün ağırlık vermesi gerektiğini açıklamışlardır. Çevresel bilgilere en çok madencilik ile elektrik gaz, su sektörünün, en az ulaştırma haberleştirme, depolama sektörünün ağırlık vermesi gerektiği görüşündedirler.

**Tablo 3.** Hangi Sektörün Sürdürülebilirlik Raporunda Hangi Bilgilere Ağırlık Vermesi Gerektiği Hakkındaki Meslek Mensuplarının Görüşlerinin Değerlendirilmesi

№	Sektör	Ekonomik			Sosyal			Çevresel		
		Ort	Şs	Sıra	Ort	Şs	Sıra	Ort	Şs	Sıra
1	Madencilik	3,96	0,084	2	4,14	0,067	1	4,50	0,072	3
2	İmalat sanayii	4,16	0,071	1	4,11	0,065	2	4,52	0,069	2
3	Elektrik, Gaz ve Su	3,94	0,071	3	4,09	0,061	3	4,53	0,069	1
4	Teknoloji	3,84	0,089	5	3,87	0,076	6	3,67	0,086	4
5	Mali Kuruluşlar	3,92	0,080	4	3,74	0,081	7	3,03	0,082	8
6	U.H. Depolama	3,43	0,081	7	3,84	0,080	8	3,54	0,89	6
7	Hizmet Kuruluşları	3,46	0,091	6	3,93	0,082	4	3,40	0,089	7
8	Toptan, Perakende Ticaret	3,42	0,082	8	3,88	0,077	5	3,57	0,092	5
<b>Toplam Ortalama</b>		<b>3,76</b>			<b>3,94</b>			<b>3,84</b>		

Denetçilerin görüşüne göre sürdürülebilirlik raporundaki ekonomik bilgilere en çok imalat sanayii ile madencilik, en az ise toptan ve perakende ticaret sektörlerinin ağırlık vermesi gerekir. Sosyal bilgilere en çok madencilik ile imalat sanayii, en az ulaştırma, haberleşme ve depolama ile mali kuruluş sektörünün ağırlık vermesi gerektiğini belirtmişlerdir. Çevresel bilgilere bakıldığında ise en çok elektrik gaz, su ile imalat sanayii, en az mali kuruluşlar ile hizmet kuruluşları sektörünün ağırlık vermesi gerektiğini beyan etmişler, madencilik sektörünün üçüncü sıraya koymuşlardır.

Araştırmamızda sosyal bilgilere sadece lisansüstü öğrencileri toptan ve perakende ticaret sektöründe ağırlık verilmesini istemiş iken öğretim üyeleri ile meslek mensupları ise söz konusu sektörün fazla yönelmesine gerek duymamışlardır. Katılımcıların sosyal bilgilere ağırlık verilmesi gerektiğine en az katılım belirten sektör mali kuruluş olduğu tespit edilmiştir. Katılımcılar bu sektörün sosyal bilgilere fazla ağırlık vermesini gerek görmemektedirler. Dolayısıyla hem uygulamada hem de katılımcı görüşleri fikirleri aynıdır. Ulaştırma ve haberleşme sektörü için katılımcıların görüşü farklıdır. Öğretim üyeleri ile yüksek lisans ve doktora öğrencileri sosyal bilgilere ağırlık vermesini istemiş iken meslek mensupları ağırlık verilmesine gerek görmediklerini beyan etmişlerdir.

Sosyal performans göstergelerinden toplum performans gösterge açıklamalarında farklılık bulunan kategorilerde genelde en fazla açıklamanın imalat sektöründe, en az açıklamanın eğitim, sağlık ve spor sektöründe olduğu görülmüştür. Toplum performans gösterge açıklamalarının imalat sektöründe yer alan işletmeler tarafından daha rahat raporlanabildiği söylenebilir (Şahin vd., 2017).

Sürdürülebilirlik raporunda yer alması gereken diğer bilgilerde ise örneğin ekonomik bilgilere verilen cevaplarda, katılımcı grubunun görüşlerinde benzerlik olmuş iken sosyal bilgilere verilen cevaplarda katılımcıların görüşleri farklıdır. Daha önce yapılan çalışma ile karşılaştırıldığında çevresel performans gösterge açıklamalarıyla ilgili olarak farklılık bulunan kategorilerdeki açıklamaların genelde en fazla toptan ve perakende ticaret sektöründe yapıldığı, en az açıklamanın ise mali kuruluşlar, ulaştırma ve haberleşme sektörlerinde yapıldığı görülmüştür. Dolayısıyla çevresel performans gösterge

açıklamalarının toptan ve perakende ticaret sektöründe yer alan işletmeler tarafından daha rahat raporlanabildiği ifade edilebilir (Şahin vd., 2017).

PriceWaterhouseCooper (2011) tarafından yapılan diğer bir çalışmada Türkiye’de sürdürülebilirlik uygulamaları konusunda 11 farklı sektöre ait 215 işletmeden alınan bilgilere göre işletmelerin daha çok sosyal ve ekonomik konularla ilgilendiği, çevresel konuların son sırada yer aldığı ve işletmelerin büyük çoğunluğunun bu konuda rapor hazırlamadığı tespit edilmiştir.

Yurt dışında daha önce yapılan çalışmalara genel olarak bakıldığında sürdürülebilirlik raporlarında sektörel farklılıkların olduğu görülmüştür. Örneğin Hahn ve Kühnen (2013), Alonso Almeida vd. (2014b); Barkemeyer vd. (2015) tarafından yapılan çalışmalarda da benzer şekilde sürdürülebilirlik raporunda yer alan bilgilerin açıklanması sektörler için farklılık göstermektedir. Sektörlere göre ekonomik, çevresel ve sosyal performans göstergeleri açıklamaları beraber incelendiğinde en fazla açıklamanın toptan ve perakende ticaret sektöründe, en az açıklamanın ise ulaştırma, haberleşme ve mali kuruluşlar sektörlerinde yapıldığı tespit edilmiştir. Dolayısıyla toptan ve perakende ticaret sektöründeki işletmelerin sürdürülebilirliğe önem verdiği ve kurumsallık düzeylerinin yüksek olduğu söylenebilir.

Özer (2010) 2009 yılında GRI listesinde yer alan Avrupa ve ABD’deki işletmelerin on farklı sektörde 2005- 2008 yılları arasında sürdürülebilirlikleri karşılaştırmış ve teknoloji, temel girdiler, holding sektörleri dışındaki sektörlerde Avrupa’daki işletmelerin daha sürdürülebilir oldukları tespit edilmiştir. Dong (2011) ise Çin’de maden ve mineral sektöründe hazırlanan sürdürülebilirlik raporlarında vizyon ve strateji, yönetim ve kurumsal sosyal sorumluluk yönetimi, paydaş katılımı, ekonomik, sosyal ve çevresel konuların üzerinde durulduğunu tespit etmiştir.

2012 yılında Sobhani vd. tarafından yapılan çalışmada ise Bangladeş’te bankacılık sektörünün raporları incelenmiş ve sürdürülebilirlikle ilgili açıklamalarda çevresel ve ekonomik boyutun aksine sosyal boyuta daha fazla yer verildiği tespit edilmiştir.

Alonso Almeida vd. (2014b) tarafından yapılan bir diğer çalışmada tüm sektörlerdeki işletmelerin GRI Rehberine göre hazırlanan sürdürülebilirlik raporlarının yayılma hızı analiz edilmiş, finansal ve enerji sektörünün konuyla ilgili daha fazla çaba gösterdiği tespit edilmiştir.

Kozlowski vd. (2015) tarafından yapılan çalışmada ise 14 farklı hazır giyim sektöründeki sürdürülebilirlik raporlarında yer alan konular araştırılmış ve 5 ana gösterge olarak sürdürülebilir tedarik zinciri yönetimi, tasarım uygulamaları, iş yeniliği, tüketici sorumluluğu, ürün sürdürülebilirliği tespit edilmiştir. Barkemeyer vd. (2015) tarafından yapılan çalışmada ise 7 farklı sektör ve 30 farklı ülkeden GRI Rehberine göre yayınlanan 933 sürdürülebilirlik raporunun içerik analizi yapılmıştır. Sürdürülebilirlik raporlarında içeriğin sektöre ve ülkeye göre farklılık gösterdiği bulunmuştur.

Ekonomik, çevresel ve sosyal sonuçları içeren sürdürülebilirlik raporları işletmelerin sürdürülebilirliği ne kadar önemseydiğini göstermektedir. Sürdürülebilirlik raporlaması uygulamaları incelendiğinde ülkeler arasında hatta aynı ülkedeki sektörler arasında bile farklılıklar olduğu tespit edilmiştir. Gelişmiş ülkelerde rapor sayılarının çok olduğu ve açıklamaların niteliksel olduğu, gelişmekte olan ülkelerde ise rapor sayılarının az olduğu görülmüştür (Gao vd., 2005).

### **3.2.2. Hangi Sektördeki İşletmelerin Yayınladığı Sürdürülebilirlik Raporunun Güvence Denetiminden Geçmesi Gerekliği Hakkında Katılımcı Görüşleri**

Bazı araştırmalara göre sürdürülebilirlik raporunun güvence denetiminden geçmesi şirketin bulunduğu sektöre göre değiştiğini ortaya çıkarmıştır. Alali ve Romero (2009) çalışmalarında madencilik sektöründeki şirketlerin yayınladığı sürdürülebilirlik raporunun daha fazla güvence denetiminden geçtiğini belirtmişlerdir.

Simnett vd. (2009) araştırmada sürdürülebilirlik raporlarını güvence denetiminden geçiren şirketlerin çoğu çevreyle ilişkili sektörlerde faaliyet gösteren şirketler olduğu tespit edilmiştir. Bunlar madencilik, imalat ve ulaştırma sektörlerinde faaliyet gösteren şirketlerdir. Söz konusu şirketler sürdürülebilirlik raporundaki finansal olmayan bilgileri güvence altına alma eğiliminde oldukları ve güvenilirliğini artırmayı bekledikleri görülmüştür. Buna ek olarak ticaret ve perakende sektöründeki işletmelerin yayınladığı sürdürülebilirlik raporunun güvence denetiminden geçme oranı ise en düşük seviyede %27 olduğu tespit edilmiştir.

Perego ve Kolk (2012) tarafından yapılan çalışmalarda sürdürülebilirlik raporunun güvence denetiminden geçmesi sektörler göre değiştiği belirlenmiş olup, petrol ve gaz, eczacılık, kimya üretiminde faaliyet gösteren şirketlerin yayınladığı sürdürülebilirlik raporlarının güvence denetiminden geçme oranı yüksek olduğu ticaret ve perakende ve mali kuruluş sektörlerinde ise düşük olduğu tespit edilmiştir.

Zorio vd. (2015) çalışmalarında sürdürülebilirlik raporunun güvence denetiminden geçmesine işletmenin bulunduğu sektör etki etmektedir sonucuna varmıştır. İspanya ve Latin Amerika'daki güvence denetiminden geçen sürdürülebilirlik raporunun çoğu teknoloji sektörüne aittir. Yazarların tespitine göre teknoloji %84, enerji %72, mali hizmetler %66, madencilik %70, ve diğer %69 sektörde faaliyet gören işletmeler yayınladığı sürdürülebilirlik raporlarını güvence denetiminden geçirmişlerdir.

Garcia vd. (2018) çalışmalarında İspanyol borsasında IBEX-35 listelenen şirketlere odaklanmış ve sürdürülebilirlik raporlarını incelemiştir. Yazarların tespitine göre, finansal olmayan bilgilerin yayınlanmasının belirleyici faktörü şirketin faaliyet gösterdiği sektördür. Araştırmanın sonucuna göre en çok petrol ve gaz sektörü güvence denetiminden geçmiştir. Nitekim, petrol ve gaz sektörü daha fazla gaz yayan hava kirliliğine etki etmiş ve bunlarla ilgili daha



fazla bilgi vermiştir. Yani çevre ile ilişkili sektörde işlem gören şirketler yayınladığı sürdürülebilirlik raporlarını güvence denetiminden geçirmişlerdir.

Çalışmamızda katılımcılara hangi sektördeki işletmelerin yayınladığı sürdürülebilirlik raporunun güvence denetiminden geçmesi gerektiği sorulmuş ve görüşlerinin değerlendirilmesi aşağıdaki tablolarda gösterilmiştir.

**Tablo 4.** Katılımcıların Hangi Sektördeki İşletmelerin Yayınladığı Sürdürülebilirlik Raporunun Güvence Denetiminden Geçmesi ile İlgili Katılımcı Görüşlerinin Karşılaştırılması

Sektör	Öğretim Üyesi		Lisansüstü Öğrencisi		Meslek Mensupları	
	Ort	Sıra	Ort	Sıra	Ort	Sıra
Madencilik	4,36	1	4,27	1	4,26	1
İmalat sanayii	4,27	2	4,22	2	4,22	2
Elektrik, Gaz ve Su	4,23	3	4,16	3	4,08	3
Teknoloji	4,19	4	4,09	4	3,85	4
Mali Kuruluşlar	4,01	7	3,94	7	3,54	8
Ulaştırma, Haberleşme, Depolama	4,15	5	4,00	6	3,73	5
Hizmet Kuruluşlar	4,09	6	4,01	5	3,57	7
Toptan ve Perakende Ticaret	3,98	8	3,92	8	3,67	6
<b>Toplam Ortalama</b>	<b>4,16</b>		<b>4,07</b>		<b>3,86</b>	

Tablo 4'te öğretim üyelerinin, lisansüstü öğrencilerinin ve meslek mensuplarının hangi sektördeki işletmelerin yayınladığı sürdürülebilirlik raporunun güvence denetiminden geçmesi gerektiğine katılım düzeyinin ortalaması hesaplanmış ve karşılaştırılmıştır.

Tablo 4'te görüldüğü üzere öğretim üyeleri madencilik, imalat sanayii, elektrik, gaz ve su, hizmet kuruluşları sektörlerinde faaliyet gösteren işletmelerin yayınladığı sürdürülebilirlik raporlarının güvence denetiminden geçmesi gerektiğine tamamen katılmışlardır. Teknoloji, mali kuruluşlar, ulaştırma, haberleşme ve depolama, toptan ve perakende ticaret sektörü konusunda ise önemli düzeyde katıldıklarını belirtmişlerdir. Lisansüstü öğrencileri madencilik, imalat sanayii, elektrik gaz ve su, teknoloji, mali kuruluş, hizmet kuruluşu sektörlerindeki işletmelerin yayınladığı sürdürülebilirlik raporunun güvence denetiminden geçmesi gerektiğine tamamen katılmış iken, ulaştırma, haberleştirme ve depolama ile toptan ve perakende ticaret sektörlerine ise önemli düzeyde katıldıklarını beyan etmişlerdir. Meslek mensuplarının görüşleri incelendiğinde ise madencilik, imalat sanayii, elektrik, gaz ve su sektörleri için tamamen katılmışlar, teknoloji, ulaştırma ve haberleşme, toptan ve perakende ticaret sektörleri için önemli düzeyde katılıyorum, hizmet kuruluşu sektörü için orta düzeyde katılıyorum olarak yanıt vermişlerdir.

Katılımcıların görüşlerini karşılaştırdığımızda öğretim üyelerinin katılım ortalaması en yüksek olup 4,16 değerinde, ulaştırma haberleştirme ve depolama, hizmet kuruluşu, mali kuruluş, toptan ve perakende ticaret sektörleri bu ortalamanın altında kalmıştır. Yüksek lisans ve doktora öğrencilerinin katılım düzeyinin ortalaması 4,07 olup, hizmet kuruluşu, ulaştırma haberleştirme ve depolama, mali kuruluş, toptan ve perakende ticaret sektörleri ortalamanın altında kalmıştır. Meslek mensuplarının

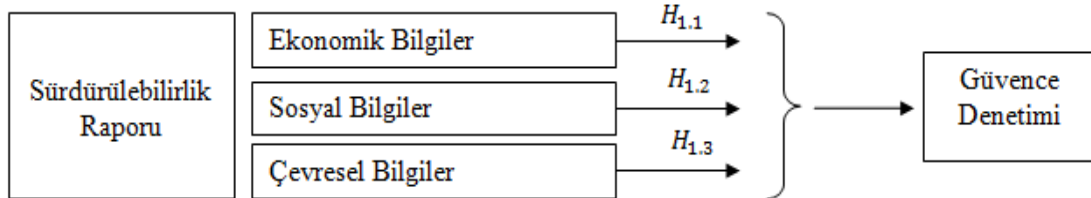
katılım düzeyine bakıldığında üç grup içinde düşük katılım düzeyine (3,86) sahip olmuştur. Bu grupta sadece üç sektör: madencilik, imalat sanayii, elektrik, gaz ve su ortalamasının üstünde olmuş olup diğer sektörler ortalamasının altında kalmıştır.

Sonuç olarak her sektörün ortalamasına göre sıralama yapıldığında tüm katılımcıların ilk dört sıradaki sektörler aynı çıkmıştır. Bu duruma göre katılımcıların madencilik, imalat sanayii, elektrik, gaz ve su, teknoloji sektörlerindeki işletmelerin yayınladığı sürdürülebilirlik raporunun güvence denetiminden geçmesi gerekliliğine öncelik gösterdiğini söyleyebiliriz.

### 3.2.3. Sürdürülebilirlik Raporunda Yer Alan Bilgilere Verilen Ağırlığın Güvence Denetiminden Geçme Gerekliliğine Etkisi

Bu çalışmada oluşturulan model çerçevesinde (Şekil 1) sürdürülebilirlik raporu kullanıcılarının ve güvence denetimi sağlayıcılarının görüşüne göre sürdürülebilirlik raporunda hangi bilgilere (ekonomik, sosyal, çevresel) ağırlık verilmesi, sürdürülebilirlik raporunun güvence denetiminden geçmesi gerektiği üzerine etkisi araştırılmak için regresyon analizi kullanılmıştır. Çalışmada katılımcıların hangi sektördeki işletmelerin sürdürülebilirlik raporu güvence denetiminden geçmesi gerektiği görüşü bağımlı değişken olarak alınırken; hangi sektör sürdürülebilirlik raporundaki ekonomik, sosyal ve çevresel bilgilere ağırlık verilmesi gerektiği görüşü ise bağımsız değişkenler olarak seçilmiştir. Araştırmada kurulan hipotezler test edilerek, bağımsız değişkenlerin bağımlı değişken üzerine etkisi araştırılmıştır.

Şekil 1. Sürdürülebilirlik Raporunun Güvence Denetiminden Geçmesine Etkileyen Bilgiler



Araştırma kapsamında belirlenen bağımsız değişkenler ile bağımlı değişken arasında anlamlı bir ilişki olup olmadığını test etmek amacıyla kurulan hipotezler aşağıdaki gibidir:

$H_{1.1}$ : Sürdürülebilirlik raporunun ekonomik bilgilere ağırlık verilmesi ile güvence denetiminden geçmesi arasında pozitif bir ilişki vardır.

$H_{1.2}$ : Sürdürülebilirlik raporunun sosyal bilgilere ağırlık verilmesi ile güvence denetiminden geçmesi arasında pozitif bir ilişki vardır.

$H_{1.3}$ : Sürdürülebilirlik raporunun çevresel bilgilere ağırlık verilmesi ile güvence denetiminden geçmesi arasında pozitif bir ilişki vardır.

Kurulan hipotezler çoklu regresyon kullanılarak test edilmiştir. Araştırmada kullanılan bağımlı değişken (Y), bağımsız değişkenler ( $X_i$ ) ile ifade edilmiştir:

Bağımsız değişkenlere ait hipotezleri test etmek için oluşturulan çoklu regresyon denklemi aşağıdaki gibidir:

$$Y = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3$$

Y : Sürdürülebilirlik raporunun güvence denetiminden geçmesi

X<sub>1</sub>: Sürdürülebilirlik raporunun ekonomik bilgilere ağırlık verilmesi

X<sub>2</sub>: Sürdürülebilirlik raporunun sosyal bilgilere ağırlık verilmesi

X<sub>3</sub>: Sürdürülebilirlik raporunun çevresel bilgilere ağırlık verilmesi

Çoklu regresyon denkleminde  $\beta$  değeri, standartlaştırılmış beta regresyon katsayısıdır. Regresyon analizi sonucunda değişkenlerin  $\beta$  katsayıları ve anlamlılık seviyelerine ( $\rho$ ) göre model çerçevesinde kurulan hipotezler kabul ya da ret edilecektir.

Regresyon analizi ve hipotez testleri

Sürdürülebilirlik raporunun güvence denetiminden geçmesi ile sürdürülebilirlik raporundaki ekonomik sosyal ve çevresel bilgiler arasındaki ilişki düzeylerini açıklamak üzere çoklu regresyon analizi yapılmıştır. Tüm istatistiksel değerlendirmeler için SPSS yazılımı kullanılmıştır. Yapılan çoklu regresyon analizinin sonuçları Tablo 5, 6 ve 7’de yer almaktadır.

**Tablo 5.** Öğretim Üyeleri İçin Çoklu Regresyon Analizi Sonuçları

Bağımlı Değişken	Bağımsız Değişken	$\beta$	t değeri	$\rho$ değeri	Tolerans	Varyans Etkileme Faktörü
Sürdürülebilirlik raporunun güvence denetiminden geçmesi	Ekonomik bilgiler	0,309	1,887	0,065	0,013	78,126
	Sosyal bilgiler	0,537	3,299	0,002	0,013	77,091
	Çevresel bilgiler	0,148	0,896	0,375	0,013	79,269

Tablo 5’e göre öğretim üyelerinin görüşüne göre Sürdürülebilirlik raporunun güvence denetiminden geçmesi gerektiğini etkileyen ikinci değişken ise ekonomik bilgidir. Sürdürülebilirlik raporunda ekonomik bilgilere ağırlık verilmesi, raporun güvence denetiminden geçmesini 0,309  $\beta$  katsayısı ile 0,065 anlamlılık düzeyinde pozitif yönde etkilemektedir. Bu durumda “Sürdürülebilirlik raporunun ekonomik bilgilere ağırlık verilmesi ile güvence denetiminden geçmesi arasında pozitif bir ilişki vardır” ile ifade edilen  $H_{1,1}$  hipotezi kabul edilmiştir.

Sürdürülebilirlik raporunun güvence denetiminden geçmesi için en çok etkileyen sürdürülebilirlik raporunun sosyal bilgilere ağırlık verilmesidir. Bu bağımsız değişkenin sürdürülebilirlik raporunun güvence denetiminden geçmesini  $\beta=0,532$  ile 0,002 anlamlılık düzeyinde pozitif etkilediği görülmektedir. Sürdürülebilirlik raporunun sosyal bilgilere ağırlık verilmesi ile güvence denetiminden geçmesi arasında pozitif bir ilişki vardır.  $H_{1,2}$  hipotezi kabul edilmiştir.

Sürdürülebilirlik raporunda çevresel bilgilere ağırlık verilmesi raporun güvence denetiminden geçmesini 0,148  $\beta$  katsayısı ile 0,357 anlamlılık düzeyinde negatif yönde etkilemektedir. Bu doğrultuda “Sürdürülebilirlik raporunun çevresel bilgilere ağırlık verilmesi ile güvence denetiminden geçmesi arasında pozitif bir ilişki vardır” olan  $H_{1,3}$  hipotezi reddedilmiştir.

Kanımızca öğretim üyelerinin sürdürülebilirlik raporundaki sosyal bilgilere ağırlık veren şirketlerin güvence denetiminden geçmesini istemeleri şirket içindeki tehdit, ayrımcılık, hile, hırsızlık ve yolsuzluk gibi tutum ve davranışların ortaya çıkarılmasından kaynaklanabilir. Ayrıca bir şirketin faaliyetleri, işlemleri, tutum ve davranışları, her türlü eylemleri ve kararları ile çalışanlarının ve şirketle yakın ilgisi olan kişi ve kuruluşların davranışlarının toplum üzerindeki etkilerini incelemek istemeleri de bir diğer neden olabilir.

Toplumsal sınıflar arasında her geçen gün artan gelir dengesizliği, istihdamdaki güvensizlik, iletişim konusundaki işletme kararlarının etkisinin göz ardı edilmesi, kâr ve maliyetlerin ürün ve hizmet standartlarını saptamada hakim faktörler olduğuna dair endişelerin artması, birçok girişimin aşırı düzenlemeleri terk ederek yöneticilerine daha fazla bağımsızlık ve etkileme şansı tanımak istemesi, şirket yönetimi ve sorumluluğu konusundaki endişelerin artması, işletmelerin kendilerini çıkar gruplarına karşı sosyal yönden daha fazla sorumlu hissettiği bir ekonomik anlayışın giderek yaygınlaşması ve toplumun işletmelerin faaliyetleri hakkında daha fazla bilgi talep etmesi gibi pek çok sebep, sosyal bilgilerin denetimini gerekli kılmaktadır (Spear, 1997).

Sosyal bilgilerin denetimden geçmesini benimseyen bir işletme, topluma karşı duyarlı ve faaliyetlerinin olumsuz etkilerine karşı gönüllü olarak önlem alan işletmedir. Bu işletmeler tepkisel ve onarıcı davranıştan ziyade öngörücü ve önleyici bir davranış sergiler. Sosyal sorunlara dönük çabaları tüm çıkar gruplarınca desteklenmektedir. Bu bakış açısı tanıtım, toplumsal katılım ve sosyal sorunların çözümünü teşvik etmek açısından son derece önemlidir (Akgemci vd., 2001). Diğer taraftan işletmelerin çalışanları ile ilgili faaliyetleri eğitim vs. işletmenin sürdürülebilirliğini olumlu etkilemektedir. Çalışanlarına değer veren bir işletmenin çalışanlarının daha verimli çalıştığını ve etkin ürün/hizmet ürettiklerini göz önünde bulundurduğumuzda çalışan faktörünün işletmenin sürdürülebilirliği üzerinde olumlu etkiye sahip olduğu görülmektedir (Özkan vd., 2018).

**Tablo 6.** Lisansüstü Öğrencileri İçin Çoklu Regresyon Analizi Sonuçları

Bağımlı Değişken	Bağımsız Değişken	$\beta$	t değeri	p değeri	Tolerans	Varyans Etkileme Faktörü
Sürdürülebilirlik Raporunun Güvence Denetiminden Geçmesi	Ekonomik bilgiler	0,375	3,521	0,001	0,018	54,698
	Sosyal Bilgiler	0,281	2,827	0,006	0,021	47,685
	Çevresel Bilgiler	0,337	3,198	0,002	0,019	53,353

Tablo 4'e göre lisansüstü öğrencilerinin görüşüne göre sürdürülebilirlik raporunun güvence denetiminden geçmesini ilk olarak sürdürülebilirlik raporunda ekonomik bilgilere ağırlık verilmesi etkilemektedir. Bu bağımsız değişkenin sürdürülebilirlik raporunun güvence denetiminden geçmesini  $\beta=0,375$  ile 0,001 anlamlılık düzeyinde pozitif yönde etkilediği görülmektedir. Sürdürülebilirlik raporunda ekonomik bilgilere ağırlık verilmesi ile güvence denetiminden geçmesi arasında pozitif bir ilişki vardır.  $H_{1,1}$  hipotezi kabul edilmiştir.

Lisansüstü öğrencilerinin görüşüne göre sürdürülebilirlik raporunda sosyal bilgilere ağırlık verilmesi raporun güvence denetiminden geçmesini 0,281  $\beta$  katsayısı ile 0,006 anlamlılık düzeyinde pozitif yönde etkilemektedir. Bu doğrultuda  $H_{1,2}$  sürdürülebilirlik raporunun sosyal bilgilere ağırlık verilmesi ile güvence denetiminden geçmesi arasında pozitif bir ilişki vardır hipotezi doğrulanmıştır.

Çevresel bilgi sürdürülebilirlik raporunun güvence denetiminden geçmesi gerektiğini etkileyen ikinci değişkendir. Sürdürülebilirlik raporunda çevresel bilgilere ağırlık verilmesi raporun güvence denetiminden geçmesini 0,337  $\beta$  katsayısı ile 0,002 anlamlılık düzeyinde pozitif yönde etkilemektedir. Bu durumda "Sürdürülebilirlik raporunun çevresel bilgilere ağırlık verilmesi ile güvence denetiminden geçmesi arasında pozitif bir ilişki vardır" ile ifade edilen  $H_{1,3}$  hipotezi kabul edilmiştir.

**Tablo 7.** Meslek Mensupları İçin Çoklu Regresyon Analizi Sonuçları

Bağımlı Değişken	Bağımsız Değişken	$\beta$	t değeri	$\rho$ değeri	Tolerans	Varyans Etkileme Faktörü
Sürdürülebilirlik Raporunun Güvence Denetiminden Geçmesi	Ekonomik bilgiler	0,389	5,876	0,000	0,032	31,347
	Sosyal Bilgiler	0,177	2,438	0,016	0,026	37,972
	Çevresel Bilgiler	0,432	8,842	0,000	0,059	17,084

Meslek mensuplarının görüşüne göre sürdürülebilirlik raporunun güvence denetiminden geçmesi gerektiğini etkileyen ikinci değişken ise ekonomik bilgidir. Sürdürülebilirlik raporunda ekonomik bilgilere ağırlık verilmesi raporun güvence denetiminden geçmesini 0,389  $\beta$  katsayısı ile 0,000 anlamlılık düzeyinde pozitif yönde etkilemektedir. Bu durumda  $H_{1,1}$  sürdürülebilirlik raporunda ekonomik bilgilere ağırlık verilmesi ile güvence denetiminden geçmesi arasında pozitif bir ilişki vardır hipotezi kabul edilmiştir.

Sürdürülebilirlik raporunda sosyal bilgilere ağırlık verilmesi raporun güvence denetiminden geçmesini 0,177  $\beta$  katsayısı ile 0,016 anlamlılık düzeyinde pozitif yönde etkilemektedir. Böylece "Sürdürülebilirlik raporunda sosyal bilgilere ağırlık verilmesi ile güvence denetiminden geçmesi arasında pozitif bir ilişki vardır" olan  $H_{1,2}$  hipotezi kabul edilmiştir.

Tablo 7'den de görüldüğü üzere sürdürülebilirlik raporunun güvence denetiminden geçmesi gerektiğine en çok sürdürülebilirlik raporunda çevresel bilgilere ağırlık verilmesi etkilemektedir. Sürdürülebilirlik raporunun güvence denetiminden geçmesini raporda çevresel bilgilere ağırlık verilmesi  $\beta=0,432$  ile 0,000 anlamlılık düzeyinde pozitif etkilediği görülmektedir. Sürdürülebilirlik

raporunda çevresel bilgilere ağırlık verilmesi ile bu raporun güvence denetiminden geçmesi arasında pozitif bir ilişki vardır.  $H_{1,3}$  hipotezi kabul edilmiştir.

Analiz sonucuna göre meslek mensupları için sürdürülebilirlik raporunun güvence denetiminden geçmesine öncelikle çevresel bilgiler etki etmektedir. Meslek mensupları muhasebenin sosyal sorumluluk kavramı gereği olarak, işletmenin, çevreyi korumaya yönelik mesleki açıdan bilgi üretme sorumluluğu bulunmaktadır. İşletmelerin faaliyetleri sonucu ortaya çıkan çeşitli çevresel etkilerin belirlenebilmesi, ölçülebilmesi, raporlanması ve denetlenmesi gerektiğini önerdiği için bu katılımcı grubu işletmenin çevresel bilgilerini ön plana çıkartmıştır. Kanımızca meslek mensuplarının çevresel yönden öne çıkan sektörlerin güvence denetiminden geçmesini istemelerinin nedeni gelecek nesillere daha yaşanır çevre bırakmak açısından önemlidir. Ayrıca bilgi kullanıcıları sadece işletmelerin finansal bilgilerindeki performans ve başarıya odaklanmayıp işletmelerin çevresel performanslarını ve çevresel hassasiyetlerini de değerlendirerek karar alacaklarını düşünerek işletmelerin çevreye olan duyarlılığının artmasını ve bu bilgilerin denetlenmesini istemişlerdir.

**Tablo 8.** Sürdürülebilirlik Raporunda Yer Alan Bilgilerin Derecelendirmesinin Karşılaştırılması

Sürdürülebilirlik Raporunda Yer Alan Bilgiler	Sürdürülebilirlik Raporunun Güvence Denetiminden Geçmesi Gerektiğine Etkileyen Bilgilerin Derecelendirmesi		
	Öğretim Üyeleri	Lisansüstü Öğrencileri	Meslek Mensupları
Ekonomik Bilgiler	2	1	2
Sosyal Bilgiler	1	3	3
Çevresel Bilgiler	3	2	1

Tablo 8’de katılımcı görüşleri karşılaştırıldığında öğretim üyeleri sürdürülebilirlik raporunun sosyal bilgilere ağırlık veren ilk üç sektörünü sıraladığımızda hizmet kuruluşları, teknoloji ve ulaştırma, haberleşme ve depolama sonra ekonomik bilgilere ağırlık veren imalat, teknoloji ve elektrik, gaz ve su, son olarak çevresel bilgilere ağırlık veren madencilik, elektrik gaz ve su, imalat sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin yayınladığı sürdürülebilirlik raporlarının güvence denetiminden geçmesi gerektiği kanaatindedirler. Hangi sektörün sürdürülebilirlik raporundaki ekonomik, sosyal ve çevresel bilgilere ağırlık verilmesi gerekir sorusuna yanıt Tablo 1’de gösterilmiştir.

Lisansüstü öğrencileri tarafından verilen yanıtta göre ekonomik bilgilere ağırlık veren teknoloji, mali kuruluş ve imalat, çevresel bilgilere ağırlık veren madencilik, elektrik, gaz ve su, imalat, sosyal bilgilere ağırlık veren hizmet kuruluşları, teknoloji, ulaştırma haberleşme ve depolama sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin yayınladığı sürdürülebilirlik raporu güvence denetiminden geçmelidir. Hangi sektör sürdürülebilirlik raporunda hangi bilgilere ağırlık vermesi gerektiği hakkındaki lisansüstü öğrencilerin görüşleri Tablo 2’de değerlendirilmiştir.

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının görüşü değerlendirildiğinde ilk olarak çevresel bilgilere ağırlık veren elektrik, gaz ve su, imalat, madencilik, sonra ekonomik bilgilere ağırlık veren imalat, madencilik, elektrik, gaz ve su, sosyal bilgilere önem vermesi gereken madencilik, imalat



sanayii, elektrik, gaz ve su sektöründe işlem gören işletmelerin yayınladığı sürdürülebilirlik raporunun güvence denetiminden geçmesi gerektiği görüşünde oldukları tespit edilmiştir. Hangi sektörde faaliyet gören işletmelerin yayınladığı sürdürülebilirlik raporunda hangi bilgilere ağırlık vermesi gerektiği hakkındaki meslek mensuplarının görüşü Tablo 3'te verilmiştir.

Öğretim üyeleri ile yüksek lisansüstü öğrencilerinin sürdürülebilirlik raporundaki ekonomik, sosyal ve çevresel bilgilere ağırlık verilmesi gerektiğini öneren sektörler aynı olup, iki grubun görüşleri arasında fark yoktur. Meslek mensuplarının gerek ekonomik gerekse sosyal ve çevresel bilgilere önem vermesini istedikleri sektörler aynıdır. Yani madencilik, imalat sanayii, elektrik gaz ve su sektörlerinin sürdürülebilirlik raporundaki tüm bilgilere ağırlık vermelerini istemişlerdir. Söz konusu sektörler için öğretim üyeleri ile yüksek lisans ve doktora öğrencileri çevresel bilgilere ağırlık vermelerini önermişlerdir.

Sonuç olarak sürdürülebilirlik raporlarının güvence denetiminden geçmesini sürdürülebilirlik raporlaması için rehberlik sağlayan en önemli kurum olan GRI tarafından da teşvik edilmektedir (Junior vd., 2014). GRI sürdürülebilirlik raporlarının güvence denetiminden geçmesini zorunlu kılmamaktadır. Fakat güvence denetimi sürdürülebilirlik raporun kalitesini ve içerdikleri bilgilerin güvenilirliğini artıracığından dolayı güvence raporu ile birlikte sunulmasını önermektedir (GRI, 2013). Ayrıca, şirketler de güvence denetimini benimsemektedir, çünkü bu potansiyel olarak analistlerin tahmin hatalarını ve yatırımcıların yatırım yapan şirketleri hakkındaki endişelerini azaltmaktadır (Dhaliwal vd., 2012).

Türkiye'de ilk sürdürülebilirlik raporu 2005 yılında yayınlanmış olup 2009 yılı itibariyle güvence denetiminden geçmeye başlanmıştır. Çalışmanın ikinci bölümünde Şekil 2.18'de yıllar itibariyle güvence denetiminden geçen sürdürülebilirlik raporları yer almıştır. 2009-2017 yılı boyunca 48 sürdürülebilirlik raporu, 2009 yılında 1 rapor 2017 yılında ise 14 rapor hazırlandığı görülmüştür.

2009-2017 yılları itibariyle güvence denetiminden geçen sürdürülebilirlik raporları sektör bazında incelediğinde en çok güvence denetiminden geçen imalat sektörüdür (Sultankhanova, 2020). Güvence denetiminden geçen sürdürülebilirlik raporları imalat sanayii sektöründe işlem gören işletmelere aittir. Güvence denetiminden geçen 48 adet sürdürülebilirlik raporu sektör bazında incelendiğinde 31'inin (%65) imalat sanayii, 10'unun (%20) rapor ulaştırma, haberleşme ve depolama, 6'sının (%13) mali kuruluş, 1'inin (%2) rapor toptan ve perakende ticaret sektörüne ait olduğu belirlenmiştir.

#### 4. SONUÇ

Sürdürülebilirlik raporunda yer alan bilgilere verilen öncelik işletmelerin faaliyet gösterdiği sektöre göre değiştiğinden dolayı, çalışmada hangi sektörde faaliyet gösteren işletmelerin yayınladığı sürdürülebilirlik raporlarında hangi bilgilere ağırlık verilmesinin gerekliliği konusunda katılımcıların

görüşleri alınarak hangi sektörün sürdürülebilirlik raporunda ekonomik, sosyal ve çevresel bilgilere ağırlık vermesi gerektiğinin tespit edilerek ve bu bilgilere verilen ağırlığın güvence denetiminden geçme gerekliliğine etkisini regresyon analizi ile tespit etmek hedeflenmiştir.

Ekonomik bilgilere öğretim üyeleri, en çok imalat sanayii ile teknoloji, en az ise hizmet kuruluşları, toptan ve perakende ticaret sektörlerinin ağırlık vermesi gerektiğini beyan etmişlerdir. Lisansüstü öğrencilerinin cevaplarına bakıldığında ekonomik bilgilere en çok teknoloji ile mali kuruluşlar, en az ise hizmet kuruluşları ile toptan ve perakende ticaret sektörlerinin ağırlık vermesi gerektiği görülmüştür. Denetçiler ise en çok imalat sanayii ile madencilik, en az ise toptan ve perakende ticaret sektörlerinin ağırlık vermesi gerektiğini belirtmişlerdir.

Sosyal bilgilere öğretim üyeleri, en çok hizmet kuruluşları ile teknoloji sektörü, en az toptan ve perakende ticaret ile mali kuruluşlar sektörünün ağırlık vermesi gerektiğini düşünmüşlerdir. Yüksek lisans ve doktora öğrencileri en çok hizmet kuruluşları ile teknoloji sektörünün, en az imalat sanayii ile madencilik sektörünün ağırlık vermesi gerektiğini açıklamışlardır. Meslek mensuplarının görüşüne göre sosyal bilgilere en çok madencilik ile imalat sanayii, en az ulaştırma, haberleşme ve depolama ile mali kuruluş sektörünün ağırlık vermesi gerekir.

Çevresel bilgilere bakıldığında öğretim üyeleri en çok madencilik, elektrik gaz, su ve imalat sektörü, en az teknoloji ile mali kuruluşlar sektörünün ağırlık vermesi gerektiği görüşündedirler. Madencilik, elektrik gaz, su ve imalat sektörlerinin üretim esnasında kullanılan kaynaklarla ortaya çıkan atıklarının çevresel etkilerinin fazla olmasından dolayı çevresel bilgilere ağırlık vermesini önermişlerdir. Yüksek lisans ve doktora öğrencileri en çok madencilik ile elektrik gaz, su sektörünün, en az ulaştırma haberleşme, depolama ile mali kuruluşlar sektörünün ağırlık vermesi gerektiği görüşündedirler. Meslek mensupları ise en çok elektrik gaz, su ile imalat sanayii, en az mali kuruluşlar ile hizmet kuruluşları sektörünün ağırlık vermesi gerektiğini beyan etmişler, madencilik sektörünü üçüncü sıraya koymuşlardır.

Sürdürülebilirlik raporunda yer alan bilgilere verilen ağırlığın güvence denetiminden geçme gerekliliğine etkisi araştırılmak için regresyon analizi kullanılmış ve analiz sonucunda:

Öğretim üyelerinin sürdürülebilirlik raporunda en çok sosyal bilgilere ağırlık verildiğinde güvence denetiminden geçmesinin gerekliliğini istedikleri tespit edilmiştir.

Lisansüstü öğrencilerinin sürdürülebilirlik raporunda en çok ekonomik bilgilere önem verildiğinde güvence denetiminden geçmesini arz ettikleri bulgusuna ulaşılmıştır.

Meslek mensupları için sürdürülebilirlik raporunun güvence denetiminden geçmesine öncelikle çevresel bilgilerin etkisi olduğu belirlenmiştir.

Anketi cevaplandıran katılımcıların sürdürülebilirlik raporu hakkındaki bilgisine bakacak olursak; öğretim üyelerinin %90'ı sürdürülebilirlik raporu hakkında kısmen de olsa bilgiye sahiptir.

Yüksek lisans ve doktora öğrencilerinin %80'i sürdürülebilirlik raporu hakkında belli ölçüde bilgiye sahiptir. Meslek mensuplarının da %90'ı sürdürülebilirlik raporları hakkında belli seviyede bilgi sahibidir.

Sürdürülebilirlik raporunun güvence denetiminden geçmesi gerektiğine öğretim üyelerinin yaklaşık %77'si katılmış olup, bunların %62'si güvence denetiminin makul seviyede ve %15'i sınırlı seviyede olması gerektiği fikrindedirler. Yüksek lisans ve doktora öğrencilerinin %81'i sürdürülebilirlik raporu güvence denetiminden geçmelidir görüşüne katılmış ve %63'ü güvence denetiminin makul, %6'sı sınırlı seviyede olması gerektiğini belirtmiştir. Meslek mensuplarının %77'si sürdürülebilirlik raporu güvence denetiminden geçmelidir görüşüne katılmış ve bunlardan %48'i güvence denetiminin makul seviyede, %33'ü sınırlı seviyede olması gerektiğini açıklamışlardır.

Türkiye'de sürdürülebilirlik raporlaması konusunda gelişime en açık alan olarak raporların güvence denetiminden geçmesi öne çıkmaktadır. Dolayısıyla gelecekte yapılacak çalışmalarda, sürdürülebilirlik raporlarına verilen güvence raporlarının kapsamı incelenebilir. Ayrıca aynı sektörde faaliyet gösteren şirketlerin güvence denetiminden geçen sürdürülebilirlik raporları ile güvence denetiminden geçmeyen sürdürülebilirlik raporları karşılaştırılıp, aralarında fark olup olmadığı araştırılabilir.

## KAYNAKÇA

- ACCA, *Reporting, Sustainability Briefing Paper 1*. 23 Kasım 2018 tarihinde <http://www2.accaglobal.com/documents/rsb2.pdf> adresinden erişildi.
- ACCA, *Accounting: Sustainability Briefing Paper 5*. 23 Kasım 2018 tarihinde <http://www2.accaglobal.com/documents/Sustainability5finaldraft.pdf> adresinden erişildi.
- Akgemci, T., Çelik, A. ve Özgener, S. (2001). Sosyal denetim kavramına genel bir yaklaşım (değerlendirme). *I.Ü.Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, 23(24), 9-21.
- Alagöz, A., Allahverdi, M. ve Ortakarpuz, M. (2018). Entegre raporlamada içerik analizi: ödüllü raporlar üzerine bir araştırma. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 11 (3), 425-461.
- Alonso Almeida, M., Marimon, F. ve Casani, F. (2014b). Diffusion of sustainability reporting in universities: current situation and future perspectives. *Journal of Cleaner Production*, 3, 1-11.
- Altıntaş, N.N. (2011). *Bağımsız denetim ve vergi denetimi dışındaki güvence hizmetleri*. Türkmen Kitabevi. İstanbul
- Aslan, C. ve Demirkan, S. (2017). Denetim ve güvence hizmetleri. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Temmuz (Özel Sayı), 127-141.
- Atabay, E. ve Dinç, E. (2017). Hizmet kuruluşlarındaki kontrollere yönelik güvence raporları (GDS 3402) standardı ile ilgili farkındalık: Türkiye finans sektörü üzerinde bir araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 19 (3), 650-670
- Ball, A., Owen, D. L. ve Gray, R. (2000). External transparency or internal capture? the role of third-party statements in adding value to corporate environmental reports. *Business Strategy and the Environment*, 9(1), 1-23.

- Barkemeyer, R., Preuss, L. ve Lee, L. (2015). On the effectiveness of private transnational governance regimes evaluating corporate sustainability reporting according to the global reporting initiative. *Journal of World Business*, 50, 312-325.
- Başar, A. B. ve Başar, M. (2006). Sosyal sorumluluk raporlaması ve Türkiye'deki durumu. *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 6 (2), 213-230.
- Boiral, O. ve Diouf, D. (2017). The quality of sustainability reports and impression management: a stakeholder perspective. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 30 (3), 643-667.
- Clikeman, P. (2004). Socially conscious corporation. *Strategic Finance*, 85(10), 22-27.
- Dhaliwal, D., Radhakrishnan, S., Tsang, A. ve Yang, Y. G. (2012). Nonfinancial disclosure and analyst forecast accuracy: International evidence on corporate social responsibility disclosure. *The Accounting Review*, 87 (3), 723-760.
- Dhaliwal, D., Zhen, L., Tsang, A. ve George, Y. (2011). Voluntary nonfinancial disclosure and the cost of equity capital: The initiation of corporate social responsibility reporting. *The Accounting Review*, 86 (1), 59-100.
- Dinç, E. ve Atabay, E. (2016). Güvence denetim standartları ve güvence denetim süreci. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 21(5), 1527-1541.
- Dong, S. (2011). *An assessment of csr reporting practice in china's mining and minerals industry*. Centre for Accounting, Governance and Sustainability School of Commerce University of South Australia. Erişim adresi <https://www.unisa.edu.au/Global/business/centres/cags/docs/seminars/Paper%20Shidi.pdf>.
- Fernandez-Feijoo-Souto, B., Romero, S. ve Silvia Ruiz-Blanco, S. (2012). Measuring quality of sustainability reports and assurance statements: Characteristics of the high-quality reporting companies. *International Journal of Society Systems Science* 4, 5-27.
- Fonseca, A., (2010). How credible are mining corporations' sustainability reports? A critical analysis of external assurance under the requirements of the international council on mining and metals. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 17 (6), 355-370.
- Gao, S., Heravi, S. ve Xiao, J., Z. (2005). Determinants of corporate social and environmental reporting in Hong Kong: a research note. *Accounting Forum*, 29, 233-242.
- Garcia L.S., Garcia-Benau, M. N. Ve Bolas-Araya, H. M. (2018). Empirical analysis of non-financial reporting by Spanish companies. *Administrative Sciences*, 8, 1-29.
- Gençoğlu, Ü., Aytaç, A. (2016). Kurumsal sürdürülebilirlik açısından entegre raporlamanın önemi ve BİST uygulamaları. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 72, 51-66.
- Global Reporting Initiative (2014). G4 Sürdürülebilirlik Raporlaması Klavuzları. Çevrimiçi <https://www.globalreporting.org/resource/library/Turkish-G4-Part-One.pdf>
- Gürtürk, A. ve Hahn, R. (2016). An empirical assessment of assurance statements in sustainability reports: smoke screens or enlightening information?. *Journal of Cleaner Production* 136, 30-41.
- Hahn, R., Kühnen, M., (2013). Determinants of sustainability reporting: a review of results, trends, theory, and opportunities in an expanding field of research. *Journal of Clean. Production*, 59, 5-21.
- Jones, M. J. Ve Solomon, J. F. (2010). Social and environmental report assurance: some interview evidence. *Accounting Forum*, 34 (1), 20-31.

- Junior, R.M., Best, P.J. ve Cotter, J., (2014). Sustainability reporting and assurance: a historical analysis on a world-wide phenomenon. *Journal of Business Ethics* 120 (1), 1-11.
- Kağıncıoğlu, D. (2009). Sosyal sorumluluk raporlarında çalışma ve istihdam göstergeleri. *Sosyal Siyaset Konferansları Dergisi*, 57, 125-165.
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), Güvence Denetimleri Standardı 3000 (GDS 3000) Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri Hakkında Tebliğ, Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 45, T.C. *Resmî Gazete* (29524, 6 Kasım 2015).
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler İçin Kalite Kontrol (KKS 1) Hakkında Tebliğ Türkiye Denetim Standartları Tebliği No:1, T.C. *Resmî Gazete* (28783, 2 Ekim 2013).
- Kozlowski, A., Searcy, C. ve Bardecki, M. (2015). Corporate sustainability reporting in the apparel industry. *International Journal of Productivity and Performance Management*, 64 (3), 377-397.
- KPMG (2015). *The KPMG Survey of Corporate Responsibility Reporting*. Erişim adresi <https://home.kpmg/tr/tr/home.html>
- KPMG (2017). *The Road Ahead*. Erişim adresi <https://home.kpmg/tr/tr/home.html>
- Kurumsal sürdürülebilirlik raporu*. 23 Kasım 2018 tarihinde <https://kurumsalsurdurulebilirlik.com/tr-tr/rapor-arama.aspx> adresinden erişildi.
- Mammatt, J. (2009). Integrated sustainability reporting and assurance. *Paper for Corporate Governance Conference on 10 to 11 September*. Erişim adresi <https://www.chartsec.co.za/documents/speakerPres/JayneMammatt/Mammatt>
- O'Dwyer, B.ve Owen, D.L. (2005). Assurance statement practice in environmental, social and sustainability reporting: a critical evaluation. *The British Accounting Review*, 37(2), 205-229.
- Özer, O. (2010). *Kurumsal sürdürülebilirlik ölçümü: Avrupa ve ABD şirketlerinin sektörel bazda karşılaştırmalı analizi*. (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi). Yıldız Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İstanbul.
- Özerhan, Y. ve Sultanoğlu, B. (2018). Sürdürülebilirlik raporu kapsamında çevresel bilgilerin raporlanması ve güvence denetimi. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 53, 55-76.
- Özkan, A., Tanç Ş. G. ve Taşdemir, B. (2018). Sürdürülebilirlik açıklamaları kapsamında kurumsal sosyal sorumluluğun karlılık üzerine etkisi: BİST sürdürülebilirlik endeksinde bir araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20 (3), 560-577.
- Perego, P. ve Kolk, A. (2012). Multinationals' accountability on sustainability: the evolution of third-party assurance of sustainability reports. *Journal of Business Ethics*, 110 (2), 173-190.
- PricewaterhouseCooper. Türk İş Dünyasında Sürdürülebilirlik Uygulamaları Değerlendirme Raporu*. 01.02.2018 tarihinde <http://www.pwc.com/tr> adresinden erişildi.
- PricewaterhouseCoopers, İstanbul Menkul Kıymetler Borsası ve Sürdürülebilir Kalkınma Derneği Türk İş Dünyası'nda Sürdürülebilirlik Uygulamaları Değerlendirme*. 23 Mayıs 2019 tarihinde <https://www.pwc.com.tr> adresinden erişildi.
- Şahin, Z., Çankaya, F. ve Karakaya, A. (2017). Sürdürülebilirlik raporlarının sektörlere ve yıllara göre analizi. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, (20), 17-32.

- Schelluch, P. ve Gay, G. (2016). Assurance provided by auditors' reports on prospective financial information: implications for the expectation GAP. *Accounting and Finance*, 46 (4), 653-676.
- Selimoğlu, S. K. ve Çalışkan, Ö. A. (2016a). Sürdürülebilirlik bağlamında uluslararası güvence denetimi standardı GDS (ISAE) 3410 – Sera gazı beyanları-1. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 47, 1-22.
- Selimoğlu, S. K. ve Çalışkan, Ö. A. (2016b). Sürdürülebilirlik bağlamında: uluslararası güvence denetimi standardı GDS (ISAE) 3410- Sera gazı beyanları-2. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 48, 1-20.
- Simnett, R., Vanstraelen, A. ve Chua, W. (2009). Assurance on sustainability reports: an international comparison. *The Accounting Review*, 84 (3), 937-967.
- Sipahi, B ve Arsoy, A. (2012). Finansal raporlamada yeni yaklaşımlar. *Öneri Dergisi*, 9 (33), 51-57.
- Spear, R. (1997). *Social audit and the social economy: approaches and issues*. U.K: Milton Erişim adresi <http://ny.airnet.neip/ccij/spearze.htm>.
- Sultankhanova, G., Yanık, S.S. ve Ayanoglu, Y. (2019). Sürdürülebilirlik raporlarına verilen güvence beyanlarının içerik analizi. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 58, 25-50
- Topçu, M. K. ve Korkmaz, G. (2015). Entegre raporlama: kavramsal bir inceleme. *Dokuz Eylül Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 30(1), 1-22.
- Uyar S, (2016). Güvence denetimi standartları ve ileriye yönelik finansal bilginin incelenmesi (geleceğin denetimi). *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 21 (5), 1543-1554.
- Watson, A. (2012). *Making investment grade: the future of corporate reporting (United Nations Environment programme, deloitte and the centre for corporate governance in Africa) annual reporting needs to account for more*. Cape Town. Standard Bank. Erişim adresi <https://www.sustainalytics.com/corporate-solutions/sustainability->
- Wild, S. ve Van Staden, C. (2013). Integrated reporting: initial analysis of early reporters—an institutional theory approach. *Proceedings of 7th Asia Pacific Interdisciplinary Accounting Research Conference*, Kobe.
- Yanık S.S. ve Öztürk, C. (2016). Türkiye denetim ve güvence standartları kapsamında ileriye yönelik finansal bilgiye ilişkin güvence raporlarının GDS 3400 açısından incelenmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 18 (1), 127-158.
- Yanık, S. S. ve Çil Koçyığıt, S. (2014). Uluslararası denetim ve güvence standartları kapsamında ISAE 3000 ve bağımsız güvence raporlarının ISAE 3000 açısından değerlendirilmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 4, 121-150.
- Zorio-Grima, A., Maria, A., Garcia-Benau ve Sierra-Garcia, L. (2015). Sustainability report assurance in Spain and Latin America. *Revista Innovar Journal*, 25, 85-101.