



BAĞIMSIZ DENETİMDE YENİ PARADİGMA: SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK GÜVENCE DENETİMİ *NEW PARADIGM IN INDEPENDENT AUDIT: SUSTAINABILITY ASSURANCE AUDIT*

Nezriye Gözde BİRCAN¹

ÖZ

Sürdürülebilirlik kavramı tarihsel süreç içerisinde pek çok bilim alanını yakından etkilemiştir. Bu bilim alanlarından biri de denetimdir. Sürdürülebilirlik kavramı ile birlikte denetim biliminde güvence kavramının tanımı ve anlamı değişmiştir. Bu durum denetim biliminde "sürdürülebilirlik güvence denetimi" adı altında yeni bir alt denetim türünü ortaya çıkarmıştır. Sürdürülebilirlik açıklamalarına yönelik güvence sağlanmasını amaçlayan sürdürülebilirlik güvence denetimi, denetimde bir paradigma değişimine yol açmış ve denetimin odak noktasını değiştirmiştir. Uygulamada bağımsız denetçiler tarafından geleneksel ve modern denetim prosedürleri kapsamında yürütülen sürdürülebilirlik güvence denetimi çalışmaları giderek artmaktadır. Bununla birlikte sürdürülebilirlik güvence denetiminin bağımsız denetimin mevcut paradigmaları içerisinde yürütülmesinin yaratabileceği çeşitli tehditler ve zorluklar bulunmaktadır. Çalışmada, sürdürülebilirlik güvence denetiminin denetim çalışmalarında yaratabileceği tehditler ve zorlukların klasik bağımsız denetim metodolojisi özelinde ortaya konması ve konuyla ilgili çözüm önerilerinin sunulması amaçlanmıştır. Çalışmanın sonuçları, sürdürülebilirlik güvence denetiminin bağımsız denetimde ciddi metodoloji değişikliklerine işaret etmiş ve yeni denetim prosedürleri ile tekniklerine ihtiyaç olacağını göstermiştir.

1- Dr. Öğretim Üyesi, İstanbul Kültür Üniversitesi, İİBF İşletme (İngilizce) Bölümü, g.bircan@iku.edu.tr, ORCID: 0000-0002-0217-6339

Gönderim Tarihi/Submitted: 04.01.2025

Revizyon Talebi/Revision Requested: 12.01.2025

Son Revizyon Tarihi/Last Revision Received: 19.01.2025

Kabul Tarihi/Accepted: 07.02.2025

Atıf/To Cite: Bircan, N. G. (2025). Bağımsız Denetimde Yeni Paradigma: Sürdürülebilirlik Güvence Denetimi. Sayıştay Dergisi, 36 (136), 35-66. <https://doi.org/10.52836/sayistay.1613378>.

ABSTRACT

Throughout history, sustainability has had a significant impact on numerous disciplines. One of these disciplines is auditing. The main mission of auditing is to provide reasonable assurance to the related parties by expressing an opinion on the financial statements. With the concept of sustainability, the definition and meaning of the concept of assurance in auditing science has changed. This situation has led to the emergence of a new sub-type of audit under the name of "sustainability assurance audit". Sustainability assurance audit, which aims to provide assurance on sustainability disclosures, has led to a paradigm shift in auditing and changed the focus of the audit. In practice, sustainability assurance audits conducted by independent auditors within the scope of traditional and modern audit procedures are increasing. However, there are various threats and challenges that may arise from conducting sustainability assurance audit within the existing paradigms of independent auditing. This study aims to outline the threats and challenges that sustainability assurance audit may pose to audit work in terms of the classical independent audit methodology and to offer solutions. The results of the study indicate that sustainability assurance auditing will lead to significant methodological changes in independent auditing and that new audit procedures and techniques will be needed.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetim, Finansal Tablolar, Sürdürülebilirlik Güvence Denetimi, Sürdürülebilirlik Raporları.

Keywords: Independent Audit, Financial Statements, Sustainability Assurance Audit, Sustainability Reports.

1. GİRİŞ

Sürdürülebilirlik; çevresel, sosyal, yönetim (ÇSY) ile ilgili faktörleri içeren karmaşık bir kavram olarak tüm işletmeleri yakından ilgilendirmektedir. ÇSY faktörleri işletmelerin finansal olmayan bilgilerini temsil etmekte, küresel nitelikteki riskleri ve fırsatları içermektedir (Doğan, 2024: 103). Söz konusu riskler ve fırsatlar işletmelerin geleceğe dair stratejilerini şekillendirme sürecinde ciddi etkiler yaratmakta ve başarısını önemli ölçüde etkilemektedir. Diğer yandan ilgili paydaşların işletmeler hakkında alacakları kararlar kapsamında bu işletmelerin ÇSY risk ve fırsatlarına yönelik sunmuş oldukları açıklamalara ilişkin güvenilir bilgiye ulaşma talepleri de her geçen gün artmaktadır. Bu durum, işletmelerin sürdürülebilirlik açıklamalarına ilişkin güvence sağlanması ihtiyacını açığa çıkarmış ve bu durum denetim mesleğinde yeni bir trend olarak *sürdürülebilirlik güvence denetimi* yaklaşımının geliştirilmesine yol açmıştır.

Sürdürülebilirlik güvencesi, sürdürülebilirlik açıklamalarının doğruluk ve güvenilirliğinin sağlanması amacıyla işletmelerin sürdürülebilirlik yönetimi tekniklerinin ve sürdürülebilirlikle ilgili nihai açıklamalarının objektif şekilde

bağımsız denetimini kapsamaktadır (Alabdullah, 2023: 671). Sürdürülebilirlik güvence denetimleri objektif incelemeye öncelik vererek temelde aşağıda belirtilen konularda işletmelere yardımcı olmayı amaçlamaktadır (Oltenau vd., 2024: 689):

- i) Sürdürülebilirlik faaliyetlerinin kontrol edilmesi,
- ii) Kurumsal sürdürülebilirlik politikalarına bağlılığının sağlanması,
- iii) Çevresel mevzuatlara uyumun sağlanması.

Kavramsal açıdan sürdürülebilirlik güvence denetimi, denetim biliminin genel kabul görmüş tanımındaki mevcut paradigmaları değiştirmektedir. Nitekim denetim bilimindeki güvence kavramı, sürdürülebilirlik güvence denetimi kavramının ortaya çıkışı ile birlikte boyut değiştirmiştir. Sürdürülebilirlik güvence denetimlerinde sağlanan güvence, finansal raporlardaki finansal bilgilerin doğruluk ve uygunluğuna yönelik sağlanan güvenceden farklı olarak finansal nitelikte olmayan sürdürülebilirlik açıklamalarına yönelik sağlanan güvenceyi içermektedir. Bu doğrultuda sürdürülebilirlik güvence denetimi, denetçilerin özellikle de bağımsız ve iç denetçilerin görev ve sorumluluklarını daha ileri ve farklı bir boyuta taşımaktadır.

İç denetçiler, sürdürülebilirlik güvence denetiminde hem güvence hem de danışmanlık rolüne sahip bulunan denetçilerdir. Bu doğrultuda iç denetçilerin işletme içi uzmanlık ve öngörülerini sürdürülebilirlik raporlamasının içeriğine ve kalitesine büyük oranda etki edebilmektedir (Özgelik ve Öztürk, 2019: 125). Bağımsız denetçiler ise KGK tarafından belirlenen şartlar dahilinde, sürdürülebilirlik güvence denetimi yapmak üzere resmî olarak yetkilendirilmiş denetçilerdir. Sürdürülebilirlik açıklamalarına yönelik güvence denetimi hizmeti yasal olarak bağımsız denetçiler tarafından verilebilmektedir. Ancak, sürdürülebilirlik güvence denetimi yaklaşımı ile birlikte değişen ve yeniden şekillenen denetçi görev ve sorumluluklarının denetim biliminin klasik paradigmalarına bağlı olarak yerine getirilmesi veya beklentileri tam olarak karşılaması gerçekte mümkün olamamaktadır. Bu durum uygulamada yürütülen denetim çalışmalarının kalitesiyle ilgili bazı soru işaretleri oluşturabilmekte ve çeşitli tartışmaları beraberinde getirebilmektedir.

Bu çalışmanın ana odak noktasını, sürdürülebilirlik güvence denetiminin denetim fonksiyonunda yaratabileceği tehditler ve zorlukların bağımsız denetim özelinde metodolojik olarak değerlendirilmesi oluşturmaktadır.

Özellikle ulusal literatürde bu konudaki eksikliklerin bulunması çalışmanın temel motivasyonunu oluşturmıştır. Çalışmada ilk olarak konuyla ilgili teorik bilgiler paylaşılmıştır. Sonrasında ilgili literatür incelemesine yer verilmiştir. Çalışmanın son bölümünde ise sürdürülebilirlik güvence denetimi, bağımsız denetim özelinde metodolojik açıdan değerlendirilmiş ve konuyla ilgili çeşitli çözüm önerileri sunulmuştur.

2. SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK GÜVENCE DENETİMİNİN TEORİSİ

Günümüz dünyasının değişen dinamikleri doğrultusunda, denetim biliminin kapsamı genişlemekte ve farklı denetim yaklaşımları ortaya çıkabilmektedir. Bu durum, denetim çalışmalarını yürüten denetçilerin ve denetim şirketlerinin konfor alanlarından çıkarak farklı denetim alanlarına yönelmelerini, farklı denetim yaklaşımlarını veya tekniklerini benimsemelerini ve mesleki yargılarını farklı odak noktaları üzerinde yoğunlaştırmalarını gerektirmektedir. Sürdürülebilirlik güvence denetiminin bu anlamda denetim paradigmasında önemli bir değişimi içerdiği söylenebilir. Çalışmanın bu bölümünde; *sürdürülebilirlik güvence denetimi kavramı, gelişimi ve kısa tarihçesi, sürdürülebilirlik raporları ve endeksleri ile sürdürülebilirlik güvence denetimi standartları* konularına yönelik teorik bilgiler paylaşılmıştır.

2.1. Sürdürülebilirlik Güvence Denetimi Kavramı

Sürdürülebilirlik; birçok alanda olduğu gibi denetim alanında da yapısal bir değişim ve dönüşüme neden olarak mevcut dinamikleri değiştirmiştir. ÇSY boyutlarıyla sürdürülebilirlik, tüm işletmeleri etkileyerek işletmelerin sürdürülebilirlik açıklamalarının güvenilirliğinin sağlanması konusundaki ticari ve sosyal baskıları arttırmıştır. Söz konusu ticari ve sosyal baskılar denetçileri ve denetim şirketlerini yeni bir denetim alanı olarak sürdürülebilirlik güvence denetimine yönlendirmiştir (Boiral vd., 2020: 327).

Sürdürülebilirlik güvence denetimi, sürdürülebilirlik kavramının etkisiyle denetime konu yeni içeriklerin oluşması sonucunda ortaya çıkmış bir denetim yaklaşımıdır. Denetim biliminin genel kabul görmüş tanımından hareketle sürdürülebilirlik güvence denetimi; sürdürülebilirlik raporlarındaki sürdürülebilirlik açıklamalarının sürdürülebilirlik raporlama standartlarına uygunluğu konusunda makul veya sınırlı düzeyde güvence sağlamak ve bu konuda bir görüş oluşturmak amacıyla yeterli, uygun denetim kanıtı toplanması

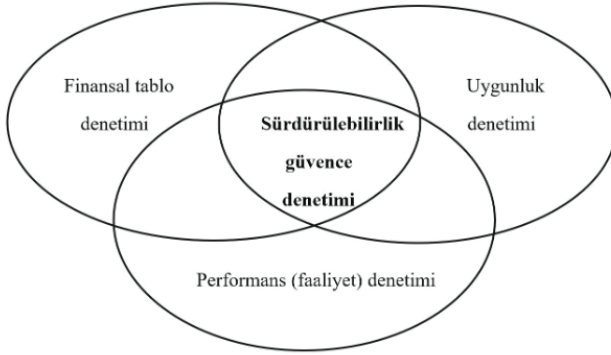
ve objektif şekilde değerlendirilmesi süreci olarak tanımlanabilir. Modern denetim biliminin en güncel yaklaşımlarından biri olan sürdürülebilirlik güvence denetiminin temel konusunu, işletmelerin sürdürülebilirlik açıklamalarının doğruluğu ve uygunluğu konusunda makul veya sınırlı güvence sağlanması oluşturmaktadır. Bu yüzden sürdürülebilirlik güvence denetimi, işletmelerin sürdürülebilirlikle ilgili konularda hesap verilebilirliğinin ve şeffaflığının sağlanması için etkin bir çözüm yolu olarak görülmektedir (Talbot ve Boiral, 2023: 2304). Sürdürülebilirlik güvence denetiminin temel amacı, işletmelerin ÇSY amaçlarına ulaşma düzeyinin yani performansının değerlendirilmesidir. ÇSY konuları, paydaşların ve yönetim organlarının talepleriyle hareket eden işletmeler için en yüksek öncelikli konuları oluşturmaktadır. Nitekim ÇSY ile ilgili konular ve finansal nitelikte olmayan diğer konular finansal dışı parametreler çerçevesinde işletmelerin performansına yön verebilmekte (IIA, 2022: 7) ve bu nedenle sürdürülebilirlik güvence denetimlerinde öncelik, işletmelerin ÇSY amaçlarının incelenmesine verilmektedir.

Uluslararası literatürde, *üç boyutlu denetim*, *çevresel denetim* ve *kurumsal sosyal sorumluluk denetimi* gibi isimlerle de anılan sürdürülebilirlik güvence denetimi diğer denetim türlerinden farklı bir karakteristiğe ve daha kompleks bir yapıya sahiptir. İşletmelerin performansının alışlagelmişin dışında finansal ölçütlere göre değil finansal nitelikte olmayan sürdürülebilirlik faaliyetlerine göre ölçülmesi ve değerlendirilmesi, sürdürülebilirlik güvence denetimini diğer denetim türlerinden farklı kılmaktadır. Öte yandan bir sürdürülebilirlik güvence denetiminin kapsamı, işletmelerin karbon ayak izi ölçümünden su tüketimine, enerji tüketim miktarından atık çıkarma miktarına, sosyal sorumluluk faaliyetlerine ve daha fazlasına yönelik tüm iç ve dış faktörlerin analizini kapsayacak şekilde genişleyebilmektedir (ACCA, 2020). Dolayısıyla ÇSY ile ilgili birbirinden farklı pek çok faktör sürdürülebilirlik güvence denetimlerinin kapsamı içerisinde yer alabilmektedir.

Konusuna göre bir sürdürülebilirlik güvence denetiminin aynı anda hem performans denetimi hem uygunluk denetimi hem de finansal tablo denetimi niteliğinde olabileceği sonucuna varılabilir. Sürdürülebilirlik güvence denetimi çalışmaları temelde işletmelerin çevresel performansının ölçülüp değerlendirilmesini, bu performans ile diğer kriterler arasında ilişki kurulmasını içermektedir (Appiah vd., 2024: 5) Bu özelliği ile sürdürülebilirlik güvence denetimi, aynı zamanda bir performans denetimidir. İşletmelerin

sürdürülebilirlikle ilgili amaç ve hedeflerine ulaşabilmesi işletme üst yönetimi ve devlet tarafından konulmuş sürdürülebilirlik politika ve hedeflerine uyumu gerektirmektedir. Sürdürülebilirlik güvence denetimi kapsamında bu uyumun ölçümü ise uygunluk denetimi olarak değerlendirilebilir. Ayrıca işletmelerin sürdürülebilirlik bilgilerinin çeşitli finansal bilgilerle ilişkisinin bulunması durumunda bu bilgilerin finansal tablolar üzerindeki rakamsal etkisinin yine sürdürülebilirlik güvence denetimi kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu yönüyle sürdürülebilirlik güvence denetimleri finansal tablo denetimlerini de içerebilmektedir. Sürdürülebilirlik güvence denetiminin konusuna göre diğer denetimlerle olan ilişkisi Şekil 1'de şematik olarak gösterilmiştir.

Şekil 1: Konusuna Göre Sürdürülebilirlik Güvence Denetimi



Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Sürdürülebilirlik güvence denetimlerinde öncelik, işletmelerin sürdürülebilirlikle ilgili amaçlarına ulaşma düzeyinin yani sürdürülebilirlik performansının incelenmesine verilmektedir (Oltenau vd., 2024: 689). Bir başka ifadeyle sürdürülebilirlik güvence denetimi, bir işletmenin performansının sistematik olarak ölçülmesi ve değerlendirilmesi için oluşturulmuş standart bir mekanizmadır. Bu standardın sağlanmasında sürdürülebilirlik güvence denetiminin aşağıda belirtilen üç temel özelliği ön plana çıkmaktadır (Appiah vd., 2024: 5):

i. İşletmelerin çevresel performansının ölçülebilir kriterlere göre değerlendirilmesi,

ii. İşletmelerin çevresel performansının ölçümünde kullanılan kriterler ve diğer kriterler (sosyal kriterler, yönetim kriterleri, ilişkili finansal kriterler) arasında ilişki kurulması,

iii. Nitelikli bir denetim ekibi ile çalışılması ve işletmelerin sürdürülebilirlikle ilgili örgütsel süreçlerinin iç denetçiler, bağımsız denetçiler veya her ikisi tarafından raporlanması.

Yukarıda belirtilen açıklamalar incelendiğinde sürdürülebilirlik güvence denetiminin yalnızca finansal performansa odaklanan finansal tablo denetiminin oldukça ötesinde, birden fazla odak noktası bulunan sosyal-ekolojik bir denetim yaklaşımına sahip olduğu görülmektedir.

2.2. Sürdürülebilirlik Güvence Denetiminin Kısa Tarihçesi ve Gelişimi

Sürdürülebilirlik güvence denetimi, sürdürülebilirlik raporlarının şeffaflık ve güvenilirliğinin sağlanması dolayısıyla bir bütün olarak sürdürülebilirlik raporlarının kalitesinin artırılması ihtiyacından ortaya çıkmış bir kavramdır. Bu bağlamda sürdürülebilirlik güvence denetimi kavramının doğuşu temelde sürdürülebilirlik raporlamasında yaşanan güncel gelişmelerin bir yansıması olarak nitelendirilebilir. Sürdürülebilirlik raporlarının tarihsel gelişimi incelendiğinde, dünyada sürdürülebilirlik raporları ilk defa 1997 yılında Finlandiya'da zorunlu bir rapor uygulamasına dönüştürülmüştür (Güngör, 2019: 25). Finlandiya'yı takiben AB üye ülkeleri 2023 yılında yürürlüğe giren "Sürdürülebilirlik Raporlama Yönergesi" kapsamında bazı işletmelerin 2024 yılı itibarıyla sürdürülebilirlik raporu hazırlamalarını zorunlu hale getirmiştir (Akdoğan, 2024: 226). Bu kapsamda Uluslararası Sürdürülebilirlik Standartları Kurulu (ISSB- International Sustainability Standards Board), 28.06.2023 tarihinde sürdürülebilirlik raporlarının hazırlanmasında dikkate alınacak uluslararası sürdürülebilirlik raporlama standartlarını yayınlamıştır. Bu karara paralel şekilde Türkiye'de de KGK tarafından 2023 yılında sürdürülebilirlik raporlaması standartları yayınlanmış ve 05.01.2024 tarihli karar ile belli işletmelerin sürdürülebilirlik raporu hazırlamaları zorunlu hale getirilmiştir. Zorunlu sürdürülebilirlik raporlamasına geçiş ile birlikte sürdürülebilirlik raporlarına ilişkin güvence denetimleri de zorunlu bir uygulamaya dönüşmüştür (KGK, 2024a: 1).

2.3. Sürdürülebilirlik Raporları ve Endeksleri

Sürdürülebilirlik raporları en yalın tanımıyla işletmelerin sürdürülebilirlikle ilgili bilgilerinin sunulduğu raporlardır. Sürdürülebilirlik raporlaması ise işletmelerin faaliyetlerini sürdürülebilir hale getirebilmeleri için hedefler belirlemelerine, finansal olmayan performanslarını ölçebilmelerine ve değişimi yönetmelerine yardımcı olan bir raporlama türünü ifade etmektedir (Sultankhanova vd., 2019: 28). Uygulamada sürdürülebilirlik raporlarının hazırlanmasında kullanılan birbirinden farklı birçok raporlama çerçevesi söz konusudur. Bunlardan ilki 2013 yılında Küresel Raporlama Girişimi (GRI-Global Reporting Initiative) tarafından "G4 Sürdürülebilirlik Raporlama İlkeleri" adı altında yayınlanan sürdürülebilirlik ilkeleridir (Akdoğan, 2024: 226). Birleşmiş Milletler Küresel İlkeler Sözleşmesi imzacı işletmelerin İlerleme Raporu İlkeleri (COP- Conference of the Parties to the United Nations Framework Convention on Climate Change), Karbon Saydamlık Projesi Raporlama İlkeleri (CDP- Carbon Disclosure Project) ve Entegre Raporlama İlkeleri (IR- Integrated Reporting) ise sürdürülebilirlik raporlarında kullanılan diğer raporlama çerçevelerine örnektir.

Sürdürülebilirlik raporları temelde çevresel, sosyal ve yönetimle ilgili olmak üzere üç farklı performans göstergesini içerebilmektedir. Söz konusu performans göstergelerinin ölçümünde dünyada ve Türkiye'de çeşitli sürdürülebilirlik endeksleri kullanılmaktadır. Dow Jones Sürdürülebilirlik Endeksi (DJSI- Dow Jones Sustainability Index), FTSE4Good Endeksi, Çevresel Sürdürülebilirlik Endeksi (ESI- Enviromental Sustainability Index) dünyada sürdürülebilirlik raporlaması performans ölçümünde yaygın olarak kullanılan endekslere örnek olarak verilebilir (Dönmez ve Taşkın, 2023: 224). Bu endekslerden DSJI, dünyadaki ilk sürdürülebilirlik endeksidir ve 1999 yılında uygulamaya geçmiştir. DSJI Endeksini takiben 2000 yılında uygulamaya konulan FTSE4Good Endeksi, ağırlıklı olarak işletmelerin ÇSY alanlarındaki performanslarını ölçümleyen bir endekstir (Özerhan ve Sultanoğlu, 2018: 66). Dünya Ekonomik Forumu tarafından oluşturulan ESI Endeksi ise 148 ülke için belirlenmiş 68 göstergeden türetilmiş bir endekstir. Endekse ait göstergeler; çevre sistemleri, çevresel streslerin azaltılması, insan savunmasızlığının azaltılması, sosyal ve kurumsal kapasite, küresel yönetim olmak üzere 5 farklı bileşeni içermektedir (Gedik, 2020: 204). Türkiye'de ise dünyadaki uygulamalara benzer biçimde 2014 yılında BIST Sürdürülebilirlik Endeksi oluşturulmuştur. Bu Endeks, hisseleri Borsa İstanbul'da işlem gören kurumsal şirketler arasından sürdürülebilirlik performansı yüksek olan şirketlerin sıralandığı bir endekstir.

2.4. Sürdürülebilirlik Güvence Denetimi Standartları

Dünyada 2008 yılında Sosyal ve Etik Hesap Verilebilirlik Enstitüsü tarafından yayınlanan "AA1000AS Hesap Verilebilirlik Güvence Standardı" ile 2013 yılında Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB- International Auditing and Assurance Standards Board) tarafından yayınlanan "IASE3000 Güvence Denetimi Standardı", sürdürülebilirlik güvencesi de dahil olmak üzere tüm güvence denetimlerinde kullanılan iki temel Standardı oluşturmaktadır (Simnett vd., 2022: 247). Türkiye'de ise güvence denetimi çalışmalarına yönelik KGK tarafından resmî olarak onaylanmış beş farklı güvence standardı bulunmaktadır. Bu standartlar aşağıdakilerden oluşmaktadır:

- i) GDS 3000 Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri,
- ii) GDS 3400 İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin İncelenmesi,
- iii) GDS 3402 Hizmet Kuruluşundaki Kontrollere İlişkin Güvence Raporları,
- iv) GDS 3410 Sera Gazı Beyanlarına İlişkin Güvence Denetimleri,
- v) GDS 3420 Bir İzahnamede Yer Alan Proforma Finansal Bilgilerin Derlenmesine İlişkin Raporlama Yapmak Üzere Üstlenilen Güvence Denetimleri.

Belirtilen standartlardan GDS 3400, 3402 ve 3420 finansal bilgi ve açıklamaların güvence denetimi çalışmalarıyla ilgilidir. GDS 3000 ve 3410 ise sürdürülebilirlik açıklamaları da dahil olmak üzere finansal nitelikte olmayan açıklamaların güvence denetimlerinde kullanılabilir. Bununla birlikte sürdürülebilirlik açıklamalarının denetimi özelinde oluşturulmuş tek bir güvence standardı bulunmaktadır. İlgili Standart, IAASB tarafından 20 Eylül 2024 tarihinde onaylanan SGDS (ISSA- International Standard on Sustainability Assurance) 5000 Sürdürülebilirlik Güvencesi Uluslararası (Taslak) Standardıdır. Bu Standardın nihai halinin 2025 yılı içerisinde yayınlanması öngörülmektedir. Standart kapsamında güvence denetimine konu olacak sürdürülebilirlik raporlarına ilişkin raporlama döneminin ise 15 Aralık 2026 ve sonrasını kapsayacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla işletmelerin 2026 raporlama dönemine ait sürdürülebilirlik raporlarının güvence denetimlerinde SGDS 5000 en erken 2027 yılı içerisinde aktif olarak kullanılabilecektir. Bu yüzden uygulamada sürdürülebilirlik raporlarının güvence denetimi çalışmaları, 2027 yılına kadar KGK'nın 5 Eylül 2024 tarihli duyurusunda da belirtildiği üzere GDS 3000 ve 3410'a göre yürütülecektir (KGK, 2024a: 2).

GDS 3000, işletmelerin finansal bilgilerinin bağımsız denetimi ve sınırlı bağımsız denetimi dışındaki güvence denetimi hizmetleri ile ilgili genel hükümleri içermektedir (KGK, 2024b: 5). Bu Standart, tüm güvence denetim standartlarının anayasası niteliğindedir ve herhangi bir güvence denetimi hizmeti için genel çerçeve oluşturan bir rehber olarak değerlendirilmelidir (Ural ve Yanık, 2022: 509). GDS 3000, SGDS 5000 (Taslak) ile karşılaştırıldığında GDS 3000'nin genel bir güvence, SGDS 5000'in ise sürdürülebilirlik güvence denetimlerine özel tasarlanmış spesifik bir güvence standardı niteliğinde olduğu görülmektedir (IAASB, 2024: 7). SGDS 5000, bu niteliği ile diğer tüm güvence denetimi standartları arasında ayrı bir konuma sahip bulunmaktadır. GDS 3410 ise spesifik olarak işletmelerin sera gazı açıklamalarına ilişkin güvence verilmesi ile ilgili hükümleri içermektedir. Standardın amacı işletmelerin sera gazı açıklamalarının önemli bir hata veya hile içerip içermediğine yönelik makul veya sınırlı güvence verilmesidir (KGK, 2023: 1).

3. LİTERATÜR İNCELEMESİ

Bu bölümde ulusal ve uluslararası literatürde sürdürülebilirlik, sürdürülebilirlik raporları ve/veya güvence denetimi adı yayınlanmış olan akademik makaleler incelenmiştir. Literatür incelemesi, çalışmanın zaman ve kapsam kısıtları ile konuyla ilgili en güncel standartların yürürlüğe giriş tarihleri de dikkate alınarak son beş yıl (2020-2024) ile sınırlandırılmıştır. Literatür incelemesinin sonuçları, genel itibarıyla sürdürülebilirlik raporlamasının henüz tatmin edici düzeyde sağlanmadığını ve bu alandaki denetimlerin yeterli olgunluğa ulaşmadığını göstermektedir.

Amoaka vd. (2023), Gana'daki üretim işletmelerinde anket veri toplama yöntemi ile yaptıkları araştırmada sürdürülebilirlik denetimi çalışmalarında iç denetim etkinliği, risk yönetim süreci ve sürdürülebilirlik farkındalığı arasında pozitif ilişki olduğunu tespit etmişlerdir. Dönmez ve Taşkın (2023), ilaç endüstrisinde gönüllü olarak GRI Standartları kapsamında sürdürülebilirlik raporu yayınlanan 15 farklı işletmenin sürdürülebilirlik raporlarını içerik analizi yöntemi ile inceleyerek bu işletmelerin çevresel etkilere karşı duyarlılıklarının sürdürülebilirlik raporlarına yansımada düzeyini ölçmüştür. Araştırmanın sonuçları, işletmelerin çevresel duyarlılıklarının sürdürülebilirlik raporlarına yansımada şekli ve düzeyi konusunda herhangi bir standardizasyonun sağlanmadığını göstermiştir.

Sayar ve Özdemir (2022), sürdürülebilirlik raporlamasını genişletilmiş dış raporlama ve güvencesi açısından ele almış ve sürdürülebilirlik raporları ile finansal raporların yakınsamasında genişletilmiş dış raporlama ve güvencesi yaklaşımını bir çözüm önerisi olarak sunmuştur. Tanç ve Ekinler (2022), araştırmalarında işletmelerin sürdürülebilirlik raporlarında açıklanan sera gaz salımı düzeyleri ve bunun sürdürülebilirliğe olan katkısını incelemiştir. Araştırma sonucunda işletmelerin sera gaz salımı düzeyini azaltmasının işletmelerin sürdürülebilirliğini bunun da tüm dünyanın sürdürülebilirliğini olumlu yönde etkileyeceği vurgulanmıştır. Temiz vd. (2022) ise işletmelerin sürdürülebilirlik raporu yayımlama ve bu raporlara ilişkin bağımsız güvence hizmeti alma kararlarında etkili olan faktörleri birden fazla istatistiki yöntem kullanarak incelemiştir. İnceleme sonucunda işletmelerin sürdürülebilirlik raporu yayımlama olasılıklarını en fazla artıran faktörler; işletme büyüklüğü, kaldıraç ve kârlılık oranları, yönetim kurulu büyüklüğü, kadın üye oranı ve sürdürülebilirlik performansı olarak belirlenmiştir.

Sultankhanova ve Yanık (2021a), işletmelerin sürdürülebilirlik raporlarının güvenilirliği üzerinde güvence denetimi çalışmalarının gerekliliğini, anket ve yüz yüze görüşme yöntemlerini kullanarak değerlendirmişlerdir. Ulaşılan sonuçlar çalışmaya katılan farklı kesimlerin ağırlıklı olarak sürdürülebilirlik raporlarının güvence denetiminden geçmesi gerektiği görüşünü desteklediğini göstermiştir. Çalışmada katılımcıların güvence denetim hizmeti gerekliliğini destekleyen görüşü açısından sürdürülebilirlik raporlarında en çok hangi sürdürülebilirlik konusuna ağırlık verdiği de ortaya çıkarılmıştır. Sultankhanova ve Yanık (2021b), aynı yıl içerisinde kaleme aldıkları bir başka çalışmada finansal bilgi kullanıcılarının sürdürülebilirlik raporunun önemi konusundaki görüşlerini ve güvence denetiminin gerekliliği konusundaki algılarını anket yöntemi ile ölçmüştür. Çalışmada sürdürülebilirlik ve güvence denetimi raporlarının önemi konusunda finansal bilgi kullanıcılarının görüşlerinin alınmasının önemi vurgulanmıştır.

DeSimone vd. (2020), araştırmalarında risk değerlendirme süreci, iç denetim fonksiyonu, sürdürülebilirlik raporları ve sürdürülebilirlik denetimi arasındaki ilişkiyi incelemiştir. Araştırma sonucunda iç denetçiler tarafından yürütülen risk değerlendirme süreci ve sürdürülebilirlik denetimi arasında pozitif bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca araştırmanın sonuçları, çevresel hassasiyetleri olan, büyük ölçekli ve sürdürülebilirlik raporu yayınlanan

işletmelerin Anglo-Sakson ülkelerine kıyasla çok daha yüksek oranda iç denetim fonksiyonunu sürdürülebilirlik denetimi çalışmalarına entegre ettiğini göstermiştir. Celayir (2020) çalışmasında, BIST Sürdürülebilirlik Endeksinde yer alan ve sürdürülebilirlik raporu yayınlanan işletmelerden sürdürülebilirlik raporlarına ilişkin bağımsız güvence denetimi hizmeti alan işletmelerin ağırlığını incelemiştir. Çalışma ile araştırmaya konu işletmelerin ağırlıklı kısmının sürdürülebilirlik raporlarına ilişkin bağımsız güvence denetimi almadığı tespit edilmiştir. Yeşilçelebi (2020), denetlenen işletmelerin sürdürülebilirlik raporları yerine işletmeleri denetleyen bağımsız denetim şirketlerinin kendi sürdürülebilirlik raporlarına ne derece önem verdiğini ortaya koymak amacıyla içerik analizi çalışması uygulamıştır. Analiz sonucunda Türkiye’de faaliyet gösteren bağımsız denetim şirketlerinin sürdürülebilirlik konusuna düşük düzeyde ilgi gösterdiği tespit edilmiştir.

Literatür incelemesinin sonuçları, akademik çalışmalarda genel olarak sürdürülebilirlik güvence denetiminin bağımsız denetimin mevcut paradigmaları içerisinde yürütülmesinin yaratabileceği tehditlerin ve zorlukların ihmal edildiğini göstermiştir. Mevcut literatürde; sürdürülebilirlik güvence denetiminde bağımsız ve iç denetim etkinliği, sürdürülebilirlik güvence denetiminin faydaları ve önemi, işletmeleri sürdürülebilirlik güvence denetimine yönelten sebepler ve bu konudaki farkındalık düzeyleri gibi konulara odaklanıldığı görülmektedir. Bu çalışmada mevcut literatürdeki genel eğilimin aksine sürdürülebilirlik güvence denetiminin bağımsız denetim fonksiyonunda yaratabileceği çeşitli tehditler ve zorluklar metodolojik olarak değerlendirilmiştir. Çalışma bu yönüyle diğer çalışmalardan farklı olarak sürdürülebilirlik güvence denetimi konusu ile ilgili farklı bir odak noktasına işaret etmekte ve konuyu farklı bir perspektif üzerinden ele almaktadır.

4. BAĞIMSIZ DENETİM KAPSAMINDA SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK GÜVENCE DENETİMİ

4.1. Bağımsız Denetim ve Sürdürülebilirlik Güvence Denetimi İlişkisi

Genel kabul görmüş tanımıyla bağımsız denetim; işletmelerin finansal bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğinin sağlanması amacıyla finansal tabloların ve açıklamaların Uluslararası Finansal Raporlama ve Muhasebe Standartlarına (TFRS ve TMS) uygunluğu konusunda makul veya sınırlı düzeyde bir görüş

vermek amacıyla bağımsız bir uzman tarafından yapılan kanıt toplama ve değerlendirme sürecidir. Sürdürülebilirlik güvence denetimi ise işletmelerin sürdürülebilirlik raporlarının Sürdürülebilirlik Raporlama Standartlarına (TSRS'lere) uygunluğu ve doğruluğu konusunda makul veya sınırlı güvence sağlayacak yeterli ve uygun denetim kanıtlarının toplanması amacıyla gerekli denetim tekniklerinin uygulanarak değerlendirilmesi ve rapora bağlanması olarak ifade edilmektedir (KGK, 2024c: 1). Bağımsız ve sürdürülebilirlik güvence denetimi faaliyetleri karşılaştırıldığında sürdürülebilirlik güvence denetiminin bağımsız denetimden çok daha geniş bir kapsama sahip olduğu görülmektedir. Bağımsız denetim ve sürdürülebilirlik güvence denetiminin teorik tanımlarından ve temel özelliklerinden hareketle çeşitli kriterler açısından yapılan karşılaştırma Tablo 1'de özet olarak sunulmuştur. Tablonun hazırlanmasında daha önce Dinç ve Atabay (2016: 1534)'ın bağımsız denetim ve güvence denetimi karşılaştırmasına benzer bir yaklaşım izlenmiştir.

Tablo 1: Bağımsız Denetim ve Sürdürülebilirlik Güvence Denetimi Karşılaştırması

Karşılaştırma Kriteri	Bağımsız Denetim	Sürdürülebilirlik Güvence Denetimi
1) Denetlenen bilginin türü	Finansal bilgiler (finansal raporlar)	Sürdürülebilirlik ile ilgili bilgiler (sürdürülebilirlik raporları)
2) Denetlenen verinin niteliği	Daha somut ve nicel	Daha soyut ve nitel
3) Denetim ölçütü	TFRS/ TMS	TSRS
4) Denetçi türü	Bağımsız denetçi	Sürdürülebilirlik denetçisi
5) Denetim raporu türü	Bağımsız denetim raporu	Sürdürülebilirlik denetim raporu
6) Rapor hedef ana kitlesi	Yatırımcılar	Sınırlanılmamış
7) Önemlilik tespiti	Finansal önemlilik	Finansal ve çifte önemlilik
8) Güvence türü	Makul veya sınırlı güvence	Sınırlı güvence ²

Kaynak: Yazar tarafından hazırlanmıştır.

Sürdürülebilirlik güvence denetimleri, sürdürülebilirlik denetçileri tarafından yürütülebilmektedir. Önceki yıllarda bağımsız denetim ve danışmanlık şirketleri, mühendislik şirketleri veya sertifikalı sürdürülebilirlik uzmanları tarafından yerine getirilebilen sürdürülebilirlik denetçiliği yetkisi, Avrupa'daki

2- Güvence denetimi çalışmaları sonucunda "makul" veya "sınırlı" düzeyde güvence sağlanabilmektedir. Bununla birlikte mevcut uygulamada sürdürülebilirlik raporlarının denetimine ilişkin verilen güvencelerin sadece sınırlı güvence şeklinde olması, henüz makul düzeyde bir güvenceye geçilememiş olması ve KGK tarafından da bu denetimlerin sınırlı güvence ile başlayacak olmasının ilan edilmesi sebebiyle sürdürülebilirlik güvence denetimlerindeki güvence türü diğer güvence denetimlerinden farklı olarak Tablo 1'de sadece "sınırlı güvence" olarak dikkate alınmıştır.

düzenlemelere paralel olarak Türkiye’de de 2024 yılı itibarıyla sınırlandırılmıştır. KGK tarafından hazırlanarak görüşe sunulan Sürdürülebilirlik Denetimi Taslak Yönetmeliği’ne göre, sürdürülebilirlik alanında güvence denetimi dolayısıyla sürdürülebilirlik denetçiliği yapmaya yetkili kişiler sadece KGK tarafından yetkilendirilmiş bağımsız denetçilerle sınırlandırılmıştır (KGK, 2024c: 2). Dolayısıyla sürdürülebilirlik denetçileri aynı zamanda bağımsız denetçi sertifikasına sahip kişiler olarak karşımıza çıkmaktadır. KGK tarafından 5 Eylül 2024 tarihli 32563 sayılı Resmî Gazete’de ilan edilen karar ise sürdürülebilirlik raporlarının güvence denetimini zorunlu hale getirmiştir (KGK, 2024a: 1). Bu düzenleme bağımsız denetçileri, sürdürülebilirlik güvence denetiminin yasal olarak yetkili tek denetçileri pozisyonuna getirmiştir. Böylelikle sürdürülebilirlik güvence denetiminin farklı uzmanlığa sahip kişiler tarafından yerine getirilmesinin, sürdürülebilirlik güvence denetimlerinin kalitesi üzerinde de farklılaşma yaratabileceğine yönelik endişeler ortadan kalkmıştır. Ayrıca yapılan değişiklik ve düzenlemeler bir bütün olarak bağımsız denetimi sürdürülebilirlik güvence denetimine yakınsamıştır.

Uygulamada müşteri işletmelerin, bağımsız ve sürdürülebilirlik güvence denetim hizmetlerini aynı bağımsız denetim şirketinden alması olumlu yönde bir yayılma etkisi yaratabilmekte ve sürdürülebilirlik güvence denetiminin kalitesine olumlu katkı sağlayabilmektedir. Bağımsız denetçilerin bağımsız denetim faaliyetlerini yürütürken müşteri işletme hakkında edindiği önemli derecede belirli ve sektöre özgü nitelikteki bilgiler, sürdürülebilirlik güvence denetimleriyle yakından ilişkili olabilmektedir. Bu bilgiler, sürdürülebilirlik güvence denetimi sözleşmesine entegre edilebilmekte ve sürdürülebilirlik güvence denetimi faaliyetlerinde de kullanılabilmektedir. Sonuç olarak aynı müşteri işletmeye ait bağımsız denetim ve sürdürülebilirlik güvence denetimi sözleşmelerinin birleştirilmesi, müşteri işletmenin sürdürülebilirlikle ilgili önemli bilgilerinin daha iyi anlaşılmasına olanak sağlamakta ve sürdürülebilirlik güvence denetimi raporlarında açıklanan güvencenin kalitesini yükseltmektedir (Barbadillo ve Ferrero, 2022: 461).

Kapsamı ve önemi itibarıyla bağımsız denetim, sürdürülebilirlik güvence denetiminin kalitesine olumlu yönde etki edebilmektedir. Bununla birlikte bağımsız denetimin sürdürülebilirlik güvence denetimi alanında olumlu yönde yayılma etkisi yaratabilmesi kolay bir süreç değildir. Sürdürülebilirlik güvence denetiminin aşağıdaki başlık altında ayrıntılı olarak yer verilmiş olan kendine özgü yapısal kısıtları ve zorlukları bu süreci güçleştirebilmektedir.

4.2. Sürdürülebilirlik Güvence Denetiminin Bağımsız Denetim Metodolojisiinde Yaratabileceği Tehditler ve Zorluklar

Sürdürülebilirlik güvence denetimi bağımsız denetçiler için yeni ve bilinmeyen bir denetim alanı oluşturmaktadır. Bağımsız denetimin sürdürülebilirlik güvence denetimine yakınsaması, bağımsız denetçilerin konfor alanlarından çıkarak farklı bir alana geçmelerini gerektirmektedir. Bunun temel sebebi; sürdürülebilirlik güvence denetiminde ve bağımsız denetimde denetime konu olguların farklılık göstermesidir. Sürdürülebilirlik güvence denetimlerinde denetimin konusunu oluşturan sürdürülebilirlik raporları ÇSY boyutlarıyla bağımsız denetimin konusunu oluşturan finansal raporlardan oldukça kapsamlı, karmaşık ve karşılaştırılması zor nitelikteki bilgi ve verileri içermektedir. Sürdürülebilirlik raporlarının kendine özgü yapısal kısıtları, bağımsız denetçilerin işlerini zorlaştırmaktadır. Söz konusu yapısal kısıtlar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Ducsai, 2020: 46-47):

- Sürdürülebilirlik raporlarının ortalama düzeyde bilgiye sahip, herhangi bir sektörde spesifik bir uzmanlığı bulunmayan okuyucu için anlaşılması zor ve karmaşık birden fazla sayıda faaliyet göstergesini içermesi,
- Sürdürülebilirlik raporlarında karşılaştırma veya kıyaslama yapılacak metriklerin belirsiz olması ve işletmeler tarafından belirtilen metriklerin düşük ya da yüksek olduğuna yönelik soru işaretlerinin bulunması,
- Sürdürülebilirlik raporlarının sayfa sayılarının ve hacminin yorum yapma, önemli noktaları yakalama ve değerlendirme açısından kullanışsız olması,
- Sürdürülebilirlik raporlarının hedef ana kitlesinin ve bu raporların hangi bilgiyi sağladığının kesin olarak belli olmaması,
- Sürdürülebilirlik raporlarının güvenilirliğinin, kredibilitesinin ve raporlarda açıklanan görüşlerin subjektif nitelik taşıması ve raporların hazırlanmasında kullanılan prosedürlerin güvenilirliğinin tartışmalı olması,
- İşletmelerin sürdürülebilirlik raporlarını tamamen kendi istedikleri şekilde biçimlendirebilmesi ve raporların kamuoyuna açık versiyonlarını kendi isteklerine göre filtreledikten sonra erişime sunabilmesi.

Yukarıda belirtilen yasal kısıtlardan son ikisi, sürdürülebilirlik raporlaması ile ilgili standart koyucu organlar tarafından belirlenen sürdürülebilirlik raporlaması standartları ve raporlama çerçevesi ile sınırlandırılabilir. Benzer şekilde ikinci kısıtın etkisinin de özellikle SGDS 5000'in uygulanmaya başlamasıyla birlikte kademeli olarak azaltılabileceği söylenebilir. Nitekim SGDS 5000'e kadar gelen süreçte işletmelerin sürdürülebilirlik raporlarında kullanacakları metrikleri tamamen kendilerinin seçmesi ve belirlemesine yönelik tanınan serbestlik, bu Standart ile ortadan kalkmaktadır. Sürdürülebilirlik raporlarının doğasından kaynaklanan diğer yapısal kısıtlar ise mevcut dış denetim metodolojisi ile henüz aşılabilecek düzeyde değildir.

Öte yandan sürdürülebilirlik raporlarına güvence verilmesine ilişkin bağımsız denetçiler üzerindeki baskılar her geçen gün artmaktadır. Bağımsız denetçiler, söz konusu yapısal kısıtları ve baskıları aşmak adına geleneksel ve modern bağımsız denetimdeki alışlagelmiş prosedürleri ve teknikleri uygulama eğilimi gösterebilmektedir. Nitekim Buica vd. (2021: 708), sürdürülebilirlik güvence denetiminde kullanılan bağımsız denetim tekniklerinin finansal tabloların denetimine ilişkin herhangi bir bağımsız denetimde kullanılan tekniklere çok benzer olduğunu tespit etmiştir. Bununla birlikte bu durum her iki denetim türü arasında metodolojik açıdan çeşitli tehditleri ve zorlukları açığa çıkarabilmektedir. Söz konusu tehditler ve zorluklar; metodolojik uygulanabilirlik zorlukları, sosyal arzular ile ekonomik gerçekliklerin zıtlığına ilişkin zorluklar, görünüşte güvence yanılsaması tehdidi, bağımsız denetçi kaynaklı tehditler, müşteri işletme kaynaklı tehditler ve etik tehditler olmak üzere altı farklı başlık altında özetlenmiştir.

4.2.1. Metodolojik Uygulanabilirlik Zorlukları

Metodolojik uygulanabilirlik ile ilgili zorluklar denetime konu verilerin niteliği ve kapsamı ile önemlilik düzeyinin tespitine ilişkin kısıtlardan kaynaklanmaktadır.

Sürdürülebilirlik güvence denetimlerinde nitel verilerin çokluğu ve bu verilerin finansal verilerin denetiminde kullanılan bağımsız denetim tekniklerine uygun olmaması metodolojik bir kısıt olarak karşımıza çıkmaktadır (Odwyer, 2011: 1259). Sürdürülebilirlik raporlarındaki pek çok veri bağımsız denetimdeki verilerin aksine çift taraflı kayıt sistemindeki muhasebe kayıtlarına dayanmamaktadır. Bu yüzden sürdürülebilirlik güvence denetimindeki veriler farklı türdeki önemli yanlışlık risklerine sebep olabilmektedir (Canning vd., 2019: 2).

Bilindiği üzere klasik bağımsız denetim metodolojisi; somut kanıtlara, doğrulanabilir işlemlere ve verilere dayanmaktadır. Örneğin, bağımsız denetçiler işletmelerin sürekliliği ile ilgili varsayımlarını tahmini risk modellerini kullanarak değerlendirebilmekte ve kanıt toplayabilmektedir. Geleceğe yönelik belirsizliğin yüksek olduğu, uzun vadeli iklim projeksiyonları gibi sürdürülebilirlik konularında ise bağımsız denetçilerin bugünü ve yakın geleceği somut verilere ve kanıtlara dayalı olarak basitçe tahmin etmesi uygulamada oldukça zorlaşmaktadır. Bu durum temelde kanıtların sübjektifliğinden ve verilerin karmaşıklığından kaynaklanmaktadır. Sürdürülebilirlik güvence denetimi metodolojisi, bağımsız denetim metodolojisinin aksine daha soyut ve nitel veriler üzerine kuruludur. Bu doğrultuda bağımsız denetçilerin somut ve nicel verilerin aksine büyük ölçüde soyut ve belirsiz olan nitel verilerle (biyolojik çeşitlilik riskleri, itibar riskleri gibi) ilgilenmesini gerektirmektedir (Harrer ve Lehner, 2024: 2). Ayrıca sürdürülebilirlik açıklamalarının şeffaflık ve karşılaştırmasının sağlanması da bağımsız denetime kıyasla oldukça güçtür (Talbot ve Boiral, 2023: 2303). Sürdürülebilirlik verileri, finansal verilerin aksine çok fazla çeşitlilik ve değişkenlik gösterebilmektedir. Bu yüzden sürdürülebilirlik ile ilgili karmaşık nitelikteki verilerin standardizasyonunun sağlanması ve denetlenmesi bağımsız denetimde olduğu kadar kolay değildir (Harrer ve Lehner, 2024: 2).

Sürdürülebilirlik güvence denetimi sözleşmeleri teorik olarak bağımsız denetim sözleşmeleri ile benzer özellikler taşıyabilmektedir. Bununla birlikte sözleşme kapsamında sağlanan güvence görüşünün şekli iki denetim türü arasındaki kapsam farklılığını açıkça ortaya koymaktadır. Buna göre bağımsız denetimde bağımsız denetçiler makul düzey gibi yüksek oranda bir güvence sağlayabilirken sürdürülebilirlik güvence denetimlerinde güvence düzeyinin sınırlı güvence şeklinde olduğu ve daha düşük bir güvence düzeyini temsil ettiği görülmektedir (Carrington, 2019: 157-158). Ayrıca sürdürülebilirlik güvence denetimi ve bağımsız denetim çalışmalarındaki önemlilik düzeyi de kapsam açısından farklılık göstermektedir.

Sürdürülebilirlik güvence denetimlerinde önemlilik düzeyi değerlendirmesi sadece denetlenen işletmenin sürdürülebilirlik konularıyla sınırlı değildir. İlgili önemlilik düzeyinin tespiti denetçilerin, işletmenin sürdürülebilirlikle ilgili konu ve problemlerinin işletme ilgili tüm taraflar üzerindeki etkisinin değerlendirmesini de içermelidir (Canning vd., 2019: 7). Bu noktada bağımsız denetimde geçerli olan finansal önemlilik kavramının sürdürülebilirlik

güvence denetimlerinde “finansal önemlilik ve çifte önemlilik” kavramına dönüştüğü ve önemlilik düzeyi değerlendirmesinin kapsamının genişlediği sonucuna ulaşılabilir. Önemlilik düzeyinin tespiti tüm denetimlerde olduğu gibi sürdürülebilirlik güvence denetimlerinde de kritik bir rol oynamaktadır. Bununla birlikte sürdürülebilirlik güvence denetimlerindeki nitel unsurların denetçilerin önemlilik düzeyi tespitini nasıl etkilediğine yönelik olarak literatürde oldukça sınırlı araştırma yer almaktadır.

Moroney ve Trotman (2016: 571)’ın araştırmasına göre sürdürülebilirlik güvence denetiminde önemlilik tespitine etki eden ikitemel faktör bulunmaktadır. Bunlar; denetim sözleşmesi ihlalleri ve toplumsal etkilerdir. Araştırma sonuçlarına göre bağımsız denetçiler genel olarak bağımsız denetimlerdeki finansal önemlilik düzeyini sürdürülebilirlik güvence denetimlerindeki finansal önemlilik düzeyinden yüksek tutmaktadır. Özellikle denetim sözleşmesinde herhangi bir sözleşme ihlalinin bulunmadığı durumlarda iki denetim çalışmasındaki önemlilik düzeyi arasındaki fark artmaktadır. Bununla birlikte işletmenin faaliyette bulunduğu ülkedeki sürdürülebilirliğin teşviki ile ilgili toplumsal etkilerin arttığı durumlarda bu fark azalmaktadır. Tüm bu bilgiler doğrultusunda sürdürülebilirlik güvence denetimlerinde önemlilik düzeyinin tespiti konusunun, bağımsız denetçiler tarafından klasik bağımsız denetim metodolojisinden daha farklı ve kapsamlı şekilde ele alınması gerektiği görülmektedir.

4.2.2. Sosyal Talepler ile Ekonomik Gerçekliklerin Zıtlığına İlişkin Zorluklar

Yatırımcılar ve işletme ilgili paydaşlar uzun vadeli iklim etkileri gibi sürdürülebilirlikle ilgili sosyal talepleri doğrultusunda bağımsız denetçilerden netlik beklemektedir. Bağımsız denetçilerin oldukça belirsiz nitelikteki sürdürülebilir gelecek senaryolarına yönelik net bir öngörü sunması ise gerçekçi olamamaktadır. Bu noktada sürdürülebilirlik güvence denetimlerinde bağımsız denetçilerin güvence incelemelerinin içeriği ile mesleki uzmanlıkları tartışmaya açık iki konu olarak karşımıza çıkmaktadır (Harrer ve Lehner, 2024: 2-3). Ayrıca bağımsız denetçiler sürdürülebilirlik güvence denetimleri sırasında sürdürülebilirlik hakkında hiçbir şey bilmeyen, sürdürülebilirlik politikaları oldukça yetersiz işletmeler ile karşı karşıya kalabilmektedir. Söz konusu işletmelerin ekonomik hedefleri sürdürülebilirlik hedefleriyle çelişebilmektedir. Bu bağlamda sosyal ve ekonomik taleplere aynı anda ulaşılmasının mümkün olmaması sürdürülebilirlik güvence denetimlerinde çelişkili durumları açığı çıkarmaktadır. Söz konusu çelişkiler arasında denge kurma ihtiyacı, denetçilerin

mesleki uygulamalarını, işletme ile ilgili paydaşların ve müşteri işletmelerin taleplerine uygun hale dönüştürmeye hatta gerekli hallerde mesleki profesyonelliğinden ödün vermeye yönlendirebilmektedir (Gaudy ve Malsch, 2023: 271-273). Tüm bunların bir bütün olarak sürdürülebilirlik güvence görüşlerinin güvenilirliğini olumsuz etkileyebileceği söylenebilir.

4.2.3. Görünüşte Güvence Yanılsaması Tehdidi

Görünüşte güvence yanılsaması tehdidi, uluslararası literatürde hipergerçeklik (hyperreality), yüzeysel doğrulama (superficiality of verification), yeşil aklama (greenwashing) ve yeşil sessizlik (green-hushing) kavramları ile ilişkilendirilmektedir. Sürdürülebilirlik güvence denetimlerinin bağımsız denetçiler tarafından mevcut denetim tekniklerine sıkı sıkıya bağlı kalınarak yürütülmesi güvence ile ilgili önemli bir riski açığa çıkarmaktadır. Sürdürülebilirliğe özgü metriklerin derinliği ve farklı karakteristiği dikkate alınmadan yürütülen bir denetim çalışması gerçekte olmayan, sadece görünüşte mevcut olan yüzeysel bir güvence yanılsamasına hatta yeşil aklamaya sebep olabilmektedir. Nitekim üretim, tüketim ve yatırım kararlarının şekillenmesinde çevresel hassasiyetlerin etkili rol oynadığı bir dönemde, işletmelerin ve ürünlerinin çevresel performansına ilişkin aldatıcı izlenim verme çabalarında da artış gözlemlenmektedir (Sapmaz Veral, 2022: 101). Bu tür bir güvence yanılsaması, işletmelerle ilgili tüm paydaşları yanlış yönlendirerek bir bütün olarak denetim sektörünün itibarını olumsuz etkileyecek ciddi risklere sebep olabilecektir.

Sürdürülebilirlik güvence denetimlerinde görünüşte güvence yanılsamasına neden olan beş temel faktör bulunmaktadır. Bu faktörler; denetçilerin yetkinlikleri, mesleki izomorfizm, müşteri işletmenin güvence sürecindeki hakimiyeti, doğrulama sürecinde kullanılan sembolik teknikler ve güvence görüşü açıklamalarının netlik durumundan oluşmaktadır (Boiral ve Saizarbitoria, 2020: 4). Sürdürülebilirlik güvence denetimleri bağımsız denetçilerin temel yetkinliklerinin ötesinde spesifik uzmanlıklar gerektirmektedir. Denetçilerin mesleki izomorfizmin etkisiyle sürdürülebilirlikle ilgili kompleks faktörleri dikkate almadan genel denetim prosedürlerini uygulaması çeşitli bilgi yanılsamalarına sebep olabilecektir. Diğer yandan müşteri işletmenin güvence denetimi sürecindeki aşırı hakimiyeti, denetçilerin bağımsızlığını olumsuz etkileyebilecektir. Böyle bir ortamda ticari kaygılar sebebiyle denetim şirketlerinin sunduğu güvence denetimi ve danışmanlığı hizmetleri de iç içe geçebilecektir (Boiral ve Saizarbitoria, 2020: 5).

Sürdürülebilirlik güvence denetimi yapısı gereği geniş kapsamlı ve değişken konseptlere oldukça çok açık bir alandır. Bağımsız denetçilerin işletmelerin belirttiği sürdürülebilirlik açıklamalarının ötesinde sürdürülebilirlik çalışmaları ve işletmelerin sürdürülebilirliğinin değerlendirilmesinde direk olarak rol alması gerekmektedir. Bununla birlikte bazı durumlarda bu faktörlerden bağımsız olarak sürdürülebilirlik güvence denetiminin kendisi yeşil aklama ve hatta yeşil sessizlik tehdidi içerebilmektedir. Buna göre işletmelerin hiçbir güvence düzeyinin ne yatırımcı taleplerini ne de toplumun beklentilerini karşılamasının muhtemel olmadığını düşündüğü durumlarda yeşil aklama, sürdürülebilirlikle ilgili planlarını, hedeflerini yeşil aklayıcı olarak etiketlenme riskinden kaçınmak için kamuoyu ile paylaşmaya gönüllü olmadığı, sakladığı durumlarda ise yeşil sessizlik riski artmaktadır (Free vd., 2024: 17).

Sürdürülebilirlik güvence denetiminin bağımsız denetimin alt bir alanı olarak görüldüğü ve sadece işletmelerin belirttiği ÇSY açıklamalarına denetçiler tarafından güvence görüşü verildiği sembolik denetim teknikleri gerçek anlamda bir sürdürülebilirlik güvencesi için yetersiz kalabilmektedir. Etimolojik ve eleştirel açıdan uygulamadaki sürdürülebilirlik güvence denetimlerinin her zaman gerçek anlamda olması gereken bir sürdürülebilirlik güvence denetiminden en az bir adım geride olacağı söylenebilir (Carrington, 2019: 171-173).

4.2.4. Müşteri İşletme Kaynaklı Tehditler

Metodolojik uygulanabilirlikle ilgili kısıtlarda belirtildiği üzere sürdürülebilirlik güvence denetimine konu oluşturan sürdürülebilirlik açıklamalarının şeffaf ve karşılaştırılabilir olması oldukça zordur. Talbot ve Boiral (2023: 2303)'a göre bunun en temel sebebi bazı işletmelerin özellikle de kamu işletmelerinin sürdürülebilirlik performansı göstergeleri hakkında çok az bilgi veya açıklamaya yer vermesidir. Bazı işletmelerin ise sürdürülebilirlik performansıyla ilgili ütöpik veya idealize edilmiş bir perspektif çizme eğilimi göstermesi bu duruma sebep olmaktadır. Benzer şekilde işletmelerin faaliyetlerinin dünyadaki diğer işletmeler üzerindeki etkisini düşünme, başka işletmelere katkı sağlayabilme konusundaki hassasiyetleri ve sürdürülebilir kalkınma konusundaki yaklaşımları da birbirinden farklı olabilmektedir (Pizzi vd., 2024: 5).

İşletmelerin sürdürülebilirlik raporu hazırlama konusundaki farkındalığı ile personelin bilgi düzeyi ve yetkinliği de müşteri işletme kaynaklı kısıtlar kapsamında değerlendirilebilir. Bağımsız denetçilerin güvence incelemelerinin

içeriği ve kullanacakları iş modeli sürdürülebilirlik güvence denetiminden geçecek işletmeler tarafından hazırlanan sürdürülebilirlik raporlarının kalitesine bağlı bulunmaktadır. Nitekim bu konuda yapılan araştırmalar bağımsız denetçilerin sürdürülebilirlik güvence denetimlerindeki odak seviyesi ve müşteri işletmenin sürdürülebilirlik raporlaması konusundaki farkındalık seviyesi arasında pozitif bir korelasyon olduğunu göstermiştir (Liu vd., 2023: 1).

Müşteri işletme kaynaklı tehditler ve zorluklar açısından dikkat çekici bir diğer nokta ise müşteri işletmeden kaynaklanabilecek nispeten dolaylı kısıtlardır. Feijoo vd. (2018: 221)'ne göre işletmelerin sürdürülebilirlik açıklamalarının yeterliliği sürdürülebilirlik güvence denetçisi seçimine ve faaliyette bulunduğu ülkeye göre değişkenlik gösterebilmektedir. Buna göre denetçinin dört büyük denetim şirketinden biri ve faaliyette bulunan ülkenin sürdürülebilirlikle uygulamalarını teşvik eden bir ülke olduğu durumlarda bu durum müşteri işletmenin sürdürülebilirlik açıklamalarının yeterliliğini de olumlu etkilemektedir.

4.2.5. Bağımsız Denetçi Kaynaklı Tehditler

Bağımsız denetçi kaynaklı tehditlerin başında bağımsız denetçilerin bağımsızlığını zedeleyebilecek tutum veya davranışları gelmektedir. Sürdürülebilirlik raporlarının yapısal özellikleri denetim çalışmalarında nitel verilerin subjektif olarak yorumlanmasını gerektirmektedir. Ayrıca denetlenecek müşteri işletmeler de sürdürülebilirlik konularında bağımsız denetçilerin tavsiyelerine ihtiyaç duymakta ve bu konuda baskı yapmaktadır. Bu durum bağımsız denetçileri sürdürülebilirlik güvence denetimi çalışmalarında danışman gibi hareket etmeye yönlendirebilmektedir (Almeida ve Araujo, 2018:28). Bağımsız denetçilerin sürdürülebilirlik güvence denetimi çalışmalarında danışman gibi hareket etmesi bağımsızlığı zedeleyerek sürdürülebilirlik güvence denetimi raporlarının güvenilirliğine ilişkin soru işaretleri oluşturabilmektedir. Ayrıca bağımsız denetçilerin etik tehditler bölümünde belirtilen etik dışı davranış veya tutumlar göstermesi de sürdürülebilirlik güvence denetimlerinin kalitesini olumsuz yönde etkileyebilecektir.

Bağımsızlık ve etik dışı davranışlara ek olarak bağımsız denetçilerin mesleki uzmanlık ve yetkinliklerinin yeterlilik seviyesi sürdürülebilirlik güvence denetimlerinin kalitesi için tehdit oluşturabilmektedir. Sürdürülebilirlik açıklamalarının belirsiz niteliğinden ötürü bağımsız denetçilerin özellikle mesleki şüphecilik ve muhakeme yeteneklerinin her zamankinden daha iyi olması

gerekmektedir. Ayrıca bağımsız denetçilerin sürdürülebilirlikle ilgili denetim konularında yapay zeka gibi teknolojik araçların kullanımına yönelik yeni yetkinlikler kazanması yeşil aklama gibi problemlerle mücadelede denetçilere yardımcı olabilecek ve sürdürülebilirlik güvence denetimlerinin kalitesini arttırabilecektir (Khan vd., 2024: 20). Bu yüzden bağımsız denetçi kaynaklı tehditlerin azaltılmasında sürdürülebilirlik güvence denetimi alanındaki spesifik uzmanlık ve yetkinliklerin geliştirilmesine yönelik eğitimlerin düzenlenmesine ihtiyaç olduğu söylenebilir.

4.2.6. Etik Tehditler

Bağımsız denetimde olduğu gibi sürdürülebilirlik güvence denetimlerinde de denetçilerin denetim çalışmalarını etik kurallara uygun olarak yerine getirmesi beklenmektedir. Bununla birlikte denetçilerin sürdürülebilirlik güvence denetimlerinde etik kurallara uyumunu etkileyen çeşitli tehditler bulunmaktadır. Söz konusu tehditler aşağıdaki gibi özetlenebilir (Boiral vd., 2018: 1116);

- i. Denetçiler üzerindeki ticari baskılar (denetimin kapsamı ve kalitesine ilişkin pazarlık etme, işletme yönetiminin kontrolü ele geçirmesi, mesleki şüphecilikten uzak aşırı iyimser tutum vb.)
- ii. Denetim ve danışmanlık faaliyetlerinin iç içe girmesi (denetim sözleşmesi süresince müşteri işletmeye danışmanlık tavsiyelerinin verilmesi, bağımsız denetim hizmetinin danışmanlık hizmetleri için bir vitrin olarak kullanılması, görevlerin ayrılığı ilkesine aykırılıklar vb.)
- iii. Yüzeysel doğrulama süreci (sembolik güvence görüşü verilmesi, düşük güvence düzeyi fikrinin baskınlığı, güvence denetimi raporlarında teknik ve hukuksal dilin gizleme aracı olarak kullanılması vb.)
- iv. Müşteri işletme ile aşırı yakınlık (müşteri işletme ile uzun süreli ilişkiler kurulması, mesleki şüphecilik yaklaşımından uzaklaşma, rotasyon sürelerine uyulmaması vb.)
- v. Duruma bağlı diğer dış etkenler (bölgesel ve kültürel farklılıklar, denetim şirketlerinin ticari olarak belli işletmelere bağımlı olması, denetçilerin profesyonellik düzeyinin farklılığı vb.)

Boiral vd. (2018: 1120)'nin araştırma sonuçlarına göre denetçiler üzerindeki ticari baskılar ve yüzeysel doğrulama süreci tehdidi, sürdürülebilirlik güvence denetimlerindeki en büyük etik sorunu oluşturmaktadır. Bilindiği üzere sürdürülebilirlik güvence denetimlerinde denetçilerin uyması gereken etik

kurallara yönelik düzenlemeler henüz hazırlık aşamasındadır. Bu doğrultuda sürdürülebilirlik güvence denetimlerine özgü etik tehditler de dikkate alınarak hazırlanacak etik kurallar setinin sürece değer katabileceği sonucuna varılabilir.

5. SONUÇ VE ÖNERİLER

Kurumsal yatırımcıların sürdürülebilirlikle ilgili yatırımlarının çoğalması ve sürdürülebilir finans pazarının giderek büyümesi sonucunda sürdürülebilirlik raporu yayınlanan işletmelerin sayısı da her geçen gün artmaktadır. Yatırımcılar, kredi kuruluşları, diğer işletme ilgilileri ve bir bütün olarak sürdürülebilir finans pazarının yanlış yönlendirilmemesi için sürdürülebilirlik raporlarında yer verilen sürdürülebilirlik açıklamalarının güvenilirliğinin bağımsız bir uzman tarafından onaylanması, en öncelikli konu olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu noktada bağımsız denetçilere önemli görev, rol ve sorumluluklar düşmektedir. Mevcut bağımsız denetim metodolojisi ve bağımsız denetçilerin deneyimleri, sürdürülebilirlik güvence denetimi için sistematik bir temel oluşturulmasına önemli faydalar sağlayabilmektedir. Ayrıca bağımsız denetim sözleşmesi süresince bağımsız denetçilerin müşteri işletme ve faaliyette bulunduğu sektör özelinde edinmiş olduğu bilgi, beceri ve tecrübeler, aynı müşteri işletmenin sürdürülebilirlik güvence denetimi çalışmalarına da aktararak, sürdürülebilirlik güvence denetimi sürecine değer katabilmektedir. Bununla birlikte bağımsız denetçilerin sürdürülebilirlik güvence denetiminde yaratabileceği katma değer, klasik bağımsız denetim metodolojisinin sınırları içerisinde yalnızca belli bir noktaya kadar ilerleyebilmektedir.

Sürdürülebilirlik güvence denetiminin bağımsız denetim kapsamında uygulanması sırasında bağımsız denetçilerin karşılaşılabileceği çeşitli tehditler ve zorluklar, bağımsız denetimde ciddi metodoloji değişikliklerine gidilmesi ihtiyacını açığa çıkarmaktadır. Buna göre müşteri işletmenin kabulü, bağımsız denetimin planlanması, yürütülmesi (test edilmesi), kanıtların toplanması ve değerlendirilmesinden oluşan bağımsız denetim sürecinde uygulanan tüm bağımsız denetim prosedürlerinin sürdürülebilirlikle ilgili bilgilere özgü karakteristikler dikkate alınarak yeniden tasarlanması ve odak noktalarının değiştirilmesi gerekmektedir. Bu da bağımsız denetçilerin uzun süredir esas uzmanlık alanı olan finansal tablo denetimlerindeki bilgi, beceri ve tecrübelerini dönüştürmeyi zorunlu kılmaktadır.

Sürdürülebilirlik güvence denetimi, diğer meslek profesyonelleri için olduğu kadar bağımsız denetçiler için de yeni ve bilinmeyen bir denetim alanıdır. Sürdürülebilirlikle ilgili bilgilere yönelik güvence verilmesi konusunda bağımsız denetçilerin rehber alabileceği tek bir standart bulunmamaktadır. Bağımsız denetçiler sürdürülebilirlik güvence denetimlerinde birbirinden farklı sayıda ve içerikte pek çok standart ile karşı karşıya kalabilmektedir. Mevcut standartlar ise genel çerçevede bir güvence denetimine yönelik ilkeleri belirlemektedir. Dolayısıyla SGDS 5000 uygulanmaya başlayınca kadar bağımsız denetçilerin sürdürülebilirlik güvence denetimlerinde mesleki muhakeme ve öngörü yeteneklerini her zamankinden daha çok kullanmak zorunda kalacağı açıktır. Benzer şekilde bağımsız denetçilerin sürdürülebilirlik güvence denetimlerinde mesleki olarak karşılaşılabilecekleri çeşitli tehditler ve zorluklar ile ilgili olarak dikkate alabileceği bir etik kurallar rehberi de henüz bulunmamaktadır. Verilerin karmaşıklığı, kanıtların subjektifliği, çifte önemlilik değerlendirmesi, denetime konu metriklerin çokluğu, denetim kanıtlarının daha soyut ve nitel özellikte olması vb. gibi yapısal kısıtlar bağımsız denetçiler üzerindeki iş yükünü artırmakta, bağımsız denetçilerin her zamankinden daha fazla sorumluluk almasını gerektirmekte ve bir bütün olarak denetim sürecini zorlaştırmaktadır.

Sürdürülebilirlik güvence denetimi hem bağımsız denetim mesleğinin hem de bağımsız denetçilerin dönüşümünü zorunlu kılan karmaşık ve zor bir süreçtir. Bu sürecin başarılı bir şekilde sonuçlandırılması, sürdürülebilirlik güvence denetimi ve bağımsız denetim hizmeti arasında tam ve etkin bir entegrasyonun sağlanması ile mümkün olabilecektir. Söz konusu entegrasyonun sağlanabilmesi için bağımsız denetçiler tarafından gerçekleştirilecek sürdürülebilirlik güvence denetimi çalışmalarında aşağıda belirtilen hususlara dikkat edilmesi önerilebilir;

- Sürdürülebilirlik güvence denetiminin bağımsız denetim ve güvence hizmetlerinin özel bir alanı olarak dikkate alınması ve değerlendirilmesi,
- Denetlenen işletmenin sürdürülebilirlik performansı ve finansal performansı arasında entegre yaklaşım ile bağlantı kurulması,
- Bağlantı raporlaması aracılığıyla kombine bir bağımsız denetim ve sürdürülebilirlik güvence denetimi sisteminin geliştirilmesi,
- Bağımsız denetim kapsamında incelenen finansal raporlarda geçerli olan varsayımların ve öngörülerin sürdürülebilirlik raporlarının denetiminde de dikkate alınması ve değerlendirilmesi,

- Bağımsız denetçilerin sürdürülebilirlik güvence denetimlerinde danışmanlık fonksiyonunun bulunmaması sebebiyle işletme içi ÇSY riskleri konusunda eğer varsa müşteri işletmenin iç denetçileriyle etkin bir bilgi alışverişinde bulunması,
- Bağımsız denetçilerin sürdürülebilirlikle ilgili belirsiz konulardaki bilgi, beceri ve yetkinlikleri kapsamında özellikle mesleki muhakeme ve öngörü yeteneklerini geliştirmeye ve daha aktif şekilde kullanmaya odaklanmaları,
- Sürdürülebilirlik güvence denetiminin yapısal kısıtları dikkate alınarak klasik bağımsız denetim metodolojisinde değişikliklere gidilmesi,
- Bağımsız denetçiler tarafından sürdürülebilirlik güvence denetimlerinde kullanılan denetim prosedürlerinin bağımsız denetimde kullanılan alışagelmış prosedürler ve teknikler ile sınırlandırılmaması,
- Bağımsız denetçiler tarafından sürdürülebilirlik güvence denetimlerinde önemlilik tespiti ve değerlendirilmesi yapılırken finansal önemliliğin ötesinde çifte önemlilik kavramının dikkate alınması,
- Bağımsız denetçilerin sürdürülebilirlik güvence denetimlerinde bağımsız denetime kıyasla denetimin süresini, kapsamını genişletmeleri ve daha fazla ayrıntıya girmeleri,
- Bağımsız denetim şirketleri tarafından bağımsız denetçilere sürdürülebilirlik güvence denetimi ile ilgili eğitim verilmesi, araştırma olanağı sağlanması ve bir bütün olarak bağımsız denetçilerin uzmanlıklarının artırılmasına ve gelişimine daha fazla yatırım yapılması,
- Sürdürülebilirlik güvence denetiminin yapısı gereği multidisipliner uzmanlığa sahip denetim ekipleri gerektirmesi sebebiyle bağımsız denetçilerin hem finansal raporların hem de sürdürülebilirlik raporlarının denetimini yürütebilecek yetkinliğe sahip olması,
- Sürdürülebilirlikle ilgili ÇSY risklerinin çoğunlukla sektör-spesifik ve müşteri işletme-spesifik riskler niteliğinde olması sebebiyle bağımsız denetçilerin müşteri işletme ve sektör bazlı niş uzmanlık alanlarının oluşturulması ve sürdürülebilirlik güvence denetimi sözleşmelerinde bu alt uzmanlık alanlarına göre görevlendirilmeleri,
- Sürdürülebilirlik raporlarına ve bu raporların denetimine verilen önem konusunda müşteri işletmelerin ve bağımsız denetim şirketlerinin farkındalık düzeylerinin artırılması.

Salt bağımsız denetim metodolojisi ile sürdürülebilirliğe yönelik gerçek anlamda bir güvence sağlanması pratikte mümkün gözükmemektedir. Sürdürülebilirlik güvence denetiminin yapısal kısıtları sebebiyle bağımsız denetimde ciddi metodoloji değişikliklerine sebep olacağı, yeni denetim prosedürlerinin ve tekniklerinin kullanılmasını gerektireceği; denetimde bir tür paradigma değişikliğine işaret eden sürdürülebilirlik güvence denetimlerinin etkili şekilde yürütülmesinin bu nedenlerle zaman alacağı açık bir gerçektir. Ancak bu paradigma değişimine uygun bir kapasitenin zaman kaybetmeksizin oluşturulması, hem üretim, ticaret, tüketim ve diğer sosyo-ekonomik etkinliklerin dünyanın geleceğini tehdit etmeyecek yöntem ve yaklaşımlarla gerçekleştirilmesi hem de denetim faaliyetinin bu alanlara değer katma potansiyelinin artırılması için büyük önem taşımaktadır.

Sürdürülebilirlik güvence denetimi, literatürde ve uygulamada sınırlı düzeyde bilginin bulunduğu, yeni ve gelişime açık bir alandır. Çalışma kapsamında dikkat çekilen hususlar, bağımsız denetimin metodolojik açıdan uygun şekilde sürdürülebilirlik güvence denetimine entegrasyonunun sağlanması için dikkate alınabilecek teorik öneriler niteliğindedir. Bununla birlikte daha somut verilere dayalı çıkarımlarda bulunabilmek için akademisyenler ve güvence uygulayıcıları olarak bağımsız denetçiler arasında etkin bir bilgi alışverişinde bulunulmasına ihtiyaç vardır. Bu noktada gelecekteki araştırmalarda özellikle SGDS 5000'in aktif olarak kullanılacağı 2026 raporlama dönemine ait sürdürülebilirlik güvence denetimi raporlarındaki veriler, SGDS 5000'e göre sürdürülebilirlik güvence denetimlerini ilk defa gerçekleştirecek bağımsız denetçilerden elde edilebilecek bilgilerle birlikte incelenerek değerlendirilebilir.

KAYNAKÇA

- ACCA (2020). The Assurance of Social, Environmental and Sustainability Information. <https://www.accaglobal.com/gb/en/student/exam-support-resources/professional-exams-study-resources/p7/technical-articles/sustainability.html>, Erişim: 24.01.2025.
- Akdoğan, M.U. (2024). Sürdürülebilirlik Bilgilerinin Raporlanmasında Kullanılan Raporlama Çerçevesine Toplu Bakış ve Tek Raporlama Çerçevesinde Duyulan İhtiyaç-Güncel Gelişmeler. Muhasebe ve Denetime Bakış, 72, 217-238.
- Alabdullah, T.T.Y. (2023). How Do Sustainability Assurance, Internal Control and Audit Failures Influence Auditing Practices?. Journal of Management, Accounting, General Finance and International Economic Issues, 2(3), 671-688.
- Almeida, J.B. ve Araujo, W.G. (2018). Threats to Independence in Assurance of Sustainability Reports. Journal of Tourism and Hospitality Management, 6(1), 28-37.
- Amoaka, G.K., Bawuah, J., Adjei, E.A. ve Ayimbire, C. (2023). Internal Audit Functions and Sustainability Audits: Insights from Manufacturing Firms. Cogent Business & Management, 10, 1-21.
- Appiah, M.K., Dordaah, J.N., Sam, A., Yeboah, S.A. ve Amaning, N. (2024). Modeling The Influence of Internal Audit Efficacy on Energy Saving Behavior: The Role of Sustainability Audit. SAGE Journals, 14(2), 1-14.
- Barbadillo, E.R. ve Ferrero, J.M. (2022). The Choice of Incumbent Financial Auditors to Provide Sustainability Assurance and Audit Services from A Legitimacy Perspective. Sustainability Accounting, Management and Policy Journal, 13(2), 459-493.
- Boiral, O., Saizarbitoria, I.H., Brotherton, M.C. ve Bernard, J. (2018). Ethical Issues in the Assurance of Sustainability Reports: Perspectives from Assurance Providers. Journal of Business Ethics, 159, 1111-1125.
- Boiral, O., Saizarbitoria, I.H. ve Brotherton, M.C. (2020). Professionalizing The Assurance of Sustainability Reports: The Auditor's Perspective. Accounting, Auditing and Accountability Journal, 33(2), 309-334.
- Boiral, O., Saizarbitoria, I.H. (2020). Sustainability Reporting Assurance: Creating Stakeholder Accountability Through Hyperreality? Journal of Cleaner Production, 243, 1-17.
- Buica, N.D., Avram, M. ve Mihai, M. (2021). Financial Audit Procedures Employed in Sustainability Assurance. Economic Sciences Series, 21(1), 703-709.
- Canning, M., Odwyer, B. ve Georgakopoulos, G. (2019). Processes of Auditability in Sustainability Assurance- The Case of Materiality Construction. Accounting and Business Research, 49(1), 1-27.

- Carrington, T. (2019). A Critical Perspective on Sustainability Assurance. Challenges Managing Sustainable Business-Reporting, Taxation, Ethics and Governance (Ed). Arvidsson, S., Cham, Springer Nature Switzerland AG.
- Celayir, D. (2020). Kurumsal Yönetim Açısından Sürdürülebilirlik Raporlarının Güvencesi ve Borsa İstanbul (BIST) Sürdürülebilirlik Endeksi Üzerinde Bir İnceleme. Business & Management Studies: An International Journal, 8(1), 20-44.
- 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
- Doğan, S. (2024). İşletmeler Perspektifinden Çevresel, Sosyal ve Yönetişim (ÇSY) Uygulamalarının Önemi. Scientific Journal of Finance and Financial Law Studies, 4(2), 103-113.
- Dönmez, N. ve Taşkın, T. (2023). İşletmelerin Çevresel Duyarlılıklarının Sürdürülebilirlik Raporlarına Yansımaları: İlaç Endüstrisinde Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporlarının İçerik Analizi. Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 75, 221-243.
- Ducsay, A.R. (2020). Conference Proceedings. Nordsci Conference. Sofya: University of National and World Economy.
- Feijoo, B.F. (2018). Financial Auditor and Sustainability Reporting: Does It Matter? Corporate Social Responsibility and Environmental Management, 25, 209-224.
- Free, C., Jones, S. ve Tremblay, M.S. (2024). Greenwashing and Sustainability Assurance: A Review and Call for Future Research. Journal of Accounting Literature, 1-26.
- Gaudy, C. Ve Malsch, B. (2023). Auditor's Search for Meaningfulness in Sustainability Assurance Work. Qualitative Research in Accounting & Management, 20(2), 257-277.
- Gedik, Y. (2020). Sosyal, Ekonomik ve Çevresel Boyutlarıyla Sürdürülebilirlik ve Sürdürülebilir Kalkınma. International Journal of Economics, Politics, Humanities & Social Sciences, 3(3), 196-215.
- Güngör, N. (2019). Sürdürülebilirlik Raporlarında Güvence Beyanı: OECD Ülkelerinde Bir Araştırma, 5. Uluslararası Sosyal, Beşeri ve Eğitim Bilimleri Kongresi, İstanbul, Türkiye, 24-33.
- Harrer, T. ve Lehner, O.M. (2024). Assuring The Unknowable: A Reflection on the Evolving Landscape of Sustainability Assurance for Financial Auditors. Current Opinion in Environmental Sustainability, 67, 1-5.

- IAASB (2024). ISSA 5000 General Requirements for Sustainability Assurance. <https://ifacweb.blob.core.windows.net/publicfiles/2024-11/IAASB-International-Standard-on-Sustainability-Assurance-ISSA-5000.pdf>, Erişim: 05.01.2025.
- IIA (2022). Küresel Bakış Açıları ve Anlayışlar- ÇSY Risk Ortamı. https://www.theiia.org/globalassets/site/content/articles/global-perspectives-and-insights/2022/gpi_the_esg_risk_landscape_turkish.pdf, (Erişim: 24.01.2025)
- KGK (2023). GDS 3410 Sera Gazı Beyanlarına İlişkin Güvence Denetimlerinin Yayımlanması Hakkında Duyuru. <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/GDS/gds-3410.pdf>, Erişim: 12.12.2024
- KGK (2024a). Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporlarına Yönelik Zorunlu Güvence Denetimlerine İlişkin Duyuru. <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Surdurulebilirlik/Duyuru/KurumsalSurdurulebilirlikRaporlarınaYonelikZorunluGuvenceDenetimlerininelliskinduyuru.pdf>, Erişim: 12.12.2024
- KGK (2024b). TDS 2024 Seti Güvence Denetimi Standartları. https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2024_Seti/GDS_3000_kys_degisiklikleri.pdf, Erişim: 16.12.2024.
- KGK(2024c).SürdürülebilirlikDenetimiYönetmeliğiTaslağı.<https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Surdurulebilirlik/S%C3%BCrd%C3%BCr%C3%BClebilirlik%20Denetim%C3%B6netmeli%C4%9F%20Tasla%C4%9F%C4%B1.pdf>, Erişim: 16.12.2024.
- Khan, M.K., Huo, C., Zahid, R.M.A. ve Maqsood, U.S. (2024). The Automated Sustainability Auditor: Does Artificial Intelligence Curtail Greenwashing Behavior in Chinese Firms? *Business Strategy and Environment*, 1-25.
- Liu, M., Tang, J., Walton, S., Zhang, Y. ve Zhao, X. (2023). Auditor Sustainability Focus and Client Sustainability Reporting. *Accounting, Organizations and Society*, 113, 1-27.
- Moroney, R. ve Trotman, K.T. (2016). Differences in Auditor's Materiality Assessments When Auditin Financial Statements and Sustainability Reports. *Contemporary Accounting Research*, 33(2), 551-575.
- Odwyer, B. (2011). The Case of Sustainability Assurance: Constructing a New Assurance Service. *Contemporary Accounting Research*, 28(4), 1230-1266.
- Oltenau, A.L., İonlaşu, A.E. ve Lipara, D. (2024). Incorporating Sustianability into Indirect Procurement: The Audit Approach. *Ovidius University Annals Economic Science Series*, 24(1), 687-693.
- Özçelik, H. ve Öztürk, M.S. (2019). Entegre Raporlamada İç Denetimin Güvence ve Danışmanlık Roller. *Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 12(1), 125-140.

- Özerhan, Y. ve Sultanoğlu, B. (2018). Sürdürülebilirlik Raporu Kapsamında Çevresel Bilgilerin Raporlanması ve Güvence Denetimi. Muhasebe ve Denetime Bakış, 53, 55-76.
- Pizzi, S., Venturelli, A. ve Caputo, F. (2024). Restoring Trust in Sustainability Reporting: The Enabling Role of The External Assurance. Curent Opinion on Enviromental Sustainability, 68, 1-6.
- Sapmaz Veral, E. (2022). Yeşil Yıkama ile Mücadele: Avrupa Birliği'nde Yeşil İddiaların Doğrulanması Girişimi. Sayıştay Dergisi, 33(124), 101-109.
- Sayar, A.R.Z. ve Özdemir, B. (2022). Sürdürülebilirlik Raporlamasına Yeni Bir Bakış: Genişletilmiş Dış Raporlama ve Güvencesi. TIDE Academia Research, 4, 13-34.
- Simnett, R., Zhou, S. ve Hoang, H. (2022). The History and Future of Sustainability Assurance. Handbook of Accounting and Sustainability (Ed). Adams, C., Sidney: Edward Elgar Publishing Ltd.
- Sultankhanova, G. ve Yanık, S.S. (2021a). Güvence Denetiminin Sürdürülebilirlik Raporlarının Güvenilirliği Üzerindeki Etkisinin Araştırılması. Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 8(3), 1253-1278.
- Sultankhanova, G. ve Yanık, S.S. (2021b). Finansal Bilgi Kullanıcılarının Sürdürülebilirlik Raporu ile Güvence Denetimi Konusundaki Algıları ve Farkındalıkları. Muhasebe ve Denetime Bakış, 62(20), 41-58.
- Sultankhanova, G., Yanık, S.S. ve Ayanoğlu, Y. (2019). Sürdürülebilirlik Raporlarına Verilen Güvence Beyanlarının İçerik Analizi. Muhasebe ve Denetime Bakış, 58, 25-50.
- Talbot, D. and Boiral, O. (2023). Integrating Recommendations from Sustainability Performance Audits: Moving from Words to Action. Public Management Review, 25(12), 2300-2322.
- Tanç, A. ve Ekinler, F. (2022). Sürdürülebilirlik Raporları Kapsamında İşletmelerin Sera Gazı Salımı: BİST Sürdürülebilirlik Endeksinde Bir Araştırma. Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 12(3), 2149-3871.
- Temiz, H., Şeker, Y. ve Özdemir, F.S. (2022). Sürdürülebilirlik Raporlaması ve Bağımsız Güvence Kararlarının Belirleyicileri. Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi, 17(3), 862-892.
- Ural, N. ve Yanık, Z. (2022). Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri Standardı (GDS 3000) ve Bir Uygulamanın Değerlendirilmesi. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 24(3), 505-531.
- Yeşilçelebi, G. (2020). Türkiye'de Faaliyet Gösteren Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sürdürülebilirlik Açıklamaları: Sürdürülebilirlik Raporlarının İçerik Analizi. Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Elektronik Dergisi, 11, 229-244.

NEW PARADIGM IN INDEPENDENT AUDIT: SUSTAINABILITY ASSURANCE AUDIT

Nezriye Gözde BİRCAN

EXTENDED ABSTRACT

Throughout history, sustainability has had a significant impact on numerous disciplines. One of these disciplines is auditing. Over the last two decades, the most basic mission of auditing has been to provide an acceptable level of assurance for the financial information being audited. With the emergence of sustainability, the definition, and meaning of assurance in auditing have changed. This situation has revealed a new type of sub-audit called "sustainability assurance audit" in the audit profession.

Sustainability assurance audit is one of the most relevant, and relatively new modern audit approaches that has emerged due to the formation of new content subject to audit with the effect of the concept of sustainability. It is also known as "triple bottom line audit", "environmental audit", and "corporate social responsibility audit" in the international literature. Based on the generally accepted definition of the audit profession, sustainability assurance audit can be defined as the process of collecting and objectively evaluating sufficient and appropriate audit evidence to provide reasonable or limited assurance about the compliance of the sustainability-related disclosures of the enterprises specified in their sustainability reports with the sustainability reporting standards and to form an opinion on this issue. Regarding the definition, it has a different characteristic and a more complex structure than other types of audits. Measuring and evaluating the performance of enterprises according to non-financial sustainability activities rather than according to unconventional financial criteria, and establishing a relationship between various financial and non-financial activities, makes sustainability assurance audit different from other types of audits. The main issue of a sustainability assurance audit is to provide reasonable or limited assurance about the accuracy and appropriateness of enterprises' non-financial sustainability-related disclosures.

Sustainability assurance audits have destroyed the existing paradigms within auditing, especially independent audits, and have changed their focal points. The main focus of the study is to reflect on the challenging effects of

sustainability assurance audits on the classical paradigms of the independent audit function, and the problems that these effects may cause. The study aims to theoretically evaluate and reveal the issues that sustainability assurance audits may create in independent audit studies and their effect on the duties, roles, and responsibilities of independent auditors. In this context, firstly the literature search on the subject was presented. After the literature search, a conceptual framework for sustainability assurance audit was shared, and the relationship between sustainability assurance audit and independent audit was discussed. In the last part of the study, the challenging points that sustainability assurance audits may create in the independent audit paradigm were methodologically evaluated, and relevant recommendations were presented.

A sustainability assurance audit is an audit field open to improvement where there is a limited level of information available both in the literature and practice. The recommendations included in the study are the only points to be considered to ensure the integration of independent audits into sustainability assurance audits in a methodologically appropriate manner. The paper has revealed the potential challenging points of sustainability assurance audits performed by independent auditors. These challenging points are mainly summarized in terms of methodological feasibility, social ambition versus economic reality, and the illusion of false assurance including other limitations such as double impact materiality assessment, the complexity of audit data, various numbers of audit metrics, unique characteristics of audit evidence, etc. In conclusion, the paper emphasized that there is a methodological gap between independent audits and sustainability assurance audits because of the structural limitations of sustainability assurance audits. Moreover, the paper considers that transforming independent audit methodology to sustainability assurance audit methodology and performing it desirably by stakeholders of enterprises will probably take a long time regarding sustainability assurance audits in a real sense.