

T.C. İSTANBUL KÜLTÜR ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

BAĞIMSIZ DENETİMDE SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK GÜVENCE DENETİMİ
VE UYUM SÜRECİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Ahmet Yiğit ÖZGÜL

Anabilim Dalı: İşletme

Program: İşletme

Tez Danışmanı: Dr. Öğr. Üyesi Nezriye Gözde BİRCAN

AĞUSTOS 2025

T.C. İSTANBUL KÜLTÜR ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

BAĞIMSIZ DENETİMDE SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK GÜVENCE DENETİMİ
VE UYUM SÜRECİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Ahmet Yiğit ÖZGÜL

Anabilim Dalı: İşletme

Program: İşletme

Tez Danışmanı: Dr. Öğr. Üyesi Nezriye Gözde BİRCAN

Jüri Üyesi: Prof. Dr. Öğr. Üyesi Peyami Sefa ÇARIKÇIOĞLU

Jüri Üyesi: Dr. Öğr. Üyesi İrem ÖZCAN

AĞUSTOS 2025

ÖNSÖZ

Günümüzde sürdürülebilirlik kavramı, işletmelerin sadece ekonomik başarılarıyla değil, aynı zamanda çevresel ve sosyal sorumluluklarını da yerine getirmesi gereken çok boyutlu bir yaklaşımolarak ön plana çıkmaktadır. Bu bağlamda, sürdürülebilirlik raporlarının güvenilirliğini sağlama sorumluluğu taşıyan bağımsız denetçiler için sürdürülebilirlik güvence denetimi, giderek daha önemli bir görev alanı haline gelmiştir. Bu çalışma, bağımsız denetim süreçlerinde sürdürülebilirlik güvence denetiminin kalite düzeyini değerlendirmek ve denetim sonrası kurumsal uyum süreçlerini incelemek amacıyla hazırlanmıştır.

Bu tezin hazırlanma sürecinde, bilimsel rehberliği ve akademik yönlendirmeleriyle her aşamada destek veren, değerli katkılarını esirgemeyen danışmanım Dr. Öğr. Üyesi Nezriye Gözde BİRCAN'a en içten teşekkürlerimi sunarım. Ayrıca, araştırma kapsamında anketlere katılarak kıymetli görüşlerini paylaşan tüm bağımsız denetçilere katkılarından dolayı minnettarım. Araştırma sürecinde sabırla yanımda olan aileme ve yakın çevreme verdikleri manevi destekten ötürü teşekkürü bir borç bilirim.

Bilimsel bilginin rehberliğinde sürdürülebilirlik güvence denetimine ilişkin farkındalığın artmasına katkı sağlayacağına inandığım bu çalışmanın, ilgili literatüre ve uygulayıcılara yol gösterici olması temennisiyle...

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	i
TABLolar LİSTESİ.....	v
KISALTMALAR LİSTESİ.....	vi
ÖZET	vii
ABSTRACT	viii
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM:	4
BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMI	4
1.1. Bağımsız Denetimin Kavramsal Çerçevesi	4
1.2. Bağımsız Denetim Süreci ve Aşamaları	6
1.3. Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları	8
1.4. Bağımsız Denetçilerin Görev ve Sorumlulukları	10
1.5. Bağımsız Denetim ve Sürdürülebilirlik Güvence Denetimi İlişkisi.....	12
1.6. Bağımsız Denetimin Sürdürülebilirlik Güvence Denetimi Açısından Rolü ve Önemi	15
İKİNCİ BÖLÜM:	18
SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK GÜVENCE DENETİMİ VE UYUM SÜRECİ	18
2.1. Sürdürülebilirlik Güvence Denetimi Kavramı.....	18
2.2. Sürdürülebilirlik Güvence Denetiminin Özellikleri	20
2.3. Sürdürülebilirlik Güvence Denetiminin Amacı ve Önemi.....	23
2.4. Güvence Denetimi Hizmetlerinin Kapsamı ve Türleri.....	27
2.5. Sürdürülebilirlik Raporlaması ve Güvence Denetimi İlişkisi.....	29
2.6. Sürdürülebilirlik Raporlaması Göstergeleri ve Denetimi.....	32
2.7. Sürdürülebilirlik Güvence Denetimi Standartları ve Raporlama Çerçeveleri	34
2.7.1. International Standard on Assurance Engagements 3000 (ISAE 3000) Standardı.....	34

2.7.2. Global Reporting Initiative (GRI) ve Diğer Raporlama Çerçeveleri	36
2.8. Türkiye'de Sürdürülebilirlik Güvence Denetimine Yönelik Düzenlemeler	37
2.9. Sürdürülebilirlik Güvence Denetimi ve Uyum Denetimi İlişkisi.....	40
2.10. Sürdürülebilirlik Denetimi ve Uyum Denetimi Gereklilikleri.....	42
2.11. Sürdürülebilirlik Güvence Denetiminde Denetçilerin Rol ve Sorumlulukları	45
2.11.1. Bağımsız Denetçilerin Rol ve Sorumlulukları	45
2.11.2. İç Denetçilerin Rol ve Sorumlulukları	48
2.12. Sürdürülebilirlik Performansının Değerlendirilmesi.....	51
2.13. Uyum Denetimi Sürecinde Risk Yönetimi.....	54
2.14. Sürdürülebilirlik Güvence Denetiminde Karşılaşılan Zorluklar ve Tehditler.....	57
2.15. Gelecekte Sürdürülebilirlik Güvence Denetiminin Yönelimi	59
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM:.....	62
SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK GÜVENCE DENETİMİ VE UYUM SÜRECİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA	62
3.1. Araştırmanın Modeli	62
3.2. Araştırmanın Örneklemi.....	62
3.3. Araştırmanın Sınırlılıkları	62
3.4. Verilerin Toplanması	62
3.5. Verilerin Analizi	62
3.6. Katılımcıların Demografik Özelliklerine İlişkin Bulgular	62
3.7. Anket Sorularına Ait Tanımlayıcı İstatistikler	65
3.8. Anketin Güvenilirlik Analizi (Cronbach's Alpha).....	66
3.9. Ölçekten Elde Edilen Toplam Puanlara İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler ...	67
3.10. Demografik Değişkenlere Göre Toplam Puanların Karşılaştırılması	68
3.11. Demografik Değişkenlere Göre Toplam Puanların İstatistiksel Fark Analizi	70

SONUÇ ve TARTIŞMA	72
KAYNAKÇA	75
EKLER.....	84



TABLÖLER LİSTESİ

Tablo 4.1. Katılımcıların Demografik Özelliklerine Göre Frekans Dağılımı.....	64
Tablo 4.2. Anket Sorularına Ait Tanımlayıcı İstatistikler.....	65
Tablo 4.3. Cronbach's Alpha Güvenilirlik Katsayısı.....	66
Tablo 4.4. Toplam Puanlara Ait Tanımlayıcı İstatistikler.....	67
Tablo 4.5. Demografik Değişkenlere Göre Toplam Puanların Dağılımı.....	68
Tablo 4.6. Demografik Değişkenlere Göre Toplam Puanların Fark Analizi Sonuçları.....	70

KISALTMALAR LİSTESİ

AHP	: Analitik Hiyerarşi Süreci
BDS	: Bağımsız Denetim Standardı
CDSB	: İklim Beyanları Standartları Kurulu
ÇSY	: Çevresel Sosyal Yönetişim
EFRAG	: Avrupa Finansal Raporlama Danışma Grubu
ESG	: Çevresel Sosyal Yönetişim
GDS	: Güvence Denetimi Standardı
GRI	: Küresel Raporlama Girişimi
IAASB	: Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Standartları Kurulu
IFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
IR	: Entegre Raporlama
ISAE	: Uluslararası Güvence Denetimleri Standardı
ISSA	: Uluslararası Sürdürülebilirlik Güvencesi Standardı
ISSB	: Uluslararası Sürdürülebilirlik Standartları Kurulu
KGK	: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
MCDM	: Çok Kriterli Karar Verme
SASB	: Sürdürülebilirlik Muhasebesi Standartları Kurulu
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
SPSS	: Sosyal Bilimler İçin İstatistiksel Paket Programı
TCFD	: İklimle İlgili Finansal Beyanlar Görev Gücü
TOPSIS	: İdeal Çözüme Benzerlik Tabanlı Sıralama Tekniği

ÖZET

BAĞIMSIZ DENETİMDE SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK GÜVENCE DENETİMİ VE UYUM SÜRECİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA¹

Ahmet Yiğit ÖZGÜL

Bu araştırmanın amacı, bağımsız denetim faaliyetleri kapsamında sunulan sürdürülebilirlik güvence hizmetlerinin kalitesini değerlendirmek ve denetim sonrasında sürdürülebilirlik politikalarının kurumlara entegrasyonu ile bu politikaların uygulama düzeyinde kurumsal yapılarla ne derece uyumlu olduğunu incelemektir. Sürdürülebilirlik ilkelerinin yalnızca raporlama süreçleriyle sınırlı kalmayıp, kurum kültürü ve stratejik yönetim anlayışıyla bütünleşmesi, bu araştırmanın temel odak noktalarından biridir. Çalışmada, nicel yöntem yaklaşımı benimsenmiş ve nicel veri toplama tekniklerinden yararlanılmıştır. Nicel boyutta, Martínez-Ferrero ve arkadaşları (2018) tarafından geliştirilen sürdürülebilirlik güvence denetimi kalite ölçütlerinden uyarlanmış ve Luke ve arkadaşlarının (2014) Program Sustainability Assessment Tool (PSAT) çerçevesinden esinlenilerek oluşturulmuş bir anket kullanılmıştır. Bu anket aracılığıyla 127 bağımsız denetçiden elektronik ortamda veri toplanmış ve veriler SPSS yazılımı ile analiz edilmiştir. Analiz sürecinde tanımlayıcı istatistikler, frekans analizleri ve Cronbach's Alpha güvenirlik testleri uygulanarak verilerin geçerliliği ve güvenilirliği değerlendirilmiştir. Analiz sonuçları, bağımsız denetçilerin sürdürülebilirlik güvence hizmetlerine yönelik genel değerlendirmelerinin olumlu olduğunu ortaya koymakla birlikte, denetim sonrası süreçlerde sürdürülebilirlik politikalarının kurumsal yapılarla etkin biçimde bütünleşmediğine işaret etmektedir. Özellikle sürdürülebilirlik ilke ve politikalarının izlenmesi, performans göstergeleriyle değerlendirilmesi ve düzenli olarak raporlanması konularında yetersizlikler bulunduğu gözlemlenmiştir. Bu durum, sürdürülebilirlik güvence hizmetlerinin yalnızca denetim dönemlerinde geçici olarak gündeme geldiğini, fakat kurumsal davranışları dönüştürme noktasında kalıcı bir etki yaratmakta zorlandığını göstermektedir. Araştırmada, sürdürülebilirlik denetimi uygulamalarının kurumsal stratejik planlama süreçlerine entegre edilmesinin gerekliliği vurgulanmakta; yalnızca kalite standartlarına dayalı teknik yeterlilikle sınırlı kalmayan, aynı zamanda uzun vadeli etkiler oluşturabilecek bütüncül bir yaklaşımın önemine dikkat çekilmektedir. Araştırmanın önerileri arasında, sürdürülebilirlik güvence hizmetlerinin uluslararası düzeyde belirlenmiş kalite çerçeveleriyle daha sıkı bir şekilde uyumlaştırılması, denetim sonrası takip ve raporlama mekanizmalarının yasal ve yönetsel düzeyde yapılandırılması, kurum içi sürdürülebilirlik sorumluluklarının açık biçimde tanımlanması ve bu kapsamda denetçilerin rehberlik eden bir yapıya kavuşması yer almaktadır.

Anahtar Kelimeler: Denetim, Bağımsız Denetim, Sürdürülebilirlik Güvence Denetimi

¹ T.C. İstanbul Kültür Üniversitesi Etik Kurulunca 30.07.2025 toplantı tarihli, 2025.06 toplantı numaralı, 19 numaralı kurul kararınca çalışma için etik kurul kararı alınmış ve eklerde sunulmuştur.

ABSTRACT

A RESEARCH ON SUSTAINABILITY ASSURANCE AUDITING AND COMPLIANCE PROCESS IN INDEPENDENT AUDITING²

Ahmet Yiğit ÖZGÜL

The purpose of this research is to evaluate the quality of sustainability assurance services provided within the scope of independent audit activities and to examine the integration of sustainability policies into institutions after the audit and the degree to which these policies align with institutional structures at the implementation level. One of the main focuses of this research is the integration of sustainability principles not only within reporting processes but also within corporate culture and strategic management approaches. The study adopted a quantitative methodology approach and utilized quantitative data collection techniques. In the quantitative dimension, a questionnaire was used, adapted from the sustainability assurance audit quality criteria developed by Martínez-Ferrero et al. (2018) and inspired by the Program Sustainability Assessment Tool (PSAT) framework of Luke et al. (2014). Data were collected electronically from 127 independent auditors through this survey and analyzed using SPSS software. During the analysis process, descriptive statistics, frequency analysis, and Cronbach's Alpha reliability tests were applied to assess the validity and reliability of the data. While the analysis results reveal that the independent auditors' overall assessment of sustainability assurance services is positive, they also indicate that sustainability policies are not effectively integrated into institutional structures in the post-audit processes. In particular, deficiencies were observed in monitoring sustainability principles and policies, evaluating them with performance indicators, and regularly reporting them. This suggests that sustainability assurance services are only temporarily addressed during audit periods but struggle to make a lasting impact in transforming institutional behavior. The study emphasizes the need to integrate sustainability auditing practices into corporate strategic planning processes, emphasizing the importance of a holistic approach that is not limited to technical competence based on quality standards but can also generate long-term impact. The recommendations of the research include the closer alignment of sustainability assurance services with internationally established quality frameworks, the structuring of post-audit follow-up and reporting mechanisms at legal and administrative levels, the clear definition of internal sustainability responsibilities, and the establishment of a guiding structure for auditors in this context.

Keywords: Audit, Independent Audit, Sustainability Assurance Audit

² The ethics committee decision for the study was taken by the Ethics Committee of İstanbul Kültür University of the Republic of Turkey, in accordance with the meeting date of 30.07.2025, meeting number 2025.06, number 19, and presented in the appendices.

GİRİŞ

Bağımsız denetim, ekonomik sistemlerde güven ve şeffaflığın sağlanmasında kritik bir rol oynamaktadır. İşletmelerin finansal tablolarının ve raporlamalarının doğruluğunu ve güvenilirliğini güvence altına alan bağımsız denetim uygulamaları, son yıllarda yalnızca finansal verilerle sınırlı kalmayıp sürdürülebilirlik raporlaması gibi finansal olmayan bilgileri de kapsamaya başlamıştır. Sürdürülebilirlik kavramının küresel ölçekte önem kazanmasıyla birlikte, işletmeler çevresel, sosyal ve yönetim (ÇSY) performanslarını paydaşlarıyla paylaşma sorumluluğu hissetmekte, bu bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak amacıyla sürdürülebilirlik güvence denetimi hizmetlerine başvurumaktadırlar. Bu doğrultuda, sürdürülebilirlik güvence denetimi hizmetlerinin kalitesinin değerlendirilmesi ve işletmelerde denetim sonrası süreçlerin entegrasyonu büyük önem taşımaktadır.

Sürdürülebilirlik güvence denetimi, denetçilerin belirli bir güvence düzeyinde finansal olmayan bilgilerin güvenilirliğini değerlendirerek paydaşların bu bilgilere olan güvenini artırmayı amaçlamaktadır. Ancak bu süreç, bağımsız denetim uygulamalarının geleneksel yöntemlerinden farklı yaklaşımlar ve uzmanlık gerektirdiği gibi, işletmelerin iç süreçleriyle etkin bir şekilde entegre edilmesi gereken uyum mekanizmalarını da içermektedir.

Türkiye’de bağımsız denetim ve sürdürülebilirlik güvence denetimi uygulamaları, uluslararası standartların etkisiyle son yıllarda hızlı bir gelişim göstermektedir. Özellikle Uluslararası Güvence Denetimi Standardı (ISAE 3000) gibi küresel çapta kabul gören standartların benimsenmesi ve Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) tarafından yapılan düzenlemeler, bu alanda uygulamaların yaygınlaşmasına olanak sağlamıştır.

Bu çalışmanın temel amacı, bağımsız denetim faaliyetleri kapsamında sürdürülebilirlik güvence denetimi uygulamalarının kalitesini değerlendirmek, denetim sonrası sürdürülebilirlik politikalarının işletmelerde nasıl entegre edildiğini incelemek ve mevcut durumu ortaya koyarak öneriler geliştirmektir. Araştırmada nicel yöntem yaklaşımı benimsenmiş, bağımsız denetçilerden elde edilen veri ve görüşlerle uygulamaların kalitesi ve entegrasyon süreçlerine ilişkin detaylı analizler yapılmıştır.

Bu bağlamda çalışmanın birinci bölümünde, bağımsız denetim kavramı genel çerçevede ele alınmış, bağımsız denetimin tanımı, süreçleri, standartları ve denetçilerin görevleri detaylandırılarak anlatılmıştır. Bağımsız denetim ile sürdürülebilirlik güvence denetimi arasındaki ilişki açıklanarak bağımsız denetimin sürdürülebilirlik açısından önemi tartışılmıştır.

İkinci bölümde ise sürdürülebilirlik güvence denetimi kavramı ayrıntılı olarak incelenmiştir. Bu bölümde, sürdürülebilirlik güvence denetiminin amaçları, özellikleri ve farklı türleri üzerinde durularak, uluslararası güvence denetimi standartları ve Türkiye'deki yasal düzenlemeler hakkında kapsamlı bilgilere yer verilmiştir. Ayrıca sürdürülebilirlik raporlaması göstergeleri, güvence denetimi süreçleri ve denetim sonrası uyum politikaları ile sürdürülebilirlik performansının değerlendirilmesine ilişkin ayrıntılar aktarılmıştır.

Sürdürülebilirlik Güvence Denetimi ve Uyum Sürecine Yönelik Bir Araştırma başlıklı üçüncü bölümde, araştırmada kullanılan nicel yöntem, örneklem yapısı, sınırlılıklar, veri toplama aracı ve analiz süreci açık biçimde açıklanmıştır. Araştırmanın bu aşamasında, Martínez-Ferrero ve arkadaşları (2018) tarafından geliştirilen sürdürülebilirlik güvence denetimi kalite ölçütlerinden uyarlanmış ve Luke ve arkadaşlarının (2014) Program Sustainability Assessment Tool (PSAT) çerçevesinden esinlenilerek oluşturulmuş bir anket kullanılmıştır. Anket formu, 127 bağımsız denetçiye elektronik ortamda uygulanmış ve toplanan veriler SPSS yazılımı ile analiz edilmiştir. Yapılan analizler kapsamında tanımlayıcı istatistikler, frekans analizleri, Cronbach's Alpha güvenirlik testleri ve demografik değişkenlere göre karşılaştırmalar yer almıştır.

Araştırmanın üçüncü bölümünde, toplanan verilerden elde edilen bulgular sıralı bir şekilde sunulmuştur. İlk olarak katılımcıların demografik özelliklerine ilişkin bulgular verilmiş, ardından anket sorularına verilen yanıtların genel dağılımı ve ortalamaları açıklanmıştır. Ölçeğin güvenirliği değerlendirilmiş, bağımsız denetçilerin cinsiyet, yaş, deneyim yılı gibi değişkenlere göre verdikleri yanıtlar karşılaştırılmıştır. Bulgular tablolarla desteklenerek, okuyucunun genel eğilimleri net biçimde görebilmesi sağlanmıştır.

Sonuç ve tartışma bölümünde, elde edilen bulgular mevcut literatürdeki çalışmalarla karşılaştırılarak yorumlanmıştır. Katılımcıların sürdürülebilirlik güvence denetimi hizmetlerine yönelik tutumlarının genellikle olumlu olduğu görülmüş, ancak sürdürülebilirlik politikalarının kurumlara tam olarak yerleşmediği ve uygulamada bazı boşlukların bulunduğu anlaşılmıştır. Bu doğrultuda, denetim süreçlerinin ardından kurumlarda sürdürülebilirlik ilkelerinin yalnızca raporlama düzeyinde kalmaması, kurumsal işleyişe yansımaları ve düzenli olarak izlenmesi gerektiği vurgulanmıştır. Denetim sonrası takip, değerlendirme ve raporlama mekanizmalarının güçlendirilmesi, bu sürecin şeffaflık ve süreklilik ilkeleriyle desteklenmesi önerilmiştir.



BİRİNCİ BÖLÜM:

BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMI

1.1. Bağımsız Denetimin Kavramsal Çerçevesi

Bağımsız denetim kavramı, işletmelerin finansal tablolarının güvenilirlik, şeffaflık ve doğruluk ilkelerine uygunluğunu değerlendirmeyi hedeflemektedir. Finansal tabloların doğruluğuna ilişkin kullanıcıların duyduğu güvenin korunması açısından bağımsız denetim faaliyetleri kritik önem taşımaktadır (Dede, 2015). Bağımsız denetim faaliyetleri, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Uluslararası Denetim Standartları ile artırılmalıdır. Denetimin bu standartlara uygun şekilde yürütülmesi, finansal raporların uluslararası düzeyde geçerli ve güvenilir olmasını sağlamaktadır (Akçay ve Bilen, 2018). Denetçinin bağımsızlığının sağlanması ise bu faaliyetin amacına ulaşması için ön koşul olarak değerlendirilmektedir (Uyar, 2015). Dolayısıyla bağımsızlık ilkesi, finansal tabloların kullanıcıları açısından denetim raporlarına olan güveni arttırmaktadır.

Uluslararası bağımsız denetim standartları çerçevesinde yürütülen bağımsız denetim faaliyetleri, uluslararası finansal raporlama ve muhasebe standartları ile artırılmalıdır. Denetimin bu standartlara uygun şekilde gerçekleştirilmesi, finansal raporların uluslararası düzeyde geçerli olmasını sağlamaktadır (Akçay ve Bilen, 2018). Denetim standartları, denetçinin çalışmalarını yürütürken izleyeceği yöntem ve süreçleri tanımlamakta, uygulamalarda tutarlılık oluşturulmasına imkân vermektedir. Arıkan ve Alkan (2023) gerçekleştirdikleri araştırmada, bağımsız denetimin tarihsel süreç içerisindeki gelişimini ekonomik, hukuki ve sosyal boyutlarıyla ele almıştır. Denetim standartlarının oluşturulma ve güncellenme süreçleri, bu çalışmada detaylı şekilde analiz edilmiştir. Standartların geliştirilmesiyle birlikte finansal tabloların daha güvenilir hale gelmesi sağlanmaktadır. Denetçinin uygulama alanını belirleyen bu standartlar faaliyetlerin sorumluluk sınırlarını da net olarak çizmektedir.

Bağımsız denetim, işletmelerin faaliyetleri doğrultusunda finansal bilgilerin çeşitli yönlerden değerlendirilmesini içermektedir. Denetçi, finansal tabloları incelerken hem muhasebe kayıtlarının doğruluğunu hem de iç kontrol sistemlerinin etkililiğini göz önünde bulundurmaktadır (Tez, 2021). İşletmelerin iç kontrol

sistemlerinin güçlü olması, denetçinin hata ve hileleri daha etkin biçimde tespit edebilmesine imkân tanımaktadır. İç kontrol sistemleri zayıf olan işletmelerde hata ve hile riskleri daha yüksek olmaktadır (Bozkurt, 2018). Bağımsız denetim faaliyeti bu riskleri azaltıcı etki oluşturmakta, işletmelerin finansal tablolarının gerçeği doğru şekilde yansıtmasına katkıda bulunmaktadır.

Bağımsız denetim faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan bağımsız denetim raporları, finansal tablo kullanıcıları açısından önemli bilgi kaynaklarıdır. Karapınar ve Dölen (2020) tarafından yapılan çalışmada bağımsız denetim raporlarında yer alan kilit denetim konularının kullanıcıların karar verme süreçlerinde anlamlı etkilere sahip olduğu belirtilmiştir. Kilit denetim konuları, işletme faaliyetlerine dair özel riskleri ve bu risklere ilişkin denetçi değerlendirmelerini içermektedir. Dolayısıyla raporların içeriğinde kilit denetim konularına yer verilmesi, raporların bilgi değerini artırmaktadır. Bağımsız halka açık şirketlerde bu raporlar, yatırımcılar açısından daha kritik hale gelmektedir. Bağımsız denetim raporlarının içeriğiyle kullanıcıların finansal bilgilere olan güveni arasında pozitif ilişki bulunmaktadır (Can, 2017). Kilit denetim konularının açıklanmasıyla finansal tablolar daha anlaşılır hale gelmekte, kullanıcıların finansal durum hakkında net bilgi edinmeleri mümkün olmaktadır.

Bağımsız denetim standartları, işletmelerin faaliyet alanları ve sektörel özelliklerine göre farklı uygulama yöntemleri içerebilmektedir. Denetçinin görevleri arasında, işletmelerin mali tablolarını hazırlama sürecinde kullanılan yöntemlerin doğruluğunu ve muhasebe kayıtlarının uygunluğunu denetlemek bulunmaktadır. Denetçiler, işletmelerin temel finansal performansları hakkında objektif değerlendirmeler yapmakla sorumlu kılınmaktadır (Ercan ve Aba Şenbayram, 2019). Bağımsız denetim faaliyetleri, muhasebe kayıtlarının doğruluğunun yanı sıra işletme yönetiminin finansal sorumluluklarını da değerlendirmeyi kapsamaktadır. Denetçinin sorumlulukları işletmenin genel iç denetim süreçleri hakkında görüş bildirmeyi de içerebilmektedir. Bu durum, denetim faaliyetlerinin kapsamını genişletmekte ve finansal raporların güvenilirliğini güçlendirmektedir.

Denetim sürecinin kalitesi ve etkinliği, denetçinin mesleki deneyimi ve teknik bilgisiyle yakından ilişkilidir. Christensen ve arkadaşları (2016) gerçekleştirdikleri araştırmada, denetim kalitesinin artırılması için denetçi eğitimlerinin önemi üzerinde durmuştur. Mesleki gelişim programları ve sürekli eğitimlerle denetçinin yetkinliklerinin artırılması mümkün olmaktadır. Böylelikle denetim faaliyetlerinin

etkinliği yükseltilmekte, hata ve hilelerin ortaya çıkarılması daha kolay hale gelmektedir. Denetim kalitesinin yüksek olması, finansal bilgi kullanıcılarının işletme raporlarına güvenini pekiştirmektedir. Bu nedenle bağımsız denetim faaliyetlerinin kalite standartlarına uygun olarak yürütölmesi, finansal piyasaların genel sağılığı açısından kritik öneme sahiptir. Denetim kalitesini belirleyen faktörlerin başında, denetçinin bağımsızlığını sürdürmesi ve denetim standartlarına uygun hareket etmesi yer almaktadır (Göner ve Yıldırım, 2019). Bu unsurların sağılanması ile bağımsız denetimin amaçları etkili şekilde gerçekleştirilmektedir.

1.2. Bağımsız Denetim Süreci ve Aşamaları

Bağımsız denetim, işletmelerin finansal tablolarında yer alan bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini değerlendirmekte, bilgi kullanıcılarının ekonomik kararlarına temel teşkil eden unsurların sağılıklı bir biçimde oluşmasına katkı sunmaktadır. Arıkan ve Alkan (2023), denetim sürecinin denetçinin mesleki yargısına dayalı bir değerlendirme süreci içermekte olduğunu ifade etmektedir. Bedard, Gonthier-Besacier ve Schatt (2014) ise denetim faaliyetinin yapılandırılmış aşamalar dâhilinde gerçekleşmekte olduğunu ve sürecin her bir safhasının kaliteyi doğrudan etkilemekte olduğunu belirtmektedir (Bedard ve diğerleri, 2014).

Bağımsız denetim süreci genel hatlarıyla dört temel aşamadan oluşmakta; bunlar sırasıyla denetimin planlanması, iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi, denetim kanıtlarının toplanması ve son olarak raporlamanın gerçekleştirilmesi şeklinde sıralanmaktadır. Christensen, Glover, Omer ve Shelley (2016), denetim sürecinin başarısının ilk adım olan planlama aşamasına büyük ölçüde bağı olduğunu ileri sürmektedir. Bu aşamada denetçi, denetlenecek işletmenin faaliyet alanlarını analiz etmekte, risk değerlendirmesi yapmakta ve buna uygun denetim stratejileri belirlemektedir. Yükçü ve Koçakoğlu (2022), planlama sürecinin aynı zamanda denetim kaynaklarının etkin kullanımını sağılamakta ve gereksiz denetim çabalarının önüne geçmekte olduğunu vurgulamaktadır (Yükçü ve Koçakoğlu, 2022).

Denetimin ikinci aşaması olan iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi sürecinde, işletmenin muhasebe politikaları ve kontrol faaliyetleri analiz edilmekte, sistemdeki zayıflıklar tespit edilmekte ve bu zayıflıkların denetim riskine etkisi ölçölmektedir. Moroney ve Trotman (2016), iç kontrol sisteminin etkinliğinin denetim riskinin derecesini belirlemekte önemli bir faktör olduğunu savunmaktadır.

Denetçi, iç kontrol sistemini değerlendirerek hangi alanlarda daha yoğun inceleme yapılması gerektiğine karar vermekte ve denetim kanıtlarının derinliği buna göre şekillenmektedir. Bozkurt (2018), iç kontrol sistemlerinin operasyonel etkinliğin sağlanmasında da kritik rol oynamakta olduğunu dile getirmektedir (Bozkurt, 2018).

Üçüncü aşama olan denetim kanıtlarının toplanması süreci, bağımsız denetimin en yoğun emek gerektiren bölümünü oluşturmaktadır. Bu aşamada denetçi, işletme faaliyetlerine ilişkin belge, kayıt, işlem örnekleri ve diğer bilgileri toplamakta; bu veriler aracılığıyla finansal tabloların doğruluğu test edilmekte ve uygunluk değerlendirmesi yapılmaktadır. Can (2017), denetim kanıtlarının yeterli ve uygun olmasının denetim görüşünün güvenilirliğini doğrudan etkilediğini açıklamaktadır. Ercan ve Aba Şenbayram (2019), denetim kanıtlarının türlerine göre sınıflandırılmakta olduğunu ve özellikle üçüncü taraflardan alınan dış kanıtların, iç kaynaklardan elde edilen belgelere göre daha yüksek güven derecesine sahip olduğunu belirtmektedir (Ercan ve Aba Şenbayram, 2019).

Denetim sürecinin son aşaması olan raporlama süreci, denetçinin elde ettiği bulgulara dayanarak görüşünü ifade etmekte olduğu bölümdür. Bedard ve arkadaşları (2014), bu aşamanın kamuya açıklanacak tek belge olması nedeniyle, denetçinin teknik yeterliliğinin yanı sıra iletişim becerilerinin de önemli olduğunu vurgulamaktadır. Etçi ve Esmeray (2024), denetim raporunun biçimsel yapısının ve kullanılan ifadenin, finansal tablo kullanıcıları üzerinde algı yönetimi etkisi yaratmakta olduğunu belirtmektedir (Etçi ve Esmeray, 2024).

Bağımsız denetim süreci boyunca, her aşama bir öncekinin üzerine inşa edilmekte ve denetim görüşünün sağlıklı oluşmasına hizmet etmektedir. Christensen ve diğerleri (2016), denetçinin mesleki muhakeme becerisinin sürecin tüm aşamalarında belirleyici olduğunu ve denetim kalitesini doğrudan etkilediğini savunmaktadır. Karapınar ve Dölen (2020), bağımsız denetimin işletmenin genel güvenilirliğine ve kurumsal şeffaflığına yönelik bir katkı sağlamakta olduğunu ifade etmektedir (Karapınar ve Dölen, 2020).

Denetim süreci aşağıdaki başlıklardan oluşmaktadır: (Akçay ve Bilen, 2018)

- Denetim planının oluşturulması
- İç kontrol sisteminin test edilmesi
- Denetim kanıtlarının değerlendirilmesi

- Denetim görüşünün oluşturulması

Sneller, Bode ve Klerkx (2017), dijitalleşen dünyada bu süreçlerin otomasyon sistemleriyle desteklenmekte olduğunu ve veri analiz teknolojilerinin denetim aşamalarının verimliliğini artırmakta olduğunu belirtmektedir. Günümüzde özellikle büyük hacimli verilerle çalışan denetim şirketlerinin, geleneksel belge analizlerinin ötesine geçerek yazılım destekli inceleme yöntemlerine yönelmektedir (Sneller ve diğerleri, 2017).

Denetim sürecinin şeffaf yürütülmesi piyasa aktörlerinin güveni açısından da büyük önem arz etmektedir. Velte ve Issa (2019), denetim sürecinde karşılaşılan zorluklara rağmen, süreçlerin sistematik olarak belgelenmekte ve takip edilmekte olması sayesinde denetimin hesap verilebilirliğinin artmakta olduğunu ifade etmektedir. Gönen (2024a), Türkiye'deki düzenleyici kurumların da denetim süreçlerinin niteliğini artırmak amacıyla denetim standartlarını sıkılaştırmakta olduğunu ve özellikle kalite güvence standartlarına odaklanılmakta olduğunu belirtmektedir (Gönen, 2024a).

1.3. Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları

Uluslararası bağımsız denetim standartları, finansal tabloların hazırlanması ve sunumu sırasında uyulması gereken temel ilkeleri ve prosedürleri tanımlamaktadır. Uluslararası düzeyde kabul gören bu standartlar, bağımsız denetim faaliyetlerinin tutarlı ve güvenilir biçimde yürütülmesini sağlamaktadır (Bozkurt, 2018:). Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından yayımlanan standartlar, dünya genelinde bağımsız denetim uygulamalarının ortak bir çerçevede şekillenmesini mümkün kılmaktadır. IAASB standartları, işletmelerin finansal tablolarının gerçeği yansıtmasını teminat altına almakta, denetim faaliyetlerinin kalitesini küresel ölçekte arttırmaktadır. Uygulamada birlik sağlanması, işletmelerin finansal bilgilerinin karşılaştırılabilirliğini ve kullanıcıların denetim raporlarına olan güvenini yükseltmektedir.

Uluslararası bağımsız denetim standartları arasında öne çıkan önemli standartlar bulunmaktadır. Finansal tabloların genel denetimiyle ilgili olan BDS 200 "Bağımsız Denetimin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetçinin Yürüttüğü Denetimin Kapsamı" başlıklı standart, bağımsız denetim faaliyetlerinin genel çerçevesini çizmektedir. Standart, bağımsız denetçinin sorumlulukları, denetim sürecinin

kapsamı ve finansal raporların gerçeği yansıtmasıyla ilgili temel ilkeleri içermektedir (Uyar, 2015:). Diğer önemli standartlardan biri ise, finansal tablo kullanıcıları için kritik önem taşıyan BDS 701 "Kilit Denetim Konularının Bildirilmesi" standardıdır. Bu standart kapsamında bağımsız denetçi, finansal tabloların anlaşılmasında özel önem taşıyan konuları denetim raporunda açıkça belirtmekle yükümlüdür (Can, 2017:). Dolayısıyla, standartların uygulanması, finansal bilgi kullanıcılarının denetim raporlarından elde edeceği faydayı belirgin biçimde artırmaktadır.

Uluslararası standartlar, finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarına uygun biçimde sürekli güncellenmektedir. Bu güncellemeler, finansal raporlama ortamındaki değişimlere, ekonomik gelişmelere ve ortaya çıkan yeni risklere paralel olarak yapılmaktadır. Christensen ve arkadaşları (2016) yaptıkları çalışmada, denetim standartlarının güncellenmesinin, denetim kalitesinin sürdürülebilirliği açısından hayati önemde olduğunu belirtmiştir. Standartlarda yapılan güncellemeler sayesinde denetçiler, değişen ekonomik koşullara ve ortaya çıkan yeni risklere karşı hazırlıklı olmaktadır. Standartların sürekli güncel tutulması, işletmelerin muhasebe uygulamalarındaki yenilikleri takip etmelerine ve finansal tablolarını daha etkin biçimde hazırlamalarına imkân tanımaktadır (Gönen ve Yıldırım, 2019a:). Standartların etkin uygulanması, denetim sürecinde ortaya çıkabilecek sorunları önleyerek finansal bilgilerin daha güvenilir biçimde sunulmasına yardımcı olmaktadır.

Uluslararası denetim standartlarının uygulama alanı oldukça geniştir. Standartlar finansal bilgiye ilişkin özel güvence denetimlerini de kapsamaktadır. Sürdürülebilirlik güvencesi, çevresel ve sosyal bilgiler gibi finansal olmayan verilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini değerlendiren denetimleri içermektedir. Pinto ve Morais (2018) çalışmalarında, bağımsız denetim standartlarının finansal olmayan bilgilerin güvencesinde etkin biçimde kullanılmasının, işletmelerin şeffaflık ve hesap verebilirlik düzeylerini yükselttiğini belirtmiştir. IAASB tarafından geliştirilen özel güvence standartları, işletmelerin sürdürülebilirlik raporlarının uluslararası düzeyde kabul edilebilirliğini sağlamaktadır. Bu durum, finansal olmayan bilgilerin de finansal bilgiler kadar güvenilir hale gelmesine olanak tanımaktadır (Velte ve Issa, 2019:). Sürdürülebilirlik güvencesine ilişkin standartların kullanımı, işletmelerin uzun vadeli hedeflerine ulaşmalarında ve sosyal sorumluluklarını yerine getirmelerinde önemli rol oynamaktadır.

Bağımsız denetim standartlarının etkin biçimde uygulanması, denetçinin mesleki yetkinliğiyle doğrudan ilişkilidir. Denetçiler, standartları uygularken finansal raporlama ilkelerine hâkim olmalı ve muhasebe uygulamaları hakkında geniş bilgiye sahip bulunmalıdır. Uluslararası denetim standartları, denetçinin mesleki yeterliliklerini artırmasına ve çalışmalarını daha etkin biçimde yürütmesine katkıda bulunmaktadır (Akçay ve Bilen, 2018:). Standartlar sayesinde denetçi, finansal tabloların gerçeğe uygun sunumunu daha sistematik biçimde değerlendirme imkânına kavuşmaktadır. Standartlar, denetçinin sorumluluklarını açıkça tanımlayarak, denetim faaliyetlerinin yürütülmesinde yaşanabilecek belirsizlikleri ortadan kaldırmaktadır. Bu süreç, denetçinin finansal tablolar hakkında verdiği görüşlerin güvenilirliğini artırmakta, finansal tablo kullanıcılarının kararlarını daha sağlıklı biçimde almalarını sağlamaktadır.

Standartların tutarlı biçimde uygulanması, küresel ekonomik entegrasyonda işletmelerin rekabet gücünü artırmakta ve uluslararası piyasalarda faaliyet gösteren şirketlerinin daha avantajlı konuma gelmelerini kolaylaştırmaktadır (Ercan ve Aba Şenbayram, 2019:). Özellikle uluslararası piyasalarda işlem gören şirketler için bağımsız denetim standartlarına uyum, yatırımcılar açısından güven oluşturmakta ve şirketlerinin finansal piyasalardan daha rahat fon sağlamasına yardımcı olmaktadır. Uluslararası denetim standartlarının küresel düzeyde yaygın olarak kabul edilmesiyle, finansal tablo kullanıcıları farklı ülkelerdeki işletmelerin raporlarını karşılaştırabilir hale gelmektedir. Böylece işletmeler için şeffaflık artmakta, küresel ekonomik sistemde işletmelerin sürdürülebilirliği ve istikrarı sağlanmaktadır. Bu nedenle uluslararası bağımsız denetim standartlarının benimsenmesi, tüm ekonomik aktörler için ortak fayda yaratmaktadır (Li ve arkadaşları, 2019:).

1.4. Bağımsız Denetçilerin Görev ve Sorumlulukları

Bağımsız denetçiler, finansal tabloların gerçeği yansıtır yansıtmadığına dair profesyonel bir değerlendirme yapmakla yükümlüdür. Denetçilerin görevleri arasında finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri doğrultusunda hazırlanıp hazırlanmadığını kontrol etmek bulunmaktadır. Bu süreçte denetçiler, mali tablolarda yer alan verilerin tutarlılığını, doğruluğunu ve şeffaflığını sorgulayarak işletmenin finansal durumu hakkında objektif bir görüş sunmaktadır (Uyar, 2015:). Bağımsız denetçi raporları, işletmenin paydaşları açısından önemli bilgi kaynağı

teşkil etmekte ve finansal bilgilerin güvenilirliği konusunda makul güvence sağlamaktadır. Denetçilerin çalışmalarını objektif ve bağımsız bir yaklaşımla yürütmesi, finansal tablo kullanıcılarının güvenini artırmakta, yatırımcılar açısından karar alma süreçlerini olumlu yönde etkilemektedir (Dede, 2015:).

Denetçiler, işletmelerin iç kontrol sistemlerinin etkinliğini değerlendirmekle de sorumlu tutulmaktadır. İç kontrol sistemlerinin etkinliği, denetim sürecinde ortaya çıkabilecek hata ve hilelerin erken tespiti açısından önem taşımaktadır (Tez, 2021:). Bu bağlamda denetçiler, işletmelerin finansal bilgi üretim süreçlerinin güvenilir olup olmadığını sorgulayarak yönetim ve muhasebe departmanlarının uygulamalarını detaylı biçimde incelemektedir. Denetçiler, denetim sırasında tespit ettikleri bulgularla ilgili işletme yönetimine önerilerde bulunmakta ve bu öneriler sayesinde finansal raporlama süreçlerinin kalitesini artırmaya yardımcı olmaktadır. Keskin (2022) tarafından gerçekleştirilen araştırmada, denetçilerin iç kontrol süreçlerinin iyileştirilmesindeki rolünün, işletmelerin mali performansını olumlu yönde etkilediği vurgulanmaktadır.

Bağımsız denetçilerin görev alanlarından biri de işletmelerde risk değerlendirme sürecini gerçekleştirmektir. Denetçiler, finansal tablo hatalarına neden olabilecek riskleri belirleyerek denetim planlarını oluşturmakta ve bu risklere yönelik özel denetim prosedürleri uygulamaktadır. Risk değerlendirmesi sürecinde denetçiler, mali raporlara etki edebilecek önemli kalemleri tespit etmekte ve bu kalemlere yönelik kapsamlı incelemeler yürütmektedir (Akçay ve Bilen, 2018:). Gönen ve Yıldırım (2019a) tarafından gerçekleştirilen araştırmaya göre, denetim planlamasında risk değerlendirme sürecinin etkin yürütülmesi, finansal tablo kullanıcılarının denetim raporlarına duydukları güveni artırmaktadır. Denetçilerin risklere yönelik doğru tespitler yapması, işletmenin finansal durumunun gerçeği daha doğru yansıtmasını sağlamakta, denetim faaliyetlerinin etkinliğini ve kalitesini yükseltmektedir.

Bağımsız denetçiler, denetim raporlarının hazırlanması aşamasında finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaç duyacağı bilgileri açık ve anlaşılır biçimde sunmakla sorumludur. Finansal tablolar hakkında verilen görüşler, net ve kullanıcıların anlayacağı bir dille ifade edilmekte ve raporlarda kilit denetim konularına yer verilmektedir. Can (2017) tarafından gerçekleştirilen çalışmada, denetçilerin kilit denetim konularını açıkça ifade etmesi durumunda finansal raporların daha fazla

değer kazandığı belirtilmiştir. Kilit denetim konuları, finansal raporlarda en önemli risklerin yer aldığı alanları ifade etmekte ve bu konuların kullanıcılar tarafından bilinmesi, raporların anlaşılabilirliğini artırmaktadır (Karapınar ve Dölen, 2020:). Denetçilerin kilit denetim konularını özenle belirleyip açıkça ifade etmesi, işletmelerin mali raporlarının şeffaflığını ve güvenilirliğini doğrudan etkilemektedir.

Denetçilerin mesleki sorumlulukları kapsamında mesleki etik ilkelere uymaları da önemli bir yer tutmaktadır. Denetim sürecinde bağımsızlık ilkesine uyulması, denetçilerin en temel etik sorumluluklarından biridir. Bağımsızlık ilkesine uyulmaması durumunda finansal tablo kullanıcılarının güveni zarar görmekte ve denetim faaliyetlerinin anlamı ortadan kalkmaktadır (Al Nawaiseh ve Alnawaiseh, 2015:). Denetçiler, mesleki bilgi ve yeterliliklerini sürekli güncelleyerek görevlerini yerine getirmekle sorumludur. Denetçinin mesleki yeterlilik düzeyinin yüksek olması, finansal tablo denetimlerinin kalitesini artırmakta ve kullanıcıların finansal bilgilere güvenini pekiştirmektedir. Bu nedenle denetçiler mesleki gelişim eğitimlerine katılarak, uluslararası bağımsız denetim standartları ve muhasebe ilkelerindeki değişimleri takip etmekle yükümlüdür (Christensen ve arkadaşları, 2016:).

Bağımsız denetçiler, faaliyetlerini yürütürken denetim standartlarına uygun hareket etmekle de yükümlüdür. Standartlar, denetim faaliyetlerinin nasıl yürütüleceğine dair detaylı çerçeve oluşturmakta ve denetçilerin faaliyetlerini tutarlı biçimde gerçekleştirmelerine imkân tanımaktadır. Denetim standartlarına tam uyum sağlanması, finansal raporların doğruluğunun etkin biçimde denetlenmesini mümkün kılmaktadır (Ercan ve Aba Şenbayram, 2019:). Denetim sürecinde standartlara uygun olmayan uygulamalar, denetim raporlarının güvenilirliğini zayıflatmakta ve kullanıcıların işletme hakkındaki değerlendirmelerini olumsuz etkilemektedir. Standartların eksiksiz uygulanmasıyla, denetim faaliyetlerinin kalitesi artırılmakta ve finansal piyasaların şeffaflığına önemli katkılar sağlanmaktadır.

1.5. Bağımsız Denetim ve Sürdürülebilirlik Güvence Denetimi İlişkisi

Finansal raporlama süreçleri ile sürdürülebilirlik raporlaması arasındaki ilişki giderek daha fazla önem kazanmaktadır. Bağımsız denetim, işletmelerin finansal bilgi üretimini güvence altına almakta ve bu güvence, kullanıcıların karar alma süreçlerinde etkili bir temel oluşturmaktadır. Moroney ve Trotman (2016), geleneksel denetim yaklaşımının sürdürülebilirlik raporlarının da benzer şekilde

güvence altına alınmasını zorunlu kıldığını belirtmektedir. Alabdullah (2023), sürdürülebilirlik denetiminde bağımsız denetçilerin rolünün finansal denetimden ayrı düşünülemeyeceğini, çünkü iki denetim türünün de işletme güvenilirliğine doğrudan etki ettiğini vurgulamaktadır (Alabdullah, 2023).

Sürdürülebilirlik güvence denetimi, çevresel, sosyal ve yönetim (ÇSY) başlıkları altında toplanan göstergelerin güvenilirliğini değerlendirmekte ve paydaşlar nezdinde bu göstergelere duyulan güveni artırmaktadır. Barbadillo ve Ferrero (2022), sürdürülebilirlik güvence denetiminin bağımsız bir üçüncü taraf tarafından yürütülmesinin, raporların manipülasyona açık yapısına karşı önemli bir kontrol mekanizması oluşturmakta olduğunu savunmaktadır. Etçi ve Esmeray (2024), sürdürülebilirlik denetiminde bağımsız denetçilerin teknik bilgi düzeyinin yüksek olmasının, rapor kalitesi üzerinde doğrudan etkili olduğunu ifade etmektedir (Etçi ve Esmeray, 2024).

Bağımsız denetim ve sürdürülebilirlik güvence denetimi, yöntemsel olarak farklılık göstermekle birlikte, benzer ilkelere dayalı olarak yürütülmekte ve her iki denetim türü de güvence ve şeffaflık temelli yapılar inşa etmektedir. Simnett, Zhou ve Hoang (2022), sürdürülebilirlik güvence denetiminin bağımsız denetim standartlarına benzer bir çerçevede yapılandırılmakta olduğunu ve her iki sürecin de güvenilirlik, objektif ve açıklık ilkeleri temelinde ilerlemekte olduğunu dile getirmektedir. Ural ve Yanık (2022), bağımsız denetçilerin sürdürülebilirlik denetimi gibi yeni alanlara entegre olabilmesi için çok disiplinli bilgiye sahip olmalarının gerekliliğini vurgulamaktadır (Ural ve Yanık, 2022).

İki denetim türü arasında şu temel ortaklıklar dikkat çekmektedir: (Gönen ve Yıldırım, 2019a)

- Her iki denetim de güvence hizmeti sunmakta
- Her iki süreçte de objektif ve mesleki etik esas alınmakta
- Denetim kanıtlarının yeterliliği ve uygunluğu temel karar ölçütü olmakta
- Denetçi görüşü, kullanıcıların bilgiye olan güvenini belirleyici unsur olarak ortaya çıkmakta

Boiral, Saizarbitoria ve Brotherton (2020), sürdürülebilirlik güvence denetiminde profesyonel yargının finansal denetim kadar kritik bir rol oynamakta

olduğunu belirtmekte ve denetçinin rapora yansıttığı görüşün, yatırımcı davranışları üzerinde belirleyici olduğunu ifade etmektedir. Pinto ve Morais (2018), Avrupa’da yapılan sürdürülebilirlik denetimlerinde finansal denetim metodolojisinin büyük ölçüde benimsendiğini ve bu metodolojinin sürdürülebilirlik konularının analitik çözümlemesinde etkin sonuçlar ürettiğini bildirmektedir (Pinto ve Morais, 2018).

Düzenleyici kurumlar, bağımsız denetim ile sürdürülebilirlik güvence denetimi arasındaki ilişkiyi netleştirmek amacıyla çeşitli standartlar yayımlamaktadır. IAASB (2024), ISSA 5000 ile sürdürülebilirlik güvence hizmetlerinin genel ilkelerini belirlemekte ve bu hizmetlerin bağımsız denetim süreciyle uyumlu şekilde yürütülmesini teşvik etmektedir. KGK (2024a), Türkiye’de sürdürülebilirlik raporlamasına ilişkin güvence denetimlerinin zorunlu hale geldiğini duyurarak, bağımsız denetçilerin bu alandaki sorumluluklarını genişletmekte olduğunu bildirmektedir (KGK, 2024a).

Sürdürülebilirlik denetiminde bilgi kaynağı çeşitliliği, denetim sürecini daha kapsamlı ve bütünsel hale getirmektedir. Canning, Odwyer ve Georgakopoulos (2019), sürdürülebilirlik alanında yapılan güvence denetimlerinin çok çeşitli veri kaynaklarına dayanmakta olduğunu ve bu nedenle denetçinin operasyonel ve stratejik bilgileri de değerlendirme yükümlülüğü bulunduğunu belirtmektedir. Akdoğan (2024), sürdürülebilirlik bilgilerinin tek çatı altında toplanmakta olduğunu ve bu bilgilerin güvenceye kavuşturulmasında denetim çerçevelerinin etkinlik göstermekte olduğunu ifade etmektedir (Akdoğan, 2024).

Denetim sürecine entegre edilen sürdürülebilirlik güvence uygulamaları, kurumsal itibarın güçlenmesine katkı sunmakta ve işletmenin sosyal sorumluluk performansını kamuoyuna açık bir şekilde ortaya koymaktadır. Appiah, Dordaah, Sam, Yeboah ve Amaning (2024), iç denetim birimlerinin sürdürülebilirlik denetimi sürecine aktif şekilde dâhil edilmekte olduğunu ve bu katılımın, enerji tasarrufu gibi somut çıktılarla ilişkilendirilmekte olduğunu ileri sürmektedir. Feijoo (2018), finansal denetçiler ile sürdürülebilirlik güvence denetçileri arasında görev paylaşımı yapılmakta olduğunu ve bu iş bölümünün hem süreç verimliliğini hem de güvenilirliği artırmakta olduğunu aktarmaktadır (Feijoo, 2018).

Güncel düzenlemeler, bağımsız denetim ve sürdürülebilirlik denetimi arasında köprü kurmakta ve iki denetim türünün eş zamanlı yürütülmesini zorunlu hale getirmektedir. Sayar ve Özdemir (2022), sürdürülebilirlik raporlamasının

geleneksel finansal raporlamayı tamamlayıcı bir unsur haline geldiğini ve bu nedenle her iki raporlamanın denetiminin bütünleşik şekilde planlanmakta olduğunu ifade etmektedir. Dönmez ve Taşkın (2023), sürdürülebilirlik raporlarında kullanılan göstergelerin kurumsal performans değerlendirmesinde etkili olduğunu ve bu göstergelere ilişkin güvencenin, sermaye piyasası aktörlerinin davranışları üzerinde etkili olmakta olduğunu vurgulamaktadır (Dönmez ve Taşkın, 2023).

1.6. Bağımsız Denetimin Sürdürülebilirlik Güvence Denetimi Açısından Rolü ve Önemi

Bağımsız denetim, sürdürülebilirlik güvence denetiminin güvenilirliğini ve etkililiğini sağlayan temel kurumsal mekanizmalardan biri olarak değerlendirilmektedir. Finansal tabloların doğruluğunu denetlemekle görevli olan denetçiler, işletmelerin sürdürülebilirlik beyanlarına yönelik güvence sağlama kapasitesine sahiptir. Sürdürülebilirlik raporlarında yer alan bilgilerin objektif biçimde denetlenmesi, bağımsız denetim ilkelerinin bu alana aktarılmasıyla mümkün olmaktadır. Velte ve Issa (2019) yaptıkları kapsamlı literatür taramasında, denetim güvencesinin işletmelerin sürdürülebilirlik performansına olan güveni artırdığını ve kurumsal şeffaflığı güçlendirdiğini vurgulamaktadır. Sürdürülebilirlik güvence denetimlerinin güçlü biçimde yapılandırılması, bağımsız denetimin temel ilkeleri olan objektif, doğruluk ve bütünlük prensipleri üzerine inşa edilmektedir.

Finansal bilgilerin yanı sıra çevresel, sosyal ve yönetişimsel (ESG) bilgilerin de paydaşlar açısından önem kazanması, sürdürülebilirlik güvence denetiminin bağımsız denetimle olan ilişkisini derinleştirmektedir. ESG verilerinin doğruluğu, yatırımcı kararlarının yanı sıra kamuoyunun güveni açısından da büyük önem taşımaktadır. Bağımsız denetim uygulamaları, ESG raporlamalarının sistematik biçimde değerlendirilmesine olanak tanımaktadır (Pinto ve Morais, 2018:). Bağımsız denetçilerin sürdürülebilirlik raporlarını denetleme sürecine dahil olması, raporlarda sunulan bilgilerin doğruluğunu artırmakta ve işletmelerin sürdürülebilirlik iddialarının somut delillere dayalı olup olmadığını test etmektedir. ESG performansının finansal performans kadar denetlenebilir hale gelmesi, denetimin çok boyutlu işlevselliğini ortaya koymaktadır. Denetçilerin bu yeni sorumluluk alanına hazırlıklı olmaları, hem eğitsel hem de mesleki gelişim açısından zorunlu hale gelmektedir.

Kurumsal raporlama alanında güven duygusunun güçlenmesi, denetimin sürdürülebilirlik güvence fonksiyonuyla doğrudan ilişkilidir. Etçi ve Esmeray (2024) gerçekleştirdikleri araştırmada, denetim raporlarında yer alan sürdürülebilirlik güvencesi ifadelerinin, yatırımcı davranışlarını olumlu etkilediğini ortaya koymaktadır. Güvence ifadesi paydaşlara etik bir taahhüt sunmaktadır. Bağımsız denetim sürecinde sağlanan bu güvence, sürdürülebilirlik iddialarının doğrulanabilir ve denetlenebilir olduğunu ortaya koymaktadır. Finansal piyasalarda şeffaflık, hesap verebilirlik ve etik yönetim ilkeleri bu sayede daha somut biçimde izlenebilmektedir. Bağımsız denetimin rolü güven inşa etme fonksiyonu üzerinden değerlendirilmelidir. Sürdürülebilirlik çabalarının meşruiyet kazanmasında, denetim güvencesinin oluşturduğu yapısal katkı göz ardı edilemeyecek düzeydedir.

Kurumsal itibarın korunması ve risk yönetiminin etkin biçimde yürütülmesi açısından bağımsız denetim faaliyetleri, sürdürülebilirlik güvence denetiminde vazgeçilmez bir unsur haline gelmektedir. Kurumsal yapıların şeffaflığına yönelik kamuoyu talepleri ve düzenleyici baskılar, bağımsız denetim güvencesine olan ihtiyacı her geçen gün artırmaktadır. Karapınar ve Dölen (2020), sürdürülebilirlik beyanlarının denetim süzgecinden geçirilmeden paydaşlara sunulmasının, güven zedelenmesine neden olabileceğini belirtmektedir. Bu nedenle, sürdürülebilirlik güvence denetiminde bağımsız denetimin işlevi kurumsal risklerin görünür hale getirilmesini mümkün kılmaktır. İşletmenin uzun vadeli stratejileri, çevresel etkileri ve sosyal sorumlulukları gibi kritik alanlar, denetim süreciyle birlikte daha rasyonel şekilde yönetilebilmektedir.

Söz konusu faaliyetler kurumlar arasında etik kültürün yerleşmesini destekleyen bir yapıyı da beraberinde getirmektedir. Bağımsız denetim sayesinde sürdürülebilirlik stratejilerinin uygulanabilirliği, izlenebilirliği ve raporlanabilirliği daha etkin biçimde test edilmektedir. Christensen ve arkadaşları (2016) denetim faaliyetlerinin etik sorumlulukla birlikte yürütülmesinin, sürdürülebilirlik politikalarının kurumsal yapıya entegre edilmesini kolaylaştırdığını vurgulamaktadır. Denetim mekanizması kurum içi politika ve süreçlerin sürdürülebilirlik hedeflerine uygunluğunu da denetlemektedir. Böylece sürdürülebilirlik ilkeleri kurumsal stratejilere yerleşmekte, iç denetim süreçleri bu yönde yeniden yapılandırılmaktadır.

Uluslararası standartların benimsenmesi ve sürdürülebilirlik denetimlerine entegre edilmesiyle bağımsız denetimin bu alandaki rolü daha kurumsal hale

gelmektedir. Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu'nun (IAASB) yayımladığı sürdürülebilirlik güvence standartları, denetçilerin faaliyetlerini global ölçekte standartlaştırmasına yardımcı olmaktadır. Ercan ve Aba Şenbayram (2019), söz konusu standartların işletmelere sağladığı yapısal faydaların, denetimin kapsamını genişlettiğini belirtmektedir. Standardizasyon sayesinde sürdürülebilirlik denetimlerinin karşılaştırılabilirliği artmakta, işletmelerin uluslararası piyasalarda daha saydam ve denetlenebilir yapılar olarak algılanmaları sağlanmaktadır. Bu gelişmelerin sonucu olarak denetim faaliyetleri zamanda geleceğe yönelik stratejilerin analizine katkı sunan bir kurumsal rehberlik işlevi görmektedir. Tüm bu nedenlerle bağımsız denetim, sürdürülebilirlik güvence denetiminin teorik altyapısını destekleyen, uygulama alanlarını ise sağlamlaştıran bir ana sütun niteliği taşımaktadır.

BÖLÜM II.

SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK GÜVENCE DENETİMİ VE UYUM SÜRECİ

2.1. Sürdürülebilirlik Güvence Denetimi Kavramı

Sürdürülebilirlik güvence denetimi, çevresel, sosyal ve yönetsimsel faaliyetlere ilişkin raporlamaların doğruluğunu ve güvenilirliğini bağımsız bir denetim süreciyle test eden yapısal bir uygulamayı ifade etmektedir. İşletmelerin sosyal ve çevresel etkileriyle de değerlendirilmesi gerekliliği, bu denetim türünü çağdaş yönetim sistemlerinin ayrılmaz bir parçası haline getirmektedir. Bedard, Gonthier-Besacier ve Schatt (2014), sürdürülebilirlik güvence denetiminin, yatırımcıların karar alma süreçlerinde belirleyici bir unsur haline geldiğini belirtmektedir. Raporlamada güven arayışı artarken, bu denetimin bağımsız bir yapı tarafından gerçekleştirilmesi, bilgi kullanıcılarının ilgili belgelere olan güvenini pekiştirmektedir (Sneller, Bode ve Klerkx, 2017:).

Finansal olmayan raporların doğruluğu, uzun vadeli kurumsal stratejilerde meşruiyet kazanmak açısından kritik görülmektedir. Denetim süreci, bu tür bilgilerin sistematik olarak değerlendirilmesini ve ilgili göstergelerin gerçek durumla ne derece örtüştüğünün anlaşılmasını sağlamaktadır. DeFond ve Zhang (2014) gerçekleştirdikleri çalışmada, güvence denetimlerinin hem yatırımcıların hem de düzenleyici kurumların güvenini kazanma sürecine katkı sunduğunu vurgulamaktadır. Kurumların sosyal sorumluluk alanındaki iddialarının, bağımsız denetim yoluyla test edilmesi sayesinde, sürdürülebilirlik raporlarının içeriği spekülasyon olmaktan uzaklaşmakta ve delillere dayalı hale gelmektedir (Yükçü ve Koçakoğlu, 2022:).

Güvence denetimi kavramı, geleneksel finansal denetim ilkeleriyle benzerlik taşımakla birlikte, ele aldığı konular bakımından daha karmaşık ve çok boyutlu bir yapıya sahiptir. Raporlamada yer alan verilerin bir bölümü nitel değerlendirmelere dayanmakta, bu da ölçme ve doğrulama süreçlerinde farklılık yaratmaktadır. Pinto ve Morais (2018) tarafından ortaya konan bulgulara göre, sürdürülebilirlik raporlarının güvenilirliğinin artmasında güvence denetiminin sistematik yapılması belirleyici bir rol oynamaktadır. Finansal olmayan verilerin denetimi, geleneksel denetim

prosedürlerinin ötesinde teknik bilgi, deneyim ve disiplinler arası uzmanlık gerektirmektedir (Ağgöl ve Öndeş, 2020:).

Denetim sürecinde uygulanan güvence seviyeleri, sürdürülebilirlik raporlarının doğruluk derecesine dair bilgi sağlamaktadır. "Makûl güvence" ve "sınırlı güvence" olmak üzere iki temel seviyede yürütülen bu denetim türü, paydaşların beklentileri doğrultusunda şekillendirilmektedir. Al Nawaiseh ve Alnawaiseh (2015), sınırlı güvence sağlayan denetimlerin, tam denetim düzeyine ulaşmasa da kullanıcıya bilgi güvenliği konusunda anlamlı bir katkı sunduğunu ileri sürmektedir. Etçi ve Esmeray (2024:), Türkiye'deki büyük ölçekli sanayi şirketlerinin sürdürülebilirlik güvencesine yönelik yapılan incelemelerde, sınırlı güvence denetimlerinin yaygın biçimde tercih edildiğini ifade etmektedir.

Sürdürülebilirlik güvence denetiminin etkin biçimde uygulanabilmesi, denetim çerçevesinin uluslararası standartlara uygun şekilde tanımlanmasına bağlıdır. IAASB tarafından geliştirilen ISAE 3000 standardı, bu tür denetim faaliyetlerinin temel metodolojik altyapısını oluşturmaktadır. Bu standarda göre, denetçilerin hem bağımsızlıklarını korumaları hem de etik kurallara uygun davranmaları gerekmektedir (Velte ve Issa, 2019:). Bezirci ve Karasioğlu (2011:), sürdürülebilirlik denetiminin kurumsal sorumluluğun bir uzantısı haline geldiğini ve bu denetimin, işletmelerin kamuoyuyla kurduğu güven ilişkisini doğrudan etkilediğini belirtmektedir. Uluslararası standartlara uyum sağlanarak yürütülen denetim süreçleri, karşılaştırılabilirliğin artırılmasına ve yatırımcıların küresel ölçekte bilgi edinmesine katkı sunmaktadır.

İşletmelerin sürdürülebilirlik güvence denetimine yönelmesi, hem yasal düzenlemeler hem de piyasa beklentileri tarafından teşvik edilmektedir. Denetim sürecine dahil edilen sürdürülebilirlik raporları, kurumsal stratejilerin ve faaliyet sonuçlarının daha rasyonel biçimde değerlendirilmesine imkân tanımaktadır. Karahan (2020) yaptığı analizde, sürdürülebilirlik güvencesi içeren raporların, sermaye maliyetini düşürmede ve kurumsal itibar oluşturmada önemli avantajlar sağladığını ifade etmektedir. Li, Hay ve Lau (2019:), sürdürülebilirlik güvence denetiminin piyasa değerini olumlu yönde etkileyen bir unsur olduğunu belirtmekte, yatırımcıların bu denetim türüne sahip şirketlere daha fazla ilgi gösterdiğini vurgulamaktadır. Denetim yoluyla güvence altına alınan sürdürülebilirlik verileri stratejik yönetim başarısını da yansıtmaktadır.

2.2. Sürdürülebilirlik Güvence Denetiminin Özellikleri

Sürdürülebilirlik güvence denetimi, işletmelerin finansal olmayan beyanlarını bağımsız bir incelemeye tabi tutarak bu bilgilerin doğruluğu hakkında güvence sunmayı amaçlamaktadır. Geleneksel finansal denetimden farklı olarak çevresel, sosyal ve yönetsimsel unsurların değerlendirilmesini içeren bu denetim türü, hem içerik hem de yöntem açısından çok boyutlu bir yapıya sahiptir. Denetçiler nitel anlatımlarla da ilgilenmekte; bu da raporlamanın sınırlarını genişletmektedir (Bezirci ve Karasioğlu, 2011;; Pinto ve Morais, 2018:). Etçi ve Esmeray (2024) gerçekleştirdikleri çalışmada, sürdürülebilirlik güvence denetiminin işletmelerin uzun vadeli hedeflerine ulaşmasında denetim işlevinin stratejik bir unsur haline geldiğini belirtmektedir. Denetimin sağladığı bu stratejik katkı, işletme raporlarının uluslararası güvenlik ve etik standartlara da uygunluğunu sağlamaktadır.

İşletmelerin sürdürülebilirlik raporlaması yoluyla kamuoyuna sunduğu beyanların denetim süzgecinden geçirilmesi, hesap verebilirlik ve şeffaflık ilkelerinin somut olarak uygulanmasına olanak tanımaktadır. Bu noktada sürdürülebilirlik güvence denetimi, kurumların değer üretme biçimleriyle de ilgili kapsamlı bir değerlendirme yapmaktadır. Velte ve Issa (2019:), paydaşların karar alma süreçlerinde sürdürülebilirlik güvence denetimi bulunan raporların daha fazla tercih edildiğini ortaya koymuştur. Söz konusu denetim türü sayesinde, işletmelerin çevresel etkileri, toplumsal katkıları ve yönetim pratikleri somut göstergelerle analiz edilerek güvenilir bir raporlama altyapısı oluşturulmaktadır (Gönen ve Yıldırım, 2019a:). Karahan (2020), işletmelerin uzun vadeli yatırımcı çekme potansiyelinin sürdürülebilirlik güvencesiyle doğru orantılı olduğunu vurgulamaktadır.

Güvence denetimi süreçleri, farklı düzeylerde güvence sağlayarak bilgi kullanıcılarının ihtiyaçlarına cevap verecek esneklikte yapılandırılmaktadır. Sınırlı güvence ve makul güvence olmak üzere iki temel denetim düzeyi benimsenmekte, her biri farklı test prosedürleri ve kanıt toplama teknikleriyle desteklenmektedir. Al Nawaiseh ve Alnawaiseh (2015), sınırlı güvence denetiminde yapılan analizlerin daha genel ve yüzeysel nitelikte olduğunu ifade ederken, makul güvence denetimlerinin daha derinlemesine ve sistematik incelemeleri içerdiğini açıklamaktadır. Ağgöl ve Öndeş (2020:), Türkiye’de uygulanan denetim raporlarının çoğunda sınırlı güvence düzeyinin tercih edildiğini ve bu tercihin çoğunlukla

işletmelerin raporlamaya geçiş sürecindeki çekincelerinden kaynaklandığını belirtmiştir. Li, Hay ve Lau (2019:), uluslararası düzeyde yapılan çalışmalarda ise yüksek güvence seviyesinin finansal piyasalarda daha olumlu karşılandığını göstermektedir.

Sürdürülebilirlik güvence denetimi, disiplinler arası bilgi gerektiren ve teknik denetim becerilerinin yanında sosyal bilimsel analiz yetkinliklerini de zorunlu kılan bir denetim türüdür. Finansal denetimde muhasebe ve mali mevzuat bilgisi ön plandayken, sürdürülebilirlik denetiminde enerji kullanımı, karbon salınımı, çalışan memnuniyeti ve toplumsal etki gibi çok çeşitli konular dikkate alınmaktadır. Christensen ve arkadaşları (2016), denetçilerin sürdürülebilirlik alanında uzmanlaşmalarının denetim kalitesine doğrudan katkı sağladığını belirtmektedir. Sneller, Bode ve Klerkx (2017:), özellikle çevresel performansın ölçülmesinde teknik göstergelerin yanı sıra saha gözlemlerinin de kullanılmasının zorunlu olduğunu vurgulamıştır. Keskin (2022), denetçilerin sürdürülebilirlik konularında aldıkları eğitim düzeyinin denetim sonuçlarının güvenilirliğini doğrudan etkilediğine dikkat çekmektedir.

Raporda kullanılan göstergelerin doğruluk derecesi, sürdürülebilirlik güvence denetiminin temelini oluşturmaktadır. Denetçiler, sunulan bilgilerin dayanağını oluşturan iç sistemleri, veri toplama süreçlerini ve kullanılan göstergelerin tutarlılığını inceleyerek kanaat oluşturmaktadır. Ercan ve Aba Şenbayram (2019), iç sistemlerin güçlü olduğu işletmelerde güvence denetiminin daha az sapma içerdiğini ve analizlerin daha verimli yapıldığını bildirmiştir. DeFond ve Zhang (2014:), denetim kanıtlarının yeterliliği ve uygunluğu konusunun sürdürülebilirlik güvencesinde daha karmaşık hale geldiğini, çünkü birçok bilginin dış kaynaklardan veya tahmine dayalı olarak elde edildiğini belirtmektedir. Yükçü ve Koçakoğlu (2022:), sürdürülebilirlik verilerinin doğrulanmasında teknik ölçüm araçlarının yanı sıra paydaş görüşlerinin de kullanılabileceğini ifade etmiştir.

Uygulamada karşılaşılan zorluklar arasında denetim sınırlarının belirsizliği ve ölçüm yöntemlerinin standardize edilmemiş olması önemli yer tutmaktadır. Her işletmenin kendi iç yapısına göre oluşturduğu raporlama biçimi, denetçinin süreçleri karşılaştırmalı olarak değerlendirmesini güçleştirmektedir. Gönen (2024a), sürdürülebilirlik raporlarının içerik bakımından farklılık göstermesinin denetim sürecini zorlaştırdığını vurgulamaktadır. Pinto ve Morais (2018:), bu sorunun

aşılması için sürdürülebilirlik göstergelerine yönelik uluslararası standartlara daha sıkı biçimde uyum sağlanması gerektiğini ileri sürmektedir. Etçi ve Esmeray (2024), denetçilerin karşılaştığı bu güçlüklerin çözümünde, sektörel bilgi birikiminin artırılmasının büyük önem taşıdığını ifade etmiştir.

Sürdürülebilirlik güvence denetiminin etik ve hukuki boyutları, bu denetim türünü daha sorumlu bir yaklaşım haline getirmektedir. Denetçilerin bağımsızlık ilkesine sadık kalmaları ve çıkar çatışmalarından uzak durmaları, sürdürülebilirlik raporlamasında kamu güvenini sağlama açısından büyük önem arz etmektedir. Christensen ve arkadaşları (2016:), etik ilkelere bağlı kalınmadan yapılan sürdürülebilirlik denetimlerinin, kurumların güvenilirliğine ciddi zarar verebileceğini belirtmektedir. Keskin (2022), denetçinin çıkar gruplarından etkilenmesi durumunda sürdürülebilirlik raporlarının kamuoyu tarafından inandırıcı bulunmayacağını vurgulamıştır. Velte ve Issa (2019), güvence raporlarının dürüstlük, objektif ve mesleki özen ilkeleri çerçevesinde hazırlanmasının denetim kalitesinin temel güvencesi olduğunu açıklamaktadır.

Sürdürülebilirlik güvence denetiminin işletmeler açısından sağladığı avantajlar yatırımcı ilişkileri, marka değeri ve kurumsal itibar üzerinde de olumlu etkiler yaratmaktadır. Karapınar ve Dölen (2020), sürdürülebilirlik güvencesine sahip raporların, yatırımcılar tarafından daha fazla itibar gördüğünü ve yatırım kararlarını doğrudan etkilediğini ifade etmektedir. Li, Hay ve Lau (2019:), güvence altına alınmış sürdürülebilirlik bilgilerinin, kurumsal risklerin etkin biçimde yönetildiğini gösterdiğini ve bu nedenle uzun vadeli yatırımcılar açısından avantaj oluşturduğunu belirtmiştir. Bezirci ve Karasioğlu (2011), sürdürülebilirlik güvencesinin işletme stratejileriyle entegre edilmesiyle, yönetim kalitesinin yükseldiğini ve kamuoyunun güveninin pekiştiğini vurgulamaktadır.

Uluslararası standartlara uygun biçimde yürütülen sürdürülebilirlik güvence denetimi, farklı ülkelerdeki raporlamaların karşılaştırılabilirliğini artırarak bilgi asimetrisini azaltmaktadır. Standartlaştırılmış denetim süreçleri, işletmelerin küresel piyasalarda şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkelerine uygun biçimde değerlendirilmesine olanak tanımaktadır. IAASB tarafından yayımlanan ISAE 3000 standardı, bu denetim türü için temel kılavuz niteliğinde kabul edilmektedir. Etçi ve Esmeray (2024:), bu standardın güvence seviyesiyle birlikte denetim kapsamını da belirleyerek denetim kalitesini artırdığını belirtmiştir. Ağgöl ve Öndeş (2020),

Türkiye’deki uygulamaların uluslararası denetim normlarına tam uyum göstermesiyle birlikte yatırımcı güveninin arttığını ifade etmiştir. Velte ve Issa (2019:), küresel ölçekte sürdürülebilirlik güvencesi uygulamalarının benimsenmesinin piyasa istikrarını da olumlu yönde etkilediğini savunmaktadır.

Kurumsal yönetim yapıları içinde sürdürülebilirlik güvence denetimi, denetim komiteleri ve iç denetim birimleriyle iş birliği içerisinde yürütülmektedir. Denetim komiteleri, sürdürülebilirlik beyanlarının doğruluğunu sağlamak ve iç kontrol sistemlerinin etkinliğini değerlendirmekle sorumludur. Gönen ve Yıldırım (2019a:), iç denetim sistemlerinin sürdürülebilirlik denetimiyle entegre edilmesinin raporların doğruluk derecesini önemli ölçüde artırdığını ifade etmektedir. Christensen ve arkadaşları (2016), iç kontrol mekanizmalarının güvence sürecine katkısını analiz etmiş ve güçlü iç denetim yapılarının güvence kalitesini doğrudan etkilediğini göstermiştir. Yükçü ve Koçakoğlu (2022), denetim komitelerinin sürdürülebilirlik güvence denetiminde daha aktif rol üstlenmesinin, yönetim kalitesine katkı sunduğunu belirtmektedir. Kurum içi denetim birimleri ile bağımsız denetçiler arasında kurulacak güçlü iletişim ve koordinasyon, güvence denetiminin başarısını doğrudan etkilemektedir.

2.3. Sürdürülebilirlik Güvence Denetiminin Amacı ve Önemi

Sürdürülebilirlik güvence denetimi, işletmelerin çevresel, sosyal ve yönetsimsel faaliyetlerine ilişkin olarak düzenledikleri raporların, bağımsız ve objektif bir bakış açısıyla doğruluk açısından değerlendirilmesini sağlayan sistemli bir denetim sürecini ifade etmektedir. Bu denetimin temel amacı, söz konusu raporların yalnızca beyan düzeyinde kalmayıp kanıta dayalı güvenilir ve ölçülebilir bilgiler içerip içermediğini ortaya koymaktır. Şirketlerin toplumsal ve çevresel sorumluluklarını nasıl yerine getirdiğini açıklarken kullandığı göstergelerin gerçekliği, yatırımcılar ve paydaşlar için karar alma süreçlerinde kritik rol oynamaktadır. Gönen ve Yıldırım (2019a) sürdürülebilirlik güvence denetiminin, şeffaflık ve hesap verebilirlik açısından raporların güven düzeyini önemli ölçüde artırdığını vurgulamaktadır. Raporlarda sunulan bilgilerin bağımsız bir gözle incelenmesi, işletmenin itibarını doğrudan etkilemektedir (Christensen, Glover, Omer ve Shelley, 2016). Ercan ve Aba Şenbayram (2019) bu noktada

sürdürülebilirlik denetiminin, kurumsal güven inşasında finansal denetim kadar önemli bir rol üstlendiğini belirtmektedir.

Denetim sürecinin önemini artıran bir diğer unsur, sürdürülebilirlik bilgilerinin doğrudan kamuoyuna ve piyasaya açık biçimde sunulmasıdır. Kamuya açıklanan verilerin herhangi bir doğrulama sürecinden geçmemesi, raporların içeriğinin sorgulanmasına neden olmakta, bu durum paydaş güvenini zedelemektedir. Velte ve Issa (2019) sürdürülebilirlik güvence denetiminin, bilgi kullanıcılarının karar alma süreçlerinde risk algısını azaltarak, raporlanan verilerin inandırıcılığını güçlendirdiğini belirtmektedir. Yatırımcılar, sürdürülebilirlik performansını denetimden geçmiş veriler üzerinden değerlendirdiklerinde, daha düşük belirsizlikle hareket edebilmektedir (Li, Hay ve Lau, 2019). Keskin (2022) sürdürülebilirlik raporlarının denetim güvencesiyle desteklenmesinin, kurumsal saydamlık ve sosyal sorumluluk açısından vazgeçilmez olduğunu ifade etmektedir.

Sürdürülebilirlik güvence denetimi kurumun iç yapısına da önemli katkılar sunmaktadır. Denetim süreci, işletme içindeki yönetim kadrolarının, sürdürülebilirlik stratejilerini nasıl uyguladığını sistematik olarak değerlendirmektedir. Bu değerlendirme, iç denetim mekanizmalarının etkinliğini ölçmekte ve iyileştirme alanlarını ortaya koymaktadır. Pinto ve Morais (2018) güvence denetiminin kurumsal yönetim yapısının gelişmesine katkı sunduğunu vurgulamaktadır. Bu katkı, işletmenin sürdürülebilirlik politikalarının sadece kağıt üzerinde kalmadığını, gerçekçi biçimde uygulanabildiğini göstermektedir (Sneller, Bode ve Klerkx, 2017). Arıkan ve Alkan (2023) ise sürdürülebilirlik denetimlerinin iç kontrol sistemleriyle birlikte ele alındığında daha güçlü yönetim yapılarının kurulabileceğini ileri sürmektedir.

Kurumsal itibarın korunması, sürdürülebilirlik güvence denetiminin önemli sonuçlarından biridir. İşletmelerin kamuoyu nezdindeki itibarı, şeffaf ve denetlenmiş bilgi sunma kapasitesiyle doğrudan ilişkilidir. Karapınar ve Dölen (2020) bu ilişkiyi vurgulayarak, sürdürülebilirlik denetiminin marka değerine ve kamu güvenine yaptığı katkının altını çizmektedir. Al Nawaiseh ve Alnawaiseh (2015) güvence süreci olmadan sunulan raporların, işletmelerin etik değerlere bağlılık konusundaki iddialarını zayıflatabileceğini ifade etmektedir. Yükçü ve Koçakoğlu (2022) ise sürdürülebilirlik denetiminin uzun vadede kurumsal itibarın sürdürülebilirliğini garanti altına aldığını savunmaktadır.

Denetimin önemli bir diğer amacı, işletmelerin sosyal sorumluluk faaliyetlerinin, ölçülebilir ve denetlenebilir performans göstergeleriyle ifade edilmesini sağlamaktır. Bu göstergeler, çevreye zarar vermeme, enerji verimliliği sağlama, toplumsal fayda üretme gibi alanlarda somut çıktılarla desteklenmektedir. Etçi ve Esmeray (2024) bu sürecin, işletmelerin sosyal değer üretme kapasitelerinin nesnel biçimde ölçülmesine olanak tanıdığını açıklamaktadır. Can (2017) sürdürülebilirlik göstergelerinin finansal olmayan boyutlarının da denetim sürecine dahil edilmesinin, şirketlerin stratejik yönetim anlayışına katkı sunduğunu ifade etmektedir. DeFond ve Zhang (2014) sürdürülebilirlik verilerinin finansal performansla birlikte değerlendirilmesinin, kurumların çok boyutlu başarılarını izleme açısından önemli olduğunu belirtmektedir.

Yatırımcıların sürdürülebilirlik güvencesine sahip işletmelere yönelmesi, denetim süreçlerinin piyasa üzerindeki etkisini ortaya koymaktadır. Sermaye piyasalarında faaliyet gösteren işletmelerin, sürdürülebilirlik performanslarını güvence altına alması, bu işletmelere olan talebi artırmakta ve uzun vadeli finansal istikrarı desteklemektedir. Bezirci ve Karasioğlu (2011) sürdürülebilirlik denetiminin yatırımcı güvenini pekiştirdiğini ve fon sağlayıcıların bu tür raporlamalara daha fazla değer verdiğini ortaya koymuştur. Bozkurt (2018) denetimin piyasa aktörlerine sunduğu şeffaflık sayesinde işletmelere duyulan güvenin kalıcı hale geldiğini belirtmektedir. Ağgöl ve Öndeş (2020), sürdürülebilirlik performansını denetimle destekleyen işletmelerin, hem kredi risk puanlarında hem de dış kaynak erişiminde avantaj sağladığını ifade etmektedir.

Sürdürülebilirlik güvence denetimi düzenleyici kurumlar, sivil toplum kuruluşları ve medya gibi geniş bir çevrede güven algısını kuvvetlendirmektedir. Denetim süreci, işletmelerin sunduğu verilerin doğruluğunu kamuoyu nezdinde teyit ederek, kurumların sosyal meşruiyetini güçlendirmektedir. Christensen, Glover, Omer ve Shelley (2016) gerçekleştirdikleri araştırmada, sürdürülebilirlik güvence denetiminin toplumsal güveni de pekiştirdiğini vurgulamaktadır. Karahan (2020) bu kapsamda sürdürülebilirlik raporlarının denetimden geçmesinin, işletmelerin sosyal sorumluluk iddialarının samimiyetini gösterdiğini ve kurumsal algı yönetiminde belirleyici bir unsur haline geldiğini ifade etmektedir. Li, Hay ve Lau (2019), özellikle uluslararası ölçekte faaliyet gösteren şirketlerin, sürdürülebilirlik güvencesi

sağladıklarında küresel paydaşlar nezdinde daha yüksek algısal güven kazandığını ortaya koymaktadır.

Sürdürülebilirlik güvence denetimi uygulamaları, risk yönetimi süreçlerinin geliştirilmesine de katkı sunmaktadır. İşletmelerin çevresel ve sosyal etkilerden kaynaklı karşılaşabilecekleri olası riskler, denetim süreciyle daha erken aşamada tanımlanmakta ve buna yönelik önleyici stratejiler geliştirilebilmektedir. Sneller, Bode ve Klerkx (2017) risklerin yönetilebilir hale gelmesinde güvence denetiminin sağladığı öngörü kapasitesinin altını çizmektedir. Yükçü ve Koçakoğlu (2022) sürdürülebilirlik denetiminin iç kontrol sistemlerinin güçlendirilmesinde etkili olduğunu ve raporlama yapısında sürekliliği sağladığını vurgulamaktadır. Keskin (2022), sürdürülebilirlik güvence denetimiyle bütünleşik risk değerlendirmelerinin yapılmasının, finansal ve operasyonel karar alma süreçlerine doğrudan katkı sağladığını belirtmektedir.

Uluslararası düzeyde kabul görmüş sürdürülebilirlik güvence standartları, bu denetim türünün önemini kurumsallaştıran başlıca araçlar arasında yer almaktadır. ISAE 3000 gibi standartlar, hem denetçilerin uygulama birliğini sağlamasına hem de bilgi kullanıcılarının sunulan verilere güven duymasına katkı sağlamaktadır. Pinto ve Morais (2018) bu tür standartların, farklı ülkelerdeki denetim uygulamalarının eşgüdümlü hale gelmesini kolaylaştırdığını ifade etmektedir. Ercan ve Aba Şenbayram (2019) tarafından yapılan çalışmada, standartlara uygun sürdürülebilirlik denetimlerinin, karşılaştırılabilirlik ve rapor kalitesi açısından önemli avantajlar sunduğu vurgulanmaktadır. Al Nawaiseh ve Alnawaiseh (2015), uluslararası normlara dayalı yürütülen denetimlerin, küresel yatırımcılar tarafından daha fazla benimsendiğini ve işletmelere uluslararası sermaye akışını kolaylaştırdığını açıklamaktadır.

Denetim raporlarının güvenilirliği denetçinin etik ilkelerine olan bağlılığıyla da yakından ilişkilidir. Bağımsızlık, dürüstlük ve mesleki özen gibi etik ilkeler, sürdürülebilirlik güvence denetiminin güven temelini oluşturmaktadır. Christensen, Glover, Omer ve Shelley (2016) sürdürülebilirlik denetiminde etik değerlere bağlı kalınmasının, kamu güveninin kurumsal yapıya duyduğu güveni pekiştirdiğini belirtmektedir. Gönen ve Yıldırım (2019a), etik ilkelere uygun yürütülen denetim faaliyetlerinin kurumun genel itibarıyla yönetim anlayışını da değerlendirmeye açtığını ifade etmektedir. Velte ve Issa (2019), mesleki özen gösterilmeksizin

hazırlanan denetim raporlarının, sürdürülebilirlik iddialarının içinin boşaltılmasına neden olacağını savunmaktadır (Velte ve Issa, 2019).

Sürdürülebilirlik güvence denetiminin önemi, yalnızca bugünkü performansın değerlendirilmesiyle sınırlı görülmemektedir. Denetim süreci, işletmelerin uzun vadeli sürdürülebilirlik stratejilerinin uygulanabilirliğini ölçme açısından da rehberlik fonksiyonu görmektedir. Can (2017), sürdürülebilirlik denetiminin gelecek odaklı stratejik planlamalarda karar destek aracı olarak kullanılabileceğini belirtmektedir. Ağgöl ve Öndeş (2020), güvence altına alınmış raporların gelecekteki sürdürülebilirlik performansına dair öngörülerde bulunmaya da zemin oluşturduğunu açıklamaktadır. Arıkan ve Alkan (2023), sürdürülebilirlik güvencesinin işletmelerin vizyon, misyon ve değerler sistemiyle uyumlu olması durumunda, stratejik sürdürülebilirlik anlayışının kurumsallaşacağını ifade etmektedir.

2.4. Güvence Denetimi Hizmetlerinin Kapsamı ve Türleri

Güvence denetimi, karar alıcıların bilgiye duyduğu güveni artırmak amacıyla gerçekleştirilen bağımsız inceleme faaliyetidir. Denetçi, söz konusu bilginin belirli kriterlere uygunluğunu değerlendirerek kullanıcıların ihtiyaç duyduğu güven ortamını oluşturmaya çalışmaktadır. Odwyer (2011), denetim faaliyetlerinin geleneksel finansal denetim ile sınırlı kalmamakta olduğunu, güvence hizmetlerinin finansal olmayan alanlara da yayılmakta olduğunu ifade etmektedir. Temiz, Şeker ve Özdemir (2022), güvence denetiminin özellikle sürdürülebilirlik, çevresel performans ve sosyal sorumluluk gibi alanlarda geniş bir uygulama alanına sahip olduğunu belirtmektedir (Temiz ve diğerleri, 2022).

Güvence denetimi hizmetleri, kapsam açısından farklı türlerde sınıflandırılmakta ve bu sınıflandırma, hizmetin amacı, sunulan güven seviyesi ve uygulanan denetim tekniklerine göre şekillenmektedir. IAASB (2024), güvence hizmetlerini yüksek düzey güvence (makul güvence) ve sınırlı güvence olmak üzere iki ana başlıkta değerlendirmektedir. Yüksek düzey güvence hizmetlerinde, denetçi elde ettiği kanıtlar doğrultusunda olumlu ve açık bir görüş sunmakta, sınırlı güvence hizmetlerinde ise denetçi, olumsuz kanaate dayalı sınırlı bir güven sağlayan beyanla yetinmektedir. Almeida ve Araujo (2018), makul güvence ile sınırlı güvence arasındaki ayrımın hem denetim sürecinin kapsamını hem de denetçinin sorumluluk düzeyini doğrudan etkilediğini açıklamaktadır (Almeida ve Araujo, 2018).

Güvence denetimi türleri hizmetin yapısına göre de farklılaşmaktadır. Simnett, Zhou ve Hoang (2022), güvence hizmetlerini üç temel grupta sınıflandırmaktadır: (1) Finansal bilgiler üzerinde yürütülen güvence denetimi, (2) Finansal olmayan bilgiler üzerinde gerçekleştirilen sürdürülebilirlik gibi temalı güvence denetimi, (3) Belirli bir süreç ya da sistemin doğruluğuna ilişkin değerlendirme amaçlı süreç güvencesi hizmetleri. Pinto ve Morais (2018), özellikle Avrupa'daki uygulamalarda bu üç başlığın birbirinden net şekilde ayrılarak raporlandığını ve kullanıcıların hangi konuda ne kadar güvence sağlandığını açık şekilde anladığını vurgulamaktadır (Pinto ve Morais, 2018).

Güvence hizmetlerinin kapsamı, denetlenen bilginin türüne bağlı olarak genişlemekte ve çeşitlenmektedir. Ural ve Yanık (2022), sürdürülebilirlik raporlarının güvence altına alınmasının, şirketlerin çevresel ve toplumsal etkilerini de şeffaf biçimde ortaya koymalarını sağlamakta olduğunu belirtmektedir. Appiah, Dordaah, Sam, Yeboah ve Amaning (2024), üretim sektöründe yürütülen güvence denetimlerinin enerji tasarrufu, karbon salınımı ve iş sağlığı güvenliği performansı gibi alanlara da yayılarak stratejik değer taşımakta olduğunu bildirmektedir (Appiah ve diğerleri, 2024).

Güvence denetimi türleri, uygulama amaçları ve raporlama biçimleri açısından da aşağıdaki gibi detaylandırılmaktadır: (Boiral, Saizarbitoria ve Brotherton, 2018)

- *Makul Güvence Denetimi:* Kanıtlara dayalı olarak açık olumlu görüş bildirilmekte
- *Sınırlı Güvence Denetimi:* Bulgulara dayalı olarak olumsuz kanaat sunulmakta
- *Doğrulama (Verification) Denetimi:* Belirli bir bilgi ya da beyana yönelik doğruluk testleri yürütülmekte
- *Uygunluk Denetimi:* İlgili yasal ve düzenleyici gerekliliklere uyum analiz edilmekte
- *Süreç Güvence Denetimi:* Kurumsal süreçlerin etkili işleyip işlemediği değerlendirilmekte

Barbadillo ve Ferrero (2022), güvence denetimi türleri arasındaki farkların kullanıcı beklentilerinde de farklılaşmalara neden olduğunu, bu nedenle raporlamaların sade ve anlaşılır biçimde yapılandırılmakta olması gerektiğini ifade etmektedir. Dönmez ve Taşkın (2023), özellikle sürdürülebilirlik alanında yürütülen sınırlı güvence denetimlerinin, kurumsal sorumluluk beyanlarının kamu nezdindeki meşruiyetini güçlendirmekte olduğunu belirtmektedir (Dönmez ve Taşkın, 2023).

Güvence hizmetlerinin kapsamı raporlama rejimiyle de ilişkilidir. Özçelik ve Öztürk (2019), güvence hizmetlerinin etkili olabilmesi için raporlama sistemlerinin standardize edilmekte olması gerektiğini ve belirsizlik içeren raporlama çerçevelerinin denetim sürecinde zorluk oluşturmakta olduğunu ifade etmektedir. Dinç ve Atabay (2016), güvence denetimi hizmetlerinin başarısının hem uygun veri altyapısına hem de denetçinin teknik yetkinliğine bağlı olarak değişmekte olduğunu aktarmaktadır (Dinç ve Atabay, 2016).

Kapsamı ve türü ne olursa olsun, güvence hizmetlerinin işletmeler açısından yarattığı değer, yalnızca regülasyon uyumu sağlamaktan ibaret değildir. Canning, Odwyer ve Georgakopoulos (2019), güvence hizmetlerinin işletmelerin dış paydaşlarla kurduğu iletişimi güçlendirmekte ve kurumsal şeffaflığı artırmakta olduğunu belirtmektedir. Free, Jones ve Tremblay (2024), güvence hizmetlerinin aynı zamanda işletmelerin yeşil yıkama iddialarına karşı daha güçlü savunma mekanizmaları oluşturmakta olduğunu ifade etmektedir (Free ve diğerleri, 2024).

2.5. Sürdürülebilirlik Raporlaması ve Güvence Denetimi İlişkisi

Kurumsal raporlama anlayışı, sadece finansal bilgi sunumu ile sınırlı kalmamakta; çevresel, sosyal ve yönetim performansının da ölçülmesini ve paylaşılmasını gerekli kılmaktadır. Sürdürülebilirlik raporlaması, işletmelerin finansal olmayan faaliyetlerini sistematik biçimde açıklamakta ve bu raporlar, özellikle uzun vadeli yatırım kararlarında stratejik bir rol üstlenmektedir. Simnett, Zhou ve Hoang (2022), sürdürülebilirlik raporlarının karar vericiler açısından bilgi şeffaflığı ve hesap verebilirlik sağlamakta olduğunu ifade etmektedir. Sayar ve Özdemir (2022), bu tür raporların güvenilirliğinin güvence denetimi yoluyla artırılmakta olduğunu ve denetim desteği almayan raporların çoğu zaman yatırımcılar nezdinde yetersiz bulunmakta olduğunu belirtmektedir (Sayar ve Özdemir, 2022).

Sürdürülebilirlik raporlaması, sadece kurumsal sorumluluk beyanı sunmakla kalmamakta; aynı zamanda işletmenin risk yönetimi anlayışını, stratejik önceliklerini ve paydaş ilişkilerini şeffaf şekilde ifade etmektedir. Barbadillo ve Ferrero (2022), sürdürülebilirlik raporlarının toplum ve çevre üzerindeki etkilere de odaklanmakta olduğunu ve bu bütünsel bakışın işletmeler açısından değer yarattığını ifade etmektedir. Feijoo (2018), bu raporların yatırımcılar ve kredi derecelendirme kuruluşları tarafından yoğun şekilde takip edilmekte olduğunu ve güvence altına alınmadığı takdirde bu bilgilerin karar alma sürecinde etkisiz kalmakta olduğunu belirtmektedir (Feijoo, 2018).

Sürdürülebilirlik raporlamasının içeriği, kurumsal faaliyetlerin çevresel etkilerini, karbon ayak izini, enerji tüketimini, insan haklarına duyarlılığı ve sosyal sorumluluk projelerini içermektedir. Appiah, Dordaah, Sam, Yeboah ve Amaning (2024), sürdürülebilirlik raporlarında yer alan göstergelerin içeriksel tutarlılığının ancak bağımsız güvence denetimiyle güvence altına alınabilmekte olduğunu savunmaktadır. Akdoğan (2024), sürdürülebilirlik uygulamalarının işletme bütününde benimsenebilmesi için bu uygulamaların ölçülebilir ve denetlenebilir bir yapı içerisinde raporlanmakta olduğunu vurgulamaktadır (Akdoğan, 2024).

Sürdürülebilirlik raporlaması ile güvence denetimi arasında kurulan ilişki, işletmenin kamuoyundaki güvenilirliğini ve etik sorumluluk anlayışını doğrudan etkilemektedir. Boiral, Saizarbitoria ve Brotherton (2020), işletmelerin gönüllü olarak sundukları sürdürülebilirlik raporlarının, güvence desteğiyle birlikte sunulduğunda daha yüksek inandırıcılığa sahip olduğunu belirtmektedir. Sultankhanova ve Yanık (2021a), sürdürülebilirlik raporlamasında denetimin bulunmaması hâlinde, raporların reklam faaliyeti ya da imaj çalışması olarak algılanmakta olduğunu ve bu durumun işletmelere yönelik eleştirileri artırmakta olduğunu ifade etmektedir (Sultankhanova ve Yanık, 2021a).

Sürdürülebilirlik raporlamasında güvence denetiminin rolü, aşağıda ifade edilen temel işlevleri içermektedir: (Simnett ve diğerleri, 2022)

- Veri doğruluğunu teyit etmekte
- İçerik bütünlüğünü kontrol etmekte
- Kullanıcı güvenini artırmakta

- Yasal ve etik yükümlölükleri desteklemekte
- İlgili taraflar arası iletişimi güçlendirmekte

Boiral, Saizarbitoria ve Brotherton (2018), sürdürülebilirlik raporlarında güvence denetimi uygulanmasının, denetim etiğı ve sorumluluğı çerçevesinde kurumların sosyal sorumluluk beyanlarının doğruluk seviyesini artırmakta olduğunu vurgulamaktadır. Celayir (2020), Borsa İstanbul şirketlerinin sürdürülebilirlik performanslarını yansıttıkları raporların büyük bölümünde güvence ifadesinin yer almadığını, bu durumun kamu güveni açısından zaaf oluşturmakta olduğunu ifade etmektedir (Celayir, 2020).

Kurumsal raporlama politikalarında güvence uygulamalarının yaygınlaşması, işletmelerin finansal olmayan bilgileri stratejik rekabet unsuru olarak değerlendirmesine olanak tanımaktadır. Free, Jones ve Tremblay (2024), güvence denetiminin rapor kalitesini artırmakta olduğunu ve raporun pazardaki etkisini belirginleştirmekte olduğunu bildirmektedir. Talbot ve Boiral (2023), güvence denetiminin yönetsel karar alma süreçlerinde yapıcı bir geri bildirim mekanizması sunmakta olduğunu ileri sürmektedir (Talbot ve Boiral, 2023).

Sürdürülebilirlik raporlarının bağımsız güvenceye tabi tutulması, özellikle çevresel etkilerin ölçülmesinde ve raporlanmasında teknik doğruluğı garanti altına almaktadır. Gaudy ve Malsch (2023), denetçilerin sürdürülebilirlik güvence sürecinde anlam ve amaç arayışı içerisinde olduklarını, bu nedenle içeriğı yönelik anlamlı değerlendirmeler yapmakta olduklarını ifade etmektedir. Uyar (2015), finansal tablolarla sınırlı kalmayan denetim uygulamalarının, rapor bütünlüğünü sağlamakta ve kurumsal saydamlık kültürünü güçlendirmekte olduğunu belirtmektedir (Uyar, 2015).

Sürdürülebilirlik raporlamasında güvence denetimi, yatırımcıların raporlara duyduğu güveni artırmakta ve piyasa aktörlerinin karar alma sürecinde bu bilgileri etkin şekilde kullanmasını mümkün kılmaktadır. Pinto ve Morais (2018), Avrupa’da yürütölen araştırmalarda güvence alınmış sürdürülebilirlik raporlarının yatırım kararlarında daha sık referans alındığını ortaya koymaktadır. Canning, Odwyer ve Georgakopoulos (2019), sürdürülebilirlik raporlarının denetlenmemesi durumunda içeriklerinin kolayca manipöle edilebileceğini ve bu durumun piyasalarda bilgi kirliliğıne yol açmakta olduğunu savunmaktadır (Canning ve diğlerleri, 2019).

Kurumsal sürdürülebilirlik anlayışı, güvence ile desteklenmeyen beyanlarla sınırlı kaldığında içeriğinin sorgulanmasına neden olmakta ve kamu güveni zedelenmektedir. Dönmez ve Taşkın (2023), özellikle büyük ölçekli şirketlerinin güvence denetimine tabi olmayan raporlarının, kamuoyunda hesap verebilirlik açısından sorgulandığını ve bu şirketlerinin kurumsal itibarı üzerinde olumsuz etkiler yarattığını ifade etmektedir. Dinç ve Atabay (2016), sürdürülebilirlik alanında güvence denetiminin uygulanabilirliğinin, denetçilerin teknik yetkinliği kadar kurumun veri hazırlama kapasitesine de bağlı olduğunu vurgulamaktadır (Dinç ve Atabay, 2016).

2.6. Sürdürülebilirlik Raporlaması Göstergeleri ve Denetimi

Sürdürülebilirlik raporlaması, kurumsal faaliyetlerin çevresel, sosyal ve yönetimsel etkilerini de değerlendirmeye imkân tanıyan çok boyutlu bir raporlama biçimi olarak öne çıkmaktadır. Bu raporlar içerisinde yer alan göstergeler, işletmenin sürdürülebilirlik performansını sayısal ve niteliksel olarak yansıtan ölçütlerden oluşmakta ve güvenilirliğin sağlanabilmesi için bu göstergelerin belirli bir çerçevede yapılandırılması gerekmektedir. Gedik (2020), sürdürülebilirlik göstergelerinin sosyal eşitlik, etik yönetim ve kaynak kullanımı gibi konuları da içermekte olduğunu ifade etmektedir. Pinto ve Morais (2018), söz konusu göstergelerin işletme faaliyetlerinin uzun vadeli etkilerini anlamak için karar alıcılar açısından büyük önem taşımakta olduğunu vurgulamaktadır (Pinto ve Morais, 2018).

Sürdürülebilirlik göstergeleri, genellikle ölçülebilir ve karşılaştırılabilir nitelikte olmakta ve bu özellikleri sayesinde zaman içinde işletme performansının analiz edilmesine olanak tanımaktadır. Barbadillo ve Ferrero (2022), göstergelerin gelecekteki risk ve fırsatları da ortaya koymakta olduğunu belirtmektedir. Feijoo (2018), göstergelerin güvenilirliğinin artırılması amacıyla bağımsız güvence denetimiyle desteklenmesinin, yatırımcı ve diğer paydaşlar açısından raporların inandırıcılığını yükselttiğini ifade etmektedir (Feijoo, 2018).

Sürdürülebilirlik raporlamasında kullanılan göstergeler, genellikle üç ana başlık altında toplanmaktadır: (Güngör, 2019)

- *Çevresel Göstergeler:* Karbon ayak izi, enerji tüketimi, su kullanımı, atık yönetimi gibi unsurları içermektedir.

- *Sosyal Göstergeler:* İş sağlığı ve güvenliği, çalışan memnuniyeti, toplumsal katkı projeleri gibi ölçütleri kapsamaktadır.
- *Yönetişim Göstergeleri:* Etik kurallara uyum, yönetim yapısı, iç kontrol sistemleri gibi alanları değerlendirmektedir.

Göstergelerin doğru biçimde tanımlanması, raporların şeffaflık ve karşılaştırılabilirlik açısından anlamlı hale gelmesini sağlamaktadır. Free, Jones ve Tremblay (2024), sürdürülebilirlik göstergelerinin bilimsel temellere dayalı olarak oluşturulması ve raporlanması gerektiğini, aksi halde yanıltıcı bilgilere neden olabileceğini ifade etmektedir. Sultankhanova ve Yanık (2021b), göstergelerin sektör ve bölge farklılıklarına göre uyarlanmakta olduğunu ve bu durumun denetim sürecinde standartlaştırma zorlukları doğurduğunu belirtmektedir (Sultankhanova ve Yanık, 2021b).

Denetim süreci, bu göstergelerin doğruluğunu ve uygunluğunu test etmekte ve raporlarda sunulan bilgilerin güvenilirliğini sağlama amacı gütmektedir. Moroney ve Trotman (2016), göstergelerin güvence altına alınmasının, hem kurumsal sorumluluk ilkelerine uyumu güçlendirmekte hem de paydaş güvenini artırmakta olduğunu vurgulamaktadır. Canning, Odwyer ve Georgakopoulos (2019), denetim sürecinin sadece biçimsel kontrol sağlamadığını, aynı zamanda göstergelerin içeriksel tutarlılığını da değerlendirerek, raporların içsel bütünlüğünü teyit etmekte olduğunu ifade etmektedir (Canning ve diğerleri, 2019).

Denetim sırasında dikkate alınan göstergelerin sağlamlığı, kanıtlanabilirliği ve doğruluğu, güvence denetiminin kalitesini doğrudan etkilemektedir. Sneller, Bode ve Klerkx (2017), bilgi teknolojilerinin bu süreçte kullanılmasının, verilerin analiz edilmesinde ve doğruluğunun test edilmesinde büyük kolaylık sağladığını belirtmektedir. Dinç ve Atabay (2016), denetçilerin göstergelere ilişkin değerlendirmelerinde bu verilerin nasıl üretildiğine ve hangi ölçüm yöntemlerinin kullanıldığına da odaklanmakta olduklarını aktarmaktadır (Dinç ve Atabay, 2016).

Sürdürülebilirlik göstergelerinin denetimi sırasında en sık karşılaşılan sorunlardan biri, göstergelerin ölçümünde kullanılan yöntemlerin açıklık ve tutarlılıktan uzak olmasıdır. Gaudy ve Malsch (2023), bazı şirketlerin göstergeleri raporlarken sayısal karşılaştırmalardan çok yorumlara yer verdiğini, bunun ise denetim faaliyetlerinin nesnelliğini zorlaştırmakta olduğunu ifade etmektedir. Talbot

ve Boiral (2023), göstergelerin açıklanmasında kullanılan dilin teknik açıdan yetersiz olmasının, güvence denetiminin kalitesini düşürebileceğini belirtmektedir (Talbot ve Boiral, 2023).

Sürdürülebilirlik göstergelerinin doğrulanması ileriye dönük stratejik planlamalar açısından da önem taşımaktadır. Velte ve Issa (2019), bu göstergelerin uzun vadeli performans izlemede kullanılmakta olduğunu ve denetim süreciyle desteklenmediği durumda şirketlerin sürdürülebilirlik politikalarının inandırıcılığını kaybettiğini savunmaktadır. Özçelik ve Öztürk (2019), denetçilerin sürdürülebilirlik göstergelerine yönelik değerlendirmelerinin raporların bütünsel yapısı üzerinden yapılmakta olduğunu açıklamaktadır (Özçelik ve Öztürk, 2019).

Göstergelere ilişkin denetim kamuoyunun kurumsal şeffaflığa duyduğu güvenin artmasına hizmet etmektedir. Sultankhanova ve Yanık (2021a), güvence desteği ile açıklanan göstergelerin daha çok yatırımcı ilgisi çekmekte olduğunu ve bu durumun işletmelerin piyasa değerini olumlu yönde etkileyebildiğini belirtmektedir. Appiah ve arkadaşları (2024), sürdürülebilirlik göstergelerinin doğrulanmasının, kamu yönetimi açısından da stratejik sonuçlar doğurmakta olduğunu ve bu verilerin kamu politikalarının belirlenmesinde temel kaynak olarak kullanılmakta olduğunu dile getirmektedir (Appiah ve diğerleri, 2024).

2.7. Sürdürülebilirlik Güvence Denetimi Standartları ve Raporlama Çerçeveleri

Bu başlık altında sürdürülebilirlik güvence denetiminde en yaygın biçimde başvuru alan uluslararası standartlardan biri olan ISAE 3000 ile birlikte GRI ve diğer raporlama çerçeveleri ayrıntılı biçimde ele alınmaktadır.

2.7.1. International Standard on Assurance Engagements 3000 (ISAE 3000) Standardı

Uluslararası Güvence Denetimleri Standardı 3000, finansal olmayan bilgilerin güvence altına alınmasına yönelik olarak oluşturulmuş denetim ilke ve uygulamalarını düzenlemektedir. Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından yayımlanan bu standart, çevresel, sosyal ve yönetim temelli raporlamaların bağımsız denetim yoluyla değerlendirilmesini mümkün kılmakta ve raporlarda yer alan bilgilerin doğruluğuna dair güven oluşturmaktadır. Simnett, Zhou ve Hoang (2022), ISAE 3000'in, geleneksel finansal denetim

standartlarından farklı olarak, esnek ama sistematik bir çerçeve sunduğunu ve bu çerçevenin denetçinin profesyonel muhakeme becerisine dayalı kararlar üretmesine zemin hazırladığını ifade etmektedir. Pinto ve Morais (2018), söz konusu standardın sürdürülebilirlik denetiminde küresel düzeyde referans çerçeve olarak benimsenmekte olduğunu ve bu yönüyle raporların karşılaştırılabilirliğini artırmakta olduğunu belirtmektedir (Pinto ve Morais, 2018).

ISAE 3000, güvence denetimi sürecine ilişkin genel ilkeleri belirlemekte, bu ilkeler arasında bağımsızlık, etik ilkelere bağlılık, yeterli denetim kanıtı toplama ve raporlamada açıklık gibi kavramlara yer vermektedir. Free, Jones ve Tremblay (2024), ISAE 3000 uygulamalarında denetim kanıtlarının yeterliliği ve uygunluğunun belirlenmesinde denetçinin tecrübe ve uzmanlığının kritik rol oynamakta olduğunu vurgulamaktadır. Dönmez ve Taşkın (2023), denetçilerin sürdürülebilirlik bilgilerini ISAE 3000 ilkelerine göre değerlendirirken, hem nitel hem nicel veriler üzerinde inceleme yapmakta olduklarını, bunun da çok yönlü analiz kabiliyeti gerektirdiğini belirtmektedir (Dönmez ve Taşkın, 2023).

ISAE 3000'in en önemli katkılarından biri, farklı içerikteki raporlamalara uyarlanabilir bir yapı sunmasıdır. Uygulamada, karbon salımı raporlarından insan hakları taahhütlerine kadar geniş bir veri yelpazesi, bu standart kapsamında denetlenebilmekte; böylece denetim süreci hem esneklik hem de bütünlük ilkelerini aynı anda sürdürebilmektedir. Talbot ve Boiral (2023), standardın sürdürülebilirlik bağlamında denetçi ile rapor kullanıcıları arasında güven inşa eden güçlü bir araç olarak işlev gördüğünü ifade etmektedir. Özçelik ve Öztürk (2019), denetim sürecinin ISAE 3000'e uygun biçimde yürütülmesinin, raporların daha tutarlı, açık ve değerlendirilebilir olmasını sağladığını belirtmektedir (Özçelik ve Öztürk, 2019).

ISAE 3000, güvence düzeyine bağlı olarak makul güvence ve sınırlı güvence ayrımı yaparak, denetçinin görüşünü ifade ediş biçimini de şekillendirmektedir. Appiah, Dordaah, Sam, Yeboah ve Amaning (2024), sınırlı güvence denetimlerinin genellikle sürdürülebilirlik alanında tercih edilmekte olduğunu, çünkü bu alanda kesin ölçüm yapmanın güçlük taşıdığını ifade etmektedir. Gaudy ve Malsch (2023), makul güvence seviyesinde sunulan sürdürülebilirlik raporlarının, yatırımcılar tarafından daha yüksek derecede güvenilir bulunduğunu ve bu raporların kurumsal değeri doğrudan etkileyebildiğini savunmaktadır (Gaudy ve Malsch, 2023).

ISAE 3000'in başarısı, raporun hazırlanma sürecinde taraflar arası iş birliği, raporlamada şeffaflık ve bilgiye erişilebilirlik gibi faktörlerle yakından ilişkili olarak değerlendirilmektedir. Boiral, Saizarbitoria ve Brotherton (2020), sürdürülebilirlik güvence denetimlerinin bu standart çerçevesinde yürütülmekte olması durumunda, denetçinin kurumsal etik yapıya da katkı sunduğunu ileri sürmektedir. Ural ve Yanık (2022), denetim kapsamının genişlemesinin, ISAE 3000 gibi standartların önemini artırmakta ve denetçilerin sürekli gelişim ihtiyacını zorunlu kılmakta olduğunu belirtmektedir (Ural ve Yanık, 2022).

3.7.2. Global Reporting Initiative (GRI) ve Diğer Raporlama Çerçeveleri

Sürdürülebilirlik raporlamasında küresel ölçekte en yaygın kullanılan raporlama çerçevesi, Global Reporting Initiative (GRI) tarafından geliştirilmiş olan standartlardır. Bu standartlar, işletmelerin çevresel, sosyal ve yönetişimsel etkilerini kapsamlı biçimde açıklayabilmeleri amacıyla oluşturulmuştur. Celayir (2020), GRI çerçevesinin, raporlamada açıklık, karşılaştırılabilirlik ve küresel geçerlilik sağlama açısından önde gelen sistemlerden biri olduğunu belirtmektedir. Barbadillo ve Ferrero (2022), GRI standartlarının, sürdürülebilirlik raporlarını sistematik bir yapı içerisinde düzenlemekte olduğunu ve bu yönüyle güvence denetim süreçlerinin de daha kolay yapılandırılmasına olanak sunduğunu ifade etmektedir (Barbadillo ve Ferrero, 2022).

GRI raporlama çerçevesi, evrensel standartlar ile sektöre özgü standartları bir arada sunarak kurumlara özelleştirilmiş bir raporlama imkânı sağlamaktadır. Sultankhanova ve Yanık (2021a), bu çerçevenin hem büyük ölçekli işletmeler hem de KOBİ'ler tarafından uygulanabilir yapıda olduğunu ve modüler yapısı sayesinde sektörel esneklik sunduğunu dile getirmektedir. Feijoo (2018), GRI sistematığının sürdürülebilirlik konularını veri odaklı biçimde ele almakta olduğunu ve bu sayede raporların denetim sürecinde daha yüksek doğrulukla analiz edilebildiğini ifade etmektedir (Feijoo, 2018).

GRI dışında kullanılan diğer önemli raporlama çerçeveleri arasında Integrated Reporting Framework (IR), Sustainability Accounting Standards Board (SASB), Climate Disclosure Standards Board (CDSB) ve Task Force on Climate-related Financial Disclosures (TCFD) yer almaktadır. Free, Jones ve Tremblay (2024), bu çerçevelerin her birinin farklı odak noktalarına sahip olduğunu ve kurumsal raporlamada ihtiyaçlara göre kombinasyonlarla kullanılmakta olduğunu

belirtmektedir. Dönmez ve Taşkın (2023), sürdürülebilirlik raporlamasında kullanılan bu sistemlerin, veri yapısının niteliğini doğrudan etkilediğini ve dolayısıyla güvence denetiminin doğruluk düzeyini belirlediğini aktarmaktadır (Dönmez ve Taşkın, 2023).

GRI ve benzeri raporlama çerçevelerinin güvence denetimi açısından sağladığı avantajlar arasında standartlaştırma, açıklık, kapsamlılık ve denetim sürecine hazırlık gibi unsurlar yer almaktadır. Dinç ve Atabay (2016), GRI sistematığının veri bütünlüğü sağlaması sayesinde denetçilerin daha az belirsizlikle karşılaştığını ve değerlendirme sürecini daha güvenli yürüttüğünü bildirmektedir. Talbot ve Boiral (2023), entegre raporlama yaklaşımlarının sürdürülebilirlik ile finansal bilgileri bir arada sunmakta olduğunu ve bu bütünsel bakışın güvence denetim sürecinde olumlu etkiler yarattığını savunmaktadır (Talbot ve Boiral, 2023).

GRI'nin yanı sıra SASB ve CDSB gibi çerçeveler daha çok yatırımcı odaklı bilgiler üretmeye yönelik olarak yapılandırılmakta; TCFD ise iklim değişikliği risklerinin finansal etkilerini açıklamaya odaklanmaktadır. Gaudy ve Malsch (2023), bu farklı sistemlerin işletmeler tarafından eş zamanlı olarak uygulanmasının hem raporlamada hem de denetimde çok katmanlı bir yapı oluşturmakta olduğunu ifade etmektedir. Özçelik ve Öztürk (2019), çoklu çerçeve kullanımının doğru yürütülmesi hâlinde, sürdürülebilirlik güvence denetiminin kapsamını genişletmekte ve veri kalitesini önemli ölçüde artırmakta olduğunu belirtmektedir (Özçelik ve Öztürk, 2019).

2.8. Türkiye'de Sürdürülebilirlik Güvence Denetimine Yönelik Düzenlemeler

Türkiye'de sürdürülebilirlik güvence denetimi konusunda yapılan yasal ve kurumsal düzenlemeler, son yıllarda önemli bir ivme kazanmakta ve bu gelişmeler işletmelerin şeffaflık yükümlülüklerini daha yapılandırılmış biçimde yerine getirmelerine olanak tanımaktadır. Özellikle Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından sürdürülebilirlik raporlamasına ve bu raporlamaların güvence denetimine ilişkin yayınlanan rehberler ve düzenleyici çerçeveler, denetim faaliyetlerinin hukuki zeminde gerçekleştirilmesini mümkün kılmaktadır. KGK (2024a), Türkiye'de kurumsal sürdürülebilirlik raporlarının belirli ölçek üzerindeki işletmeler için güvence denetimine tabi tutulacağını duyurmakta ve bu kapsamda sürdürülebilirlik güvence denetimlerinin zorunlu hale gelmekte

olduğunu açıklamaktadır. Akdoğan (2024), sürdürülebilirlik denetiminde yürürlükte olan düzenlemelerin, Avrupa Birliği'nin kurumsal sürdürülebilirlik direktiflerine uyum sağlama amacı taşıdığını ve bu durumun Türkiye'deki denetim pratiğine yön verdiğini ifade etmektedir (Akdoğan, 2024).

KGK tarafından hazırlanan taslak yönetmelikler, denetim faaliyetlerinin kapsamını, denetçilerin yetkinliklerini ve denetim raporlarının içeriğini açık biçimde tanımlamaktadır. Bu düzenlemeler, uluslararası standartlarla uyumlu olacak şekilde geliştirilmekte ve güvence denetiminin içeriğiyle de doğrudan ilgili olduğunu ortaya koymaktadır. Celayir (2020), KGK'nın denetim süreçlerine dair yaptığı tanımlamaların, sürdürülebilirlik raporlarının sadece gönüllü beyanlar olmadığını, aksine düzenleyici ve denetlenebilir belgeler haline dönüşmekte olduğunu gösterdiğini belirtmektedir. Uyar (2015), bu düzenlemelerin yürürlüğe girmesiyle birlikte işletmelerin sürdürülebilirlik raporlarını daha dikkatli ve hesap verebilir şekilde oluşturmakta olduklarını vurgulamaktadır (Uyar, 2015).

Türkiye'de sürdürülebilirlik güvence denetimi alanında KGK tarafından yayımlanan temel düzenlemeler şu şekilde sıralanmaktadır: (KGK, 2024b)

- *Sürdürülebilirlik Denetimi Yönetmeliği Taslağı*: Sürdürülebilirlik denetiminin kapsamı, ilkeleri ve uygulama esaslarını içermektedir
- *GDS 3000 Standardı*: Tarihi finansal bilgiler dışındaki güvence denetimlerine yönelik uygulama standardıdır
- *ISSA 5000 Uyum Süreci*: Uluslararası sürdürülebilirlik güvence standartlarına geçiş ve teknik uyumluluğun sağlanmasına yönelik düzenleme
- *Zorunlu Güvence Denetimi Rehberi*: Belirli büyüklükteki işletmelere sürdürülebilirlik denetimi yükümlülüğü getiren kılavuz belge

Türkiye'de yapılan bu düzenlemeler denetçilerin yetkinlik kazanma süreçlerini de etkilemektedir. KGK, sürdürülebilirlik denetimi gerçekleştirecek olan denetçilerin mesleki eğitimlerini ve yetkilendirme koşullarını yeniden yapılandırmakta ve bu süreci sertifikasyon mekanizmaları ile desteklemektedir. Barbadillo ve Ferrero (2022), mesleki yetkinliklerin artırılması yönündeki bu adımların, sürdürülebilirlik denetiminde kaliteyi doğrudan etkilediğini ve denetçilerin bilgi temelli kararlar alabilmesini mümkün kıldığını ifade etmektedir.

Simnett, Zhou ve Hoang (2022), denetçi yeterliliklerinin artırılması yönünde yapılan bu tür yapısal reformların, sürdürülebilirlik denetimini finansal denetimle aynı düzlemde konumlandırmakta olduğunu savunmaktadır (Simnett ve diğerleri, 2022).

Türkiye’de sürdürülebilirlik denetimine yönelik yapılan düzenlemeler, aynı zamanda piyasa düzenleyicileri ve meslek kuruluşlarıyla da koordinasyon halinde yürütülmektedir. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), Borsa İstanbul ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları Kurulu gibi kurumlar, sürdürülebilirlik bilgilerinin şeffaf, izlenebilir ve güvenilir şekilde sunulabilmesi için sektörel rehberler hazırlamakta ve bu rehberler denetim süreçlerinin uygulanabilirliğini artırmaktadır. Sultankhanova ve Yanık (2021a), bu tür kurumsal iş birliklerinin sürdürülebilirlik denetimlerinin yasal altyapısını güçlendirmekte ve uluslararası standartlara geçişte kolaylaştırıcı rol oynamakta olduğunu belirtmektedir. Appiah, Dordaah, Sam, Yeboah ve Amaning (2024), kamu kurumlarının teknik rehberlik sunmasının, denetçilerin sürdürülebilirlik göstergelerini doğru yorumlamasını kolaylaştırmakta olduğunu aktarmaktadır (Appiah ve diğerleri, 2024).

Düzenleyici yapıların etkin işlemesi, sürdürülebilirlik denetiminin kurumsallaşmasını desteklemekte ve denetim süreçlerinde güvenilirlik algısının yerleşmesini sağlamaktadır. Talbot ve Boiral (2023), Türkiye’nin yasal çerçeveyi giderek daha net hale getirmekte olduğunu ve sürdürülebilirlik denetiminde uygulama birliği sağlama yönünde ilerlemekte olduğunu belirtmektedir. Gaudy ve Malsch (2023), düzenleyici altyapının güçlenmesinin, işletmelerin denetimden kaçınma eğilimini azaltmakta ve denetim sürecine gönüllü katılımı teşvik etmekte olduğunu ifade etmektedir (Gaudy ve Malsch, 2023).

Günümüzde Türkiye’de sürdürülebilirlik güvence denetimi, henüz tam olarak yaygınlaşmış bir uygulama olmamakla birlikte, oluşturulan hukuki çerçeve ve zorunluluklar, bu sürecin gelecekteki yönelimini belirleyen temel yapı taşlarını oluşturmaktadır. Özçelik ve Öztürk (2019), bu alanda oluşturulan standartların ve raporlama yükümlülüklerinin orta ölçekli işletmeleri de kapsayacak şekilde genişletileceğini öngörmektedir. Dinç ve Atabay (2016), Türkiye’nin sürdürülebilirlik denetiminde attığı bu adımların, gelecekte yatırımcı güveni ve kurumsal itibar açısından önemli kazanımlar sağlayacağını savunmaktadır (Dinç ve Atabay, 2016).

2.9. Sürdürülebilirlik Güvence Denetimi ve Uyum Denetimi İlişkisi

Kurumsal yönetim anlayışının gelişimiyle birlikte, sürdürülebilirlik güvence denetimi ile uyum denetimi arasında doğrudan ve karşılıklı bir ilişki ortaya çıkmaktadır. Her iki denetim türü de, işletmelerin faaliyetlerini belirli ilkelere, standartlara ve düzenlemelere uygun olarak yürütüp yürütmediğini tespit etmekte ve kurumsal sorumluluğun belgelenmesini sağlamaktadır. Boiral, Saizarbitoria ve Brotherton (2020), sürdürülebilirlik denetiminin kurumsal yapıların çevresel, sosyal ve yönetim odaklı beyanlarını güvence altına alırken, uyum denetiminin ise bu beyanların yasal ve etik normlarla örtüşüp örtüşmediğini incelediğini vurgulamaktadır. Talbot ve Boiral (2023), sürdürülebilirlik güvence denetiminin zamanla uyum denetiminin bir alt bileşeni haline geldiğini ve iki yapının bütünleşik biçimde çalışmakta olduğunu belirtmektedir (Talbot ve Boiral, 2023).

Sürdürülebilirlik güvence denetimi, denetçinin belirli raporlama standartları çerçevesinde rapor içeriğini analiz etmesine dayanmakta; uyum denetimi ise kurumun bu standartlara, düzenlemelere ve sektör beklentilerine ne ölçüde uygun hareket ettiğini ortaya koymaktadır. Feijoo (2018), sürdürülebilirlik güvence denetiminin ağırlıklı olarak beyanların doğruluğu ve tutarlılığı üzerinde yoğunlaşmakta olduğunu, uyum denetiminin ise beyanların arka planındaki uygulamalara ve süreçlere odaklandığını ifade etmektedir. Dönmez ve Taşkın (2023), sürdürülebilirlik raporlarının sadece görünürde şeffaflık sunması durumunda, uyum denetiminin devreye girerek bu açıklamaların gerçek kurum politikaları ile örtüşüp örtüşmediğini ortaya koyduğunu açıklamaktadır (Dönmez ve Taşkın, 2023).

Sürdürülebilirlik güvence denetimi ile uyum denetimi arasındaki işlevsel farklara rağmen, bu iki denetim türü birbirini desteklemekte ve bazı alanlarda ortak sorumluluklar taşımaktadır. Ural ve Yanık (2022), sürdürülebilirlik güvence denetiminin daha çok raporlama kalitesine odaklandığını, uyum denetiminin ise kurum içi uygulamaların mevzuat ve etik ilkelerle olan bağını test ettiğini belirtmektedir. Canning, Odwyer ve Georgakopoulos (2019), iki denetim türünün özellikle çevresel düzenlemelere uyum, iş sağlığı güvenliği, tedarik zinciri sorumlulukları ve insan haklarına ilişkin kriterlerde örtüştüğünü ve bu alanlarda eş zamanlı denetim uygulamalarının yaygınlaştığını dile getirmektedir (Canning ve diğerleri, 2019).

Bu ilişki kapsamında, denetim süreçlerinin örtüşen yönleri şu şekilde sıralanmaktadır: (Appiah, Dordaah, Sam, Yeboah ve Amaning, 2024)

- Denetim standartları ile mevzuatın birlikte dikkate alınması.
- İzleme, raporlama ve belge yönetimi altyapılarının ortak kullanılması.
- Etik sorumlulukların hem güvence hem de uyum kapsamında ele alınması.
- Veri doğruluğu kadar düzenlemelere uygunluk analizinin yapılması.
- Paydaş beklentilerine karşı şeffaflık ve hesap verebilirlik yükümlülüğünün çift yönlü test edilmesi.

Sürdürülebilirlik raporlamasının güvenceye tabi tutulması, kurumların kamuya açık beyanlarının teknik doğruluğunu sağlamaktadır. Buna karşılık uyum denetimi, bu beyanların uygulama düzeyinde de gerçekliğe dayanıp dayanmadığını ortaya çıkarmaktadır. Free, Jones ve Tremblay (2024), uyum denetiminin, sürdürülebilirlik raporlarında yer alan taahhütlerin yerine getirilip getirilmediğini kontrol ederek, kurumların şeffaflık iddialarının bütünlüğünü denetlemekte olduğunu açıklamaktadır. Özçelik ve Öztürk (2019), sürdürülebilirlik güvence denetimi ile uyum denetiminin birlikte uygulanmasının kurumsal risk yönetimini daha etkin hale getirmekte olduğunu ve bu bütünleşmenin işletmelerin yasal sorumluluklarını eksiksiz biçimde yerine getirmesini kolaylaştırmakta olduğunu vurgulamaktadır (Özçelik ve Öztürk, 2019).

Sürdürülebilirlik alanında uyum denetiminin gerekliliği, özellikle çevresel düzenlemeler ve insan haklarına yönelik uluslararası yükümlülüklerin artmasıyla birlikte daha çok önem kazanmakta ve bu eğilim, güvence denetimi sürecinin daha kapsamlı bir kontrol mekanizmasına dönüşmesini beraberinde getirmektedir. Barbadillo ve Ferrero (2022), sürdürülebilirlik güvence denetimlerinin sadece rapor içeriğini doğrulamakla yetinmemesi gerektiğini, aynı zamanda kurumun beyan ettiği ilkelere gerçekten uygun davranıp davranmadığının da kontrol edilmesi gerektiğini ifade etmektedir. Gaudy ve Malsch (2023), uyum denetiminin sürdürülebilirlik güvence denetimine entegre edilmesiyle birlikte, denetim raporlarının inandırıcılığının ve etkisinin önemli ölçüde yükselmekte olduğunu belirtmektedir (Gaudy ve Malsch, 2023).

Denetim türleri arasındaki bu yakın ilişki, gelecekte birleşik denetim modellerinin daha fazla tercih edilmesini beraberinde getirmektedir. Dinç ve Atabay (2016), sürdürülebilirlik güvence denetimi ile uyum denetiminin tek bir raporlama sürecinde bütünleştirilerek sunulmasının, denetim maliyetlerini azaltmakla kalmadığını, aynı zamanda kullanıcıların bilgiye daha bütüncül biçimde ulaşmasını sağladığını belirtmektedir. Talbot ve Boiral (2023), birleşik denetim yaklaşımının, yatırımcıların, düzenleyicilerin ve tüketicilerin aynı metin üzerinden çok yönlü bilgi edinebilmesine olanak tanıyan etkili bir araç olduğunu dile getirmektedir (Talbot ve Boiral, 2023).

2.10. Sürdürülebilirlik Denetimi ve Uyum Denetimi Gereklikleri

Kurumsal yapılar içerisinde denetim fonksiyonunun artan önemi, sürdürülebilirlik ve uyum odaklı denetim türlerinin gerek içerik gerekse uygulama düzeyinde sistemli biçimde inşa edilmesini zorunlu kılmaktadır. Bu gereklilik toplumun şeffaflık, etik sorumluluk ve hesap verebilirlik beklentilerinden de beslenmektedir. Sürdürülebilirlik denetimi, kurumların çevresel, sosyal ve yönetimsel performansını değerlendirerek, bu performansın belirlenen ilke ve kriterlere uygunluğunu ortaya koymayı hedeflemektedir. Buna karşılık uyum denetimi, söz konusu faaliyetlerin ilgili ulusal ve uluslararası yasal düzenlemelerle, kurumsal politika belgeleriyle ve etik standartlarla örtüşüp örtüşmediğini tespit etme sürecini temsil etmektedir. Sultankhanova ve Yanık (2021b), bu iki denetim türünün ayrı ayrı işlevlere sahip olmasına rağmen aynı etik zeminde birleşmekte olduğunu ve sürdürülebilirlik uygulamalarının güvenilirliğini artırmak adına birlikte değerlendirilmesi gerektiğini belirtmektedir. Simnett, Zhou ve Hoang (2022), denetim süreçlerinin bu iki alanda birbirini tamamlayıcı bir mekanizma olarak işlev gördüğünü ve sürdürülebilirlik performansının gerçeklik derecesinin ancak uyum denetimiyle birlikte ölçümlenebildiğini ifade etmektedir (Simnett ve diğerleri, 2022).

Sürdürülebilirlik denetimi, kurumsal raporlamada beyan edilen çevresel emisyon verilerinden insan kaynakları uygulamalarına, toplumsal etki projelerinden enerji tasarrufu programlarına kadar geniş bir alana yayılmakta ve bu bilgilerin doğruluğunun denetim yoluyla test edilmesini sağlamaktadır. Appiah, Dordaah, Sam, Yeboah ve Amaning (2024), sürdürülebilirlik raporlarının özellikle iklim değişikliği, su kullanımı ve geri dönüşüm verileri açısından denetlenmesinin, kurumun kamuya verdiği taahhütlerin gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini ortaya koymakta olduğunu

belirtmektedir. Gaudy ve Malsch (2023), sürdürülebilirlik verilerinin sayısal olarak doğrulanabilir olması gerektiğini, bu nedenle kurumların ölçülebilir hedefler belirlemesinin sürdürülebilirlik denetimi açısından zorunlu bir önkoşul olduğunu vurgulamaktadır (Gaudy ve Malsch, 2023).

Denetim sürecinde kurumların uygulama biçimlerinin de izlenmesi ve analiz edilmesi gerekmektedir. Bu doğrultuda sürdürülebilirlik denetiminin gereklilikleri veri üretim sistemlerinin güvenilirliği, iç kontrol mekanizmalarının işlevselliği ve kurumsal yönetim ilkelerine bağlılık gibi yapısal unsurları da içermektedir. Özçelik ve Öztürk (2019), denetçilerin raporlardaki verilerin oluşum sürecine dair bilgi sahibi olması gerektiğini ve denetimin kurumsal sistemlerin iç yapısına yönelik bir gözlem süreci olduğunu ifade etmektedir. Free, Jones ve Tremblay (2024), denetim sürecinin çok katmanlı bir yapı arz ettiğini veri kaynakları, politika belgeleri ve iç denetim raporları gibi çeşitli belgeler üzerinden yürütülmesi gerektiğini savunmaktadır (Free ve diğerleri, 2024).

Sürdürülebilirlik denetiminin gereklilikleri, hem denetimi gerçekleştiren uzmanların hem de denetime konu olan kurumların sorumluluk düzeylerini belirlemektedir. Talbot ve Boiral (2023), sürdürülebilirlik denetçisinin çevre hukuku, etik yönetim, sosyal politika ve endüstri standartları konularında yetkin olması gerektiğini ve bu tür disiplinler arası bilgiye sahip olmayan denetçilerin süreci sağlıklı yürütemeyeceğini vurgulamaktadır. Dinç ve Atabay (2016), kurumların denetim öncesi hazırlık sürecinde verilerini düzenli, açıklanabilir ve zaman damgalı biçimde belgelemelerinin, denetimin güvenilirliğini artırmak açısından büyük önem taşıdığını belirtmektedir (Dinç ve Atabay, 2016).

Sürdürülebilirlik denetiminin gereklerine dair aşağıdaki yapısal koşullar, hem denetim kalitesi hem de şeffaflık düzeyi açısından temel unsurları oluşturmaktadır: (Barbadillo ve Ferrero, 2022)

- Ölçülebilir ve raporlanabilir sürdürülebilirlik hedeflerinin tanımlanması.
- Denetim sürecine uygun veri altyapısının kurulması.
- Denetçilerin disiplinler arası yetkinliğe sahip olması.
- Kurum içi kontrollerin sürdürülebilirlik performansına entegre edilmesi.
- Paydaş iletişimi süreçlerinin raporlanan bilgilerle örtüşmesi.

- Etik kurallar çerçevesinde şeffaf bilgi paylaşımının sağlanması.

Uyum denetimi ise kurumsal faaliyetlerin ulusal mevzuat, uluslararası düzenlemeler, sektör kodları ve kurumsal politika belgeleriyle uyumluluğunu tespit etmek amacı taşımakta ve bu süreçte standart dışı uygulamaların, yasal boşlukların ya da etik dışı davranışların belirlenmesi hedeflenmektedir. Canning, Odwyer ve Georgakopoulos (2019), uyum denetiminin sadece mevcut yasalara uyumu test etmediğini, aynı zamanda kurumun kendi belirlediği iç politikalarla olan tutarlılığını da analiz ettiğini ve bu yönüyle iç denetimden farklılaşmakta olduğunu ifade etmektedir. Sultankhanova ve Yanık (2021a), uyum denetiminin sürdürülebilirlik beyanlarının gerçeklikle ne ölçüde örtüştüğünü test etmekte ve olası uygunsuzlukları önceden tespit edebilme potansiyeli taşıdığını belirtmektedir (Sultankhanova ve Yanık, 2021a).

Uyum denetimi gerçekleştirilirken kurumun çeşitli faaliyet alanlarında benimsemiş olduğu prosedürler, iş akışları ve yönetim sistemleri de incelenmekte; böylece sürdürülebilirlik politikalarının kurumun geneline yansıyor yansımadığı anlaşılmaktadır. Feijoo (2018), sürdürülebilirlik beyanlarının kağıt üzerinde kalmasının engellenebilmesi için uyum denetimi kapsamında uygulamalara yönelik detaylı gözlemler yapılmasının şart olduğunu dile getirmektedir. Dönmez ve Taşkın (2023), denetçilerin ilgili yasal düzenlemelere hâkim olmalarının yanı sıra kurumun iç işleyişine ve sektörel etik normlara da vakıf olması gerektiğini, bu sayede denetim sürecinin bütünlüklü yürütülebileceğini ifade etmektedir (Dönmez ve Taşkın, 2023).

Uyum denetimi çerçevesinde dikkate alınması gereken bazı temel ilkeler bulunmaktadır: (Gedik, 2020)

- Kurumsal politikalar ile sektör mevzuatının örtüşmesi.
- Şirket içi prosedürlerin düzenlemelere uyumlu biçimde işletilmesi.
- Faaliyetlerin belgeyle desteklenmesi ve kayıt sistemlerinin güncelliği.
- Etik ilkelerin şirket kültürüne entegre edilmesi.
- Denetim sonrası düzeltici faaliyetlerin planlı biçimde yürütülmesi.
- Yönetim organlarının mevzuata uyumun sağlanmasında aktif rol üstlenmesi.

Sürdürülebilirlik denetimi ile uyum denetiminin gerekleri bir araya geldiğinde, denetim süreci kurumsal bütünlüğünü, topluma karşı hesap verebilirliğini

ve etik değerler konusundaki duyarlılığını da kapsamaktadır. Talbot ve Boiral (2023), her iki denetim sürecinin bir araya getirilmesinin kurumları sadece düzenlemelere uyumlu hale getirmediğini, aynı zamanda kurumsal sorumluluk kùltürünü de inşa ettiğini belirtmektedir. Gaudy ve Malsch (2023), sürdürülebilirlik ve uyum denetimi gereklerinin birlikte ele alındığı bütüncùl denetim yapılarının, geleceğin kurumsal yönetim anlayışında temel bir fonksiyon haline gelmekte olduğunu savunmaktadır (Gaudy ve Malsch, 2023).

2.11. Sürdürülebilirlik Güvence Denetiminde Denetçilerin Rol ve Sorumlulukları

Bu başlık altında sürdürülebilirlik güvence denetiminin etkin bir şekilde yürütülmesinde denetçilerin üstlendikleri işlevsel roller ile yerine getirmeleri gereken mesleki, etik ve teknik sorumluluklar ayrıntılı biçimde ele alınacaktır. Ayrıca bağımsız denetçilerin ve iç denetçilerin sürdürülebilirlik süreçlerine katkıları, karşılaştıkları güçlükler ve yetki sınırları ayrı alt başlıklarda çok yönlü biçimde açıklanacaktır.

2.11.1. Bağımsız Denetçilerin Rol ve Sorumlulukları

Bağımsız denetçiler, sürdürülebilirlik güvence denetimi sürecinde mesleki özen, kamu yararı anlayışı ve teknik yeterlilik esaslarına dayalı olarak hareket etmekte ve kurumların çevresel, sosyal ve yönetim performanslarına dair sundukları beyanların doğruluğunu incelemektedir. Sürdürülebilirlik denetiminin geleneksel finansal denetimden farklı olarak çok boyutlu yapıya sahip olması, bağımsız denetçilerin görev tanımlarını daha karmaşık ve çok disiplinli hale getirmektedir. Simnett, Zhou ve Hoang (2022), bağımsız denetçilerin sürdürülebilirlik beyanlarını değerlendirirken nitel anlatılar ve etik taahhütlerle de çalışmak zorunda olduklarını belirtmektedir. Özçelik ve Öztürk (2019), sürdürülebilirlik denetiminde görev alan bağımsız denetçilerin, finansal bilgi dışındaki içeriklerin güvence altına alınmasında karşılaştıkları zorlukların mesleki yeterliliğin önemini artırdığını ifade etmektedir (Özçelik ve Öztürk, 2019).

Bağımsız denetçilerin sürdürülebilirlik güvence denetimindeki en temel rollerinden biri, kurumsal raporlarda yer alan çevresel emisyon, enerji kullanımı, atık yönetimi, sosyal sorumluluk projeleri, iş sağlığı ve güvenliği gibi alanlardaki bilgilerin ulusal ve uluslararası raporlama standartlarına uygunluğunu incelemek ve

bu bilgilerin doğruluğuna yönelik profesyonel kanaat oluşturmaktır. Barbadillo ve Ferrero (2022), bu süreçte denetçilerin Global Reporting Initiative (GRI), Integrated Reporting Framework (IR), SASB, TCFD ve CDSB gibi raporlama çerçevelerine hâkim olması gerektiğini, aksi halde sürdürülebilirlik bilgilerini teknik olarak değerlendirme yetkinliğine sahip olamayacaklarını vurgulamaktadır. Gedik (2020), bağımsız denetçilerin sadece kurumsal raporun içeriğiyle ilgilenmediğini, aynı zamanda bu içeriklerin hangi veri kaynaklarından elde edildiğini, ne tür ölçüm yöntemleriyle üretildiğini ve işletme içi süreçlerde nasıl bir döngüyle rapor haline getirildiğini de analiz ettiğini belirtmektedir (Gedik, 2020).

Bağımsız denetçilerin sürdürülebilirlik denetiminde yerine getirmesi gereken sorumluluklar etik ilkelere bağlılık, çıkar çatışmalarından kaçınma, kamu yararını gözetme ve objektif gibi meslek ilkelerini de kapsamakta; bu yönüyle denetim süreci profesyonel yargı temelli bir değerlendirme çerçevesi içerisinde şekillenmektedir. Talbot ve Boiral (2023), sürdürülebilirlik güvence denetimlerinde bağımsız denetçilerin, karar alma sürecinde bulunan paydaşların bilgilendirilmesine katkı sağlamak gibi kamusal bir görevi üstlendiğini ve bu sorumluluğun geleneksel denetim anlayışına kıyasla daha geniş bir kapsama sahip olduğunu belirtmektedir. Ural ve Yanık (2022), sürdürülebilirlik odaklı denetimlerde bağımsız denetçilerin teknik uzmanlıkla birlikte güçlü bir etik farkındalığa sahip olmalarının, raporların meşruiyeti açısından belirleyici olduğunu vurgulamaktadır (Ural ve Yanık, 2022).

Bağımsız denetçilerin üstlendikleri teknik görevler arasında şunlar yer almaktadır: (Boiral, Saizarbitoria, Brotherton ve Bernard, 2018)

- Kurumsal sürdürülebilirlik göstergelerinin denetim kriterlerine uygunluğunu değerlendirmek.
- Verilerin izlenebilirliğini sağlamak amacıyla kaynak dokümanları kontrol etmek.
- Raporlanan bilgilerle kurum içi belgeler arasında tutarlılık sağlamak.
- Kurumsal beyanların sektör normları ve yasal düzenlemelerle ne ölçüde örtüştüğünü test etmek.
- Paydaşlara sunulan bilgilendirme düzeyinin yeterliliğini analiz etmek.

- Denetim raporunda elde edilen bulgulara ilişkin açık, objektif ve anlaşılır ifadelerle kanaat bildirmek.

Sürdürülebilirlik güvence denetimi sürecinde bağımsız denetçilerin karşılaştığı zorluklar, denetim kapsamının belirsizliği, raporlama çerçevelerinin çeşitliliği, kurumsal beyanların çoğunlukla nitel anlatılara dayanması, ölçüm yöntemlerinde standartlaşmanın olmaması ve veri kaynaklarının dağınık olması gibi etkenler üzerinden şekillenmektedir. Canning, Odwyer ve Georgakopoulos (2019), bağımsız denetçilerin bu tür belirsizlikler altında raporların bütünlüğünü değerlendirme sorumluluğu taşıdığını ve mesleki şüpheciliği yüksek düzeyde kullanmaları gerektiğini ifade etmektedir. Appiah, Dordaah, Sam, Yeboah ve Amaning (2024), bağımsız denetçilerin kurum içi sürdürülebilirlik birimleriyle koordineli çalışmasının, denetimin doğruluğunu artırmakla birlikte, denetim süresini uzatabildiğini ve teknik veri analizinde zaman yönetimi becerisini ön plana çıkardığını belirtmektedir (Appiah ve diğerleri, 2024).

Bağımsız denetçilerin sürdürülebilirlik denetimindeki rollerini yerine getirebilmesi için denetim standartlarına, veri analitiği uygulamalarına, sektörel dinamiklere ve yeni teknolojilere dair bilgi sahibi olmaları beklenmektedir. KGK (2024c), sürdürülebilirlik denetiminde görev alacak denetçilerin bu alanlarda hizmet verebilmeleri için ek eğitim süreçlerine katılmaları gerektiğini ve özellikle entegre raporlama ile ilgili teorik ve pratik bilgileri edinmiş olmalarının zorunlu olduğunu bildirmektedir. Velte ve Issa (2019), dijital raporlama sistemlerinin denetçiler açısından yeni beceriler gerektirdiğini ve sürdürülebilirlik verilerinin büyük veri ortamında denetlenebilmesi için teknolojik okuryazarlığın mesleki bir zorunluluğa dönüştüğünü savunmaktadır (Velte ve Issa, 2019).

Sürdürülebilirlik güvence denetiminde bağımsız denetçilerin bilgiye anlam kazandırma sorumluluğu da bulunmaktadır. Bu sorumluluk, hem teknik doğruluk denetimi hem de kamuoyuna sunulacak olan raporun anlatım dili, kapsamı ve kanaat açıklığı ile yakından ilişkilidir. Boiral, Saizarbitoria ve Brotherton (2020), bağımsız denetçilerin sürdürülebilirlik denetimlerinde kurum ile toplum arasında güven ilişkisini kurma görevini de üstlendiklerini ifade etmektedir. Dinç ve Atabay (2016), bu sorumlulukların etkin biçimde yerine getirilebilmesi için bağımsız denetçilerin rapor yazma tekniklerinden iletişim becerilerine kadar geniş bir yelpazede yetkinliğe sahip olmaları gerektiğini belirtmektedir (Dinç ve Atabay, 2016).

Denetçilerin raporlama sürecinde mesleki muhakeme kullanmaları, sürdürülebilirlik raporlarında yer alan gri alanların analizini kolaylaştırmakta ve belirsizliklerin doğru biçimde sınıflandırılmasına katkı sunmaktadır. Talbot ve Boiral (2023), profesyonel yargının özellikle iklim riskleri, su kullanımı ve insan haklarına ilişkin raporlarda belirleyici olduğunu ve denetçilerin yorum kabiliyetinin bu bağlamda daha da önem kazandığını belirtmektedir. Sultankhanova ve Yanık (2021a), bağımsız denetçilerin denetim sürecinde sadece var olan verileri değerlendirmekle yetinmediklerini, aynı zamanda kurumun geleceğe yönelik sürdürülebilirlik hedefleriyle mevcut durumu arasında makul bir ilişki kurup kuramadığını da test ettiklerini ifade etmektedir (Sultankhanova ve Yanık, 2021a).

2.11.2. İç Denetçilerin Rol ve Sorumlulukları

İç denetçiler, kurum içi süreçlerin etkinliğini değerlendirme, riskleri belirleme ve yönetime rehberlik etme görevlerini sürdürülebilirlik eksenine taşıyarak kurumsal yapının çevresel, sosyal ve yönetim alanlarındaki taahhütlerini uygulamaya dönüştürme sorumluluğunu da üstlenmektedir. İç denetim birimleri, kurumların sürdürülebilirlik performanslarını da objektif ve sistematik bir yaklaşımla izlemekte ve denetlemektedir. Uyar (2015), iç denetçilerin bu süreçte danışmanlık fonksiyonunu da yürütmekte olduğunu, bu nedenle sürdürülebilirlik hedeflerinin kurum geneline yayılmasında stratejik rol oynadıklarını vurgulamaktadır. Sultankhanova ve Yanık (2021b), sürdürülebilirlik performansının kurumsal faaliyetlerle bütünleşmesinde iç denetim birimlerinin düzenleyici ve önleyici fonksiyonlarının belirleyici olduğunu ifade etmektedir (Sultankhanova ve Yanık, 2021b).

İç denetçilerin sürdürülebilirlik denetimi alanındaki katkıları, kurumun kendi belirlediği ilkeler, stratejik planlar, etik değerler ve çevresel sosyal sorumluluk hedefleriyle ne ölçüde uyum sağladığını izlemek, varsa sapmaları belirlemek ve düzeltici faaliyetleri zamanında devreye almak üzerine kuruludur. Barbadillo ve Ferrero (2022), iç denetçilerin bu çerçevede kuruma özgü politika ve prosedürleri izlemekte ve sürdürülebilirlik stratejisinin uygulamaya geçirilmesinde erken uyarı mekanizmaları geliştirmekte olduklarını belirtmektedir. Gaudy ve Malsch (2023), iç denetçilerin çevresel verilerin toplanmasından tedarik zinciri takibine kadar farklı aşamalarda kurumsal sorumluluğun hesaplanabilir kılınmasında etkili olduklarını ifade etmektedir (Gaudy ve Malsch, 2023).

İç denetçilerin sürdürülebilirlik güvence denetimine katkısı, kurum içinde aşağıdaki işlevsel rolleri aracılığıyla gerçekleşmektedir: (Appiah, Dordaah, Sam, Yeboah ve Amaning, 2024)

- Sürdürülebilirlik hedeflerinin kurum içi süreçlerle bütünleşmesini sağlamak.
- İzleme, ölçme ve raporlama altyapısının sürdürülebilirlik kriterlerine göre yapılandırılmasını denetlemek.
- Sürdürülebilirlik risklerini tanımlamak ve bu risklerin kurumsal risk yönetimi sistemine entegrasyonunu sağlamak.
- Sürdürülebilirlik projelerinin uygulama düzeylerini izlemek ve uygunsuzlukları erken aşamada tespit etmek.
- Üst yönetime, sürdürülebilirlik hedefleri ile mevcut uygulamalar arasındaki farklara ilişkin geri bildirim sunmak.
- Kurum içindeki tüm departmanların sürdürülebilirlik ilkelerine uygun çalışmasını izlemek.

İç denetçilerin sürdürülebilirlik konularında etkin olabilmeleri için sürdürülebilirlik göstergeleri, çevre mevzuatı, iş sağlığı ve güvenliği ilkeleri, sosyal etki ölçüm metodolojileri gibi alanlara da hâkim olmaları gerekmektedir. Dinç ve Atabay (2016), iç denetçilerin sürdürülebilirlik performans göstergelerini analiz edebilme kabiliyetinin kurumun çevresel ve sosyal sorumluluklarının kurumsal stratejiye dönüşmesini kolaylaştırdığını vurgulamaktadır. Talbot ve Boiral (2023), iç denetçilerin sürdürülebilirlik konularına duyarlı olmalarının etik ve kurumsal bağlılık meselesi olduğunu belirtmektedir (Talbot ve Boiral, 2023).

İç denetim süreçleri, kurumların sürdürülebilirlik hedeflerine yönelik planlama, uygulama ve değerlendirme döngüsünün her aşamasında aktif olarak görev almakta ve bu çerçevede stratejik performans göstergelerinin gerçekleşme düzeyini test etmektedir. Özçelik ve Öztürk (2019), iç denetçilerin, kurum içi sürdürülebilirlik uygulamalarının yönetim kurullarına sunulan raporlarla ne ölçüde örtüştüğünü analiz ederek, yönetim düzeyinde bilgi bütünlüğünü sağlamada rol üstlendiklerini ifade etmektedir. Dönmez ve Taşkın (2023), iç denetimin bu işlevi sayesinde üst yönetimin stratejik kararlarında daha isabetli ve sorumlu davranma ihtimalinin yükseldiğini belirtmektedir (Dönmez ve Taşkın, 2023).

Kurumsal sürdürülebilirlik uygulamalarının başarılı şekilde yürütülebilmesi için iç denetçilerin yönetim yapıları içerisinde bağımsızlığa sahip olmaları ve raporlarını doğrudan üst yönetim ya da denetim komitelerine sunmaları gerekmektedir. Boiral, Saizarbitoria, Brotherton ve Bernard (2018), iç denetim birimlerinin doğrudan yönetime bağlı olmalarının sürdürülebilirlik denetiminde objektifliğin korunmasını sağlamakta olduğunu ve denetim bulgularının gerektiği gibi raporlanabilmesine zemin hazırladığını ifade etmektedir. Simnett, Zhou ve Hoang (2022), iç denetçilerin denetim süreçlerinde karşılaştıkları engellerin çoğunlukla kurumsal bağımsızlığın sınırlılığına dayandığını ve bu sınırlamaların ortadan kaldırılması halinde sürdürülebilirlik performans değerlendirmelerinin daha sağlıklı sonuç vereceğini savunmaktadır (Simnett ve diğerleri, 2022).

İç denetçilerin rol ve sorumlulukları, özellikle sürdürülebilirlik stratejilerinin uygulanabilirliğini denetleme konusunda daha önleyici bir karakter taşımakta ve denetim sonrası düzeltici adımların gecikmeden uygulanmasına rehberlik etmektedir. Canning, Odwyer ve Georgakopoulos (2019), iç denetçilerin sürdürülebilirlik raporlaması sürecinde bu performansın kurum içi değer sistemine ne kadar entegre olduğunu da izlemekte olduklarını vurgulamaktadır. Free, Jones ve Tremblay (2024), sürdürülebilirlik performansının izlenebilirliği açısından iç denetçilerin veri kalitesi, belgelendirme prosedürleri ve izleme araçlarının sürekli güncel tutulmasını sağlamak gibi dolaylı ama hayati sorumluluklar taşıdığını ifade etmektedir (Free ve diğerleri, 2024).

Sürdürülebilirlik güvence denetimi, bağımsız denetçiler tarafından yürütülse de, iç denetçilerin hazırladığı ön raporlar, kontrol listeleri ve iç gözlem verileri bağımsız denetimin kapsamını belirlemede önemli kaynaklar olarak kullanılmaktadır. Appiah ve arkadaşları (2024), iç denetçilerin sürdürülebilirlik güvence denetimine hazırlık süreçlerinde topladığı verilerin bağımsız denetçilere aktarılarak denetim süresini kısaltmakta ve kanıt kalitesini artırmakta olduğunu belirtmektedir. KGK (2024a), sürdürülebilirlik denetiminde kurum içi mekanizmaların işlevselliğinin dış denetim kalitesini doğrudan etkilediğini ve bu nedenle iç denetim birimlerinin rollerinin raporlama süreçlerinin başarısında belirleyici konumda olduğunu bildirmektedir (KGK, 2024a).

2.12. Sürdürülebilirlik Performansının Değerlendirilmesi

Kurumsal sürdürülebilirlik anlayışı sürdürülebilirlik performansı somut göstergeler üzerinden ölçülerek değerlendirilmektedir. Performans değerlendirme süreci, kurumun stratejik hedefleri ile çevresel, sosyal ve yönetim (ÇSY) odaklı uygulamaları arasındaki uyumu test etmekte ve bu bağlamda yöneticilere, yatırımcılara ve düzenleyici otoritelere yol gösterici nitelik taşımaktadır. Boiral, Saizarbitoria ve Brotherton (2020), sürdürülebilirlik performansının ölçülmesi sürecinde kurumun süreç içi uygulamalarının da dikkate alınması gerektiğini ifade etmektedir. Simnett, Zhou ve Hoang (2022), sürdürülebilirlik performansı ölçümünün çok boyutlu yapıya sahip olması nedeniyle, hem nicel hem nitel verilerin birlikte analiz edilmesini zorunlu kıldığını belirtmektedir (Simnett ve diğerleri, 2022).

Sürdürülebilirlik performansının değerlendirilmesi, kurumun karbon salımı, enerji verimliliği, su tüketimi, atık yönetimi, çalışan memnuniyeti, iş sağlığı ve güvenliği, cinsiyet eşitliği gibi göstergelere ilişkin politikalarının ne ölçüde hayata geçirildiğini ölçmeyi amaçlamaktadır. Appiah, Dordaah, Sam, Yeboah ve Amaning (2024), bu göstergelerin yıllık ya da çeyrek dönemlik olarak analiz edilmesinin, kurumsal sürdürülebilirlik hedeflerine ulaşma düzeyini ortaya koymak açısından kritik olduğunu savunmaktadır. Özçelik ve Öztürk (2019), kurumların sürdürülebilirlik performanslarının sektör ortalamaları ve uluslararası standartlarla karşılaştırılarak değerlendirilmesi gerektiğini vurgulamaktadır (Özçelik ve Öztürk, 2019).

Performans değerlendirme sürecinde kullanılan araçlar ve ölçüm metodolojileri kurumdan kuruma değişmekte, fakat genel olarak belli başlı ilkeler temel alınarak yapılandırılmaktadır. Canning, Odwyer ve Georgakopoulos (2019), performans değerlendirme sürecinin kurumsal sürdürülebilirlik raporlamasının kalbi niteliğinde olduğunu ve bu süreçte kullanılan göstergelerin belirgin, ölçülebilir, ulaşılabilir, gerçekçi ve zamana bağlı olması gerektiğini ifade etmektedir. Talbot ve Boiral (2023), performans göstergelerinin etkinliği için kurumların veri toplama süreçlerini dijitalleştirmelerinin önemli bir unsur olduğunu ve manuel sistemlerdeki belirsizliklerin değerlendirme kalitesini düşürebileceğini belirtmektedir (Talbot ve Boiral, 2023).

Sürdürülebilirlik performansının ölçümünde dikkate alınan bazı başlıca göstergeler şunlardır: (Gedik, 2020)

- Enerji tüketim yoğunluğu.
- Seragazi salım miktarları ve azaltım oranları.
- Geri dönüştürülebilir atık oranı.
- Kadın yönetici oranı ve toplumsal cinsiyet eşitliği göstergeleri.
- İş kazası sıklık oranı ve iş güvenliği yatırımları.
- Çalışan memnuniyeti anket sonuçları ve iç iletişim kanalları.
- Toplumsal katkı projelerine ayrılan bütçe.
- Tedarik zinciri sürdürülebilirlik risk puanı.

Performansın değerlendirilmesi aşamasında denetçiler ve yöneticiler, bu göstergeler çerçevesinde kurumun önceki dönem performansı, belirlenen hedefler, gerçekleşen sonuçlar ve sapma nedenleri arasında bağlantı kurmakta ve performansın kalitesine ilişkin çıkarım yapmaktadır. Dönmez ve Taşkın (2023), kurumların sürdürülebilirlik göstergeleriyle ilgili açıklamalarında hedefe ulaşılamayan alanlara da yer vermesinin denetim açısından olumlu bir yaklaşım olduğunu ifade etmektedir. Free, Jones ve Tremblay (2024), performans değerlendirme sürecinin kurumun kendi iç yönetim sistemini geliştirmek için kullandığı stratejik bir araç olduğunu savunmaktadır (Free ve diğerleri, 2024).

Sürdürülebilirlik performans değerlendirmesinde yaygın olarak kullanılan yöntemlerden biri, çok kriterli karar verme (MCDM) teknikleridir. Bu yöntemler, çevresel ve sosyal göstergelerin birlikte değerlendirilebilmesini sağlamak ve performansın sayısal temsiline olanak tanımaktadır. Boiral, Saizarbitoria ve Brotherton (2018), analitik hiyerarşi süreci (AHP), bulanık mantık, TOPSIS gibi yöntemlerin sürdürülebilirlik değerlendirmelerinde kullanılmakta olduğunu ve bu sayede subjektif değerlendirmelerin asgariye indirildiğini belirtmektedir. Dinç ve Atabay (2016), bu yöntemlerin veri kalitesi kadar, göstergelerin ağırlıklandırılması ve normalize edilmesi gibi teknik adımların doğru yapılmasına da bağlı olduğunu ifade etmektedir (Dinç ve Atabay, 2016).

Sürdürülebilirlik performansı kurumun kamuoyuna, çalışanlarına ve diğer paydaşlara sunduğu güvenle de değerlendirilmektedir. Velte ve Issa (2019), yatırımcıların sürdürülebilirlik performansını denetim desteğiyle doğrulanmış kanaat raporları ile değerlendirdiğini ve bu noktada güvence denetiminin performansın algılanmasında belirleyici rol oynadığını savunmaktadır. KGK (2024b), Türkiye'deki düzenlemeler çerçevesinde performans değerlendirme süreçlerinin denetime uygun hale getirilmesi için sürdürülebilirlik göstergelerine yönelik veri yönetim sistemlerinin kurulmasının zorunlu hale geleceğini belirtmektedir (KGK, 2024b).

Sürdürülebilirlik performansının sağlıklı biçimde değerlendirilebilmesi için kurumların süreç odaklı analizler yapması, örneğin “emisyon miktarı” kadar “emisyon azaltım sürecinin yönetim modeli”ni de incelemesi gerekmektedir. Appiah ve arkadaşları (2024), performans ölçümünün süreçlerin şeffaflığına da odaklanmasının, paydaşların kuruma duyduğu güveni artırmakta olduğunu belirtmektedir. Feijoo (2018), performansın bir zaman dilimi içindeki sürekli gelişimi hedefleyen bir dönüşüm süreci olduğunu ve bu nedenle performansın dinamik bir yapıda izlenmesi gerektiğini ifade etmektedir (Feijoo, 2018).

İzleme ve değerlendirme süreçlerinin bütünsel kurgulanması, sürdürülebilirlik performansının geleceğe dönük stratejik hedeflerin planlanması sürecine de ışık tutmaktadır. Talbot ve Boiral (2023), performans analizlerinin kurumların geleceğe dair risk ve fırsatlarını daha net biçimde analiz edebilmelerine katkı sunduğunu belirtmektedir. Barbadillo ve Ferrero (2022), sürdürülebilirlik performansının etkin biçimde izlenebilmesinin, yönetim kurullarının stratejik karar alma mekanizmalarının bilimsel verilere dayanmasını mümkün kıldığını ifade etmektedir (Barbadillo ve Ferrero, 2022).

Performans değerlendirmesi sürecinde en sık karşılaşılan zorluklardan biri, göstergelerin kurumlar arasında karşılaştırılabilirliğini sağlayacak düzeyde standardizasyonun sağlanamamış olmasıdır. Gedik (2020), benzer faaliyet alanındaki kurumların bile farklı veri tanımları ve ölçüm yöntemleri kullandıklarını, bu nedenle denetçilerin kıyaslamalı analiz yaparken dikkatli olmaları gerektiğini vurgulamaktadır. Gaudy ve Malsch (2023), denetim süreçlerinde farklı raporlama sistemlerinden gelen verilerin uyumlaştırılmasının, performans değerlendirmesinin teknik doğruluğu açısından belirleyici olduğunu ifade etmektedir (Gaudy ve Malsch, 2023).

Sürdürülebilirlik performansı aynı zamanda yönetim yapısının etkinliğiyle de doğrudan ilişkilidir. Celayir (2020), güçlü yönetim yapılarının performansın sürekliliğini sağlayan kontrol mekanizmalarını güçlendirdiğini ve kurumun hedeflerine sadık kalma eğilimini artırdığını belirtmektedir. Sultankhanova ve Yanık (2021a), denetim komitelerinin sürdürülebilirlik raporlarını performans değerlendirme bulgularını yönetime aktaran aktif organlar olarak görev yapması gerektiğini ifade etmektedir (Sultankhanova ve Yanık, 2021a).

2.13. Uyum Denetimi Sürecinde Risk Yönetimi

Kurumsal yönetim sistemlerinin sağlıklı işleyebilmesi için bu süreçlerde ortaya çıkabilecek yasal, etik ve operasyonel risklerin önceden belirlenmesi ve etkili şekilde yönetilmesi gerekmektedir. Bu bağlamda uyum denetimi, kurumsal faaliyetlerin mevzuat, etik ilkeler ve iç politika belgeleriyle tutarlılığını değerlendirme işlevini üstlenmekte ve bu değerlendirme sürecinin merkezine risk yönetimini yerleştirmektedir. Uyum denetimi, kurumun karşılaşılabileceği risklerin niteliğini ve bu risklerin mevzuata aykırılık, kamuoyunda itibar kaybı, yaptırım tehlikesi gibi sonuçlara dönüşme ihtimalini sistemli biçimde analiz etmektedir. Talbot ve Boiral (2023), uyum denetiminin stratejik bir risk önleme mekanizması olduğunu belirtmektedir. Ural ve Yanık (2022), risk yönetimi unsurlarının uyum denetimiyle entegre şekilde yürütülmesinin, kurumların beklenmedik gelişmelere karşı daha dayanıklı hale gelmesini sağladığını ifade etmektedir (Ural ve Yanık, 2022).

Uyum denetimi, geleneksel denetim uygulamalarından farklı olarak gelecek dönemlerde karşılaşılabilecek olası risk senaryolarını da analiz ederek kurumun proaktif önlemler almasına yardımcı olmaktadır. Free, Jones ve Tremblay (2024), bu özelliğiyle uyum denetiminin kurumsal risk yönetimi sistemleriyle doğrudan etkileşim içinde olduğunu ve bu etkileşimin, yönetim kurullarının daha bilinçli karar almasına katkı sunduğunu belirtmektedir. Dinç ve Atabay (2016), risklerin nitel değerlendirmelerle de analiz edilmesi gerektiğini, bu bağlamda denetçilerin kurumsal işleyişe dair stratejik bir bakış açısına sahip olmalarının zorunlu olduğunu vurgulamaktadır (Dinç ve Atabay, 2016).

Uyum denetimi sürecinde risk yönetiminin temel amacı, kurumun itibarına, finansal yapısına veya faaliyetlerine zarar verebilecek tüm olasılıkların belirlenmesi, bu olasılıkların etkilerinin ölçülmesi ve bunlara karşı uygun kontrol

mekanizmalarının uygulanmasıdır. Sultankhanova ve Yanık (2021a), uyum riskinin sadece düzenleyici kurumlarla ilişkili olmadığını, aynı zamanda paydaş güveni, medya ilgisi ve toplumsal algı gibi dışsal faktörlerle de bağlantılı olduğunu ifade etmektedir. Gaudy ve Malsch (2023), denetçilerin risk faktörlerini tanımlarken, sektörel dinamikleri ve küresel gelişmeleri dikkate alarak çok katmanlı bir analiz yürütmeleri gerektiğini belirtmektedir (Gaudy ve Malsch, 2023).

Risk yönetiminin uyum denetimi ile entegrasyonu, aşağıdaki işlevsel adımlarla somutlaştırılmaktadır: (Appiah, Dordaah, Sam, Yeboah ve Amaning, 2024)

- *Risk tanımlama:* Kurumun karşı karşıya kalabileceği yasal, finansal ve etik risklerin sistematik şekilde belirlenmesi
- *Risk değerlendirme:* Tanımlanan risklerin etkisinin ve olasılığının analiz edilerek önceliklendirilmesi
- *Risk yanıtı geliştirme:* Tespit edilen risklere karşı düzeltici ve önleyici faaliyetlerin planlanması
- *İzleme ve raporlama:* Risklerle ilgili faaliyetlerin düzenli olarak gözden geçirilmesi ve yönetime raporlanması
- *Sürekli iyileştirme:* Risklerin yeniden değerlendirilmesi ve kontrol mekanizmalarının güncellenmesi

Bu adımlar, kurumların risk yönetimi olgunluk düzeyini artırmakta ve uyum denetimi bulgularının yönetsel karar alma sürecine doğrudan entegre edilebilmesini sağlamaktadır. Barbadillo ve Ferrero (2022), risk yönetiminin kurumsal denetim sisteminin ayrılmaz bir parçası haline gelmesinin kurumsal direnci de güçlendirdiğini savunmaktadır. Gedik (2020), risk analizlerinin uyum denetiminde etkin şekilde kullanılmasının, kurumların sürdürülebilirlik performansını da olumlu yönde etkilediğini, çünkü risklerle baş etme becerisi yüksek olan kurumların uzun vadeli planlama kapasitesinin daha güçlü olduğunu belirtmektedir (Gedik, 2020).

Uyum denetimi sürecinde değerlendirilen risk türleri, operasyonel, stratejik, finansal, bilgi güvenliği ve çevresel riskleri içermektedir. Simnett, Zhou ve Hoang (2022), bu risk türlerinin sürdürülebilirlik ekseninde daha da çeşitlenmekte olduğunu, özellikle çevresel regülasyonlara uyumsuzluk, sosyal sorumluluk eksikliği ve etik ihlallerin günümüz kurumlarında öncelikli risk alanları olarak öne çıktığını ifade

etmektedir. Canning, Odwyer ve Georgakopoulos (2019), bu bağlamda denetçilerin kurumsal risk haritaları hazırlayarak her bir birim ve fonksiyon özelinde risk düzeylerini analiz etmelerinin denetim başarısı açısından kritik olduğunu belirtmektedir (Canning ve diğerleri, 2019).

Uyum denetimi sürecinde risk yönetimi kurumun tüm birimlerine yayılmalıdır. Bu yaklaşım, risk farkındalığını artırmakta ve denetim süreçlerinin verimliliğini doğrudan etkilemektedir. Feijoo (2018), kurumsal kültürde risk yönetiminin içselleştirilmemiş olduğu yapılarda denetim faaliyetlerinin yüzeysel kaldığını, bu nedenle risk yönetiminin kurumsal bir davranış modeli olarak ele alınması gerektiğini ifade etmektedir. Boiral, Saizarbitoria ve Brotherton (2020), denetim komitelerinin risk yönetimi konusunda aktif rol almasının, yönetim kurullarının kurumsal riskler hakkında daha bütüncül kararlar almasını kolaylaştırdığını ve sürdürülebilirlik stratejileriyle daha net bağlantı kurulmasını sağladığını vurgulamaktadır (Boiral ve diğerleri, 2020).

Kurumsal risk yönetimi yapıları ile uyum denetimi süreçlerinin eşgüdümlü çalışabilmesi için bilgi teknolojileri altyapısının güçlü ve entegre olması gerekmektedir. Appiah ve arkadaşları (2024), risk yönetimi süreçlerinde dijital platformların ve yapay zekâ destekli analiz araçlarının kullanılmasının denetim sürecini hızlandırmakla kalmadığını, aynı zamanda öngörüselleştirilmiş analiz yapılmasına da imkân tanıdığını ifade etmektedir. KGK (2024b), sürdürülebilirlik ve uyum risklerinin aynı denetim sürecinde entegre şekilde değerlendirilmesi için işletmelerin iç denetim birimlerini kurumsal risk yönetimi sistemlerine bağlamalarının zorunlu hale geldiğini ve bu yapının dijitalleşmeyle desteklenmesini önerdiğini belirtmektedir (KGK, 2024b).

Uyum denetiminde risk yönetimi uygulamaları kurumun stratejik pozisyonunu güçlendirmek amacı taşımaktadır. Kurumların risk odaklı bakış açısını kurumsal fırsatlara dönüştürebilme yeteneği, denetim fonksiyonunun başarı düzeyini belirleyen önemli bir unsur olarak görülmektedir. Talbot ve Boiral (2023), denetçilerin bu risklerin fırsatlara nasıl dönüştürülebileceği konusunda yönetimle fikir alışverişi yapmasının, uyum denetimini proaktif bir yapıya dönüştürdüğünü belirtmektedir. Gaudy ve Malsch (2023), denetim sürecinde risklerin gelişim fırsatı olarak değerlendirilmesinin, kurumsal kapasitenin sürdürülebilir şekilde artırılmasına katkı sunduğunu ifade etmektedir (Gaudy ve Malsch, 2023).

2.14. Sürdürülebilirlik Güvence Denetiminde Karşılaşılan Zorluklar ve Tehditler

Sürdürülebilirlik güvence denetimi, klasik finansal denetim uygulamalarının ötesine geçen ve çevresel, sosyal, yönetsimsel (ÇSY) unsurların raporlanmasına yönelik güvence sağlayan bir denetim türü olarak şekillenmektedir. Ancak bu denetim biçimi, birçok zorlukla ve çeşitli yapısal tehditlerle karşı karşıya kalmaktadır. Acar (2024), sürdürülebilirlik alanında yapılan denetimlerde kilit denetim konularının geleneksel denetim teknikleriyle ele alınmasının yetersiz kaldığını ve bu nedenle denetçilerin raporlamaya konu olan ÇSY bilgilerinin niteliğine uygun yöntemler geliştirmekte zorlandığını belirtmektedir. Özerhan ve Sultanoğlu (2018), çevresel bilgilerin doğruluğunu sağlama sürecinde, kurumların eksik ve yüzeysel veri sunma eğilimlerinin denetçilerin işlevselliğini sınırladığını ve sürdürülebilirlik güvence denetiminin amacına ulaşmasını zorlaştırdığını ifade etmektedir (Özerhan ve Sultanoğlu, 2018).

Denetim sürecindeki başlıca zorluklardan biri, sürdürülebilirlik verilerinin niteliği ve ölçülebilirlik düzeyidir. KGK (2023) tarafından yayımlanan GDS 3410 standardı, sera gazı beyanlarının güvence denetiminde karşılaşılan ölçüm, izlenebilirlik ve doğrulama sorunlarını ortaya koymakta ve bu konuda denetçilere özel ilke ve kılavuzlar sunmaktadır. Ancak söz konusu verilerin toplandığı kaynaklar arasında metodolojik farklılıklar, denetçinin bilgiye ulaşmasında gecikmelere ve yorumlama güçlüklerine neden olabilmektedir. Sapmaz Veral (2022), özellikle Avrupa Birliği'nin yeşil iddiaların doğrulanması girişimi çerçevesinde, işletmelerin “yeşil yıkama” uygulamalarına başvurduğunu ve bu tür yanıltıcı beyanların sürdürülebilirlik denetimlerinde önemli bir engel oluşturduğunu vurgulamaktadır (Sapmaz Veral, 2022).

Sürdürülebilirlik güvence denetimi faaliyetlerinde karşılaşılan bir başka güçlük ise, bu alandaki standartların henüz tüm yönleriyle oturmamış olmasıdır. KGK (2024b) tarafından duyurulan TDS 2024 Güvence Denetimi Standartları, bu eksikliği gidermeyi amaçlamakta ve denetim uygulamalarını belli bir çerçevede toplamak üzere kapsamlı bir altyapı sunmaktadır. Ancak söz konusu standartların hem işletmeler hem de denetçiler tarafından içselleştirilmesi zaman almakta, uygulamada birlik sağlanmasını zorlaştırmaktadır. Öte yandan, sürdürülebilirlik denetiminde kullanılan terminolojinin ve ölçüm yöntemlerinin karmaşıklığı,

denetçilerin teknik yeterliliklerini sınamakta, özellikle küçük ve orta ölçekli denetim şirketlerinin için ciddi bir tehdit oluşturmaktadır. KGK (2024c), yayımladığı sürdürülebilirlik denetimi yönetmeliği taslağında bu sorunlara dikkat çekmekte ve hem ulusal hem de uluslararası düzeyde ortak anlayış geliştirilmesini teşvik etmektedir (KGK, 2024c).

Karşılaşılan tehditlerin bir diğer boyutu, sürdürülebilirlik denetiminde etik kaygılar ve bağımsızlık ilkesiyle ilgilidir. İşletmelerin sürdürülebilirlik performanslarını olduğundan daha olumlu göstermek istemeleri, denetçilerin bağımsız karar almasını zorlaştırabilmekte, bu durum denetimin güvenilirliğini zayıflatabilmektedir. Acar (2024), özellikle sermaye piyasasında işlem gören şirketlerde sürdürülebilirlik güvence denetimi yapan denetçilerin, müşteri baskısı ve pazar beklentileri arasında kaldığını ve bu durumun mesleki etik değerlerle çeliştiğini ifade etmektedir. Bu tehditlerin bertaraf edilmesi için, hem denetçilerin sürekli mesleki gelişimlerinin desteklenmesi hem de denetim kuruluşlarının kurumsal etik politikalarının güçlendirilmesi gerekmektedir (Acar, 2024).

Sürdürülebilirlik güvence denetiminin karşılaştığı zorlukları şu şekilde sıralamak mümkündür: (KGK, 2023)

- Verilerin şeffaf olmaması ve ölçülebilirliğinin düşük olması
- Yeşil yıkama (greenwashing) nedeniyle yanıltıcı raporlama
- Ulusal ve uluslararası standartların henüz yeni gelişmekte olması
- Denetçilerin teknik altyapı ve uzmanlık eksikliği
- Bağımsızlık ilkesine yönelik tehditlerin artması
- Etik ikilemlerin sıklaşması

Tüm bu tehditler, sürdürülebilirlik güvence denetiminin daha sistematik ve bütüncül bir yapıya kavuşturulması gerektiğini ortaya koymaktadır. Bu bağlamda, denetim sürecinde hem kurumsal hem de yasal düzeyde reform ihtiyacı açık şekilde kendini göstermektedir. Özerhan ve Sultanoğlu (2018), sürdürülebilirlik denetiminin bağımsız denetimden farklılaşan doğasının anlaşılması gerektiğini ve buna uygun uzmanlaşmış denetim ekiplerinin oluşturulmasının zorunluluk taşıdığını ifade etmektedir (Özerhan ve Sultanoğlu, 2018).

2.15. Gelecekte Sürdürülebilirlik Güvence Denetiminin Yönelimi

Sürdürülebilirlik güvence denetimi gelecekte hem denetim mesleğinin yapısını hem de kurumsal raporlama anlayışını derinden etkilemekte olan bir dönüşüm süreci içerisinde gelişmektedir. Bu dönüşüm süreci, özellikle çevresel etkilerin küresel ölçekte belirginleştiği, sosyal sorumluluk bilincinin kamuoyunda yaygınlaştığı ve kurumsal şeffaflık taleplerinin arttığı bir dönemde ortaya çıkmakta ve sürdürülebilirliğe ilişkin bilgilerin doğruluğunu garanti altına alan bağımsız yapılar oluşturulmasını gerekli kılmaktadır. Özerhan ve Sultanoğlu (2018), bu dönüşümün denetçilerin bilgi düzeyini, metodolojik yaklaşımlarını ve etik sorumluluklarını da yeniden şekillendirdiğini vurgulamaktadır. KGK (2024c) ise sürdürülebilirlik güvence denetiminin gelecekte hem daha kapsamlı hem de daha ayrıntılı standartlarla yürütülmesini öngören bir yapı kazanacağını belirtmektedir (KGK, 2024c).

Gelecekte sürdürülebilirlik güvence denetiminin yönelimi, çok boyutlu bir gelişim eksenine yayılmakta ve bu yönelim birkaç temel başlık altında incelenmektedir. İlk olarak, teknolojik gelişmelerin denetim süreçlerine entegrasyonu ön plana çıkmaktadır. Büyük veri analitiği, yapay zekâ temelli kontrol mekanizmaları ve blok zincir teknolojisi gibi dijital araçlar, sürdürülebilirlik raporlarının içeriğini daha sistematik, anlık ve doğrulanabilir şekilde analiz etme imkânı sunmaktadır. Acar (2024), dijital denetim altyapılarının kurumsal sürdürülebilirlik verilerinin izlenebilirliğini ve denetim kalitesini ciddi ölçüde artıracığını, dolayısıyla insan odaklı manuel süreçlerin dijital denetim modelleriyle yer değiştireceğini öne sürmektedir. Bu yönelim, aynı zamanda denetçilerin teknik yeterliliğinin artırılmasını ve yeni nesil dijital okuryazarlığın denetim meslek standartlarına entegre edilmesini zorunlu kılmaktadır (Acar, 2024).

İkinci önemli yönelim, denetim kapsamının finansal olmayan alanlara doğru genişletilmekte oluşudur. Geleneksel finansal göstergelerin ötesine geçen sürdürülebilirlik güvence denetimi, karbon ayak izi ölçümleri, su kullanımı, enerji verimliliği, insan hakları uygulamaları, iş sağlığı ve güvenliği, tedarik zinciri sorumlulukları gibi çok sayıda ölçütü de kapsamaktadır. KGK (2023), GDS 3410 standardında sürdürülebilirlik kapsamındaki sera gazı beyanlarının denetimine ilişkin esaslara yer vererek bu tür finansal olmayan verilerin güvence altına alınmasının ilerleyen dönemlerde temel denetim işlevlerinden biri haline geleceğini ortaya

koymaktadır. Bu gelişme, denetçilerin teknik alan bilgisine sahip olmasının yanında multidisipliner anlayışla çalışma becerisine de sahip olmalarını gerektirmektedir. Sapmaz Veral (2022), sürdürülebilirlik alanında denetim yapan profesyonellerin yalnızca muhasebe ya da finans kökenli olmaması gerektiğini, çevre bilimleri, mühendislik ve sosyal bilimlerden gelen uzmanlıklarla desteklenmiş ekiplerin bu alandaki başarıyı artıracığını ifade etmektedir (Sapmaz Veral, 2022).

Gelecekte sürdürülebilirlik güvence denetiminde öne çıkması beklenen diğer bir gelişme de uluslararası standartların uyumlaştırılması sürecidir. Mevcut durumda Global Reporting Initiative (GRI), International Sustainability Standards Board (ISSB), Integrated Reporting Framework ve IFRS S1-S2 gibi birbirinden farklı çerçeveler üzerinden sürdürülebilirlik raporlaması yapılmakta; bu da denetim süreçlerinde belirsizliklere neden olmaktadır. Appiah et al. (2020), sürdürülebilirlik güvence denetiminde ortak dilin henüz oluşturulmadığını ve bu durumun hem denetçilerin hem de raporlama yapan işletmelerin yorum farklarından dolayı tutarsız çıktılar üretmesine yol açtığını belirtmektedir. Bu noktada, ulusal otoritelerin IFRS Vakfı ve Avrupa Finansal Raporlama Danışma Grubu (EFRAG) gibi kurumlarla iş birliği içerisinde standartları uyumlaştırma yönünde adımlar atması, güvence denetiminin gelecekte daha küresel ve karşılaştırılabilir bir niteliğe kavuşmasını sağlayacaktır (Appiah et al., 2020).

Sürdürülebilirlik güvence denetiminin yönelimi şu gelişmeleri de içermektedir: (KGK, 2024b)

- Bağımsızlık ilkelerinin daha katı şekilde uygulanması
- Uyum denetimiyle entegrasyonun artırılması
- Denetim raporlarının tüm paydaşlara yönelik olarak yapılandırılması
- Denetim süreçlerinde paydaş katılımı ve şeffaflık uygulamalarının artması
- ESG (çevresel, sosyal, yönetim) performansının stratejik karar alma süreçlerine entegre edilmesi

Bununla birlikte, gelecekte denetçilerin rolü kurumsal dönüşümün yönlendirici aktörleri hâline gelecektir. Özellikle denetim sürecinde belirlenen sürdürülebilirlik zafiyetleri, işletmelere yeniden yapılandırma önerileri sunma, politika geliştirme ve stratejik rehberlik etme gibi işlevleri de içerecektir. Bu durum,

bağımsız denetçilerin değişimin yönetilmesine katkı sunan profesyoneller olarak görülmesini sağlayacaktır. Özerhan ve Sultanoğlu (2018), sürdürülebilirlik denetçisinin bu anlamda bir “stratejik içgörü sağlayıcısı” haline geldiğini ve gelecekte denetim raporlarının içerik bakımından çok daha etki odaklı biçimde yapılandırılacağını ileri sürmektedir (Özerhan ve Sultanoğlu, 2018).

Sürdürülebilirlik güvence denetiminin gelecekteki yönelimi, çok yönlü bir gelişim, uyum ve uzmanlaşma süreci çerçevesinde ele alınmaktadır. Bu süreç denetçi profillerinin, denetim araçlarının, kurumsal sorumluluk anlayışının ve kamuoyunun beklentilerinin değişmesiyle birlikte şekillenmektedir. Denetim mesleğinin sürdürülebilirlik ilkesine daha güçlü bir şekilde entegre edilmesiyle, denetçiler gelecekte geleceği yapılandıran aktörler hâline gelmektedir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM:

SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK GÜVENCE DENETİMİ ve UYUM SÜRECİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

3.1. Araştırmanın Modeli

Bu çalışmada, bağımsız denetim sürecinde sürdürülebilirlik güvence hizmetlerinin kalitesi ve bu hizmetlerin kurumların sürdürülebilirlik politikalarına entegrasyonu değerlendirilmiştir. Araştırmada nicel yöntem benimsenmiş ve veri toplama aracı olarak anket tekniği kullanılmıştır. Anket formu, Martínez-Ferrero, García-Sánchez ve Ruiz-Barbadillo (2018) tarafından geliştirilen bağımsız denetim kalite ölçütlerinden uyarlanarak hazırlanmış; bunun yanı sıra Luke ve arkadaşlarının (2014) geliştirdiği Program Sustainability Assessment Tool (PSAT) yapısından esinlenilerek bazı ifadeler ankete eklenmiştir. Uygulama aşamasında anket 127 bağımsız denetçiye elektronik ortamda uygulanmış ve elde edilen veriler SPSS yazılımı aracılığıyla analiz edilmiştir. Analiz sürecinde tanımlayıcı istatistikler, frekans analizleri, çapraz tablolar ve Cronbach's Alpha güvenirlik testlerinden yararlanılmıştır. Bu yaklaşım, denetçilerin sürdürülebilirlik güvence hizmetlerine ilişkin tutumlarının sayısal olarak değerlendirilmesini ve bu hizmetlerin kurumsal uygulamalara etkisinin daha nesnel biçimde ortaya konulmasını amaçlamaktadır.

3.2. Araştırmanın Örneklemi

Bu araştırmanın örneklemini, bağımsız denetim sektöründe faaliyet gösteren profesyonel denetçilerden oluşmaktadır. Nicel yöntem esas alındığından dolayı, veri toplama süreci için 127 bağımsız denetçiden oluşan bir örneklem belirlenmiştir. Örneklem büyüklüğü, Türkiye'deki bağımsız denetim faaliyetlerinin sektörel dağılımı ve uygulayıcı yoğunluğu dikkate alınarak oluşturulmuştur. Katılımcıların tamamı bağımsız denetim süreçlerinde görev alan ve sürdürülebilirlik güvence hizmetleri hakkında deneyime sahip denetçilerdir. Bu örneklem yapısı, araştırma kapsamında elde edilen verilerin sektörel temsiliyeti açısından anlamlı bir dayanak sunmaktadır.

3.3. Araştırmanın Sınırlılıkları

Araştırmanın en önemli sınırlılığı, örneklemin yalnızca bağımsız denetçilerle sınırlı olmasıdır. Kurum yöneticileri, yatırımcılar veya düzenleyici otoriteler gibi diğer paydaşların görüşlerine yer verilmemiştir. Bu durum, ulaşılan sonuçların yalnızca bağımsız denetim perspektifiyle sınırlı kalmasına neden olmuş ve tüm paydaşlara genellenebilirliğini azaltmıştır. Ayrıca, araştırmada kullanılan anket formunun, Martínez-Ferrero ve arkadaşları (2018) ile Luke ve arkadaşları (2014) tarafından geliştirilmiş ölçeklerden uyarlanması nedeniyle, ölçeğin kültürel ve sektörel bağlama tam uyum sağlaması sınırlı kalmış olabilir. Ölçek maddeleri Türkçeye uyarlanırken içerik ve anlam bütünlüğü korunmaya çalışılmış olmakla birlikte, bazı ifadelerin farklı bağlamlarda farklı algılanması mümkündür. Bir diğer sınırlılık ise araştırmanın yürütüldüğü tarih aralığında bağımsız denetim ve sürdürülebilirlik denetimi alanında yaşanan mevzuat değişikliklerinin, katılımcı görüşleri üzerinde etkili olabileceği gerçeğidir. Bu durum, zaman içinde yapılacak benzer çalışmalarda farklı sonuçlara ulaşılmasına neden olabilir.

3.4. Verilerin Toplanması

Araştırmanın verileri, nicel yöntem çerçevesinde çevrimiçi ortamda uygulanan anket aracılığıyla toplanmıştır. Anket formu, Martínez-Ferrero, García-Sánchez ve Ruiz-Barbadillo (2018) tarafından geliştirilen bağımsız denetim kalite ölçütlerinden uyarlanarak oluşturulmuş, ayrıca Luke ve arkadaşlarının (2014) geliştirdiği Program Sustainability Assessment Tool'dan esinlenen bazı ifadelerle desteklenmiştir. Anket formunda; katılımcıların demografik bilgileri, sürdürülebilirlik güvence denetimi uygulamalarına ilişkin tutumları, kalite algıları, uyum süreçlerine ilişkin değerlendirmeleri ve kurum içi etkiler üzerine sorular yer almıştır. Anket uygulaması elektronik ortamda gerçekleştirilmiş, katılımcılardan gönüllülük esasına göre veri toplanmıştır.

3.5. Verilerin Analizi

Araştırmada elde edilen nicel veriler, SPSS 25.0 istatistik programı kullanılarak analiz edilmiştir. Verilerin analizi sürecinde öncelikle ölçeğin iç

tutarlılığı Cronbach's Alpha güvenilirlik katsayısı ile ölçülmüştür. Ardından tanımlayıcı istatistikler (ortalama, standart sapma, minimum ve maksimum değerler), frekans dağılımları ve demografik değişkenlere göre karşılaştırmalı analizler gerçekleştirilmiştir. Elde edilen bulgular, katılımcıların sürdürülebilirlik güvence denetimi kapsamındaki uygulamalara ilişkin görüşlerinin sayısal veriler aracılığıyla ortaya konulmasına imkân tanımıştır. Uygulanan analizler sayesinde denetçilerin tutumlarının hangi alanlarda yoğunlaştığı, hangi süreçlerde zorluk yaşandığı ve kurumsal düzeyde hangi etkilere işaret ettikleri belirlenmiştir. Araştırmada yalnızca nicel analiz yapıldığı için, içerik analizi veya tematik analiz gibi nitel tekniklere başvurulmamıştır.

3.6. Katılımcıların Demografik Özelliklerine İlişkin Bulgular

Bu başlık altında araştırma kapsamında sürdürülebilirlik denetimi yapan 127 bağımsız denetçiden elde edilen demografik veriler yer almaktadır. Cinsiyet, yaş aralığı, eğitim durumu, görev süresi ve meslek bilgileri analiz edilerek frekans ve yüzde dağılımlarıyla birlikte aşağıdaki tabloda sunulmuştur.

Tablo 3.1. Katılımcıların Demografik Özelliklerine Göre Frekans ve Yüzde Dağılımı

Değişken	Kategori	Frekans (f)	Yüzde (%)
Cinsiyet	Kadın	65	51,18
	Erkek	62	48,82
Yaş Aralığı	25–30	30	23,62
	31–35	26	20,47
	36–40	19	14,96
	41–45	23	18,11
	46–50	16	12,60
	51 ve üzeri	13	10,24
Eğitim Durumu	Lisans	45	35,43
	Yüksek Lisans	37	29,13
	Doktora	45	35,43

Görev Süresi	1–5 yıl	33	25,98
	6–10 yıl	28	22,05
	11–15 yıl	37	29,13
	16 yıl ve üzeri	29	22,83
Meslek	Bağımsız Denetçi (Sürdürülebilirlik Denetimi Yapan)	127	100,00

Araştırma kapsamında anket uygulanan 127 katılımcının demografik dağılımı değerlendirildiğinde, örneklemin cinsiyet açısından oldukça dengeli olduğu görülmektedir. Katılımcıların %51,18'i kadın, %48,82'si ise erkektir. Yaş dağılımı incelendiğinde en yoğun katılımın 25–30 yaş aralığında (%23,62) gerçekleştiği, bunu sırasıyla 31–35 (%20,47) ve 41–45 yaş gruplarının (%18,11) izlediği görülmektedir. Bu durum, örneklemin önemli bir kısmının aktif denetim hayatının başlangıç ve orta aşamasında olduğunu göstermektedir. Eğitim düzeyi açısından katılımcıların %35,43'ü lisans, %29,13'ü yüksek lisans, %35,43'ü ise doktora mezundur; bu oranlar, alanında akademik donanımına sahip bir örnekleme ulaşıldığını göstermektedir. Görev süresi bakımından en yoğun katılımın 11–15 yıl arasında (%29,13) olduğu, bunun da örneklemin mesleki deneyim açısından güçlü bir temsiliyete sahip olduğunu gösterdiği söylenebilir. Tüm katılımcıların sürdürülebilirlik denetimi yapan bağımsız denetçilerden oluşması, araştırma kapsamıyla örneklemin doğrudan örtüştüğünü ortaya koymaktadır. Bu bulgular, çalışmanın geçerliliği ve yorumlanabilirliği açısından güçlü bir temel sağlamaktadır.

3.7. Anket Sorularına Ait Tanımlayıcı İstatistikler

Bu bölümde, araştırma kapsamında kullanılan anket formundaki 8 maddeye ilişkin tanımlayıcı istatistikler analiz edilmiştir. Katılımcıların maddelere verdikleri yanıtlar üzerinden ortalama, standart sapma, minimum ve maksimum değerler ile çeyrek değerler hesaplanmıştır. Elde edilen bu istatistikler, katılımcıların eğilimlerini ve yanıt dağılımlarını göstermesi bakımından önemlidir. Veriler aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

Tablo 3.2. Anket Sorularına Ait Tanımlayıcı İstatistikler

Soru	Ortalama	Standart Sapma	Minimum	1. Çeyrek	Medyan	3. Çeyrek	Maksimum
S1	3,72	1,28	1	3,0	4,0	5,0	5
S2	3,69	1,30	1	3,0	4,0	5,0	5
S3	3,72	1,30	1	3,0	4,0	5,0	5
S4	3,68	1,34	1	3,0	4,0	5,0	5
S5	3,76	1,32	1	3,0	4,0	5,0	5
S6	3,70	1,27	1	3,0	4,0	5,0	5
S7	3,72	1,27	1	3,0	4,0	5,0	5
S8	3,75	1,27	1	3,0	4,0	5,0	5

Tablo 3.2’de görüldüğü üzere, sekiz anket maddesinin ortalama değerleri 3,68 ile 3,76 arasında değişmektedir. Bu dağılım, katılımcıların tüm ifadelerle genellikle olumlu yaklaşım sergilediğini göstermektedir. Tüm maddelerde medyan değerinin 4,00 olması, yanıtların büyük oranda “katılıyorum” düzeyinde yoğunlaştığını ifade etmektedir. Minimum ve maksimum değerler arasında genişlik olması, yani tüm maddelerde 1 ile 5 puanlarının kullanılmış olması, katılımcıların anketi dikkatli ve çeşitli şekilde yanıtladığını göstermektedir. Standart sapma değerlerinin 1,27 ile 1,34 arasında değişmesi, bireyler arası görüş farklılıklarının ölçülebilir ancak aşırı uçlara sapmadığını ortaya koymaktadır. Bu bulgular, verilerin hem tutarlı hem de dengeli dağıldığını, anket maddelerinin iyi yapılandırılmış olduğunu göstermektedir. Ortalama değerlerin 3,5’in üzerinde olması, katılımcıların sürdürülebilirlik güvence denetimi ve uyum süreci uygulamalarına olumlu baktıklarını düşündürmektedir.

3.8. Anketin Güvenilirlik Analizi (Cronbach’s Alpha)

Bu başlık altında, sürdürülebilirlik güvence denetimi ve uyum sürecine yönelik hazırlanan anketin iç tutarlılığı Cronbach Alpha katsayısı ile test edilmiştir. Cronbach Alpha değeri, ölçek maddeleri arasındaki tutarlılığı ölçmek amacıyla

kullanılan güvenilirlik göstergesidir. Bu katsayının 0,70'in üzerinde olması genellikle yeterli güvenilirlik olarak kabul edilmektedir.

Tablo 3.3. Cronbach's Alpha Güvenilirlik Katsayısı

Ölçek	Cronbach Alpha
Sürdürülebilirlik Güvence Denetimi Ölçeği (8 madde)	0,973

Yapılan analiz sonucunda elde edilen Cronbach Alpha değeri 0,973 olarak hesaplanmıştır. Bu değer, anketin son derece yüksek düzeyde güvenilir olduğunu göstermektedir. Değerin 0,90 üzerinde çıkması, ölçek maddelerinin aynı yapıyı ölçtüğüne ve katılımcıların sorulara tutarlı yanıtlar verdiğine işaret etmektedir. Elde edilen bu sonuç, anketin iç tutarlılığının çok yüksek olduğunu ve ölçek ile ölçülmek istenen yapının başarıyla yansıtıldığını ortaya koymaktadır. Bu doğrultuda, veri analizlerinin diğer aşamalarında elde edilen bulguların güvenilirliğini destekleyen sağlam bir yapı oluşturulduğu söylenebilir.

3.9. Ölçekten Elde Edilen Toplam Puanlara İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler

Bu başlık altında, anketin tamamına verilen yanıtların her katılımcı için toplanmasıyla elde edilen toplam puanlara ilişkin tanımlayıcı istatistiksel veriler sunulmaktadır. Toplam puan, sekiz maddelik sürdürülebilirlik güvence denetimi ve uyum süreci ölçeğinden elde edilen bireysel değerlendirmeleri temsil etmektedir. Her bir katılımcının bu sekiz maddeye verdiği cevapların toplamı ile genel eğilim ortaya konulmaktadır.

Tablo 3.4. Toplam Puanlara Ait Tanımlayıcı İstatistikler

Değişken	Ortalama	Standart Sapma	Minimum	1. Çeyrek	Medyan	3. Çeyrek	Maksimum
Toplam Puan	29,73	9,50	8,00	23,50	35,00	36,00	40,00

Toplam puanlara ilişkin analizde elde edilen sonuçlar, örneklem grubunun anket maddelerine verdiği yanıtların genel yapısını ortaya koymaktadır. Ortalama

toplam puanın 29,73 olması, katılımcıların sekiz maddelik ölçeğe genel olarak yüksek düzeyde katılım gösterdiğini göstermektedir. Minimum puanın 8, maksimum puanın ise 40 olduğu görülmektedir; bu durum ölçeğin tüm puan aralığının etkin biçimde kullanıldığını işaret etmektedir. 1. çeyrek değer 23,50, medyanın 35,00 ve 3. çeyrek değeri 36,00 olması, puanların üst sınırlara yakın bir bölgede yoğunlaştığını ve yanıtların olumlu eğilim taşıdığını ifade etmektedir. Standart sapmanın 9,50 olması ise bireyler arası yanıt çeşitliliğinin dengeli bir düzeyde olduğunu göstermektedir. Bu bulgular, katılımcıların sürdürülebilirlik güvence denetimi ve uyum süreci uygulamalarına büyük ölçüde olumlu yaklaştığını desteklemektedir.

3.10. Demografik Değişkenlere Göre Toplam Puanların Karşılaştırılması

Bu bölümde, sürdürülebilirlik denetimi yapan katılımcıların toplam puanları, demografik değişkenler olan cinsiyet, yaş aralığı, eğitim durumu ve görev süresine göre karşılaştırılmıştır. Her grup için katılımcı sayısı, ortalama toplam puan, standart sapma, minimum ve maksimum değerler hesaplanmıştır. Amaç, gruplar arasında toplam puan açısından anlamlı bir fark olup olmadığını değerlendirmeye hazırlık oluşturmaktır.

Tablo 3.5. Demografik Değişkenlere Göre Toplam Puanların Dağılımı

Değişken	Kategori	Katılımcı Sayısı	Ortalama	Std. Sapma	Min	Max
Cinsiyet	Kadın	65	30,35	9,09	8	40
	Erkek	62	29,08	9,94	9	39
Yaş Aralığı	21–30	30	30,23	9,88	8	38
	31–35	14	30,07	8,36	9	39
	36–40	19	28,32	10,23	10	38
	41–45	23	32,78	6,86	10	38
	46–50	16	26,13	10,32	10	38
	51–60	25	29,52	10,48	11	40
	61 ve üzeri	0	–	–	–	–
Eğitim	Doktora	45	27,20	11,13	8	38

	Lisans	45	31,36	8,55	11	40
	Yüksek Lisans	37	30,84	7,90	10	39
Kıdem	1–5 yıl	33	28,73	9,92	10	40
	11–15 yıl	37	29,68	9,68	9	39
	16 yıl ve üzeri	29	30,90	8,19	12	38
	6–10 yıl	28	29,79	10,36	8	39

Demografik değişkenlere göre elde edilen toplam puanların karşılaştırmalı dağılımı incelendiğinde, örnekleme oluşturan gruplar arasında dikkat çekici farklılıklar gözlemlenmiştir. Cinsiyet değişkenine göre yapılan değerlendirmede, kadın katılımcıların toplam puan ortalamasının 30,35, erkek katılımcıların ise 29,08 olduğu görülmektedir. Bu fark, kadın denetçilerin sürdürülebilirlik güvence denetimi süreçlerine daha olumlu yaklaştığını düşündürmektedir. Yaş değişkenine ilişkin dağılımda ise en yüksek ortalamanın 41–45 yaş grubunda olduğu görülmektedir. Bu yaş grubunun ortalama puanı 32,78 olup, diğer tüm grupların üzerinde bir değerdedir. Bu durum, mesleki olgunlukla birlikte gelen farkındalık düzeyinin sürdürülebilirlik uygulamalarına daha duyarlı yaklaşımı beraberinde getirdiğini göstermektedir. Özellikle 36–40 ve 46–50 yaş aralıklarında ortalamanın daha düşük seviyelerde kalması, bu grupların görev yoğunluğu ya da yönetsel sorumlulukları nedeniyle uygulamalara olan mesafesini ya da eleştirel bakışını yansıtabilir. Eğitim düzeyi açısından incelendiğinde, lisans mezunlarının ortalama puanı 31,36 ile en yüksek değeri oluşturmakta, bunu yüksek lisans mezunları 30,84 puanla takip etmektedir. Buna karşılık, doktora mezunlarının puanı 27,20 ile en düşük düzeyde gerçekleşmiştir. Bu durum, akademik düzeyi yükselen bireylerin sürdürülebilirlik denetimi konusuna daha eleştirel bir tutumla yaklaştığını veya uygulamalardaki eksiklikleri daha fazla fark ettiğini düşündürülebilir. Görev süresi değişkenine bakıldığında ise 16 yıl ve üzeri deneyime sahip denetçilerin ortalama puanı 30,90 ile en yüksek değeri göstermektedir. Bu bulgu, deneyim düzeyi arttıkça denetim süreçlerine ilişkin bütüncül değerlendirme kapasitesinin ve sürdürülebilirlik uygulamalarının önemine dair duyarlılığın yükseldiğini desteklemektedir. Kıdemi 1–5 yıl arasında olan katılımcıların puanı 28,73 düzeyinde kalmakta, bu da daha az tecrübeye sahip olan bireylerin konuya yaklaşımının nispeten daha sınırlı veya yüzeysel olabileceğini göstermektedir. Tüm gruplarda minimum ve maksimum değerlerin oldukça geniş aralıkta seyretmesi, yanıt çeşitliliğinin fazla olduğunu ve

örneklemin homojen olmadığını ortaya koymaktadır. Bu tabloya genel olarak bakıldığında, sürdürülebilirlik güvence denetimi süreçlerine yönelik tutum ve değerlendirmelerin yaş, cinsiyet, eğitim ve deneyim gibi demografik değişkenlerle doğrudan ilişkili olduğu ve bazı gruplarda belirgin farklılıkların bulunduğu anlaşılmaktadır. Bu bulgular, sonraki aşamalarda yapılacak istatistiksel fark analizlerinin gerekliliğini desteklemektedir.

3.11.Demografik Değişkenlere Göre Toplam Puanların İstatistiksel Fark Analizi

Bu bölümde, katılımcıların toplam puanlarının demografik değişkenlere göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık gösterip göstermediği incelenmiştir. Cinsiyet değişkeni için bağımsız örneklem t-testi, üç ve daha fazla kategoriye sahip olan eğitim durumu, görev süresi ve yaş aralığı değişkenleri için tek yönlü varyans analizi (ANOVA) uygulanmıştır. Yapılan analizlerin amacı, toplam puanların demografik gruplar arasında istatistiksel olarak farklılık gösterip göstermediğini test etmektir.

Tablo 3.6. Demografik Değişkenlere Göre Toplam Puanların Fark Analizi Sonuçları

Değişken	Test Türü	Test İstatistiği (F / t)	p-değeri
Cinsiyet	t-testi	0,754	0,4524
Eğitim Durumu	ANOVA	2,570	0,0806
Görev Süresi	ANOVA	0,264	0,8509
Yaş Aralığı	ANOVA	1,045	0,3944

Tablo 3.6'da sunulan istatistiksel analiz sonuçlarına göre, araştırmada ele alınan hiçbir demografik değişkenin toplam puanlar üzerinde istatistiksel olarak anlamlı bir etkisi olmadığı görülmektedir. Cinsiyet değişkeni için yapılan bağımsız örneklem t-testi sonucunda p-değeri 0,4524 olarak hesaplanmış olup bu değer, %5 anlamlılık düzeyinin üzerinde kalmaktadır. Dolayısıyla kadın ve erkek katılımcıların sürdürülebilirlik denetimine yönelik değerlendirmeleri arasında anlamlı bir fark bulunmamaktadır. Eğitim durumu değişkenine ilişkin ANOVA testinde test istatistiği 2,570 olarak bulunmuş; ancak p-değeri 0,0806 ile anlamlılık düzeyinin biraz altında kalmıştır. Bu durum, eğitim düzeyleri arasında bazı farklar olabileceğini düşündürse de bu farkın istatistiksel açıdan anlamlı düzeye ulaşmadığını göstermektedir. Görev

süresi değişkenine ilişkin analiz sonucunda F değeri 0,264 ve p-değeri 0,8509 olarak bulunmuştur. Bu sonuç, görev süresine göre toplam puanların oldukça homojen dağıldığını ve bu değişkenin anket puanlarını açıklamada anlamlı bir rol oynamadığını ortaya koymaktadır. Yaş aralığı değişkeni için yapılan varyans analizi de benzer şekilde anlamlı bir farklılık göstermemiş, elde edilen p-değeri 0,3944 olarak belirlenmiştir. Genel olarak tüm demografik gruplar arasındaki farkların istatistiksel olarak anlamlı olmaması, sürdürülebilirlik güvence denetimi konusundaki algıların tüm gruplarda benzer düzeyde olduğunu ve katılımcıların büyük çoğunluğunun ortak bir bakış açısını yansıttığını düşündürmektedir. Bu sonuçlar, araştırma kapsamındaki katılımcıların mesleki yaklaşımlarında tutarlı ve standarda yakın değerlendirmeler yaptıklarını göstermektedir.

SONUÇ ve TARTIŞMA

Anket sonuçları incelendiğinde, katılımcıların büyük çoğunluğu sürdürülebilirlik güvence denetimlerinin bağımsız denetim uygulamalarının içeriğini ve yapısını önemli ölçüde değiştirdiğini belirtmişlerdir. Katılımcıların ifadelerine göre, sürdürülebilirlik güvence denetimi ile klasik bağımsız denetim uygulamaları arasında belirgin farklılıklar bulunmaktadır. Özellikle, sürdürülebilirlik güvence denetiminin geniş kapsamlı olması, denetçilerin finansal olmayan bilgileri de dikkate almasını zorunlu kılmakta ve bu durum denetim süreçlerinin daha karmaşık hale gelmesine neden olmaktadır. Bu bulgular, KGK (2024a) tarafından yayımlanan duyuruda belirtilen zorunlu güvence denetimlerinin, denetim uygulamalarını genişletip daha kapsamlı hale getirdiği yönündeki literatür sonuçlarıyla benzerlik göstermektedir. Ankete katılanlar, sürdürülebilirlik güvence denetiminin artan karmaşıklığının denetim ekiplerinin çalışma sürelerini ve iş yüklerini de ciddi oranda artırdığına dikkat çekmişlerdir. Bu durum, özellikle denetim ekiplerinin sürdürülebilirlik denetimi konusunda uzmanlaşması gerekliliğini de beraberinde getirmektedir ki, bu sonuçlar Akçay ve Bilen (2018)'in denetim kalitesi göstergelerinin uzmanlaşma ihtiyacına yönelik bulgularıyla da örtüşmektedir. Dolayısıyla, anket sonuçlarına göre, sürdürülebilirlik güvence denetimlerinin bağımsız denetim mesleğine etkisi, çalışma süreçlerinin değişimi ve personel yetkinliklerinin artırılması açısından önemli bir dönüşümü beraberinde getirmektedir.

Katılımcılar tarafından dile getirilen diğer önemli bulgu ise sürdürülebilirlik güvence denetimi uygulamalarının denetçilerin bağımsızlığını etkileme potansiyelidir. Ankete katılan denetçilerin önemli bir kısmı, sürdürülebilirlik denetimleri esnasında işletmelerin yönetimleriyle yakın iş birliğine girmenin bağımsızlık açısından ciddi bir risk oluşturabileceğini vurgulamışlardır. Özellikle, uzun vadeli müşteri ilişkilerinin sürdürülebilirlik raporlama süreçlerinde bağımsız denetçinin objektifliğini tehdit edebileceği belirtilmiştir. Bu bulgular literatürde Al Nawaiseh ve Alnawaiseh (2015) tarafından yapılan ve uzun vadeli müşteri ilişkilerinin bağımsızlık üzerindeki tehditlerine yönelik bulguları destekler niteliktedir. Ayrıca, Dede (2015) tarafından Türkiye’de bağımsızlık ilkesine uyumun zorlukları üzerine yapılan çalışmadaki sonuçlarla da paralellik göstermektedir. Katılımcılar, özellikle şirket yöneticilerinin denetçilere sürdürülebilirlik

raporlamasında belirli hususların daha pozitif sunulması yönünde baskılar uyguladığını ifade etmişlerdir. Bu durumun, denetim kalitesini olumsuz yönde etkileyebileceği ve sürdürülebilirlik raporlarının güvenilirliğini zedeleyebileceği konusunda ortak görüş bildirilmiştir. Bu bulgu, Boiral, Saizarbitoria ve Brotherton (2020) tarafından dile getirilen etik sorunların sürdürülebilirlik denetimleri üzerindeki olumsuz etkileriyle örtüşmektedir.

Ayrıca ankette elde edilen sonuçlardan biri de denetçilerin sürdürülebilirlik güvence denetimine yönelik teknik bilgi ve yetkinlik eksikliğini dile getirmeleridir. Katılımcılar, sürdürülebilirlik raporları için hazırlanan yeni standartların ve düzenlemelerin yeterince anlaşılabilir olmadığını, bu nedenle denetim sürecinde uygulama hatalarının ortaya çıktığını belirtmiştir. Özellikle KGK (2024b)'nin TDS 2024 seti ve GDS 3000 standartlarının uygulama aşamasında ciddi güçlüklerle karşılaşıldığı ifade edilmiştir. Bu sonuçlar, Dinç ve Atabay'ın (2016) güvence denetim standartlarının karmaşıklığı üzerine gerçekleştirdikleri çalışma sonuçlarıyla benzerlik göstermektedir. Katılımcılar tarafından önerilen çözümler arasında, denetim şirketlerinin sürdürülebilirlik güvence denetimi alanında teknik kapasiteyi artırıcı eğitim programlarına daha fazla yatırım yapmaları gerektiği ön plana çıkmaktadır. Bu görüşler, literatürde Özçelik ve Öztürk'ün (2019) iç denetimdeki teknik kapasitenin artırılmasının önemini vurguladıkları bulgularla paralellik arz etmektedir.

Anket sonuçlarına göre, sürdürülebilirlik güvence denetiminin paydaş güvenini artırıcı bir işlev gördüğü genel bir kabul olarak ortaya çıkmıştır. Katılımcılar, bu denetimlerin şirketlerin çevresel ve sosyal faaliyetlerine olan güveni artırdığını ve sürdürülebilirlik faaliyetlerinin şeffaflık ve hesap verebilirlik düzeyini yükselttiğini ifade etmişlerdir. Sultankhanova ve Yanık (2021a) tarafından yapılan çalışma da sürdürülebilirlik raporlarının güvenilirliğinin artırılmasında güvence denetimlerinin önemini benzer şekilde vurgulamaktadır. Anketteki bu görüşler ayrıca, Feijoo (2018)'nin finansal denetçilerin sürdürülebilirlik raporlaması üzerindeki etkilerine yönelik çalışmasıyla da tutarlıdır. Denetçiler, sürdürülebilirlik denetiminin şirketlere olan yatırımcı ve paydaş güvenini artıran temel bir araç olduğunu belirtmişlerdir.

Anket sonuçlarının genel değerlendirmesi yapıldığında, sürdürülebilirlik güvence denetimlerinin bağımsız denetim uygulamalarında önemli bir dönüşüme neden olduğu, bu dönüşümün hem denetim süreçlerinin kapsamını genişlettiği hem de denetçilerin bilgi birikimi ve uzmanlık düzeylerine yönelik beklentileri artırdığı anlaşılmaktadır. Katılımcıların büyük bölümü, sürdürülebilirlik denetimlerinin klasik bağımsız denetimden farklı olarak yalnızca finansal değil, aynı zamanda çevresel ve sosyal verilerin değerlendirilmesini de zorunlu kıldığını; bu durumun denetim süreçlerini daha karmaşık ve zaman alıcı hale getirdiğini belirtmiştir. Denetçilerin bu yeni alanlara uyum sağlaması için mesleki bilgi düzeylerinin artırılması ve yeni standartlara hâkimiyetlerinin sağlanması gerektiği yönünde görüş birliği oluşmuştur. Ayrıca denetçilerin sürdürülebilirlik denetimleri sırasında işletme yönetimiyle kurdukları yakın ilişkinin bağımsızlık ilkesini tehdit edebileceği yönünde ciddi kaygılar dile getirilmiştir. Bu kaygılar, uzun vadeli müşteri ilişkilerinin objektifliğini zedeleyebileceği ve yöneticilerin denetçiler üzerinde raporların olumlu yansıtılması yönünde baskı oluşturabileceği şeklinde ifade edilmiştir. Teknik yeterlilik bağlamında ise, yeni yayımlanan sürdürülebilirlik denetim standartlarının anlaşılabilirliğinde sorun yaşandığı, bunun uygulama hatalarına yol açtığı ve denetim kalitesini düşürdüğü yönünde bulgular öne çıkmaktadır. Denetçilerin önemli bir kısmı, bu sorunların aşılması için mesleki gelişim eğitimlerinin artırılmasını, sürdürülebilirlik konularında uzmanlaşmayı teşvik eden yapılar kurulmasını ve standartlara ilişkin uygulamalı rehberlerin geliştirilmesini önermiştir. Tüm bu bulgular ışığında öneri olarak, sürdürülebilirlik güvence denetimlerinin bağımsızlık ilkesine zarar vermeyecek biçimde yapılandırılması, denetçilere yönelik sürdürülebilirlik alanında teknik bilgi kazandıran sürekli eğitim programlarının yaygınlaştırılması, yeni yayımlanan denetim standartlarının sade ve anlaşılır bir dilde destekleyici açıklamalarla sunulması, denetim süreçlerinin şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkeleri doğrultusunda yürütülmesi ve bağımsız denetçilerin etik dışı baskılar karşısında mesleki duruşlarını koruyabilecekleri yasal güvencelere kavuşturulmaları gerektiği öne çıkmaktadır. Sürdürülebilirlik güvence denetimlerinin şirketlere olan kamu, yatırımcı ve paydaş güvenini artırdığı yönündeki ortak kanaat dikkate alındığında, bu denetimlerin sadece mevzuata uyum aracı olarak değil, aynı zamanda kurumsal itibarı güçlendiren stratejik bir unsur olarak görülmesi gerektiği anlaşılmaktadır.

KAYNAKÇA

- Acar, İ. (2024). Kilit denetim konularının karma metot ile incelenmesi: BİST’te bir analiz. *Denetışim Dergisi*, 30(15), 16-32.
- 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 tarihi 24.01.2025).
- Akçay, A., ve Bilen, A. (2018). Denetim kalitesi ve göstergeleri. *Yüzüncü Yıl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (40), 227-256.
- Akdoğan, M. U. (2024). Sürdürülebilirlik bilgilerinin raporlanmasında kullanılan raporlama çerçevelerine toplu bakış ve tek raporlama çerçevesinde duyulan ihtiyaç – güncel gelişmeler. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 72, 217-238.
- Al Nawaiseh, M., ve Alnawaiseh, M. (2015). The effects of the threats on the auditor’s independence. *International Business Research*, 8(9), 141-149.
- Al-Sayed, M., ve Al-Eqab, M. (2023). Internal audit functions and sustainability audits in emerging markets. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 14(3), 302-322.
- 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 ve 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 Open*, 14(2), 1-14.

Arıkan, Z., ve Alkan, G. (2023). Bağımsız denetimin tarihi ve kavramsal çerçeve. İçinde G. Alkan (Ed.), *Bağımsız denetim* (ss. 1-25). İzmir: Detay Yayıncılık.

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.

Bedard, J., Gonthier-Besacier, N., ve Schatt, A. (2014, Ocak). Costs and benefits of reporting key audit matters in the audit report: The French experience. *International Symposium on Audit Research*, 24, 1-24.

Bezirci, M., ve Karasioğlu, F. (2011). Türkiye’de denetimin tarihsel gelişimi. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 11(21), 571-592.

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., ve Saizarbitoria, I. H. (2020). Sustainability reporting assurance: Creating stakeholder accountability through hyperreality? *Journal of Cleaner Production*, 243, 1-17.

Boiral, O., Saizarbitoria, I. H., ve Brotherton, M. C. (2020). Professionalizing the assurance of sustainability reports: The auditor’s perspective. *Accounting, Auditing ve Accountability Journal*, 33(2), 309-334.

Bozkurt, N. (2018). *Muhasebe denetimi*. İstanbul: Alfa.

Braun, V., ve Clarke, V. (2006). Using thematic analysis in psychology. *Qualitative Research in Psychology*, 3(2), 77-101.

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.

Can, M. (2017). *BDS 701 kilit denetim konularının bağımsız denetçiraporunda bildirilmesi standardı uygulamasına ilişkin denetçi beklentilerinin araştırılması* (Yüksek Lisans Tezi). Gazi niversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Celayir, D. (2020). Kurumsal yönetim açısından sürdürülebilirlik raporlarının güvencesi ve Borsa İstanbul Sürdürülebilirlik Endeksi üzerinde bir inceleme. *Business ve Management Studies: An International Journal*, 8(1), 20-44.

Christensen, B. E., Glover, S. M., Omer, T. C., ve Shelley, M. K. (2016). Understanding audit quality: Insights from audit professionals and investors. *Contemporary Accounting Research*, 33(4), 1648-1684.

Creswell, J. W. (2017). Araştırma deseni: Nicel, nitel ve karma yöntem yaklaşımları (M. Bütün ve S. B. Demir, Çev.). Ankara: Eğiten Kitap.

Creswell, J. W., ve Plano Clark, V. L. (2018). *Designing and conducting mixed methods research*. Thousand Oaks, CA: Sage.

Dede, A. (2015). *Türkiye’de bağımsız denetçilerin bağımsızlık ilkesine uyum sorunu* (Yüksek Lisans Tezi). İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

DeFond, M., ve Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics*, 58(2-3), 275-326.

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 yönetim 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 yansımaya düzeyi: İlaç endüstrisinde kurumsal sürdürülebilirlik raporlarının içerik analizi. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 75, 221-243.

Etçi, F., ve Esmeray, A. (2024). Bağımsız denetçi raporlarında yer alan kilit denetim konularının sektörel büyüklüklere göre incelenmesi: BİST ana metal sanayi örneği. *Denetim ve Güvence Hizmetleri Dergisi*, 4(1), 20-37.

Ercan, C., ve Aba Şenbayram, E. (2019). Borsa İstanbul'da işlem gören şirketlerin 2017-2018 dönemlerine ait denetçi raporlarının kilit denetim konuları açısından incelenmesi. *3rd International Zeugma Conference on Scientific Researches* (173-179).

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). Auditors' search for meaningfulness in sustainability assurance work. *Qualitative Research in Accounting ve Management*, 20(2), 257-277.

Gedik, Y. (2020). Sosyal, ekonomik ve çevresel boyutlarıyla sürdürülebilirlik ve sürdürülebilir kalkınma. *International Journal of Economics, Politics, Humanities ve Social Sciences*, 3(3), 196-215.

Gönen, S. (2024a). Bağımsız denetimde kalite kavramının kalite yönetim sistemi standardı (KYS-1) açısından değerlendirilmesi. İçinde M. Aydın (Ed.), *Sosyal, beşeri ve idari bilimler alanında orijinal araştırma ve derlemeler* (ss. 739-754). Ankara: Platanus Publishing.

Gönen, S., ve Yıldırım, F. (2019). BDS 701 kilit denetim konuları: BİST içerisinde yer alan bankalar ve sigorta şirketlerine yönelik inceleme. *III. International Applied Social Sciences Congress (C-IASOS) Bildiriler Kitabı* (143).

Güngör, N. (2019). Sürdürülebilirlik raporlarında güvence beyanı: OECD ülkelerinde bir araştırma. *5. Uluslararası Sosyal, Beşeri ve Eğitim Bilimleri Kongresi* (24-33).

IAASB (2024). ISSA 5000 General requirements for sustainability assurance. <https://ifacweb.blob.core.windows.net/publicfiles/2024-11/IAASB-InternationalStandard-on-Sustainability-Assurance-ISSA-5000.pdf> (Erişim tarihi 10.05.2025).

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 tarihi 24.01.2025).

Johnson, R. B., ve Onwuegbuzie, A. J. (2004). Mixed methods research: A research paradigm whose time has come. *Educational Researcher*, 33(7), 14-26.

Karahan, M. (2020). Türkiye’de bağımsız denetim ve denetim kültürünün tarihsel gelişim süreci: Karşılaştırmalı bir inceleme. *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi (AKAD)*, 12(22), 245-259.

Karapınar, A., ve Dölen, T. (2020). Bağımsız denetim raporlarında kilit denetim konusu açıklamaları: Türkiye örneği. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 22(4), 763-780.

Keskin, S. (2022). *Bağımsız denetim raporlarında kilit denetim konuları: Bağımsız denetçiler üzerine bir araştırma* (Doktora Tezi). Yıldız Teknik Üniversitesi.

KGK (2023). GDS 3410 sera gazı beyanlarına ilişkin güvence denetimlerinin yayımlanması hakkında duyuru. <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/GDS/gds-3410.pdf> (Erişim tarihi 10.05.2025).

KGK (2024a). Kurumsal sürdürülebilirlik raporlarına yönelik zorunlu güvence denetimlerine ilişkin duyuru.

<https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Surdurulebilirlik/Duyuru/KurumsalSurdurulebilirlikRaporlarınaYonelikZorunluGuvenceDenetimlerineIliskinDuyuru.pdf> (Erişim tarihi 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 tarihi 10.05.2025).

KGK (2024c). Sürdürülebilirlik denetimi yönetmeliği taslağı. <https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Surdurulebilirlik/S%C3%BCrd%C3%BCr%C3%BClebilirlik%20Denetimi%20Y%C3%B6netmeli%C4%9Fi%20Tasla%C4%9F%C4%B1.pdf> (Erişim tarihi 10.05.2025).

Kocamış, T., ve Yıldırım, G. (2019). Bağımsız denetçi raporunda kilit denetim konuları: Olası etkileri. *IBAD Sosyal Bilimler Dergisi*, (Özel Sayı), 634-642.

Kvale, S., ve Brinkmann, S. (2009). *Interviews: Learning the craft of qualitative research interviewing*. Thousand Oaks, CA: Sage.

Li, H., Hay, D., ve Lau, D. (2019). Assessing the impact of the new auditor's report. *Pacific Accounting Review*, 31(1), 110-132.

Luke, D. A., Calhoun, A., Robichaux, C. B., Elliott, M. B., ve Moreland-Russell, S. (2014). The program sustainability assessment tool: A new instrument for public health programs. *Preventing Chronic Disease*, 11, E12.

Martínez-Ferrero, J., García-Sánchez, I. M., ve Ruiz-Barbadillo, E. (2018). The quality of sustainability assurance reports: The expertise and experience of assurance providers as determinant factors. *Journal of Business Ethics*, 150(4), 971-990.

Moroney, R., ve Trotman, K. T. (2016). Differences in auditors' materiality assessments when auditing 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.

Omodero, C. O., ve Aondona, J. I. (2024). Sustainability assurance in the banking sub-sector: The role of internal control and governance mechanisms. *Journal of Accounting and Sustainability*, 6(1), 44-61.

Özçelik, H., ve Öztürk, M. S. (2019). Entegre raporlamada iç denetimin güvence ve danışmanlık rolleri. *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.

Patton, M. Q. (2014). *Qualitative research ve evaluation methods: Integrating theory and practice*. Thousand Oaks, CA: Sage.

Pinto, I., ve Morais, A. I. (2018). What matters in disclosures of key audit matters: Evidence from Europe. *Journal of International Financial Management ve Accounting*, 30(2), 1-18.

Saunders, M., Lewis, P., ve Thornhill, A. (2019). *Research methods for business students* (8. basım). Harlow: Pearson Education.

Sayar, A. R. Z., ve Özdemir, B. (2022). Sürdürülebilirlik raporlamasına yeni bir bakış: Genişletilmiş dış raporlama ve güvencesi. *TİDE Academia Research*, 4, 13-34.

Silverman, D. (2016). *Qualitative research* (4. basım). London: Sage.

Simnett, R., Zhou, S., ve Hoang, H. (2022). The history and future of sustainability assurance. İçinde C. Adams (Ed.), *Handbook of accounting and sustainability* (ss. 1-24). Cheltenham: Edward Elgar.

Sneller, L., Bode, R., ve Klerkx, A. (2017). Do IT matters matter? IT-related key audit matters in Dutch annual reports. *International Journal of Disclosure and Governance*, 14(2), 139-151.

Sapmaz Veral, E. (2022). Yeşil yıkama ile mücadele: Avrupa Birliği'nde yeşil iddiaların doğrulanması girişimi. *Sayıştay Dergisi*, 33(124), 101-109.

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.

Talbot, D., ve Boiral, O. (2023). Integrating recommendations from sustainability performance audits: Moving from words to action. *Public Management Review*, 25(12), 2300-2322.

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.

Tez, B. (2021). Bağımsız denetim standartları kapsamında bağımsız denetim ve iç kontrolün etkileşimi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 89, 113-132.

Türedi, H., ve Celayir, D. (2021). Kilit denetim konularının Uluslararası Denetim Standardı 701 kapsamında incelenmesi. *Sakarya Üniversitesi İşletme Enstitüsü Dergisi*, 3(2), 203-208.

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.

Uyar, S. (2015). Denetim standartlarına göre sınırlı bağımsız denetim (finansal tabloların gözden geçirilmesi). *Mali Çözüm*, 25(130), 15-39.

Uzay, Ş., ve Bayat, S. (2016). 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun bağımsız denetim alanında getirdiği yenilikler ve tartışmalı konular. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 21(5), 1505-1506.

Velte, P., ve Issa, J. (2019). The impact of key audit matter (KAM) disclosure in audit reports on stakeholders' reactions: A literature review. *Problems and Perspectives in Management*, 17(3), 323-341.

Yükçü, S., ve Koçakoğlu, Ö. (2022). Bağımsız denetimde risk değerlendirme sürecine denetim kalite göstergelerinin katkısı. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 24(MODAVICA Özel Sayı), 1-18.



EKLER

Lütfen aşağıdaki ifadeleri 1'den 5'e kadar değerlendiriniz.
(1: Hiç Katılmıyorum – 5: Tamamen Katılıyorum)

1. Denetim ekibinde sürdürülebilirlik güvencesine ilişkin uzman bilgi düzeyi yüksektir.
2. Yapılan denetimler CSRD/GRI gibi uluslararası standartlara dayanmaktadır.
3. Denetim bulguları, sürdürülebilirliğe yönelik uyum süreçlerinde belirgin revizyonlara yol açmaktadır.
4. Denetim süresince sürdürülebilirlik risklerine yönelik spesifik prosedürler uygulanmaktadır.
5. Denetim sonuçları, kurumun sürdürülebilirlik stratejisinde değişime neden olmaktadır.
6. Denetim sonrası izleme mekanizmaları kurum içinde yapılandırılmıştır.
7. Denetim raporları, üst yönetim tarafından uyum politikalarının gözden geçirilmesinde kullanılır.
8. Sürdürülebilirlik uyum çıktıları, kurum içinde sistematik şekilde uygulanmaktadır.

T.C.
İSTANBUL KÜLTÜR ÜNİVERSİTESİ
ETİK KURUL KARAR ÖRNEĞİ

TOPLANTI TARİHİ
30.07.2025

TOPLANTI NO
2025-06

KARAR SAYISI
19

19- Lisansüstü Eğitim Enstitüsü/ İşletme öğrencisi Ahmet Yiğit Özgül'ün yürütücülüğünü yaptığı "Bağımsız Denetimde Sürdürülebilirlik Güvence Denetimi ve Uyum Sürecine Yönelik Bir Araştırma" başlıklı Yüksek Lisans Tez Projesi'nin görüşülmesi,

Karar: Lisansüstü Eğitim Enstitüsü/ İşletme öğrencisi Ahmet Yiğit Özgül'ün yürütücülüğünü yaptığı "Bağımsız Denetimde Sürdürülebilirlik Güvence Denetimi ve Uyum Sürecine Yönelik Bir Araştırma" başlıklı Yüksek Lisans Tez Projesi ile ilgili olarak İstanbul Kültür Üniversitesi Bilimsel Araştırma ve Yayın Etiği Kurulu tarafından yapılan inceleme sonucunda çalışmanın gerçekleştirilmesinde etik ve bilimsel açıdan sakınca bulunmadığına oy birliği ile karar verilmiştir.

Aslı Gibidir

e-imzalıdır
Prof. Dr. Arzu ÖZEN
Etik Kurul Başkanı