

Sürdürülebilirlik Raporlarının Zorunlu Güvence Denetimi: Bağımsız Denetçilerden Görüşler

Mandatory Assurance Audit of Sustainability Reports: Insights from Independent Auditors

Musa ÖZÇELİK  ^a

^aTarsus Üniversitesi, Uygulamalı Bilimler Fakültesi, Finans ve Bankacılık Bölümü, Mersin, Türkiye. musaozcelik@tarsus.edu.tr

MAKALE BİLGİSİ	ÖZET
Anahtar Kelimeler: Sürdürülebilirlik Raporlaması Güvence Denetimi, Denetim Şirketi Denetim Ekibi Danışmanlık Mühendislik Şirketleri	Amaç - Çalışmanın amacı, sürdürülebilirlik raporlarının zorunlu güvence denetimine ilişkin bağımsız denetçilerin genel görüşlerini, hazırlık ve uzmanlık seviyelerini ve bu konudaki önerilerini ortaya koymaktır. Bu doğrultuda, sürdürülebilirlik raporlarının zorunlu güvence denetimi sürecinin geliştirilmesi ve bu uygulamanın beklenen faydayı sağlanmasına katkıda bulunulması hedeflenmektedir. Yöntem - Bu çalışma, yapılandırılmış görüşme yöntemiyle veri toplama sürecini içeren nitel bir araştırma uygulanarak yürütülmüştür. Bu süreçte 11 bağımsız denetçiden veri elde edilmiştir. Araştırma kapsamında elde edilen veriler ayrıntılı olarak tümevarımsal yaklaşım temelli içerik analizi yöntemi ile incelenmiştir. Bulgular - Bulgulara göre bağımsız denetçiler sürdürülebilirlik raporlaması ve güvence denetiminin zorunlu hale getirilmesini ve bu görevin kendilerine verilmesini olumlu karşılamaktadır. Ancak bu konuda hem bağımsız denetçilerin hem de sürecin gelişime açık olduğu görülmektedir. Denetim ekiplerinde sürdürülebilirlikle ilgili uzman kişilere yer verilmesi gerekmektedir. Mevcut durumda bağımsız denetçilerin sürdürülebilirlik raporlaması ve güvence denetimi ile ilgili yeterli bilgi ve tecrübeye sahip olmadığı, bu bilgi ve tecrübe eksikliğinin en kısa sürede giderilmesi gerektiği vurgulanmaktadır. Tartışma - Sürdürülebilirlik raporlaması ve güvence denetimi sürecinin iyileştirilmesi için kısa vadede Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) tarafından akredite eğitimlerin sayısının ve niteliğinin artırılması gerektiği düşünülmektedir. Ancak uzun vadede muhasebe biliminin ve üniversitelerde alanla ilgili bölümlerde müfredatın gözden geçirilmesi gerektiği önerilmektedir.

Gönderilme Tarihi 18 Mart 2025
Revizyon Tarihi 16 Haziran 2025
Kabul Tarihi 22 Haziran 2025

Makale Kategorisi:
Araştırma Makalesi

ARTICLE INFO	ABSTRACT
Keywords: Sustainability Reporting Assurance Auditing, Auditing Firm Audit Team Consulting Engineering Firms	Purpose – The aim of the study is to reveal the general opinions of independent auditors regarding the mandatory assurance audit of sustainability reports, their levels of preparation and expertise, and their recommendations on this subject. In this context, it is aimed to develop the mandatory assurance audit process of sustainability reports and to contribute to the expected benefit of this practice. Design/Methodology/Approach – Qualitative research was applied including data collection process with structured interview, obtained from 11 independent auditors. The data was examined in detail with an inductive approach based content analysis method. Findings - According to the findings, independent auditors consider making sustainability reporting and assurance auditing mandatory as a correct decision and they welcome being given this task. However, it is seen that both independent auditors and the process are open to development in this regard. Sustainability experts should be included in audit teams. It is emphasized that, in the current situation, independent auditors do not have sufficient knowledge and experience regarding sustainability reporting and assurance auditing, and this lack of knowledge and experience should be eliminated as soon as possible. Discussion – In order to improve the sustainability reporting and assurance audit process, in the short run, it is thought that the number and quality of training accredited by the Public Oversight Authority (KGK) should be increased. On the other hand, in the long run, it is suggested that the accounting science and the curriculum of accounting-related and field-related departments in universities should be revised.

Received 18 March 2025
Revised 16 June 2025
Accepted 22 June 2025

Article Classification:
Research Article

Önerilen Atıf/Suggested Citation

Özcelik, M. (2025). Sürdürülebilirlik Raporlarının Zorunlu Güvence Denetimi: Bağımsız Denetçilerden Görüşler, İşletme Araştırmaları Dergisi, 17 (2), 1773-1793.

1. GİRİŞ

Sürdürülebilirlik, günümüzün değişen şartlarında bireyler, topluluklar, şirketler ve devletler gibi geniş bir kesim için önem kazanan bir kavram haline gelmiştir. Özellikle iklim değişikliği, doğal kaynakların tükenmesi, sosyal eşitsizlikler ve ekonomik belirsizlikler gibi küresel sorunların artması sürdürülebilirliğin stratejik bir öncelik olarak ele alınmasını gerekli kılmaktadır. Bu doğrultuda şirketlerin kârlılıklarını artırması ve bazı finansal göstergelerinin olumlu olması yeterli değildir (Sakalsız ve Özçelik, 2024). İşletmeler sadece finansal performanslarını değil çevresel ve sosyal etkilerini de şeffaf bir şekilde raporlamak ve hesap verilebilirliklerini artırmak durumundadır. Finansal raporlar şirketlerin çevresel ve sosyal etkilerini yansıtmadığından sürdürülebilirlik raporları bu etkinin ölçülmesi ve sunulması için etkili bir araç olarak karşımıza çıkmaktadır (Beyazyol ve Ataman, 2023; Akdoğan, 2024: 235; Aksoy Hazır, 2024). Zúñiga-Pérez vd. (2020)'ne göre de sürdürülebilirlik raporlarının sunumu şirketlerin likitidesi üzerinde olumlu bir etkiye sahiptir.

Dünya genelinde büyük şirketler sürdürülebilirlik raporlaması konusunda ilerleme kaydetmektedir. İşletmeler sürdürülebilirlik raporlarında sera gazı emisyonları, diğer çevresel konular, sosyal ve yönetim kategorilerinde bilgiler sunmakta ve her geçen yıl bu dört kategorinin tamamı için bilgi açıklayan şirket oranı artmaktadır (IFAC, AICPA ve CIMA, 2024). Türkiye'de de yıllar itibariyle sürdürülebilirlik raporlaması sayısında artış olmaktadır ve en çok raporlamanın imalat sektöründe faaliyet gösteren şirketler tarafından yapıldığı görülmektedir. Ancak bu raporlarda uygulama rehberlerine uyumun düşük olduğu düşünülmektedir (Ertan, 2018). Sürdürülebilirlik raporlamasının gönüllü bir uygulamadan zorunlu bir uygulamaya dönüşmesi ile daha fazla ilerlemeye ihtiyaç duyulmaktadır (IFAC, AICPA ve CIMA, 2024). Ayrıca raporlamada standardizasyonun sağlanması da karşılaştırılabilir bilgiye ulaşılabilmesi bakımından finansal bilgi kullanıcıları için fayda sağlayabilir (Aksoy Hazır 2024). Bu kapsamda Türkiye'de sürdürülebilirlik raporlaması Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (KGK) tarafından 29 Aralık 2023 tarihinde Resmî Gazetede yayınlanan ve 1 Ocak 2024 tarihinde yürürlüğe giren karar ile belirli şirketler için zorunlu hale getirilmiştir. KGK bu kapsamda Uluslararası Sürdürülebilirlik Standartları Kurulu (ISSB) tarafından yayınlanan IFRS S1 ve IFRS S2 standartlarını Türkçeye çevirerek TSRS 1 "Sürdürülebilirlikle İlgili Finansal Bilgilerin Açıklanmasına İlişkin Genel Hükümler" ve TSRS 2 "İklimle İlgili Açıklamalar" adı altında yayınlamaya karar vermiştir (Resmî Gazete, 2023).

Sürdürülebilirlik raporlaması kadar bu raporların güvenilirliği ve doğruluğu da önemlidir. Bu, şirketlerin itibarı ve paydaşların güvenini etkileyen kritik bir unsurdur (Akdoğan, 2024: 236). Bu noktada, sürdürülebilirlik raporlarının güvence denetimi devreye girmekte ve raporların doğruluğunu, bütünlüğünü ve şeffaflığını sağlamak için etkili bir araç olarak düşünülmektedir. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) sürdürülebilirlik raporları hazırlayan özel sektör şirketlerinin %69'unun sürdürülebilirlik açıklamalarının en azından bir kısmı için güvence sağladığını belirtmektedir (IFAC, 2024). Bircan ve Özcan (2023) ise Borsa İstanbul (BİST)'da yer alan şirketlerin sundukları sürdürülebilirlik raporlarının %60'nın güvence denetiminden geçtiğini belirtmektedir. Görüldüğü gibi Dünya genelinde sunulan sürdürülebilirlik raporlarının önemli bir oranı güvence denetiminden geçmemektedir veya sadece belirli kısımları güvence denetiminden geçmektedir. Ayrıca bu raporların güvence denetimi ile ilgili genel kabul görmüş bir uygulama bulunmamaktadır. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) bu konuda çalışmalar sürdürmektedir ve ISSA 5000 "International Standard on Sustainability Assurance" isimli standardı hazırlamaktadır. Türkiye'de KGK ise bu standartla uyumlu "Uluslararası Sürdürülebilirlik Güvence Denetimi Standardı (SGDS 5000)" standardını yayınlayıp kullanmayı planlamaktadır (Kamu Gözetimi Kurumu [KGK], t.y.b). Standartların ötesinde bir diğer konu ise güvence denetimini kimin yapacağıdır. Dünya'da bu görev uzman kuruluşlar veya bağımsız denetçiler tarafından üstlenilmekte olup Türkiye'de bu sorumluluk KGK tarafından yetkilendirilmiş bağımsız denetçilere verilmiştir (Resmî Gazete, 2023).

Mecut literatür, sürdürülebilirlik raporlarının güvence altına alınmasının bilginin kalitesini, güvenilirliğini ve katma değerini artıracak ifade etse de (Fuhrmann vd., 2017; Chatterji vd., 2016; Del Giudice ve Rigamonti, 2020; Hazaea vd., 2022); güvence denetiminin gerekliliği, güvence sağlayıcıların yeterlilikleri ve henüz gelişim aşamasında olan güvence denetimi süreci sorgulanmaktadır (Boiral vd., 2020). Literatürde bu konudaki çalışmalar daha çok sürdürülebilirlik raporları ve güvence beyanlarının içerik analizi veya teorik incelemelerden oluşmaktadır. Ancak Türkiye'de bu görevi bağımsız denetçilerin yürüteceği düşünüldüğünde bağımsız denetçiler üzerine yapılan çalışmalar yetersizdir. Bu çalışmanın amacı, sürdürülebilirlik raporlarının

zorunlu güvence denetimine ilişkin bağımsız denetçilerin genel görüşlerini, hazırlık ve uzmanlık seviyelerini ve bu konudaki önerilerini ortaya koymaktır. Bu doğrultuda, sürdürülebilirlik raporlarının zorunlu güvence denetimi sürecinin geliştirilmesi ve bu uygulamanın beklenen faydayı sağlanmasına katkıda bulunulması hedeflenmektedir. Bu kapsamda Türkiye’de faaliyet gösteren bağımsız denetçiler ile yarı yapılandırılmış görüşmeler gerçekleştirilerek veri toplanmış ve denetçilerin görüşleri içerik analizine tabi tutulmuştur.

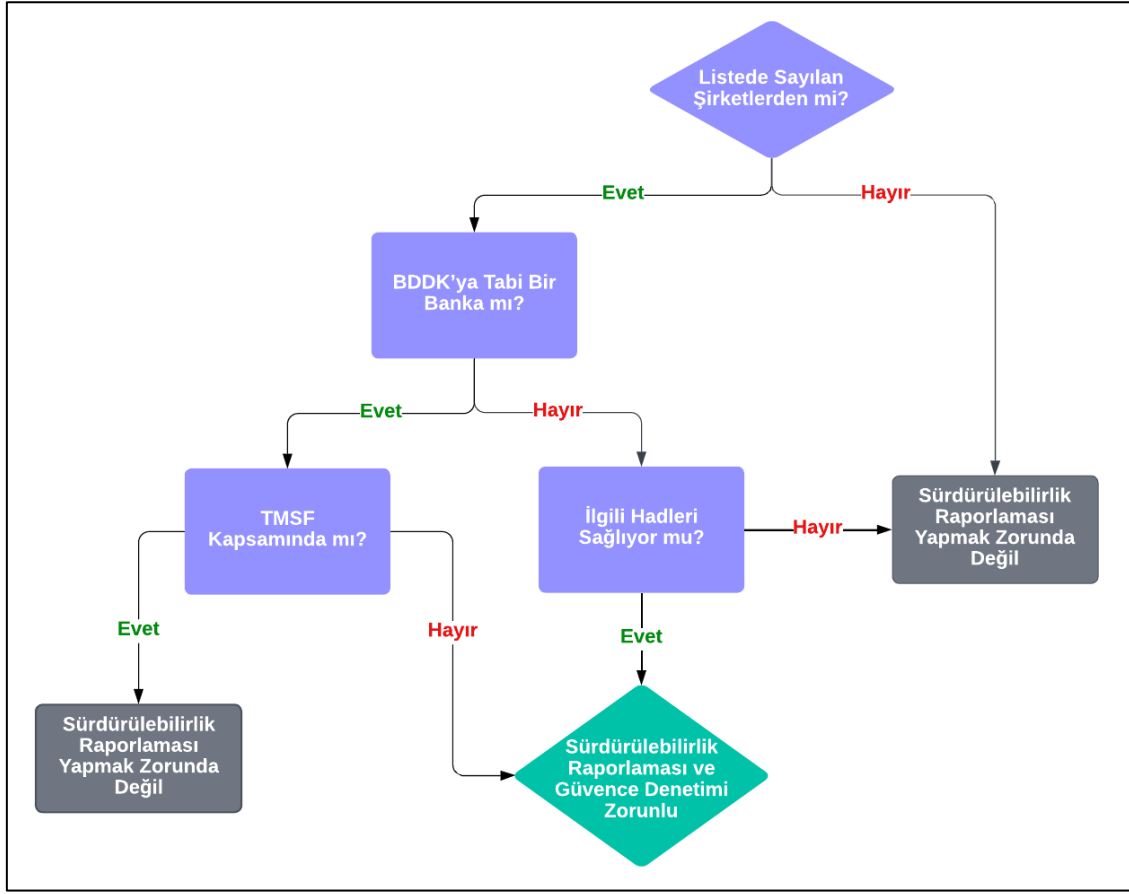
Çalışmanın sonraki bölümlerinde, öncelikle Türkiye’de sürdürülebilirlik raporlarının güvence denetimine ilişkin KGK tarafından belirlenen mevcut uygulamaya yer verilmiş ve güvence denetimini gerçekleştiren kuruluşlara dair farklı ülkelerden örnekler sunulmuştur. Ardından sürdürülebilirlik raporlarının güvence denetimi ile ilgili mevcut literatüre yer verilmiştir. Yöntem bölümünde ise araştırmanın modeli ve soruları, evren ve örneklem, veri toplama aracı ve verilerin analizi detaylı bir şekilde ele alınmıştır. Son olarak bulgular bölümü altında içerik analizi sonucunda elde edilen veriler sunulmuştur. Sonuç bölümünde ise bulgular genel olarak yorumlanmış, literatürle ilişkilendirilerek tartışılmış, çalışmanın kısıtlarından bahsedilmiş ve gelecek çalışmalar için önerilerde bulunulmuştur.

1.1. Sürdürülebilirlik Raporlarının Güvence Denetimi

Sürdürülebilirlik raporlaması ve güvence denetimi zorunluluğu KGK tarafından iki koşula bağlanmıştır. Bu koşullardan ilki KGK (t.y.a; 2024, 18 Aralık) tarafından belirlenen listede yer alan şirket türlerinden biri olmaktır. Bu şirket türleri aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- BİST Yakın İzleme Pazarı ve Girişim Sermayesi Pazarı’nda işlem görenler hariç BİST’de işlem gören şirketler,
- Bankacılık Kanununa göre Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun (BDDK) düzenleme ve denetimine tabi şirketler (bankalar, derecelendirme kuruluşları, finansal holding şirketleri, finansal kiralama şirketleri, faktoring şirketleri, finansman şirketleri, varlık yönetim şirketleri, finansal holding şirketlerinde ve bankalarda nitelikli paya sahip olan şirketler, tasarruf finansman şirketleri),
- Sermaye Piyasası Kurulunun (SPK) düzenleme ve denetimine tabi şirketler (yatırım kuruluşları, kolektif yatırım kuruluşları, portföy yönetim şirketleri, ipotek finansmanı kuruluşları, merkezi takas kuruluşları, merkezî saklama kuruluşları, veri depolama kuruluşları),
- Sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri,
- Borsa İstanbul’da faaliyet göstermesine izin verilen şirketler (yetkili müesseseler, kıymetli madenler aracı kurumları, kıymetli maden üretimi veya ticaretiyle iştigal eden şirketler).

Bir şirketin yukarıdaki listede yer alan şirket türlerinden biri olması zorunlu sürdürülebilirlik raporlaması ve güvence denetimi kapsamına girmesi için tek başına yeterli değildir. Zorunluluk için ikinci koşul şirketlerin belirlenen eşik değerlerden en az ikisini peş peşe iki raporlama döneminde aşması gerekmektedir. Bu eşik değerler 2024 yılı için aktif toplamı 500 Milyon TL, yıllık net satış hasılatı 1 Milyar TL, çalışan sayısı 250 kişi ve banka ile banka dışı mali kuruluşlar için şube sayısının birden fazla olması olarak belirlenmiştir (KGK, t.y.b; KGK, 2024, 18 Aralık). Şekil 1’de zorunlu sürdürülebilirlik raporlaması ve güvence denetimi karar ağacı gösterilmiştir.



Şekil 1. Zorunlu Sürdürülebilirlik Raporlaması ve Güvence Denetimi Karar Ağacı

Kaynak: (KGK, t.y.b).

Şekil 1’de ifade edilen şirketler için sürdürülebilirlik raporlaması zorunluluğu 2024 faaliyet dönemine ilişkin raporların 2025 yılında hazırlanması ile başlayacaktır. Bu raporların güvence denetimi de zorunlu olacaktır (KGK, t.y.b).

Sürdürülebilirlik raporlarında şekil olarak KGK tarafından öngörülen bir format bulunmamaktadır. Sürdürülebilirlik raporlaması ile ilgili KGK tarafından yayınlanan iki adet standart bulunmaktadır. Bu standartlar “International Financial Reporting Standards Foundation” bünyesinde kurulan ISSB tarafından hazırlanan raporlama standartlarının bire bir Türkçe tercümesidir. Tercüme edilen standartlar TSRS 1 ve TSRS 2 standartlarıdır. Standartlara göre raporlar; “yönetişim”, “strateji”, “risk yönetimi” ve “metrikler ve hedefler” olmak üzere dört bölümden oluşmaktadır. Hazırlanan raporlar sürdürülebilirlik raporu, faaliyet raporu, entegre rapor ve strateji raporu gibi raporların içerisinde ya da ayrı olarak sunulabilmektedir (KGK, t.y.c.).

TSRS 1 standardının amacı, şirketlerin sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatlarına ilişkin bilgileri açıklamasını zorunlu kılarak, finansal bilgi kullanıcılarına faydalı olacak bilgiler sunmaktır. TSRS 2 standardının amacı ise şirketlerin, risk ve fırsatlara ilişkin bilgileri finansal bilgi kullanıcılarına açıklamasını sağlamaktır (KGK, t.y.c.).

Sürdürülebilirlik raporlarının güvence denetiminde hali hazırda “Tarihî Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri (GDS 3000)” ve “Sera Gazı Beyanlarına İlişkin Güvence Denetimleri (GDS 3410)” standartları kullanılmaktadır. Ancak (ISSA) 5000 ile uyumlu SGDS 5000’in yayımlanması ve yürürlüğe girmesi ile birlikte sürdürülebilirlik güvence denetiminde SGDS 5000 kullanılacaktır (KGK, t.y.b).

(ISSA) 5000/SGDS 5000 sürdürülebilirlik güvence denetiminin tüm unsurları için gereklilikleri ve uygulama materyalini içeren genel bir standarttır. Bu sebeple denetçinin güvence denetimini gerçekleştirirken ISAE 3000 (Revize)/GDS 3000’i uygulaması gerekmemektedir (International Auditing and Assurance Standards Board [IAASB], 2024: m.11). Risk temelli bir yaklaşım benimseyen (ISSA) 5000/SGDS 5000, sürdürülebilirlik raporlarının denetiminde yüksek kaliteyi sağlamak ve güveni artırmak amacıyla oluşturulmuştur. Bu standart

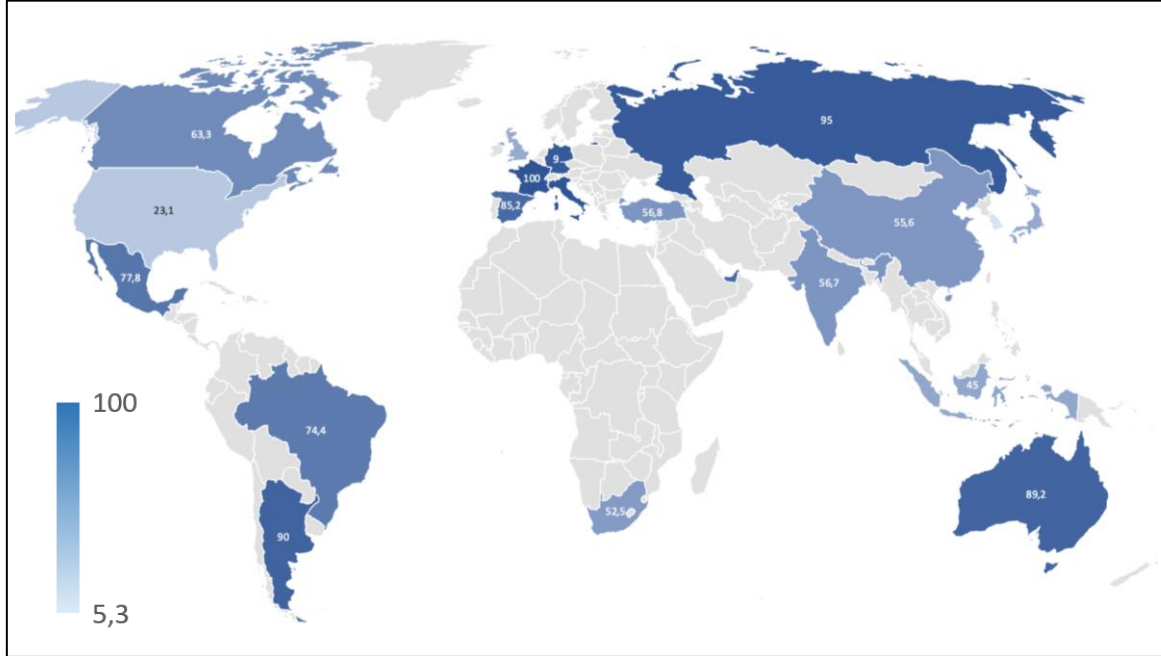
çevresel, sosyal ve yönetim konuları gibi sürdürülebilirlik güvence denetiminin tüm unsurlarına ilişkin gereklilikleri ve uygulama materyallerini içeren küresel bir çerçeve sunmaktadır. (ISSA) 5000/SGDS 5000, etik ilkeler ve bağımsızlık gereklilikleri çerçevesinde uygulanmakta olup, profesyonel şüphecilik ve mesleki yargının sürekli kullanımını teşvik etmektedir. Standart hem sınırlı hem de makul güvence teminatları için geçerlidir ve küçük ya da büyük tüm kuruluşların sürdürülebilirlik raporları için uygulanabilir (IAASB, 2024).

(ISSA) 5000/SGDS 5000'e göre güvence denetimini bağımsız denetçiler ya da bu alanda uzmanlaşmış uygulayıcılar gerçekleştirebilir. Görev lideri olarak atanan kişi bir ortak veya şirketteki başka bir kıdemli personel (örneğin, bir direktör veya müdür) olabilir. Kimin görev lideri olacağı, şirketin sorumlulukları nasıl atadığına ve yasa, yönetmelik veya mesleki gerekliliklerin kimin görev için sorumluluk almasına izin verdiğine bağlıdır (IAASB, 2024: A23). Denetim ekibi üyelerinin ise hem sürdürülebilirlik konularında teknik yeterliliğe hem de güvence denetimi yöntem ve tekniklerinde yetkinliğe sahip olması gerekmektedir. Gerektiğinde sürdürülebilirlik konusunda uzman kişiler de sürece dahil edilebilir (IAASB, 2024: A28-A29). Uygulayıcılar bir denetim şirketine bağlı olmalıdır. Denetim şirketleri "Uluslararası Kalite Yönetimi Standardı (ISQM) 1, Finansal Tabloların veya Diğer Güvence veya İlgili Hizmet Taahhütlerinin Denetimlerini veya İncelemelerini Gerçekleştiren Firmalar İçin Kalite Yönetimi" gerekliliklerine uymak zorundadır (IAASB, 2024: A8-A11).

ISSA 5000, 15 Aralık 2026 tarihinden itibaren hazırlanan sürdürülebilirlik raporlarının güvence denetimi için kullanılacaktır (IAASB, 2024).

1.2. Dünyada ve Türkiye'de Güvence Denetimini Gerçekleştiren Kuruluşlar

IFAC (2024) tarafından yayınlanan rapora göre 2022 yılı itibariyle sürdürülebilirlik raporlarının %58'inin güvence denetimi bağımsız denetim şirketleri tarafından yapılmaktadır. Bu oran 2019'da %63 iken yıllar itibariyle düşüş eğilimindedir. IFAC, AICPA ve CIMA (2024) tarafından yapılan başka bir araştırmada ise sürdürülebilirlik raporları için güvence denetiminde bağımsız denetim şirketlerini tercih eden şirketlerin %73'ü mali tablolarının bağımsız denetimini yapan denetim şirketlerini tercih etmişlerdir. Şekil 2 ülkelere göre sürdürülebilirlik raporlarının güvence denetiminde denetim şirketlerinin tercih oranını göstermektedir.



Şekil 2. Sürdürülebilirlik Raporlarının Güvence Denetiminde Denetim Şirketlerinin Tercih Oranı

Kaynak: (IFAC, 2024)

Şekil 2 incelendiğinde Avrupa Birliği bölgesinin diğer bölgelere kıyasla sürdürülebilirlik raporlarının güvence denetiminde denetim şirketlerini kullanma oranı daha yüksektir. Güvence denetiminde denetim şirketlerini kullanma oranı %58 olan dünya ortalamasının altında kalan ülkeler ise ABD, Güney Afrika, Birleşik Krallık, Çin, Endonezya, Japonya, Türkiye, Hindistan ve Güney Kore'dir.

ISSA 5000 (A8-A11)'de belirtildiği üzere ve Dünyada ki uygulamalara göre sürdürülebilirlik raporlarının güvence denetimini bağımsız denetçiler ya da bu alanda uzmanlaşmış uygulayıcılar (Danışmanlık/Mühendislik Şirketleri) yapabilmektedir (IAASB, 2024). Ancak Türkiye’de, KGK tarafından 29 Aralık 2023 tarihinde Resmî Gazetede yayınlanan ve 1 Ocak 2024 tarihinde yürürlüğe giren karar ile birlikte sürdürülebilirlik raporlarının güvence denetimi yetkili bağımsız denetçilere verilmiştir (Resmî Gazete, 2023). Denetim şirketlerinde ve denetim ekiplerinde görev alacak denetçilerin, denetlenecek olan şirketin bağımsız denetimini yapabilmek için gerekli olan yetkinliklere de sahip olması zorunludur. Bu yetkilendirme KGK tarafından verilmektedir (KGK, 2025, 17 Ocak: Madde 11).

Denetim şirketlerinin sürdürülebilirlik raporlarının güvence denetimi alanında yetkilendirilmesi için (KGK, 2025, 17 Ocak: Madde 12):

- Resmi sicile kayıtlı faal bağımsız denetim şirketi olması,
- En az iki sorumlu denetçisinin bulunması (sorumlu denetçi olması ve en az üç yıl sürdürülebilirlik alanında fiilen denetimlerde bulunması gerekmektedir),
- Sürdürülebilirlik denetim rehberi oluşturmuş olması,
- Denetim ekibinin asgari olarak belirlenen nitelik ve genişlikte olması şarttır.

Sürdürülebilirlik raporlarının güvence denetimi yeterli sayı ve nitelikte denetçiden oluşan denetim ekibi tarafından yapılmaktadır. Denetim ekibi KGK düzenlemeleri ve denetlenen şirketin özelliklerine uygun olarak oluşturulmaktadır. Ekip, biri sorumlu denetçi olmak üzere en az üç denetçiden oluşmaktadır. Denetim ekibine yetkisi olmayan kişiler denetçi olmaksızın dahil edilebilir ancak karar verme yetkileri yoktur ve asgari denetçi sayısına dahil edilmezler. Denetim sorumlu denetçinin gözetiminden gerçekleştirilmektedir (KGK, 2025, 17 Ocak: Madde 18).

Sürdürülebilirlik denetçisi olarak yetkilendirilmek isteyenler ise (KGK, 2025, 17 Ocak: Madde 13):

- Resmi sicile kayıtlı faal bağımsız denetçi olması,
- Sürdürülebilirlik denetçiliği sınavında başarılı olması,
- Uygulamalı mesleki eğitimi tamamlamış olması şarttır.

Bu şartları taşıyan bağımsız denetçiler KGK’ya başvuruda bulunarak “Sürdürülebilirlik Denetçisi Belgesi” alabilirler. KGK yukarıda belirtilen şartlara ek olarak ilave şartlar belirleyebilir. Şartlar içerisinde yer alan uygulamalı mesleki eğitim ise sekiz ay sürmektedir. Uygulamalı mesleki eğitim, sürdürülebilirlik denetimi faaliyetinde bulunan denetim şirketlerinin bu alana ilişkin denetim ekiplerinde denetçi yardımcısı olarak görev almak suretiyle gerçekleştirilmektedir (KGK, 2025, 17 Ocak: Madde 13).

Sürdürülebilirlik denetçiliği sınavı, sürdürülebilirlik kavramının temellerinden başlayarak düzenlemeler, raporlama standartları ve performans ölçümü gibi konuları kapsamaktadır. Ayrıca Türkiye Yeşil Mutabakat Eylem Planı, emisyon kontrolü, “çevre, sosyal ve yönetim (ESG) açısından sürdürülebilirlik, sürdürülebilir finansman ve güvence denetim standartları da sınav kapsamındadır (KGK, t.y.b).

2. LİTERATÜR

Bu bölümde sürdürülebilirlik raporlaması ve güvence denetimi ile ilgili literatürde yer alan akademik çalışmalara yer verilmiştir. Tablo 1’de ilgili çalışmaların yöntem, amaç ve bulguları özetlenerek sunulmuştur.

Tablo 1. Sürdürülebilirlik Raporlaması ve Denetimi ile İlgili Literatür Özeti

Atıf	Yöntem	Amaç	Bulgular
Manetti ve Becatti (2009)	İçerik Analizi	Bu çalışmada, çeşitli ülkelerde yayınlanan sürdürülebilirlik raporlarının ampirik analizi yapılarak bu raporların uluslararası standartlara uyumu araştırılmaktadır.	Çalışmada, sürdürülebilirlik raporlarının içerik ve biçim açısından standartlaştırılması gerektiği vurgulanmıştır. Ayrıca denetim ekiplerinin muhasebe ve denetim dışındaki uzmanları da içerecek şekilde çok disiplinli bir yapıya kavuşturulması ve denetim raporlarında güvence seviyesinin net bir şekilde açıklanması gerekliliği üzerinde durulmuştur.
Yükçü ve Kaplanoğlu (2016)	Derleme	Bu çalışmada, sürdürülebilirlik raporlarının ilke ve göstergeleri belirtilerek bu raporların sürdürülebilir kalkınma için önemi açıklanmaktadır.	Çalışmanın bulgularına göre sürdürülebilirlik raporlamasının gönüllülük esasına dayalı olması raporlama yapan şirket sayısını sınırlı tutmaktadır. Bu da raporlamanın zorunlu hale getirilmesinin şeffaflığı artırabileceğini gösterebilir. Raporlama sürecinde muhasebe ve diğer uzmanlık alanlarının iş birliği önemli bir unsur olarak değerlendirilmektedir. Ayrıca sürdürülebilirlik raporlarının denetimi gelişime açık bir alandır. Veri setinde yer alan şirketlerin güvence denetimlerinin genellikle muhasebe şirketleri tarafından yapıldığı ancak az da olsa mühendislik şirketleri tarafından da güvence sağlandığı da gözlemlenmiştir.
Solak vd. (2017)	Anket	Bu çalışmada, Malatya ve Aydın illerinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının entegre raporlar hakkındaki farkındalıkları ölçülmektedir.	Çalışmanın bulgularına göre muhasebe meslek mensuplarının entegre rapor hakkındaki bilgileri yetersiz düzeyde olduğu görülmüştür.
Özerhan ve Sultanoğlu (2018)	Doküman İncelemesi	Bu çalışmada, BIST Sürdürülebilirlik Endeksi'nde yer alan şirketlerin sürdürülebilirlik raporları, çevresel bilgilerin türü ve düzeyi bakımından incelenerek bu raporlar üzerinde güvence denetimi yapıp yapılmadığı tespit edilmektedir.	Çalışmanın bulgularına göre sürdürülebilirlik raporlarında standardizasyonun olmaması tutarlılığı ve karşılaştırılabilirliği engellemektedir. Ayrıca veri setinde yer alan iki şirketin güvence denetimi yaptırdığı ve güvence denetimi seviyesinin çok düşük olduğu görülmüştür. Raporlamada standardizasyon ve güvence denetimi ile çevresel bilgilerin paydaşlara tutarlı, karşılaştırılabilir ve şeffaf olarak sunulması sağlanabilir.
Sultankhanova vd. (2019)	İçerik Analizi	Bu çalışmada, Türkiye'de sürdürülebilirlik raporlarına verilen güvence beyanları denetimi gerçekleştiren denetim şirketleri ve uzman	Çalışmanın bulgularına göre güvence denetiminin uzman şirketler tarafından sağlanması durumunda, yalnızca çevresel bilgilerin güvence altına alındığı görülmüştür. Öte yandan, denetim şirketleri tarafından gerçekleştirilen

		şirketler özelinde incelenmektedir.	güvence denetiminde sürdürülebilirlik raporlarında yer alan ekonomik, çevresel ve sosyal bilgilerin bir bütün olarak güvence altına alındığı tespit edilmiştir.
Atabay (2019)	Frekans Analizi	Bu çalışmada, Türkiye’de sürdürülebilirlik raporlarının hangi oranda güvence denetimine tabi tutulduğu ve şirketlerin bu konuda ki farkındalıkları araştırılmaktadır.	Çalışmanın bulgularına göre veri setinde yer alan şirketlerin %15’inin güvence denetimine tabi tutulduğu tespit edilmiştir. Denetçiler güvence denetimlerinde GDS 3000 Standardını kullanmaktadır.
Boiral ve diğerleri (2019)	İçerik Analizi	Bu çalışmada, enerji ve madencilik sektörlerinde sürdürülebilirlik raporlarının sınırlılıklarına, kalitesine ve iyileştirilmesine yönelik önerilere ilişkin güvence sağlayıcıların görüşleri analiz edilmektedir.	Çalışmanın bulgularına göre güvence sağlayıcılar raporlama yapan şirketlerin baskıları ile bağımsızlıklarını koruma arasında bir denge kurmaya çalışmaktadır. Ayrıca güvence denetimlerinde kullanılan kriterlerin yetersiz kaldığı görülmektedir. Güvence sağlayıcılar, paydaş katılımının artırılması, bilgiye erişim ve bilginin güvenilirliğinin iyileştirilmesi ve hedeflerin daha net olması gerektiğini vurgulamaktadır.
Celayir (2020)	İçerik Analizi	Bu çalışmada, 2018-2019 yıllarında BİST Sürdürülebilirlik Endeksinde yer alan şirketlerin sürdürülebilirlik raporları önemlilik değerlendirme süreçleri kapsamında incelenmektedir.	Çalışmanın bulgularına göre endekste yer alan 50 şirketin sürdürülebilirlik raporu yayınladığı ancak sadece 13’ünün güvence denetiminden geçtiği tespit edilmiştir.
Yeşilçelebi, G. (2020).	İçerik Analizi	Bu çalışmada, sürdürülebilirlik raporlarının güvence denetimini yürüten denetim şirketlerinin kendi sürdürülebilirliklerine ne kadar önem verdikleri araştırılmaktadır.	Çalışmanın bulgularına göre Türkiye’de faaliyet gösteren 334 bağımsız denetim şirketinin ikisi kendi sürdürülebilirlik raporunu yayınlamıştır. Toplam rapor sayısı ise beş olarak tespit edilmiştir. Ayrıca bu sürdürülebilirlik raporları için herhangi bir güvence verilmediği görülmektedir. Türkiye’de denetim şirketlerinin sürdürülebilirliğe yeterli ilgiyi göstermediği ifade edilmiştir.
Del Giudice ve Rigamonti (2020)	Panel Veri Analizi	Bu çalışmada, sürdürülebilirlik raporları güvence denetiminden geçen şirketlerin daha yüksek çevresel, sosyal ve yönetim (ESG) puanı sergileyip sergilemediği araştırılmaktadır.	Çalışmanın bulgularına göre derecelendirme kuruluşlarının şirketlerin sürdürülebilirliği hakkında doğru yorumlar sağladığı ifade edilmektedir. Sürdürülebilirlik raporlarının güvence denetiminin şirketlerin ESG puanlarının güvenilirliğine katkı sağlayacağı tespit edilmiştir.

Boiral vd. (2020)	Yarı Yapılandırılmış Görüşme	Bu çalışmada, sürdürülebilirlik raporlarına güvence sağlayıcılarının profesyonelliği ve profesyonelleşmesi; bu faaliyette yer alan denetçilerin deneyimlerine ve algılarına dayalı olarak incelenmektedir.	Çalışmanın bulgularına göre, sürdürülebilirlik raporlarının güvence denetiminin muhasebe ve danışmanlık şirketleri arasında bölünmüş olduğu ve her bir tarafın diğerinin profesyonelliğini sorguladığı vurgulanmaktadır. Bu alanda mevcut standartların, doğrulama sürecinin kalitesini artırmaya yönelik etkili kılavuzlardan ziyade, güvence sürecinin güvenilirliğini artırmaya yönelik meşrulaştırıcı araçlar olarak kullanılma eğiliminde olduğu görülmektedir. Ayrıca güvence denetiminin sağlıklı bir şekilde yürütülmesi için gereken karmaşık ve çok yönlü beceriler ve bu alana yönelik eğitim programlarının yetersizliği, güvence sağlayıcıların profesyonelleşmesini engelleyen önemli bir faktör olarak öne çıkmaktadır.
Karcioğlu ve Öztürk (2021)	İçerik Analizi	Bu çalışmada, BİST Sürdürülebilirlik Endeksi'nde yer alan şirketlerin sürdürülebilirlik raporlarında en çok hangi kelimelerin yer aldığı ve sürdürülebilirlik raporlarının en fazla hangi sektörde yayınlandığı araştırılmaktadır.	Çalışmanın bulgularına göre, "imalat/metal eşya makine elektrikli cihazlar ve ulaşım araçları" sektörü en fazla sürdürülebilirlik raporu yayınlayan sektördür. Çevre, iklim, istihdam, sera gazı kelimeleri sürdürülebilirlik raporlarında en çok adı geçen kelimeler olarak görülmektedir.
Arzova ve Şahin (2021)	İçerik Analizi	Bu çalışmada, Türkiye'de faaliyet gösteren kamu ve özel sektör şirketlerinin 2015-2020 yıllarında sundukları entegre raporlar için verilen güvence beyanları incelenmektedir.	Çalışmanın bulgularına göre, güvence hizmetleri, hizmeti sunan şirketin türüne göre farklılık göstermektedir. Bağımsız denetim şirketleri genellikle ekonomik, sosyal ve çevresel bilgilere sınırlı güvence sunarken, çevre konusunda makul güvenceyi alanında uzman şirketler sağlamaktadır. Bu raporlarda güvence denetimi bağımsız denetçiler için önemli bir potansiyele sahiptir. Bağımsız denetim şirketleri finansal olmayan bilgilerin denetiminde makul güvence sunacak yetkinliğe erişmelidir. Çalışmada incelenen entegre raporların %32'si güvence denetiminden geçmiş olup bu hizmetlerin %80'i bağımsız denetim şirketleri tarafından sağlanmıştır. Son olarak entegre raporlar için yasal düzenlemelerin yapılması ve standartların belirlenmesi gerekliliği vurgulanmıştır.

Sultankhanova ve Yanık (2021a)	Anket	Bu çalışmada, sürdürülebilirlik raporlarında tarafların (akademisyen, lisansüstü öğrenciler ve muhasebe meslek mensupları) sosyal, çevresel ve ekonomik bilgilere verdiği öncelik ve bu bilgilerin güvence denetiminden geçme gerekliliği konusunda görüşleri araştırılmaktadır.	Çalışmanın bulgularına göre, katılımcıların önemli bir kısmı sürdürülebilirlik raporlarının güvence denetiminden geçmesi gerektiğini ve denetimde makul güvence sağlaması gerektiğini ifade etmiştir. Katılımcılardan akademisyenler sosyal bilgilere, muhasebe meslek mensupları çevresel bilgilere, lisansüstü öğrenciler ise ekonomik bilgilere önem vermektedir.
Sultankhanova ve Yanık (2021b)	Anket	Bu çalışmada, sürdürülebilirlik raporlarının bilgi kullanıcılarına faydası ve sürdürülebilirlik raporlarının güvence denetimi konularında ilgililerin görüşlerini ortaya koymak amaçlanmaktadır.	Çalışmanın bulgularına göre, katılımcıların sürdürülebilirlik raporlarının güvence denetiminin %66'sı bağımsız denetçiler, %57'si ise uzman kişiler tarafından yapılması gerektiğini ifade etmiştir. Katılımcılar ayrıca sürdürülebilirlik raporlarının karar alıcılara fayda sağladığını ve bu raporların denetimden geçmesi gerektiğini düşünmektedir.
Alsahali ve Malagueño (2022)	İçerik Analizi	Bu çalışmada, sürdürülebilirlik raporlarının küresel güvence uygulamalarındaki eğilimleri incelenmektedir.	Çalışmanın bulgularına göre, güvence denetimindeki artışın sürdürülebilirlik raporlamasındaki artışın gerisinde kaldığını göstermektedir. Şirketler arasında güvence şirketini değiştirmenin yaygın bir uygulama olduğu ortaya koyulmuştur. Genel olarak bağımsız denetçilerin pazara hâkim olduğu, ancak mühendislik şirketlerinin sürdürülebilirlik raporlarının güvence denetiminde pazardaki paylarını hızla artırdığı, danışmanlık şirketlerinin payının ise azaldığı tespit edilmiştir. Ancak danışmanlık şirketlerine geçiş, muhasebe şirketlerine geçişten daha yüksektir.
Temiz vd. (2022)	Regresyon Analizi	Bu çalışmada, Borsa İstanbul'da işlem göre şirketlerin sürdürülebilirlik raporu yayınlama ve bu raporlara güvence hizmeti alma kararlarında etkili olan unsurlar araştırılmaktadır.	Çalışmanın bulgularına göre, borçluluk oranı, şirket büyüklüğü, yönetim kurulu kadın üye oranı, kârlılık ve sürdürülebilirlik performansı şirketlerin sürdürülebilirlik raporu yayınlama ve bu raporlara güvence hizmeti alma olasılıklarını artırmaktadır.
Hazaea vd. (2022)	Sistemik Analiz	Bu çalışmada, sürdürülebilirlik raporlarının güvence denetimi ile ilgili literatürü incelemek ve sürdürülebilirlik raporlarının güvenilirliğini	Çalışmanın bulgularına göre, sürdürülebilirlik raporlarının denetimi, yalnızca şirketlerin itibarını artırmakla kalmayıp, aynı zamanda planlama, izleme ve hesap verilebilirlik süreçlerine de değer katmaktadır. Çalışmada ayrıca paydaşların denetim sürecine dahil

		ve kurumsal itibarı artırmak için güvencenin rolünü araştırılmak amaçlanmaktadır.	edilmesi ve mevcut sürdürülebilirlik güvence standartlarının revize edilmesi gerektiği vurgulanmıştır.
Koçyiğit, Baskan ve Temelli (2023)	İçerik Analizi	Bu çalışmada, şirketlerin hazırladıkları sürdürülebilirlik raporlarının “Sürdürülebilirlik İlkeleri Uyum Çerçevesi” ne uyum dereceleri tespit edilmektedir.	Çalışmanın bulgularına göre, sürdürülebilirlik indeksinde yer alan şirketlerin “Sürdürülebilirlik İlkeleri Uyum Çerçevesi” ne uyumun sağlandığı ve sürecin net olarak açıklandığı, diğer şirketlerde ise uyumun sağlanmadığı ve sürecin net olarak açıklanmadığı tespit edilmiştir.
Rezaee vd. (2023)	Regresyon Analizi	Bu çalışmada, sürdürülebilir kalkınma hedefleri ile şirketlerin sürdürülebilirlik raporlaması yayınlama ve güvence hizmeti alma eğilimi arasındaki ilişki incelenmektedir.	Çalışmanın bulgularına göre, sürdürülebilir kalınma hedeflerini benimseyen şirketlerin sürdürülebilirlik raporlaması yayınlama ve bu raporları güvence denetiminden geçirme olasılıkları artmaktadır.
Yalçın vd. (2024)	Anket-Görüşme	Bu çalışmada, işletme yüksek lisans programı öğrencilerinin sürdürülebilirlikle ilgili bilgi ve farkındalıkları ölçülmektedir.	Çalışmanın bulgularına göre, işletme yüksek lisans programı öğrencilerinin sürdürülebilirlikle ilgili bilgi düzeylerinin düşük olduğu görülmüştür. Ancak sürdürülebilirlik konusunda farkındalıklarının olduğu ve sürdürülebilirlik raporlaması için olumlu tutum sergiledikleri tespit edilmiştir.
Korga ve Aslanoğlu (2024)	Geliştirilmiş Entropi Yöntemi	Bu çalışmada, BİST Sürdürülebilirlik Endeksi’nde yer alan şirketler tarafından hazırlanan sürdürülebilirlik raporlarının çevresel, sosyal ve ekonomik boyutlarının önem düzeyleri belirlenmektedir.	Çalışmanın bulgularına göre, sosyal boyut sürdürülebilirlik raporları için en önemli boyut olarak belirlenmiştir. Bu boyutu sırasıyla ekonomik ve çevresel boyut izlemektedir.
Özçelik vd. (2025)	Yapılandırılmış Görüşme-Aralık Değerli Pisagor Bulanık AHP	Bu çalışmada, kamu kuruluşlarında sürdürülebilirlik raporlamasının çevresel, ekonomik ve sosyal boyutlarının iç denetçiler açısından önemi, raporlama ve denetim süreçlerindeki zorluklar, dijital araçların gerekliliği ve güvence denetimi konuları araştırılmaktadır.	Çalışmanın bulgularına göre, iç denetçiler açısından kamu sektöründe sürdürülebilirlik raporlaması sırasıyla çevresel, ekonomik ve sosyal amaçlar açısından önemlidir. Alt kriterler arasında “doğal kaynakların sürdürülebilir kullanımı” ve “fon kaynaklarına erişim ve finansal sürdürülebilirlik” en önemli kriterler olarak belirlenmiştir. Raporlama sürecindeki en büyük zorluklar arasında iş yükü ve kalifiye personel eksikliği yer almaktadır. Bu zorlukların eğitim, denetim ve teknolojik araç desteğiyle

			hafifletilebileceği belirtilmiştir. Ayrıca kamu sektöründe sürdürülebilirlik raporlarının güvence denetiminin Sayıştay, iç denetçiler, bağımsız denetçiler ve uluslararası uzman kuruluşlar tarafından yapılabileceği ifade edilmiştir.
--	--	--	---

Tablo 1 incelendiğinde sürdürülebilirlik raporlaması ve güvence denetimi ile ilgili birçok çalışma yapıldığı görülmektedir. İlgili literatür sürdürülebilirlik raporlaması ve güvence denetimi ile ilgili nitel ve nicel çalışmaları içermektedir. Bulgulara bakıldığında sürdürülebilirlik raporlamasını ve güvence denetimini kimin yapacağı ile süreçte karşılaşılabilecek zorluklar konusunda bir fikir birliği sağlanamadığı görülmüştür.

3. YÖNTEM

Bu bölümde; araştırmanın modeli ve soruları, evren ve örneklem, veri toplama aracı ve verilerin analizi hakkında ayrıntılı bilgi sunulmuştur.

Bu çalışma için Tarsus Üniversitesi Sosyal ve Beşeri Bilimler Araştırmaları Etik Kurulu'ndan 27/02/2025 tarih ve 2025/21 sayılı karar ile etik kurul izni alınmıştır.

3.1. Araştırmanın Modeli ve Soruları

Bu çalışma, yapılandırılmış görüşme yöntemiyle veri toplama sürecini içeren nitel bir araştırma uygulanarak yürütülmüştür. Araştırma kapsamında elde edilen veriler ayrıntılı olarak tümevarımsal yaklaşım temelli içerik analizi yöntemi ile incelenmiştir.

Çalışma kapsamında yanıt aranacak araştırma soruları araştırmanın amacı ve literatürde yer alan çalışmaların bulguları kapsamında oluşturulmuştur. Araştırma soruları aşağıdaki gibidir:

Araştırma Sorusu 1: Sürdürülebilirlik raporlarının zorunlu güvence denetimi bağımsız denetçiler tarafından nasıl karşılanmaktadır?

Araştırma Sorusu 2: Sürdürülebilirlik raporlarının güvence denetiminde bağımsız denetçiler ve denetim ekibinin hazırlık ve uzmanlık seviyesi ne durumdadır?

Araştırma Sorusu 3: Sürdürülebilirlik raporlarının güvence denetiminde etkinliği artırmak için neler yapılabilir?

Araştırma Sorusu 4: Sürdürülebilirlik raporlarının güvence denetiminde denetim ekibi kimlerden oluşmalıdır?

3.2. Evren ve Örneklem

Bu çalışmanın ideal evreni Türkiye'de faaliyet gösteren bağımsız denetçilerdir. Çalışmanın nitel bir çalışma olması ve bu tür çalışmaların emek yoğun bir süreç gerektirmesi nedeniyle, araştırma daha sınırlı sayıda katılımcı ile yürütülmektedir (Dörnyei, 2007, s.38). Bu sebeple kolayda örneklem yöntemi ile daha önce sürdürülebilirlik raporlarının güvence denetiminde görev almış ve sürdürülebilirlik denetçiliği sınavında başarılı olmuş denetçiler de dahil olmak üzere gönüllülük esasıyla toplam 11 bağımsız denetçiden veri elde edilmiştir. Veri elde edilen bağımsız denetçiler Ankara başta olmak üzere Türkiye'nin farklı illerinde görev yapmaktadır.

3.3. Veri Toplama Aracı

Bu çalışmada, yapılandırılmış görüşme yöntemiyle veri toplanmıştır. Yapılandırılmış görüşme, katılımcıların genel bilgilerini içeren üç soru ve 10 açık uçlu sorudan oluşmaktadır (Ek 1: Görüşme Soruları). Görüşme soruları literatür taraması ve araştırma kapsamında yanıtlanması hedeflenen sorular dikkate alınarak oluşturulmuştur. Soruları çevrimiçi ortamda bağımsız denetçilere gönderilmiş ve bu yolla veriler toplanmıştır.

3.4. Verilerin Analizi

Araştırma kapsamında elde edilen veriler ayrıntılı olarak tümevarımsal yaklaşım temelli içerik analizi yöntemi ile incelenmiştir. Tümevarımsal yaklaşıma göre belirli olaylar veya durumlar gözlemlenerek bu olaylar arasındaki benzerlikler, farklılıklar veya örüntüler belirlenmektedir. Bu gözlem ve örüntülerden yola çıkarak genel bir ilke, hipotez veya teori oluşturulmaktadır. İncelenen verilerde katılımcıların vurguladığı olay ve olgular sistematik olarak ayrıştırılmış ve tümevarımsal yaklaşımla kodlar çıkarılmıştır. Çıkarılan bu kodlardan ise kategoriler ve temalar oluşturulmuştur (Creswell ve Creswell, 2017; Özçelik, 2024).

4. BULGULAR

Bu bölümde çalışmanın bulgularına yer verilmiştir. Öncelikle Tablo 2’de bağımsız denetçilerle yapılandırılmış görüşmeler yoluyla toplanan verilerin içerik analizine yer verilmiştir. Ardından, elde edilen bulgular sonucunda araştırma soruları yanıtlanmıştır.

Tablo 2. İçerik Analizi Temaları ve Anahtar Kelimeleri

Ana Tema	Tema	Alt Tema	Genel Görüş	Anahtar Kelimeler
Sürdürülebilirlik Raporlarının Zorunlu Güvence Denetimi	Genel Görüşler	Zorunlu Güvence Denetimi	Olumlu	- Gerçeğe uygun bilgi - Raporlamada düzen - Hesap verilebilirlik - İşletmelerin sorumluluklarını artırma - Rekabet avantajı - Güven sağlama - Çevresel, ekonomik ve sosyal sorunlar
		Standartların Yeterliliği	Gelişime Açık	- Başlangıç ve temel için yeterli - Standartlar rehberlik yapabilir - Değişen koşullar ve gelişmeler ışığında güncelleme ve eklemeler - KGK tarafından örnek uygulama ve rehberler - Sektör rehberleri - Yerel düzenlemelerle uyum ve ölçülebilirlik kriterlerinin netleştirilmesi
		Zorluklar	Kaygı	- Yasal mevzuatın tamamlanmamış olması - Paydaşların denetim hakkında yetersiz bilgisi - Yetersiz tecrübe - Emisyon hesaplamalarında zorluklar - Denetim ekibinde muhasebe meslek mensubu ve mühendislerin ortak çalışma zemininin olmaması - Sürdürülebilirlik denetçisi sayısının yetersizliği - Verilerin doğruluğunu değerlendirmek için veri alt yapısının yetersizliği - Şirketlerin ESG ölçütlerini benimsememesi
	Hazırlık ve Uzmanlık Seviyesi	Bağımsız Denetçi ve Denetim Ekibi	Olumlu	- Mevcut raporlama ve denetim tecrübesi - Sürdürülebilirlikle ilgili bilgilerin finansal boyutlarının kontrolü - Özel yetki verilmesi olumlu - Sürdürülebilirlik raposlaması hakkında mevcut bilgi ve uzmanlık seviyesi yetersiz - Zamanla uzmanlık seviyesi iyileşebilir
		Sınav	Yetersiz	- Teorik, uygulamaya yönelik değil - Sektör bazlı uzmanlığı ölçmüyor - Saha deneyimleriyle desteklenmeli - Zamanla geliştirilmeli
		Eğitim	Yetersiz	- Sempozyum, çalıştay ve güncel yayınlardan faydalanılmakta - Eğitim alınmakta - Uygulamaya dönük eğitimler düzenlenmeli - ESG, veri analitiği ve sektör bazlı uygulama eğitimleri
	Öneriler	Etkinliği Artırmak	Gelişime açık	- Sektör bazlı rehberlerin geliştirilmesi - Denetim ekibinde sektöre özgü uzmanlardan faydalanma - Veri analitiği altyapısı ve araçları - Eğitim programları ve geçiş dönemi eğitimleri - Örnek rapor formatları ve denetim testleri - Denetim ekiplerinin paydaşlarla iş birliği - Uygulamalı projeler ve sektörler arası denetim tecrübe paylaşımı - İşletmelerin sürdürülebilirlik kültürünü benimsemesi - Denetim süreci rehberliği - Toplumsal farkındalığı artırma - Sürdürülebilirlik raporlama zorunluluğu kapsamının genişletilmesi - Sürdürülebilirlik denetçisi sayısının artırılması
		Denetim Ekibi	Gelişime açık	- Bağımsız denetçi - İlgili alan mühendisleri - Sektöre özgü teknik uzmanlar - Finansal denetçiler - ESG uzmanları - Veri analitiği uzmanları

Tablo 2 incelendiğinde sürdürülebilirlik raporlarının zorunlu güvence denetimi ana teması kapsamında üç temaya odaklanılmıştır. Bunlar sürdürülebilirlik raporlarının güvence denetiminde bağımsız denetçilerin “genel görüşleri”, “hazırlık ve uzmanlık seviyesi” ve “öneriler” olarak sıralanabilir. Bu kapsamda öncelikle “genel görüşler” ana teması ile ilgili olan, “sürdürülebilirlik raporlarının zorunlu güvence denetimi bağımsız denetçiler tarafından nasıl karşılanmaktadır?” sorusu; “zorunlu güvence denetimi”, “standartların yeterliliği” ve “zorluklar” olmak üzere üç alt temada incelenmiştir. Bulgulara göre bağımsız denetçiler sürdürülebilirlik raporlarının zorunlu güvence denetimini olumlu karşılamaktadır. Bağımsız denetçilere göre artan çevresel, ekonomik ve sosyal sorunlar sürdürülebilirlik raporlamasını ve bunların güvence denetimini zorunlu kılmaktadır. Zorunlu güvence denetimi; sürdürülebilirlik raporlarında gerçeğe uygun bilginin sunulmasına, raporlamada düzenin sağlanmasına, hesap verilebilirliğin artırılmasına, şirketlerin sürdürülebilirlik konusunda sorumluluklarının artmasına, rekabet avantajı elde etmelerine ve güven sağlamalarına katkı sağlayabilir.

Sürdürülebilirlik raporlarının hazırlanmasında kullanılan TSRS 1 ve TSRS 2 standartları ile güvence denetiminde kullanılacak olan ISSA 5000 standardı bağımsız denetçiler tarafından gelişime açık olarak görülmektedir. Bu standartların başlangıç ve temel için iyi bir rehber niteliği taşıdığı düşünülmektedir. Ancak uygulama sürecinde değişen koşullar ve gelişmeler kapsamında söz konusu standartların güncellenmesi ve ek düzenlemeler yapılması gerekebilir. Ayrıca bağımsız denetçiler sektör bazlı ayrıntıların bazı durumlarda yetersiz kalabileceğine dikkat çekerek KGK tarafından örnek uygulamaların ve sektörel rehberlerin geliştirilmesi gerektiğini vurgulamaktadır. Son olarak ilgili standartların yerel düzenlemelerle uyumlu hale getirilmesi ve ölçülebilirlik kriterlerinin daha açık bir şekilde tanımlanması gerektiği de belirtilmektedir.

Bağımsız denetçiler, sürdürülebilirlik raporlarının güvence denetiminde çeşitli zorlukların ortaya çıkabileceğini belirtmektedir. Bu zorluklar arasında, ilgili yasal mevzuatın henüz tamamlanmamış olması, paydaşların güvence denetimi hakkında bilgi ve tecrübe eksikliği, emisyon hesaplamalarındaki karmaşıklıklar, denetim ekibinde muhasebe meslek mensupları ile mühendislerin ortak çalışma zemininin olmaması, sürdürülebilirlik denetçisi sayısının yetersizliği, verilerin doğruluğunu değerlendirmek için veri alt yapısının yetersizliği ve şirketlerin ESG (çevresel, sosyal ve kurumsal yönetim) ölçütlerini benimsememesi yer alabilir. Bu faktörlerin güvence denetimi sürecinin etkinliği ve doğruluğu üzerinde olumsuz etkiler yaratabileceği ve sürdürülebilirlik raporlamasının yaygınlaşmasını güçleştireceği düşünülmektedir.

Çalışmanın ikinci araştırma sorusu “hazırlık ve uzmanlık seviyesi” ana teması ile ilgili olan, “sürdürülebilirlik raporlarının güvence denetiminde bağımsız denetçiler ve denetim ekibinin hazırlık ve uzmanlık seviyesi ne durumdadır?” sorusu; bağımsız “denetçi ve denetim ekibi”, “sınav” ve “eğitim” olmak üzere üç alt temada incelenmiştir. Bulgulara göre bağımsız denetçiler sürdürülebilirlik raporlarının güvence denetiminde yetkinin kendilerine verilmesini olumlu karşılamaktadır. Bağımsız denetçiler mevcut raporlama ve denetim tecrübelerinin bu süreçte kullanılabileceğini düşünmektedir. Ayrıca sürdürülebilirlikle ilgili bilgilerin finansal boyutlarının kontrolü için de tecrübelerine ihtiyaç duyulduğunu ifade etmişlerdir.

Sürdürülebilirlik raporlarının güvence denetim yetkisinin belirli şartlara ve sınava bağlanması olumlu karşılanırken, bağımsız denetçilerin sürdürülebilirlik raporları hakkında mevcut bilgi ve uzmanlık seviyelerinin yetersiz olduğu düşünülmektedir. Bununla birlikte bağımsız denetçiler, sürdürülebilirlik denetçiliği sınavını ve bu konuda düzenlenen eğitimleri yetersiz görmektedir. Bu bağlamda, söz konusu sınavların teorik düzeyde kaldığı, uygulamaya yönelik unsurları ve sektör bazlı uzmanlık ölçütlerini içermediği vurgulanmaktadır. Bu nedenle, sınavların saha denetimleriyle zenginleştirilerek zaman içinde geliştirilmesi gerektiği ileri sürülmektedir. Bağımsız denetçiler ayrıca, sürdürülebilirlik denetçiliği konusunda bilgi edinmek amacıyla çeşitli eğitim programlarına katılmakta; sempozyum, çalıştay ve güncel yayınlardan faydalanmaktadır. Uygulamaya dönük eğitimlerin özellikle ESG, veri analitiği ve sektör odaklı uzmanlık konularını kapsayacak şekilde düzenlenmesi gerektiği de belirtilmektedir.

Çalışmanın üçüncü araştırma sorusu olan “Sürdürülebilirlik raporlarının güvence denetiminde etkinliği artırmak için neler yapılabilir?” sorusu, “etkinliği artırmak” alt teması çerçevesinde incelenmiştir. Bulgulara göre bağımsız denetçilerin zorunlu sürdürülebilirlik raporlaması ve denetimi kapsamının genişletilmesi ve sürdürülebilirlik denetçisi sayısının artırılması gerektiğini savunduğu görülmektedir. Ayrıca şirketlerin sürdürülebilirlik kültürünü benimsemesi ve sürdürülebilirlik üzerine toplumsal farkındalığın artırılması

gerekliliği de vurgulanmaktadır. Bağımsız denetçiler aynı zamanda, sektör bazlı rehberlerin geliştirilmesi, denetim ekiplerinde sektöre özgü uzmanlardan faydalanılması, veri analitiği altyapısı ve araçlarının kullanılması, eğitim programları ile geçiş dönemi eğitimlerinin düzenlenmesi, örnek rapor formatları ve denetim testlerinin oluşturulması, denetim ekiplerinin paydaşlarla işbirliği yapması, uygulamalı projeler yürütülmesi ve sektörler arası denetim tecrübe paylaşımının sağlanması gibi uygulamaların da etkinliği artırmada kritik olacağına işaret etmektedir.

Çalışmanın dördüncü ve son araştırma sorusu olan “Sürdürülebilirlik raporlarının güvence denetiminde denetim ekibi kimlerden oluşmalıdır?” sorusu, “denetim ekibi” alt teması çerçevesinde incelenmiştir. Bulgulara göre denetim ekipleri bağımsız denetçi, ilgili alan mühendisleri, sektöre özgü teknik uzmanlar, finansal denetçiler, ESG uzmanları ve veri analitiği uzmanlarından oluşmalıdır.

5. SONUÇ VE TARTIŞMA

Sürdürülebilirlik kavramı, iklim değişikliği, doğal kaynakların tükenmesi, sosyal eşitsizlikler ve ekonomik belirsizlikler gibi küresel sorunların artması nedeniyle önem kazanmıştır. Bu doğrultuda şirketlerin yalnızca finansal performansa odaklanması yetersiz kalmakta, bunun yanı sıra çevresel ve sosyal etkilerini de yakından izlemeleri gerekmektedir. Bu kapsamda sürdürülebilirlik raporları şirketlerin çevresel, sosyal ve ekonomik etkilerini kapsamlı bir şekilde değerlendirerek bu verileri şeffaf bir biçimde kamuoyuyla paylaşmalarına olanak tanıyan etkili bir araç olarak ön plana çıkmaktadır. Dünya genelinde sürdürülebilirlik raporlaması konusunda ilerleme kaydedilmekle birlikte Türkiye’de de yıllar itibarıyla ilgi artmaktadır (Ertan, 2018). Ancak sürdürülebilirlik raporlamasında ve güvence denetiminde bir standart uygulanmaması ve bu uygulamaların zorunlu olmaması karşılaştırılabilir bilgiye ulaşılması ve standardizasyonun sağlanması konusunda engel teşkil etmektedir (Aksoy Hazır 2024). Türkiye’de sürdürülebilirlik raporlaması ve güvence denetimi KGK tarafından 29 Aralık 2023 tarihinde Resmî Gazetede yayınlanan ve 1 Ocak 2024 tarihinde yürürlüğe giren karar ile belirli şirketler için zorunlu hale getirilmiştir (Resmî Gazete, 2023).

Sürdürülebilirlik raporlaması ve güvence denetiminin zorunlu hale getirilmesi, raporlarda standardizasyon ve bilginin güvenilirliği için önemli olabilir. Ancak Türkiye’de sürdürülebilirlik raporlarının güvence denetimini bağımsız denetçilerin yürüteceği düşünüldüğünde, bağımsız denetçilerin sürdürülebilirlik raporlarının zorunlu güvence denetimine ilişkin genel görüşlerinin, hazırlık ve uzmanlık seviyelerinin ve bu konudaki önerilerinin ortaya koyulması gerekmektedir. Bu kapsamda Türkiye’de faaliyet gösteren bağımsız denetçiler ile yarı yapılandırılmış görüşmeler gerçekleştirilerek veri toplanmış ve denetçilerin görüşleri içerik analizi ile incelenmiştir.

Bulgular özetlendiğinde bağımsız denetçilerin, sürdürülebilirlik raporlarının zorunlu güvence denetimini olumlu karşıladığı görülmektedir. Sultankhanova ve Yanık (2021a)’ın bulguları da çalışmanın bu sonucunu desteklemektedir. Alsahali ve Malagueño (2022)’e göre sürdürülebilirlik raporlamasında artış olmasına rağmen güvence denetiminde aynı oranda artış yaşanmamaktadır. Bu zorunluluk güvence denetim oranını da artırabilir. Bağımsız denetçilere göre artan çevresel, ekonomik ve sosyal sorunlar sürdürülebilirlik raporlamasını ve bunların güvence denetimini zorunlu kılmaktadır. Zorunlu güvence denetimi; sürdürülebilirlik raporlarında gerçeğe uygun bilginin sunulmasına, raporlamada düzenin sağlanmasına, hesap verilebilirliğin artırılmasına, şirketlerin sürdürülebilirlik konusunda sorumluluklarının artmasına, rekabet avantajı elde etmelerine ve güven sağlamalarına katkı sağlayabilir. Literatürde de bu sonucu destekleyen çalışmalar yer almaktadır. Sürdürülebilirlik raporlarının güvence denetiminin; şeffaflığı (Yükçü ve Kaplanoglu, 2016; Özerhan ve Sultanoğlu, 2018), tutarlılığı, karşılaştırılabilirliği (Özerhan ve Sultanoğlu, 2018), güvenilirliği (Del Giudice ve Rigamonti, 2020), itibarı, planlamayı, izlemeyi ve hesap verilebilirliği artırabileceği iddia edilmektedir (Hazaea vd., 2022).

Sonuçlara göre sürdürülebilirlik raporlarının hazırlanmasında kullanılan TSRS 1 ve TSRS 2 standartları ile güvence denetiminde kullanılacak olan ISSA 5000 standardının başlangıç aşamasında yeterli olduğu, ancak zaman içerisinde geliştirilmesi gerektiği vurgulanmaktadır. Özellikle KGK tarafından örnek uygulamaların ve sektörel rehberlerin geliştirilmesi gerektiği, ilgili standartların yerel düzenlemelerle uyumlu hale getirilmesi ve ölçülebilirlik kriterlerinin daha açık bir şekilde tanımlanması gerektiği belirtilmiştir. Hazaea vd. (2022)’de çalışmalarında güvence denetim standartlarının revize edilmesi gerektiğini vurgulamıştır.

Bağımsız denetçiler mevcut raporlama ve denetim süreçleri ile sürdürülebilirlikle ilgili bilgilerin finansal boyutlarının kontrolü konusunda deneyimli olduklarını düşünmektedir. Bu sebeple sürdürülebilirlik raporlarının güvence denetimi görevinin kendilerine verilmesini olumlu karşılamaktadırlar. Ancak bağımsız denetçilerin bilgi ve tecrübe eksikliği bu süreçte önemli bir zorluk olarak değerlendirilmektedir. Literatürde sürdürülebilirlik raporlarının güvence denetiminin bağımsız denetim şirketleri ve uzman şirketler arasında bölünmüş olduğu ve her bir tarafın diğerinin profesyonelliğini sorguladığı vurgulanmaktadır (Boiral vd., 2020). Sultankhanova vd. (2019) ile Arzova ve Şahin (2021)'nin bulgularına göre bağımsız denetim şirketleri bir bütün olarak ekonomik, sosyal ve çevresel bilgilere sınırlı güvence sağlarken, uzman şirketler çevre konusunda makul güvence sağlamaktadır. Bu bulgular, bağımsız denetçilerin sürdürülebilirlik raporlarına, finansal boyutu da dahil olmak üzere, tüm yönleriyle güvence sağlayabileceklerine dair iddialarını desteklemektedir. Dünyada ise bu konuda ülkelerin farklı uygulamalar benimsediği görülmektedir. Avrupa Birliği bölgesinin diğer bölgelere kıyasla sürdürülebilirlik raporlarının güvence denetiminde denetim şirketlerini kullanma oranı daha yüksektir. Sürdürülebilirlik raporlarının güvence denetiminde denetim şirketlerini kullanma oranı %58 olan dünya ortalamasının altında kalan ülkeler ise ABD, Güney Afrika, Birleşik Krallık, Çin, Endonezya, Japonya, Türkiye, Hindistan ve Güney Kore'dir. Türkiye %56,8 ile Dünya ortalamasının altındadır (IFAC, 2024). Alsahali ve Malagueño (2022) ise genel olarak sürdürülebilirlik raporlarının güvence denetimi pazarına bağımsız denetçilerin hâkim olduğunu ancak mühendislik şirketlerinin sürdürülebilirlik raporlarının güvence denetiminde pazardaki paylarını hızla artırdığını belirtmiştir. Ayrıca danışmanlık şirketlerine geçişin, denetim şirketlerine geçişten daha yüksek olduğu ifade edilmiştir. Türkiye'de zorunlu güvence denetim görevinin bağımsız denetçilere verildiği düşünüldüğünde tüm bunlar geçiş döneminde sorunlar yaşanabileceğini gösterebilir.

Sürdürülebilirlik raporlarının güvence denetim yetkisinin belirli şartlara ve sınava bağlanması olumlu karşılanırken, bağımsız denetçilerin sürdürülebilirlik raporları hakkında mevcut bilgi ve uzmanlık seviyelerinin yetersiz olduğu düşünülmektedir. Solak vd. (2017)'de bu bilgi yetersizliğine dikkat çekmiştir. Bağımsız denetçiler bu konuda zamanla ilerleme kaydedeceklerine inanmaktadır. Sürdürülebilirlik raporlarının güvence denetiminde etkinliğin artırılması için uygulamaya dönük ve sektör bazlı eğitimler düzenlenmesi, zorunlu sürdürülebilirlik raporlaması ve güvence denetimi kapsamının genişletilmesi ve sürdürülebilirlik denetçisi sayısının artırılması gerektiği belirtilmektedir. Ayrıca şirketlerin sürdürülebilirlik kültürünü benimsemeleri ve toplumsal farkındalığın artırılmasının önemi vurgulanmaktadır. Bağımsız denetçiler aynı zamanda, sektör bazlı rehberlerin geliştirilmesi, denetim ekiplerinde sektöre özgü uzmanlardan faydalanılması, veri analitiği altyapısı ve araçlarının kullanılması, eğitim programları ile geçiş dönemi eğitimlerinin düzenlenmesi, örnek rapor formatları ve denetim testlerinin oluşturulması gibi uygulamaların yanı sıra denetim ekiplerinin paydaşlarla işbirliği yapması, uygulamalı projeler yürütülmesi ve sektörler arası denetim tecrübe paylaşımının sağlanmasının da etkinliği artırmada kritik olacağına işaret etmektedir. Bu bulgulara paralel olarak Boiral vd. (2019)'de paydaş katılımının artırılması, bilgiye erişim ve bilginin güvenilirliğinin iyileştirilmesi ve hedeflerin daha net olması gerektiğini vurgulamaktadır.

Bununla birlikte, her ne kadar KGK tarafından sürdürülebilirlik denetçiliğinde yetkilendirilebilmek için uygulamalı mesleki eğitim şartı getirilmiş olsa da (KGK, 2025, 17 Ocak: Madde 12) bağımsız denetçiler, sürdürülebilirlik denetçiliği sınavını ve bu konuda düzenlenen eğitimleri yetersiz görmektedir. Bu bağlamda, söz konusu sınavların teorik düzeyde kaldığı, uygulamaya yönelik unsurları ve sektör bazlı uzmanlık ölçütlerini içermediği vurgulanmaktadır. Bu nedenle, sınavların saha denetimleriyle zenginleştirilerek zaman içinde geliştirilmesi gerektiği ileri sürülmektedir. Boiral vd. (2020)'de güvence denetiminin sağlıklı bir şekilde yürütülmesi için gereken karmaşık ve çok yönlü beceriler ve bu alana yönelik eğitim programlarının yetersizliğinin, güvence sağlayıcıların profesyonelleşmesini engelleyen önemli bir faktör olarak öne çıktığını ifade etmiştir. KGK tarafından öngörülen uygulamalı mesleki eğitim saha deneyimini içermektedir. Ancak denetçiler bu eğitimden haberdar olmayabilir veya eğitimi yetersiz buluyor olabilirler. Bağımsız denetçiler ayrıca, sürdürülebilirlik denetçiliği konusunda bilgi edinmek amacıyla çeşitli eğitim programlarına katılmakta; sempozyum, çalıştay ve güncel yayınlardan faydalanmaktadır. Uygulamaya dönük eğitimlerin özellikle ESG, veri analitiği ve sektör odaklı uzmanlık konularını kapsayacak şekilde düzenlenmesi gerektiği de belirtilmektedir.

Son olarak, bulgulara göre denetim ekiplerinin bağımsız denetçi, ilgili alan mühendisleri, sektöre özgü teknik uzmanlar, finansal denetçiler, ESG uzmanları ve veri analitiği uzmanlarından oluşması gerektiği

belirtilmektedir. Bu durum hem ISSA 5000'de hem de KGK düzenlemelerinde de benzer şekilde öngörülmüştür. ISSA 5000'e göre denetim ekibi üyeleri hem sürdürülebilirlik konularında teknik yeterliliğe hem de güvence denetimi yöntem ve tekniklerinde yetkinliğe sahip olması gerekmektedir. Gerekğinde sürdürülebilirlik konusunda uzman kişiler de sürece dahil edilebilir (IAASB, 2024: A28-A29). KGK'ya göre ise sürdürülebilirlik raporlarının denetimi yeterli sayı ve nitelikte denetçiden oluşan denetim ekibi tarafından yapılmalıdır. KGK'ya göre denetim ekibi biri sorumlu denetçi olmak üzere en az üç denetçiden oluşmalıdır ancak denetim ekibine yetkisi olmayan kişiler denetçi ve karar verme yetkileri olmaksızın dahil edilebilir (KGK, 2025, 17 Ocak: Madde 18). Manetti ve Becatti (2009)'de denetim ekiplerinin muhasebe ve denetim dışındaki uzmanları da içerecek şekilde çok disiplinli bir yapıya kavuşturulması gerektiğini ifade etmiştir.

Bulgular genel olarak değerlendirildiğinde bağımsız denetçiler sürdürülebilirlik raporlaması ve bu raporların güvence denetiminin zorunlu hale getirilmesini ve bu görevin kendilerine verilmesini olumlu karşılamaktadır. Ancak bu konuda hem bağımsız denetçilerin hem sürecin gelişime açık olduğu görülmektedir. Denetim ekiplerinde sürdürülebilirlikle ilgili uzman kişilere yer verilmesi gerekmektedir. Mevcut durumda bağımsız denetçilerin sürdürülebilirlik raporları ve güvence denetimi ile ilgili yeterli bilgi ve tecrübeye sahip olmadığı bu bilgi ve tecrübe eksikliğinin en kısa sürede giderilmesi gerektiği düşünülmektedir. Bu durumda kısa vadede yapılması gereken, KGK tarafından akredite eğitimlerin sayısını ve niteliğini artırmak olabilir. Ancak sürdürülebilirlik raporlaması ve güvence denetimi geniş bir bilgi ve beceri yetkinliğini gerektirmekle birlikte sürdürülebilirlik konusunda bilinçli olmayı da gerektirmektedir. Bu sebeple uzun vadede daha kapsamlı çözümler üretmek gerekebilir. Aksi durumda bu konuda kendini geliştirmeyen ülkeler rekabet avantajlarını kaybedebilirler. Uzun vadede muhasebe biliminin ve üniversitelerde bu alandaki eğitimin gözden geçirilmesi gerekmektedir. İşletme ve benzeri bölümlerin müfredatının güncellenerek öğrencilerin sürdürülebilirlik konusundaki bilgileri, yetkinlikleri ve bilincinin artırılması şirketler için yetişmiş uzman ihtiyacını sağlamada faydalı olabilir.

Çalışmada yapılandırılmış görüşmeye dayalı içerik analizi yöntemi kullanılmıştır. Nitel görüşmenin doğası gereği sınırlı sayıda bağımsız denetçinin görüşüne başvurulmuştur. Ayrıca henüz zorunlu güvence denetimi uygulaması başlamaması ve sürdürülebilirlik denetçisi yetkisini alan çok az sayıda bağımsız denetçi bulunması bu çalışmanın kısıdını oluşturmaktadır. Gelecek çalışmalar zorunlu sürdürülebilirlik raporlaması ve güvence denetimi uygulaması tatbik edildikten sonra süreçte fiilen yaşanan sorunları araştırabilir. Ayrıca üniversitelerde ilgili bölümler için müfredat önerilerine yönelik çalışmalar yapılabilir.

KAYNAKLAR

- Akdoğan, M. U. (2024). Sürdürülebilirlik bilgilerinin raporlanmasında kullanılan raporlama çerçevelerine toplu bakış ve tek raporlama çerçevesine duyulan ihtiyaç-güncel gelişmeler. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 24(72), 217-238. <https://doi.org/10.55322/mdbakis.1448567>
- Aksoy Hazır, Ç. (2024). UFRS sürdürülebilirlik açıklama standartları ile Avrupa sürdürülebilirlik raporlama standartları'nın karşılaştırması. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 46(1), 78-105. <https://doi.org/10.14780/muiibd.1497490>
- Alsahali, K. F. ve Malagueño, R. (2022). An empirical study of sustainability reporting assurance: current trends and new insights. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 18(5), 617-642. <https://doi.org/10.1108/JAOC-05-2020-0060>
- Arzova, S. B. ve Şahin, B. Ş. (2021). Entegre raporlara ilişkin güvence hizmetleri: Türkiye'de kamu ve özel sektördeki işletmelerinin 2015- 2020 dönemlerine ait entegre raporlarının içerik analizi. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 21(64), 51-66.
- Atabay, E. (2019). Kurumsal sürdürülebilirlik raporları ve güvence denetimi: Türkiye'de gri rehberine göre raporlama yapan firmalar üzerinde bir araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 21(4), 904-922.
- Beyazyol, E. ve Ataman, B. (2023). Sürdürülebilirlik raporlaması ve BİST sürdürülebilirlik endeksine tabi şirketlerde bir araştırma. *Öneri Dergisi*, 18(59), 110-145. <https://doi.org/10.14783/maruoneri.1170235>

- Bircan, N.G. ve Özcan, İ. (2023) Sürdürülebilirlik raporlaması açısından UFRS S1 ve S2 taslak standartlarına uyum sürecinin değerlendirilmesi: BIST sürdürülebilirlik 25 endeksi işletmeleri üzerine bir araştırma. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi - Journal of Accounting Institute*, 69, 21-43. <https://doi.org/10.26650/MED.1253502>
- Boiral, O., Heras-Saizarbitoria, I. ve Brotherton, M. C. (2019). Assessing and improving the quality of sustainability reports: The auditors' perspective. *Journal of Business Ethics*, 155, 703-721. <https://doi.org/10.1007/s10551-017-3516-4>
- Boiral, O., Heras-Saizarbitoria, I. ve Brotherton, M. C. (2020). Professionalizing the assurance of sustainability reports: the auditors' perspective. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 33(2), 309-334. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-03-2019-3918>
- Celayir, D. (2020). Kurumsal yönetim açısından sürdürülebilirlik raporlarının güvencesi ve Borsa İstanbul (BIST) sürdürülebilirlik endeksi üzerinde bir inceleme. *Business & Management Studies: An International Journal*, 8(1), 20-44. <http://dx.doi.org/10.15295/bmij.v8i1.1375>
- Chatterji, A. K., Durand, R., Levine, D. I. ve Touboul, S. (2016). Do ratings of firms converge? Implications for managers, investors and strategy researchers. *Strategic management journal*, 37(8), 1597-1614. <https://doi.org/10.1002/smj.2407>
- Creswell, J. W. ve Creswell, J. D. (2017). *Research design: Qualitative, quantitative, and mixed methods approaches*. Sage publications.
- Del Giudice, A. ve Rigamonti, S. (2020). Does audit improve the quality of ESG scores? Evidence from corporate misconduct. *Sustainability*, 12(14), 5670. <https://doi.org/10.3390/su12145670>
- Dörnyei, Z. (2007). *Research methods in applied linguistics: Quantitative, qualitative, and mixed methodologies*. Oxford University Press.
- Ertan, Y. (2018). Türkiye'de sürdürülebilirlik raporlaması (2005-2017). *Journal of Accounting and Taxation Studies*, 11(3), 463-478.
- Fuhrmann, S., Ott, C., Looks, E. ve Guenther, T. W. (2017). The contents of assurance statements for sustainability reports and information asymmetry. *Accounting and Business Research*, 47(4), 369-400. <https://doi.org/10.1080/00014788.2016.1263550>
- Hazaea, S. A., Zhu, J., Khatib, S. F., Bazhair, A. H. ve Elamer, A. A. (2022). Sustainability assurance practices: A systematic review and future research agenda. *Environmental Science and Pollution Research*, 29(4), 4843-4864. <https://doi.org/10.1007/s11356-021-17359-9>
- IFAC, AICPA ve CIMA. (2024). The state of play: Sustainability disclosure and assurance 2019-2022 trends & analysis, <https://www.aicpa-cima.com/professional-insights/download/global-benchmarking-study-state-of-play-in-sustainability-assurance> (Erişim tarihi: 10 Ocak 2025).
- International Auditing and Assurance Standards Board [IAASB]. (2024). International Standard on Sustainability Assurance 5000 (ISSA 5000), <https://www.iaasb.org/publications/international-standard-sustainability-assurance-5000-general-requirements-sustainability-assurance> (Erişim tarihi: 12 Şubat 2025).
- International Federation of Accountants [IFAC]. (2024). The state of play: sustainability disclosure and assurance 2019-2022 trends & analysis, https://ifacweb.blob.core.windows.net/publicfiles/2024-02/IFAC-State-Play-Sustainability-Disclosure-Assurance-2019-2022_0.pdf (Erişim tarihi: 16 Şubat 2025).
- Kamu Gözetimi Kurumu [KGK]. (2024, 18 Aralık). TSRS uygulama kapsamına ilişkin kurul kararı, Resmî gazete, sayı: 32756, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2024/12/20241218-6.pdf> (Erişim tarihi: 17 Şubat 2025).
- Kamu Gözetimi Kurumu [KGK]. (2025, 17 Ocak). Bağımsız denetim yönetmeliğinde değişiklik yapılmasına dair yönetmelik. T.C. resmî gazete, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2025/01/20250117-19.htm> (Erişim tarihi: 17 Şubat 2025).

- Kamu Gözetimi Kurumu [KGK]. (t.y.a). Kurul kararının 3'üncü maddesinin birinci fıkrasında sayılan ve hadlere tabi olan işletmeler listesi, https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/sustainability/Duyuru_Surdurulebilirlik_.pdf (Erişim tarihi: 15 Şubat 2025).
- Kamu Gözetimi Kurumu [KGK]. (t.y.b). Sıkça sorulan sorular, <https://www.kgk.gov.tr/surdurulebilirlik-sss#:~:text=S%C3%BCrd%C3%BCr%C3%BClebilirlik%20raporunun%20g%C3%BCvence%20denetim i%20yap%C4%B1lacak,s%C3%BCrd%C3%BCr%C3%BClebilirlik%20g%C3%BCvence%20denetimine %20tabi%20tutulacakt%C4%B1r> (Erişim tarihi: 15 Şubat 2025).
- Kamu Gözetimi Kurumu [KGK]. (t.y.c.) Raporlama standartları, <https://www.kgk.gov.tr/SustainabilityDetailForm/11455/surdurulebilirlik-yayinlar> (Erişim tarihi: 12 Şubat 2025).
- Karcıoğlu, R. ve Öztürk, S. (2021). *Sürdürülebilirlik muhasebesi ve raporlaması*. Ankara, Gazi Kitabevi.
- Koçyiğit, S. Ç., Baskan, T. D. ve Temelli, F. (2023). Sürdürülebilirlik endeksinde yer alan işletmelerin "sürdürülebilirlik ilkeleri uyum çerçevesi" nde yer alan ilkelere uyum derecelerinin tespit edilmesi üzerine bir araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 25(MODAVICA Özel Sayısı), 75-95.
- Korga, S. ve Aslanoğlu, S. (2024). Sürdürülebilirlik raporlamasında sürdürülebilirlik göstergelerinin önem düzeylerinin belirlenmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (102), 1-18. <https://doi.org/10.25095/mufad.1425008>
- Manetti, G. ve Becatti, L. (2009). Assurance services for sustainability reports: Standards and empirical evidence. *Journal of Business Ethics*, 87, 289-298. <https://doi.org/10.1007/s10551-008-9809-x>
- Özçelik, M. (2024). Yeni dönemde iç denetçinin iç kontrol denetimi: ihtiyaçlar ve beklentiler. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 24(73), 61-86. <https://doi.org/10.55322/mdbakis.1473894>
- Özçelik, M., Deran, A. ve Veli Alici, O. (2025). Internal auditors' views on the importance of sustainability reporting in public sector organizations, reporting process and auditing. *EDPACS*, 1-33. <https://doi.org/10.1080/07366981.2025.2500200>
- Özerhan, Y. ve Sultanoğlu, B. (2018). Sürdürülebilirlik raporu kapsamında çevresel bilgilerin raporlanması ve güvence denetimi. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 17(53), 55-76.
- Resmî Gazete. (2023). Kamu gözetimi, muhasebe ve denetim standartları kurulunun 27/12/2023 tarihli ve 75935942-050.01.04-[01/21632] sayılı kararı. <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2023/12/20231229M1-9.pdf> (Erişim tarihi: 10 Şubat 2025).
- Rezaee, Z., Homayoun, S., Rezaee, N. J. ve Poursoleyman, E. (2023). Business sustainability reporting and assurance and sustainable development goals. *Managerial Auditing Journal*, 38(7), 973-996. <https://doi.org/10.1108/MAJ-10-2022-3722>
- Sakalsız, S. A. ve Özçelik, M. (2024). The impact of firms' carbon emissions on financial performance and the role of innovation: evidence from Türkiye. *Journal of Mehmet Akif Ersoy University Economics and Administrative Sciences Faculty*, 11(2), 721-740. <https://doi.org/10.30798/makuiibf.1414190>
- Solak, B., Gönen, S. ve Rasgen, M. (2017). Muhasebe meslek mensuplarının entegre raporlamaya ilişkin farkındalık düzeylerinin belirlenmesine yönelik bir alan araştırması. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 19(1), 166-188.
- Sultankhanova, G. ve Yanık, S. S. (2021a). Güvence denetiminin sürdürülebilirlik raporlarının güvenilirliği üzerine etkisinin araştırılması. *Journal of Mehmet Akif Ersoy University Economics and Administrative Sciences Faculty*, 8(3), 1253-1278.
- Sultankhanova, G. ve Yanık, S. S. (2021b). Finansal bilgi kullanıcıların sürdürülebilirlik raporu ile güvence denetimi konusundaki algıları ve farkındalıkları. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 20(62), 41-58.
- Sultankhanova, G., Yanık, S. S. ve Ayanoğlu, Y. (2019). Sürdürülebilirlik raporlarına verilen güvence beyanlarının içerik analizi. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 19(58), 25-50.

- Temiz, H., Şeker, Y. ve Özdemir, F. S. (2022). Sürdürülebilirlik raporlaması ve bağımsız güvence kararlarının belirleyicileri. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 17(3), 862-892. <https://doi.org/10.17153/oguiibf.1147346>
- Yalçın, N., Işık, Ö. S., Bilgin, M., Özkan, M. ve Çay, E. (2024). Üniversite öğrencilerinin sürdürülebilirlik muhasebesi farkındalığı hakkında bir araştırma. *TIDE Academia Research*, 6(1), 33-66.
- Yeşilçelebi, G. (2020). Türkiye’de faaliyet gösteren bağımsız denetim kuruluşlarının sürdürülebilirlik açıklamaları: sürdürülebilirlik raporlarının içerik analizi. *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 11(Ek), 229-244. <https://doi.org/10.36362/gumus.837833>
- Yükçü, S. ve Kaplanoglu, E. (2016). Sürdürülebilir kalkınmada finansal olmayan raporlamanın önemi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 18(Özel Sayı-1), 63-101
- Zúñiga-Pérez, F., Pincheira-Lucas, R., Aguilar-Cárcamo, J. ve Silva-Briceño, J. (2020). Informes de sustentabilidad y su auditoría: efecto en la liquidez de mercado chileno. *Estudios Gerenciales*, 36(154), 56-65. <https://doi.org/10.18046/j.estger.2020.154.3558>

EKLER

Ek 1: Görüşme Soruları

KATILIMCI GENEL BİLGİLERİ

1. Unvanınız /Göreviniz
2. Denetim alanında kaç yıldır çalışıyorsunuz?
 - 0-2 yıl
 - 3-5 yıl
 - 6-10 yıl
 - 11-15 yıl
 - 15 yıldan fazla
3. Daha önce sürdürülebilirlik raporlarının güvence denetimine yönelik herhangi bir deneyiminiz oldu mu? Olduysa kısaca bahsedebilir misiniz?

AÇIK UÇLU SORULAR

Genel Görüşler

1. Sürdürülebilirlik raporlaması ve denetiminin önemi nedir? 2025 yılından itibaren sürdürülebilirlik raporu hazırlamanın ve bu raporların güvence denetimini yaptırmanın zorunlu olmasını nasıl değerlendiriyorsunuz?
2. Sürdürülebilirlik raporlarının hazırlanmasında kullanılacak TSRS 1-2 standartları ile bu raporların güvence denetiminde kullanılacak ISSA 5000 standartlarının yeterli olduğunu düşünüyor musunuz? Ne tür iyileştirmeler yapılabilir?
3. Sürdürülebilirlik raporlarının güvence denetiminde karşılaşmayı beklediğiniz en büyük zorluklar nelerdir? Bu zorlukların üstesinden gelmek için hangi araçlara veya desteğe ihtiyaç duyulabilir?

Hazırlık ve Uzmanlık Seviyesi

4. Sürdürülebilirlik raporlarının güvence denetiminde bağımsız denetçilerin görevlendirilmesini doğru buluyor musunuz? Neden?
5. Sürdürülebilirlik denetçiliği sınavını etkin bir denetim için yeterli buluyor musunuz? Neden?
6. Sürdürülebilirlik raporlarının güvence denetimi için denetçilerin ve denetim ekibinin mevcut bilgi ve uzmanlık seviyeleri sizce yeterli mi?
7. Sürdürülebilirlik raporlarının güvence denetimi için eğitim aldınız mı? Eğitimlerde hangi konulara odaklanılması gerektiğini düşünüyorsunuz?

Öneriler

8. Sürdürülebilirlik raporlarının güvence denetimi sürecinin daha etkin hale gelmesi için neler önerirsiniz?
9. Sürdürülebilirlik raporlarının denetim ekibi kimlerden oluşmalı? Denetim ekibinin gelişimi için önerileriniz nelerdir?
10. Konu hakkında belirtmek istediğiniz başka bir husus var mı?