

SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORLAMASINDA GÜVENCE DENETİMİ

Dr. Mustafa ÇELTİKÇİ



SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORLAMASINDA GÜVENCE DENETİMİ

Dr. Mustafa ÇELTİKÇİ

EĞİTİM
yayınevi

SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORLAMASINDA GÜVENCE DENETİMİ

Dr. Mustafa Çeltikci

Genel Yayın Yönetmeni: Yusuf Ziya Aydoğan (yza@egitimyayinevi.com)

Genel Yayın Koordinatörü: Yusuf Yavuz (yusufyavuz@egitimyayinevi.com)

Sayfa Tasarımı: Kübra Konca Nam

Kapak Tasarımı: Eğitim Yayınevi Grafik Birimi

T.C. Kültür ve Turizm Bakanlığı

Yayıncı Sertifika No: 76780

E-ISBN: 978-625-5997-65-4

1. Baskı, Aralık 2024

Kütüphane Kimlik Kartı

SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORLAMASINDA GÜVENCE DENETİMİ

Dr. Mustafa Çeltikci

IX+117 s., 160x240 mm

Kaynakça var, dizin yok.

E-ISBN: 978-625-5997-65-4

Copyright © Bu kitabın Türkiye'deki her türlü yayın hakkı Eğitim Yayınevi'ne aittir. Bütün hakları saklıdır. Kitabın tamamı veya bir kısmı 5846 sayılı yasanın hükümlerine göre kitabı yayımlayan firmanın ve yazarlarının önceden izni olmadan elektronik/mekanik yolla, fotokopi yoluyla ya da herhangi bir kayıt sistemi ile çoğaltılamaz, yayımlanamaz.

EĞİTİM

yayınevi

Yayınevi Türkiye Ofis: İstanbul: Eğitim Yayınevi Tic. Ltd. Şti., Atakent mah. Yasemen sok. No: 4/B, Ümraniye, İstanbul, Türkiye

Konya: Eğitim Yayınevi Tic. Ltd. Şti., Fevzi Çakmak Mah. 10721 Sok. B Blok, No: 16/B, Safakent, Karatay, Konya, Türkiye
+90 332 351 92 85, +90 533 151 50 42, 0 332 502 50 42
bilgi@egitimyayinevi.com

Yayınevi Amerika Ofis: New York: Egitim Publishing Group, Inc. P.O. Box 768/Armonk, New York, 10504-0768, United States of America
americaoffice@egitimyayinevi.com

Lojistik ve Sevkiyat Merkezi: Kitapmatik Lojistik ve Sevkiyat Merkezi, Fevzi Çakmak Mah. 10721 Sok. B Blok, No: 16/B, Safakent, Karatay, Konya, Türkiye
sevkiyat@egitimyayinevi.com

Kitabevi Şubesi: Eğitim Kitabevi, Şükran mah. Rampalı 121, Meram, Konya, Türkiye
+90 332 499 90 00
bilgi@egitimkitabevi.com

İnternet Satış: www.kitapmatik.com.tr
+90 537 512 43 00
bilgi@kitapmatik.com.tr

 **kitapmatik**
İLK OKUYAN KİTAPÇI
İNTERNETKİTAPÇI

İÇİNDEKİLER

TABLolar LİSTESİ.....	VI
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	VI
ÖNSÖZ.....	V
KISALTMALAR LİSTESİ.....	VI
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

GÜVENCE DENETİMİ İLE İLGİLİ KAVRAMSAL VE KURAMSAL ÇERÇEVE

1.1. DENETİME GENEL BAKIŞ	4
1.1.1. Genel Açıklama	4
1.1.2. Denetim, Tasdik ve Güvence Hizmetleri Arasındaki İlişki	5
1.1.3. Denetimi Gerekli Kılan Nedenler	8
1.1.4. Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi	9
1.1.4.1. Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine Genel Bakış.....	9
1.1.4.2. Denetim Süreci	13
1.2. GÜVENCE HİZMETLERİ KAVRAMI VE İLGİLİ DÜZENLEMELER.....	15
1.2.1. Güven, Güvence Kavramlarının Nitelikleri ve Güvence Talebi.....	16
1.2.2. Güvence Hizmetlerinin Ortaya Çıkış Nedenleri	18
1.2.3. Bilgiye Duyulan İhtiyaç, Karar Verme Modelinde Bilginin Rolü ve Güvence Hizmetleri	18
1.2.4. Güvence Hizmetleri Denetimi.....	21
1.2.5. Güvence Hizmetleri Denetiminin Genel Prensipleri.....	22
1.2.6. Güvence Hizmetleri Denetiminin Gelişiminde Pay Sahibi Olan Kuruluşlar ve Güvence Hizmetleri Türleri	23
1.2.6.1. Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsünün Standartlarına Göre Güvence Hizmeti Türleri	24
1.2.6.2. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonunun Standartlarına Göre Güvence Hizmeti Türleri	28
1.2.7. Güvence Hizmetleri Denetimi Süreci	31
1.2.7.1. Güvence Hizmetleri Tarafları	32
1.2.7.2. Hizmet Konusu	34
1.2.7.3. Ölçüt	34
1.2.7.4. Kanıt	35
1.2.7.5. Güvence Raporu	35

İKİNCİ BÖLÜM

SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORLARINDA GÜVENCE DENETİMİ

2.1. SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK KAVRAMI VE STANDARTLARI.....	37
2.1.1. Sürdürülebilirlik Kavramı.....	37
2.1.1.1. Sürdürülebilirlik İlkeleri.....	38
2.1.1.2. Sürdürülebilirlik Teorileri	40
2.1.1.2.1. Hissedar/Ajans Teorisi.....	40
2.1.1.2.2. Paydaş Teorisi	40
2.1.1.2.3. Meşruiyet Teorisi.....	41
2.1.1.2.4. Sinyalizasyon/ Açıklama Teorisi.....	42
2.1.1.2.5. Kurumsal Teori.....	42
2.1.1.2.6. Yönetim Teorisi	42
2.1.1.3. Sürdürülebilirlik Standartları	43
2.1.1.3.1. ISO 9000	44
2.1.1.3.2. ISO 14000	45
2.1.1.3.3. ISO 20121	45
2.1.1.3.4. ISO 26000	46
2.1.1.3.5. ISO 27001	46
2.1.1.3.6. ISO 31000	46
2.1.2. İş Sürdürülebilirliği, Sürdürülebilirlik Performansı, Sürdürülebilir Kalkınma.....	47
2.1.2.1. İş Sürdürülebilirliği Gelişimi, İlkeleri, Kurumsal Hesap Verebilirlik Çerçevesi ve Kilit Performans Göstergeleri.....	47
2.1.2.1.1. İş Sürdürülebilirliği İlkeleri	48
2.1.2.1.2. İş Sürdürülebilirliği ve Kurumsal Hesap Verebilirlik Çerçevesi	50
2.1.2.1.3. Kilit Performans Göstergeler	51
2.1.2.2. Sürdürülebilirlik Performansı Gelişimi ve Boyutları	52
2.1.2.2.1. Finansal Ekonomik Sürdürülebilirlik Performansı (ESP)	52
2.1.2.2.2. Sürdürülebilirlik Performansının Finansal Olmayan Çevresel, Etik, Sosyal ve Yönetişim (EESG) Boyutları.....	53
2.1.2.2.2.1. Sürdürülebilirlik Performansının Çevresel Boyutu	53
2.1.2.2.2.2. Sürdürülebilirlik Performansının Etik Boyutu	55
2.1.2.2.2.3. Sürdürülebilirlik Performansının Sosyal Boyutu	56
2.1.2.2.2.4. Sürdürülebilirlik Performansının Yönetişim Boyutu	57
2.1.2.3. Sürdürülebilirlik Risk Faktörü.....	57
2.1.2.3.1. Stratejik Risk.....	59
2.1.2.3.2. Operasyon Riski	59
2.1.2.3.3. Uyumluluk Riski	60
2.1.2.3.4. İtibar Riski.....	60
2.1.2.3.5. Finansal Risk.....	60
2.1.2.3.6. Siber Güvenlik Riski	61
2.1.2.3.7. COVID-19 Pandemi Riski.....	61
2.1.2.3.8. Dava Riski	61
2.1.2.3.9. İklim Riski	62
2.1.2.4. Sürdürülebilirlik Risk Faktörleri Değerlendirmesi.....	62

2.1.3. Sürdürülebilir Kalkınma, Gelişim, Hedefleri, Dayandığı İlkeler	63
2.1.3.1. Sürdürülebilir Kalkınma, Gelişim ve Hedefleri	63
2.1.3.2. Sürdürülebilir Kalkınmanın Dayandığı İlkeler	65
2.1.4. Kurumsal Sürdürülebilirlik, Kurumsal Sürdürülebilirlik Performansı	66
2.1.4.1. Kurumsal Sürdürülebilirlik Unsurları	66
2.1.4.1.1. Kurumsal Sosyal Sorumluluk.....	67
2.1.4.1.2. Sosyal Paydaş Teorisi	67
2.1.4.1.3. Kurumsal Hesap Verebilirlik	67
2.1.4.2. Kurumsal Sürdürülebilirliğin Üç Boyutu	68
2.1.4.2.1. Ekonomik Sürdürülebilirlik	70
2.1.4.2.2. Sosyal Sürdürülebilirlik	71
2.1.4.2.3. Çevresel Sürdürülebilirlik	71
2.2. SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORLAMASI	72
2.2.1. Finansal Olmayan Açıklamalar için Düzenleyici Çerçevesi.....	72
2.2.2. Sürdürülebilirlik Raporlamasının Teorik Çerçevesi ve Ortaya Çıkış Nedenleri...73	
2.2.2.1. Gönüllü Sürdürülebilirlik Açıklamaları	73
2.2.2.2. Zorunlu Sürdürülebilirlik Açıklamaları	74
2.2.2.3. Raporlama Gereksinimlerinin Ortaya Çıkması, Gelişimi ve ESG Güvenesinde Güncel Eğilimler	75
2.2.3. Sürdürülebilirlik Raporlarının Amacı, Gerekçesi ve Önemi.....	77
2.2.4. Sürdürülebilirlik Raporlarının Sağlayacağı Faydalar	79
2.2.5. Sürdürülebilirlik Raporu ile Finansal Raporlar Arasındaki Fark	80
2.2.6. İşletmelerin Sürdürülebilirlik Raporu Hazırlama Kararları	81
2.2.7. Sürdürülebilirliğe İlişkin Düzenlemeler ve Küresel Raporlama Girişimi (Global Reporting Initiative (GRI)).....	82
2.3. SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORLARI VE GÜVENCE DENETİMİ	83
2.3.1. Sürdürülebilirlik Raporlaması Güvencesi.....	83
2.3.2. Güvence Beyanı ve ISAE3000	84
2.3.3. Güvence Denetiminin Tanımı	85
2.3.4. Güvence Denetiminin Unsurları.....	87
2.3.4.1. Üç Taraflı İlişki	88
2.3.4.2. Hizmet Konusu	88
2.3.4.3. Kanıt	89
2.3.4.4. Uygun Ölçüt(Kriter).....	89
2.3.4.5. Güvence Raporu	90
2.3.5. Güvence Denetiminin Amacı	90
2.3.6. Sürdürülebilirlik Raporuna İlişkin Güvence Denetim Standartları.....	92
2.3.6.1. Güvence Denetim Standardı-3000 “Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri”	93
2.3.6.2. AA1000 Standartları	93
2.3.6.2.1. AA1000SES Paydaş Katılımı Standardı	94
2.3.6.2.2. AA1000AS Güvence Standardı	94
2.3.6.2.3. AA1000APS Hesap Verebilirlik İlkeleri Standardı	94
2.3.6.3. ISA 3000 İle AA1000AS Standartlarının Karşılaştırılması	95
KAYNAKÇA	98

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1: AICPA'ya Göre Güvence Hizmeti Türleri Karşılaştırılması.....	27
Tablo 2: Makul ve Sınırlı Güvence Sözleşmeleri Arasındaki Farklılıklar	30
Tablo 3: Birleşmiş Milletler Küresel İlkeler Sözleşmesinin On İlkesi ve Sürdürülebilirlik Performansı	48
Tablo 4: Uluslararası Standardizasyon Örgütü (ISO) Standartları.....	54
Tablo 5: Sürdürülebilirlik Meslek Kuruluşları	74
Tablo 6: Uluslararası Güvence Standartlarının Karşılaştırılması.....	97

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Güvence, Tasdik ve Denetim Hizmetleri İlişkisi	6
Şekil 2: Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine Genel Bakış	10
Şekil 3: Karar Verme Modeli ve Bilginin Rolü	20
Şekil 4: Güvence Denetim Unsurlarının Bağlam Veri Akışı Şeması.....	32
Şekil 5: Güvence Sözleşme Unsurları ve Katılım Alt Süreçleri Veri Akışı Şeması	35
Şekil 6: Sürdürülebilirlik Performansının Beş EGSEE Boyutu	50
Şekil 7: Sürdürülebilirlik Performans Çerçevesi.....	51
Şekil 8: Sürdürülebilirlik Riskleri	58
Şekil 9: Sürdürülebilir Kalkınma Hedefleri	65
Şekil 10: Üç Alt Çizgi (Triple Bottom Line (TBL))-Sürdürülebilir Gelişmenin Üç Boyutu	69
Şekil 11: Üç Sütun Modeli Sürdürülebilir Kalkınmanın Amaçları.....	70
Şekil 12: Güvence Denetiminin Unsurları	88
Şekil 13: Güvence Denetimlerinde Görev ve Sorumluluklar.....	90

ÖNSÖZ¹

Sürdürülebilirlik raporları, işletmelerin gönüllü faaliyetlerinin ayrılmaz bir parçası haline gelmiştir. Bu raporların yayınlanması ve rapor bilgilerinin güvenilirliği hakkında bağımsız güvence ihtiyacı son yıllarda güvence denetimini gündeme getirmiştir.

Bu çalışma, güvence denetimi bağlamında, sürdürülebilirlik raporlamasının önemini ortaya koyarak, sürdürülebilirlik raporunun bilgi kullanıcılarına fayda sağlayıp sağlamadığının ve sürdürülebilirlik raporunun güvence denetiminden geçmesinin önemli olup olmadığının belirlenmesini içermektedir. Çalışmanın amacı, sürdürülebilirlik raporlarının niteliksel olarak değerlendirilebilmesine olanak sağlayabilecek ve GRI'nin içerik analizlerinde kullanılacak etkin bir puanlama modeli önermek ve uygulamaktır.

Sürdürülebilirlik raporlamasının belirleyicilerini güvence denetimi bağlamında anlamak araştırmanın temellerinden biridir. Yayınlanan sürdürülebilirlik raporlarının içeriklerinin, sürdürülebilirlik teorileri, standartları, riskleri ve performansları boyutları bağlamında incelenerek, kategorileştirilmiş temalar ile bir içerik analizi yapılması amaçlanmıştır.

Dr. Mustafa Çeltikci

¹ Bu çalışma Prof. Dr. Semra ÖNCÜ danışmanlığında yürütülen ve Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü tarafından hazırlanan "Sürdürülebilirlik Raporlamasında Güvence Denetimi ve BİST' de Bir Araştırma" İsimli Doktora Tezinden Üretilmiştir."

KISALTMALAR LİSTESİ

AA	: AccountAbility (Hesapverebilirlik)
AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	: American Institute of Certified Public Accountants (Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü)
AA1000APS	: AccountAbility Principles Standard (Hesapverebilirlik İlkeleri Standardı)
AA1000AS	: Assurance Standard (Güvence Standardı)
AA1000SES	: Stakeholder Engagement Standart (Paydaş Katılımı Standardı)
AS	: Assurance Standard (Güvence Standardı)
BIST	: Borsa İstanbul
BDS	: Bağımsız Denetim Standartları
BM	: Birleşmiş Milletler
BT	: Bilgi Teknolojisi
CDP	: Carbon Disclosure Project (Karbom Saydamlık Projesi)
CDSB	: İklim Açıklama Standartları Kurulu
COSO	: Committee of Sponsoring Organizations (Destekleyen Kuruluşlar Komitesi)
CSR	: Kurumsal Sosyal Sorumluluk
EESG	: Finansal Olmayan Sürdürülebilirlik Performansı
EGSEE	: Sürdürülebilirlik performansının beş boyutu - ekonomik, yönetim, sosyal, etik ve çevresel (economic, governance, social, ethical, and environmental)
ERM	: Enterprise Risk Management (Kurumsal Risk Yönetimi)
ESG	: Çevresel, Sosyal ve Yönetişim
ESP	: Ekonomik Sürdürülebilirlik Performansı
EY	: Ernst & Young
GASS	: Globally Accepted Sustainability Standards(Küresel Kabul Görmüş Sürdürülebilirlik Standartları)
GAO	: Hükümet Hesap Verebilirlik Ofisi
GDS	: Güvence Denetim Standardı
GRI	: Global Reporting Initiative (Küresel Raporlama Projesi Girişim Grubu)
IAPC	: International Auditing Practices Committee (Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi)
IASB	: International Accounting Standards Board (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu)
ICFR	: Internal Control over Financial Reporting (Finansal Raporlama ile İlgili İç Kontrol Raporu)

IFAC	: International Federation of Accountants (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)
IFRS	: International Financial Reporting Standards (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları)
IIA	: Institute of Internal Auditors (Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü)
IIRC	: Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi
INTOSAI	: International Organization of Supreme Audit Institutions (Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları (Sayıştaylar) Birliği)
ISA	: International Standards on Auditing (Uluslararası Denetim Standartları)
ISAE	: International Standards on Assurance Engagements (Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Standartları)
ISO	: International Organization for Standardization
ISRE	: International Standards on Review Engagement (Uluslararası Gözden Geçirme Sözleşmeleri Standartları)
ISRS	: International Standards for Related Services (Uluslararası İlgili Hizmet Standartları)
ISSAI	: International Standards of Supreme Audit Institutions (Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Denetim Standartları)
ISSB	: International Sustainability Standards Board (Uluslararası Sürdürülebilirlik Standartları Kurulu)
KGK	: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KPI	: Kilit Performans Göstergeleri (Key Performance Indicators)
KPMG	: Klynveld Peat Marwick Goerdele
KSS	: Kurumsal Sosyal Sorumluluk
OECD	: Organisation for Economic Co-operation and Development Ekonomik Kalkınma ve İş Birliği Örgütü
PwC	: Pricewaterhouse Coopers
SASB	: Sürdürülebilirlik Muhasebesi Standartlar Kurulu
SBDS	: Sınırlı Bağımsız Denetim Standartları
SPKn	: Sermaye Piyasası Kanunu
TBL	: Triple Bottom Line (Üç Alt Çizgi)
TDS	: Türkiye Denetim Standartları
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UNGC	: United Nations Global Compact (Birleşmiş Milletler Küresel İlkeler Sözleşmesi)
WBCSD	: World Business Council for Sustainable Development (Dünya Sürdürülebilir Kalkınma İş Konseyi)
XBRL	: Extensible Business Reporting Language (Genişletilebilir İşletme Raporlama Dili)

GİRİŞ

Sürdürülebilirlik, şirketlerin aynı anda sosyal, çevresel ve ekonomik konularda iyi performans göstermelerini zorunlu kılan, değerler arasındaki bir denge olarak ifade edilebilir. Sürdürülebilirlik raporları, bir işletmenin kurumsal sürdürülebilir kalkınma faaliyetleri hakkında paydaşlara bilgi sunmak amacıyla hazırlanmakta olup, firmaların faaliyetlerini daha sürdürülebilir hale getirmek için hedef belirlemelerine, performanslarını değerlendirmelerine ve değişimi yönetmelerine yardımcı olmaktadır. Bu raporlar, bir firmanın çevre, toplum ve ekonomi üzerindeki olumlu ve olumsuz etkileri ile ilgili bildirimleri paydaşlara aktarmaktadır. Ayrıca, sürdürülebilirlik raporlarının işletmenin ekonomik, sosyal ve çevresel verimliliği, raporun yayımlandığı tarihte bu boyutları sürdürülebilir yönetime entegre etmeyi ne ölçüde başarabileceği hakkında nitel ve nicel bilgiler içermesi gerekmektedir. Aynı zamanda, finansal olmayan kurumsal raporlama uygulamasının, bir biçimi olan sürdürülebilirlik raporlaması, paydaşların daha fazla şeffaflık talebinin artması nedeniyle dünya çapında giderek daha büyük önem kazanmaya başlamıştır. Sürdürülebilirlik raporlamasının ilk kez akademi, iş dünyası ve hükümetlerde daha geniş bir ilgi konusu haline gelmiş olmasından bu yana geçen yıllar içerisinde, şirketler ve sermaye piyasaları için artan ilgisiyle hızlı bir araştırma alanı haline gelmiştir.

Kurumsal raporlama, şirketlerin hissedarlara ve diğer paydaşlara faaliyetlerinin hesabını vermek için, kullandıkları bir mekanizmadır. Bu raporlama, şeffaflığı ve hesap verebilirliği teşvik ederek, paydaşlarla ilişki kurulmasına ve onlarla önemli bilgilerin paylaşılmasına bir araç oluşturur. Finansal raporlama, çevresel, sosyal ve ekonomik politikaların uygulanmasında çok önemli bir rol oynamakta olup, en köklü kurumsal raporlama türünü oluşturmaktadır. Uluslararası hale gelen işletmelerin, ortaklık yapılarındaki değişim, finansal tablolarındaki manipülasyonlar ve ortakların birbirlerine karşı oluşan güvensizlikleri gibi faktörler, bağımsız denetim ve güvence hizmetleri kavramlarına ilgi duyulmasını ve ihtiyacını oldukça arttırmıştır. Bu bağlamda, günümüzde, bağımsız denetim ve vergi denetimi gibi hizmetlerin yanı

sıra, farklı konularda daha detaylı ve kapsamlı bilgiler, raporlar ve güvence hizmetleri talep edilmeye başlanmıştır.

Güvence, sürdürülebilirlik raporlarının güvenini artırmanın bir yolu olarak giderek daha popüler hale gelmiştir. Güvence hizmetleri süreci, bilgiye güvenilirlik ve bütünlük sağlayarak, bu hizmeti karar vermede daha kullanışlı hale getirmiştir. İşletmelerin değerlendirilmesi sırasında sadece finansal bilgilerin yeterli olmadığı ve finansal olmayan bilgilerin de dikkate alınması gerektiği anlaşıldığından, finansal bilgilerin ve finansal olmayan bilgilerin birlikte rapor edilmesi önemli hale gelmiştir. Bağımsız denetim ve sınırlı bağımsız denetim dışındaki denetim türleri içerisinde yer alan güvence denetimi, sunulan veya alınan hizmetin, finansal veya finansal olmayan bilginin kalitesinin üçüncü taraflarca doğrulanması sonucu tarafların işletmeye olan güven duygusunu arttıran bir denetim faaliyeti olarak ortaya çıkmıştır.

Güvenilirlik, kullanıcının zihninde bilgiye güven tutumunu ortaya çıkaran, kullanıcı tarafından algılanan bir bilgi özneliğidir. Bilgi güvenilirliği, güvence altına alınan bilgilerin kullanıcılarını karar verme süreçlerinde kolaylaştırmayı amaçlayan güvence sözleşmesinin kalbi konumundadır. Sürdürülebilirlik güvencesi sağlayıcıları, böyle bir güvence hizmetinin müşterilerin sürdürülebilirlik raporlarında sunulan bilgilerin güvenilirliğini nasıl artırabileceğini ortaya koymaktadırlar. Sürdürülebilirlik raporlaması kuruluşlar için bir norm ve meşrulaştırıcı bir araç haline geldikçe, denetim ve güvence, bildirilen bilgilerin güvenilirliğini ve güvenini artırmada daha da önemli bir rol oynamaya devam edecektir. Bu raporlardaki bilgiler, organizasyon faaliyetlerinin ekonomik, çevresel, sosyal, yönetim ve etik yönleriyle ilgili bilgileri içermektedir. Bu bağlamda, güvencenin temel amacı, garanti edilen finansal olmayan bilgilerin ilgi düzeyini ve güvenilirliğini finansal güvenceye benzer şekilde arttırmaktır. Sürdürülebilirlik raporlama uygulamaları geliştikçe ve daha da yaygın hale geldikçe sürdürülebilirlik raporu güvencesinin yaygınlaşması beklenebilir. Sürdürülebilirlik güvencesi süreciyle, güvence sağlayıcılarının, uygulamaya ilişkin anlayışları ve bu anlayışlarının gerçek güvence süreci üzerindeki etkileri incelenerek, sürdürülebilirlik ve entegre faaliyet raporlarındaki ifadelerin içeriğindeki konulara odaklanılabilir. Bu çalışma ile, uygulama çeşitliliğine ilişkin bir anlayışın geliştirilmesi ve sistematik bir bakış açısının sağlanması amaçlanmıştır. Tez çalışması üç bölümden oluşmaktadır.

Çalışmanın ilk bölümünde denetim, güvence hizmetleri ve güvence denetiminin kuramsal çerçevesi, çerçeveyi oluşturan unsurlar, çerçeveye ilgili yasal düzenleyici kuruluşlar, ilgili standartlar, düzenlemeler ve uygulamalar

açıklanmaya çalışılarak, işletmelerde denetim, güvence hizmetleri ve güvence denetimi ile gelişim süreci incelenmiş ve kurumsal bilgiler verilmiştir.

İkinci bölümde sürdürülebilirlik raporu, iş sürdürülebilirliği, sürdürülebilirlik performansı, sürdürülebilir kalkınma, kurumsal sürdürülebilirlik, kurumsal sosyal sorumluluk, sürdürülebilirlik güvencesi, sürdürülebilirlik raporlarına verilen güvence denetimleri ve standartlar ile ilgili konulara değinilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

GÜVENCE DENETİMİ İLE İLGİLİ KAVRAMSAL VE KURAMSAL ÇERÇEVE

Birinci bölümde, önce denetim ve denetim türleri daha sonra ise çalışmamızın konusunu oluşturan güvence denetimi konusu teorik olarak ele alınmıştır. İşletmelerin sunduğu finansal ve finansal olmayan bilgileri kullanarak karar verenlerin bu bilgilerin doğruluğuna güven duyma ihtiyacı denetimin ortaya çıkmasının temel nedeni olmuştur. Finansal bilginin güvenilirliği bağımsız denetimin konusunu oluştururken, finansal olmayan bilginin güvenilirliği güvence denetiminin konusunu oluşturmaktadır.

1.1. DENETİME GENEL BAKIŞ

1.1.1. Genel Açıklama

Küreselleşme ve dünya piyasalarının büyümesi, iş dünyasının genişlemesi ve gelişmesi, vergilendirme ile ilgili olarak beraberindeki hukuk dünyasındaki gelişmeler, ekonominin gelişimi gibi faktörler bir çalışma alanı olarak, muhasebe meslek kuruluşlarının yasallaşmasını, muhasebe uygulamalarının standartlaştırılmasını ve profesyonel muhasebenin bir kuruluş tarafından geliştirilip oluşturulmasını zorunlu hale getirmiştir (Vorster, 2007, s. 32).

Denetim, özellikle son yüzyılda sermaye piyasası ekonomisinde gelişmiştir. Denetimin asıl amacı, ilk olarak işadamlarının işlerinde, devlet işlerinde, hükümetlerin hizmetlerinde para ve mal hareketlerinde, diğer kamu kuruluşlarının hizmetlerinde dürüst ve doğru muhasebenin yapılmasını sağlamaktır. Zaman geçtikçe, denetimin kapsamı ekonomik ve endüstriyel gelişmeler doğrultusunda uygulama ve teknik açısından genişlemiştir (Carmichael, 2004, s. 128).

Günümüzde, teknolojik gelişmeler, küreselleşme, yoğun rekabet baskısı, sahte finansal raporlama tehlikesi gibi etmenler, son yıllarda yaşanan skandallar ve finansal başarısızlıklar, değişimi yönlendiren bir güç olmuş ve kurumsal raporlama ve denetim mesleğinde gelişmelere neden olmuştur. Son skandallar sonrasında, gelişmiş kurumsal yönetim ve risk yönetiminin yanı sıra

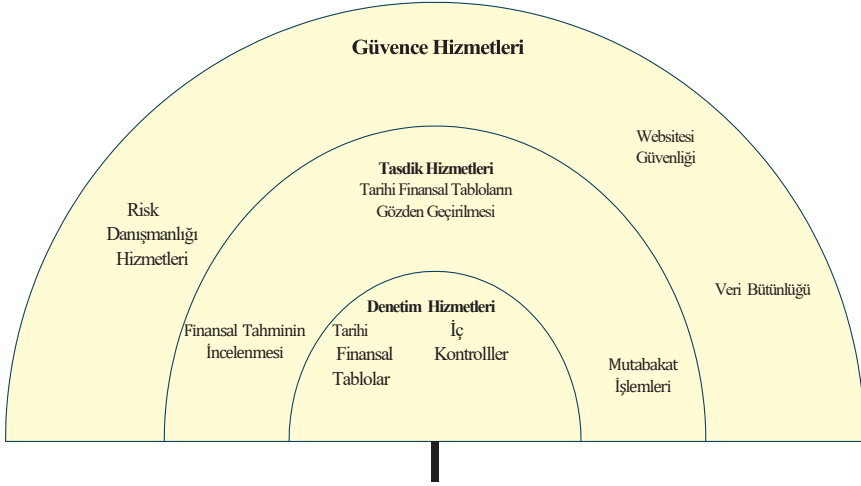
denetimde kalite ve incelemenin artırılması yönünde çağrılar yapılmıştır. Bir çok yasa, yönetmelik ve raporlama standartlarının ortaya konulması sonucu, standart belirleyicileri ve piyasa düzenleyici kuruluşlar, finansal raporlama ve denetim standartlarını yakın ve sürekli inceleme altında tutma yönünde kararlar almışlardır.

Finansal raporlama, sürekli değişen teknolojiyle birlikte, yeni dünyadaki finansal piyasaların ihtiyaçlarını karşılamak için, daha fazla ilkeye dayalı standartlar doğrultusunda hareket edilerek, geliştirilmektedir. Bu bağlamda; denetçiler, bir denetim süreci boyunca aynı standartları uygulamak ve denetim kalitesinin ülke bazında tutarlı kalmasını sağlamak amacıyla, Uluslararası Denetim Standartları (ISA) 'nı iç standartlar haline getirmişlerdir (Collings, 2011, s. 1). Bağımsız denetçiler, finansal bilgilerin güvenilirliğine katkıda bulunan kalite denetimlerini etkin bir şekilde yürütmeye odaklanarak, finansal raporlama konusunda güvence sağlamaya çalışmışlardır. Bu açıdan, bir dizi küresel standartlar doğrultusunda, bağımsız denetim, dünya çapındaki yatırımcıları etkileyen, küresel sermaye piyasalarının verimli işlemlerini sağlayan bir unsur olarak etkisini ve değerini artırmaya devam edecektir (Kueppers ve Sullivan, 2010, s. 282).

1.1.2. Denetim, Tasdik ve Güvence Hizmetleri Arasındaki İlişki

Güvence ve denetim finansal tabloların denetiminin ötesinde çok geniş kavramlardır. Güvence kavramının temeli denetim olmakla birlikte, tüm muhasebeciler, güvence sağlamak için hangi konuların bir denetim faaliyeti oluşturduğu noktasında hemfikir olmayabilirler. Kurumsal performans raporlarının güvenilirliğini veya yönetimin yasal düzenlemelere uyma konusundaki etkinliğini değerlendirmek, güvence hizmetleri olarak kabul edilebilir (Knechel ve Salterio, 2017, s. 12).

Güvence, tasdik ve denetim terimleri bazen birbirlerinin yerine kullanılır, ancak aslında farklı hizmet türlerini temsil ederler. Hizmetin sonunda bağımsız muhasebe firması, yapılan hizmetin sonuçları hakkında yazılı bir rapor sunar. Bu süreç, karar vericilerin ihtiyaç duyduğu bilgiye güvenilirlik veya bütünlük katması açısından önemlidir. Güvence, tasdik ve denetim hizmetlerinin ilişkisi Şekil 1'de gösterilmektedir (Johnson ve Wiley, 2019, s. 3).



Şekil 1: Güvence, Tasdik ve Denetim Hizmetleri İlişkisi

Kaynak: (Johnson ve Wiley, 2019, s. 4)

Denetim Hizmetleri

Denetim, bilgi ile belirlenen kriterler arasındaki uygunluk derecesini belirlemek ve raporlamak için, bilgi hakkındaki kanıtların toplanması ve değerlendirilmesi sürecidir. Denetim, yetkin ve bağımsız bir kişi tarafından yapılmalıdır (Elder, Beasley, Hogan ve Arens, 2019, s. 30). Bu yaklaşım, “objektif olarak kanıt elde etmeyi ve değerlendirmeyi” içerir. Diğer bir ifadeyle, denetçi, kanıtların geçerliliğini, objektif olarak araştırmalı ve değerlendirmelidir. Kanıtın türü, miktarı ve güvenilirliği denetimler arasında farklılık gösterebilir, ancak kanıtların elde edilmesi ve değerlendirilmesi süreci denetçinin herhangi bir denetimdeki faaliyetlerinin büyük bir kısmını oluşturur. Denetim hizmetleri, üç hizmetten en spesifik ve en dar olanıdır; bu nedenle, Şekil 1’deki en küçük yarım dairenin içerisinde yer almıştır. İki ana denetim hizmeti türü, finansal tabloların denetimi ve finansal raporlama üzerindeki iç kontrollerin denetimidir. İç kontrol denetiminin amacı, finansal tablo kullanıcılarına denetçi tarafından iç kontrol denetiminin tasarımı ve işleyiş etkinliği hakkında bir görüş sağlamaktır. Bu denetim hizmetleri, hedef kullanıcıların finansal tablolara güven düzeyini artırır (Johnson ve Wiley, 2019, s. 4).

Tasdik Hizmetleri

Denetçiler bağımsızlık ve tarafsızlık konusunda itibar sahibidir. Tasdik hizmetleri, incelemeleri, revizyonları ve üzerinde anlaşmaya varılan prosedür sözleşmelerini içerir. Bir tasdik hizmetinde uygulayıcı, denetimin konusunu uygun kriterlere göre değerlendirmelidir (Whittington ve Pany, 2016, s. 855). İşletmeler, geçmiş finansal tabloların ötesine geçen finansal bilgiler üretir.

Bunlara, örnek olarak finansal tahminler ve belirli hesaplar için ayrıntılı planlar gösterilebilir. Bu tür finansal bilgilerin bütünlüğü hakkında rapor vermek için bağımsız denetim kuruluşu ile anlaşıldığında, buna tasdik hizmeti denir. Şekil 1’de gösterildiği gibi, tasdik hizmetleri, denetim hizmetlerini de, çatısı altına alan daha geniş hizmetleri içerir. Tasdik hizmetleri, geçmiş finansal tabloların ve iç kontrollerin denetiminden daha fazlasını kapsar. Tasdik hizmetine başka bir örnek, geçmiş finansal tabloların revizyonudur. Bir revizyon denetiminde denetçi, finansal tablolarda önemli değişikliklerin yapılmasına gerek olmadığına dair sınırlı güvence verir. Dolayısıyla, geçmiş finansal tabloların incelenmesi, daha küçük halka açık olmayan şirketler için çok yararlı olabilecek daha az kapsamlı ve dolayısıyla daha uygun bir hizmettir (Johnson ve Wiley, 2019, s. 4).

Güvence Hizmetleri

1990’ların sonlarında, muhasebe mesleğinin alanı, denetçilerin faaliyetlerinin potansiyel kapsamını denetim ve tasdik hizmetlerinin ötesinde daha geniş bir güvence hizmetleri setini içerecek şekilde genişletilmiştir. Güvence hizmeti, karar vericiler için bilgi kalitesini artıran bağımsız bir profesyonel hizmettir. Bu tür hizmetler, güvence sağlayıcının bağımsız olması ve incelenen bilgiler açısından tarafsız olarak algılanması nedeniyle değerlidir. İş kararları vermekten sorumlu kişiler, kararlarının temeli olarak kullanılan bilgilerin güvenilirliğini ve uygunluğunu artırmaya yardımcı olacak güvence hizmetleri talebinde bulunurlar (Elder ve diğerleri, 2019, s. 34). Şekil 1’deki en büyük yarım daire güvence hizmetlerini temsil eder. Esasen, güvence hizmetleri kavramı, bir uzmanın sağladığı ve başka biri tarafından hazırlanan bilgilerin kalitesinin iyileştirilmesini içeren herhangi bir hizmeti kapsar. Güvence yarım dairesi içerisinde gösterilen, hem tasdik hem de denetim hizmetlerini içeren, geniş kapsamlı güvence hizmetleri süreci, risk danışmanlığı, websitesi güvenliği, veri bütünlüğü gibi, güvence hizmeti sözleşmelerini kapsar.

Güvence hizmetleri karar vericiler için bilgi kalitesini veya içeriğini iyileştiren bağımsız profesyonel hizmetlerdir. İyi kararlar vermek, geniş güvence hizmetleri dizisi bağlamında finansal veya finansal olmayan nitelikte bilgi gerektirir. Bir güvence hizmeti sözleşmesi, bilginin güvenilirliğine ve ilgi düzeyine olan güven ile bilginin kalitesi artırır. Özetle, güvence hizmetleri, muhasebe uzmanları tarafından sağlanan, bilgiyi toplamayı, kalitesini iyileştirmeyi veya karar vericiler için kullanışlılığını artırmayı içeren hemen hemen her tür hizmeti içerebilir (Messier ve diğerleri, 2016, s. 17).

Bağımsızlık terimi, denetim, tasdik ve güvence hizmetleri için ortaktır. Bağımsızlık, hizmetin bilginin oluşturulmasıyla ilgisi olmayan ve bilgilerin değerlendirilmesinde objektif olan biri tarafından gerçekleştirildiğini vurgular.

Kalite terimi, bilgilerin alaka düzeyi ve güvenilirliği anlamına gelir. Bilgi terimi, finansal veya finansal olmayan, tarihsel veya ileriye dönük, bağımsız veriler veya bir şirketin dahili veya harici tüm veri sistemleri olabilen konuları ifade eder.

1.1.3. Denetimi Gerekli Kılan Nedenler

Kavramsal çerçeve de ifade edildiği gibi; finansal tabloların amacı çeşitli kullanıcıların ekonomik kararlar verirken faydalanmaları için işletmenin finansal durumu, performansı (faaliyet sonuçları) ve finansal durumdaki değişiklikler hakkında bilgi sağlamaktır. Buna ilaveten, finansal tabloların taşınması gereken niteliksel özellikler ise anlaşılabilirlik, ihtiyaca uygunluk, güvenilirlik ve karşılaştırılabilirliktir (Bezirci ve Karasioğlu, 2011, s. 572). Bu tablolardaki bilgileri kullanarak karar verme durumunda olan bilgi kullanıcılarının ise ihtiyaçları çok ve çeşitlidir. Bilgi kullanıcılarının bir kısmının veya tamamının finansal tabloların denetimini istemesinin birkaç nedeni vardır. Bunlar arasında uzaklık, karmaşıklık, rekabet teşvikleri ve güvenilirlik sayılabilir (Johnson ve Wiley, 2019, s. 10).

Finansal bilgilerin güvenilir olmaması finansal piyasaların gelişmesini engelleyen temel faktörlerden biri olup, ekonomik yapı açısından da oldukça önemlidir. Finansal piyasalar fon arz edenleri ve fon talep edenleri bir araya getiren piyasalardır. Güvensizlik sebebiyle bunların bir araya gelememesi, hem atıl fonlara, hem de ihtiyaç duyulan kaynakların temin edilememesine sebep olmaktadır. Bu durum gerekli üretimin yapılamaması, istihdamın artırılamaması gibi diğer sorunları da beraberinde getirmekte ve makroekonomik etkiler de yaratmaktadır. İşletmeyle menfaat grupları arasındaki bilginin güvenilirliğinin sağlanması, bu bağlamda bir zorunluluk olmaktadır. Çünkü denetim sadece işletmeyi ilgilendiren mikro bir işlem değil, aynı zamanda çok çeşitli ilgi grupları nedeniyle makro sonuçlar da doğuran bir işlemdir. Denetim ancak, menfaat grupları ve işletmeden bağımsız, tarafsız kişi, kişiler veya bir örgüt tarafından yapılması durumunda, denetim sonucunda elde edilen bilgiler güvenilir olarak kabul edilebilir (Başpınar, 2005, s. 37).

Son yirmi yıldır denetim olgusu dünyanın ve Türkiye'nin gündemini yoğun bir şekilde meşgul etmektedir. Bununla birlikte globalleşme sonucu, denetim kavramının ve denetim işinin kapsamı genişletilerek yapılacak denetimlerin daha etkin ve verimli bir hale getirilmesi kaçınılmaz bir gerçeklik haline gelmiştir (Kardeş Selimoğlu ve Göktepe, 2007, s. 20).

Meydana gelen bu önemli değişiklikler, işletmelerin finansal durumlarına olan yaklaşımları, denetimin gelişmesine katkı sağlamıştır. İşletmelerin faaliyet gösterdiği ekonomik çevre ile beraber çıkar gruplarının oluşması finansal tablolara olan ilgiyi ve denetimin amaçlarına yönelik beklentileri değiştirerek,

hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasına yönelik belge denetiminin, finansal tablo denetimine, sistem denetimine ve günümüzde de risk denetimine doğru dönüşüm geçirmesine yol açmıştır.

Ekonomik kararların finansal bilgilere dayanılarak alınması elbette ki bu bilgilerin denetimini de önemli hale getirmiştir. Finansal bilgilerin kaynağı olan muhasebe sistemi, işletmelerin her geçen gün artan ve farklılaşan finansal yapıları ve muhasebe verilerini işleme ve hedef olan taraflara raporlama gibi amaçlardan oluşan birbiriyle bağlantılı birçok süreçten oluşmaktadır. Bu finansal bilgilerden faydalanarak karar alma durumunda olan paydaşlar aşağıda belirtilen nedenlerden dolayı bu işlevi yerine getiremez. Dolayısıyla gerek paydaş beklentisini karşılama ve gerekse ekonomik çıkarların korunması amaçlarına uygun olarak uzman birisinin bunu yapması, sonucu ise karar alıcılara ve ilgili taraflara bildirmesi gerekmektedir. Bu gerekliliğin nedenleri (Usul, 2015, s. 5):

- Muhasebe sisteminin karmaşıklığı: İşletmelerde üretilen bilgilerin çok ve karmaşık olması, bunların bir bütün olarak incelenmesinin taraflar açısından mümkün olmaması, zaman ve uzmanlık gerektiren bir incelemeye ihtiyaç duyulması.
- Çıkar çatışması: Finansal bilgiyi hazırlayan tarafın yanlı davranabilme ihtimalinin olması.
- Asimetrik bilgi sorunu: Taraflardan biri bir bilgiye sahip olduğunda diğer tarafın bundan mahrum olması ya da taraflar arasındaki bilgi düzeyinin eşit olmaması, bilginin taraflar arasında simetrik dağılmaması (Kıbar, 2018, s. 192).
- İç kontrol sisteminin yetersizliği: İşletmelerde etkin olmayan bir iç kontrol sisteminin finansal bilgilerin doğru ve güvenilir olma ihtimalini azaltması.
- Temsil teorisi: İşletme yönetiminin işletme sahipleri yerine başkaları tarafından oluşturulması ve dışarıdan temsilci olarak atanan bu yöneticilerin (CEO'lar) paydaşlardan çok, işletme sahipleri ve kendi menfaatlerini ön planda tutabilmesi (Usul, 2015, s. 11) şeklinde sıralanabilir.

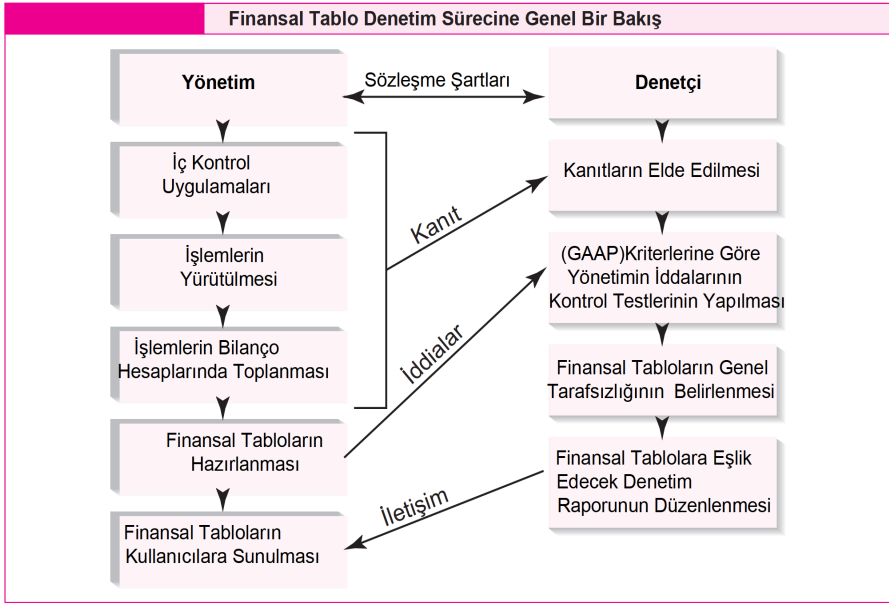
1.1.4. Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi

1.1.4.1. Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine Genel Bakış

Denetim, ilgili kanıtların objektif olarak elde edilmesi ve değerlendirilmesini kapsayan sistematik bir süreçtir (Louwers, 2018, s. 5). Finansal tablonun denetlenmesinin temel amacı, denetçinin, finansal tabloların tanımlanmış bir finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı

konusunda görüş bildirmesini sağlamaktır. Finansal tablo denetiminde denetçiler, finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine veya diğer uygun muhasebe ilkelerine uygunluğuna ilişkin kanıt toplamayı ve yüksek düzeyde güvence sağlamayı taahhüt ederler (Whittington ve Pany, 2016, s. 5). En sık dahil edilen finansal tablolar, beraberindeki dipnotlar da dahil olmak üzere finansal durum tablosu, gelir tablosu ve nakit akışları tablosudur.

Şekil 2, finansal tablo denetimi sürecine bir genel bakış sunmaktadır. Denetçi, gerçekleşen ticari işlemler ve işlemlerin biriktirildiği hesap bakiyeleri hakkında kanıt toplar. Bu kanıtı, finansal tablolarda yer alan iddiaları, yönetimin bunları hazırlarken kullandığı kriterlerle (yani GKGMİ) karşılaştırmak için kullanır. Denetçi raporu, kullanıcılara iddialar ve kriterler arasındaki uygunluk derecesini bildirir (Messier, Glover ve Prawitt, 2008, s. 14).



Şekil 2: Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine Genel Bakış

Kaynak: (Messier, Glover ve Prawitt, 2016, s. 14)

Finansal tablo denetiminde iş süreçlerinin ayrıntıları, üç temel kavram üzerine inşa edilir: önemlilik, denetim riski ve yönetimin finansal tablo beyanlarına ilişkin kanıtlarıdır. Denetçinin denetim riski ve önemliliğe ilişkin değerlendirmeleri, toplanacak denetim kanıtının niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını etkiler.

Önemlilik

Önemlilik, kişilerin muhakemesini etkilemeden bir dizi finansal tablonun yanlış beyan edilebileceği makul miktarı ifade eder. Kasıtsız bir hata nedeniyle,

bir yatırımcının kararlarını önemli bir şekilde etkilemesi olası olamayan, çok küçük farkın dikkate alınmamasıdır. Bu nedenle, denetçi muhtemelen aradaki farkın önemsiz olduğunu düşünecektir. Denetçinin bir denetimi planlarken ilk görevlerinden biri, bir yanlışlığın, kullanıcıların yargılarını önemli ölçüde etkilemeden önce ne kadar büyük olması gerektiğine dair bir yargıya varmasıdır. Makul güvence için, denetçiden neyin önemli olduğunu değerlendirmesi beklenir.

Önemlilik kavramı denetim süreci açısından oldukça önem arz etmektedir, çünkü denetçiler için finansal tabloların, küçük bir yanlışlıktan dahi tamamen arındırılmış olmasını sağlamak, pratik veya maliyet açısından faydalı olmayabilir. Bilginin verilmemesi veya yanlış ifade edilmesi, kullanıcıların kuruluşun finansal bilgilerine dayanarak verdiği kararları etkileyebiliyorsa önemlidir. Önemlilik, belirli bir işletmenin finansal raporu bağlamında bilgilerin ilgili olduğu kalemlerin yapısı veya büyüklüğüne ya da her ikisine dayalı olan ihtiyaca uygunluğun işletmeye özgü yönü olduğu için, bu kavramın standart bir ölçü ile kısıtlanamayacağı, her işletmeye ve sektöre göre farklılık gösterebileceği vurgulanmıştır (Memiş ve Okşas, 2019, s. 1035). Denetçi, görevi planlarken, kullanıcıların kararlarını etkileyebilecek bir yanlışlığın büyüklüğünü değerlendirir. Bu önemlilik değerlendirmesi, denetçinin denetim kanıtı toplamak için kullanılan denetim işlemlerinin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını belirlemesine yardımcı olur. Önemlilik düzeyinin uygulanacağı finansal tablo kalemlerinin hangisi olacağı işletmenin faaliyette bulunduğu sektör, finansal yapısı ve bilgi kullanıcılarının genelde en çok ilgilendikleri finansal tablo kalemi göz önünde bulundurularak belirlenir. Denetim riski kavramı ile bağlantılı olarak, denetçinin tüm önemli yanlışlıkları ortaya çıkaracağına dair hiçbir garanti verilemez. Aslında denetçi, önemsiz yanlışlıkların tespit edileceğine dair hiçbir güvence veremeyebilir. Önemlilik düzeyi ile denetim riski arasında ters yönlü bir ilişkinin olduğu söylenebilir. Denetçi planlama aşamasında yaptığı çalışmalarda denetim riskinin yüksek olduğunu tespit ederse önemlilik düzeyini düşük olarak belirler, denetim riskinin düşük olduğunu tespit etmesi durumunda ise, bu defa daha yüksek bir önemlilik seviyesi belirler.

Denetim Riski

Denetimle ilgili ikinci temel kavram olan risk, beklenmeyen sonuçlarla karşılaşma olasılığı olarak tanımlanabilir. Risk, tehditlerin gerçekleşmesi durumunda ortaya çıkabileceği gibi fırsatların kaçırılmasından dolayı da ortaya çıkabilir. İşletmelerin kuruluş amaçları ile stratejik hedeflerine ulaşmalarına, görevlerini yerine getirmelerine engel olabilecek veya gelirleri, sermayesi, itibarı, istikrarı üzerinde önemli olumsuz etkiler yaratarak beklenmeyen zararlara yol açabilecek her türlü durum veya olaylar olarak da ifade edilen

risk, denetçinin önemli ölçüde yanlış beyan edilen finansal tablolar hakkında yanlışlıkla görüş vermesidir. Denetçinin standart raporu, denetimin finansal tabloların önemli yanlışlıklar içermediğine dair makul güvence sağladığını belirtir. Makul güvence ifadesi, denetçi etkin bir denetim yapsa bile, finansal tablolarda önemli bir yanlışlık bulunma riski bulunduğunu ve denetçinin bunu tespit edemeyeceğini ifade eder.

Denetçi, kabul edilebilir düzeyde düşük bir denetim riski elde etmek için denetimi planlar ve yürütür, yürütülen denetim çalışmasının etkinliği ve kapsamı aracılığıyla da denetim riskinin seviyesini kontrol eder. Denetim işi ne kadar etkili ve kapsamlı olursa, bir yanlışlığın tespit edilememe ve denetçinin uygun olmayan bir rapor düzenleme riski o kadar düşük olur. Makul güvence kavramı, denetçinin bir denetimi tamamen denetim standartlarına uygun olarak yürüttüğü halde, önemli yanlışlıkları tespit edemeyebileceği anlamına da gelebilir. Maliyet kısıtlamaları ve işletmenin finansal tablolarında yansıtılan her bir kalemin tamamen araştırılmasının imkansız olması nedeniyle, denetçinin yanlışlıkla önemli ölçüde yanlış beyan edilen finansal tablolar hakkında net bir görüş verme riski düşük olmalıdır, ancak sıfır olamaz. Dikkatli ve yetkin denetçiler bile mutlak değil, yalnızca makul bir güvence sunabilirler. Geleneksel bakış açısıyla risk kontrol edilmesi gereken olumsuz bir durum olarak nitelendirilirken günümüz bakış açısıyla risk aynı zamanda bir fırsat olarak nitelendirilebilir. Dolayısıyla risk, iyi analiz edilip yönetildiğinde avantaja dönüştürülerek işletmelere değer artışı sağlayabilir.

Yönetim Beyanlarına İlişkin Denetim Kanıtı

Denetimle ilgili üçüncü ana kavram, yönetimin iddialarına ilişkin denetim kanıtlarıdır. Denetlenen işletme ile ilgili bir denetim görüşüne ulaşmadan önce, fiziki inceleme, sayım, doğrulama, analitik incelemeler ve benzeri kanıt toplama teknikleri yoluyla uygun ve yeterli sayıda kanıtların toplanmasını öngörmektedir. Denetçinin toplayacağı denetim kanıtlarının sayısı, denetlenen işletmenin iç kontrol sisteminin yeterliliğine denetim konusu hesap alanlarının özelliklerine ve genel olarak da denetlenen işletmenin durumuna göre belirlenir. Denetçinin finansal tablolar hakkında bir görüşe ulaşmadaki çalışmalarının çoğu, yönetimin beyanlarına ilişkin denetim kanıtlarının elde edilmesi ve değerlendirilmesinden oluşur. Denetim kanıtı, temel muhasebe verilerinden ve denetçinin kullanabileceği her türlü ek bilgidен oluşur.

Yönetimin iddiaları, denetim kanıtlarının toplanmasına rehberlik edecek bir çerçeve olarak kullanılır. Önemlilik ve denetim riskinin değerlendirilmesi ile bağlantılı olarak yönetim beyanları, denetçi tarafından toplanacak kanıtın niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını belirlemek için dikkate alınır. Denetçi, her bir önemli hesap ve açıklama için yönetim beyanlarına güvenebileceğine

dair yeterli ve uygun kanıtı elde ettikten sonra, finansal tabloların gerçeğe uygun bir şekilde sunulduğuna dair makul güvence sunar.

Denetim kanıtının iki temel tanımlayıcısı, yeterlilik ve uygunluktur. Denetim kanıtının yeterliliği, basitçe denetçinin elde ettiği kanıtların miktarını ifade eder. Denetçi, yönetimin iddialarının doğruluğuna ilişkin bir yargıya varmak için yeterli kanıtı sahip olmalıdır. Denetim kanıtının uygunluğu, kanıtların ilgili ve güvenilir olup olmadığını ifade eder. Denetim kanıtlarının ilgili olması, kanıtların yönetim iddiasıyla direkt ilgili olup olmadığını ifade eder. Güvenilirlik, kanıtın bilinirliği anlamına gelir. Denetim kanıtının güvenilirliği kanıtların elde edildiği kaynağa ve yapısına bağlıdır. Çoğu durumda denetçi, yönetim iddialarının doğruluğuna dair yalnızca ikna edici kanıtlar elde edebilir.

Daha spesifik olarak, bir denetim, yönetimin bilançoda yer alan varlıkların gerçekten var olduğuna, şirketin varlıklar üzerinde mülkiyet hakkına sahip olduğuna ve varlıkların değerlemelerinin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak oluşturulduğuna ilişkin iddiaları ele alır. Denetçi tüm bu iddiaların doğruluğuna ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğuna ilişkin görüşünü kaynağından uygun kanıtların elde edilmesi ile oluşturabilir (Whittington ve Pany, 2016, s. 4). Denetçi finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliği konusunda vereceği denetim görüşüne temel oluşturacak sonuçlara ulaşmak için yeterli ve uygun sayıda denetim kanıtını elde etmelidir. Denetim kanıtları maddi doğrulama ve kontrol testlerinin beraber uygulanması sonucu elde edilebilir. Önemlilik düzeyi ile toplanacak kanıt sayısı arasında da önemlilik düzeyi ile denetim riski arasındaki ilişkiye benzer, ters yönlü bir ilişki vardır. Önemlilik düzeyi arttıkça toplanacak kanıt sayısı azalmakta, önemlilik düzeyi azaldıkça toplanacak kanıt sayısı artmaktadır. Diğer bir ifadeyle düşük önemlilik seviyesi daha fazla kanıt toplanması, dolayısıyla daha kapsamlı inceleme, yüksek önemlilik seviyesi ise daha az kanıt toplanması daha az inceleme anlamına gelebilir.

1.1.4.2. Denetim Süreci

Denetim süreci, sıralı olduğu öne sürülse de, aslında oldukça yinelemeli ve doğal gereği birbirleriyle ilişkili birkaç aşamadan oluşur. Denetimin sistematik bir süreç olarak tanımlanması, sürecin her bir aşamasındaki faaliyetlerin birbiriyle bağlantılı ve birbirini tamamlayan işlemler bütününden oluşmasından kaynaklanmaktadır. Uluslararası Denetim Standartları ve Bağımsız Denetim Standartlarında, “risk odaklı” bir denetim yaklaşımı benimsendiği için, finansal tablolarda önemli yanlışlık doğurabilecek hususların (risklerin) belirlenmesini ve denetim planının bu doğrultuda yapılması öngörülmüştür. Bu kapsamında yürütülecek bir bağımsız denetim çalışması üç safhada ele alınabilir: risk değerlendirme, riske karşılık verme ve raporlamadır. Müşteri kabulü ve devamlılığı, işletmeyi tanıma ve denetim planının yapılması

risk değerlendirme safhasında; kanıt toplama riske karşılık verme safhasında; çalışmaların tamamlanması, görüş oluşturma, kalite kontrol raporlama safhasında sınıflandırılabilir. Bu aşamalar aşağıda kısaca açıklanmıştır.

Müşteri Kabulü / Devamlılığı

Denetim süreci ilk olarak, denetim firmalarının yeni müşterilerin kabul edilmesi veya mevcut müşterileri elde tutmaya yönelik politika ve işlemler oluşturmasını gerektirir. Bu tür politikaların amacı, bir denetçinin dürüstlükten yoksun müşterilerle ilişkilendirilme olasılığını en aza indirilmesidir. Bir denetçinin dürüstlükten yoksun bir müşteriyle ilişkilendirilmesi önemli yanlışlıkların var olma ve denetçi tarafından tespit edilememe riskini artırır. Denetçinin kabul / devam ettirme süreci sırasında işletme ve çevresi hakkında topladığı bilgi, denetçinin denetim riskini değerlendirmesine ve denetimi planlamasına yardımcı olur.

Denetimin Planlaması

Denetimin etkili ve verimli bir şekilde yürütülmesini sağlamak için doğru planlama önemlidir. Denetimi doğru bir şekilde planlamak için denetim ekibi, müşterinin iş risklerine ilişkin bir ön değerlendirme yapmalı ve önemliliği belirlemelidir. Denetim planlaması, uygulanacak denetim işlemlerinin niteliğini, kapsamını ve zamanlamasını ortaya koyan yazılı bir denetim süreci prosedürüdür.

Genel olarak üç ön sözleşme etkinliği vardır:

- denetim sözleşme ekibi gereksinimlerinin belirlenmesi,
- denetim firmasının ve denetim ekibinin bağımsızlığının sağlanması,
- Müşteriyle, gerçekleştirilecek hizmetler ve sözleşmenin diğer şartları hakkında bir mutabakat oluşturmak.

Bir denetim görevini kabul etme kararı verildikten sonra denetçi, işletme ve çevresine ilişkin bilgilerini güncelleyerek ön denetim faaliyetlerine başlar. Bu faaliyetler, kurumun ve faaliyet gösterdiği sektörün yapısı, performansını nasıl ölçtüğü, bilgi sisteminin yapısı ve iç kontrol kalitesi araştırmalarını kapsar. Denetçinin işletme ve çevresini anlaması, önemli yanlışlık riskinin değerlendirilmesine ve denetimin kapsamının belirlenmesine yardımcı olur.

Denetimin Yürütülmesi

Bir şirketin iç kontrol sistemi, işletme organizasyonunda yönetim kurulu, yöneticileri ve çalışanları tarafından yönlendirilen, faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği, finansal raporlama sisteminin güvenilirliği, yasal düzenlemelere uygunluk sağlamayı amaçlayan bir sistem olarak nitelendirilir. Şirketin finansal raporlama üzerindeki iç kontrolünün kalitesi, denetçilerle doğrudan ilgilidir.

Yetkilendirme, geçerlilik, uygun kayıtlama, mutabakat ve varlıkları koruma gibi özellikleri olan iç kontrol sistemi; işletmenin amaçlarına ve belirlenmiş politikalara uygun olarak işletme faaliyetlerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini sağlayan, işletme tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçlerin bütünüdür.

Denetçi, genellikle finansal tablo hesaplarını öncelikli olarak bu hesapları etkileyen iş süreçlerine göre gruplayarak denetimleri düzenler. Aynı zamanda, yönetimin her bir hesapla ilgili iddiaları hakkında denetim kanıtı elde etmek ve tespit edilemeyen önemli yanlışlık riskini uygun şekilde düşük bir düzeye indirmek için hesaplara denetim işlemlerini uygular.

Denetimin Tamamlanması ve Raporlama

Finansal tabloların tarafsızlığına ilişkin bir sonuca varmak ve bunu gerekçelendirmek için yeterli ve uygun kanıt elde edilmelidir. Denetçi, yönetimin finansal tablo beyanlarına ilişkin güvenilir kanıtları toplamayı bitirdikten sonra, kanıtların yeterliliğini değerlendirir ve gerekli görüldüğünde ek kanıtlar elde eder. Bu aşamada denetçi, açıklanmayan şarta bağlı yükümlülüklerin olasılığı da dahil olmak üzere bir dizi konuyu ele alır ve bilanço tarihinden sonra finansal tabloları etkileyebilecek olayları araştırır.

Denetim sürecindeki son aşama, sonuçların değerlendirilmesi ve yayınlanacak uygun denetim raporunun seçilmesidir. Denetim görüşü olarak da bilinen denetçi raporu, denetimin ana ürünü veya çıktısıdır ve denetçinin bulgularını finansal tabloların kullanıcılarına iletir. Denetim çalışmasının tamamlanmasının ardından denetçi, toplanan kanıtlar ışığında risklerin ön değerlendirmelerinin uygun olup olmadığını ve yeterli kanıtın elde edilip edilmediğini belirler. Daha sonra denetçi, teyit edilen ve tahmin edilen düzeltilmemiş yanlış beyanları toplar ve bunların finansal tabloların önemli ölçüde yanlış beyan edilmesine neden olup olmadığını belirler. Düzeltilmemiş yanlışlıkların önemli olduğuna karar verilirse, denetçi müşteriden yanlışlıkları düzeltmesini ister. Müşterinin reddetmesi durumunda denetçi, finansal tabloların önemli ölçüde yanlış olduğunu açıkça belirten ve yanlışlığın niteliğini açıklayan bir görüş bildirir.

Çalışmamızın bundan sonraki kesiminde, güvence hizmetleri ve denetimi kavramları açıklanmaya çalışılacaktır.

1.2. GÜVENCE HİZMETLERİ KAVRAMI VE İLGİLİ DÜZENLEMELER

Çalışmanın bu kesiminde güven, güvence kavramları, güvence hizmetleri (assurance service), tasdik hizmetleri, güvence hizmetlerini oluşturan unsurlar ve güvence hizmetlerinin gelişiminde pay sahibi olan kuruluşlara yer verilecektir.

1.2.1. Güven, Güvence Kavramlarının Nitelikleri ve Güvence Talebi

Birey ve toplumlar için, güven kavramının taşıdığı önem öteden beri bilinmektedir. Güvenin ortaya çıkması, durumsallık kavramı ile açıklanabilir. Buna yönelik olarak genelde iki durum söz konusudur. Bunlardan biri, kaybetme olasılığını içeren risk durumudur. Karşılıklı ilişkilerde, güven ve risk alma ilişkisi bireyleri risk alma eğilimine yönelterek güven oluşumu için bir olasılık yaratır. Belirsizliğe dayalı risk durumunun hiç olmadığı durumları varsayacak olursak güvenceye gerek kalmayabilir.

Güven için gerekli bir diğer durum ise taraflardan birinin çıkarının diğeri ile bağlantılı olma, yani birbirine bağımlılık durumudur. Hem risk hem de birbirine bağımlılık durumu güven için gerekli olmasına karşın, birbirine bağımlılık durumu arttıkça risk ve güven ilişkisi değişiklik gösterebilir. Bağımlılık derecesinin ne ölçüde olduğu risk ve güvenin oluşum sürecine etki edebileceği bağlamında, tahmin edilebilirlik ve güven arasında da açık bir ilişki varlığından söz edilebilir. Tahmin edilebilirlik ve güven, belirsizliğin azaltılması anlamına gelmekle beraber, bir anlam ifade edebilmesi için bu ikisinin birbirine paralel ya da eşitlenmiş olması gerekir. Fakat bu da yine risk alabilme faktörüyle ilişkilidir. Diğer bir ifadeyle karşı tarafın tahmin edilebilir olması bireyin risk alması için yeterli olmayabilecektir (Tüzün, 2007, s. 98) .

Güvence, genel kabul gören bir otorite tarafından oluşturulan, belli bir konu ve amaca uygun olduğuna dair beyanları sonucu ortaya çıkmış olan, güven duygusu, olarak ifade edilebilir (Power, 1997, s. 14).

Güvence ihtiyacı yeni değildir, denetim kuruluşları yıllardır, özellikle de geçmiş finansal tablo bilgileri hakkında güvenceler olmak üzere birçok güvence hizmeti sağlamışlardır. Günümüzde, denetim kuruluşları performanslarının güvence hizmetlerinin türlerini, şirket finansal tahminleri ve web sitesi denetimleri gibi ileriye dönük ve diğer bilgi türlerini içerecek şekilde genişletmişlerdir.

Yönetim, performansını yıllık finansal tablolarda ortaklarına ve diğer ilgili taraflara bildirir. Bununla birlikte, yöneticiler, finansal sonuçları kendi çıkarları için yanlış beyan etme olasılığını etkileyebilecek iki potansiyel dengeleyici güce tabidir: (1) iyi performans gösterme teşvikleri ve (2) dürüst davranmayı vurgulayan etik ilkeler. Teşvikler, bir yöneticiyi hedeflere ve hedeflere ulaşmak için çok çalışmaya zorlayabilen, ancak aynı zamanda hedeflere ulaşılmadığında, kişiyi yalan söylemeye veya muhasebe hilelerini kullanmaya motive edebilen ikramiye veya koşullu tazminat gibi motivasyonel güçleri ifade eder. Etik ilkeler, uygunsuz eylem ve faaliyetleri tanımlayan bireyler ve kuruluşlar için davranış normlarını tanımlayarak teşviklere karşı ters bir denge sağlar.

Etik ilkeler, bilgi asimetrisinin bir sonucu olarak ortaya çıkabilecek uygun olmayan faaliyetlerde yer almak için bireylerin, özellikle yöneticilerin istekliliğini etkiler. Bireylerin etik davranışı, kısmen toplumun ve örgütün davranış normlarına dayanan, etik olanı kendi içselleştirmelerinden gelir. Sonuç olarak, etik ilkeler ve yorumları kişiden kişiye büyük ölçüde değişebilir. Toplumsal normların doğasını ve değerini açıklayan çeşitli felsefi perspektifler şunlardır (Knechel ve Salterio, 2017, s. 24):

- **Faydacılık**, bazılarını zarar vermeden bazılarının faydalarında artışa neden olacak kararları almayı içerir.
- **Altın Kural**, başkalarına, size davranılmasını istediğiniz gibi davranın ilkesi kapsamında kararı veren kişinin muamele görmek isteyeceği şekilde davranılmasıyla sonuçlanan kararlar vermeyi içerir. Güvenilirlik; dürüstlüğü, doğruluğu ve sadakati gerektirir.
- **Haklar Teorisi**, bir karar vericinin ve diğer tarafların haklarının karar verirken eşit olarak dengelenmesi gerektiği önerilir.
- **Adalet Teorisi**, kararların tüm paydaşlara adil, tarafsız ve eşit bir şekilde uygulanmasının gerekliliği öne sürülür. Adalet ve eşitlik konularını içerir.
- **Aydınlanmış Kişisel Çıkar**, tüm tarafların uzun vadeli kişisel çıkarlarına yönelik kararlar almayı ve başkalarına zarar verebilecek kısa vadeli bir odaklanmadan kaçınılmayı içerir. Başkalarının çıkarlarını gözetirken, aynı zamanda kendi çıkarlarına da hizmet etmek etik felsefesidir.

Bu bakış açıları vurguladıkları konularda farklılık gösterse de, her açıdan takip edilen normlar etik karar vermeyi kolaylaştırır. Paydaşların bir kuruluşun kararlarının etik boyutuna nasıl yaklaştığını, kuruluş genelinde etik değerlendirmelere olan ihtiyacı nasıl iletildiğini ve makul etik davranış standartlarıyla tutarlı kararları nasıl uyguladığını anlamaları önemlidir. Yine de, bireylerin etik normlara vereceği öncelik, birçok faktöre bağlıdır ve kuruluşun şartlarına göre çok çeşitli davranışlara yol açabilir (Arens, Elder ve Beasley, 2014, s. 297).

İşletmelerin giderek daha fazla genel amaçlı, finansal olmayan raporlar yayınlamaları ve bu raporların güvenilirliğinin sağlanması karşısında gönüllü bir güvence pazarı ortaya çıkmaktadır. Böyle bir pazarda, güvence hizmeti verenler denetim mesleğinden olabilir veya olmayabilir. Ortaya çıkan bu gönüllü güvence pazarını anlamaya çalışmak, gönüllü satın alma güvencesi kararı ve güvence sağlayıcısının seçimi ile ilgili faktörleri belirlemek için analizler yapmak büyük önem arz etmektedir.

1.2.2. Güvence Hizmetlerinin Ortaya Çıkış Nedenleri

Kurumsal raporlamada, bilgi sağlayıcıları olarak yönetim ve bu bilgilerin ana kullanıcıları olarak hissedarlar arasında çıkar çatışması olabilir. Kişisel çıkarları üzerinde doğrudan bir etkiye sahip olduğu için, yöneticiler tarafından önyargılı bilgi verilmesi için bir teşvik olabilir. Bu durumda yönetim, farkına varmadan, ilgili gruplardan birinin taleplerini karşılamaya çalışacağından, bağımsız bir tarafa ihtiyaç duyulur (Soltani, 2007, s. 47).

Teknolojik gelişmelerle, ülkelerin, ekonomilerin, finansal piyasaların ve işletmelerin birbirlerine yakınlaşmalarıyla hız kazanan değişim, bilgi kullanıcılarının denetimden beklentilerini de değiştirmektedir. Bu değişimin yanında, günümüzde, bağımsız denetim ve vergi denetimi gibi hizmetlerin yanında, farklı konularda daha detaylı ve kapsamlı bilgiler, raporlar ve güvence hizmetleri talep edilir olmuştur (Dinç ve Atabay, 2016, s. 1527).

Şirket yöneticilerinin, şirket sahiplerine, bankalar ve kredi kuruluşları gibi diğer fon sağlayıcılarına, faaliyetlerinin, finansal sonuçları hakkında rapor vermeleri gerekmektedir. Bu raporları (dış finansal tabloları) alanlar güvenilir oldukları konusunda güvenceye ihtiyaç duyarlar. Bu nedenle, raporlardaki bilgilerin kullanıma alınmasını veya denetlenmesini isterler. Bunların sonucu olarak da, yöneticilerin, ortaklara ve diğer fon sağlayıcılarına yaptıkları finansal raporlamanın güvenilir olduğuna ilişkin güvence verilmesi ihtiyacı ortaya çıkmıştır (Porter, Simon ve Hatherly, 2014, ss. 8-9).

Sermaye piyasası ekonomisindeki aktörlerin her biri aynı bilgiye sahip olduğunda bazı ilginç sorunlar ortaya çıksa da, düzenleyicilerin başlıca endişesi bilgi asimetrisidir. Bu sorun, iki taraf arasında bir sözleşme imzalandığında ortaya çıkar. Asıl temsilci aracının eylemini doğrulayamıyorsa veya tam olarak kontrol edemiyorsa, bilgi asimetrisinden kaynaklanan kayıplar olacaktır. Çoğunlukla iki taraf arasında bilgi dağılımında eşitsizlik ile sonuçlanan, bilgi asimetrisi, bağımsız denetim hizmetinin ortaya çıkış nedenlerinden biri olarak kabul edilebilir (Messier ve diğerleri, 2008, s. 7).

1.2.3. Bilgiye Duyulan İhtiyaç, Karar Verme Modelinde Bilginin Rolü ve Güvence Hizmetleri

Bilgi güçtür, insanların davranışları, algıları ve farklı düzeylerde karar vermeleri üzerinde önemli bir etkiye sahiptir. Geçmişte, bilgilerin zamanında kullanılmasının askeri, diplomatik veya ticari başarıya yol açtığı durumlar yaşanmıştır. Bilgilerin etkin kullanımı iş başarısının anahtarıdır, zorluğu ise, işin doğasının ve bilgi teknolojisinin (BT) şaşırtıcı seçeneklerle bilgi işleme fırsatları sunmasıyla rolünün değişmesidir.

Muhasebe ve denetimde, bilgi karar verme süreçlerini etkiler. Yüksek kaliteli finansal raporlama, sağlam ve verimli bir sermaye piyasası sisteminin

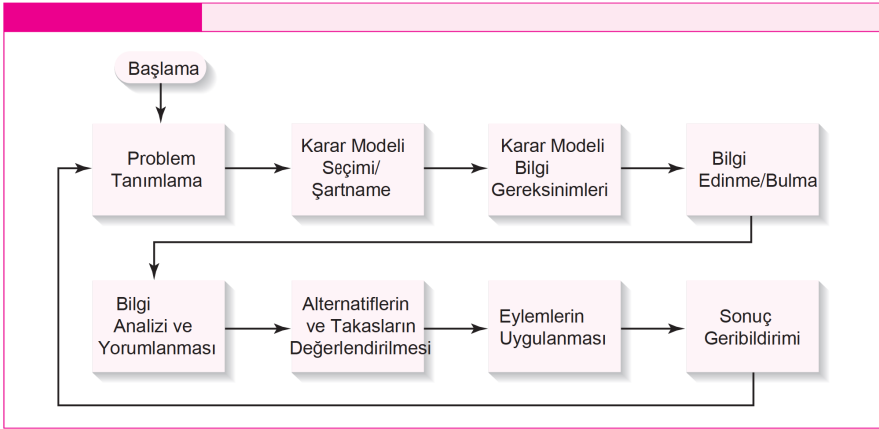
sürdürülmesi için gereklidir. Son derece likit bir sermaye piyasası, yatırımcıların ve kredi verenlerin sermayelerini alternatif seçenekler arasında dağıtırken bilinçli kararlar alabilmesi için şeffaf ve eksiksiz bilgiye ihtiyaç duyarlar. Denetçilerin kurumsal raporlama ile ilgili görevleri konusu sermaye piyasası ekonomisinde önemli bir yere sahiptir. Denetim beklentisi, genellikle yatırımcıların, alacaklıların ve denetlenen finansal tabloların diğer kullanıcılarının denetimin rolüne ilişkin görüşlerinin, denetçilerden makul olarak ne beklenebileceğine veya denetçilerin onlardan beklenmesi gerektiğine ilişkin önceden belirlenmiş bir görüşle karşılaştırılması olarak tanımlanabilir.

Finansal tablolar ve raporlama verileri iki farklı, ancak ilgili, bilgilendiricilik rolü oynar. Bunlardan ilki, farklı yatırım portföyleri arasında seçim yapmak gibi en iyi eylem rotasını seçmede karar vericilere, örneğin yatırımcılara yardımcı olmaktır. İkinci rol, yönetim ve yatırımcıları içeren taraflar arasındaki sözleşmeyi, kısmen şirketler tarafından açıklanan finansal raporlama verileri açısından kolaylaştırmaktır. Ancak, muhasebe bilgileri ve finansal raporlama, aktarılan bilgilerin doğruluğuna güvenilemediği takdirde, değişken taraflar için çok az değer taşırlar. Denetçinin ve denetim işlevinin amacı, kullanıcılara alınan bilgilerin kalitesini belirlemede yardımcı olmaktır. Denetim fonksiyonu, bilginin güvenilirliğine katkıda bulunmalıdır. Denetçinin rolü ve varlığına ilişkin güven, hesap verme bilgilerinin potansiyel değerinin yükseltilebilmesine de olanak sağlayabilir.

Güvenilirlik, bilgiyi doğrulamak, güvence sağlamak demektir (Whittington ve Pany, 2016, s. 1). Güvence hizmetleri kavramı, geniş bir bilgi yelpazesini tanımlamak için kullanılır ve karar vericiler için bilgi kalitesini artıran bağımsız profesyonel bir hizmettir. Güvence sağlayıcısı bağımsız olduğu ve incelenen bilgilere göre tarafsız olarak algılandığı için bu tür hizmetlere değer verilir. Karar vericiler, kararlarında kullanılan bilgilerin güvenilirliğini ve ilgi düzeyini artırmaya yardımcı olmak için güvence hizmetleri ararlar. Denetim Kuruluşları tarafından gerçekleştirilen güvence hizmetleri, bilgide güven derecesini artırmak için tasarlanmıştır. Bu hizmetleri gerçekleştirenler bağımsız denetçilerdir. Güvence hizmetlerinin amacı genel olarak, bilginin güvenilirliğini arttırmak ve karar vermeyi kolaylaştırmaktır. Bu hizmetler denetim kuruluşları veya çeşitli diğer profesyoneller tarafından da yapılabilir (Arens ve diğerleri, 2014, s. 16).

AICPA Özel Güvence Hizmetleri Komitesi, “*güvence hizmetleri karar vericiler için bilgi kalitesini veya içeriğini iyileştiren bağımsız profesyonel hizmetlerdir*” şeklinde tanımlamıştır. Bu tanım, bir dizi önemli kavramı ortaya koyar. İlk olarak, tanımın karar alınması üzerinde durulabilir. İyi kararlar verilmesi, finansal veya finansal olmayan nitelikte olabilecek kaliteli bilgi gerektirir. AICPA Güvence Hizmetleri Özel Komitesi’nin raporundan uyarlanan Şekil 3 karar verme için bir model sunar. Karar modelindeki ilk temel

kavram olan bilginin kritik öneme sahip olduğu unutulmamalıdır. Modelin sorun tanımı aşamasını üç tür bilgi oluşturur: (1) çevresel bilgiler, (2) süreç izleme ve tanılama bilgileri ve (3) sonuç geri bildirim bilgileri. Bir güvence hizmeti sözleşmesi, gerekli kararlarla ilgili unurların belirlenmesi için karar vericinin bu bilgileri aramasına yardımcı olabilir. İkinci temel kavram, bilginin kalitesinin veya bağlamının iyileştirilmesi ile ilgilidir. Şekil 4.'de gösterilen karar modelinde, bir güvence hizmeti sözleşmesi, bilginin güvenilirliğine, alaka düzeyine ve güncelliğe olan güveni artırarak bilgi kalitesini artırabilir. Bağlam, bilgilerin önceden gönderildiği biçim veya diğer ilgili kıyaslama bilgilerinin sağlanması yoluyla geliştirilebilir. Güvence hizmetlerinin tanımında üçüncü önemli kavram bağımsızlıktır. Daha önceki finansal tablo denetimi konusunda da belirtildiği gibi, bağımsızlık muhasebe mesleğinin ayırıcı özelliğidir. Son kavram, güvence hizmetinin konusu olan bilgilere mesleki yargının uygulanmasını yansıtan “*profesyonel hizmetler*” teriminde somutlaşmıştır. Muhasebe uzmanları tarafından sağlanan güvence hizmetleri, bilgilerin tespit edilebilmesine, kalitesinin artırılabilmesine ve karar vericiler için kullanılabilirliğinin artırılabilmesine olanak sağlar (Messier ve diğerleri, 2016, s. 710).



Şekil 3: Karar Verme Modeli ve Bilginin Rolü

Kaynak: (Messier ve diğerleri, 2016, s. 711)'den yararlanarak araştırmacı tarafından hazırlanmıştır.

Denetim işlevinin iletişim sürecine katkısı, aktarılan bilgilerin kalitesi ve kullanıcılarının bilginin kalitesini değerlendirme ihtiyacı veya istekleri ile ilgilidir. Bu nedenle, denetçi süreç açısından önemli bir rol oynar, güvenilirlik boşluğu çeşitli taraflar arasındaki çıkar çatışmalarından kaynaklanır. Yatırımcılar, kredi verenler ve diğer bilgi kullanıcıları kurumsal raporlamaya doğrudan erişimleri olmadığından, dış denetçilerin topluma, kurumlara ve özellikle de sermaye piyasasına karşı önemli sorumlulukları vardır.

1.2.4. Güvence Hizmetleri Denetimi

Muhasebe mesleği, müşterilerine sağladıkları geleneksel hizmetlerde değişim geçirmektedir. Bu değişim, dünya ekonomisi ve teknolojideki hızlı gelişim ve dönüşümden kaynaklanmaktadır. Yoğun rekabet, ortamında karar vericilerin zamanında ve güvenilir ilgili bilgiye ihtiyacı, toplumda bilgi üreten hizmetlere geçiş yönünde bir değişime neden olmuştur. Meslek de bu doğrultuda değişim geçirmiş ve bu bağlamda, 1993 yılında AICPA, tasdik hizmetlerini bir çalışma alanı olarak tanımlamıştır.

Uluslararası Denetim Güvencesi Standartları Kurulu'na (IAASB) göre, güvence sözleşmesi *“bir denetçinin, hedef kullanıcıların güven derecesini arttırılmasına yönelik tasarlanmış bir sonuç ifade etmek için yeterli ve uygun kanıt elde etmeyi amaçladığı bir denetim sözleşmesidir”* (Boiral ve Heras-Saizarbitoria, 2020, s. 2)

Finansal tablo denetimi, yatırımcılara ve alacaklılara sunulan bilgi setinin güvenilir olduğuna dair güvence sağlar. Ancak, piyasanın yüksek kaliteli bilgi birikimine duyduğu ihtiyaç, güvenilir tarihsel maliyet esaslı finansal tablolara duyulan ihtiyaçtan çok daha fazladır. Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesinin (IAPC) gündeminin en üst sıralarında yer alan konulardan biri, güvence sözleşmelerine ilişkin bir uluslararası standardın geliştirilmesidir.

Denetim standartlarında güvence hizmetleri çerçevesi tanımlanmış olsa da, makul güvence kavramının anlaşılması, denetçiler tarafından farklılık gösterebilir. Şirketlerin, dünya çapında kullanılan denetim risk modeli (DRM), denetçilerin denetim çalışmalarında makul güvence algılarının, etkinliğinin değerlendirilmesidir. Güvence, denetçinin denetimin tamamlanması sırasında elde ettiği kesinlik düzeyinin bir ölçüsüdür. Makul güvence literatürde tanımlanmamıştır, ancak muhtemelen kesinlik veya mutlak güvenceden daha azdır. Makul güvence kavramı, denetim alanı çalışmalarının performansı ile ilgili genel kabul görmüş denetim standartlarının (GKGDS) üçüncüsünde resmen tanımlanmıştır. Bu standart, denetçinin bir görüş bildirmek için makul bir temele dayanan, yeterli ve yetkin kanıtlayıcı bir konu elde edilmesinde yararlı olabilir (Law, 2008, s. 162).

Bir muhasebecinin sağlayabileceği potansiyel güvence hizmetleri yelpazesi çok geniş olsa da, muhasebecinin ne zaman bu hizmetleri sunması gerektiğine ilişkin bazı genel yönergeler vardır. Genel olarak, denetçi, yalnızca üç koşul karşılandığında bir güvence denetimini üstlenmelidir:

- Güvencenin verileceği bağlam hakkında yeterli bilgiye sahip olmalıdır.
- Güvencenin konusu objektif bir değerlendirme süreci ile incelenebilir olmalıdır.
- Güvence sağlayıcısı, bilgi ve içeriği bakımından bağımsız ve tarafsız olmalıdır.

Genel olarak denetçiler ve denetim kuruluşları tarafından sağlanan güvence hizmetlerine örnek olarak aşağıdaki denetimler sayılabilir.

- Çevre yasa ve yönetmeliklerine uygunluğu test etmek için çevre denetimleri.
- Yönetimin etik karar alma normlarına uygunluğunu değerlendirmek için etik denetimleri.
- Ticari yazılımın güvenilirliğini test etmek için yazılım denetimleri.
- Lisans ücretleri veya telif ödemeleri için uygun miktarları belirlemeye yönelik telif hakkı denetimleri.
- Doluluk oranları veya katılım seviyeleri gibi temel işletim verilerini doğrulamak için kullanım denetimleri.
- Yönetilen portföyler ve yatırım fonlarının getirilerini doğrulamak için yatırım performansı denetimleri.
- Maliyet paylaşım sözleşmeleri kapsamında geri ödemelerin hesaplanmasında kullanılan verileri doğrulamak için maliyet denetimleridir.

1.2.5. Güvence Hizmetleri Denetiminin Genel Prensipleri

Güvence hizmetleri, finansal olmayan alanlar da dahil olmak üzere birçok bilgi alanını içerir. Bunlar, süreç dokümantasyonu, kontrol testi, varlık düzeyi ve faaliyet düzeyi denetimlerinin geliştirilmesi, belge incelemesi ve üzerinde anlaşmaya varılan bir yordam veya bilgi teknolojileri güvenceleri içerebilir (Lessambo, 2018, s. 6).

Denetim, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri veya diğer kurallara uygun olarak hazırlanan bir finansal tabloda yer alan bilgilerin güvenilirliği konusunda güvence sağlama süreci olduğundan dolayı, dış denetçilerin bilginin geçerliliğini doğrulamasına izin vererek, bilgi hazırlayıcıları ile firma paydaşları arasındaki bilgi asimetrisini azaltır.

Çeşitli düzenlemeler çerçevesinde verilen, güvence hizmetleri bilginin kalitesinin artmasına neden olmuştur. Finansal piyasaların küreselleşmesi, büyük şirketler tarafından yerel Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GKGMİ) dışındaki muhasebe standartlarının seçimini güçlendirmiştir. Bu durum, genellikle şirketlerin muhasebe standartları serisiyle karşı karşıya kalmasıyla sonuçlanmış ve aynı zamanda çokuluslu şirketlerin rapor oluşturma gereksinimlerini karşılamak için finansal tablolar ve ilgili notlar da dahil olmak üzere farklı finansal bilgilerin üretilmesini gerektirmiştir.

Finansal olmayan bilgi güvencesi en çok çevresel performansla ilgilidir; sistemler ve süreçlerle ilgili olarak en sık sağlanan güvence hizmeti, iç kontrol sistemleriyle ilgilidir. Davranışlarla ilgili olarak en sık verilen hizmet,

yasa ve yönetmeliklere uygunluk güvencesidir. Fiziksel özelliklere ilişkin güvence hizmetlerinin açıklığı ampirik olarak gösterilemeyebilir. Genel olarak, orta düzeyde güvence ile daha fazla hizmet yürütülebilir, ancak yasa ve yönetmeliklere uygunluk güvencesi genellikle yüksek veya orta düzeyde bir güvence ile sağlanmaktadır (Ruhnke ve Lubitzsch, 2010, s. 235).

1.2.6. Güvence Hizmetleri Denetiminin Gelişiminde Pay Sahibi Olan Kuruluşlar ve Güvence Hizmetleri Türleri

Yaşadığımız 21. yy'da modern hukuk sistemi olarak dört adet sistem kabul görür. Bunlar Anglo Sakson Hukuku (Common Law), Kıta Avrupası Hukuku, İslam Hukuk ve Sosyalizm Hukuku'dur. Bu hukuk sistemleri tarihin farklı çağlarında, farklı gereksinimler sonucu ortaya çıkmıştır. Dünyada kullanımı bakımından uygulandığı kara parçasına göre ayırım yaparsak Kıta Avrupası Hukuk Sistemi en yaygın kullanılan sistemdir. Nüfusa göre yapılan ayırmada ise en yaygın kullanılan sistem Anglo-Sakson Hukuku'dur. Muhasebe ve hukuk etkileşimi açısından hukuk literatüründe yer alan bu dört hukuk sistemine bakıldığında Anglo-Sakson hukuk sistemi hariç diğer tüm sistemlerde devletin kanun koyucu olarak belirgin bir rol üstlendiği anlaşılmaktadır.

Başta kıta Avrupa sistemi olmak üzere muhasebe kurallarında ve uygulamalarında devletin baskın bir role sahip olduğu hukuki sistemlerde, muhasebe mesleğinin etkisinin zayıf olduğu görülmüştür. Ayrıca Anglo-Sakson hukuk sisteminin benimsendiği ülkelerin muhasebe sistemlerine göre daha az finansal bilgi raporlanarak sunulmaktadır. Bunun tam tersine, Anglo-Sakson hukuk sisteminin benimsendiği ülkelerde ise, muhasebeye ilişkin düzenlemeler ile uygulamalar yasa yapıcılar veya yasalar yerine muhasebe meslek örgütlerince belirlenmiş ve kullanıcılara daha çok muhasebe bilgisi sunulmuştur (Kang, 2003, s. 123).

Hukuk literatüründe her ne kadar dört farklı sisteme yer verilmiş olsa da muhasebe literatüründe, muhasebe ve hukuk etkileşimi açısından bu sistemlerden sadece Kıta Avrupa ve Anglo-Sakson hukuk sistemleri incelenmiştir. Sonuç olarak bu etkileşimden yola çıkılarak, Kıta Avrupa muhasebe sistemi ve Aglo-Sakson muhasebe sistemi ayırımına gidilmiştir.

Kıta Avrupa hukuk sistemi üzerine yapılan çalışmalarda bu sistemi benimsemiş olan ülkeler üç farklı orjin altında kümelendirilmiştir. Bunlar Fransız, Alman ve İskandinav orjinlerdir. Bu kümelendirmeye göre Türkiye, Fransız orjininden gelen bir Kıta Avrupa Hukuk sistemi ülkesi olarak kabul edilmektedir (Choi ve Meek, 2008, s. 51). Muhasebe alanındaki uygulamaların gelişiminde, ülkelerin hukuk sistemlerinin etken olduğu, buna bağlı olarak da bazı ülkelerde yasal düzenlemelere göre muhasebe uygulamalarının değiştiği görülmektedir. Kavramsal olarak, güvence hizmetleri kavramı bu

hukuk sistemlerine göre, Kıta Avrupa'sı ve Anglosakson muhasebe modelini uygulayan ülkeler açısından ele alınarak incelenmiştir.

Sermaye piyasaları daha küreselleşmiş hale geldikçe, muhasebe ve denetim, sınır ötesi hisse senedi piyasaları arasındaki bağlantıların kurulmasında önemli bir rol üstlenen disiplinler arasında yer almıştır. Farklı muhasebe ve denetim standartlarının uyumlu hale getirilmesi, sermaye piyasası ekonomisindeki şirketler için önemli bir konu haline gelmiştir.

Finansal piyasalarının küreselleşmesi, büyük şirketler tarafından Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GAAP) standartlarının seçimini güçlendirmiştir. Aynı zamanda, bu yüzyılın başındaki finansal kriz, gelişmiş ülkelerde geçerli olan muhasebe standartları ve finansal raporlama modellerinin halka açık şirketler için giderek daha az uygun hale geldiğini ortaya koymuştur. Mevcut model, halka açık şirketlerin maddi ve manevi kaynakları, riskleri ve performansı ile ilgili bilgilerin finansal tabloların kullanıcılarına etkili ve verimli bir şekilde iletilebileceği şekilde değiştirilmeli veya geliştirilmelidir. Amerika ve Avrupa Birliği ülkeleri açısından güvence hizmetlerinin bugünkü standartlara kavuşmasında etkisi olan kuruluşlar değerlendirilecek olursa, Amerika Birleşik Devletleri bu hizmetlerin dünyadaki gelişiminde öncü olarak büyük rol oynamıştır. Avrupa Birliği ülkeleri, Amerika'yı baz alarak kendi ülkelerinde bu hizmetlerin gelişimini sağlamışlardır.

1.2.6.1. Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsünün Standartlarına Göre Güvence Hizmeti Türleri

Anglosakson Hukuk sistemine tabi olup muhasebe uygulamalarında İngiliz-Amerikan modelini takip eden ABD'de, 1887 yılında Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants-AICPA) kurulmuştur. AICPA, yaklaşık 133 yıllık geçmişi boyunca onlarca yıldır giderek küreselleşen ekonominin değişen ihtiyaçlarını karşılamak için çalışmaktadır. Bugünlerde dahi, gündemimizin başında yer alan hemen hemen tüm konular önemli bir uluslararası bileşene sahiptir. Bunların çoğu, denetim kuruluşlarının, şirketlerin ve yatırımcıların uluslararası sularda nasıl verimli bir şekilde dolaşabilecekleriyle ilgilidir.

Dünya küreselleştikçe, muhasebe ve denetim standartları ve etik kurallarındaki uluslararası yakınsamanın yanı sıra muhasebecilerin yabancı ülkelere hareketliliğinin önemi de artmıştır. Bu bağlamda, güvence hizmetlerinin dünyadaki gelişiminde ön ayak olan ülkelerin başında Amerika Birleşik Devletleri(ABD) gelmektedir. İlerleme, aynı zamanda ABD'de denetim standartlarının, daha kolay okunması, anlaşılması ve uygulanması ve uluslararası standartlar ve uluslararası standart belirleme süreciyle daha resmi olarak uyumlu hale getirilmesi için devam etmektedir. AICPA'nın Denetim Standartları Kurulu (ASB), Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları

Kurulu'nun Uluslararası Denetim Standartlarını (ISA) açıklığa kavuşturma projesine benzer şekilde, bu konuda önemli bir çaba göstermiş ve bunun sonucunda kuruluşa göre, güvence hizmetleri kapsamında tasdik hizmetleri ve denetim hizmetleri yer almıştır. Bu hizmetlerin, her biri için ayrı standartlar belirlenmiş, güvence hizmetleri, karar vericiler için bilginin veya onun içeriğinin kalitesini geliştirmek için bağımsız uzmanlar tarafından verilen hizmet olarak tanımlanmıştır (Melancon, 2010, s. 295).

Yetkinlik ve tarafsızlık konusundaki itibarlarından dolayı, uzun yıllar boyunca denetçilerden tarihsel finansal tabloların denetimi dışında çeşitli hizmetler gerçekleştirmeleri istenilmiştir. Ancak, özellikle denetim dışı tasdik hizmetleri ile ilgili standartların geliştirilmesinden önce, denetçiler bu tür hizmetleri denetim standartlarının sınırları içinde sağlamakta güçlük çekmişlerdir. Amerika Birleşik Devletlerinde güvence hizmetleri konusunda çalışmalar yapan iki kuruluştan biri olan Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)- AICPA, denetçilerin hizmet talebini karşılamak için 1986 yılında tasdik standartlarını uygulamaya koymuştur. Tasdik standartları, muhasebe profesyonellerinden talep edilen geniş hizmet yelpazesine uygulanabilmesi bakımından, denetim standartlarından daha geniştir. 2001 yılında, Denetim Standartları Kurulu önemli bir revizyon ile tasdik standartlarının yeniden yapılandırılmasını tamamlamıştır. Amerika Birleşik Devletlerinde güvence hizmetleri konusunda çalışmalar yapan ikinci kuruluş olan Public Company Accounting Oversight Board - PCAOB 2003 kurulmuş ve o yıldan itibaren bu konuda çalışma yapmaya başlamıştır. PCAOB Nisan 2003'te Geçici olarak AICPA tasdik standartlarını kabul etmiş ve bu standartlar o zamandan beri kullanılmıştır.

ABD'de güvence hizmetlerinin gelişimi konusunda AICPA Denetim Standartları Kurulu'nun (Auditing Standard Boards - ASB)-ASB önderliğinde güvence hizmetleri taleplerini karşılamakla ilişkili çalışmalara değinen dört profesyonel grup daha bulunmakta olup şöyle sıralanmaktadır (Holstrum ve Hunton, 1998, s. 51):

- AICPA Finansal Raporlama Özel Komitesi (Jenkins Komitesi, 1991-93),
- Santa Fe Güvence Vizyon Geliştirme Konferansı (1993),
- AICPA Güvence Hizmetleri Özel Komitesi (Elliott Komitesi, 1994-97),
- Amerikan Muhasebe Kuruluşunun (The American Accounting Association) Gelecek Denetim, Tasdik ve Güvence Hizmetleri Çalışma Ekibi (1994-97) dir.

AICPA'nın kıdemli komitesi olan ASB, denetim ve tasdik raporlarının yayımlanması ve çalışmalarda uygulanabilecek kalite kontrol, tasdik ve

denetim faaliyetleri için oluşturulmuştur. ASB, etkili ve yeterli biçimde, yüksek kalitede, tarafsız şekilde denetim ve tasdik hizmeti sağlamak amacıyla denetçilere rehberlik etmek ve standartların geliştirilmesi, güncellenmesi ve topluma tebliğ edilmesi yoluyla kamu yararına hizmet etmeyi görev edinmiştir.

AICPA bünyesinde kurulan ve Robert Elliott'un başkanlık yetkisinin verildiği Konferansta tamamlanan taslak, Güvence Hizmetleri Özel Komitesine sunulmuştur. AICPA tarafından, işletme raporlamasının önemi ve faydası hakkındaki endişeleri gidermek için 1991 yılında Jenkins Komitesi kurulmuştur. Jenkins Komitesi tavsiyesinin ve gelişmiş bir denetçi rolü için diğer taleplerin bir devamı olarak, 1993 yılında Sante Fe, New Mexico'da geleceğin denetçilerin rollerini iyileştirmeye yönelik, güvence hizmetlerinin vizyonunu geliştirmek amacıyla yuvarlak masa "*vizyon geliştirme*" konferansı düzenlenmiştir. Sante Fe Konferansı'ndan tamamlanan "*vizyon*", Robert Elliott'un başkanlık ettiği Güvence Hizmetleri Özel Komitesini atayan AICPA Yönetim Kurulu'na sunulmuştur (Holstrum ve Hunton, 1998, s. 351).

Amerika Birleşik Devletleri'nde, Sarbanes-Oxley Yasası (SOX) 'nın 2002'de yürürlüğe girmesi, ABD'de kurumsal yönetim için önemli bir dönüm noktası olmuştur. Bir dizi yüksek profilli finansal skandala yasal yanıt olan yasa, yatırımcıların güvenini yeniden inşa etmeyi amaçlamıştır. SOX yasasından sonra, yatırımcıların menfaatini korumak, bilgilendirici, doğru ve bağımsız denetim raporlarının hazırlanmasını kolaylaştırmak amacıyla, halka açık şirketlerin denetimini kontrol etmeye yönelik, Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board - PCAOB) kurulmuştur (Engel, Hayes ve Wang, 2007, s. 117).

Finansal tablo denetimi, diğer tarafların sorumluluğundaki bilgiler üzerinde güvence sağlayan, denetçi (uygulayıcı) görüşü gereğince gerçekleştirilen bir tasdik hizmetidir. Bir tasdik sözleşmesinin tanımı, üç formdan ortaya çıkan raporları ifade eder: inceleme (examination), gözden geçirme (review) veya üzerinde mutabık kalınan işlem sözleşmeleri (agreed-upon procedures engagement) türündeki sözleşmelerdir.

Denetçiler bağımsızlık ve tarafsızlık konusunda itibar sahibidir. Geçmişteki çeşitli kullanıcılar, geleneksel tarihsel finansal bilgilerin ötesinde denetçilerin bilgilerle ilgili tasdik sağlamasını isteyebilirler, ancak geleneksel denetim standartları, bu tür hizmetleri sağlayamayabilir. Meslek, bu hizmet talebine 1980'lerden itibaren ayrı bir tasdik standardı seti çıkararak yanıt vermeye başlamıştır (Messier ve diğerleri, 2008, s. 13). Denetçiler tarafından sunulan bir diğer onaylama hizmeti, tarihi finansal tabloların gözden geçirilmesidir. Birçok halka açık olmayan işletme bir denetim maliyetine katlanmadan finansal tabloları ile ilgili güvence sağlamak ister. Denetim hizmeti yüksek seviyede güvence verirken, gözden geçirme finansal tablolar üzerinde orta seviyede

güvence sağlar (Güredin, 2014, s. 5). Tarihi finansal tabloların denetimi olarak anılan inceleme, denetçilerin sunabileceği en yüksek güvence biçimini sağlar. Bir gözden geçirme, incelemeden önemli ölçüde daha az işlemlerin kapsamındadır ve yalnızca orta (sınırlı) bir güvence derecesi vermek üzere tasarlanmıştır (Whittington ve Pany, 2016, s. 3).

Tasdik sözleşmesi türlerinin, raporlarda verilen güvence seviyesi, tasdik raporlarının yapısı ve uygulanan işlemler açısından, AICPA'nın standartları kapsamında güvence seviyelerine göre karşılaştırılması Tablo 1'de özetlenmiştir.

Denetim tarihsel finansal tabloları içerdiğinde başvuru, bir inceleme tasdik sözleşmesi meslek mensuplarının, sunabileceği en yüksek güvence biçimini sağlar. Üzerinde mutabık kalınan işlemler sözleşmesi, bu işlemleri ve bulgularını açıklayan meslek mensubu(YMM)'ler tarafından hazırlanan üç tür tasdik görevi raporu Tablo 1'de özetlenmektedir (Whittington ve Pany, 2016, s. 3).

Tablo 1: AICPA'ya Göre Güvence Hizmeti Türleri Karşılaştırılması

Sözleşme Türü	Verilen Güvencenin Seviyesi	Konu Yanlış Beyan Riski	Raporun Yapısı	İşlemler
İnceleme* (Examination)	Yüksek seviyede; makul güvence sağlar.	Düşük	Güvence doğrudan ifade edilir.	Tasdik riskini düşük seviyede tutacak işlemler kombinasyonu uygulanır.
Gözden Geçirme (Review)	Orta veya sınırlı seviyede güvence sağlar.	Orta	Güvence dolaylı şekilde olumsuz olarak ifade edilir.	Genellikle, soruşturma ve analitik inceleme yöntemleri ile sınırlıdır.
Üzerinde mutabık kalınan işlem sözleşmeleri (AUP)	Güvence seviyesi yürütülen işlemlerin yapısı ve kapsamına göre değişir.	Belirli etkileşime göre değişir	Sadece bulgular raporlanır, görüş verilmmez.	Sorumlu taraf ile üzerinde anlaşılan işlemler uygulanır.
* Hizmet konusu "Tarihi Finansal Tablolar" olduğunda "Denetim" hizmeti olarak adlandırılır.				

Kaynak: (Whittington ve Pany, 2016, s. 3) (Arens, Elder, Beasley ve Arens, 2017, s. 810) (Messier ve diğerleri, 2008, s. 733)'ten yararlanarak araştırmacı tarafından hazırlanmıştır.

AICPA, Güvence Hizmetleri İcra Komitesi aracılığıyla başlangıçta altı genel güvence hizmeti kategorisi belirlemiş ve geliştirmiştir. Bu listeden, güvence verilebilecek faaliyetlerin kapsamı hakkında bir fikir edinilebilir (Messier ve diğerleri, 2016, s. 711).

- **Risk değerlendirmesi:** Bir varlığın iş riskleri profilinin kapsamı ve varlığın bu riskleri etkili bir şekilde yönetmek için uygun sistemlere sahip olup olmadığının değerlendirilmesi güvencesidir.

- **İş performansı ölçümü:** Bir varlığın performans ölçüm sisteminin, varlığın hedef ve hedeflerine ne derece ulaşıldığı veya performansının rakipleri ile karşılaştırıldığında ne kadarının, değerlendirmek için, ilgili ve güvenilir önlemler içerdiğine dair güvencedir.
- **Bilgi sistemi güvenilirliği:** Bir varlığın iç bilgi sistemlerinin işletme ve finansal kararlar için güvenilir bilgiler sağladığına dair güvencedir.
- **Elektronik ticaret:** Elektronik ticarete kullanılan sistem ve araçların uygun veri bütünlüğü, güvenlik, gizlilik ve güvenilirlik sağladığına dair güvencedir.
- **Sağlık performansı ölçümü:** Sağlık Hizmeti Kuruluşları(HMO)'lar, hastaneler, doktorlar ve diğer hizmet sağlayıcılar tarafından sağlanan sağlık hizmetlerinin etkinliği hakkında güvencedir.
- **PrimePlus:** Yaşlılarla ilgili belirlenen hedeflerin çeşitli bakıcılar tarafından karşılandığına dair güvencedir.

1.2.6.2. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonunun Standartlarına Göre Güvence Hizmeti Türleri

Kıta Avrupa hukuk sistemi muhasebeyi, temel olarak yasalara dayandırmakta olup Ticaret Kanunları sayesinde şekillendirmektedir (Elitaş, Yıldız ve Üç, 2011, s. 8). Dünyanın en önemli bölgesel birliği olan Avrupa Birliği, muhasebe standartlarının oluşumunda ve muhasebe uygulamalarında harmonizasyonun sağlanması için, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonunun (IFAC)'ın bir parçası olan, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartlar Kurulu (IAASB), bir dizi ülke tarafından benimsenmiş olan, muhasebe direktiflerini de içeren uluslararası denetim standartlarını yayınlamıştır. Bu standartlar, şirketlerin finansal tablolarının bağımsız denetimleriyle doğrudan ilgili olmasına rağmen, bunların, iç denetim çalışmasında bir etkisi olabilen, özellikle de dış bağımsız denetçiler ve iç denetim fonksiyonları arasında koordinasyon ile ilgili standartlardır. Bu bağlamda, Kıta Avrupa'sı Modeline sahip olan, uygulayan ve Avrupa Birliği (AB) direktiflerine uygun hareket eden ülkelerde, muhasebe uygulamaları uluslararası alanda kabul görmüş finansal raporlamada harmonizasyonu amaç edinen standartlar setinin oluşturulması için Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) gibi kurullar muhasebe meslek örgütlerince meydana getirilmiş ve hükümetlerce desteklenmiştir (Anderson ve Institute of Internal Auditors IIA, 2017, s. 37).

Bağımsız denetçiler tarafından sağlanan finansal bilgilerin güvenilirliği, sermaye piyasalarında sadece listelenen şirketlerden başka, limited şirketler, bankalar ve sigorta girişimleri gibi varlıklar içinde geçerlidir. Bu ihtiyaç Avrupa Topluluğu yasalarına da yansımıştır.

2003 yılında Uluslararası Muhasebeciler Federasyonunun düzenlemeleriyle, Kıta Avrupa'sı hukuk sistemine sahip ülkelerde bağımsız denetim dışı güvence hizmetleri gelişme göstermeye başlamıştır. Avrupa Birliği'nde Yasal Denetçinin Rolü, Konumu ve Sorumluluğu' altında, ISA'ların AB içindeki yasal denetçiler tarafından uygulanacak standartlar için bir başlangıç noktası olarak ele alınmasının önemi vurgulanmıştır (Soltani, 2007, s. 160).

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB), IFAC Konseyi'nin denetim konusunda uluslararası standartları belirleyen daimi bir komitesidir. Amaçları, çeşitli denetimlerde bildiriler yayınlayarak ve fonksiyonlarını icra ederek, tüm dünyada denetim uygulamalarının ve ilgili hizmetlerin tekdüzelik derecesini artırmaktır. IAASB Standartları, açıklayıcı ve diğer gereçler şeklinde ilgili kılavuzlarla birlikte, temel ilkeleri ve temel prosedürleri içerir (Hayes, 2005, s. 6).

Uluslararası Denetim Standartları (ISA) Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) aracılığıyla geliştirilmiştir. 1977 yılında kurulan IFAC'ın çabaları, denetçiler için uluslararası teknik, etik ve eğitim yönergelerinin geliştirilmesine ve uygulayıcıların niteliklerinin karşılıklı olarak tanınmasına yönelik olmuştur.

IFAC içinde birkaç önemli grup oluşmuştur, IFAC Konseyi, IFAC'ın genel yönetiminden sorumludur ve IFAC Yönetim Kurulu organization yönetimini denetler. IFAC faaliyetlerinin şeffaflığını artırmak için harekete geçmiş ve daha fazla üye organı kapsayacak şekilde boyutunun denizaşırı genişlemesini sağlamıştır. IFAC'ın standart belirleme faaliyetleri, uluslararası denetim ve güvence standartları kurulu (IAASB), Etik Komitesi, Eğitim Komitesi ve Kamu Sektörü Komitesi tarafından yürütülmektedir.

IFAC tarafından oluşturulan güvence sözleşmeleri için çerçevede, güvence hizmetlerinin güvence seviyeleri ya da sunmuş olduğu niteliğine göre sınıflandırırken, iki tip güvence sözleşmesinin amaçlarını taahhüt ederek bir tanımlamada bulunmuştur. Bu çerçevede makul güvence sözleşmeleri ve sınırlı güvence sözleşmeleri IFAC'ın sınıflandırması arasında yer almaktadır (Ruhnke ve Lubitzsch, 2010, s. 233). Güvence Denetimlerine İlişkin Çerçeve'de, "(Güvence Çerçevesinde) bir güvence denetiminin "*makul güvence*" denetimi veya "*sınırlı güvence*" denetimi olabileceği ve bir güvence denetiminin bir doğrulama hizmeti ya da bir doğrudan denetim olabileceği" olarak belirtilmektedir ("Güvence Denetimlerine İlişkin Çerçeve KGK - Google'da Ara", t.y., s. 8)

Makul güvence sözleşmesi: İçeriği koşullara bağlı olan göreceli bir terimdir. Makul güvence mutlak güvenceden daha azdır. Makul bir güvence

sözleşmesinin amacı, finansal tabloların denetimi kapsamında, yüksek ancak mutlak olmayan bir güvence vermektir (International Federation of Accountants, 2007, s. 122).

Sınırlı güvence sözleşmesi: Sınırlı bir güvence sözleşmesinin amacı, güvence denetimi riskini, denetimin şartlarında kabul edilebilir bir düzeye indirmektir. Bu tür sözleşmelerdeki risk meslek mensubunun olumsuz bir sonuca varmasına temel oluşturması bakımından makul güvence sözleşmesindeki riskten daha yüksektir (International Federation of Accountants, 2007, s. 122).

Güvence raporu, sözleşme koşullarının bir açıklamasını ve sonucun olumlu bir ifade biçimini içermelidir. Kanıt toplama süreçleri ve rapor türleri açısından, makul ve sınırlı güvence sözleşmelerinin; karşılaştırılması Tablo 2’de özetlenmiştir.

Tablo 2: Makul ve Sınırlı Güvence Sözleşmeleri Arasındaki Farklılıklar

Sözleşme Türü	Amaç	Kanıt Toplama	Rapor
Makul güvence sözleşmesi	Denetçinin vardığı sonucun olumlu bir şekilde ifade edilmesinin temeli olarak, güvence denetimi riskinin, denetimin şartlarına göre kabul edilebilir düşük bir düzeye indirilmesi.	Sistematiik sözleşme sürecinin parçası olarak yeterli ve uygun kanıt elde edilir. Sistematiik sözleşme süreci aşağıdakileri içerir: - Sözleşme şartlarının kavranması - Risklerin değerlendirilmesi - Değerlendirilen risklere cevap verilmesi - İnceleme, gözlem, doğrulama, yeniden hesaplama, yeniden uygulama, analitik işlemler ve soruşturma işlemlerinin kombinasyonunun kullanılarak ilave işlemler gerçekleştirilmesi. Bu ilave işlemler, geçerli hallerde, tamamlayıcı bilginin elde edilmesini ve konunun yapısına bağlı olarak, kontrollerin etkinliğinin test edilmesini ve elde edilen kanıtın değerlendirilmesini içeren maddi doğruluk işlemlerini kapsar.	Sözleşme koşulları tanımlanır ve görüş olumlu olarak ifade edilir.
Sınırlı güvence sözleşmesi	Denetçinin vardığı sonucun olumsuz bir şekilde ifade edilmesinin temeli olarak, güvence sözleşmesi riskinde, denetimin şartlarında kabul edilebilir ancak bu riskin makul bir güvence denetiminden daha büyük olduğu bir düzeye indirilmesi	Sistematiik sözleşme sürecinin parçası olarak yeterli ve uygun kanıt elde edilir. Sistematiik sözleşme süreci, konunun ve diğer sözleşme koşullarının anlaşılmasını içerir fakat işlemler makul güvence sözleşmelerine oranla sınırlıdır.	Sözleşme koşulları tanımlanır ve görüş olumsuz olarak ifade edilir.

Kaynak: (“B003-2010-iaasb-handbook-framework.pdf”, t.y., ss. 25-26) (Soltani, 2007, s. 144)’ten yararlanarak araştırmacı tarafından hazırlanmıştır.

IFAC tarafından yapılan ikinci bir sınıflandırma sözleşme türleri bakımından güvence hizmetleridir. Bu kategoride de iki tür güvence hizmetinden söz edilmiştir. Güvence denetiminin, denetçiler veya denetçi haricindeki uzman kişiler tarafından gerçekleştirilebilmesi bağlamında, denetçiler tarafından gerçekleştirilen denetime doğrudan denetim denirken, denetçi haricindeki kişiler tarafından, doğrulama hizmeti şeklinde gerçekleştirilen denetime beyana dayalı güvence denetimi denilmektedir (Yılmaz ve Karakaya, 2020, s. 457). Doğrulama hizmetinde denetçinin vardığı sonuç, denetime konu bilginin önemli yanlışlık içerip içermediğine ilişkin olabilir. Bu sözleşmelere “*beyana dayalı (açıklama tabanlı) sözleşmeler*” adı verilir. Diğer güvence anlaşmalarında, denetçinin, dayanak denetim konusunu geçerli kıstaslar uygulamak suretiyle ölçtüğü veya değerlendirdiği ve sonuçta ortaya çıkan denetime konu bilgiyi güvence raporunun bir parçası olarak veya ilişiginde sunduğu güvence denetimi doğrudan denetim olarak ifade edilebilir. Doğrudan denetimde denetçinin vardığı sonuç, dayanak denetim konusunun geçerli kıstaslar uygulanmak suretiyle ölçümü veya değerlendirilmesi neticesinde raporlanan çıktıyı ele almasıdır (GDS 3000, t.y., s. 9). Bu sözleşmelere de “*doğrudan raporlama sözleşmeleri*” adı verilir (“B003-2010-iaasb-handbook-framework.pdf”, t.y., s. 10).

1.2.7. Güvence Hizmetleri Denetimi Süreci

Yukarıdaki açıklamalardanda anlaşılacağı üzere, güvence hizmetleri AICPA ve IFAC açısından, incelendiğinde AICPA tarafından güvence hizmetleri olarak tasdik hizmetleri kavramı kullanıldığı, IFAC tarafından ise, tasdik hizmetleri ve güvence hizmetleri için iki ayrı düzenleme yapıldığı görülmüştür. Muhasebe uygulama modellerinin, her ikisi açısından güvence hizmetlerinin türlerinde de değişiklik bulunmaktadır.

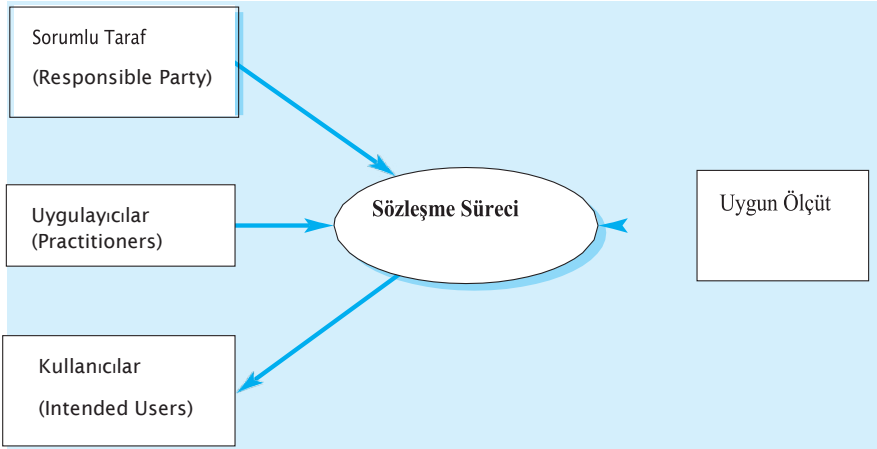
IAASB ilkelerinde belirtildiği gibi, tüm dış doğrulama faaliyetleri, bilgi kullanıcıları doğrulamalarının güvenilirliği algısı ile bunların gerçek etkililiği arasındaki beklenti boşluğunu azaltmak için, işlemin güvence seviyesi belirtilmelidir (Manetti ve Becatti, 2009, s. 290). Bu ilkeler, denetçinin, konunun ve uygulanan soruşturmaların içsel özelliklerine dayalı olarak iki farklı güvence düzeyi belirtmesine olanak tanır: makul güvence veya sınırlı güvence. ISAE 3000 ne göre, olası konuların evreni geniş ve heterojendir, bu nedenle önceden daha yüksek veya daha düşük bir güvenilirlik seviyesi tespit etmek mantıklı olmayacaktır. Kesin olan tek şey, mutlak bir güvence seviyesini garanti etmenin olanaksızlığıdır ve aslında bu durum, geleneksel tam denetimler için öngörülmemektedir (Hasan ve diğerleri, 2005, s. 92).

Güvence sözleşme süreci, özel bir bilgi ve beceri altyapısı gerektiren sistematik bir metodolojidir ve sözleşme konusunun niteliğine bakılmaksızın,

bir sonuca varmaya yönelik kanıt toplama, değerlendirme ve ölçme teknikleridir. Bu süreç, uygulayıcıyı devreye alan kişileri ve sözleşme koşullarını kabul eden kişileri içerir. Bu bağlamda, sözleşmeyi planlarken, yürütürken ve ilgili sözleşme riskinin bileşenleri denetçi tarafından, dikkate alınır.

1.2.7.1. Güvence Hizmetleri Tarafları

Güvence sözleşmelerinde birbirleriyle ilişkili üç ayağın bulunduğu ifade edilebilir. Bir diğer ifadeyle güvence sözleşmeleri her zaman üç ayrı tarafı içerir: bir denetçi, sorumlu bir taraf ve hedef kullanıcılar. Denetçi hedef kullanıcılara bir konunun belirlenen kriterlere tüm önemli yönleriyle uygun olup olmadığı konusunda bir sonuç sağlamak için kanıt toplar. Sorumlu taraf ve hedef kullanıcılar farklı kuruluşlardan veya aynı kuruluştan olabilir. Güvence sözleşmelerinin unsurlarından biri olan, uygulayıcı, sorumlu taraf ve hedeflenen kullanıcılar (bilgi kullanıcıları) şeklinde üç farklı tarafı kapsayan üçlü taraf ilişkisi Şekil 4’de görüldüğü gibidir (“B003-2010-iaasb-handbook-framework.pdf”, t.y., s. 10).



Şekil 4: Güvence Denetim Unsurlarının Bağlam Veri Akışı Şeması

Kaynak: (Hayes, 2005, s. 118)

Üç ayrı taraf; sorumlu bir taraf (sonuçtan sorumlu), hedeflenen bir kullanıcı (sonuca güvenir) ve güvence uygulayıcısı hedeflenen kullanıcıya güven sağlamak için sonuç hakkında, kriterlere uygun olarak hazırlanmış, görüş sağlar. Bir işletmenin yönetim kurulu, başka bir yönetim seviyesinin doğrudan sorumluluğunda olan, işletmenin faaliyetlerinin belirli bir yönüne ilişkin bir güvence denetimi yürütmek üzere bir denetçi görevlendirebilir, ancak nihai sorumluluk yönetim kuruluna aittir (Leung, Coram, Cooper ve Richardson, 2015, s. 167).

Uygulayıcılar

İster kamu ister özel sektörde olsun, güvence hizmetlerini sunan kişi veya kuruluştur (Leung ve diğerleri, 2015, s. 196). Uluslararası Denetim Standartları (ISA) ve Uluslararası Gözden Geçirme Sözleşmeleri Standartları (ISRE)'lerde, "uygulayıcıdan" meslek mensubundan, denetimlerden veya tarihi finansal bilgileri incelemelerden çok daha geniş çeşitli konuları içeren, bir güvence sözleşmesi gerçekleştirilmesi istenebilir (I. Gray ve Manson, 2011, s. 567). Kısaca "uygulayıcı" veya "meslek mensubu" terimleri, gözden geçirilme sözleşmeleri veya finansal tabloların denetimi dışındaki güvence sözleşmelerini gerçekleştirenler için kullanılabilir. Serbest çalışan muhasebe meslek mensubu anlamında kullanılan bu terim yerine, bundan sonraki açıklamalarda, kısaca "meslek mensubu" terimi kullanılabilir (Soltani, 2007, s. 140). Bağımsız mali müşavirlik ile uğraşan denetim mesleği üyesi, denetçiler genel olarak kendilerine uygulayıcı denecek kadar çok pratik kişilerdir. İç kontrol güvencelerinin hazırlanmasında COSO kriterleri, iç kontrolün etkinliğinin bir ölçüsü olabilir. Uygulayıcı, kriterlerin uygun olup olmadığını belirler, konu bilgileri hakkında kanıt toplar ve bir güvence raporu yayınlar (Hayes, 2005, s. 119).

Sorumlu Taraf

Sorumlu taraf, konunun sorumlusu olan bir kişiyi, tüzel kişiliği veya temsilcilerini ifade eder. Yönetim finansal tabloların hazırlanmasından veya iç kontrolün uygulanmasından ve işletilmesinden sorumludur. Sorumlu taraf, süreçteki bilgilerden sorumlu olan kişidir (Louwers, 2015, s. 548). Sorumlu taraf, hedeflenen kullanıcı olmamalıdır. Bazı durumlarda, hedeflenen kullanıcılar sorumlu tarafta veya yasalarla belirlenir. Genellikle hedef kullanıcılar, güvence raporunun muhataplarıdır (Hayes, 2005, s. 118). Sorumlu taraf, konu veya konu bilgisi veya her ikisi için sorumlu olabilir (I. Gray ve Manson, 2011, s. 567). Muhasebeci doğrudan yazılı onay alamazsa, denetçi konuyla ilgili tarafın sorumluluğuna ilişkin diğer kanıtları elde etmelidir (Louwers, 2018, s. 586) .

Kullanıcılar

Hedeflenen kullanıcı, meslek mensubunun belirli bir kullanım veya amaç için önceden kendilerine güvence raporu hazırlanan kişi veya kişi grubudur. Bazı durumlarda amaçlanan kullanıcı yasa ile kurulabilir. Sorumlu taraf (şirket yönetimi) de hedeflenen kullanıcılardan biri olabilir. Hedeflenen kullanıcılar, meslek mensubu tarafından hazırlanan, güvence raporunu, kullanmayı amaçlayan kişi, kişiler veya kişi gruplarıdır (I. Gray ve Manson, 2011, s. 567), aynı zamanda, güvence sağlayıcısının, raporunu hazırladığı kişilerdir (Moroney, Campbell ve Hamilton, 2017, s. 6).

1.2.7.2. Hizmet Konusu

Bir güvence sözleşmesinin konusu tanımlanabilir, uygun kriterlere göre tutarlı, değerlendirme veya ölçümü yapılabilen, bu değerlendirme veya ölçümü destekleyecek kanıt toplama işlemlerine tabi tutulabilecek bir biçimde olmalıdır. Güvence denetiminin konusu, tarihsel veya ileriye dönük finansal performans veya fiziksel özellikler hakkında bilgi, veriler, sistemler, süreçler ve davranış gibi biçimlerde olabilir.

Denetçi, bir güvence denetimini, ancak konu, hedef kullanıcılar veya denetçiden başka bir tarafın sorumluluğundaysa kabul etmelidir. Konu belirli bir zaman dilimiyle ilgili olabilir, ancak tanımlanabilir bir değerlendirme veya ölçüm yeteneğine sahip olmalıdır. İddiaya dayalı sözleşmelerde, sorumlu taraf bir iddia edilen konu hakkında şart koşabilir. Doğrudan raporlama taahhütlerinde, böyle bir iddiada bulunulmayabilir ve uygulayıcı konuyla ilgili doğrudan rapor verebilir (Leung ve diğerleri, 2015, s. 167).

1.2.7.3. Ölçüt

Bir konunun mesleki yargı bağlamında makul tutarlı bir şekilde değerlendirilmesi veya ölçülmesi için uygun ölçütler gereklidir. Uygun ölçütler, ilgi(alaka), tamlık(eksiksiz), güvenilirlik, tarafsızlık ve anlaşılabilirlik gibi temel özelliklere sahiptir. Aynı zamanda, belirlenen ölçütler, iyi gelişmediği sürece, denetçi mevcut ölçütlerin konuyu değerlendirmek için uygun olup olmadığını değerlendirmelidir. Ölçütler, bir güvence ilişkisinin konusunu değerlendirmek veya ölçmek için kullanılan standartlardır ve uygulayıcı tarafından bir sonucun bildirilmesinde önemlidir, çünkü konunun veya sonucun oluşturulmasında, amaçlanan kullanıcıyı bilgilendirir. Bu referans çerçevesi olmadan herhangi bir sonuç bireysel yoruma ve yanlış anlama açıktır. Konunun mesleki yargı bağlamında makul tutarlı bir şekilde değerlendirilmesi veya ölçülmesi için uygun kriterler gereklidir. Finansal tabloların denetiminde denetçi, finansal tabloların doğru hazırlanmasını ve sunumunu değerlendirmek için muhasebe çerçevesini kullanarak bir varlığın finansal durumu, faaliyet sonuçları ve nakit akışları hakkında doğru ve adil bir görüş verilip verilmediğine, sunulup sunulmadığına dair güvence sağlar.

Ölçütler ya belirlenebilir ya da özel olarak geliştirilebilir. Belirlenen ölçütler, yasa ve yönetmeliklerde somutlaşan veya usulüne uygun olarak çalışan uzmanların tanınmış organları tarafından çıkarılan ölçütlerdir. Belirlenen ölçütlere örnek olarak GAAP, IFRS, ulusal vergi kanunu vb. verilebilir. Özellikle geliştirilen ölçütler, sözleşme amacıyla tanımlanan ve sözleşme amacı ile tutarlı olan ölçütlerdir. Özel olarak geliştirilen ölçütlere örnek olarak, genellikle hedeflenen kullanıcılar tarafından, anlaşmaya varılan kriterler verilebilir.

1.2.7.4. Kanıt

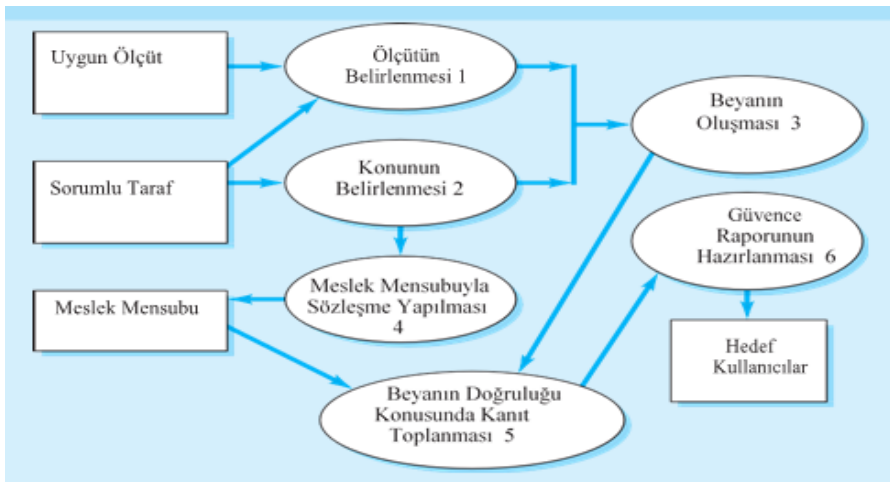
Genel olarak, kanıt toplama işlemleri, kalite kontrol ve planlama süreci denetimlere uygulandığı gibi aynı şekilde, güvence hizmetlerine uygulanabilir. Mevcut kanıtların miktarı veya kalitesi şunlardan etkilenebilecektir (Hayes, 2005, s. 123):

- *Konunun özellikleri.* Hizmetin konusu geleceğe yönelik olduğunda, konunun tarihsel olduğu duruma göre daha az nesnel kanıt olması beklenebilir.
- *Konuyla ilgili olmayan diğer özellikleri.* Makul olarak var olması beklenebilecek kanıtların denetçiye sunulmadığı durumlar, denetçinin atanmasının zamanlaması, işletmenin belge saklama politikası veya sorumlu tarafça uygulanan bazı kısıtlamalara neden olabilir.

1.2.7.5. Güvence Raporu

Güvence sözleşmesi süreci, özel bilgi ve beceri gerektiren sistematik bir metodoloji, kanıt toplama, değerlendirme ve ölçme teknikleridir. Bu süreç, uygulayıcıyı ve bu sözleşme koşullarını kabul eden kişileri içerir. Bu bağlamda, denetçi, sözleşmeyi planlarken ve yürütürken, kanıtları ve ilgili sözleşme riskinin bileşenlerini dikkate alır. Bir güvence sözleşmesi, planlama ve yeterli uygun kanıt elde etmek ve bir sonuca ifade etmek için profesyonel yargı uygulayarak sözleşmeyi gerçekleştirmeyi içerir (Soltani, 2007, s. 143).

Şekil 5 'de, güvence sözleşmelerinin ve alt süreçleri arasındaki veri akışı bir şema ile gösterilmiştir (Hayes, 2005, s. 118).



Şekil 5: Güvence Sözleşme Unsurları ve Katılım Alt Süreçleri Veri Akış Şeması

Kaynak: (Hayes, 2005, s. 118)

Sorumlu taraf, muhasebe, bilgisayar ve işletim sistemlerinin sürdürülmesinden, muhasebe ve iç kontrol yöntemlerinin belirlenmesinden sorumludur. Şekil 6'dan da görülebileceği gibi, sorumlu taraf kriterleri (örneğin vergi kodu) seçer, konuyu belirler (finansal tablolar) ve uygulayıcıyı (serbest muhasebeci) görevlendirir. Vergi kanunu kriterleri ve finansal tabloların konusu birleşerek şirketin gelir vergisi beyannamelerini oluşturur. Bir denetimde kriterler UFRS olabilir, konu şirketin finansal performansı ve pozisyonu olursa, konu bilgisi gelir tablosu ve bilanço olabilir. Konu ve kriterler birlikte ele alındığında konu bilgisini oluşturur (Hayes, 2005, s. 119).

Denetçi, konunun her türlü maddi açıdan belirlenen kriterlere uygun olup olmadığına dair elde edilen güvenceyi ileten, bir sonuca yer veren yazılı bir rapor sunar. Güvence raporu "*kısa form*" veya "*uzun formda*" olabilir. "*Kısa form*" raporları normalde yalnızca uygun ISA'larda ve Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Standartları'nda (ISAE) tanımlanan temel unsurları içerir. "*Uzun form*" sadece denetçinin uyum ISA'ları ve ISA'lar hakkında vardığı sonucu vermekle kalmaz, aynı zamanda sözleşmenin koşullarını, kullanılan kriterleri, sözleşmenin belirli yönlerine ilişkin bulguları ve ilgili önerileri de ayrıntılı olarak rapor eder. Raporda meslek mensubu, konunun belirlenen uygun kriterlere uygun olup olmadığı konusunda, güvence düzeyi sağlayan bir sonucu sunar. Denetçinin vardığı sonuç, sorumlu taraf olarak şirket yönetiminin iddiasıyla ilgilidir. İddia, yönetimin belirlenen uygun kriterlere göre finansal tablolar hakkındaki sonuçtur. Doğrudan raporlama sözleşmesinde, sorumlu tarafın bu konuda yazılı bir iddiada bulunup bulunmayacağına bakılmaksızın, konuyla ilgili uygun kriterlere dayalı bir sonuç ifade eder. ISA, ISRE ve ISAE'lerde güvence raporlarının temel unsurlarına ilişkin açıklamalar yapılmıştır ("*B003-2010-iaasb-handbook-framework.pdf*", t.y., s. 21).

İKİNCİ BÖLÜM

SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORLARINDA GÜVENCE DENETİMİ

Yirmi birinci yüzyılın zorunluluğu sürdürülebilirliktir. Sürdürülebilirlik ile, dünyadaki yoksulların yaşam standartlarını yükseltmek, varlıklı ülkeler arasında yüksek sosyal sağlık düzeylerine ulaşmak ve sürdürmek, aynı zamanda insan faaliyetlerinin yarattığı çevresel zararı azaltmak ve tersine çevirmek amaçlanmaktadır. Sürdürülebilir kalkınma hedefine ulaşmanın işletmelerin iş birliği olmaksızın mümkün olamayacağı görüşünden hareketle, işletmelerin finansal, sosyal ve çevresel bilgilerini içeren raporlar sürdürülebilirlik raporu olarak kabul edilmiştir.

Çalışmada bu kabulden hareketle, ikinci bölümde, sırasıyla sürdürülebilirlik, iş sürdürülebilirliği, sürdürülebilirlik riski, sürdürülebilir kalkınma kavramlarına ve hesap verebilirlik standartlarına değinilmiş, söz konusu hedefe ulaşmada işletmelerin rolü, işletmelerin bu beklentilerin gerçekleştirilmesi doğrultusunda yönetilebilmelerine olanak sağlayabilecek verileri üreten sürdürülebilirlik raporları ve özellikleri ele alınmıştır. Çalışmanın amacı doğrultusunda, sürdürülebilirlik raporları kapsamında güvence denetimleri konusunda bilgiler verilmiştir. Daha sonra ise sürdürülebilirlik raporları üzerine verilen güvence denetimleri üzerine bir araştırma yapılmış, çalışma bulguları analiz edilerek sonuçları paylaşılmıştır. Bu başlıklar hem işletmelere hem de paydaşlarına sağlayacağı faydalar dikkate alınarak analiz edilmeye çalışılmıştır.

2.1. SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK KAVRAMI VE STANDARTLARI

2.1.1. Sürdürülebilirlik Kavramı

Sürdürülebilirlik kavramını gezen için bir örgütlenme ilkesi olarak belirlemenin nihai amacı, bireyler, toplum, ekonomi ve gezegenin yaşamı destekleyen ekosistemlerinin yenileyici kapasitesi arasında iyi işleyen bir uyumun teşvik edilmesidir (Ben-Eli, 2015, s. 2). Bir diğer ifadeyle, sürdürülebilirlik, ekolojik, ekonomik ve sosyal değerler arasındaki denge olarak tanımlanmıştır (Schuster, Sullivan, Kuehn ve Morais, 2011, s. 57). Aynı

zamanda, sürdürülebilirlik, farklı paydaşlar tarafından algılanan farklı anlamlara sahip olabilir. Akademik ve pratik açıdan, gelecek nesillere daha iyi bir çevre yaratmak için sürdürülebilirlik, çevrenin korunması olarak tanımlanabilir. Şirketlerin zorunlu yükümlülüklerinin üzerinde ve ötesinde toplum için kurumsal sosyal sorumluluğun yerine getirilmesi olarak da görülebilir. Finansal açıdan bakıldığında, sürdürülebilirlik, hissedarlar için değer yaratmada kısa, orta ve uzun vadeli finansal performansa odaklanılması olarak kabul edilebilir (“Introduction to Sustainable Business and Sustainable Business Core Concepts and Frameworks”, t.y.).

Sürdürülebilirlik ve sürdürülebilir kalkınma kavramları geçmişi çok daha eskilere uzanmakla birlikte 1987 Dünya Çevre ve Kalkınma Komisyonu’nun yayınlandığı ve Bruntland Raporu olarak da adlandırılan Ortak Geleceğimiz başlıklı bildirme ile daha yaygın bir şekilde izlenmeye başlanmıştır (Roosa, 2010, s. 36). Dünya Çevre ve Kalkınma Komisyonu tarafından ortaya atılan “sürdürülebilir kalkınma” kavramı ve bununla birlikte “sürdürülebilirlik” terimi, son yıllarda tüm dünyada giderek daha fazla tanınmaya devam etmiştir. Sürdürülebilirlik, küresel olarak giderek daha önemli bir tartışma konusu haline gelse de; bu kavramı tanımlamak zordur (Forbes, De Silva, Gilinsky Jr, ve Armand, 2020, s. 1). Raporun yayınlanmasını takiben sürdürülebilir olmak, hemen hemen her alan ve konu için tercih edilen bir yaklaşım olarak görülmeye başlanmıştır. Bu durumda, sürdürülebilirlik kavramının farklı şekillerde tanımlanmasına ve popüler bir kavram olmanın etkisiyle de yaygın olarak kullanılmasına neden olmuştur (Aras ve Crowther, 2009, s. 280).

WCED (Dünya Çevre ve Kalkınma Komisyonu, 1987) tarafından tanımlandığı üzere, Sürdürülebilirlik, “gelecek nesillerin amaçlarını karşılama yeteneklerinden ödün vermeden mevcut neslin ihtiyaçlarını karşılayan gelişmedir” (Anil Kumar, Garza-Reyes ve Khan, 2021, s. 5).

İklim değişikliği ve sürdürülebilirlik, toplumda yer alan her bir aktörü yakından ilgilendiren bir konu olarak gündemde yer almaktadır (Sanneh, 2018, s. 62). İşletmeler açısından sürdürülebilirlik, ekonomik beklentileri çevresel ve sosyal hassasiyetlerle dengeli bir şekilde değerlendirmektir. Bu nedenle işletmeler sadece hissedarlarına veya yatırımcılarına değil, tüm paydaşlara karşı sorumludur ve sürdürülebilirlik kavramını yönetim politikalarına dahil etmişlerdir. Sürdürülebilirlik kavramına uyan işletmelerin rakiplerine göre avantajlı hale geldiği söylenebilir (K. T. Çalıyurt, 2020, s. 46).

2.1.1.1. Sürdürülebilirlik İlkeleri

Sürdürülebilirlik, stratejik bir zorunluluk olarak artan ilgiyle kabul görmeye başlamasıyla birlikte, kurumsal kültür ve iş ortamına entegre edilmiş ve ilkeleri çeşitli profesyonel kuruluşlar tarafından tanımlanmıştır.

Sürdürülebilirliğin “*bir nüfus ve çevresinin taşıma kapasitesi arasındaki etkileşim sürecinde dinamik bir denge*” olarak tanımlanmasına dayalı olarak geliştirilen beş ilkesi, halka açık şirketlerin işlerinin sosyal, çevresel ve finansal yönlerini etkin bir şekilde yönetmeleri için kılavuzlar oluşturulmasına neden olmuştur. Dünya Çevre ve Kalkınma Komisyonu tarafından (Brundtland Komisyonu) tanımlanan beş sürdürülebilirlik ilkesi maddi, ekonomik, yaşam, sosyal ve manevi alanlardır. Sürdürülebilirliği kalıcı bir durum olarak kavramsallaştırmak ve gerçekleştirmek için tüm ilkelerin dengeli ve tam entegrasyonu gereklidir. Bu bağlamda, ilkelerin altında yatan beş alan birbiriyle etkileşimde bulunur ve birbirini tamamlar (Ben-Eli, 2015):

1.Malzeme Etki Alanı: Bu ilke, fiziksel yasaların izin verdiği şekilde ekonomi içinde sürekli kaynak akışını önerir, malzeme ve enerji akışını düzenlemek için gerekçeler sunar. Ülkenin politika ve operasyonel etkileri, en yüksek kaynak verimliliğinin teşvik edilmesi, rejeneratif olmayan kaynakların geri dönüştürülmesi ve enerji kaynaklarının yenilenmesi ile ilgilidir.

2.Ekonomik Etki Alanı: Bu ilke, refahı yönetmek ve ekonomik performansı gezegenin ekolojik süreçleriyle uyumlu bir şekilde eşitlemek için ekonomi ve muhasebeye yön veren çerçeveler olduğunu ortaya koymaktadır. Ülkenin politikası ve operasyonel etkileri, tüm paydaşların refahına odaklanarak doğal, finansal, üretim, insan ve sosyal dahil olmak üzere tüm sermayelerin etkin yönetimi ile ilgilidir. Refahı tanımlamak, oluşturmak ve yönetmek için yol gösterici bir çerçeve sağlar.

3.Yaşam Etki Alanı: Bu ilke, biyosferdeki uygun davranışların temeli olarak tüm yaşam biçimlerinin çeşitliliğini teşvik eder. Ülkenin politikası ve operasyonel temelleri, hesap verebilirlik ve yönetim, gezegen için sorumluluk ve kıt kaynakların korumacı kullanımı ile ilgilidir. Diğer yaşam formlarına göre biyosferde uygun davranışlara zemin hazırlar.

4.Sosyal Etki Alanı: Bu ilke, tüm insanlar ve onların sosyal etkileşimleri için maksimum özgürlük ve kendini gerçekleştirme derecesini sağlamanın temelini önermektedir. Ülkenin politika ve operasyonel etkileri, sosyal etkileşimler, iyi vatandaşlık, demokratik yönetim, kaynaklara eşitlikçi ve adil erişim, sürdürülebilirlik dönemi ve sürdürülebilirliği artırıcı kavramlar için bir temel olarak hoşgörünün teşviki ile ilgilidir. Sosyal etkileşimlere zemin hazırlar.

5.Ruhsal Etki Alanı: Bu ilke, evrensel bir etik koduna ihtiyaç olduğu için gerekli tutumsal yönelimin tanınmasına dayanır. Ülkenin politika ve operasyonel sonuçları, insanlığın evrendeki benzersiz işlevinin anlaşılması, insan çabalarında sinerji yaratılması ve bireylerin içsel dönüşümünü toplumdaki dönüşüme bağlamakla ilgilidir. Gerekli tutum yönelimini tanımlar ve evrensel bir etik kurallarının temelini oluşturur.

2.1.1.2. Sürdürülebilirlik Teorileri

Sürdürülebilirlik performansı, bir firmanın faaliyetlerinin toplum ve çevre dahil tüm paydaşlar üzerindeki etkisini göz önünde bulundurarak kısa vadeli hissedar kârını en üst düzeye çıkarmanın ötesine odaklanılması gerektiğini göstermiştir (Brockett ve Rezaee, 2013, s. 4). Hissedar/ajans, paydaş, meşruiyet, sinyalizasyon/ifşa, kurumsal ve yönetim dahil olmak üzere çeşitli teoriler, sürdürülebilirlik performansının ilişkili boyutlarını ve tüm paydaşlar için ortak değer yaratmada iş modelleri ve kurum kültürüne entegre bağlantılarını açıklamaya yardımcı olmaktadır (Rezaee, 2016a, s. 6).

2.1.1.2.1. Hissedar/Ajans Teorisi

Hissedar/ajans teorisi, pay sahipleri (asıl) ve yönetim (ajan) arasındaki ilişkiyi tanımlamış, yönetim ile hissedarlar arasındaki potansiyel çıkar çatışmalarını ele almıştır. Acenteler, işlerini sahiplerinin yararına yönetme sorumluluğuyla suçlandığında, kurumsal bir ortamda sahipler (hissedarlar) ve acenteler (yönetim) arasında çıkar çatışmaları olabilir. Teoride, şirketlerin nasıl yönetildiği ele alınmış, sahiplerinin ve acentelerin çıkarlarının genellikle uyumlu olmadığı öne sürülmüştür. Sürdürülebilirlik performansının olumlu dışsallıkları en üst düzeye çıkarma ve hissedar değeri yaratmayı amaçlayan sürdürülebilirlik faaliyetlerinin olumsuz dışsallıklarını en aza indirmedeki ekonomik işlevi açıklanmıştır. Bu teori, yönetimin hissedar değeri yaratan pozitif net bugünkü değer (positive net present value (NPV) projelerine katılarak hissedarların çıkarlarını en üst düzeye çıkardığını göstermektedir (Shleifer ve Vishny, 1997, ss. 741-742).

Ayrıca teori, risk paylaşımına ve anapara (mal sahibi) ile acente (yönetim) arasındaki ajans sorunlarına odaklanmıştır. Acentenin (yönetimin) asıl (hisse sahipleri) adına hareket ettiği ve eylemleri ve/veya niyetleri hakkında daha fazla bilgi sahibi olduğu bilgi asimetrisinin varlığında, acentenin sahiplerinin yararına hareket etmemeye ve/veya onlardan önemli bilgileri saklama yönünde eğilimlerinin olduğunu belirtmiştir (Jensen, 2002, s. 241). Nihayetinde bu teori, yönetimi yalnızca hissedar değeri yaratma konusunda ve çıkarları hissedarlarinkinden farklı olabilen hissedarlara karşı sorumlu olarak görmüştür. Geleneksel olarak da kurumsal finans, yönetim ve yönetişim araştırmalarının baskın teorisi olmuştur.(Rezaee, 2016a, s. 8).

2.1.1.2.2. Paydaş Teorisi

Paydaş teorisi, “*aydınlanmış değer maksimizasyonu*” kavramıyla, sürdürülebilirlik performansının, firmanın uzun vadeli değerinin ve tüm paydaşların çıkarlarının en üst düzeye çıkarılmasını, bir dengeleme kriteri olarak kabul eder (Jensen, 2002, s. 245). Hissedar servetini ve paydaş refahını maksimize etme bağlamında, sürdürülebilirlik çabaları hem sinerji hem de

çatışmalar yaratabilir. Teori, sürdürülebilirlik faaliyetleri kapsamında, firmanın sosyal sorumluluklarını ve çevresel yükümlülüklerini yerine getirmesinin, uzun vadeli değerini ve itibarını artırdığını öne sürmüştür (Clarkson, Li, Richardson ve Vasvari, 2011, s. 125). Bununla birlikte, bu sürdürülebilirlik faaliyetleri, hissedar servetinin en üst düzeye çıkarılması hedefleriyle çelişebilecek önemli kaynak tahsisi gerektirebilir ve yönetimi yalnızca uzun vadeli finansal sürdürülebilirlik ile sonuç alacak, sürdürülebilirlik girişimlerine yatırım yapmaya zorlayabilir.

Ayrıca teori, iş modelinin tüm unsurları ve süreçleri arasındaki sinerji ve entegrasyonun genel sürdürülebilir performans hedeflerine ulaşmada esas olması açısından, tüm yönetim süreçleri için geçerli olmuştur (Freeman, 2010, s. 33). Cormier ve arkadaşları 2005 (Cormier, Magnan ve Velthoven, 2005), yönetimin paydaşların çıkarlarını göz önünde bulundurmasının sosyal ve çevresel sürdürülebilirlik performansına ve açıklamalarına odaklanmanın önemli bir belirleyicisi olduğunu savunmuşlardır. Teoriye göre, sürdürülebilirlik performansının beş boyutunun- ekonomik, yönetim, sosyal, etik ve çevresel (economic, governance, social, ethical, and environmental (EGSEE)- tamamı paydaşlar tarafından, paydaş değeri yaratan katma değerli faaliyetler olarak görülmüştür.

2.1.1.2.3. Meşruiyet Teorisi

Meşruiyet teorisi, sosyo-politik bir bakış üzerine oluşmuş, firmaların sosyal sözleşmelerini yerine getirerek meşruiyetlerini korumaları için sosyal ve siyasi baskıyla karşı karşıya olduklarını ifade etmektedir. Sürdürülebilirlik performansının sosyal ve çevresel boyutlarının önemine binaen, firmalar meşruiyet elde etmek ve sosyal sözleşmeyi yerine getirmek için gönüllü ifşa faaliyetlerinde bulunmuşlar ve böylece toplumun desteğini kazanmışlardır. Teori, sosyal ve çevresel sürdürülebilirlik performansının müşteriler de dahil olmak üzere tüm paydaşlar için istendiğini, sosyal normlara ve çevresel gereksinimlere uyulmadığında, örgütsel meşruiyeti ve finansal sürdürülebilirliği tehdit ettiğini belirtmektedir (Guthrie ve Parker, 1989, s. 344).

Meşruiyet teorisi, şirketin itibarını pekiştirmesi, ürün ve hizmetlerinin, çevreye ve topluma zarar vermek yerine tüm paydaşlara yönelik faydalı olması gerektiği için, EGSEE sürdürülebilirlik performansının elde edilmesiyle ilgili olmuştur (Erdoğan, 2002, s. 573; Suchman, 1995, s. 573). Ayrıca bu teori, sürdürülebilirliğin, özellikle kârları maksimize etmeye yönelik kurumsal hedefler ile sosyal hedefler arasında bir çelişki olduğunda, tedarik zinciri yönetimi de dahil olmak üzere şirket kültürünün, iş ortamının ve stratejik kararların ve eylemlerin ayrılmaz bir bileşeni olmasının gerekliliğini belirtmektedir (Rezaee, 2016b, s. 71).

2.1.1.2.4. Sinyalizasyon/ Açıklama Teorisi

Sinyalizasyon/açıklama teorisi, sürdürülebilirlik performansının beş - ekonomik, yönetim, sosyal, etik ve çevresel (economic, governance, social, ethical, and environmental(EGSEE) boyutunun tümüne ulaşmak ve sürdürülebilirlik performansını raporlamak için yönetim teşviklerinin ve yatırımcıların sürdürülebilirlik performans bilgilerinin açıklanmasına karşılık verilmesine yardımcı olmuştur. Teori, firmaların finansal olmayan GSEE sürdürülebilirlik performansının gönüllü raporlaması da dahil olmak üzere çeşitli kurumsal finansman mekanizmalarını kullanarak, *iyi haber* sinyali verme eğiliminde olduğunu göstermiştir (Rezaee, 2016a, s. 9). Bu teori, performans açısından iyi sürdürülebilirliğe sahip firmaların, zayıf sürdürülebilirlik performansına sahip firmalardan farklılaşmalarını ve böylece sürdürülebilirlik raporlaması yaparak, firmaların sürdürülebilir olmayan firmalar tarafından kolayca taklit edilemeyecek iyi sürdürülebilirlik performanslarını işaret etmelerini önermiştir. Ayrıca teori, sinerji, entegrasyon ve tedarik zinciri yönetiminin farklı iletişim parametrelerinin, kaynak bağımlılığı ve sürdürülebilirlik performansının beş EGSEE boyutunun tümüne, tekdüze bir sinyal gönderilmesi ile tüm paydaşlar ve tedarik zinciri ortaklarıyla güvenilir bir şekilde iletişim kurulabilmesiyle de ilgili olmuştur (Connelly, Ketchen ve Slater, 2011, s. 95).

2.1.1.2.5. Kurumsal Teori

Kurumsal teori, bir firmayı, kurumsallaşabilecek birleşik çıkarlara, işlem yönetimine, değerlere, kurallara ve uygulamalara sahip çeşitli kişi ve grupların kurumsal bir biçimi olarak kabul etmektedir. Teoride, kurumsal teorinin sürdürülebilirliğin anlamı etrafında görüş birliğinin nasıl inşa edildiği ve sürdürülebilirlik ile ilişkili kavramların veya uygulamaların kuruluşlar arasında nasıl geliştirildiği ve yaygınlaştığını anlamaya da yardımcı olduğu belirtilmiştir (Jennings ve Zandbergen, 1995, s. 1015). Kurumsal teori, öncelikle yürürlükteki yasalara, kurallara, standartlara ve normlara uygun kılavuzlar, en iyi uygulamalar oluşturmada sosyal yapının ve ilgili süreçlerin rasyonalizasyonu, meşruluğu ve pratikliği yönlerine odaklanılmasını sağlamıştır. Daha pragmatik bir kurumsal teori, bir firmayı insan ihtiyaçlarına hizmet edecek ve ilgili tüm çıkarları koruyacak bir kurum olarak görerek iş sürdürülebilirliğini teşvik etmiştir (Roberts, 2004, s. 21). Kurumsal olarak bir firma, hissedarlar da dahil olmak üzere tüm paydaşlar için değer yarattığı sürece sürdürülebilir olmuştur.

2.1.1.2.6. Yönetim Teorisi

Yönetim teorisi, hissedarlar için zenginlik yaratmaya ve müşterilerin, çalışanların, toplumun ve çevrenin refahına katkıda bulunarak ortak bir değer oluşturmaya katkıda bulunmak için iş kuruluşlarının sorumlu tutulması gereken

yolları açıklamaya yardımcı olmuştur (Hernandez, 2012, s. 186). Bu teoride, yönetimin, ajans teorisi altında kendi kendine hizmet eden ve kısa vadeli fırsatçı davranışından ziyade, çeşitli paydaşların uzun vadeli çıkarlarını göz önünde bulundurduğu vurgulanmıştır. Özellikle, bireyin kendi çıkarlarına hizmet eden kişisel hedeflerinden ziyade, bir grubun uzun vadeli çıkarlarını teşvik ettiği belirtilmiştir (Hernandez, 2008, s. 122).

Sürdürülebilirlik açıklamaları, sürdürülebilirlik performansının beş EGSEE boyutuyla da ilgilidir. Sürdürülebilirlik riskleri arasında itibar, stratejik, operasyonel, uyumluluk ve finansal (reputational, strategic, operational, compliance, and financial (RSOCF) riskler yer almaktadır. Sürdürülebilirlik performansının EGSEE boyutlarının açıklanması, sürdürülebilirlik raporlarını periyodik olarak yayınlayan şirketlerin, sürdürülebilirlik performanslarını tüm paydaşlarına etkin ve şeffaf bir şekilde iletebilmelerine olanak tanımaktadır. Bu durum, yönetimin sürdürülebilirlik bilgilerini tüm paydaşlara ifşa etmek ve iş sürdürülebilirliği konusundaki iyi uygulamalarını belirtmek için sürdürülebilirlik raporlamasını kullandığını göstermektedir. Şirketin sürdürülebilirlik performansını ortaya koyması, tüm tedarik zinciri ortaklarıyla meşruiyet oluştururken, yatırımcılar ve iş kuruluşları için etkileri olan bir maliyet-fayda faktörleri oluşturmuştur. Bu faktörler, genellikle temel finansal tablolarda yer alan faktörlerin de ötesinde, firmaların gelecekteki performanslarının, operasyonel risklerinin ve tedarik zinciri yönetiminin önemli belirleyicileri olmuştur.

Paydaşlar, firma ile karşılıklı ilişkiler ve etkileşimler içerisinde oldukları için, firmanın değer yaratmasına katkıda bulunmaları bağlamında, paydaşların refahları da firmanın faaliyetlerinden etkilenmektedir. Meşruiyet ve kurumsal teorileri, sadece meşru iddiaları ve kurumsal tanımlaması olanların paydaş olarak kabul edilebilmesi anlamında, paydaş teorisi ile yakından ilişkilidir. Yönetim teorisinin nitelikleri kurumsal sürdürülebilirlik temalarıyla uyumludur (Rezaee, 2016a, s. 48).

2.1.1.3. Sürdürülebilirlik Standartları

Sürdürülebilirlik standartlarının geliştirilmesi ve raporlanmasına yardımcı olmaya yönelik kuruluşlara araçlar, rehberlik ve teşvik sunan, çerçeveler geliştiren uluslararası organizasyon kuruluşları vardır (Boubaker, Cumming ve Nguyen, 2018, s. 94).

IFRS, statükoyu koruma, mevcut girişimleri kolaylaştırma veya diğer standart belirleyicilerin çalışmalarını temel almaya çalışma gibi, üç seçenek sürecinden geçerek, sonunda mümkün olduğunca da büyük çoğunluğunu tek bir standarda dahil edecek “Sürdürülebilirlik Standartları Kurulu” oluşturmaya yönelik bir süreç geçirmiştir. Sürdürülebilirlik Standartları Kurulu (SSB), başlangıçta

iklim riskine odaklanılmış, sonradan çevresel, sosyal ve kurumsal yönetim konularını da odağına alarak daha geniş bir çerçevesinin hazırlanmasına neden olmuştur (Cash, 2021, s. 132).

Son yıllarda modern iş dünyasında, Uluslararası Standardizasyon Örgütü (ISO) tarafından geliştirilen sürdürülebilirlik standartlarının hem finansal ESP hem de finansal olmayan EESG sürdürülebilirlik performansının ölçülmesinde ve entegre sürdürülebilirlik raporlamasının hazırlanmasında ve sürdürülebilirlik performans raporlarında güvence elde edilmesinde yaygın olarak kullanıldığı gözlenmektedir (Bansal ve Hunter, 2003, s. 290).

ISO standartları ve sertifikaları, çevre düzenlemelerine ve sosyal standartlara uyumu teşvik ederek hem işletmelerin hem de toplumun ihtiyaçlarını karşılayan çözümler üzerinde bütünlük sağlamıştır. ISO, sürdürülebilirlik teorileri ile sürdürülebilirlik performansının beş boyutu arasındaki bağlantının açıklanabilmesi amacıyla standartlar kümesi hazırlamıştır. Özellikle, kalite kontrolde ISO 9000, çevre programlarında ISO 14000, sürdürülebilirlik çalışmalarında ISO 20120, KSS’de ISO 26000, bilgi güvenliğinde ISO 27001 ve risk değerlendirmesinde ISO 31000 önemli standartlar olmuştur. ISO sertifikaları, yüksek kaliteli ürünler sağlanmasına, etkili kurumsal yönetime, çevre düzenlemelerine ve sosyal standartlara uyuma teşvik edilmesine olanak sağlayarak, uluslararası ticaret ortakları tarafından sürdürülebilirlik performansının beş EGSEE boyutuna odaklanmada tekdüzeliği sağlamıştır (Rezaee, Tsui, Cheng ve Zhou, 2019, s. 34).

Sürdürülebilirlik performans raporlarının bu ISO sertifikaları, entegre sürdürülebilirlik raporlaması ile yönetim süreçlerinin güvenilirliği ve meşruluğu ve sürdürülebilirlik performansının tüm paydaşlara etkili bir şekilde iletilmesi konusunda dış güvence sağlamıştır (Rezaee, 2016a, s. 12). ISO standartları çalışmamızın aşağıdaki kesiminde inceleme konusu yapılmıştır.

2.1.1.3.1. ISO 9000

ISO 9000 serisi standartların, kuruluşlarda kalite güvence sistemlerini kurmak için en popüler referans model olduğu yaygın olarak kabul edilmektedir. Bir kalite sistem standardı olan ISO 9000 standartları, kuruluşun kalite yönetim sisteminin kurulması ve sürekliliğinin sağlanması için gerekli olan koşulları içerir. ISO 9000 standardı, şirketlerin ürün veya hizmetlerinin kalitesini ölçmeye çalışmaz, yani belirli bir hedefe veya sonuca ulaşılmasına vurgu yapmazlar. Bunun yerine, müşteri taleplerini karşılayan ürünler veya hizmetler üretmek amacıyla şirket görevlerini sistematikleştirme ve resmileştirme ihtiyacını belirleyen standartlardır (Marimon Viadiu, Casadesús Fa ve Heras Saizarbitoria, 2006, s. 142).

ISO 9000, kullanıcı kuruluşunun ne yaptığına, büyüklüğüne, özel veya kamu sektöründe olup olmadığına bakılmaksızın, bir dizi standart yönetim sistemi için gereksinimleri sağlayan standarttır. Sertifikalandırma standardın zorunlu bir gereksinimi olmasa da, grup içerisinde kuruluşların sertifikalandırılabilceği tek standart olmuştur.

2.1.1.3.2. ISO 14000

1996 yılında yayınlanan ISO 14000 standardı, şirketlerde çevre yönetim sistemlerinin uygulanması için bir referans model oluşturmuştur. Bu sistemler, şirketlerin çevre politikasını detaylandırmak, uygulamak, gözden geçirmek ve sürdürmek için gerekli organizasyon yapılarını, planlama faaliyetlerini, sorumluluklarını, uygulamaları, prosedürleri, süreçleri ve kaynakları kapsayan, şirketin küresel yönetiminin bir parçası olarak tanımlanabilir. ISO 14000'ın yapısı ve felsefesi, ISO 9000'e çok benzer. Her iki standart arasında büyük benzerlikler olsa da, her serinin kendisini diğerinden ayırmak için kendine özgü unsurları vardır (Marimon Viadiu ve diğerleri, 2006, s. 143).

ISO 14000 ailesi çevre yönetimi, risk değerlendirmesi, raporlama ve denetimin çeşitli yönlerini ele alan, ilk iki standart, ISO 14001:2004 ve ISO 14004:2004 çevre yönetim sistemleri (environmental manegament systems (EMS)- EMS için gereksinimler sağlar ve genel EMS yönergeleri sunar. Ailedeki diğer standartlar ve yönergeler etiketleme, performans değerlendirmesi, yaşam döngüsü analizi, iletişim ve denetim dahil olmak üzere belirli çevresel yönleri ele alır. ISO 14000 çevresel performans, raporlama ve denetim ile ilgili yönergeler, sürdürülebilirlik performansının çevresel boyutu ile ilgilidir.

2.1.1.3.3. ISO 20121

“Sürdürülebilirlik Etkinlikleri” başlıklı ISO 20121 kaynakları, toplumu ve çevreyi ele almaktadır. Bu standart, sürdürülebilirlik çabalarını ve olaylarını yönetmeye ve bunların sosyal, ekonomik ve çevresel etkilerini kontrol etmeye yardımcı olacak en iyi uygulamaları ve yönergelerini sunmakta olup aynı zamanda işletmelerin mevcut iyi uygulamalarının sürdürülebilir ve etkili bir şekilde devamını amaçlamaktadır. Bu bağlamda, sürdürülebilir etkinlik yönetimi, karbon salınımlarını kontrol altında tutmayı hedeflemekte, toplumsal sorumluluk bilinci oluşumunu desteklemekte, atık yönetimine dikkat çekmekte ve yapılan yatırımların sürdürülebilir olmasına katkı sağlamaktadır (Duman, 2020, s. 72).

Sürdürülebilir etkinlik yönetimi sistemleri, bir festival için sürdürülebilirlik yönetimi stratejisini resmileştirmenin bir yoludur. Yönetim için potansiyel çevresel sorunları gözden geçirilirken, paydaş endişelerinin dikkate alınması ve paydaşların katkısının sağlanması açısından önemlidir. Standart, en iyi iş uygulamalarını ve itibar avantajlarını destekleyen kurumsal altyapı ve tedarik

zinciri yönetimi de dahil olmak üzere yönetim süreçlerinin tüm aşamalarında yönergeleri entegre etmek için avantajlar sunmuştur (Rezaee ve diğerleri, 2019, s. 35).

2.1.1.3.4. ISO 26000

ISO 26000 standardı İsviçre, Cenevre'deki Uluslararası Standartlar Kuruluşu tarafından yayınlanan raporlama yönergelerini de içerir. KSS ile ilgili bu zorunlu olmayan uluslararası standart, çok yıllık ve paydaşları kapsayan bir sürecin ardından Kasım 2010'da ortaya çıkmıştır (Idowu, Moratis ve Sitnikov, 2019, s. 1).

ISO 26000, geliştirme sırasında paydaşlar tarafından sunulan yorumlara kamuya açık bir erişim sağlamıştır. Ayrıca, ISO'nun küresel erişimi ve etkisi göz önüne alındığında, standart geliştirme alanında bilgi ve teori oluşturmaya önemli bir katkı sağlamıştır (Balzarova ve Castka, 2012, s. 268).

ISO 26000, bir kuruluşun ekonomik, sosyal, yönetim, etik ve çevre sorunlarına kadar geniş bir faaliyet yelpazesini kapsamaktadır. Dünya çapındaki kuruluşların KSS hedeflerini gerçekleştirmelerine yardımcı olan sosyal sorumluluk için dünya çapında kabul görmüş bir rehberlik belgesidir (Rezaee ve diğerleri, 2019, s. 35).

2.1.1.3.5. ISO 27001

ISO / IEC 27001, ISO 9001 ve ISO 14001'den sonra muhtemelen dünya çapında en yaygın üçüncü ISO sertifikası olan en tanınmış standarttır. Standart, Uluslararası Standardizasyon Örgütü (ISO) ve Uluslararası Elektroteknik Komisyonu (IEC) tarafından 2005 yılında BS 7799'un bir evrimi olarak tasarlanmış ve yayınlanmıştır (Von Solms, 1999, s. 53). Organizasyon bağlamında, bir bilgi güvenliği yönetim sistemi (BGYS) gereksinimleri geneldir. Türü, boyutu veya yapısı ne olursa olsun tüm kuruluşlara uygulanabilir olması amaçlanmıştır (Culot, Nassimbeni, Podrecca ve Sartor, 2021, s. 77). ISO 27001'in amacı, kurumlara bilgi güvenliği yönetim sistemi için yönergeler sağlayarak ve gereksinimler önererek, bilgi varlıklarını güvende tutma konusunda rehberlik sunmaktır.

2.1.1.3.6. ISO 31000

ISO 31000, başarılı risk yönetimi politikalarına ulaşmak için standartlaştırılmış basit kılavuzlar sunan risk uzmanları tarafından geliştirilen bir çerçevedir. Standart, risk yönetimi ilkelerinin bir açıklamasının yanı sıra risk yönetimi çerçevesi ve sürecinin bir açıklamasını sağlamıştır (Hopkin, 2018, s. 150). ISO 31000 Risk Yönetimi - 2018 Yönergeleri, kuruluşların karşılaştığı risklerin yönetilmesine ilişkin ilkeler, çerçeve ve süreç yönergeleri sağlar (AICPA ve Cho, 2018, s. 2). ISO 31000 tarafından amaçlanan risk

yönetimi sistemlerinin kombinasyonu, ISO 9000 gibi diğer ISO normları ve kalite yönetimine ilişkin ISO normları tarafından da hedeflenen kalite yönetimi gibi sistemleri kapsayabilir (Kopia, 2019, s. 73).

ISO 31000:2018, 60'tan fazla ülke tarafından ulusal risk yönetimi standardı olarak kabul edilen risk yönetimi ilkeleri, çerçevesi ve sürecinden oluşmaktadır (Hutchins, 2018, s. 2).

Kurumsal Risk Yönetimi(Enterprise Risk Management(ERM)- ERM'nin yapılandırılmış ve etkili bir şekilde uygulanmasında şirketleri desteklemek için küresel olarak bir dizi standart ve çerçeve geliştirilmiştir. Bu kılavuzlar, yönetim yapıları, süreçleri ve uygulamalarına ilişkin ortak bir görüş geliştirmeyi amaçlamakta ve genel olarak tanınmış uluslararası standardizasyon kuruluşları veya endüstri grupları tarafından tanımlanmaktadır. ERM, genellikle ortamdaki ve yönetmeliklerdeki değişiklikler nedeniyle hızlı gelişen bir disiplin olup, standartlar düzenli olarak güncellenmektedir.

ISO 31000'e göre ERM süreç döngüsü en yaygın, kabul gören ve şu anda en güncel standartlardan biri olmuştur. Bir yönetim yapısının kurulmasını, rollerin ve sorumlulukların tanımlanmasını ve destekleyici araçları içerir. Çerçeveye göre, risk tanımlama ve analizi nicel, yarı nicel, nitel veya bunların bir kombinasyonu olabilir (Hunziker, 2019, s. 169). Bu uluslararası standardın, dünyanın önde gelen ERM modellerinden biri olmasına rağmen, asla kurumsal risk yönetimi terimini kullanmadığını belirtmek gerekir. Standardın özü, terimler, ilkeler, çerçeve ve süreç tanımlarında yer almaktadır (Yoe, 2019, s. 187). ISO 31000'de sağlanan yönergeler, sürdürülebilirlik performansının beş EGSEE boyutuyla ilişkili risklerin değerlendirilmesi ve yönetiminde geçerlidir.

2.1.2. İş Sürdürülebilirliği, Sürdürülebilirlik Performansı, Sürdürülebilir Kalkınma

2.1.2.1. İş Sürdürülebilirliği Gelişimi, İlkeleri, Kurumsal Hesap Verebilirlik Çerçevesi ve Kilit Performans Göstergeleri

İş sürdürülebilirliği çeşitli şekillerde tanımlanır. 2010 Birleşmiş Milletler (BM), iş sürdürülebilirliğini geniş anlamda “*mevcut ihtiyaçları karşılayacak şekilde, gelecek nesillerin ihtiyaçlarını karşılama becerisinden ödün vermeden ve iş operasyonlarının faaliyet gösterdiği ve çevreyi içerdiği toplumun yaşamı üzerindeki etkilerini dikkate alacak bir şekilde yürütmek*” olarak tanımlar. İş ortamı bağlamında iş sürdürülebilirliği performansı, raporlaması ve güvencesi dünya çapında ve özellikle yatırımcılardan, düzenleyicilerden ve işletmelerden önemli ölçüde ilgi görmeye başlamıştır (Rezaee ve diğerleri, 2019, s. 1). Son yıllarda, paydaşlar, yatırımcılar, düzenleyiciler, küresel kurum, kuruluşlar ve genel olarak halk, sürdürülebilirlik performansının beş boyutunun, hesap verebilirlik ve sürdürülebilirlik raporlama platformunda, hem finansal hem de

finansal olmayan kilit performans göstergeleri(KPI) hakkında giderek daha fazla bilgi talep etmeye başlamışlardır (Brockett ve Rezaee, 2013, s. 4).

İş sürdürülebilirliği, kurumsal sosyal sorumluluk (KSS), kurumsal yönetim ve iç operasyonel verimliliklere odaklanmanın yanında, kuruluşların uzun vadeli ve çok boyutlu sürdürülebilirlik performansına yönelik stratejilerine, kültürüne ve uygulamalarına entegrasyona kadar gelişme göstermiştir. İş sürdürülebilirliği aynı zamanda muhasebe, ekonomi, etik, finans, yönetim, pazarlama, hukuk ve tedarik zinciri yönetiminin çok disiplinli bir işlevidir, ayrıca ekonomik canlılığın, etik davranışın, ekolojik sağlığın, yönetim önlemlerinin ve sosyal adaletin geliştirilmesine olanak sağlamıştır. 2013 Küresel Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporu şirketleri, daha sürdürülebilir uygulamaların kurulması ve sürdürülebilirliğin tedarik zinciri süreçlerine entegrasyonu konusunda yönetimlerini ve tedarikçilerini çabalamaya teşvik etmiştir (Rasche, Waddock ve McIntosh, 2013, s. 7).

2.1.2.1.1. İş Sürdürülebilirliği İlkeleri

Birleşmiş Milletler Küresel İlkeler Sözleşmesi, 10 sürdürülebilirlik ilkesi oluşturmuştur ve dünya çapında 8.000’den fazla şirket bu ilkeleri benimsemiş ve stratejik planlamalarına, kararlarına ve operasyonlarına entegre etmiştir (“Global Corporate Sustainability Report 2013 | UN Global Compact”, t.y.). Bu 10 sürdürülebilirlik ilkesi, Tablo 3’de özetlendiği gibi genel insan hakları, emek, çevre ve yolsuzlukla mücadele kategorisine ayrılır ve sürdürülebilirlik performansının üç boyutuyla da ilgilidir.

Tablo 3: Birleşmiş Milletler Küresel İlkeler Sözleşmesinin On İlkesi ve Sürdürülebilirlik Performansı

İlkeler	Tarif (Açıklama)	Kategori	Sürdürülebilirlik Performansı
1	Uluslararası insan haklarının korunmasına saygı duyulmalı ve desteklenmelidir.	İnsan Hakları	Sosyal
2	İşletmeler insan haklarının kötüye kullanılmasında yer almazlar		
3	Örgütlenme özgürlüğü ve toplu pazarlık hakkı desteklenmelidir	Emek	
4	Zorla ve zorunlu çalışma ortadan kaldırılmalı		
5	Çocuk işçiliği etkili bir şekilde ortadan kaldırılmalıdır		
6	İstihdam ve meslekte ayrımcılık kaldırılmalı		
7	İşletmeler çevresel zorluklara karşı güvenlik önlemleri almalıdır	Çevre	
8	Daha fazla çevresel sorumluluk teşvik edilmelidir		
9	Çevre dostu teknolojinin ilerlemeleri ve dağıtımı iş dünyası tarafından teşvik edilmelidir	Yolsuzlukla Mücadele	Etik
10	İşletmeler gasp, rüşvet ve her türlü yolsuzlukla mücadele etmelidir		

Kaynak: (“Global Corporate Sustainability Report 2013 | UN Global Compact”, t.y.) ’ten yararlanarak araştırmacı tarafından hazırlanmıştır.

İş örgütlerinin nihai başarısı, bu sürdürülebilirlik ilkeleri benimsenerek sürdürülebilirlik performansının beş EGSEE boyutunu da elde etme yetenekleri ve isteklilikleri açısından ölçülmelidir. Bu sürdürülebilirlik ilkeleri, iş kuruluşlarına aşağıdaki konularda yardımcı olmalıdır (“Global Corporate Sustainability Report 2013 | UN Global Compact”, t.y.):

- İnsanlara, topluma ve çevreye fayda sağlayan sürdürülebilir performans yaratmaya odaklanma.
- Sürdürülebilirliği misyonlarının entegre bir bileşeni olarak benimseme ve sürdürülebilirliğin sosyal, ekonomik, yönetim, etik, çevresel ve kültürel etkileşimleri entegre ettiğini kabul etme.
- Şirket genelinde sürdürülebilirlik kavramlarının tartışılmasını teşvik etme.
- Şirketin sürdürülebilirlik yolundaki ilerlemesine ilişkin devam eden değerlendirmelere bağlılık.
- Bu ilkelerin yerine getirilmesini teşvik eden politikaların ve işletim prosedürlerinin geliştirilmesini ve uygulanmasını taahhüt etme.

İlkeler, sürdürülebilirliğin işletmelerin gelecek nesillerin ihtiyaçlarından ödün vermeden mevcut neslin ihtiyaçlarını karşılamalarını sağladığını topluca göstermektedir (“Global Corporate Sustainability Report 2013 | UN Global Compact”, t.y.). Bu 10 sürdürülebilirlik ilkesi, insan hakları, emek, çevre ve yolsuzlukla mücadele olmak üzere dört genel kategoride sınıflandırılmıştır. Buna karşılık, daha öncede açıklandığı gibi, sürdürülebilirlik performansının üç boyutu ile de ilgilidirler.

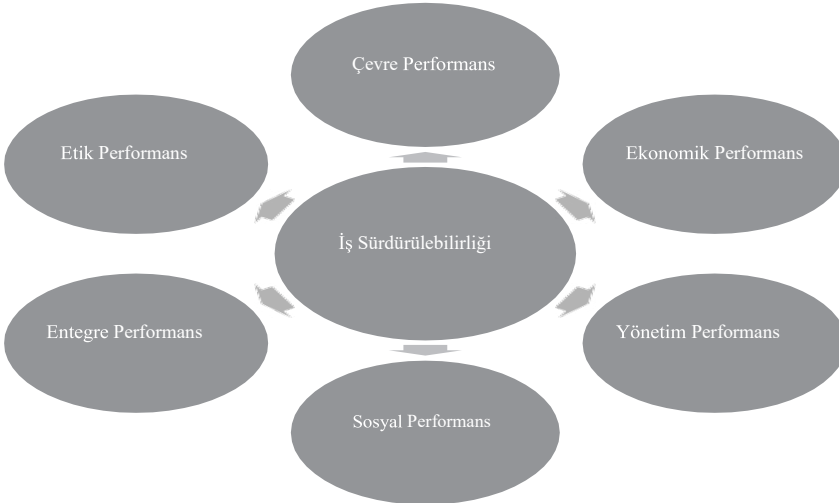
Yatırımcılar, halka açık şirketlerden, şirketlerin faaliyetleri ve performansı ile ilgili riskleri değerlendirmelerini sağlamak için finansal ekonomik sürdürülebilirlik performansı (ESP) bilgilerine ek olarak finansal olmayan çevresel, sosyal ve yönetim (ESG) sürdürülebilirlik performans bilgilerini açıklamalarını talep etmişlerdir.

İş sürdürülebilirliğinin ilkelerini bir başka açıdan ifade edersek: değer yaratma, performans geliştirme ve hesap verebilirlik güvencesidir. Değer yaratma ilkesinde, şirketlerin en az kıt kaynak kullanımıyla maksimum sayıda ürün ve hizmet oluşturmaları gerektiğini, aynı zamanda en yüksek kaliteyi ve verimliliği en üst düzeyde müşteri memnuniyetini sağlamaları önerilmiştir. Herhangi bir kuruluşun birincil hedefi yatırımcılar, çalışanlar, müşteriler ve toplumda dahil olmak üzere tüm paydaşlar için değer yaratmak olmuştur. Sorumluluk güvencesi ilkesi, iş yürütmeyi etik ve sosyal sorumluluk sahibi bir şekilde yürütmek anlamına gelir. Uygun bir güvence süreci, zamanında ve düşünülmüş planlama, cesur eylemler, etkili uygulama, uygulanabilir hesap verebilirlik, sürekli izleme ve sürdürülebilirlik raporları konusunda bağımsız bir üçüncü taraf güvencesini gerektirmiştir. Performans geliştirme ilkesi, kurumların olumlu etkilerini artırıp, toplum ve çevre üzerindeki olumsuz etkileri en aza indirerek sürdürülebilir EGSEE performansının elde edilmesini ifade eder (Brockett ve Rezaee, 2013, s. 14).

2.1.2.1.2. İş Sürdürülebilirliği ve Kurumsal Hesap Verebilirlik Çerçevesi

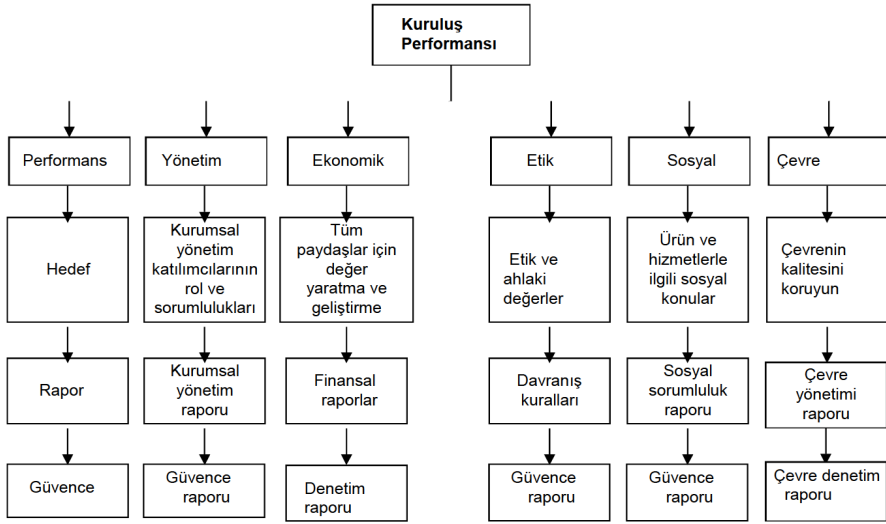
Yatırımcıların şirketlerden gelen finansal olmayan bilgiler için artan talebine yanıt olarak, ekonomik, yönetim, sosyal, etik ve çevresel (EGSEE), bilgilerinin standartlaştırılmış ifşasını iyileştirmek için bir dizi sürdürülebilirlik muhasebesi çerçevesi geliştirilmiştir. Bu çerçeveler, yatırımcıların, sermaye tahsisi tercihlerinin sürdürülebilirlik etkisini değerlendirmek için daha tutarlı, kolay elde edilebilir ve daha kolay yorumlanabilir bilgiler yaratmıştır (*Values at Work Sustainable Investing and ESG Reporting*, 2020, s. 13).

Bir kuruluşun iş sürdürülebilirliği ve hesap verebilirlik çerçevesi, Şekil 7 'de betimlendiği gibi ekonomik, yönetim, sosyal, etik ve çevresel (EGSEE) olmak üzere beş temel boyutta performanstan oluşur. Şekil 8, Sürdürülebilirlik performans hedefleri, raporlama ve daha sonra ayrıntılı olarak açıklanacak olan güvenceden oluşan sürdürülebilirlik çerçevesini göstermektedir. En önemli boyut, iş sürdürülebilirliğinin temel taşı olan ekonomik canlılıktır. Birçok işletmenin temel amacı hissedar değerini artırarak ekonomik performansı artırmaya devam edecek olsa da, hissedarlarına ve diğer paydaşlara değer katmasını sağlamak için etik, sosyal ve çevresel konularla da uğraşmak zorundadırlar. İş sürdürülebilirliği sadece uzun vadeli karlılık ve rekabet avantajı sağlamakla kalmaz, aynı zamanda toplumun bir bütün olarak refahının korunmasına da yardımcı olabilir (Brockett ve Rezaee, 2013, s. 14).



Şekil 6: Sürdürülebilirlik Performansının Beş EGSEE Boyutu

Kaynak: (Brockett ve Rezaee, 2013, s. 15)



Şekil 7: Sürdürülebilirlik Performans Çerçevesi

Kaynak: (Brockett ve Rezaee, 2013, s. 15)

Şekil 6 ve 7'de sunulan sürdürülebilirlik çerçevesi, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun (IFAC) dört perspektifi ele alan sürdürülebilirlik çerçevesi ile uyumludur:

1. Uzun vadeli stratejik kararların, amaçların, hedeflerin ve performansın başarıya ulaşmasına odaklanarak iş stratejisi perspektifi
2. Sürdürülebilirlik performansını sağlamak için yönetim faaliyetlerini yönlendirme ve entegre etme iç yönetim perspektifi;
3. Yatırımcıların sürdürülebilirlik performansına ilişkin hissedarlarla etkili iletişim perspektifi; ve
4. Paydaşların hem finansal hem de finansal olmayan sürdürülebilirlik KPI'larını sunmanın yanı sıra açıklanan bilgiler hakkında güvence sağlama perspektifi ("Sustainability-Framework-2.0.pdf", t.y.).

2.1.2.1.3. Kilit Performans Göstergeler

Bir organizasyonun temel amacı, sürdürülebilir performans oluşturmada etkili ve verimli bir şekilde çalışmaktır. Kilit performans göstergeleri (Key Performance Indicators (KPI)), organizasyonun başarısı ve performansının değerlendirilmesi için kritik önem taşıyan ölçümlerdir. Sürdürülebilirlik girişimlerine KPI'lar uygulamak, onları izlemenin ve takip etmenin bir yoludur. KPI'ların doğru kullanımı, bir kuruluşun hedeflerini tanımlamasına ve bu hedeflere sürdürülebilir bir şekilde ulaşma performansını ölçmek için ölçütler oluşturmasına olanak tanır. KPI'lar kritik başarı faktörlerini yansıtmak

için geliştirilir ve normalde finansal ve finansal olmayan KPI'lar olarak sınıflandırılır (Brockett ve Rezaee, 2013, s. 16).

Finansal KPI'lar, parasal değerlerle ölçülebilen bilgilerle ilgilenir ve temel finansal pozisyonları ve operasyonların sonuçlarını yansıtır. Finansal KPI örnekleri hisse senedi fiyatlarındaki hareketler, satış büyümesi, kazançlar, öz sermaye getirisi, hisse başına kazanç, temettüler ve varlıkların getirisi. Finansal olmayan KPI'lar, parasal değerlerle ölçülemeyen bilgilerle ilgilidir. Finansal olmayan KPI örnekleri arasında çevresel ve sosyal konular, müşteri memnuniyeti faaliyetleri, çalışan eğitimi, tedarikçi memnuniyeti ve etik uygunluk hakkında bilgiler yer alır.

Her endüstrinin, hem finansal ESP hem de finansal olmayan EESG sürdürülebilirlik performansı ile ilgili kendi uygulanabilir sürdürülebilirlik finansal ve finansal olmayan temel performans göstergelerine (KPI'lar) sahip olduğunu fark etmesi önemli hale gelmiştir. Her işletme kuruluşu, faaliyet gösterdiği iş kültürünün bağlamı göz önüne alındığında kendi sosyal ve çevresel sorumluluklarını ve etkilerini dikkatlice belirlemelidir. Finansal ve finansal olmayan sürdürülebilirlik KPI'larının uygun ve ilgili listesi, endüstri, yasal rejimler, kültürel çeşitlilik, kurumsal misyon ve strateji, kurum kültürü, siyasi altyapı ve yönetim felsefesi gibi çeşitli faktörlere bağlıdır.

2.1.2.2. Sürdürülebilirlik Performansı Gelişimi ve Boyutları

İş sürdürülebilirliği performansı hem iç hem de dış paydaşlar için faydalı olmuştur. Paydaşlar, firmanın değer yaratmasına katkıda bulunmaları ve refahlarının firmadan etkilenmesi anlamında bir firma ile karşılıklı ilişki ve etkileşime sahiptir. Sürdürülebilirlik performansı kavramı, bir firmanın faaliyetlerinin toplum, toplum ve çevre de dahil olmak üzere tüm paydaşların yararları üzerindeki etkisini göz önünde bulundurarak kısa vadeli hissedar karını maksimize etmenin ötesine geçmesi gerektiğini göstermiştir (Ng ve Rezaee, 2015, s. 132)

Sürdürülebilirlik performansı tipik olarak finansal ekonomik sürdürülebilirlik performansı (ESP) ve finansal olmayan EESG sürdürülebilirlik performansı olarak sınıflandırılır ve etik performans genellikle sürdürülebilirlik performansının hem finansal hem de finansal olmayan boyutlarına entegre edilir.

2.1.2.2.1. Finansal Ekonomik Sürdürülebilirlik Performansı (ESP)

Sürdürülebilirliğin en önemli ve yaygın olarak kabul gören boyutu çeşitli faktörlerden oluşan ekonomik performanstır. Herhangi bir iş kuruluşunun birincil hedefi, şirket yaşamı boyunca sürdürülebilir ekonomik performans üreterek hissedar değeri yaratmaktır. Sürdürülebilirlik performansının ekonomik

boyutu, iş kuruluşları uzun vadeli sürdürülebilirlik performansına, etkinlik ve verimlilik alanlarında sürekli iyileştirme sağlandığında elde edilebilir (Rezaee ve diğerleri, 2019, s. 7).

Daha geniş bir vadede ve Küresel Raporlama Girişimi (GRI) Yönergeleri'nin G4'üne uygun olarak, sürdürülebilirliğin ekonomik boyutu, kuruluşun faaliyetlerine yanıt olarak paydaşların ekonomik durumunun nasıl değiştiğini, çevre ve toplum üzerindeki ekonomik etkilerini yansıtmalıdır. Ekonomik sürdürülebilirlik performansı, bir kuruluş ile paydaşları arasındaki finansal faaliyetlerle veya dolaylı olarak, sosyal ve çevresel etkiler elde ederken hissedarlar için istenen getiri oranının üretilmesi açısından, ekonomik ilişkilerin finansal olmayan maliyetleri, yararları ve paydaşlar üzerindeki etkileri ile ölçülebilir ("Gri-standards-consolidated-2018.pdf", t.y.).

Finansal performansın değerlendirilmesinde geleneksel nakit akışları, kazançlar ve yatırım getirisi önlemleri esas olsa da, sürdürülebilirlik performansı, gelecekteki büyümeyi yansıtmak zorunda olmayabilir (Rezaee, 2017, s. 41).

Finansal ekonomik sürdürülebilirlik performansının sağlanması, herhangi bir iş organizasyonu için temel nesnel işlemdir. Herhangi bir iş kuruluşunun birincil amacı, firma değerini en üst düzeye çıkarmak için istenen yatırım getirilerini üretmek açısından ölçülen hissedar değeri oluşturmaktır.

2.1.2.2.2. Sürdürülebilirlik Performansının Finansal Olmayan Çevresel, Etik, Sosyal ve Yönetişim (EESG) Boyutları

Sürdürülebilirlik performansının finans dışı boyutları çevresel, etik, sosyal ve yönetişim (EESG) boyutlarına ayrılmıştır. Çevresel, etik, sosyal ve yönetişim (EESG) sorunları ve raporlama standartları, müşterilerden düzenleyicilere, çalışanlara ve aktivistlere kadar bir dizi paydaş için önemi artmaktadır. Teknoloji ve acil bilgi çağında yatırımcılar, özellikle yükselen binyıl nesli için, önemli görünen çevresel ve sosyal konular gibi boyutlarda karar vermelerine yardımcı olmak için daha şeffaf ve daha kaliteli raporlar talep etmeye başlamışlardır.

2.1.2.2.2.1. Sürdürülebilirlik Performansının Çevresel Boyutu

Sürdürülebilirlik performansının çevresel boyutu, ticari kuruluşların faaliyetlerinin çevre üzerindeki etkisini değerlendirmelerini sağlar. Çevresel sürdürülebilirlik, hissedar değeri yaratırken çevrenin kalitesini uzun vadede koruma, çevresel etkiyi değerlendirme ve gelecek nesiller için daha iyi bir çevre yaratma süreci olarak tanımlanmaktadır. Çevre Koruma Ajansı (Environmental Protection Agency(EPA), çevre yasalarını ve yönetmeliklerini belirlemek, uygulamak ve şirketleri temizlik yapmaya zorlamak veya kirlenmiş bir sahanın temizlik maliyetinin geri kazanılmasını istemekten sorumludur. Çevre yasa ve yönetmeliklerine etkin uyum, şirketlerin çevre yönetim sistemleri, muhasebe

ve denetim uygulamalarını başlatma konusunda tam taahhütte bulunmasını gerektirmiştir.

Çevresel performansın ekonomik sürdürülebilirlik performansı, özellikle ekonomik değer ve ortak değer ile önemli ve olumlu bir şekilde ilişkili olduğunu göstermektedir. İş organizasyonu sektörüne özgü olanlar veya iş ortamıyla etkileşim potansiyeli olanlar finansal tablolarda uygun şekilde açıklanmalıdır (Alsayegh, Abdul Rahman ve Homayoun, 2020, s. 6).

Uluslararası Standardizasyon Örgütü (ISO), sistemin çevre politikalarının belirlenen hedeflerini ve misyonlarını gerçekleştirmesini sağlamak için yönetimin Çevre Yönetim Sistemi'nin (EMS) düzenli değerlendirmelerini yapmasını gerektiren bir dizi çevre standardı sağlayan ISO 14000'i yayınlamıştır. Yönetimin EMS'yi gözden geçirmesinin temel amacı, eksiklikleri tespit etmek ve gelecekte çevre uygulamalarını iyileştirmek için uygun önlemleri almaktır. Çevresel sürdürülebilirlik performansının elde edilmesi için çevresel temel performans göstergeleri (KPI'lar), küresel çevresel girişimler, çevre yönetim sistemleri, çevresel raporlama, çevresel güvence ve denetimine yönelik en iyi uygulamalar geliştirilmelidir ("ISO 14001:2015(en), Environmental management systems—Requirements with guidance for use", t.y.). ISO Çevresel Sürdürülebilirlik Standartları, Tablo 4.

Tablo 4: Uluslararası Standardizasyon Örgütü (ISO) Standartları

ISO 14000	Çevresel Sürdürülebilirlik Standartları
ISO 14001	Çevre Yönetim Sistemleri—Kullanım Kılavuzu ile Spesifikasyon
ISO 14004	Çevre Yönetim Sistemleri—İlke Sistemleri ve Destekleyici Teknikler Hakkında Genel Yönergeler
ISO 14010	Çevre Denetimi Yönergeleri—Genel İlkeler
ISO 14011	Çevre Denetimi Yönergeleri—Denetim Prosedürleri—Çevre Yönetim Sistemlerinin Denetlenmesi
ISO 14012	Çevre Denetimi Yönergeleri—Çevre Denetçileri için Yeterlilik Kriterleri
ISO 14020	Çevre Etiketleme—Genel İlkeler
ISO 14021	Çevresel Etiketler ve Beyanlar—Kendi Kendine Beyan Çevresel Talepler—Kılavuzlar ve Şartların Tanımı ve Kullanımı
ISO 14022	Çevre Etiketleri ve Beyanları—Kendi Kendine Beyan Çevre Talepleri—Semboller
ISO 14024	Çevre Etiketleri ve Beyanları—Çevre Etiketleme Türü 1—Yol Gösterici İlke ve Prosedürler
ISO 14031	Çevre Yönetimi—Çevresel Performans Değerlendirmesi—Yönergeler
ISO 14040	Çevre Yönetimi—Yaşam Döngüsü Değerlendirmesi—İlkeler ve Çerçeve
ISO 14041	Çevre Yönetimi—Yaşam Döngüsü Değerlendirmesi—Hedef ve Kapsam Tanımı ve Envanter Analizi
ISO 14050	Çevre Yönetimi—Sözlük

Kaynak: (Rezaee ve diğerleri, 2019, s. 297)

Çevresel ayak izlerini azaltmaya yardımcı olmak için şirketler, gezegen üzerindeki etkilerini ölçmek için resmi değerlendirme süreçlerini benimsemişlerdir. Çeşitli çevresel KPI önlemleri geliştirilmekte ve benimsenmektedir. Benimsenen çevresel kilit performans göstergeleri arasında en iyi uygulamalar şunlardır (Rezaee ve diğerleri, 2019, s. 306):

- Üretimde biyolojik olarak parçalanabilen, toksik olmayan ve doğal olarak türetilmiş malzemelerin kullanılmasıyla çevreye duyarlı ürünlerin üretimi ve teslimi.

- Güç, enerji ve kıt doğal malzemeler gibi kıt olan doğal kaynakların verimli ve etkin kullanımı.
- Geri dönüştürülmüş malzemelerin verimli ve etkin kullanımı.
- Düşük karbonlu model şehirler.
- Kıt kaynakların kullanımını ve yenilenemeyen kaynakların değiştirilmesini en üst düzeye çıkarmak için teknolojiden yararlanma.
- Atık olmayan teknolojilerin etkin ve verimli kullanımı.
- Zararlı ve güvensiz malzeme ve ürünlerin kullanımının en aza indirilmesi.
- Risklere karşı uygun sigortanın sağlanması ve çevresel iyileştirme ve bertaraf çabaları dahil olmak üzere çevresel risklerin değerlendirilmesi ve yönetimi.
- Çevresel risk değerlendirme ve yönetiminin, çevresel gerekliliklere uyumu ve çevresel sorumlulukların ölçülmesini açıklayan çevresel raporlama.
- Çevresel dış denetim ve çevre raporları konusunda güvence.

Bir kurum içindeki Çevre Yönetim Sistemleri (Environmental Management Systems(EMS), şirketin çevresel performansını iyileştirmek için kurum tarafından oluşturulan programlardır.

İklimle ilgili sürdürülebilirlik performansı ve riskleri, finansal performansı ve risklerini etkileyebilir. Ekim 2018’de, Finansal Sistemi Yeşillendirici Ağ (Network for Greening the Financial System(NGFS) üyeleri” iklimle ilgili risklerin finansal risk kaynağı olduğunu kabul etmişlerdir (“Synthese_ngfs-2019_-_17042019_0.pdf”, t.y.) İklim değişikliği, finansal sistemi etkileyen birçok yapısal değişim kaynağından biridir, ancak, belirli riskleri vardır ve diğer finansal risklerden farklı olabilir. NGFS, dünya çapında ekonomileri etkileyen genişlik ve büyüklükte kapsamlı öngörülebilir doğanın belirsizliği, sera gazlarının etkilerinin olgunlaşmış teknoloji eksikliği ile birleştiğinde geri döndürülemezliği ve bugün yapılan eylemlerle belirlenen gelecekteki etkilerini dikkate almadan kısa vadeli eylemlere bağımlılık gibi özellikleri tanımlamaya devam etmektedir (“Synthese_ngfs-2019_-_17042019_0.pdf”, t.y.).

2.1.2.2.2.2. Sürdürülebilirlik Performansının Etik Boyutu

Etik, “bireylerin, toplumsal grupların ve toplumların eylemlerini ahlaki ilkeler ve değer perspektifinden değerlendirdikleri bir süreç” dir (Cordeiro, 2003, s. 265). Etik literatürde, doğru ve yanlış hakkında ahlaki ilkeler ile değerleri veya davranış standartlarını yansıtan onurlu davranışlar olarak tanımlanmaktadır. Dürüstlük, açıklık, duyarlılık, hesap verebilirlik, durum tespiti ve adalet temel etik ilkelerdir. İş ahlakı, ahlaki doğruluğun özel bir çalışmasıdır.

Kurum kültürü ve uyum kuralları, dürüstlüğü korumak için teşvikler ve fırsatlar sağlamalıdır. Kurumsal kültür, tüm çalışanların doğru şeyi yapmaya teşvik edildiği ve yetkilendirildiği ve etik olmayan faaliyetlerde bulunma cesaretinin kırıldığı etik bir iş ortamı yaratmalıdır. Ticari kuruluşlar, genellikle kuruluş genelinde etik davranışa rehberlik eden, sorumluluk, uyum ve hesap verebilirlik kültürü oluşturan kendi etik kurallarına sahiptir. Etik kavramın muhasebe ve denetimdeki önemi nedeniyle hem ulusal hem de uluslararası düzeyde çeşitli çalışmalar yapılmıştır (K. T. Çalıyurt, 2019, s. 9).

5 Ekim 2020'de Uluslararası Muhasebeciler Etik Standartları Kurulu (IESBA), Profesyonel Muhasebeciler için Uluslararası Etik Kurallar'da revizyonlarını yayınladı. Revizyon, halkın muhasebe mesleğine olan güveninin ve güveninin muhasebeciler tarafından gerçekleştirilen geniş kapsamlı mesleki faaliyetlerde önemli bir rol oynadığını ve bu güvenin muhasebecilerin mesleki faaliyetlerine getirdiği beceri ve değerlere dayandığını kabul etmiştir.

ESG sürdürülebilirlik performansı'nın etik boyutu büyük ölçüde iç denetim mesleğine dayanır ve davranış kuralları bu profesyoneller için de geçerlidir. İç denetçilerin, karar vermede güven, en üst düzeyde mesleki değerlendirme sergilemek için objektiflik, müşteri bilgilerinin gizli değeri ve sahipliği ve karar vermede bilgi, beceri ve uzmanlığı uygulamak için kullanılan yetkinliği oluşturmaya yönelik, dürüstlük ilkelerinin uygulanmasını ve sürdürülmesini kapsar.

2.1.2.2.3.Sürdürülebilirlik Performansının Sosyal Boyutu

Sürdürülebilirlik performansının sosyal boyutu, sosyal hedeflerin, kuruluşun paydaşlarına fayda sağlayan iş uygulamalarına dönüşmesini yansıtır. Sosyal performans, bir kuruluşun sosyal misyonunu, faaliyet gösterdikleri toplumun çıkarları ve değerleriyle uyumunu ölçer. Sürdürülebilirlik performansının sosyal boyutu, ürün ve hizmetlerin yüksek kalitesinin sağlanmasından, müşteri memnuniyetinin artırılmasına ve çalışan sağlığı ve refahının iyileştirilmesinden, gezegenin sürdürülebilirliğine ve gelecek nesiller için yaşam kalitesine olumlu bir katkı sağlamaya kadar uzanmıştır.

Bir kuruluşun sosyal sorumluluğu ekonomik, hukuki, etik ve isteğe bağlı sorumluluklardan oluşmuştur (Carroll, 1979, s. 500). Kurumsal sosyal sorumluluk (KSS) ve çevresel, etik ve yönetim konuları da dahil olmak üzere iş sürdürülebilirliğine uluslararası ilgi artmıştır. Şirketler, sosyal ve çevresel sorumluluklarını yerine getirirken, birincil hedeflerini kâr maksimizasyonundan hissedarlar da dahil olmak üzere tüm paydaşlar için ortak değer yaratmaya kaydırmıştır.

2.1.2.2.2.4. Sürdürülebilirlik Performansının Yönetişim Boyutu

Kurumsal yönetim reformları, önlemler ve en iyi uygulamalar, tüm kurumsal yönetim katılımcılarının sorumluluklarını etkin bir şekilde yerine getirebilmeleri için tasarlanmıştır. Kurumsal yönetim performansı, iş organizasyonlarının tüm paydaşlar için ortak değer yaratmak üzere nasıl yönetildiğini ve işletildiğini yansıtır. Kurumsal yönetim yapısı, kurumsal yöneticilere sorumluluklarını yerine getirmede rehberlik eden ilkelerden, kurumsal yönetim fonksiyonlarından ve unsurlarından oluşmaktadır (Rezaee ve Fogarty, 2020, s. 382).

Zaman içinde, kurumsal yönetim kalitesini artırmak için politika yapımcılar ve düzenleyiciler tarafından farklı iç ve dış kurumsal yönetim önlemleri oluşturulmuştur ve sonuç olarak, bu kuruluşlar paydaşların ve yatırımcıların kurumsal sürdürülebilir performans ve raporlamaya olan güvenini artırmıştır.

Kurumsal yönetim önlemleri, yönetim kurulundan yönetime, muhasebecilere, denetçilere, düzenleyicilere, politika yapımcılara, mali müşavirlere ve hukuk müşavirlerine kurumsal yönetim performansının iyileştirilmesinde birlikte çalışma sorumluluğunu yerine getirmeleri için, yönergeler sağlamak üzere oluşturulmuştur.

Sürdürülebilirlik performansının etkin yönetim boyutunun başarılması, yönetim kurulundan yöneticilere, iç denetçilere, dış denetçilere, hukuk müşavirlerine ve mali müşavirlere kadar tüm kurumsal yapı görevlilerinin rol ve sorumluluklarının net bir şekilde tanımlanmasını ve belirlenmesini gerektirmiştir (Rezaee, 2019, s. 42).

2.1.2.3. Sürdürülebilirlik Risk Faktörü

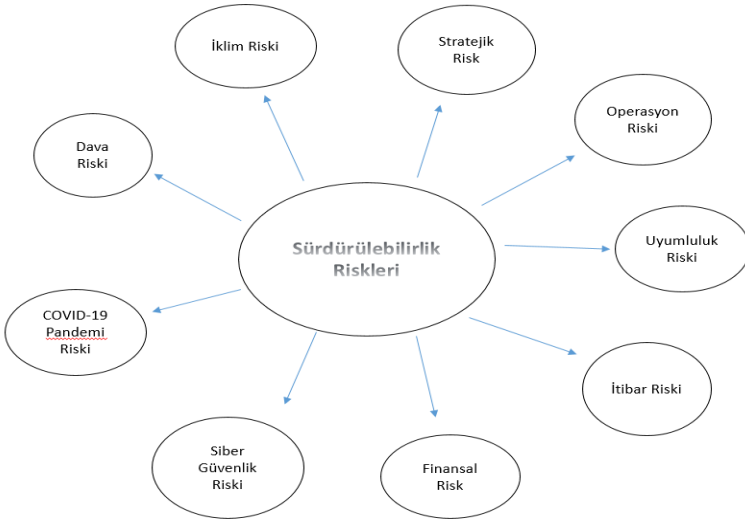
Küresel şirketler, küresel sürdürülebilirlik sorunları üzerindeki etkilerini etkin bir şekilde yönetmek ve iş sürdürülebilirliği uygulamaları hakkında ilgili bilgileri ifşa etmek için - içeride ve dışarıda - artan bir baskı ile karşı karşıya kalmışlardır. Dahili olarak, kurumsal yönetim, ekonomik, yönetim, sosyal, etik ve çevresel (EGSEE) olmak üzere, çok sayıda kar hanesi performansının tüm alanları için hem finansal hem de finansal olmayan temel performans göstergeleri (KPI'ler) ile ilgili bilgi aramaktadır. Dışarıdan, sivil toplum kuruluşları (STK'lar), topluluk dernekleri, müşteriler, tedarikçiler ve çalışanlar, şirketlerin toplum ve çevre üzerindeki uzun vadeli etkileri hakkında daha fazla bilgiye gereksinim duyulmaya başlanmıştır (Stoner ve Wankel, 2012, s. 143).

Sürdürülebilirlik riskleri, bir kuruluşun finansal ekonomik sürdürülebilirlik performansı (ESP) ve finansal olmayan çevresel, etik, sosyal ve yönetim (EESG) sürdürülebilirlik performans hedeflerini karşılamama olasılığını yansıtır. Stratejik, operasyonlar, uyumluluk, finansal ve itibar dahil olmak üzere çeşitli riskler iş sürdürülebilirliği ile ilgilidir (Stoner ve Wankel, 2012, s. 144). 2020 Hükümet Hesap Verebilirlik Ofisi (GAO) raporu, kurumsal yatırımcıların

çoğunun, finansal performans ve bilgiyle ilgili riskleri daha iyi anlamak için portföy kararlarına çevresel, sosyal ve yönetim (ESG) performans ve risk faktörlerini entegre ettiğini göstermektedir (“Gao-20-530-highlights.pdf”, t.y.).

Yatırımcılar, genel olarak, EESG risklerinin yönetimini ve değerlendirmesini izlemek, yatırım ve oylama kararları almak için kamu şirketleri tarafından sağlanan EESG açıklamalarını kullanırlar. İş sürdürülebilirliği ile ilgili en önemli risk stratejik risktir. Stratejik riskler, olumsuz etkilerini en aza indirmeye ve bu riskleri ele alarak sağlanan fırsatlara odaklanarak belirlenmeli, değerlendirilmeli ve yönetilmelidir.

Aşağıda Şekil 8 ‘de gösterildiği gibi sürdürülebilirlik risk faktörleri sunulmuştur.



Şekil 8: Sürdürülebilirlik Riskleri

Yatırımcılar genellikle finansal ESP ve finansal olmayan EESG sürdürülebilirlik performansını yatırım kararlarına entegre ederken sürdürülebilirlik risklerini göz önünde bulundururlar (“Pwc-sustainability-goes-mainstream-investor-views.pdf”, t.y.).

ISO 31000 risk yönergeleri, iş kuruluşlarına stratejik, operasyonlar, finansal, uyumluluk ve itibar risklerinin olumsuz etkilerini en aza indirmede risk yönetim sistemini geliştirme, uygulama, sürdürme, değerlendirme, izleme ve sürekli iyileştirme konusunda yardımcı olmaktadır (Dali ve Lajtha, 2012).

Riskler birbiriyle ilişkilidir ve bu nedenle uygun şekilde değerlendirilip yönetilebilir. İş dünyası kuruluşları ayrıca, maddi olarak yanlış yazılmış finansal raporlar üretme ve açıklama konusundaki finansal risklerini değerlendirir ve yönetir. Paydaş memnuniyeti sürdürülebilir iş için gerekli olduğundan, itibar riskinin en aza indirilmesi sürdürülebilirlik programlarının ve ilgili performansın

başarısı için hayati öneme sahiptir. Treadway Komisyonu Sponsor Kuruluşları Komitesi(The Committee of Sponsoring Organizations(COSO), Kurumsal Risk Yönetiminin(Enterprise Risk Management(ERM) uygulanması için bir çerçeve sağlamıştır ve ERM uygulamasının hissedar değerini koruduğunu ve geliştirdiğini vurgulamıştır (Stoner ve Wankel, 2012, s. 145).

Kuruluşların riskleri ve fırsatları tanımlamaları, riskleri yönetmelerine ve fırsatlardan yararlanmalarına yardımcı olan yöntem ve süreçleri kullanması gerekir. ERM uygulamasının öncelikli amacı, genel finansal riskin yanı sıra strateji, operasyonlar, raporlama ve mevzuata uygunluk ile ilgili riskleri yönetmek olmuştur. Şekil 9'da gösterildiği, aşağıda dokuz sürdürülebilirlik riskini inceleyebiliriz.

2.1.2.3.1. Stratejik Risk

İşletmeler, pazarlama konumu ve değişen tüketici talebinden stratejik yatırımlara, paydaş iletişimine ve yatırımcı ilişkilerine kadar sürdürülebilirlikle ilişkili bir dizi stratejik riskle karşı karşıya kalmışlardır. Aynı zamanda, işletmeler, yeşil ürünler ve hizmetler geliştirerek, faaliyetlerinin verimliliğini artırarak, enerji kullanımını ve atıkları azaltarak, faaliyet gösterdikleri toplulukları iyileştirerek nasıl rekabet avantajı yaratacaklarını anlayabilmişlerdir. Stratejik riskler, olumsuz etkilerini en aza indirmeye ve bu riskleri ele alarak sağlanan fırsatlara odaklanarak değerlendirilebilir ve yönetilebilir (Shad, Lai, Fatt, Klemeš ve Bokhari, 2019).

Hem finansal ESP hem de finansal olmayan EESG sürdürülebilirlik performansının elde edilmesi, iş kuruluşlarının stratejik etkileri ve riskleri olan birçok sürdürülebilirlik faktörünü stratejik olarak dikkate almalarını gerektirir.

2.1.2.3.2. Operasyon Riski

Operasyonel risk sadece problem çözme için değil, aynı zamanda ürün tasarımı ve uygulaması, insan sermayesinin dünya çapında ve iş kolları arasında konuşlandırılması, risk yönetimi ve karar verme için ayrılmaz bir unsurdur. Operasyonel risk insanlara, süreçlere, sistemlere dayanan ve hem müşterilerle hem de yüklenicilerle ilgilenen herhangi bir kuruluşun günlük yaşamının ayrılmaz bir parçasını oluşturmuştur. İyi operasyonel risk uygulamaları sadece sağlık ve sürdürülebilirlik için değil, aynı zamanda işletmenin büyümesi ve uzun vadeli karlılığı için de gerekli olmuştur (Chapelle, 2019, s. 1).

Operasyon riskleri, sürdürülebilirlik performansının hem finansal ESP hem de finansal olmayan EESG boyutları, tüm sürdürülebilirlik performans boyutlarının operasyonel birimler, operasyon teknolojisi, tedarik zinciri, bilgi teknolojisi ve diğer işlevsel alanlardaki işletme faaliyetlerine entegrasyonu ile ilişkilendirilmiştir. Kazançlar ve yatırım getirisi gibi hem konvansiyonel finansal

temel performans göstergeleri (KPI'lar) hem de sosyal ve doğal performans gibi finansal olmayan KPI'larla ilişkili operasyonel risklerin değerlendirilmesi, yönetilmesi ve olumsuz etkilerinin en aza indirilmesi gerekmiştir (Rezaee, 2016a, s. 15).

2.1.2.3.3. Uyumluluk Riski

İş kuruluşlarının bir dizi yerel, ulusal ve uluslararası yasaya, kurala, yönetmeliğe, standarda uygulamalara uyması gerekir. Uyumluluk riskleri, iklim değişikliğinden sosyal sorumluluk ve finansal faaliyetlere kadar çeşitli sorunlarla ilgilenen yerel, ulusal ve uluslararası yasalara, kurallara, düzenlemelere ve standartlara uyulmamasıyla ilgili olmuştur (Brockett ve Rezaee, 2013, s. 61). Uyumluluk risklerinin değerlendirilmesi, yönetilmesi ve olumsuz etkilerinin en aza indirilmesi gerekmektedir. Bu amaca ulaşmak için, birçok şirket yönetim kurulu uyum komitesini veya risk sorumlusu olarak bir yönetici pozisyonu oluşturmuştur (Rezaee, 2016a, s. 16).

2.1.2.3.4. İtibar Riski

Sosyal riskler giderek daha yaygın hale gelmekte ve bir şirketin finansal ve itibari duruşları için büyük bir risk taşımaktadır. Sürdürülebilirlik performansının beş (EGSEE) boyutunun tümü iş itibarı, müşteri memnuniyeti ve etik çalışma alanı ile ilişkilidir. Şirketin itibarı ve ilgili riski sürekli olarak değerlendirilmeli ve itibara verilecek zararlar en aza indirilmelidir. Sosyal risk teorisi, her şirketin kurumsal sosyal sorumluluk girişimleriyle ilgili kaçınılmaz bir itibar riskiyle karşı karşıya olduğunu göstermiştir. Çoğu şirket, finansal riskler ve algılanan riskler gibi doğrudan hissedarlarla ilgili konulara önem vermiştir (Jacob, 2012, s. 259).

2.1.2.3.5. Finansal Risk

Finansal risk, bir tür finansal bilgidir ve diğer kurumsal finansal bilgilerde olduğu gibi, yıllık rapora dahil edilecek muhasebe ilkelerine uymalıdır (Ackers ve Eccles, 2015, s. 93). Sürdürülebilirlik raporlaması, operasyonlarla ilgili hem fırsatları hem de riskleri belirlemede daha etkili bir risk yönetimi için bir araç olarak kullanılabilir. Etik, sosyal, yönetim ve çevresel boyutlar da dahil olmak üzere sürdürülebilirlik performansının finansal olmayan boyutları, finansal performansı etkileyebilir. Maddi olarak yanlış yazılmış finansal raporlar yayınlamanın finansal riski, şirketlerin genel sürdürülebilirliğine zarar verebilir. Sürdürülebilirlik raporlaması, şirketlerin yatırımcıları, müşterileri, tedarikçileri, çalışanları, düzenleyicileri ve nihayetinde toplumla daha iyi ilişkiler kurmasını sağlayarak iç yönetim uygulamalarını geliştirir.

2.1.2.3.6. Siber Güvenlik Riski

Siber güvenlik, internet üzerindeki insanların, yazılımların ve hizmetlerin etkileşiminden kaynaklanan karmaşık ortamlarda bilginin gizliliğinin, bütünlüğünün ve kullanılabilirliğinin, bağlantılı teknoloji cihazları ve ağlar aracılığıyla korunması olarak tanımlanmıştır. Bilişim teknolojilerinin ilerlemelerinin yanı sıra, siber güvenlik alanları, bilişim teknolojileri ve insan güvenlik açıklarından yararlanmayı amaçlayan yeni tehdit yöntem ve teknikleriyle sürekli olarak karşı karşıya kalmıştır. Günümüzde, siber güvenlik, kurumsal risk yönetiminin kritik bileşenlerinden biri olarak kabul edilmiştir, çünkü sürekli büyüyen siber ihlaller, kuruluşlar ve insanlar için çok çeşitli kritik zararlara neden olmuştur. Bu zararlar arasında cezalar, itibar zedelenmesi, stok değerinde düşüş, uyum ihlalleri, gizlilik ihlalleri ve operasyonların aksaması sayılabilir (Lee, 2021, s. 2). Siber saldırılar, siber uygulamaların normları dışındaki en zarar verici siber saldırılar olarak kabul edilir ve halka açık şirketlerinin sürdürülebilirliğine zarar verebilir. Teknolojik gelişmeler, siber güvenliği her şirket için yönetim kurulu ve yöneticilerin en önemli gündemi haline dönüştürmüştür (Culot ve diğerleri, 2021).

2.1.2.3.7. COVID-19 Pandemi Riski

COVID-19 ile ilgili son gelişmeler, bir virüsün sadece bu kadar çok kişinin sağlığını etkilemediğini, aynı zamanda işlerin kapandığı, tedarik zincirlerinin kesintiye uğradığı, işletmeler ve kişilerin her ikisi için de büyük bir kayıp olan dünya ekonomisinin büyük bir bölümünü nasıl kapattığını göstermiştir (Migliorelli ve Dessertine, 2020, s. 36).

COVID-19 salgınının ortasında, milyonlar işsiz kaldığından ve küçük işletmelerin az müşterisi olduğundan, birçok insan hem sağlık bulaşma riski hem de ekonomik riskle karşı karşıya kalmıştır. Pandemi riski ve ekonomik kapanmanın birleşiminden kaynaklanan ani şok, rahatlık koşulların ne kadar hızlı değişebileceğini göstermiştir (Kahn, 2021, s. 35).

COVID-19 salgınının başlamasından sonra işsizlik oranlarındaki hızlı artışa paralel olarak, yüksek işsizlik oranları devam etmesiyle beraber, kısa vadedeki sıkıntıları azaltmak, daha sonra yoksulluk ve ekonomik güvensizlikteki artışların ilerlemesini önlemek için ek gelir desteğine ihtiyaç duyulmuştur (Parolin, Curran ve Wimer, 2020).

2.1.2.3.8. Dava Riski

Senaryo analizi, birkaç girdi (tipik olarak ikiden fazla) aynı anda ve açıkça önceden tanımlanmış bir şekilde değiştirildiği için bir modelin çıktısı üzerindeki etkinin değerlendirilmesini içerir. Temel durum, en kötü durum ve en iyi durum olmak üzere üç senaryo olabilir. Her senaryo, temel değerlerine kıyasla birkaç değişkenin değerindeki bir değişikliği yakalar ve mantıksal olarak tutarlı bir

veri kümesiyle tanımlanır. Kar senaryolarına bakıldığında, en kötü durum, elde edilen fiyatların düşük, satılan hacimlerin düşük ve girdi maliyetlerinin yüksek olduğu durumu içerebilir (Rees, 2015, s. 119).

Senaryo analizinin açıklanmasındaki çerçeve nedeniyle EESG raporlama konularında dava riskleri ortaya çıkabilir. Çeşitli potansiyel iklim tabanlı senaryolar aracılığıyla gelecekteki iş performansını anlamak için senaryo analizi kullanırken, bu sonuçların ve analizlerin açıklanması veya eksikliği, olası dava sorunlarına yol açmıştır. Bu senaryolardan elde edilen yanlış veya yanıltıcı maddi bilgiler de büyük bir potansiyel dava riskleri oluşturmuştur.

Dava riski yanlış beyanlarla sınırlı değildir. Ayrıca, genel olarak bilinmeyen bir kişi hakkında gerçek bilgiler içeren ve kamuya açıklanırsa kişinin itibarına zarar verebilecek doğru ifadeler için de geçerlidir (Saffady, 2020, s. 46).

2.1.2.3.9. İklim Riski

Finans sektöründe çevre ve iklim risk yönetiminin, geliştirilmesine katkıda bulunmayı hedefleyerek kurulan, Finansal Sistemi Yeşillendirme Ağı (Network for Greening the Financial System (NGFS)), 2019 yılında, finansal risk kaynağı olarak iklim değişikliği ile ilgili, sürdürülebilir bir ekonomiye geçişi desteklemeye yönelik, ana akım finansmanı seferber etmek için, ilk kapsamlı raporu yayınlamıştır (Migliorelli ve Dessertine, 2020, s. 11). Her şeyden önce, yatırımcılar iklim değişikliği senaryolarını ve iklim riski yönetimi stratejilerini yatırım süreçlerine giderek daha fazla dahil etmeye ve yüksek emisyonlu şirketlerle ilişki kurmaya başlamışlardır (International Conference on Risk Management, De Vincentiis, Culasso ve Cerrato, 2019, s. 79). Küresel iklim değişikliği net sıfır karbon ekonomisine beklenen geçişler birçok ülkenin ekonomik sürdürülebilirliği üzerinde daha fazla baskı yapmıştır.

2.1.2.4. Sürdürülebilirlik Risk Faktörleri Değerlendirmesi

Risk değerlendirmesi, kuruluşun genel yönetimi ve diğer operasyonel riskler için risk değerlendirmesini yürütmekle görevli kişilerle birlikte değerlendirme ekibi tarafından yapılmalıdır. Kuruluşlar dinamik, sürekli değişen bir ortamda çalışır; bu nedenle, risk değerlendirmesi yapmak tek seferlik bir faaliyet değil, devam eden bir süreçtir (Siegel, 2019, s. 99).

Sürdürülebilirlik risklerinin belirlenmesi, sürdürülebilirlik risk değerlendirmesi yönetiminin ilk adımıdır. Denetçi (denetim firması), sürdürülebilirlikle ilgili tüm riskleri (stratejik, operasyonlar, uygunluk, itibar ve finans) uygun şekilde değerlendirmelidir. Her sürdürülebilirlik güvence sözleşmesi, denetim firmaları ve diğer hizmetler için farklı bir zorluklar dizisi sunar. Bu sürdürülebilirlik riskleri, içsel risk, kontrol riski ve tespit riskinin genel denetim risk modeline dahil edilmelidir. Sürdürülebilirlik

güvence sözleşmesinin türüne bakılmaksızın (makul veya sınırlı) denetçi, sürdürülebilirlik bilgilerindeki önemli yanlışlık riskini değerlendirebilir.

Treadway Komisyonu Sponsor Kuruluşları Komitesi (COSO) 2004 yılında “Kurumsal Risk Yönetimi - Entegre Çerçeve” yayınlamıştır. COSO, ERM’yi “Strateji belirleme ve yürütme ile entegre olan, kuruluşların değer yaratmada, korumada ve gerçekleştirmede riski yönetmek için güvendikleri kültür, yetenekler ve uygulamalar” olarak tanımlamıştır (Yoe, 2019, s. 186). Sürdürülebilirliğin sağlanabilmesi, hem performans ve risklerin, hem de bunların şirket kültürüne olan ilişkilerinin ve entegrasyonunun yanı sıra tüm yönetim stratejileri, kararları ve eylemleri hakkında karmaşık bir anlayış gerektirmiştir.

2.1.3. Sürdürülebilir Kalkınma, Gelişim, Hedefleri, Dayandığı İlkeler

2.1.3.1. Sürdürülebilir Kalkınma, Gelişim ve Hedefleri

Sürdürülebilirlik, gezegeni korumaya ve herkes için refah sağlamaya çalışmaktır (Ramanan, 2018, s. 1). Sürdürülebilir kalkınma, farklı yorumlara, eylem stratejilerine açık, söylemsel ve çoğulcu nitelikte köprü oluşturan bir kavram olarak (Bruckmeier, 2020, s. 5), insanoğlunun kendisi ve diğer yaşam formları için çevresel olarak elverişli bir dünya yaratma yeteneğini tanımlamak için sıklıkla kullanılmıştır (K. Çalıyurt, 2012, s. 3).

1987’de “Ortak Geleceğimiz” (“Brundtland Commission”, 2021) raporu yayınlanmış ve kısaca sürdürülebilir kalkınma veya sürdürülebilirlik tanımıyla sonuçlanmıştır: “*Sürdürülebilir kalkınma, gelecek nesillerin kendi ihtiyaçlarını karşılama yeteneğinden ödün vermeden günümüz ihtiyaçlarını karşılayan kalkınmadır*”. Bu, Brundtland’ın sürdürülebilirliğin tanımı olarak bilinir hale gelmiştir (Soubbotina, 2004, s. 9).

Kurumlar tarafından sürdürülebilir kalkınmaya adanma ve liderlik olmadan, sürdürülebilir kalkınmaya ulaşamayabilir (Sachs, 2012, s. 2210). Sürdürülebilir üretim ve tüketim, sürdürülebilir kalkınmanın başlıca zorluklarıdır (Weitz, Carlsen, Nilsson ve Skånberg, 2018, s. 534) ve şirketler, kaynakları üreten ve tüketen ekonominin üretken kaynaklarını temsil ederler (Lemke, 2021, s. 26).

Sürdürülebilir kalkınma, ekonomik refah, çevresel kalite ve sosyal ilerlemeye dayalı gelişen, çevreye uygun ekonominin temel koşulu olan bir kavram olmuştur (Crowther ve Seifi, 2019, s. 222). Bu noktada, çevre yönetimini uluslararası boyutta ele alan, kalkınma ve çevre arasındaki ilişkiye yeni bir boyut getiren bir yaklaşım olarak, sürdürülebilir kalkınma, ekonomi, sosyal adalet, çevre bilimi ve yönetimi, işletme yönetimi, politika ve hukuku birleştiren bir kavram olarak farklı alanları içermiştir (Wilson, 2003, s. 1). Sürdürülebilir kalkınmanın sağlanması ise ekolojiyi genel ekonomik çerçeve içinde bir bileşen olarak görmek yerine, ekonomiyi ekolojik çerçeveler içine yerleştirmekle mümkün olabilir. Sürdürülebilir kalkınma, dünyanın birçok

yerinde çevre koşullarının bozulmasından bu yana toplumlar için tanınan bir hedef haline gelmiştir. Bu nedenle insanlık çevreye daha fazla dikkat etmek zorunda kalmıştır. Modern sanayi toplumu doğa üzerinde daha da fazla yük gerektirdiğinden bu giderek daha önemli hale gelmiş ve böylece sürdürülebilir kalkınma kavramının iş ve kaynak alanında önemli bir role sahip olduğu tespit edilmiştir (Duran, Gogan, Artene ve Duran, 2015, s. 806).

Hem doğal hem de kültürel çevrenin korunması küresel bir konu haline gelmiş, kültür sürdürülebilir kalkınmanın bir ayağı olarak kabul edildiği, doğal ve kültürel sürdürülebilir kalkınma arasında birçok paralellik olduğu için, kültürel manzaraları analiz etmede çok çeşitli yaklaşımlar, yöntemler ve çevresel analiz araçları kullanılabilir hale gelmiştir (Sagan, Surosz ve Zielinski, 2018, s. 51).

Sürdürülebilir Kalkınma Hedefleri (SDG'ler) 5P'leri (insanlar, gezegen, refah (başlangıçta kâr), barış ve ortaklık) hedefler ve dünyadaki herkes için önemli olan on yedi hedefi kapsar (Idowu, Schmidpeter ve Zu, 2020).

Dünya liderleri, Sürdürülebilir Kalkınma için 2030 Gündeminin bir parçası olarak Sürdürülebilir Kalkınma Hedeflerini (SDG'leri) benimsemiştir (Monkelbaan, 2019, s. 1). Birleşmiş Milletler Sürdürülebilir Kalkınma Hedefleri (SDG'ler), yoksulluğu sona erdirmek, eşitsizlik, adaletsizlikle ve iklim değişikliğiyle mücadele etmek için küresel hedefler gibi, iddialı amaç ve hedeflerin bir listesini içermiştir (Walker, Pekmezovic ve Walker, 2019, s. 37). 1 Ocak 2016'da 2030 Sürdürülebilir Kalkınma Gündemi'nin 17 Sürdürülebilir Kalkınma Hedefi (SDG) resmi olarak yürürlüğe girmiştir.

Sürdürülebilir kalkınmanın sağlanabilmesi için birbiriyle bağlantılı üç temel unsuru uyumlu hale getirmek çok önemlidir: ekonomik büyüme, sosyal içerme ve çevre koruma (Zielinski, Sagan ve Surosz, 2018, s. 1). 2015 yılında 2030 Sürdürülebilir Kalkınma Gündemi'nin kabul edilmesinden bu yana insan hakları ile hedefler arasında güçlü bağların olduğu görülmüştür. 2030 Gündeminin çeşitli amaç ve hedefleri, halihazırda mevcut olan bireysel insan hakları yükümlülüklerine karşılık gelmektedir (Kaltenborn, Krajewski ve Kuhn, 2020, s. 2).



Şekil 9: Sürdürülebilir Kalkınma Hedefleri

Kaynak: ("Sürdürülebilir Kalkınma Hedefleri", 2015)

2.1.3.2. Sürdürülebilir Kalkınmanın Dayandığı İlkeler

İlkelerin her biri gerekli, ancak yeterli olmayan bir koşulu temsil eder; ilkelerden herhangi biri desteklenmezse, ekonomik kalkınma sürdürülebilir olamayabilir.

Ekonomik Refah

Ekonomik refah ilkesi, toplumdaki kuruluşların ve bireylerin üretken kapasitesi ile makul bir yaşam kalitesini teşvik etmiştir (Holliday, Schmidheiny ve Watts, 2002, s. 14). Ekonomik refah, dünya çapında yaşam standardını yükseltmeye yardımcı olacak mal ve hizmetlerin oluşturulmasını ve dağıtılmasını içermiştir (World Commission on Environment and Development, 1987). İnnovasyonu, verimliliği ve zenginlik yaratmayı teşvik eden açık, rekabetçi, uluslararası pazarlar sürdürülebilir kalkınmanın temel yönleri olmuştur. Bu bağlamda, çalışmalarını sonucu ürettikleri ürünleri veya sundukları hizmetleri ile müşterinin daha iyi tatmin olmasını sağlayabilen işletmeler bir değer yaratabilmişlerdir (Bowman ve Ambrosini, 2000, s. 2). Verimli üretim aşamalarından geçerek, tüketicilerin talepleri doğrultusunda yeni ve farklı ürünlerin geliştirilmesi ve maliyetlerinin düşürülmesi ile değer yaratmaya olanak sağlanabilmiş ve ekonomik refaha, işletmenin yarattığı ve elde ettiği değeri paylaşabildiğince ulaşılabilmektedir (Bansal, 2005, s. 200).

Sosyal Adalet

Sosyal eşitlik ilkesi, toplumun tüm üyelerinin kaynaklara ve fırsatlara eşit erişime sahip olmasını sağlar. Sürdürülebilir kalkınma tanımının merkezinde, ihtiyaçların, şimdiki ve gelecekteki ihtiyaçların karşılanması gerektiği kabulü yer almalıdır (World Commission on Environment and Development, 1987).

İnsan ihtiyaçları sadece gıda, giyim ve barınak gibi temel ihtiyaçları değil, aynı zamanda sağlık, eğitim ve siyasi özgürlük gibi iyi bir yaşam kalitesini de içerir. Bu durum, gelecek nesillerin, yerli halkların ve haklarından mahrum edilenlerin gelişmiş ülkelerdeki daha ayrıcalıklı insanlarla aynı düzeyde kaynaklara sahip olduğu anlamına gelir (Gladwin, Kennelly ve Krause, 1995).

Çevresel Bütünlük

Çevre bütünlüğü ilkesi, insan faaliyetlerinin dünyanın kara, hava ve su kaynaklarını aşındırmamasını sağlar. İnsan faaliyetlerinin artması, bu artış ile birlikte çevre kirliliğinin de artması, biyoçeşitliliğin azalması, ozon tükenmesi, zararlı gazların atmosfere salınımı gibi nedenlerle, doğal çevre tehlike altında olursa, çevresel bütünlük sağlanamaz, çünkü insan hayatı için önemli olan kaynaklarda etkilenecektir. Doğal çevre tehlikeye girerse, hava, su ve gıda gibi insan yaşamı için temel ve gerekli kaynaklar da tehlikeye girebilir (World Commission on Environment and Development, 1987, s. 9).

2.1.4. Kurumsal Sürdürülebilirlik, Kurumsal Sürdürülebilirlik Performansı

Kurumsal sürdürülebilirlik, mevcut ve gelecekteki paydaşların ihtiyaçlarını karşılamak ve dengelemek için en iyi iş uygulamalarını kullanmayı amaçlayan bir iş ve yatırım stratejisi olarak kabul edilir (World Commission on Environment and Development, 1987). Kurumsal sürdürülebilirlik performansı, bir firmanın faaliyetlerine ekonomik, çevresel, sosyal ve yönetim faktörlerini ne ölçüde dahil ettiğini ve nihayetinde firma ve toplum üzerindeki etkisini ölçer (Artiach, Lee, Nelson ve Walker, 2010, s. 31).

Finans piyasası, kurumsal sürdürülebilirlik sistemlerinin yükselmesine yol açan sosyal sorumluluk sahibi yatırımın gelişimini zorlamıştır. Bu sistemler, sürdürülebilirlik konusunda kurumsal performansı derecelendiren araçlar olmuştur (Cash, 2021, s. 34).

Sivil toplum kuruluşları ve bilim adamları tarafından döngüsel ekonomi konseptlerinin tanıtımı, şirketleri etkilemiştir. Bu yönlerin, daha şeffaf iletişim ve kurumsal sürdürülebilirlik faaliyetlerine ilişkin beyanların ve raporların yayılmasına veya kaynak bulma ve üretim ülkelerinde sosyal ve çevresel sürdürülebilirliği artırmak için çok paydaşlı girişimlere bağlılığın ve katılımın güçlendirilmesine yönelik kurumsal stratejilerde bir değişikliği desteklemiştir (Matthes, Beyer, Cebulla, Arnold ve Schumann, 2021, s. 341).

2.1.4.1. Kurumsal Sürdürülebilirlik Unsurları

Şirketlerde ortak amaç etrafında topladığı ileri sürülen, kurumsal sürdürülebilirliği temel teşkil eden bazı unsurlar şunlardır:

- Kurumsal Sosyal Sorumluluk

- Sosyal Paydaş Teorisi
- Hesap Verebilirlik Kuramı

2.1.4.1.1. Kurumsal Sosyal Sorumluluk

2011 yılında Avrupa Komisyonu, kurumsal sosyal sorumluluk-KSS(CSR) yi “*şirketlerin sosyal ve çevresel kaygıları ticari faaliyetlerine ve paydaşlarıyla etkileşimlerine gönüllülük esasına göre entegre ettikleri bir kavram*” olarak tanımlamıştır (“LexUriServ.pdf”, t.y.).

Birçok şirket, KSS bilgilerini yıllık raporlarında veya ayrı kurumsal sürdürülebilirlik raporlarında sunmaktadır. Bununla birlikte, bu raporların hazırlanması ve güvencesi isteğe bağlıdır (Moroney, Campbell, Hamilton, Warren ve Moroney, 2018, s. 94). Kurumsal sosyal sorumluluk, bir şirketi paydaşlarına, halka ve kendisine sosyal olarak hesap verebilir olmaya teşvik eden, etkin bir şekilde gönüllü kendi kendini düzenleyen bir yaklaşımdır. Şirketler, KSS’yi iş stratejilerinin bir parçası olarak benimseyerek, toplumun farklı yönleri üzerindeki etkilerinin farkına varabilirler (Bradley, 2021, s. 73).

2.1.4.1.2. Sosyal Paydaş Teorisi

Teori, kuruluşların bir organizasyondan beklentileri göz önüne alındığında çeşitli paydaşlarını bireysel olarak yönetmeleri gerektiğini öne sürmektedir. Bu teoriye göre sosyal sorumluluk anlayışını benimsemiş her işletmenin paydaşlarla diyalogu, iş uygulamalarına ilişkin standartlar geliştirilmesine katkıda bulunmaktadır (Kaptein ve Van Tulder, 2003, s. 208).

Paydaş teorisi, kendisiyle yakından bağlantılı birçok kavramı ve konuyu yeniden tanımlama fırsatı sağlamasıyla da, yöneticilerin daha iyi iş uygulamalarına olanak tanıyan şekillerde, anlamlar kazandırabilir (Freeman, 2010, s. 289).

2.1.4.1.3. Kurumsal Hesap Verebilirlik

Hesap verebilirlik teorisi, kurumsal yöneticilere yardımcı olarak, toplumun geri kalan kısmıyla ilişkileri tanımlayarak kurumsal sürdürülebilirliğe katkıda bulunur (Wilson, 2003, s. 5).

Geçtiğimiz on yıl, yirmi birinci yüzyılın başında bir küresel finansal skandal dalgasının neden olduğu şirketlerin hesap verebilirlik ve sosyal sorumluluklarına artan ilgiye tanık olmuştur. Bu durum, ekonomik sorumluluklardan sosyal sorumluluklara kadar değişen konularda kurumsal hesap verebilirliğe yönelik artan talebe yol açmıştır. Hesap verebilirlik, bir işletmenin faaliyetleri hakkında yasal veya etik nedenlerle bilgi verme ve açıklama sorumluluğudur (Kavut, 2010, s. 9).

Geleneksel anlayışa göre işletmeler sadece hissedarlarına karşı sorumluyken, kurumsal sürdürülebilirlik bu hesap verebilirliğin kapsamını genişletmiştir. Aynı

zamanda, işletmelerin sadece finansal performanslarından değil, ekonomik, çevresel ve sosyal performanslarından da sorumlu olmaları beklenmiştir (Özçelik, Öztürk ve Gürsakal, 2015, s. 36).

Birçok şirket, yönetim kurulu düzeyinde KSS performansı için hesap verebilirliği artırma çalışmaları içerisinde olmuştur. Bu durum da, yönetim kurulunda kimin görev yaptığına, yöneticilerin sosyal ve çevresel sorunları nasıl ele aldığına ve yönetim kurulunun kendilerini nasıl yönettiğine ve yatırımcılara ve diğer paydaşlara karşı sorumluluklarını nasıl yerine getirdiğine ilişkin konularda değişikliklere yol açmıştır (K. T. Çalıyurt ve Said, 2018, s. 1).

Kurumsallaşma ile başlayan şeffaflık ve hesap verebilirlik bilinci, güvenilir finansal bilgiye duyulan ihtiyaç ve performans yönetiminin artan önemi, bir iç kontrol sisteminin de kurulmasını zorunlu kılmıştır (*Ethics and Sustainability in Accounting and Finance, Volume II*, 2021, s. 249).

2.1.4.2. Kurumsal Sürdürülebilirliğin Üç Boyutu

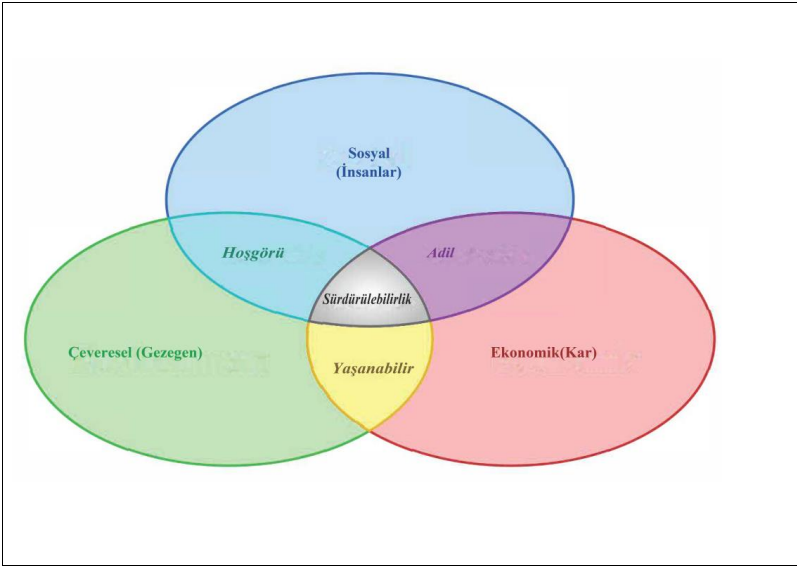
Sürdürülebilirlik çoğunlukla boyutları ile tanıtılmaktadır; geleneksel olarak ekonomik, çevresel ve sosyal olarak bilinir. Kurumsal yönetim, bir firmanın yönetildiği ve kontrol edildiği kurallar, uygulamalar ve süreçler sistemidir. Kurumsal yönetim aynı zamanda, şirketin hedeflerine ulaşmak için bir çerçeve sağladığından, eylem planları ve iç kontrollerden performans ölçümüne ve kurumsal işfaya kadar pratik olarak her yönetim alanını kapsamaktadır (Peter, 2021, s. 1).

Sürdürülebilirlik, çoğunlukla rekabet eden ekonomik, çevresel ve sosyal hedeflerin üçlü alt çizgisine ulaşan aydınlanmış kişisel çıkar anlamına da gelebilir (Dhiman ve Marques, 2016, s. 75). 1997'de Elkington, Üç Alt Çizgi (Triple Bottom Line (TBL))'yi ilk kez tanıtmış ve şirketlerin üçlüyü üretmesi ve açıklaması gerektiğini savunmuştur. Üç alt çizgi(TBL) - kar, insanlar ve gezegen - şirketin belirli bir süre boyunca finansal, sosyal ve çevresel performansını ölçmek için, dengeli puan kartının bir yansımasıdır. Bu dengeyi sağlamaya yönelik bir başka yaklaşım, şirketin çevresel, sosyal ve ekonomik yönlerini veya John Elkington(Elkington, 1999) tarafından ortaya konduğu şekliyle üçlü alt çizgiyi (TBL) dikkate almaktır. Aynı zamanda 3P(Planet, People, Profit) gezegen, insanlar ve kâr veya 3E(Earth, Equity, Economy) dünya, eşitlik ve ekonomi için olarak da bilinmektedir (Nassos ve Avlonas, 2020, s. 23).

TBL, bir kuruluşun sosyal, çevresel ve ekonomik etkilerini tanımlayan bir kavram olmuştur (Milne ve Gray, 2013, s. 13). Sürdürülebilirlik raporlaması, yöneticilerin KSS girişimlerini değerlendirmeleri ve iletmeleri için bir araç olarak tanımlanır. Bu açıdan, TBL modeli, kuruluşun yöneticilerin sadece finansal kârlılık değil, aynı zamanda sosyal ve çevresel performansı da ölçmesi

gerektiği fikrini teşvik etmek için kullanılmaktadır (Ekwueme, Egbunike ve Onyali, 2013, s. 79).

Şeffaflık ve hesap verebilirlik bir KSS stratejisinin temel bileşenleridir; kuruluş yöneticileri sürdürülebilirlik raporlamasını paydaşlara şeffaflık ve hesap verebilirlik sağlamak için bir araç olarak kullanırlar (Ekwueme ve diğerleri, 2013, s. 80). Paydaşlar, sürdürülebilirlik raporlamasında ekonomik, çevresel ve sosyal performansın TBL göstergelerini görüntüleyerek KSS girişimlerinin ilerlemesini değerlendirebilirler. Sürdürülebilirlik raporlaması KSS girişimlerinin değerlendirilmesi için gerekmektedir ve TBL çerçevesi ölçüm ve değerlendirme için bir araç olarak kullanılabilir (Milne ve Gray, 2013, s. 14). Kuruluşlardaki yöneticilerin TBL'yi iş sürecine entegre ederek faydalarının farkına varabilirler (Alhaddi, 2014, s. 56). TBL'nin ekonomik, sosyal ve çevresel kavramları, kuruluşun küresel büyümesinde, çalışan katılımında ve stratejik sürdürülebilirlik önceliklerinde yer almıştır. Şekil 10' da bu üç boyut gösterilmiştir.

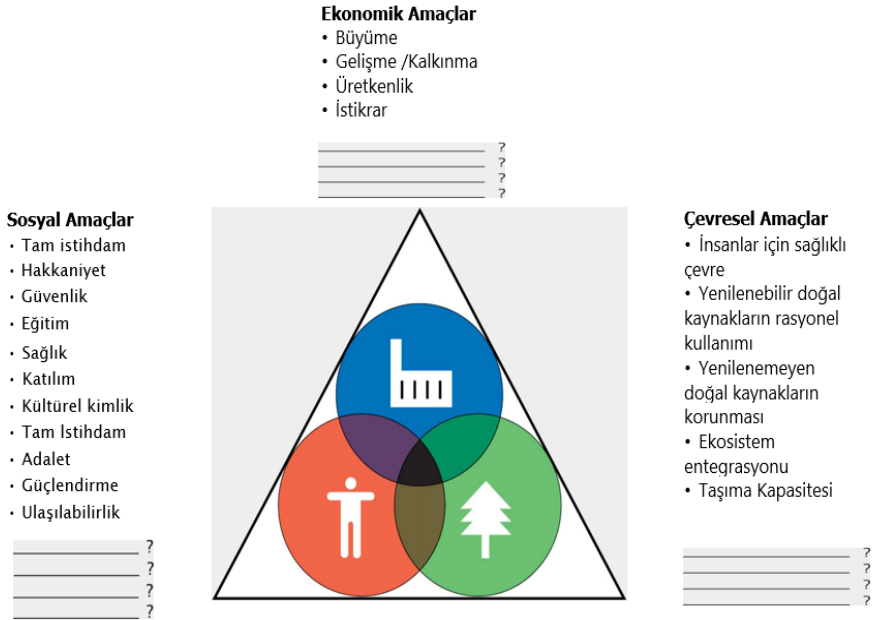


Şekil 10: Üç Alt Çizgi (Triple Bottom Line (TBL)-Sürdürülebilir Gelişmenin Üç Boyutu

Kaynak: (Johnson, 2016, s. 1)

Benzer bir yaklaşım, daha fazla ayrıntıya sahip çok boyutlu bir değer maksimizasyonu çerçevesi olmuştur. Finansal performansı en üst düzeye çıkarmaya ek olarak, bu yaklaşım, eşzamanlı olarak çevresel (sağlık ve güvenlik dahil) ve sosyal bileşenlerde (çalışan, müşteri ve kurumsal itibarı içeren) getirileri en üst düzeye çıkarmayı gerektirmiştir (Ramanan, 2018, s. 1). Kurumsal sosyal sorumluluğu içeren üçlü alt çizgi fikrinin çalışmaları potansiyel

olarak uygulanabilir bir ölçü olarak zemin kazanmaya devam etmektedir (Raval, 2020, s. 235). Küresel olarak rekabet eden şirketlerin, operasyonel girişimlerin genel sürdürülebilirlik performanslarını taahhüt etmesi ve raporlaması giderek daha fazla talep edilmiştir (Labuschagne, Brent ve van Erck, 2005, s. 373). İşletmeler yalnızca finansal kazanımlardan değil, çevrenin korunması ve çevrede yaşayan insanların sağlığından da sorumlu olmuşlardır. Her üç alanda da performanslarını yüksek tutan işletmeler, Şekil 11’ de gösterilen, kurumsal sürdürülebilirlik amaçlarına erişebilirler.



Şekil 11: Üç Sütun Modeli Sürdülebilir Kalkınmanın Amaçları

Kaynak: (Soubbotina, 2004, s. 10)

2.1.4.2.1. Ekonomik Sürdülebilirlik

Ekonomik sürdürülebilirlik, yerel, ulusal veya uluslararası şirketler düzeyinde, bir şirketin paydaşlarının ekonomik koşullarının yerel, ulusal veya uluslararası düzeyde ekonomik sistemler üzerindeki etkilerini ifade eder. Finansal performans ve kar artık bir şirketin uzun vadeli hayatta kalmasını garanti edemediği için, şirketin karar alma ve stratejik planlamaya sosyal faaliyetler ve çevre korumaları gibi finansal olmayan performansları dahil etmesini gerekli kılmıştır (Sezen ve Çankaya, 2013, s. 156).

Ekonomik sermaye ve gelirin iyi anlaşılması, firmanın varlıklarını, yükümlülüklerini ve sermaye durumunu bilmeyi gerektirir. Ekonomik olarak sürdürülebilir şirketler hissedarlarına ortalamanın üzerinde kalıcı bir getiri sağlarken likidite sağlamak için yeterli nakit akışını garanti eder.

2.1.4.2.2. Sosyal Sürdürülebilirlik

Sosyal sürdürülebilirlik, özellikle analitik ve teorik temelleri söz konusu olduğunda, genellikle sürdürülebilir kalkınmanın en zayıf ayağı, olarak kabul edilmektedir. Yakın zamana kadar, sürdürülebilir kalkınma, çevresel kaygıların ekonomik karar alma sürecine entegre edilmesiyle ilgili esasen çevresel bir sorun olarak algılanmıştı. Sosyal sürdürülebilirlik gerekli bir iş bileşeni olmasına rağmen, işletmeler tarafından eylemlerinin toplum ve dünya üzerinde daha büyük ölçekte bir etkisi olduğu, henüz fark edilmeye başlanmıştır (Ajmal, Khan, Hussain ve Helo, 2018).

Sosyal performans ve sosyal rapor - kurumsal performansla bir şirketin faaliyet gösterdiği sosyal sistemlerle ilgilidir (Cooper, 2004, s. 3). Sosyal açıdan sürdürülebilir şirketler bireysel ortakların beşeri sermayesini artırarak ve bu toplulukların toplumsal sermayesini daha da geliştirerek faaliyet gösterdikleri toplumlara değer katmışlardır. Ranganathan (Ranganathan, 1998, s. 5) sosyal performans için dört temel unsur tanımlamıştır: (1) istihdam; (2) toplum ilişkileri; (3) etik kaynak kullanımı; ve (4) ürünün sosyal etkisi.

2.1.4.2.3. Çevresel Sürdürülebilirlik

Çevresel performans ve çevre raporu - “*bir kuruluşun çevresel yönlerini yönetmesinin sonucu*” olarak tanımlanır. Ekolojik olarak sürdürülebilir şirketler yalnızca doğal yeniden üretimin altında bir oranda veya ikame ürünlerin gelişiminin altında bir oranda tüketilen doğal kaynaklar kullanırlar (Dyllick ve Hockerts, 2002, s. 133). ABD ve Avrupa’da, kurumsal çevresel performans önlemlerini geliştirmek için iş dünyası tarafından çok sayıda girişim olmuştur. Bazı firmalar için sorun, artık ölçülüp ölçülmeyeceği değil, nelerin ölçülecekleridir (Ranganathan, 1998, s. 2). Çevresel etki verilerinin hacmindeki hızlı bir artış, kullanıcılar için kolaylıkla aşırı bilgi yüklemesine veya kurumsal çevresel performansı değerlendirmek için mevcut olan, artan göstergeler kümesinin anlaşılmasına neden olabilir (Schaltegger, Bennett ve Burritt, 2006a, s. 21). Çevresel performans ölçümü, esas olarak çevre muhasebesi ve raporlamasının sağladığı çerçeve altında geliştirilmiştir (Schaltegger ve diğerleri, 2006a, s. 89). Ranganathan (Ranganathan, 1998, s. 3) çevresel performans için dört temel unsur tanımlamıştır: (1) malzeme kullanımı; (2) enerji tüketimi; (3) ürün dışı çıktı; (4) kirletici salınımı.

Zayıf sosyal veya çevresel performansa sahip şirketler, daha büyük bir paydaş baskısına maruz kalabilir ve bu nedenle, meşruiyet tehditlerini azaltmak için sürdürülebilirlik raporları ile daha aktif bir şekilde meşgul olabilirler (Horváth ve Pütter, 2017, s. 54).

2.2. SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORLAMASI

Sürdürülebilirlik raporlama çerçeveleri, finansal olmayan bilgilerin anlamlarını sınıflandırmak ve düzenlemek için yöntem sağlar. Sürdürülebilirlik muhasebesi çerçevelerini oluşturan tanımların ve kuralların çoğu, yasal düzenlemelerden daha çok, gönüllü olarak devam etmektedir. Sürdürülebilirlik çerçevelerinin amacı, standartların ilan edilmesi ve düzenlenmesidir (*Values at Work Sustainable Investing and ESG Reporting*, 2020, s. 15).

Avrupa Komisyonu, şirketlerin sürdürülebilirlik arenasında başarı, göstermenin bir yolunun sürdürülebilirlik raporlaması yapmak, yani sürdürülebilirlik bilgilerini kurumsal raporlarda (yıllık raporlar, bağımsız sürdürülebilirlik raporları ve/veya entegre raporlar) açıklamak olduğunu savunmuştur. Bugün, çoğu şirket, paydaşlarıyla kurumsal raporlar aracılığıyla iletişim kurduklarından, sürdürülebilirlik konusuna giderek daha fazla odaklanmaktadır (Arvidsson, 2019, s. 3).

GRI, sürdürülebilirlik raporlamasına, tutarlılık ve küresel standardizasyon getirmek için 1997 yılında başlatılmıştır. GRI başlangıçta 2000, 2002, 2006, 2011 ve 2013'te yayınlanan "*Sürdürülebilirlik Raporlama Yönergeleri*" ile çevresel performansı kurumsal raporlamaya dahil etmeye odaklanmıştır. GRI artık sürdürülebilirlik raporlamasında tek küresel standart ayarlayıcısı olarak kabul edilmiş ve geçerli sürüm olan "G4 Yönergeleri" Mayıs 2013'te yayınlanmıştır.

2.2.1. Finansal Olmayan Açıklamalar için Düzenleyici Çerçeveler

İş dünyası sosyal, kültürel, teknolojik ve hukuki gelişmelerden doğrudan etkilenmektedir. Hızlı gelişmelerle birlikte ortaya çıkan kontrolsüz ortam, 1980 yılında başlayan ve 2001 yılında Enron skandalıyla zirveye çıkan kurumsal dolandırıcılıklara neden olmuştur. Bu gelişmelerin ardından, yönetim bilimine "*dolandırıcılık incelemesi*" adı verilen yeni bir alt bölüm eklenmiştir. Kurumsal yönetim için kendi şirketini dolandırıcılıktan nasıl koruduklarını çıkar gruplarına nasıl kanıtlayacakları bir sorun iken, bu sorunun çözümü kısmen finansal olmayan raporlama (sürdürülebilirlik raporlaması) ile denenmiştir. Kurumsal yöneticiler, finansal raporlamanın yanı sıra finansal olmayan raporlamaya yönlendirilmiş, denetçiler sosyal sorumluluk veya sürdürülebilirlik raporları aracılığıyla sosyal sorumluluk çalışmalarını hissedarlarına aktarmanın yollarını aramaya başlamıştır (Bian ve Çalıyurt, 2018, s. 41).

Küresel halka açık şirketler, hissedarları için sürdürülebilir finansal performans ve değer yaratırken, sosyal, etik, çevresel ve yönetim sorunlarına etkili bir şekilde yanıt vermede, uygun sürdürülebilirlik stratejilerini ve uygulamalarını uyarlamanın zorluklarıyla karşı karşıya kalmışlardır. Sürdürülebilirlik son zamanlarda kısa vadeli finansal ekonomik performansa

ve kurumsal sosyal sorumluluğun(KSS) yerine getirilmesine odaklanmaktan, tüm paydaşlar için ortak değer yaratmada uzun vadeli finansal ekonomik sürdürülebilirlik performansı (ESP) ve finansal olmayan çevresel, etik, sosyal ve yönetim EESG sürdürülebilirlik performansına kadar gelişim gösterdi. Bu bağlamda, şirketler için güvenilirliği ve hesap verebilirliği artırmak için KSS raporlarının güvencesi giderek daha önemli hale gelmeye başlamıştır (Çaliyurt ve Idowu, 2014, s. 130).

2.2.2. Sürdürülebilirlik Raporlamasının Teorik Çerçevesi ve Ortaya Çıkış Nedenleri

Hem ESP bilgilerinde zorunlu hem de EESG sürdürülebilirlik performans bilgilerinde gönüllü olan kurumsal açıklamalar, finansal piyasalar, yatırımcılar ve diğer paydaşlar için son derece önemlidir. Gönüllü açıklamaların türü ve kapsamı, dünya çapındaki birçok firmanın sürdürülebilirlik performanslarının çeşitli çevresel, etik, sosyal ve yönetim (EESG) boyutları hakkında bilgi açıklaması nedeniyle son zamanlarda önemli ölçüde ilgi görmüştür. ESP’de zorunlu veya EESG’de gönüllü olarak kurumsal açıklama ile, yatırımcılara ve diğer paydaşlara sağlam yatırım kararları almada ilgili, yararlı, şeffaf ve güvenilir bilgiler sağlanması amaçlanmış ve bu nedenle finansal piyasalar için oldukça önemli hale gelmiştir (“GAAP-2014-11-25-03.pdf”, t.y., s. 4).

2.2.2.1. Gönüllü Sürdürülebilirlik Açıklamaları

Gönüllü açıklama genellikle kurumsal sorumluluk raporları, anketlere veya veri taleplerine verilen yanıtlar şeklinde olup, yönetimin takdir yetkisi ve finansal olmayan EESG’nin açıklanmasında kullanılan yönergelerden etkilenir. GRI’nin Yönergeleri’nin dördüncü nesli (G4), sürdürülebilirliğin diğer boyutlarına entegre etik bileşeni ile ekonomik, yönetim, sosyal ve çevresel performansı kapsamaktadır. GRI küresel olarak kabul edilen sürdürülebilirlik standartları hem finansal ESP hem de finansal olmayan EESG sürdürülebilirlik performansını vurgular. Bununla birlikte, 2011 yılında GRI, ekonomik, yönetim, sosyal ve çevresel performansı kapsayan 4.1 veya dördüncü nesil (G4) kılavuzlarını geliştirdi ve 2016’da hem finansal hem de finansal olmayan sürdürülebilirlik açıklamalarına odaklanan küresel kabul görmüş sürdürülebilirlik standartlarını (Globally Accepted Sustainability Standards (GASS) oluşturdu.

Avrupa Komisyonu uzun zamandır KSS’yi “*şirketlerin sosyal ve çevresel kaygıları işlerine entegre ettiği bir kavram*” olarak tanımlaması, kurumsal stratejik kararlara entegrasyonunu teşvik etmiştir. KSS’nin bu tanımı, şirketlerin topluma ve çevreye karşı zorunlu gereksinimlerinin üzerinde ve ötesinde sosyal eylemlerde bulduklarını göstermiştir. KSS’ye odaklanan iş sürdürülebilirliği, risk yönetimi, maliyet tasarrufu, sermayeye erişim, müşteri ilişkileri, insan

kaynakları yönetimi ve inovasyon kapasitesi açısından faydalar sağlayabilir (Union, 2011, s. 4). Küresel ve ulusal borsalar, özellikle sürdürülebilirlik raporlamasını zorunlu kılan yasaları, düzenlemeleri ve standartlarını kabul ederek sürdürülebilirlik performans raporlamasını teşvik etmiştir. Son yıllarda Avustralya, Avusturya, Kanada, Danimarka, Fransa, Almanya, Malezya, Hollanda, İsveç, Hong Kong ve Birleşik Krallık gibi birçok ülke bağımsız ESP ve ESG sürdürülebilirlik performans raporlarını kabul etmiştir. Diğer ülkelerdeki düzenleyici kurumların da buna uyması ve zorunlu sürdürülebilirlik performans raporlaması yönünde ilerlemesi beklenmiştir (Rezaee, 2016a, s. 18). Tablo 5, sürdürülebilirliği teşvik etmek ve uygulamak için yönergeler ve standartlar sağlayan kuruluşları göstermektedir.

Tablo 5: Sürdürülebilirlik Meslek Kuruluşları

	Organizasyon / Standart	Uygulanan Yıl	Konum	Görev
CDP Climate Disclosure Standards	Eskiden Karbon Saydamlık Projesi (şimdi resmi olarak kısaltmasıyla biliniyor)	2000	Londra, Birleşik Krallık	Farklı alanlarla ilgili çalışmalar yapmak için: karbon ayak izi; su kullanımı; ormansızlaşma; tedarik zincirinin yanı sıra anket yanıtlarına göre derecelendirmeler yayınlama.
CDSB	İklim Açıklama Standartları Kurulu	2007	Londra, Birleşik Krallık	Açıklama yönetmeliklerinin ve yönergelerinin teşvik edilmesi ve önerilerde bulunulması.
GRI	Küresel Raporlama Girişimi	1997	Amsterdam, Hollanda	Dış raporlama için ESG sürdürülebilirlik standartları oluşturmak.
IIRC	Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi	2010	Londra, Birleşik Krallık	Entegre sürdürülebilirlik raporlamasının teşvik edilerek, şirketlerin finansal ve finansal olmayan performans bilgilerini tüm paydaşların yararına entegre etmeleri için kılavuzlar sağlayan Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinin geliştirilmesi.
SASB	Sürdürülebilirlik Muhasebesi Standartlar Kurulu	2011	San Francisco, Kaliforniya.	Finansal raporlamaya entegre edilecek ESG sürdürülebilirlik standartlarını oluşturmak.
SDG	Birleşmiş Milletler Küresel Kompakt—Sürdürülebilir Kalkınma Hedefleri	2015	Birleşmiş Milletler (küresel)	Dünya çapındaki kuruluşlar tarafından kullanılacak 17 SDG'nin yayınlanması.

2.2.2.2. Zorunlu Sürdürülebilirlik Açıklamaları

Dünya çapındaki bazı borsalar, listelenen şirketlerinin sürdürülebilirlik bilgilerini bildirmesini zorunlu hale getirmiştir (Nora, 2021). Bu açıklamalar, finansal tablo kullanıcılarına tanımlanan yükümlülükler hakkında bilgi sağlamayı amaçlamaktadır. Söz konusu açıklamalar, nakit ödemeler sonucunda elde edilecek ilgili varlıklar hakkında bilgi sağlamasa da, sözleşmeden doğan yükümlülükleri geniş bir şekilde tasvir edilmesine olanak tanımıştır (Tarantino,

2006, s. 10). Bugün, 2002 Sarbanes-Oxley Yasası'ndaki (SOX) finansal raporlama üzerindeki iç kontrollere ilişkin raporlamayla ilgili gereklilikleri incelemenin bir avantajı, bu görevi yerine getirmede bazı deneyimler kazanılmış olması ve daha büyük, iyi kontrol edilen şirketlerin kriz ortamında yürürlüğe giren kural ve düzenlemelerin belirsizliği ile mücadele ettiğini izleme şansının olmasıdır (Graham, 2010, s. 1).

Ülke ekonomisine ve sermaye piyasalarına kamu güveni ve yatırımcı güveni, ekonomik büyümenin, refahın ve finansal istikrarın temel teşvik edici güçleridir. Sermaye piyasalarına güven, gelecekteki hisse senedi performansı ile ilgili haberlerin iyimser olması ve finansal bilgilerin güvenilir olarak algılanması durumunda oluşur. Ülkelerin KSS'nin yönlerini zorunlu kılmaları yaygınlaştıkça, halka açık şirketlerde, dünya çapında borsaların gerektirdiği çevresel, sosyal ve yönetim (ESG) raporlama eğilimi hız kazanmıştır. Günümüzde, enerji tüketimi, sera gazı emisyonları ve tedarik zinciri yönetimi gibi konularda görevlerini, esasen birçok KSS raporlaması gönüllüden zorunluya dönüşmüştür (Lu, 2016, s. 123).

2.2.2.3. Raporlama Gereksinimlerinin Ortaya Çıkması, Gelişimi ve ESG Güvencesinde Güncel Eğilimler

Küreselleşmenin ortaya çıkmasıyla birlikte, çevre kirliliği ve kaynak kıtlığı tüm dünyada büyük sosyal problemler haline gelmiştir. Bunlara bağlı olarak, şirketler işlerini sosyal açıdan daha sorumlu bir şekilde yürütmek için büyük bir baskı yaşamaktalar ve toplumdaki gelen artan baskı, şirketleri buna göre yanıt vermeye zorlamıştır. Raporlama, daha önceleri, salt finansal performansa odaklı ve bugüne nazaran çok daha standart bir yapıdaydı. 1990'lardan itibaren dünya çapındaki şirketler sosyal raporlarını yayınlamaya başladılar, bugüne gelindiğinde, paydaşların finansal sonuçlardan daha geniş bir yelpazede bilgi talep ettiklerini; stratejiden muhatap olunan risklere, değer yaratma becerisinden çevresel etkilere kadar oldukça kapsamlı ve birbirinden farklı alanlardaki verileri, aldıkları kararlarda göz önünde bulundurdıkları görülmektedir.

Sermaye piyasalarının geçtiğimiz dönemlerde verimli kaynak tahsisine ve servet yaratmaya katkıda bulunduğu yaygın olarak kabul edilmesine rağmen, şirketlerin ürün ve hizmetleri aracılığıyla topluma sundukları toplam değer, çalışanları, tedarikçileri ve faaliyet gösterdikleri topluluklar gibi bir dizi paydaş tarafından ortaklaşa yaratılan değere bağlıdır. Son birkaç yılda, çevresel riskler, sosyal uygulamalar ve yönetim sorunları gibi faktörlere kurumsal maruziyetin uzun vadede firma değerini önemli ölçüde etkileyebileceği konusunda farkındalık artmış, son yıllardaki gelişmeler bu sürecin daha da hızlanmasına sebep olmuştur. Gerek çevresel konulara yönelik hassasiyetin artması, gerekse gelişen bilgi teknolojilerinin katkıları ile birlikte raporlama kavramı ve araçları çok önemli bir gelişim ve değişim dönemi geçirmektedir. Geline nokta,

şirketlerin geçmiş döneme ilişkin finansal performansları ile ilgili sunulan bilgi, başta yatırımcılar olmak üzere tüm paydaşlar tarafından artık yeterli görülmemeye başlanmıştır. Bu nedenle, paydaşlar nezdinde daha anlamlı bir yer edinebilmek amacıyla ve paydaşların karar alma mekanizmalarında kullanılmak üzere şirketler, farklı amaçlara yönelik çeşitli raporlar yayımlamak yerine, akıllıca bir tercihle, finansal ve finansal olmayan raporlarını konsolide ederek tek bir rapor halinde yayımlamaya yönelmiştir. Kurumsal raporlama, birçok raporlama formatının üzerinde geniş kapsamlı bakış açısı sayesinde bir taraftan yatırımcıların artan bilgi taleplerini yeterli bir düzeyde fakat gereksiz detaylara boğmaksızın karşılarken, diğer taraftan şirketlerin değer yaratma hikâyelerini etkin ve net bir dille anlatabilme fırsatı sunmaktadır. Sürdürülebilirlik raporlaması veya entegre raporlama, sermaye ögelerinin etkilerinin geniş çerçevede analiz edilerek iş modellerinin geliştirilmesi açısından da şirketlere katkı sağlamaktadır. Entegre raporlama yapan şirketler finansal performans bilgilerini, çevre, sosyal ve yönetim (ESG) faaliyetlerini, uzun vadeli planlarını, risk ve fırsatlarını, şirketin stratejisi ve öncelikleriyle şeffaf, paydaş odaklı ve sürdürülebilir bir yaklaşımla paydaşlarına sunarak, artan rekabet koşulları içinde diğer şirketlere nazaran bir adım öne çıkmaktadır. Bu yaklaşımla hazırlanan rapor sayısında görülen artışı, uygulamaya yönelik raporlama standartlarına olan ihtiyacın bir yansıması olarak değerlendirmek mümkündür. Sürdürülebilirlik raporlamasının gelişimi ve bu gelişmeleri yaratan koşullar incelendiğinde, işletmeleri sözkonusu raporları hazırlamaya iten gelişmelerin ardında yatan nedenlere bakıldığında; birinci neden çeşitli paydaşlar tarafından işletme faaliyetlerini tüm yönleri ile daha kapsamlı olarak değerlendirebilmeleri için bu faaliyetlerin raporlanmasına yönelik baskı yapılmasıdır. İkinci neden ise, işletmelerin topluma olan çevresel ve sosyal katkıları içeren bu raporların işletmelere de katkı sağlayabileceğinin yöneticiler tarafından fark edilmesidir (Gao, 2011, s. 265).

ESG, sorumlu yatırım ve sürdürülebilir yatırım, çevresel, sosyal ve yönetim (ESG) hususlarının yatırımcıların portföy kararlarına dahil edilmesini ifade eden geniş çataşıl terimlerdir. Yatırımcılar tipik olarak çevresel etki, sosyal etki ve yönetim özellikleri hakkındaki finansal olmayan verileri kullanarak ESG faktörlerini değerlendirir (Matos, 2020, s. 3). ESG yatırımı, genel sermaye piyasası yatırımlarının büyüyen bir bölümünü temsil etmektedir. Son yıllarda artan sayıda şirket, yatırım faaliyetlerinde ESG hedeflerini benimsemiştir (Câmara ve Morais, 2022, s. 3). Çevresel (E) boyutu, bir şirketin emisyonlarını, üretim sürecinde doğal kaynakların verimli kullanımını, kirlilik ve atıkları, ürünlerin ekolojik tasarıma yönelik inovasyon çabalarını içeren doğal ekosistem üzerindeki etkisini ölçer. Sosyal (S) boyutu, bir şirketin işgücü, müşterileri ve toplumla olan ilişkilerini kapsar. Sadık çalışanları sürdürme, müşterileri memnun etme ve faaliyet gösterdiği topluluklarda iyi bir vatandaş

olma çabalarını içerir. Yönetişim (G) boyutu, yönetimin hissedar haklarının korunmasını, iyi tasarlanmış yönetici tazminat politikalarını sürdüren işleyen bir kurula sahip olmayı ve dolandırıcılık ve rüşvet gibi yasadışı uygulamalardan kaçınmayı içeren uzun vadeli hissedarlarının çıkarları doğrultusunda hareket etmesi için mevcut sistemleri kapsamaktadır (Matos, 2020, s. 7)

ESG açıklamalarına ilişkin yeni yasalar, dünya çapında hızla kabul edilmeye devam etmektedir. 2014'teki ilk açıklamasının ardından, tüm AB üye ülkeleri bunu 2017 mali yılından itibaren uyumluluk gerektiren ulusal mevzuatlara dahil etmişlerdir (Leleux ve van der Kaaij, 2019, s. 108). Politika yapıcılarını bilgi açığını gidermenin önemi konusunda uyarmaya ve ESG raporlamasının güvenilirliğini artırmak için kurallar veya düzenlemeler oluşturmaya devam etmektedirler (Ko, 2019, s. 1).

ESG analizi ek maliyetler içerir ve yatırımcıların geleneksel finansal tablo analizinden daha kapsamlı bilgi kaynaklarını incelemesini gerektirir (Silvola ve Landau, 2021, s. 6). Yatırımcılar, karar verme verisi olarak ESG verilerinin kalitesine ve güvenilirliğine de odaklanmışlardır. Bu nedenle, ESG bilgilerinin güvenilirliğini ve karşılaştırılmasını sağlamak, aynı zamanda finansal olmayan bilgiyi doğrulamak için dış güvenceyi seçen şirket sayısında önemli ölçüde artış olmasına neden olmuştur (Ko, 2019, s. 4).

Güvence, bildirilen ESG bilgilerinin şirketin ESG performansının doğru ve adil bir sunumu olup olmadığını doğrulamak ve değerlendirmek sürecidir. Küresel olarak güvenilir ESG verilerine olan talep arttıkça, sürdürülebilirlik raporlarının dış güvencesi konusu önem kazanmaktadır. Bununla birlikte, farklı bölgelerde çok çeşitli güvence sağlayıcıları, standartları ve yaklaşımları oluşmuştur. Raporlama Borsası'nın temel amacı, kurumsal rapor yazarlarına sürdürülebilirlik konularında ne, nerede ve nasıl rapor verecekleri konusunda netlik sağlarken, sürdürülebilirlik bilgilerinin daha net, daha özlü ve daha bilinçli raporlandırılmasını desteklemektir ("HKEX", t.y.)

2.2.3. Sürdürülebilirlik Raporlarının Amacı, Gereçesi ve Önemi

İşletmenin başarısı öncelikle işletmenin ekonomik performansına bağlıdır, ancak aynı zamanda işletmenin çevresel performansından ve sosyal sorunlara yaklaşımından da etkilenir. Sürdürülebilirlik raporlaması finansal olmayan bilgilerin, gönüllülük esasına dayalı olarak sadece hissedarlara değil aynı zamanda tüm paydaşlara hesap verebilme ilkesine dayalı olarak sunulan raporlardır. Bu raporlama aracılığı ile işletmeler; toplum ve çevre üzerindeki faaliyetlerinin olası negatif etkilerini azaltmak için kendi plan ve projelerini iç ve dış paydaşlarına sunmaya çalışırlar. Sürdürülebilirlik raporlaması işletmenin ekonomik, sosyal ve çevresel ilişkileri arasında bir bağlantı sunma amacı taşır (Vartiak, 2016, s. 177). Bu bağlamda, sürdürülebilirlik raporlarının

amacı şeffaflığı arttırmak, marka değerini yükseltmek, yasal gereklilikleri yerine getirmek, rakipleri karşılıklı olarak değerlendirmeye olanak sağlamak, çalışanların motivasyonunu arttırmak, kurumsal bilgiyi desteklemek ve kontrol etmektir (Hyršlová, 2014, s. 498).

Literatürdeki araştırmalar, sürdürülebilirlik raporlamasının öncelikle meşruiyet kazanma, sürdürme, çekilme, paydaş ilişkilerini geliştirme, bilgi asimetrisini azaltma adına önemini ortaya koymuştur. Bu argümanlar ve bunların altında bulunan teoriler (meşruiyet, paydaş teorisi ve bilgi asimetrisi) hem birbiriyle ilişkili hem de örtüşen bakış açıları olarak görülmüştür. Meşruiyet teorisi genellikle sürdürülebilirlik raporlamasının şirketin meşruiyet kazanması, sürdürmesi veya çekilmesi için bir araç olduğu fikrini desteklemek için kullanılır (Arvidsson, 2019, s. 6). Bir şirketin iş dünyasındaki başarısı ve hatta hayatta kalması, şirketin toplum normları dahilinde faaliyet göstermesine bağlıdır (Hooghiemstra, 2000, s. 55).

Paydaş teorisi, bir şirketin bugün itibarıyla sadece çeşitli paydaşlarının bakış açılarını ve beklentilerini dikkate alması değil, aynı zamanda bu bakış açılarındaki ve beklentilerdeki değişimlerin farkında olması gereğini vurgular. Bu durum, bir şirketin değişen bakış açılarını ve beklentileri takip etmesi için yönetim ekibinin paydaşlarının kim olduğunu sürekli olarak analiz etmesi gerektiği, anlamına gelir (Junior, Best ve Cotter, 2014, s. 2). Tipik iki yönlü bir iletişim olmasa da, sürdürülebilirlik raporlaması genellikle şirket ve paydaşları arasında bir diyalog aracı olarak kabul edilmiştir. Küresel Raporlama Girişimi (GRI) G4 yönergelerinde paydaş katılımına ve diyaloga odaklanması göz önüne alındığında, bu diyaloga dayalı bakış açısı muhtemelen önümüzdeki yıllarda daha da belirgin olabilecektir.

Sürdürülebilirlik raporlaması yapan bir şirketin kendisi ve ilgili paydaşlar arasındaki bilgi asimetrisini azaltabileceği söylenebilir. Sürdürülebilirlik faaliyetlerinde bulunma ile finansal performans arasında pozitif bir ilişkinin yanı sıra bir şirketin öz sermaye maliyeti ile negatif bir ilişki olduğunu da ortaya koymaktadır. Bu nedenle, meşruiyeti güvence altına almak için bir araç olarak kabul edilmenin yanı sıra, sürdürülebilirlik raporlamasının da paydaş ilişkilerini geliştirmeyi amaçlayan bir paydaş diyalogu olduğu öne sürülebilir (Arvidsson, 2019, s. 7). Son birkaç yılda, sürdürülebilirlik iş dünyası için giderek daha önemli hale gelmiştir. Bu bağlamda, sürdürülebilirlik raporlaması, yöneticilerin sürdürülebilirlik zorluklarını belirlemesi ve ele alması, şirket faaliyetlerinde iyileştirmeler sağlaması için değerli bir yol olarak gelişmiştir. Aslında, işletmelerin sürdürülebilirlik raporlamasına olan ilgisi, daha genel olarak sürdürülebilirliğin artan önemini yansıtmaktadır. Sürdürülebilirlik raporlaması, son yirmi yılda büyük ölçüde pratik ve bilimsel boyutlarda oldukça önem kazanmıştır.

2.2.4. Sürdürülebilirlik Raporlarının Sağlayacağı Faydalar

Giderek artan sayıda şirket, sürdürülebilirlik raporlamasının şirketler için yarattığı faydalar hakkında bilgileri içeren, çevre ve sürdürülebilirlik raporları yayınlamaktadır (Schaltegger, Bennett ve Burritt, 2006b, s. 302). Birçok kuruluşun sürdürülebilirlik raporları kapsamında sundukları sosyal, çevresel ve ekonomik performansın sürdürülebilirlik çerçevesi, çeşitli paydaşlar için değer yaratma fırsatı sunmuştur (Blocher, 2019, s. 140).

Küresel olarak raporlama yapan şirketlerin çoğu, kurumsal sosyal sorumluluk bilgilerini kamuya açık finansal raporlarına dahil etmişlerdir (Arens, Elder, Beasley, Jones ve Hogan, 2019, s. 18). Sürdürülebilirlik raporlaması firmaların gelirlerinin artırılmasına ve maliyetlerin düşürülmesine (Lindgreen, Swaen ve Johnston, 2009, s. 306), genellikle, dış ve iç karar verme, daha fazla şeffaflık, aynı zamanda finansal istikrarın zorunluk haline gelmesine katkı sağlamıştır (Buallay, 2019, s. 482).

Çevresel sürdürülebilirlik stratejileri, doğal kaynakları ve ekolojik destek sistemlerini koruyan ve hatta geliştiren, gezegeni tehlikeye atacak sonuçlara karşı koruma sağlayan ve yıllar boyunca sürdürülebilir olacak bir şekilde işletmeleri, harekete geçirici ve uyumlu eylemlere yöneltmiştir (Gamble, Thompson ve Peteraf, 2019, s. 192).

Sürdürülebilirliğin etkin gücü, etik ve yeşil yatırımları içeren, sürdürülebilir yatırımlardaki artış olmuştur. Şirketlerin, karar verirken çevresel, sosyal ve yönetim (ESG) konularını yatırımlarına entegre etmeleri önemli hale gelmiştir. Bununla birlikte, şirketlerin ve yatırımcıların, yatırım kararlarına ESG'yi dahil etmeyi düşünmeleri için ESG verilerinin nasıl ölçüldüğünü bilmeleri anlamında sürdürülebilirlik raporlarının katkıları büyük önem arz etmektedir (Zioło ve Sergi, 2019, s. 108).

Sürdürülebilirlik raporlama faaliyetlerinin kapsamlı bir incelemesini yapmak için kurumsal iş döngüsü boyunca çevresel, sosyal ve ekonomik unsurlar analiz edilir. Satın alma, üretme ve dağıtım faaliyetlerine ilişkin olarak bilgilendirici açıklama yayınlayan şirketlerin finansal yatırımcıların belirsizlik öngörülerini azaltması beklenebilir (Kissing, 2016, s. 42).

Kurumsal sorumluluk raporlaması, gelişmekte olan ekonomilerdeki hızlı artışlarla büyümesini sürdürmüş ve şu anda dünya çapında birçok şirket için standart bir uygulama haline gelmiştir (Krosinsky ve Cort, 2018, s. 46), diğer bir yandan, iş dünyası ve sermaye piyasası katılımcıları arasında çok önemli bir iletişim biçimi olarak görülmektedir (Bhaskar ve Flower, 2021, s. 21).

Kurumsal sürdürülebilirlik yaklaşımında, işletmelerin büyümesi ve karlılığı yanında çevresel koruma, sosyal adalet, eşitlik ve ekonomik kalkınma gibi sürdürülebilir kalkınmayla ilgili sosyal amaçların da yerine getirilmesi önem

taşımaktadır. İşletmeleri kurumsal sürdürülebilirlik konusunda teşvik eden konular, marka değerinin, güven ve itibarın, işletme karlılığının artması, personel motivasyonunun artarak karların yükselmesi, rekabet üstünlüğünün sağlanması, uluslararası sorumlu yatırım işletmelerinden finansal destek sağlama imkanlarının kolaylaşmasıdır [2]. Sürdürülebilirlik raporlaması olarak gündeme gelen bu raporlarda kurumsal sosyal sorumluluk raporlarındaki konuların yanında işletmelerin çevresel ve sosyal performanslarının ekonomik performansa etkileri açıklanır.

Sürdürülebilirlik ile son dönemlerde yaygınlaşan entegre raporlama, yatırımcılar ve müşteriler gibi dış paydaşlar için çok faydalı olmakla birlikte, şirketin uzun vadeli hedeflere etkin ve verimli bir şekilde ulaşma yeteneğini artırarak iç kullanıcılar için de son derece faydalı olabilir. İlgili, güvenilir, karşılaştırılabilir ve dolayısıyla faydalı sürdürülebilirlik raporlaması ve entegre raporlama, bir kuruluşun kilit personelinin ve raporlama sürecinden sorumlu olanların taahhüdünü gerektirmektedir. Şirketler, sürdürülebilirlik raporlama işlevlerini desteklemek için muhasebe uzmanlarına güvenme eğilimindeyken, entegre raporlama, muhasebe uzmanlarından daha güçlü bir destek gerektirir. Muhasebe profesyonelleri, yüksek kaliteli ve karşılaştırılabilir sürdürülebilirlik ile entegre raporlamanın uzun vadeli faydalarını anlarsa ve sürdürülebilirlik bilgilerinin raporlanmasının önemli olduğuna inanırlarsa, destekleyici olma olasılıkları daha yüksek olacaktır. Ayrıca, paydaşların bir şirketin sadece kar değil, çevre ve insanlar üzerindeki kapsamlı etkisini değerlendirmelerini sağlamak için faydalı olacak bilgilerin kapsamı, türü ve kapsamlılığı konusunda fikir birliği gereklidir.

2.2.5. Sürdürülebilirlik Raporu ile Finansal Raporlar Arasındaki Fark

Finansal raporlama, yöneticilerin bir dönem boyunca firma kaynaklarını nasıl yönettiklerini ve bu sürenin sonunda firmanın ortaya çıkan finansal durumunu aktardıkları, doğru kararların alınmasında önemli rol oynayan bir araçtır (Plea, 2013, s. 19). Bilanço değerleri ve kar veya zarar tablosundaki değerler birbirinden bağımsız olarak türetilmez. IASB'nin finansal tablo unsurlarının tanımlarından da hareketle, kavramsal düzeyde, varlık ve borç tanımlarına verilen önceliğin, yalnızca gelir belirlemeye ilişkin bir bilanço görünümünü desteklediği bilinmektedir. Bununla birlikte, 20. yüzyılda geliştiği şekliyle finansal raporlama, giriş ölçüm değerlerini kullanarak, amortisman dışında varlıkların ekonomik durumundaki olası değişikliklerin daha sonra yeniden ölçülmesine veya çok fazla onaylanmasına gerek kalmadan tamamlanmış işlemlerin raporlanması etrafında şekillenmiştir (Aerts ve Walton, 2013, s. 383). Finansal olmayan bilgilerin hesap verebilirliği ve güvencesi, bir finansal kayıt sistemiyle doğrudan bağlantıya gerek kalmadan, performans

veya etkiler şeklinde strateji, iş operasyonları ve sonuçlar hakkında tüm nicel ve nitel verileri içermektedir. Finansal bilgiyle karşılaştırıldığında, finansal olamayan bilginin elde edilmesinin daha zor olmasının sebebi, genel olarak kabul edilen bir raporlama ilkesinin olmaması ve verilerin farklı biçimlerde bulunmuş olmasıdır. Bu zorluklar finansal olamayan bilginin kullanımını sınırlandırabilmektedir.

Genel olarak, rapordaki tüm bilgiler ne kadar spesifik ve kapsamlı olursa, uygulama olasılığı o kadar yüksek olur. Bu bağlamda, uygulama olasılığı ne kadar yüksekse, şirketlerin sürdürülebilirlik raporlarını yayınlamaya devam etme ve daha da önemlisi, faaliyetlerinin toplumsal ve çevresel etkilerinden sorumlu hissetme ve buna göre hareket etme şansının o kadar yüksek olduğu varsayılabilir (Kolk, 2004, s. 54).

2.2.6. İşletmelerin Sürdürülebilirlik Raporu Hazırlama Kararları

Günümüzde Avrupa'da, Asya'da ve Amerika'da faaliyet gösteren yüzlerce şirket, periyodik olarak kendi sosyal sorumluluk faaliyetlerini açıkladıkları raporlar hazırlamaktadırlar. Finansal raporlamanın doğal bir uzantısı olarak sosyal sorumluluk raporları işletmenin çevresel, ekonomik ve sosyal performansını açıklamada işletme raporlamanın kapsamını genişletmektedir. Çok fazla yenilenemeyen kaynak tüketen, çok fazla kirlilik üreten veya insanlara zarar veren faaliyetler uzun vadede sürdürülebilir değildir. Sürdürülebilir faaliyet yürüten şirketler, başarılarını faaliyetlerinin ekonomi, çevre ve toplum üzerindeki uzun vadeli etkisine göre ölçmektedirler (Clikeman, 2004, s. 1). Yıllık faaliyet raporlarında ya da ayrı raporlarda işletmelerin ekonomik, çevresel ve sosyal faaliyetlerinin boyutlarının gösterildiği sosyal sorumluluk raporları, işletme içi ve işletme dışı menfaat sahiplerine finansal ve finansal olmayan bilgi sunan raporlardır (Thompson ve Zakaria, 2004, s. 127).

Çoğu ülkede sosyal ve çevresel performans raporlaması isteğe bağlıdır ve herhangi bir yasal zorunluluğun parçası değildir. Bununla birlikte, Avrupa Birliği (AB), çevresel raporlamayı Eko-Yönetim ve Denetim Şeması (*Environmental Management and Audit Scheme*)(EMAS) 'nın ve sonraki EMAS II çerçevesinin zorunlu bir parçası haline getirmiştir ve Danimarka ve Hollanda dahil olmak üzere bazı ülkeler zorunlu çevresel raporlama gerekliliklerini seçilmiş şirketler için uygulamaya koymuştur.

Şirketleri çevresel ve sosyal etkileri ve performansları hakkında gönüllü olarak raporlama yapmaya motive eden birçok faktör olabilir. Bu faktörler aşağıda kısaca açıklanan üç teori ile yakından ilişkilendirilebilir (Rikhardsson, Andersen ve Bang, 2002, ss. 59-60).

Bunlardan birincisi, *meşruluk teorisi* (*legitimacy theory*)dir. Bu teori, işletmelerin paydaşların gözünde eylemlerini meşrulaştırmak veya paydaşların

algısını değiştirmeye çalışmak için sosyal ve çevresel konularda rapor verdiklerini ifade etmektedir.

İkincisi, *kararın faydalılığı teorisi (decision usefulness theory)*dir. Bu teori, farklı menfaat sahiplerinin finansal raporlarda ve diğer şirket raporlarında bulunan bilgilere ilave bilgiye gereksinim duydıklarından dolayı çevresel ve sosyal raporlamanın yapıldığını varsaymaktadır.

Üçüncüsü ise *şirket pazarlama ve iletişim teorisi (corporate marketing and communication theory)*dir. Bu teori, yönetimin etkisi ve imaj geliştirme ile ilgilidir. Bu yaklaşım şirket imajının ve itibarının işletmenin önemli varlığı olduğunu vurgulamakta ve bu itibarı koruyacak ve arttıracak sosyal ve çevresel performans raporlamasını içeren iletişim stratejileri aracılığıyla şirket kimliğinin nasıl geliştirileceği üzerinde odaklanmaktadır.

2.2.7. Sürdürülebilirliğe İlişkin Düzenlemeler ve Küresel Raporlama Girişimi (Global Reporting Initiative (GRI))

Küresel Raporlama Girişimi(GRI), 1997 yılında, çevresel ve sosyal performansları hakkındaki birçok farklı ve uyumsuz talebe tepki gösteren şirketlerin sağlam ve tutarlı raporlama eksikliği konusundaki endişelerine yanıt olarak başlatıldı. GRI'nin ilk amacı çevresel performansı ele almaktı, ancak bu daha sonra sosyal ve ekonomik boyutları içerecek şekilde genişletildi. Sonunda GRI, iş dünyasından, toplumdandan, muhasebeden ve kar amacı gütmeyen kuruluşlardan geniş bir destek elde etmeyi başardı (A. Jones ve Jonas, 2011, s. 68).

BM Küresel İlkeler Sözleşmesi'nden sonra dünyanın en büyük etik raporlama gruplarından ikisi Küresel Raporlama Girişimi (GRI) ve SA8000'dir. GRI, bir Sürdürülebilirlik Raporlama Çerçevesi içinde TBL(Üç Alt Çizgi) açıklamasını destekleyen uzmanlardan oluşan geniş, “*çok paydaşlı bir ağdır*”. SA 8000, “*insani işyerlerini güvence altına almayı*” amaçlayan bir Sosyal Sorumluluk Standardı ve doğrulama sistemidir (Sitkin ve Mangion-Thornley, 2021, s. 46)

GRI'nin Sürdürülebilirlik Raporlama Çerçevesinin geliştirilmesi, kuruluşların sürdürülebilirlik performanslarını nasıl açıklayabilecekleri konusunda rehberlik sağlar. Raporlanan bilgilerin kalitesini sağlamak için GRI, denge, karşılaştırılabilirlik, doğruluk, zamanlama, açıklık ve güvenilirlik gibi raporlama ilkelerini önerir.

Sürdürülebilirlik raporlama yönergeleri (Sustainability Reporting Guidelines (SRG)) Sürdürülebilirlik raporlamasında uzmanlaşmış bağımsız bir uluslararası kuruluş olan Global Reporting Initiative(GRI) tarafından önerilen yapılandırılmış bir raporlama yöntemi, sürdürülebilirlik raporlama yönergeleri çerçevesidir. Çerçeve, sürdürülebilirlik raporlarının kalitesini ve

uygulanabilirliğini sağlayan standartlaştırılmış bir raporlama planına olan ihtiyaca cevap verir (Achillas, 2019, s. 141).

TBL(Üç Alt Çizgi)'nin bazı versiyonları, ekonomik, sosyal ve çevresel performansı ölçmek için para birimlerini kullanmaya çalışırken, GRI Sürdürülebilirlik Muhasebe Kılavuzlarında kullanılanlar gibi diğer versiyonlar, sürdürülebilirlik hedefine yönelik performansı ölçmek için çok çeşitli göstergeler kullanır. Kesin olarak ölçülemeyen değişkenleri tahmin etmek için göstergelerin kullanımı çevre biliminde uzun bir geçmişe sahiptir ve doğası gereği karmaşık olan değişkenlerin doğrudan gözlemlenemediği durumlarda uygun olarak kabul edilebilir (Lamberton, 2005, s. 11).

2.3. SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORLARI VE GÜVENCE DENETİMİ

2.3.1. Sürdürülebilirlik Raporlaması Güvencesi

Güvence, önemli ekonomik kuruluşları paydaşlarına karşı sorumlu tutmada temel bir unsur olarak görülmüştür (O'Dwyer ve Owen, 2005, s. 208). Güvence, rapor kullanıcılarının güvenine katkıda bulunmanın yanı sıra, süreçlerin kalitesi ve ifşası ile ilgili olarak kuruluşlar için de önemli kurum içi faydalar sağlamıştır.

Büyük şirketlerin sürdürülebilirlik raporları yayınlama eğilimi, bu raporların bütünlüğünü doğrulayan bir mekanizmaya ihtiyaç duyulmasına yol açmıştır (M. J. Jones ve Solomon, 2010, s. 21). Sürdürülebilirlik güvencesi bu nedenle, finansal olmayan güvence piyasasında yeni bir hizmet olarak ortaya çıkmıştır.

Sürdürülebilirlik güvencesi, sürdürülebilirlik raporlamasından farklı olarak nispeten yeni bir uygulamadır. Birçok ülkede, sürdürülebilirlik güvencesi gönüllülük esasına dayanır ve sonuç olarak da, bu tür görevlerin nasıl üstlenilmesi gerektiği konusunda bir fikir birliği yoktur. Sürdürülebilirlik bilgileri bir dış denetçi tarafından sağlanabilir (INTOSAI, 2013, s. 27). Sürdürülebilirlik güvencesi sağlayıcılar, muhasebe ve muhasebe dışı sürdürülebilirlik güvencesi sağlayanlar olarak iki kategoriye ayrılmıştır (De Villiers ve Maroun, 2018, s. 153).

Günümüze kadar yapılan pek çok araştırma, sürdürülebilirlik güvencesinin kapsamındaki değişimi nedenleri ile ortaya koymaktadır. İlk olarak, raporlama yönergelerinin ve raporlama kuruluşlarının çoğulluğu ve her birinin kendi raporlama kriterleri, sürdürülebilirlik açıklamalarının içeriğinde önemli bir çeşitliliğe yol açarak, güvenceye tek bir yaklaşım uygulanmasını zorlaştırmaktadır. İkinci olarak, sürdürülebilirlik güvencesi uygulayıcıları tarafından kullanılan iki temel standart olmasına rağmen, sürdürülebilirlik güvencesi uygulaması için evrensel bir standart olmamasıdır (Channuntapipat, Samsonova-Taddei ve Turley, 2019, s. 2).

Güvence hizmeti ile ilgili olan konu çok sayıda olduğundan dolayı, çalışma kapsamına tüm güvence hizmetleri dahil edilmemiş olup, sadece

sürdürülebilirlik raporlarına verilen güvence hizmeti ele alınmıştır. İşletmelerin, güvence beyanları raporlarının kalitesiyle ilişkili olan, güvence denetimi, finansal olmayan bilgilerin denetçi veya uzman kişi tarafından doğrulanması sonucunda, güvence sunulmasını sağlayan bir denetim işlemidir.

2.3.2. Güvence Beyanı ve ISAE3000

Güvence beyanının, rapor kullanıcılarının sürdürülebilirlik raporlarına olan güveni ve bu raporlardaki bilgilerin güvenilirliğine ilişkin algıları üzerinde önemli bir etkisi vardır. Rapor kullanıcılarının sürdürülebilirlik raporlarına olan güveni ve bu tür raporların güvenilirliğine ilişkin algıları, farklı güvence düzeylerinden etkilenir. Denetçinin türü, rapor kullanıcılarının sürdürülebilirlik raporlarına olan güvenini ve bu raporların güvenilirliğine ilişkin algılarını etkiler. Sürdürülebilirlik raporlaması, bir kuruluşun bu tür açıklamaları yapmayı seçmesi durumunda uyulması gereken hiçbir standart veya yönerge olmaksızın gönüllü olarak hazırlanır. Bununla birlikte, çeşitli kılavuzlar tarafından savunulan ortak bir görüş, sürdürülebilirlik raporlarıyla bağımsız güvence beyanları sağlamaktır.

Son yıllarda güvence beyanı ile birlikte yayınlanan sürdürülebilirlik raporlarının sayısında önemli bir artış olmasına rağmen, güvence beyanı sağlama uygulaması hala erken aşamalarda (Hodge, Subramaniam ve Stewart, 2009, s. 179).

Yasal düzenlemeler ve güvence arasında önemli bağlantılar vardır. Sürdürülebilirlik raporlamasının yasal olarak tanımlanma potansiyeli ne kadar yüksek olursa, raporlama uygulamalarının yasalara uygun olmasını sağlamak için güvenceye yönelik çaba da o kadar büyük olacaktır. GRI dış rapor güvencesini teşvik etmiş ve güvence uygulamalarında yetkin bağımsız denetçilerin kullanılması gibi dış güvence için temel nitelikleri belirlemiştir. Uygulamada, hem denetim görevleri hem de güvence beyanları, sürdürülebilirlik raporlarında olduğu gibi çok değişkendir (Deegan, Cooper ve Shelly, 2006, s. 332).

Kurumsal sosyal sorumluluk (KSS) yönetim stratejisinde önemli bir konu haline gelmiştir. KSS iletişimi için en geniş araç sürdürülebilirlik raporlarıdır. KSS raporlamasının mevcut durumunun bir sonucu olarak, Güvence beyanı (Assurance Statement(AS), paydaşlara sürdürülebilirlik raporlarında yayınlanan bilgilerin doğruluğu konusunda güven veren mekanizmadır. Bu çerçevede, GRI kılavuzu kullanılarak, sürdürülebilirlik raporu sunan, işletmelerin güvence beyanları gözden geçirilip, sürdürülebilirlik raporu ve güvence beyanı raporlarının kalitesi değerlendirilebilir.

Finansal olmayan bilgilerin doğrulanması ihtiyacı, uluslararası alanda bir standart geliştirilme sürecine hız kazandırarak, günümüzde güvence denetimi

ile ilgili temel iki standartın oluşumuna zemin hazırlamıştır (Romero, Ruiz ve Fernández-Feijóo, 2010, s. 105).

ISAE 3000 no'lu “Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri” standardı, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından 2004 yılında, yürürlüğe koyulmuştur. ISAE 3000, bir güvence sağlayıcısının, raporda uygulanan referans kriterlerini bilmediği veya bu kriterlerin yetersiz olduğuna karar verdiği bir görevi kabul edemeyeceği ilkesini hatırlatır. ISAE 3000, bir uygulayıcının gerçekleştirilmesine izin verilen iki tür sözleşmeyi ayırt etmek için “*makul güvence sözleşmesi*” ve “*sınırlı güvence sözleşmesi*” terimlerini kullanır (A. Jones ve Jonas, 2011, s. 70).

Sürdürülebilirlik raporlarının özel bağlamında, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini belirtmek mümkün olmadığından, uluslararası referans uygulamalar, GRI ve AA1000'dir. Bu noktada denetçinin çalışması, gözden geçirilmiş belgedeki bilgilere ilişkin sonuçlarını açıkça belirten bir nihai beyanda bulunmasıyla sona erebilir. Sınırlı güvence durumunda, bu yargı olumsuz biçimde ifade edilmelidir, yani topladığı gösterge unsurlarının, raporun şirketin toplam performansını gerçeğe uygun ve doğru bir şekilde kapsadığı anlamına gelmediğini tasdik etmesidir (Manetti ve Becatti, 2009, s. 292).

2.3.3. Güvence Denetiminin Tanımı

Sürekli denetim, bağımsız denetçilerin, bir işletme yönetiminin sorumlu olduğu bir konu hakkında, konunun altında yatan olayların meydana gelmesiyle hemen hemen aynı anda veya kısa bir süre sonra düzenlenen bir dizi denetçi raporunu kullanarak yazılı güvence sağlamasına olanak sağlayan bir metodolojidir. Araştırma çalışmaları, teknolojinin denetimi nasıl değiştirdiği konusunda çok daha geniş bir bakış açısı sağlamış ve sürekli sağlanan güvence için ekonomik bir talep olup olmadığını sorgulandığında güvence denetimi öne çıkmıştır (Chan, Chiu ve Vasarhelyi, 2018, s. 8).

İç denetçiler, kontrollerin yeterliliği ve etkinliği konusunda güvence sağlar. Sağlanan güvence ise şunları kapsar: kuruluşun yönetim faaliyetleri; operasyon ve bilgi sistemleri, operasyonel ve finansal bilgilerin bütünlüğü ve güvenilirliği; varlıkların korunması, faaliyetlerin verimliliği ve etkinliği ile düzenlemelere ve yasalara uygundur (Elbardan ve Kholeif, 2017, s. 30). ABD de, SOX yasası artık finansal raporların hazırlanmasını ve işletmenin dönem bitiş tarihlerine yakın, çok daha sıkı bir programa göre yayınlanmasını gerektirmiştir. Bu gereklilik, denetim tekniklerinin bir sonraki aşaması veya nesli haline gelebilecek sürekli yakın denetimler ve denetçi güvencelerine duyulan ihtiyaca işaret etmiştir (Moeller, 2016, s. 275).

Finansal raporlama kalitesi, hem muhasebe kuralları hem de denetim kalitesine bağlıdır. Denetim kalitesinin yüksek olması finansal raporların güvenilirliğini artıracaktır. Bu güvenilirlik, finansal tabloların işletmenin temel ekonomisini tam olarak yansıttığına dair daha fazla güvenceden kaynaklanmaktadır (Agostini, 2018, s. 51). Temiz bir denetim görüşü, finansal tabloların önemli hatalardan arınmış olduğuna dair makul bir güvence sunar, ancak hata veya hile bulunmadığını garanti etmemektedir.

İş sürecinin klasik bir parçası denetim ve güvence sürecidir. Bu süreç, gerçekte raporların bir temeli olduğundan emin olmak için kilit öneme sahiptir (Van Hijfte, 2020, s. 60). İşletmeler için, kilit sürdürülebilirlik performans verilerinin doğrulanması ve açıklamalarının bağımsız, güvenilir bir üçüncü kişi tarafından gözden geçirilmesi, güvenilir bilgilerin elde edilmesine olanak sağlayabilir (Guterman, 2021, s. 19). Küreselleşme ve bilgi teknolojilerindeki gelişmeler sonucu ekonomik sistem ve muhasebe bilgi sistemi çok farklı bir yapıya bürünmüş ve işletmenin tarihi finansal bilgilerinin denetimi veya sınırlı denetimi dışındaki güvence hizmetleri de büyük önem taşıyor hale gelmiştir. Günümüzde işletmelerin tarihi finansal bilgileri kadar geleceğe ilişkin proforma finansal bilgileri talep edilir hale gelmiş ve böylece birçok karar alıcı tarihi finansal bilgilere verilen denetim görüşü ile yetinmemişler, geleceğe ilişkin finansal bilgileri karar alma süreçlerinde daha aktif olarak kullanmışlardır (Uyar, 2016, s. 1553).

Değişen bir iş bağlamında faaliyet gösteren, işletmeler, yönetim ve sorumluluk konusundaki kalıcı endişelere ek olarak, iklim değişikliği ve karbon fiyatlandırması gibi çevresel zorluklar, çalışan refahı ve toplum etkileri gibi sosyal konular da dahil olmak üzere günümüzün en karmaşık ve geniş kapsamlı sorunlarından bazılarına yanıt verme baskısıyla karşı karşıya kalmışlardır (Simnett, 2012, s. 90).

Türkiye’de Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından, bu kapsamda “GDS 3000 Güvence Denetim Standardını” 2015 yılından itibaren uygulanmak üzere yürürlüğe konulmuştur. Söz konusu standart, tarihi finansal bilgilerin bağımsız denetimleri veya sınırlı bağımsız denetimleri dışında kalan güvence denetimlerini düzenlemektedir. Güvence denetimine ilişkin genel çerçeveyi belirleyen bu standartta “*güvence denetimi: sorumlu taraf dışındaki hedef kullanıcıların, denetime konu bilgiye diğer bir ifadeyle dayanak denetim konusunun kıstaslar uygulanmak suretiyle ölçümünün veya değerlendirilmesinin bir çıktısına ilişkin güven seviyesini artıracak şekilde tasarlanmış bir sonuç bildirmek üzere, denetçinin yeterli ve uygun kanıt elde etmeyi amaçladığı denetim olarak tanımlanmıştır*”. Her bir güvence denetimi iki boyutta sınıflandırılır, makul güvence denetimi veya sınırlı güvence denetimi (GDS 3000, t.y., s. 8).

“Güvence denetiminin gerçekleştirilebilmesi için güvence sözleşmeleri yapılması gerekmektedir. Denetim başlamadan önce, meslek mensubu denetimi yaptıran tarafla denetim sözleşmesinin şartları üzerinde anlaşmaya varır. Üzerinde anlaşmaya varılan sözleşme şartları, yeterince detaylı bilgi içerecek şekilde yazılı bir sözleşmede belirtilir. Sözleşme şartlarının yazılı hâle getirilmesi, yanlış anlamaları önleme bakımından denetimi yaptıran taraf ve meslek mensubunun yararınadır. Sözleşmenin şekil ve içeriği, denetimin şartlarına göre farklılık gösterir” (GDS 3000, t.y., s. 13).

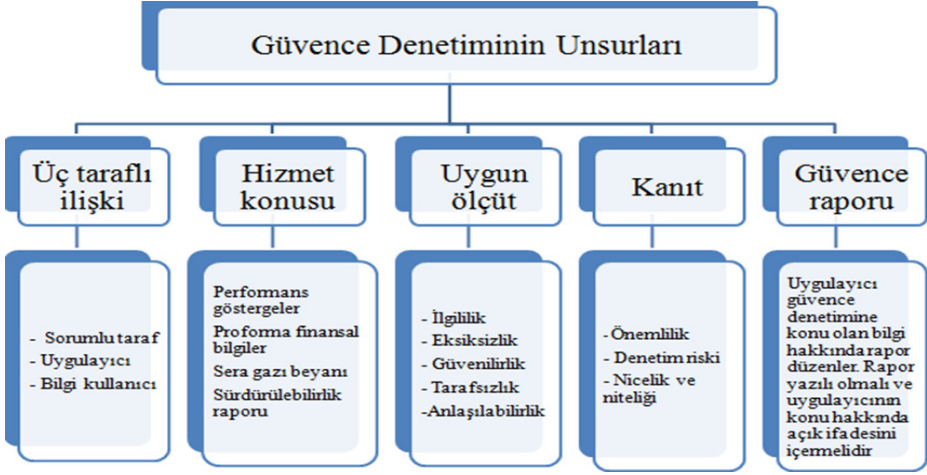
2.3.4. Güvence Denetiminin Unsurları

Çalışmanın bu bölümünde güvence denetiminin unsurları, Birinci Bölümde güvence hizmetlerinin unsurları başlığı altında ayrıntılı bilgi verildiği için tekrardan kaçınılarak, çok kısa açıklamalara yer verilerek ele alınmıştır.

Belirli bir denetimin bir güvence denetimi olup olmadığı, aşağıdaki unsurların tümünü sergileyip sergilememesine bağlı olacaktır:

- Aşağıdakileri içeren üç taraflı bir ilişki:
 - profesyonel muhasebeci, - sorumlu taraf, - hedef kullanıcı
- Konu
- Uygun kriterler
- Katılım süreci
- Sonuç

Bunlar Şekil 12’de gösterildiği gibi beş temel unsurdan oluşur. “Tarihi finansal bilgilerin bağımsız denetimi veya sınırlı bağımsız denetimi dışındaki güvence denetimleri Güvence Denetimleri Standardı 3000 (GDS 3000) de ele alınmıştır. Söz konusu standart Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 45 olarak KGK tarafından yayınlanmıştır. Bu Güvence Denetimi Standardı (GDS), tarihi finansal bilgilerin bağımsız denetimleri (Bağımsız Denetim Standartlarında-BDS) veya sınırlı bağımsız denetimleri (Sınırlı Bağımsız Denetim Standartları-SBDS) dışında kalan güvence denetimlerini düzenlemektedir”(Uyar, 2016, s. 1546).



Şekil 12: Güvence Denetiminin Unsurları

Güvence Denetimi Standartları (ISAE): Tarihi finansal bilgilerin bağımsız denetimi ve sınırlı bağımsız denetimi hariç, diğer güvence denetimlerinde uygulanır. Dört adet güvence denetimi standardı bulunmaktadır. Bunlar (Uyar, 2016, s. 1545);

- GDS 3000: Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Diğer Güvence Denetimleri Standardı
- GDS 3400: İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin İncelenmesi
- GDS 3420: Bir İzahnamede Yer Alan Proforma Finansal Bilgilerin Derlenmesine İlişkin Raporlama Yapmak Üzere Üstlenilen Güvence Denetimleri
- GDS 3402: Hizmet Kuruluşundaki Kontrollere İlişkin Güvence Raporları

2.3.4.1. Üç Taraflı İlişki

Güvence sözleşmeleri üç ayrı tarafı içerir: Bunlar denetçi, sorumlu taraf ve hedef kullanıcıdır. Sorumlu taraf ve hedef kullanıcılar, farklı kuruluşlardan veya aynı kuruluştan olabilir. İkinci duruma örnek olarak, iki kademeli bir kurul yapısında denetim kurulu, o kuruluşun yönetim kurulu tarafından sağlanan bilgiler hakkında güvence isteyebilir.

2.3.4.2. Hizmet Konusu

Bağımsız güvence sözleşmelerini gerçekleştirmek için standartlaştırılmış, kapsamlı bir metodoloji sağlamak üzere tasarlanmış, IFAC tarafından yayınlanan standartlardan birisi ISAE 3000' ne göre: bir güvence denetiminin konusu tanımlanabilir, uygun kriterlere göre tutarlı bir şekilde değerlendirilebilir, ölçülebilir ve bu değerlendirme veya ölçümü desteklemek için kanıt toplama prosedürlerine tabi tutulabilecek bir biçimde olmalıdır (Visser, 2007, s. 287).

Güvence denetiminin konusu, aşağıdakiler gibi birçok biçimde olabilir:

- finansal tablolarda muhasebeleştirme, ölçüm, sunum ve açıklamanın konu bilgilerinin olabileceği finansal performans veya koşullar (örneğin, tarihi veya ileriye dönük finansal durum, finansal performans ve nakit akışları gibi);
- denetime konu bilgilerin etkinlik ve etkililiğin temel göstergeleri olabileceği finansal olmayan performans veya koşullar (örneğin, bir işletmenin performansı);
- konu bilgilerinin bir spesifikasyon belgesi olabileceği fiziksel özellikler (örneğin, bir tesisin kapasitesi);
- konu bilgilerinin etkinlik hakkında bir beyan olabileceği sistemler ve süreçler (örneğin, bir işletmenin iç kontrolü veya BT sistemi);
- konu bilgilerinin bir uygunluk beyanı veya bir etkinlik beyanı olabileceği davranış (örneğin, kurumsal yönetim, mevzuata uygunluk, insan kaynakları uygulamaları).

2.3.4.3. Kanıt

Denetçi, sonuca ilişkin yeterli ve uygun kanıt elde etmek için denetimi mesleki şüphecilik tutumuyla yürütmelidir. Denetçi, elde edilen kanıtları değerlendirir ve sonuçlar oluşturmak için mesleki muhakeme yapar. Kanıt toplama normalde uzmanlaşmış bilgi ve becerileri ve tekniklerin uygulanmasını gerektiren sistematik bir yaklaşımı içerir (Leung ve diğerleri, 2015, s. 166).

2.3.4.4. Uygun Ölçüt(Kriter)

Mesleki muhakeme bağlamında bir konunun makul ölçüde tutarlı bir şekilde değerlendirilmesi veya ölçülmesi için uygun kriterler gereklidir. Uygun kriterler, uygunluk, tamlık, güvenilirlik, tarafsızlık ve anlaşılabilirlik gibi temel özellikleri sergiler.

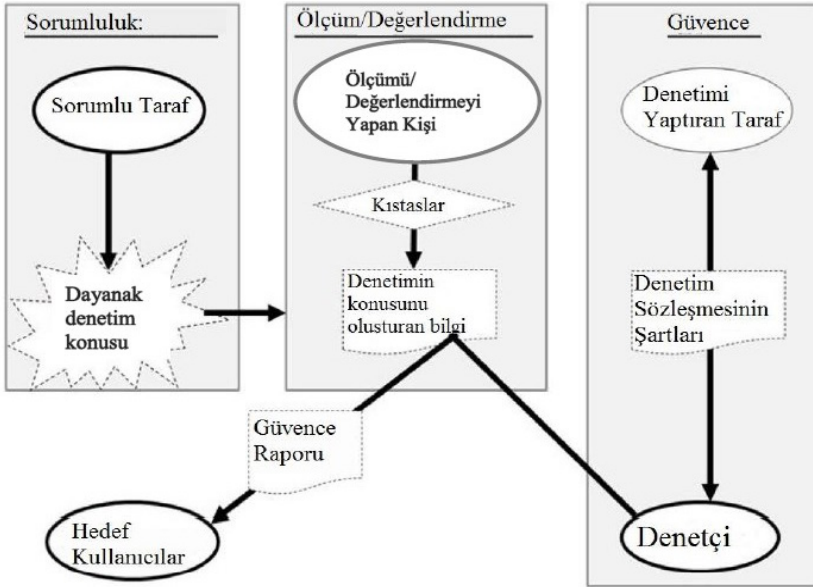
Uygun ölçüt(kriter), konuyla ilgili bilgilerin hazırlandığı esasa veya konunun ölçülebileceği standartları ifade eder. Kriterlerin uygunluğu normalde aşağıdakilere dayanır (Leung ve diğerleri, 2015, s. 167):

- *İlgililik* — kriterler, denetimin amacını karşılar ve çıkarılan sonuçlara katkıda bulunur
- *Tamlık* — denetim hedefleri bağlamında sonuçları etkileyebilecek hiçbir faktör atlanmadığında kriterler yeterlidir.
- *Güvenilirlik* — kriterler makul bir tutarlılıkla değerlendirilebilir ve ölçülebilir
- *Tarafsızlık* — kriterler nesnel ve önyargısızdır
- *Anlaşılabilirlik* — kriterler açık ve kapsamlıdır ve önemli bir yorum yelpazesine tabi değildir.

2.3.4.5. Güvence Raporu

Güvence denetimi raporu uzun veya kısa olabilir. Bir güvence denetim raporunun uzun biçimi, amacı/hedefleri, uygulanan kriterleri, spesifik bulguları ve bazı durumlarda tavsiyeleri ayrıntılı olarak açıklar. Kısa formulu rapor, yalnızca denetim veya güvence sözleşmelerine ilişkin uygun standartlarda açıklanan bazı temel unsurları içerir.

Yukarıdaki unsurlar tüm güvence sözleşmeleri için geçerli olabilir; bir güvence denetimine konu olan tarafların görev ve sorumlulukları Şekil 13’ de gösterilmiştir.



Şekil 13: Güvence Denetimlerinde Görev ve Sorumluluklar

Kaynak: (GDS 3000, t.y., s. 80)

2.3.5. Güvence Denetiminin Amacı

Yatırımcıların bilginin hassasiyeti hakkındaki önceki inançları yeniden yapılandırılışlardan etkilenecektir. Yatırımcılar, bir firma tarafından sağlanan önceki bilgileri, bilgi kalitesi hakkında bir inanç oluşturmak için kullanırlar; zaman geçtikçe ve yatırımcılar daha fazla bilgi edindikçe, firmaya özgü bilgi riski azalır (Kravet ve Shevlin, 2010, s. 267). Güvence hizmetleri, karar vericiler için bilginin kalitesini veya bağlamını iyileştiren bağımsız profesyonel hizmetlerdir.

Bilgiyi talep edenin söz konusu riske karşı yapabileceği üç seçenek vardır (Selimoğlu, Özbicerikli ve Uzay, 2017, s. 4). Bunlar:

- a) İsteddiği bilgiyi kendi başına elde edip kontrol etmek,
- b) Karşı tarafa güvenerek riske girmek,
- c) Üçüncü tarafın görüşüne başvurmak.

Güvence denetiminin amacı, bir denetçinin, başka bir tarafın sorumluluğunda olan bir konuyu, belirlenen uygun kriterlere göre değerlendirmesi, ölçmesi ve hedef kullanıcıya bu konu hakkında bir güvence düzeyi sağlayan sonuç ifade etmesidir. Denetçinin vardığı sonuç tarafından sağlanan güvence düzeyi, hedef kullanıcının konunun güvenilirliğine duyduğu güven derecesini ifade eder (Soltani, 2007, s. 141).

İşletmeler tarafından, finansal olmayan raporların doğrulanması, diğer bir deyişle güvencesi ile ilgili olarak, yasal denetçinin veya denetim firmasının finansal olmayan bilgilerin sağlanıp sağlanmadığını kontrol edebilmek için, finansal olmayan bilgilerini içeren sürdürülebilirlik raporunun sunulması, tüm ilgili tarafların işletme ile ilgili çeşitli kararlar alabilmeleri bakımından önem kazanmıştır (Nora, 2021, s. 1). Halka açık işletmeler tarafından finansal olmayan bilgilerin zorunlu olarak yayımlanmasına ilişkin 2014/95 / EU Direktifinin uygulanmasının ardından, tüm Avrupa Birliği üye ülkelerinin, finansal olmayan bilgilerin açıklamasını sağlamak için mevzuatlarını değiştirmeleri gerekmiştir (Songini, Pistoni, Baret ve Kunc, 2020, s. 56).

Finansal olmayan bilgiler, bir finansal kayıt sistemiyle doğrudan bağlantısı olmadan, izlenen politika, iş operasyonları ve bu politikanın sonuçları hakkında tüm nicel ve nitel verileri içeren bilgiler olarak tanımlanabilir. Belirtildiği gibi, sürdürülebilirlik bilgileri yalnızca finansal olmayan bilgiler değildir. Sürdürülebilirlik raporlama uygulamaları açıklamalarda parasal değerlerin çok az kullanıldığını gösterse de, sürdürülebilirlik bilgileri finansal bilgileri içerebilir (Guthrie ve Farneti, 2008, s. 363).

Sürdürülebilirlik raporlarının alaka düzeyi nedeniyle, bazı paydaşlar şeffaflık talep etmiş ve sürdürülebilirlik raporları aracılığıyla kuruluşlar tarafından yayımlanan bilgilerin bütünlüğü sorgulanmıştır. Buna karşılık, bazı kuruluşlar güvenilirliği artırmak için sürdürülebilirlik raporlarında gönüllü olarak harici bağımsız güvence sağlamaya başlamışlardır (O'Dwyer ve Owen, 2005, s. 209).

Sürdürülebilirlik raporunun güvence altına alınmasının nedenleriyle ilgili olarak, rapor edilen bilgilerin kalitesinin artması, paydaşlar arasında güçlendirilmiş güvenilirlik ve iyileştirilmiş raporlama süreçlerinin bir sürdürülebilirlik raporu için güvence arayışında önemli teşvik edici güçler olduğu tespit edilmiştir. Aynı zamanda, güvence süreci sürdürülebilirlik raporunun güvenilirliğini artırmaktadır. Ayrıca rapor kullanıcılarının, bu tür bir güvenin, uzman bir danışmanın aksine üst düzey bir muhasebe firması

tarafından sağlandığında, sürdürülebilirlik raporlarına daha fazla güven duyulduğu görülmüştür (Junior ve diğerleri, 2014, s. 3).

Güvence sağlayıcıları, sürdürülebilirlik performansının beş EGSEE boyutunun tümünü yansıtan sürdürülebilirlik raporlarına güvence sağlamada önemli bir rol oynamaktadır. Sürdürülebilirlik raporlarının objektifliği, güvenilirliği, şeffaflığı, inanılabilirliği ve kullanılabilirliği raporların hem iç hem de dış kullanıcıları için önemlidir ve raporlara ilişkin güvence sağlanmasıyla geliştirilebilir.

2.3.6. Sürdürülebilirlik Raporuna İlişkin Güvence Denetim Standartları

Küreselleşen bir ortamda sürdürülebilirlik kavramının artan önemiyle bağlantılı olarak 1980'lerin sonundan ve 1990'ların başından beri iş yapma biçimindeki dönüşüm, iş dünyasını değiştirmiştir (Moneva, Archel ve Correa, 2006, s. 123). Bu bağlamda sürdürülebilirlik raporlarının güvenilirliğini artırmak için, bazı kuruluşlar gönüllü olarak sürdürülebilirlik raporlarına dış bağımsız güvenceyi dahil ederek, paydaşları arasında çevresel ve sosyal performans odaklı temel bir iletişim aracı olarak hizmet vermektedir. Sürdürülebilirlik raporlarının güvencesi nispeten yeni bir uygulama olduğundan ve çoğu ülkede düzenlenmediği için, farklı türde kuruluşlar farklı kapsamlar, metodolojiler ve güvence beyanları kullanarak, güvence hizmetleri sunmuşlardır (Romero ve diğerleri, 2010, s. 105).

Raporlanan bilgilerin güvenilirliğini artırmak için çeşitli araçlar kullanılabilir. Bunlar, dış güvence, iç denetimler, bilgi sistemleri ve raporlama standartlarını içerir. Her aracın belirli güçlü yanları olsa da, dış güvence giderek daha kritik bir araç olarak görülmektedir (Fonseca, 2010, s. 357).

Sürdürülebilirlik raporlarının güvenilirliğini artırmak ve şirketin şeffaflığını sağlamak için şirketler daha fazla üçüncü tarafın verdiği güvenceye ihtiyaç duyulmuştur. Bu bağlamda da, şirketler artan bir eğilimde sürdürülebilirlik raporlarını güvence denetiminden geçirme eğiliminde olmuşlardır (O'Dwyer, 2011, s. 1233).

Dünyada kabul gören iki standart bulunmaktadır. Bazı ülkeler kendi standartlarını oluşturmuştur (INTOSAI, 2013, s. 27). Bir güvence sözleşmesini uygulamada en yaygın şekilde yönlendiren iki güvence standardı, muhasebe mesleği mensupları için ISAE 3000 ve muhasebe mesleği dışından gelen güvence sağlayıcılar için AA1000AS olmuştur (Simnett, 2012, s. 90).

ISAE 3000(GDS 3000), tarihi finansal bilgilerin bağımsız denetimleri veya sınırlı bağımsız denetimleri dışında kalan güvence denetimlerini düzenlerken, güvence sağlayıcısı, denetimi sonucunda makul veya sınırlı güvence sunar. AA1000 Güvence standardına uygun yürütülen bir güvence denetimi

sonucunda ise, güvence sağlayıcısı, yüksek düzeyde veya orta düzeyde bir güvence sunabilir (Atabay, 2019, s. 913).

2.3.6.1. Güvence Denetim Standardı-3000 “Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri”

ISAE-3000, geçmiş finansal bilgilerin denetimleri veya incelemeleri dışındaki güvence taahhütleriyle ilgilenir (Tektüfekçi, 2019, s. 119). Uluslararası alanda, birçok muhasebeci, sosyal sorumluluk veya sürdürülebilirlik raporlarına ilişkin güvence görevlerini üstlenirken, ISAE 3000’ü (Denetimler veya Tarihsel Finansal Bilgilerin İncelemeleri Dışındaki Güvence Sözleşmeleri) kullanır. 2005 yılında yayınlanan ISAE 3000, kamu uygulamalarında profesyonel muhasebeciler için yazılmıştır. İki güvence seviyesi vardır: “sınırlı” ve “makul” (INTOSAI, 2013, s. 27). ISAE 3000’in finansal olmayan raporların harici doğrulanmasıyla ilgili ana unsurları şunlardır:

- gerçekleştirilen prosedürlerin güvenilirlik düzeyinin belirlenmesi (güvence düzeyi);
- disiplinler arası bir uzman ekibinden yararlanma olasılığı;
- uygulanacak doğrulama ve test türleri;
- denetim riskinin değerlendirilmesi;
- uygun raporlama kriterleri;
- son güvence beyanının şekli.

2.3.6.2. AA1000 Standartları

Birleşik Krallık merkezli Sosyal ve Etik Hesap Verebilirlik Enstitüsü (ISEA), iş dünyasının ve kar amacı gütmeyen kuruluşların sosyal sorumluluk ve etik davranışlarının güçlendirilmesi taahhüdüyle, uluslararası bir üyelik organizasyonu olarak 1996 yılında kurulmuştur. Enstitünün ana amaçlarından biri, sosyal, etik, muhasebe, denetim ve mesleki akreditasyon prosedürleri için standart geliştirmektir (S. Gray, 1999, s. 19).

Kuruluşların performansını ve sürdürülebilirliğini yeniden tanımlamak için ortak çerçeveler oluşturmaya yönelik ihtiyaç, yeni bir standart olan AccountAbility 1000’in (AA1000) geliştirilmesine yol açmıştır. AA1000, hesap verebilirlik ve sürdürülebilirlik ilkelerini netleştirmeyi amaçlayan bir kalite çerçevesidir. AA1000’in, sürdürülebilirliğin muhasebe, denetim ve raporlamasının gelişimini, paydaş katılımı ve süreci aracılığıyla sonuçlar için meşruiyet yaratma ihtiyacı ile ilişkilendirilerek, sürdürülebilirlik için bir yeniliği temsil ettiği söylenebilir (Beckett ve Jonker, 2002, s. 36).

Standartlar AA 1000 ailesi üç uluslararası normdan oluşmaktadır. Üç ilkeyi belirten AA 1000 APS: kapsayıcılık, önemlilik ve yanıt verebilirlik. Diğer

bir norm olan AA 1000 AS, kuruluşun AA 1000 APS’de listelenen ilkeleri uygun, standartlaştırılmış bir şekilde uygulayıp uygulamadığını kontrol etmeye ayrılmıştır. AA 1000 SES, paydaşların kuruluşların faaliyetlerine nasıl dahil edileceğine dair bilgiler içerir. İçeriğinde planlama, hazırlıktan uygulamaya, gözden geçirme ve iyileştirmeye kadar uzanan bu tür faaliyetlerden oluşan bir süreç sunulmuştur (Zemigala, 2017, s. 231).

Bu standartlar yönetim, iş modelleri ve kurumsal strateji ile ilgili konuları ele almakta, sürdürülebilirlik ve paydaş katılımı konusunda rehberlik sağlamaktadır (Idowu ve diğerleri, 2019, s. 69). AA1000 standartları, düşük karbon ve yeşil ekonominin gerektirdiği entegre düşünce için tasarlanmış ve entegre raporlama ve güvenceyi desteklemiştir (Sroufe, 2018, s. 376).

Kuruluşların sosyal, çevresel ve etik bilgilerinin tüm boyutları için güvence sağlayan, bu isteğe yanıt veren, AA1000 güvence standardının standartlar seti aşağıda sıralanmıştır (Demartini, Trucco, ve Springer International Publishing, 2017, s. 21).

2.3.6.2.1. AA1000SES Paydaş Katılımı Standardı

Kapsayıcılık ilkesi, tüm paydaş gruplarına karşı hesap verebilirliği kapsar. Paydaş katılımı, kuruluşların kapsayıcılığı sağlamak için kullanabilecekleri bir araçtır. AA1000SES’de paydaş katılımı, “*bir kuruluş tarafından, üzerinde anlaşılan sonuçlara ulaşmak için açık bir amaç için ilgili paydaşların katılımı için kullanılan süreç*” olarak tanımlanmıştır (Bini ve Bellucci, 2020, s. 41) .

2.3.6.2.2. AA1000AS Güvence Standardı

Sürdürülebilirlik güvencesi, son yirmi yılda kurumsal raporlamada önemli bir gelişme alanı olmuştur (Gal, Akişik ve Woolridge, 2018, s. 81). Çok sayıda derecelendirme firması ve kullanılan çok çeşitli sıralama kriterleri olduğundan, sürdürülebilirlik güvencesi sağlayıcıları uzmanlık düzeylerini ve hizmet kalitelerini göstermek için farklı kurumların sıralamalarını kullanabilirler. AA1000AS standardı, en yaygın kullanılan sürdürülebilirlik güvencesi standartlarından biridir; bu nedenle, bu standardın kullanıcı ağı oldukça gelişmiştir (Gal ve diğerleri, 2018, s. 92).

2.3.6.2.3. AA1000APS Hesap Verebilirlik İlkeleri Standardı

Kuruluşlara hesap verebilirlik ve sürdürülebilirlik performanslarını değerlendirebilecekleri, yönetebilecekleri, geliştirebilecekleri, iletebilecekleri uluslararası kabul görmüş bir dizi yol gösterici ilke sunma amacıyla, ISEA tarafından AA1000APS Hesap Verebilirlik Prensipleri Standardı (Account Ability Principles Standard) oluşturulmuştur (AA1000 Accountability Principles, 2018, s. 9). AA1000APS ilkelerine bağlılık ve paydaş katılımının bir kuruluşun yönetim, strateji ve operasyonlarına entegrasyonu, paydaş

katılımının kuruluş genelinde sistematik ve düzenli olarak kullanılmasını gerektirmektedir. Paydaş katılımı, ürün ve süreç iyileştirmeleri, risk ve itibarın daha iyi yönetimi gibi sonuçlarla, paydaşlardan öğrenme yoluyla kuruluşun performansını iyileştirmek için kurumsal hedeflerle uyumlu hale getirilebilir (AA1000 Stakeholder Engagements, 2015, s. 15).

AccountAbility, sorumlu iş uygulamalarını ilerletmek ve uzun vadeli performansı artırmak için işletmeler, hükümetler, yatırımcılar ve çok taraflı kuruluşlarla çalışan küresel bir danışmanlık ve standartlar firmasıdır. Şirketlerin, kar amacı gütmeyen kuruluşların ve hükümetlerin etik, çevresel, sosyal ve yönetim hesap verebilirliğini, organizasyon Yönetim Yaklaşımına İlişkin Açıklama (Disclosure on Management Approach)DMA'larına yerleştirmelerine yardımcı olmuştur. AccountAbility'in çalışmalarının özünde aşağıdaki ilkelere dayanan AA1000 Standartlar Serisi yer almıştır (Springsteel, 2020, s. 1):

- **Kapsayıcılık** – İnsanlar kendilerini etkileyen kararlarda söz sahibi olmalıdır.
- **Önceliklendirme** – Karar vericiler, önemli olan sürdürülebilirlik konularını belirlemeli ve bunlar hakkında net olmalıdır.
- **Duyarlılık** – Kuruluşlar, öncelikli sürdürülebilirlik konuları ve ilgili etkileri konusunda şeffaf davranmalıdır.
- **Etki** – Kuruluşlar, eylemlerinin daha geniş ekosistemlerini nasıl etkilediğini izlemeli, ölçmeli ve bunlardan sorumlu olmalıdır.

Ağustos 2020'de piyasaya sürülen AA1000 Güvence Standardı (AA1000AS v3), Hesap Verebilirlik lisanslı güvence sağlayıcılarının kuruluşları raporlayarak AA1000 Hesap Verebilirlik İlkeleri'nin uygulanmasında yüksek kaliteli sürdürülebilirlik güvencesi yürütmesi için gereklilikleri sağlayan uluslararası kabul görmüş, serbestçe kullanılabilen bir standarttır. AA1000AS v3, Hesap Verebilirlik lisanslı güvence sağlayıcılarının AA1000AP (2018) uygulamasını raporlama kuruluşları tarafından yüksek kaliteli sürdürülebilirlik güvencesi yürütmesi için gereklilikleri sağlayan, uluslararası kabul görmüş, sektörden bağımsız ve serbestçe kullanılabilen bir standarttır. AA1000AS v3'ün sürdürülebilirlik güvencesi sağlayıcıları tarafından kullanımı, AccountAbility AA1000CIC arasındaki zorunlu lisans sözleşmesi kapsamındadır (Springsteel, 2020, s. 10).

2.3.6.3. ISA 3000 İle AA1000AS Standartlarının Karşılaştırılması

Güvence bağlamında, sürdürülebilirlik konularının özellikleri ve kontrol sistemlerinin içsel eksiklikleri nedeniyle mutlak güvence elde etmek mümkün değildir (Manetti ve Becatti, 2009, s. 290). Güvence taahhütlerinin temel yönleri dikkete alınarak, güvence denetiminde dünyada kabul gören iki standart; AA1000 ve ISAE 3000'dir.

Dört büyükler olarak adlandırılan denetim şirketlerinin işletmeler için, sürdürülebilirlik raporuna verilen güvence denetiminde özellikle ISAE 3000'e göre denetim çalışmalarını yaptıklarını ifade etmişlerdir. Bu bağlamda, dünyada ISAE 3000'nin giderek yaygınlaştığı bilinmektedir. Diğer bir yandan da, sürdürülebilirlik alanında uzmanlaşan güvence sağlayıcıları ile birlikte AA1000 standardının kullanımının azaldığı görülmektedir (Manetti ve Becatti, 2009, s. 291).

Paydaşın güvenini artırma ihtiyacı, uluslararası standart çerçevelerinin geliştirilmesine yönelik, güvence sürecinin güçlendirilmesini teşvik etmiştir. Bu bağlamda, kar amacı gütmeyen AccountAbility (AA) ağı 2003 yılında AccountAbility 1000 Assurance Standard (AA1000AS), 2004 yılında ise Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) 3000 (ISAE3000) Uluslararası Güvence Taahhüt standardı yayımlanmıştır. Kullanımlarının yaygınlaşmasıyla, bu iki standart, güvence hizmeti için en yaygın kılavuzlar olarak kabul edilmiştir (A. Jones ve Jonas, 2011, s. 70). Tablo 6'da ISAE3000'in güncelleştirilmiş sürümlerini karakterize eden önemli benzerlikleri ve farklılıkları özetlenmiştir. Genel olarak ele alırsak, her ikisinde de güvence katılımının amacı, varsayılan riskin işlevindeki farklı güvence düzeylerinin göz önünde bulundurarak bilgi güvenilirliğinin artırılması olduğu varsayılmıştır. Güvence seviye ifadeleri, AA1000AS'de yüksek veya orta, ISAE3000'de makul veya sınırlı'dır.

Ayrıca meslek mensupları güvence sürecini dört aşamada yapılandırmışlardır: kabul, planlama, uygulama ve raporlama. Bununla birlikte, IFAC denetime ve muhasebeye odaklanırken, AA sürdürülebilirliğe odaklanmıştır. IAASB bir muhasebe kuruluşudur ve bu nedenle muhasebeye odaklanırken, AA sürdürülebilirliğe odaklanmaktadır. Bu durum, standartlara yaklaşımda, denetim şirketlerinin ve uzman kuruluşlarının farklılıklarına neden olmuştur. Aslında, AA1000AS'ın güvenceye uygulanması sınırlıdır, ISAE3000 ise finansal olmayan her türlü bilgiye uygulanabilir. AA1000AS'a göre, güvence verenin amacı, bilgilerin paydaş çıkarlarına dayalı maddiyat, kapsamlılık ve hesap verebilirlik ilkelerine uygun olmasını sağlamaktır. Ancak ISAE3000, bilgilerin maddi yanlış ifadelerden arındırılmış olduğunu doğrulamaya öncelik vermiştir. Buna ek olarak, ISAE3000 denetim mesleği için mevcut düzenlemeye dayanan daha resmi etik gereksinimler ve kontrol sistemleri oluştururken, AA1000AS paydaşlara bağlılığı ve KSS bilgilerinin temel ilkelerine uyumunu vurgulamıştır (Vaz Ogando, Ruiz Blanco ve Fernandez-Feijoo, 2018, s. 3). Bazı kuruluşlar ve paydaşları, ISAE 3000 ve AA1000 gibi mevcut metodolojilerin ve standartların yeterli olduğunu düşünürken, diğerleri, Entegre Raporlama-IR çerçevesine göre yayınlanan entegre raporlar için daha fazla rehberlik ve ek

güvence standartları geliştirmenin gerekli olduğuna inanmışlardır (Idowu ve Del Baldo, 2019, s. 210).

İki standardın karşılaştırılmasında, ISAE 3000'in bir güvence sözleşmesi için titiz bir prosedür kılavuzu sağladığı görülmektedir. AA1000'de, bildirilen bilgilerin paydaşlar için ilgisi vurgulanır. AA1000, paydaşların konunun belirlenmesinin yanı sıra rapor ve güvence katılımı için uygun kriterlerin belirlenmesinde yer almasını gerektiren ISAE 3000'den daha ileriye gitmektedir (Tablo 6). Bugüne değin, ISAE 3000 standardının daha yaygın olarak kullanıldığı gözlenmektedir. Gerçekte bu iki standardın birbirini tamamlayıcı olduğu da öne sürülebilir (INTOSAI, 2013, s. 27).

Tablo 6: Uluslararası Güvence Standartlarının Karşılaştırılması

Standart	AA 1000AS	ISAE 3000
BENZERLİKLERİ		
Amaç	Sürdürülebilirlik raporunun kalitesinin uygunluğunu ön plana çıkaran bir denetim olup, amacı paydaşların beklentilerinin dikkate alınarak sürdürülebilirlik raporlarının önemlilik uygunluk hesap verilebilirliğine göre hazırlanıp hazırlanmadığına güvenilir bilgi sunup sunmadığına ilişkin prosedürleri değerlendirmek ve görüş bildirmektir.	Güvence denetimi kapsamında "Seçilmiş Bilgiler" in gerçeğe uygun bir şekilde test etmeyi ön plana çıkaran bir denetim olup, amacı, kanıt toplama prosedürleri ile bu bilgilerin değerlendirilmesi, ölçümü ve raporlamasına yönelik görüş bildirmektir
Güvence seviyeleri	Yüksek veya orta	Makul veya sınırlı
Süreç Aşamaları	Kabul, planlama, uygulama, raporlama	Kabul, planlama, uygulama, raporlama
FARKLILIKLARI		
Güvence verenin odağı	Sürdürülebilirlik raporu	Güvence Hizmetine kapsamına giren her türlü geleceğe yönelik ve finansal olmayan bilgi
Odak Noktası	Raporlanan bilginin uygunluğu	Usule ilişkin rehberlik
Kapsamı	Serbest kapsamlı ve paydaş tabanlı önceliklendirme	Raporlamayı yapan ve güvence sağlayan taraftan önce belirlenir
Kullanıcıları	Uzman kuruluşları tarafından	Bağımsız Denetim firmaları tarafından
Hedef belge	Sürdürülebilirlik Raporu	Finansal olmayan rapor
Profesyonel hedef	Önemlilik, bütünlük ve hesap verebilirlik ilkelerine uyum sağlamak	Sunulan bilginin önemli yanlışlık içermediğinden emin olmak
İlgili standartlar	AA1000APS	Etik Kuralları, ISQC 1

Kaynak: (Vaz Ogando ve diğerleri, 2018, s. 3)

KAYNAKÇA

- AA1000 Accoutability Principles. (2018). AA1000 Accoutability Principles. 7 Haziran 2021 tarihinde https://www.accountability.org/static/6b3863943105f2a5c4d5fc96affb750d/aa1000_accountability_principles_2018.pdf adresinden erişildi.
- AA1000 Stakeholder Engagements. (2015). AA1000 STAKEHOLDER ENGAGEMENT STANDARD 2015. 7 Haziran 2021 tarihinde https://www.accountability.org/static/940dc017198458fed647f73ad5d47a95/aa1000ses_2015.pdf adresinden erişildi.
- Achillas, C. (2019). *Green supply chain management*. Abingdon, Oxon ; New York, NY: Routledge, Taylor & Francis Group.
- Ackers, B. ve Eccles, N. S. (2015). Mandatory corporate social responsibility assurance practices: The case of King III in South Africa. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 28(4), 515-550. doi:10.1108/AAAJ-12-2013-1554
- Aerts, W. ve Walton, P. (2013). *Global financial accounting and reporting: Principles and analysis* (3rd ed.). Andover: Cengage Learning.
- Agostini, M. (2018). *Corporate Financial Distress: Going Concern Evaluation in Both International and U.S. Contexts* (1st ed. 2018.). Cham: Springer International Publishing : Imprint: Palgrave Pivot. doi:10.1007/978-3-319-78500-4
- AICPA ve Cho, S. (AICPA). (2018). *Practice Aid—Enterprise Risk Management—Guidance For Practical Implementation and Assessment, 2018*. Place of publication not identified: John Wiley & Sons, Inc. <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/book/10.1002/9781119572794> adresinden erişildi.
- Ajmal, M. M., Khan, M., Hussain, M. ve Helo, P. (2018). Conceptualizing and incorporating social sustainability in the business world. *International Journal of Sustainable Development & World Ecology*, 25(4), 327-339. doi :10.1080/13504509.2017.1408714
- Alhaddi, H. (2014). The Influence of Triple Bottom Line on Strategic Positioning: An Exploratory Case Study on Differentiation through Image. *Journal of Management and Strategy*, 5(1), p55. doi:10.5430/jms.v5n1p55
- Alsayegh, M. F., Abdul Rahman, R. ve Homayoun, S. (2020). Corporate Economic, Environmental, and Social Sustainability Performance Transformation through ESG Disclosure. *Sustainability*, 12(9), 3910. doi:10.3390/su12093910

- Anderson, U. L. ve Institute of Internal Auditors. IIA. (2017). *Internal auditing: Assurance & advisory services*. Lake Mary, FL: International Audit Foundation.
- Anil Kumar, K., Garza-Reyes, J. A. ve Khan, S. A. R. (Ed.). (2021). *Circular economy for the management of operations*. Mathematical engineering, manufacturing, and management sciences (First edition.). Boca Raton, FL: CRC Press.
- Aras, G. ve Crowther, D. (2009). Corporate sustainability reporting: A study in disingenuity? *Journal of business ethics*, 87(1), 279.
- Arens, A. A., Elder, R. J. ve Beasley, M. S. (2014). *Auditing and assurance services: An integrated approach* (Fifteenth edition.). Boston: Pearson.
- Arens, A. A., Elder, R. J., Beasley, M. S. ve Arens, A. A. (2017). *Auditing and assurance services* (Sixteenth Edition.). Boston: Pearson.
- Arens, A. A., Elder, R. J., Beasley, M. S., Jones, J. C. ve Hogan, C. E. (2019). *Auditing: The art and science of assurance engagements*.
- Artiach, T., Lee, D., Nelson, D. ve Walker, J. (2010). The determinants of corporate sustainability performance. *Accounting & Finance*, 50(1), 31-51. doi:<https://doi.org/10.1111/j.1467-629X.2009.00315.x>
- Arvidsson, S. (Ed.). (2019). *Challenges in managing sustainable business: Reporting, taxation, ethics and governance*. Cham: Palgrave Macmillan.
- Atabay, E. (2019). Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporları Ve Güvence Denetimi: Grı Rehberine Göre Raporlama Yapan Türkiye Firmaları Üzerinde Bir Araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. doi:10.31460/mbdd.561765
- B003-2010-iaasb-handbook-framework.pdf. (t.y.). <https://www.ifac.org/system/files/downloads/b003-2010-iaasb-handbook-framework.pdf> adresinden erişildi.
- Balzarova, M. A. ve Castka, P. (2012). Stakeholders' Influence and Contribution to Social Standards Development: The Case of Multiple Stakeholder Approach to ISO 26000 Development. *Journal of Business Ethics*, 111(2), 265-279. doi:10.1007/s10551-012-1206-9
- Bansal, P. (2005). Evolving sustainably: A longitudinal study of corporate sustainable development. *Strategic Management Journal*, 26(3), 197-218. doi:<https://doi.org/10.1002/smj.441>
- Bansal, P. ve Hunter, T. (2003). Strategic Explanations for the Early Adoption of ISO 14001. *Journal of Business Ethics*, 46(3), 289-299. doi:10.1023/A:1025536731830
- Başpınar, A. (2005). Türkiye'de ve dünyada denetim standartlarının oluşumuna genel bir bakış. *Maliye Dergisi*, 148, 35-62.

- Beckett, R. ve Jonker, J. (2002). AccountAbility 1000: A new social standard for building sustainability. *Managerial Auditing Journal*, 17(1/2), 36-42. doi:10.1108/02686900210412225
- Ben-Eli, M. (2015). Definition and Five Core Principles, 10.
- Bezirci, M. ve Karasioğlu, F. (2011). Türkiye’de denetiminin tarihsel gelişimi. <http://acikerisim.selcuk.edu.tr:8080/xmlui/handle/123456789/14826> adresinden erişildi.
- Bhaskar, K. N. ve Flower, J. (2021). *Disruption in financial reporting: A post-pandemic view of the future of corporate reporting*. Disruption in financial reporting & auditing. Abingdon, Oxon ; New York, NY: Routledge.
- Bian, J. ve Çalıyurt, K. T. (Ed.). (2018). *Regulations and Applications of Ethics in Business Practice*. Accounting, Finance, Sustainability, Governance & Fraud: Theory and Application (1st ed. 2018.). Singapore: Springer Singapore : Imprint: Springer. doi:10.1007/978-981-10-8062-3
- Bini, L. ve Bellucci, M. (2020). *Integrated sustainability reporting: Linking environmental and social information to value creation processes*. Cham: Springer. <https://public.ebookcentral.proquest.com/choice/publicfullrecord.aspx?p=5855458> adresinden erişildi.
- Blocher, E. (2019). *Cost management: A strategic emphasis* (Eighth Edition.). New York, NY: McGraw-Hill Education.
- Boiral, O. ve Heras-Saizarbitoria, I. (2020). Sustainability reporting assurance: Creating stakeholder accountability through hyperreality? *Journal of Cleaner Production*, 243, 118596. doi:10.1016/j.jclepro.2019.118596
- Boubaker, S., Cumming, D. J. ve Nguyen, D. K. (Ed.). (2018). *Research handbook of finance and sustainability*. Cheltenham, UK Northampton, MA, USA: Edward Elgar Publishing.
- Bowman, C. ve Ambrosini, V. (2000). Value Creation Versus Value Capture: Towards a Coherent Definition of Value in Strategy. *British Journal of Management*, 11(1), 1-15. doi:<https://doi.org/10.1111/1467-8551.00147>
- Bradley, B. (2021). *ESG Investing for Dummies* (1. bs.). Indianapolis: John Wiley and Sons.
- Brockett, A. ve Rezaee, Z. (2013). *Corporate sustainability: Integrating performance and reporting*. The Wiley corporate F&A series. Hoboken, N.J: Wiley.
- Bruckmeier, K. (2020). *Economics and Sustainability: Social-Ecological Perspectives*.

- Brundtland Commission. (2021, 23 Şubat). *Wikipedia*. https://en.wikipedia.org/w/index.php?title=Brundtland_Commission&oldid=1008492626 adresinden erişildi.
- Buallay, A. (2019). Between cost and value: Investigating the effects of sustainability reporting on a firm's performance. *Journal of Applied Accounting Research*, 20(4), 481-496. doi:10.1108/JAAR-12-2017-0137
- Câmara, P. ve Morais, F. (Ed.). (2022). *The Palgrave Handbook of ESG and Corporate Governance*. Cham: Springer International Publishing. doi:10.1007/978-3-030-99468-6
- Carmichael, D. R. (2004). The PCAOB and the Social Responsibility of the Independent Auditor. *Accounting Horizons*, 18(2), 127-133. doi:10.2308/acch.2004.18.2.127
- Carroll, A. B. (1979). A Three-Dimensional Conceptual Model of Corporate Performance. *Academy of Management Review*, 4(4), 497-505. doi:10.5465/amr.1979.4498296
- Cash, D. (2021). *Sustainability rating agencies vs credit rating agencies: The battle to serve the mainstream investor*. <https://doi.org/10.1007/978-3-030-71693-6> adresinden erişildi.
- Chan, D. Y., Chiu, V. ve Vasarhelyi, M. A. (Ed.). (2018). *Continuous auditing: Theory and application*. Rutgers accounting information systems series (First edition.). Bingley, UK: Emerald Publishing.
- Channuntapipat, C., Samsonova-Taddei, A. ve Turley, S. (2019). Exploring diversity in sustainability assurance practice: Evidence from assurance providers in the UK. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 32(2), 556-580. doi:10.1108/AAAJ-05-2017-2940
- Chapelle, A. (2019). *Operational risk management best practices in the financial services industry*. <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/book/10.1002/9781119548997> adresinden erişildi.
- Choi, F. D. S. ve Meek, G. K. (2008). *International accounting* (6th ed.). Upper Saddle River, N.J: Pearson Prentice Hall.
- Clarkson, P. M., Li, Y., Richardson, G. D. ve Vasvari, F. P. (2011). Does it really pay to be green? Determinants and consequences of proactive environmental strategies. *Journal of Accounting and Public Policy*, 30(2), 122-144. doi:10.1016/j.jaccpubpol.2010.09.013
- Clikeman, P. M. (2004). Return of the socially conscious corporation: How can you reap the rewards of good corporate citizenry? Be one--and broadcast it! *Strategic Finance*, 22-27.

- Collings, S. (2011). *Interpretation and application of international standards on auditing*. Chichester, West Sussex: Wiley.
- Connelly, B. L., Ketchen, D. J. ve Slater, S. F. (2011). Toward a “theoretical toolbox” for sustainability research in marketing. *Journal of the Academy of Marketing Science*, 39(1), 86-100. doi:10.1007/s11747-010-0199-0
- Cooper, S. (2004). *Corporate social performance: A stakeholder approach*. Corporate social responsibility series. Aldershot: Ashgate.
- Cordeiro, W. P. (2003). The Only Solution to the Decline in Business Ethics: Ethical Managers. *Teaching Business Ethics*, 7(3), 265-277. doi:10.1023/A:1025073220155
- Cormier, D., Magnan, M. ve Velthoven, B. V. (2005). Environmental disclosure quality in large German companies: Economic incentives, public pressures or institutional conditions? *European Accounting Review*, 14(1), 3-39. doi:10.1080/0963818042000339617
- Crowther, D. ve Seifi, S. (2019). *The Components of Sustainable Development: Engagement and Partnership*.
- Culot, G., Nassimbeni, G., Podrecca, M. ve Sartor, M. (2021). The ISO/IEC 27001 information security management standard: Literature review and theory-based research agenda. *The TQM Journal*, 33(7), 76-105. doi:10.1108/TQM-09-2020-0202
- Çalıyurt, K. (Ed.). (2012). *Emerging fraud: Fraud cases from emerging economies* (1., st Edition.). Berlin: Springer.
- Çalıyurt, K. T. (Ed.). (2019). *Ethics and Sustainability in Accounting and Finance, Volume I*. Accounting, Finance, Sustainability, Governance & Fraud: Theory and Application (1st ed. 2019.). Singapore: Springer Singapore : Imprint: Springer. doi:10.1007/978-981-13-3203-6
- Çalıyurt, K. T. (2020). *New Approaches to CSR, Sustainability and Accountability, Volume I*. <https://doi.org/10.1007/978-981-32-9588-9> adresinden erişildi.
- Çalıyurt, K. T. ve Said, R. (Ed.). (2018). *Sustainability and Social Responsibility of Accountability Reporting Systems: A Global Approach*. Accounting, Finance, Sustainability, Governance & Fraud: Theory and Application (1st ed. 2018.). Singapore: Springer Singapore : Imprint: Springer. doi:10.1007/978-981-10-3212-7
- Çalıyurt, K. T. ve Idowu, S. O. (Ed.). (2014). *Corporate Governance: An International Perspective* (1st ed. 2014.). Berlin, Heidelberg: Springer Berlin Heidelberg : Imprint: Springer. doi:10.1007/978-3-642-45167-6

- Dali, A. ve Lajtha, C. (2012). ISO 31000 Risk Management—“The Gold Standard”. *EDPACS*, 45(5), 1-8. doi:10.1080/07366981.2012.682494
- De Villiers, C. ve Maroun, W. (Ed.). (2018). *Sustainability accounting and integrated reporting*. Finance, governance and sustainability: challenges to theory and practice (1st Edition.). London : New York: Routledge, Taylor & Francis Group.
- Deegan, C., Cooper, B. J. ve Shelly, M. (2006). An investigation of TBL report assurance statements: UK and European evidence. *Managerial Auditing Journal*.
- Demartini, C., Trucco, S., ve Springer International Publishing. (2017). *Integrated Reporting and Audit Quality An Empirical Analysis in the European Setting*. <https://doi.org/10.1007/978-3-319-48826-4> adresinden erişildi.
- Dhiman, S. ve Marques, J. (Ed.). (2016). *Spirituality and Sustainability: New Horizons and Exemplary Approaches* (1st ed. 2016.). Cham: Springer International Publishing : Imprint: Springer. doi:10.1007/978-3-319-34235-1
- Duman, F. K. (2020). Bölüm 3. *Spor Bilimlerinde Teori ve Araştırmalar*, 49.
- Duran, D. C., Gogan, L. M., Artene, A. ve Duran, V. (2015). The Components of Sustainable Development—A Possible Approach. *Procedia Economics and Finance*, 4th World Conference on Business, Economics and Management (WCBEM-2015), 26, 806-811. doi:10.1016/S2212-5671(15)00849-7
- Dyllick, T. ve Hockerts, K. (2002). Beyond the business case for corporate sustainability. *Business Strategy and the Environment*, 11(2), 130-141. doi:<https://doi.org/10.1002/bse.323>
- Ekwueme, C. M., Egbunike, C. F. ve Onyali, C. I. (2013). Benefits of Triple Bottom Line Disclosures on Corporate Performance: An Exploratory Study of Corporate Stakeholders. *Journal of Management and Sustainability*, 3, 79.
- Elbardan, H. ve Kholeif, A. O. (2017). *Enterprise Resource Planning, Corporate Governance and Internal Auditing: An Institutional Perspective* (1st ed. 2017.). Cham: Springer International Publishing : Imprint: Palgrave Macmillan. doi:10.1007/978-3-319-54990-3
- Elder, R. J., Beasley, M. S., Hogan, C. E. ve Arens, A. A. (2019). *Auditing and Assurance Services, Global Edition*. Harlow, United Kingdom: Pearson Education Limited. <https://public.ebookcentral.proquest.com/choice/publicfullrecord.aspx?p=5834078> adresinden erişildi.
- Elitaş, C., Yıldız, F. ve Üç, M. (2011). Muhasebe biliminin çevresi: Anglo Sakson ve kıta Avrupa karşılaştırması.

- Elkington, J. (1999). *Cannibals with forks: The triple bottom line of 21st century business*. Oxford, U.K.: Capstone.
- Engel, E., Hayes, R. M. ve Wang, X. (2007). The Sarbanes–Oxley Act and firms’ going-private decisions. *Journal of Accounting and Economics*, Conference Issue on Corporate Governance: Financial Reporting, Internal Control, and Auditing, 44(1), 116-145. doi:10.1016/j.jacceco.2006.07.002
- Erdoğan, M. (2002). Muhasebe, denetim ve bağımsız denetimin gerekliliği. <https://openaccess.dogus.edu.tr/xmlui/handle/11376/587> adresinden erişildi.
- Ethics and Sustainability in Accounting and Finance, Volume II*. (2021). <https://doi.org/10.1007/978-981-15-1928-4> adresinden erişildi.
- Fonseca, A. (2010). How credible are mining corporations’ sustainability reports? A critical analysis of external assurance under the requirements of the international council on mining and metals. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 17(6), 355-370. doi:<https://doi.org/10.1002/csr.230>
- Forbes, S. L., De Silva, T.-A., Gilinsky Jr, ve Armand. (2020). *Social Sustainability in the Global Wine Industry: Concepts and Cases*. <https://doi.org/10.1007/978-3-030-30413-3> adresinden erişildi.
- Freeman, R. E. (2010). *Stakeholder theory: The state of the art*. Cambridge; New York: Cambridge University Press. <https://doi.org/10.1017/CBO9780511815768> adresinden erişildi.
- GAAP-2014-11-25-03.pdf. (t.y.). <https://www.eyjapan.jp/library/issue/us/gaap-weekly-update/pdf/GAAP-2014-11-25-03.pdf> adresinden erişildi.
- Gal, G., Akişik, O. ve Woolridge, W. (Ed.). (2018). *Sustainability and social responsibility: Regulation and reporting*. Accounting, finance, sustainability, governance & fraud: theory and application. Singapore: Springer.
- Gamble, J., Thompson, A. A. ve Peteraf, M. A. (2019). *Essentials of strategic management: The quest for competitive advantage* (Sixth Edition.). New York, NY: McGraw-Hill Education.
- Gao, Y. (2011). CSR in an emerging country: A content analysis of CSR reports of listed companies. *Baltic Journal of Management*, 6(2), 263-291. doi:10.1108/17465261111131848
- Gao-20-530-highlights.pdf. (t.y.). <https://www.gao.gov/assets/gao-20-530-highlights.pdf> adresinden erişildi.
- GDS 3000. (t.y.). GÜVENCE DENETİMİ STANDARDI 3000. 2 Ocak 2021 tarihinde [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/GDS/3000%20site\(1\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/GDS/3000%20site(1).pdf) adresinden erişildi.

- Gladwin, T. N., Kennelly, J. J. ve Krause, T.-S. (1995). Shifting Paradigms for Sustainable Development: Implications for Management Theory and Research. *Academy of Management Review*, 20(4), 874-907. doi:10.5465/amr.1995.9512280024
- Global Corporate Sustainability Report 2013 | UN Global Compact. (t.y.). 4 Mayıs 2021 tarihinde <https://www.unglobalcompact.org/library/371> adresinden erişildi.
- Graham, L. (2010). *Complying with Sarbanes-Oxley Section 404: A guide for small publicly held companies*. Hoboken, N.J: Wiley.
- Gray, I. ve Manson, S. (2011). *The audit process: Principles, practice and cases* (5. ed.). Andover: Cengage Learning.
- Gray, S. (1999). Accountability 1000. *Social and Environmental Accountability Journal*, 19(2), 19-19. doi:10.1080/0969160X.1999.9651618
- Gri-standards-consolidated-2018.pdf. (t.y.). https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4982561/mod_resource/content/1/gri-standards-consolidated-2018.pdf adresinden erişildi.
- Guthrie, J. ve Farneti, F. (2008). GRI sustainability reporting by Australian public sector organizations. *Public Money and management*, 28(6), 361-366.
- Guthrie, J. ve Parker, L. D. (1989). Corporate Social Reporting: A Rebuttal of Legitimacy Theory. *Accounting and Business Research*, 19(76), 343-352. doi:10.1080/00014788.1989.9728863
- Guterman, A. S. (2021). *Sustainable finance and impact investing*.
- Güredin, E. (2014). *Denetim ve Güvence Hizmetleri SMM ve YMM'lere Yönelik İlkeler ve Teknikler* (14. bs.). İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Güvence Denetimlerine İlişkin Çerçeve KGK - Google'da Ara. (t.y.). https://www.google.com/search?sxsrif=ALeKk02LrzVIYERvdmnsiEWHyueYeKTqvA%3A1609573071279&ei=zyLwX9zVEKv5qwHs3JeABw&q=G%C3%BCvence+Denetimlerine+%C4%B0li%C5%9Fkin+%C3%87er+%C3%A7eve+KGK&oq=G%C3%BCvence+Denetimlerine+%C4%B0li%C5%9Fkin+%C3%87er+%C3%A7eve+KGK&gs_lcp=CgZwc3ktYWIQAzoECAAQRzoFCCEQoAFQw8W5AVi57bkBYO3yuQFoAHA-CeACAAeYBiAHkB5IBBTAuNC4xmAEAoAECOAEBqgEHZ3dzLXdpesgBA8ABAQ&sclient=psy-ab&ved=0ahUKEwic-Zz53vztAhWr_CoKHWzuBXAQ4dUDCA0&uact=5 adresinden erişildi.
- Hasan, M., Maijoor, S., Mock, T. J., Roebuck, P., Simnett, R. ve Vanstraelen, A. (2005). The Different Types of Assurance Services and Levels of Assurance Provided. *International Journal of Auditing*, 9(2), 91-102. doi:https://doi.org/10.1111/j.1099-1123.2005.00262.x

- Hayes, R. S. (Ed.). (2005). *Principles of auditing: An introduction to international standards of auditing* (2. ed., [Nachdr.]). Harlow: Financial Times Prentice Hall.
- Hernandez, M. (2008). Promoting Stewardship Behavior in Organizations: A Leadership Model. *Journal of Business Ethics*, 80(1), 121-128. doi:10.1007/s10551-007-9440-2
- Hernandez, M. (2012). Toward an Understanding of the Psychology of Stewardship. *Academy of Management Review*, 37(2), 172-193. doi:10.5465/amr.2010.0363
- HKEX. (t.y.). 20 Mayıs 2021 tarihinde https://www.hkex.com.hk/?sc_lang=en adresinden erişildi.
- Hodge, K., Subramaniam, N. ve Stewart, J. (2009). Assurance of Sustainability Reports: Impact on Report Users' Confidence and Perceptions of Information Credibility. *Australian Accounting Review*, 19(3), 178-194. doi:https://doi.org/10.1111/j.1835-2561.2009.00056.x
- Holliday, C. O., Schmidheiny, S. ve Watts, P. (2002). *Walking the talk: The business case for sustainable development*. Sheffield: San Francisco: Greenleaf; Berrett-Koehler.
- Holstrum, G. L. ve Hunton, J. E. (1998). New forms of assurance services for new forms of information: The global challenge for accounting educators. *The International Journal of Accounting*, 33(3), 347-358.
- Hooghiemstra, R. (2000). Corporate Communication and Impression Management – New Perspectives Why Companies Engage in Corporate Social Reporting. *Journal of Business Ethics*, 27(1), 55-68. doi:10.1023/A:1006400707757
- Hopkin, P. (2018). *Fundamentals of Risk Management: Understanding, Evaluating and Implementing Effective Risk Management, Fifth Edition*. <https://apps.uqo.ca/LoginSigparb/LoginPourRessources.aspx?url=http://www.books24x7.com/marc.asp?bookid=141428> adresinden erişildi.
- Horváth, P. ve Pütter, J. M. (Ed.). (2017). *Sustainability Reporting in Central and Eastern European Companies: International Empirical Insights*. MIR Series in International Business (1st ed. 2017.). Cham: Springer International Publishing : Imprint: Springer. doi:10.1007/978-3-319-52578-5
- Hunziker, S. (2019). *Enterprise Risk Management: Modern Approaches to Balancing Risk and Reward*. <https://doi.org/10.1007/978-3-658-25357-8> adresinden erişildi.
- Hutchins, G. (2018). *ISO 31000: 2018 Enterprise Risk Management*. Greg Hutchins.

- Hyršlová, J. (2014). SUSTAINABILITY REPORTING – A REVIEW OF TRENDS AND SITUATION IN CR, 10.
- Idowu, S. O. ve Del Baldo, M. (Ed.). (2019). *Integrated reporting: Antecedents and perspectives for organizations and stakeholders*. CSR, sustainability, ethics & governance. Cham: Springer.
- Idowu, S. O., Moratis, L. ve Sitnikov, C. (Ed.). (2019). *ISO 26000 - A Standardized View on Corporate Social Responsibility: Practices, Cases and Controversies*. CSR, Sustainability, Ethics & Governance (1st ed. 2019.). Cham: Springer International Publishing : Imprint: Springer. doi:10.1007/978-3-319-92651-3
- Idowu, S. O., Schmidpeter, R. ve Zu, L. (Ed.). (2020). *The Future of the UN Sustainable Development Goals: Business Perspectives for Global Development in 2030*. CSR, Sustainability, Ethics & Governance. Cham: Springer International Publishing. doi:10.1007/978-3-030-21154-7
- International Conference on Risk Management, De Vincentiis, P., Culasso, F. ve Cerrato, S. A. (2019). *The future of risk management. Volume I, Volume I*, <https://public.ebookcentral.proquest.com/choice/publicfullrecord.aspx?p=5788916> adresinden erişildi.
- International Federation of Accountants. (2007). *Handbook of international auditing, assurance, and ethics pronouncements*. New York: International Federation of Accountants.
- INTOSAI. (2013). *Sustainability Reporting: Concepts, Frameworks and the Role of Supreme www.environmental-auditing.org Audit Institutions*. 30 Mayıs 2021 tarihinde https://www.environmental-auditing.org/media/2935/2013_wgea_sustainability-reporting.pdf adresinden erişildi.
- Introduction to Sustainable Business and Sustainable Business Core Concepts and Frameworks. (t.y.). 6 Nisan 2021 tarihinde https://saylordotorg.github.io/text_the-sustainable-business-case-book/s05-00-introduction-to-sustainable-bu.html adresinden erişildi.
- ISO 14001:2015(en), *Environmental management systems—Requirements with guidance for use*. (t.y.). 25 Nisan 2021 tarihinde <https://www.iso.org/obp/ui/#iso:std:iso:14001:ed-3:v1:en> adresinden erişildi.
- Jacob, C. K. (2012). The Impact of Financial Crisis on Corporate Social Responsibility and Its Implications for Reputation Risk Management. *Journal of Management and Sustainability*, 2, 259.
- Jennings, P. D. ve Zandbergen, P. A. (1995). Ecologically Sustainable Organizations: An Institutional Approach. *Academy of Management Review*, 20(4), 1015-1052. doi:10.5465/amr.1995.9512280034

- Jensen, M. C. (2002). Value Maximization, Stakeholder Theory, and the Corporate Objective Function. *Business Ethics Quarterly*, 12(2), 235-256. doi:10.2307/3857812
- Johnson. (2016, 18 Ekim). Sustainable development: Economy, society, environment. *The Political Economy of Development*. <https://peofdev.wordpress.com/2016/10/18/sustainable-development-economy-society-environment/> adresinden erişildi.
- Johnson, R. N. ve Wiley, L. D. (2019). *Auditing: A practical approach with data analytics*.
- Jones, A. ve Jonas, G. A. (2011). Corporate Social Responsibility Reporting: The Growing Need for Input from the Accounting Profession. *CPA Journal*, 81(2), 65-71.
- Jones, M. J. ve Solomon, J. F. (2010). Social and environmental report assurance: Some interview evidence. *Accounting forum* içinde (C. 34, ss. 20-31). Elsevier.
- Junior, R. M., Best, P. J. ve Cotter, J. (2014). Sustainability reporting and assurance: A historical analysis on a world-wide phenomenon. *Journal of business ethics*, 120(1), 1-11.
- Kahn, M. E. (2021). *Adapting to climate change*. New Haven: Yale University Press.
- Kaltenborn, M., Krajewski, M. ve Kuhn, H. (Ed.). (2020). *Sustainable Development Goals and Human Rights*. Interdisciplinary Studies in Human Rights (C. 5). Cham: Springer International Publishing. doi:10.1007/978-3-030-30469-0
- Kang, T. (2003). The association between legal regime and the value-relevance of accounting information: A Japan-U.K. comparison. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 12(2), 121-130. doi:10.1016/j.intaccudtax.2003.08.004
- Kaptein, M. ve Van Tulder, R. (2003). Toward Effective Stakeholder Dialogue. *Business & Society Review (00453609)*, 108(2), 203-224. doi:10.1111/1467-8594.00161
- Kardeş Selimoğlu, S. ve Göktepe, H. (2007). Türk Ticaret Kanunu Tasarısındaki Bağımsız Denetimle İlgili Yeni Düzenlemeler. *Mali Çözüm Dergisi*, 81, 17-44.
- Kavut, L. (2010). Kurumsal Yönetim, Kurumsal Sosyal Sorumluluk Ve Çevresel Raporlama: İmkb 100 Şirketlerinin Çevresel Açıklamalarının İncelenmesi. *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme İktisadi Enstitüsü Yönetim Dergisi*, 21(66), 9-43.

- Kibar, A. F. (2018). Sermaye Piyasası Hukuku Açısından Asimetrik Bilgi Sorunsalı Ve Çözüm Yolları. *Ticaret ve Fikri Mülkiyet Hukuku Dergisi*, 4(2), 187-210.
- Kissing, P. (2016). *Corporate Disclosures and Financial Risk Assessment: A Dichotomous Data-Analytical Approach Using Multivariate Scoring Models and Scenario Techniques* (1st ed. 2016.). Wiesbaden: Springer Fachmedien Wiesbaden : Imprint: Springer Gabler. doi:10.1007/978-3-658-12460-1
- Knechel, W. R. ve Salterio, S. E. (2017). *Auditing: Assurance and risk* (Fourth edition.). New York London: Routledge.
- Ko, C. M. M. (2019). *Independent Assurance on Environmental, Social and Governance (ESG) Reporting – A Case Study of Hong Kong* (SSRN Scholarly Paper No: ID 3336656). Rochester, NY: Social Science Research Network. doi:10.2139/ssrn.3336656
- Kolk, A. (2004). A decade of sustainability reporting: Developments and significance. *International Journal of Environment and Sustainable Development*. <https://www.inderscienceonline.com/doi/abs/10.1504/IJESD.2004.004688> adresinden erişildi.
- Kopia, J. (2019). *Effective Implementation of Management Systems: Management Systems as a Success Factor for the Efficiency of Organizations*. <https://doi.org/10.1007/978-3-658-26509-0> adresinden erişildi.
- Kravet, T. ve Shevlin, T. (2010). Accounting restatements and information risk. *Review of Accounting Studies*, 15(2), 264-294. doi:10.1007/s11142-009-9103-x
- Krosinsky, C. ve Cort, T. (Ed.). (2018). *Sustainable innovation and impact*. London ; New York: Routledge, Taylor & Francis Group.
- Kueppers, R. J. ve Sullivan, K. B. (2010). How and why an independent audit matters. *International Journal of Disclosure and Governance*, 7(4), 286-293. doi:10.1057/jdg.2010.22
- Labuschagne, C., Brent, A. C. ve van Erck, R. P. G. (2005). Assessing the sustainability performances of industries. *Journal of Cleaner Production*, 13(4), 373-385. doi:10.1016/j.jclepro.2003.10.007
- Lamberton, G. (2005). Sustainability accounting—A brief history and conceptual framework. *Accounting Forum*, 29(1), 7-26. doi:10.1016/j.accfor.2004.11.001
- Law, P. (2008). Auditors' perceptions of reasonable assurance in audit work and the effectiveness of the audit risk model. *Asian Review of Accounting*, 16(2), 160-178. doi:10.1108/13217340810889951

- Lee, I. (2021). Cybersecurity: Risk management framework and investment cost analysis. *Business Horizons*. doi:10.1016/j.bushor.2021.02.022
- Leleux, B. ve van der Kaaij, J. (2019). *Winning Sustainability Strategies: Finding Purpose, Driving Innovation and Executing Change* (1st ed. 2019.). Cham: Springer International Publishing : Imprint: Palgrave Macmillan. doi:10.1007/978-3-319-97445-3
- Lemke, C. (2021). *Accounting and Statistical Analyses for Sustainable Development Multiple Perspectives and Information-Theoretic Complexity Reduction*. <https://doi.org/10.1007/978-3-658-33246-4> adresinden erişildi.
- Lessambo, F. I. (2018). *Auditing, Assurance Services, and Forensics: A Comprehensive Approach* (1st ed. 2018.). Cham: Springer International Publishing : Imprint: Palgrave Macmillan. doi:10.1007/978-3-319-90521-1
- Leung, P., Coram, P., Cooper, B. J. ve Richardson, P. (2015). *Modern auditing & assurance services*.
- LexUriServ.pdf. (t.y.). <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2011:0681:FIN:EN:PDF> adresinden erişildi.
- Lindgreen, A., Swaen, V. ve Johnston, W. J. (2009). Corporate Social Responsibility: An Empirical Investigation of U.S. Organizations. *Journal of Business Ethics*, 85(2), 303-323. doi:10.1007/s10551-008-9738-8
- Louwers, T. J. (2015). *Auditing & assurance services* (Sixth edition.). New York, NY: McGraw-Hill Education.
- Louwers, T. J. (2018). *Auditing & assurance services*.
- Lu, H. (2016). The ‘legalisation’ of corporate social responsibility: Hong Kong experience on ESG reporting. *Asia Pacific Law Review*, 24(2), 123-148. doi:10.1080/10192557.2016.1245385
- Manetti, G. ve Becatti, L. (2009). Assurance Services for Sustainability Reports: Standards and Empirical Evidence. *Journal of Business Ethics*, 87(1), 289-298. doi:10.1007/s10551-008-9809-x
- Marimon Viadiu, F., Casadesús Fa, M. ve Heras Saizarbitoria, I. (2006). ISO 9000 and ISO 14000 standards: An international diffusion model. *International Journal of Operations & Production Management*, 26(2), 141-165. doi:10.1108/01443570610641648
- Matos, P. (2020). ESG and Responsible Institutional Investing Around the World: A Critical Review. *SSRN Electronic Journal*. doi:10.2139/ssrn.3668998
- Matthes, A., Beyer, K., Cebulla, H., Arnold, M. G. ve Schumann, A. (2021). *Sustainable Textile and Fashion Value Chains Drivers, Concepts, Theories and Solutions*.

- Melancon, B. C. (2010). The global accounting profession in the United States. *International Journal of Disclosure and Governance*, 7(4), 294-297. doi:10.1057/jdg.2010.18
- Memiş, M. Ü. ve Okşas, M. (2019). Denetimde Önemlilik Kavramı Üzerine Bir Literatür Taraması. *OPUS International Journal of Society Researches*, 12, 1030-1051. doi:10.26466/opus.583802
- Messier, W. F., Glover, S. M. ve Prawitt, D. F. (2008). *Auditing & assurance services: A systematic approach, AS5 edition* (6th ed.). Boston: McGraw-Hill Irwin.
- Messier, W. F., Glover, S. M. ve Prawitt, D. F. (2016). *Auditing & assurance services: A systematic approach* (Tenth edition.). New York, NY: McGraw-Hill Education.
- Migliorelli, M. ve Dessertine, P. (2020). *Sustainability and Financial Risks: The Impact of Climate Change, Environmental Degradation and Social Inequality on Financial Markets*.
- Milne, M. J. ve Gray, R. (2013). W (h)ither ecology? The triple bottom line, the global reporting initiative, and corporate sustainability reporting. *Journal of business ethics*, 118(1), 13-29.
- Moeller, R. R. (2016). *Brink's modern internal auditing: A common body of knowledge*. Wiley corporate F&A (Eighth edition.). Hoboken, New Jersey: Wiley.
- Moneva, J. M., Archel, P. ve Correa, C. (2006). GRI and the camouflaging of corporate unsustainability. *Accounting Forum*, 30(2), 121-137. doi:10.1016/j.accfor.2006.02.001
- Monkelbaan, J. (2019). *Governance for the Sustainable Development Goals: Exploring an Integrative Framework of Theories, Tools, and Competencies*. Sustainable Development Goals Series. Singapore: Springer Singapore. doi:10.1007/978-981-13-0475-0
- Moroney, R., Campbell, F., Hamilton, J., Warren, V. ve Moroney, R. (2018). *Auditing: A practical approach*. Toronto, Ontario: John Wiley & Sons Canada, Ltd.
- Moroney, R., Campbell, F. M. ve Hamilton, J. M. (2017). *Auditing: A practical approach*. <https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&scope=site&db=nlebk&db=nlabk&AN=1650472> adresinden erişildi.
- Nassos, G. P. ve Avlonas, N. (2020). *Practical sustainability strategies: How to gain a competitive advantage* (Second edition.). Hoboken, NJ: Wiley.

- Ng, A. C. ve Rezaee, Z. (2015). Business sustainability performance and cost of equity capital. *Journal of Corporate Finance*, 34, 128-149. doi:10.1016/j.jcorpfin.2015.08.003
- Nora, H.-V. (2021). Non-financial Reporting Directive, 12.
- O'Dwyer, B. (2011). The Case of Sustainability Assurance: Constructing a New Assurance Service*. *Contemporary Accounting Research*, 28(4), 1230-1266. doi:https://doi.org/10.1111/j.1911-3846.2011.01108.x
- O'Dwyer, B. ve Owen, D. L. (2005). Assurance statement practice in environmental, social and sustainability reporting: A critical evaluation. *The British Accounting Review*, 37(2), 205-229. doi:10.1016/j.bar.2005.01.005
- Özçelik, F., Öztürk, B. A. ve Gürsakal, S. (2015). Corporate Sustainability: A Research on Firms That Issue Sustainability Reports in Turkey. *Business & Economics Research Journal*, 6(3), 33-49.
- Palea, V. (2013). *Financial reporting under IAS/IFRS: Theoretical background and capital market evidence--a European perspective*. Bern: Peter Lang.
- Parolin, Z., Curran, M. ve Wimer, C. (2020). *The CARES ACT and Poverty in the COVID-19 Crisis: Promises and Pitfalls of the Recovery Rebates and Expanded Unemployment Benefits* (No: 2048). *Poverty and Social Policy Brief*, Poverty and Social Policy Brief. Center on Poverty and Social Policy, Columbia University. <https://ideas.repec.org/p/aji/briefs/2048.html> adresinden erişildi.
- Peter, A. (2021). *CSR and codes of business ethics in the USA, Austria (EU) and China and their enforcement in international supply chain arbitrations*. <https://doi.org/10.1007/978-981-33-6073-0> adresinden erişildi.
- Porter, B. A., Simon, J. ve Hatherly, D. (2014). *Principles of external auditing* (Fourth Edition.). Chichester, West Sussex: Wiley.
- Power, M. (1997). *The audit society: Rituals of verification*. Oxford, [England] ; New York: Oxford University Press.
- Pwc-sustainability-goes-mainstream-investor-views.pdf. (t.y.). <https://www.pwc.com/us/en/pwc-investor-resource-institute/publications/assets/pwc-sustainability-goes-mainstream-investor-views.pdf> adresinden erişildi.
- Ramanan, R. (2018). *Introduction to sustainability analytics*. Boca Raton: Taylor & Francis, CRC Press.
- Ranganathan, J. (1998). Sustainability rulers: Measuring corporate environmental and social performance. *Sustainability Enterprise Perspective*, 1-11.
- Rasche, A., Waddock, S. ve McIntosh, M. (2013). The United Nations Global Compact: Retrospect and Prospect. *Business & Society*, 52(1), 6-30. doi:10.1177/0007650312459999

- Raval, V. H. (2020). *Corporate governance: A pragmatic guide for auditors, directors, investors, and accountants*. Internal audit and it audit. Boca, Raton: CRC Press.
- Rees, M. (2015). *Business risk and simulation modelling in practice: Using Excel, VBA and @RISK*. Chichester, West Sussex, United Kingdom: John Wiley & Sons, Inc.
- Rezaee, Z. (2016a). Business sustainability research: A theoretical and integrated perspective. *Journal of Accounting Literature*, 36, 48-64. doi:10.1016/j.acclit.2016.05.003
- Rezaee, Z. (2016b). *Corporate Sustainability: Theoretical and Integrated Strategic Imperative and Pragmatic Approach* (SSRN Scholarly Paper No: ID 3148705). Rochester, NY: Social Science Research Network. <https://papers.ssrn.com/abstract=3148705> adresinden erişildi.
- Rezaee, Z. (2017). Progress Toward Business Sustainability in Asia in the Aftermath of 2015 Hong Kong Stock Exchange Requirements. *International Journal of Sustainability Management and Information Technologies*, 3(4), 40. doi:10.11648/j.ijjsmit.20170304.12
- Rezaee, Z. (2019). *Business Sustainability, Corporate Governance, and Organizational Ethics*. John Wiley & Sons.
- Rezaee, Z. ve Fogarty, T. (2020). *Business sustainability, corporate governance, and organizational ethics*. Hoboken, New Jersey: Wiley.
- Rezaee, Z., Tsui, J. S. L., Cheng, P. ve Zhou, G. (2019). *Business sustainability in Asia: Compliance, performance and integrated reporting and assurance*. Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons.
- Rikhardsson, P., Andersen, A. J. R. ve Bang, H. (2002). Sustainability Reporting on the Internet: A Study of the Global Fortune 500. *Greener Management International*, (40), 57-75.
- Roberts, J. (2004). *The modern firm: Organizational design for performance and growth*. Oxford ; New York: Oxford University Press.
- Romero, S., Ruiz, S. ve Fernández-Feijóo, B. (2010). Assurance Statement for Sustainability Reports: The Case of Spain. *Proceedings of the Northeast Business & Economics Association*, 105-112.
- Roosa, S. A. (2010). *Sustainable development handbook* (2nd ed.). Lilburn, GA : Boca Raton, FL: Fairmont Press ; Distributed by Taylor & Francis.
- Ruhnke, K. ve Lubitzsch, K. (2010). Determinants of the Maximum Level of Assurance for Various Assurance Services. *International Journal of Auditing*, 14(3), 233-255. doi:10.1111/j.1099-1123.2009.00414.x

- Sachs, J. D. (2012). From Millennium Development Goals to Sustainable Development Goals. *The Lancet*, 379(9832), 2206-2211. doi:10.1016/S0140-6736(12)60685-0
- Saffady, W. (2020). *Managing information risks: Threats, vulnerabilities, and responses*. Lanham: Rowman & Littlefield.
- Sagan, I., Surosz, W. ve Zielinski, T. (Ed.). (2018). *Interdisciplinary Approaches for Sustainable Development Goals: Economic Growth, Social Inclusion and Environmental Protection*. GeoPlanet: Earth and Planetary Sciences (1st ed. 2018.). Cham: Springer International Publishing : Imprint: Springer. doi:10.1007/978-3-319-71788-3
- Sanneh, E. S. (2018). *Systems Thinking for Sustainable Development: Climate Change and the Environment* (1st ed. 2018.). Cham: Springer International Publishing : Imprint: Springer. doi:10.1007/978-3-319-70585-9
- Schaltegger, S., Bennett, M. ve Burritt, R. (Ed.). (2006a). *Sustainability accounting and reporting*. Eco-efficiency in industry and science. Dordrecht: Springer.
- Schaltegger, S., Bennett, M. ve Burritt, R. (Ed.). (2006b). *Sustainability accounting and reporting*. Eco-efficiency in industry and science. Dordrecht: Springer.
- Schuster, R. M., Sullivan, L. E., Kuehn, D. M. ve Morais, D. B. (2011). Relationships among Resident Participation in Nature and Heritage Tourism Activities, Place Attachment, and Sustainability in three Hudson River Valley Communities. *Journal of Park & Recreation Administration*, 29(3).
- Selimoğlu, S. K., Özbicerikli, M. ve Uzay, Ş. (2017). *Bağımsız Denetim Türkiye Denetim Standartları ile Uyumlaştırılmış* (1. bs.). Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık.
- Sezen, B. ve Çankaya, S. Y. (2013). Effects of Green Manufacturing and Eco-innovation on Sustainability Performance. *Procedia—Social and Behavioral Sciences*, The Proceedings of 9th International Strategic Management Conference, 99, 154-163. doi:10.1016/j.sbspro.2013.10.481
- Shad, M. K., Lai, F.-W., Fatt, C. L., Klemeš, J. J. ve Bokhari, A. (2019). Integrating sustainability reporting into enterprise risk management and its relationship with business performance: A conceptual framework. *Journal of Cleaner Production*, 208, 415-425. doi:10.1016/j.jclepro.2018.10.120
- Shleifer, A. ve Vishny, R. W. (1997). A Survey of Corporate Governance. *The Journal of Finance*, 52(2), 737-783. doi:https://doi.org/10.1111/j.1540-6261.1997.tb04820.x

- Siegel, M. H. (2019). *Preventing and managing violence in organizations: Workplace violence, active shooters/assailants, and targeted violence* (1 Edition.). Boca Raton, FL: CRC Press.
- Silvola, H. ve Landau, T. (2021). *Sustainable Investing: Beating the Market with ESG*. Cham: Springer International Publishing. doi:10.1007/978-3-030-71489-5
- Simnett, R. (2012). Assurance of sustainability reports: Revision of ISAE 3000 and associated research opportunities. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 3(1), 89-98. doi:10.1108/20408021211223570
- Sitkin, A. ve Mangion-Thornley, K. (2021). *Absolute essentials of international business*. Absolute essentials of business and economics (First edition.). Abingdon, Oxon ; New York, NY: Routledge.
- Soltani, B. (2007). *Auditing: An international approach*. Harlow: Financial Times Prentice Hall.
- Songini, L., Pistoni, A., Baret, P. ve Kunc, M. H. (2020). *Non-financial disclosure and integrated reporting: Practices and critical issues*.
- Soubbotina, T. P. (2004). *Beyond economic growth: An introduction to sustainable development*. The World Bank.
- Springsteel, A. (2020). AA1000 ASSURANCE STANDARD v3 | © ACCOUNTABILITY 2020, 48.
- Sroufe, R. (2018). *Integrated management: How sustainability creates value for any business*.
- Stoner, J. A. F. ve Wankel, C. (2012). *Managing climate change business risks and consequences: Leadership for global sustainability*. Basingstoke: Palgrave Macmillan.
- Suchman, M. C. (1995). Managing Legitimacy: Strategic and Institutional Approaches. *Academy of Management Review*, 20(3), 571-610. doi:10.5465/amr.1995.9508080331
- Sustainability-Framework-2.0.pdf. (t.y.). <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Sustainability-Framework-2.0.pdf> adresinden erişildi.
- Sürdürülebilir Kalkınma Hedefleri. (2015, 16 Eylül). *Sosyal Fayda Zirvesi—Social Good Summit*. <http://www.sgsistanbul.org/surdurulebilir-kalkinma-hedefleri/> adresinden erişildi.
- Synthese_ngfs-2019_-_17042019_0.pdf. (t.y.). https://www.ngfs.net/sites/default/files/medias/documents/synthese_ngfs-2019_-_17042019_0.pdf adresinden erişildi.

- Tarantino, A. (2006). *Manager's guide to compliance: Sarbanes-Oxley, COSO, ERM, COBIT, IFRS, BASEL II, OMB A-123, ASX 10, OECD principles, Turnbull guidance, best practices, and case studies*. Hoboken, N.J: John Wiley & Sons.
- Tektüfekçi, F. (2019). An Examination On The Interaction Between Concordat, The Concordat Commissariat, And The Independent Audit Report: An Example Of The Independent Reasonable Assurance Report For A Preliminary Concordat Project, (115), 12.
- Thompson, P. ve Zakaria, Z. (2004). Corporate Social Responsibility Reporting in Malaysia: Progress and Prospects. *The Journal of Corporate Citizenship*, (13), 125-136.
- Tüzün, İ. K. (2007). Güven, Örgütsel Güven ve Örgütsel Güven Modelleri. *Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal Ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 2007(2), 93-118.
- Union, P. O. of the E. (2011, 25 Ekim). CELEX1, COMMUNICATION FROM THE COMMISSION TO THE EUROPEAN PARLIAMENT, THE COUNCIL, THE EUROPEAN ECONOMIC AND SOCIAL COMMITTEE AND THE COMMITTEE OF THE REGIONS A renewed EU strategy 2011-14 for Corporate Social Responsibility, /* COM/2011/0681 final */. Website, Publications Office of the European Union. 18 Mayıs 2021 tarihinde <http://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/ae5ada03-0dc3-48f8-9a32-0460e65ba7ed/language-en> adresinden erişildi.
- Usul, H. (2015). *TMS ve TFRS uygulamalı Türkiye denetim standartlarına göre bağımsız denetim*.
- Uyar, S. (2016). Güvence Denetimi Standartları Ve İleriye Yönelik Finansal Bilginin İncelenmesi (geleceğin Denetimi). *STANDARDS OF ASSURANCE ENGAGEMENTS AND THE EXAMINATION OF PROSPECTIVE FINANCIAL INFORMATION (THE AUDIT OF THE FUTURE)*., 21, 1543-1554.
- Values at Work Sustainable Investing and ESG Reporting*. (2020). <https://doi.org/10.1007/978-3-030-55613-6> adresinden erişildi.
- Van Hijfte, S. (2020). *Decoding Blockchain for Business Understand the Tech and Prepare for the Blockchain Future*. <https://doi.org/10.1007/978-1-4842-6137-8> adresinden erişildi.
- Vartiak, L. (2016). CSR reporting of companies on a global scale. *Procedia Economics and Finance*, 39, 176-183.
- Vaz Ogando, N., Ruiz Blanco, S. ve Fernandez-Feijoo, B. (2018). A Provider's Approach to the Assurance Market of Sustainability Reports in Spain. *Administrative Sciences*, 8(3), 28. doi:10.3390/admsci8030028

- Visser, W. (Ed.). (2007). *The A to Z of corporate social responsibility: A complete reference guide to concepts, codes and organisations*. Chichester, England ; Hoboken, NJ: John Wiley & Sons.
- Von Solms, R. (1999). Information security management: Why standards are important. *Information Management & Computer Security*, 7(1), 50-58. doi:10.1108/09685229910255223
- Vorster, Q. (Quintus). (2007). The conceptual framework, accounting principles and what we believe is true. <https://repository.up.ac.za/handle/2263/5111> adresinden erişildi.
- Walker, J., Pekmezovic, A. ve Walker, G. (Ed.). (2019). *Sustainable development goals: Harnessing business to achieve the SDGs through finance, technology and law reform* (First edition.). Chichester, West Sussex, United Kingdom: John Wiley & Sons.
- Weitz, N., Carlsen, H., Nilsson, M. ve Skånberg, K. (2018). Towards systemic and contextual priority setting for implementing the 2030 Agenda. *Sustainability Science*, 13(2), 531-548. doi:10.1007/s11625-017-0470-0
- Whittington, R. ve Pany, K. (2016). *Principles of auditing & other assurance services* (20. edition.). New York, NY: McGraw-Hill Education.
- Wilson, M. (2003). Corporate sustainability: What is it and where does it come from. *Ivey business journal*, 67(6), 1-5.
- World Commission on Environment and Development (Ed.). (1987). *Our common future*. Oxford paperbacks. Oxford ; New York: Oxford University Press.
- Yılmaz, E. ve Karakaya, A. (2020). Güvence Hizmetlerinin Denetimi. *Econder International Academic Journal*, 4(2), 448-461. doi:10.35342/econder.653208
- Yoe, C. E. (2019). *Principles of risk analysis: Decision making under uncertainty*.
- Zemigala, M. (2017). Application of Social Responsibility standards in Poland and the World.: EBSCOhost. 7 Haziran 2021 tarihinde <http://web.a.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?vid=0&sid=8b39374a-bbc1-4245-9c8b-f5ead249c37d%40sdc-v-sessmgr01> adresinden erişildi.
- Zielinski, T., Sagan, I. ve Surosz, W. (Ed.). (2018). *Interdisciplinary Approaches for Sustainable Development Goals*. GeoPlanet: Earth and Planetary Sciences. Cham: Springer International Publishing. doi:10.1007/978-3-319-71788-3
- Ziolo, M. ve Sergi, B. S. (2019). Financing Sustainable Development: Key Challenges and Prospects.