

Teorik Makale / *Theoretical Article*

SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORLAMASINA YENİ BİR BAKIŞ: GENİŞLETİLMİŞ DIŞ RAPORLAMA VE GÜVENCESİ

A. R. Zafer SAYAR¹

Büşra ÖZDEMİR²

Submitted/Başvuru: 07.03.2022

Last Revised/Son Düzeltme: 28.08.2022

Accepted/Kabul: 10.10.2022

Öz

Bu çalışmada; son dönemlerde uluslararası boyutta tartışılmaya başlanan Genişletilmiş Dış Raporlama ve güvencesi konusunun irdelenmesi amaçlanmıştır. Genişletilmiş Dış Raporlama-Extended External Reporting (EER); iklim değişiklikleri, emisyon, çevre raporlaması, entegre raporlama ve entelektüel sermaye gibi finansal olmayan veri ve olguların bir bütün olarak raporlanmasıdır. Entegre raporlamayı da kavrayan çok geniş bir kurumsal raporlama anlayışı ile bütünleştirici liderliğin ön plana çıktığı Genişletilmiş Dış Raporlamanın; yakın gelecekte gerek akademik çalışmalarda gerekse uygulamada sıklıkla gündeme geleceği inancıyla bu çalışmada konuya ilişkin bir farkındalık oluşturulmaya çalışılmaktadır. Çalışma; konuya ilişkin çok sınırlı literatür taramasına yönelik bir yöntemle gerçekleştirildiğinden kaynakçası da sınırlı düzeydedir. Uluslararası boyutta başta halka açık şirketler ve sermaye piyasası kuruluşlarının gündemine gelen EER, güvence modeliyle de

1 Prof. Dr., Atılım Üniversitesi, İşletme Fakültesi, zafer.sayar@atilim.edu.tr, ORCHID ID: 0000-0002-2731-8209.

2 Araştırma Görevlisi, Atılım Üniversitesi, İşletme Fakültesi, busra.ozdemir@atilim.edu.tr, ORCHID ID: 0000-0002-4778-4485.

To cite this article: Sayar, A.R.Z., Özdemir, B. (2022). Sürdürülebilirlik Raporlamasına Yeni Bir Bakış: Genişletilmiş Dış Raporlama ve Güvencesi, TİDE Academia Research, 4(1), 13-34

muhasebe meslek mensupları ve denetçilerin yeni uzmanlık alanlarından birisi olmaya aday görünmektedir.

Anahtar Kelimeler: Genişletilmiş Dış Raporlama ve Güvencesi, Entegre Raporlama, Bütünleştirici Liderlik, ISAE 3000

JEL Sınıflandırması: G10, G15, G18, M40, M48

A NEW ASPECT OF THE SUSTAINABILITY REPORTING: EXTENDED EXTERNAL REPORTING AND ITS ASSURANCE

Abstract

The purpose of this study is to explicate the extended external reporting and assurance of it which has been discussed recently in the international dimension. Extended External Reporting (EER) consists of reporting non-financial data and facts such as climate change, emissions, environment, integrated reporting, and intellectual capital completely. Believing in the near future a very comprehensive corporate reporting concept that also comprehends integrated reporting together with connective leadership will be important either in academic studies or in practice frequently This study's aim is to create an awareness of the EER. Since the study is carried out with a very limited current literature review, the references of the study are also limited. In conclusion, EER is an issue that is on the agenda of capital market institutions and publicly held companies in addition to accounting professionals and auditors together with the assurance model, it is a potential expertise area for them.

Keywords: Extended External Reporting and Assurance, Integrated Reporting, Connective Leadership, ISAE 3000

JEL Classification: G10, G15, G18, M40, M48

Extended Summary

Introduction & Motivation on Research

International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) which operates within the International Federation of Accountants (IFAC) held an online meeting on “Extended External Reporting (EER) and its Assurance” on June 10, 2020. Information on the subject was given at the meeting attended by the authorized representatives of the professional association of IFAC audit representatives. The main goal of the meeting was to inform the participants about “Extended External Reporting and its Assurance” and encourage feedback from stakeholders.

The discussion report about “Extended External Reporting and its Assurance” that was prepared by IFAC on February 2019 summarizes and evaluates the feedback received from more than 50 stakeholders including international regulatory organizations, auditing firms, universities, and academicians.

IAASB Members and President of EER Mission Power Lyn Provost acknowledged the participants about the following issues:

- Extended External Reporting (EER)
- EER Assurance
- IFAC and IAASB studies about the issue
- Providing implementation guidance about the difficulties that professionals face during the EER assurance
- Promoting the implementation of International Standard on Assurance Engagement standards (ISAE) 3000 in high quality and consistently
- Preparing the assurance report and presenting it (IAASB, 2019).

The information about EER also acquired in the referred meeting has been thought interesting and an academic study was initiated.

Extended External Reporting (EER) is reporting especially non-financial information and facts such as climate change, carbon emission, environmental reporting, integrated reporting, and intellectual capital collectively. The main structure could be mentioned like that:

- In fact, extended external reports are very detailed annual reports.
- These reports are related to creating value today and tomorrow.
- EER is an efficient and comprehensive approach that considers the whole operational factors of an enterprise in a value creation process.
- This approach involves a different leadership style, an integrated and connective leadership style.

The integrity and accuracy of these reports are confirmed by extended external reporting assurance.

Literature & Methodology

As the study is conducted with a very limited literature scooping methodology the references are relatively insufficient at the current stage. However, this limitation isn't considered to be an obstacle to the scientific value of the study which is to create awareness of the academic world and practitioners. This is because the subject is very vivid and brought to the academic discussion environment recently. It's not possible to make an empirical study about the extended external reporting assurance subject as there is not any national and international data since it is an unexecuted reporting issue currently. For Turkey, except for some institutions' guidelines, there is no sufficient literature about the topic.

Conclusion

- It's important to follow up on recent approaches as extended external reporting that is discussed in international studies by our country's regulatory authorities, professional organizations, and academics.
- It's necessary to improve corporate governance perception primarily in our country for this kind of recent reporting issue.

- It's a necessity to foster the regulations enclosed on integrated reporting including extended external reporting. It's been observed that volunteer and arbitrary implementations proceed slowly, and their effects are limited.
- Primarily it will be beneficial to educate and provide awareness of public disclosure such as publicly held companies and banks in this issue. It has been known that BIST, performs a study on this subject.
- Assurance of extended reporting (External Auditing) subject will be a recent expertise area for accounting professionals and auditors.
- After supporting the extended external reporting by regulations it's also going to be evaluated the necessity of continuous education of professionals in this area.

1. Giriş

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) bünyesinde faaliyetlerini sürdüren Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) 10 Haziran 2020 tarihinde “Genişletilmiş Dış Raporlama (EER - Extended External Reporting) ve Güvencesi” konulu bir online etkinlik düzenlemiştir. IFAC üyesi meslek örgütlerinin denetim alanında yetkili temsilcilerinin katıldığı etkinlikte konu hakkında bilgi edinme imkanına kavuşulmuştur. “Genişletilmiş Dış Raporlama ve Güvencesi” konusunda IFAC çalışmaları hakkında bilgilendirme yapmak ve görüş alışverişinde bulunmak amacıyla gerçekleşen toplantıda; Şubat 2019’da IFAC bünyesinde hazırlanan “Genişletilmiş Dış Raporlama (EER) ve Güvencesi” konulu Tartışma Dokümanı kapsamında aralarında uluslararası düzenleyici kurumlar, denetim firmaları, üniversiteler ve akademisyenler olmak üzere 50’den fazla ilişkili taraftan görüş alınmış ve değerlendirilmiştir.³

Toplantıda; IAASB Üyesi ve Genişletilmiş Dış Raporlarda Görev Gücü Başkanı Lyn Provost aşağıdaki hususlarda bilgilendirme yapmıştır:

- Genişletilmiş Dış Raporlama (EER)
- Genişletilmiş Dış Raporlama Güvence Denetimleri
- Konuya ilişkin IFAC ve IAASB çalışmaları
- Genişletilmiş Dış Raporlama güvencesi denetimleri uygularken meslek mensuplarının (denetçilerin) karşılaşıyor oldukları zorluklar konusunda uygulama rehberinin sağlanması
- Bu denetimlerde Güvence Denetimi Standardı 3000’in tutarlı ve yüksek kalitede uygulanmasının teşvik edilmesi
- Güvence raporlarının hazırlanması ve sunumu

³ Konuya ilişkin anılan IFAC toplantısında edinilen ve bu akademik çalışmaya da ilham veren bazı bilgiler ve toplantı notları, A.R Zafer Sayar tarafından kaleme alınan ve TÜRMOB tarafından “Genişletilmiş Dış Raporlama Güvencesi” başlığıyla Haziran 2020’de yayımlanmış 59 nolu International Haber Özel Sayısında yer almıştır.

Genişletilmiş Dış Raporlama (EER); iklim değışiklikleri, emisyon, çevre raporlaması, entegre raporlama ve entelektüel sermaye gibi büyük ölçüde finansal olmayan veri ve olguların bir bütün olarak raporlanmasıdır. Bu raporların sağlıklı ve doğruluğunun teyidi ise Genişletilmiş Dış Raporlama Güvencesi ile sağlanmaktadır.

En basit ifadeyle;

- Genişletilmiş Dış Raporlar esasen çok detaylı faaliyet raporlarıdır.
- Bu raporlar bugün ve yarın değerin nasıl yaratılacağı ile ilişkilidir.
- Genişletilmiş Dış Raporlama; bu değeri yaratma sürecinde işletmenin faaliyetlerinin tamamını etkileyen faktörleri değerlendirmeye alan kapsamlı ve etkin bir yaklaşımdır.
- Bu yaklaşım farklı bir liderlik tarzını, Entegre ve Bütünleştirici bir Liderlik tarzını gerektirir. (Connective leadership)

Entegre raporlamayı da kavrayan çok geniş bir kurumsal raporlama anlayışı ile bütünleştirici liderliğin ön plana çıktığı Genişletilmiş Dış Raporlamanın; yakın gelecekte gerek akademik çalışmalarda gerekse uygulamada sıklıkla gündeme geleceği inancımızla bu çalışmada konuya ilişkin bir farkındalık oluşturulmaya çalışılmaktadır. Konuya ilişkin bir diğer önemli kavram da “bütünleştirici liderlik” kavramıdır. Bütünleştirici liderlik, iç ve dış çevreyi bir bütün olarak ele alabilme ve ona göre hareket edebilmeyi içermektedir. Bütünleştirici liderlik zamanımızda gelişmekte olan ve ilham veren bir liderlik tarzıdır. Yaratıcılık gibi bütünleştirici liderlik de dinamik ve yavaş yavaş gelişerek sistemin ve dünyanın bir parçası olmuştur. Bütünleştirici liderler bütün bir düşünce yapısıyla sistem ve çevreyle bağ kurarlar (Nelson, 2012: 2)

Çalışma; konuya ilişkin sınırlı literatür taramasına yönelik bir yöntemle gerçekleştiğinden kaynakçası da sınırlı düzeydedir. Ancak bu sınırlılığın; konuya ilişkin akademik dünyaya ve uygulayıcılara farkındalık yaratmayı amaçlayan çalışmanın bilimsel değeri üzerinde bu aşamada bir engel oluşturmayacağı değerlendirilmektedir. Konu çok yeni, akademik tartışma ortamına henüz taşınmış bir durumdadır. Uygulamaya başlanılmamış bir rapor-

lama olarak herhangi bir ulusal ve uluslararası veri sunmayan Genişletilmiş Dış Raporlama ve güvencesi konusunda şu aşamada ampirik bir çalışma yapma olanağı da bulunmamaktadır. Bu nedenle bu çalışmada; sınırlı literatürün incelenerek, konuya ilişkin farkındalığı sağlamaya çalışan bir “Derleme” çalışmasının ortaya konması amaçlanmıştır.

2. Genişletilmiş Dış Raporlama Kapsamı

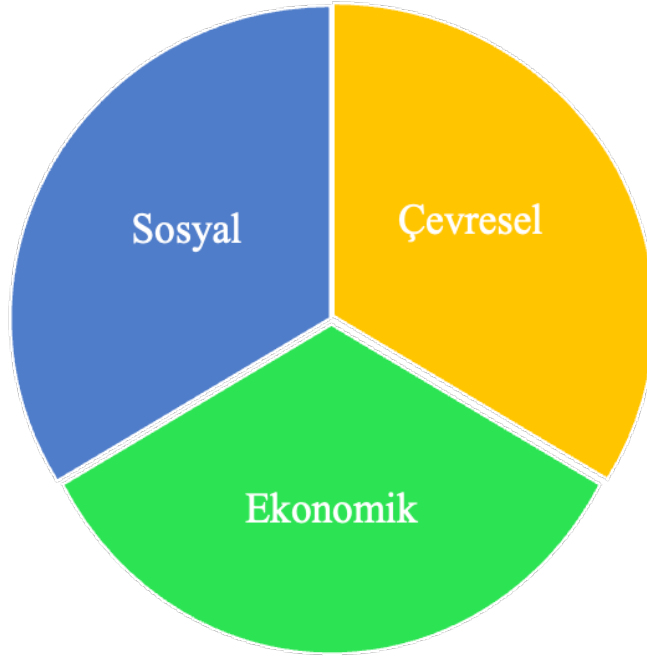
2.1. Genişletilmiş Dış Raporlamanın Temel Amaçları

Genişletilmiş Dış Raporlamanın kurumsal raporlama dünyasına getireceği yenilikleri ve temel hedeflerini şu şekilde sıralamak mümkündür:

- Raporlamaya daha kapsamlı ve etkin bir yaklaşım getirmek.
- Yatırım kararlarına ilave bilgi sağlamak.
- Hesap verilebilirliği yaygınlaştırmak.
- Bütünleşik düşünce yapısını desteklemek.
- Bütünleşik, tüm paydaşları kapsayan bir liderlik tarzını oluşturmak.

Kurumsal raporlamada son dönemde yaşanan temel değişim aşağıdaki şekilde özetlenebilir:

1. Kurumsal raporlama dünyasında sürdürülebilirlik alt boyutları yaklaşımı olarak ifade edilen aşağıda Şekil 1’de görülen “Triple Bottom Line’ ile Sosyal, Çevresel ve Ekonomik olgular finansal uygulamalara ve raporlamalara hızla eklenmeye başlamıştır.



Şekil 1. Sürdürülebilirlik Alt Boyutları

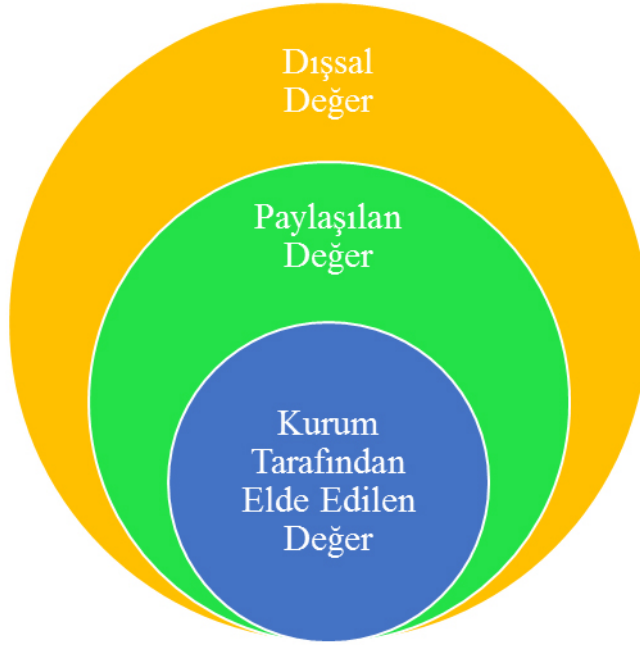
2. Sürdürülebilirlik Muhasebesi öne çıkmaya başlamıştır;

- Sürdürülebilir Maliyet,
- Entelektüel Sermaye Muhasebesi,
- Girdi-Çıktı Analizi,

3. Sürdürülebilir işletmeler sosyal, çevresel ve ekonomik anlamda sürdürülebilirliği aynı anda yakalayabilenler olarak tanımlanmaya başlanmıştır.

Bu değişim ve gelişim kurumsal raporlamada yeni bir olgu gündeme getirme gereksinimini doğurmuştur. Bu yeni raporlama olgusu Genişletilmiş Dış Raporlama; bir kuruluşun stra-

tejisinin, kurumsal yönetiminin, performansının ve beklentilerinin kuruluşun dış çevresi bağlamında kısa, orta ve uzun vadede değer yaratmayı nasıl sağlayacağını kısa ve öz bir şekilde bildirilmesidir. Genişletilmiş Dış Raporlama; kurum tarafından yaratılan değer, toplumla paylaşımını, değer dışsallaştırılması temel argümanına dayanmaktadır. İklim değişiklikleri, emisyon, çevre raporlaması, entegre raporlama ve entelektüel sermaye gibi finansal olmayan veri ve olguların bir bütün olarak raporlanmasıdır. Bu raporların sağlıklı ve doğruluğunun teyidi ise genişletilmiş, dış, raporlama güvencesi ile sağlanacaktır. Şekil 2 söz konusu durumu kısaca özetlemektedir.



Şekil 2. Değerin Dışsallaştırılması

2.2. Genişletilmiş Dış Raporlama Gereksinimi

Sürdürülebilirlik, Kurumsal Sosyal Sorumluluk, ÇSY Raporları şeklinde birtakım raporlar işletmeler tarafından hazırlanmaktadır. Ancak; anılan raporlar, iş modelleri ve işlet-

me stratejileri ile uyum gösterememekte, finansal raporlama ile entegre olamamakta, bu raporların bütünleştirici bir yanı olmamakla birlikte daha çok yönetimin ihtiyaçları için bütünleştirici (holistic) bir raporlama gereksinimi bulunduğuna yönelik bir inancı gittikçe artırmaktadır. İşletme ve paydaşlar arasındaki iletişimi en güçlü şekilde tesis edebilmek için gerekli olan raporlama şeklinin bütüncül ve stratejik bakış açısı ile Genişletilmiş Dış Raporlama olduğu uluslararası boyutta sıklıkla dillendirilmektedir (Venter & van Eck, 2021).

Kurumsal raporlamanın gelişimi aşağıda yer alan tabloda topluca görülmektedir.

Tablo 1. Kurumsal Raporlamanın Gelişimi

1960	1980	2000	2020
Finansal Tablolar	Finansal Tablolar	Finansal Tablolar	Finansal Tablolar
	Yönetimin Açıklamaları	Yönetimin Açıklamaları	Yönetimin Açıklamaları
	Çevresel Raporlar	Çevresel Raporlar	Çevresel Raporlar
	Kurumsal Yönetim	Kurumsal Yönetim	Kurumsal Yönetim
		Sürdürülebilirlik Raporlaması	Sürdürülebilirlik Raporlaması
			Finansal Tablolar

1960'lı yıllarda finansal tablolar ile kurumsal raporlama yapılırken, 1980'li yıllarda bu raporlamaya yönetimin amaçları, açıklamaları ile çevresel raporlama olgusu da katılmış, nihayet kurumsal yönetim olgusu yeşermeye başlamıştır. 2000'li yıllarda sürdürülebilirlik raporlaması kavramı tartışılmaya başlanmış ve bütünleşik raporlama kavramı ön plana çıkmış, günümüzün kurumsal raporlamasına yön vermeye başlamıştır.

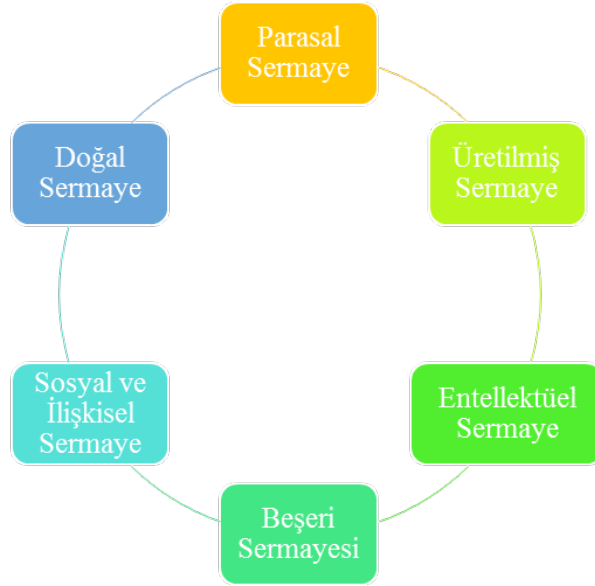
Kurumsal raporlama aşağıdaki gelişmelerle hızlı bir dönüşüm sürecine girmiştir:

- Finansal olmayan girdilerin raporlamasının önem kazanması,
- Geleceğe yönelik beklentilerin raporlanması gerekliliği,
- Sürdürülebilirlik kavramının ve raporlamasının ön plana çıkmaya başlaması,
- 'Sürdürülebilir Büyüme' kavramının organizasyonel temelde küresel ekonomiyle bütünleşen bir olgu haline gelmesi.

Artık kurumsal raporlamaya “Genişletilmiş Dış Raporlama” olgusunun da eklenme vaktinin geldiği anlaşılmaktadır. Çünkü finansal raporlamanın özellikle geçmiş performansa yönelik düzenlenmesi nedeniyle yeni yaklaşımlara olan ihtiyaç artmaktadır. Genişletilmiş Dış Raporlama sadece geçmişe bakan değil geleceğe ışık tutan, 21. yüzyılın ihtiyaçlarına cevap veren bir yaklaşımdır. Genişletilmiş Dış Raporlama şeffaflığı artıracak şekilde bilgi ve iletişimi sağlarken, yatırımcıların beklentileri ile yönetimin niyeti arasındaki farklılığı da gidermektedir.

Genişletilmiş Dış Raporlama olgusu, işletmeler ve toplumun tümü için değer yaratma odaklı bir anlayış içerisindedir. Buna göre; Genişletilmiş Dış Raporlama aşağıda yer alan değer yaratma özellikleriyle ön plana çıkmaktadır:

- İşletmeler sürdürülebilir stratejiler aracılığı ile bütün toplum genelinde değer yaratmalıdır.
- İşletmelerin iş planlarına bu kapsamda hedefler entegre etmeleri gereklidir.
- Böylelikle değer yaratma süreçleri işletmelerin temel hedeflerinin bir parçası haline gelmelidir.
- Yaratılan bu değer kendini sermaye ögeleri üzerinde artış, azalış veya dönüşüm şeklinde gösterecektir.



Şekil 3. Sermaye Ögeleri

Sermaye ögeleri kurumların faaliyetleri sonucu ortaya çıkan ve dolayısıyla artıp azalabilen veya dönüştürülebilien değerlerin birikimidir. Bu ögelerin birbirleriyle olan etkileşimleri uzun vadede ‘sürdürülebilir değer’ yaratmak için potansiyel bir kaynak temsil eder. İşletmelerin başarıya ulaşabilmesi sermaye ögelerinin kullanımına ve birbirleriyle olan etkileşimine bağlıdır.

Değer katmanları olgusu ile Genişletilmiş Dış Raporlama; işletmelerin temel hedefini kısa vadede hissedarlara mümkün olan en yüksek değeri sağlamaktan, uzun vadede işletmenin bütün paydaşlarına mümkün olan en yüksek değeri yaratmak olarak değiştirmektedir.

Bu şekilde sağlanan değer artışı başta yatırımcılar olmak üzere toplumun tüm ilgili kesimlerine değer katacaktır. Kısaca; Genişletilmiş Dış Raporlama aşağıdaki faydaları sağlayacaktır:

- Yatırımcılar için sunulan bilgi kalitesini ve şeffaflığını arttırmak.
- Bütünleşik raporlama anlayışı getirmek.
- Hesap verebilme ve yönetim becerilerini arttırarak bu ögeleri bütünleştirmek.
- Bütünleşik düşünce yapısını kuvvetlendirerek karar alma ve harekete geçme becerilerini geliştirmek.

3. Gds-3000 ve Genişletilmiş Dış Raporlama Güvencesinde Dikkate Alınacak Temel Unsurlar

Genişletilmiş Dış Raporlamada güvence; Güvence Denetim Standartları 3000 esas alınmak suretiyle raporların doğru, gerçekçi bir şekilde hazırlanarak kamunun sağlıklı bir şekilde aydınlatılmasına yönelik bir güvence hizmeti verilmesine dayanmaktadır.

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

Güvence denetimi üçüncü kişilere sunulacak bilginin doğruluğu ve kalitesi konusunda oldukça önemlidir. Bu önem çerçevesinde son 10-15 yılda finansal olmayan raporlara üçüncü taraflarca verilen güvence beyanları artmıştır.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) GDS 3000 kapsamında, güvence denetimini, “İlgili taraf dışındaki nihai kullanıcıların, denetime konu bilgiye ilişkin güven seviyesini artıracak şekilde tasarlanmış bir sonuç bildirmek üzere, denetçinin yeterli ve uygun kanıt elde etmeyi amaçladığı denetimdir” şeklinde tanımlamaktadır. Standardın amacı, Tarihi finansal bilgiye ilişkin olarak Bağımsız Denetim Standartları dışındaki güvence denetimlerinin başarılı olarak uygulanmasında meslek mensuplarına gerekli temel ilke güvence denetimi için yol göstermektir. GDS 3000, üç temele dayanmaktadır:

- Makul veya sınırlı güvence hedefleyen denetimin amacını tanımlamak,
- Denetçilere rehberlik etmek,
- Güvence sözleşme çeşitlerine ilişkin özel standartlar geliştirmek.

GDS 3000, tarihi finansal bilgilerin bağımsız denetimleri (tam yıl denetimi) veya sınırlı bağımsız denetimleri (altı aylık) dışında kalan güvence denetimlerini düzenler. Denetçi, GDS 3000 denetimi sonucunda makul veya sınırlı güvence sunar. Makul güvence denetimi; “denetçinin, denetimin yapıldığı şartlarda, ulaşacağı sonuca dayanak olarak güvence denetim riskini kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirdiği güvence denetimidir.” Sınırlı güvence denetimi ise, “uygulanan prosedürlere ve elde edilen kanıtlara dayanarak denetçinin, denetime konu bilginin önemli yanlışlık içerdiği kanaatine varmasına sebep olan herhangi bir konunun dikkatini çekip çekmediğini aktaracak biçimde bir sonuç bildirdiği güvence denetimini” ifade eder (GDS 3000, Tanımlar (ia),(ib)). GDS 3000’e uygun yürütülen bir denetimde denetçi; denetime konu bilginin önemli yanlışlık içerip içermediği hakkında şartlara uygun olarak makul veya sınırlı güvence elde etmeyi ve elde ettiği bu görüşü yazılı bir rapor aracılığıyla ilgililere bildirmeyi amaçlar (GDS, Amaçlar (10a,b,c)).⁴

3.2. Genişletilmiş Dış Raporlama Güvencesinde Dikkate Alınacak Temel Unsurlar

Genişletilmiş Dış Raporlamanın güvencesinin olmazsa olmazı olarak aşağıdaki kavramlar ön plana çıkmaktadır.

⁴ Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) Güvence Denetimi Standardı 3000, Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2021_Seti/GDS_3000.pdf

1. Denetçinin mesleki yargısı

2. Denetçinin mesleki şüpheliği

İyi ve sağlıklı işleyen her güvence mekanizmasında olduğu gibi Genişletilmiş Dış Raporlama güvencesinde de aşağıdaki unsurların bulunması gerekmektedir:

1. Denetçilerin yeterli bilgi birikimine sahip olmaları

2. Mesleki yargı ve mesleki şüpheliği ön plana çıkarmaları

3. Genişletilmiş Dış Raporlama güvence sözleşmesinin kapsamının iyi belirlenmesi

4. İyi ve sağlıklı çalışan bir iç kontrol sisteminin tasarlanması

5. Raporlama konularının açık ve seçik bir şekilde ortaya konması

6. Denetimde iddiaların yeterli denetim teknik ve kanıtlarıyla test edilerek güvence verilmesi

7. Önemli yanlışlık riskleri çerçevesinde önemlilik düzeyinin belirlenmesi ve hilelere karşı tedbirli olunması

8. Güvence raporlarının hazırlanması, niteliksel bilgilere yönelik değerlendirmeler

9. Geleceğe yönelik öngörülerde bulunma

4. Literatür İncelemesi

Genişletilmiş Dış Raporlarda (EER) yer alan finansal olmayan bilgilerin güvencesi, işletmeler, yatırımcılar, diğer paydaşlar ve toplum için geniş kapsamlı sonuçları olan küresel bir faaliyettir. Venter ve Eck (2021), çalışmalarında Genişletilmiş Dış Raporlama güvencesi hakkındaki tartışmaya, bu konuda bilgi vermek için akademik literatüre genel bir bakış sunarak katkıda bulunmaktadır. Australian Business Deans Council (ABDC) 2019 Dergi Kalite Listesi'nde A*, A ve B sıralamasında yer alan 35 dergide 2009 ve 2020 yılları arasında yayınlanmış EER güvencesi hakkında 121 makale belirlemişlerdir. Bu makaleler arşivleme, deneysel, röportajlar, vaka çalışmaları, anketler ve içerik analizi araştırma yöntemlerini kapsamakta ve standart belirleme faaliyetleri için olası bir girdi olarak hizmet etmektedir. 2018-2020 arasındaki son 3 yılda yayınlanan makalelerin neredeyse yarısı ile bu litera-

türde hızlı bir artış olduğunu göstermişlerdir. IAASB'nin Genişletilmiş Dış Raporlama güvencesine ilişkin önerilen Rehberi ile doğrudan bağlantılı gelecekteki araştırmalar için fikirler sunulmaktadır. Şaşırtıcı olmayan bir şekilde, en yaygın araştırma yaklaşımları, deneysel (%12,4), içerik analizi (%14,9) ve görüşmeler (%14,9) arasında oldukça eşit bir dağılımla ayrılmıştır. Fakat literatür çalışmaları %46.6 ile en büyük dağılıma sahiptir. Anket yöntemleri (%5,8) ve analitik ve karma yöntemler gibi diğer yöntemler (%2,5) makalelerin geri kalanını oluşturmaktadır. Söz konusu makalelerde konuya ilişkin tanımlamalar, kurum örnekleri ve toplantı özetlerine rastlanmaktadır.

Krasodomska, Simnett ve Street (2021) çalışmalarında EER güvencesine ilişkin görüş ve uygulamaları araştırmışlardır. Konuyla alakalı birtakım zorluklar tespit etmiş ve ileriye dönük olası çözüm önerileri sunmuşlardır. EER strateji, iş modeli, yönetim ve finansal olmayan diğer önemli konularda daha fazla şeffaflık dahil olmak üzere kurumsal odak ve iş merkezli konuların paydaşlara açıklanmasını hızlandırarak güveni yeniden inşa etmede önemli bir rol oynayabileceğini belirtmişlerdir. Buna bağlı olarak, açıklamaların güvenilir olmadıkça ve inanılır görülmedikçe EER'nin güveni pekiştiremeyeceğini belirtmişlerdir. Bu nedenle, güvencenin ve diğer güvenilirliği artırıcı tekniklerin EER çerçeveleriyle birlikte geliştirilmesi ve düzenleyici girişimleri dikkate alması önemlidir. EER kurumsal ortamındaki olası değişiklikleri, kavramın küreselleşmesini ve sınırlı güvenceye karşı makul sağlama yeteneği ile ilgili ileriye dönük bir değerlendirme sunmuşlardır. Venter ve Eck (2021)'in çalışmasına ek olarak EER güvence ortamının kapsamlı bir değerlendirmesini sağlayarak EER güvencesi hakkındaki tartışmaya katkıda bulunulmuştur.

Oluşmuş literatür genelde arşiv çalışmalarından ibaret olup, örnek ülke uygulamalarını da içeren çalışmalara halen ihtiyaç duyulmaktadır.

5. Değerlendirme ve Sonuç

Çalışmada son yılların muhasebe ve raporlama alanında sıkça incelenmeye başlanan Genişletilmiş Dış Raporlama kavramı hakkında detaylı bilgi sunulması amaçlanmıştır. Genişletilmiş Dış Raporlama, yalnızca maddi değer yaratma sürecini değil, aynı zamanda toplumsal ve çevresel olguları da kapsayan maddi olmayan değer yaratma sürecini de içermektedir. Genişletilmiş Dış Raporlama aynı zamanda "entegre raporlama" kavramını

kapsamakta ve bütünleştirici liderliği ön plana çıkarmaktadır. Söz konusu bu kavramın hem akademik çalışmalarda hem de kurumsal hayatta sıkça gündeme gelmesi dolayısı ile çalışmada kavramla ilgili bir altyapı sunulması amaçlanmıştır. Entegre raporlamadan sonra böyle bir kapsayıcı kavrama gereksinim duyulmasının sebebi, kurumların sürdürülebilirlik konusunda algısının gelişmesidir. Konuya ilişkin ilerde artacağı düşünülen fakat şu an için sınırlı bir literatür altyapısı bulunmaktadır. Genişletilmiş Dış Raporlama kavramı gün geçtikçe önem kazanmakta ve vaat ettiği güvence modeliyle hem muhasebe mesleği hem de denetim alanı için olası uzmanlık alanlarından da birisi olarak ön plana çıkmaktadır.

Genişletilmiş Dış Raporlama konusunda yapılan bu çalışmada aşağıda yer alan bulgu ve değerlendirmeler ile bazı önerileri sunmak mümkündür:

- Genişletilmiş Dış Raporlama gibi yeni yaklaşımların tartışıldığı uluslararası çalışmaların takibi ülkemiz düzenleyici otoriteleri, meslek kuruluşları ve akademisyenler açısından önem taşımaktadır.
- Bu tür yeni raporlamalar için ülkemizde öncelikle kurumsal yönetim (corporate governance) anlayışının geliştirilmesi gerekmektedir.
- Yasal düzenlemelerin entegre raporlamayı da kapsayan Genişletilmiş Dış Raporlamayı teşvik etmesi gerekmektedir. Gönüllü, isteğe bağlı bazı uygulamaların ise yavaş ilerlediği ve sonucunun sınırlı olduğu gözlemlenmektedir.
- Öncelikle halka açık işletmeler, bankalar gibi kamu yararını ilgilendiren işletmeler olmak üzere işletmelerin bu konuda eğitilmeleri ve farkındalık sağlanması faydalı olacaktır. Bu konuda Borsa İstanbul'un bazı çalışmalar yürüttüğü bilinmektedir. Borsa İstanbul; özellikle hisse senetleri borsada işlem gören halka açık şirketler için bütünleşmiş (bütüncül veya bütünleşik) raporlama ve genişletilmiş dış raporlama konularında düzenlenen etkinliklerle söz konusu farkındalığı artırmaya çalışmaktadır.
- Genişletilmiş Dış Raporlama Güvence Sistemi konusu ise muhasebe meslek mensupları ve denetçiler için yeni bir uzmanlık alanı olacaktır.
- Genişletilmiş Dış Raporlama uygulamasının, mevzuat ile desteklenmesi sonrası meslek

mensuplarının bu alanda sürekli eğitim almaları gerekliliğinin değerlendirilmesi söz konusu olabilecektir.

- Konu hakkında her ne kadar SPK, Borsa İstanbul, TÜRMOB gibi kurumlar tanıtım ve farkındalık yaratma çalışmasında bulunsalar da söz konusu farkındalığın uygulayıcılar nezdinde oluşması gerekmektedir. Bu nedenle; halka açık şirketler ve kamu yararını ilgilendiren diğer işletmelerin kavramı benimseyebilmesi için daha somut ve çok sayıda paydaşı içine alan çalışmalar ve akademik camianın da yer aldığı projelere gereksinim duyulduğu düşünülmektedir.

Yazar Katkısı

Çalışmada literatür taraması Büşra Özdemir tarafından yapılmış ve kaleme alınmıştır. Prof. Dr. A.R Zafer Sayar çalışmanın tamamının yürütülmesinde ve kaleme alınmasında görüşleri ile katkı vermiştir.

Çıkar Çatışması

Yazarlar arasında bir çıkar çatışması bulunmamaktadır.

Finansal Destek

Yazarlar bu çalışma için herhangi bir finansal destek almamıştır.

Hakem Değerlendirmesi

Dış Bağımsız

Kaynakça

IAASB. (2019). IFAC Tartışma ve Görüş Dökümanı. <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/EER-Consultation-Paper.pdf> adresinden erişildi.

Jean Lipman-Blumen. (t.y.). *Connective Edge-Leading in an Interdependent Word* (First Edition). Jossey-Bass Publishers.

Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) Güvence Denetimi Standardı 3000, Tarihî Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2021_Seti/GDS_3000.pdf,

Krasodomska, J., Simnett, R., & Street, D. L. (2021). Extended external reporting assurance: Current practices and challenges. *Journal of International Financial Management and Accounting*, 32(1), 104-142. <https://doi.org/10.1111/jifm.12127>

Nelson, By Gary, *Integrative Leadership*, TMS Jordan Institute For Families, 2012.

Sayar, A. R. S. (2020). Genişletilmiş Dış Raporlama Güvencesi. *TÜRMOB International*, 59.

Venter, E. R., & van Eck, L. (2021). Research on extended external reporting assurance: Trends, themes, and opportunities. *Journal of International Financial Management and Accounting*, 32(1), 63-103. <https://doi.org/10.1111/jifm.12125>

Özgeçmiş

A.R Zafer Sayar: Hacettepe Üniversitesi İktisat Bölümü'nden şeref öğrencisi olarak mezun oldu. Sermaye Piyasası Kurulu meslek personeli sınavını kazanarak, 21 yıl sermaye piyasalarının düzenleme ve denetleme alanında uzman ve yönetici olarak çalıştı. Uluslararası finansal raporlama ve denetim standartları mevzuatının hazırlanması ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun kuruluş çalışmalarında aktif rol alarak, yöneticilik yaptı. Ulusal Muhasebe Meslek Kuruluşu TÜRMOB'da danışman ve koordinatör, New York merkezli Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)'de yönetim kurulu müşaviri olarak görev yaptı. Ankara Üniversitesi İşletme Ana Bilim dalından yüksek lisans, ABD Peter Drucker Claremont Management School'dan MBA ve Hacettepe Üniversitesi İşletme Ana bilim dalından doktora derecesi aldı. 2011 yılında Muhasebe alanında Doçent unvanı almaya hak kazandı. 35 yılı aşkın mesleki tecrübeye sahip, uluslararası ve ulusal tanınmış periyodiklerde ve yayınevlerinde yayınlanmış çok sayıda eseri bulunan Sayar, halen Atılım Üniversitesi İşletme Fakültesinde profesör unvanlı öğretim üyesi olarak görev yapmaktadır.

Büşra Özdemir: Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi Uluslararası Ticaret ve İşletmecilik Bölümü'nden bölüm birincisi olarak mezun oldu. Hacettepe Üniversitesi İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe & Finans Bilim Dalından yüksek lisans derecesi aldı. Hacettepe Üniversitesi İşletme Ana Bilim Dalında doktora eğitimine devam etmektedir. Atılım Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsünde araştırma görevlisi olarak görev yapmaktadır.