

ENTEĞRE RAPORLARA İLİŞKİN GÜVENCE HİZMETLERİ: TÜRKİYE’DE KAMU VE ÖZEL SEKTÖRDEKİ İŞLETMELERİNİN 2015- 2020 DÖNEMLERİNE AİT ENTEĞRE RAPORLARININ İÇERİK ANALİZİ

Prof. Dr. Sabri Burak ARZOVA*

Arş. Gör. Bertaç Şakir ŞAHİN**

Makale Gönderim Tarihi : 22.03.2021 / Kabul Tarihi : 03.06.2021

Makale Türü: Araştırma

ÖZ

Finansal olmayan bilgiler işletmelerin faaliyetleri ile ilgilenen tüm taraflar açısından önem kazanmıştır. Bu bilgilerin kazandığı önemin bir sonucu olarak ise finansal olmayan raporlama süreçleri gerçekleştirilmeye başlamıştır. Güvence hizmetleri sonucunda finansal olmayan raporlarda sunulan bilgilerin doğruluğu konusunda rapor kullanıcılarına güvence sunulmaktadır. Türkiye’de de finansal olmayan raporlar ve bu raporlara verilen güvence hizmetleri zamanla artmıştır. Bu çalışmada Türkiye’de kamu ve özel sektördeki işletmelerin 2015-2020 yıllarında yayımladıkları entegre raporlara verilen güvence beyanları içerik analizi ile incelenmiştir. Analiz sonucunda, güvence hizmetlerinin özelliklerinin güvence hizmetinin sunan işletmenin türüne göre değiştiği sonucuna ulaşılmıştır. Bağımsız denetim firmaları ekonomik, sosyal ve çevresel bilgilere sınırlı güvence hizmetini sunmuştur. Güvence hizmetinden en çok faydalanan işletmeler bankacılık sektöründeki işletmeler olmuştur. Güvence hizmetleri, bağımsız denetim hizmeti sunan işletmeler için önemli fırsatları barındırmaktadır. Bağımsız denetim firmaları güvence hizmetleri konusundaki tecrübe ve danışmanlık hizmetlerini arttırarak pazar payını büyütebilir. Entegre raporlar ve bu raporların güvence hizmetlerine ilişkin yeterli farkındalığın oluşması için gerekli düzenlemeler gerçekleştirilmelidir.

Anahtar Kelimeler: Finansal Olmayan Raporlama, Güvence Hizmetleri, Entegre Rapor

Jel Sınıflandırması: Q01, M41, M42

* Marmara Üniversitesi, İşletme Fakültesi, burakarzova@marmara.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0001-9616-4197>

** Yıldız Teknik Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, bertacsa@yildiz.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0003-0414-5402>

ASSURANCE SERVICES RELATED TO INTEGRATED REPORTS: CONTENT ANALYSIS OF THE INTEGRATED REPORTS OF THE PUBLIC AND PRIVATE SECTOR ENTERPRISES IN TURKEY FOR THE PERIOD 2015-2020**ABSTRACT**

Non-financial information gained importance for all parties interested in the activities of the businesses. Because of the importance of these information, non-financial reporting processes started. As a result of the assurance services, report users are assured about the accuracy of the information presented in non-financial reports. In Turkey, non-financial reports and assurance services have increased over time. In this study, the assurance statements, which were given to the integrated reports published by the enterprises in the public and private sectors in Turkey in 2015-2020, were examined with content analysis. As a result of the analysis, it was concluded that the characteristics of the assurance services vary according to the type of business that provides the assurance service. Independent audit firms provided limited assurance services on economic, social, and environmental information. Businesses in the banking sector were the most beneficiary of the assurance service. Independent audit firms can increase their market share by increasing their experience and consultancy services in assurance services. As a result of the content analysis, it can be interpreted that independent audit firms haven't yet realized their potential in assurance services. Some regulations should be made to raise awareness about integrated reports and assurance services.

Keywords: Non Financial Reporting, Assurance Services, Integrated Report

Jel Classification: Q01, M41, M42

1. GİRİŞ

İşletmeler paydaşlarıyla iletişim kurmak, faaliyetlerinde ne ölçüde etkin ve verimli olduğu konusunda bilgi sunmak amacıyla raporlama faaliyetlerini gerçekleştirmektedir. Raporlama faaliyetleri sayesinde işletmeler meşruiyet teorisinin gerektirdiği şekilde faaliyetlerinin ekonomik, sosyal ve çevresel açıdan meşru olduğu, paydaş teorisine uygun olarak paydaşlarını gözettiği ve paydaşlarına fayda sağladıklarını ve kurumsal teoriye uygun olarak işletmelerin faaliyetlerinde kurumsal çevreleriyle uyumlu hareket ettiğine ilişkin bilgiler sunmaktadır (Apaydın, 2009: 3). Raporlama süreçleri, kurumsal yönetimin önem kazanması ile birlikte değişimler yaşamıştır. Özellikle işletme paydaşları ile kurulan iletişimin kalitesinin yükseltilmesi amacıyla bu paydaşların önem verdiği yeni konularla birlikte raporlama süreçlerinde değişiklikler meydana gelmiştir (Pamukçu, 2011: 134).

İşletmeler, faaliyet sonuçlarıyla ilgilenen tüm taraflara finansal ve finansal olmayan bilgilerini raporlamaktadır. Finansal raporlama süreçlerinde bir kurumun mali durumu finansal tablolar ve finansal tablolardaki ekler ve dipnotlar aracılığıyla sunulmaktadır (Karğın, Aracı ve Aktaş, 2013: 34). Finansal raporlama süreçlerinde ekolojik ve sosyal unsurların yeterince yer almayışı finansal raporlamanın sorgulanmasını gerektirmiştir. Yaşanan çevre felaketleri, salgın hastalıklar, sosyal değişimler, siyasi krizler gibi finansal olmayan unsurlar işletme faaliyetlerini ve işletmelerin mali durumunu önemli ölçüde et-

kilemektedir. Bu sebeple işletmeler ve işletmelerin kurumsal çevresi için işletmeleri etkileyen finansal olmayan unsurlar da önem kazanmıştır. Zaman içerisinde finansal raporlamanın işletmelerin durumunu tam olarak yansıtmadığı düşüncesiyle finansal olmayan raporlar ortaya çıkmıştır. İşletmeler finansal olmayan raporlama süreçleri ile çevre, kurumsal yönetim, insan hakları ve sosyal konularda paydaşlarını bilgilendirir (Garcia, Benau ve Araya, 2018: 1). Finansal olmayan raporlama işletmelerin şeffaflığını ve paydaşlarla iletişimini arttırarak kurumsal yönetim süreçlerine katkı sağlamaktadır (Fonseca, 2010: 356). Ernst and Young (2017), 2013, 2015 ve 2016 yıllarında kurumsal yatırımcıların finansal olmayan raporlama hakkındaki görüşlerini bir anket ile incelemiştir. Anket sonuçlarına göre 2013 yılında katılımcıların yüzde 58'i finansal olmayan bilgilerin yatırım kararlarını etkilediği düşüncesindeyken bu oran 2016 yılında yüzde 68'e yükselmiştir.

İşletmeler sosyal, çevresel ve ekonomik süreçlerini sürdürülebilirlik raporları ve entegre raporlar ile raporlamaktadır. Sürdürülebilirlik raporu bir işletmenin günlük faaliyetlerinin sosyal ve çevresel sonuçlarının yer aldığı bir rapordur. Ayrıca sürdürülebilirlik raporlarında işletmelerin değerleri, yönetim uygulamaları ve stratejileri ile sürdürülebilir küresel ekonomi arasındaki bağ açıklanır. Sürdürülebilirlik raporlaması, işletmelerin ekonomik, sosyal ve çevresel performanslarını ölçmelerine ve ilgililere açıklamasına yardımcı olur. Sürdürülebilirlik raporlaması finansal olmayan raporlama kavramının karşılığını, finansal ve finansal olmayan bilgileri içeren entegre raporlamanın ise önemli bir unsurunu oluşturmaktadır (Ertan, 2018: 463). Başta Global Reporting Initiative (GRI), Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), Birleşmiş Milletler (UN) ve The International Organization for Standardization (ISO) olmak üzere 30'un üzerinde kuruluş tarafından sürdürülebilirlik raporlaması çerçevesi hazırlanmıştır (Torre, Blomkvist, Tarquinio ve Dumay, 2018: 606). Entegre rapor ise bir işletmenin yönetim süreçleri, sahip olduğu strateji, performansı ve hedefleri doğrultusunda yarattığı değer raporlandığı bir rapor türüdür. Finansal olmayan rapor olan sürdürülebilirlik raporlaması ile finansal raporlamanın birleşimi olan entegre raporlamanın geçmişi 1994 yılında Güney Afrika'da Nelson Mandela'nın çabaları sonucunda toplanan King Komitesi'nin çabaları ile başlayan raporlama uygulamalarına dayanmaktadır. Mandela bu çalışmalar ile Güney Afrika'daki kurumlara olan güvensizliğin önüne geçmek amacıyla finansal olmayan bilgilerin de raporlanmasını amaçlamıştır. 2010 yılı itibariyle Johannesburg Borsası, borsaya kote olan tüm üyelerinin entegre rapor yayımlamalarını zorunlu kılarak bu alanda öncü olmuştur. Entegre raporlama konusunda çalışan kurumlar bir araya gelerek Uluslararası Entegre Raporlama Komitesi'ni (IIRC) kurmuşlardır. IIRC tarafından, entegre raporlama konusunda kuruluşlara rehber olması amacıyla "Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi" yayımlanmıştır. 2015 yılında Türkiye'de entegre raporlama konusunda çalışmalar gerçekleştirmek amacıyla Entegre Raporlama Türkiye Ağı kurulmuştur (Entegre Raporlama Ağı Türkiye, 2020). Entegre raporlama sürecinde, kuruluşların faaliyetlerine bütünsel bir bakış açısı getirilir. Entegre raporlamada kuruluşlara ait farklı kaynaklardan toplanan bilgiler (finans, ekoloji, insan kaynağı, entelektüel sermaye vb.) arasında bağlantı kurulup değerlendirilerek kuruluşların gelecekteki faaliyetlerine ilişkin belirsizliklerin önüne geçilmeye çalışılır ve sürdürülebilirlikleri değerlendirilir (Vaz, Feijoo ve Ruiz, 2016: 577).

Finansal olmayan raporlarda sunulan bilgilerin doğruluğu konusunda bir güvence sağlamak amacıyla güvence hizmeti süreçleri gerçekleştirilmektedir. Güvence hizmeti süreçlerinin etkinliğinin sağlanması açısından başta Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu (IAASB) olmak üzere uluslararası kuruluşlarca güvence denetim standartları düzenlenmiştir. Bu çalışmada Tür-

kiye’de 2015-2020 yılları arasında yayımlanan entegre raporlara verilen güvence denetimleri incelenmiştir. Konuya ilişkin literatür sunulduktan sonra uluslararası kuruluşlar tarafından hazırlanan güvence denetim standartları ele alınmış ve son olarak Entegre raporlara güvence denetimi sonucunda verilen güvence beyanları analiz edilmiştir.

Finansal olmayan raporların işletmelerle ilgili karar vericiler açısından önem kazanmasıyla birlikte bu raporlar literatürde farklı boyutlarıyla ele alınmıştır. Bu boyutlardan biri de finansal olmayan raporlara verilen güvence hizmetleridir. Bu çalışma ile Türkiye’deki entegre raporlara verilen güvence hizmeti faaliyetlerinin özellikleri ortaya konulmaya çalışılmıştır. Çalışmada ele alınan güvence hizmetlerinin niteliği, kapsamı, kullanılan standartlar ve güvence hizmeti veren kurum unsurları Türkiye’de finansal olmayan raporlara sunulan güvence hizmeti faaliyetlerinin yapısının anlaşılması açısından önemlidir. Daha önce literatürde sürdürülebilirlik raporları açısından ele alınan konunun entegre raporlar üzerinden incelenmesi sonucunda farklılaşarak literatüre katkı sunmak amaçlanmıştır.

2) LİTERATÜR ÖZETİ

Tablo 1’de finansal olmayan raporlama ve finansal olmayan raporlara verilen güvence hizmetlerine ilişkin yerel literatür özeti yer almaktadır.

Tablo 1: Yerel Literatür Özeti

Yazarlar	Konu	Yöntem	Sonuç
Sultankhanova, Yanık ve Ayanoğlu, 2019	Sürdürülebilirlik raporlarına verilen güvence hizmetinin analizi.	İçerik analizi	Yapılan analiz sonucunda güvence hizmetinin sonucunda verilen güvence beyanı içeriğinin güvence hizmetini gerçekleştiren kuruluşa göre değiştiği özellikle bağımsız denetim kuruluşlarının güvence hizmetinin ekonomik, sosyal ve çevresel başlıkları dâhil edecek şekilde daha kapsayıcı olduğu sonucuna varılmıştır.
Çokmutlu ve Ok, 2019	Sera gazı beyanlarına verilen güvence hizmeti.	İçerik analizi	Çalışmaya dâhil edilen işletmelerin sera gazı konusunda yüksek seviyede açıklama yaptıkları vurgulanmıştır. İşletmelerin sera gazı beyanlarına ilişkin en çok başvurdukları standart ISO 14064 standardıdır.
Atabay, 2019	Türk firmalarının kurumsal sürdürülebilirlik raporlarına verilen güvence hizmeti.	İçerik analizi, anova analizi	Çalışmaya dâhil edilen işletmelerin kurumsal sürdürülebilirlik raporlarına verilen güvence hizmetleri işletmelerin büyüklüğüne göre değişmektedir. İşletmelerin en çok kullandığı standart, GDS 3000’dir.
Özerhan ve Sultanoğlu, 2018	BIST Sürdürülebilirlik Endeksi’nde işlem gören 42 işletmenin 2015 yılı sürdürülebilirlik raporlarına verilen güvence hizmeti.	İçerik analizi.	Analize konu 42 işletmenin iki tanesi GDS 3000 üç tanesi ise sera gazı emisyon açıklamalarında GDS 3410 standardını kullanmıştır.

Yazarlar	Konu	Yöntem	Sonuç
Atabay ve Dinç, 2017	GDS 3402 Kontrollere Yönelik Güvence Raporları Standardı konusunda bağımsız denetçilerin mesleki algısı.	İçerik analizi, anova analizi.	Analiz sonucunda bağımsız denetçilerin ilgili standart konusundaki farkındalık düzeylerinin düşük olduğu ve bağımsız denetçilerin kişisel özellikleri ve mesleki unvanları arasında anlamlı bir farklılık olmadığı sonuçlarına ulaşılmıştır.
Celayir, 2020	BIST Sürdürülebilirlik Endeksi'nde yer alan 50 firmanın sürdürülebilirlik raporlarına verilen güvence hizmetleri.	İçerik analizi	Analize konu olan 50 işletmenin 13'ünün bağımsız güvence hizmeti aldığı vurgulanmıştır. Bu durumun önemli sebeplerinden biri olarak güvence hizmetinin güvenilirlik esasına dayanması belirtilmiştir.
Sultankhanova ve Yanık, 2021	Sürdürülebilirlik raporlarına verilen güvence hizmeti konusunda finansal bilgi kullanıcılarının algısı.	Anket	Anket sonucunda işletmelerin faydalandığı güvence hizmetlerinin finansal bilgi kullanıcılarının kararlarında etkili olduğu sonucuna ulaşılmıştır.
Yeşilçelebi, 2020	Türkiye'de yer alan bağımsız denetim kuruluşlarının sürdürülebilirlik raporlarının incelenmesi	İçerik analizi	Çalışmaya konu bağımsız denetim kuruluşlarının sürdürülebilirlik raporlamasının yetersiz olduğu vurgulanmıştır.

Yerel literatürde güvence hizmetleri konusunda finansal olmayan raporlara verilen güvence beyanlarının içerik analizi ve güvence denetim standartları konusunda bağımsız denetçilerin ve finansal bilgi kullanıcılarının algılarına odaklanılmıştır. Literatürde ele alınan çalışmaların analiz sonuçlarına göre finansal olmayan raporlara sunulan güvence beyanları henüz yeterli seviyede değildir. Ayrıca güvence beyanlarında kullanılan standart ve beyanın niteliğinin güvence hizmeti veren kuruluşun türü ve işletmenin büyüklüğüne göre farklılık gösterdiği sonucuna ulaşan çalışmalar bulunmaktadır. Tablo 2'de konuya ilişkin yabancı literatür özetine yer verilmiştir.

Tablo 2: Yabancı Literatür Özeti

Yazarlar	Konu	Yöntem	Sonuç
Rossi ve Tarquinio, 2017	İtalya'da halka açık işletmelerin sürdürülebilirlik raporlaması performansını etkileyen unsurlar.	En küçük kareler regresyon yöntemi.	Analiz sonucunda işletmelerde kurulacak bir kurumsal sosyal sorumluluk komitesinin işletmelerin finansal olmayan raporlama süreçlerini olumlu yönde etkileyeceği sonucuna ulaşılmıştır.
Junior, Best ve Cotter, 2014	Fortune Global 500 şirketlerinin sürdürülebilirlik raporları ve bu raporların güvence denetimi.	İçerik analizi	Analize konu işletmelerin yüzde 36'sının güvence hizmetlerinden faydalandığı vurgulanmıştır. En çok güvence denetim hizmeti alan işletmeler Amerikan şirketleri olmuştur.

Yazarlar	Konu	Yöntem	Sonuç
Ferrero ve Sanches, 2018	Uluslararası 1.233 firmanın aldığı güvence hizmetlerinin kalitesinin denetim hizmetini sunan kişi ve kurumlarla ilişkisinin ölçümü.	Panel veri analizi.	Analiz sonucunda dört büyükler (big four) olarak adlandırılan denetim firmalarının ve bir endüstri temsilcisi tarafından gerçekleştirilen güvence hizmetlerinin daha kaliteli olduğu vurgulanmıştır.
Monjarret, 2018	19 halka açık Fransız firmasının kurumsal sosyal sorumluluk raporlarının içeriklerinde GDS3000 ve yerel düzenlemeler ile yaşanan değişimin ortaya konması.	İçerik analizi	GDS3000 ve yerel düzenlemeler sonucunda kurumsal sosyal sorumluluk raporlarında ve raporların içeriğinde standartlaşmanın yaşandığı vurgulanmıştır.
Harymawan vd., 2020	Malezya ve Endonezya'da Sürdürülebilirlik raporları konusunda verilen güvence hizmetinin işletme değerine olan etkisinin incelenmesi.	En küçük kareler yöntemi.	Sürdürülebilirlik raporlarına bağımsız kuruluşlar tarafından verilen güvence hizmetleri ile işletmelerin Tobins'Q oranı arasında pozitif bir ilişki bulunmuştur.
Miralles-Quirós, Miralles-Quirós ve Daza-Izquierdo, 2021	İspanya'da borsada işlem gören işletmelerde sürdürülebilirlik raporuna verilen güvence hizmetlerinin borsa performansına etkisi	İçerik analizi, panel veri analizi	Sürdürülebilirlik raporlarına verilen güvence hizmetleri çalışmaya konu işletmelerin borsa performanslarını olumlu etkilemiştir.
Via ve Perego, 2020	G500 firmalarında finansal olmayan raporların denetim kalitesini etkileyen faktörlerin incelenmesi.	İçerik analizi	Sürdürülebilirlik raporlarına verilen güvence hizmetlerinin kalitesinde denetçi uzmanlığı ve yeterliliğinin yanında yasal düzenlemelerin önemi vurgulanmıştır.
Peng, 2020	Tayvan'da borsada işlem gören aile şirketleri ile diğer şirketlerin güvence hizmetlerine başvuru durumu.	İçerik analizi, T testi, korelasyon	Aile şirketleri kurumsal sosyal sorumluluk raporları için güvence hizmeti alma konusunda diğer şirketlerden daha düşük motivasyona sahiptir. Yönetim kurulundaki bağımsız üyeler arttıkça aile şirketlerinin güvence hizmeti alma motivasyonu artmaktadır.

Yabancı literatürdeki çalışmalar güvence hizmetlerinin kalitesini ve güvence hizmetlerinin işletmelerin performansına etkisini incelemiştir. Güvence hizmetinin işletmelerin paydaşlarıyla olan ilişkilerini arttıracaklarını dolayısıyla işletmelerin finansal performansı ve borsa performansını arttıracakları sonucuna ulaşan çalışmalar bulunmaktadır. Bazı çalışmalarda güvence hizmetini veren kuruluşun marka değeri, denetçinin uzmanlığı ve yasal düzenlemelerin güvence hizmetinin kalitesini arttırdığı vurgulanmıştır. Literatürdeki analiz sonuçlarına göre düzenlenen uluslararası standartlar ve yerel düzenlemeler finansal olmayan raporların standartlaşmasında önem taşımaktadır.

3) GÜVENCE DENETİM STANDARTLARI

Finansal olmayan raporlama sürecinin kalitesini etkileyen önemli unsurlardan biri de bu raporlara verilen güvence hizmetidir. Güvence hizmeti faaliyetleri işletme yönetimi tarafından sunulan bilgiler konusunda bilgi kullanıcılarına üçüncü taraflarca sunulan makul bir güvencedir. Son yıllarda finansal olmayan raporların önem kazanmasıyla birlikte bu raporlarda sunulan bilgilerin güvenilirliği konusunda güvence hizmetleri verilmeye başlanmıştır. Güvence hizmeti faaliyetleri ile finansal olmayan raporlarda sunulan bilgilere ve bu bilgilerin elde edilme süreçlerine odaklanılmaktadır (Atabay, 2019: 911).

Uluslararası kuruluşlar güvence hizmeti süreçlerinin etkinliğinin sağlanması ve uygulamaların standartlaşması için standartlar yayımlamıştır. IAASB tarafından düzenlenen güvence denetimi standartları grubu, finansal olmayan raporların güvence hizmetlerinde sıkça kullanılmaktadır. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) Güvence Denetim Standartları'nın (GDS) aşağıda açıklanan dört tanesini Türkçeye çevirmiştir.

İlk kez 2015 yılında Resmi Gazete'de yayımlanarak kullanılmaya başlanan GDS 3000 güvence denetimi standardının son sürümü 21.12.2018 tarihli, 30632 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. GDS 3000 standardı güvence hizmetini, "denetçi dışındaki bir tarafın kıstaslar uygulanmak suretiyle dayanak denetim konusunu ölçtüğü veya değerlendirdiği doğrulama hizmetleri ile denetçinin kıstaslar uygulanmak suretiyle dayanak denetim konusunu ölçtüğü veya değerlendirdiği doğrudan denetimleri içerir" şeklinde tanımlanmıştır (KGK, 2018a: 5). GDS 3000 standardı tarihi finansal bilgilerin bağımsız ya da sınırlı bağımsız denetimleri dışındaki denetim süreçleri için düzenlenmiştir (KGK, 2018a: 5- 6). Standart, güvence hizmetleri sonucunda verilen güvenceyi makul ve sınırlı olmak üzere ikiye ayırmaktadır. Sınırlı güvence denetiminde, denetçi denetime konu olan süreçlerde önemli yanlışlık olup olmadığına ilişkin dikkatini çeken bir durumun varlığına ilişkin görüş bildirir. Makul güvence ise sınırlı güvence denetimine göre daha kapsamlı ve daha çok süreci içeren bir güvence denetimidir. Makul güvence sürecinde denetçi uyguladığı ölçüm ve değerlendirmeler ile güvence denetim riskini kabul edilebilir bir seviyeye indirir (KGK, 2018a: 8). Standart güvence hizmetini doğrulama hizmeti ve doğrudan denetim olarak ikiye ayırmıştır. Doğrulama hizmeti, denetçi dışında bir tarafın denetim konusunu ele aldığı güvence denetimiye doğrudan denetim, denetçinin denetim konusunu çeşitli yöntemlerle değerlendirdiği güvence hizmetidir (KGK, 2018a: 9).

GDS 3400, işletmelerin ileriye yönelik tahmini finansal bilgilerinin güvence hizmetlerini düzenlemektedir. İşletmelerce hazırlanan bütçeler, ileriye yönelik hazırlanan tüm finansal tablolara verilen güvence hizmetlerinde bu standart uygulanabilir (KGK, 2018b: 1).

GDS 3402, hizmet alan işletmelerin aldıkları hizmetin ya da hizmet veren işletmelerin verdiği hizmetin etkinliğini ölçmek amacıyla gerçekleştirilen güvence hizmeti süreçlerini düzenleyen standarttır (KGK, 2018c: 1).

GDS 3420, halka arz süreçlerinde şirketlerin izahnamesinde yer alan proforma finansal bilgilere verilen güvence hizmetleri sürecini düzenlemektedir (KGK, 2018d: 1).

Güvence hizmeti sürecinde kullanılan bir diğer uluslararası standart Sosyal ve Etik Hesap Verilebilirlik Enstitüsü (AccountAbility) tarafından yayımlanan AA1000 güvence standardıdır. AA1000 kuru-

luşların hesap verme ve sürdürülebilirlik konularında raporlama ilkelerini de belirlemiştir. Dolayısıyla AA1000 yalnızca bir güvence denetim standardı değil aynı zamanda bir finansal olmayan raporlama kılavuzudur. AA1000 kullanıcılar için dört temel ilke sunmuştur. Bu ilkeler; Bütünlülük, Önemlilik, Hesap Verebilirlik ve Etki ilkeleridir. Kapsayıcılık bir kuruluşun sürdürülebilirlik açıklamalarında tüm paydaşlarını sürece dâhil etmesi ve faaliyetlerinde paydaşların ihtiyaçlarına cevap verebilecek stratejiler geliştirmesine yönelik ilkedir. Önemlilik ilkesi, sürdürülebilirliğe ilişkin açıklamalarda paydaşları ilgilendiren konuların önemliliklerinin belirlenmesi ve önceliklendirilmesidir. Hesap verebilirlik ilkesi ise bir kuruluşun sürdürülebilirlik konularına zamanında ve ilgili bir şekilde tepki göstermesi olarak tanımlanmıştır. Etki ilkesi ilkesinde işletmelerin faaliyetlerinin çevrelerini nasıl etkilediklerine odaklanılmaktadır (AA1000, 2018: 21).

Bahsedilen standartların dışında işletmelerin sera gazı salınımlarına ilişkin güvence hizmeti süreçlerini düzenleyen standartlar bulunmaktadır. ISAE 3410 Sera Gazı Beyanları ve ISO 14064 Sera Gazı Salınımı Beyanı ve Değerlendirilmesi standartları işletmelerin sera gazı salınımına ilişkin beyanlarının güvence hizmeti süreçlerinde başvurulmuş önemli uluslararası standartlardır.

4) ARAŞTIRMA

Bu bölümde teorik açıdan incelenen finansal olmayan raporlara verilen güvence hizmetlerinin Türkiye'deki uygulamaları entegre raporlar açısından incelenmiştir. Finansal olmayan raporlara verilen güvence hizmetlerinin özellikleri ve kalitesinin belirlenmesi amacıyla çalışmalar gerçekleştirilmektedir. Perego ve Kolk (2012) bu alanda ilk çalışmayı gerçekleştirerek güvence beyanlarının içeriğini içerik analiziyle incelemiş ve güvence beyanlarının kalitesini ölçmeye çalışmıştır. Bu çalışmanın ardından yerel ve yabancı literatürde güvence beyanlarının içeriği incelenmiştir. Yerel literatürde de firmaların sürdürülebilirlik raporları ve kurumsal yönetim raporlarına verilen güvence hizmetlerinin içerikleri analiz edilmiştir. Bu çalışma ile entegre raporlara verilen güvence hizmetlerinin içerikleri analiz edilerek literatüre katkı sağlanmak amaçlanmaktadır. Bu amaçla Türkiye'deki kamu ve özel sektörde yer alan işletmelerin 2015-2020 yılları arasında yayımladıkları entegre raporlara sunulan güvence beyanları içerik analizi ile ele alınmıştır. Çalışma örneklemini, entegre raporların analize konu olması ve incelenen yıl aralığı ile önemli sonuçları ortaya koyacak niteliktedir. Çalışma ile Türkiye'de entegre raporlara sunulan güvence beyanlarının türleri, güvence beyanını veren kuruluş, güvence beyanının içeriği ve güvence seviyesi incelenerek güvence beyanlarının değerlendirilmesi amaçlanmıştır.

4.1) Örneklem

Çalışmaya Türkiye'de entegre rapor yayımlayan tüm işletmeler dâhil edilmiştir. Analize konu olan işletmeler düzenleyici ve denetleyici kuruluşlar, kamu kuruluşları, özel sektör şirketleri, sivil toplum kuruluşları ve yerel yönetimlerden oluşmaktadır. Çalışmada 2 adet düzenleyici ve denetleyici kuruluş, 4 adet kamu kuruluşu, 14 adet özel sektör kuruluşu, 3 adet sivil toplum kuruluşu ve 1 adet yerel yönetim olmak üzere 24 işletmenin yayımlamış olduğu 57 adet entegre rapor ele alınmıştır. Güvence hizmetlerinin analizi finansal olmayan raporlama sürecinde sunulan güvence hizmetlerine ilişkin önemli sonuçlar sunabilir. Bu amaçla 2015- 2020 dönemindeki finansal entegre raporlar çalışma kapsamına dâhil edilmiştir.

Analize dahil edilen işletmeler Tablo 3'de yer almaktadır.

Tablo 3: Analize Dahil Edilen İşletmeler

Borsa İstanbul	Merkezi Kayıt Kurumu
Vakıfbank	Ziraat Bankası
YTÜ Finans Kurumsal Yönetim ve Sürdürülebilirlik Merkezi	Yıldız Teknik Üniversitesi
Garanti BBVA	Türkiye İş Bankası
Türkiye Sınai Kalkınma Bankası	Yapı Kredi Bankası
Adana Çimento	Aslan Çimento
Çimsa	Nuh Çimento
Oyak Maden Metalürji Grubu	Mazars Denge
Aksa Akrilik	Allianz Türkiye
Turkcell	CCI
Argüden Yönetişim Akademisi	Darıüşşafaka Cemiyeti
Türkiye Eğitim Gönüllüleri Vakfı	Kadıköy Belediyesi

4.2) Veri Toplama Yöntemi

Yıllar itibariyle entegre rapor yayımlayan işletmeler Entegre Raporlama Türkiye Ağı'nın internet sitesinden elde edilmiştir. Çalışmada içerik analizi uygulanan entegre raporlara ise işletmelerin internet siteleri ve Kamuyu Aydınlatma Platformu'ndan ulaşılmıştır.

4.3) Araştırmanın Yöntemi

Çalışmada içerik analizi kullanılmıştır. İçerik analizi bir metnin tarafsız, sayısal ve sistematik olarak incelenmesi ve bu metnin özelliklerinin ortaya konması süreçlerini kapsayan bir nitel araştırma yöntemidir (Gülbahar ve Alper, 2009: 99). Bu çalışmada işletmelerinin yayımladıkları entegre raporlara güvence hizmeti verilip verilmediği, güvence hizmetinin niteliği, güvence hizmeti veren kuruluş ve güvence seviyesi gibi konular dikkate alınarak içerik analizine tabi tutulmuştur.

4.4) Araştırmanın Bulguları

İçerik analizi kapsamında 2015- 2020 yılları arasında Türkiye'deki işletmelerin yayımladıkları entegre raporlar incelenmiştir. Ele alınan yıllar itibariyle yayımlanan entegre rapor sayısı Tablo 4'de yer almaktadır.

Tablo 4: Yıllar İtibariyle Yayımlanan Entegre Rapor Sayısı

2015	2016	2017	2018	2019	2020
1	5	7	12	17	15

2020 yılına kadar yayımlanan entegre rapor sayısı sürekli olarak artış göstermiştir. Analize dahil edilen son yıl olan 2020 yılında yayımlanan entegre rapor sayısı azalış göstermiştir. Yayımlanan entegre raporların yarısından fazlası (%56,1) 2019 ve 2020 yıllarında yayımlanmıştır. İşletmelerin rapor yayımlama konusundaki istikrarı incelendiğinde 24 işletmenin 11'inin kesintisiz olarak entegre rapor yayımladığı sonucuna ulaşılmıştır. Diğer işletmeler sadece tek yılda rapor yayımlamış ya da kesintili olarak entegre rapor yayımlamıştır. En çok entegre rapor yayımlayan işletmeler ise 35 raporla özel sektör kuruluşlarıdır.

Çalışmaya konu entegre raporların yıllara göre aldıkları güvence hizmeti sayısı Tablo 5'de yer almaktadır

Tablo 5: Yıllar İtibariyle ve Entegre Raporlara Verilen Güvence Hizmeti Sayısı

2015	2016	2017	2018	2019	2020
0	0	2	4	6	6

Analize konu entegre raporlara 2015-2020 yılları arasında verilen toplam güvence hizmeti sayısı 18'dir. Yayımlanan entegre raporların %31,57'sine güvence hizmeti sunulmuştur. İşletmelerin %68,43'si ise yalnızca raporladıkları finansal bilgileri konusunda bağımsız denetim hizmeti almıştır. Bir kamu bankası dışında entegre raporlarına güvence hizmeti alan işletmelerin tamamı özel sektördeki işletmelerdir. Analize dahil edilen düzenleyici ve denetleyici kurumlar, sivil toplum kuruluşları, yerel yönetimler ve kamu kurumlarının finansal olmayan bilgilerine güvence hizmeti alma konusunda yeterli farkındalığa sahip olmadığı yorumu yapılabilir. Güvence hizmeti alan işletmelerin biri çimento sektöründe faaliyet gösterirken geri kalan tüm işletmeler bankacılık sektöründedir.

Entegre raporlara verilen güvence hizmetlerinin özelliklerine ilişkin bilgiler Tablo 6'dadır.

Tablo 6: Güvence Hizmetlerinin Özellikleri

Güvence Denetimine İlişkin Özellik	Frekans				
	Hizmeti Veren Kuruluş	Bağımsız Denetim Firması		Bağımsız Denetim Firması Dışındaki Kuruluşlar	
8		2		8	
Güvence Hizmetinin İçeriği	Yalnızca Çevre Konusunda Güvence		Çevre ve Çevre Dışı Konularda Güvence		
	4		14		
Güvence Seviyesi	Makul Güvence	Sınırlı Güvence	Karma		
	2	8	8		
Kullanılan Standartlar	GDS 3000	GDS3410	ISO 14046	ISO 14064	ISO 14001
	16	9	4	6	3

Güvence hizmeti alan işletmelerin %44,45'i bu hizmeti yalnızca bağımsız denetim kuruluşlarından %11'i yalnızca denetim firması dışındaki kuruluşlardan %44,45'i ise hem bağımsız denetim firması hem de bağımsız denetim firması dışındaki işletmelerden almıştır. Analize konu entegre raporlara güvence hizmeti veren bağımsız denetim kuruluşları dört büyükler (big four) olarak adlandırılan işletmelerden oluşmaktadır. Verilen güvence hizmetlerinin %12'si çevre konusunda iken güvence hizmetlerinin %78'i ekonomiye, sosyal unsurlara ve çevreye ilişkin konulardadır. Analize konu işletmelerin büyük bir bölümüne verilen güvence hizmetlerinde, işletme yönetimi tarafından sunulan bilgilerin bütüncül bir yaklaşımla denetlenmesi entegre raporlamanın mantığı gereği olumlu bir unsur olarak yorumlanabilir. Yalnızca çevre konusundaki güvence hizmetlerini bağımsız denetim işletmeleri dışındaki doğrulama hizmeti veren işletmeler vermiştir. Yine bu işletmelerce sunulan güvence seviyesi makul güvence seviyesidir. Bağımsız denetim firmaları ise entegre raporlara sınırlı güvence beyanı sunmuştur.

Entegre raporlara sunulan güvence hizmetlerinde yer verilen standartlar incelendiğinde standartların üç şekilde kullanıldığı yorumu yapılabilir. İlk grupta yalnızca, IAASB tarafından yayınlanan standartlara (GDS 3000, GDS 3410) atıfta bulunan raporlar vardır. İkinci grupta yalnızca, Uluslararası Standartlar Organizasyonu (ISO) tarafından yayınlanan çevreye ilişkin standartlar vardır (ISO 14064, ISO 14046 ve ISO 14001). Üçüncü grupta GDS ve ISO'nun çevreye ilişkin standartlarını birlikte kullanan güvence raporları bulunmaktadır. Analize konu raporlarda AA1000, GRI Raporlama ilkeleri gibi diğer standartlara atıf veren rapor bulunmamaktadır.

Standartların karma olarak kullanıldığı güvence beyanları da göz önüne alındığında çalışmaya dâhil edilen raporların güvence denetiminde en çok kullanılan standart 16 kullanım ile GDS 3000 olmuştur. GDS 3410 en çok atıf verilen ikinci standarttır. Bu standartlar dışında ISO 14064 özellikle çevresel unsurların konu olduğu raporlarda en çok kullanılan standart olmuştur.

Güvence hizmeti süreçlerinde uygulanan prosedürler incelendiğinde bu prosedürlerin üç ana başlıkta toplandığı sonucuna ulaşılmıştır:

- a) İşletme yönetimi ve ilgili personelle incelenen konulara ilişkin görüşme.
- b) Finansal olmayan bilgilere ilişkin örneklem alarak yerinde inceleme, örneklemin test edilmesi, raporlanan bilgilere ilişkin hesaplamaların tekrar edilmesi ve işletmelerin kontrol süreçlerin ile finansal olmayan raporlama konusundaki operasyonlarının gözden geçirilmesi.
- c) Raporun sunum ve bildirimini incelenmesi ile sunulan veriler üzerindeki analitik test süreçleri.

Bağımsız denetim firmaları dışındaki işletmeler, çevresel bilgilere ilişkin güvence hizmeti süreçlerinde çevre unsuruna ilişkin teknik yöntemleri uygulamıştır.

5) SONUÇ

İşletmelerin faaliyetleri ve bu faaliyetlerin sonuçlarıyla ilgilenen kişi ve kurumlar için en önemli bilgi kaynaklarından biri işletme yönetimi tarafından sunulan bilgilerdir. İşletme yönetimi finansal bilgileri finansal raporlama ile gerçekleştirmektedir. Kurumsal yönetim kavramının önem kazanması, işletmeler ve işletmelerle ilgili karar vericiler için finansal olmayan kavramların finansal sonuçlarının önem kazanmasıyla birlikte finansal olmayan raporlama uygulamaları ortaya çıkmıştır. İşletmeler, sürdürülebilirlik

raporları ile yalnızca finansal olmayan bilgilerini raporlamaya başlamıştır. Zamanla işletmelerin raporlama süreçlerinde bütüncül bir bakış açısıyla hareket etmesi sonucunda entegre rapor kavramı ortaya çıkmıştır. Finansal olmayan bilgilerle finansal bilgilerin birlikte raporlandığı entegre raporda işletmelerin yarattıkları değere odaklanılmaktadır. Finansal olmayan raporlarda sunulan bilgilerin doğruluğunun denetlenmesi amacıyla güvence hizmeti uygulamaları gerçekleştirilmektedir. Güvence hizmetleri ile finansal olmayan raporların belli bölümleri ya da tüm rapor konusunda bir güvence beyanı verilmektedir. Başta IAASB, Sosyal ve Etik Hesap Verilebilirlik Enstitüsü (AccountAbility) ve ISO olmak üzere uluslararası boyutta birçok güvence denetim standardı yayınlanmıştır.

Bu çalışmada Türkiye’de 2015-2020 yıllarında raporlanan entegre raporlara verilen güvence hizmetleri içerik analizi ile analiz edilmiştir. Kamu kuruluşları, düzenleyici ve denetleyici kuruluşlar, yerel yönetimler ile özel sektördeki firmaların analize dahil edildiği düşünüldüğünde Türkiye’de entegre rapor konusunda yeterli farkındalığın oluşmadığı yorumu yapılabilir. Entegre raporların yaklaşık %32’sine güvence hizmeti verilmiştir. Güvence hizmetini alan işletmeler özel sektördeki işletmeler ile bir kamu bankasıdır. Diğer işletmeler entegre raporlarına güvence hizmeti almayı tercih etmemiştir. Gerek sunulan finansal olmayan bilgilerin güvenilirliği gerekse güvence hizmeti uygulamasının standartlaşması açısından diğer işletmelerin de güvence hizmetinden faydalanması önemlidir. Entegre raporlama bir işletmeye tüm yönleri ile bütüncül bir yaklaşım getirmeye çalışır. Dolayısıyla güvence hizmeti süreçlerinin de sunulan finansal olmayan bilgilerini bu yaklaşımla ele alması gerekmektedir. İncelenen güvence beyanlarının %78’i çevre, sosyal ve ekonomik unsurları bir arada değerlendirmiştir. Bu güvence hizmetleri açısından olumludur. Çevre konusunda raporlanan bilgilere daha çok alanında uzman işletmeler makul güvenceyi tercih ederek güvence hizmeti vermiştir. Çevresel, ekonomik ve sosyal bilgilere verilen karma güvence hizmetleri ise bağımsız denetim firmaları tarafından sınırlı güvence ile verilmiştir. Yayımlanan entegre rapor ve entegre raporlara sunulan güvence beyanlarının az olmasının da etkisiyle yalnızca dört büyükler olarak nitelenen bağımsız denetim kuruluşları güvence hizmeti sunmuştur. Ayrıca finansal olmayan raporlama kavramının yeni sayılabilecek bir kavram olması sebebiyle bağımsız denetim kuruluşlarının denetim ve danışmanlık faaliyetlerindeki etkinlik seviyesi de bu durumun sebeplerinden biri olabilir. Güvence hizmetlerinde en çok kullanılan standart GDS 3000 Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi ve Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri standardı olmuştur. İlgili yıllarda en çok entegre rapor yayımlayan ve bu raporlarına güvence hizmeti alan işletmeler bankacılık sektöründe yer almaktadır.

Türkiye’de entegre raporlamanın standartlaştırılması konusunda eksiklikler bulunmaktadır. İşletmelerin büyük bir bölümünün ayrı bir entegre raporu bulunmamaktadır. Entegre raporlama ve entegre raporlara verilen güvence hizmetlerine ilişkin yasal düzenlemelerin yapılması gerekmektedir. Raporlamanın ve raporlara verilen güvence hizmetlerinin halka açık işletmeler için zorunlu olması ile entegre raporlamanın standartlarının belirlenmesi bu konuda atılacak önemli adımlardandır. Özellikle bağımsız denetim firmaları için entegre raporlama süreçleri önemli fırsatlar barındırmaktadır. Ancak gerek entegre rapor sayısının azlığı gerekse bağımsız denetim kuruluşlarının bu konudaki tecrübe ve uzmanlığının henüz yeterli seviyede olmaması sebebiyle bağımsız denetim firmaları bu potansiyellerini henüz kullanamamıştır. Bağımsız denetim firmalarının finansal olmayan bilgilerin denetimini makul güvence ile daha kapsamlı sunması hem raporlama sürecine hem de bağımsız denetim firmalarının entegre raporlama konusundaki potansiyelini gerçekleştirmesine katkı sunacaktır. Bağımsız denetim firmaları, faal-

iyetleri ve organizasyon yapılarında yapacakları değişikliklerle vereceği makul güvence sonucunda güvence hizmeti süreçlerindeki pazar payını büyütebilir.

KAYNAKÇA

- AccountAbility. (2018). AA1000 AccountAbility Principles. <https://www.accountability.org/standards/> (04.03.2021).
- Apaydın, F. (2009). Kurumsal Teori ve İşletmelerin Kurumsallaşması. *C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 10(1), 1-22.
- Atabay, E. (2019). Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporları Ve Güvence Denetimi: Türkiye’de Grı Rehberine Göre Raporlama Yapan Firmalar Üzerinde Bir Araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 21(4), 904-922.
- Atabay, E., & Engin, D. (2017). 3402 Nolu Güvence Hizmetleri Standardı Ve Bağımsız Denetçilerin Bu Standarda Yönelik Farkındalıklarının İncelenmesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 22(1), 113-121.
- Celayir, D. (2020). Kurumsal Yönetim Açısından Sürdürülebilirlik Raporlarının Güvencesi Ve Borsa İstanbul (BIST) Sürdürülebilirlik Endeksi Üzerinde Bir İnceleme. *Business & Management Studies: An International Journal*, 8(1), 20-44.
- Çokmutlu, M. E., & Şahay, O. K. (2019). Borsa İstanbul Sürdürülebilirlik Endeksi İşletmelerinin Sera Gazı Beyanlarına Yönelik Güvence Denetimleri: ISAE 3410 Güvence Denetim Standardına İlişkin Bir Araştırma. *IBAD Sosyal Bilimler Dergisi*, (5), 164-174.
- Dalla Via, N., & Perego, P. (2020). The Relative Role of Firm Incentives, Auditor Specialization, and Country Factors as Antecedents of Nonfinancial Audit Quality. *Auditing. A Journal of Practice & Theory*, 39(3), 75-104.
- Entegre Raporlama Türkiye Ağı. (2020). Entegre Raporlamanın Geçmişi. <http://www.entegreraporlamatr.org/tr/hakkimizda/biz-kimiz.aspx> (18.02.2021).
- Ernst and Young (2017). Is Your Non-Financial Performance Revealing the True Value of Your Business to Investors? Tomorrow’s Investment Rules 2017. https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/en_gl/topics/purpose/purpose-pdfs/ey-nonfinancial-performance-may-influence-investors.pdf (12.02.2021).
- Ertan, Y. (2018). Türkiye’de Sürdürülebilirlik Raporlaması, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 11(3), 463-478.
- 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 Metal. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, (17), 355–70.
- Gillet-Monjarret, C. (2018). Assurance Reports Included in The CSR Reports of French Firms: A Longitudinal Study. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 9(5), 570-594.
- Gülbahar, Y., & Alper, A. (2009). Öğretim Teknolojileri Alanında Yapılan Araştırmalar Konusunda Bir İçerik Analizi. *Ankara Üniversitesi Eğitim Bilimleri Fakültesi Dergisi*, 42(2), 93-112.
- Harymawan, I., Nasih, M., Salsabilla, A., & Putra, F. K. G. (2020). External Assurance on Sustainability Report Disclosure and Firm Value: Evidence From Indonesia and Malaysia. *Entrepreneurship and Sustainability Issues*, 7(3), 1500-1512.
- Junior, R. M., Best, P. J., & Cotter, J. (2014). Sustainability Reporting And Assurance: A Historical Analysis On A World-Wide Phenomenon. *Journal of Business Ethics*, 120(1), 1-11.
- Karğın, S., Araci, H., & Aktaş, H. (2013). Entegre Raporlama: Yeni Bir Raporlama Perspektifi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 6(1), 27- 46.
- KGK. (2018a). Tarihî Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi Veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri. https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2021_Seti/GDS_3000.pdf (02.03.2021).

- KGK. (2018b). İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin İncelenmesi. https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2021_Seti/GDS_3400.pdf (03.03.2021).
- KGK. (2018c). Hizmet Kuruluşundaki Kontrollere İlişkin Güvence Raporları. https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2021_Seti/GDS_3402.pdf (03.03.2021).
- KGK. (2018d). Bir İzahnamede Yer Alan Proforma Finansal Bilgilerin Derlenmesine İlişkin Raporlama Yapmak Üzere Üstlenilen Güvence Denetimleri. https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2021_Seti/GDS_3420.pdf (03.03.2021).
- La Torre, M., Sabelfeld, S., Blomkvist, M., Tarquinio, L., & Dumay, J. (2018). Harmonising Non-Financial Reporting Regulation in Europe: Practical Forces and Projections For Future Research. *Meditari Accountancy Research*, 26(4), 598- 621.
- Martínez-Ferrero, J., García-Sánchez, I. M., & Ruiz-Barbadillo, E. (2018). The Quality of Sustainability Assurance Reports: the Expertise and Experience of Assurance Providers as Determinants. *Business Strategy and the Environment*, 27(8), 1181-1196.
- Miralles Quirós, M. M., Miralles Quirós, J. L., & Daza Izquierdo, J. (2021). The Assurance Of Sustainability Reports And Their Impact On Stock Market Prices. *Management Letters*, 21(1), 47- 60.
- Özerhan, Y., & Sultanoğlu, B. (2018). Sürdürülebilirlik Raporu Kapsamında Çevresel Bilgilerin Raporlanması Ve Güvence Denetimi. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, (53), 55-76.
- Pamukçu, F., 2011. Finansal Raporlama İle Kamuyu Aydınlatma Ve Şeffaflıkta Kurumsal Yönetimin Önemi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (50), 133-148.
- Peng, C. W. (2020). Do Family Firms Engage in Voluntary External Assurance of Corporate Social Responsibility Reports?. *Corporate Management Review*, 40(1), 1-33.
- Perego, P. ve Kolk, A. (2012). Multinationals' Accountability on Sustainability: The Evolution of Third-Party Assurance of Sustainability Reports. *Journal of Business Ethics*, 110(2), 1-37.
- Rossi, A. and Tarquinio, L. (2017), An Analysis Of Sustainability Report Assurance Statements: Evidence From Italian Listed Companies. *Managerial Auditing Journal*, 32(6), 578-602.
- Sierra-Garcia, L., Garcia-Benau, M. A., & Bolas-Araya, H. M. (2018). Empirical Analysis Of Non-Financial Reporting by Spanish Companies. *Administrative Sciences*, 8(3), 1- 17.
- Sultankhanova, G., & Yanik, S. S. (2021). Finansal Bilgi Kullanıcıların Sürdürülebilirlik Raporu İle Güvence Denetimi Konusundaki Algıları ve Farkındalıkları. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 20(62), 41-58.
- Sultankhanova, G., Yanik, S. S., & Ayanoğlu, Y. (2019). Sürdürülebilirlik Raporlarına Verilen Güvence Beyanlarının İçerik Analizi. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 19(58), 25-50.
- Vaz, N., Fernandez-Feijoo, B., & Ruiz, S. (2016). Integrated Reporting: an International Overview. *Business Ethics: A European Review*, 25(4), 577-591.
- Yeşilçelebi, G. (2020). Türkiye'de Faaliyet Gösteren Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sürdürülebilirlik Açıklamaları: Sürdürülebilirlik Raporlarının İçerik Analizi. *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Elektronik Dergisi*, 11, 229-244.

