

EĞİTİM yayınevi

Muhasebe

Alanında Uluslararası Araştırmalar - I

Editör: **Doç. Dr. Halil Akmeşe**

Editör:
Doç. Dr. Halil Akmeşe

Muhasebe

Alanında Uluslararası Araştırmalar I

EĞİTİM
yayınevi

MUHASEBE ALANINDA ULUSLARARASI ARAŞTIRMALAR –I

Editör: Doç. Dr. Halil Akmeşe

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

ISBN: 978-625-6251-24-3
1. Baskı, Haziran 2024

Baskı Cilt: Repro Bir Matbaacılık
İvedik OSB Matbaacılar Sitesi 1514 Cad. No: 23-25 Yenimahalle/Ankara
Matbaa Sertifika No: 47381

Kütüphane Kimlik Kartı

MUHASEBE ALANINDA ULUSLARARASI ARAŞTIRMALAR –I
Editör: Doç. Dr. Halil Akmeşe
IV+160 s., 135x215 mm
Kaynakça var, dizin yok.
ISBN: 978-625-6251-24-3

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

ilk okuyan siz olun
kitapmatik
İnternetteki kitapçınız

İÇİNDEKİLER

BİST ULAŞTIRMA İŞLETMELERİNİN GELENEKSEL VE NAKİT ORANLARIYLA FİNANSAL PERFORMANS KARŞILAŞTIRMASI: ENTROPI-TOPSIS UYGULAMASI 1
Haluk Satır

KURUMSAL SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORU KAPSAMINDA GÜVENCE DENETİMİ 21
Duygu Celayir, İpek Yaylalı

MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ ve TOPLUMSAL GELİŞİM İLİŞKİSİ: ENDEKSLER IŞIĞINDA GENEL BİR DEĞERLENDİRME 43
Abdulkerim Daştan, Serdal Atay

SÜRDÜRÜLEBİLİRLİĞİN EN BÜYÜK DÜŞMANI: YEŞİLLE ALDATMA 99
Yasin Cihan, Raif Parlakkaya

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK SINAVLARININ İÇERİK ANALİZİ: VERGİ GRUBU SINAVLARI 125
Güler Ferhan Ünal Uyar, Burçin Tutcu

KURUMSAL SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORU KAPSAMINDA GÜVENCE DENETİMİ

Duygu Celayir[1], İpek Yaylalı[2]

GİRİŞ

Küresel düzeyde, iklim krizi, çevre kirliliği, salgın hastalıklar ve doğal kaynakların azalması gibi önemli sorunlar, sürdürülebilirlik kavramını uluslararası arenada ülkeler, kurumlar ve kuruluşlar için öncelikli bir konu haline getirmiştir. Bu bağlamda, çeşitli akademik disiplinlerde sürdürülebilirlik, yoğun bir şekilde araştırılan bir konu olmuştur. Özellikle muhasebe ve yönetim alanlarında, işletmelerin faaliyetlerinin sürdürülebilirlik perspektifinden raporlanması ve paydaşlara finansal olmayan bilgilerin sunulması çerçevesinde çeşitli çerçeve, prensip ve standartlar incelenmektedir. İşletmelerin kurumsal sürdürülebilirlik raporları oluşturması için kaynak ayırma eğilimi her geçen yıl artmaktadır. İşletmelerin büyüklüğü ve sürdürülebilirlik çabalarına ilişkin sunabilecekleri bilgilerin kapsamı ve çeşitliliği açısından önemli farklılıklar bulunmaktadır. Sürdürülebilirlik faaliyetlerinin gönüllü olarak raporlanması uygulaması, ilk finansal olmayan raporun 1989 yılında yayınlandığı zamanlara dayanmaktadır. Öncü rapor, Kodak

1 Doç. Dr., İstanbul Ticaret Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Muhasebe ve Denetim Bölümü, e posta: dcelayir@ticaret.edu.tr, ORCID: 0000-0002-1435-3910

2 Dr. Öğr. Üye. Medipol Üniversitesi, İşletme ve Yönetim Bilimleri Fak., Uluslararası Ticaret ve Finansman Bölümü, e-posta: ipek.yaylali@medipol.edu.tr, ORCID: 0000-0001-7171-7752

tarafından yayımlanmış ve son iki yılda işletmenin çevresel uygulamalarına dair bir özet sunarak kamuoyunun dikkatine sunulmuştur. Bu zamandan beri Sürdürülebilirlik Raporu önemli ölçüde değişmiş ve belirlenen göstergelerin kapsamı ve çeşitliliği genişlemiştir. Sürdürülebilirlik raporlaması konusunda önde gelen yazarlardan Kolk (2010), günümüzde bir raporun "Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporu" olarak adlandırılabilmesi için tüm konuları kapsaması gerektiğini savunmuştur. Sürdürülebilirlik raporlaması, ekonomik, çevresel ve sosyal boyutlar olmak üzere üç temel boyutta bilgi sunan bir rapordur. İşletmeler, operasyonlarının ekonomik, çevresel ve toplumsal etkilerini hem olumlu hem de olumsuz yönde raporlayabilmek için çeşitli kılavuzları kullanmaktadır. Bu rapor, paydaşların ihtiyaç duyduğu bilgileri sağlamaktadır. Çalışmanın ilk bölümünde, sürdürülebilirlik raporlamasının kavramsal çerçevesi sunulurken, ikinci bölümde ise şirketler tarafından hazırlanan bu raporların güvencesi açıklanmıştır. Ayrıca, güvence denetimi, güvence standartları ve karşılaşılan zorluklar gibi konular da ele alınmıştır.

1. SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORLAMASINA İLİŞKİN KAVRAMSAL ÇERÇEVE

1.1. Sürdürülebilirlik ve Sürdürülebilirlik Raporlaması

Sürdürülebilirlik, çeşitli alanlarda, özellikle çevresel, ekonomik ve sosyal alanlarda, uzun vadede kaynakların dengeli bir şekilde kullanılması ve mevcut ihtiyaçları karşılayarak gelecek kuşakların gereksinimlerini de göz önünde bulundurarak hareket etmeyi ifade etmektedir. Bu yaklaşım, doğal kaynakların sürdürülebilir biçimde kullanılması, ekonomik faaliyetlerin gelecek nesillere zarar vermeden yürütülmesi, toplumun refahının artırılması ve sosyal adaletin sağlanması gibi hedefleri içerir. Sürdürülebilirlik, uzun vadeli bir perspektiften bakıldığında, çevresel, ekonomik ve sosyal açıdan denge ve uyumun sağlanmasıyla mümkün olabilir. Sürdürülebilirlikle ilgili önemli kilometre taşı olan Kyoto Protokolü, "karbondioksit emisyonlarını ve atmosferdeki sera

gazlarını azaltmayı amaçlayan uluslararası bir anlaşma"dır. Bu protokol, 1997 yılında kabul edilmiştir. İklim değişikliği konusunda yasal olarak bağlayıcı uluslararası bir anlaşma olan Paris Anlaşması ise Fransa'da düzenlenen BM İklim Değişikliği Konferansı'nda 196 taraf ülke tarafından 12 Aralık 2015'te kabul edilmiş ve 4 Kasım 2016'da yürürlüğe girmiştir (UN, 2015). Sürdürülebilirlik çoğu zaman çevre sağlığının korunmasını sağlayan çevresel sürdürülebilirliğin alt kategorisi olarak anlaşılmakta ve şirketlerin düzenli olarak doğal kaynakları kullanması ve atık üretmesi nedeniyle sürdürülebilirlik çoğu zaman iş dünyasında finansal kârın önünde bir engel olarak algılanmaktadır (Nidumolu vd., 2019). Şirketler ve tüketiciler arasında çevresel sürdürülebilirliğe ilişkin artan bilincin, sınırlı doğal kaynakların daha az kullanımını, uygun atık yönetimini ve bilinçli tüketimi teşvik ettiğini ve bunun da şirketlerin liderlik eden verimli iş stratejileri benimsemesini kolaylaştırdığı açıktır. Bir işletme faaliyetlerine devam edebilmek için öncelikle kara bağlı olduğundan, bir işletmenin ekonomik yönü göz ardı edilemez, ancak sosyal ve çevresel açıdan sorumlu olmak işletmenin uzun ömürlü olmasını sağlayacaktır. Bu nedenle, şirketlerin çevresel etkilerini yönetmeleri ve sürdürülebilir bir şekilde gelişmek için ekonomik, sosyal ve çevresel hedefler belirlemeleri konusuna giderek daha fazla odaklanılmaktadır (Andersson vd.,2021).

Sürdürülebilirliğin önemi, doğal kaynakların belirgin eksikliği, küresel ısınma ve tüketici farkındalığı gibi faktörlerden etkilenmektedir. Son yıllarda, çevresel bozulmanın artmasıyla birlikte, sürdürülebilirlik ve sürdürülebilir kalkınma kavramları önemli tartışma konuları haline gelmiştir. Sürdürülebilirlik, enerji, ekonomi ve çevrenin kesişim noktasında bulunur ve bu nedenle hükümetler, hükümetlerarası örgütler, sosyal bilimciler, fen ve doğa bilimcileri, politikacılar, çevre örgütleri gibi geniş bir kesim tarafından tartışılmaktadır. Birçok ülke, işletmelerin faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan su ve hava kirliliğini

düzenleyen yasal düzenlemeleri yürürlüğe koymuştur. Ancak, hala bu konuda yeterli uygulamaları olmayan birçok işletmenin faaliyet gösterdiği ülkeler bulunmaktadır (Ukuago, Ewuize ve Onwuka, 2020)

Bu kavramın çok yönlü olması sebebiyle, farklı bilim dalları tarafından farklı yaklaşımlar ve tanımlar geliştirilmiştir. Bu çeşitlilik, sürdürülebilirlik kavramının çerçevesine ilişkin hala devam eden anlaşmazlıklara ve farklı tarafların, kendi tanımladıkları çerçeve üzerinden sürdürülebilirliğin ölçülmesine yönelik yaklaşımlar önermesine, çeşitli hedefler belirlemesine ve bu hedeflere ulaşılmasında izlenecek politikaları önermesine yol açmaktadır (Yeni, 2014). Sürdürülebilirlik, mevcut uygulamaların geleceğe yönelimini gerektiren küresel bir kaygıdır ve bir işletme açısından bakıldığında bu, mevcut iş uygulamalarının gelecek nesillere yönelik kaynak tedarikini olumsuz etkilememesini sağlamanın gerekli olduğu anlamına gelir. Bu amaca yönelik toplumsal farkındalıkta bir artış olmuş, bu da çeşitli paydaşlardan gelen baskının artmasına neden olmuştur (Primolan, 2004). Sonuç olarak, çevresel ve sosyal kaygıların yanı sıra ekonomik konuları da eşit derecede dikkate alan iş uygulamalarının benimsenmesi konusunda çeşitli aktörler ve şirketler arasında devam eden diyaloğun ortaya çıkmasıdır (Elkington, 1998). 21. yüzyılda şirketler için kirlilik, doğal kaynakların kıtlığı ve şirket operasyonlarının mevcut ve gelecek nesiller üzerindeki çeşitli olumsuz etkileri gibi pek çok zorluk bulunmaktadır. Bu durum çeşitli meslek kuruluşlarını finansal olmayan bilgileri de açıklayarak harekete geçmeye yönlendirmektedir.

Kâr amacı olsun ya da olmasın herhangi bir işletmenin ekonomik, çevresel, sosyal ve yönetimsel başarısını paydaşlarıyla doğrudan paylaştığı açıklamalar veya bildirimler, sürdürülebilirlik raporları olarak tanımlanmaktadır (Clausen vd., 2005). Sürdürülebilirlik raporlaması, gönüllülük esasına dayanarak, tüm paydaşlara hesap verebilirlik ilkesi çerçevesinde sunulan raporlardır. Bu raporlar aracılığıyla işletmeler, toplumsal ve çevresel etkiye sahip faaliyetlerini ve

bu faaliyetlerin olası olumsuz etkilerini azaltmak için yaptıkları çabaları iç ve dış paydaşlarına sunmaya çalışırlar. Dolayısıyla, sürdürülebilirlik raporlaması, işletmelerin ekonomik, çevresel ve sosyal ilişkileri arasında bağlantı kurmayı amaçlamaktadır. İşletmeler, uygulamalarını kurumsal sosyal sorumluluk bilinci ile birlikte sürdürülebilir uygulamaları faaliyetlerinin içine ekleyerek ve hedeflerine ulaşmak için gerekeni yaptıkları zaman sürdürülebilir kalkınma hedefleri ile uyumlu hale getirmesine katkı sağlayacaktır (Zu, 2023).

Kurumsal sürdürülebilirlik raporlaması, işletmelerin çevresel, sosyal ve yönetişim tedbirlerini ve bu faktörlerin ilgili riskleriyle başa çıkma yeteneklerini kamuya açık olarak raporlamasını içerir (Ballou, Heitger & Landes, 2006). Otuz yıl önce neredeyse hiç bulunmayan bu tür raporlama, bir şirketin kamuya açık raporlarında önemli bir faktör haline gelmiştir. Çünkü iç ve dış paydaşlar giderek daha fazla bu bilgiyi talep etmiştir. Kurumsal sürdürülebilirlik raporları, bir şirketin çevresel, sosyal ve yönetişim performansını detaylandıran, kamuya açıklanmış belgelerdir. Sürdürülebilirlik raporlaması 1980'lerin sonlarında başlamış ve hızla geniş bir endüstri yelpazesindeki şirketler için önemli bir odak noktası haline gelmıştir (GRI, 2012).

Şirketler, sürdürülebilirlik girişimleri hakkında çeşitli farklı yöntemler kullanarak rapor verebilir, çünkü tam bir sürdürülebilirlik raporu yayınlama ihtiyacına ilişkin hiçbir kanun veya düzenleme yoktur.

Çevresel raporlamaya ilişkin tek düzenleme, 2002 tarihli Sarbanes-Oxley Yasası'ndan kaynaklanmaktadır. Sarbanes-Oxley'e göre, çevresel maliyetler bir raporda açıklanmalıdır: "Yasa, olası kayıplarla ilgili olarak şirketlerin ayrıntılı açıklamalar sunması gerektiğini belirtmektedir. çevresel yükümlülüklerin tutarlarının altında yatan gerçekler ve varsayımlarla ilgili" (McKenna Long & Aldridge, 2005). Firmalar artık mali tabloları açısından önemli sayılan bir tutarı temsil ediyorlarsa çevresel yükümlülüklerini

ölçmek zorundalar. Eğer çevresel sorumluluk kolaylıkla ölçülemiyorsa, çevresel maliyetin niteliğini detaylandıran bir not eklenmelidir.

Paydaşların çevresel ve sosyal inisiyatifleri yayınlama yönündeki artan baskısı nedeniyle, şirketler sadece çevresel maliyetleri raporlamakla kalmamış, aynı zamanda sürdürülebilirlik inisiyatifleri ve performanslarına ilişkin kamuoyuna yeterli bir temsil sağlamışlardır. Şirketlerin sürdürülebilirlik girişimlerini raporlamak için kullandıkları ortak çerçeveler arasında Küresel Raporlama Girişimi (GRI) ve ISO 14000 çerçeveleridir. GRI Sürdürülebilirlik Çerçevesi, Birleşmiş Milletler ile birlikte çalışarak dünya çapında güvenilirlik sağlamaktadır. Üstelik en yaygın çerçevelerden biri haline gelmiştir (Global Reporting Initiative, 2012). ISO 14000, çevre yönetimini ele almaya yardımcı olan bir dizi standarttır. Şirketlere maliyetleri düşürme ve kurumsal imajı iyileştirme amacıyla çevresel etkilerini ve performanslarını iyileştirmeleri için bir çerçeve sağlar (ISO, 2012). Şirketler, GRI kılavuzlarını kullanarak şirket operasyonlarının ekonomi, çevre ve toplum üzerindeki hem olumlu hem de olumsuz etkilerini raporlayabilmektedir. Bu rapor, paydaşların ihtiyaç duyduğu bilgiyi ortaya koymaktadır (Ioana & Andriana, 2013).

1.2. Literatürde Sürdürülebilirlik Raporuna İlişkin Yapılan Çalışmalar

Lako (2018), sürdürülebilirlik raporlamasının şirketlere tam, dengeli, karşılaştırılabilir, zamanlı, açık ve güvenilir maddi bilgi sağlaması için özel olarak tasarlandığını belirtmiştir. Sürdürülebilir hedeflere ulaşmak için ekonomik, finansal veya finansal olmayan bilgilerin yönetilmesine ilişkin sonuçları. Bu faydalar ile sürdürülebilirlik raporlamasını benimseyen şirketlerin, paydaşların hem finansal hem de finansal olmayan kararlarını doğru alabilmeleri için ihtiyaç duydukları bilgileri sağlayabilmeleri beklenmektedir. Sürdürülebilirlik raporlamasına ilişkin çok sayıda araştırma yapılmıştır. Birçok uzman ekonomik, sosyal ve çevresel bilgilerin açıklanmasını

boyutunu analiz etmiş (Aniktia & Khafid, 2015; Ching vd., 2014, 2016; Kurniawan vd. 2018).

Ayrıca bazıları, ekonomik bilgileri açıklamadan sosyal ve çevresel bilgilerin açıklanmasının kapsamını da analiz etmiştir. Ancak yalnızca çevresel bilgilerin açıklanmasını analiz eden birkaç araştırmacı da vardır (Ben-Amar ve diğerleri, 2017; Faisal ve diğerleri, 2018; Liao ve diğerleri, 2015). Diğer birçok çalışma sürdürülebilirlik raporlamasını yönetim kuruluna bağlamaktadır (Al-Shaer ve Zaman, 2016; Ben-Amar ve diğerleri, 2017; Janggu ve diğerleri, 2014). Ayrıca, finansal performans ile sürdürülebilirlik raporlama bilgileri de dahil olmak üzere finansal olmayan bilgilerin açıklanması arasındaki ilişkiye yönelik çalışmalar da yapılmıştır. Ameer ve Othman (2012) küresel şirketlerde satış büyümesi, ROA, vergi öncesi kar/PBT, sürdürülebilirlik raporlaması ile faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışı arasındaki ilişkiyi incelemiş ve finansal değişkenlerin sürdürülebilirlik raporlamasında bilgi açıklama kapsamını olumlu yönde etkilediğini tespit etmiştir. Ayrıca Chikwendu ve ark. (2016) ayrıca daha önce sürdürülebilirlik raporlamasının Nijerya Menkul Kıymetler Borsası'ndaki şirketlerin finansal performansı üzerindeki etkisini incelemiş ve sürdürülebilirlik raporlaması bilgilerinin varlık getirisi ile pozitif yönde ilişkili olduğunu bulmuştur. Ayrıca Aniktia ve Khafid (2015) finansal performansın kârlılık göstergeleri üzerindeki etkisini incelemiş ve kaldıracın olumlu yönde etkilemesine rağmen sürdürülebilirlik raporlamasında bilginin açıklanma kapsamını etkilemediğini tespit etmiştir.

2. Güvence Denetimi ve Sürdürülebilirlik Raporlarının Güvencesi

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu'na (IAASB, 2013) göre, "Güvence sözleşmesi, denetçinin, hedef kullanıcıların güven derecesini artıracak şekilde tasarlanmış bir sonuç bildirmek amacıyla yeterli ve uygun kanıt elde etmeyi amaçladığı bir sözleşmedir. Dayanak denetim konusunun kriterlere göre ölçülmesi veya değerlendirilmesi

sonucu hakkında sorumlu taraf dışında. Buna dayanarak sürdürülebilirlik raporlamasının güvencesi, üçüncü taraf bir güvence sağlayıcının bir kuruluş tarafından yayınlanan bir sürdürülebilirlik raporu üzerinde güvence üstlendiği bir görev olarak da tanımlanmaktadır. Sürdürülebilirlik raporunu okuyanlar, güvence raporuna başvurarak raporun üzerinde anlaşılan kriterlere göre hazırlanıp hazırlanmadığını öğrenebilirler. Bağımsız güvence, kullanıcıların açıklama kalitesi ve güvenilirlik algılarını önemli ölçüde etkilemektedir (Karagiannis vd., 2021).

2.1. Sürdürülebilirlik Raporlarının Güvencesi

Sürdürülebilirlik Raporu Güvencesi, bu süreçteki en önemli adımlardan biridir. Güvence, bir şirketin sürdürülebilirlik raporunun belirli standartları karşılamasını sağlayan üçüncü taraf sürecidir. Sürdürülebilirlik raporu, bir şirketin paydaşları üzerindeki çevresel, sosyal ve ekonomik etkilerinin değerlendirilmesidir. Şirketin nasıl çalıştığına, gelecekteki sürdürülebilirliğe yönelik stratejisine ve bu alandaki başarılarına bakar. Sürdürülebilirlik raporlamasının amacı yatırımcıların, müşterilerin, çalışanların ve diğer önemli paydaşların bir şirketin toplum ve çevre üzerindeki etkilerini ne kadar iyi yönettiğini anlamalarını kolaylaştırmaktır. Bu nedenle Sürdürülebilirlik Raporlarının uluslararası kuruluşlar tarafından düzenlendiğini bilmekte fayda var. Bu, raporların güvenilir sayılması için önceden belirlenmiş kurallara uyması gerektiği anlamına gelir. Ancak sürdürülebilirlik raporunda sağlanan bilgilere güven eksikliği olabileceğinden, şirketlerin raporlarına güvenilirlik kazandırmak için **bağımsız Güvence** hizmetlerinden yararlanmaları çok önemlidir. Bağımsız Sürdürülebilirlik Raporu Güvence hizmetleri, bir şirketin raporunun belirli standartlara uygun olmasını sağlar ve güvenilirliği konusunda güvence sağlayabilir. Bu, rapordaki bilgileri kullanan paydaşlar ve şirketler arasında daha fazla güven oluşmasını sağlar.

Sürdürülebilirlik güvencesine olan talep bugün hızla artmasına rağmen, hem güvence sağlayıcılar hem de raporlama yapan firmalar için zorlu bir görev olmaya devam etmektedir. Güvence sağlayıcılarının karşılaştığı önemli sorunlardan biri, güvence kalitesini engelleyen ve sürdürülebilirlik raporunun işlevini etkileyen sürdürülebilirlik güvencesindeki altyapı eksiklikleridir (Arena ve diğerleri, 2015; Traxler ve diğerleri, 2020). Özellikle altyapı eksiklikleri, hem firma düzeyinde hem de ulusal düzeyde altyapının olmayışını (bilgi sistemi, maliyet ve fayda, yasal ortam ve uygulama mekanizması), birleşik standartların eksikliğini, yönergelerdeki belirsizliği ve terimlerle ilgili normların eksikliğini ifade eder. Dolayısıyla, açık kural ve kanunlarla yönlendirilen ve sınırlandırılan mali güvenceyle karşılaştırıldığında, sürdürülebilirlik raporları için kaliteli ve güvenilir bir güvence beyanı üretmek çok daha zor ve tartışmaya açıktır (Boiral vd., 2019; Junior ve diğerleri, 2014).

Ayrıca birçok raporlama firması uygun güvence hizmetlerinin nasıl seçileceği konusunda yeterli bilgiye sahip değildir. Esasen, sürdürülebilirlik güvencesi çoğu yargı bölgesinde gönüllü bir girişimdir ve pazar, pazar payı için rekabet eden farklı türde güvence sağlayıcılara açıktır (Farooq ve De Villiers, 2019). Akademisyenler ve profesyoneller, sürdürülebilirlik güvencesi sağlayıcılarını sıklıkla iki türe ayırır: muhasebe firmaları ve muhasebe dışı firmalar (yani danışmanlık şirketleri) (Farooq & De Villiers, 2019). Bazıları muhasebe firmalarının (örneğin, Büyük 4 denetim firmaları) güvence uzmanlığı açısından danışmanlık firmalarına göre göreceli bir avantaja sahip olduğunu savunurken, diğerleri danışmanlık şirketlerinin (örneğin çevreciler, biyologlar, etikçiler) sürdürülebilirlik bilgisi alanında bir avantaja sahip olduğunu ileri sürmektedir (Edgley ve diğerleri, 2015). Şirketler, ne kadar iş yapmak istediklerine ve ne kadar maliyete katlanmak istediklerine bağlı olarak, raporları için Sürdürülebilirlik Raporu Güvencesi elde etmek amacıyla

aşağıdaki yöntemlerin herhangi bir kombinasyonunu kullanabilirler.

1) Bir şirket kendi raporunu hazırlamaya karar verirse, raporun bir tür tanınmış standardı karşıladığından emin olması gerekir ve ayrıca kalite güvencesi için raporu hangi üçüncü taraf kuruluşa sunmak istediğini de seçebilir.
2) Şirketler, bir dizi standarda göre inceleme yapan bir sağlayıcının hizmetini kullanabilir. Bu genellikle ücretsiz veya düşük maliyetli bir hizmettir, ancak sağlayıcılar rapordaki standartlardan herhangi birini birkaç kez tekrarlamak zorunda kalırlarsa ücret alabilirler.
3) Üçüncü taraf bir sağlayıcı da Birleşmiş Milletler kuruluşları gibi güvenilir kuruluşların kaynakları üzerinden veri kontrolü yapabilir ve şirketlerin yalnızca en güncel kaynakları kullanması önemlidir. Bu, yürütülen kontrolün türüne bağlı olarak küçük bir ücret karşılığında da yapılabilir.

Objektif güvence, şirketin güvence sağlayan tarafa objektif, tarafsız bir değerlendirme yapabilmesi için yeterli kanıt sağladığı bir süreçtir. Kanıtlar, güvence sağlayan tarafın, sağlanan bilgileri değerlendirmek veya doğrulamak için başka bir adım atmasına gerek kalmayacak şekilde yeterli olmalıdır.

Şirket aşağıdaki özellikleri göstererek objektif güvence sağlayabilir:

1) Kapsamlılık – Sürdürülebilirlik etkisiyle ilgili tüm gerekli bilgileri sağlayın.
2) Onay – Bağımsız, objektif standartlar aracılığıyla iletilenlerin onayını sağlayın. Bir husus teyit edilmişse, raporda bu şekilde belirtilmelidir.
3) Zamanındalık – Rapor zamanında tamamlanmalı ve güncel olmalıdır.

2.2. Sürdürülebilirlik Raporlamasına İlişkin Güvence Sürecinin Gelişimi

Sürdürülebilirlik raporlarının yayınlanması son yirmi yılda hızla artmıştır. Şu anda çoğu ülkede gönüllü bir uygulama olmasına rağmen, dünyanın en büyük 250 küresel şirketinin (G250) %96'sı sürdürülebilirlik raporları hazırlamıştır (KPMG, 2020). Son zamanlarda bu tür raporların zorunlu hale getirilmesine yönelik bir eğilim de bulunmaktadır. 2010 yılında Johannesburg Menkul Kıymetler Borsası (JSE), King III raporunu (IoDSA, 2009) takiben, listelenen tüm şirketlerin entegre bir rapor hazırlamasını zorunlu kılmıştır. Ayrıca 2011 yılında Avrupa Parlamentosu, Avrupa Komisyonu'na finansal olmayan bilgilerin açıklanmasına ilişkin bir yasa teklifi hazırlaması çağrısında bulunmuştur (Avrupa Parlamentosu, 2012). Avrupa Parlamentosu 2014 yılında AB Finansal Olmayan Raporlama Direktifi'ni yayınlamayı kabul etti. Direktif, 2018'den itibaren büyük Avrupalı şirketlerin sürdürülebilirlik raporları sunmasını zorunlu kılıyordu (Avrupa Parlamentosu, 2014). Ayrıca, Avrupa Komisyonu yakın zamanda raporlanan bilgiler üzerinde sınırlı dış denetim gerektiren bir Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporlama Direktifi (CSRD) teklifini kabul etti (Avrupa Komisyonu, 2021). Bu öneri, rekabetçi güvence pazarını anlama ihtiyacını güçlendirmektedir. Sürdürülebilirlik raporlamasının gönüllü ve düzenlenmemiş uygulaması, sağlanan bilgilerin güvenilirliği ve güvenilirliği konusunda endişeleri artırmıştır (Bouten ve diğerleri, 2011). Bu sorunu çözmek için son on yılda dış bağımsız doğrulamalar önemli ölçüde arttı. Dünyanın en büyük şirketleri arasında, sürdürülebilirlik raporlarının üçüncü taraf güvencesi, çoğu şirketin raporlarını güvence altına almasıyla (örneğin, G250'nin %71'i) standart uygulama haline gelmiştir (KPMG, 2020).

Sürdürülebilirlik raporlarına ilişkin güvence giderek daha fazla benimsense de, uygulama daha önceki araştırmalarda büyük ölçüde eleştirilmiştir. İlk eleştiriler esas olarak sürdürülebilirlik raporlarına ilişkin raporlama standartlarının

eksikliğine odaklanmış ve daha sonra bu raporların güvence altına alınmasını ele almıştır.

Bu soruya birçok standart belirleyici tarafından raporlama ve güvence standartları sağlanarak yanıt verilmiştir. Küresel Raporlama Girişimi (GRI), sürdürülebilirlik raporlamasına ilişkin ilk kılavuzunu 2000 yılında yayınladı ve bunu 2013'te yayınlanan yaygın olarak kullanılan G4 Kılavuzlarına göre birkaç kez geliştirmiştir (Küresel Raporlama Girişimi, 2013). Güvenceyle ilgili olarak, AccountAbility 2003 yılında AA1000AS standartlarını yayınlmış ve IAASB 2004 yılında sürdürülebilirlik güvencesine ilişkin kendi standart versiyonu olan ISAE3000'i başlatmış; standartlar sırasıyla 2008 ve 2013 tarihli en son versiyonlarıyla birkaç kez güncellenmiştir. AA1000AS ve ISAE3000, güvence kalitesini bir dereceye kadar iyileştirmiş olsa da, uygulama akademik dünyanın gözünde hala yetersizdir. Örneğin, nispeten yeni olan bu hizmetin doğasında, tabi olduğu deneme yanılma süreci bulunmaktadır (O'Dwyer, 2011). Bu süreç, kaliteli bir hizmete ulaşmak için gerekli olmakla birlikte, aynı zamanda uygulamada kalite bozukluklarına da neden olmakta ve güvence sağlayıcıların bu önemli görevi yerine getirip getiremeyeceği konusunda şüphelere yol açmaktadır. Ayrıca Gray (2010), sürdürülebilirlik güvencesi alanında standart finansal denetim prosedürlerinin sıklıkla kopyalandığını ileri sürmektedir.

Özellikle Enron sonrası dönemde, onlarca yıllık deneyim ve gelişmelerle geliştirilen bu tür becerileri geliştirmek kolay olsa da, birçok disiplini içerdiğinden, sürdürülebilirlik performansının denetlenmesi için geleneksel denetim uygulamaları artık uygun değildir. Bu gelişmeler "finansal olmayan bilgilerin güvence altına alınmasının değer katıp katmadığı" sorusunu gündeme getirmektedir (DeFond & Zhang, 2014).

2.3. Güvenceye Yönelik Sorunlar

Piyasanın denetim firmaları tarafından kontrol edildiği finansal denetimin aksine, sürdürülebilirlik raporlarının

güvencesi, güvence sağlayıcı türlerinin bir pay için rekabet ettiği daha az olgun ve daha az organize bir pazardır (Cohen & Simnett, 2014). Sürdürülebilirlik raporlarının güvence altına alınmasına yönelik bu açık, rekabetçi ve halen gelişmekte olan pazarın varlığı, onu önemli bir araştırma alanı haline getirmektedir (Cohen ve Simnett, 2014). Güney Afrika, Avrupa ve Singapur'da sürdürülebilirlik raporlamasının zorunlu hale getirilmesinin yanı sıra 2012'deki Birleşmiş Milletler Sürdürülebilir Kalkınma Konferansı (Birleşmiş Milletler Sürdürülebilir Kalkınma Konferansı - 2012) dahil olmak üzere etkinlikler, daha sürdürülebilir bir dünya için bir yol geliştirdi. Sürdürülebilirlik raporlarının dünya çapındaki güvence uygulamalarını daha fazla araştırmaya ihtiyacı bulunmaktadır.

Sürdürülebilirlik raporlarının güvence uygulamalarına ilişkin önceki çalışmalar kapsam ve derinlik açısından sınırlıdır. İlk olarak, önceki araştırmaların çoğu, büyük küresel şirketlerin küçük örneklemlerindeki sürdürülebilirlik raporlarının güvencesinin incelenmesine odaklanmıştır (Junior v.d. 2014; Perego & Kolk, 2012). Araştırmacıların ve uygulayıcıların bu küçük şirketler grubunun ötesindeki küresel eğilimleri anlamalarına olanak sağlamak için daha fazla analize ihtiyaç vardır. Sürdürülebilirlik raporlamasına ilişkin güvence uygulamaları, güvence sağlayıcı türüne, güvence kapsamı ve düzeyine ve güvence sözleşmesinde kullanılan standartlara göre önemli ölçüde farklılık gösterebilir. Açık bir rehberin bulunmaması ve farklı güvence standartlarının mevcut olması nedeniyle kıyaslanamazlık önemli bir sorundur.

Sürdürülebilirlik raporlarının güvencesine yönelik birleşik standartların bulunmaması, güvence kapsamında ve denetimin gerçekleştirilmesinde kullanılan yöntemlerde farklılıklara yol açmıştır.

Sürdürülebilirlik bilgilerinin güvenilirliğini artırmak için bağımsız güvenceye olan talep artmaktadır. Yöneticiler sürdürülebilirlik raporlarını şirketlerinin daha sürdürülebilir

imajını desteklemek için kullanabilirler. Sürdürülebilirlik raporlarının güvence altına alınması, kullanıcıların güvenini ve bilgi güvenilirliğine ilişkin algılarını artırmaktadır (Du & Wu 2019).

2.4. Güvence ve Denetim Sürecinde Kullanılan Standartlar

Sürdürülebilirlik raporlarının güvence sürecindeki temel endişe, uygulayıcılara yol gösterecek genel kabul görmüş bir standardın bulunmamasıdır. Güvence sağlayıcıları tarafından çoğunlukla kullanılan standart çerçeveler, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından yayınlanan Uluslararası Güvence Görevleri Standardı (ISAE 3000) ve AccountAbility tarafından yayınlanan AA1000 AccountAbility Standardıdır (AA1000 AS) 2017). Bu farklı standartların benimsenmesi, güvence görevlerindeki farklılıklarla ilişkilendirilmiştir. Güvence sözleşmesi sırasında güvencenin kapsamı ve düzeyine ilişkin bir anlaşma yapılması gerekir. Kapsam, güvence sözleşmesinin raporun hangi bölümünü kapsadığını belirtir (örneğin, raporun tamamı veya bölümleri) (AccountAbility, 2008; IAASB, 2013).

Güvence düzeyi, güvence sağlayıcının raporun hatasız olduğuna dair sahip olduğu kesinlik derecesini gösterir (örneğin, sınırlı/orta veya makul/yüksek) (AccountAbility, 2008; IAASB, 2013). Her iki standart da bir risk değerlendirme süreci ve görevin konusuna ilişkin bir görüşü destekleyecek bir test prosedürünü içerir. ISAE 3000'den farklı olarak AA1000 AS iki tür güvence sözleşmesi sağlar. 1. tip görev, bir kuruluşun sürdürülebilirlik performansını yönetme biçimini sağlamak için kuruluşun tüm AA1000 AccountAbility İlkelerine (AA1000 APS) bağlılığının kapsamını değerlendirir ancak rapor edilen bilgilerin güvenilirliğini doğrulamaz (AccountAbility, 2008). 2. tip bir görev, kuruluşun AA1000 AP'lere uyumunun değerlendirilmesini ve sağlanan bilgilerin güvenilirliğinin değerlendirilmesini içerecek şekilde 1. Tip görevin kapsamını genişletir (AccountAbility, 2008).

Her iki standardın da makul/yüksek veya sınırlı/orta olmak üzere iki güvence düzeyi vardır. Makul/yüksek güvence, sınırlı/orta güvenceye göre daha geniş kapsamlı araştırma ve kanıt gerektirir. Bununla birlikte, bir güvence sözleşmesinin sınırlı/orta yerine makul/yüksek olarak değerlendirilmesi için gereken kapsam arasındaki fark belirsizdir (Farooq & de Villiers, 2019) ve güvence sağlayıcılar önemliliği belirlemek için önemli ölçüde mesleki muhakemelerine güvenmektedir (Moroney v.diğ., 2012). Ek olarak, güvence sağlayıcıların önemlilik tanımları arasındaki farklılıklar da büyük bir endişe kaynağı olarak kabul edilmektedir (Edgley vd., 2015). Tek bir genel kabul görmüş standartlar dizisinin bulunmaması,

Önceki çalışmalar, artan güvenilirliğin yanı sıra, sürdürülebilirlik raporlarında güvencenin gönüllü olarak benimsenmesiyle ilişkili başka faktörler de bulmuştur. Simnett ve diğ. (2009), kurumsal itibarlarını artırma ihtiyacı daha yüksek olan şirketlerin sürdürülebilirlik raporlarının güvence altına alınması olasılığının daha yüksek olduğunu belirtmektedir. Kolk ve Perego (2010), 1999'dan 2005'e kadar G250 şirketlerinden oluşan bir örneklem üzerinde, ülke düzeyindeki kurumsal faktörlerin, sürdürülebilirlik raporları üzerinden güvencenin gönüllü olarak benimsenmesi üzerindeki etkisini inceliyor. Bulguları, paydaş odaklı ülkelerdeki şirketlerin güvence sağlama olasılıklarının daha yüksek olduğunu göstermektedir. Sürdürülebilirlik raporları, hissedar odaklı ülkelerdeki şirketlere göre daha yüksektir. Hissedar odaklı ülkeler, şirketlerin hissedar değeri yaratma aracı olarak görüldüğü ülkelerdir; diğer paydaşlar daha az alakalıdır. Liao ve diğerleri. (2018), yönetim kurulu büyüklüğü, kadın bir yöneticinin varlığı ve başkan ile CEO pozisyonu arasındaki ayrım gibi bazı yönetim kurulu özelliklerinin, şirketlerin sürdürülebilirlik raporlarını güvence altına alma olasılığını artırdığını bulmuştur. Sürdürülebilirlik raporlarının güvencesindeki mevcut eğilimlere genel bir bakış elde etmek için öncelikle güvencenin benimsenmesi açısından kurumsal ve firma düzeyindeki özellikleri analiz edilmiştir. İkinci

olarak, farklı güvence sağlayıcılar arasındaki pazar dağılımını ve bunların uygulamalarını kapsam, güvence düzeyi ve kullanılan standartlar açısından analiz edilmiştir.

2.5. Güvence Sağlayıcılar

Güvence sözleşmesine ilişkin özel bir mevzuatın bulunmaması ve sürdürülebilirlik raporlaması konusunda güvence sağlayıcılardan beklenen yeterlilikler, güvence hizmetleri sunan farklı türdeki firmalarla sonuçlanmıştır. Önceki çalışmalar, güvence sağlayıcılarını genel olarak iki gruba ayırmıştır: denetim firmaları ve denetim dışı firmalar (Manetti & Toccafondi, 2012; O'Dwyer v.d., 2011).

Temel güvence sağlayıcıları, küresel olarak finansal güvence hizmetleri sağlama konusunda deneyim ve yetkinliğe sahip olan 4 büyük denetim firmasıdır (Simnett vd., 2009). Ancak birçok araştırmacı, sosyal ve çevresel uzmanların konuyu daha iyi anladığını ileri sürmektedir (Cohen & Simnett, 2014). Güvence sağlayıcılarının önceki sınıflandırmasını (CorporateRegister 2008) takiben, Perego & Kolk (2012) denetim firmaları da dahil olmak üzere farklı güvence sağlayıcı türlerini kısaca ele almaktadır: Danışmanlık firmaları, uzmanlar, belgelendirme kuruluşları, akademik kurumlar ve paydaş panelleri. Perego ve Kolk (2012), denetim dışı şirketlerin mühendislik firmalarını, uzman danışmanlık firmalarını ve sertifikayı içerdiği muhasebe ve muhasebe dışı firmaları karşılaştırmaktadır. Diğer çalışmalar, muhasebe dışı kategorinin yalnızca mühendislik ve sertifikasyon firmalarını içerdiği muhasebe ve muhasebe dışı firmalar arasında aynı sınıflandırmayı dikkate almıştır. GRI ayrıca araştırmacılar arasında güvence sağlayıcı türü için bir referans olarak da oldukça kullanılmaktadır (örneğin, Simnett ve diğerleri, 2009). GRI yalnızca bağımsız üçüncü taraf güvence türlerini dikkate alır ve bunları üç farklı güvence sağlayıcı türüne göre sınıflandırır: denetim, mühendislik ve danışmanlık. Önceki literatürde gözlemlendiği gibi, güvence sağlayıcıların sınıflandırılmasını inceleyen araştırma uygulaması tutarlı değildir.

SONUÇ

Sürdürülebilirlik raporlaması, finansal bilgilerin ötesine geçerek çevresel, sosyal ve ekonomik boyutlarda üç boyutlu raporlama pratiğine dönüşmüştür. Bu yaklaşımla, yalnızca finansal veriler değil, finansal olmayan bilgiler de raporlanmıştır. Bu, işletme paydaşları için olumlu bir etki yaratmış ve bu raporlarda bağımsız güvence talepleri ortaya çıkmıştır.

Sürdürülebilirlik raporlarının güvencesi, gönüllülük esasına dayanması ve raporlanan verilerin niteliği göz önüne alındığında oldukça karmaşık bir süreçtir. Bu süreç, günümüzde birçok şirket paydaşı için önemli bir konuma gelmiştir. Paydaşlar, rapor içeriğinin doğruluğu ve raporlama standartlarına uygunluğu konusunda güvenceye ihtiyaç duymaktadırlar. Şirketlerin sürdürülebilirlik raporlarına güvence hizmeti alma kararları, şirketlerin paydaşlara ne kadar odaklandığının ve kurumsal yönetim mekanizmalarının ne kadar etkin çalıştığının bir göstergesidir. Ancak, sürdürülebilirlik raporlarını yayınlayan şirketlerin sayısı artmasına rağmen, bağımsız güvence hizmeti alan şirketlerin sayısı aynı oranda artmamıştır.

Sürdürülebilirlik raporlarının güvence sürecindeki temel endişe, uygulayıcılara yol gösterecek genel kabul görmüş bir standardın bulunmamasıdır. Güvence sağlayıcıları tarafından çoğunlukla kullanılan standart çerçeveler, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından yayınlanan Uluslararası Güvence Görevleri Standardı (ISAE 3000) ve AccountAbility tarafından yayınlanan AA1000 AccountAbility Standardıdır (AA1000 AS), 2017). Bu farklı standartların benimsenmesi, güvence görevlerindeki farklılıklara neden olmaktadır. Güvence sözleşmesi sırasında kapsam konusunda bir birlik olması önemlidir. Bu zorluklar, işletmelerin sürdürülebilirlikle ilgili konuları yönetmeleri konusunda artan bir baskıya yol açmaktadır; bu, yalnızca yönetişim düzenlemelerinden kaynaklanmakla kalmayıp,

aynı zamanda kamu kurumlarından da giderek artan bir bilinç kazanmıştır. Artan kamu ilgisi göz önüne alındığında, sürdürülebilirliğin hem çevresel, sosyal hem de finansal yönlerini içeren bir sürdürülebilirlik raporunun fiili olarak yayınlanması sadece beklenen bir durum değil aynı zamanda büyük kurumsal şirketlerin yayınlaması için önemli bir açıklama olarak da algılanmaktadır.

KAYNAKÇA

AccountAbility, 2008. *AA1000 AccountAbility Principles Standard 2008* [online]. Available from http://www.mas-business.com/docs/AA1000APS%20 2008%20Final.pdf

AccountAbility, 2008. *AA1000 Assurance Standard 2008* [online]. Available from: http://www.accountability.org/wp-content/uploads/2016/10/ AA1000AS_english.pdf

AccountAbility. 2008. AA1000 Assurance Standard (2008). AccountAbility: London.

Andersson, S., Svensson, G., Molina-Castillo, F.J., Otero-Neira, C., Lindgren, J., Karlsson, N.P. and Laurell, H., (2021) . Sustainable development - Direct and indirect effects between economic, social, and environmental dimensions in business practices. Corporate Social Responsibility and Environmental Management, 29(5).

Aniktia, R., & Khafid, M. (2015). Pengaruh Mekanisme Good Corporate Governance dan Kinerja Keuangan Terhadap Pengungkapan Sustainability Report. Accounting Analysis Journal, 4(3), 1–10. https://doi.org/10.15294/ aaj.v4i3.830

Arena, C., Bozzolan, S., & Michelon, G. (2015). Environmental reporting: Transparency to stakeholders or stakeholder manipulation? An analysis of disclosure tone and the role of the board of directors. Corporate Social Responsibility and Environmental Management, 22(6), 346-361.

Ballou, B., Heitger, D. L., & Landes, C. E. (2006). The future of corporate sustainability reporting A rapidly growing assurance opportunity. Journal of Accountancy.

Ben-Amar, W., Chang, M., & McIlkenny, P. (2017). Board gender diversity and corporate response to sustainability initiatives: Evidence from the carbon disclosure project. Journal of business ethics, 142(2), 369-383.

Boiral, O., Heras-Saizarbitoria, I., ·Brotherton, M.-C. and Bernard, J. (2019), "Ethical Issues in the assurance of sustainability reports: perspectives from assurance providers", Journal of Business Ethics, Vol. 159 No. 4, pp. 1111-1125

Chikwendu, O., Okafar, G., & Caleb D.A, J. (2016). Effect of Sustainability Reporting on Nigeria Listed Companies Performance. Canadian Contemporary, 1(1).

Ching, H. Y., Gerab, F., & Toste, T. H. (2014). Scoring Sustainability Reports using GRI indicators: A Study based on ISE and FTSE4Good Price Indexes. Journal of Management Research, 6(3), 27.

Clausen, H., & Hafkesbrink, J. (2005). Water Management Towards Sustainability—An Indicator System to Assess Innovations. In Indicator Systems for Sustainable Innovation (pp. 179-203). Heidelberg: Physica-Verlag HD.

Cohen, J.R. and Simnett, R. (2014), "CSR and assurance services: a research agenda", Auditing: A Journal of Practice and Theory, Vol. 34 No. 1, pp. 59-74.

CorporateRegister.com Limited, 2008. *Assure View: The CSR Assurance Statement Report,* London: CorporateRegister.com Limited.

DeFond, M., & Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research. Journal of accounting and economics, 58(2-3), 275-326.

Elkington, J. (1998), "Partnerships from Cannibals with Forks: The Triple Bottom Line of 21stCentury Business", Environmental Quality Management, 8/1: 37-51. doi: 10.1002/tqem.3310080106

Al-Shaer, H., & Zaman, M. (2018). Credibility of sustainability reports: The contribution of audit committees. Business strategy and the environment, 27(7), 973-986.

Farooq, M.B. and de Villiers, C. (2019), "The shaping of sustainability assurance through the competition between accounting and non-accounting providers", Accounting, Auditing and Accountability Journal, Vol. 32 No. 1, pp. 307-336.

Global Reporting Initiative. (2012). About GRI. https://www.globalrepor ting. org/information/about-gri/Pages/default.aspx

Gray, R. (2010). Is accounting for sustainability actually accounting for sustainability… and how would we know? An exploration of narratives of organisations and the planet. Accounting, organizations and society, 35(1), 47-62.

IAASB, 2013. *International Standard on Assurance Engagements 3000 (Revised): Assurance engagements other than audits or reviews of historical financial Information.* New York: International Federation of Accountants.

Institute of Directors Southern Africa (IoDSA) (2009), "King code of governance for South Africa", Institute of Directors Southern Africa, available at: https://cdn.ymaws.com/www.iodsa.co.za/resource/resmgr/king_iii/King_Report_on_Governance_fo.pdf

International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (2013), "ISAE 3000 (revised), assurance engagements other than audits or reviews of historical financial information", International Auditing and Assurance Standards Board.

ISO. (2012). About ISO . http://www.iso.org/iso/home/about.htm.

Junior, R.M., Best, P.J. and Cotter, J. (2014), "Sustainability reporting and assurance: a historical analysis on a world-wide phenomenon", Journal of Business Ethics, Vol. 120 No. 1, pp. 1-11, doi: 10.1007/s10551-013-1637-y.

Janggu, T., Darus, F., Zain, M. M., & Sawani, Y. (2014). Does good corporate governance lead to better sustainability reporting? An analysis using structural equation modeling. Procedia-Social and Behavioral Sciences, 145, 138-145.

Kolk, A. (2004). A decade of sustainability reporting: developments and significance. International Journal of Environment and Sustainable Development, 3(1), 51-64.

Kolk, A. (2010). Trajectories of sustainability reporting by MNCs. Journal of World Business, (45), 367-374. doi:10.1016/j.jwb.2009.08.00

Kolk, A., and Perego, P. (2010). "Determinants of the adoption of sustainability assurance statements: An international investigation", Business Strategy and the Environment, Vol. 19, pp. 182-198.

KPMG (2020), Survey of Sustainability Reporting 2020 https://kpmg.com/xx/en/home/insights/2020/11/the-time-has-come-survey-of-sustainability-reporting.html

Kurniawan, T., Sofyani, H., & Rahmawati, E. (2018). Pengungkapan Sustainability Report dan Nilai Perusahan: Studi Empiris di Indonesia dan Singapura. Kompartemen: Jurnal Ilmiah Akuntansi, 16(1), 1–20.

Lako, A. (2018). Sustainability Reporting, Apa Manfaatnya? Fakultas Ekonomi Dan Bisnis Universitas Katolik Soegijapranata Semarang, December

Manetti, G. and Toccafondi, S. (2012), "The role of stakeholders in sustainability reporting assurance", Journal of Business Ethics, Vol. 107 No. 3, pp. 363-377, doi: 10.1007/s10551-011-1044-1.

Moroney, R., Windsor, C. and Aw, Y.T. (2012), "Evidence of assurance enhancing the quality of voluntary environmental disclosure: an empirical analysis", Accounting and Finance, Vol. 52 No. 3, p

Nidumolu, R., Prahalad, C.K. and Rangaswami, M.R., 2019. Why Sustainability Is Now the Key Driver of Innovation. Harvard Business Review, 87(9), pp.56-64.

Onay A. (2015), "Sürdürülebilir kalkınma, kurumsal sürdürülebilirlik ve sürdürülebilirlik raporlaması", Elektronik Mesleki Gelişim ve Araştırma Dergisi, 3/3: 105-118

O'Dwyer, B. (2011). The case of sustainability assurance: Constructing a new assurance service. Contemporary Accounting Research, 28(4), 1230-1266.

Perego, P. and Kolk, A. (2012), "Multinationals' accountability on sustainability: the evolution of thirdparty assurance of sustainability reports", Journal of Business Ethics, Vol. 110 No. 2

Primolan, L.V. (2004). A responsabilidade social como um fator de diferenciação na competitividade das organizações. Revistas Gerenciais, 3, 125-134.

Traxler, A. A., Schrack, D., & Greiling, D. (2020). Sustainability reporting and management control–A systematic exploratory literature review. Journal of Cleaner Production, 276, 122725.

Ukaogo, P. O., Ewuize, U., Onwuka, C. V. (2020): Environmental Pollution: Causes, Effects, and the Remedies. – In: Chowdhary, P. et al. (eds.) Microorganisms for Sustainable Environment and Health. Elsevier, pp. 419-429.

UN (2015), https://unfccc.int/process-and-meetings/the-paris-agreement

Yeni, O. (2014). Sürdürülebilirlik ve Sürdürülebilir Kalkınma: Bir Yazın Taraması. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, *16*(3). 181-208 https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/287214

Zu, L. (2023). From Corporate Social Responsibility (CSR) to Sustainable Development: The Role of the United Nations. In Responsible Management and Taoism, Volume 2 (pp. 89-133). Emerald Publishing Limited.