



JOURNAL OF SOCIAL AND HUMANITIES SCIENCES RESEARCH (JSHSR)

Uluslararası Sosyal ve Beşeri Bilimler Araştırma Dergisi



ISSN:2459-1149

Article Type
Research Article

Received / Makale Geliş
28.10.2020

Published / Yayımlanma
30.11.2020

<http://dx.doi.org/10.26450/jshsr.2135>

Dr. Öğr. Üyesi Hülya BOYDAŞ HAZAR

Istanbul Aydın Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İngilizce İşletme Bölümü, İstanbul / TÜRKİYE

Citation: Boydaş Hazar, H. (2020). Entegre raporlama ve entegre raporların denetiminde güncel yaklaşımlar. *Journal of Social and Humanities Sciences Research*, 7(61), 3202-3212.

ENTEĞRE RAPORLAMA VE ENTEĞRE RAPORLARIN DENETİMİNDE GÜNCEL YAKLAŞIMLAR

ÖZET

Entegre raporlama, işletmenin finansal ve finansal olmayan bilgilerini bir araya getirerek finansal ve sürdürülebilirlik faaliyetleri ile değer yaratan unsurları arasındaki ilişkiyi paydaşlara sunan bir kurumsal raporlama türüdür. Bu çalışmada entegre raporlamanın diğer raporlama türleriyle kıyaslaması yapılmış, ilgili kurumlar, standardizasyon çabaları, yasal durumu ve güvence hizmetleri ele alınmıştır. Türkiye Garanti Bankası A.Ş. (Garanti BBVA) ve Çimsa Çimento Sanayi ve Ticaret A.Ş. (Çimsa) 2019 entegre faaliyet raporları incelenerek entegre raporların denetimi ile ilgili Türkiye'deki yaklaşımlar yorumlanmıştır. Türkiye'deki güvence hizmetleri diğer ülkelerdeki uygulamalarla kıyaslanmıştır. Bu çalışmanın sonucunda entegre raporlamanın standardizasyonunu tamamlamadığı için uygulamada zorluklarla karşılaşıldığı, karşılaştırılabilirliğinin güç olduğu ve karmaşık bulunduğu anlaşılmıştır. Entegre raporların güvenilirliğinin denetim ile sağlanabileceği, ancak genel olarak sınırlı denetimin yapıldığı belirlenmiştir. Bu çalışmanın önemi entegre raporların denetimi konusuna dikkat çekmesidir. Entegre raporlama dünyada yeni bir kavramdır. Bu raporların denetimi ile ilgili yapılan güncel araştırmalar ve çalışmalara yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Entegre raporlama, güvence hizmetleri, denetim, IIRC, ISAE 3000

INTEGRATED REPORTING AND CURRENT APPROACHES IN AUDITING INTEGRATED REPORTS

ABSTRACT

Integrated reporting is a type of corporate reporting that brings together financial and non-financial information of the enterprise and presents the relationship between financial and sustainability activities and its value-creating elements to stakeholders. In this study, the comparison of integrated reporting with other reporting types has been made, and the relevant institutions, standardization efforts, legal status and assurance services are discussed. 2019 annual integrated reports of Türkiye Garanti Bankası A.Ş. (Garanti BBVA) and Çimsa Çimento Sanayi ve Ticaret A.Ş. (Çimsa) are reviewed and audit approaches in Turkey are analyzed. The assurance services in Turkey were compared with practices in other countries. As a result of this study, it is seen that since integrated reporting did not complete its standardization, difficulties are encountered in implementation, comparability is difficult and the reports are found too complex. It is determined that the reliability of integrated reports can be ensured by auditing, but generally limited auditing is carried out. The importance of this study is that it draws attention to the issue of auditing of integrated reports. Integrated reporting is a new concept in the world. Current research and current studies on the assurance services of integrated reports are discussed.

Keywords: Integrated reporting, Assurance services, Auditing, IIRC, ISAE 3000

1. GİRİŞ

Entegre raporlama, işletmenin finansal ve finansal olmayan bilgilerini bir araya getirerek ekonomik ve sürdürülebilirlik faaliyetleri ile strateji, kurumsal yönetim, fikri mülkiyet, insan kaynakları gibi işletmeye değer yaratan unsurların ilişkilerini açıklayan bir raporlama türüdür. Son yıllarda önem kazanan entegre raporlama küresel ölçekte yaygınlaşmaktadır.

Entegre raporlamanın uygulanabilmesi için içerik ve biçim yönünden standartlaşması gerekmektedir. Bu konuda birçok girişim olmakla birlikte Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi'nin (The International Integrated Reporting Council-IIRC) yayınladığı standartlar en yaygın olarak kullanılan standartlardır. IIRC standardizasyon konusunda çalışmalarını sürdüreceğini, yayınlamış olduğu esnek

entegre raporlama çerçevesinin yeterli olmadığını ve uygulamaya yönelik standartlar üzerinde çalıştıklarını dile getirmiştir.

Raporların tam ve doğru olması, önemli hata ve hile unsurlarının bulunmaması ancak denetimle güvence altına alınabilir. Birçok ülkede yapılan araştırmalar, finansal raporlar için kapsamlı bağımsız denetimin yapılması beklenirken entegre raporların finansal olmayan bilgileri için sınırlı denetimin yapıldığını ortaya koymuştur. Entegre raporlamanın denetimi ile ilgili çalışmaların yeni oluşu ve denetim standartlarının tamamlanmamış olması güvence hizmetlerinin sınırlı olmasına yol açmaktadır.

Bu çalışmada Türkiye Garanti Bankası A.Ş. (Garanti BBVA) ve Çimsa Çimento Sanayi ve Ticaret A.Ş. (Çimsa) 2019 entegre faaliyet raporları incelenmiş ve Türkiye’de entegre raporların denetimi konusundaki faaliyetler yorumlanmıştır.

2. MUHASEBEDE FİNANSAL VE FİNANSAL OLMAYAN BİLGİLERİN RAPORLANMASI

İşletme ile ilgisi bulunan kişi ve kuruluşların işletmenin faaliyetleri hakkında bilgilendirilmesi için yazılan yazılara muhasebe raporları denir. Finansal, çevresel, sürdürülebilirlik ve entegre adı verilen çeşitli rapor türleri vardır. Bunlar amaçları, standartları, içeriği, raporlandıkları kişi ve kurumlar açısından farklılık gösterir. Finansal raporlama işletmenin sadece mali bilgilerini içerirken, kurumsal raporlar finansal ve finansal olmayan bilgileri içerir. Kurumsal raporlama, finansal raporlamadan doğmuştur.

Finansal raporlama muhasebe bilgi sisteminden elde edilen ve işletmenin para ile ifade edilen geçmiş faaliyetleri ile ilgili bilgi verir. İşletmelerin finansal bilgilerinin raporlanması yasal olarak zorunludur. Vergilendirme işlemi için finansal tabloların hazırlanması gerekir. İlk finansal raporlar vergi hesaplaması amacıyla düzenlense de sonraları karar alma süreçlerindeki faydaları anlaşılmıştır. Günümüzde finansal raporlar sadece yasal zorunluluk olarak değil aynı zamanda yönetim ve yatırım kararları için vazgeçilmez bilgi kaynaklarıdır. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Kurulu (International Standards Board-FASB), Avrupa Birliği ve birçok ülke tarafından kabul edilen finansal raporlama standartlarını belirlemektedir. Türkiye’de Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) finansal raporlama standartlarını uluslararası finansal raporlama standartları ile uyumlu olarak yayınlamaktadır.

1980’lere gelindiğinde toplumda çevreye duyarlılık artmış ve toplum işletmeleri çevre maliyetlerinden sorumlu tutar hale gelmiştir. İşletme faaliyetlerinden kaynaklanan çevresel riskler ve bunların giderilmesi için alınan önlemler kamuoyuyla paylaşılmaya başlanmıştır. Böylece işletmeler faaliyetlerinde şeffaf ve hesap verebilir olduklarını göstermek istemişlerdir. Çevresel raporlar finansal olmayan bilgilerin verildiği ilk kurumsal raporlar olmuştur.

2000’li yıllarda sürdürülebilirlik raporlaması öne çıkmıştır. Sürdürülebilirlik raporlarında işletme faaliyetleri ekonomik, sosyal ve çevresel boyutlarıyla incelenir. İşletmelerin sürdürülebilir olması için mali başarı yeterli değildir; sosyal ve çevresel başarı da önemlidir. İşletmelerin itibarı sosyal sorumluluklarını benimsediği ve faaliyetlerine bunu yansıttığı ölçüde artacaktır. Birleşmiş Milletler tarafından desteklenen Küresel Raporlama Girişimi (Global Reporting Initiative-GRI) sürdürülebilirlik raporlaması için standartlar oluşturmuştur. Sürdürülebilirlik konusunda çalışan ve standartlar oluşturan birçok girişim olmasına rağmen günümüzde birçok ülke GRI standartlarını benimsemiştir.

Finansal raporlama işletmelerin mevcut ve gelecekteki durumları hakkında bilgi vermekte yetersiz bulunmaktadır. İşletmenin sürekliliği için mali başarının yeterli olmadığı, sosyal ve çevresel başarının da dikkate alınması gerektiği savunulmaktadır. Kurumsal itibar, finansal ve finansal olmayan bilgilerin kamuoyu ile paylaşılması ve işletme faaliyetlerinin şeffaf olarak sürdürülmesiyle artırılabilir (Gücenme Gençoğlu & Aytaç, 2016). Sürdürülebilirlik raporlamasının en tartışılan yönü işletmelerin ekonomik faaliyetleri ile çevresel ve sosyal faaliyetlerinin bütünleşmesini sağlayamamış olmasıdır. Bu raporlarda sosyal ve çevresel faaliyetler ile ilgili ekonomik faaliyetlerin ilişkisi anlaşılır biçimde kurulamamıştır.

Entegre raporlama, sürdürülebilirlik raporlamasının eksiklerini gidermek için yaratılmış bir kurumsal raporlama türüdür. İşletmenin finansal ve finansal olmayan bilgilerini içerir. Çeşitli kurum ve kuruluşların entegre raporlama çerçevesi ve standartlaşması ile ilgili çalışmaları vardır.

Aşağıdaki tabloda finansal, sürdürülebilirlik ve entegre raporlama çeşitli özellikleri açısından karşılaştırılmıştır.

Tablo 1: Finansal, Sürdürülebilirlik ve Entegre Raporlamanın Karşılaştırılması

Ölçüt	Finansal Rapor	Sürdürülebilirlik Raporu	Entegre Rapor
Kapsam	Sadece kuruluşun finansal performansa ilişkin bilgiler raporlanır.	Sadece kuruluşun çevresel, sosyal ve ekonomik performansına ilişkin bilgiler raporlanır.	İşletmenin finansal performansı ile çevresel, sosyal ve ekonomik performansına ilişkin bilgiler, bilgiler arasında bağlantıyı sağlayacak şekilde raporlanır.
Temel Sermaye Unsuru	Finansal Sermaye	Sosyal ve İlişkisel Sermaye Doğal Sermaye İnsan Sermayesi Fikri Sermaye	Finansal Sermaye Sosyal ve İlişkisel Sermaye Doğal Sermaye İnsan Sermayesi Fikri Sermaye Üretilmiş Sermaye
Zaman Aralığı	Kısa Vade (1 Yıl)	Kısa Vade (1 Yıl)	Kısa, Orta ve Uzun Vade
Türkiye’de Zorunluluk Durumu	Gönüllü	Gönüllü	Gönüllü
Türkiye’de Düzenleyici Kuruluş ve Düzenlemeler	Yasal Mevzuat TMS ve TFRS	GRI – Sürdürülebilirlik Raporlaması Kılavuzları	IIRC – Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi
Şeffaf ve Hesap Verilebilirlik	Finansal performansa ilişkin yasal mevzuat ölçüsünde şeffaflık	Sınırlı şeffaflık	Yüksek derecede şeffaflık
Odaklanılan Konu	Geçmiş döneme ait finansal performans	Geçmiş döneme ait çevresel, sosyal ve ekonomik performans	Geçmiş dönem ve gelecek dönem arasında bağlantı kurarak finansal ve finansal olmayan sermaye unsurlarına yönelik strateji ve sonuçlar
Güvence	İç Denetim ve Bağımsız Dış Denetim	GRI Raporlama İlkeleri, ISO 14001 Çerçeve Standardı ve ISO 26000 Sosyal Sorumluluk Standardı, UN Global Compact, Carbon Disclosure Project İlkeleri doğrultusunda değerlendirme ve iç denetim	Yasal mevzuat, GRI Raporlama İlkeleri, ISO 14001 Çerçeve Standardı ve ISO 26000 Sosyal Sorumluluk Standardı, UN Global Compact, Carbon Disclosure Project İlkeleri doğrultusunda değerlendirme ve iç denetim ve bağımsız dış denetim

Kaynak: Ülker & Arslan, 2020: 102

3. ENTEGRE RAPORLAMA

3.1. Entegre Raporlamanın Tanımı ve Amacı

Entegre dilimizde bütünleşmiş anlamındadır (Türk Dil Kurumu [TDK], 2020). Entegre raporlama, işletmenin yıllık faaliyet raporlarındaki finansal bilgiler ile kurumsal yönetim anlayışını, stratejilerini, sosyal, çevresel ve ekonomik açılardan faaliyetlerini bütünleştirerek paydaşlara sunmayı hedeflemiştir. Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (International Integrated Reporting Council-IIRC), entegre raporlamanın işletmenin stratejisi, yönetimi, performansı ve beklentileri ile ilgili bilgileri paydaşlara ileterek onlara kısa, orta ve uzun vadede değer kattığını vurgulamıştır (IIRC, 2018: 2).

Entegre raporlama, finansal raporlama ve sürdürülebilirlik raporlamanın birleşiminden oluşur. Ancak, sadece bu iki raporun birleştirilmiş hali değildir. Entegre raporlama, işletmelerin finansal ve sermaye olarak kabul edilen diğer değer yaratan unsurlarını da dikkate alır. İşletmenin sahip olduğu entelektüel sermaye, işgücü, ilişki ağı ve üretimi diğer sermaye unsurları arasında sayılmaktadır (Morros, 2016: 344). Entegre raporlama bu sermayeler arası ilişkiyi ortaya koyarak işletmenin geçmiş performansı ve gelecekteki beklentileri hakkında bilgi verir (The Association of Chartered Certified Accountants [ACCA], 2017).

İşletme, inovasyon, fikri mülkiyet ve teknolojiyi barındıran iş süreçlerinin etkilerini entegre raporlar ile kamuoyu ile paylaşılır. Kurumun kendisi başta olmak üzere çalışanlar, müşteriler, satıcılar, yasa koyucular, yatırımcılar gibi paydaşlar bu raporlardan faydalanır (IIRC, 2018: 3).

Entegre raporlama entegre düşünmenin bir sonucudur. Finansal muhasebe kavramlarından ayrılıp, strateji, iş modeli ve değer yaratma faaliyetlerine bütünsel bir bakış açısıyla yaklaşılmasını sağlar (Deloitte, 2015:9). Entegre raporlama, işletmelerin değer yaratma faaliyetlerini paydaşlara aktaran bir kurumsal rapordur (Şimşek & Terim, 2020: 325).

3.2. Entegre Raporlama İle İlgili Standartlar ve Düzenleyici Kurumlar

İşletmeler finansal olmayan bilgileri paydaşlara sunabilmek için yol gösterici kurallara ihtiyaç duyarlar. Ayrıca, kamuoyunun bu raporları doğru okuyabilmesi ve işletmeleri karşılaştırabilmesi için bilinen ve kabul gören standartlara ihtiyaç vardır. Entegre raporlamada finansal raporlama kadar bir standartlaşma söz konusu değildir. Ancak, bazı oluşum ve kurumlar entegre raporlama çerçevesinin oluşması yolunda öne çıkmaktadır.

Entegre raporlamada Güney Afrika ilk adımlardan birini atmıştır. Güney Afrika Yönetim Enstitüsü (Institute of Directors in Southern Africa-IoDSA) 2009 yılındaki üçüncü raporunda işletme stratejileri ile finansal ve finansal olmayan bilgilerin arasındaki ilişkinin raporlanması gerektiğini belirtmiş ve ilk kez entegre raporlama kavramını ortaya atmıştır. Bu raporun sonucunda Johannesburg Borsası'na kote şirketlerin entegre rapor hazırlamaları zorunlu hale getirilmiştir. Yapılan araştırmalar, günümüzde entegre raporlamanın en fazla Güney Afrika'da, özellikle de finans şirketleri arasında yaygın olduğunu göstermektedir (Kardeş Selimoğlu & Yeşilçelebi, 2018).

IoDSA, Johannesburg Menkul Kıymetler Borsası ve Güney Afrika Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü (South African Institute of Chartered Accountants-SAICA) tarafından 2010 yılında Güney Afrika Entegre Raporlama Komitesi (Integrated Reporting Committee of South Africa-IRCSA) kurulmuştur. IRCSA'nın amacı entegre raporlama ile ilgili alanlarda çalışma yapmak ve entegre raporlamanın küresel ölçekte yaygınlaşmasını sağlamaktır (IRCSA, 2020).

2004 yılında Galler Prensi Charles önderliğinde Prensi'nin Sürdürülebilirlik Muhasebesi Projesi (The Prince's Accounting for Sustainability Project-A4s) oluşmuştur. Bu projenin amaçları sürdürülebilir ve esnek iş modellerinin benimsenmesi, çevresel ve sosyal sorunlara karşı işletmenin tutumunun yansıtıldığı entegre raporlama, küresel çerçevede muhasebe ve finans topluluklarını bir araya getirmektir.

2010 yılında Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants-IFAC) ve Küresel Raporlama Girişimi (Global Reporting Initiative-GRI), A4s çerçevesinde Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi'ni kurmuşlardır. Küresel Raporlama Girişimi, sürdürülebilirlik raporlaması için standartlar oluşturmak için kurulmuştur (Ülker & Arslan, 2020: 41). Günümüzde GRI standartları birçok ülke tarafından benimsenmiştir.

Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi tarafından 2013 yılında yayınlanan Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi (The International IR Framework), entegre raporlamanın standartlara kavuşması yolunda en önemli girişimidir. 2013 Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi, entegre raporlamanın amacı, ilkeleri, raporun şekli ve diğer bilgiler ile ilişkisi ile uygulama esasları hakkında bilgi verir (IIRC, 2013: 5). Çerçeve, kurumların ihtiyaçlarının birbirinden farklı olacağını öngörmekte olup esnekliği sağlayabilmek için çok detaylı hesaplama ve uygulama yöntemlerine yer vermemiştir. IIRC, kurumlar arası karşılaştırmayı sağlayacak kadar bir standartlaşma amaçlanmıştır. Ancak, uygulamadaki zorluklar, IIRC'nin raporlama çerçevesinde güncellemelere gitmesini ve uygulamadaki sorunları giderici adımlar atmasını gerektirmiştir (La Torre, Bernardi, Guthrie & Dumay, 2019).

Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği (TKYD) ve Sürdürülebilir Kalkınma Derneği (SKD) 2011 yılında Entegre Raporlama Türkiye Ağı (ERTA) adı verilen bir çalışma grubu kurmuştur. TKYD, IIRC ile Türkiye arasında iletişimi sağlamıştır. ERTA bünyesinde üç komite çalışmalarını sürdürmektedir. Bunlar, farkındalık komitesi, eğitim komitesi ve uygulama komitesidir (ERTA, 2020).

4. ULUSLARARASI ENTEGRE RAPORLAMA ÇERÇEVESİ

4.1. Temel Kavramlar

Entegre raporlamaya ilişkin temel kavramlar aşağıda açıklanmıştır:

Değer yaratma: Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi, entegre raporlamanın temel amacının işletmenin sermaye kabul ettiği varlıkların kendisi için nasıl değer yarattığının raporlanması olarak görmüştür (IIRC, 2013: 5).

Sermaye öğeleri: IIRC sermayeyi finansal, üretilmiş, fikri, insan, sosyal ilişkiler ve doğal olarak sınıflamıştır (IIRC, 2013: 11).

Değer yaratma süreçleri: İşletmenin içinde bulunduğu ortam, dış çevre olarak tanımlanır. İşletmenin misyon ve vizyonu doğrultusunda hedefleri ve faaliyetleri şekillenir. Kurumsal yönetim işletmenin değer yaratma faaliyetlerinin gözetiminden sorumludur. İş modeli, sermaye girdilerini belli faaliyetler ile sermaye çıktılarına dönüştürür (IIRC, 2013: 13).

4.2. Kılavuz İlkeler

Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinde belirtildiği şekliyle kılavuz ilkeler entegre raporların hazırlanmasında kullanılmalıdır. Bu ilkeler raporun içeriği hakkında bilgi verir ve bilgilerin nasıl sunulduğunu gösterir.

Kılavuz ilkeler aşağıdaki gibidir (IIRC, 2013: 5):

- Stratejik odak ve geleceğe yönelim: Entegre raporlar, işletme stratejisinin kısa, orta ve uzun vadede nasıl değer yaratacağını göstermelidir. Ayrıca, ilgili raporlar sermaye unsurlarının kullanımı ve birbirleriyle ilişkisi hakkında bilgi vermelidir.
- Bilgiler arası bağlantı: Entegre raporlar zaman içinde işletmeye değer yaratma olanağı olan unsurlar ve bunların birbirleriyle olan ilişkileri ile ilgili bilgi vermelidir.
- Paydaşlarla ilişkiler: Entegre raporlar işletmenin paydaşlarıyla kurduğu ilişkileri yansıtmalıdır. Bu ilişkiler hakkında bilgi vermelidir. İşletme paydaşların ihtiyaç ve isteklerini ne kadar dikkate aldığını açıklamalıdır.
- Önemlilik: Entegre raporlar işletmenin gelecekte değer yaratma kabiliyetini önemli ölçüde etkileyecek olaylar hakkında bilgi vermelidir.
- Kısa ve öz olma: Entegre raporlar açıklayıcı bilgiler verirken kısa ve öz olmalıdır.
- Güvenilirlik ve eksiksizlik: Entegre raporlar olumlu ya da olumsuz tüm önemli konuları hatasız bir şekilde yansıtmalıdır.
- Tutarlılık ve karşılaştırılabilirlik: Entegre raporlardaki bilgiler tutarlı ve diğer işletmelerin raporlarıyla karşılaştırılabilir şekilde sunulmalıdır.

4.3. İçerik Öğeleri

Entegre raporlarda birbiriyle ilişkili ve bulunması zorunlu sekiz içerik öğesi vardır. Bu öğeler aşağıda açıklanmıştır (IIRC, 2013: 5):

- Kurumsal genel görünüm ve dış çevre: İşletmenin yaptığı iş ve faaliyet koşulları hakkında bilgi verilmelidir.
- Kurumsal yönetim: İşletmenin kurumsal yönetim yapısının gelecekte işletmeye değer yaratma açısından değerlendirilmesi gerekir.
- İş modeli: İşletmenin iş modeli açıklanmalıdır.
- Riskler ve fırsatlar: İşletmenin gelecekte değer yaratmasına etki edecek risk ve fırsatların belirtilmesi ve işletmenin bu konuda neler yapacağı açıklanmalıdır.

- Strateji ve kaynak aktarımı: İşletmenin hedefleri ve bu hedeflere ulaşmak için yapmayı planladıkları anlatılmalıdır.
- Performans: İşletmenin belirlediği dönem stratejik hedeflerine ulaşma derecesi ve faaliyet sonuçlarının sermaye unsurlarını nasıl etkilediği bilgisi paylaşılmalıdır.
- Genel görünüş: İşletme hedefleri doğrultusunda faaliyetlerde bulunurken karşılaşması olası zorluk ve belirsizlikleri açıklamalıdır. Bu zorluk ve belirsizliklerin işletmenin kullandığı iş modelini ve gelecekteki performansını ne şekilde etkileyeceği değerlendirilmelidir.
- Sunumun temeli: İşletmenin, entegre raporunda açıklayacağı konuları belirleme, ölçme ve değerlendirme yöntemi açıklanmalıdır.

5. ENTEGRE RAPORLARIN DENETİMİ

5.1. Entegre Raporların Denetimi İle İlgili Standartlar ve Düzenleyici Kurumlar

Finansal olmayan bilginin denetiminin nasıl olması gerektiği konusunda sınırlı girişimler mevcuttur. Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standards Board-IAASB) tarafından geliştirilen standartlar, entegre raporların denetiminde küresel ölçekte kabul görmüştür. Avrupa Komisyonu yönergeleri de Avrupa Birliği mevzuatı ile uyumlu çalışan ülkeler için önemli bir kılavuz olmuştur.

5.1.1. Güvence Sözleşmelerine İlişkin Uluslararası Standart (International Standard on Assurance Engagements-ISA 3000) ve İlgili Standartlar

Güvence Sözleşmelerine İlişkin Uluslararası Standart, finansal olmayan bilginin denetlenmesi için geliştirilmiş bir standarttır. Standartın tam adı ISA 3000 (Revize), Geçmiş Finansal Bilgilerin Denetimleri veya İncelemeleri Dışındaki Güvence Sözleşmeleri (ISA 3000 (Revised), Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Financial Information) olarak geçer. Bu standart, entegre raporlamaya özgü bilgiler için makul ve sınırlı güvence verme amacıyla oluşturulmuştur. Standart, raporun içeriği, uygulama ve diğer açıklayıcı materyalleri içerir (IAASB, 2013: 2).

ISA 3000, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu tarafından yayınlanmıştır. IAASB, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu tarafından kurulmuştur. Genel olarak kabul edilen bu standart entegre raporların denetlenmesinde kullanılan en yaygın kılavuzdur. İlk olarak 2003 yılında yayınlanan ISA 3000, 2013 yılında yeniden gözden geçirilmiş ve ISA 3000 (Revize) adını almıştır. ISA 3000 (Revize), 2015 yılından itibaren yayınlanan entegre raporlarda kullanılmaya başlanmıştır.

IAASB tarafından yayınlanan Güvence Sözleşmeleri için Uluslararası Çerçeve (International Framework for Assurance Engagements), ISA 3402, Bir Hizmet Kuruluşundaki Kontrollere İlişkin Güvence Raporları (ISA 3402, Assurance Reports on Controls at a Service Organization), ISA 3410, Sera Gazı Beyanlarına İlişkin Güvence Sözleşmeleri (ISA 3410, Assurance Engagements on Greenhouse Gas Statements), ve ISA 3420, İzahnameye Dahil Edilen Pro Forma Finansal Bilgilerin Derlenmesi Hakkında Raporlanacak Güvence Sözleşmeleri (ISA 3420, Assurance Engagements to Report on the Compilation of Pro Forma Financial Information Included in a Prospectus) entegre raporların denetimi için kullanılan diğer ilişkili standartlardır ve ISA 3000 diğer standartlarla uyumludur (IAASB, 2013: 5).

5.1.2. Genişletilmiş Dış Raporlama (EER) Güvencesi Projesi (Extended External Reporting [EER] Assurance Project)

Genişletilmiş Dış Raporlama (EER) Güvencesi Projesi, IAASB tarafından hazırlanan ve kamuoyu ile 2019 yılında paylaşılan bir raporlama önerisidir. EER projesinin amacı; entegre raporlama, sürdürülebilirlik raporlaması ve işletmelerin çevresel, sosyal ve yönetim konularında yaptıkları diğer raporlamalar dahil ancak bunlarla sınırlı olmamak üzere birçok farklı raporlama biçiminin denetlenmesi için bir kılavuz oluşturmaktır (IFAC, 2019: 2). EER, ilgili raporlarda ISA 3000 standardının daha tutarlı ve uygun kullanılmasını sağlamak için geliştirilen bir projedir. EER ile entegre raporlar üzerinde yapılacak denetimlerin daha güven verici olacağı savunulmaktadır (IFAC, 2019: 3).

5.1.3. Avrupa Komisyonu (European Commission-EC) Yönergeleri

Avrupa Birliği, bankalar, sigorta şirketleri, menkul kıymetler borsalarına kayıtlı şirketler ve çalışan sayısı 500 kişinin üzerindeki şirketlerin doğayı koruma, sosyal sorumluluk, insan haklarına saygı, yolsuzlukla mücadele ve eşitlik konularında açıklama yapmasını zorunlu tutmaktadır. Bu açıklamalara kılavuzluk etmesi için Avrupa Komisyonu, finansal olmayan raporlama ile ilgili bir dizi yönerge yayınlamıştır.

2014 yılında yayınlanan Finansal Olmayan Raporlama Yönergesi (the Non-financial Reporting Directive-NFRD) büyük şirketlerin finansal olmayan bilgilerinin raporlanmasına ilişkin kuralları belirler. Ayrıca, Avrupa Komisyonu, 2017'de çevresel ve sosyal, 2019'da iklimle ilgili bilgilerin raporlanmasına ilişkin yönergeler yayınlamıştır (EC, 2020).

5.2. McKinsey Sürdürülebilirlik Raporlaması Anketi (McKinsey Sustainability Reporting Survey)

McKinsey Sürdürülebilirlik Raporlaması Anketi (McKinsey Sustainability Reporting Survey) yatırımcı ve üst düzey yöneticilerin finansal olmayan raporlamaya ve denetimine bakış açısını ortaya koyması açısından önemli bir araştırmadır. Çeşitli yıllarda bu anket tekrarlanmış olup bu çalışmada 2019 yılında yapılmış olan anketin sonuçları esas alınmıştır.

2014 yılında yapılan anketin sonuçlarına göre paydaşların bu raporları karmaşık buldukları ve kullanımında zorlandıkları ortaya çıkmıştır (McKinsey, 2014). Son yıllarda finansal olmayan bilginin raporlanması konusunda birçok girişim yapılmış ve küresel anlamda ortak çaba sarf edilmiştir. 2019'da tekrarlanan McKinsey Sürdürülebilirlik Raporlaması Anketinde raporların karmaşık olma sorununun giderilemediği görülmüştür. Ankete katılanlar standartların azaltılması gerektiği ve mevcut durumun işletmeler arası kıyaslamada zorluk yarattığını belirtmiştir (Bernow, Godsall, Klempner & Merten, 2019).

2019 McKinsey Sürdürülebilirlik Raporlaması Anketi, paydaşların standardizasyonun artmasını istediklerini ortaya koymuştur (Bernow vd., 2019). Standardizasyonun, işletmenin değer yaratma süreçlerine katkıda bulunacağı, riskleri azaltacağı ve karşılaştırılabilirliği artıracığı yönünde bir inanış vardır. Yatırımcılar, işletmelerin finansal performansları açısından önem taşıyan bilgilerin daha fazla açıklanması üzerinde durmuşlardır. Entegre raporlarda finansal olmayan unsurların finansal unsurlarla ilişkisini düzenleyen standartların daha açıklayıcı olması istenmektedir.

Bu anketin önemli sonuçlarından bir tanesi de özellikle yatırımcıların raporlar üzerinde tam denetim istediğinin ortaya çıkmasıdır. Hazırlanan entegre raporların finansal olmayan raporlama standartları ile uyumu ve içeriğinin güvenilirliğinin güvencesi bağımsız bir kuruluş tarafından verilmelidir. Bu raporların kullanıcılarına raporların hangi bölümlerine güvence verildiği ve sonuçlara nasıl ulaşıldığına ilişkin bilgilendirme yapılması gerekir. 2019 McKinsey Sürdürülebilirlik Raporlaması Anketi sonuçlarına göre yatırımcılar % 97, yöneticiler % 88 oranında raporların bazı bölümlerinin denetlenmesi gerektiğini düşünmektedir. Tam denetimin gerekliliği konusuna yatırımcılar % 67, yöneticiler % 36 oranında sıcak bakmaktadır (Bernow vd., 2019).

5.3. Entegre Raporların Denetimi İle İlgili Yaklaşımlar

Finansal olmayan bilgilerin ve entegre raporlamanın güvenilirliğini artırmak için ilgili raporların denetlenmesi gerekir. Araştırmalar, denetlenmeyen entegre raporların kalitesinin Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi tarafından belirlenen standartların altında olduğunu ortaya çıkartmıştır (Karagod, Golubeva & Erokhina, 2018). Entegre raporların standartlarla uyumu, içeriğinin doğruluğu ve tamlığı konusunda güvence verilmesi ancak bu raporların denetlenmesiyle mümkündür. Denetlenmemiş raporlar hatalı bilgi içerebileceği için karar alma süreçlerinde kullanılması sakıncalıdır.

Entegre raporlamaya yönelik standardizasyon çalışmalarının henüz bitmemiş olması, bazı içeriklerin şirket bazında değişiklik göstermesi, güvence standartlarının yetersizliği ve güvence hizmetlerinde kullanılan yöntemlerin yeterince standartlaşmaması gibi nedenler entegre raporlamanın denetimini zorlaştırmaktadır (Goicoechea, Gómez-Bezares & Ugarte, 2019). Goicoechea ve arkadaşlarının çalışması (2019), entegre raporlama denetim raporlarının şekli konusunda genel kabul görmüş bir görüş

olmadığı ortaya koymuştur. Denetim raporunun şekli karşılaştırılabilirlik kavramı için önemli olduğundan bu alanda da standartlaşma olması gerekir.

Goicoechea ve arkadaşlarının çalışması (2019) İspanya’da, McKinsey Sürdürülebilirlik Raporlaması Anketi (Bernow vd., 2019) ise Amerika Birleşik Devletleri’nde yapılmıştır. İki farklı coğrafi ve kültürel alan olmasına rağmen, entegre raporların denetimi konusunda benzer sonuçlar ortaya çıkmıştır. İki anketin katılımcıları da denetimin iyi olacağı yönünde fikir beyan etmekle birlikte, tam denetimin gerekli olduğunu savunanların oranı çok yüksek değildir. Entegre raporlamada hata ve hilenin önüne geçmek için denetim yapılmalıdır. Ancak, denetimi zorlaştıran unsurlar giderilmedikçe entegre raporların güvence hizmetlerini sağlamak kolay olmayacaktır.

6. ENTEGRE RAPORLAMA VE DENETİMİNİN TÜRKİYE’DEKİ DURUMU ÜZERİNE BİR İNCELEME

2013 yılında Türkiye Garanti Bankası A.Ş. (Garanti BBVA) ve Çimsa Çimento Sanayi ve Ticaret A.Ş. (Çimsa), Türkiye’den Entegre Rapor hazırlamak amacıyla Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi’ne katılan ilk üye şirketler olmuştur (ERTA, 2020). Çimsa, Sabancı Holding’e bağlı, çimento sektöründe faaliyet gösteren bir şirkettir. Garanti BBVA ise bankacılık sektöründedir.

Bu çalışmada Çimsa ve Garanti BBVA’nın 2019 entegre faaliyet raporları (Çimsa, 2020; Garanti BBVA, 2020) ele alınmış ve yapılan denetimin kapsamı incelenmiştir. Bu kurumların ele alınma nedeni ise farklı sektörlerde faaliyet göstermeleri ve Türkiye’nin en eski entegre rapor hazırlayan kuruluşları olmalarıdır. Bu kurumların denetim tercihlerinin Türkiye geneli için de bir gösterge olduğu düşünülmektedir.

Çimsa ve Garanti BBVA’nın 2019 entegre faaliyet raporları incelendiğinde kullanılan raporlama ve denetim standartlarının aynı olduğu ve yapılan denetimde benzer unsurlara yer verildiği gözlenmiştir. Bu iki kurumun raporlama ve denetiminde tespit edilen ortak noktalar aşağıda verilmiştir:

- Sürdürülebilirlik konusunda bilgi verirken Küresel Raporlama Girişimi standartları kullanılmıştır.
- Konsolide ve konsolide olmayan finansal tablolar bağımsız denetimden geçmiştir. Aralık 2019 tarihli finansal tablolar tam set olarak incelenmiş, denetçi görüşü raporlanmıştır. Finansal durum tablosu, kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, özkaynaklar değişim tablosu, nakit akış tablosu ve önemli muhasebe politikalarının özeti de dahil olmak üzere finansal tablo dipnotları finansal tabloların tam setini oluşturmaktadır. Bağımsız denetçi raporu, ilgili finansal tabloların önemli bir hata veya hile içermediğine dair makul güvence vermektedir.
- Finansal olmayan bilginin denetiminde Güvence Sözleşmelerine İlişkin Uluslararası Standart ve ilgili standartlar kullanılmıştır. ISAE 3000 (Revized), ISAE 3410, Sera Gazı Emisyon Raporları güvence hizmetlerine göre planlanmış ve gerçekleştirilmiştir.
- Finansal olmayan bilginin tamamı değil bazı seçilmiş bilgilerin denetimi yapılmıştır. Güvence kapsamı da bu seçilmiş bilgiler ile sınırlıdır. Temel süreçler ve seçilmiş bilgiler üzerindeki kontrollerin tasarımını ve uygulanması değerlendirilmiştir. Seçilmiş bilgileri hazırlamak için kullanılan hesaplamaların tamamı değil, örnekleme yöntemi kullanılarak bir bölümü yeniden yapılmıştır. Seçilmiş bilgilerin rapordaki bildirim ve sunumunun standartlara uyup uymadığı değerlendirilmiştir. Sınırlı güvence çalışması kapsamında yapılan işlemler, makul güvence çalışmasından farklı olup sınırlı güvence çalışmasında elde edilen güvence düzeyi, makul güvence çalışmasına kıyasla önemli ölçüde dardır.
- Seçilmiş bilgilerin denetiminde kurumun iç dokümantasyonu kullanılmıştır. Örneğin, sera gazı emisyonu yoğunluğu ve yıllık yüzdesel değişimi, enerji ve su tüketimi, çalışanların demografik yapısı gibi bilgiler işletmenin kendisinden alınmıştır. Güvence hizmetleri veren kuruluş bu bilgileri doğrulayıcı ayrıca bir çalışma yapmamıştır. Bu nedenle denetimde kullanılan kanıtların ayrıca doğrulanması gereklidir.

Yapılan inceleme sonucunda Çimsa ve Garanti BBVA’nın 2019 entegre faaliyet raporlarının şekil yönünden birbirinden farklı olduğu gözlenmiştir. Aynı standartların kullanılmasına rağmen farklı formatlardaki raporlar karşılaştırılabilirlik açısından bir engel teşkil etmektedir.

7. SONUÇ

Entegre raporlama, finansal raporlama, sürdürülebilirlik raporlaması ve işletmeye değer katan tüm unsurların etkileşiminin açıklandığı bütünlük bir faaliyet raporudur. Bu raporda finansal ve finansal olmayan bilgiler yer alır. Entegre raporlama en son kurumsal raporlama türü olarak kabul edilmiştir.

Entegre raporlama, işletmenin finansal unsurları ile çevre, toplumsal ve diğer sermaye unsurlarını bir araya getirdiği ve aralarındaki ilişkiyi ortaya koyduğu için teorik bazda benimsenmiştir. Ancak, uygulamada kolaylıkla kullanılması entegre raporlamayı yaygınlaştıracaktır. Uygulamadaki kolaylık standardizasyonla sağlanabilir. Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi, 2013 yılında Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesini yayınlamıştır. Bu Çerçeve, entegre raporlamanın amacı, ilkeleri, raporun şekli ve diğer bilgiler ile ilişkisi ile uygulama esasları hakkında standartlar getirmiştir. Entegre raporlama ile ilgili standartlaşma çalışmaları henüz çok yenidir. Bu nedenle uygulamada bazı sıkıntılar yaşanmaktadır.

Bu çalışmada Türkiye Garanti Bankası A.Ş. (Garanti BBVA) ve Çimsa Çimento Sanayi ve Ticaret A.Ş. (Çimsa) 2019 faaliyet raporları incelenmiştir. Bu incelemenin sonunda IIRC kılavuz ilkelerinden bazılarının yerine getirilmediği anlaşılmıştır. İlkelerden biri entegre raporun kısa ve öz olmasıdır. Oysa raporlar, kapsamlı, uzun ve karmaşıktır. Bir diğer ilke, entegre raporların güvenilir ve eksiksiz olmasıdır. Bu ilkenin sağlanabilmesi için entegre raporların tam olarak denetlenmiş ve kullanılan kanıtların doğrulanmış olması gerekir. Yapılan inceleme sonucunda ilgili raporların finansal kısmı için makul güvence verildiği, finansal olmayan bilgiyi içeren bölümler için sınırlı güvence verildiği belirlenmiştir. Bu da tüm raporun denetlenmediği anlamına gelmektedir. Ayrıca, seçilmiş bilgilerin denetiminde denetim kanıtı olarak bağımsız denetçi tarafından doğrulanmamış ve işletme tarafından sağlanmış veriler kullanılmıştır. Bu durumda entegre raporların tam ve doğru olduğuna kesin gözüyle bakılmamalıdır. IIRC'nin karşılaştırılabilirlik ilkesi de tam olarak sağlanamamıştır. Yapılan inceleme sonucunda rapor biçimlerinin birbirinden farklı olduğu anlaşılmış, bu farklılığın işletmeleri karşılaştırmada bir engel oluşturabileceği düşünülmüştür.

Garanti BBVA ve Çimsa Türkiye'de ilk entegre rapor hazırlayan kuruluşlardır. Bu şirketlerin entegre faaliyet raporları üzerinde yapılan çalışmanın bulguları, Türkiye ve yabancı ülkelerde yapılan diğer araştırmalarla benzerlik taşımaktadır. Günümüzde entegre raporlamanın uygulamasında en büyük sorun standartlaşma olarak kabul edilmektedir. Gerek içerik gerekse şekil açısından yeni standartlara ihtiyaç vardır. Ayrıca, entegre raporların güvenilirliği tam denetimle sağlanabilir. Güncel uygulamada sınırlı güvence hizmetleri yaygın olmakla birlikte, paydaşlar tam denetim konusunda gelecekte daha ısrarcı olacaklardır.

KAYNAKÇA

- BERNOW, S., GODSALL, J., KLEMPNER, B. & MERTEN, C. (2019). More than values: The value-based sustainability reporting that investors want. Erişim adresi: <<https://www.mckinsey.com/~media/McKinsey/Business%20Functions/Sustainability/Our%20Insights/More%20than%20values%20The%20value%20based%20sustainability%20reporting%20that%20investors%20want/More%20than%20values-VF.pdf?shouldIndex=false>> [Erişim tarihi: 27 Ekim 2020].
- ÇİMSA ÇİMENTO SANAYİ VE TİCARET A.Ş. [ÇİMSA] (2020). Erişim adresi: <<https://www.cimsa.com.tr/ca/docs/1C025351138B42CDBFEE713032FA43/38192671A8AD4F3F8101061F0B56D507.pdf>> [Erişim tarihi: 14 Ekim 2020].
- DELOITTE (2015). A Director's Guide to Integrated Reporting. Deloitte. Erişim adresi: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/na/Documents/audit/na_zs_Directors_Guide_on_Integrated_Reporting.pdf> [Erişim tarihi: 8 Ekim 2020].
- LA TORRE, M., BERNARDI, C., GUTHRIE, J. & DUMAY, J. C. (2019) Integrated Reporting and Integrating Thinking: Practical Challenges. In: Arvidsson S. (eds) Challenges in Managing Sustainable Business. Palgrave Macmillan, Cham. https://doi.org/10.1007/978-3-319-93266-8_2

- EUROPEAN COMMISSION [EC], (2020). Non-financial reporting. Erişim adresi: <https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/company-reporting-and-auditing/company-reporting/non-financial-reporting_en> [Erişim tarihi: 27 Ekim 2020].
- ENTEGRE RAPORLAMA TÜRKİYE [ERTA] (2020). Erişim adresi: <<http://entegreraporlamatr.org/tr/hakimizda/biz-kimiz.aspx>> [Erişim tarihi: 10 Ekim 2020].
- GOICOECHEA, E., GÓMEZ-BEZARES, F. & UGARTE, J. V. (2019). Integrated Reporting Assurance: Perceptions of Auditors and Users in Spain. *Sustainability*, 11, 713. doi:10.3390/su11030713
- GÜCENME GENÇOĞLU, Ü. & AYTAÇ, A. (2016). Kurumsal Sürdürülebilirlik Açısından Entegre Raporlamanın Önemi ve BIST Uygulamaları. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 72, 51-66.
- INTEGRATED REPORTING COMMITTEE OF SOUTH AFRICA [IRCSA] (2020). About the IRC of SA. Erişim adresi: <<https://integratedreportingsa.org/about/about-the-irc-of-sa/>> [Erişim tarihi: 18 Ekim 2020].
- INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD [IAASB] (2013). ISAE 3000 (Revised), Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Financial Information, International Framework for Assurance Engagements and Related Conforming Amendments. Erişim adresi: <<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ISAE%203000%20Revised%20-%20for%20IAASB.pdf>> [Erişim tarihi: 12 Ekim 2020].
- KARAGOD, V. S., GOLUBEVA, N. A. & EROKHINA E. I. (2018). *Audit of Integrated Reporting*. Proceedings of ADVED 2018- 4th International Conference on Advances in Education and Social Sciences, 15-17 October 2018- Istanbul, Turkey.
- KARDEŞ SELİMOĞLU, S. & YEŞİLÇELEBİ, G. (2018). Integrated Reporting of Global Corporations: A Content Analysis Based On Integrated Reporting Examples Database From 2011 To 2016. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20(2), 316-329.
- McKINSEY (2014). McKinsey Global Survey results. Erişim adresi: <<https://www.mckinsey.com/~media/McKinsey/Business%20Functions/Sustainability/Our%20Insights/Sustainability%20strategic%20worth%20McKinsey%20Global%20Survey%20results/Sustainability%20strategic%20worth%20McKinsey%20Global%20Survey%20results.pdf>> [Erişim tarihi: 27 Ekim 2020].
- MORROS, J. (2016). The integrated reporting: A presentation of the current state of art and aspects of integrated reporting that need further development. *Intangible Capital*, 12(1), 336-356.
- ŞİMŞEK, A. & TERİM, B. (2020). Entegre Raporlama Kavramı ve Entegre Raporlamanın Türkiye'deki Uygulama Örnekleri Üzerine Bir Araştırma. *Van Yüzcüncü Yıl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (47), 325-346.
- THE ASSOCIATION OF CHARTERED CERTIFIED ACCOUNTANTS [ACCA] (2017). Insights into Integrated Reporting: Challenges and best practice responses. Erişim adresi: <<https://www.accaglobal.com/pk/en/technical-activities/technical-resources-search/2017/april/insights-into-integrated-reporting.html>> [Erişim tarihi: 8 Ekim 2020].
- THE INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS [IFAC] (2019). Extended External Reporting (EER) Assurance, IAASB Consultation Paper (February 2019). Erişim adresi: <<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/EER-Consultation-Paper.pdf>> [Erişim tarihi: 25 Ekim 2020].
- THE INTERNATIONAL INTEGRATED REPORTING COUNCIL [IIRC] (2013). The International IR Framework. Erişim adresi: <<https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2013/12/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-2-1.pdf>> [Erişim tarihi: 10 Ekim 2020].
- THE INTERNATIONAL INTEGRATED REPORTING COUNCIL [IIRC] (2018). IIRC Integrated Report 2018. Erişim adresi: <https://integratedreporting.org/integratedreport2018/index_desktop.html> [Erişim tarihi: 10 Ekim 2020].

TÜRK DİL KURUMU [TDK] (2020). Güncel Türkçe Sözlük. Erişim adresi: <<https://sozluk.gov.tr/>> [Erişim tarihi: 1 Ekim 2020].

TÜRKİYE GARANTİ BANKASI A.Ş.–Garanti BBVA (2020). Erişim adresi: <<https://www.garantibbvainvestorrelations.com/tr/images/entegre-faaliyet-raporu-2019/garanti-bbva-2019-entegre-faaliyet-raporu.pdf>> [Erişim tarihi: 15 Ekim 2020].

ÜLKER, Y. & ARSLAN, Ö (2020). *Finansal Olmayan Raporlamada Değişim: Sürdürülebilirlik Raporlamasından Entegre Raporlamaya*. Ankara: Gazi Kitabevi.