ENTEGRE RAPORLARDA BÜTÜNLEŞİK GÜVENCE OLUŞTURULMASI: TÜRKİYE'DEKİ FARKINDALIĞIN DELPHİ TEKNİĞİ İLE ARAŞTIRILMASI

Doktora Tezi

Gül YEŞİLÇELEBİ

Eskişehir 2019

ENTEGRE RAPORLARDA BÜTÜNLEŞİK GÜVENCE OLUŞTURULMASI: TÜRKİYE'DEKİ FARKINDALIĞIN DELPHİ TEKNİĞİ İLE ARAŞTIRILMASI

Gül YEŞİLÇELEBİ

DOKTORA TEZİ

İşletme (Muhasebe) Anabilim Dalı

Danışman: Prof. Dr. Seval SELİMOĞLU

Eskişehir

Anadolu Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Haziran 2019

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

Gül YEŞİLÇELEBİ'nin "Entegre Raporlarda Bütünleşik Güvence Oluşturulması: Türkiye'deki Farkındalığın Delphi Tekniği ile Araştırılması" başlıklı tezi **08 Temmuz 2019** tarihinde, aşağıdaki jüri tarafından Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca **İşletme** Anabilim Dalı **Muhasebe** Bilim Dalında, **Doktora** tezi olarak değerlendirilerek kabul edilmiştir.

İmza

Üye (Tez Danışmanı)	**: Prof.Dr.Seval SELİMOĞLU**
Üye	**: Prof.Dr.Necdet SAĞLAM**
Üye	**: Prof.Dr.Şaban UZAY**
Üye	**: Prof.Dr.Gülsün MERİÇ**
Üye	**: Prof.Dr.Serap Sebahat YANIK**

Prof.Dr.Bülent GÜNSOY
Anadolu Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

ÖZET

ENTEGRE RAPORLARDA BÜTÜNLEŞİK GÜVENCE OLUŞTURULMASI: TÜRKİYE'DEKİ FARKINDALIĞIN DELPHİ TEKNİĞİ İLE ARAŞTIRILMASI

Gül YEŞİLÇELEBİ

İşletme Anabilim Dalı
Muhasebe Bilim Dalı

Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Haziran 2019

Danışman: Prof. Dr. Seval SELİMOĞLU

Bu çalışmanın amacı, entegre raporların güvence sürecinin geliştirilmesi ve yürütülmesine ilişkin denetçi, akademisyen ve entegre rapor çıkartan kuruluşların görüşlerini alarak ortaya koymaktır. Bu amaç doğrultusunda, iki aşamalı Delphi tekniği kullanılmıştır. Birinci aşamada (açık uçlu Delphi), altı denetçi, beş akademisyen ve entegre rapor çıkartan kuruluşlarda çalışan beş kişiyle yarı-yapılandırılmış görüşmeler yapılmıştır. İkinci aşamada (çevrimiçi Delphi anket uygulaması), görüşme verileri kullanılarak hazırlanan 57 maddelik 5'li Likert-tipi bir anket katılımcılar arasında uzlaşma sağlamak amacıyla iki kez (tur) uygulanmıştır. İlk aşamanın verilerini incelemede nitel, ikinci aşama verilerinde ise nicel veri analizi yöntemleri kullanılmıştır. Araştırma sonucunda, katılımcıların fikirleri doğrultusunda üzerinde görüş birliği sağlanan entegre raporlarda bütünleşik güvence süreci kriterleri önerilmiştir.

Anahtar Sözcükler: Entegre raporlama, Bütünleşik güvence, Delphi tekniği.

ABSTRACT

CREATING COMBINED ASSURANCE FOR THE INTEGRATED REPORTS:
A DELPHI TECHNIQUE INVESTIGATION ON THE AWARENESS IN TURKEY

Gül YEŞİLÇELEBİ

Department of Business
Programme in Accounting
Anadolu University, Graduate School of Social Sciences, June 2019

Supervisor: Prof. Dr. Seval SELİMOĞLU

The aim of this study is to determine the assurance process of the integrated reports by taking the opinions of the auditors, academicians and the institutions that published integrated reports. For this purpose, two-phase Delphi technique was used. In the first phase (open-ended Delphi), semi-structured interviews were conducted with six auditors, five academicians and five workers in institutions that published integrated reports. In the second phase (online Delphi questionnaire application), a 57-item 5-point Likert-type questionnaire, which was prepared by using interview data, was applied twice (round) to provide consensus among the participants. Qualitative data were used to analyze the data of the first phase, and quantitative data analysis methods were used in the second phase data. As a result of the research, combined assurance process criteria were proposed in the integrated reports which were agreed upon according to the opinions of the participants.

Keywords: Integrated reporting, Combined assurance, Delphi technique.

ÖNSÖZ

Bu araştırmanın yürütülmesi aşamasında bana rehberlik eden ve bana sürekli destek olan değerli danışman hocam Prof. Dr. Seval SELİMOĞLU'na, değerli bilgi ve birikimleriyle tez izleme jürimde bulunan Prof. Dr. Şaban UZAY ve Prof. Dr. Necdet SAĞLAM hocalarıma, çalışmanın yöntemi konusunda desteklerini esirgemeyen hocam Prof. Dr. Gülsün MERİÇ'e ve değerli katkısıyla Prof. Dr. Serap Sebahat YANIK'a sonsuz teşekkürlerimi sunarım. Bu çalışmanın gerçekleşmesinde bana yardımcı olan ve görüşmeyi kabul ederek değerli vakitlerini ayıran tüm katılımcılara da ayrı ayrı teşekkür ederim. Ayrıca aileme de bana sürekli destek olduklarından dolayı teşekkür ederim.

Gül YEŞİLÇELEBİ

19/06/2019

ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ

Bu tezin bana ait, özgün bir çalışma olduğunu; çalışmamın hazırlık, veri toplama, analiz ve bilgilerin sunumu olmak üzere tüm aşamalarında bilimsel etik ilke ve kurallara uygun davrandığımı; bu çalışma kapsamında elde edilen tüm veri ve bilgiler için kaynak gösterdiğimi ve bu kaynaklara kaynakçada yer verdiğimi; bu çalışmanın Anadolu Üniversitesi tarafından kullanılan "bilimsel intihal tespit programı"yla tarandığını ve hiçbir şekilde "intihal içermediğini" beyan ederim. Herhangi bir zamanda, çalışmamla ilgili yaptığım bu beyana aykırı bir durumun saptanması durumunda, ortaya çıkacak tüm ahlaki ve hukuki sonuçları kabul ettiğimi bildiririm.

Gül YEŞİLÇELEBİ

İÇİNDEKİLER

Sayfa

BAŞLIK SAYFASI i
JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI ii
ÖZET iii
ABSTRACT iv
ÖNSÖZ v
ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ vi
İÇİNDEKİLER vii
TABLOLAR DİZİNİ xii
ŞEKİLLER DİZİNİ xiv
KISALTMALAR DİZİNİ xvi
GİRİŞ 1

BİRİNCİ BÖLÜM

1. ENTEGRE RAPORLAMANIN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ 4
1.1. Entegre Düşünce ve Entegre Raporlama Kavramları 4
1.1.1. Entegre düşünce kavramı 5
1.1.2. Entegre raporlama kavramı 7
1.2. Entegre Raporlama ile İlgili Kavramlar 8
1.2.1. Kurumsal yönetim 9
1.2.2. Kurumsal sosyal sorumluluk 11
1.2.3. Kurumsal sürdürülebilirlik 13
1.3. Finansal ve Finansal Olmayan Raporlamalar ile Entegre Raporlama 15
1.4. Entegre Raporlamanın Tarihsel Gelişimi 19
1.5. Entegre Raporlama İhtiyacı 28
1.6. Entegre Raporlamanın Amaçları 29
1.7. Entegre Raporlama ile İlişkili Uluslararası ve Ulusal Kuruluşlar 29
1.7.1. Entegre raporlama ile ilişkili uluslararası kuruluşlar 29
1.7.1.1. Küresel raporlama girişimi 30
1.7.1.2. Uluslararası entegre raporlama konseyi 30
1.7.1.3. Güney Afrika entegre raporlama komitesi 32
1.7.1.4. Sürdürülebilirlik muhasebesi standartları kurulu 32

1.7.1.5. Sürdürülebilirlik için muhasebe projesi 32
1.7.1.6. Kurumsal raporlama diyaloğu 33
1.7.2. Entegre raporlama ile ilişkili ulusal kuruluşlar 33
1.7.2.1. Entegre raporlama Türkiye ağı 34
1.7.2.2. Türkiye kurumsal yönetim derneği 35
1.7.2.3. İş dünyası ve sürdürülebilir kalkınma derneği 35
1.8. Entegre Raporlamayı Şekillendiren Çerçeveler 36
1.8.1. Uluslararası entegre raporlama çerçevesi 36
1.8.1.1. Sermaye öğeleri 36
1.8.1.2. Sürdürülebilir değer yaratma 38
1.8.1.3. Entegre raporlama ilkeleri 41
1.8.1.3.1. Kılavuz ilkeler 41
1.8.1.3.2. İçerik öğeleri 43
1.8.2. Küresel raporlama girişimi kılavuzları 45
1.8.3. Bağlı raporlama çerçevesi 49
1.8.4. Güney Afrika kurumsal yönetim raporları-King raporları 50

İKİNCİ BÖLÜM

2. BÜTÜNLEŞİK GÜVENCENİN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ 52
2.1. Güvence ve Bütünleşik Güvence Kavramları 52
2.1.1. Güvence kavramı 52
2.1.2. Bütünleşik güvence kavramı 53
2.2. Güvence Denetimi 54
2.3. Bütünleşik Güvence Modeli / Sağlayıcıları 60
2.3.1. Yönetim 61
2.3.2. İç güvence sağlayıcıları 62
2.3.3. Dış güvence sağlayıcıları 63
2.4. Bütünleşik Güvencenin Faydaları 64
2.5. Bütünleşik Güvence Süreci 65
2.6. Bütünleşik Güvencenin Unsurları 75
2.7. Bütünleşik Güvence Aşamaları 75
2.7.1. Çalışma planı hazırlama 76
2.7.2. Risk yönetiminde güvence oluşturma süreci 76

2.7.3. Risk haritası oluşturma 79
2.7.4. Bütünleşik güvence sistemi tasarımı..... 81
2.7.5. Prosedürler 81
2.8. Güvence Standartları 81
2.8.1. İç denetimle ilgili güvence standartları 81
2.8.1.1. IIA 1000 amaç, yetki ve sorumluluklar standardı..... 83
2.8.1.2. IIA 2050 eşgüdüm (koordinasyon)ve itimat standardı..... 83
2.8.1.3. IIA 2060 üst yönetim ve yönetim kuruluna raporlamalar standardı 84
2.8.1.4. IIA 2100 işin niteliği standardı 85
2.8.2. Bağımsız güvenceyle ilgili güvence standartları..... 85
2.8.2.1. Uluslararası güvence denetimi standartları (ISAE) 3000 . 86
2.8.2.2. AA1000 güvence standardı..... 88
2.8.2.3. ISO 26000 sosyal sorumluluk standardı..... 91
2.8.2.4. Küresel raporlama girişimi standartları 92
2.9. Bütünleşik Güvence Raporu..... 95

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. ENTEGRE RAPORLARDA BÜTÜNLEŞİK GÜVENCENİN OLUŞTURULMASI 99
3.1. Entegre Raporlama ve Bütünleşik Güvence Arasındaki İlişki..... 99
3.1.1. Güvence standartlarının bütünleşik güvence oluşturulmasındaki yeri / kullanımı 102
3.1.1.1. AA1000 güvence standardı..... 104
3.1.1.2. Uluslararası güvence denetimi standartları (ISAE) 3000 105
3.1.1.3. Küresel raporlama girişimi standartları 107
3.1.2. Raporlama ve güvence ekibinin oluşturulması 107
3.1.3. Güvence süresinin belirlenmesi..... 108
3.1.4. Bütünleşik güvence oluşturma süreci..... 108
3.1.5. Raporda yer alması gereken bilgilere ilişkin güvence sağlanması 110
3.1.5.1. Finansal bilgiler 111
3.1.5.2. Finansal olmayan bilgiler 112

3.1.6. Bütünleşik güvence raporu örneği 113
3.1.7. Entegre raporlarda bütünleşik güvencenin oluşturulmasında sorumluluk sahipleri 114
3.1.7.1. Yönetim 119
3.1.7.2. İç güvence sağlayıcıları 119
3.1.7.3. Dış güvence sağlayıcıları 125

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

4. TÜRKİYE'DE ENTEGRE RAPORLAMA VE BÜTÜNLEŞİK GÜVENCEYE İLİŞKİN FARKINDALIĞIN BELİRLENMESİNE YÖNELİK BİR DELPHİ ARAŞTIRMASI 133
4.1. Problem 133
4.2. İlgili Araştırmalar 134
4.2.1. Türkiye'de yapılan araştırmalar 134
4.2.2. Yurtdışında yapılan araştırmalar 141
4.3. Araştırmanın Amacı 145
4.4. Araştırmanın Önemi 145
4.5. Sayıltılar 145
4.6. Sınırlılıklar 146
4.7. Tanımlar 146
4.8. Yöntem 147
4.8.1. Araştırma deseni 147
4.8.1.1. Delphi tekniği 148
4.8.2. Evren ve örneklem 152
4.8.3. Veri toplama araçları 153
3.1.3.1. Görüşme formu 153
3.1.3.2. Delphi anketi 155
4.8.4. Verilerin çözümlenmesi 155
4.9. Araştırmanın İnanırlığı 156
4.10. Bulgular ve Yorum 157
4.10.1. Delphi I. turu 158
4.10.2. Delphi II. turu 174
4.10.3. Delphi III. turu 189

SONUÇ VE ÖNERİLER..... 204
KAYNAKÇA..... 212
EKLER
ÖZGEÇMİŞ

TABLOLAR DİZİNİ

Sayfa

Tablo 1.1. Finansal raporlama, sürdürülebilirlik raporlaması ve entegre raporlamanın karşılaştırılması **17**
Tablo 1.2. Entegre raporlama ile ilgili yasal düzenlemeler **23**
Tablo 1.3. Türkiye'de yayınlanan entegre raporlar ve kuruluşlar **25**
Tablo 1.4. Entegre raporlama ilkeleri **41**
Tablo 1.5. Kılavuz ilkeler **42**
Tablo 1.6. İçerik öğeleri **44**
Tablo 2.1. Güvence denetimi ile bağımsız denetimin karşılaştırılması **58**
Tablo 2.2. ISAE 3000'in gelişimi **86**
Tablo 2.3. ISAE 3000'e göre güvence hizmetlerinin özellikleri **87**
Tablo 2.4. AA1000AS'nin gelişimi **89**
Tablo 2.5. ISAE 3000 ve AA1000 güvence standartlarının özellikleri **91**
Tablo 2.6. GRI özel standartlarının boyutları ve alt başlıkları **94**
Tablo 3.1. Bütünleşik güvence, entegre raporlama ve güvence standartlarının gelişim süreci **103**
Tablo 3.2. Sınırlı güvence ve makul güvencenin karşılaştırılması **106**
Tablo 3.3. Entegre raporların öğeleri üzerinde güvence verilebilen ve verilemeyen konular **110**
Tablo 3.4. Entegre raporlamanın yönetişim ve risk bileşenleri **121**
Tablo 3.5. İç denetimin entegre raporlamadaki rolleri **124**
Tablo 4.1. Entegre raporlama üzerine Türkiye'de yapılan tezler **138**
Tablo 4.2. <IR> Güvencesindeki çözülmemiş sorunlar ve ana endişeler **141**
Tablo 4.3. Entegre raporlamanın güvencesine yönelik araştırmalar **144**
Tablo 4.4. Entegre raporların hazırlanmasındaki beklentilerin katılımcıların verdikleri cevaplara göre dağılımı **166**
Tablo 4.5. Entegre raporlara sağlanan güvence konusunda standartlara ilişkin katılımcıların verdikleri cevaplara göre dağılımı **170**
Tablo 4.6. Kavramlar temasına yönelik Delphi II. turu bulguları **175**
Tablo 4.7. Entegre rapor hazırlama amacı temasına yönelik Delphi II. turu bulguları **176**

Tablo 4.8. Entegre rapor hazırlama sürecindeki sorumluluk sahipleri temasına yönelik Delphi II. turu bulguları **177**
Tablo 4.9. Güvence konusu temasına yönelik Delphi II. turu bulguları **178**
Tablo 4.10. Güvence sağlamaktan sorumlu kişiler temasına yönelik Delphi II. turu bulguları **179**
Tablo 4.11. Standartlar temasına yönelik Delphi II. turu bulguları **181**
Tablo 4.12. Güvence ekibi temasına yönelik Delphi II. turu bulguları **182**
Tablo 4.13. Güvence süresi temasına yönelik Delphi II. turu bulguları **183**
Tablo 4.14. Güvencede karşılaşılan sorunlar temasına yönelik Delphi II. turu bulguları **184**
Tablo 4.15. Görüş bildirme temasına yönelik Delphi II. turu bulguları **185**
Tablo 4.16. Güvence raporu temasına yönelik Delphi II. turu bulguları **186**
Tablo 4.17. Bütünleşik güvence modeli temasına yönelik Delphi II. turu bulguları ... **187**
Tablo 4.18. Yasal yetkilendirme temasına yönelik Delphi II. turu bulguları **188**
Tablo 4.19. Kavramlar temasına yönelik Delphi III. turu bulguları **189**
Tablo 4.20. Entegre rapor hazırlama amacı temasına yönelik Delphi III. turu bulguları **191**
Tablo 4.21. Entegre rapor hazırlama sürecindeki sorumluluk sahipleri temasına yönelik Delphi III. turu bulguları **192**
Tablo 4.22. Güvence konusu temasına yönelik Delphi III. turu bulguları **193**
Tablo 4.23. Güvence sağlamaktan sorumlu kişiler temasına yönelik Delphi III. turu bulguları **194**
Tablo 4.24. Standartlar temasına yönelik Delphi III. turu bulguları **195**
Tablo 4.25. Güvence ekibi temasına yönelik Delphi III. turu bulguları **197**
Tablo 4.26. Güvence süresi temasına yönelik Delphi III. turu bulguları **198**
Tablo 4.27. Güvencede karşılaşılan sorunlar temasına yönelik Delphi III. turu bulguları **199**
Tablo 4.28. Görüş bildirme temasına yönelik Delphi III. turu bulguları **200**
Tablo 4.29. Güvence raporu temasına yönelik Delphi III. turu bulguları **201**
Tablo 4.30. Bütünleşik güvence modeli temasına yönelik Delphi III. turu bulguları .. **202**
Tablo 4.31. Yasal yetkilendirme temasına yönelik Delphi III. turu bulguları **203**

ŞEKİLLER DİZİNİ

Sayfa

Şekil 1.1. Entegre düşünce için 10 temel aşama **6**
Şekil 1.2. Kurumsal yönetim ilkeleri **9**
Şekil 1.3. Kurumsal sosyal sorumluluk piramidi **12**
Şekil 1.4. Kurumsal sürdürülebilirlik boyutları **14**
Şekil 1.5. Raporlamanın tarihsel gelişimi **20**
Şekil 1.6. Kurumsal raporlama türlerinin gelişimi **27**
Şekil 1.7. Türkiye'de entegre raporlamanın gelişimi **35**
Şekil 1.8. Sermaye öğeleri **37**
Şekil 1.9. Değer yaratma süreci **40**
Şekil 1.10. GRI kılavuzlarının tarihsel gelişimi **47**
Şekil 2.1. Güvence denetimine konu olan tarafların görev ve sorumlulukları **55**
Şekil 2.2. Güvence hizmeti **57**
Şekil 2.3. Güvence denetimi süreci **59**
Şekil 2.4. Bütünleşik güvence modeli / sağlayıcıları **60**
Şekil 2.5. Bütünleşik güvence süreci **66**
Şekil 2.6. Üçlü savunmanın hattı **67**
Şekil 2.7. Birinci savunma hattı **68**
Şekil 2.8. COSO ve birinci savunma hattı **69**
Şekil 2.9. İkinci savunma hattı **70**
Şekil 2.10. COSO ve ikinci savunma hattı **70**
Şekil 2.11. Üçüncü savunma hattı **72**
Şekil 2.12. COSO ve üçüncü savunma hattı **73**
Şekil 2.13. Üçlü savunma hattı arasındaki farklılıklar **74**
Şekil 2.14. Bütünleşik güvence aşamaları **76**
Şekil 2.15. Yönetim ve yönetim organlarına raporlanan güvence raporları **78**
Şekil 2.16. Risk haritası **79**
Şekil 2.17. Tespit edilen risklere ilişkin her bir güvence sağlayıcısına yönelik oluşturulan kontrol listesi örneği (risk haritası) **80**
Şekil 2.18. Bütünleşik güvence ile ilgili iç denetim standartları **82**
Şekil 2.19. Bütünleşik güvence ile ilgili bağımsız güvence standartları **85**
Şekil 2.20. Küresel raporlama girişimi standartları **93**

Şekil 2.21. Bütünleşik güvence raporu örneği **97**
Şekil 3.1. Entegre raporlama ve bütünleşik güvence arasındaki ilişki **100**
Şekil 3.2. Bütünleşik güvence modeli sağlayıcıları ve entegre raporlama **115**
Şekil 3.3. <IR> güvence uygulayıcısının tamamlayıcıları **116**
Şekil 3.4. Entegre raporlama yolculuğu **118**
Şekil 3.5. Entegre raporlama olgunluk modeli **123**
Şekil 3.6. Argüden Yönetişim Akademisi bağımsız denetim raporu örneği **126**
Şekil 3.7. Garanti Bankası bağımsız güvence raporu örneği **128**
Şekil 3.8. Çimsa bağımsız güvence beyanı örneği **130**
Şekil 3.9. TSKB bağımsız güvence beyanı örneği **131**
Şekil 4.1. Araştırmanın karma modelde desenlenmesi **148**
Şekil 4.2. Araştırmanın aşamaları **149**
Şekil 4.3. Araştırma süreci **151**
Şekil 4.4. Araştırmanın katılımcıları **152**
Şekil 4.5. Araştırmanın veri toplama ve analizi aşamaları **155**

KISALTMALAR DİZİNİ

A4S	:	The Prince's Accounting For Sustainability Project (Sürdürülebilirlik için Muhasebe Projesi)
AccountAbility	:	Institute of Social and Ethical AccountAbility (Sosyal ve Etik Hesapverebilirlik Enstitüsü)
AYA	:	Argüden Yönetişim Akademisi
BİST	:	Borsa İstanbul
BM	:	Birleşmiş Milletler
BOBİ FRS	:	Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı
CERES	:	The Coalition for Environmentally Responsible Economies (Çevresel Sorumlu Ekonomiler Koalisyonu)
COSO	:	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
CRD	:	Corporate Reporting Dialogue (Kurumsal Raporlama Diyaloğu)
CSR	:	Corporate Social Responsibility (Kurumsal Sosyal Sorumluluk)
ERTA	:	Entegre Raporlama Türkiye Ağı
FASB	:	Financial Accounting Standards Board (Finansal Muhasebe Standartları Kurulu)
GAAP	:	Generally Accepted Accounting Principles (Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri)
GDS	:	Güvence Denetimleri Standartları
GRI	:	Global Reporting Initiative (Küresel Raporlama Girişimi)
GSSB	:	Global Sustainability Standards Board (Küresel Sürdürülebilirlik Standartları Kurulu)
IAASB	:	The International Auditing and Assurance Standards Board (Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu)

IAS	:	The International Accounting Standards (Uluslararası Muhasebe Standartları)
IASC	:	The International Accounting Standards Committee (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi)
IFAC	:	The International Federation of Accountants (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)
IFRS	:	International Financial Reporting Standards (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları)
IIA	:	The Institute of Internal Auditors (Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü)
IIRC	:	The International Integrated Reporting Council (Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi)
ILO	:	International Labour Organization (Uluslararası Çalışma Örgütü)
IoDSA	:	The Institute of Directors in Southern Africa (Güney Afrika Yönetim Enstitüsü)
IPPF	:	International Professional Practices Framework (Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi)
IR	:	Integrated Reporting (Entegre Raporlama)
IRC of SA	:	The Integrated Reporting Committee of South Africa (Güney Afrika Entegre Raporlama Komitesi)
ISA	:	International Standards on Auditing (Uluslararası Denetim Standartları)
ISAE	:	International Standard on Assurance Engagements (Uluslararası Güvence Denetimi Standartları)
ISRE	:	International Standard on Review Engagements (Uluslararası Değerlendirme Uygulamaları Standartları)
KGK	:	Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
MSGUT	:	Muhasebe Sistemi Genel Uygulama Tebliği
OECD	:	The Organisation for Economic Co-operation and Development (Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü)

PwC	:	PriceWaterHouse Coopers
SAI	:	Social Accountability International (Uluslararası Sosyal Sorumluluk Örgütü)
SASB	:	Sustainability Accounting Standards Board (Sürdürülebilirlik Muhasebesi Standartları Kurulu)
SEC	:	U.S. Securities and Exchange Commission (ABD Sermaye Piyasası Düzenleme Kurulu)
SOX	:	Sarbanes-Oxley Yasası
SPK	:	Sermaye Piyasası Kurulu
STK	:	Sivil Toplum Kuruluşları
TDK	:	Türk Dil Kurumu
TMSK	:	Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu
TSKB	:	Türkiye Sınai Katılım Bankası
TTK	:	Türk Ticaret Kanunu
UNGC	:	United Nations Global Compact (Birleşmiş Milletler Küresel İlkeler Sözleşmesi)
WBCSD	:	Dünya Sürdürülebilir Kalkınma İş Konseyi (World Business Council for Sustainable Development

GİRİŞ

Entegre raporlama son on yılda oldukça dikkat çeken bir konu haline gelmiştir. Özellikle de iş dünyasında yaşanan gelişmeler ve artan rekabet sebebiyle işletmeler açısından önem arz etmektedir. İşletmelerin temel amacının kar elde etmesi olduğu düşünüldüğünde, entegre raporlama da işletmeye rekabet avantajı sağlayan stratejik bir yönetim yaklaşımı olarak düşünülmektedir. İşletmelerin değerlendirilmesi sırasında sadece finansal bilgilerin yeterli olmadığının anlaşılması, bunun yanında finansal olmayan bilgilerin de dikkate alınması gereğinin ortaya çıkmasıyla, finansal bilgilerle finansal olmayan bilgilerin birlikte raporlanması önem kazanmıştır. Entegre raporlama ile hem finansal bilgilerin hem de finansal olmayan bilgilerin tek bir raporda sunulmasıyla etkinliğin arttırılması ve değer yaratılması amaçlanmaktadır. Finansal ve finansal olmayan raporları kapsayan tek bir raporlama türü olan entegre rapor, "*bir kuruluşun stratejisinin, kurumsal yönetiminin, performansının ve beklentilerinin, kuruluşun dış çevresi bağlamında kısa, orta ve uzun vadede değer yaratmayı nasıl sağlayacağının kısa ve öz bir şekilde bildirilmesi (IIRC, 2013a, s. 2)"*dir.

Dünya genelinde kuruluşlar giderek artan bir şekilde entegre rapor yayınlamaktadırlar. Fakat kuruluşlar entegre rapor yayınladıklarında, bu raporların denetimi konusunda standart ya da herhangi bir yönlendirici mevcut değildir. Entegre raporlarda yer alan bilgilerin güvenilirliği konusunda şirketler, yönetimin gözden geçirmesi ve iç denetim gibi şirket içi veri güvenilirliğini sağlama çözümleri getirmişlerdir. Bu durumda kuruluşların belli bir standart olmadan kendi belirledikleri yöntemlerle raporların güvencesini sağlamaya çalıştığı görülmektedir. Ayrıca entegre raporlar, finansal olmayan bilgiler ve gelecek tahminlerinin de ne şekilde güvenilirliğinin sağlanacağı konusunda net bir bilgi vermemektedir (Aras ve Sarıoğlu, 2015, s.79). Bu çalışma ile ilgili alan yazına katkı sağlamak amacıyla, entegre raporlarda bütünleşik güvencenin nasıl oluşturulacağı konusunda öneriler sunulmuş ve Türkiye'de ise henüz oldukça yeni bir kavram olan entegre raporlama ve bütünleşik güvence hakkında farkındalığı belirlemek adına görüşmeler yapılmıştır. Ayrıca, Türkiye'de muhasebe alanında yapılan çalışmalar incelendiğinde, Delphi tekniğinin kullanılmadığı görülmüştür. Araştırmanın yöntemi açısından da bu anlamda farklılık yaratılmıştır.

Bu çalışma dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde entegre raporlamaya ilişkin genel bilgiler verilmektedir. Bu kapsamda öncelikle entegre düşünce ve entegre

raporlama kavramları tanımlanarak, entegre raporlama ile ilgili kavramlar (kurumsal yönetim, kurumsal sosyal sorumluluk, kurumsal sürdürülebilirlik) açıklanmaktadır. Sonrasında entegre raporlama ile ilişkili finansal ve finansal olmayan raporlama çeşitleri hakkında bilgiler karşılaştırmalı olarak sunulmaktadır. Entegre raporlamanın tarihsel gelişimi, entegre raporlama ihtiyacı, entegre raporlamanın amaçları ve entegre raporlama ile ilişkili uluslararası (Küresel Raporlama Girişimi, Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi, Güney Afrika Entegre Raporlama Komitesi, Sürdürülebilirlik Muhasebesi Standartları Kurulu, Sürdürülebilirlik için Muhasebe Projesi, Kurumsal Raporlama Diyaloğu) ve ulusal kuruluşlar (Entegre Raporlama Türkiye Ağı, Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği, İş Dünyası ve Sürdürülebilir Kalkınma Derneği) ele alınmaktadır. Bölümün sonunda ise, entegre raporlamayı şekillendiren çerçeveler (Küresel Raporlama Girişimi Kılavuzları, Bağlı Raporlama Çerçevesi ve Güney Afrika Kurumsal Yönetim Raporları) ve Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi ayrıntılı bir şekilde ele alınmaktadır.

İkinci bölümde bütünleşik güvencenin kavramsal çerçevesine değinilmektedir. Bu bölümde güvence ve bütünleşik güvence kavramları, güvence denetimi, bütünleşik güvence modeli/sağlayıcıları (yönetim, iç güvence sağlayıcıları ve dış güvence sağlayıcıları), bütünleşik güvencenin faydaları, bütünleşik güvence süreci, bütünleşik güvencenin unsurları ve bütünleşik güvencenin aşamalarından (çalışma planı hazırlama, risk yönetiminde güvence oluşturma süreci, risk haritası oluşturma, bütünleşik güvence sistemi tasarımı ve prosedürler) bahsedilmektedir. Bölüm sonunda ise, bütünleşik güvence ile ilgili güvence standartları; iç denetimle ilgili güvence standartları (IIA 1000-Amaç, Yetki ve Sorumluluklar Standardı, IIA 2050-Eşgüdüm (Koordinasyon) ve İtimat Standardı, IIA 2060-Üst Yönetim ve Yönetim Kuruluna Raporlamalar Standardı ve IIA 2100-İşin Niteliği Standardı) ve bağımsız güvenceyle ilgili güvence standartları (Uluslararası Güvence Denetim Standartları (ISAE) 3000, AA1000 Güvence Standardı, ISO26000 Sosyal Sorumluluk Standardı ve GRI Standartları) olmak üzere iki başlık altında toplanıp, açıklanmaktadır. Son olarak da bütünleşik güvence raporu yer almaktadır.

Üçüncü bölümde entegre raporlarda bütünleşik güvencenin Uluslararası Güvence Denetimi Standartları (ISAE) 3000, AA1000 Güvence Standardı ve GRI Standartları çerçevesinde nasıl oluşturulacağına ilişkin bilgiler yer almaktadır. Bu bölümde, öncelikle entegre raporlama ve bütünleşik güvence modeli arasındaki ilişki

açıklanmaktadır. Bu doğrultuda, entegre raporlarda bütünleşik güvencenin oluşturulmasında hangi güvence standartlarından yararlanılacağı, güvence ekibinin kimlerden oluşması gerektiği, güvence süresinin belirlenmesinin nasıl olacağı, bütünleşik güvence oluşturma sürecinin hangi aşamalardan oluşacağı, raporda yer alan bilgilere (finansal ve finansal olmayan bilgilerin) dair güvencenin nasıl verileceği, bütünleşik güvence raporu örneği ve entegre raporlarda bütünleşik güvencenin oluşturulmasında sorumluluk sahiplerinin belirlenmesine yönelik bilgiler yer almaktadır.

Son bölümde ise çalışmanın uygulama kısmı yer almakta olup Türkiye'de entegre raporlama ve bütünleşik güvenceye ilişkin farkındalığın belirlenmesine yönelik yapılan Delphi araştırmasının detayları verilmektedir. Bu bölümde, önceki bölümlerde yapılan teorik açıklamalar çerçevesi doğrultusunda hazırlanan görüşme soruları, uzman kişilere uygulanarak Türkiye'de entegre raporlama ve bütünleşik güvenceye ilişkin farkındalığın ve entegre raporlarda bütünleşik güvencenin sağlanmasına ilişkin sürecin belirlenmesine yönelik algıları saptanarak ilgili değerlendirmeler yapılmaktadır. Bu bağlamda, bu bölüm araştırmanın problemi, ulusal ve uluslararası boyutta alan yazın taraması, araştırmanın amacı ve önemi, sayıltılar, sınırlılıklar, tanımlar, yöntem, araştırma deseni, evren ve örneklem, veri toplama araçları (görüşme formu ve Delphi anketi), verilerin çözümlenmesi, araştırmanın inanırlığı, bulgular ve yorum, sonuç ve öneriler başlıklarından oluşmaktadır.

BİRİNCİ BÖLÜM

Günümüzde finansal bilgilerin yanında finansal olmayan bilgilerin de giderek önem kazandığı aşikardır. Birinci bölümde finansal ve finansal olmayan raporları kapsayan tek bir raporlama türü olan entegre raporlamaya ilişkin genel bilgilere yer verilmiştir. Bu doğrultuda entegre raporlamayı oluşturan temel kavramlar, kuruluşlar ve çerçevelerden ayrıntılı olarak bahsedilmiştir.

1. ENTEGRE RAPORLAMANIN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ

Bu bölümde özetle entegre raporlamanın kavramsal çerçevesinden bahsedilmiştir. Bu kapsamda öncelikle entegre düşünce ve entegre raporlama kavramları tanımlanarak, entegre raporlama ile ilgili kavramlar (kurumsal yönetim, kurumsal sosyal sorumluluk, kurumsal sürdürülebilirlik) üzerinde durulmuştur. Sonrasında entegre raporlama ile ilişkili finansal ve finansal olmayan raporlama çeşitleri hakkında bilgiler karşılaştırmalı olarak sunulmuştur. Entegre raporlamanın tarihsel gelişimi, entegre raporlama ihtiyacı, entegre raporlamanın amaçları ve entegre raporlama ile ilişkili uluslararası (Küresel Raporlama Girişimi, Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi, Güney Afrika Entegre Raporlama Komitesi, Sürdürülebilirlik Muhasebesi Standartları Kurulu, Sürdürülebilirlik için Muhasebe Projesi, Kurumsal Raporlama Diyaloğu) ve ulusal kuruluşlar (Entegre Raporlama Türkiye Ağı, Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği, İş Dünyası ve Sürdürülebilir Kalkınma Derneği) ele alınmıştır. Bölümün sonunda ise, entegre raporlamayı şekillendiren çerçeveler (Küresel Raporlama Girişimi Kılavuzları, Bağlı Raporlama Çerçevesi ve Güney Afrika Kurumsal Yönetim Raporları) ve Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi ayrıntılı bir şekilde ele alınmıştır.

1.1. Entegre Düşünce ve Entegre Raporlama Kavramları

Bu başlık altında entegre düşünce ve entegre raporlama kavramları açıklanmıştır. Entegre raporlama esasında entegre düşünce üzerine inşa edildiğinden, öncelikli olarak entegre düşünce kavramı açıklanmıştır. Sonrasında ise entegre raporlama ve entegre rapor kavramları açıklanmıştır.

1.1.1. Entegre düşünce kavramı

Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (The International Integrated Reporting Council-IIRC)'ne göre (2013a, s. 2) entegre düşünce (integrated thinking), "bir kuruluşun çeşitli işletme ve fonksiyonel birimleri arasındaki ilişkileri ve kullandığı ya da etkilediği sermaye öğelerini aktif şekilde hesaba katması" olarak tanımlanmaktadır. Diğer bir ifadeyle entegre düşünce işletme stratejisinin oluşturulması, bu strateji doğrultusunda eylem planının oluşturulması, planların eyleme dönüştürülmesi ve sonucunda denetlenmesi süreçlerinde uyulması önerilen düşünce biçimidir (Yüksel, 2017a, s. 31). Entegre düşünce ayrıca, kuruluşun kısa, orta ve uzun vadede değer yaratmaya yönelik bütüncül bir yaklaşımla karar vermesini kolaylaştırmaktadır (IIRC, 2013a, s. 2).

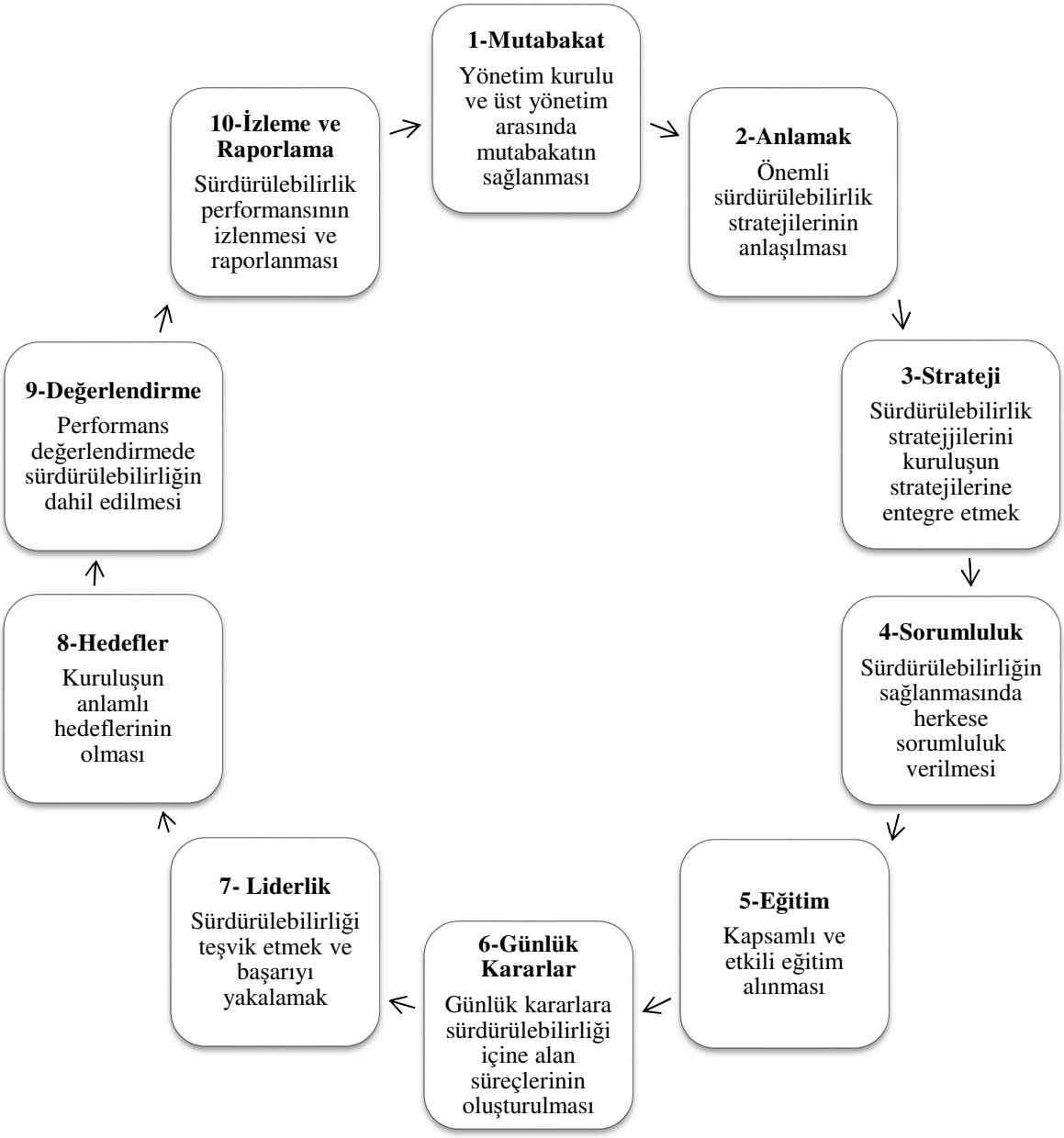
Entegre düşünce yaklaşımı, geleneksel şirketlerin kısa vadeli finansal performans odaklı yaklaşımından farklı olarak, şirketin uzun vadede varlığını sürdürebilmesi adına şirket için önemli olan kaynak ve ilişkileri de kapsayan bir yaklaşımdır. Bu yaklaşım ise, şirketin faaliyetine devam edebilmesi için bağımlı olduğu sosyal, çevresel ve ekonomik faktörlerin entegrasyonunu içermektedir (King and Roberts, 2017, s. 64).

Sürdürülebilirlik için Muhasebe Projesi (The Prince's Accounting For Sustainability Project-A4S), bir kuruluşa sürdürülebilirliği başarılı bir şekilde katmak (entegre etmek) için gereken 10 ana unsuru tespit etmiştir. Bunlar ise (A4S, 2016b):

1. Yönetim kurulu ve üst yönetim arasında mutabakatın sağlanması,
2. Kuruluş için önemli sürdürülebilirlik stratejilerinin anlaşılması ve analiz edilmesi,
3. Önemli sürdürülebilirlik stratejilerinin kuruluşun stratejisine entegre edilmesi,
4. Sürdürülebilirliğin sağlanmasında, sadece belirli bir bölümün değil, kuruluş içindeki herkesin sorumluluğunun olmasının sağlanması,
5. Kapsamlı ve etkili sürdürülebilirlik eğitimi verilmesi,
6. Sürdürülebilirlik konularının günlük karar verme sürecinde açık ve tutarlı bir şekilde dikkate alınmasını sağlayan süreçlerin oluşturulması,
7. Sürdürülebilirliği teşvik etmek ve başarıyı yakalamak için en iyilerin desteklenmesi,
8. Her bir bağlı ortaklık, bölüm ve departman için anlamlı olan amaç ve hedeflerle bir bütün olarak kuruluşun sürdürülebilirlik amaç ve hedeflerinin ayrılması,

9. Performans değerlemesinde nesnelerin ve sürdürülebilirlik hedeflerinin dahil edilmesi ve
10. Sürdürülebilirlik performansının bütüncül bir şekilde izlenmesi ve raporlanmasıdır.

Kuruluşların, daha başarılı olarak sürdürülebilirliği sağlayabilmeleri için entegre düşünce için 10 temel aşamanın anlatıldığı bu süreç Şekil 1.1'de gösterilmiştir.



Şekil 1.1. *Entegre düşünce için 10 temel aşama* (A4S, 2016b)

Entegre düşünce; entegre raporlamanın bir gerekliliğiyken, entegre rapor da bu düşünce biçiminin bir ürünüdür (Aras ve Sarıoğlu, 2015, s. 45). Özetle entegre

raporlama entegre düşünce üzerine inşa edilen bir süreci (IIRC, 2013a, s. 33) ifade ederken, bu süreç sonunda ortaya çıkan çıktı ise entegre rapordur.

1.1.2. Entegre raporlama kavramı

Entegre raporlama konusu özellikle son on yılda çalışılmaya başlanmıştır. Özellikle de iş dünyasında yaşanan gelişmeler ve artan rekabet sebebiyle işletmeler ve yatırımcılar açısından önem arz etmektedir. İşletmelerin değerlendirilmesi sırasında sadece finansal bilgilerin yeterli olmadığının anlaşılması, bunun yanında finansal olmayan bilgilerin de dikkate alınması gereğinin ortaya çıkmasıyla, finansal olmayan bilgilerin raporlanması önem kazanmıştır. Bunun bir gereği olarak da finansal olmayan bilgilerin sunulduğu çeşitli raporlar ortaya çıkmıştır. Fakat bu durum da raporların sayısının artmasına ve anlaşılmasının zorluğunu ortaya çıkarmıştır. Bilgi kullanıcıları açısından finansal ve finansal olmayan bilgileri tek bir rapor altında toplanmasının kullanışlı, yararlı ve kolay ulaşılabilir olacağı sonucuna varılmıştır. Bu düşünceyle de entegre raporlama (integrated reporting) kavramı ortaya atılmıştır. Entegre raporlama ile hem finansal bilgilerin hem de finansal olmayan bilgilerin tek bir raporda sunulmasıyla etkinliğin arttırılması ve değer yaratılması amaçlanmaktadır. İşletmelerin temel amacının kar elde etmesi olduğu düşünüldüğünde, entegre raporlama da işletmeye rekabet avantajı sağlayan stratejik bir yönetim yaklaşımı olarak değerlendirilmektedir.

Entegre raporlamayı çeşitli araştırmacılar ulusal alan yazında "entegre raporlama" (Aktekin, 2014; Aras ve Sarıoğlu, 2015; Aydın, 2015a; Aydın, 2015b; Büdeyri ve Kısa, 2016; Kargın vd., 2013; Kaya, 2015; Kaya vd., 2016; Köse ve Çetinel, 2017; Küçükgergerli, 2017; Topcu ve Korkmaz, 2015; Ülker, 2016; Yılmaz, 2016; Yükçü ve Kaplanoğlu, 2016; Yüksel, 2017a) ve "tümleşik raporlama" (Yanık ve Türker, 2012; Tarakcıoğlu Altınay, 2016) gibi kavramlarla ifade etmişlerdir. Sadece Kurt (2016) yazmış olduğu doktora tezinde "bütünleşik raporlama" ifadesini kullanmıştır. Hatta Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (The International Integrated Reporting Council-IIRC)'nin yayınlamış olduğu uluslararası raporlama çerçevesinde de dilimize "entegre raporlama" olarak çevrilmiştir. "Bütünleşik raporlama" ifadesi daha Türkçeleştirilmiş olmasına rağmen, bu tez çalışmasında "entegre raporlama" ifadesi, ulusal alan yazında yer etmesinden dolayı kullanılması tercih edilmiştir.

Tek rapor (one report) olarak ortaya çıkan entegre raporlamanın, Eccless ve Krzus (2010, s. 11)'a göre dar ve geniş anlamı olmak üzere iki tanımı yapılmıştır. Dar

anlamda, entegre rapor kağıt ya da elektronik ortamda sağlanan pdf dosyası şeklindeki tek bir belgedir; geniş anlamda ise finansal ve finansal olmayan bilgilerin birbirleri üzerindeki etkileri gösterecek şekilde raporlanmasıdır. Bu tanımlarla entegre rapor, tüm paydaşlara, hem birbirlerini tamamlayan hem de birbirleriyle rekabet ederken, şirketin çıkarlarını bütüncül bir bakış açısı ile ele aldığını bildirmenin bir yolu olarak gösterilmiştir.

Entegre raporlama, "entegre düşünce biçimi üzerine inşa edilen ve bir kuruluş tarafından zaman içinde yaratılan değer hakkında bir entegre raporun ve değer yaratma sürecinin unsurları hakkındaki diğer ilgili bildirimlerin yayınlanmasıyla sonuçlanan bir süreç" olarak tanımlanmaktadır (IIRC, 2013a, s. 33). King III raporu entegre raporlamayı, şirketin hem finansal hem de sürdürülebilirliği açısından şirketin performansının bütüncül bir şekilde sunulması olarak tanımlamıştır (IoDSA, 2009, s. 108). Yapılan tanımlardan hareketle entegre raporlama, bir kuruluşun faaliyetleri sonucu ortaya çıkan finansal ve finansal olmayan bilgiler arasında bağlantı kurarak rapora bağlanmasıdır. Entegre rapor ise, "bir kuruluşun stratejisinin, kurumsal yönetiminin, performansının ve beklentilerinin kuruluşun dış çevresi bağlamında kısa, orta ve uzun vadede değer yaratmayı nasıl sağlayacağının kısa ve öz bir şekilde bildirilmesi"dir (IIRC, 2013a, s. 7).

Finansal raporlama zorunlu bir uygulama iken, finansal olmayan bilgilerin raporlanması ise gönüllülük esasına bağlı olarak gerçekleştirilebilmektedir (Karğın vd., 2013, s. 29). Bu durumda, finansal olmayan bilgilerin raporlanmasının uygulanması zorunlu olmadığından dolayı, kuruluşların inisiyatifine bırakılmaktadır. Dolayısıyla finansal olmayan bilgilerin raporlanması, finansal raporlamaya göre daha az raporların çıkarılmasına sebep olmaktadır. Paydaşlar arasındaki iletişimi güçlü bir şekilde kurabilmek adına gerekli olan raporlama şeklinin bütüncül ve stratejik bir bakış açısı ile inşa edilen entegre raporlama olduğu vurgulanmaktadır (Topcu ve Korkmaz, 2015, s. 18).

1.2. Entegre Raporlama ile İlgili Kavramlar

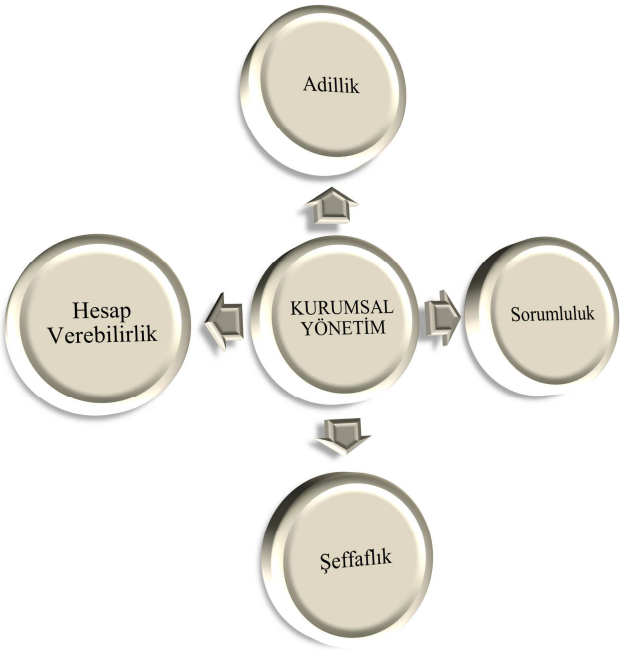
Bu başlık altında, entegre raporlama ile ilgili temel kavramlara (kurumsal yönetim, kurumsal sosyal sorumluluk ve kurumsal sürdürülebilirlik) yer verilmiştir. Bu kavramlar aynı zamanda entegre raporlamanın temelinde yer alan ve oluşumuna katkı sağlayan kavramlardır.

1.2.1. Kurumsal yönetim

Kurumsal yönetim (corporate governance); şirket yönetimi, yönetim kurulu, pay sahipleri ve şirket ile ilgili tüm taraflar arasındaki ilişkilerin bütünü şeklinde ifade edilmektedir (BİST, 2014, s. 8). Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (The Organisation for Economic Co-operation and Development-OECD) tarafından, ilk kez 1999 yılında yayınlanan ve 2004 yılında yeniden düzenlenen kurumsal yönetim ilkeleri ise; adillik (eşitlik), şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluktur. Türkiye'de de kurumsal yönetime ilişkin ilke ve esaslar, Sermaye Piyasası Kanunu ve Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)'nun Kurumsal Yönetim İlkeleri Tebliği ve ekinde yer alan ilkelerle düzenlenmektedir (BİST, 2014, s. 8). Ayrıca yapılan düzenlemelerle yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK) da bir kurumsal yönetim düzenlemesidir. TTK'nın dürüst resim ilkesi (madde 515) gereği;

> Anonim şirketlerin finansal tabloları, Türkiye Muhasebe Standartlarına göre şirketin malvarlığını, borç ve yükümlülüklerini, öz kaynaklarını ve faaliyet sonuçlarını tam, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaçlara ve işletmenin niteliğine uygun bir şekilde; şeffaf ve güvenilir olarak; gerçeği dürüst, aynen ve aslına sadık surette yansıtacak şekilde çıkarılır. (TTK, 2011, 9. bölüm, md. 515).

Kurumsal yönetim ilkeleri Şekil 1.2'de gösterilmiştir.



Şekil 1.2. *Kurumsal yönetim ilkeleri*

Adillik veya eşitlik (fairness), kuruluşun mümkün olabildiğince ve konumlarını da gözeterek tüm paydaşlarına adil davranması gerektiğini ve ayrımcılık yapmaması gerektiğini vurgulamaktadır (Alp ve Kılıç, 2014, s. 60). Bu ilkeyle de paydaşlar arasında herhangi bir adaletsizlik, çıkar çatışması olması engellenmiş olmaktadır.

Sorumluluk (responsibility), kuruluşun kanunlara ve toplumsal değerleri yansıtan düzenlemelere uyum sağlayacak şekilde faaliyet göstermesi gerektiğini anlatmaktadır (Alp ve Kılıç, 2014, s. 62).

Şeffaflık (transparency), kuruluşun finansal ve finansal olmayan bilgilerini, pay sahiplerine ve diğer tüm paydaşlarına zamanında, doğru, tam, eksiksiz, anlaşılabilir, analiz edilebilir, düşük maliyetle ve kolay erişilebilir bir şekilde sunulması gerektiğini ifade etmektedir (Alp ve Kılıç, 2014, s. 59). Böylelikle bilgi kullanıcıları bilgi edinmek istedikleri kuruluş hakkında doğru bilgilere ulaşarak, daha sağlıklı karar almaları kolaylaşmaktadır.

Hesap verebilirlik (accountability), bir kuruluşun kurumsal sürdürülebilirlik yaklaşımını benimsemesi hissedarlar haricindeki diğer paydaşlara karşı da sorumlulukları olduğunu kabul etmesi anlamına gelmektedir. Paydaşlar, bir kuruluştan şeffaflık ve hesap verebilirlik talep etmekte, finansal performanslarının yanı sıra sosyal ve çevresel performanslarına ilişkin de bilgi sahibi olmak istemektedirler (BİST, 2014, s. 33). Yani bilgi kullanıcıları ve paydaşlar kuruluşa ilişkin hem finansal hem de finansal olmayan bilgileri hakkında haberdar olmak istemektedirler.

King IV raporunda ise OECD'nin yayınlamış olduğu adillik (eşitlik), şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk kurumsal yönetim ilkelerine ek olarak iki ilke daha ele alınmıştır. Bunlar doğruluk ve yetkinlik ilkeleridir.

Doğruluk (integrity), yönetimden sorumlu olanlarda aranan doğruluk ve dürüstlüğe yönelik bir kavramdır (Yüksel, 2017a, s. 21). King IV raporuna göre yönetim organı üyeleri iyi niyetle işletme yararına hareket etmeli, çıkar çatışmalarından kaçınmalı, yasal düzenlemelerin ötesinde hareket etmeli, ahlaki bir örgüt kültürü oluşturmalıdır (IoDSA, 2016, s. 43).

Yetkinlik (competence), yönetim organı üyeleri organizasyon, endüstri faaliyetleri, sermaye, kanunlar, kurallar, kodlar hakkında yeterli bilgiye sahip olmalı (IoDSA, 2016, s. 43), kendini sürekli geliştirmeli, gerekli özeni ve dikkati göstermeli, karar almada makul adımlar atmak için dikkatli davranmalıdır (Yüksel, 2017a, s. 21).

Bir kuruluş sürdürülebilirlik konusunda öncelikli olarak, kurumsal yönetimin temel ilkeleri olan şeffaflık, adillik (eşitlik), hesap verebilirlik ve sorumluluğu tam anlamıyla benimseyip hayata geçirdikten sonra, kuruluş üretim sırasında doğayı daha az kirleten teknolojiler kullanarak, çevreyi koruma bilincini kuruluşun tüm kademelerinde öncelik haline getirerek, tüketicilere sağlıklı ürünler ulaştırarak, çalışanların çalışma koşullarını iyileştirerek ve gerekli etik kuralları oluşturarak, üretim ve işletme süreçlerinde enerji tasarrufuna giderek veya enerji verimliliğini artırarak ya da yenilikçi ürünler geliştirerek sürdürülebilirliği benimsemelidir (BİST, 2014, s. 5). Tüm bunlar da kurumsal yönetimin, aslında kuruluşun sürdürülebilirliğinin sağlanmasında temel unsur olduğunu göstermektedir. Özetle entegre rapor anlayışının benimsenmesi için işletmelerin kurumsal yönetim yapısına kavuşturulması ayrı bir önem taşımaktadır (Topcu ve Korkmaz, 2015, s. 18).

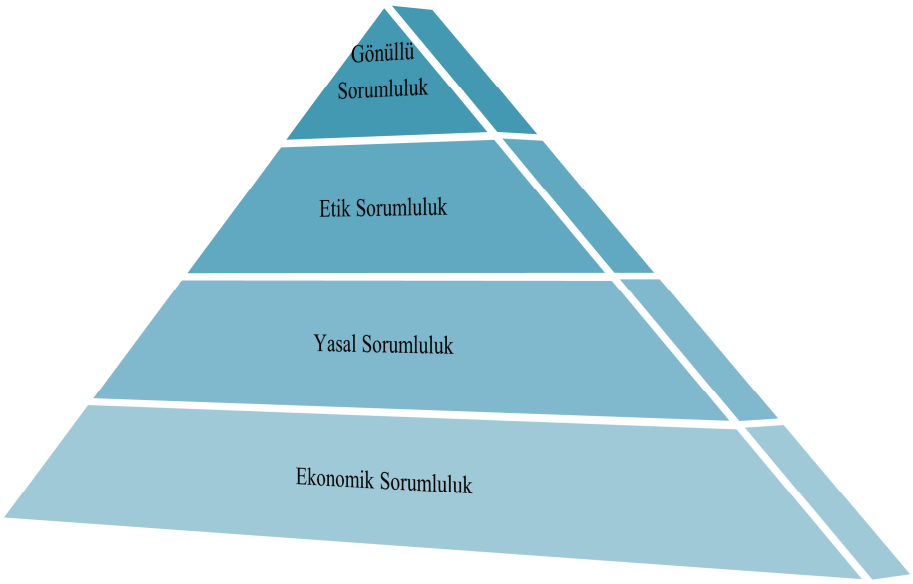
1.2.2. Kurumsal sosyal sorumluluk

İşletmelerin sosyal sorumluluğuna ilişkin tanımlama ilk kez 1953 yılında Bowen tarafından yapılmış olup (Carroll, 1979, s. 497), Bowen (1953)[1]'e göre iş adamları, toplumun değer ve amaçlarıyla örtüşen sosyal sorumluluk faaliyetlerine yönelmelidirler (Aydın, 2015b, s. 69). Carroll (1979) da işletmelerin ekonomik ve yasal yükümlülüklerinin yanı sıra topluma karşı bunların ötesinde sorumluluklarının da olduğunu vurgulamıştır.

Kurumsal sosyal sorumluluk (corporate social responsibility-CSR), Avrupa Komisyonu'na göre, şirketlerin gönüllü olarak toplumsal ve çevresel konuları, faaliyetlerine ve paydaşları ile olan ilişkilerine entegre ettiği bir kavram iken; Dünya Sürdürülebilir Kalkınma İş Konseyi (World Business Council for Sustainable Development-WBCSD)'ne göre ise iş dünyası tarafından çalışanların ve ailelerinin ve toplumun hayat standardını yükselterek ekonomik kalkınmaya katkı sağlamaya yönelik verilmiş bir söz olarak tanımlanmaktadır (BİST, 2014, s. 11).

Carroll (1991)'e göre kurumsal sosyal sorumluluk; ekonomik, yasal, etik ve gönüllü sorumluluk olmak üzere dört boyuta ayrılmaktadır. Kurumsal sosyal sorumluluk piramidi, Şekil 1.3'te gösterilmiştir.

[1] Adı geçen eser, Howard R. Bowen'in 1953 yılında yayınladığı "Social Responsibilities of the Businessman" adlı kitabıdır.



Şekil 1.3. *Kurumsal sosyal sorumluluk piramidi (Carroll, 1991, s. 42)*

Ekonomik sorumluluk (economic responsibility); söz konusu işletme üzerinde doğrudan ya da dolaylı olarak olumlu bir ekonomik etki yaratması amaçlanan faaliyetleri kapsamaktadır (Schwartz ve Carroll, 2003, s. 508).

Yasal sorumluluk (legal responsibility); asgari düzeyde de olsa yasalara uyulmasını gerektirmektedir. İşletmenin, kanun koyucular tarafından belirlenen kanunlara uyması, topluma yönelik bir sorumluluğudur (Carroll vd., 2017, s. 36).

Yasalar zorunlu, ancak tek başına yeterli olmadığı için; yasal hale getirilmemesine rağmen toplum tarafından beklenen ya da yasaklanan faaliyet, standart ve uygulamaları benimsemek için etik sorumluluklara da ihtiyaç duyulmaktadır (Carroll vd., 2017, s. 37). Etik sorumluluk (ethical responsibility); tüketiciler, çalışanlar, hissedarlar ve toplumun adillik açısından bakışını ve paydaşların ahlaki haklarının korunması veya saygı gösterilmesine ilişkin beklentilerini yansıtan standartları, normları, değerleri ve beklentileri içermektedir (Carroll, 1991, s. 42). Kuruluşların da etik kurallara önem vermesi ve bunu iş stratejilerine dahil etmeleri beklenmektedir.

Gönüllülük veya hayırseverlik toplumun, işletmenin, iyi kurumsal vatandaş olması beklentisine karşılık gerçekleştirilen kurumsal faaliyetleri içermektedir (Carroll, 1991, s. 42). Bu faaliyetlerin miktarı ve niteliği gönüllü olup yalnızca kuruluşun yasal olarak zorunlu olmayan, ancak genel olarak etik anlamda iş beklenmeyen sosyal faaliyetlerde bulunma arzusuna yol göstericidir (Carroll vd., 2017, s. 37). Gönüllü sorumluluk (philanthropic (voluntary/discretionary) responsibility); insan refahı için

aktif bir şekilde faaliyet ve programlarda yer almayı gerektirmektedir (Carroll, 1991, s. 42).

Özet olarak kurumsal sosyal sorumluluk kavramının özünü; hesap verebilirlik, şeffaflık ve sürdürülebilirlik oluşturmaktadır (Sağlam, 2011, s. 334). Bununla birlikte aslında kurumsal yönetim, kurumsal sosyal sorumluluk ve kurumsal sürdürülebilirliğin birbirini tamamlayan kavramlar olduğu ve kuruluşun stratejisini oluştururken bu kavramların birbirleriyle etkileşimini göz önüne alması gereği ortaya çıkmaktadır.

Dünya çapında halka açık şirketlerin %70'inin kurumsal sorumluluk alanında raporlama yaptığı, Global Fortune 250 listesine giren ve 34 farklı ülkede faaliyet gösteren çok uluslu şirketlerin %95'inin çalışan hakları, çevre ve paydaş ilişkilerinde gerçekleştirdikleri faaliyetleri ile sonuçlarını, yıllık finansal raporlarıyla birlikte yayınladıkları görülmektedir (BİST, 2014, s. 6). Bu rakamlardan anlaşıldığı üzere, çok uluslu şirketler kurumsal sorumluluk uygulamalarına daha fazla önem vermekte ve sosyal sorumluluk kültürünün oluşmasına katkıda bulunmaktadırlar. Sonuç itibariyle, kurumsal sosyal sorumluluk, işletmelerin sürdürülebilirliklerini sağlayabilmeleri adına önemli bir yer tutmaktadır.

1.2.3. Kurumsal sürdürülebilirlik

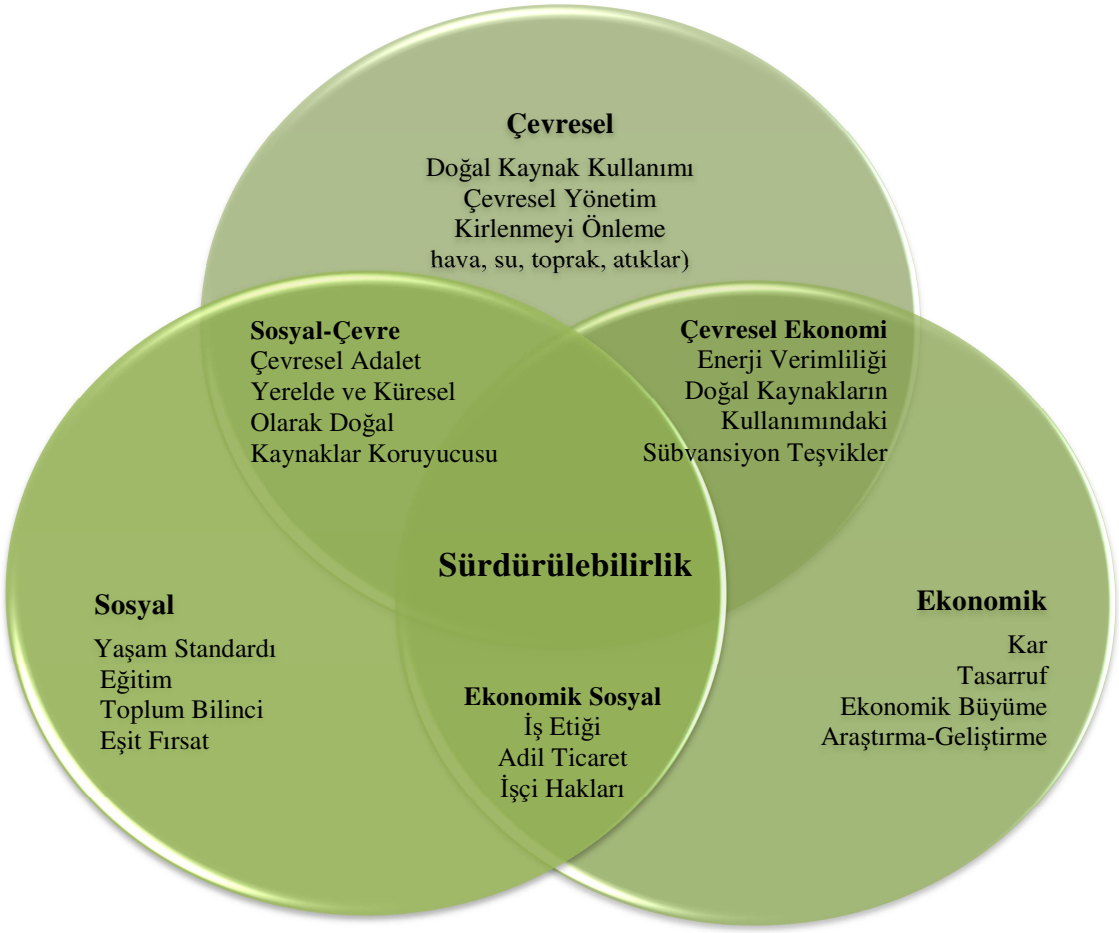
Sürdürülebilir kalkınma kavramı ilk olarak 1972 yılında, Stokholm-İsveç'te düzenlenen, Birleşmiş Milletler (BM)'in Stokholm Konferansı sırasında, gelişmiş ülkelerin küresel kalkınmanın çevresel sonuçları üzerindeki kaygıları ile gelişmekte olan ülkelerin kendi ekonomik kalkınmaları için duydukları ihtiyaçları arasında bir orta yol bulma girişimi olarak gündeme gelmiştir (BİST, 2014, s. 13).

Sürdürülebilir kalkınma (sustainable development) 1987 yılında, BM-Dünya Çevre ve Kalkınma Komisyonu tarafından yayınlanan, Brundtland Raporu'nda[2] "gelecek nesillerin kendi ihtiyaçlarını karşılayabilme yeteneğini ortadan kaldırmaksızın şimdiki neslin ihtiyaçlarının karşılanması" olarak tanımlanmıştır (WCED, 1987, s. 1).

Kurumsal sürdürülebilirlik (corporate sustainability) ise; "şirketlerde uzun vadeli değer yaratmak amacıyla, ekonomik, çevresel ve sosyal faktörlerin kurumsal yönetim ilkeleri ile birlikte şirket faaliyetlerinde ve karar mekanizmalarında dikkate alınması ve bu faktörlerle bağlantılı risklerin etkin bir biçimde yönetilmesi" olarak tanımlanmaktadır (BIST, 2014, s. 5). Kısacası, işletmelerin ekonomik, çevresel ve

[2] Raporun diğer bir adı ise "Ortak Geleceğimiz (Our Common Future)"dir.

sosyal açılardan bir bütün olarak sürdürülebilir olması, kurumsal sürdürülebilirlik olarak tanımlanmaktadır (Besler, 2009, s. 8). Kurumsal sürdürülebilirlik boyutları üçe ayrılmaktadır: ekonomik, çevresel ve sosyal. Bu üç boyutun birbirleriyle etkileşimi söz konusudur. Kurumsal sürdürülebilirliğin boyutları, Şekil 1.4'te gösterilmiştir.



Şekil 1.4. *Kurumsal sürdürülebilirlik boyutları (BIST, 2014, s. 6)*

Ekonomik sürdürülebilirlik (economic sustainability), işletmelerin sahip oldukları çeşitli ekonomik sermaye türlerini yönetebilmelerini gerektirmektedir. Bunlar arasında; finansal sermaye (öz sermaye, borçlar), maddi sermaye (makineler, araziler, stoklar) ve maddi olmayan sermaye (itibar, buluşlar, teknik bilgi) yer almaktadır (Besler, 2009, s. 11).

Çevresel sürdürülebilirlik (environmental sustainability), eko-sisteme zarar vermeden faaliyetleri yürütmek olarak tanımlanmaktadır. Çevre, doğal sermaye olarak kabul edilmekte ve doğal sermaye de yenilenebilir kaynaklar, yenilenemeyen kaynaklar ve çevre işlemleri olmak üzere üçe ayrılmaktadır (Besler, 2009, s. 11).

Sosyal sürdürülebilirlik (social sustainability) de, yaşam standardı, eğitim, toplum bilinci ve eşit fırsat gibi örnekleri içermektedir. Sosyal sermaye; beşeri ve sosyal olmak üzere iki türe ayrılmaktadır. Beşeri sermaye, beceriler, motivasyon ve çalışanlar ve iş ortaklarının bağlılığı gibi boyutlarla ilgilenmekteyken; sosyal sermaye ise; iyi bir eğitim sistemi, altyapı veya girişimcilerin kültürel desteği gibi nitelikli kamu hizmetlerini içermektedir (Besler, 2009, s. 12).

1.3. Finansal ve Finansal Olmayan Raporlamalar ile Entegre Raporlama

Kurumsal raporlama çeşitlerine bakıldığında finansal[3] ve finansal olmayan rapor[4] çeşitlerinin mevcut olduğu görülmektedir. Finansal bilgilerin raporlanması finansal raporlar ve faaliyet raporları adı altında yapılmaktadır.

> Finansal rapor başta yöneticiler ve ortaklar olmak üzere, şirketin bütün paydaşlarına belirli bir döneme ilişkin şirket faaliyetlerinin finansal sonuçları hakkında bilgi vermek üzere çeşitli finansal tabloların hazırlanmasıdır. Finansal tablolar, muhasebe sistemi içinde kaydedilen ve toplanan bilgilerin, belirli zaman aralıkları ile bilgi kullanıcılarına iletilmesini sağlayan araçlardır (Akdoğan ve Tenker, 2007, s. 4).

Finansal raporlamanın temel amacı; karar vericilere bilgi sunmak iken, bu raporlar son yıllarda, tüm tarafların bilgi ihtiyacını karşılamada yetersiz kaldığı yönünde eleştirilere maruz kalmaktadır (Aydın, 2015b, s. 68). Çünkü işletmelerin hazırlamakta oldukları finansal raporlar, sadece finansal bilgileri içermekte, finansal olmayan bilgiler hakkında herhangi bir bilgiye yer vermemektedir. Oysa bilgi kullanıcıları kuruluşun finansal olmayan performansları hakkında da bilgi sahibi olmak istemektedirler.

Finansal bilgilerin bir işletmeyi değerlendirmede tek başına yeterli olmadığı görüşünün ağırlık kazanmasıyla birlikte, işletme faaliyetleri ve performansının çevresel, toplumsal ve yönetişim boyutlarıyla ele alındığı sürdürülebilirlik raporlarının hazırlanması gereği doğmuştur (Akarçay, 2014, s. 2). Finansal olmayan raporlarla ilgili Avrupa Direktifi 6 Aralık 2014 tarihinde yürürlüğe girmiştir ve bununla birlikte 500'den fazla personeli olan 6.000 kuruluşun, çevresel konular, toplumsal ve personelle ilgili konular, insan haklarına saygı ve uygunluk, yolsuzlukla mücadele ve rüşvet konularıyla ilgili bilgiler içeren finansal olmayan bilgilerini kamuya açıklaması zorunlu

[3] Finansal raporlarla finansal tablolar ve faaliyet raporları ifade edilmektedir.

[4] Finansal olmayan raporlarla kurumsal sürdürülebilirlik raporları, sürdürülebilirlik raporları, kurumsal sorumluluk raporları, kurumsal sosyal sorumluluk raporları, üçlü sorumluluk raporları, kurumsal vatandaşlık raporları, kurumsal yönetim raporları, iş sağlığı ve güvenliği raporları, çevre raporları, karbon raporları, çalışan etik bildirgeleri, risk raporları gibi raporlar ifade edilmektedir.

tutulmuştur (IIA, 2015, s. 3). Alan yazında sürdürülebilirlik raporları, kurumsal sorumluluk raporları, kurumsal sosyal sorumluluk raporları ve kurumsal vatandaşlık raporları birbirlerinin yerlerine kullanılmaktadır. Bu tez çalışmasında tüm bu raporlar kurumsal sürdürülebilirlik raporları adı altında değerlendirilmiştir.

Sürdürülebilirlik raporları, şirketlerin veya kuruluşların günlük faaliyetlerinden kaynaklanan ekonomik, çevresel ve sosyal etkilerini açıkladıkları raporlar olarak tanımlanmaktadır (GRI, 2016b). Diğer bir tanıma göre ise sürdürülebilirlik raporlaması, finansal olmayan bilgilerin rapor halinde ilgili taraflara sunulmasıdır (Kargın vd., 2013, s. 34-35). Sürdürülebilirlik raporlaması, kurumsal sürdürülebilirlik boyutları olan ekonomik, çevresel ve sosyal boyutlara dayanarak yapılmaktadır. Sürdürülebilirlik raporuyla, işletmenin hem faaliyetlerinin finansal olmayan sonuçlarını paydaşlara sunarak hesap verme sorumluğunu yerine getirmesi hem de faaliyetlerinin yarattığı etkilerin bütünsel resmini göstererek, raporlayan işletmenin sürdürülebilir kalkınma doğrultusunda yarattığı olumlu ve olumsuz etkilerine dair bilgi sağlamaktadır (Selimoğlu ve Çalışkan, 2016a, s. 3). Kısacası paydaşlara kuruluşun stratejisi ve yönetim yaklaşımı hakkında bir değerlendirme sunan sürdürülebilirlik raporları hesap verebilirliğin ve iletişimin bir aracı olarak görülmektedir (BİST, 2014, s. 33).

Dünyada sürdürülebilirlik performanslarını raporlayan kuruluşların sayısı gün geçtikçe artmaktadır. Bazı kuruluşlar sürdürülebilirlikle ilgili attıkları adımları faaliyet raporlarında açıklarken, bazıları internet sitelerinde ayrı bir başlık açarak bu konuda paydaşlarını bilgilendirmekte, önemli bir kısmı ise ayrı bir sürdürülebilirlik raporu yayınlamaktadır (BİST, 2014, s. 33). Aralık 2016 itibariyle, 1999-2016 yılları arasında, dünyada 9.969 kuruluş tarafından yayınlanan toplam 36.827 rapordan 25.060'ı GRI raporudur (SDD, 2016). Türkiye'de ise 2005-2016 yılları arasında toplam 96 kuruluş tarafından, 248 adet rapor yayınlanmıştır ve bu raporların 191'i GRI raporudur (TSP, 2016). Haziran 2019 itibariyle, 1999-2019 yılları arasında, dünyada 13.885 kuruluş tarafından yayınlanan 54.703 raporun 32.668'i GRI raporudur (SDD, 2019). Bu rakamlar GRI raporlarının yayınlanmasının gönüllülük esasına dayanmasına rağmen gün geçtikçe kuruluşların bu raporları çıkartmalarına olan duyarlılığının arttığını göstermektedir. 2017-2019 yılları arasında GRI standartlarının referans alınarak 1.106 kuruluş tarafından 1.393 rapor hazırlanmıştır (SDD, 2019).

Ayrı bir şekilde raporlanan finansal ve finansal olmayan bilgilerin tek bir rapor altında birleştirilmesi düşüncesiyle ortaya çıkan entegre raporlama, finansal raporlama

ve sürdürülebilirlik raporlaması arasındaki benzerlikler ve farklılıklar karşılaştırmalı olarak Tablo 1.1'de sunulmuştur.

Tablo 1.1. *Finansal raporlama, sürdürülebilirlik raporlaması ve entegre raporlamanın karşılaştırılması (KPMG, 2011, s. 3; IR Discussion Paper, 2011, s. 9; INTOSAI, 2013, s.10 ve Fasan, 2013, s. 50'den uyarlanarak geliştirilmiştir)*

Özellik	**Finansal Raporlama**	**Sürdürülebilirlik Raporlaması**	**Entegre Raporlama**
Açıklama Düzeyi	Sınırlı açıklama	Daha fazla şeffaflık	Daha fazla şeffaflık
Güvence Düzeyi	Yüksek	Düşük	Düşük
Karşılaştırılabilirlik	Yüksek	Orta	Düşük
Sorumluluk	Finansal sermaye	Çevresel ve sosyal	Sermayenin bütün öğeleri
Düşünce	Münferit	Sürdürülebilirlik	Entegre
Odak	Geçmiş, finansal	Gelecek	Geçmiş ve gelecek; bağlantılı, stratejik
Zaman Dilimi	Kısa dönem	Kısa, orta ve uzun dönem	Kısa, orta ve uzun dönem
Uyumluluk	Kural bazlı	İlke bazlı	Bireysel koşullara cevap verebilen (ilke bazlı)
Öz	Uzun ve karmaşık	Öz ve önemli	Öz ve önemli
Önemlilik	Finansal önem	Kullanıcı için önemli olan herhangi bir bilgi	Kullanıcı için önemli olan herhangi bir bilgi
Veri	Finansal	Finansal olmayan	Finansal ve finansal olmayan
Sektöre Uyarlama	Düşük	Orta (sektör eklentisi)	Yüksek
Kullanıcılar	Pay sahipleri ve yatırımcılar	Paydaşlar (sosyal ve çevresel açıdan)	Paydaşlar
Teknoloji etkinliği	Kağıt etkin	Teknoloji etkin	Teknoloji etkin
Uygulama	Zorunlu	İsteğe bağlı (Danimarka, İsveç, Fransa hariç)	İsteğe bağlı (Güney Afrika hariç)
Düzenlemeler	Ulusal ve uluslararası standartlar GAAP (IAS/IFRS)	Küresel Raporlama Girişimi (GRI) kılavuzları	IIRC çerçevesi

Finansal raporlarda sınırlı düzeyde açıklama yapılırken, sürdürülebilirlik raporları ve entegre raporlarda ise daha fazla açıklama yapıldığından daha fazla şeffaflık sağlanmaktadır. Böylelikle de sürdürülebilirlik raporları ve entegre raporların daha şeffaf olması bilgi kullanıcılarına daha fazla güven vermektedir. Güvence düzeyi

finansal raporlar için yüksek, sürdürülebilirlik raporları ve entegre raporlar için düşüktür. Bunun nedeni ise finansal bilgilerin zorunlu denetime tabi olması, finansal olmayan bilgilerin ise güvencesinin sağlanmasının zorunlu tutulmaması olarak açıklanabilir. Karşılaştırılabilirlik düzeyi ise finansal raporlar için yüksek, sürdürülebilirlik raporları için orta, entegre raporlar için düşüktür. Finansal raporlarda sadece finansal sermayeye ilişkin bilgilere yer verilirken; sürdürülebilirlik raporlarında çevresel ve sosyal sermayeye ilişkin, entegre raporlarda ise sermayenin bütün türlerine (finansal, üretilmiş, fikri, insan kaynakları, sosyal-ilişkisel ve doğal sermaye) ilişkin bilgilere yer verilmektedir. Entegre raporlamada esas alınan düşünce entegre düşünceyken; sürdürülebilirlik raporlamasında sürdürülebilirlik temelli, finansal raporlama ise münferit düşünceyle hazırlanmaktadır. Geleneksel finansal raporlar kuruluşun sadece finansal durumuna ve geçmişine odaklanırken; sürdürülebilirlik raporları geleceğe; entegre raporlar ise, bir kuruluşun hem geçmişine hem de geleceğine odaklanmaktadır. Finansal raporlar kısa dönemi (faaliyet dönemini), sürdürülebilirlik raporları ve entegre raporlar ise kısa, orta ve uzun dönemi kapsamaktadır.

Finansal raporlar kural bazlı iken; sürdürülebilirlik raporları ve entegre raporlar ise ilke bazlı yaklaşım benimsenerek hazırlanmaktadır. Finansal raporlar uzun ve karmaşık iken; sürdürülebilirlik raporları ve entegre raporlar ise öz ve önemli bilgileri temelinde vermektedirler. Finansal raporlama finansal bilgilere önem verirken; sürdürülebilirlik raporlaması ve entegre raporlama kullanıcı için önemli olan herhangi bir bilgiye önem vermektedir. Bu bilgi finansal bilgi de olabilmekte finansal olmayan bilgi de olabilmektedir. Finansal raporlar hazırlanırken finansal bilgiler, sürdürülebilirlik raporları hazırlanırken finansal olmayan bilgiler ve entegre raporlar hazırlanırken hem finansal hem de finansal olmayan bilgiler kullanılmaktadır.

Sektöre uyarlama finansal raporlarda düşük düzeyde, sürdürülebilirlik raporlarında orta düzeyde (GRI kılavuzunda sektör eklentisi ayrıca yer almaktadır), entegre raporlarda ise yüksek düzeydedir. Finansal raporları pay sahipleri ve yatırımcılar; sürdürülebilirlik raporlarını ve entegre raporları ise tüm paydaşlar kullanmaktadır. Finansal raporlarda kağıt etkin şekilde kullanılırken; sürdürülebilirlik raporları ve entegre raporlarda teknolojinin etkinliği söz konusudur. Finansal raporların hazırlanması uygulamada zorunlu iken; sürdürülebilirlik raporlarının (Danimarka, İsveç, Fransa hariç) ve entegre raporların (Güney Afrika hariç) hazırlanması ise isteğe bağlı olarak gönüllülük esasına dayanmaktadır. Finansal raporlar hazırlanırken ulusal ve

uluslararası standartlar[5] dikkate alınırken; sürdürülebilirlik raporları hazırlanırken Küresel Raporlama Girişimi (GRI) kılavuzları ve entegre raporlar hazırlanırken IIRC çerçevesi dikkate alınmaktadır.

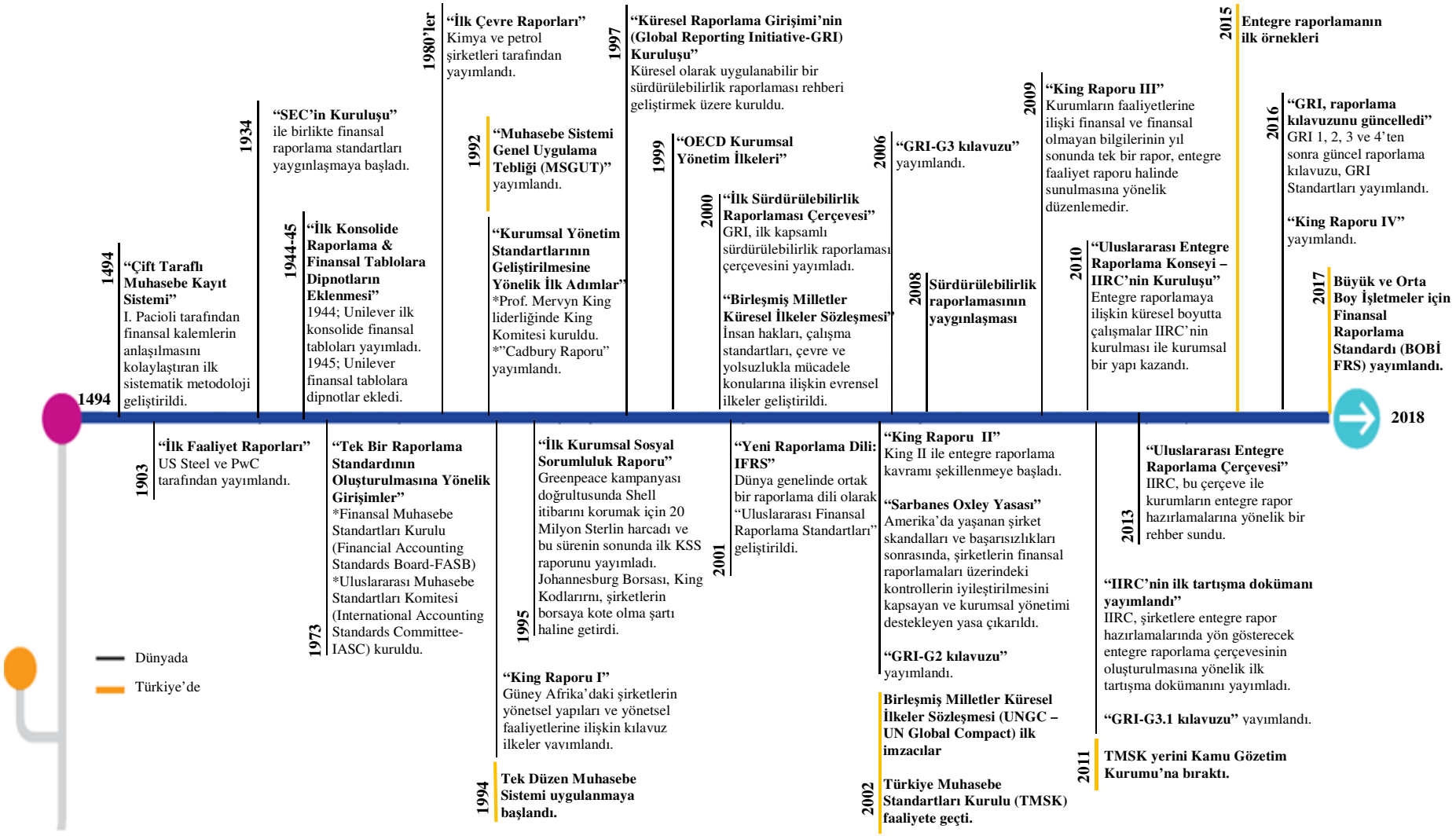
1.4. Entegre Raporlamanın Tarihsel Gelişimi

Kurumsal raporlar aracılığıyla üretilen bilgi, raporun türüne göre farklı kullanıcılara karar desteği sağlamak amacıyla sunulmaktadır (Aydın, 2015b, s. 67). Günümüze kadar geçen zaman içinde çeşitli kurumsal rapor türleri ortaya çıkmıştır. Bunlar finansal raporlar, faaliyet raporları, sosyal sorumluluk raporları, kurumsal sosyal sorumluluk raporları, kurumsal vatandaşlık raporları, kurumsal sürdürülebilirlik raporları, kurumsal yönetim raporları, iş sağlığı ve güvenliği raporları, çevre raporları, karbon raporları, çalışan etik bildirgeleri, risk raporları gibi rapor türleri olarak sayılabilir.

Günümüzdeki finansal raporlama modeli 1930'lu yıllarda, sanayi dünyası için geliştirilmiştir; genel itibariyle bu model, performansların geriye doğru gözden geçirilmesini sağlarken, bilgi kullanıcılarının karar verebilmesi için yeteri kadar bilgi sunmamaktadır (Aydın, 2015a, s. 21).

Kurumsal raporlamanın gelişiminde bazı kilometre taşları denilen önemli gelişmeler mevcuttur. Dünyada ve Türkiye'deki söz konusu gelişmeler tarihsel bir sırayla Şekil 1.5'te gösterilmiştir.

[5] Örneğin, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri-Generally Accepted Accounting Principles-GAAP, Uluslararası Muhasebe Standartları-International Accounting Standards-IAS, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları-International Financial Reporting Standards-IFRS gibi.



Şekil 1.5. *Raporlamanın tarihsel gelişimi (SKD, 2017, s. 11'den geliştirilmiştir.)*

Şekil 1.5'te görüldüğü üzere, 1494 yılında I. Pacioli tarafından finansal kalemlerin anlaşılmasını kolaylaştırmak amacıyla çift taraflı muhasebe kayıt sistemi geliştirilmiştir. Kurumsal raporlamanın 1903 yılında ilk faaliyet raporunun yayınlanmasıyla başladığı kabul edilmektedir. İlk faaliyet raporunu 1903 yılında PriceWaterHouse Coopers (PwC)'ın denetimiyle U.S. Steel isimli Amerikan çelik şirketi yayınlamıştır. 1929 Büyük Buhran sonrasında, 1934 yılında ABD Sermaye Piyasası Düzenleme Kurulu (U.S. Securities and Exchange Commission-SEC)'in kuruluşu ve Finansal Raporlama Standartlarının yaygınlaşmasıyla devam etmiştir. 1944 yılında Unilever ilk konsolide finansal tabloları yayınlamış ve 1945 yılında da finansal tablolara dipnotlar eklemiştir. Tek bir raporlama standardının oluşturulmasına yönelik olarak Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board-FASB) ve Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee-IASC) 1973'te kurulmuştur. Kimya ve petrol şirketleri tarafından ilk çevre raporları 1980'li yıllarda yayınlanmıştır.

Kurumsal yönetim ilkelerinin geliştirilmesine yönelik ilk adımlar 1992 yılında Prof. Mervyn King liderliğinde King Komitesinin kurulması ve Cadbury Raporu'nun yayınlanmasıdır. Aynı yıl Türkiye'de de Muhasebe Sistemi Genel Uygulama Tebliği (MSGUT) yayınlanmıştır. 1994 yılında Güney Afrika'da şirketlerin yönetsel faaliyetlerine ilişkin kılavuz niteliğindeki King Raporu I yayınlanmıştır. Aynı yıl Türkiye'de Tek Düzen Muhasebe Sistemi uygulanmaya başlanmıştır. 1995 yılında ise ilk kurumsal sosyal sorumluluk raporu Shell tarafından yayınlanmıştır ve Güney Afrika Johannesburg Borsası, King Kodlarını şirketlerin borsaya kote olma şartı haline getirmiştir. Sürdürülebilirlik konusunda çok önemli bir yere sahip olan Küresel Raporlama Girişimi (Global Reporting Initiative-GRI) 1997'de kurulmuş, 1999'da OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri yayınlanmış ve 2000'de ise Birleşmiş Milletler Küresel İlkeler Sözleşmesi (United Nations Global Compact-UNGC) yayınlanmıştır. İlk sürdürülebilirlik raporlaması çerçevesi ise 2000 yılında GRI tarafından yayınlanmıştır.

Dünya çapında raporlamada ortak bir dil oluşturmak adına 2001 yılında Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (International Financial Reporting Standards-IFRS) geliştirilmiştir. Amerika'da yaşanan muhasebe ve denetim skandallarından sonra 2002 yılında Sarbanes-Oxley (SOX) yasası, entegre raporlama kavramını şekillendiren King Raporu II ve GRI-G2 kılavuzu çıkarılmıştır. Aynı yıl Türkiye Birleşmiş Milletler Küresel İlkeler Sözleşmesi'ni imzalamıştır ve Türkiye

Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) faaliyete geçmiştir. 2008 yılında sürdürülebilirlik raporlaması dünya çapında yaygınlaşmaya başlamıştır. Finansal ve finansal olmayan bilgilerin tek bir raporda sunulmasını öngören bir düzenleme olan King Raporu III, 2009 yılında çıkarılmıştır. Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (IIRC) 2010 yılında kurulmuştur ve şirketlere entegre rapor hazırlamalarında yol gösterici olan ilk tartışma dokümanını 2011 yılında yayınlamıştır. 2011 yılında Türkiye'de TMSK yerini Kamu Gözetim Kurumu (KGK)'na bırakmıştır. IIRC 2013 yılında Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesini yayınlamıştır. Türkiye'de ilk entegre rapor örneği 2015 yılına aittir ve bu rapor Argüden Yönetişim Akademisi tarafından yayınlanmıştır. 2016 yılında GRI Standartları ve King Raporu IV yayınlanmıştır. Türkiye'de 2017 yılında Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) yayınlanmıştır.

Günümüzde ise, entegre raporlamayı benimseyen ve ülkelerinde bununla ilgili düzenlemelere giden ülkeler, ABD, Brezilya, Güney Afrika, İngiltere, Almanya, Hindistan, Malezya, Singapur, Avustralya, Yeni Zelanda, Japonya'dır (IR, 2016). İlgili düzenlemelere ilişkin bilgiler Tablo 1.2'de sunulmuştur. Güney Afrika, Mart 2010'da Johannesburg borsasına kayıtlı şirketlerin entegre rapor hazırlamasını zorunlu kılan ilk ülke olmuştur. Bu zorunluluk ise Güney Afrika'yı entegre raporlamada öncü bir ülke haline getirmiştir.

Tablo 1.2 *Entegre raporlama ile ilgili yasal düzenlemeler (IR, 2016)*

Amerika	Amerika'da entegre raporlamayı benimseyen büyük isim markaları hakkında bilgi yerel çalışma grubu web sitesinde bulunmaktadır.
İngiltere	İngiltere'nin stratejik raporlama gerekliliklerine olan yakınlığı, İngiltere şirketlerinin <IR> yolculuğuna sıkı sıkıya bağlı oldukları anlamına gelmektedir. İngiltere Finansal Raporlama Konseyi (UK Financial Reporting Council-FRC), yüksek kaliteli stratejik raporlar hazırlayan şirketlerin <IR> ile uyumlu hale getirilmesi gerektiğini belirtmiştir. İngiltere Hazinesi, kamu sektörü kuruluşlarını <IR> 'yi benimsemeye çağırmıştır.
Brezilya	Brezilya Menkul Kıymetler Borsası (BM & FBOVESPA)'nda, listelenen şirketleri "raporla veya açıkla" ilkesi doğrultusunda entegre raporlar çıkartmaya teşvik etmektedir. Brezilya'daki <IR> ağında, entegre raporlar üreten 100'den fazla kuruluşla 500'den fazla katılımcı bulunmaktadır.
Hindistan	Hindistan Menkul Kıymetler ve Borsalar Kurulu, entegre raporlamanın benimsenmesini teşvik etmek için ilk 500'de yer alan Hindistan şirketlerine bildirimde bulunmuştur. Hindistan <IR> ağı, Hindistan Endüstrileri Konfederasyonu tarafından yönetilmekte ve Tata, Mahindra & Mahindra ve YES Bank gibi önde gelen şirketleri içermektedir.
Japonya	Entegre raporlamayı benimseyen 300'den fazla şirket mevcuttur. Japonya Ekonomi, Ticaret ve Sanayi Bakanlığı, şirketlerin uzun vadeli değer yaratma sürecini aktarma aracı olarak <IR>'yi onaylamıştır.
Avustralya	Mart 2014'te Avustralya Menkul Kıymetler Borsası, "Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Tavsiyeleri" nin üçüncü baskısını yayınlamıştır. Önemli revizyonlar, "finansal raporlama" dan "kurumsal raporlama"ya (raporlamanın yönetişim kapsamında finansal bilgiden daha fazla kapsamını genişletme ihtiyacının farkına varılması) ve söz konusu varlıklar da dahil olmak üzere riskleri raporlamaya yönelik gelişmiş bir yaklaşımı içermiştir. Ekonomik, çevresel ve sosyal sürdürülebilirlik risklerine maddi zarar ve bu risklerin nasıl yönetildiği veya yönetileceği gibi diğer bir önemli değişiklik, kuruluşların yönetim raporlarını yıllık raporlarından ziyade çevrimiçi açıklamaları yapmalarına imkan veren daha fazla esneklik sağlayarak, daha iyi yıllık raporlara yol açan hacim ve karmaşıklığı azaltmaktadır. Bunlar, gelişimin <IR> yönündeki tüm önemli adımlarıdır. Avustralya'daki ana CFO forumu olan G100, <IR> için geniş bir destek sunarak kurumsal raporlama sürecinin, yöneticilerin ve yönetimin şirketin performansını ve değerini daha iyi ifade etmesini ve daha iyi bir şekilde iletişim kurmasını sağlamak için sürekli iyileştirmelerden biri olduğunu düşünmektedir. Paydaşlara ve diğer kullanıcılara maliyet etkin bir şekilde faaliyetler ekleme adına Entegre Raporlama, bu sürece devam etme fırsatı sunmaktadır G100 şirketlerinin, raporlama için yenilikçi yaklaşımları benimseme ve düzenleyici ve yasal engellerin kaldırılması için esnekliğe sahip olmaları önemlidir.
Brüksel	Avrupa Komisyonu, <IR> 'yi finansal olmayan raporlamaya ilişkin direktifinin "bir adım ötesi" olarak tanımlamaktadır. <IR> Ağları, Fransa, Almanya, İtalya, Hollanda, Türkiye, İsviçre ve İngiltere dahil olmak üzere ülkelerde aktiftir.
Güney Afrika	Johannesburg Menkul Kıymetler Borsası'nda listelenen şirketler, 2010 yılından beri entegre raporlar çıkartmaktadır. <IR>, kurumsal yönetimin ve raporlamanın <IR> Çerçevesine açık bir şekilde bağlı olan kurumsal yönetişim hakkındaki King koduyla raporlanmaktadır.
Malezya	Malezya hükümet ve menkul kıymetler komisyonu, piyasaya sunulan bilgilerin kalitesini artırmak için Entegre Raporlamadan söz etmiştir. <IR> 'yi benimsemeye yönelik bir kurumsal yönetim kanunu <IR>' nin benimsenmesini teşvik etmektedir. Malezya'nın en büyük 20'den fazla işletmesi kamu taahhüdünde bulunmuştur.
Yeni Zelanda	Dış Raporlama Kurulu (The External Reporting Board -XRB), kar amacı güden, kamu sektörü ve kar amacı gütmeyen özel kuruluşlar için muhasebe, denetim ve güvence standartlarını belirleme sorumluluğuna sahip Yeni Zelanda Ulusal Standart Belirleyici bir kurumdur. Standartlarının önemli bir revizyonunu tamamlayan XRB'nin şu anda üzerinde durduğu stratejik konulardan biri, Entegre Raporlama ve XRB'nin Yeni Zelanda'da ne ölçüde teşvik etmesi gerektiğidir. Açık bir şekilde <IR> 'ye atıfta bulunan Yeni Zelanda Finansal Raporlama Yasası 2013'te yapılan değişiklikler, YZ kuruluşları tarafından benimsenmesi için bir yol gösterici olacaktır.
Singapur	Singapur Menkul Kıymetler Borsası, Entegre Raporlama rehberi anlamına gelmektedir. DBS Bankası, Denizcilik ve Liman Kurumu gibi önde gelen işletmeler, <IR> benimseme yolunda ilerlemektedirler.

Ana faaliyet konusu endüstriyel enzimler, mikroorganizmalar ve biyo-eczacılık olan Danimarkalı şirket Novozymes'in, 2002 yılında hazırladığı rapor ilk entegre rapor olarak kabul görmektedir. Diğer entegre raporlama öncüleri ise, Novo Nordisk (Danimarka-2004), United Technologies[6] (ABD-2008), Natura (Brezilya-2008), Philips (Hollanda-2008), American Electric Power (ABD-2009), PepsiCo (ABD-2009), ve Southwest Airlines (ABD-2009) şirketleridir (Eccles ve Saltzman 2011, s. 58).

IIRC entegre rapor veri tabanından elde edilen verilere göre 2011-2016 yılları arasında dünyada toplam 150 kuruluş tarafından 256 rapor yayınlanmıştır (Selimoğlu ve Yeşilçelebi, 2018, s. 317).

Aralık 2015 tarihi itibariyle, Türkiye'de entegre rapor yayınlayan herhangi bir kuruluş bulunmazken; buna karşılık, Garanti Bankası ve Çimsa'nın entegre rapor hazırlamaya yönelik girişimlerinin olduğu bilinmekteydi. Haziran 2019 itibariyle ise, Türkiye'de 11 kuruluş tarafından toplam 20 entegre rapor yayınlanmıştır. Türkiye'de yayınlanan entegre raporlar, kuruluşlar, raporlama dönemi ve rapor yılı ile Tablo 1.3'te sunulmuştur.

[6]Entegre rapor yayınlayan ilk ABD şirketidir.

Tablo 1.3. *Türkiye'de yayınlanan entegre raporlar ve kuruluşlar*

Rapor Yayın Yılı	Raporlama Dönemi	Türkiye'de Yayınlanan Entegre Raporlar ve Kuruluşlar
2016	2015	Argüden Yönetişim Akademisi (AYA), Türkiye'nin ilk entegre raporunu yayınlamıştır. (26 Eylül 2016 - AYA bir sivil toplum kuruluşudur.)
2017	2016	Türkiye Sınai ve Kalkınma Bankası (TSKB), Türk finans sektöründeki ilk entegre raporu yayınlamıştır. (9 Mart 2017)
2017	2016	Çimsa, Türkiye'de reel sektörde (sanayi alanında) ilk entegre raporu yayınlamıştır. (21 Mart 2017)
2017	2016	Aslan Çimento, ilk entegre raporunu yayınlamıştır. (22 Mart 2017)
2017	2016	Adana Çimento, ilk entegre raporunu yayınlamıştır. (20 Haziran 2017)
2017	2016	GAP Pazarlama, Türkiye'de tekstil sektöründe ilk entegre raporu yayınlamıştır.
2017	2016	AYA, ikinci entegre raporunu yayınlamıştır.
2018	2017	Çimsa, ikinci entegre raporunu yayınlamıştır. (21 Şubat 2018)
2018	2017	Garanti Bankası, ilk entegre raporunu yayınlayarak, Türkiye'de entegre faaliyet raporu yayınlayan ilk ve tek mevduat bankası olmuştur. (1 Mart 2018)
2018	2017	Nuh Çimento, ilk entegre raporunu yayınlamıştır. (23 Mart 2018)
2018	2017	AYA, üçüncü entegre raporunu yayınlamıştır. (16 Nisan 2018)
2018	2017	TSKB, ikinci entegre raporunu yayınlamıştır. (27 Nisan 2018)
2018	2016-2017	Yıldız Teknik Üniversitesi, Finans, Kurumsal Yönetim ve Sürdürülebilirlik Uygulama ve Araştırma Merkezi (CFGS), ilk entegre raporunu yayınlamıştır. (7 Mayıs 2018)
2018	2017	Borsa İstanbul, ilk entegre raporunu yayınlamıştır. (18 Mayıs 2018)
2019	2017	Kadıköy Belediyesi, Dünyada entegre rapor çalışması yapan ilk belediye olmuştur. (11 Ocak 2019)
2019	2018	Çimsa, üçüncü entegre raporunu yayınlamıştır. (2 Nisan 2019)
2019	2018	Garanti Bankası, ikinci entegre raporunu yayınlamıştır. (4 Mart 2019)
2019	2018	Borsa İstanbul, ikinci entegre raporunu yayınlamıştır. (4 Mart 2019)
2019	2018	TSKB, üçüncü entegre raporunu yayınlamıştır. (11 Mart 2019)
2019	2018	Nuh Çimento, ikinci entegre raporunu yayınlamıştır.

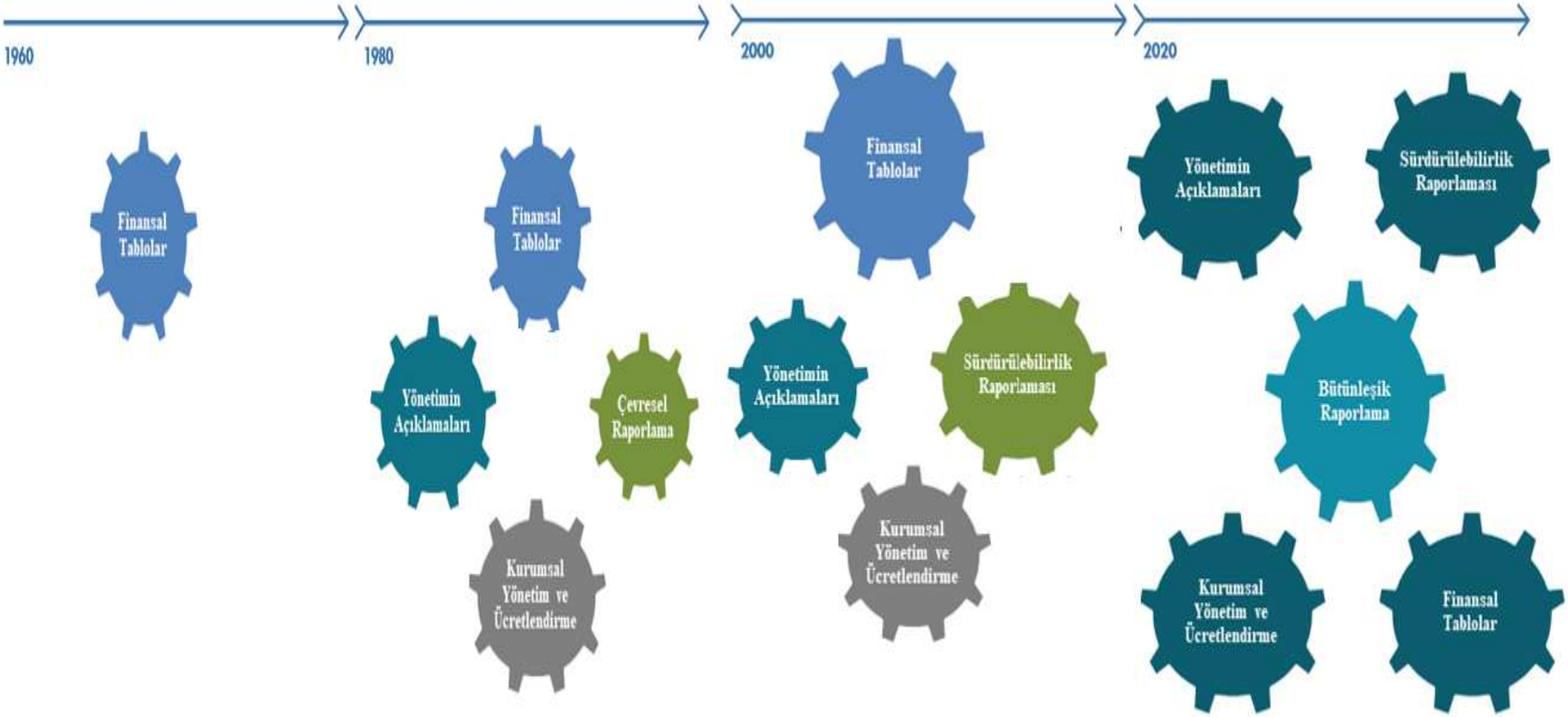
Türkiye'de ilk olarak bir sivil toplum kuruluşu olan Argüden Yönetişim Akademisi (AYA) tarafından 2015 yılı verilerine dayanarak hazırlanan entegre rapor 26 Eylül 2016 tarihinde yayınlanmıştır. Bu rapor, Türkiye'de yayınlanan ilk entegre rapordur ve dünyada ise kar amacı gütmeyen kuruluşlar arasında ilk 10'da yer almıştır.

Türkiye Sınai Katılım Bankası (TSKB)'nın 9 Mart 2017 tarihinde yayınladığı entegre rapor 2016 yılına ilişkindir ve bu rapor Türk finans sektöründe ilk hazırlanan entegre rapordur. Ayrıca, TSKB'nin bu raporu IIRC'nin örnek raporları veri tabanına girmeyi de başarmıştır. Çimsa'nın 21 Mart 2017'de hazırladığı entegre rapor 2016 yılına ilişkindir ve bu rapor Türkiye'de reel sektörde (sanayi alanında) ilk olma özelliğini taşımaktadır. OYAK grubundan Aslan ve Adana Çimento'nun çıkardığı entegre raporlar da 2016 yılına ilişkindir. GAP Pazarlama, Türkiye'de tekstil sektöründe ilk entegre raporu yayınlamıştır. Daha sonra AYA 2016 yılına ilişkin ikinci entegre raporunu da çıkarmıştır. Ayrıca, AYA'nın bu raporu IIRC'nin örnek raporları veri tabanında yer almıştır.

Çimsa, 21 Şubat 2018'de ikinci entegre raporunu yayınlamıştır. Garanti Bankası'nın entegre rapor hazırlamaya yönelik girişimlerinin sonucunda 2017 yılına ilişkin ilk entegre raporu 1 Mart 2018'de yayınlanmıştır. Garanti Bankası, bu raporuyla, Türkiye'de entegre faaliyet raporu yayınlayan ilk ve tek mevduat bankası olmuştur. Nuh Çimento, 23 Mart 2018'de ilk entegre raporunu yayınlamıştır. AYA, 16 Nisan 2018'de üçüncü entegre raporunu yayınlamıştır. TSKB, 27 Nisan 2018'de ikinci entegre raporunu yayınlamıştır. Yıldız Teknik Üniversitesi, Finans, Kurumsal Yönetim ve Sürdürülebilirlik Uygulama ve Araştırma Merkezi (CFGS), 2016-2017 dönemlerine ilişkin ilk entegre raporunu 7 Mayıs 2018 tarihinde yayınlamıştır. Borsa İstanbul, 18 Mayıs 2018'de ilk entegre raporunu yayınlamıştır.

Kadıköy Belediyesi, 2017 verilerine ilişkin 11 Ocak 2019 tarihinde yayınladığı entegre raporla, Dünyada entegre rapor çalışması yapan ilk belediye olmuştur. Çimsa, 2 Nisan 2019'da üçüncü entegre raporunu yayınlamıştır. Garanti Bankası, 4 Mart 2019'da ikinci entegre raporunu yayınlamıştır. Borsa İstanbul, 4 Mart 2019'da ikinci entegre raporunu yayınlamıştır. TSKB, üçüncü entegre raporunu 11 Mart 2019'da yayınlamıştır. Son olarak ise Nuh Çimento, ikinci entegre raporunu yayınlamıştır.

1960'larda finansal tablolar (financial statements) önemliyken, 1980'lerde finansal tablolarla birlikte yönetimin açıklamaları (management commentary), çevresel raporlar (environmental reporting), kurumsal yönetim ve ücretlendirme (governance and remuneration) raporları da önem kazanmaya başlamıştır. 2000'li yıllarda ise finansal tablolar, yönetimin açıklamaları, kurumsal yönetim ve ücretlendirme raporlarının yanına, sürdürülebilirlik raporları (sustainability reporting) da eklenmiştir. Söz konusu yıllarda çevresel raporlamanın yerini sürdürebilirlik raporlaması almıştır. 2020'li yıllara doğru ise entegre raporlama, sürdürülebilirlik raporlaması, finansal tablolar, yönetimin açıklamaları, kurumsal yönetim ve ücretlendirme gündeme gelmektedir. Gelecek on yıl içinde entegre raporlamanın diğer raporlama türlerine göre daha kapsamlı olmasından kaynaklı olarak, diğer raporlama türlerine göre daha fazla tercih edileceği düşünülmektedir. Bu süreç ise Şekil 1.6'da gösterilmektedir.



Şekil 1.6. *Kurumsal raporlama türlerinin gelişimi (IR Discussion Paper, 2011, s. 6-7)*

1.5. Entegre Raporlama İhtiyacı

Yatırımcıların ve paydaşların doğru karar verebilmeleri için şirketi sadece geçmiş faaliyetleri ile değil, gelecekte sahip olacağı imkan ve fırsatlarıyla değerlendirmeleri gerekir. Bu da finansal ve finansal olmayan bilgilere ulaşıp, bunlar arasında anlamlı bir ilişki kurarak mümkün olmaktadır. Entegre raporlama sisteminin ortaya çıkmasının en temel sebebi de budur. Entegre raporlamanın merkezini yönetimin finansal ve finansal olmayan bilgiler arasındaki ilişkileri tutarlı bir şekilde açıklama yeteneği oluşturmaktadır (Krzus, 2011, s. 274).

Eccles ve Krzus'a göre (2010, s. 146-147), şirketlerin entegre rapor hazırlaması için iki temel nedeni vardır. Birinci neden, entegre raporun şirketler açısından risk ve fırsatlara cevap verecek şekilde sürdürülebilir bir strateji ve sürdürülebilir bir toplum oluşturmanın temel bir unsuru olarak görülmesidir. İkinci neden ise, tüm paydaşların tek bir rapordan bilgi edinmesini sağlayarak, kamuoyunu aydınlatma ve şeffaflığı artırmanın temel bir unsuru olarak görülmesidir.

Entegre raporlamanın ortaya çıkış sebepleri ise (Kaya, 2015, s. 116);

1. Bilgi kullanıcılarının bir kuruluşu yalnızca finansal açıdan ya da sadece kuruluşun toplumsal sorunlara olan duyarlılığına bakarak tek ölçüte bağlı değerlendirmek istememeleri,
2. Hazırlanan mevcut raporların bölümleri arasında tutarsızlıklar olmasına ve çok uzun sayfalardan oluşmasına rağmen, eksik bilgiler içermesi gibi sebeplerden dolayı bilgi kullanıcıları açısından zamanla daha anlaşılmaz bir hale gelmesi,
3. İşletmelerin finansal raporlarının sadece geçmişe dönük performans bilgileri içermesi ve geleceğe ilişkin hedefler konusunda yeterli bilgi sunamaması,
4. Sürdürülebilirlik raporlarının daha çok geleceğe yönelik öngörüde bulunması ve yeterli ölçüde finansal tablo verileri içermemesi,
5. Bilgi kullanıcılarının, kararlarına yön verecek finansal ve finansal olmayan tüm bilgileri ayrı ayrı raporlardan değil de, tek bir rapordan elde etme ihtiyacı,
6. Şirketin sürdürülebilirliğine ve gelecek değerine ilişkin değerlendirmelerin finansal verilerle desteklenmiş bir şekilde sunulmasının bilgi kullanıcıları için daha güvenilir ve anlamlı olmasıdır.

İşletmelerin değerlendirilmesi sırasında sadece finansal bilgilerin yeterli olmadığının anlaşılması, bunun yanında finansal olmayan bilgilerin de dikkate alınması gereğinin ortaya çıkmasıyla, finansal bilgilerle finansal olmayan bilgilerin birlikte raporlanması önem kazanmıştır.

1.6. Entegre Raporlamanın Amaçları

Bilindiği üzere entegre raporlamanın hareket noktası kuruluşun zaman içerisinde nasıl değer yaratacağını açıklamaktır. Bu değer yaratmayı da hem finansal hem de diğer konular hakkında bilgi sağlayarak gerçekleştirmektedir. Bu noktada bir entegre raporun asıl amacı finansal sermaye sağlayan taraflara bir kuruluşun zaman içinde nasıl değer yaratacağını açıklamaktır (IIRC, 2013a, s. 4).

Entegre raporlama, çerçevede belirtildiği üzere aşağıdaki amaçları benimsemektedir (IIRC, 2013a, s. 2):

1. Sermayenin daha etkili ve üretken şekilde dağılması amacıyla, finansal sermaye sağlayan taraflara sunulan bilgilerin kalitesini artırmak.
2. Kurumsal raporlamaya, farklı raporlama yolları kullanan ve bir kuruluşun zaman içinde değer yaratma yeteneğini maddi yönde etkileyen tüm faktörleri kapsayan daha bütünleşik ve etkili bir yaklaşım ortaya koymak.
3. Sermayenin geniş tabanı (finansal, üretilmiş, fikri, insan kaynakları, sosyal-ilişkisel ve doğal) için hesap verebilirlik ve yönetilebilirlik öğelerini güçlendirmek ve bunların birbirlerine olan bağımlılıklarının anlaşılmasını sağlamak.
4. Kısa, orta ve uzun vadede değer yaratmaya odaklanan entegre düşünce, karar verme ve harekete geçme unsurlarını desteklemek.

Özetle entegre raporlama, finansal ve finansal olmayan konularda ele aldığı bilgiler, işletme faaliyetlerinin finansal ve finansal olmayan performansa ve çevresel-sosyal konulara etkisi ile kuruluşun zaman içinde değer yaratma sürecine ilişkin bilgi vermeyi amaçlamaktadır (Yüksel, 2017, s. 42). Başka bir deyişle, temelinde yer alan entegre düşünce felsefesiyle kuruluşun değer yaratma yeteneğini ortaya koymasına yardımcı olmaktadır. Entegre raporlama ile hem finansal bilgilerin hem de finansal olmayan bilgilerin tek bir raporda sunulmasıyla etkinliğin arttırılması ve değer yaratılması amaçlanmaktadır.

1.7. Entegre Raporlama ile İlişkili Uluslararası ve Ulusal Kuruluşlar

Entegre raporlamaya ilişkin oluşum ve gelişmelerin ortaya çıkmasında bazı kuruluşların etkisi olmuştur. Entegre raporlama ile ilişkili kuruluşlar uluslararası ve ulusal boyutta ele alınmıştır.

1.7.1. Entegre Raporlama ile İlişkili Uluslararası Kuruluşlar

Bu başlık altında, entegre raporlama ile ilişkili uluslararası kuruluşlara (Küresel Raporlama Girişimi, Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi, Güney Afrika Entegre

Raporlama Komitesi, Sürdürülebilirlik Muhasebesi Standartları Kurulu, Sürdürülebilirlik için Muhasebe Projesi, Kurumsal Raporlama Diyaloğu) yer verilmiştir.

1.7.1.1. Küresel Raporlama Girişimi

Küresel Raporlama Girişimi (Global Reporting Initiative-GRI); ABD'de kar amacı gütmeyen bir kuruluş olan Çevresel Sorumlu Ekonomiler Koalisyonu (The Coalition for Environmentally Responsible Economies-CERES) ve Tellus Enstitüsü (Tellus Institute) tarafından 1997 yılında kurulmuştur (GRI, 2016a). Özellikle sürdürülebilirlik konusunda çok önemli bir yere sahip olan kuruluş, dünya çapında kabul görmüş yol gösterici kılavuzlar yayınlayan bir inisiyatiftir.

GRI, işletmeler, hükümetler ve diğer kuruluşların, iklim değişikliği, insan hakları, yolsuzluk gibi önemli sürdürülebilirlik konularının işletmeye etkisini anlamasına ve iletmesine yardımcı olan uluslararası bağımsız bir kuruluştur (GRI, 2016a). Kuruluşların daha sürdürülebilir olması ve böylelikle de sürdürülebilir kalkınmaya katkıda bulunması amacıyla sürdürülebilirlik raporları yayınlamalarını teşvik edici çalışmalar yürütmektedir (BİST, 2014, s. 13). Kuruluşun vizyonunu ise, sürdürülebilirliğin her kuruluşun karar verme sürecinin ayrılmaz bir parçası olduğu bir gelecek yaratmak oluşturmaktadır (GRI, 2016a).

İlk defa 2000 yılında Küresel Raporlama Girişimi Kılavuzunu yayınlamıştır. Daha sonra 2002, 2006, 2011 ve 2013 yıllarında kılavuzların güncellenmiş versiyonlarını yayınlamıştır. Son olarak da 19 Ekim 2016'da Küresel Raporlama Girişimi Sürdürülebilirlik Raporlaması Standartları (GRI Sustainability Reporting Standards)'nı yayınlamıştır.

IIRC'nin kurulması için öncü olarak görevlendirilen kurumlardan biri olan GRI, entegre raporlamanın gelişimini ve benimsenmesini desteklemektedir (Yüksel, 2017, s. 55).

1.7.1.2. Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi

2009 yılında Sürdürülebilirlik için Muhasebe Projesi (A4S) yıllık forum toplantısında, Galler Prensinin önerisiyle bir grup uzman tarafından kurumsal raporlama alanında yetkili, karar verici ve sürdürülebilirlik muhasebesi için küresel çapta kabul edilen bir çerçeve oluşturulması için yasal bir komitenin kurulması gerekliliği üzerinde durulmuştur. Oluşturulacak bu komitenin adının da Uluslararası Entegre Raporlama

Komitesi (International Integrated Reporting Committee) olması kararlaştırılmıştır (Humphrey vd., 2014, s. 10).[7]

Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (The International Integrated Reporting Council-IIRC), 2010 yılında A4S tarafından, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants-IFAC) ve GRI işbirliği ile kurulmuştur. IIRC, düzenleyici kurumlar, yatırımcılar, şirketler, standart belirleyicileri, muhasebe uzmanları ve sivil toplum kuruluşları (STK) tarafından kurulmuş küresel bir oluşumdur. Bu konseyin amacı, kurumsal raporlama sürecinin gelişiminde, bir sonraki adım olan değer yaratma süreci hakkında bilgi sağlamaktır. Bu konseyin vizyonu ise, entegre düşünce ve raporlama döngüsü aracılığıyla, sürdürülebilir kalkınma ve finansal istikrarın daha geniş çaptaki amaçlarıyla, sermaye dağılımı ve kurumsal davranışı birbirine uyumlu hale getirmektir (IIRC, 2016a).

Entegre raporlama bağlamında IIRC'nin başlıca üstlendiği roller şunlardır (IIRC, 2016b):

1. Entegre raporlamanın zorluklarıyla mücadele etmenin en iyi yolu için hükümetler, işletmeler, yatırımcılar, muhasebe kuruluşları ve standart belirleyicileri arasında fikir birliğine varmak,
2. İhtiyaç duyulan öncelikli alanları tanımlamak ve gelişme için plan hazırlamak,
3. Entegre raporlamanın kapsamını ve önemli unsurlarını ortaya koyan Entegre Raporlama Çerçevesini geliştirmek,
4. Bu alandaki standartların isteğe bağlı veya zorunlu olup olmayacağını değerlendirmek,
5. İlgili düzenleyiciler ve rapor hazırlayıcılar tarafından entegre raporlamanın benimsenmesini teşvik etmek.

IIRC'nin temel rolü, entegre raporlama çerçevesini geliştirmek, dünya çapında entegre raporlamanın benimsenmesini teşvik etmek, entegre raporlamanın zorluklarına çözüm bulmak adına çeşitli paydaşlarla fikir birliğine varmak olarak belirlenmiştir (Yüksel, 2017, s. 57). IIRC, 13 Aralık 2013'te Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesini yayınlamıştır.

Entegre raporlamaya ilişkin çalışmalar, uluslararası alanda IIRC tarafından, Türkiye'de ise Entegre Raporlama Türkiye Ağı (ERTA) tarafından yürütülmektedir.

[7]Daha sonra 2011 yılında bu komitenin ismi Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (International Integrated Reporting Council-IIRC) olarak değiştirilmiştir.

1.7.1.3. Güney Afrika Entegre Raporlama Komitesi

Güney Afrika Entegre Raporlama Komitesi (The Integrated Reporting Committee of South Africa-IRC of SA), Mayıs 2010'da, Güney Afrika'da entegre raporlama farkındalığını arttırmak ve entegre raporlamada en iyi uygulama rehberlerini geliştirmek için kurulmuştur (IRC of SA, 2016).

Aşağıda belirtildiği üzere IRC of SA'nın amaçları şunlardır (IRC of SA, 2016):

1. Komitenin, entegre raporlamada en iyi uygulama örneği olarak gördüğü formatın kabul edilmesini ve tanınmasını sağlamak,
2. Entegre rapor yayınlamaları için kuruluşları teşvik etmek ve entegre düşünceyi yaygınlaştırmak,
3. Entegre raporlamanın uluslararası düzeyde uyumlaştırılmasını desteklemektir.

Komite amaçları doğrultusunda çalışmalar yaparak çeşitli tartışma kağıtları (discussion paper) yayınlamıştır.

1.7.1.4. Sürdürülebilirlik Muhasebesi Standartları Kurulu

Sürdürülebilirlik Muhasebesi Standartları Kurulu (Sustainability Accounting Standards Board-SASB), borsaya kayıtlı Amerikan şirketleri tarafından önemli sürdürülebilirlik konularının, yatırımcılar ve kamu yararına açıklanmasında kullanılmak üzere sürdürülebilirlik muhasebesi standartları oluşturan ve kar amacı gütmeyen bağımsız bir kuruluştur (Önce vd., 2015, s. 239). SASB 2011 yılının Temmuz ayında kurulmuştur.

SASB, açıklamaların yatırımcılar için önemli, karşılaştırılabilir ve yararlı karar almasını sağlamaya yönelik olarak kurumsal sürdürülebilirlik açıklaması için sektöre özgü standartları belirlemektedir (SASB, 2016). SASB standartları söz konusu olduğunda sürdürülebilirlik, bir kuruluşun faaliyetleri ve performansının çevresel, toplumsal ve yönetişim boyutlarını kapsamaktadır (Akarçay, 2014, s. 4).

1.7.1.5. Sürdürülebilirlik için Muhasebe Projesi

Sürdürülebilirlik için Muhasebe Projesi (The Prince's Accounting For Sustainability Project-A4S), 2004 yılında Galler Prensinin önerisi üzerine kurulmuştur. A4S, esnek iş modelleri ve sürdürülebilir bir ekonomiye doğru köklü bir kaymaya neden olacak hareketi desteklemek için finans dünyasından, iş dünyasından, sermaye

piyasalarından, hükümetlerle, düzenleyicilerden ve eğitimden üst düzey liderleri bir araya getirmektedir (A4S, 2016a).

Projenin amaçları (A4S, 2016a) ise;

1. Sürdürülebilirliği ve esnek iş modellerini benimsemeleri için finans liderlerini desteklemek,
2. Çevresel ve sosyal konularda ortaya çıkan fırsat ve riskleri yansıtan bütüncül bir yaklaşımı mümkün kılmak için finansal karar vermeyi dönüştürmek,
3. Küresel finans ve muhasebe topluluğunda ölçeklendirme eylemi yapmaktır.

A4S, 2007 yılında kuruluşların finansal ve sürdürülebilirlik performansları arasındaki ilişkiyi yansıtan bir raporlama yaklaşımı olan Bağlı Raporlama Çerçevesi (Connected Reporting Framework-CRF)'ni yayınlamıştır.

1.7.1.6. Kurumsal Raporlama Diyaloğu

Kurumsal Raporlama Diyaloğu (Corporate Reporting Dialogue-CRD), pazarlama çağrılarına kurumsal raporlama çerçeveleri, standartlar ve ilgili gereklilikler arasında daha tutarlılık ve karşılaştırılabilirlik getirilmesi için cevap verebilecek bir girişimdir (CDR, 2016a). Girişimin amaçları (CDR, 2016b) ise;

1. Raporlama çerçevelerinin, standartlarının ve ilgili gereksinimlerin yönü, içeriği ve gelişimi hakkında bağ kurulması,
2. İlgili çerçevelerin, standartların ve ilgili gereksinimlerin rasyonalize edilebileceği pratik araçların belirlenmesi,
3. Mümkün olduğunca, kilit düzenleyicilere katılmak için karşılıklı çıkarları olan alanlarda bilgi paylaşılmasıdır.

Kuruluş, diğer kuruluşlara göre entegre raporlama konusunda daha az etki derecesine sahiptir.

1.7.2. Entegre Raporlama ile İlişkili Ulusal Kuruluşlar

Bu başlık altında, entegre raporlama ile ilişkili ulusal kuruluşlara (Entegre Raporlama Türkiye Ağı, Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği, İş Dünyası ve Sürdürülebilir Kalkınma Derneği) yer verilmiştir.

1.7.2.1. Entegre raporlama Türkiye ağı

Entegre Raporlama Türkiye Ağı (ERTA), 21 Ekim 2015 tarihinde TUSİAD tarafından yayınlanan "Kurumsal Raporlamada Yeni Dönem: Entegre Raporlama" adlı entegre raporlama ile ilgili rehberin tanıtımı amacıyla düzenlenen konferansı takıben ilgili taraflarca kurulması kararlaştırılmıştır. ERTA, Prof. Dr. Güler Aras (bağımsız kurucu üye) başkanlığında; TÜSİAD, TKYD, Borsa İstanbul, IIRC Türkiye Büyükelçisi, Argüden Yönetişim Akademisi, Global Compact Network Türkiye, Garanti Bankası, SKD Türkiye ve Çimsa tarafından kurulan Platform şirketlerin, finansal ve finansal olmayan bilgilerini entegre bir şekilde raporlamalarını ve entegre düşüncenin yaygınlaşmasını amaçlamaktadır (ERTA, 2019).

ERTA'nın amacı, entegre düşünce ve entegre raporlamaya yönelik Türkiye'deki farkındalığı artırmak ve iyi uygulamaların paylaşılmasını sağlamaktır. ERTA bu amaç doğrultusunda ulusal ve uluslararası düzeyde kamu, özel sektör, sivil toplum ve akademik kuruluşlar ile işbirliği yaparak entegre düşünce ve entegre raporlamanın tüm kuruluşlarda yaygınlaşmasına katkı sağlamayı hedeflemektedir (ERTA, 2019). ERTA'nın kuruluşu, 15 Şubat 2017 tarihinde Borsa İstanbul'da düzenlenen gong töreniyle duyurulmuştur (TKYD, 2019).

2011 yılında Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği (TKYD) ve Sürdürülebilir Kalkınma Derneği (SKD) tarafından entegre raporlama çalışmaları doğrultusunda bir çalışma grubu kurulmuştur. Bu çalışma grubu ile Türkiye'de entegre raporlama hakkında farkındalık yaratılması amaçlanmıştır. TKYD, bu süreçte IIRC'nin Türkiye'deki iletişim noktası olarak görev almıştır. 2013 yılında Garanti Bankası ve Çimsa, Türkiye'den entegre rapor hazırlamak amacıyla IIRC`ye katılan ilk üye şirketler olmuştur (ERTA, 2019).

Türkiye'de entegre raporlamanın gelişimi Şekil 1.7'de sunulmuştur.

Şekil 1.7. *Türkiye'de entegre raporlamanın gelişimi (ERTA, 2017, s. 17)*

1.7.2.2. Türkiye kurumsal yönetim derneği

Kurumsal yönetim anlayışının Türkiye'de tanınması, gelişmesi ve en iyi uygulamalarıyla hayata geçirilmesi misyonuyla hareket eden Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği (TKYD), 2003 yılında gönüllü bir sivil toplum kuruluşu olarak kurulmuştur. Adillik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk ilkeleri üzerine inşa edilen kurumsal yönetim anlayışının, etki ettiği tüm alanlarda yol gösterici olma misyonunu üstelenen TKYD, özel sektör, kamu kuruluşları, medya, düzenleyiciler, sivil toplum kuruluşları ve akademik dünya arasında bir iletişim ağı kurarak kurumsal yönetim uygulamalarının gelişmesini hedeflemektedir (TKYD, 2019).

TKYD; ERTA'nın Yürütme Kurulu Üyesi olarak entegre raporlama alanında yapılan çalışmalara destek olmaktadır (TKYD, 2019).

1.7.2.3. İş dünyası ve sürdürülebilir kalkınma derneği

İş Dünyası ve Sürdürülebilir Kalkınma Derneği (SKD Türkiye), 2004 yılında 13 özel sektör temsilcisinin öncülüğünde kurulmuş ve sadece kurumsal üyelik kabul eden bir iş dünyası derneğidir (SKD Türkiye, 2019).

Dünya Sürdürülebilir Kalkınma İş Konseyi'nin (World Business Council for Sustainable Development-WBCSD) Türkiye'deki bölgesel ağı ve iş ortağı olan SKD Türkiye, bu işbirliğinin beraberinde getirdiği sürdürülebilirlik birikimini de çalışma

grupları faaliyetleri aracılığıyla üyeleriyle ve çeşitli platformlarda paydaşlarıyla paylaşmaktadır (SKD Türkiye, 2019).

SKD Türkiye de ERTA'nın kurucu üyeleri arasında yer almakta ve sekretaryasını yürütmektedir.

1.8. Entegre Raporlamayı Şekillendiren Çerçeveler

Bu kısımda entegre raporlamayı şekillendiren çerçeveler ele alınmıştır. Bunlardan en önemlisi Uluslararası Entegre Raporlama <IR> Çerçevesi'dir. Bu nedenle bu çerçeve ayrıntılı olarak ele alınmış, diğer çerçevelerden ise kısaca bahsedilmiştir. Diğer çerçeveler ise <IR> Çerçevesi'nin oluşturulmasında göz önüne alınan çerçevelerdir. Bunlar da Küresel Raporlama Girişimi Kılavuzları, Bağlı Raporlama Çerçevesi ve Güney Afrika Kurumsal Yönetim Raporları-King Raporlarıdır.

1.8.1. Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi

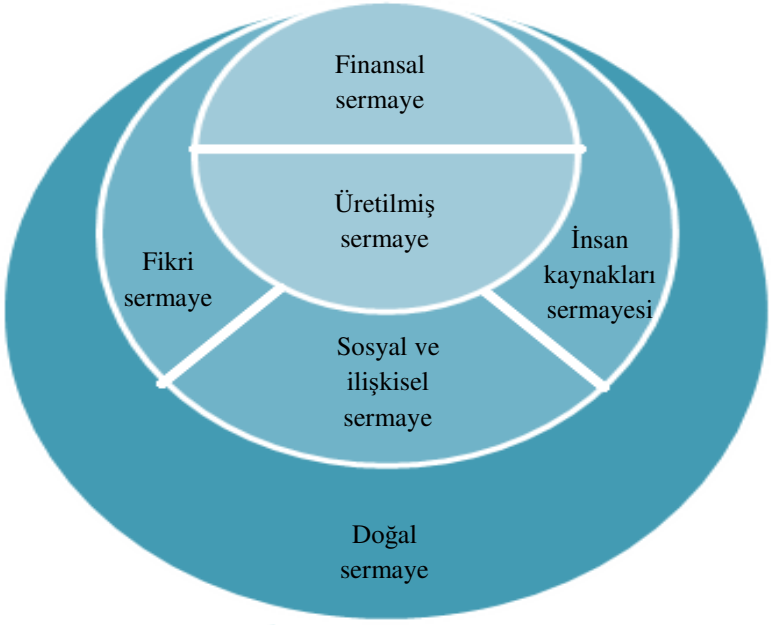
Uluslararası Entegre Raporlama <IR> Çerçevesi, 2013 yılı Aralık ayında Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (IIRC) tarafından yayınlanmıştır. Bu çerçeve, entegre raporlamanın dünya çapında benimsenmesini hızlandırmak için kullanılacaktır (IIRC, 2016c). Çerçevede kural bazlı yaklaşım değil, ilke bazlı yaklaşım benimsenmiştir. IIRC'nin resmi internet sitesinde, çerçevenin 10 farklı dilde (İngilizce, Çince, Fransızca, İtalyanca, Japonca, Kore dili, Portekizce, Rusça, İspanyolca, Türkçe ve Geleneksel Çince) tercümesi de bulunmaktadır. Çerçevenin Türkçe versiyonu 2014 yılında yayınlanmıştır.

Çerçeve, IIRC pilot programına katılan 26 ülkeden 140 işletme ve yatırımcının dahil olduğu, dünyadaki tüm bölgelerdeki işletmeler ve yatırımcılar tarafından kapsamlı bir şekilde istişare ve test yapıldıktan sonra piyasaya çıkarılmıştır. Çerçevenin amacı, entegre bir raporun genel içeriğini yöneten Kılavuz İlkeler ve İçerik Öğeleri oluşturmak ve bunlara destek olan temel kavramları açıklamaktır (IIRC, 2016c).

1.8.1.1. Sermaye öğeleri

Entegre raporlama çerçevesinde sermaye öğeleri (the capitals), kuruluşun faaliyetleri ve sonuçları ile artan, azalan ya da dönüştürülen bir değerler stoğu olarak tanımlanmakta ve bu öğeler finansal, üretilmiş, fikri, insan kaynakları, sosyal-ilişkisel

ve doğal sermaye olarak sınıflandırılmıştır (IIRC, 2013a, s. 11). Sermaye öğeleri Şekil 1.8'de gösterilmiştir.



Şekil 1.8. *Sermaye öğeleri (IIRC, 2013b, s. 3)*

Şekil 1.8'den de anlaşılacağı üzere sermaye öğeleri birbirinden bağımsız değildir. Sermaye öğeleri kuruluşun değer yaratmasına yardımcı olmakta ve iş modelinde girdilerini oluşturmaktadır.

Finansal sermaye (financial capital); bir kuruluşun mal üretimi veya hizmet sağlama amacıyla kullanımına sunulan veya borçlanma, öz sermaye veya hibe gibi finansman yoluyla ya da faaliyetler veya yatırımlar yoluyla edinilen fon havuzudur (IIRC, 2013a, s. 11).

Üretilmiş sermaye (manufactured capital); bina, ekipman ve altyapı gibi, bir kuruluşun mal üretimi veya hizmet sağlama amacıyla kullanımına sunulan üretilmiş fiziksel nesnelerdir (IIRC, 2013a, s. 11-12).

Fikri sermaye (intellectual capital); patentler, telif hakları, yazılımlar, haklar ve lisanslar gibi fikri mülkiyet ve zımni bilgi, sistemler, prosedürler ve protokoller gibi kuruluşa ait bilgiye dayalı maddi olmayan varlıklardır (IIRC, 2013a, s. 12).

İnsan kaynakları sermayesi (human capital); insanların yeterlilikleri, kabiliyetleri, deneyimleri, yenilik yapma motivasyonları ve bir kuruluşun kurumsal yönetim çerçevesine, risk yönetimi yaklaşımına ve etik değerlerine uyum sağlamaları ve bunları desteklemeleri; bir kuruluşun stratejisini anlama, geliştirme ve uygulama kabiliyetleri;

sadakatleri, süreç, ürün ve hizmetleri geliştirme motivasyonları ve liderlik etme, yönetme ve işbirliği yapma kabiliyetleridir (IIRC, 2013a, s. 12). Kısa bir tanımla insan sermayesi, bir kuruluştaki çalışanların bilgileri, yetenekleri ve rekabetçi üstünlükleridir (Uzay ve Savaş, 2003, s. 166)

Sosyal ve ilişkisel sermaye (social and relationship capital); toplumlar, paydaş grupları ve diğer ağların kendi içindeki ve aralarındaki gelenek ve ilişkiler ile bireysel ve toplu refahı artırmak amacıyla bilgi paylaşma kabiliyetidir (IIRC, 2013a, s. 12).

Doğal sermaye (natural capital); bir kuruluşun dün, bugün ve gelecekte sahip olduğu ve olacağı refahı destekleyen ürün veya hizmetler sunulmasını sağlayan yenilenebilir ve yenilenemez doğal kaynaklar ve süreçlerdir (IIRC, 2013a, s. 12).

IIRC (2013b)'ye göre, finansal, üretilmiş ve fikri sermaye öğeleri, finansal raporlama aracı olan finansal tablolarda yer alırken; doğal, sosyal-ilişkisel ve insan sermayesi öğeleri sürdürülebilirlik raporlarında yer almaktadır.

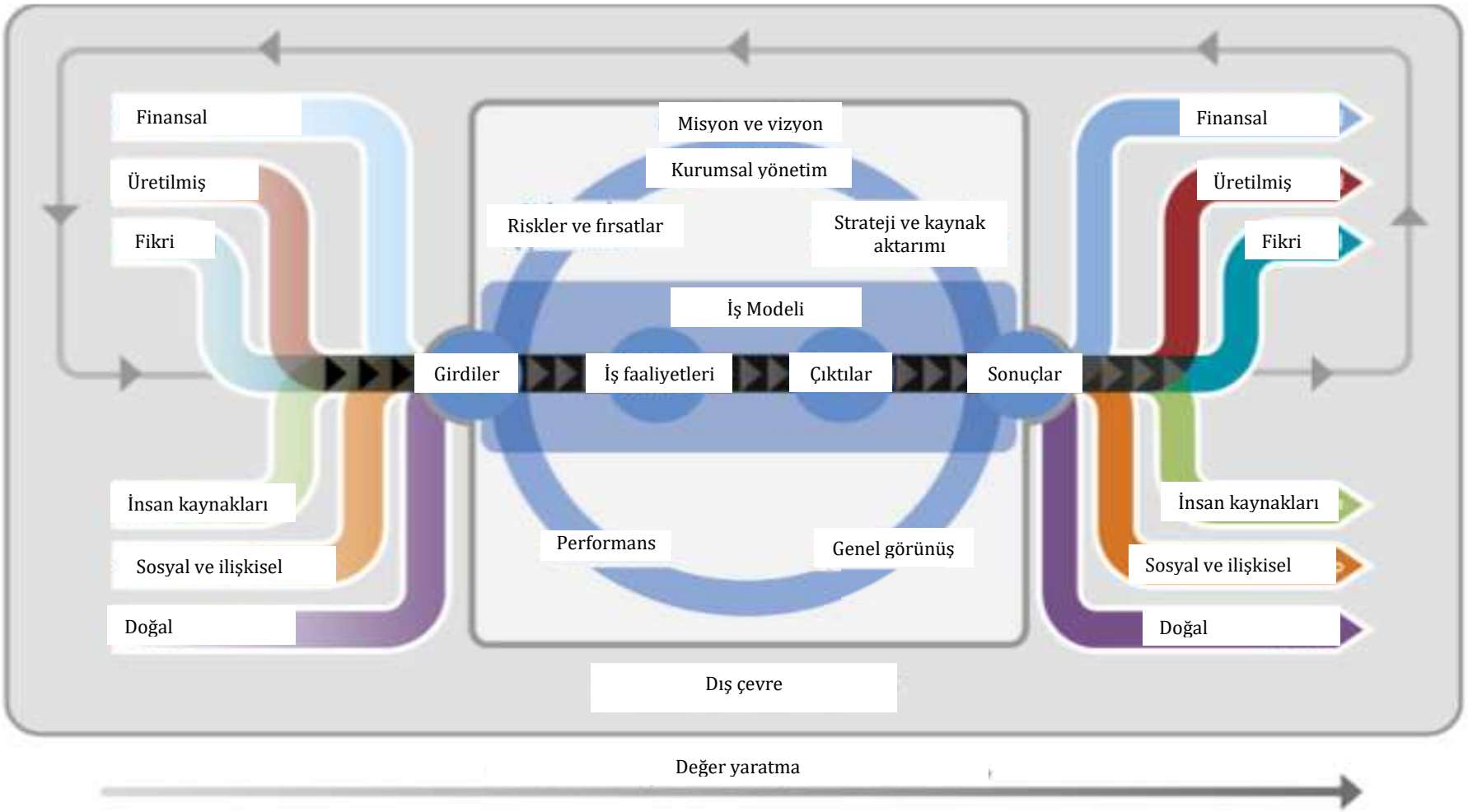
1.8.1.2. Sürdürülebilir değer yaratma

Bir entegre raporun asıl amacı, finansal sermaye sağlayan taraflara bir kuruluşun zaman içinde nasıl değer yaratacağını açıklamaktır (IIRC, 2013a, s. 7). Entegre raporlamada değer yaratma ön plana çıkmaktadır. Bir kuruluşun kendisi için değer yaratma kabiliyeti, diğerleri için yarattığı değerle bağlantılıdır. Değer yaratma, finansal sermayedeki değişimlerle doğrudan ilişkili olan, müşterilere yapılan satışlar vb. ek olarak çok çeşitli faaliyetler, etkileşimler ve ilişkiler yoluyla gerçekleştirilir (IIRC, 2013a, s. 10).

Çerçevede dış çevre (external environment), misyon ve vizyon (mission and vision), kurumsal yönetim (governance), iş modeli (business model), sermaye öğeleri (girdiler-inputs), işletme faaliyetleri (business activities), çıktılar (outputs) ve sonuçlar (outcomes), riskler ve fırsatlar (risks and opportunities), strateji ve kaynak aktarımı (strategy and resource allocation), performans (perormance), genel görünüş (outlook) değer yaratma sürecinin bileşenleri olarak sayılmıştır. Çerçevede sunulan değer yaratma süreci, Şekil 1.9'da sunulmuştur.

Değer yaratma sürecinde dış çevrenin analizi ve işletmenin misyon ve vizyonunun belirlenmesi, değer yaratma sürecinin etkin bir şekilde gerçekleştirilmesini sağlayacak kurumsal yönetim yapısının oluşturulması sağlanmalıdır. Dış çevre analizi ile işletmeyi bekleyen risk ve fırsatlar tespit edilip işletme stratejisi ve iş modeli oluşturulur.

Oluşturulan strateji doğrultusunda, işletme stratejisinin hayata geçirilmesi için işletme faaliyetleri arasında kaynak tahsisi gerçekleştirilir. İş modeli sermaye öğelerini girdi olarak kullanıp faaliyetler vasıtasıyla çıktılara dönüştürür. Böylece işletme faaliyetleri ile, iş modelinde girdi olarak kullanılan sermaye öğeleri için artış veya azalış yaratan sonuçlar doğurur. İş modeli vasıtasıyla değer yaratma süreci, işletme tarafından entegre raporda açıklanması önerilen bir konudur (Yüksel, 2017, s. 74).



Şekil 1.9. *Değer yaratma süreci (IIRC, 2013a, s. 13)*

1.8.1.3. Entegre raporlama ilkeleri

Entegre rapor hazırlarken çeşitli şekil ve kuralların uygulanması zorunlu tutulmamakla birlikte, çerçevede belirtilen ilkeler doğrultusunda bilgilerin ilgili başlıklar altında açıklanması beklenmektedir.

Entegre raporlama çerçevesinde, entegre raporlama ilkeleri kılavuz ilkeler ve içerik öğeleri olarak sınıflandırılmıştır (IIRC, 2013a, s. 4). Çerçevede belirtildiği üzere, entegre raporlama ilkeleri Tablo 1.4'te gösterilmiştir.

Tablo 1.4. *Entegre raporlama ilkeleri (IIRC, 2013a, s. 5)*

Kılavuz İlkeler	**İçerik Öğeleri**
3A-Stratejik odak ve geleceğe yönelim	4A-Kurumsal genel görünüm ve dış çevre
3B-Bilgiler arası bağlantı	4B-Kurumsal yönetim
3C-Paydaşlarla ilişkiler	4C-İş modeli
3D-Önemlilik	4D-Riskler ve fırsatlar
3E-Kısa ve öz olma	4E-Strateji ve kaynak aktarımı
3F-Güvenilirlik ve eksiksizlik	4F-Performans
3G-Tutarlılık ve karşılaştırabilirlik	4G-Genel görünüş
	4H-Hazırlık ve sunumun temeli

Tablo 1.4'te özetlendiği üzere entegre raporlama ilkeleri, yedi kılavuz ilkeden ve sekiz içerik öğesinden oluşmaktadır.

1.8.1.3.1. Kılavuz ilkeler

Entegre raporların hazırlanmasında ve sunulmasında temel olarak kullanılan, raporun içeriği hakkında bilgi veren ve bu bilgilerin nasıl sunulduğunu gösteren kılavuz ilkeler (guiding principles) kullanılmaktadır (IIRC, 2013a, s. 16). Çerçeveye göre entegre rapor hazırlanırken gerekli olan kılavuz ilkeler, stratejik odak ve geleceğe yönelim, bilgiler arası bağlantı, paydaşlarla ilişkiler, önemlilik, kısa ve öz olma, güvenilirlik ve eksiksizlik, tutarlılık ve karşılaştırabilirlik olmak üzere toplam 7 başlık altında sunulmuştur. Entegre raporlar hazırlanırken bu kılavuz ilkeler ayrı ayrı ya da birlikte kullanılabilmektedir (IIRC, 2013a, s. 16). Çerçevede belirtilen kılavuz ilkeler açıklamalarıyla birlikte Tablo 1.5'te verilmiştir.

Tablo 1.5. *Kılavuz ilkeler (IIRC, 2013a, s. 16-23)*

Kılavuz İlkeler	Açıklaması
3A-Stratejik odak ve geleceğe yönelim	Strateji ve kaynak aktarımı Genel görünüş Geçmiş ve gelecek performans arasındaki ilişki Kuruluşun pazardaki konumunu ve iş modelini etkileyen önemli riskler
3B-Bilgiler arası bağlantı	Teknolojik değişimlerin hızındaki artış veya azalmalar Gelişen ve değişen toplumsal beklentiler Kaynakların azalması
3C-Paydaşlarla ilişkiler	Risk ve fırsatlar dahil olmak üzere maddi konuları belirlemek Strateji geliştirmek ve değerlendirmek Riskleri yönetmek
3D-Önemlilik	Değer yaratma süreci üzerindeki bilinen veya potansiyel etkilerine göre ilgili konuların öneminin değerlendirilmesi Göreli önem derecelerine göre konulara öncelik verilmesi
3E-Kısa ve öz olma	Kısa ve öz olma Eksiksizlik ve karşılaştırılabilirlik
3F-Güvenilirlik ve eksiksizlik	Maddi hata içermeme Rekabet
3G-Tutarlılık ve karşılaştırabilirlik	Raporlama ilkeleri birbirini takip eden dönemlerde tutarlı şekilde izlenmeli Sektörel veya bölgesel kıyas noktaları kullanmak

Stratejik odak ve geleceğe yönelim (strategic focus and future orientation): *"*Bir entegre rapor, kuruluşun stratejisi ve bunun, kuruluşun kısa, orta ve uzun vadede değer yaratma kabiliyetiyle ve sermaye öğelerini kullanımı ve etkileşimiyle nasıl bir ilgisi olduğu hakkında bilgi sağlamalıdır (IIRC, 2013a, s. 16)". Çerçevede belirtildiği üzere strateji ve kaynak aktarımı, genel görünüş, geçmiş ve gelecek performans arasındaki ilişki, kuruluşun pazardaki konumunu ve iş modelini etkileyen önemli riskler bu başlık altında yer alması gereken konulardandır.

Bilgiler arası bağlantı (connectivity of information): "Bir entegre rapor kuruluşun zaman içinde değer yaratma kabiliyetini etkileyen faktörlerin birleşimi, birbirleriyle olan ilişkileri ve aralarındaki bağımlılıkların bütünsel bir resmini sunmalıdır (IIRC, 2013a, s. 16)". Bu bağlantı da entegre düşünce ile sağlanmaktadır. Çerçeveye göre teknolojik değişimlerin hızındaki artış veya azalmalar, gelişen ve değişen toplumsal beklentiler, kaynakların azalması bu başlık altında yer alması gereken konulardandır.

Paydaşlarla ilişkiler (stakeholder relationships): "Bir entegre rapor kuruluşun temel paydaşlarıyla kurduğu ilişkilerin doğası ve kalitesi hakkında bilgi sağlamalı ve kuruluşun paydaşların meşru ihtiyaç ve isteklerini ne ölçüde anladığını, hesaba kattığını

ve karşıladığını göstermelidir (IIRC, 2013a, s. 17)". Çerçevede risk ve fırsatlar dahil olmak üzere maddi konuları belirlemek, strateji geliştirmek ve değerlendirmek, riskleri yönetmek gibi konular bu başlık altında yer almalıdır.

Önemlilik (materiality): "Bir entegre rapor kuruluşun kısa, orta ve uzun vadede değer yaratma kabiliyetini önemli ölçüde etkileyen konular hakkında bilgi vermelidir (IIRC, 2013a, s. 18)". Çerçeveye göre değer yaratma süreci üzerindeki bilinen veya potansiyel etkilerine göre ilgili konuların öneminin değerlendirilmesi, göreli önem derecelerine göre konulara öncelik verilmesi bu başlık altında yer alması gereken konulardandır.

Kısa ve öz olma (conciseness): "Bir entegre rapor kısa ve öz olmalıdır (IIRC, 2013a, s. 21)". Çerçeveye göre entegre raporda kısa ve önemli bilgilere yer verilmelidir.

Güvenilirlik ve eksiksizlik (reliability and completeness): "Bir entegre rapor olumlu ya da olumsuz tüm maddi hususları dengeli ve maddi hata içermeyecek bir şekilde içermelidir (IIRC, 2013a, s. 21)". Çerçeveye göre maddi hata içermeme, rekabet bu başlık altında yer alması gereken konulardandır.

Tutarlılık ve karşılaştırabilirlik (consistency and comparability): "Bir entegre rapordaki bilgiler, zaman içinde tutarlı bir temele dayalı olarak; kuruluşun kendi zaman içinde değer yaratma kabiliyeti açısından, diğer kuruluşlarla karşılaştırılmasına olanak sağlayacak şekilde sunulmalıdır (IIRC, 2013a, s. 23)". Çerçeveye göre raporlama ilkeleri birbirini takip eden dönemlerde tutarlı şekilde izlenmeli, sektörel veya bölgesel kıyas noktalarının kullanılması gibi konulara bu başlık altında yer verilmelidir.

1.8.1.3.2. İçerik öğeleri

Bir entegre raporda birbirlerine temelden bağlı olan ve birbirlerini karşılıklı olarak dışlamayan sekiz içerik öğesi (content elements) bulunur (IIRC, 2013a, s. 5). Bunlar, kurumsal genel görünüm ve dış çevre, kurumsal yönetim, iş modeli, riskler ve fırsatlar, strateji ve kaynak aktarımı, performans, genel görünüş, hazırlık ve sunumun temelidir. Çerçevede belirtilen içerik öğeleri ve açıklamaları Tablo 1.6'da sunulmuştur.

Tablo 1.6. *İçerik öğeleri (IIRC, 2013a, s. 5)*

İçerik Öğeleri	Açıklaması
4A-Kurumsal genel görünüm ve dış çevre	"Kuruluş ne iş yapıyor ve hangi koşullarda faaliyet gösteriyor?"
4B-Kurumsal yönetim	"Kuruluşun kurumsal yönetim yapısı kısa, orta ve uzun vadede değer yaratma kabiliyetini nasıl destekliyor?"
4C-İş modeli	"Kuruluşun iş modeli nedir?"
4D-Riskler ve fırsatlar	"Kuruluşun kısa, orta ve uzun vadede değer yaratma kabiliyetini etkileyen spesifik risk ve fırsatlar nelerdir ve kuruluş bunları nasıl ele almaktadır?"
4E-Strateji ve kaynak aktarımı	"Kuruluşun hedefi nedir ve buraya nasıl ulaşmayı amaçlamaktadır?"
4F-Performans	"Kuruluş, dönem için belirlenen stratejik hedeflerine ne ölçüde ulaşmıştır ve elde edilen sonuçlar sermaye öğelerini nasıl etkilemiştir?"
4G-Genel görünüş	"Kuruluşun stratejisini uygularken karşılaşması muhtemel zorluk ve belirsizlikler ve bunların, iş modeli ile gelecekteki performansı açısından potansiyel etkileri nelerdir?"
4H-Hazırlık ve sunumun temeli	"Kuruluş entegre rapora dahil edilecek konuları nasıl belirlemektedir ve bu konular nasıl incelenmekte veya değerlendirilmektedir?"

Kurumsal genel görünüm ve dış çevre (organizational overview and external environment): Bir entegre rapor kuruluşun misyonunu ve vizyonunu belirler ve kuruluşun kültürü, etik ilkeleri ve değerleri, mülkiyet ve faaliyet yapısı, temel faaliyetleri ve pazarları, rekabet yapısı ve pazar konumu, değer zinciri içindeki konumu gibi konuları tanımlayarak gereken bağlamı sağlar (IIRC, 2013a, s. 24). Bu başlık altında kurumsal değer ve kültür, grup bünyesindeki işletmelerle, mevcut grup yapısı açıklanabilir.

Kurumsal yönetim (governance): Bir entegre rapor kurumsal yönetimle ilgili konuların kuruluşun değer yaratma kabiliyetiyle nasıl bağlantılı olduğu hakkında bilgi sağlar (IIRC, 2013a, s. 25). Bu başlık altında kuruluşun yönetim çerçevesi, organizasyon şeması, yönetim kurulu yetki ve prosedürleri, yönetim kurulu bileşimi, yöneticilerin atanması, kuruluşun iştirakleri, iç kontrol, iç denetim, risk yönetimi, bilgi yönetimi açıklanabilir.

İş modeli (business model): Bir kuruluşun iş modeli, kuruluşun girdileri iş faaliyetleri yoluyla kuruluşun stratejik hedeflerini karşılamayı amaçlayan ve kısa, orta ve uzun vadede değer yaratan çıktı ve sonuçlara dönüştürmede kullandığı sistemdir

(IIRC, 2013a, s. 25). Çerçevede iş modelinin bileşenlerini girdiler, iş faaliyetleri, çıktılar ve sonuçlar oluşturmaktadır.

Riskler ve fırsatlar (risks and opportunities): Bir entegre raporda, kuruluşun kısa, orta ve uzun vadede ilgili sermaye öğeleri üzerindeki etkileri ile bunların bulunabilirliği, kalitesi ve satın alınabilirliği ile ilgili olanlar dahil olmak üzere kuruluşa özgü temel risk ve fırsatlar tanımlanır (IIRC, 2013a, s. 27). Bu başlık altında risk ve fırsat yönetimine ilişkin ilke ve uygulamaları, risk toleransı, risk yönetim süreci, risk raporlaması açıklanabilir.

Strateji ve kaynak aktarımı (strategy and resource allocation): Bir entegre raporda genellikle kuruluşun kısa, orta ve uzun vadedeki stratejik amaçları, bu stratejik amaçlara ulaşmak için uyguladığı ya da uygulamayı planladığı stratejiler, stratejisini uygulamak için gereken kaynak aktarımı planları, kısa, orta ve uzun vadede başarıları ve hedeflenen sonuçları nasıl ölçeceği tanımlanır (IIRC, 2013a, s. 27). Bu başlık altında kuruluşun stratejisine ilişkin bilgiler açıklanabilir.

Performans (performance): Bir entegre raporda kuruluşun performansı hakkında nitel ve nicel bilgiler yer alır (IIRC, 2013a, s. 28). Bu başlık altında finansal ve finansal olmayan temel performans göstergeleri açıklanabilir. Kuruluşa ilişkin finansal veriler de bu başlık altında açıklanmaktadır.

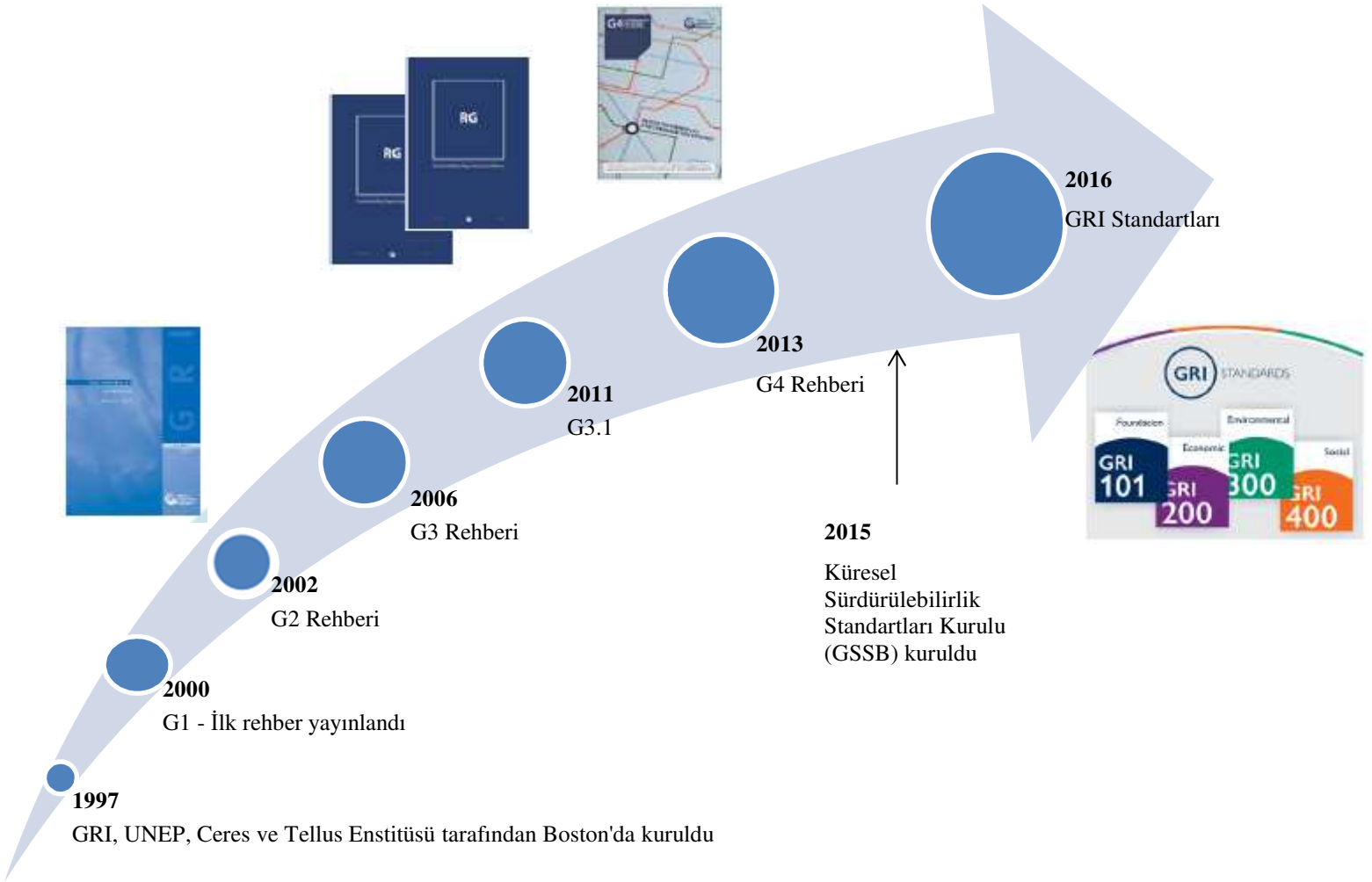
Genel görünüş (outlook): Bir entegre raporda normalde zaman içinde beklenen değişiklikler vurgulanır ve bazı hususlar hakkında yapılan güvenilir ve şeffaf analizlerle elde edilen bilgiler sağlanır (IIRC, 2013a, s. 28).

Hazırlık ve sunumun temeli (basis of presentation): Bir entegre rapor, raporun hazırlık ve sunum temelini kuruluşun önemlilik belirleme sürecinin bir özetini, raporlama sınırı ve nasıl belirlendiği hakkında bir açıklama, maddi konuları nitelemek veya değerlendirmek için kullanılan başlıca çerçeveleri ve yöntemleri içerecek şekilde açıklar (IIRC, 2013a, s. 29). Bu başlık altında raporlama dönemi, rapor hazırlamada rehber alınan çerçeveler, raporun kapsamı ve raporun güvencesi açıklanabilir.

1.8.2. Küresel raporlama girişimi kılavuzları

Şirketlerin açık, anlaşılır ve şeffaf bir sürdürülebilirlik raporlaması hazırlayabilmesi için dünya çapında kabul görmüş farklı raporlama çerçeveleri bulunmaktadır. Bu standartlar veya çerçeveler paydaş talepleri ve gelişen ihtiyaçlar ile uyumlu olarak sürekli güncellenmektedir. Şirketlerin kaliteli bir şekilde raporlama

yapabilmeleri için söz konusu raporlama çerçeveleri ve bu konuda danışmanlık hizmeti veren firmalar yönlendirici olmaktadır (BİST, 2014, s. 33). İşte bu raporlama çerçevelerinden biri olan ve dünya çapında en çok tercih edilen çerçeve olan Küresel Raporlama Girişimi Kılavuzları (Global Reporting Initiative Guidelines)'dır. GRI kılavuzlarının ve standartlarının yayınlanma süreci ise aşağıda Şekil 1.10'da gösterilmiştir.



Şekil 1.10. *GRI kılavuzlarının tarihsel gelişimi (Bergkamp, 2017, s. 2)*

İlk kılavuz GRI-G1 adıyla 2000 yılında Küresel Raporlama Girişimi tarafından yayınlanmıştır. Daha sonra değişen iş dünyası koşullarına uyum sağlayabilmek adına, en iyi ve en güncel rehberliği sağlayabilmesi için yıllar itibariyle güncellenmiş ve yeni versiyonları yayınlanmıştır. 2002 yılında GRI-G2, 2006 yılında GRI-G3, 2011 yılında GRI-G3.1 kılavuzları yayınlanmıştır. En son GRI-G4 kılavuzu 2013 yılında yayınlanmıştır. 19 Ekim 2016'da Küresel Raporlama Girişimi Sürdürülebilirlik Raporlaması Standartları (Global Reporting Initiative Sustainability Reporting Standards) yayınlanmıştır.

GRI-G2, GRI-G3, GRI-G3.1 ve GRI-G4 kılavuzlarında belirtilen kategori ve unsurlar sırasıyla EK-1, EK-2, EK-3 ve EK-4'te sunulmuştur.

GRI-G2 kılavuzunda, ekonomik boyut "Doğrudan ekonomik etkiler" (Müşteriler, Tedarikçiler, İşçiler, Sermaye Sağlayıcıları, Kamu Sektörü) olmak üzere tek unsurdan; çevresel boyut "Malzemeler", "Enerji", "Su", "Biyoçeşitlilik", "Emisyonlar, Sıvı ve Katı Atıklar", "Tedarikçiler", "Ürün ve Hizmetler", "Uyum", "Ulaştırma" ve "Genel" olmak üzere on unsurdan oluşmaktadır. Sosyal boyut ise dört alt kategori altında değerlendirilmiştir: "İşgücü Uygulamaları ve İnsana Yakışır İş", "İnsan Hakları", "Toplum" ve "Ürün Sorumluluğu". "İşgücü Uygulamaları ve İnsana Yakışır İş" alt kategorisinde "İstihdam", "İşgücü/Yönetim İlişkileri", "İş Sağlığı ve Güvenliği", "Eğitim ve Öğretim" ve "Çeşitlilik ve Fırsat Eşitliği" olmak üzere beş unsur; "İnsan Hakları" alt kategorisinde "Strateji ve Yönetim", "Ayrımcılık Yapmama", "Örgütlenme Özgürlüğü ve Toplu Sözleşme", "Çocuk İşçiliğin Kaldırılması", "Zorla ve Zorunlu Tutarak Çalıştırmanın Önlenmesi", "Mağduriyetlerle İlgili Uygulamalar", "Güvenlik Uygulamaları" ve "Yerli Hakları" olmak üzere sekiz unsur; "Toplum" alt kategorisinde "Yerel Halk", "Rüşvet ve Yolsuzluk", "Kamu Politikası", "Rekabet ve Fiyatlandırma" ve "Uyum" olmak üzere dört unsur ve "Ürün Sorumluluğu" alt kategorisinde "Müşteri Sağlığı ve Güvenliği", "Ürün ve Hizmet Etiketlemesi", "Reklamcılık" ve "Müşterinin Kişisel Gizliliği" olmak üzere dört unsur yer almaktadır.

GRI-G3 kılavuzunda, ekonomik boyut "Ekonomik performans", "Piyasadaki konum" ve "Dolaylı ekonomik etkiler" olmak üzere üç unsurdan; çevresel boyut "Malzemeler", "Enerji", "Su", "Biyoçeşitlilik", "Emisyonlar, Sıvı ve Katı Atıklar", "Ürün ve Hizmetler", "Uyum", "Ulaştırma" ve "Genel" olmak üzere dokuz unsurdan oluşmaktadır. Sosyal boyut ise dört alt kategori altında değerlendirilmiştir: "İşgücü Uygulamaları ve İnsana Yakışır İş", "İnsan Hakları", "Toplum" ve "Ürün

Sorumluluğu". "İşgücü Uygulamaları ve İnsana Yakışır İş" alt kategorisinde "İstihdam", "İşgücü/Yönetim İlişkileri", "İş Sağlığı ve Güvenliği", "Eğitim ve Öğretim" ve "Çeşitlilik ve Fırsat Eşitliği" olmak üzere beş unsur; "İnsan Hakları" alt kategorisinde "Yatırım ve Satın Alma Uygulamaları", "Ayrımcılık Yapmama", "Örgütlenme Özgürlüğü ve Toplu Sözleşme", "Çocuk İşçiliğin Kaldırılması", "Zorla ve Zorunlu Tutarak Çalıştırmanın Önlenmesi", "Şikayetler ve Mağduriyetlerle İlgili Uygulamalar", "Güvenlik Uygulamaları" ve "Yerli Hakları" olmak üzere sekiz unsur; "Toplum" alt kategorisinde "Yerel Halk", "Yolsuzluk", "Kamu Politikası", "Rekabeti Kısıtlayan Davranış" ve "Uyum" olmak üzere beş unsur ve "Ürün Sorumluluğu" alt kategorisinde "Müşteri Sağlığı ve Güvenliği", "Ürün ve Hizmet Etiketlemesi", "Pazarlama İletişimi", "Müşterinin Kişisel Gizliliği" ve "Uyum" olmak üzere beş unsur yer almaktadır.

GRI-G3.1 kılavuzunda, ekonomik boyut ve çevresel boyut GRI-G3 kılavuzunda belirtildiği şekilde kalmıştır. Fakat sosyal boyutta GRI-G3 kılavuzuna ek olarak "İşgücü Uygulamaları ve İnsana Yakışır İş" alt kategorisine "Kadın ve Erkekler için Eşit Ücret" unsuru eklenmiştir.

GRI-G4 kılavuzunda, GRI-G3.1 kılavuzuna ek olarak ekonomik boyuta "Satın Alma Uygulamaları" unsuru eklenmiştir. Çevresel boyutta GRI-G3.1 kılavuzundaki "Emisyonlar, Sıvı ve Katı Atıklar" unsuru "Emisyonlar" ve "Atık Sular ve Atıklar" olmak üzere iki unsura ayrılmış, "Tedarikçinin Çevresel Bakımdan Değerlendirilmesi" ve "Çevresel Şikayet Mekanizmaları" olmak üzere iki yeni unsur eklenmiştir. Sosyal boyutta GRI-G3.1 kılavuzuna ek olarak "İşgücü Uygulamaları ve İnsana Yakışır İş" alt kategorisine "Tedarikçinin İşgücü Uygulamaları Bakımından Değerlendirilmesi" ve "İşgücü Uygulamaları Şikayet Mekanizmaları" unsurları; "İnsan Hakları" alt kategorisine "Değerlendirme" ve "Tedarikçilerin İnsan Hakları Bakımından Değerlendirilmesi" unsurları ve "Toplum" alt kategorisine "Tedarikçinin Toplum Üzerindeki Etkiler Bakımından Değerlendirilmesi" ve "Toplum Üzerindeki Etkilere İlişkin Şikayet Mekanizmaları" unsurları eklenmiştir.

1.8.3. Bağlı raporlama çerçevesi

Bağlı Raporlama Çerçevesi (Connected Reporting Framework-CRF), 2007 yılında A4S tarafından uygulamaya geçirilmiştir (A4S, 2010, s. 3). Çerçeve sürdürülebilirliği iki açıdan ele almaktadır (SAICA, 2016). Birincisi, hangi çevresel ve sosyal etkilerin

örgütün stratejik hedeflerine ulaşması için önemli olduğu ve ikincisi, bu hedefler ve onlara karşılık olarak alınan önlemlerin, daha sürdürülebilir bir ekonomiye ve topluma nasıl katkıda bulunacağıdır. Çerçeve 2009 yılında güncellenmiştir ve bu çerçevede üç önemli adıma yer verilmiştir. Bunlar (SAICA, 2016):

1. İşletme stratejisi ve sürdürülebilirliğin birleştirilmesi; Sürdürülebilirlik konularının belirlenmesi ve bunların her birinin kuruluşun stratejik hedefleri üzerinde nasıl bir şekilde etkilendiğinin açıklanması,
2. Önemli performans göstergeleri ve alınan önlemler; Her bir önemli sürdürülebilirlik konusunun ele alınması için alınan önlemlerin değerlendirilmesi ve performansı ölçmek için önemli performans göstergelerinin belirlenmesi,
3. Bağlı performans raporu; Üzerinde anlaşılmış hedeflere ve amaçlanan sonuçlara yönelik ilerlemenin dengeli bir değerlendirmesi.

Bağlı raporlama çerçevesinin temel ilkeleri, işletme faaliyetlerine ilişkin doğru ve tam bir görünüm sağlamak için işletme stratejisinin sürdürülebilirlik konuları ve finansal performansla bağlantılı bir şekilde sunulması gerektiği, işletme faaliyetlerinin ve performans sonuçlarının geçmiş dönemler ve diğer işletmelerle karşılaştırılabilmesi için raporlamada tutarlılık, gerçeği yansıtma ve uyumluluk ilkelerine uygun davranılması gerektiği olarak belirlenmiştir (Yüksel, 2017, s. 60).

1.8.4. Güney Afrika kurumsal yönetim raporları-King raporları

Güney Afrika Kurumsal Yönetim Raporları (King Report on Governance for South Africa-King I-II-III-IV), Güney Afrika Yönetim Enstitüsü (The Institute of Directors in Southern Africa-IoDSA) tarafından yayınlanmaktadır. Güney Afrika Kurumsal Yönetim Raporu, King Raporu veya King Kodu olarak da bilinmektedir. İlk olarak, kurumsal yönetime ilişkin ilkeleri içeren King I raporu 29 Kasım 1994 tarihinde, kurumsal yönetime ilişkin ilkelere sürdürülebilirlik konularının dahil edildiği King II raporu 26 Mart 2002 tarihinde, entegre rapor çıkarılmasının önerildiği King III raporu 1 Eylül 2009 tarihinde, son olarak King IV raporu da 1 Kasım 2016 tarihinde yayınlanmıştır (IoDSA, 2017).

IoDSA tarafından 2009 yılında yayınlanan King III raporunun 9. Bölümünde Entegre Raporlama başlığı altında kavram açıklanmıştır. Güney Afrika, bunun ardından 1 Mart 2010'dan itibaren Johannesburg Borsası'nda işlem gören işletmelerin entegre

rapor hazırlamasını zorunlu kılmıştır. Böylelikle dünya çapında entegre rapor uygulamasını zorunlu kılan ilk ülke olması sebebiyle, Güney Afrika entegre rapor çıkarmada öncü ülke haline gelmiştir. 2016 yılında yayınlanan King IV raporu da entegre raporlamada önemli bir yere sahiptir.

Birinci bölümde entegre raporlama ele alınarak kavramsal boyutta detaylıca açıklamalara yer verilmiştir. Günümüzde finansal bilgilerin yanında finansal olmayan bilgilerin de giderek önem kazandığı aşikardır. Son yıllarda iş dünyasında yaşanan gelişmeler ve artan rekabet sebebiyle işletmeler ve yatırımcılar, işletmenin hem finansal hem de finansal olmayan performansları hakkında bilgi sahibi olmak istemektedirler. Çünkü bilgi kullanıcıları yalnızca finansal verilere dayalı olarak karar almamakta, bunun yanı sıra finansal olmayan verileri de göz önünde bulundurarak karar vermek istemektedirler. Bu bağlamda hem finansal hem de finansal olmayan bilgilere yer veren raporlamaya ihtiyaç duyulmaktadır. Özellikle de bu bilgileri tek bir raporda bulabilmeleri kullanışlılık açısından önem arz etmektedir. Bu düşünceden hareketle de entegre raporlama kavramı ortaya atılmıştır. Entegre raporlama ile hem finansal bilgilerin hem de finansal olmayan bilgilerin tek bir raporda sunulmasıyla etkinliğin arttırılması ve değer yaratılması amaçlanmaktadır.

Günümüzde ulusal ve uluslararası boyut incelendiğinde, uluslararası boyutta pek çok kuruluşun entegre rapor yayınladıkları görülmektedir; ulusal boyutta ise entegre rapor yayınlayan 10 kuruluş ve bir sivil toplum kuruluşu olmak üzere yalnızca 11 kuruluşun olduğu tespit edilmiştir. Bu kuruluşlar tarafından toplam 20 entegre rapor yayınlanmıştır. Haziran 2019 itibariyle, Türkiye'nin ilk entegre raporunu yayınlanan sivil toplum kuruluşu Argüden Yönetişim Akademisi (AYA) tarafından üç entegre rapor yayınlanmıştır. Çimsa ve Türkiye Sınai Katılım Bankası (TSKB) üçüncü; Garanti Bankası, Borsa İstanbul ve Nuh Çimento ikinci; OYAK grubundan Aslan ve Adana Çimento, GAP Pazarlama, Yıldız Teknik Üniversitesi, Finans, Kurumsal Yönetim ve Sürdürülebilirlik Uygulama ve Araştırma Merkezi (CFGS) ve Kadıköy Belediyesi birinci entegre raporunu yayınlanmıştır.

Şirketlerin kaliteli bir rapor ortaya koyabilmeleri için, bazı raporlama çerçevelerini kullanmaları ve bu konuda kendilerine güvence sağlayacak uzman kişilerle çalışmaları gerekmektedir.

İKİNCİ BÖLÜM

İkinci bölümde alan yazın anlamında oldukça yeni bir kavram olan bütünleşik güvenceye ilişkin genel bilgilere yer verilmiştir. Bu kapsamda bütünleşik güvence modeli temel alınarak ilişkili süreçlerden ayrıntılı olarak bahsedilmiştir.

2. BÜTÜNLEŞİK GÜVENCENİN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ

Bu bölümde bütünleşik güvencenin kavramsal çerçevesine değinilmiştir. Bu doğrultuda, bütünleşik güvencenin kavramsal çerçevesi kapsamında öncelikle güvence ve bütünleşik güvence kavramları üzerinde durulmuştur. Güvence denetimi, bütünleşik güvence modeli/sağlayıcıları (yönetim, iç güvence sağlayıcıları ve dış güvence sağlayıcıları), bütünleşik güvencenin faydaları, bütünleşik güvence süreci, bütünleşik güvencenin unsurları ve bütünleşik güvencenin aşamaları (çalışma planı hazırlama, risk yönetiminde güvence oluşturma süreci, risk haritası oluşturma, bütünleşik güvence sistemi tasarımı, prosedürler) ele alınmıştır. Bölüm sonunda ise, bütünleşik güvence ile ilgili güvence standartları; iç denetimle ilgili güvence standartları (IIA 1000-Amaç, Yetki ve Sorumluluklar Standardı, IIA 2050-Eşgüdüm (Koordinasyon) ve İtimat Standardı, IIA 2060-Üst Yönetim ve Yönetim Kuruluna Raporlamalar Standardı ve IIA 2100-İşin Niteliği Standardı) ve bağımsız güvenceyle ilgili güvence standartları (Uluslararası Güvence Denetim Standartları (ISAE) 3000, AA1000 Güvence Standardı, ISO26000 Sosyal Sorumluluk Standardı ve GRI Standartları) olmak üzere iki başlık altında toplanıp, açıklanmıştır. Son olarak da bütünleşik güvence raporu örneğine yer verilmiştir.

2.1. Güvence ve Bütünleşik Güvence Kavramları

Bu başlık altında güvence ve bütünleşik güvence kavramları açıklanmıştır.

2.1.1. Güvence kavramı

Güvence (assurance) kavramı Türk Dil Kurumu (TDK, 2017)'na göre "bir antlaşmada taraflardan birinin sorumluluğu üzerine alması, inanca, teminat, garanti" şeklinde tanımlanmaktadır.

Yatırımcılar ve karar alıcılar finansal bilgiler ve işletme başarısının ölçülmesi ile ilgili olarak bağımsız güvence aramaktadırlar. Güvence hizmetleri, karar alıcılar için bilginin kalitesini artıran bağımsız profesyonel hizmetler olarak tanımlanabilir.

İşletmede karar almaktan sorumlu olan bireyler, kararlarına temel olarak kullandıkları bilginin güvenilirliğini artırmaya yardımcı olması için güvence hizmetlerine başvururlar. Güvence hizmetleri, güvence sağlayıcısının bağımsız olması ve incelenen bilgi açısından tarafsız olması nedeniyle değerli kabul edilir (Güredin, 2010, s. 4). Sermaye piyasalarının ve teknolojinin gelişmesi ile günümüzde güvenilir bilgi ihtiyacına cevap olarak güvence hizmeti olarak adlandırılan ve bağımsız denetim hizmetini de içine alan hizmetler ortaya çıkmıştır (Altıntaş, 2011, s. 15). Bu hizmetler finansal tabloların güvenilirliği dışındaki konularda da finansal tablo kullanıcılarına güvence vermeyi amaçlamaktadır (Arens vd., 2008, s. 4). Güvence hizmetleri, bağımsız denetçiler veya diğer çeşitli meslek mensupları tarafından sunulan hizmetlerdir (Güredin, 2010, s. 4).

Güvence sözleşmesi; "serbest çalışan meslek mensubunun, bir konunun saptanmış ölçütlere uygunluğu ile ilgili değerlendirme veya ölçümünün sonucu hakkında ilgili konudan sorumlu olan taraf dışındaki, amaçlanan bilgi kullanıcılarının güvenini artırmaya yönelik olarak görüş açıkladığı bir sözleşme türü" olarak tanımlanmıştır (IFAC, 2016, s. 6)

2.1.2. Bütünleşik güvence kavramı

Bütünleşik güvence (combined assurance) kavramı ilk olarak 2009 yılında yayınlanan King III raporunda tanımlanmıştır. Kavram, raporda yönetim uygulamaları için önerilmiştir. King III raporunda bütünleşik güvence, şirket yönetici ve ortaklarının risk tolerasyonunu (kabul edilebilir risk düzeyi) göz önünde bulundurarak, risk ve yönetişim denetimini maksimum düzeye çıkarmak ve verimliliği kontrol etmek için denetim ve risk komitesine ilişkin genel güveni optimize etmek için bir şirketteki güvence süreçlerini bütünleştirmek ve bunları sıralamak olarak tanımlamaktadır (IoDSA, 2009, s. 50). 2016 yılında yayınlanan King IV raporunda ise bütünleşik güvence kavramının kapsamı genişletilmiştir.

Bütünleşik güvence alan yazını o kadar kapsamlı değil, fakat gün geçtikçe çalışmalar yapılmaktadır. IIA İngiltere ve İrlanda (2010) tarafından yapılan ilk araştırma, kuruluşların yalnızca % 8'inin güvence faaliyetlerini koordine ettiğini ortaya koymuştur. Bu araştırmada ayrıca, kuruluşların sıkça kullandıkları çeşitli güvence sağlayıcılarının listesi, güvencenin eşgüdümlenmesinin faydaları ve neden güvenceyi koordine etmenin zor olabileceğini açıklayan nedenler belirtilmiştir.

Sarens ve arkadaşları (2012) ile Decaux ve Sarens (2015) bütünleşik güvencenin "kara kutusu"na girmek için vaka incelemelerini kullanmışlardır. Bütünleşik güvence üzerine katılımcılarla yapılan görüşmelerden elde edilen bir bulgu, bütünleşik güvencenin yönetim kuruluna sunulan güvence raporlarını geliştirmesi, güvence sağlaması ve güvence boşluklarını azaltmasıyla (Sarens vd., 2012) yönetim kurulunun gözetim rolünü iyileştirmesi gereğini ortaya koymaktadır. Ayrıca bütünleşik güvencenin nasıl kullanılacağı konusunda da bilgiler vermişlerdir (Decaux ve Sarens, 2015). Yine de, araştırma, bazı örgütlerin bütünleşik güvenceyi benimsemelerinin sebepleri hakkında sessiz kalmayı tercih ettiklerini ortaya koymuştur.

2.2. Güvence Denetimi

Günümüzde bağımsız denetim hizmetleriyle birlikte, işletmelerin kontrolleri, bilgi sistemleri, tahmini finansal bilgileri gibi çeşitli konularda güvence hizmeti verilmektedir (Çıtak, 2017, s. 152). Var olan bilgi kaynaklarındaki artışlar ve işletmelerin karşılaştığı yeni risk türleri sebebiyle çeşitli bilgi türlerindeki güvenceye olan talep de artmaktadır (Güredin, 2010, s. 6).

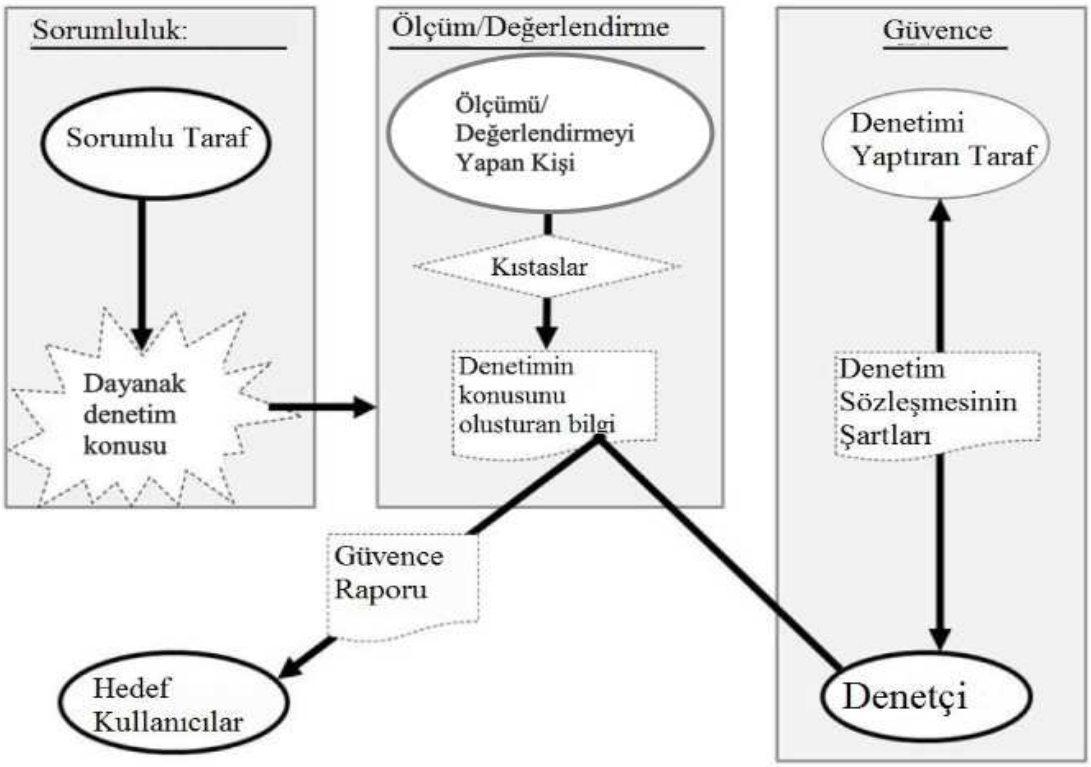
Güvence denetimine ilişkin genel çerçeve ISAE 3000[8] standardıyla belirlenmiştir. Bu standarda göre güvence denetimi, sorumlu taraf dışındaki hedef kullanıcıların, denetime konu olan bilgiye ilişkin güven seviyesini artırmaya yönelik olarak denetçinin yeterli ve uygun kanıt elde etmeyi amaçladığı ve elde ettiği kanıtlardan hareketle güvence raporunun hazırlanmasını sağlayan denetim olarak tanımlanmaktadır (ISAE 3000, 2015, s. 6). Standarda göre güvence denetimleri iki şekilde olabilir. Birincisi denetçi dışındaki bir tarafın, kıstaslar uygulanmak suretiyle dayanak denetim konusunu ölçtüğü veya değerlendirdiği doğrulama hizmetlerini içermektedir. İkincisi ise denetçinin kıstaslar uygulanmak suretiyle dayanak denetim konusunu ölçtüğü veya değerlendirdiği doğrudan denetimleri içermektedir (ISAE 3000, 2015, s. 3). Yani güvence denetimini denetçi dışındaki bir taraf gerçekleştiriyorsa, bu hizmetlere doğrulama hizmetleri adı verilmektedir. Eğer güvence denetimi denetçi tarafından yerine getiriliyorsa bu hizmetlere de doğrudan denetim adı verilmektedir. Standarda göre her bir güvence denetimi iki boyutta sınıflandırılmaktadır: makul güvence denetimi ve sınırlı güvence denetimi.

[8] KGK, bu standartları Güvence Denetimi Standartları-GDS olarak çevirip, yayınlamıştır. Fakat bu çalışmada bu standartlar ISAE olarak kullanılacaktır.

Makul güvence (reasonable assurance) denetimi; "denetçinin, denetimin yapıldığı şartlarda, varacağı sonuca dayanak olarak güvence denetim riskini kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirdiği güvence denetimi"dir (ISAE 3000, 2015, s. 7). Bu güvence verildiği takdirde denetçi olumlu rapor hazırlar.

Sınırlı güvence (limited assurance) denetimi ise; "uygulanan prosedürlere ve elde edilen kanıtlara dayanarak denetçinin, denetime konu bilginin önemli yanlışlık içerdiği kanaatine varmasına sebep olan herhangi bir konunun dikkatini çekip çekmediğini aktaracak biçimde bir sonuç bildirdiği güvence denetimi"dir (ISAE 3000, 2015, s. 7). Bu güvence verildiği takdirde denetçi olumsuz rapor hazırlar.

Şekil 2.1.'de güvence denetimine konu olan tarafların görev ve sorumlulukları sunulmuştur.



Şekil 2.1. *Güvence denetimine konu olan tarafların görev ve sorumlulukları (ISAE 3000, 2015, s. 80)*

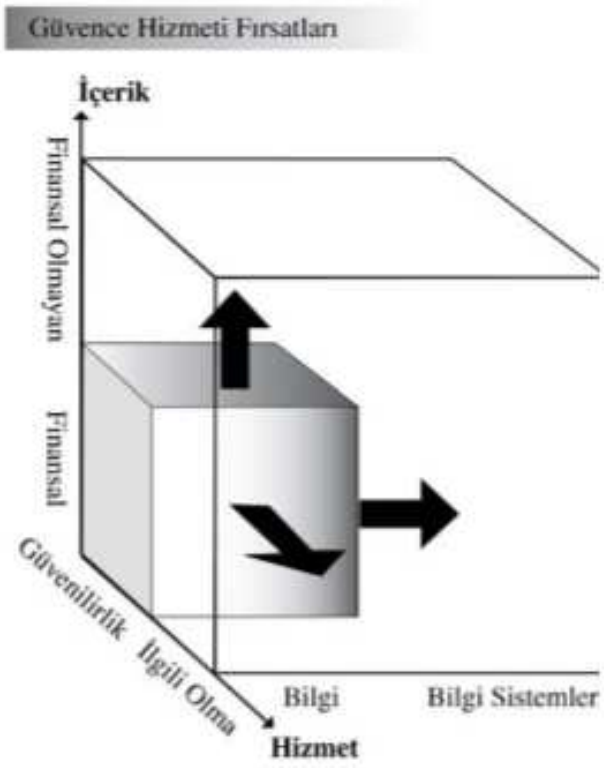
Şekil 2.1'e göre, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (The International Federation of Accountants-IFAC)'nun Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Çerçevesi gereğince, güvence sözleşmelerini beş unsur oluşturmaktadır. Bu beş unsur üçlü taraf ilişkisi, denetim konusu, uygun ölçüm/değerlendirme, yeterli kanıt ve güvence raporudur. Tüm güvence denetimlerinde, sorumlu taraf (responsible party), denetçi

(uygulayıcı-practitioner) ve hedef kullanıcılar (intended users) olmak üzere en az üç taraf bulunmaktadır (ISAE 3000, 2015, s. 80). Bu taraflar üçlü taraf ilişkisi (three party relationship) olarak adlandırılmaktadır. Sorumlu taraf genellikle yönetim veya yönetim kurulu olarak ifade edilmektedir (Altıntaş, 2011, s. 20) ve denetim konusundan sorumlu tutulmaktadır. Hedef kullanıcılar denetçinin, güvence raporunu kullanmasını beklediği kişiler, kuruluşlar veya gruplardır (ISAE 3000, 2015, s. 8). Hedef kullanıcılara bankalar, yatırımcılar ve düzenleyici kuruluşlar örnek verilebilir. Denetçi denetim konusunu oluşturan bilgileri uygun kıstaslarla ölçümleyip değerlendirdikten sonra ulaştığı sonucu güvence raporuyla hedef kullanıcılara bildirmektedir.

Türkiye'de Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), güvence denetimi ile ilgili dört standart yayınlamıştır. Bu standartlar (KGK, 2018);

1. GDS 3000 | Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Diğer Güvence Denetimleri Standardı (ISAE 3000-Assurance Engagements Other Than Audits or Reviews of Historical Financial Information)
2. GDS 3400 | İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin İncelenmesi (ISAE 3400-The Examination of Prospective Financial Information)
3. GDS 3420 | Bir İzahnamede Yer Alan Proforma Finansal Bilgilerin Derlenmesine İlişkin Raporlama Yapmak Üzere Üstlenilen Güvence Denetimleri (ISAE 3420- Assurance Engagements to Report on the Compilation of Pro-Formo Financial Information Included in a Prospectus)
4. GDS 3402 | Hizmet Kuruluşundaki Kontrollere İlişkin Güvence Raporları (ISAE 3402-Assurance Reports on Controls At a Service Organization)'dır.

Bu standartlardan 3000 no'lu standartta güvence denetimi ile ilgili genel kurallar belirlenirken; diğer üç standartta ise güvence denetimi türlerinden bahsedilmektedir. Şekil 2.2'de güvence hizmetine ilişkin bilgiler sunulmuştur.



Şekil 2.2. *Güvence hizmeti (Elliott and Jacobson, 1995, s.95)*

Güvence hizmetleri, bilgi veya bilgi sistemlerinin, güvenilirliğine veya alınacak kararla ilgili olmasına ilişkin yazılı veya sözlü görüş bildirilen hizmetlerdir (Elliott and Jacobson, 1995, s. 95). Tasdik hizmetlerinde, sadece finansal bilgilerin güvenilirliği ile ilgili görüş verilirken; güvence hizmetlerinde, güvence verilen bilginin ve verilen görüşün kapsamı genişlemiştir (Altıntaş, 2011, s. 45). Dolayısıyla, güvence hizmetleri finansal bilgilerin yanı sıra çevre ve sürdürülebilirlik gibi finansal olmayan bilgiler ile iç kontrol sistemi ve bilgi teknolojileri gibi bilgi sistemlerinin hem güvenilirliği hem de bunların alınacak kararlarla ilgili olmasına ilişkin görüş verilmesi öngörülmüştür (Elliott and Jacobson, 1995, s. 95-96).

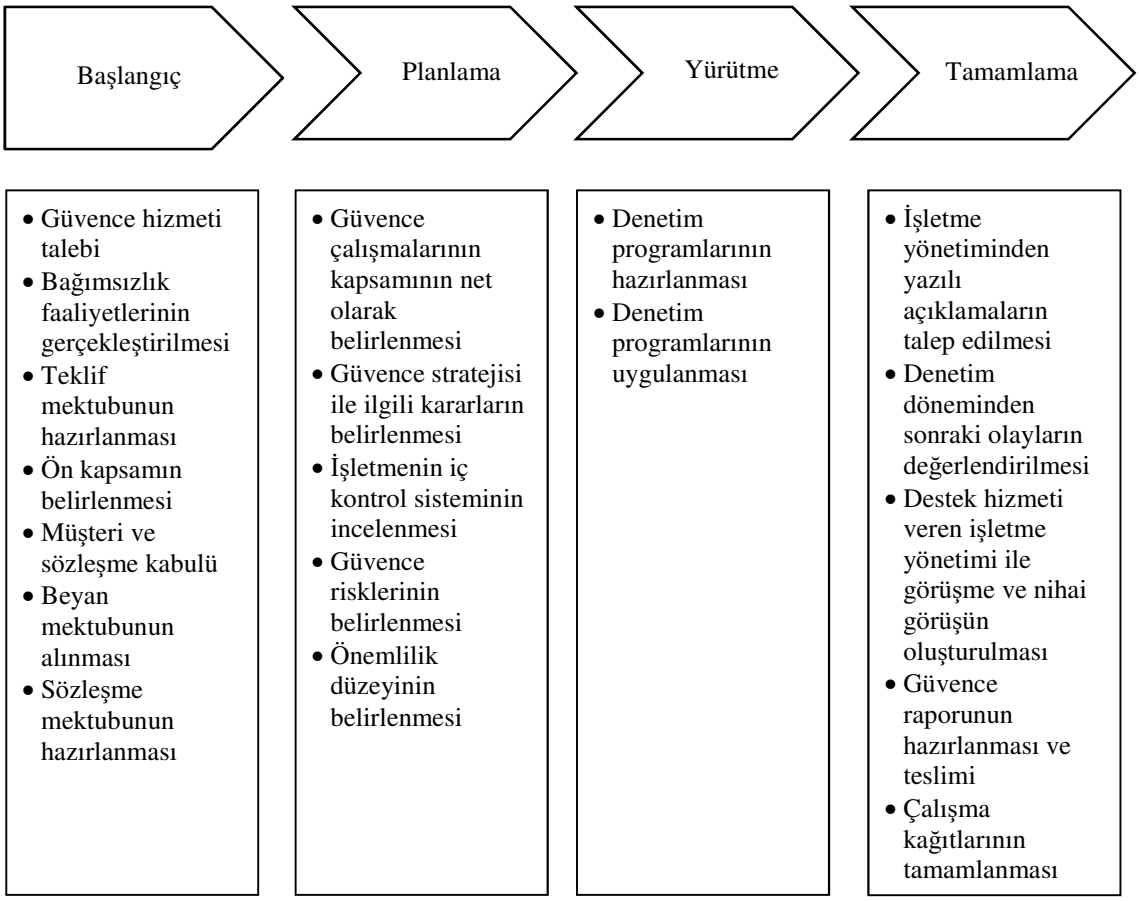
Güvence denetimi ile bağımsız denetim arasında farklılıklar ve benzerlikler mevcuttur. Bu farklılık ve benzerlikler Tablo 2.1'de sunulmuştur.

Tablo 2.1. *Güvence denetimi ile bağımsız denetimin karşılaştırılması (Dinç ve Atabay, 2016, s. 1534)*

Konular	**Güvence Denetimi**	**Bağımsız Denetim**
Denetim konusu	Geleceğe yönelik finansal ve finansal olmayan bilgiler	Finansal bilgiler
Sunulan güvence	Sınırlı güvence & makul güvence	Makul güvence
Denetimi Yaptıran Taraf	- İşletme yönetimi - Yetkilendirilen kurum veya kuruluşlar - Hedef kullanıcılar - Farklı bir üçüncü taraf	İşletme yönetimi
Yazılı Sözleşme	Zorunlu	Zorunlu
Denetimin tarafları	Üç veya daha fazla taraflı ilişki	İki taraflı ilişki
Bağımsızlık sorgulaması	Zorunlu	Zorunlu
Risk değerlendirme	Var	Var
Maddilik testleri	Var	Var
Çalışma kâğıtları	Var	Var
Denetim süreci	Bir yıldan daha kısa	Bir yıl
Önemlilik düzeyi	Finansal olmayan bilgiler için hesaplama içermez	Sayısallaştırılır
Güvence raporu	Sınırlı güvence veya makul güvenceye göre iki farklı tipte rapor	Tek tip rapor

Güvence denetimi ile bağımsız denetimin karşılaştırılması yapıldığında, denetimin konusunu güvence denetiminde geleceğe yönelik finansal ve finansal olmayan bilgiler oluştururken; bağımsız denetimde ise sadece finansal bilgiler oluşturmaktadır. Sunulan güvence türü olarak güvence denetiminde makul ve sınırlı güvence verilirken; bağımsız denetimde makul güvence verilmektedir. Bağımsız denetimde denetimi işletme yönetimi yaptırırken; bu durum güvence denetiminde işletme yönetimi yanı sıra, yetkilendirilen kurum veya kuruluşlar, hedef kullanıcılar ve farklı üçüncü taraflarca da yaptırılabilmektedir. İki denetimde de yazılı sözleşme zorunludur. Güvence denetiminde üç veya daha fazla taraflı ilişki mevcutken; bağımsız denetimde iki taraflı ilişki söz konusudur. Her iki denetimde de bağımsızlık sorgulaması zorunludur. İki denetimde de risk değerlendirme, maddilik testleri ve çalışma kağıtları kullanılmaktadır. Denetim süreci güvence denetiminde bir yıldan daha kısa sürerken; bağımsız denetimde bir yıl sürmektedir. Önemlilik düzeyi güvence denetiminde finansal olmayan bilgiler için hesaplama içermemekte; bağımsız denetimde ise sayısallaştırılmaktadır. Güvence denetiminde güvence raporu güvence türüne göre (sınırlı güvence ve makul güvence) iki şekilde hazırlanırken; bağımsız denetimde tek tip rapor hazırlanmaktadır.

Şekil 2.3'te dört aşamadan oluşan güvence denetimi süreci sunulmuştur.

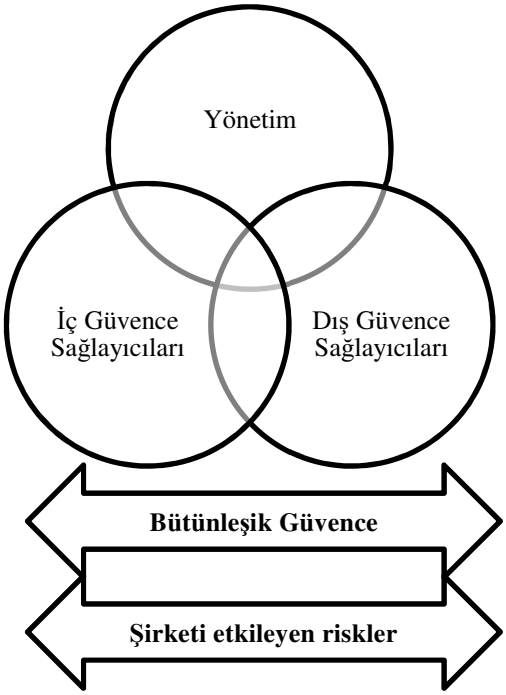


Şekil 2.3. *Güvence denetimi süreci (Dinç ve Atabay, 2016, s. 1536)*

Şekil 2.3'ten anlaşılacağı üzere güvence denetimi süreci başlangıç, planlama, yürütme ve tamamlama olmak üzere dört aşamadan oluşmaktadır. Başlangıç aşamasında güvence hizmeti talebinden, bağımsızlık faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi, teklif mektubunun hazırlanması, ön kapsamın belirlenmesi, müşteri ve sözleşme kabulü, beyan mektubunun alınması ve sözleşme mektubunun hazırlanmasına kadar geçen süreçler yer almaktadır. Planlama aşaması güvence çalışmalarının kapsamının belirlenmesi, güvence stratejisi ile ilgili kararların belirlenmesi, müşteri işletmenin iç kontrol sisteminin incelenmesi, güvence riskleri ile önemlilik düzeyinin belirlenmesi adımlarını içermektedir. Yürütme aşamasında denetim programlarının hazırlanması ve uygulanması adımları yer almaktadır. Güvence denetimi sürecinin son aşaması olan tamamlama aşaması ise, müşteri işletme yönetiminden yazılı açıklamaların istenmesi, denetim döneminden sonraki olayların değerlendirilmesi, işletme yönetimi ile görüşüldükten sonra nihai görüşün oluşturulması, güvence raporunun hazırlanması ve teslimi, çalışma kağıtlarının tamamlanması ile son bulmaktadır.

2.3. Bütünleşik Güvence Modeli / Sağlayıcıları

Bütünleşik güvence modeline (combined assurance model) göre, bütünleşik güvenceyi oluşturan taraflar üçe ayrılmaktadır. Bunlar yönetim (management), iç güvence sağlayıcıları (internal assurance providers) ve dış güvence sağlayıcıları (external assurance providers) dır. Bunlar bütünleşik güvence oluşturulmasında güvence sağlamakla görevli taraflardır ve bu üç tarafın faaliyetleri koordinasyon ve uyum gerektirmektedir (Huibers, 2015, s. 2). Şekil 2.4'te bütünleşik güvence modeli ve üç tarafın birbirleriyle ilişkisi verilmiştir.



Şekil 2.4. *Bütünleşik güvence modeli / sağlayıcıları (Nkonki, 2011; PwC, 2011; IoDSA, 2009)*

Bütünleşik güvence bu üç tarafın kendi sorumlulukları dahilinde güvence vermesiyle oluşturulmaktadır. Bütünleşik güvence modelinin temelinde ise risk yönetimi yer almaktadır. Yani şirketi etkileyen risklerin nasıl yönetileceği oldukça önemlidir. King III raporuna göre bütünleşik güvence, tanımlanmış risklere ve güvencenin nasıl oluşturulduğuna dair bilgileri denetim komitesi vasıtasıyla yönetim kuruluna raporlanmasına dayandırılmalıdır.

Bütünleşik güvence modeli içerisinde yer alan her bir tarafın kendine özgü rol ve sorumlulukları vardır. Her bir tarafın birbirleriyle uyum içerisinde çalışması bütünleşik

güvence uygulamalarının etkinliğinin artırılması bakımından önemlidir. Bu üçlü taraf bütünleşik güvence yapısı içerisinde önemli roller üstlenmektedir.

2.3.1. Yönetim

Yönetim (managemet), sapmaların zamanında ve uygun bir şekilde tespit edildiği sağlam bir risk ve kontrol çerçevesinin bulunduğundan emin olmaktan sorumludur (Huibers, 2015, s. 2). Yönetim bölgesinde, yönetimlerin ve kontrol sisteminin sağlamlık riskini sağlamaktan sorumlu kişiler sorumludur. Bu nedenle sapmalar zamanında tanımlanabilir ve yeterince sabitlenebilir (Dmitrenko, 2017, s. 85).

Denetim firması Deloitte tarafından iç denetimin değişen rolü üzerine yapılan küresel bir araştırma (Deloitte, 2010), denetim komiteleri ve yönetim arasındaki güvence konusunda bir beklenti boşluğu olduğuna ilişkin önemli bazı sonuçlara ulaşmıştır. Araştırma bulgularına göre, yönetimin operasyonel riskler ve kontroller konusunda daha fazla güvence sağlanması gerekmektedir ve bu da denetçilerin iş zekasına sahip olmasını doğurmaktadır. Denetim komitesinde ankete katılanların % 80'i ve yönetici katılımcıların % 40'ı kontrol süreçlerinin izlenmesi, tespit edilmesi ve raporlanması konusu üzerinde daha fazla durmuşlardır (Deloitte, 2010). Bunun aksine, ankete katılan diğer katılımcılar, yönetimin risk yönetimine yönelik daha katılımcı ve öneri niteliğinde bir rolü olduğu yönünde önemli bir eğilimi (% 90) olduğunu göstermiştir (Deloitte, 2010).

Bütünleşik güvencede olduğu gibi kurumsal yönetimin de en önemli organlarından biri yönetimdir. Kurumsal yönetim sistemi içerisinde yönetim; şirket stratejilerinin oluşturulmasından, kaynakların etkin ve verimli bir biçimde kullanılmasından, şirket faaliyetlerinin yönetilmesinden ve koordine edilmesinden ve şirket varlıkların korunmasından sorumludur (Tüm, 2013, s. 100). Bu sorumlulukların yerine getirilmesi de etkin bir iç kontrol sistemi ile mümkün olabilir. Ayrıca yönetim işletme risklerinin gözetilmesinde ve bu riskleri azaltacak kontrollerin hayata geçirilmesinden sorumludur. Yönetim, bu sorumluluklarının önemli bir kısmını iç denetim biriminden yararlanarak yerine getirir. Yönetim, risk yönetimi, şirket faaliyetlerinin geliştirilmesi ve bu faaliyetlerin verimliliğin değerlendirilmesi konularında iç denetçilerden danışmanlık ve güvence hizmeti sağlamasını istemektedir (Hermanson and Rittenberg, 2003, s. 32-33).

2.3.2. İç güvence sağlayıcıları

İç güvence sağlayıcıları (internal assurance providers), risk yönetimi, iç kontrol ve uygunluk fonksiyonları gibi ve iç denetim ve yönetimi desteklemekten sorumludur (Huibers, 2015, s. 3). İç güvence sağlayıcılarına örnek olarak iç denetçiler, denetim komitesi, riskin erken teşhis komitesi verilebilir.

King III raporunda iç denetimin ve denetim komitesinin rolünden de bahsedilmiştir. Bu rapora (ilke 7.3.1) göre iç güvence sağlayıcısı olarak iç denetim, bütünleşik güvence modelinin ayrılmaz bir parçasıdır (IoDSA, 2009, s. 45). İç denetim ve iç kontrol, bütünleşik güvence oluşturulmasında önemli bir rol oynamaktadır.

Finansal olmayan raporlara eklenen verilerin güvenilirliği, yıl boyunca gerçekleşen çeşitli iç denetim faaliyetlerine entegredir (IIA, 2015, s. 7). İç denetim birimi, finansal olmayan raporların hazırlanmasına dâhil edilmesiyle birlikte kuruluşa çeşitli faydalar sağlayacaktır (IIA, 2015, s. 4):

1. Raporların neleri kapsaması gerektiği konusunda tavsiyeler verebilir.
2. Bilgilerin güvenilir ve tutarlı olduğu konusunda güvence vererek yönetim kurulunu ve yönetim kadrosunu destekleyebilir.
3. Paydaş değerlendirmesi ve desteği üzerinde etkisi olabilecek tüm risklerin hesaba katılıp katılmadığını değerlendirerek sürdürülebilir performansın kendisine de katkıda bulunabilir.

İç denetçiler olgunluk seviyesini esas alarak ölçü ve ölçütleri belirlemeli, diğer savunma hatlarına olan güveni tanımlamalı ve uygun güvence ve danışmanlık hizmetlerinin nasıl yerine getirileceğini tespit etmelidir (IIA, 2015, s. 4).

Denetim komitesi, yönetim kurulu adına, iç ve dış denetim uygulama etkinliğini, katma değerini, muhasebe, finansal raporlama ve iç kontrollerin işleyişi ve yeterliliğini gözetim işlevine sahip komitedir. Denetim komitesi, bu işlevi ile yönetim kurulu için güvence sağlamaktadır (Tüm, 2013, s. 101).

King III raporuna göre denetim komitesinin rolü aşağıda sıralanmıştır (IoDSA, 2009, s. 33):

> *İlke 3.5:* Denetim komitesi, tüm güvence faaliyetlerine koordineli bir yaklaşım sağlamak için bütünleşik bir güvence modelinin uygulanmasını sağlamalıdır.
>
> *İlke 3.5.1:* Denetim komitesi, bütünleşik güvencenin şirket tarafından karşı karşıya kalan tüm önemli riskleri ele almaya uygun olduğundan emin olmalıdır.

İlke 3.5.2: Dış güvence sağlayıcıları ile şirket arasındaki ilişki, denetim komitesi tarafından izlenmelidir.

Aynı zamanda komite, şirket içerisinde kaliteli ve güvenilir finansal raporlama ve kontrol sistemlerinin sağlanmasının yanı sıra risklerin tespiti ve yönetilmesinde kritik bir öneme sahiptir (Hermanson and Rittenberg, 2003, s. 50).

2.3.3. Dış güvence sağlayıcıları

Dış güvence sağlayıcıları (external assurance providers), bağımsız denetçi gibi bağımsız dış güvenceden sorumludur (Huibers, 2015, s. 3). Dış güvence sağlayıcılarına örnek olarak bağımsız denetçiler verilebilir.

Bağımsız denetçilerin daha geniş çaptaki işletme risklerini ve güvenceyi nasıl sağlayacağını bilmesi, bütünleşik güvence çerçevesinde kilit bir rol oynayabilecekleri anlamına gelmektedir. Bağımsız denetçiler, farklı sektörlerdeki ve şirketlerdeki en iyi güvence uygulama deneyimine sahip olmalarının yanı sıra, COSO (Committee of Sponsoring Organisations - Destekleyici Kurumlar Komitesi)) gibi iyi yönetişim çerçeveleri hakkındaki bilgilerini, güvence çerçevesinin tasarımında kullanabilirler (PwC, 2010, s. 12).

King III (ilke 3.5.2) raporuna göre dış güvence sağlayıcıları ile şirket arasındaki ilişki, denetim komitesi tarafından izlenmelidir.

Bağımsız denetçiler, düzenleyici otoriteler ve diğer dış organlar kurumun yapısı dışında kalmalarına rağmen, kurumun genel yönetişim ve kontrol yapısında önemli bir rol oynayabilirler. Özellikle finans hizmetleri ve sigorta gibi devlet denetimi altındaki sektörlerde bu durum geçerlidir. Düzenleyici otoriteler bazen bir kurum içerisindeki kontrolleri güçlendirmek hedefiyle çeşitli gereklilikleri ortaya koyarlar; diğer zamanlarda ise, kurumun birinci, ikinci veya üçüncü savunma hattının tamamını veya bir kısmını bu gereklilikler açısından değerlendirmek maksadıyla bağımsız ve nesnel yürütülen bir işlevi yerine getirirler. Kurum dışında kalan bağımsız denetçiler, düzenleyici otoriteler ve diğer gruplar arasında etkili ve verimli bir eşgüdüm sağlandığında, bu unsurlar, yönetim organı ve üst düzey yönetim dahil kurumun tüm hissedarlarına güvence veren ilave savunma hatları sıfatıyla değerlendirilebilirler (IIA, 2013a, s. 5).

2.4. Bütünleşik Güvencenin Faydaları

İşletme veya kurum içinde bütünleşik güvencenin etkili bir şekilde kullanılması sayesinde elde edilen faydalar şu şekilde sıralanabilir (Dmitrenko, 2017, s. 85):

1. Önemli risklere odaklanan daha koordine edilmiş ve ilgili güvence sağlama çabaları;
2. Güvence eksikliğinin ortadan kaldırılması;
3. Güvence maliyetlerinde olası bir azalma;
4. Kuruluş genelindeki riskler konusunda ortak bir görüşün oluşturulması;
5. Farklı komiteler tarafından gözden geçirilen raporların tekrarının azaltılması da dahil olmak üzere, Yönetim Kurulu/Muhasebe komitelerine daha iyi raporlama;
6. İşletme/operasyonel kesintileri en aza indirgemek;
7. Tasarruf.

Bütünleşik güvence modelinin uygulanmasından elde edilen faydalar arasında, koordinasyon ve ilgili risk süreçleri üzerinde odaklanılması gereken faktörler bulunmaktadır. İşletme başarısızlıklarını en aza indirgemek, raporlama ve hesap verebilirliği artırmak ve karşılık ayırma masraflarını azaltmak gibi faydalardan söz edilebilir. Buna ek olarak, bütünleşik bir güvence modeli, güvence sağlayıcılarına bazı çalışma alanları için örgütler arasında daha iyi bir anlayış sağlayabilir (Dmitrenko, 2017, s. 84).

Bütünleşik güvencenin faydaları üç maddede özetlenebilir (Huibers, 2015, s. 4):

1. Tek Dil: Bir kuruluş içindeki bölümler ve yönetim organları arasında fikir birliğinin varlığı
2. Tek Ses: Bilgilerin daha verimli bir şekilde toplanması ve raporlanması
3. Tek Görüş: Kuruluş genelinde riskler ve diğer konular üzerinde ortak bir görüşün olması

İç denetçilerin bütünleşik güvence modelini uygularken risklerin tanımı ve kontrol mekanizmaları konusunda kuruluş genelinde "ortak dil" oluşturmaları önemli bir başarı faktörü olarak değerlendirilmektedir. Riskin olma olasılığı ve etkilerinin tüm çalışanlar tarafından doğru anlaşılması kontrol maliyetlerini de daha etkin hale getirecektir (Kahyaoğlu, 2016, s. 10).

2.5. Bütünleşik Güvence Süreci

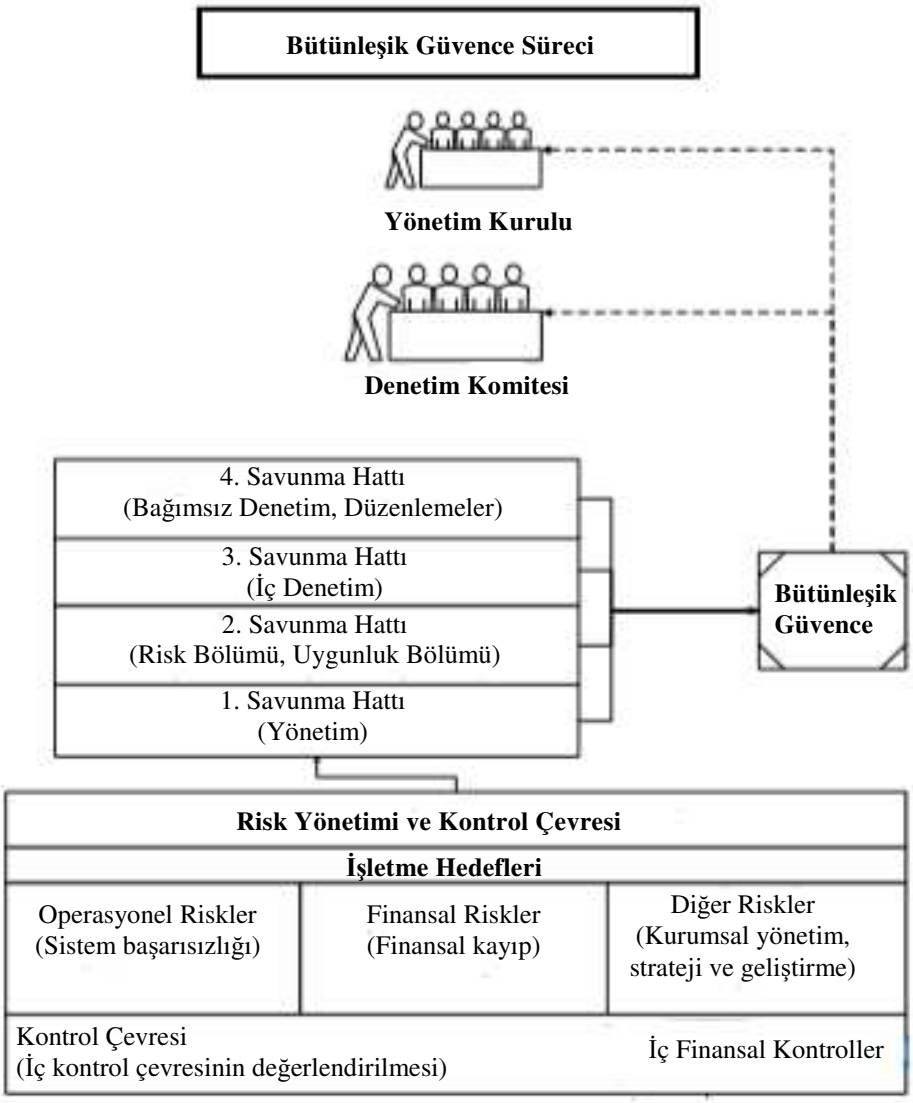
Bütünleşik güvence modelinin uygulanması bir dizi süreci gerektirmektedir. Azami düzeyde kuvvetli risk yönetimi, genelde ancak ve sadece açıkça tanımlanmış üç ayrı savunma hattı sayesinde sağlanabilir. Ancak özellikle küçük-ölçekli kurumlarda olmak üzere gelişebilecek istisnai durumlar karşısında belirli savunma hatları birleştirilebilirler. Örneğin, iç denetim biriminden kurumun risk yönetimi veya uyum faaliyetlerini tesis etmesi ve/veya yönetmesi talep edilmiş olabilir. Bu gibi durumlarda, iç denetim, oluşturulan birleşimin yaratacağı etkilerin ne yönde olacağını yönetim organı ve üst düzey yönetime açık ve net bir dille rapor etmelidir. Tek bir kişiye veya departmana iki sorumluluk atanmışsa, üç farklı savunma hattını oluşturmak için daha sonraki bir zamanda bu sorumlulukların ilgili birimler arasında pay edilmesinin dikkate alınması uygun olacaktır (IIA, 2013a, s. 6).

Bir günde bütünleşik güvence oluşturulması mümkün değildir. Bunun için gereken bazı anahtar maddeler aşağıda verilmiştir (Dmitrenko, 2017, s. 88):

1. İç denetim, bütünleşik güvence oluşturulmasında önemli bir rol oynamaktadır;
2. Beklenen değer her şeyden önce formüle edilmelidir;
3. Tüm katılımcılar bütünleşik güvence üzerinde fikir birliğine varmalıdır;
4. Dereceli kontrol ve risk değerlendirmesi standartlaştırılmalıdır;
5. Bütünleşik güvence alanında farklı sorumluluk sahiplerinin üstlendikleri roller tanımlanmalıdır.

Bütünleşik güvence modelini uygulayabilmek için iç denetimin kuruluşta bulunan diğer birimlerden (örneğin, Yönetim, Risk Yönetimi, Mevzuat Uyum, Finans ve Bilgi Teknolojileri gibi) topladıkları veri ve bilgileri sentez yoluyla birleştirerek Üst Yönetime, Yönetim Kuruluna, Denetim Komitesine ve Düzenleyici ve Denetleyici Otoritelere kontrol ortamı hakkında geniş bir perspektiften güvence vermeleri beklenmektedir (Kahyaoğlu, 2016, s. 10).

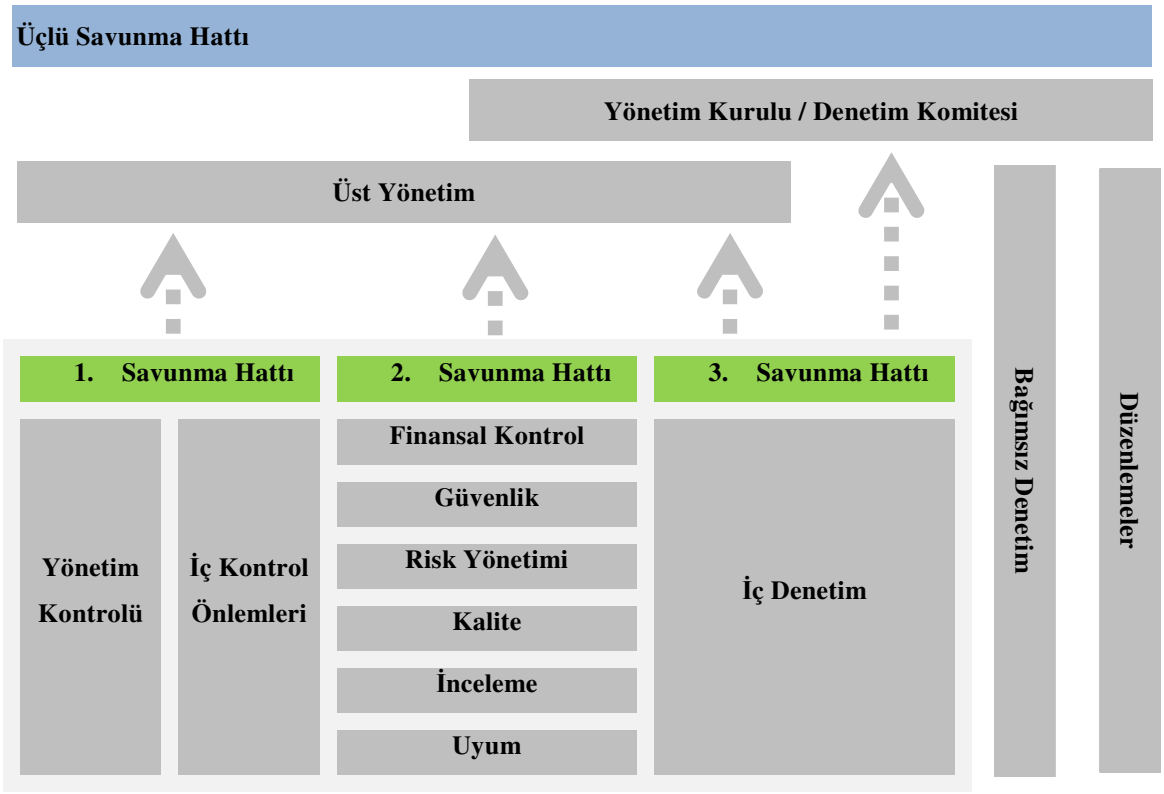
Bütünleşik güvence oluşturma süreci Şekil 2.5'te verilmiştir.



Şekil 2.5. *Bütünleşik güvence süreci (Lewis, 2013, s. 55)*

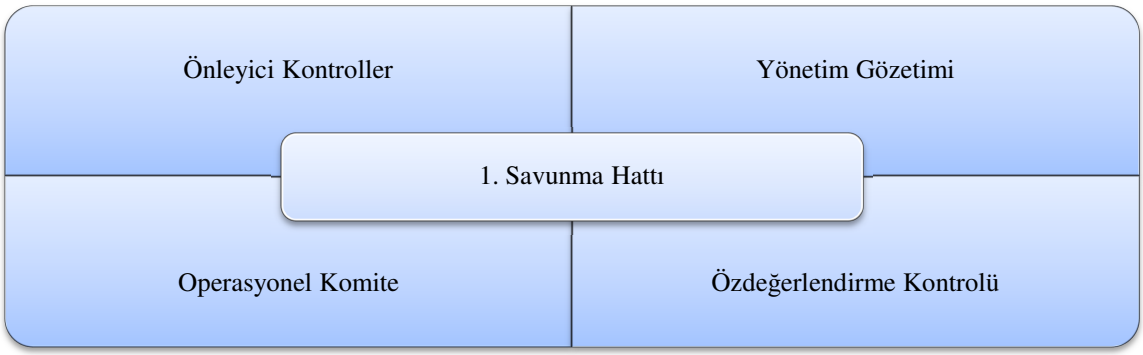
Şekil 2.5'ten anlaşıldığı üzere, bütünleşik güvence sürecini güvence sağlayıcılarının (savunma hatları) kuruluştaki diğer birimlerden edindikleri bilgileri analiz ederek birleştirip yönetim kurulu ve denetim komitesine risk yönetimi ve kontrol çevresi ve işletme hedefleri hakkında riskleri değerlendirerek güvence vermeleri oluşturmaktadır. Şekilde kuruluşu etkileyen riskler operasyonel risk, finansal risk ve diğer riskler olmak üzere üç grupta toplanmıştır. Diğer risklere itibar riski, stratejik risk, politik risk, uyum riski örnek olarak verilebilir. Risk yönetimi bütünleşik güvence sürecinin temelini oluşturmaktadır. Bütünleşik güvencedeki güvence sağlayıcıları veya savunma hatları aşağıda ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

Bazı araştırmacılar savunma hattını, üçlü savunma hattı modeli (three lines of defense model) veya dörtlü savunma hattı modeli (four lines of defense model) olarak ayrıştırmaktadırlar. Her iki savunma hattında birinci ve ikinci savunma hattındakilerin sorumlulukları aynı olmakla birlikte, farklılık üçüncü ve dördüncü savunma hattında gerçekleşmektedir. Şekil 2.6'da üçlü savunma hattının genel çerçevesi verilmiştir.



Şekil 2.6. *Üçlü savunma hattı (COSO, 2015, s. 2)*

Birinci Savunma Hattı (First line of defense): Hat yönetiminin sorumluluğu tamamen yönetimdedir. Bu hatta yönetim risk ve performans yönetiminden sorumludur. Ayrıca bu hattın ana unsuru yönetim gözetimi boyutudur. Kurumsal işlevler, görevlerini yerine getirirken hat yönetimine destek sağlamaktadır. Bunlar; insan kaynakları, tedarik, uyumluluk, risk gibi işlevlerdir. Yönetim aynı zamanda risk tanımlama ve azaltma işlevlerinde de sorumludur (Huibers, 2015, s. 9). Yönetim, risk yönetim faaliyetlerinin yeterliliği konusunda bilgilendirmek için öz değerlendirme/denetleme sistemi oluşturabilir (Dmitrenko, 2017, s. 87). Birinci savunma hattına ilişkin işlevler Şekil 2.7'de sunulmuştur.

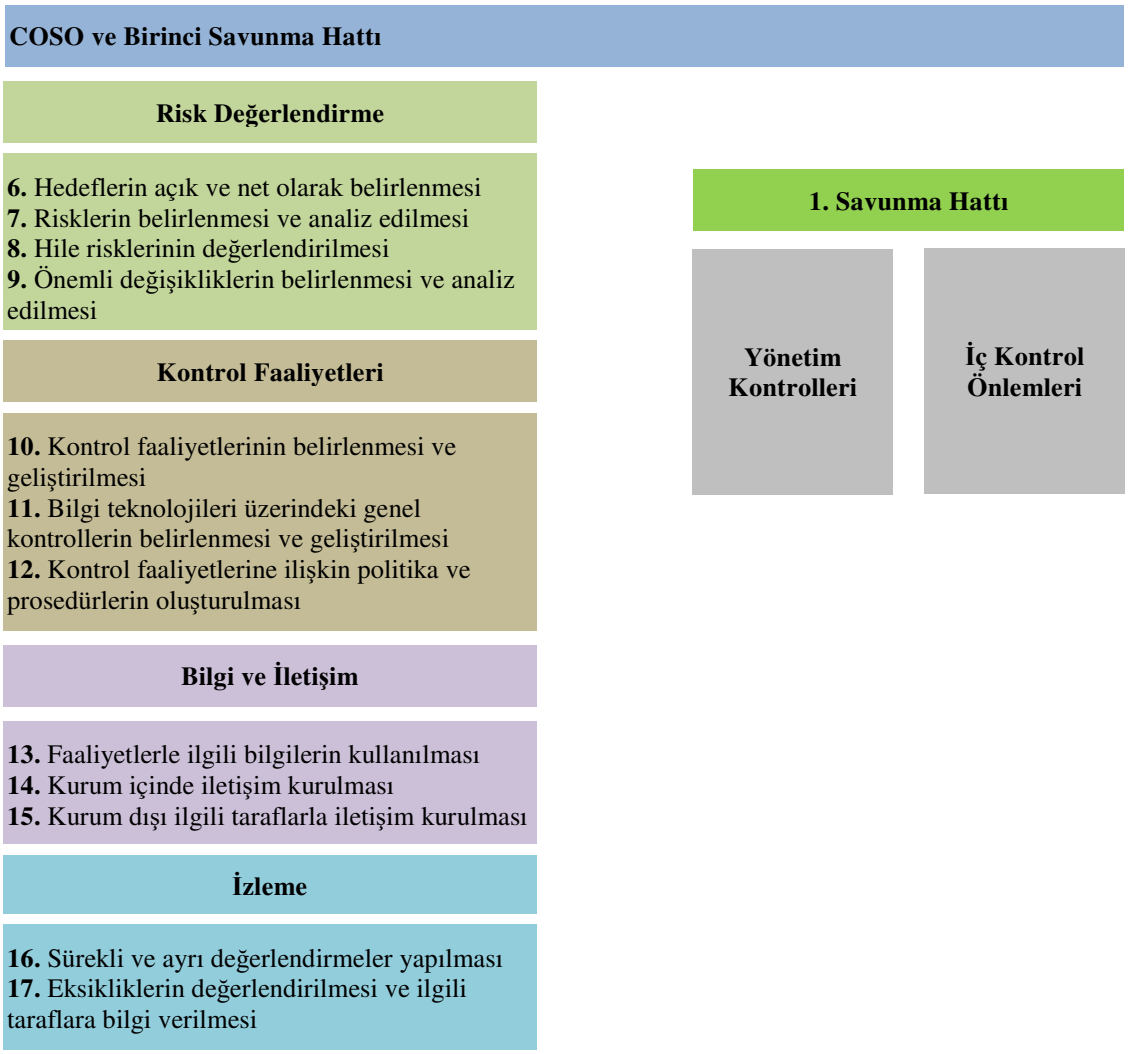


Şekil 2.7. *Birinci savunma hattı (Dmitrenko, 2017, s. 87)*

Şekil 2.7'de gösterildiği üzere bu hatta önleyici kontroller, operasyonel komite, yönetim gözetimi ve özdeğerlendirme kontrolü ön plana çıkmaktadır.

COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) da 2015 yılında üçlü savunma hattına ilişkin bir rapor yayınlamıştır. Bu raporda COSO küpünde[9] bulunan ilkeler doğrultusunda üçlü savunma hattının görev ve sorumlulukları belirtilmiştir. Şekil 2.8'de COSO ve birinci savunma hattına ilişkin sorumluluklar gösterilmiştir.

[9] COSO küpü beş ana unsurdan meydana gelmektedir: kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izleme.

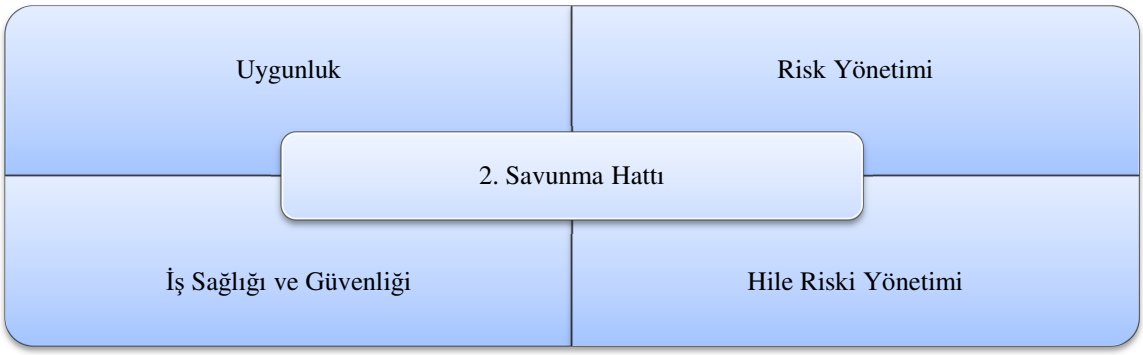


Şekil 2.8. *COSO ve birinci savunma hattı (COSO, 2015, s. 5)*

Şekil 2.8'e göre birinci savunma hattını yönetim kontrolleri ve iç kontrol önlemleri oluşturmaktadır ve bu hat risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izleme faaliyetlerinden sorumludur. Birinci savunma hattı, bir kuruluşun hedeflerine ulaşılmasını kolaylaştıracak veya önlenebilecek riskleri yaratan ve/veya yöneten iş ve süreçleri kapsamaktadır. Bu durum, doğru riskleri almayı da içermektedir. Savunma hattı, risklere ve bu risklere yanıt vermek için kuruluşun gerekli kontrollerinin tasarımı ve yürütülmesinden sorumludur (COSO, 2015, s. 3). Şekil 2.8'de belirtildiği üzere, COSO çerçevesinde belirtilen 12 iç kontrol ilkesi için yöneticilerin birincil sorumluluğu bulunmaktadır. Yöneticiler kuruluşun kontrol ve risk yönetimi süreçlerini geliştirir ve uygularlar. Bunlar, önemli riskleri tanımlamak ve değerlendirmek, faaliyetleri istendiği şekilde yürütmek, yetersiz süreçleri vurgulamak, kontrol

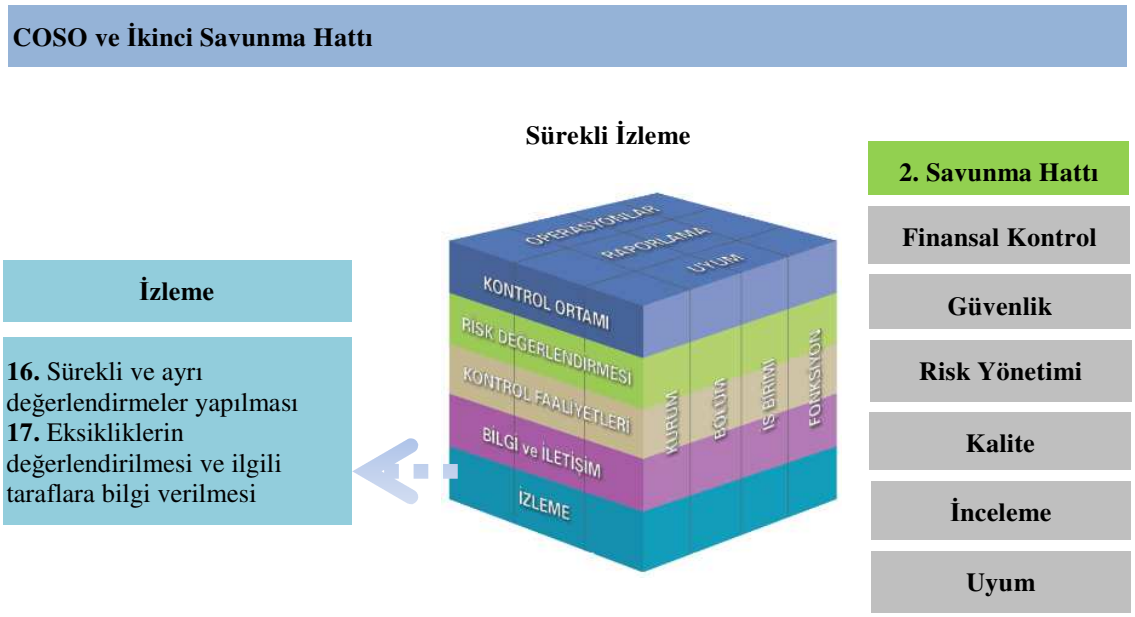
eksikliklerini gidermek ve faaliyetlerini kilit paydaşlarına iletmek üzere tasarlanmış iç kontrol süreçlerini içerir (COSO, 2015, s. 5).

İkinci Savunma Hattı (Second line of defense): İnsan kaynakları, tedarik, uygunluk, risk yönetimi, kalite güvencesi, iş sağlığı ve güvenliği, vergi, mühendislik, adli (sahtekarlık risk yönetimi), sigorta, aktüerler gibi kurumsal işlevler görevlerini yerine getirirken hat yönetimine destek sağlamaktadır. (Dmitrenko, 2017, s. 87). İç kontrol de bu hatta yer alır (Huibers, 2015, s. 10). İkinci savunmanın hattına ilişkin işlevler Şekil 2.9'da sunulmuştur.



Şekil 2.9. *İkinci savunma hattı (Dmitrenko, 2017, s. 88)*

Şekil 2.9'da gösterildiği üzere bu hatta uygunluk, risk yönetimi, iş sağlığı ve güvenliği ve hile riski yönetimi ön plana çıkmaktadır. Şekil 2.10'da COSO ve ikinci savunma hattına ilişkin sorumluluklar verilmiştir.



Şekil 2.10. *COSO ve ikinci savunma hattı (COSO, 2015, s. 7)*

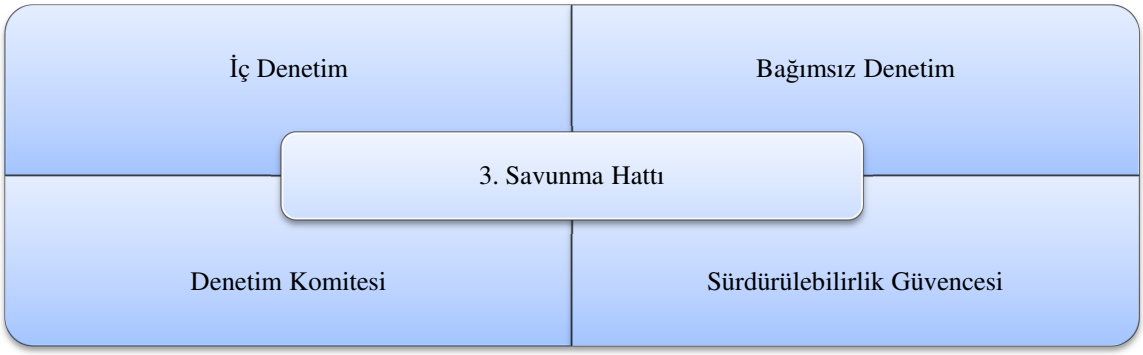
Şekil 2.10'a göre ikinci savunma hattını finansal kontroller, güvenlik, risk yönetimi, kalite, inceleme ve uyum oluşturmaktadır ve bu hat izleme faaliyetlerinden sorumludur. COSO çerçevesinde belirtilen iki iç kontrol ilkesi için bu hattakilerin sorumlulukları bulunmaktadır. İkinci savunma hattı, birinci savunma hattına risk ve kontrolün etkin bir şekilde yönetilmesini sağlamaya yardımcı olmanın yanı sıra yönetime uzmanlık, süreç yönetimi ve yönetim izlemesi konularında destek sağlamaktan da sorumludur. İkinci savunma hattının işlevleri, birinci savunma hattından ayrıdır, fakat yine de üst yönetimin kontrolü ve yönetimindedir ve genellikle bazı yönetim işlevleri gerçekleştirmektedir. İkinci savunma hattı aslında risk yönetiminde birçok işleve sahip olan bir yönetim ve/veya gözetim fonksiyonudur (COSO, 2015, s. 3). İkinci savunma hattı risk yönetimi, bilgi güvenliği, finansal kontrol, fiziksel güvenlik, kalite, iş sağlığı ve güvenliği, inceleme, uyum, yasal, çevresel, tedarik zinciri ve sektöre veya kuruluşa özgü ihtiyaçları kapsamaktadır ve hatta ilişkin bazı sorumluluklar aşağıda verilmiştir (COSO, 2015, s. 6):

1. Riskleri yönetmek için kontrol ve süreçlerin tasarım ve geliştirilmesinde yöneticilere yardımcı olunması.
2. Yönetim beklentileri ile karşılaştırıldığında izleme ve verimliliği ölçmek için faaliyetleri tanımlama.
3. İç kontrol faaliyetlerinin yeterliliği ve etkinliğinin izlenmesi.
4. Önemli konuları, ortaya çıkan riskleri ve sapmaların belirlenmesi.
5. Risk yönetimi çerçevelerinin sağlanması.
6. Kuruluşun risklerini ve kontrollerini etkileyen ortaya çıkan sorunları tanımlama ve izleme.
7. Kuruluşun örtük risk iştahındaki ve risk toleransındaki kaymaları tanımlama.
8. Risk yönetimi ve kontrol süreçleriyle ilgili rehberlik ve eğitim sağlanması.

Üçüncü Savunma Hattı (Third line of defense): Savunma modeli üçlü savunma hattına göre kurgulanmışsa, bu hat iç denetim, sertifikalar, regülatör incelemeleri, bağımsız denetim, adli incelemeler, dış varlık yönetimi değerlendirmeleri, değerleyiciler, kültür iklimi anketleri, maden rezervlerinin değerlendirilmesi gibi işlevleri içerir (Dmitrenko, 2017, s. 87). Fakat savunma modeli dörtlü savunma hattına (fourth line of defense) göre kurgulanmışsa, bağımsız denetim ve düzenlemeler üçüncü savunma hattından, dördüncü savunma hattına kaydırılır. İç denetim, birinci ve ikinci

savunma hatlarının faaliyetleri hakkında ek olarak bağımsız güvence sağlar (Huibers, 2015, s. 10). Bunlar, çeşitli süreçlerin tasarımını ve kontrollerin etkinliğini değerlendirmek, süreçlere uyum sağlamak ve ikinci savunma hattının etkinliğini incelemek gibi faaliyetleri içerebilir.

Kontrol ve uygulama usullerinin güvenilirliği ve mevzuata uyum için birincil sorumluluk yönetimle ilgilidir. Ancak, bu kontrol faaliyetlerini desteklemek ve izlemek için çeşitli yöntemler geliştirilmektedir. Aynı zamanda, kuruluştaki işlevlerin sayısının artması, yönetimin bilgi ve raporla boğulmasına neden olabilir (Dmitrenko, 2017, s. 88). Üçüncü savunmanın hattına ilişkin işlevler Şekil 2.11'de sunulmuştur.



Şekil 2.11. *Üçüncü savunma hattı (Dmitrenko, 2017, s. 88)*

Şekil 2.11'de gösterildiği üzere bu hatta iç denetim, bağımsız denetim, denetim komitesi ve sürdürülebilirlik güvencesi ön plana çıkmaktadır. Üçüncü savunma hattını diğer iki savunma hattından ayıran şey, örgütsel bağımsızlık ve tarafsızlığın yüksek seviyede olmasıdır. İç denetçiler, kontrolleri sorumluluklarının bir parçası olarak tasarlamaz veya yerine getirmez ve kuruluşun faaliyetlerinden de sorumlu değildir. Yüksek örgütsel bağımsızlık sayesinde, iç denetçiler, yönetişim, risk ve kontrol ile ilgili olarak yönetim kuruluna ve üst düzey yönetimine güvenilir ve tarafsız bir güvence sağlama konusunda optimal bir konumda bulunmaktadırlar (COSO, 2015, s. 8).

Şekil 2.12'de COSO ve üçüncü savunma hattına ilişkin sorumluluklar gösterilmiştir.

COSO ve Üçüncü Savunma Hattı

Tasarım ve Uygulamanın Değerlendirilmesi

Kontrol Ortamı

1. Dürüstlük ve etik değerlere bağlılık
2. Yönetim kurulunun bağımsız olarak iç kontrol sistemini izlemesi
3. Raporlama ilişkilerinin, yetki ve sorumlulukların belirlenmesi
4. Uzmanlaşmaya önem verilmesi
5. Hesap verebilirliğin güçlendirilmesi

Risk Değerlendirme

6. Hedeflerin açık ve net olarak belirlenmesi
7. Risklerin belirlenmesi ve analiz edilmesi
8. Hile risklerinin değerlendirilmesi
9. Önemli değişikliklerin belirlenmesi ve analiz edilmesi

Kontrol Faaliyetleri

10. Kontrol faaliyetlerinin belirlenmesi ve geliştirilmesi
11. Bilgi teknolojileri üzerindeki genel kontrollerin belirlenmesi ve geliştirilmesi
12. Kontrol faaliyetlerine ilişkin politika ve prosedürlerin oluşturulması

Bilgi ve İletişim

13. Faaliyetlerle ilgili bilgilerin kullanılması
14. Kurum içinde iletişim kurulması
15. Kurum dışı ilgili taraflarla iletişim kurulması

İzleme

16. Sürekli ve ayrı değerlendirmeler yapılması
17. Eksikliklerin değerlendirilmesi ve ilgili taraflara bilgi verilmesi

Etkinlik Güvencesi

3. Savunma Hattı

İç Denetim

Şekil 2.12. *COSO ve üçüncü savunma hattı (COSO, 2015, s. 8)*

Şekil 2.12'e göre üçüncü savunma hattında iç denetim rol oynamaktadır ve bu hat kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izleme faaliyetlerinden sorumludur. COSO çerçevesinde belirtilen 17 iç kontrol ilkesi için bu hattakilerin sorumluluğu bulunmaktadır. Üçüncü savunma hattı, birinci ve ikinci hatların yönetim kurulu ve üst yönetimin beklentileri doğrultusunda risk ve kontrol yönetiminin etkinliği ile ilgili olarak üst yönetim ve yönetim kuruluna güvence sağlar. Üçüncü savunma hattının genellikle, tarafsızlığını ve bağımsızlığını koruması için yönetim işlevleri yürütmesine izin verilmez. Buna ek olarak, bu hattın yönetim kuruluna doğrudan raporlama yapması gerekir. Bu nedenle, üçüncü savunma hattını, ikinci savunma hattından ayıran bir yönetim fonksiyonu değil, güvence sağlamasıdır (COSO, 2015, s. 3).

Dış güvence sağlayıcılarının bir örgütün üç savunma hattı arasında yer aldığı düşünülmese de, dış denetçiler ve düzenleyiciler gibi gruplar genelde yönetişim ve kontrol yapısında önemli rol oynamaktadır (COSO, 2015, s. 9). Üçlü savunma hattı arasındaki farklılıklar Şekil 2.13'te sunulmuştur.

Üçlü Savunma Hattı Arasındaki Farklılıklar		
Yönetim Fonksiyonları		**Güvence**
1. Savunma Hattı	**2. Savunma Hattı**	**3. Savunma Hattı**
İşletme yönetimi	Sınırlı bağımsızlık Öncelikle yönetime raporlama	İç denetim Daha fazla bağımsızlık Yönetim organlarına raporlama

Şekil 2.13. *Üçlü savunma hattı arasındaki farklılıklar (COSO, 2015, s. 10)*

Şekil 2.13'ten anlaşılacağı üzere birinci savunma hattından işletme yönetimi sorumlu, ikinci savunma hattındaki sorumluların sınırlı bir bağımsızlıkları mevcut ve bu hattakiler öncelikli olarak yönetime sunulan raporlamalardan sorumludurlar. Üçüncü savunma hattı iç denetim faaliyetiyle güvence sağlamaktan sorumlu ve bu hattakiler daha fazla bağımsızlığa sahipken, yine yönetim organlarına raporlama yaparlar.

2.6. Bütünleşik Güvencenin Unsurları

King III Raporu (IoDSA, 2009) yönetişim uygulaması olarak bütünleşik güvenceyi önermektedir ve ilke 3.5'te denetim komitesinin, tüm güvence faaliyetlerine koordineli bir yaklaşım sağlamak için bütünleşik güvence modeli uygulaması gerektiğini savunmaktadır. Ayrıca raporda bütünleşik güvencenin, tespit edilen risklere ve güvencenin nasıl oluşturulduğunu ve bunların denetim komitesi aracılığıyla yönetime bildirilmesine dayandırılması gerektiği vurgulanmıştır.

Aşağıda verilenler gibi bazı uygulamaların yapılması, bütünleşik güvencenin oluşturulmasını kolaylaştırmaktadır (IIA, 2013a, s. 6):

1. Risk ve kontrol süreçleri, üç savunma hattı modeline göre yapılandırılmalıdırlar.
2. Savunma hatlarının her biri, uygun politikalar ve rol tanımlarıyla desteklenmelidir.
3. Etkinliği ve verimliliği arttırmak için, savunma hatları arasında uygun bir eşgüdüm sağlanmalıdır.
4. Farklı hatlarda faaliyet gösteren risk ve kontrol birimleri, tüm birimlerin kendi rollerini daha etkili ve verimli bir tarzda yerine getirmelerine yardımcı olmak için, sahip oldukları bilgi ve birikimi diğer birimlerle gerektiği gibi paylaşmalıdırlar.
5. Savunma hatları, etkinliklerini tehlike altına sokabilecek bir tarzda birleştirilmemeli ya da koordine edilmemelidirler.
6. Farklı hatlarda faaliyet gösteren birimlerin birleştirildikleri durumlarda, yönetim organı, oluşturulan yapı ve bu yapının olası etkileri konusunda bilgilendirilmeli ve uyarılmalıdır. Yerleşik bir iç denetim birimi bulunmayan kurumlarda, yönetim ve/veya yönetim organı, kurumun yönetişim, risk yönetimi ve kontrol yapısının etkililiği üzerine yeterli güvencenin nasıl elde edileceği konusunu nasıl ele aldıklarını paydaşlarına anlatmalı ve açıklamalıdırlar.

Yukarıda sayılan uygulamaların tüm savunma hatları tarafından üzerlerine düşen sorumluluklar dahilinde yerine getirmeleri halinde bütünleşik güvence oluşturulması daha kolay olacaktır.

2.7. Bütünleşik Güvence Aşamaları

Bütünleşik güvence modelinin uygulanabilmesi için birbirini izleyen çeşitli süreçler veya aşamalara ihtiyaç duyulmaktadır.

İlgili alan yazın incelendiğinde, çeşitli araştırmacılar bütünleşik güvencenin uygulanmasına ilişkin beş veya altı aşamalı sürecin yapılmasını önermektedir. King IV (IoDSA, 2016) raporu da beş aşamalı süreci önermektedir. Beş adımlı yaklaşıma göre bütünleşik güvence aşamaları şunları içermektedir: çalışma planı hazırlama, risk

yönetiminde güvence oluşturma süreci, risk haritası oluşturma, bütünleşik güvence sistemi tasarımı, prosedürler. Bütünleşik güvence aşamaları Şekil 2.14'te gösterilmiştir.

Şekil 2.14. *Bütünleşik güvence aşamaları*

Bütünleşik güvencenin aşamaları ayrıntılı olarak tek tek ve sırasıyla aşağıdaki başlıklarda açıklanmıştır.

2.7.1. Çalışma planı hazırlama

Bütünleşik güvencenin ilk aşaması çalışma planının hazırlanması (establishing the business case) dır. Bu aşamada bütünleşik güvencenin getirilmesinin yararları üzerinde durulur (Dmitrenko, 2017, s. 89; Huibers, 2015, s.13). Güvence profilinin durumuna genel bir bakış sağlayarak bir çalışma planı hazırlanır. Sürecin bir parçası olarak stratejik ve operasyonel süreçler, üç savunma hattıyla (yönetim, iç güvence sağlayıcıları ve dış güvence sağlayıcıları) eşleştirilir ve ilişkilendirilir; ve kapsamlı, orta veya yetersiz güvence şeklinde kategorize edilir. Bu durum denetim komitesince, bütünleşik güvence oluşturma konusunda daha fazla çalışma başlatmak için kullanılabilir, çünkü yapılan kategorilendirme güvence boşluklarını ve güvence oluşturulması gereken alanları göstermelidir (PwC, 2010, s. 4).

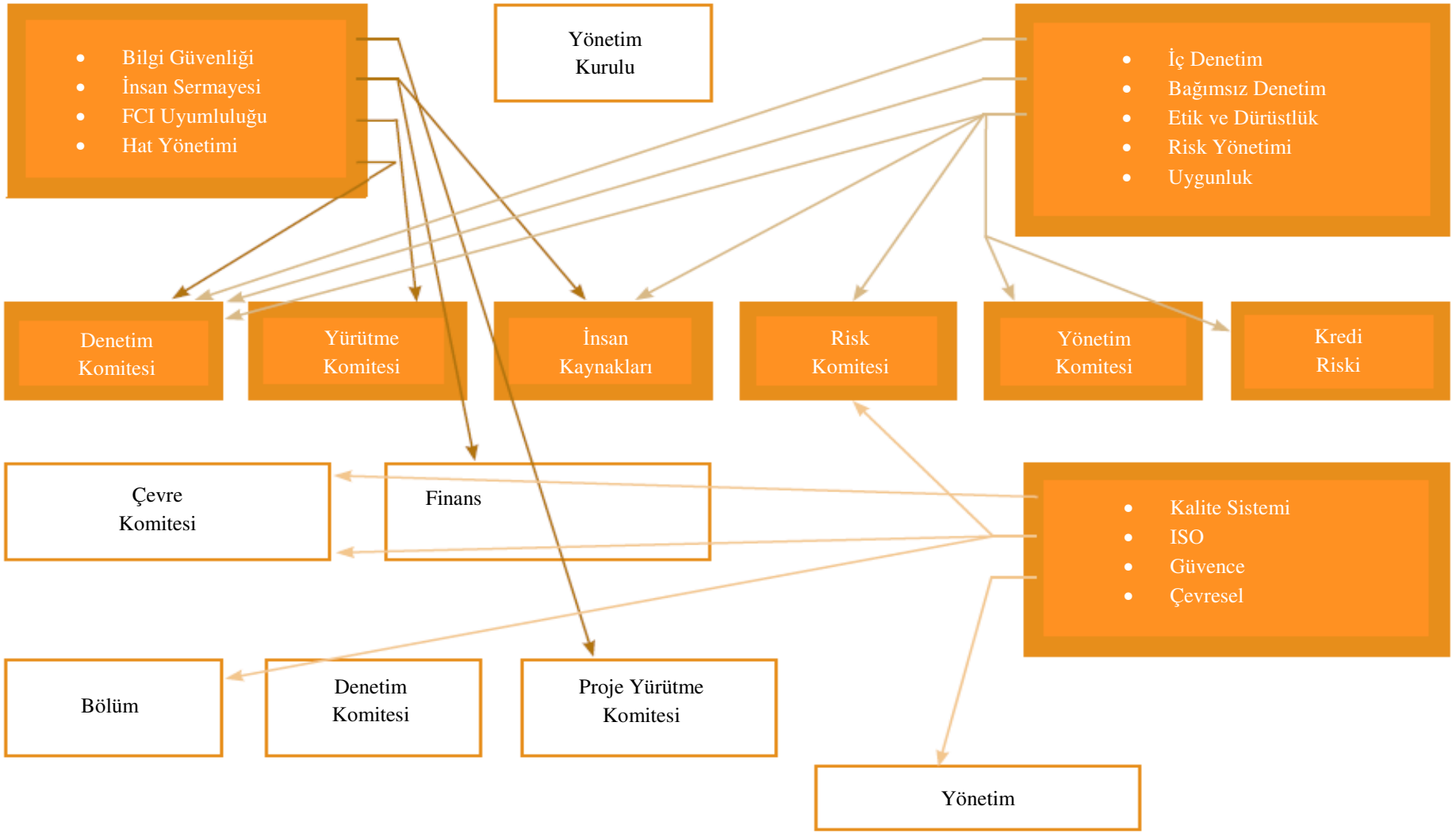
2.7.2. Risk yönetiminde güvence oluşturma süreci

Bütünleşik güvencenin ikinci aşaması risk yönetiminde güvence oluşturma süreci (assurance reality check) dir. Bu aşamada kuruluşun riskleri ve kontrolü konusunda güvence vermeye yardımcı olan güvence sağlayıcılarının listesi hazırlanır ve kimlerin güvence sağlayıcıları olacağını belirten iç denetim rolünü de içerecek şekilde, risk grubuna kimlerin güvence sağlayacağı belirlenir (Dmitrenko, 2017, s. 89). Sağlanan güvencenin değerlendirilmesi için bir güvence kontrolü gerçekleştirilir, güvenceyi kimin sağladığı tanımlanır ve güvence kalitesi oluşturulur. Bu adım aynı zamanda, uygulamada bütünleşik güvence çalışmaları yapmak için, danışılması gereken güvence

sağlayıcılarını belirlemek için de kullanılabilir. İç denetim, bu güvence kontrolünde kilit rol oynayabilir ve denetim komitesine hızlı ve doğru geri bildirim sağlamakla yükümlüdür (PwC, 2010, s. 6).

Güvence sağlayıcılarını değerlendirme kriterleri, Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu (IAASB) tarafından düzenlenen ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan Uluslararası Bağımsız Denetim Standardı 620 "Uzman Çalışmalarının Kullanılması" (ISA 620 Using the Work of an Auditor's Expert) adlı standartta belirlenmiştir. Standardın amacı, denetçinin faydalandığı uzman çalışması kullanıp kullanmayacağına ve denetçinin faydalandığı uzmanın çalışmasını kullanması durumunda, bu çalışmanın denetçinin amaçları açısından yeterli olup olmadığına karar vermektir (KGK, 2014, paragraf 5). Bu standartla iç denetimin diğer güvence sağlayıcıları tarafından yapılan işlere güvenmesini sağlamak için sağlanması gereken şartlara genel bir bakış sağlamaktır (PwC, 2010, s. 18).

Şekil 2.15 yönetim ve yönetim organlarına raporlanan güvence raporlarının durumunu göstermektedir.



Şekil 2.15. *Yönetim ve yönetim organlarına raporlanan güvence raporları (PwC, 2010, s. 6)*

2.7.3. Risk haritası oluşturma

Bütünleşik güvencenin üçüncü aşaması risk haritasının oluşturulması (risk mapping) dır. Bu aşamada risk evreni oluşturulur ve bu riskleri izlemek için güvence sağlayıcılarıyla ilişkilendirilir (Dmitrenko, 2017, s. 89). Bu, stratejik, önemli, operasyonel ve işletme birimi düzeyindeki risklerin güvence altına alındığını ve kimler tarafından kanıtlandığını ve risklerin güvence altına alınmadığı boşlukları tanımlamalıdır. İç denetim, bu haritalama ve analiz görevinde önemli bir rol oynamalıdır (PwC, 2010, s. 7). Yönetim tarafından, risklerin tamamının tanımlanması, kuruluş için çok önemlidir. Şekil 2.16'da tanımlanan risklere ilişkin oluşturulan risk haritası verilmiştir.

Şekil 2.16. *Risk haritası (PwC, 2010, s. 5)*

Risk değerlendirmesi yapılmadan önce kurumların faaliyetlerine göre amaçlarını belirlemesi gerekmektedir. Risk değerlendirmesi, kurumların belirlediği amaçlara ulaşmasıyla ilgili risklerin tanımlanması, sınıflandırılması ve analiz edilmesi sürecidir. Bu süreç yönetimin izleyeceği risk yönetim politikasının ve risk iştahının belirlemesini sağlar (Kahyaoğlu, 2017, s. 15).

Tespit edilen risklere ilişkin her bir güvence sağlayıcısına yönelik oluşturulan örnek bir kontrol listesi Şekil 2.17'de sunulmuştur.

Her bir yönetim fonksiyonu için riskler	İlişkili kontroller	Güvence sağlayıcılarının üçlü savunma hattı											
		1.Savunma Hattı			2.Savunma Hattı				3.Savunma Hattı				
		Yönetim bazlı güvence			Risk ve yasal düzenlemelere dayalı güvence				Bağımsız güvence				
		Öz değerlendirme kontrolü	Özel proje	Yönetim incelemesi	Risk Yönetimi	İş Sağlığı ve Güvenliği	SOX	Uyum	Bağımsız denetim	İç denetim	ISO belgelendirmesi	Danışmanlık	Özel proje
								X					
							X				X		
		√		√						√			
		√		√	√		X			√	X		
											X		X
		X				X	X			X			
										X	X		
										X			
		X											
							X						

Yönetim gözden geçirme yeterliliğinin değerlendirilmesi yok

Bağımsız denetimin yeterliliği konusunda değerlendirme yok

Mevcut güvence sağlanan alanlar

Güvence sağlanması gereken alanlar

√ Kabul edilebilir güvence kalitesi

x Kabul edilemez güvence kalitesi

Şekil 2.17. *Tespit edilen risklere ilişkin her bir güvence sağlayıcısına yönelik oluşturulan kontrol listesi örneği (risk haritası) (PwC, 2010, s. 8-9)*

2.7.4. Bütünleşik güvence sistemi tasarımı

Bütünleşik güvencenin dördüncü aşamasını bütünleşik güvence sistemi tasarımı (combined assurance design) oluşturmaktadır. Bu aşamada uygulama için kilometre taşları olan bir yol haritası tanımlanır. Bunlardan biri, etkin bir bütünleşik güvence modeli uygulamak için temel oluşturmak üzere güvence sağlayıcıları arasında kullanılan tanımlar ve risk derecelendirmeleri sıralanır (Dmitrenko, 2017, s. 89). Bu adım önerilen güvence alanını tanımlar ve güvence faaliyetlerinin doğasını ifade etmeye ihtiyaç duyar (PwC, 2010, s. 10).

2.7.5. Prosedürler

Bütünleşik güvencenin son aşaması ise prosedürler (making combined assurance a continuing reality) dir. Bu aşamada yazılımın düzenli olarak modellenmesi, iyileştirme yapılacak alanların belirlenmesi ve bilgiler ve hizmetlerin yönetimin nasıl daha da optimize edilebileceğine karar verilmesine ilişkin sürekli gelişim planı hazırlanır (Dmitrenko, 2017, s. 89) ve prosedürler uygulanır. Yaklaşımı uygulamak için bütünleşik bir güvence lideri belirlenmelidir. Bu lider, ideal olarak, proje için gerekli yetkiyi sağlayabilen bir yönetici olmalıdır (PwC, 2010, s. 11).

2.8. Güvence Standartları

İşletmelerin yayınladıkları (finansal ve finansal olmayan) raporlardaki bilgilerin doğruluğunu inceleyen ve bu bilgilerin denetlenmesini konu edinen çeşitli güvence standartları mevcuttur (Selimoğlu ve Çalışkan, 2016a, s. 3). Bütünleşik güvence ile ilgili güvence standartları; iç denetimle ilgili güvence standartları ve bağımsız denetimle ilgili güvence standartları olmak üzere iki başlık altında toplanmıştır.

2.8.1. İç denetimle ilgili güvence standartları

Bütünleşik güvencenin nasıl sağlanacağı konusunda Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors-IIA) tarafından yayınlanan Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesinde (International Professional Practices Framework-IPPF) belirli bir standart bulunmamasına rağmen, çeşitli standartlar birbiriyle yakından ilişkilidir (Dmitrenko, 2017, s. 86; Huibers, 2015, s. 7). IIA Uluslararası İç Denetim Standartları nitelik ve performans standartları olmak üzere iki grupta toplanmıştır. Nitelik standartları, iç denetim faaliyetlerini yürüten kurumların ve kişilerin

özelliklerine yönelikken, performans standartları ise iç denetimin doğasını açıklar ve bu hizmetlerin performansını değerlendirmekte kullanılan kalite kıstaslarını sağlar (IIA, 2016, s. 2). Buradan hareketle bütünleşik güvence ile ilgili iç güvence standartları, iç denetim standartlarından biri nitelik standardı, diğer üçü performans standardı olmak üzere toplam dört standardı doğrudan ilgilendirmektedir. Bu standartlar, IIA 1000-Amaç, Yetki ve Sorumluluklar Standardı, IIA 2050-Eşgüdüm (Koordinasyon) ve İtimat Standardı, IIA 2060-Üst Yönetim ve Yönetim Kuruluna Raporlamalar Standardı ve IIA 2100-İşin Niteliği Standardı'dır. Bütünleşik güvence ile ilgili iç denetim standartları Şekil 2.18'te verilmiştir.

IIA 1000 - Amaç, Yetki ve Sorumluluklar Standardı	• İç denetim faaliyetinin amaç, yetki ve sorumlulukları, İç Denetimin Misyonu ve Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi'nin zorunlu unsurları (İç Denetimin Mesleki Uygulaması için Temel Prensipler, Etik Kuralları, Standartlar ve İç Denetimin Tanımı) ile uyumlu olan bir iç denetim yönetmeliğinde açıkça tanımlanmak zorundadır. İç Denetim Yöneticisi iç denetim yönetmeliğini dönemsel olarak gözden geçirmek ve üst yönetime ve Yönetim Kuruluna onay için sunmak zorundadır.
IIA 2050 - Eşgüdüm (Koordiasyon) ve İtimat Standardı	• İç Denetim Yöneticisi; aynı çalışmaların gereksiz yere tekrarlanmasını asgarîye indirmek ve işin kapsamını en uygun şekilde belirlemek amacıyla, diğer iç ve dış güvence ve danışmanlık hizmeti sağlayıcılarla, mevcut bilgileri paylaşmalı, faaliyetleri koordine etmeli ve onların işlerine itimat etmeyi değerlendirmelidir.
IIA 2060 - Üst Yönetim ve Yönetim Kuruluna Raporlamalar Standardı	• İç Denetim Yöneticisi, iç denetim faaliyetinin amacı, yetkileri, görev ve sorumlulukları ve plana kıyasla performansı konularında ve Etik Kuralları ve Standartlar ile uyumu konusunda, üst yönetime ve yönetim kuruluna dönemsel raporlar sunmak zorundadır. Bu raporlar, suiistimal risklerini, yönetişim sorunlarını ve üst yönetimin ve/veya yönetim kurulunun dikkatini çekebilecek başka konuların da dâhil olduğu önemli riskleri ve kontrol sorunlarını içermek zorundadır.
IIA 2100 - İşin Niteliği Standardı	• İç denetim faaliyeti; sistematik, disiplinli ve risk esaslı bir yaklaşımla, Kurumun yönetişim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerini değerlendirmek ve bu süreçlerin iyileştirilmesine katkıda bulunmak zorundadır. Denetçiler proaktif olduklarında, yaptıkları değerlendirmeler yeni anlayışlar sunduğunda ve olası gelecek etkileri göz önünde bulundurduklarında iç denetimin güvenilirliği ve değeri artmaktadır.

Şekil 2.18. *Bütünleşik güvence ile ilgili iç denetim standartları (*Dmitrenko, 2017, s. 86; Huibers, 2015, s. 3; IIA, 2016)

Şekil 2.18'te sunulan bütünleşik güvence ile ilgili dört iç denetim standartları aşağıda tek tek açıklanmıştır. Bu standartlar kesinlikle bütünleşik güvence felsefesini desteklemektedir.

2.8.1.1. IIA 1000 amaç, yetki ve sorumluluklar standardı

IIA 1000 amaç, yetki ve sorumluluklar standardı nitelik standartlarındandır.

> "İç denetim faaliyetinin amaç, yetki ve sorumlulukları, İç Denetimin Misyonu ve Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi'nin zorunlu unsurları (İç Denetimin Mesleki Uygulaması için Temel Prensipler, Etik Kuralları, Standartlar ve İç Denetimin Tanımı) ile uyumlu olan bir iç denetim yönetmeliğinde açıkça tanımlanmak zorundadır. İç Denetim Yöneticisi iç denetim yönetmeliğini dönemsel olarak gözden geçirmek ve üst yönetime ve Yönetim Kuruluna onay için sunmak zorundadır (IIA, 2016, s. 4)".

Bu standarda göre, kuruma sağlanan güvence ve danışmanlık hizmetlerinin niteliği, iç denetim yönetmeliğinde tanımlanmak zorundadır. Eğer kurum dışından güvence hizmeti temin edilecekse, bunların niteliği de yönetmelikte tanımlanmalıdır (IIA, 2016, s. 4).

2.8.1.2. IIA 2050 eşgüdüm (koordinasyon) ve itimat standardı

IIA 2050 eşgüdüm (koordinasyon) ve itimat standardı performans standartlarındandır.

> "İç Denetim Yöneticisi; aynı çalışmaların gereksiz yere tekrarlanmasını asgarîye indirmek ve işin kapsamını en uygun şekilde belirlemek amacıyla, diğer iç ve dış güvence ve danışmanlık hizmeti sağlayıcılarla, mevcut bilgileri paylaşmalı, faaliyetleri koordine etmeli ve onların işlerine itimat etmeyi değerlendirmelidir (IIA, 2016, s. 13)".

Standart 2050 ile ilgili iç denetçiye, diğer işlevlerle güvence ve danışmanlık faaliyetlerinin koordinasyonuyla ilgili yararlı bilgiler vermektedir (Huibers, 2015, s. 7). Bu standartla iç denetim yöneticisi, işletmedeki tüm güvence ve danışmanlık hizmetlerinin yapılması sırasında gereksiz tekrarları ve kapsam dışına çıkmaları önlemek için koordinasyon sağlamalıdır. İşlerin yerine getirilmesi sırasında işletme içi veya dışından denetim hizmeti veren denetçilerle sürekli olarak bilgi paylaşımına gitmelidir (Yılancı, 2015, s. 159).

Faaliyetleri koordine ederken, iç denetim yöneticisi diğer güvence ve danışmanlık hizmeti sağlayıcılarının çalışmalarına güvenebilir. Fakat bu noktada iç denetim yöneticisi güvence ve danışmanlık hizmeti sağlayıcıların yetkinlik, objektiflik ve gerekli mesleki özeni göstermelerini dikkate almalıdır. İç denetim yöneticisi, aynı zamanda

diğer sağlayıcılar tarafından gerçekleştirilen güvence ve danışmanlık hizmetlerinin kapsamı, hedefleri ve sonuçları konusunda net bir anlayışa sahip olmalıdır. Başkalarının çalışmalarına güven sağlandığı takdirde dahi iç denetim yöneticisi iç denetim faaliyeti tarafından ulaşılan görüşlerden ve görüşlerin sağlanması için yeterli desteği sağlamaktan sorumludur (IIA, 2016, s. 13).

2.8.1.3. IIA 2060 üst yönetim ve yönetim kuruluna raporlamalar standardı

IIA 2060 üst yönetim ve yönetim kuruluna raporlamalar standardı performans standartlarındandır.

> "İç Denetim Yöneticisi, iç denetim faaliyetinin amacı, yetkileri, görev ve sorumlulukları ve plana kıyasla performansı konularında ve Etik Kuralları ve Standartlar ile uyumu konusunda, üst yönetime ve yönetim kuruluna dönemsel raporlar sunmak zorundadır. Bu raporlar, suiistimal risklerini, yönetişim sorunlarını ve üst yönetimin ve/veya yönetim kurulunun dikkatini çekebilecek başka konuların da dâhil olduğu önemli riskleri ve kontrol sorunlarını içermek zorundadır (IIA, 2016, s. 14)".

Üst yönetim ve yönetim kuruluna sunulan raporlamanın sıklığı ve içeriği, iç denetim yöneticisi, üst yönetim ve kurul ile işbirliği dâhilinde belirlenir (IIA, 2016, s. 14).

İlgili standarda göre iç denetim yöneticisinin üst yönetim ve kurula yapacağı raporlama aşağıdaki bilgileri içermelidir (IIA, 2016, s. 14):

1. Denetim yönetmeliği
2. İç denetim faaliyetinin bağımsızlığı
3. Denetim planı ve planla karşılaştırmalı ilerleme
4. Kaynak gereksinimleri
5. Denetim faaliyetlerinin sonuçları
6. Etik kurallarına ve standartlara uyum ve uyumla ilgili önemli konulara dikkat çeken aksiyon planları
7. İç denetim yöneticisi tarafından kurum için kabul edilemez olarak değerlendirilebilecek bir riske üst yönetimin yanıtı.

Bu raporlar özetle önemli riskleri, kontrol sorunlarını, kurumsal yönetişim sorunlarını ve denetim komitesi, yönetim kurulu ve üst yönetimin ihtiyaç duyabileceği veya talep edebileceği konuları da içerebilir (Yılancı, 2015, s. 159).

2.8.1.4. IIA 2100 işin niteliği standardı

IIA 2100 işin niteliği standardı performans standartlarındandır.

"İç denetim faaliyeti; sistematik, disiplinli ve risk esaslı bir yaklaşımla, Kurumun yönetişim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerini değerlendirmek ve bu süreçlerin iyileştirilmesine katkıda bulunmak zorundadır. Denetçiler proaktif olduklarında, yaptıkları değerlendirmeler yeni anlayışlar sunduğunda ve olası gelecek etkileri göz önünde bulundurduklarında iç denetimin güvenilirliği ve değeri artmaktadır (IIA, 2016, s. 15)".

Standart 2100 iç denetimin, risk yönetimi, kontrol ve kurumsal sistemleri geliştirmek için değerler ve katkıda bulunur (Yılancı, 2015, s. 159).

2.8.2. Bağımsız güvenceyle ilgili güvence standartları

Bağımsız güvenceyle ilgili güvence standartları Uluslararası Güvence Denetimi Standartları (ISAE) 3000, AA1000 Güvence Standardı, ISO26000 Sosyal Sorumluluk Standardı ve Küresel Raporlama Girişimi (GRI) Standartları olmak üzere dört başlık altında toplanmıştır. Şekil 2.19'da bütünleşik güvence ile ilgili bağımsız güvence standartları sunulmuştur.

Uluslararası Güvence Denetimi Standartları (ISAE) 3000	• ISAE 3000 Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri standardının amacı, uzmanların Uluslararası Denetim Standartları (ISA) ve Uluslararası Değerlendirme Uygulamaları Standartları (ISRE) tarafından da kapsanmakta olan denetim ya da tarihsel finansal verilerin incelenmesi çalışmaları dışındaki güvence uygulamalarının gerçekleştirilmesi için rehberlik etme ve gerekli prosedürlerin ve prensiplerin oluşturulmasıdır.
AA1000 Güvence Standardı	• AccountAbility'nin AA1000 Standartları Serisi, hesap verebilirlik, sorumluluk ve sürdürülebilirlik konularında liderlik ve performans göstermek için geniş bir yelpazedeki kuruluşlar (küresel işletmeler, özel işletmeler, hükümetler ve sivil toplumlar) tarafından kullanılan ilkelere dayalı Standartlar ve çerçevelerdir.
ISO 26000 Sosyal Sorumluluk Standardı	• İşletmelerin, kamu kurumlarının, sivil toplum örgütlerinin yararlanabileceği kılavuz niteliğindeki ISO 26000 standardı, sürdürülebilir kalkınmayı destekleyen sosyal sorumluluk kavramlarının tamamlayıcısı olmuştur. ISO 26000 Uluslararası Standartlar Enstitüsü tarafından yayımlanmış Sosyal Sorumluluk Rehberidir.
Küresel Raporlama Girişimi (GRI) Standartları	• GRI Standartları, sera gazı emisyonları, enerji ve su kullanımı ve işgücü uygulamaları gibi konularda kurumsal raporlamayı kolaylaştıracak bir dizi 36 modüler standarttan oluşmaktadır.

Şekil 2.19. *Bütünleşik güvence ile ilgili bağımsız güvence standartları*

Şekil 2.19'da sunulan bütünleşik güvence ile ilgili dört bağımsız güvence standartları aşağıda tek tek açıklanmıştır.

2.8.2.1. Uluslararası güvence denetimi standartları (ISAE) 3000

ISAE 3000 Uluslararası Güvence Denetimi Standardı (International Standard on Assurance Engagements-ISAE) ilk olarak, Aralık 2003'te Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu (The International Auditing and Assurance Standards Board-IAASB) tarafından yayınlanmıştır. Daha sonra bu standardın revize edilmiş hali ise, Aralık 2013'te yayınlanmıştır (IAASB, 2013). Tablo 2.2'de ISAE 3000'nin gelişiminde rol oynayan önemli olaylara yer verilmiştir.

Tablo 2.2. *ISAE 3000'nin gelişimi (Channuntapipat, 2016, s. 40'den geliştirilmiştir)*

Yıl	ISAE 3000'nin Gelişimindeki Önemli Olaylar
1987	IAASB (IAPC olarak)'nin kuruluşu
2001	IAPC'nin kapsamlı gözden geçirilmesi
2002	IAPC'nin adının IAASB olarak değiştirilmesi
2005	ISAE 3000 (2003)'nin ilk sürümünün piyasaya sürülmesi
2008	ISAE 3000 (revize 2008)'nin daha sonraki sürümünün piyasaya sürülmesi
2009	ISAE 3000 için revizyon projesinin onaylanması
2011	ISAE 3000'in önerilen taslak metninin yayınlanması (revize) Taslak metin ile ilgili yorumların Nisan 2011'den Eylül 2011'e kamuoyu görüşüne açılması
2012	ISAE 3410'un yayınlanması
2013	ISAE 3000'in en son sürümü için son bildirimin başlatılması (revize 2013) Bu sürüm, güvence raporunun 15 Aralık 2015'te veya daha sonra yürürlüğe girdiği durumlarda güvence sözleşmeleri için geçerlidir.

ISAE 3000 Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri (Assurance Engagements Other Than Audits or Reviews of Historical Financial Information) standardının amacı, uzmanların Uluslararası Denetim Standartları (International Standards on Auditing-ISA) ve Uluslararası Değerlendirme Uygulamaları Standartları (International Standard on Review Engagements-ISRE) tarafından da kapsanmakta olan denetim ya da tarihsel finansal verilerin incelenmesi çalışmaları dışındaki güvence uygulamalarının gerçekleştirilmesi için rehberlik etme ve gerekli prosedürlerin ve prensiplerin

oluşturulmasıdır (KMPG, 2013, s. 30). Türkiye'de de bu standart 6 Kasım 2015 tarihinde, Güvence Denetimleri Standardı 3000 (GDS 3000) Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri Hakkında Tebliğ (Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 45) adıyla Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından çevrilerek resmi gazetede yayınlanmasıyla yürürlüğe girmiştir.

Bu standartta belirtildiği üzere, denetçinin gerçekleştireceği güvence uygulamalarının sınırlarını belirleyebilmek için "makul güvence denetimi" ve "sınırlı güvence denetimi" olmak üzere iki çeşit uygulama yönteminden bahsedilmiştir. Makul güvence uygulamalarının amacı, denetçinin görüşünü olumlu bir şekilde ifade etmesi ve güvence uygulamasına ilişkin risklerin kabul edilebilir bir seviyeye düşürülmesi iken; sınırlı güvence uygulamasının amacı ise, uygulamanın riskinin kabul edilebilir bir seviyeye düşürülmesi, ancak riskler makul bir güvence seviyesinin altında ise, denetçi görüşünün olumsuz bir şekilde ifade edilmesi olarak özetlenebilir (KMPG, 2013, s. 30). Yani makul güvence olumlu raporla ifade edilirken; sınırlı güvence olumsuz raporla ifade edilmektedir.

Finansal olmayan raporların doğrulanmasıyla ilgili ISAE 3000'in temel unsurları şunlardır (Manetti ve Becatti, 2009, s. 290):

1. Gerçekleştirilen süreçlerin güvenilirlik düzeyinin belirlenmesi (güvence düzeyi)
2. Disiplinlerarası uzman bir ekipten faydalanma imkanı
3. Uygulanacak doğrulama ve test türleri
4. Denetim riskinin değerlendirilmesi
5. Uygun raporlama kriterleri
6. Nihai güvence beyanının şekli.

ISAE 3000'e göre güvence hizmetlerinin özellikleri Tablo 2.3'te özetlenmiştir.

Tablo 2.3. *ISAE 3000'e Göre Güvence Hizmetlerinin Özellikleri (Manetti ve Becatti, 2009, s. 292)*

	Denetim sürecini seçme	Güvence düzeyi	Doğrulama türü	Denetim riskini değerlendirme	Rapor şekli
ISAE 3000	Denetçi ve ekipteki disiplinlerarası uzmanlar	Makul ve sınırlı	Kontrol testleri ve maddi doğruluk testleri	Evet	Olumlu Olumsuz Şartlı görüş Görüş bildirmekten kaçınma

ISAE 3000'e göre denetim süreci denetçi ve disiplinlerarası uzmanlar tarafından yürütülür. Makul ve sınırlı güvence olmak üzere iki tür güvence düzeyi verilebilir. Denetçi doğrulama türü olarak kontrol testleri ve maddi doğruluk testleri kullanılır. Denetim riski değerlendirmesi yapılır. Verilen güvence düzeyine göre dört rapor türü düzenlenebilir. Olumlu, olumsuz, şartlı görüş ve görüş bildirmekten kaçınma raporları düzenlenir.

Ackers'e (2009, s. 2) göre, ISAE 3000'in yayını, finansal olmayan güvence sözleşmelerini yürütmek için ilkelere ve usullere ilişkin denetim mesleğine rehberlik etmek için hazırlanmıştır. Iansen-Rogers ve Oelschlaegel (2005), ISAE 3000'in güvence sürecini, raporlayan kuruluşun, raporun kapsamı (veya sınırı) ve güvence etkileşimi ile uyumlu hale getirdiğini belirtmektedir. Güvence sağlayıcısı, seçilen konudaki hatalar veya eksikliklerle ilgili olarak önemlilik konusunu ele almak zorundadır (Marx ve Dyk, 2011, s. 44).

Sürdürülebilirlik güvencesi sağlamak adına ISAE 3000'in dışında bir de ISAE 3410 standardı da kullanılmaktadır.

ISAE 3410- Sera Gazı Beyanlarına İlişkin Güvence Denetimleri Standardı (ISAE 3410 International Standard on Assurance Engagements), işletmelerin sürdürülebilirlik raporlarında yer alan ve küresel ısınma probleminin kaynağı olarak kabul edilen sera gazı verilerinin denetimini konu edinmektedir (Selimoğlu ve Çalışkan, 2016a, s. 3).

Ancak ISAE 3410 bağlamında yapılacak olan güvence denetimleri tek başına yapılabilecek denetimler olmadığından, bu güvence denetimi hizmeti sunulurken denetim ekibine uzman destekler alınması gerekir (Selimoğlu ve Çalışkan, 2016b, s. 9).

2.8.2.2. AA1000 güvence standardı

AA1000 Güvence Standartları Serisi, Merkezi Bütünleşik Krallık'ta olan Sosyal ve Etik Hesapverebilirlik Enstitüsü (Institute of Social and Ethical AccountAbility-AccountAbility) tarafından oluşturulmuştur.

AccountAbility'nin AA1000 Standartları Serisi, hesap verebilirlik, sorumluluk ve sürdürülebilirlik konularında liderlik ve performans göstermek için geniş bir yelpazedeki kuruluşlar (küresel işletmeler, özel işletmeler, hükümetler ve sivil toplumlar) tarafından kullanılan ilkelere dayalı standartlar ve çerçevelerdir (AccountAbility, 2017). Bu standartlar serisi üç standardı içermektedir:

- AA1000AS Güvence Standardı (AA1000 Assurance Standard)
- AA1000APS Hesapverebilirlik İlkeleri Standardı (AA1000 Accountability Principles Standard)
- AA1000SES Paydaş Katılımı Standardı (AA1000 Stakeholder Engagement Standard)

Yirmi yılı aşkın süredir kuruluşlar, sürdürülebilirlik stratejisi, yönetişim ve operasyonel yönetim konusundaki yaklaşımlarını yönlendirmek için AccountAbility'nin Standartlarını uygulamıştır (AccountAbility, 2017). Tablo 2.4'te AA1000AS'nin gelişiminde rol oynayan önemli olaylara yer verilmiştir.

Tablo 2.4. *AA1000AS'nin gelişimi (Channuntapipat, 2016, s. 41'den geliştirilmiştir)*

Yıl	AA1000 Serisinin Gelişimindeki Önemli Olaylar
1995	Kuruluşu
1999	AA1000 Çerçevesi: Standartlar, Kılavuzlar ve Mesleki Yeterlilik'in taslak metninin yayınlanması
2002	AA1000 Serisi için bir danışma belgesinin piyasaya sürülmesi
2003	AA1000 Güvence Standardı (AA1000AS): İlk güvence standardının piyasaya sürülmesi
2005	AA1000 Paydaş Katılımı Standardının (AA1000SES) ilk sürümünün piyasaya çıkarılması
2008	AA1000AS'nin ikinci (ve en son) sürümünün piyasaya çıkarılması AA1000APS Hesapverebilirlik İlkeleri Standardının piyasaya çıkarılması
2009	AA1000AS kullanımı için güvence sağlayıcıları, raporlama kuruluşları ve paydaşlar için rehber yayınlanması
2011	AA1000 Paydaş Katılımı Standardının (AA1000SES) nihai taslak metninin piyasaya sürülmesi
2017	AA1000APS Hesapverebilirlik İlkeleri Standardının revize edilmesi

AccountAbility adlı uluslararası örgüt, Mart 2003'te, bir şirketin çeşitli çıkar gruplarına yönelik bütünlük, önemlilik ve cevap verilebilirlik hakkındaki raporlamasına ilişkin AA1000AS (AA1000 Assurance Standard) güvence standardını yayınlamıştır. Bu standart 2008 yılında revize edilmiştir ve günümüzde hala geçerliliğini sürdürmektedir.

AA1000 Hesapverebilirlik İlkeleri Standardı, 2008 (2017 yılının ortalarında yayınlanmak üzere revize edilmiştir) yılında yayınlanmıştır ve temel hesapverebilirlik

ilkelerini özetlemektedir. Sürdürülebilirlik konularını kapsayıcı ve hesap verebilir şekilde tanımlamak, önceliklendirmek, ölçmek ve bunlara yanıt vermek için her ölçekteki kuruluş tarafından uygulanan, küresel kabul görmüş, ilkelere dayalı bir çerçevedir (AccountAbility, 2017).

AA1000SES Paydaş Katılımı Standardı, ilk olarak 2005 yılında yayınlanmıştır ve 2008 yılında revize edilmiştir.

AA1000AS, sürdürülebilirlik güvencesi sağlamak için özel olarak tasarlanmış ilk uluslararası kabul görmüş standarttır (AccountAbility, 2008). AA1000AS güvencesi, bütünlük, önemlilik ve cevap verilebilirlik ilkelerinin altını çizdiği sürdürülebilirlik raporunun güvenilirliğini ele almaktadır. AA1000AS, güvence sürecini kuruluşun menfaat sahiplerinin maddi çıkarlarıyla uyumlu hale getirdiğinden, güvence sağlayıcının raporun bir bütün olarak ihmallerini veya yanlış beyanlarını vurgulamasını ve bunun da amaçlanan kullanıcıların davranışlarını etkileyebileceğini gerektirmektedir. AA1000AS, denetim mesleğine hitap etmeyi amaçlayan ISAE 3000'den farklı olarak, dış doğrulama hizmetleri sağlayan kişilere yöneliktir (Manetti ve Becatti, 2009, s. 290). IoDSA (2009) ayrıca AA1000AS'ı şirketlerin kullanması için hayati bir sürdürülebilir kalkınma aracı olarak tanımlamaktadır.

2005 KPMG Kurumsal Sorumluluk Raporu Uluslararası Anketi, AA1000AS ve ISAE 3000'in kullanımının farklı denetim ifadeleri türüyle sonuçlandığını tespit etmiştir (KPMG, 2005, s. 34). AA1000AS, rapor içeriğinin güçlü ve zayıf yanlarını vurgulama eğilimindeydi, bu durumda örgütün yönetim sistemi sistemleri ve paydaş kaygılarından kaynaklanmaktaydı. Bununla birlikte, ISAE 3000 şirket raporlamasındaki kısıtlamaları ve zayıf yönleri daha fazla vurgu yapmıştır. Güvencenin kapsamı ve kalitesi, raporlamanın kalitesi gibi gelişmektedir. Kurumsal açıdan bakıldığında, sürdürülebilirlik raporlamasının güvencesi, hizmet sağlayıcılarının bağımsızlığı ve yetkinliği, iş anlayışı ve kullanıcı beklentisinin değerlendirilmesi tarafından etkilenebilir. Iansen-Rogers ve Oelschlaegel (2005, s. 6), AA1000AS ve ISAE 3000'in birlikte kullanımına dayanan güvencenin, daha iyi, geliştirilmiş sonuçlar sağlayacağını düşünmektedir. Çünkü ISAE 3000, sistematik ve tutarlı bir şekilde desteklenen sıkı bir güvence yaklaşımı ve prosedürlerini sağlamak için gerekli rehberliği sağlamaktayken; AA1000AS ise, cevap verme konusunda gelecekteki performansı belirleyen bir konsept sunmaktadır. Bu görüş, Iansen-Rogers ve Oelschlaegel (2005, s. 6) tarafından desteklenmektedir:

AA1000AS ve ISAE 3000 olmak üzere iki uluslararası güvence standardı çatışma halinde değildir ve birbirinin yerine ikame değildir, ancak hem yönetimin hem de menfaat sahiplerinin ihtiyaçlarını karşılamalı kapsamlı ve sağlam bir güvence süreci sağlaması bakımından tamamlayıcıdır. AA1000AS ve ISAE3000 birlikte kullanımına dayanan sürdürülebilirlik güvencesi, muhtemelen daha iyi sonuçlar verecektir.

Tablo 2.5'te ISAE 3000 ve AA1000 Güvence Standartlarının özellikleri sunulmuştur.

Tablo 2.5. *ISAE 3000 ve AA1000 Güvence Standartlarının Özellikleri (INTOSAI, 2013, s. 28)*

	ISAE 3000	**AA1000**
Odak	Usule ilişkin rehberlik	Raporlanan bilginin uygunluğu
Kapsam	Raporlayan ve güvence sağlayan tarafından konu önceden belirlenir	Serbest kapsamlı ve paydaş tabanlı önceliklendirme
Kullanıcılar	Muhasebe meslek mensupları	Muhasebe meslek mensupları ve mensubu olmayanlar

Tablo 2.5'e göre ISAE 3000 usule ilişkin rehberlik odak noktasını oluştururken, AA1000 raporlanan bilginin uygunluğuna odaklanmaktadır. ISAE 3000'in kapsamını raporlayan ve güvence sağlayan tarafından önceden belirlenen konu oluştururken, AA1000'in kapsamını serbest kapsamlı ve paydaş tabanlı önceliklendirme oluşturmaktadır. ISAE 3000'i muhasebe meslek mensupları kullanırken, AA1000'i muhasebe meslek mensupları ve mensubu olmayan taraflar kullanmaktadırlar.

2.8.2.3. ISO 26000 sosyal sorumluluk standardı

Daha önce SA 8000 Standardı olarak bilinen ve Kasım 2010'da Uluslararası Standartlar Örgütü tarafından ilk defa yayınlanan ISO 26000:2010 Sosyal Sorumluluk Yönetim Sistemi Belgelendirmesi standardı, sosyal sorumluluk terimleri ve uygulamaları üzerinde anlaşmaya varılmış olan ilk resmi belge özelliğini taşımaktadır.

SA 8000 Sosyal Sorumluluk Standardı ilk olarak 1997 yılı Ekim ayında, çalışanların temel haklarını garanti altına almayı amaçlayarak, Uluslararası Sosyal Sorumluluk Örgütü (Social Accountability International-SAI) tarafından yayınlanmıştır. İlk tedarikçi değerlendirme standardı olarak kabul edilen SA 8000 2001 yılında revize edilmiştir (Yıldız, 2017). SA 8000 bazı Uluslararası Çalışma Örgütü (International Labour Organization-ILO) sözleşmeleri, Birleşmiş Milletler İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi ve Birleşmiş Milletler Çocuk Hakları Sözleşmesi temel alınarak işçi

sendikaları, insan hakları ve çocuk hakları örgütleri, akademisyenler ve işverenlerin oluşturduğu bir çalışma grubu tarafından hazırlanmıştır. ISO standartları kalite yönetim sistemi ve çevre yönetim sistemi için süreç tabanlı, hizmet ve üretim sektörlerinin her ikisinde de uygulanabilen standartlardır. SA 8000 standardı ise daha az süreç tabanlı, daha fazla kuralcı ve sonuç odaklıdır. SA 8000 üretim sektörü ile daha fazla ilgilidir ve denetimleri ISO 9000 ve ISO 14000'de olduğu gibi sadece süreç yerinde değil, aynı zamanda işgörenler, pay sahipleri ve ilgili diğer taraflar ile görüşmeleri ve çalışma ortamı dışında gerekli olan yerlerin ziyaretlerini de kapsar.

ISO 26000, sadece özel sektör için oluşturulmamıştır. Kamu kurumlarından sivil toplum kuruluşlarına, gelişmiş ülkelerden gelişmekte olan ülkelere tüm kurumların yararlanabileceği bir kılavuzdur. İşletmelerin, kamu kurumlarının, sivil toplum örgütlerinin yararlanabileceği kılavuz niteliğindeki ISO 26000 standardı, sürdürülebilir kalkınmayı destekleyen sosyal sorumluluk kavramlarının tamamlayıcısı olmuştur (Yıldız, 2017). ISO 26000 Uluslararası Standartlar Enstitüsü tarafından yayımlanmış Sosyal Sorumluluk Rehberidir.

2.8.2.4. Küresel raporlama girişimi standartları

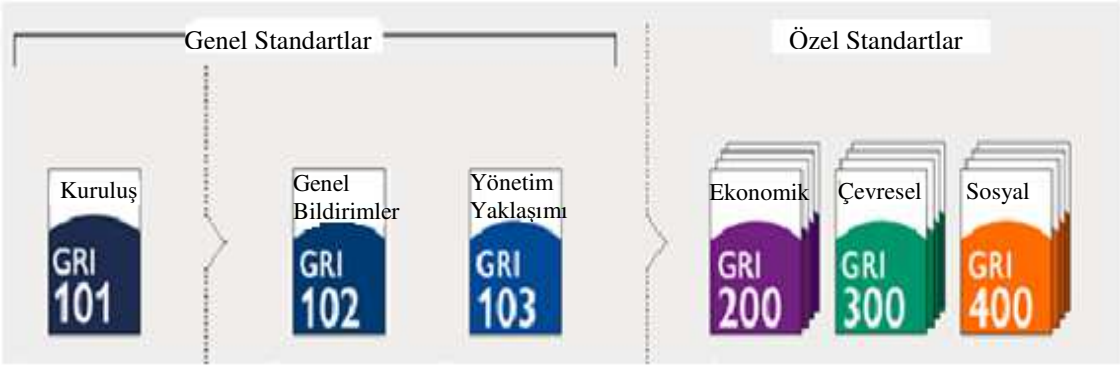
Küresel raporlama girişimi (GRI) standartları, bir dizi ekonomik, çevresel ve sosyal etkileri kamuya açıklamak için en iyi küresel uygulamayı temsil etmektedir. Standartlara dayalı sürdürülebilirlik raporlaması, bir kuruluşun sürdürülebilir kalkınmaya olumlu veya olumsuz katkıları hakkında bilgi sağlamaktadır (GRI, 2017). GRI standartları, sürdürülebilirlik raporlaması için hazırlanan küresel nitelikte ilk standarttır.

Küresel Raporlama Girişimi (GRI), Küresel Sürdürülebilirlik Standartları Kurulu (Global Sustainability Standards Board-GSSB) tarafından geliştirilen GRI Standartlarını 19 Ekim 2016 tarihinde yayınlanmıştır ve 1 Haziran 2018 tarihinde yürürlüğe girecektir (GRI, 2017). GRI standartları, GRI-G4 kılavuzunun yerini almıştır, ancak 30 Haziran 2018 tarihine kadar GRI-G4 kılavuzu kullanılmaya devam edecektir. İlk kez raporlama yapacaklar için GRI standartlarını kullanmaları gerekmektedir. GRI standartları, sera gazı emisyonları, enerji ve su kullanımı ve işgücü uygulamaları gibi konularda kurumsal raporlamayı kolaylaştıracak bir dizi 36 modüler standarttan oluşmaktadır. Yeni format, GRI standartlarının tamamı için gözden geçirme yapılmasına gerek

olmadan, GRI'nın pazar ve sürdürülebilirlik ihtiyaçlarına dayalı olarak bireysel konuları güncellemesine olanak tanımaktadır.

Modüler, birbiriyle ilişkili GRI standartları öncelikli olarak, maddi konular üzerine odaklanmış bir sürdürülebilirlik raporu hazırlamak üzere bir set olarak kullanılmak üzere tasarlanmıştır. Üç evrensel/genel standart, sürdürülebilirlik raporu hazırlayan her kuruluş tarafından kullanılabilir. Bir kuruluş aynı zamanda maddi konularını -ekonomik, çevresel veya sosyal- raporlamak için konuya özgü standartları seçebilir (GRI, 2017).

GRI Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları, dünyadaki şirketlerin ekonomi, çevre ve toplum üzerindeki etkileri hakkında daha şeffaf olmasını sağlayacaktır. Sürdürülebilirlik raporu hazırlayan her kuruluş tarafından kullanılacak üç temel genel standart-101 Kuruluş, 102 Genel Bildirimler ve 103 Yönetim Yaklaşımı-bulunmaktadır. Her bir kuruluş, daha sonra, maddi konular üzerine rapor sunmak için konuya özgü standartları (özel standartlar: ekonomik boyutlar üzerine 200 serisi, çevresel yönler hakkında 300 serisi ve sosyal yönler üzerine 400 serisi) kullanmaktadır (IASPlus, 2017). GRI standartlarının bütünü Şekil 2.20'de verilmiştir.



Şekil 2.20. *Küresel raporlama girişimi standartları (GRI, 2017)*

GRI standartlarına uygun bir rapor hazırlamak, bir kuruluşun maddi konularının, bunlara ilişkin etkilerinin ve bunların nasıl yönetildiğinin kapsayıcı bir resmi hakkında bilgi sağlamaktadır. Buna göre bir kuruluş, belirli bilgileri rapor etmek için seçilen GRI standartlarının tümünü veya bir kısmını kullanabilir (GRI, 2017). Aralık 2017 tarihi itibariyle, GRI standartlarının altı dilde (Japonca, İspanyolca, Geleneksel Çince, Endonezce, Vietnamca ve Almanca) tercümesi bulunmaktadır ve ayrıca diğer dillere çevrilmesi için de çalışmalar sürmektedir.

GRI standartlarının 100 serisi, sürdürülebilirlik raporu hazırlayan her kuruluş için geçerli olan üç genel standardı içermektedir. Tablo 2.6'da GRI özel standartlarının boyutları ve alt başlıkları sunulmuştur.

Tablo 2.6. *GRI özel standartlarının boyutları ve alt başlıkları (GRI, 2017)*

Ekonomik	Çevresel	Sosyal
GRI 201-Ekonomik performans GRI 202-Piyasa varlığı GRI 203-Dolaylı ekonomik etkiler GRI 204-Satın alma uygulamaları GRI 205-Yolsuzlukla mücadele GRI 206-Rekabete aykırı davranış	GRI 301-Malzemeler GRI 302-Enerji GRI 303-Su GRI 304-Biyolojik çeşitlilik GRI 305-Emisyonlar GRI 306-Atık sular ve atıklar GRI 307-Çevresel uyum GRI 308- Tedarikçinin çevresel bakımdan değerlendirilmesi	GRI 401-İstihdam GRI 402-İş gücü/yönetim ilişkileri GRI 403-İş sağlığı ve güvenliği GRI 404-Eğitim ve öğretim GRI 405-Çeşitlilik ve fırsat eşitliği GRI 406-Ayrımcılığın önlenmesi GRI 407-Örgütlenme ve toplu sözleşme hakkı GRI 408-Çocuk işçiler GRI 409-Zorla veya cebren çalıştırma GRI 410-Güvenlik uygulamaları GRI 411-Yerli halkların hakları GRI 412-İnsan haklarının değerlendirilmesi GRI 413-Yerel toplumlar GRI 414- Tedarikçinin sosyal açıdan değerlendirilmesi GRI 415-Kamu politikası GRI 416-Müşteri sağlığı ve güvenliği GRI 417-Pazarlama ve etiketleme GRI 418-Müşteri gizliliği GRI 419-Sosyo-ekonomik uyum

GRI standartları incelendiğinde, GRI-G4 kılavuzunun baz alınarak güncelleme yapıldığı ve standartların oluşturulduğu fark edilmektedir. GRI-G4 kılavuzunda ekonomik boyut dört alt başlıktan oluşurken; GRI standartlarında altı alt başlıktan oluşmuştur. GRI-G4 kılavuzunun ekonomik boyutuna ek olarak "GRI 205-Yolsuzlukla mücadele" ve "GRI 206-Rekabete aykırı davranış" alt başlıkları eklenmiştir. Aslında bu başlıklar kılavuzda sosyal boyutta yer almaktayken, standartlarda ekonomik boyut altında yer almıştır.

GRI-G4 kılavuzunda çevresel boyut on iki alt başlıktan oluşurken; GRI standartlarında sekiz alt başlıktan oluşmuştur. GRI-G4 kılavuzunda yer alan "Ürün ve hizmetler", "Nakliye", "Genel" ve "Çevresel şikayet mekanizmaları" alt başlıkları, GRI standartlarından çıkarılmıştır.

GRI-G4 kılavuzunda sosyal boyut otuz alt başlıktan oluşurken; GRI standartlarında on dokuz alt başlıktan oluşmuştur. Buna göre sosyal boyut daraltılmıştır.

2.9. Bütünleşik Güvence Raporu

Bütünleşik güvence uygulaması, bütüncül bir doğrulama raporunun düzenlenmesiyle sona ermektedir. Meslek mensubu güvence hizmetinin konusunun, tüm yönleriyle, önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesi hakkında görüşünü içeren yazılı bir güvence raporu (assurance report) düzenlemektedir (Yanık ve Koçyiğit, 2014, s. 135).

Bir denetim görüşü oluşturulurken yönetilen risklerin niteliği hakkında paydaşları daha iyi bilgilendirmek amacıyla denetim raporlarında daha ayrıntılı ve açıklama yapılmasıyla ilgili hali hazırda çalışmalar yapılmaktadır. Güvence sağlayıcılarının, paydaşların entegre rapora güvenmelerini sağlamaya çalıştıkları bilgileri, şeffaflığı ve açıklamaları sağlayacak yolları sunmada daha çok bilgi vermesi gerekmektedir. Bu, raporlamanın farklı yollarını keşfetmek ve arka planın güvence sonuçlarına açıklamak için potansiyel olarak daha odaklanmış uzun biçimli raporlamayı içermektedir (Ergüden vd., 2017, s. 80).

Güvence raporunun içeriği, ISAE 3000'e göre aşağıdaki gibi sıralanmıştır (ISAE 3000, 2015, s. 70-76):

Başlık: Raporun güvence raporu olduğunu bildiren bir başlık, güvence raporunun; niteliğinin belirlenmesinde ve denetçiyle aynı etik kurallara uyma zorunluluğu olmayan kişiler tarafından yayımlanan raporlardan ayırt edilmesini sağlamaktadır.

Muhatap: Güvence raporunun sunulduğu taraf veya tarafları tanımlamaktadır.

Denetime Konu Bilgiler ve Dayanak Denetim Konusu: Sözleşmenin amacı ve sözleşmenin kapsadığı zaman aralığı yer alır. Konunun değerlendirilmesi ve ölçülmesinin dayandığı ölçütler belirlenir. Konunun ölçüte göre değerlendirilmesi ve varsa sınırlamaların açıklanması gerekir.

Geçerli Kalite Kontrol Hükümleri: Güvence raporundaki geçerli kalite kontrol hükümlerine ilişkin bir ifade kullanılır.

Bağımsızlık Hükümlerine ve Diğer Etik Hükümlere Uygunluk: Güvence raporundaki etik hükümlere uygunluğa ilişkin bir ifade kullanılır.

Yürütülen Çalışmanın Özeti: Sorumlu taraf belirlenir ve sorumlu taraf ve meslek mensubu sorumluluklarını açıklanır. Amaçlanan kullanıcılar belirlenir. Hangi standartların uygulandığı açıklanır.

Denetçinin Ulaştığı Sonuç: Güvence raporunda görüş, sözleşme türüne göre beyan temelli sözleşmeler (sorumlu tarafın beyanlarına dayanarak ve doğrudan konu ve ölçüte dayanarak görüşün bildirildiği) ve doğrudan raporlama sözleşmesi aracılığıyla görüşün bildirildiği olmak üzere iki farklı şekilde olabilir.

Denetçinin İmzası: Denetçinin imzası, mevzuata uygun olmak şartıyla, denetçinin kendi adına veya denetim kuruluşu adına ya da her ikisi adına atılır.

Güvence Raporunun Tarihi: Güvence raporu; yetkili kişilerin denetime konu bilgiler için sorumluluğu aldıklarını beyan ettikleri kanıtlar ve denetçinin ulaştığı sonuca dayanak olan kanıtları elde ettiği tarihten daha önce olamaz.

Denetçinin Adresi: Şirketin veya denetçinin ismi, iletişim bilgileri, raporun yayınlandığı yerin ismi yer alır.

King III raporuna (IIA, 2013b, s. 23) uygun olarak, bütünleşik güvence raporu, azami riskin yönetimi ve gözetiminin sağlanmasına yardımcı olmak için işletmedeki desteğin entegrasyonu ve uyumlaştırılması süreci olarak düşünülür ve ilgili risk beklentilerini göz önüne alarak, yönetimin etkinliğini iyileştirmek ve denetim komitesine ve riskine ilişkin genel güveni optimize etmektedir. Buna ek olarak, bütünleşik güvence, genel güven seviyelerinin anlaşılmasını ve risk alanlarının nasıl çözüleceğini ve/veya hafifletileceğini geliştirmeye yardımcı olmalıdır (The small business environment, 2012, s. 16).

Standarttan yola çıkılarak ve Vodafone sürdürülebilirlik raporu 2013-2014'e ilişkin verilen bağımsız güvence beyanından yararlanılarak hazırlanan bütünleşik güvence raporu örneği Şekil 2.21'de gösterilmiştir.

Bağımsız Denetçi Bütünleşik Güvence Raporu *(Başlık)*

Yeşilçelebi A.Ş. Üst Yönetimi'ne *(Muhatap)*

……(*Denetime Konu Bilgiler ve Dayanak Denetim Konusu)*

Yeşilçelebi A.Ş. Entegre Raporu 2017, Yeşilçelebi A.Ş. tarafından hazırlanmış olup, toplanan ve raporda sunulan bilgilerin sorumluluğu Yeşilçelebi A.Ş. Yönetimi'ne aittir. Bizim sorumluluğumuz Yeşilçelebi A.Ş. Yönetimi'nin talebi doğrultusunda rapor üzerinde Uluslararası Güvence Hizmetleri Standardı (ISAE) 3000 ve AA1000AS, Tip 2 orta düzey ile uyumlu sınırlı güvence sunmaktır. Yeşilçelebi A.Ş. tarafından sunulan verilerle ilgili olarak bağımsız bir doğrulama hizmeti gerçekleştirdik.

Güvence hizmetlerinin yerine getirilmesindeki sorumluluğumuz yalnızca Yeşilçelebi A.Ş. Yönetimi'ne karşı olup, sorumluluğumuz Yeşilçelebi A.Ş. ile mutabık kalınan şartlar çerçevesindedir. Başka hiçbir amaç veya herhangi bir kişi veya kuruluşa karşı sorumluluk taşımamakta veya üstlenmemekteyiz.

İnceleme sonucuna ulaşmak için yaptığımız çalışmalar *(Yürütülen Çalışmanın Özeti)*

Güvence hizmetimiz, ISAE 3000 ve AA1000AS ile tanımlanan Tip 2 güvence hizmetlerine uygun olarak planlanmış ve yapılmıştır.

Raporun değerlendirilmesi AA1000AS standardının Bütünlük, Hesap verilebilirlik ve Önemlilik ilkeleri doğrultusunda gerçekleştirilmiştir.

(Geçerli Kalite Kontrol Hükümleri)

(Bağımsızlık Hükümlerine ve Diğer Etik Hükümlere Uygunluk)

İnceleme sonucu *(Denetçinin Ulaştığı Sonuç)*

İncelememiz sonucunda ulaştığımız sonuçlar aşağıda sunulmaktadır:

AA1000 ilkelerinin uygulanması

Yeşilçelebi A.Ş.'nin sürdürülebilirlik konularının yönetimi ve raporlamasında AA1000 ilkelerini uygulaması makul düzeydedir.

Eskişehir, 5 Nisan 2018 *(Güvence Raporunun Tarihi)*

Y Denetim Firması *(Denetim Firmasının Adı)*

……..(Denetçinin İmzası)

Burçin BIYIK (Denetçinin Adı-Soyadı)

Denetçi (Denetçinin Ünvanı)

Şekil 2.21. *Bütünleşik güvence raporu örneği (Vodafone sürdürülebilirlik raporu 2013-2014'e ilişkin verilen bağımsız güvence beyanından yararlanılarak hazırlanmıştır)*

Günümüzde kuruluşlar artan bir şekilde hem finansal hem de finansal olmayan bilgilerin yer aldığı çeşitli raporlar hazırlamaktadır. Finansal olmayan bilgilere güvence hizmetinin nasıl oluşturulacağı konusunda henüz net bir taslak oluşturulamamıştır, fakat buna yönelik çalışmaların sürdüğü bilinmektedir. Günümüzde, sürdürülebilirlik raporlamasına ilişkin uluslararası kabul görmüş güvence standartları olarak ISAE 3000 ve AA1000 güvence standartlarının yaygın olarak kullanıldığı görülmektedir.

Finansal olmayan raporlara da güvence sağlanması oldukça önemlidir. İşte bu noktada, bu bölümde bütünleşik güvencenin kavramsal çerçevesi ele alınarak raporlamalarda bütünleşik güvence modeli/sağlayıcılarının (yönetim, iç güvence sağlayıcıları ve dış güvence sağlayıcıları) rolleriyle nasıl güvence oluşturulacağına ilişkin bilgilere yer verilmiştir. Ayrıca raporlara ilişkin güvence oluşturulmasında bütünleşik güvence ile ilgili güvence standartlarından -iç denetimle ilgili güvence standartları ve bağımsız güvenceyle ilgili güvence standartları- bahsedilmiştir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

Üçüncü bölümde, entegre raporlarda bütünleşik güvencenin ilgili standartlar çerçevesinde nasıl oluşturulacağına ilişkin bilgilere yer verilmiştir.

3. ENTEGRE RAPORLARDA BÜTÜNLEŞİK GÜVENCENİN OLUŞTURULMASI

Bu bölümde entegre raporlarda bütünleşik güvencenin Uluslararası Güvence Denetimi Standartları (ISAE) 3000, AA1000AS Güvence Standardı ve Küresel Raporlama Girişimi (GRI) Standartları çerçevesinde nasıl oluşturulacağına ilişkin bilgilere yer verilmiştir. Öncelikle entegre raporlama ve bütünleşik güvence modeli arasındaki ilişki açıklanmıştır. Bu kapsamda, entegre raporlarda bütünleşik güvencenin oluşturulmasında hangi güvence standartlarından yararlanılacağı, raporlama ve güvence ekibinin kimlerden oluşturulması gerektiği, güvence süresinin belirlenmesinin nasıl olacağı, bütünleşik güvence oluşturma sürecinin hangi aşamalardan oluşacağı, raporda yer alan bilgilere (finansal ve finansal olmayan bilgilerin) dair güvencenin nasıl verileceği, bütünleşik güvence raporu örneği ve entegre raporlarda bütünleşik güvencenin oluşturulmasında sorumluluk sahiplerinin üstlendiği rollere yönelik bilgiler yer almıştır.

3.1. Entegre Raporlama ve Bütünleşik Güvence Arasındaki İlişki

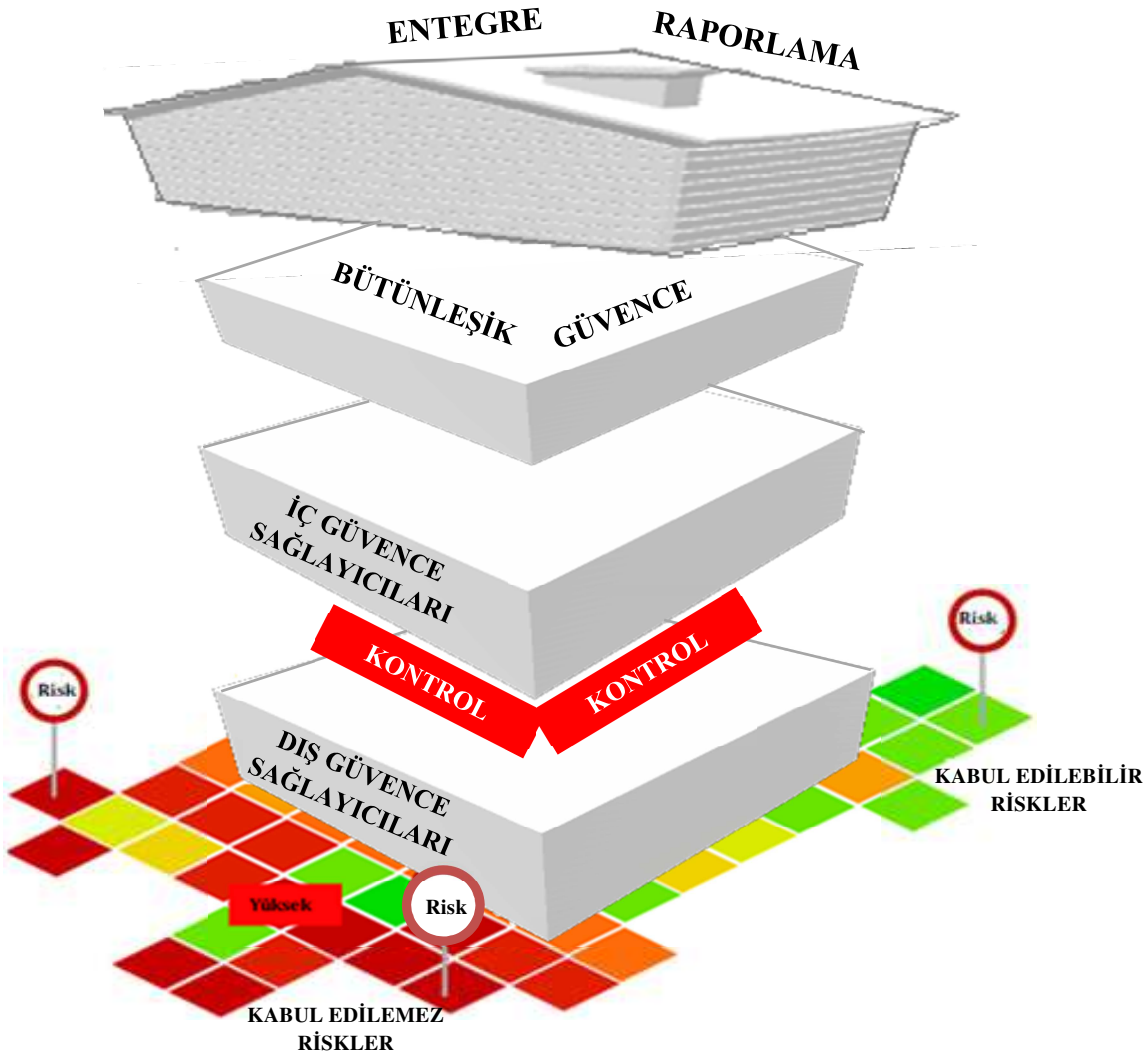
İşletme ile paydaşlar arasındaki iletişimi işletme tarafından yayınlanan faaliyet raporları, çevre raporları, kurumsal yönetim raporları, sosyal sorumluk raporları, finansal raporlar gibi periyodik raporlar sağlamaktadır. Burada işletme yönetimi tarafından paydaşlara sunulan bilgiler hesap verebilirlik ve sorumluluk kapsamında bağlayıcı niteliktedir ve paydaşlara makul güvence vermek durumundadır. Çünkü tüm paydaşlar kendilerine sunulan bu bilgiler doğrultusunda rasyonel kararlar almaktadır. Böylelikle işletmenin faydasına da durumlar oluşturulabilmektedir (Topcu ve Korkmaz, 2015, s. 15). Yatırımcıların karar verme aşamasında işletmenin kurumsal raporlarında yer alan her bilgi değer taşımaktadır.

Entegre raporlarda bütünleşik güvencenin oluşturulmasında öncelikle süreç/sorumluluk sahiplerinin rolü büyük önem taşımaktadır. Bunun için öncelikli olarak entegre raporlama ve bütünleşik güvence arasındaki ilişkinin nasıl kurulacağının anlaşılması gerekmektedir. Kuruluşun yönetiminden başlamak üzere tüm çalışanlar

tarafından entegre raporlama ve bütünleşik güvence felsefelerinin benimsenmesi bu noktada önem taşımaktadır.

Bütüncül bir bakış açısı sunan entegre raporlama şirketlere makul güvence sorumluluğu getirmesi nedeniyle raporların tam ve güvenilir olması beklenmektedir (Topcu ve Korkmaz, 2015, s. 8). Bütünleşik güvence modeli de aslında entegre raporlara bütünsel bir güvence oluşturmayı temel almaktadır. Bu nedenle entegre raporlara bütünleşik güvence modeli yardımıyla güvence sağlanması, sorumluluk sahipleri açısından sürecin yönetilmesini kolaylaştırmaktadır.

Şekil 3.1'de entegre raporlama ve bütünleşik güvence arasındaki ilişki sunulmuştur.



Şekil 3.1. *Entegre raporlama ve bütünleşik güvence arasındaki ilişki (Loh, 2015, s. 31)*

Şekil 3.1'den anlaşılacağı üzere entegre raporlama bir nevi çatı görevi görmektedir. Kuruluş tarafından öncelikli olarak riskler tanımlanmalı, kabul edilebilir ve kabul edilemez risk düzeyleri belirlenmelidir. Üst düzey yönetim ve yönetim organları, birlikte, kurumun hedeflerini belirleme, bu hedeflere ulaşmak için kullanılacak stratejileri tanımlama ve bu hedeflere giden yolda açığa çıkan riskleri en iyi şekilde yönetmek için gereken yönetişim yapılarını ve süreçlerini tesis etme yükümlülüğüne ve bu konularda hesap verme sorumluluğuna sahiptirler. Üçlü savunma hattı modeli, en iyi, kurumun yönetim organları ve üst düzey yönetiminin fiili desteği ve rehberliği doğrultusunda hayata geçirilebilir (IIA, 2013a, s. 2). Elbette ki bütünleşik güvence felsefesinin tüm kuruluş çalışanları tarafından benimsenmesi ve uygulamaya konulması son derece önem arz etmektedir.

Bütünleşik güvence modeli, kuruluşun iç ve dış güvence sağlayıcıları tarafından benimsenmesi için aşağıdaki unsurlara sahip olmalıdır (Loh, 2015, s. 31):

1. Riskleri tanımlama, yönetme ve izleme için ortak bir çerçeve;
2. Riskler konusunda güvence sağlamak, herhangi bir güvence sağlayıcısı tarafından dahil edilmeyen risk boşluklarını vurgulamak ve güvence sağlayıcısı tarafından tekrarlanmaları kontrol etmek için ortak bir yöntem;
3. Risk boşluklarıyla başa çıkmak için eylem adımlarının detaylandırıldığı ve paydaşlara iletilebilecek çakışmaların kontrol edildiği ve tüm güvenceleri birleştiren bir raporlama şablonu.

Bir şirketin kamuya rapor ettiği bilgiler, belirli düzeyde güvence sağlanmadıkça, yeterince güvenilir olmayabilir. Her ne kadar finansal olmayan raporlar üzerindeki maliyette etkin güvence modellerinin oluşması ve gelişmesi zaman alacak olsa da, iç denetim, uygulanabilir herhangi bir güvence modelinin merkezinde yer alır. Bundan dolayı, eğer iç denetim finansal olmayan raporlama faaliyetlerine dahil olmazsa, başka güvence sağlayıcıları dahil olur ve iç denetimin bağımsız bir güvence sağlayıcısı olarak üstlendiği rolün önemi, şirket aleyhine daha az ilgili hale gelebilir (IIA, 2015, s. 4). Bu noktada belirlenen risklere ilişkin yönetim ve iç güvence sağlayıcıları tarafından güvence verilmelidir.

Şekil 3.1'e göre dış güvence sağlayıcılarının verdiği güvence ise temeli oluşturmaktadır. Kuruluş etkin bir iç kontrol ve iç denetime sahip olduğunda, dış

güvence sağlayıcılarının da işi kolaylaşmış olacaktır. Bu noktada bütünleşik güvence bir sürece dayanmaktadır ve entegre raporlama da bu sürecin bir parçasıdır.

3.1.1. Güvence standartlarının bütünleşik güvence oluşturulmasındaki yeri / kullanımı

İşletmelerin yayınladıkları (finansal ve finansal olmayan) raporlardaki bilgilerin doğruluğunu inceleyen ve bu bilgilerin denetlenmesini konu edinen çeşitli güvence standartları mevcuttur (Selimoğlu ve Çalışkan, 2016a, s. 3). Entegre raporlara ilişkin güvence sağlanmasına yönelik oluşturulmuş herhangi bir standart bulunmamakla birlikte, bu konuda uluslararası kuruluşlar tarafından standart oluşturma çabaları olduğu bilinmektedir. Fakat yine de finansal olmayan raporlara sağlanan sürdürülebilirlik güvencesi için en yaygın olarak ISAE 3000 ve AA1000AS güvence standartları kullanılmaktadır. Bu standartlara bir de Küresel Raporlama Girişimi (GRI) Sürdürülebilirlik Standartları eklenmiştir, fakat henüz bu standartların kullanılmaya 1 Haziran 2018'den sonra başlayacak olmasıyla bu standart setinin henüz etkinliği ortaya konmamıştır. Entegre raporlara ilişkin henüz güvence seti oluşturulmaması sebebiyle, hali hazırda sürdürülebilirlik güvencesi için oluşturulmuş ISAE 3000 ve AA1000AS güvence standartları kullanılmaktadır. Bütünleşik güvence, entegre raporlama ve güvence standartlarının gelişim süreci Tablo 3.1'de sunulmuştur.

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) sürdürülebilirlik raporlaması konusunda uluslararası güvence standartlarını güçlendirmek için Dünya Sürdürülebilir Kalkınma İş Konseyi (WBCSD) ile işbirliği yapmayı kabul etmiştir (Robert, 2017) ve bu konuda gerekli çalışmalar başlatılmıştır.

WBCSD'den sağlanan destek ve fonlama ile IAASB, mevcut güvence standartlarını dış raporlamanın ortaya çıkan biçimlerine uygulamak konusunda gönüllü bir rehber geliştirmek için proje başlatmıştır. Dış raporlama, sürdürülebilirlik (veya çevresel, sosyal ve yönetim) bilgilerini ve entegre raporlamayı içerecek şekilde geleneksel finansal raporlamanın ötesine geçmektedir (Robert, 2017).

Tablo 3.1. *Bütünleşik güvence, entegre raporlama ve güvence standartlarının gelişim süreci (Channuntapipat, 2016, s. 40'den geliştirilmiştir)*

	Kuruluş	1994	2000	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10	11	12	13	14	15	16
IAASB (IFAC)	1987							ISAE 3000			ISAE3000 (Revize)				ISAE 3410	ISAE3000 (Revize)			
IoDSA	1993	King I			King II							King III							King IV
AccountAbility	1995					AA1000AS					AA1000AS (2008)								
GRI	1997		G1		G2				G3					G3.1		G4			Standart
IIRC	2010															Çerçeve			

Tablo 3.1'de gösterildiği gibi güvence standartlarıyla ilgili beş temel kuruluş mevcuttur ve bu kuruluşların yayınladıkları kılavuz, çerçeve ve güvence standartları tarihsel sırayla verilmiştir. Buna göre sürdürülebilirlik adına ilk adımı 1997'de kurulmuş olan Küresel Raporlama Girişimi (GRI) 2000 yılında G1 kılavuzunu yayınlayarak atmıştır. Sonra kuruluş 2002 yılında GRI-G2 kılavuzunu, 2006 yılında GRI-G3 kılavuzunu, 2011 yılında GRI-G3.1 kılavuzunu yayınlanmıştır. En son GRI-G4 kılavuzu 2013 yılında yayınlanmıştır. 19 Ekim 2016'da Küresel Raporlama Girişimi Sürdürülebilirlik Raporlaması Standartları (Global Reporting Initiative Sustainability Reporting Standards) yayınlanmıştır.

1995 yılında kurulan AccountAbility adlı kuruluş, 2003 yılında sürdürülebilirlik güvencesi sağlamak için özel olarak tasarlanmış ilk uluslararası kabul görmüş standart olan AA1000AS güvence standardını yayınlanmıştır. Daha sonra bu standart 2008 yılında revize edilmiş ve hala günümüzde geçerliliğini sürdürmektedir.

2005 yılında, finansal olmayan güvence sözleşmeleri için ilk muhasebe standardı olan ISAE3000, IAASB tarafından çıkarılmıştır. Daha sonra bu standart 2008 ve 2013 yıllarında revize edilmiş ve hala günümüzde geçerliliğini sürdürmektedir. Ayrıca IAASB, 2012'de sera gazları ile ilgili ISAE3410 standardını yayınlamıştır.

IIRC 2010 yılında kurulmuş olup entegre raporlama çerçevesini ise 2013 yılında yayınlamıştır. Dünya çapında yayınlanan entegre raporlar bu çerçeveyi temel alınarak hazırlanmaktadır.

IoDSA tarafından 2009 yılında yayınlanan King III raporunun 9. Bölümünde Entegre Raporlama başlığı altında kavram açıklanmıştır. 2016 yılında yayınlanan King IV raporu da hem bütünleşik güvence hem de entegre raporlamada önemli bir yere sahiptir.

IIRC'nin Aralık 2014 tarihinde yayımladığı tartışma dokümanında mevcut denetim standartları çerçevesinde entegre raporların "makul güvence", "sınırlı güvence" veya her ikisinin birleştirildiği bir seviyede değerlendirilebileceğini belirtilmektedir. "Makul güvence" finansal raporlardakine benzer bir güvence sunarken, "sınırlı güvence"nin yatırımcı güvenini tesis etmede yetersiz kalma riski vardır. Her ikisinin birleştirildiği bir yapıda, "makul güvence" somut verilerden, "sınırlı güvence" ise soyut verilerden elde edilebilecektir (Aras ve Sarıoğlu, 2015, s. 68).

3.1.1.1. *AA1000AS güvence standardı*

Tablo 3.1'de belirtildiği gibi, ilk standart 2003 yılında AccountAbility tarafından yayınlanan AA1000AS güvence standardıdır. AccountAbility AA1000AS, herhangi bir güvence sağlayıcısının güvence görüşlerini temel alabileceği bir standarttır.

AccountAbility adlı uluslararası örgüt tarafından, 2003 yılında, bir şirketin çeşitli çıkar gruplarına yönelik bütünlük, önemlilik ve cevap verilebilirlik hakkındaki raporlamasına ilişkin yayınlanan AA1000AS (AA1000 Assurance Standard) güvence standardı 2008 yılında revize edilip ve günümüzde bu haliyle geçerliliğini sürdürmektedir. Ayrıca AA1000AS, sürdürülebilirlik güvencesi sağlamak için özel olarak tasarlanmış ilk uluslararası kabul görmüş standarttır (AccountAbility, 2008). AA1000AS güvencesi, bütünlük, önemlilik ve cevap verilebilirlik ilkelerinin altını çizdiği sürdürülebilirlik raporunun güvenilirliğini ele almaktadır. Sürdürülebilirlik güvencesi sağlamak adına çıkarılan standart, entegre raporların da güvencesinin sağlanmasında kullanılmaktadır. AA1000AS, denetim mesleğine hitap etmeyi

amaçlayan ISAE 3000'den farklı olarak, dış doğrulama hizmetleri sağlayan kişilere yöneliktir (Manetti ve Becatti, 2009, s. 290).

3.1.1.2. *Uluslararası güvence denetimi standartları (ISAE) 3000*

Finansal olmayan güvence sözleşmeleri için ilk muhasebe standardı olan ISAE3000 2005 yılında çıkarılmıştır. ISAE3000, muhasebecilerin etik ve davranış kurallarını kullanma yetkisine sahip olan güvence sağlayıcılarının görüşlerini belirlemeleri için oluşturulan bir muhasebe standardıdır.

ISAE 3000'e göre güvence süreci denetçi ve disiplinler arası uzmanlar tarafından yürütülür. ISAE3000'e göre güvence iki seviyede, makul güvence (reasonable assurance) ve sınırlı güvence (limited assurance) olarak sınıflandırılmaktadır. Makul güvence ise, sınırlı güvenceden daha yüksek bir güvence seviyesi sunmaktadır. Verilen güvence düzeyine göre iki rapor türü düzenlenebilir. Makul güvence verilmişse olumlu rapor, sınırlı güvence verilmişse olumsuz rapor düzenlenir.

Ackers'e (2009, s. 2) göre, ISAE 3000'in yayınlanması, finansal olmayan güvence sözleşmelerini yürütmek için ilkelere ve usullere ilişkin denetim mesleğine rehberlik etmek için hazırlanmıştır. Iansen-Rogers ve Oelschlaegel (2005), ISAE 3000'in güvence sürecini, raporlayan kuruluşun, raporun kapsamı (veya sınırı) ve güvence etkileşimi ile uyumlu hale getirdiğini belirtmektedir. Güvence sağlayıcısı, seçilen konudaki hatalar veya eksikliklerle ilgili olarak önemlilik konusunu ele almak zorundadır (Marx ve Dyk, 2011, s. 44).

Sürdürülebilirlik güvencesi sağlamak adına ISAE 3000'in dışında bir de ISAE 3410 standardı da kullanılmaktadır. ISAE 3410- Sera Gazı Beyanlarına İlişkin Güvence Denetimleri Standardı (ISAE 3410 International Standard on Assurance Engagements), işletmelerin sürdürülebilirlik raporlarında yer alan ve küresel ısınma probleminin kaynağı olarak kabul edilen sera gazı verilerinin denetimini konu edinmektedir (Selimoğlu ve Çalışkan, 2016a, s. 3).

Ancak ISAE 3410 bağlamında yapılacak olan güvence denetimleri tek başına yapılabilecek denetimler olmadığından, bu güvence denetimi hizmeti sunulurken denetim ekibine uzman destekler alınması gerekir (Selimoğlu ve Çalışkan, 2016b, s. 9).

Iansen-Rogers ve Oelschlaegel (2005, s. 6), AA1000AS ve ISAE 3000'in birlikte kullanımına dayanan güvencenin, daha iyi, geliştirilmiş sonuçlar sağlayacağını düşünmektedir. Çünkü ISAE 3000, sistematik ve tutarlı bir şekilde desteklenen sıkı bir

güvence yaklaşımı ve prosedürlerini sağlamak için gerekli rehberliği sağlamaktayken; AA1000AS ise, cevap verme konusunda gelecekteki performansı belirleyen bir konsept sunmaktadır. Tablo 3.2'de sınırlı güvence ile makul güvencenin karşılaştırılması yapılmıştır.

Tablo 3.2. *Sınırlı güvence ve makul güvencenin karşılaştırılması (ISAE 3000, 2015)*

	Makul Güvence	**Sınırlı Güvence**
Kanıt Toplama	Sistematik sözleşme sürecinin parçası olarak yeterli ve uygun kanıt elde edilir. Sistematik sözleşme süreci aşağıdakileri içerir: - Sözleşme şartlarının kavranması - Risklerin değerlendirilmesi - Değerlendirilen risklere cevap verilmesi - İnceleme, gözlem, doğrulama, yeniden hesaplama, yeniden uygulama, analitik işlemler ve soruşturma işlemlerinin kombinasyonunun kullanılarak ilave işlemler gerçekleştirilmesi. Bu ilave işlemler, geçerli hallerde, tamamlayıcı bilginin elde edilmesini ve konunun yapısına bağlı olarak, kontrollerin etkinliğinin test edilmesini ve elde edilen kanıt değerlendirilmesini içeren maddi doğruluk işlemlerini kapsar. (Paragraf 51-52)	Sistematik sözleşme sürecinin parçası olarak yeterli ve uygun kanıt elde edilir. Sistematik sözleşme süreci, konunun ve diğer sözleşme koşullarının anlaşılmasını içerir fakat işlemler makul güvence sözleşmelerine oranla sınırlıdır. (Paragraf 53)
Rapor	Sözleşme koşulları tanımlanır ve görüş doğrudan ifade edilir. (paragraf 58)	Sözleşme koşulları tanımlanır ve görüş dolaylı şekilde devrik cümle ile ifade edilir. (paragraf 59)

Yukarıdaki tabloda kanıt toplama ve raporlama açısından sınırlı güvence ile makul güvencenin karşılaştırılması sunulmuştur. Sınırlı güvence sunan sözleşmelerdeki işlemler makul güvence sözleşmelerine oranla sınırlıdır. Denetçi makul güvence kapsamında görüşünü doğrudan ifade ederken, sınırlı güvence kapsamında dolaylı olarak devrik cümle ile ifade eder.

3.1.1.3. *Küresel raporlama girişimi standartları*

Küresel raporlama girişimi (GRI) standartları, bir dizi ekonomik, çevresel ve sosyal etkileri kamuya açıklamak için en iyi küresel uygulamayı temsil etmektedir. Standartlara dayalı sürdürülebilirlik raporlaması, bir kuruluşun sürdürülebilir kalkınmaya olumlu veya olumsuz katkıları hakkında bilgi sağlamaktadır (GRI, 2017). GRI standartları, sürdürülebilirlik raporlaması için hazırlanan küresel nitelikte ilk standarttır.

Küresel Raporlama Girişimi (GRI), Küresel Sürdürülebilirlik Standartları Kurulu (Global Sustainability Standards Board-GSSB) tarafından geliştirilen GRI Standartlarını 19 Ekim 2016 tarihinde yayınlanmıştır ve 1 Haziran 2018 tarihinde yürürlüğe girecektir (GRI, 2017). Henüz güvence sağlamada standartların uygulamaya konulmaması sebebiyle, uygulama örneği bulunmamaktadır.

GRI standartları, GRI-G4 kılavuzunun yerini almıştır, ancak 30 Haziran 2018 tarihine kadar GRI-G4 kılavuzu kullanılmaya devam edecektir. İlk kez raporlama yapacaklar için GRI standartlarını kullanmaları gerekmektedir. GRI standartları, sera gazı emisyonları, enerji ve su kullanımı ve işgücü uygulamaları gibi konularda kurumsal raporlamayı kolaylaştıracak bir dizi 36 modüler standarttan oluşmaktadır.

3.1.2. Raporlama ve güvence ekibinin oluşturulması

Dünya Sürdürülebilir Kalkınma İş Konseyi (World Business Council For Sustainable Development-WBCSD)'nin yaptığı bir araştırmasında görüşülen şirketlerin tamamı bünyelerinde entegre raporlamadan sorumlu bir ekip olduğunu ve bu ekibe genellikle finans bölümünün liderlik ettiğini belirtmişlerdir. Entegre raporlamayı benimsetmek ve doğru bilgilerin raporlama ekibine ulaştığından emin olmak için ilgili departmanlarda temsilciler atanmıştır. Bu departmanlar (Aras ve Sarıoğlu, 2015 s. 78):

- Finans
- Sürdürülebilirlik
- Risk yönetimi
- Strateji
- Yatırımcı ilişkileri
- Paydaş katılımı
- Yönetim
- Operasyonlar
- İnsan kaynakları
- Bilişim teknolojileri tedariği

Kalite Kontrol Standardı 1, denetim şirketinin, müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesine yönelik olarak ancak; denetimin yürütülmesi konusunda yetkin ve zaman ve kaynaklar dâhil denetimi yürütmek için gerekli beceri ve kapasiteye sahip olması durumunda denetimi üstleneceğine veya ilişkiyi devam ettireceğine ilişkin kendisine makul güvence sağlayan politika ve prosedürler oluşturmasını gerekli kılar (ISAE 3000, 2015, paragraf A69).

Entegre raporlama için gerekli olan entegre düşüncenin tesis edilebilmesi için kuruluş bünyesinde belirlenen bir sorumlu ekibe ve bütün departmanların işbirliğine ihtiyaç duyulmaktadır. Kuruluşun değer yaratma sürecinde yer alan tüm birimlerden gelecek bilgilerin toplanması ve değerlendirilmesi neticesinde tüm resmi görebilmek mümkün olacaktır. Araştırma sonucu da entegre rapor hazırlayan şirketlerin tüm ilgili birimleri sürece dahil ettiğini göstermektedir (Aras ve Sarıoğlu, 2015 s. 78).

3.1.3. Güvence süresinin belirlenmesi

Entegre raporda yer alan bilgiler, inceleyenlerin mutabakata varabileceği şekilde doğrulanabilir olmalı, değerlendirmenin yapıldığı zaman dilimini kapsamalı ve anlaşılabilir şekilde yazılmalıdır (Topcu ve Korkmaz 2015 s. 14-15). Güvence süresinin belirlenmesinde başlangıç, planlama, yürütme ve tamamlama olmak üzere dört aşamadan oluşan güvence süreci dikkate alınmalıdır. Ayrıca firmanın faaliyet gösterdiği sektöre dair özelliklerin de göz önünde bulundurulması gereklidir.

3.1.4. Bütünleşik güvence oluşturma süreci

Bütünleşik güvence oluşturma süreci, risk değerlendirme ve test prosedürleri gibi konular üzerine inşa edilmiştir. ISA (International Standard on Auditing)'lar "İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle "Önemli Yanlışlık" Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi" Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 315 (International Standard on Auditing (ISA) 315: Identifying and Assessing The Risks of Material Misstatement Through Understanding The Entity and Its Environment) nolu standartta denetçiden finansal tablo ve yönetim beyanı düzeylerinde "önemli yanlışlık" risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi için bir dayanak oluşturmak üzere risk değerlendirme prosedürlerini uygulamasını istemektedir, yalnız risk değerlendirme prosedürleri tek başına denetim görüşüne dayanak oluşturacak yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlamaz

(KGK, 2017b, paragraf 5). Bu, denetçinin müşteri işletmenin iç kontrolü ve işletme çevresini anlama sürecinin bir parçasını oluşturmaktadır (Maroun, 2017, s. 7). Ayrıca denetçinin işletmenin finansal raporlama çerçevesi, ilgili sektör, mevzuat/düzenlemeler, diğer dış etkenler, işletmenin faaliyetleri, işletmenin ortaklık ve üst yönetim yapısı, işletmenin yaptığı ve yapmayı planladığı yatırımların türleri, işletmenin nasıl yapılandırıldığı ve finanse edildiği, işletmenin muhasebe politikaları seçimi ve uygulaması, "önemli yanlışlık" riskine sebep olabilecek riskler ve işletmenin finansal performansının ölçümü ve gözden geçirilmesi gibi konularda risk göstergelerinin bir değerlendirmesini içermektedir (KGK, 2017b, paragraf 11).

Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 330 "Bağımsız Denetçinin Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapacağı İşler"e göre denetçinin, finansal tablo düzeyinde "önemli yanlışlık" riski olarak değerlendirdiği risklere karşı yapacağı işleri (KGK, 2017c, paragraf 5) ile niteliği, zamanlaması ve kapsamı, yönetim beyanı düzeyinde "önemli yanlışlık" riski olarak değerlendirilen riskleri esas alan ve söz konusu risklere karşılık veren denetim prosedürlerini tasarlayıp ve uygulaması gerekmektedir (KGK, 2017c, paragraf 6).

Sonuç olarak, özellikle entegre rapor üzerinde oluşturulacak risk odaklı güvence modelinin aşağıdakileri dikkate alması gerekmektedir (Maroun, 2017, s. 8):

- Raporlarda yer alan finansal olmayan bilgiler de dahil olmak üzere entegre raporlamanın amaçlarını dikkate alarak "yanlış beyan riskinin" (yalnızca finansal tablolara ilişkin niceliksel değerlendirmelere dayanan) yeniden tanımlanması,
- Entegre rapor ile ilişkili riskleri ele almak için uygun prosedürlerin kullanılması,
- Bu riskler ile uygulanan prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamı arasındaki ilişki (uygulayıcının raporlarda bulunan özel açıklamaları veya bu bilgiyi hazırlamak için kullanılan sistem ve süreçleri test ettiği kapsam dahil olmak üzere).

Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 200 "Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi"ne göre finansal tabloların denetimi ile finansal tabloların bir bütün olarak hata veya hileden kaynaklı önemli bir yanlışlık içerip içermediği konusunda makul güvence sağlamak ve finansal tabloların geçerli bir finansal raporlama çerçevesine

uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin bir görüş bildirmek amaçlanmaktadır (KGK, 2017a, paragraf 11). Denetim dışı güvence sözleşmeleri de benzer şekildedir. Asıl amaç, konunun bir dizi ölçüte uyumu konusunda makul veya sınırlı bir güvence sağlamaktır.

3.1.5. Raporda yer alması gereken bilgilere ilişkin güvence sağlanması

Entegre raporda yer alan bilgilerin güvenilirliğinin sağlanması okuyucuların ve özellikle yatırımcıların güvenini tesis etmek ve entegre raporun yaygınlaşmasını sağlamak açısından önemlidir. Entegre raporun yatırımcıların karar alma mekanizmalarına etki etme amacını yerine getirebilmesi için raporda yer alan bilgilerin doğruluğu konusunda yatırımcıların kafasında soru işareti olmaması gerekmektedir (Aras ve Sarıoğlu, 2015, s. 68).

Bir entegre raporda hem finansal hem de finansal olmayan bilgilere yer verilmektedir. Tablo 3.3'te entegre raporların öğeleri üzerinde güvence verilebilen ve verilemeyen konulara örnekler verilmiştir.

Tablo 3.3 *Entegre raporların öğeleri üzerinde güvence verilebilen ve verilemeyen konular (Maroun ve Atkins, 2015, s. 9)*

Hangi konularda güvence verilebilir?		
Finansal tablolar	Nicel kurumsal yönetim bilgileri	Bir şirkette çalışanların açılıştaki ve kapanıştaki sayılarının mutabakatı.
Müşteri sipariş listesi	Ölümler	Su kullanımı
Güvenlik istatistikleri	Karbon salınımı	Su kaynakları
Hangi konularda güvence verilemez?		
Raporda vurgulanan entegre düşünce	Nitel kurumsal yönetim bilgileri	Üçlü sorumluluk raporlamasının yeterliliği
Anahtar performans göstergeleri dahil olmak üzere strateji bölümü	Risk hakkında yönetimin görüşleri	Sürdürülebilirlik ve kurumsal sosyal sorumluluk anlatımı
İleriye dönük bilgi	Şirketin yönetimi veya herhangi bir yönetim konusu üzerine yönetim görüşleri	Şirketin kurumsal misyonu

Tablo 3.3'teki örneklere bakıldığında finansal tablolar, nicel kurumsal yönetim bilgileri, bir şirkette çalışanların açılıştaki ve kapanıştaki sayılarının mutabakatı, müşteri sipariş listesi, ölümler, su kullanımı, güvenlik istatistikleri, karbon salınımı ve su kaynakları gibi nicel veriler içeren konularda güvence verilebilmektedir. Raporda vurgulanan entegre düşünce, nitel kurumsal yönetim bilgileri, üçlü sorumluluk raporlamasının yeterliliği, anahtar performans göstergeleri dahil olmak üzere strateji bölümü, risk hakkında yönetimin görüşleri, sürdürülebilirlik ve kurumsal sosyal sorumluluk anlatımı, ileriye dönük bilgi, şirketin yönetimi veya herhangi bir yönetim konusu üzerine yönetim görüşleri ve şirketin kurumsal misyonu gibi nitel veriler içeren, ölçülmesi zor olan konularda ise güvence verilememektedir.

3.1.5.1. *Finansal bilgiler*

Finansal bilgilerin hem ölçülmesinin nispeten daha kolay olması hem de dünya genelinde genel kabul görmüş muhasebe ve denetim standartlarına sahip olması nedeniyle iç denetim, bağımsız denetim gibi mekanizmalarla bilgilerin doğruluğunun teyit edilmesi ve karşılaştırılması daha kolaydır. Bununla birlikte finansal olmayan bilgilere ilişkin temel performans göstergelerinin ve ölçümlerin belirli bir standardının olmaması verilerin kontrolünü ve karşılaştırılabilirliğini zorlaştırmaktadır. Karşılaştırılabilirliği artırabilmek amacıyla entegre raporlama, finansal olmayan bilgilere, gelecek öngörülerine ve tahminlerine ilişkin yapılan analizlerin ve göz önünde bulundurulan koşulların da raporda açıklanmasını teşvik etmektedir. Bu bilgilerin bağımsız denetimi ise hala tartışılmakta olan bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır (Aras ve Sarıoğlu, 2015, s. 68).

Finansal bilgiler, entegre raporun performans başlığı altında açıklanmaktadır. Entegre raporlarda yer alan finansal bilgilere ilişkin sağlanan güvence bağımsız denetim standartlarına göre yürütülmektedir. Tabi bu noktada kastedilen geçmişe ilişkin gerçekleşen finansal verilerdir. Türkiye'de Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan Türkiye Denetim Standartlarının bir parçası olan Bağımsız Denetim Standartlarına (BDS) uygun olarak yürütülmektedir.

3.1.5.2. *Finansal olmayan bilgiler*

Finansal olmayan bilgilerin kamuoyuyla paylaşılmasının teşvik edilmesinde borsalar da önemli bir rol oynamaktadır. Günümüzde birçok borsa, finansal olmayan bilgilerin açıklanmasını borsaya kote şartı olarak talep ederek hem şirketlerin sürdürülebilirliği önceliklerinin arasına almasını, hem de yatırımcıların kararlarında sürdürülebilirlik performanslarını da göz önünde bulundurmasını sağlamaktadır. Bunun yanı sıra, Dow Jones, Meksika Borsası, Johannesburg Borsası ve Borsa İstanbul gibi kimi borsalar oluşturdukları "sürdürülebilirlik endeksi" ile şirketleri sürdürülebilirlik performanslarına göre değerlendirerek puanlamaktadır. Söz konusu endeksler, kurumsal risklerini ve fırsatlarını etkin bir şekilde yöneten şirketlere rekabet avantajı sağlarken, şirketlerin sürdürülebilirlik politikalarını ortaya koymakta, yaptıkları faaliyetlerin ve aldıkları kararların bağımsız bir gözle değerlendirilmesini ve bir anlamda tescil edilmesini sağlamaktadır (Aras ve Sarıoğlu, 2015, s. 35).

Finansal olmayan bilgilerin güvence altına alınması için en yaygın kullanılan standart, Uluslararası Denetim Güvencesine İlişkin Standartlar (ISAE) 3000 Revize Edilmiş, Denetim ve Denetimden Geçmişe İlişkin Güvence Sözleşmeleridir. Diğer standartlar, sera gazı beyanları ile ilgili güvence denetlemeleri için finansal olmayan bilgilerin, örneğin ISAE 3410, Sera Gazı Güvence Sözleşmeleri gibi belirli konularla ilgilenmek için de kullanılabilir (Robert, 2017).

Avrupa'da, çevresel, sosyal ve yönetişim konularında raporlar, son zamanlarda, finansal olmayan ve çeşitlilik bilgisine ilişkin 2014/95 / EU sayılı Avrupa Direktifi'nin yayınlanmasıyla büyük bir adım atmıştır. Finansal olmayan bilgileri 2017'den itibaren Direktif'te bildirmek için yaklaşık 6 bin şirkete ihtiyaç var. Bu şirketler, en azından çevresel, sosyal ve çalışan, insan haklarına saygı, kara para aklama ve rüşvet konularında bilgi vermelidir. Direktif, finansal olmayan bilgiler üzerinde zorunlu dış güvence vermemektedir. Mevzuat metnine göre, finansal olmayan bilgiler açıklanırsa yasal denetçi bu bilgileri kontrol eder (Robert 2017).

Muhasebe mesleği finansal olmayan bilgiler üzerinde güvence ihtiyaçlarına cevap vermek için donatılmıştır, ancak ilk finansal olmayan bilgilerin uygun şekilde raporlanması gerekmektedir. Muhasebe mesleğinin finansal olmayan bilgiler üzerindeki rolü açıkça tanımlanmadığından, raporlanan verilerin güvenilir, eksiksiz ve uygun kanıtlarla desteklendiğinden emin olmak için mesleğin bu konulardaki şirketlerle ilişki kurması için bir fırsat sunmaktadır (Robert 2017).

3.1.6. Bütünleşik güvence raporu örneği

Bağımsız denetim, müşteri işletmenin finansal tablolarında makul bir güvence seviyesi sağlayan bir raporla sonuçlanır. Denetçi görüşü, finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle, ilgili finansal raporlama çerçevesi doğrultusunda hazırlanıp hazırlanılmadığına dair olumlu bir formattadır. Denetim dışı güvence hizmetleri, makul (olumlu/pozitif form) veya sınırlı (olumsuz/negatif form) güvence sağlayan tek bir rapor şeklindedir.

Denetçi güvence hizmeti sonucunda vardığı görüşü dört şekilde beyan edebilir (Dinç ve Atabay, 2016, s. 1533). Bunlar; olumlu, olumsuz, şartlı ve görüş bildirmekten kaçınmadır. Denetçi, sorumlu tarafın beyanlarına dayanarak veya doğrudan konu ve ölçüte dayanarak incelemeler gerçekleştirebilir. Güvence konusu, denetçinin temel aldığı ölçütle uyum sağlıyorsa beyanı olumlu olacaktır. Denetçinin, inceleme yapmasına yönetim tarafından herhangi bir engel veya sınırlama konulmuşsa ve bu sınırlama denetçinin görüş beyan etmesine engel teşkil etmiyorsa denetçi şartlı görüş beyan etmelidir. Güvence konusu, denetçinin belirlediği ölçütlere uygun değil ve bu uygunsuzluk denetçinin belirlediği önemlilik düzeyinde değilse yine denetçi şartlı görüş beyan edecektir. Şartlı görüşte denetçi, incelemiş olduğu güvence konusu hakkında genel olarak olumlu görüşe sahiptir ancak olumlu görüş beyan etmesine engel teşkil edecek bazı şartlı durumlar söz konusudur (Usul, 2013, s. 199). Denetçi, güvence konusu ile ilgili yeterli miktar ve nitelikte kanıt topladıktan sonra baz aldığı ölçütlere uygunsuzluk tespit ederse ve bu uygunsuzluk önemli düzeyde olup kullanıcıların kararları üzerinde etki yaratıyorsa olumsuz görüş beyan etmelidir. Eğer denetçi, görüş beyan edecek düzeyde yeterli miktar ve nitelikte kanıt toplayamazsa veya görüşüne etki edecek önemli düzeydeki belirsizlikler sonradan ortaya çıkarsa görüş bildirmekten kaçınacaktır (Dinç ve Atabay, 2016, s. 1533). "Makul güvencenin veya sınırlı güvencenin elde edilemediği ve hedef kullanıcılara yönelik raporlamanın amaçları açısından denetçinin güvence raporunda sınırlı olumlu (şartlı) sonucun yer almasının yetersiz olduğu tüm durumlarda, denetçinin sonuç beyan etmekten kaçınmasını veya mevzuatın izin vermesi durumunda denetimden çekilmesini zorunlu tutar." (ISAE 3000, 2015, paragraf 11).

IIRC çerçevesindeki nesnel raporlama kriterlerinin sınırlı kullanımı göz önüne alındığında (IIRC, 2015); entegre raporun yapısı (Atkins ve Maroun, 2014); uygun test prosedürlerinin tanımlanmasının zorluğu (Simnett ve Huggins, 2015), entegre bir rapor

üzerinde tek bir "denetim" görüşünü ifade etmek önemli bir teknik sorun teşkil etmektedir. Raporun tam niteliği, müşterinin entegre raporunun biçimi ve içeriği ile uygulayıcı tarafından gerçekleştirilen herhangi bir onaylama işlevinin kapsamından da etkilenir (Maroun ve Atkins, 2015; Simnett ve Huggins, 2015). Bu noktada uygulamada iki raporla denetçi görüşü kullanıcılara iletilmektedir. Raporun biri finansal tabloların incelendiğine dair varılan görüşü, diğer rapor ise finansal olmayan bilgilere ait güvence oluşturulmasına dair varılan görüşü ifade etmektedir. Uygulamada varılan görüşün tek bir raporda sunulup sunulamayacağı tartışma konusu oluşturmaktadır.

Denetçi, hedef kullanıcılarla etkin bir iletişim sağlamayı kolaylaştırmak amacıyla raporunu kısa veya uzun şekilde hazırlayabilir. Kısa güvence raporlarında genellikle temel unsurlar yer alır. Uzun güvence raporlarında ise, denetçinin görüşünü etkilemeyen denetim sözleşmesinin şartları, kullanılan geçerli kıstaslar, bulgular, önemlilik seviyesi gibi ilave birtakım bilgiler de bulunur (Dinç ve Atabay, 2016, s. 1533).

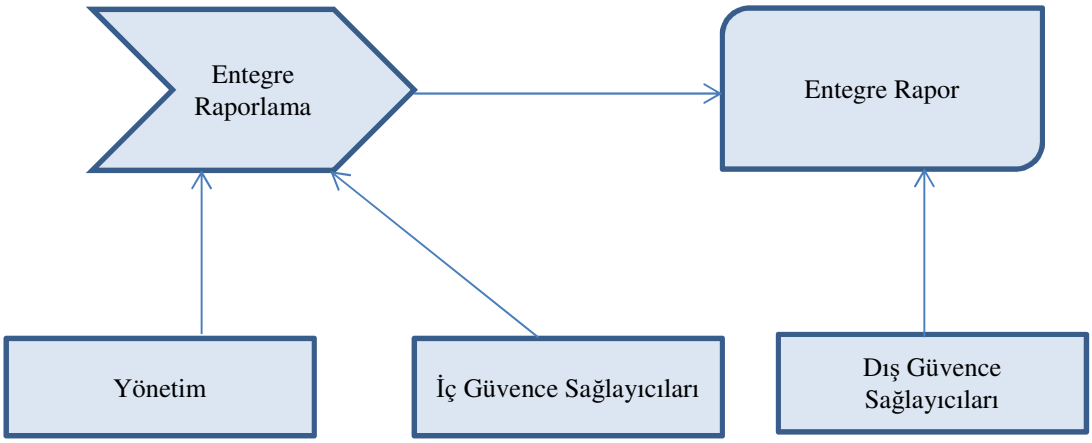
Makul güvence sözleşmesinde, meslek mensubu görüşünü doğrudan ifade etmektedir. Örneğin, "görüşümüze göre, iç kontroller, XYZ ölçütüne göre, tüm önemli yönleriyle etkindir" (Altıntaş, 2011, s. 31).

Sınırlı güvence sözleşmesinde, görüş dolaylı şekilde, devrik cümle ile ifade edilir. Örneğin, "Bu raporda açıklanan çalışmamıza istinaden, XYZ ölçütüne göre, iç kontrollerin tüm önemli yönleriyle etkin olmadığına kanaat getirmemize neden olacak hiçbir durum yoktur" (Altıntaş, 2011, s. 32).

3.1.7. Entegre raporlarda bütünleşik güvencenin oluşturulmasında sorumluluk sahipleri

Bağımsız denetimin yanı sıra entegre raporun güvenirliğinin tesisinde iyi bir liderlik, güçlü bir iç denetim, ve paydaş katılımı gibi mekanizmalar da kullanılabilmektedir (Aras ve Sarıoğlu, 2015, s. 69).

Entegre raporlama sürecinde bütünleşik güvencenin oluşturulmasındaki sorumluluk sahipleri yönetim, iç güvence ve dış güvence sağlayıcıları olmak üzere üç grupta toplanabilir. Şekil 3.2 bütünleşik güvence modeli ve entegre raporlama sürecindeki sorumluluk sahiplerini göstermektedir.



Şekil 3.2. *Bütünleşik güvence modeli sağlayıcıları ve entegre raporlama*

Şekil 3.2'den de anlaşılacağı gibi, entegre rapor hazırlama sürecindeki sorumluluk sahipleri yönetim ve iç güvence sağlayıcıları iken; bu süreç sonunda ortaya konan ürün olan entegre rapora ilişkin güvence sağlamadaki sorumluluk ise dış güvence sağlayıcılarındadır.

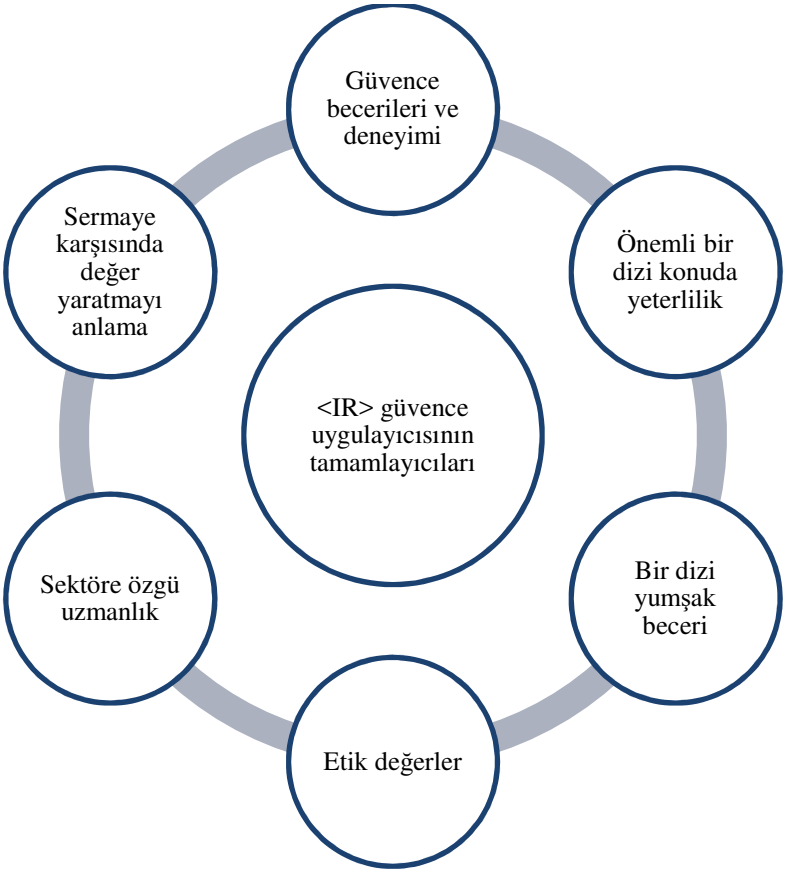
Araştırmaya göre şirketlerin raporların güvencesini sağlamak için kullandıkları yöntemler şunlardır (Aras ve Sarıoğlu, 2015 s. 79):

1. *Yönetimin gözden geçirmesi:* Çeşitli aşamalarda yönetimin gözden geçirmesi ve onayı
2. *İç ve dış denetim:* İç denetim kapsamında bütün verilerin incelenmesi ve onayı, dış denetimin belirlenen performans göstergeleri için bağımsız güvence
3. *Yönetim süreçleri:* Yönetim Kurulu komiteleri (Sürdürülebilirlik Komitesi, Etik Komite vb.), İcra Komitesi ve Denetim Komitesinin gözden geçirmesi, Yönetim Kurulunun gözden geçirmesi ve son onayı, paydaş panelinin gözden geçirmesi.

Entegre raporlarda yer alan bilgilerin güvenilirliği çokça tartışılan bir konu iken şirketlerin bu soruna çeşitli çözümler getirdikleri görülmektedir. Bunlardan yönetimin gözden geçirmesi ve iç denetim şirket içi veri güvenilirliğini sağlarken dış denetim, bağımsız bir onay mekanizmasıdır. Yapılan araştırmalara göre kuruluşların belli bir standart olmaksızın kendi belirledikleri yöntemlerle raporların güvencesini sağlamaya çalıştığı görülmektedir (Aras ve Sarıoğlu, 2015 s. 79). Ayrıca, finansal olmayan

bilgilere ve gelecekle ilgili tahminlere ne şekilde güvence sağlanması gerektiği konusunda net bir uygulama söz konusu değildir.

Yapılan bir araştırmaya göre aşağıdaki model, entegre raporların güvencesinin bir dizi beceri ve uzmanlığı gerektirdiğini belirten katılımcıların gözlemlerini sentezlemektedir (IIRC, 2015, s. 20). <IR> güvence uygulayıcısının tamamlayıcıları Şekil 3.3'te verilmiştir.



Şekil 3.3. *<IR> güvence uygulayıcısının tamamlayıcıları (IIRC, 2015, s. 20)*

Güvence becerileri ve deneyimi aşağıdaki unsurları içermektedir (IIRC, 2015, s. 20):

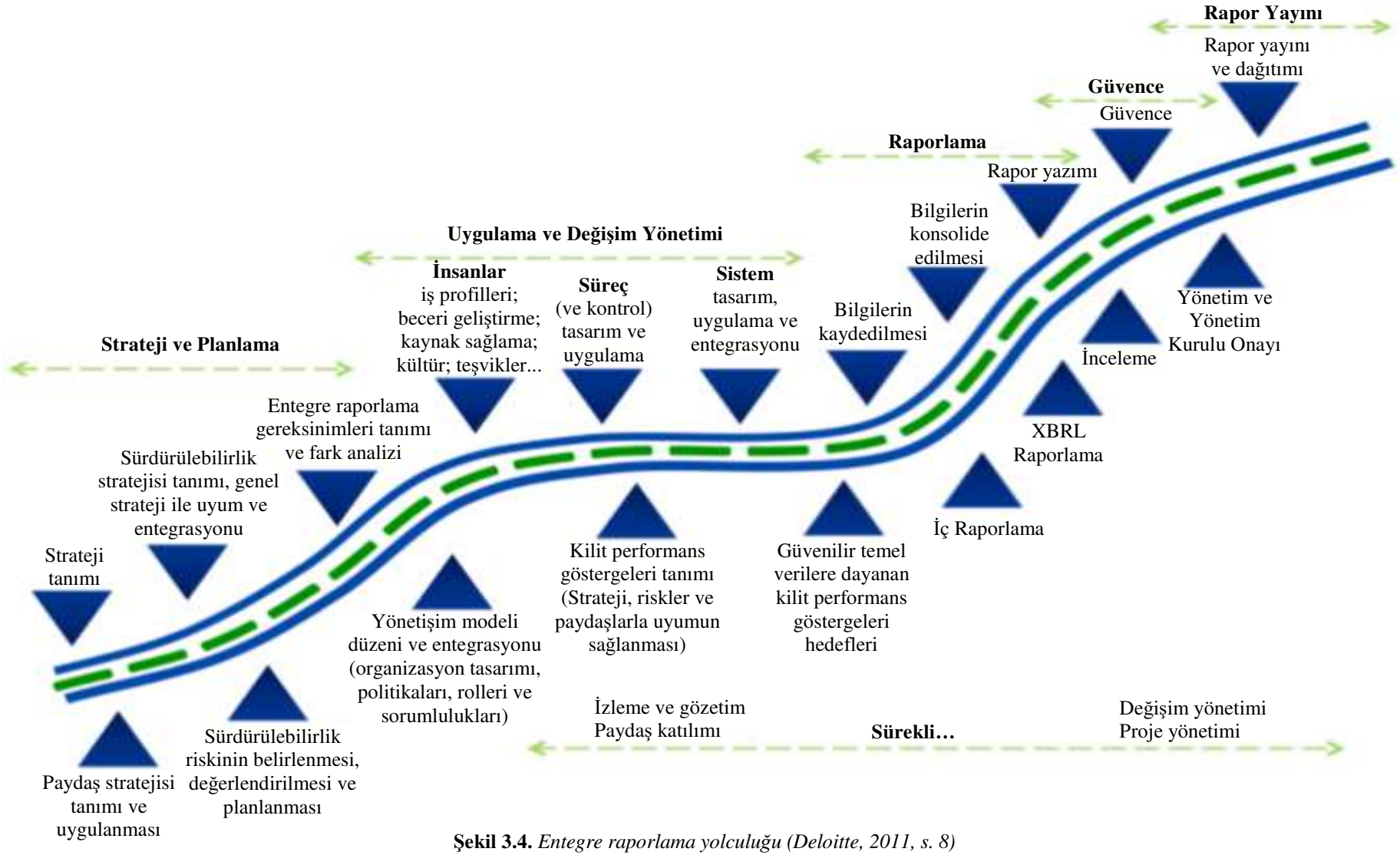
1. Mesleki şüphecilik ve mesleki yargı
2. İç sistemleri değerlendirmek
3. Kuruluş ve çevresini anlamaya dayanan risk odaklı bir yaklaşım uygulamak
4. Verilerin güvenilirliğini test etmek ve analitik becerileri uygulamak
5. Uzmanların çalışmalarını değerlendirmek
6. Kanıtların yeterliliğini ve uygunluğunu değerlendirmek

Güvence uygulayıcılarının ilgili konulardaki yetkinlikleri, her bir kuruluş için önemli olan konulara bağlı olarak değişiklik göstermektedir. Herhangi bir sözleşme için, örneğin mühendislik, finans, sosyal etki değerlendirmesi, çevre bilimi, sağlık ve güvenlik gibi çeşitli konularda olabilir (IIRC, 2015, s. 20).

Yumuşak beceriler, kişilerarası, iletişim ve takım yönetimi becerilerini içerir (IIRC, 2015, s. 20). Etik değerler nesnelliği, bağımsızlığı ve bütünlüğü içerir (IIRC, 2015, s. 20). Kuruluş son derece karmaşık veya uzmanlaşmış bir sektörde faaliyet gösteriyorsa, sektöre özgü uzmanlık gerekli olabilir (IIRC, 2015, s. 20).

Entegre Raporlama açısından mevcut görüş, bir şirketin zaman içinde artan operasyonel ve raporlama olgunluğuna ulaştığı bir yolculuk olarak görülmesi gerektiğidir. Entegre bir rapor oluşturmak için birçok şirket hala olgunluğun ilk aşamalarındadır ve iş faaliyetlerini entegre bir şekilde yansıtabilmek için yeni süreçler uygulamaya koymaktadır (Deloitte, 2011, s. 8).

Entegre raporlama yolculuğu Şekil 3.4'te sunulmuştur.



Şekil 3.4. *Entegre raporlama yolculuğu (Deloitte, 2011, s. 8)*

3.1.7.1. *Yönetim*

Kuruluş çalışanlarının entegre raporlamayı anlamaları noktasında üst yönetimine önemli bir rol düşmektedir. Yönetim kuruluşun vizyon, misyonunu ve hedeflerini çalışanlarının benimsediğinden emin olmalı ve her birinin bu büyük resim içerisinde nerede yer aldığını açıkça anlatmalıdır. Entegre raporun kuruluşun amaç ve hedefleriyle nasıl bir ilişkisi olduğu tüm çalışanlarla paylaşılmalı ve raporlamaya ilişkin gerekli eğitimler verilmelidir. Yönetim, kuruluşta entegre raporun hazırlanmasında kimlerin sorumlu olacağını belirlemeli ve ekipleri kurmalıdır. Sadece raporlamadan sorumlu kişilerin değil, tüm kuruluş çalışanlarının entegre raporu iyi anlaması ve entegre düşünce yapısını benimsemesi kuruluş içi koordinasyonun ve bilgi akışının sağlanması açısından önemlidir. Entegre düşünce aynı zamanda, çalışanların kendi departmanlarının dışında kuruluş hedeflerine ve değer yaratma sürecine nasıl bir katkı sunduklarını anlamalarını sağlayarak çalışan motivasyonunu artıracaktır (Aras ve Sarıoğlu, 2015, s. 66).

Üst yönetim, entegre düşünme ve entegre raporlama konusunda temel katalizör olmalıdır (IIA, 2015, s. 5).

3.1.7.2. *İç güvence sağlayıcıları*

İç güvence sağlayıcıları (internal assurance providers), risk yönetimi, iç kontrol ve uygunluk fonksiyonları gibi ve iç denetim ve yönetimi desteklemekten sorumludur (Huibers, 2015, s. 3). İç güvence sağlayıcılarına örnek olarak iç denetçiler, denetim komitesi, riskin erken teşhis komitesi verilebilir.

İç denetim kurumsal yönetimin finansal olmayan raporlar konusunda desteklenmesiyle ilişkili olduğundan, IIA, iç denetimin en azından şu dört adet kritik rolü oynayabileceğine inanmaktadır (IIA, 2015, s. 5):

1. Örgütte entegre düşünme açısından bir değişim aracı, finansal olmayan raporlama için gerek duyulan öncü olmak,
2. Proje ekibine katılmak, uygulama planlarına ve performansa kılavuzluk etmek,
3. Uygun görüldüğü takdirde, rapor edilen bilgilerin doğru ve güvenilir olduğu konusunda hem örgüt bünyesinde, hem de örgüt dışında güvence sağlamak,
4. Görevin verimli, güvenilir ve maliyette-etkin bir şekilde ifa edildiği garanti etmek adına dış güvence sağlayıcılarıyla birlikte çalışmak.

Kurumsal yönetimin, risk yönetiminin ve kontrollerin etkinliği hakkında güvence sağlanmasındaki üçüncü savunma hattı rolünde, iç denetim, entegre düşünmeyi

destekleyebilir ve bu amaçla, ortak çalışmaya dayanan eylem planlarını içeren ve örgütsel etkinliğe ve gelişmeye katkıda bulunan tavsiyeler üzerine odaklanabilir (IIA, 2015, s. 5).

Gün geçtikçe daha fazla kuruluşun dünya çapında <IR>'yi benimsemesi nedeniyle, iç denetimin entegre raporda oynadığı rolün gelişmeye devam edeceği de açıktır. Bununla birlikte, entegre raporlamanın sürdürülebilirliği değerlendirmek için güvenilir bir araç olarak görülmesi için, kuruluşların raporda yer alan bilgilere ilişkin güvence sağlamaları gerekeceği temel bir gereksinim niteliğindedir. Bu konuda iç denetim, güvence sağlamaya yardımcı olmak için bir seçenek olarak değerlendirilmektedir. Entegre raporlamanın geleceğe dönük doğası, iç denetimin kısa, orta ve uzun vadede bir kurum için risk değerlendirmesinde daha stratejik bir rol üstlenme potansiyelini ortaya koymaktadır (IIA, 2013b, s. 9).

Global 250 şirketlerinin yüzde 95'i sürdürülebilirlik üzerinden raporlar ve dünya çapında her yıl yayınlanan 5000'den fazla sürdürülebilirlik raporlarıyla, kuruluşların entegre raporlamaya doğru ilerlemesi için aşama oluşturuldu. Bu hareketin ivmesi, sürdürülebilirlik ölçümlerinin uzun vadeli finansal getiri sağlaması veya güvence altına alınması konusunda daha net bir anlatım sağlamaktır. İç denetim için, entegre raporlamanın benimsenip benimsenmeyeceği, ancak iç denetimin rolünün, hazırlık aşamasında, uygulama sırasında ve olgunluğa kadar ne olması gerektiği sorusu ortaya çıkmaz (IIA, 2013b, s. 9).

Tablo 3.4'te <IR> çerçevesinin 4B ve 4D bölümlerini, iç denetim standartlarından 2110 ve 2120'ye göre karşılaştırmalı bir örneği sunulmuştur. Standart 2100'ün yönetişim ve risk yönetimi unsurlarına uygunluk, iç denetimin mevcut hedeflere ulaşmasını sağlarken, entegre raporlama hazırlanmasına doğru ilerlemeye yardımcı olmaktadır (IIA, 2013b, s.10).

Tablo 3.4. *Entegre raporlamanın yönetişim ve risk bileşenleri (IIA, 2013b, s. 10)*

<IR> ÇERÇEVESİNDE YÖNETİŞİM VE RİSK	İÇ DENETİM STANDARTLARINDA YÖNETİŞİM VE RİSK
4B KURUMSAL YÖNETİM	**YÖNETİŞİM / KURUMSAL YÖNETİM**
4.8 - Bir entegre rapor şu sorunun yanıtını vermelidir: Kuruluşun kurumsal yönetim yapısı kısa, orta ve uzun vadede değer yaratma kabiliyetini nasıl destekliyor?	**2110** - İç denetim faaliyeti, kurumun yönetişim süreçlerini değerlendirmek ve iyileştirilmesi için gerekli tavsiyelerde bulunmak zorundadır.
4.9 - Kuruluşun liderlik yapısı ve uygulamalarının kurumsal yönetim yapısı arasındaki bağlantı.	**2110.A1-** İç denetim faaliyeti, kurumun etikle ilgili amaç, program ve faaliyetlerinin tasarımını, uygulanmasını ve etkinliğini değerlendirmek zorundadır.
4.9 - Kuruluşun ücret/teşvik politikaları ve uygulamaları ile kurumsal yönetim arasındaki ilişki.	**2110.A2 -** İç denetim faaliyeti, kurumun bilgi teknolojileri yönetişiminin kurumun strateji ve amaçlarını destekleyip desteklemediğini değerlendirmek zorundadır.
4D RİSKLER VE FIRSATLAR	**RİSK YÖNETİMİ**
4.23 - Bir entegre rapor şu sorunun yanıtını vermelidir: Kuruluşun kısa, orta ve uzun vadede değer yaratma kabiliyetini etkileyen spesifik risk ve fırsatlar nelerdir ve kuruluş bunları nasıl ele almaktadır?	**2120** - İç denetim faaliyeti; risk yönetimi süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve iyileştirilmesine katkıda bulunmak zorundadır.
4.24 - Kuruluşun ilgili sermaye öğeleri üzerindeki kuruluşa özgü temel risk ve fırsatların tanımlanması.	**2120.A1** - İç denetim faaliyeti, kurumun yönetişim süreçlerinin, faaliyetlerinin ve bilgi sistemlerinin maruz kaldığı riskleri değerlendirmek zorundadır.
4.25 - Risk ve fırsatların spesifik kaynağının tanımlanması, risk değerlendirmesi ve değer yaratmak veya riskleri yönetmek için alınan önlemler.	**2120.A2** - İç denetim faaliyeti, suiistimalin gerçekleşme ihtimalini ve kurumun suiistimal riskini nasıl yönettiğini değerlendirmek zorundadır.
4.26 – Önemlilik kılavuz ilkesi gereğince temel önem taşıyan ya da aşırı sonuçlar doğurabilen ve gerçekleşme olasılıkları çok düşük olan tüm risklerin açıklanması.	**2120.C1**- İç denetçiler, danışmanlık görevleri sırasında, görevin amaçlarıyla uyumlu şekilde riski ele almak ve diğer önemli risklere karşı uyanık olmak zorundadır.
4.26 - Kuruluşun sürekli değer yaratma kabiliyeti açısından temel risklere (kısa, orta veya uzun vadeli) olan yaklaşımı.	**2120.C2** - İç denetçiler, danışmanlık görevlerinden elde ettikleri risk bilgilerini, kurumun risk yönetim süreçlerini değerlendirmede kullanmak zorundadır.

İç denetimin yardımcı olabileceği iki alan risk yönetimi ve yönetişimdir. <IR> Çerçevesi, kuruluşların, Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları'nın (Standartlar) bu alanların ele alınmasını gerektirdiğine benzer şekilde bu alanları ele almasını gerektirir. Bu nedenle, iç denetim, risk yönetimi ve yönetişim ile ilgili Standartlardaki gereklilikleri yerine getirerek <IR> Çerçevesinin etkin bir şekilde uygulanmasını sağlayabilir (IIA, 2013b, s.11).

Standart 2100'e göre, "İç denetim faaliyeti; sistematik, disiplinli ve risk esaslı bir yaklaşımla, Kurumun yönetişim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerini değerlendirmek ve bu süreçlerin iyileştirilmesine katkıda bulunmak zorundadır (IIA, 2016, s. 15)". Benzer şekilde, <IR> Çerçevesi entegre raporun organizasyondaki yönetişim rolüyle ilgili ve ortaya çıkan riskler konusunda şeffaf olmasını gerektirmektedir (IIA, 2013b, s.11).

Başlangıçta, finansal olmayan parametrelere güvence sağlamak için iç denetim akla gelebilir. Zamanla, iç denetimin rolü, öncelikli olarak bir güvence rolünden danışmanlık rolüne, "ilgili raporların uygunluğunun ve güvenilirliğinin artırılması açısından tavsiyelerde bulunulması"na doğru genişleyecektir (Deloitte, 2011). Bu görüş, Deloitte Güney Afrika'nın, IIA Güney Afrika Johannesburg Bölgesi tarafından başlatılan entegre raporlama tartışma forumu ile ilgili 2011 tarihli bir makalede sunulmuştur. Deloitte makalesi, kurumların entegre raporlama için asgari gerekliliklerin tam entegre düşünmeyi benimsemesinden hareket etmeleriyle birlikte, iç denetimin rolünün daha stratejik hale geleceğini ve sonuçta yönetime değer yaratma ve korunması konusunda rehberlik sağladığını ileri sürmüştür (IIA, 2013b, s.11).

Şekil 3.5'te ilk olarak Deloitte (2011) tarafından yayınlanmış olan makalede, iç denetimin entegre raporlama ile ilişkilerinde oynadığı rol için bir olgunluk modeli önermektedir. Şekil 3.5'te, iç denetimin "daha yüksek" veya "daha düşük" bir olgunluk seviyesine sahip kurumlar için sürdürülebilirlik girişimleri ve entegre raporlama açısından başlatabileceği müdahale türlerine örnekler verilmektedir.

	Temel gereksinimlerin karşılanması	Gereksinimlerin karşılanması, sürdürülebilirlik riskinin azaltılması, değer kaybının önlenmesi	Değer yaratma, kazançların arttırılması için paydaş katılımının sağlanması	Sürdürülebilirlik, ekonomik, sosyal ve çevresel alanlara strateji, yenilik ve değer katmanın entegre edilmesi
İşletmenin Odak Noktası	• Sürdürülebilirlik bir maliyet olarak görülmektedir. • Öncelikle uyum ve kuruluşun en temel beklentilerini karşılamaya odaklanır.	• Sürdürülebilirlik risklerinin azaltılmasına ve paydaşlar üzerindeki olumsuz etkilerin sınırlandırılmasına odaklanan daha proaktif bir yaklaşım izlenmektedir. • İşletme kültürü, zarar görmekten kaçınmaya ve değer kaybını önlemeye odaklanır. • Sosyal ve çevresel performans, sektördeki standartları ve yasal gereklilikleri karşılar.	• İşletme, sosyal, ekonomik ve çevresel performansın nasıl geliştirilebileceğini paydaşlarla tartışır. • Lider, işletme kültüründe, değer yaratmanın gerçekleştiği kazan-kazan durumlarını araştırmak için çalışır. • Çevre üzerindeki sınırlayıcı etki, operasyonel maliyetleri düşürmenin ve gelir akışını iyileştirmenin bir yolunun olumlu bir yan etkisi olarak görülmektedir.	• Şirket sadece toplumun dayattığı şartlara uymuyor, bunun yerine aktif olarak onları tasarlamak için çalışır. • Sürdürülebilirlik girişimleri, ekonomik, sosyal ve çevresel alanlarda eşzamanlı değer yaratma yönünde çalışan temel iş stratejisine tamamen entegre edilmiştir. • Sosyal ve çevresel kaygılar işletmeler için yeniliği teşvik eder ve sürdürülebilirlik performansı bir rekabet avantajı kaynağıdır.
İç Denetimin Odak Noktası	• İç denetim işletmenin temel beklentilerinin karşılanması ve uyum üzerine odaklanır. • Sürdürülebilirlik ile ilgili misyon, kapsam ve amaçları günceller. İç denetim sürdürülebilirlikle ilgili genişleyen sorumluluğuna yönelik eğitimler alır.	• İç denetim birimi sürdürülebilirlik ile ilgili riskleri diğer riskler ile risk değerlemesine ve denetim planlarına entegre eder. • İç denetim üst yönetim ve komitelerle sürdürülebilirlik ile ilgili iletişimin sağlanması konusunda yardımcı olur.	• Sürdürülebilirlik iç denetim planının daha kritik bir parçası haline gelir.	• İç denetim, değerin ve kazançların yaratılması ve korunması için trendleri ve fırsatları tanımlamada yöneticilere yol gösterir.

Şekil 3.5. *Entegre raporlama olgunluk modeli (Deloitte, 2011, s. 9)*

Tablo 3.5'te iç denetimin entegre raporlama üzerindeki rolleri sunulmuştur. Buna göre iç denetim entegre raporlarda güvence ve danışmanlık olmak üzere iki görev üstlenmektedir.

Tablo 3.5. *İç denetimin entegre raporlamadaki rolleri (IIA, 2013b, s. 13)*

İç Denetimin Rolleri	
İç Denetimin Güvence Rolü	İç Denetimin Danışmanlık Rolü
Yönetimin ve yönetim kurulunun risk değerlendirmelerinde entegre raporlama ile ilgili belirlenen riskleri (marka itibarı, uygunluk, yükümlülük, faaliyetler, borsa, istihdam piyasası, satışlar ve dış ticari ilişkiler) gözden geçirir.	<IR> 'nin piyasaya sunulması aşamasında iyileştirme önerileri ile yönetim süreçlerinin düzenlenmesine danışmanlık yapar.
Kurumsal sosyal sorumluluk (KSS) ile ilgili raporlar için, tasdik (doğrulama) ve güvence hizmetleri aracılığıyla paydaşların hesap verebilirlik ile ilgili taleplerini karşılar.	Üst yönetime ve yönetim kuruluna <IR> 'in kısa, orta ve uzun vadede işletmenin sürdürebilirliğine olan değeri, kuruluşun mevcut olgunluğunu belirlemek için bir vade modeli yaklaşımı kullanmanın faydaları ve süreçler olgunlaştıkça gelecekteki iyileşme fırsatları konusunda bilgilendirir.
Yönetim, etik, çevre, şeffaflık, sağlık, güvenlik, insan hakları ve çalışma koşulları ile kamu yatırımına odaklanan KSS raporlamasının yasalara, düzenlemelere ve sözleşme yükümlülüklerine uygunluğu ele alır.	<IR> tamamladıktan sonra, üst yönetim ve yönetim kuruluna <IR> sürecinin etkinliği ve verimliliği konusunda güvence sağlamada 3. savunma hattı görevini yerine getirir.

İç denetim, aşağıdakiler aracılığıyla entegre raporlamadaki bilgilerin güvenilirliği konusunda yönetim kuruluna geniş bir güvence sağlayabilir (Deloitte, 2011):

- Yönetişim ve "entegre düşünce" dahil olmak üzere raporun üretilmesi için temel süreçler.
- Yönetim ve yönetim kurulunun risk değerlendirmelerinde belirtilen entegre raporlama ile ilgili riskler: itibar, uygunluk, operasyonel konular ve dış paydaş ilişkileri.
- Önemlilik (çoğunlukla finansal olmayan bilgiler için).
- Rapordaki açıklık ve şeffaflık dengesi.
- Raporda belirtildiği gibi kuruluşun iş modelinin doğruluğu.

Yukarıda sayılan maddeler iç denetimin güvence alanlarına örnek olarak verilebilir.

3.1.7.3. *Dış güvence sağlayıcıları*

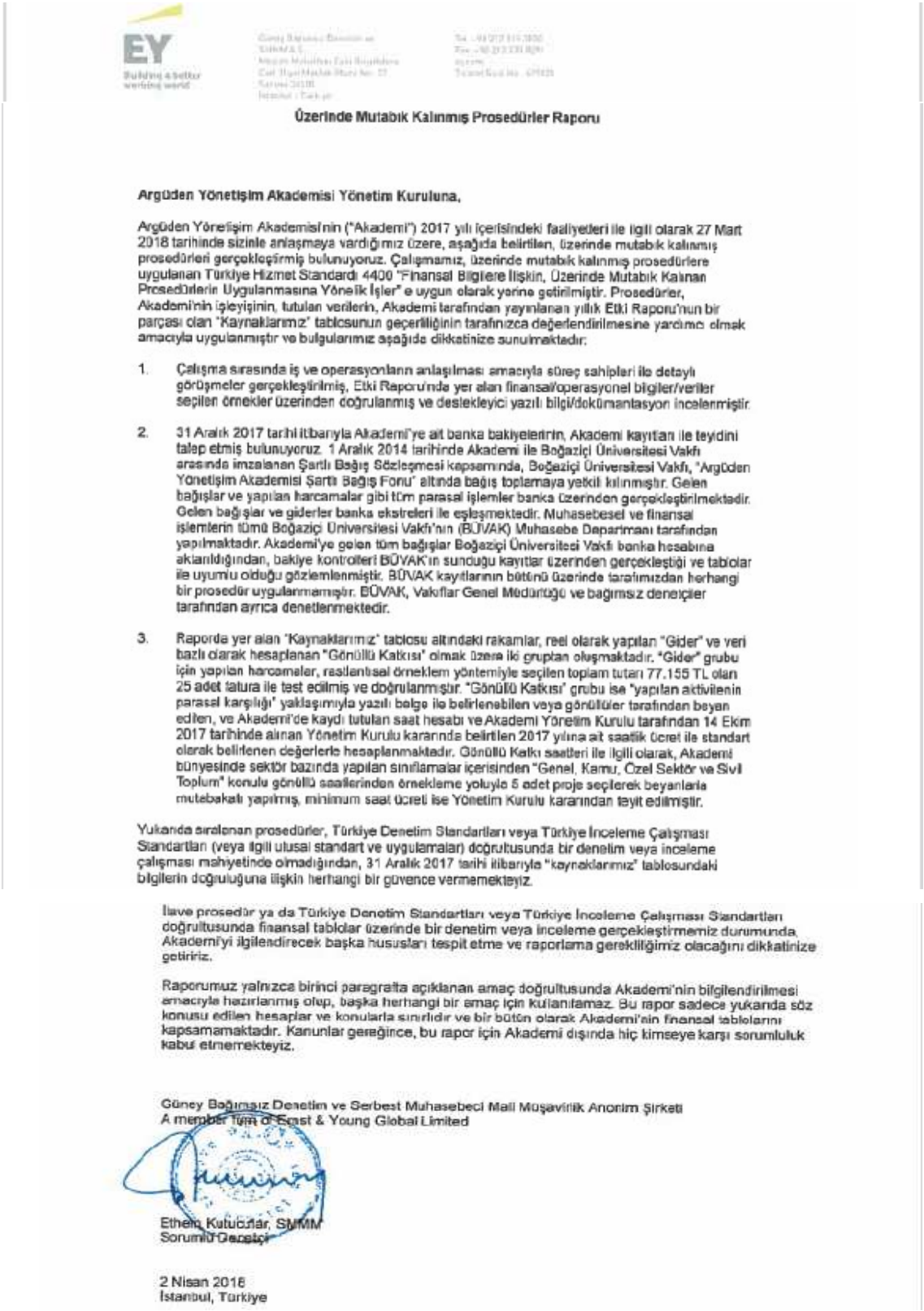
Dış güvence sağlayıcıları (external assurance providers), bağımsız denetçi gibi bağımsız dış güvenceden sorumludur (Huibers, 2015, s. 3). Dış güvence sağlayıcılarına örnek olarak bağımsız denetçiler verilebilir.

Henüz çok yaygın olmamakla birlikte sürdürülebilirlik raporlarının bağımsız denetimden geçmesi giderek yaygınlaşan bir uygulama olarak karşımıza çıkmaktadır. GRI, G4 kapsamında raporlama yapacak kuruluşların raporlarını bağımsız denetimden geçirmelerini zorunlu tutarak bağımsız denetçilerin özelliklerini de belirlemiştir. Rehber bu anlamda entegre raporlama yapacak şirketler için de yön gösterici olabilecektir (Aras ve Sarıoğlu, 2015, s. 68).

Entegre raporlamanın geleceğe de ışık tutan yapısı denetim için bazı kısıtlılıklar yaratabilir. Örneğin, geleceğe yönelik tahminlerin bugünden doğrulanabilmesi mümkün değilse de bu tahminlerin hangi çerçevede yapıldığı ve makul olup olmadığı incelenebilecektir (Aras ve Sarıoğlu, 2015, s. 69)

Türkiye'de yayınlanan entegre raporlar incelendiğinde, sadece Garanti Bankası, Çimsa ve TSKB tarafından yayınlanan entegre raporlarda güvence raporlarının yer aldığı görülmektedir. Bu entegre raporlarda hem bağımsız denetçi raporu hem de bağımsız güvence raporu yer almaktadır. Haziran 2019 itibariyle, Türkiye'de 20 entegre rapordan sadece beş raporda (Garanti Bankası 2017 ve 2018; Çimsa 2018; TSKB 2017 ve 2018) hem finansal hem de finansal olmayan bilgilere güvence sağlanmıştır.

Argüden Yönetişim Akademisi entegre raporları 2015 yılında Deloitte tarafından, 2016 ve 2017'de ise Ernst &Young tarafından kontrol edilerek doğrulanmıştır. AYA raporunda etki raporunda yer alan tüm rakamlarla finansal tablolarındaki rakamların onaylanması Türkiye Hizmet Standardı 4400 "Finansal Bilgilere İlişkin, Üzerinde Mutabık Kalınan Prosedürlerin Uygulanmasına Yönelik İşler Hakkında Tebliğ Türkiye Denetim Standartları" na göre yürütülmüştür. Rapor tek bir görüş içerecek şekilde ve bir kişi tarafından imzalanmıştır. AYA 2017 entegre raporuna ilişkin verilen bağımsız denetim raporu Şekil 3.6'da verilmiştir.



Üzerinde Mutabık Kalınmış Prosedürler Raporu

Argüden Yönetişim Akademisi Yönetim Kuruluna,

Argüden Yönetişim Akademisi'nin ("Akademi") 2017 yılı içerisindeki faaliyetleri ile ilgili olarak 27 Mart 2018 tarihinde sizinle anlaşmaya vardığımız üzere, aşağıda belirtilen, üzerinde mutabık kalınmış prosedürleri gerçekleştirmiş bulunuyoruz. Çalışmamız, üzerinde mutabık kalınmış prosedürlere uygulanan Türkiye Hizmet Standardı 4400 "Finansal Bilgilere İlişkin, Üzerinde Mutabık Kalınan Prosedürlerin Uygulanmasına Yönelik İşler" e uygun olarak yerine getirilmiştir. Prosedürler, Akademi'nin işleyişinin, tutulan verilerin, Akademi tarafından yayınlanan yıllık Etki Raporu'nun bir parçası olan "Kaynaklarımız" tablosunun geçerliliğinin tarafınızca değerlendirilmesine yardımcı olmak amacıyla uygulanmıştır ve bulgularımız aşağıda dikkatinize sunulmaktadır:

1. Çalışma sırasında iş ve operasyonların anlaşılması amacıyla süreç sahipleri ile detaylı görüşmeler gerçekleştirilmiş, Etki Raporunda yer alan finansal/operasyonel bilgiler/veriler seçilen örnekler üzerinden doğrulanmış ve destekleyici yazılı bilgi/dokümantasyon incelenmiştir.

2. 31 Aralık 2017 tarihi itibarıyla Akademi'ye ait banka bakiyelerinin, Akademi kayıtları ile teyidini talep etmiş bulunuyoruz. 1 Aralık 2014 tarihinde Akademi ile Boğaziçi Üniversitesi Vakfı arasında imzalanan Şartlı Bağış Sözleşmesi kapsamında, Boğaziçi Üniversitesi Vakfı, "Argüden Yönetişim Akademisi Şartlı Bağış Fonu" altında bağış toplamaya yetkili kılınmıştır. Gelen bağışlar ve yapılan harcamalar gibi tüm parasal işlemler banka üzerinden gerçekleştirilmektedir. Gelen bağışlar ve giderler banka ekstreleri ile eşleşmektedir. Muhasebesel ve finansal işlemlerin tümü Boğaziçi Üniversitesi Vakfı'nın (BÜVAK) Muhasebe Departmanı tarafından yapılmaktadır. Akademi'ye gelen tüm bağışlar Boğaziçi Üniversitesi Vakfı banka hesabına aktarıldığından, bakiye kontrolleri BÜVAK'ın sunduğu kayıtlar üzerinden gerçekleştiği ve tablolar ile uyumlu olduğu gözlemlenmiştir. BÜVAK kayıtlarının bütünü üzerinde tarafımızdan herhangi bir prosedür uygulanmamıştır. BÜVAK, Vakıflar Genel Müdürlüğü ve bağımsız denetçiler tarafından ayrıca denetlenmektedir.

3. Raporda yer alan "Kaynaklarımız" tablosu altındaki rakamlar, reel olarak yapılan "Gider" ve veri bazlı olarak hesaplanan "Gönüllü Katkısı" olmak üzere iki gruptan oluşmaktadır. "Gider" grubu için yapılan harcamalar, rastlantısal örneklem yöntemiyle seçilen toplam tutarı 77.155 TL olan 25 adet fatura ile test edilmiş ve doğrulanmıştır. "Gönüllü Katkısı" grubu ise "yapılan aktivitenin parasal karşılığı" yaklaşımıyla yazılı belge ile belirlenebilen veya gönüllüler tarafından beyan edilen, ve Akademi'de kaydı tutulan saat hesabı ve Akademi Yönetim Kurulu tarafından 14 Ekim 2017 tarihinde alınan Yönetim Kurulu kararında belirtilen 2017 yılına ait saatlik ücret ile standart olarak belirlenen değerlerle hesaplanmaktadır. Gönüllü Katkı saatleri ile ilgili olarak, Akademi bünyesinde sektör bazında yapılan sınıflamalar içerisinden "Genel, Kamu, Özel Sektör ve Sivil Toplum" konulu gönüllü saatlerinden örnekleme yoluyla 5 adet proje seçilerek beyanlarla mutabakatı yapılmış, minimum saat ücreti ise Yönetim Kurulu kararından teyit edilmiştir.

Yukarıda sıralanan prosedürler, Türkiye Denetim Standartları veya Türkiye İnceleme Çalışması Standartları (veya ilgili ulusal standart ve uygulamalar) doğrultusunda bir denetim veya inceleme çalışması mahiyetinde olmadığından, 31 Aralık 2017 tarihi itibarıyla "kaynaklarımız" tablosundaki bilgilerin doğruluğuna ilişkin herhangi bir güvence vermemekteyiz.

İlave prosedür ya da Türkiye Denetim Standartları veya Türkiye İnceleme Çalışması Standartları doğrultusunda finansal tablolar üzerinde bir denetim veya inceleme gerçekleştirmemiz durumunda, Akademi'yi ilgilendirecek başka hususları tespit etme ve raporlama gerekliliğimiz olacağını dikkatinize getiririz.

Raporumuz yalnızca birinci paragrafta açıklanan amaç doğrultusunda Akademi'nin bilgilendirilmesi amacıyla hazırlanmış olup, başka herhangi bir amaç için kullanılamaz. Bu rapor sadece yukarıda söz konusu edilen hesaplar ve konularla sınırlıdır ve bir bütün olarak Akademi'nin finansal tablolarını kapsamamaktadır. Kanunlar gereğince, bu rapor için Akademi dışında hiç kimseye karşı sorumluluk kabul etmemekteyiz.

Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
A member firm of Ernst & Young Global Limited

Ethem Kutucular, SMMM
Sorumlu Denetçi

2 Nisan 2018
İstanbul, Türkiye

Şekil 3.6. *Argüden Yönetişim Akademisi bağımsız denetim raporu örneği (AYA 2017 Entegre raporuna ilişkin verilen bağımsız denetim raporu)*

Garanti Bankası 2017 ve 2018 entegre raporlarında yer alan denetçi raporları "Yönetim Kurulunun Yıllık Faaliyet Raporuna İlişkin Bağımsız Denetçi Raporu" ve "Bağımsız Güvence Raporu" olmak üzere iki rapordan oluşmaktadır. Bunlardan bağımsız denetçi raporu bankanın finansal tablolarının incelenmesi sonucunda varılan görüşü bildirirken; bağımsız güvence raporu ise finansal olmayan bazı seçilmiş verilerin incelenmesi sonucunda varılan görüşü bildirmektedir. Buna göre denetçi her iki rapora da finansal bilgiler hakkında makul güvence, denetçi raporunda ayrıntılı olarak tanımlanan seçilmiş bazı finansal olmayan bilgiler için ise sınırlı güvence vermiştir. Finansal olmayan verilere ilişkin güvence sağlanması ISAE 3000'e göre yürütülmüş ve KPMG tarafından doğrulanmıştır. Garanti Bankası 2017 entegre raporuna ilişkin verilen bağımsız güvence raporu Şekil 3.7'de verilmiştir.

KPMG Bağımsız Denetim ve
Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.
İş Kuleleri Kule 3 Kat:2-9 Levent 34330 İstanbul
Tel +90 212 316 6000 Faks +90 212 316 6060
www.kpmg.com.tr

BAĞIMSIZ GÜVENCE RAPORU

T. Garanti Bankası A.Ş.'nin ("Şirket" veya "Garanti") talebi doğrultusunda sorumluluğumuz, Garanti'nin 2017 Entegre Faaliyet Raporu'nda ("Rapor") Ek A.1 kısmında açıklamaları yer alan "Seçilmiş Bilgiler"in Garanti'nin oluşturduğu ve Rapor'un Ek A.1 kısmında yer alan raporlama kriterlerine uygun olarak sunulup sunulmadığı ilişkin sınırlı güvence sunmaktır.

Güvence kapsamımız, aşağıda listelenen Seçilmiş Bilgiler'le sınırlıdır:

- Sera gazı protokol Kapsam 1 ve 2'ye göre raporlanan toplam yıllık sera gazı emisyonları
- Raporlama dönemindeki sera gazı emisyonu yoğunluğu
- Sera gazı yoğunluğundaki yıllık yüzdesel değişim
- İş için yapılan uçak seyahatlerinin toplam yıllık kilometre mesafesi ve Kapsam 3 emisyonları
- Garanti tarafından finanse edilen yenilenebilir enerji projeleri (HES, RES, GES) ile engellenen toplam yıllık emisyonlar
- Kaynak bazında toplam yıllık enerji tüketimi
- Kaynak bazında toplam yıllık su tüketimi
- Garanti tarafından finanse edilen projelerde uygulanan çevresel ve sosyal etki değerlendirmesi süreci:
  - o 2017 yılında değerlendirilen projelerin sayısı
  - o 2017 yılında reddedilen projelerin sayısı
  - o 2017 yılında değerlendirilen projelerin risk notları
  - o 2017 yılında gerçekleştirilen proje sahası ziyareti sayısı
- Yenilenebilir enerji portföyü:
  - o Raporlama dönemi için, türüne göre yenilenebilir enerji projelerine yapılan yatırımların tutarı
  - o Raporlama dönemi için, türüne göre yenilenebilir enerji projelerinin kurulu güçleri
  - o Raporlama dönemi için, Türkiye'de faaliyetteki rüzgâr enerjisi santrallerinin kurulu güçlerinde Garanti'nin pazar payı
- Önceliklendirme analizi
- Sürdürülebilirlik yönetimi
- Raporlama döneminde yapılan toplam parasal toplumsal yatırım tutarı
- Garanti ATM'lerindeki kartsız işlemler:
  - o Raporlama döneminde Garanti ATM'lerinden yapılan toplam kartsız işlem sayısı
  - o Raporlama döneminde Garanti ATM'lerinden yapılan toplam kartsız işlem hacmi
- Kadın Liderliği Eğitimlerini tamamlayan çalışan sayısı

Yönetimin Sorumlulukları

Seçilmiş Bilgiler'in Garanti'nin oluşturduğu Rapor'un Ek A.1 kısmında yer alan raporlama kriterlerine göre hazırlanması ve raporlanması ve içerdiği bilgi ve iddialar; paydaşların belirlenmesi ve önemli konular da dahil olmak üzere sürdürülebilir kalkınma performansı ve raporlaması açısından Garanti'nin hedeflerinin belirlenmesi; ve raporlanan performans bilgilerinin elde edildiği uygun performans yönetimi ve iç kontrol sistemlerinin kurulması ve sürdürülmesinden Şirket Yönetimi sorumludur.

Yönetim, hata ve hileyi önleme ve tespit etme ile Garanti'nin faaliyetlerine ilişkin kanun ve yönetmelikleri tanımlamak ve bunlara uyulmasını sağlamaktan sorumludur.

Yönetim, açıklamaların ve Seçilmiş Bilgiler'in hazırlanması ve sunumunda yer alan personelin düzgün bir şekilde eğitildiğinden, bilgi sistemlerinin düzgün şekilde güncellendiğinden ve raporlamadaki tüm değişikliklerin önemli iş birimlerini içerdiğinden emin olmakla sorumludur.

Sorumluluğumuz

Sorumluluğumuz, sınırlı güvence çalışması yürüterek gerçekleştirilen işlemler ve elde edilen kanıtlara dayanılarak bağımsız bir sınırlı güvence sonucuna ulaşmaktır. Güvence çalışmamız, Uluslararası Güvence Standartları ve bilhassa Tarihsel Finansal Bilgilerin Denetlenmesi ve Gözden Geçirilmesi Dışındaki Güvence Hizmetleri'ne ilişkin Uluslararası Standart'a (ISAE 3000) göre gerçekleştirilmiştir. Söz konusu Standart, Seçilmiş Bilgiler'in önemli hata ve yanlışlık içermediği konusunda sınırlı güvence sağlamak için çalışmamızı planlamamızı ve yürütmenizi gerektirir.

Kalite Kontrole İlişkin Uluslararası Standart'ı (ISQC 1) uygulamakta ve bu doğrultuda ilişkili etik ve profesyonel standartlar ve kanun veya yönetmelik gerekliliklerine uygun dokümante edilmiş politikalar ve süreçleri içeren kapsamlı bir kalite kontrol sistemi muhafaza etmekteyiz.

Dürüstlük, tarafsızlık, profesyonel yetkinlik ve gerekli özen gösterilmesi, gizlilik ve profesyonel davranış temel ilkelerini belirleyen Muhasebe Meslek Mensupları için Uluslararası Etik Standartları Kurulu'nun yayınlandığı Profesyonel Muhasebeciler için Etik Kurallar'ın bağımsızlık ve diğer etik gerekliliklerine uyum göstermekteyiz.

Şekil 3.7. *Garanti Bankası bağımsız güvence raporu örneği (Garanti Bankası 2017 Entegre raporuna ilişkin verilen bağımsız güvence raporu)*

KPMG Bağımsız Denetim ve
Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.
İş Kuleleri Kule 3 Kat:2-9 Levent 34330 İstanbul
Tel +90 212 316 6000 Faks +90 212 316 6060
www.kpmg.com.tr

Uygulanan Prosedürler

Seçilmiş Bilgiler ile ilgili sunulan sınırlı bir güvence, başta Seçilmiş Bilgiler'e sunulan bilgilerin hazırlanmasından sorumlu kişiler olmak üzere ilgili kişilerin sorgulanması, analitik prosedürler ve gerektiğinde diğer kanıt toplama prosedürlerini uygulamayı içermektedir. Bu prosedürler şunları içermektedir:

- Garanti'nin kilit paydaş gruplarının önemli konularını belirleme süreçleri hakkında bilgi sahibi olmak için yönetimin sorduğu sorular.
- Sürdürülebilirlik stratejisi ve önemli konular için politikalar ile ilgili olarak üst düzey yönetici ve ilgili personelle yapılan görüşmeler ve bunların tümünün çalışmalar sırasında uygulanması.
- Seçilmiş Bilgiler'de yer alan bilginin sağlanmasından sorumlu kurumsal ve iş birimi düzeyindeki ilgili personelle yapılan görüşmeler.
- Seçilmiş Bilgiler'de sunulan bilgileri ilgili bilgi kaynakları ile karşılaştırmak ve ilgili bilgi kaynaklarında yer alan tüm bilgilerin Seçilmiş Bilgiler'e dahil edilip edilmediğini belirlemek
- Seçilmiş Bilgiler'de sunulan bilgileri Garanti'nin sürdürülebilirlik performansıyla ilgili genel bilgi ve tecrübemizle uyumlu olup olmadığını belirlemek amacıyla okumak.

Sınırlı güvence çalışması kapsamında yapılan işlemler, doğası ve zamanlaması gereği – ve daha az kapsamlı olarak – makul bir güvence çalışmasından farklılık göstermektedir. Dolayısıyla sınırlı bir güvence çalışmasında elde edilen güvence düzeyi, makul bir güvence çalışması kapsamına kıyasla önemli ölçüde dardır.

Sınırlamalar

Herhangi bir iç kontrol yapısının doğasında olan sınırlamaları nedeniyle, Seçilmiş Bilgiler'de sunulan bilgiler hataları veya usulsüzlükleri içerebilir ve tespit edilemeyebilir. Çalışmalarımız, yıl boyunca sürekli olarak gerçekleştirilmediğinden ve uygulanan prosedürler örnekleme bazında yapıldığından, iç kontrollerin Rapor'un hazırlanması ve sunumu üzerindeki tüm eksikliklerini saptamak için düzenlenmemiştir.

Sonuç

Sonucumuz bu raporda açıklanan konularda oluşturulmuştur ve bunlara tabidir.

Elde ettiğimiz kanıtların sonuçlarımıza dayanak oluşturmak için yeterli ve uygun olduğuna inanıyoruz.

Yapılan çalışma ve elde edilen kanıtlar neticesinde, yukarıda belirtildiği üzere, Garanti Raporu'nda Ek A.1 kısmında yer alan Seçilmiş Bilgiler'in tüm önemli yanlarıyla Garanti'nin oluşturduğu Rapor'un Ek A.1 kısmında açıklamaları yer alan raporlama kriterlerine uygun olarak sunulmadığı kanaatine varmamıza sebep olacak herhangi bir husus dikkatimizi çekmemiştir.

Sözleşme şartlarımıza uygun olarak, Seçilmiş Bilgiler üzerine bu bağımsız sınırlı güvence raporu, Garanti'ye raporlamak amacıyla hazırlanmıştır ve başka herhangi bir amaçla kullanılmak amacıyla hazırlanmamıştır.

Kullanım kısıtlaması

Raporumuz, Garanti'den başka herhangi bir amaçla veya herhangi bir bağlamda hak kazanmak isteyen başka kişi veya kurumlar tarafından kullanılmasına veya dayanak oluşturulmasına uygun değildir. Raporumuza veya bir kopyasına erişimi olan ve raporumuzu (veya herhangi bir bölümünü) dayanak kabul eden Garanti dışındaki herhangi bir tarafın sorumluluğu kendisine aittir. Kanunların izin verdiği ölçüde yürütmüş olduğumuz bağımsız güvence raporumuzla veya ulaşmış olduğumuz sonucumuzla ilgili olarak Garanti haricinde hiçbir kişi veya kuruma karşı sorumluluk kabul etmemekteyiz.

KPMG Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
A member firm of KPMG International Cooperative

Şirin Soysal, Sorumlu Ortak
İstanbul, 1 Mart 2018

Şekil 3.7. *Garanti Bankası bağımsız güvence raporu örneği devamı (Garanti Bankası 2017 Entegre raporuna ilişkin verilen bağımsız güvence beyanı)*

Çimsa 2018 entegre raporunda yer alan denetçi raporları "Bağımsız Denetçi Raporu" ve "Bağımsız Güvence Beyanı" olmak üzere iki rapordan oluşmaktadır. Finansal olmayan verilere ilişkin güvence sağlanması ISAE 3000 ve ISAE 3410'a göre yürütülmüş ve E&Y tarafından doğrulanmıştır. Çimsa 2018 entegre raporuna ilişkin verilen bağımsız güvence beyanı Şekil 3.8'de verilmiştir.

Building a better working world

Bağımsız Güvence Beyanı

Çimsa Çimento San. ve Tic. A.Ş Yönetim Kurulu ve Yönetimine, İstanbul, Türkiye

Bu Güvence Beyanı ('Beyan'), Çimsa Çimento San. ve Tic. A.Ş. ('Çimsa' veya 'Şirket) tarafından 31 Aralık 2018 tarihinde sona eren yıl itibariyle hazırlanan 2018 Entegre Faaliyet Raporu'nda ('Rapor') yer alan Seçili Bilgiler'i raporlamak amacıyla şirket yönetimine yönelik olarak hazırlanmıştır.

Konu ve Uygun Kriterler
Şirket'in talebi doğrultusunda sorumluluğumuz, aşağıda listelenen ve Sürdürülebilir Kalkınma için Dünya İş Konseyi - Çimento Sürdürülebilirlik Girişimi ('WBCSD - CSI') Çimento CO_2 ve Enerji Protokolü versiyon 3.1 ('CSI CO_2 ve Enerji Protokolü'), Çimento Sektöründe Emisyonların Takip Edilmesi ve Raporlanması Kılavuzları versiyon 2.0 ('CSI Emisyon Protokolü') ve Çimento Sektöründe Güvenlik: Ölçme ve Raporlama için Kılavuzlar'da ('CSI İSG Protokolü') tanımları yer alan 'Seçilmiş Bilgiler' üzerinde sınırlı güvence sunmaktır.

Güvence hizmetimizin kapsamı
Güvence hizmetimizin kapsamı 2018 yılı içerisinde Afyon, Eskişehir, Mersin, Kayseri, Niğde ve Ankara - Türkiye'de sürdürülen gri çimento ve beyaz çimento üretim süreçlerinden kaynaklanan, CSI CO_2 Enerji Protokolü, CSI Emisyon Protokolü ve CSI İSG Protokolü'nde tanımları yer alan;

- Scope 1 Brüt Sera Gazı Emisyonu Miktarı (gri+beyaz) (m ton CO_2/yıl),
- Scope 2 Brüt Sera Gazı Emisyonu Miktarı (gri+beyaz) (m ton CO_2/yıl),
- Gri Çimentomsu Spesifik CO_2 Emisyonu (scope 1) (kg CO_2/ton),
- Gri Çimentomsu Spesifik CO_2 Emisyonu (scope 2) (kg CO_2/ton)
- Kirletici Hava Emisyonları,
- Çimento Fabrikaları için Yaralanma Oranı, Mesleki Hastalık Oranı, Kayıp Gün Oranı, Devamsızlık Oranı ve Ölümlü Kazalanma,

(hep birlikte 'Seçili Bilgiler') indikatörleri ile sınırlıdır. Güvence beyanımız, CSI CO_2 ve Enerji Protokolü versiyon 3.1, CSI Emisyon Protokolü versiyon 2.0 ve CSI İSG Protokolü ile birlikte okunmalıdır.

Şirket'in sorumlulukları
Seçilmiş Bilgiler'in CSI CO_2 ve Enerji Protokolü versiyon 3.1, CSI Emisyon Protokolü versiyon 2.0 ve CSI İSG Protokolü'ne göre hazırlanması, toplanması ve raporlanmasından Şirket'in yönetimi sorumludur. Ek olarak Şirket yönetimi, denetçiye sunulan dokümantasyonun tamlığı ve doğruluğundan sorumludur. Şirket yönetimi ayrıca hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyen dokümantasyon ve bilginin sağlanmasını makul derecede temin edecek bir iç kontrol mekanizmasının sağlanmasından da sorumludur.

Sorumluluğumuz
Güvence çalışmamız, Uluslararası Güvence Standartları ve bilhassa Tarihsel Finansal Bilgilerin Denetlenmesi ve Gözden Geçirilmesi Dışındaki Güvence Hizmetleri'ne İlişkin Uluslararası Standart (ISAE 3000 (Revised)) ve Uluslararası Güvence Standartları (ISAE) 3410, Sera Gazı Emisyonları Raporları Güvence Hizmetleri'ne göre planlanmış ve gerçekleştirilmiştir. Bu yönetmelikler etik kurallara uymamızı ve güvence çalışmamızı Seçilmiş Bilgiler üzerinde sınırlı güvenceye ulaşma amacıyla planlamamızı ve gerçekleştirmemizi gerektirir.

Dürüstlük, tarafsızlık, profesyonel yetkinlik ve gerekli özen gösterilmesi, gizlilik ve profesyonel davranış temel ilkelerini belirleyen IESBA Profesyonel Muhasebeciler için Etik Kurallar'ın bağımsızlık ve diğer etik gerekliliklerine uyum göstermekteyiz.

Kalite Kontrole ilişkin Uluslararası Standart'ı (ISQC 1) uygulamakta ve bu doğrultuda ilişkili etik ve profesyonel standartlar ve kanun veya yönetmelik gerekliliklerine uygun dokümante edilmiş politikalar ve süreçleri içeren kuvvetli bir kalite kontrol sistemi muhafaza etmekteyiz.

Gerçekleştirilen güvence çalışması sınırlı güvencedir. Bir sınırlı güvence çalışmasında gerçekleştirilen prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamı makul güvence çalışması gerekliliklerine göre sınırlıdır. Dolayısı ile elde edilen güvence seviyesi daha düşüktür.

Seçilmiş olan prosedürler denetçinin muhakemesine tabidir. Prosedürler özellikle Seçilmiş Bilgiler'in toplanması ve raporlanmasından sorumlu kişilerin soruşturulması ve Seçilmiş Bilgiler'e dair kanıt edinmek üzere belirlenen ek prosedürlerdir.

Yukarıda bahsi geçen Seçilmiş Bilgiler'e dair uyguladığımız prosedürler şunları içermektedir:

1. Şirket'in anahtar konumdaki kıdemli personeli ile raporlama dönemine ait Seçilmiş Bilgiler'in elde edilmesi için hâlihazırda uygulamada olan süreçleri anlamak için görüştük;
2. Seçilmiş Bilgiler'i Şirket'in Afyon ve Mersin Fabrikalarında yerinde ve Türkiye'deki diğer lokasyonları için saha dışında örnekleme bazında kanıtlara karşı gözden geçirdik;
3. Seçilmiş Bilgiler üzerinde örnekleme bazında doğruluk testleri uyguladık;
4. Seçilmiş Bilgiler'i değerlendirmek ve incelemek için Şirket'in iç dokümantasyonunu kullandık;
5. Temel süreçlerin ve Seçilmiş Bilgiler üzerindeki kontrollerin tasarımını ve uygulanmasını değerlendirdik;
6. Örnekleme bazında, raporlama dönemi için Seçilmiş Bilgiler'i hazırlamak için kullanılan hesaplamaları yeniden gerçekleştirdik.
7. Seçilmiş Bilgiler'in Rapor'daki bildirimini ve sunumunu değerlendirdik

Sonucumuz
Prosedürlerimizin sonucunda, 31 Aralık 2018 tarihinde sona eren yıl için gözden geçirilen Seçilmiş Bilgiler'in, tüm önemli hususlar açısından, CSI CO_2 ve Enerji Protokolü versiyon 3.1, CSI Emisyon Protokolü versiyon 2.0 ve CSI İSG Protokolü'ne göre hazırlanmadığı konusunda herhangi bir hususa rastlanmamıştır.

Bu raporun, Çimsa Çimento San. ve Tic. A.Ş.'nin 31 Aralık 2018 tarihinde sona eren yıl Entegre Faaliyet Raporu'nda, Çimsa Çimento San. ve Tic. A.Ş. yöneticilerine, Seçilmiş Bilgiler ile bağlantılı olarak bir bağımsız güvence raporu alarak yönetim sorumluluklarını yerine getirdiklerini gösterme amacıyla açıklanmasına izin veriyoruz. Çalışmamız veya bu beyan için, yasaların izin verdiği en kapsamlı ölçüde, Çimsa Çimento San. ve Tic. A.Ş. ve bir bütün olarak yöneticiler dışında hiç kimseye karşı, şartların aramızda yazılı olarak açıkça belirlendiği durumlar dışında hiçbir sorumluluk Kabul etmemekteyiz.

Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A. Ş. adına
A member firm of Ernst & Young Global Limited

Zeynep Okuyan Özdemir, SMMM
Sorumlu Ortak
İstanbul, 22.03.2019

Şekil 3.8. *Çimsa bağımsız güvence beyanı örneği (Çimsa 2018 Entegre raporuna ilişkin verilen bağımsız güvence beyanı)*

TSKB 2017 ve 2018 entegre raporlarında yer alan denetçi raporları "Yönetim Kurulunun Yıllık Faaliyet Raporuna İlişkin Bağımsız Denetçi Raporu" ve "Bağımsız Güvence Raporu" olmak üzere iki rapordan oluşmaktadır. Finansal olmayan verilere ilişkin güvence sağlanması ISAE 3000'e göre yürütülmüş ve E&Y tarafından doğrulanmıştır. TSKB 2018 entegre raporuna ilişkin verilen bağımsız güvence raporu Şekil 3.9'da verilmiştir.

EY
Building a better working world

BAĞIMSIZ GÜVENCE BEYANI

Türkiye Sinai Kalkınma Bankası A.Ş. Yönetim Kurulu ve Yönetimine,
İstanbul, Türkiye

Bu Güvence Beyanı ('Beyan'), Türkiye Sinai Kalkınma Bankası A.Ş. ('TSKB' veya 'Şirket') tarafından 31 Aralık 2018 tarihinde sona eren yıl itibariyle hazırlanan 2018 Entegre Raporu'nda ('Rapor') yer alan kilit göstergelerin değerlendirmesine dayanan güvence kapsamını içermektedir.

Konu ve Uygun Kriterler
Şirket'in talebi doğrultusunda sorumluluğumuz, aşağıda listelenen ve Rapor eklerinde 'Rapor Gösterge Kapsam Tablosu' olarak yer alan göstergeler için sınırlı güvence sunmaktır.

Güvence hizmetimizin kapsamı
Güvence hizmetimizin kapsamı aşağıdaki listede yer alan ve sadece 2018 yılı içerisinde Genel Merkez kapsamında finansal, insan ve doğal sermayelere ait göstergelerde Seçilmiş Bilgileri incelemekle sınırlıdır.

1. Sürdürülebilirlik temalı kredilerin, toplam krediler içerisindeki oranı.
2. Yönetici seviyesinde çalışanların cinsiyet oranları.
3. Çalışan başına düşen eğitim saatleri.
4. Çalışan memnuniyet anketine katılma oranları.
5. Banka faaliyetlerinden doğan çevresel etkiler:
   - Toplam elektrik tüketimi (kWh)
   - Toplam doğal gaz tüketimi (m^3)
   - Toplam su tüketimi (m^3)
   - Toplam kağıt tüketimi (kg)
   - m^2 başına düşen elektrik tüketimi yoğunluğu (kWh/m^2)
   - Çalışan başına düşen su tüketimi yoğunluğu (m^3/kişi)
   - Toplam geri dönüştürülen cam, plastik ve kağıt atıkları (kg)
6. 2018 finansal yılı içerisinde finanse edilen yenilenebilir enerji projelerinden kaynaklanan sera gazı emisyon azaltımı hesaplamaları
7. 2018 yılsonu itibariyle, TSKB tarafından finanse edilen yenilenebilir enerji projelerinin, Türkiye'nin toplam yenilenebilir enerji kurulu gücü içerisinde oranı
8. 2018 yılsonu itibariyle finanse edilen toplam yenilenebilir enerji kurulu gücü

Şirket'in sorumlulukları
Şirket yönetimi, denetçiye sunulan dokümantasyonun tamlığı ve doğruluğundan sorumludur. Şirket yönetimi ayrıca hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyen dokümantasyon ve bilginin sağlanmasını makul derecede temin edecek bir iç kontrol mekanizmasının sağlanmasından da sorumludur.

Sorumluluğumuz
Güvence çalışmamız, Uluslararası Güvence Standartları ve bilhassa Tarihsel Finansal Bilgilerin Denetlenmesi ve Gözden Geçirilmesi Dışındaki Güvence Hizmetleri'ne İlişkin Uluslararası Standart (ISAE 3000 (Revised)) Güvence Hizmetleri'ne göre planlanmış ve gerçekleştirilmiştir. Bu yönetmelikler etik kurallara uymamızı ve güvence çalışmamızı Seçilmiş Bilgiler üzerinde sınırlı güvenceye ulaşma amacıyla planlamamızı ve gerçekleştirmemizi gerektirir.

Dürüstlük, tarafsızlık, profesyonel yetkinlik ve gerekli özen gösterilmesi, gizlilik ve profesyonel davranış temel ilkelerini belirleyen IESBA Profesyonel Muhasebeciler için Etik Kurallar'ın bağımsızlık ve diğer etik gerekliliklerine uyum göstermekteyiz.

Kalite Kontrole ilişkin Uluslararası Standart'ı (ISQC 1) uygulamakta ve bu doğrultuda ilişkili etik ve profesyonel standartlar ve kanun veya yönetmelik gerekliliklerine uygun dokümante edilmiş politikalar ve süreçleri içeren kuvvetli bir kalite kontrol sistemi muhafaza etmekteyiz.

Gerçekleştirilen güvence çalışması sınırlı güvencedir. Bir sınırlı güvence çalışmasında gerçekleştirilen prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamı makul güvence çalışması gerekliliklerine göre sınırlıdır. Dolayısı ile elde edilen güvence seviyesi daha düşüktür.

Seçilmiş olan prosedürler denetçinin muhakemesine tabidir. Prosedürler özellikle Seçilmiş Bilgiler'in toplanması ve raporlanmasından sorumlu kişilerin soruşturulması ve Seçilmiş Bilgiler'e dair kanıt edinmek üzere belirlenen ek prosedürlerdir.

Yukarıda bahsi geçen Seçilmiş Bilgiler'e dair uyguladığımız prosedürler şunları içermektedir:

I. Şirket'in anahtar konumdaki kıdemli personeli ile raporlama dönemine ait Seçilmiş Bilgiler'in elde edilmesi için hâlihazırda uygulamada olan süreçleri anlamak için görüştük;
II. Seçilmiş Bilgiler'i Şirket'in Genel Merkez'inde yerinde örnekleme bazında kanıtlara karşı gözden geçirdik;
III. Seçilmiş Bilgiler üzerinde örnekleme bazında doğruluk testleri uyguladık;
IV. Seçilmiş Bilgiler'i değerlendirmek ve incelemek için Şirket'in iç dokümantasyonunu kullandık;
V. Temel süreçlerin ve Seçilmiş Bilgiler üzerindeki kontrollerin tasarımını ve uygulanmasını değerlendirdik;
VI. Örnekleme bazında, raporlama dönemi için Seçilmiş Bilgiler'i hazırlamak için kullanılan hesaplamaları yeniden gerçekleştirdik.
VII. Seçilmiş Bilgiler'in Rapor'daki bildirimini ve sunumunu değerlendirdik

Sonucumuz
Prosedürlerimizin sonucunda, 31 Aralık 2018 tarihinde sona eren yıl için gözden geçirilen Seçilmiş Bilgiler'in, tüm önemli hususlar açısından, Rapor'da yer alan 'Rapor Gösterge Kapsam Tablosu'na göre hazırlanmadığı konusunda herhangi bir hususa rastlanmamıştır.

Denetim Ekibimiz
Multidisipliner profesyonellerden oluşan denetim ekibimiz, iklim değişikliği ve sürdürülebilirlik ağırlıklı olarak seçilmiştir ve Türkiye ve uluslararası önemli kuruluşlar ile benzer alanlarda birçok çalışma yürütmektedir.

Bu raporun Türkiye Sinai Kalkınma Bankası A.Ş.'nin 31 Aralık 2018 tarihinde sona eren yıl Entegre Raporu'nda, Seçilmiş Bilgiler ile bağlantılı olarak bir bağımsız güvence raporu olarak Türkiye Sinai Kalkınma Bankası A.Ş. yöneticilerine, yönetim sorumluluklarını yerine getirdiğini gösterme amacıyla açıklanmasına izin veriyoruz. Çalışmamız veya bu beyan için, yasaların izin verdiği en kapsamlı ölçüde, Türkiye Sinai Kalkınma Bankası A.Ş. ve bir bütün olarak yöneticiler dışında hiç kimseye karşı, şartların aramızda yazılı olarak açıkça belirlendiği durumlar dışında hiçbir sorumluluk kabul etmemekteyiz.

Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A. Ş. adına
A member firm of Ernst & Young Global Limited

Zeynep Okuyan Özdemir, SMMM
Sorumlu Ortak
İstanbul, 05.03.2019

Şekil 3.9. *TSKB bağımsız güvence beyanı örneği (TSKB 2018 Entegre raporuna ilişkin verilen bağımsız güvence beyanı)*

Çoğu araştırmacının sürdürülebilirlik güvencesine ilişkin çalışmalarıyla muhasebe meslek mensuplarının bu tür güvence hizmetlerine olan ilgisi giderek artmaktadır. İşte bu noktada, bu bölümde entegre raporlarda bütünleşik güvencenin Uluslararası Güvence Denetimi Standartları (ISAE) 3000, AA1000AS Güvence Standardı ve Küresel Raporlama Girişimi (GRI) Standartları çerçevesinde nasıl oluşturulacağına ilişkin bilgilere yer verilmiştir. Bu kapsamda uygulama örneklerinden faydalanılmıştır. Entegre raporların güvencesini sağlamaya yönelik henüz standart oluşturulmamış olması, mevcut standartlar kullanılarak güvence oluşturulmaya çalışıldığını ortaya koymuştur. Bu durumda uygulamada, entegre raporlarda bağımsız denetçi raporu ve bağımsız güvence raporu aracılığıyla güvenilirliğin sağlanmaya çalışıldığı görülmüştür. Ayrıca, bu bölümde entegre raporlarda bütünleşik güvence modeli/sağlayıcılarının (yönetim, iç güvence sağlayıcıları ve dış güvence sağlayıcıları) rolleriyle nasıl güvence oluşturulacağına ilişkin bilgilere yer verilmiştir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

Son bölüm olan dördüncü bölümde ise çalışmanın uygulama kısmı yer almıştır.

4. TÜRKİYE'DE ENTEGRE RAPORLAMA VE BÜTÜNLEŞİK GÜVENCEYE İLİŞKİN FARKINDALIĞIN BELİRLENMESİNE YÖNELİK BİR DELPHİ ARAŞTIRMASI

Bu bölümde Türkiye'de entegre raporlama ve bütünleşik güvenceye ilişkin farkındalığın belirlenmesine yönelik yapılan Delphi araştırmasının detayları verilmiştir. Bu bölümde, önceki bölümlerde yapılan teorik açıklamalar çerçevesi doğrultusunda hazırlanan görüşme soruları, uzman kişilere uygulanarak Türkiye'de entegre raporlama ve bütünleşik güvenceye ilişkin farkındalığın ve entegre raporlarda bütünleşik güvencenin sağlanmasına ilişkin sürecin belirlenmesine yönelik algıları saptanarak ilgili değerlendirmeler yapılmıştır. Bu bağlamda, bu bölüm araştırmanın problemi, ulusal ve uluslararası boyutta alan yazın taraması, araştırmanın amacı ve önemi, sayıltılar, sınırlılıklar, tanımlar, yöntem, araştırma deseni, evren ve örneklem, veri toplama araçları (görüşme formu ve Delphi anketi), verilerin çözümlenmesi, araştırmanın inanırlığı, bulgular ve yorum, sonuç ve öneriler başlıklarından oluşturulmuştur.

4.1. Problem

Dünya genelinde kuruluşlar giderek artan bir şekilde entegre rapor yayınlamaktadırlar. Fakat kuruluşlar entegre rapor yayınladıklarında, bu raporların denetimi konusunda standart ya da herhangi bir yönlendirici mevcut değildir. Entegre raporlarda yer alan bilgilerin güvenilirliği konusunda şirketler yönetimin gözden geçirmesi, iç denetim ve şirket içi veri güvenilirliğini sağlamak gibi çözümler getirmişlerdir. Bu durumda kuruluşların belli bir standart olmaksızın kendi belirledikleri yöntemlerle raporların güvencesini sağlamaya çalıştığı görülmektedir. Ayrıca raporlar, finansal olmayan bilgilerin ve gelecek öngörülerinin ne şekilde denetlendiği konusunda net bir bilgi vermemektedir.

Bu çalışmanın problemi, entegre raporlarda bütünleşik güvencenin nasıl sağlanacağının belirlenmesidir. Bu ana probleme bağlı olarak güvence süreci irdelenmeye çalışılmıştır. Ayrıca Türkiye'de henüz oldukça yeni bir kavram olan entegre raporlama ve bütünleşik güvence hakkında farkındalık belirlenmeye çalışılmıştır.

4.2. İlgili Araştırmalar

Entegre raporların güvencesinin sağlanmasına ilişkin yapılan çalışmaları belirlemek amacıyla, alan yazın taraması yapılmış, ulaşılan araştırmalara ilişkin sonuçlar değerlendirilmiştir. Bu bölümde Türkiye'de araştırmayla doğrudan ilişkili bir çalışma bulunmadığı için entegre raporlar ve bütünleşik güvenceye yönelik çalışmalar ayrı ayrı incelenmiştir. Yurtdışında ise araştırmayla ilgili doğrudan ilişkili çalışmalar bir arada incelenmiştir. Yapılan bu çalışmalar Türkiye'de yapılan araştırmalar ve yurtdışında yapılan araştırmalar olmak üzere iki başlık halinde sunulmuştur.

4.2.1. Türkiye'de yapılan araştırmalar

Entegre raporlamayı konu edinen araştırmalara bakıldığında, entegre raporlama kavramını açıklayan ve tanımlayan araştırmaların yanı sıra, entegre raporlamanın öneminin ve gelecekteki yerini gösteren, faydalarını ortaya koyan, nasıl değer yaratılacağı ve finansal ve finansal olmayan bilgilerin nasıl tek bir raporda entegre edileceğine dair yapılan araştırmalara rastlanılmaktadır. Entegre raporlama ile ilgili araştırmaların muhasebe-finans alanlarında makale, kitap ve tez çalışması şeklinde yayınlandığı görülmektedir.

Entegre raporlamayı çeşitli araştırmacılar ulusal alan yazında "entegre raporlama" (Aktekin, 2014; Aras ve Sarıoğlu, 2015; Aydın, 2015a; Aydın, 2015b; Büdeyri ve Kısa, 2016; Karğın vd., 2013; Kaya, 2015; Kaya vd., 2016; Köse ve Çetinel, 2017; Küçükgergerli, 2017; Topcu ve Korkmaz, 2015; Ülker, 2016; Yılmaz, 2016; Yükçü ve Kaplanoğlu, 2016; Yüksel, 2017) ve "tümleşik raporlama" (Yanık ve Türker, 2012; Tarakcıoğlu Altınay, 2016) gibi kavramlarla ifade etmişlerdir. Sadece Kurt (2016) yazmış olduğu doktora tezinde "bütünleşik raporlama" ifadesini kullanmıştır. Hatta Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (The International Integrated Reporting Council-IIRC)'nin yayınlamış olduğu uluslararası raporlama çerçevesinde de dilimize "entegre raporlama" olarak çevrildiği görülmüştür.

İlgili alan yazın incelendiğinde entegre raporlamayı konu edinen hem niteliksel (Yanık ve Türker, 2012; Karğın vd., 2013; Aydın, 2015b; Aras ve Sarıoğlu, 2015; Kaya, 2015; Topçu ve Korkmaz, 2015; Aktekin, 2014) hem de niceliksel (Aydın, 2015a; Selimoğlu ve Yeşilçelebi, 2018) çalışmalara rastlanılmıştır.

Aracı ve Yüksel (2017) araştırmalarında entegre raporlamada muhasebe meslek mensuplarının rolü ile entegre raporlama eğitimi tartışılmış ve eğitim müfredatları geliştirmişlerdir.

Elmacı ve Sevim (2017) çalışmalarında dünyada entegre raporlama konusunda başarılı dört kuruluşun raporlarını içerik açısından incelemişler ve Türkiye'de faaliyette bulunan büyük ölçekli işletmelere entegre raporlamaya ilişkin bir yol haritası oluşturmaya çalışmışlardır.

Ercan ve Kestane (2017) çalışmalarında 2016 yılında Türkiye'de Argüden Yönetişim Akademisi, Adana Çimento, Çimsa Çimento, Aslan Çimento ve Türkiye Sınai Kalkınma Bankası tarafından yayınlanan entegre raporları içerik analizine tabi tutmuşlardır. Araştırma sonucunda, aynı sektörde faaliyet gösteren kuruluşlarda değer yaratma bakımından farklılıklar olduğunu tespit etmişlerdir.

Köse ve Çetinel (2017) çalışmalarında kurumsal ve entegre raporlama kavramları, entegre raporlamanın ortaya çıkış nedenleri ve entegre bir raporun içeriğinde olması gereken bilgileri incelemişlerdir. Araştırmacılar bu kapsamda Argüden Yönetişim Akademisi tarafından yayınlanan Türkiye'nin ilk entegre raporunu incelemişlerdir.

Yüksel ve Aracı (2017b) araştırmalarında IIRC veri tabanında kayıtlı hizmet işletmelerine ait entegre raporları içerik analizi yoluyla incelemişlerdir. Araştırma sonucunda ise, hizmet işletmelerinin yayınladıkları raporların IR Çerçevesi'nde açıklanan içerik öğelerine uygun olduğu, fakat yasal sistem ve sürdürülebilir rekabet endeksi ülke sıralamasının işletmelerin entegre rapor hazırlama eğilimi üzerinde bir etkisi olmadığına ulaşmışlardır.

Tarakcıoglu Altınay (2016) çalışmasında, entegre raporlama ve sürdürülebilirlik kavramlarının muhasebeye yansımalarını dikkate alarak, entegre raporlamada sürdürülebilirlik muhasebesinin katkılarını inceleyerek, entegre raporlamanın ortaya çıkışını ele almıştır.

Büdeyri ve Kısa (2016) çalışmalarında entegre raporlamanın kavramsal kısmına değinmişler ve yatırımcılar, şirketler, hukuksal, kültürel, muhasebesel ve yönetim uygulamaları açısından entegre raporlamaya bakış açısını ortaya koymuşlardır.

Gökten (2016) çalışmasında, IR çerçevesine dayanarak entegre raporun nasıl hazırlanacağına yönelik uygulayıcılar için sistematik bir yol haritası önermiştir.

Kaya vd. (2016) araştırmalarında uluslararası boyutta entegre rapor hakkında bir fikir elde etmek için 13 farklı ülkedeki işletmelerin yayınladıkları entegre raporları

kapsam ve içerik bakımından incelemişler ve raporlar arasında benzerlikler ve farklılıkları ortaya koyarak, entegre rapor çıkartılması için önerilerde bulunmuşlardır.

Aras ve Sarıoğlu (2015)'nun çalışması Türkiye için entegre raporlama konusunda yapılmış ilk rehber olarak kabul görmektedir. Bu araştırmada entegre raporun kavramsal çerçevesinden bahsedilmiş, entegre rapor hakkında dünyadaki ülke düzenlemeleri ve uygulama örneklerine yer verilmiştir.

Aydın (2015b) çalışmasında kurumsal raporlamanın evrilme süreci, unsurları ve boyutları itibariyle irdelemesini yapmıştır. Ayrıca, kuruluşların hem finansal hem de finansal olmayan bilgilerinin tek bir raporda sunulması temelinde ortaya çıkan entegre raporlamanın, sürdürülebilirlik raporlarının finansal raporlarla bütünleştirilmesi anlamına gelip gelmediği konusundaki tartışmaları da irdelemiştir.

Kaya (2015) çalışmasında entegre rapor yayınlamanın kuruluşlara ve ilgili taraflara sağlayacağı faydaları açık bir şekilde ortaya koymayı amaçlamıştır.

Topcu ve Korkmaz (2015) çalışmalarında ilgili alan yazına katkı sağlamak amacıyla entegre raporlamanın kavramsal bir incelemesini ortaya koymuşlardır.

Aktekin (2014) yaptığı araştırmada entegre raporlamanın Türkiye'de uygulanabilirliğini, dünyadaki uygulama örnekleri yardımıyla incelemiştir.

Kargın vd. (2013) çalışmalarında, entegre raporlamanın kavramsal boyuttaki içeriği ve dünyadaki uygulamaları değerlendirmişlerdir.

Yanık ve Türker (2012) çalışmalarında entegre raporlama ve ilişkili kavramları tanımlayarak, uygulama ve teorideki gelişmeleri ortaya koymuşlardır. Bu çalışma Türkiye'de entegre raporlamaya ilişkin öncü çalışmalardan biri olmuştur.

Türkiye'de entegre raporlamaya ilişkin ilk nicel araştırma Aydın (2015a) tarafından gerçekleştirilmiştir. Bu araştırmada, BİST 100'de işlem gören işletmelerin 2012 ve 2013 yıllarına ait faaliyet raporlarının entegre raporlama ilkeleri ile uyumları incelenmiş ve araştırma sonucunda entegre raporlama uyum düzeylerinin yıllar itibari ile farklılıklar gösterdiği belirlenmiştir.

Gençoğlu ve Aytaç (2016) çalışmalarında BİST Sürdürülebilirlik Endeksi'nde yer alan işletmelerin yıllık faaliyet raporlarını inceleyerek, çevresel ve sosyal sürdürülebilirlik konusundaki uygulamaların önemini belirtmişlerdir.

Yüksel ve Aracı (2017a) çalışmalarında BİST Kurumsal Yönetim Endeksi'nde yer alan işletmelerin 2014 yılına ait faaliyet raporlarının entegre raporlamaya yakınlığını incelemiş ve endekste yer alan işletmelerin % 48'inin faaliyet raporlarının

entegre rapor ile uyumlu olduğunu tespit etmişlerdir. Ayrıca Güney Afrika, Fransa, Danimarka'da entegre rapor düzenlemenin zorunlu kılındığı gözlemlenmiştir.

Solak vd. (2017) araştırmalarında Aydın ve Malatya illerinde çalışan 258 muhasebe meslek mensubunun entegre rapor hakkındaki görüşlerini ve rapor ile ilgili bilgi düzeylerini belirlemeye çalışmışlardır. Araştırmanın sonucunda ise meslek mensuplarının entegre rapor hakkında bilgi düzeylerinin yetersiz olduğunu ifade etmişlerdir.

Küçükgergerli (2017), çalışmasında uluslararası düzeyde kullanılacak entegre performansın ölçümüne ilişkin bir entegre raporlama endeksi oluşturmayı ve firmaların hisse senedi değeri ile entegre performansı arasındaki ilişkiyi araştırmayı amaçlamıştır. Bu amaç doğrultusunda Borsa İstanbul Ulusal 100 Endeksi'nde işlem gören imalat firmaları ile payları Borsa İstanbul'da işlem gören bankalar ve özel finans kurumlarına ilişkin 2010-2014 yıllarını kapsayan 5 yıllık bir dönem için entegre raporlama endeks notları oluşturulmuştur. Oluşturulan bu notlar firmaların hisse senedi değeri ile panel veri analizine tabi tutulmuş ve anlamlı sonuçlar elde edilmiştir.

Selimoğlu ve Yeşilçelebi (2018) araştırmalarında entegre raporların dünyadaki durumunu tespit etmek amacıyla, IIRC veri tabanında kayıtlı kuruluşların yayınladıkları raporlara ilişkin rakamsal verilerini incelemişlerdir. Verilere göre 2011-2016 yılları arasında dünyada toplam 150 kuruluş tarafından 256 rapor yayınlanmıştır ve bu raporların çoğunda, çerçevede belirtilen kılavuz ilkeler ve içerik öğelerine ilişkin bilgilere kuruluşların faaliyet raporlarında yer verdiği tespit edilmiştir. Entegre yıllık rapor adı altında yayınlanan kurumsal raporların da en çok Afrika bölgesinde olduğu görülmüştür. Ağırlıklı olarak finansal hizmetler sektöründe faaliyet gösteren kuruluşlar tarafından entegre rapor hazırlandığı tespit edilmiştir.

Entegre raporlama üzerine Türkiye'de lisansüstü tez çalışması olarak yayınlanan çalışmalar (Kurt, 2016; Yüksel, 2017; Güngör, 2017; Mozeikçi, 2018; Ülker, 2016; Yılmaz, 2016; Oral, 2018; Çelebier, 2018; Sarıoğlu, 2018; Küçükgergerli, 2016; Topdemir, 2017; Berksoy, 2018) Tablo 4.1'de sıralanmıştır.

Tablo 4.1. *Entegre raporlama üzerine Türkiye'de yapılan tezler*

Yazar Adı (Yayın Yılı-Tez Türü)	**Araştırmanın Amacı**	**Araştırmanın Yöntemi**	**Araştırma Bulguları/Sonuçları**
Mozeikçi (2018-Yüksek Lisans)	Entegre raporun sahip olması gereken içerik unsurları ve sermaye öğelerinin neler olduğu ve bilgiler arası bağlantının entegre raporlama ile nasıl kurulduğunu açıklamaktır.	IIRC'nin oluşturduğu entegre rapor uygulama örnekleri veri tabanında imalat sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin yayınladığı raporların doğal sermaye öğesi altında açıklanan karbon emisyon verileri ile finansal sermaye öğesi başlığı altında açıklanan finansal veriler alınarak eko-verimlilik performansları incelenmiştir. Söz konusu firmaların 2014, 2015, 2016 ve 2017 yıllarına ait sera gazı emisyonu rakamları ile Faaliyet Kârı, Aktif Toplamı ve Net Satışlardan oluşan veri seti, eko-verimlilik karşılaştırması yapılabilmesi amacıyla kullanılmıştır.	Entegre raporlama bu çevrede hazırlanan bir rapor olmasına karşın işletme yöneticilerinin eko-verimlilik analizlerinde ilk olarak ekonomik kaynakların verimli kullanımına öncelik verdikleri görülmektedir. Firmaların kaynakların hem ekonomik hem de çevresel açıdan verimli kullanıldığı, böylelikle işletmenin hem ekonomik hem de sürdürülebilir değer yaratabildiği "a" bölgesinde olan yalnızca bir şirket bulunmaktadır.
Oral (2018-Doktora)	Entegre raporlamayı, şirketlerin yayınladıkları raporları analiz ederek açıklamaktır.	Fortune dergisinin yayınladığı 2016 yılı dünyanın en büyük 500 şirketi içinde yer alan 50 şirketin entegre raporları nitel analiz yöntemlerinden içerik analizine tabi tutulmuştur.	Raporlarda içerik ögelerinin tamamına ilişkin bilgi sunulurken, kurumsal genel görünüm ve dış çevre konusunda daha fazla açıklama yapıldığı görülmüştür.
Çelebier (2018-Yüksek Lisans)	Türkiye'de BİST Sürdürülebilirlik Endeksi'nde yer alan işletmelerin entegre raporlarda yer verilmesi istenen konular ve uygun bir entegre rapor örneğinin nasıl olacağı gibi konuların belirlenmesidir.	Ankette yer alan çevresel ve sosyal açıklamalara ait ifadelere verilen cevaplar ile ilgili yazından tespit edilen unsurlar arasında varsa anlamlı farklılıklar tespit edilmeye çalışılmıştır. Analiz yöntemi olarak parametrik olmayan Mann Whitney U testi ve Kruskal Wallis H testi uygulanmıştır.	Ankete katılan işletmelerin verdikleri cevaplar arasındaki farklılıklar tespit edilmiştir. Söz konusu cevaplara göre, işletmelerin sektörlerine göre çevre, iş gücü uygulamaları ve ürün sorumluluğu ile işletmelerin sahiplik yapılarına göre ise toplum ile ilgili açıklamaları arasında farklılıklar tespit edilmiştir.
Sarıoğlu (2018-Yüksek Lisans)	Entegre raporlamanın getirdiği yeniliklerin vurgulanması ve bunun işletmelere, yatırımcılara, hissedarlara ve diğer menfaat sahiplerine olan etkilerini açıklanmasıdır.	Literatür taraması, yayınlanan resmi sirkülerlerin incelenmesi ve Türkiye'nin ilk entegre raporu içerik analizine tabi tutulmuştur.	Bulgular entegre raporlamaya uyum sağlamanın çok önemli olduğunu göstermektedir.
Berksoy (2018-Yüksek Lisans)	Türkiye'de yayınlanan entegre raporların karşılaştırılmasıdır.	Türkiye'de az sayıda yayınlanan entegre raporlardan farklı iki sektör seçilerek içerik karşılaştırılması yapılmıştır. Bu kuruluşlar; Garanti Bankası, TSKB ve Çimsa'dır.	Garanti Bankası, TSKB ve Çimsa'nın IR çerçevesine göre karşılaştırma sonuçları verilmiştir.

Tablo 4.1. *Entegre raporlama üzerine Türkiye'de yapılan tezler devamı*

Yüksel (2017-Doktora)	Entegre raporlama ve entegre raporun incelenmesi, dünya çapında entegre raporlamanın en iyi örneklerinden seçilen entegre raporların analizi, Türkiye'de entegre raporlamanın mevcut durumunun tespit edilmesidir.	Kurumsal yönetim, entegre raporlama, entegre raporlama ve entegre raporu şekillendiren Çerçeveler, entegre raporun bileşenleri konularında bilgi verilmeye; entegre raporlamanın mevcut durumu ve geleceği ortaya konmaya çalışılmış; IIRC Database'den alınan entegre raporlama örnekleri üzerinde içerik analizi yapılmıştır. Ülkemizde entegre raporlamanın mevcut durumu, BİST Kurumsal Yönetim Endeksi'ndeki işletmelerin yıllık faaliyet raporları üzerinde yapılan analiz ile tespit edilmeye çalışılmıştır.	Entegre raporlamanın dünya çapında hızla kabul gördüğü; Güney Afrika, Fransa, Danimarka'da entegre rapor düzenlemenin zorunlu kılındığı gözlemlenmiş; Ülkemizde BİST KY Endeksi'ndeki işletmelerin %48'inin yıllık faaliyet raporunun entegre raporlama ile uyumlu olduğu tespit edilmiştir.
Güngör (2017-Yüksek Lisans)	Entegre raporlama kavramının açıklanması ve entegre raporların IIRC Entegre Rapor Çerçevesi'ne uygunluklarının belirlenmesidir.	Sektöründe etkin olarak faaliyet gösteren 30 işletme tarafından son 2 yılda (2015-2016 yıllarında) hazırlanmış olan entegre raporlar incelenmiş ve IIRC Entegre Rapor Çerçevesi kapsamında değerlendirilmiştir.	Tezin 17.08.2020 tarihine kadar kullanımı yazar tarafından kısıtlandığı ve özette bulgu ve sonuçlardan bahsedilmediği için, araştırma sonucuna ulaşılamamıştır.
Topdemir (2017-Yüksek Lisans)	Entegre raporlamanın etkilerini finansal rasyoların yardımıyla hisse senedi fiyatı ve hisse başı kazanç bakış açısından belirlemesidir.	Güney Afrika Johannesburg Borsasında hisse senetleri işlem gören otuz adet firmanın 2007 ve 2016 yılları arasındaki finansal tablolarından elde edilen seçilmiş finansal rasyolara panel veri analizi yapılması ile incelenmiştir.	Çalışma sonuçları literatürle paralellik göstermiştir.
Ülker (2016-Yüksek Lisans)	Arçelik A.Ş. 2013 Sürdürülebilirlik Raporu'nun Çerçeve gerekliliklerini 'İçerik Ögeleri' açısından ne derecede karşıladığının incelenmesidir.	Arçelik A.Ş. 2013 Sürdürülebilirlik Raporu içerik analiziyle incelenmiştir.	İncelenen raporda kuruluşun performansı ortaya koyulurken finansal olmayan bilgilerin açıklanması üzerine daha fazla yoğunlaşıldığı ve bunların çoğunun da nitel özellikte olduğu görülmektedir.
Yılmaz (2016-Yüksek Lisans)	Entegre raporun teorik bileşenleri olarak değer yaratma, genel ilkeler, bilginin niteliği ve rapor içeriği yatırımcılar açısından analiz edilmesidir.	Dünyadaki başarılı olarak görülen dört şirketin 2015 yılı entegre raporları yatırımcı açısından analiz edilmiştir.	Analiz sonucu şirketlerin sermaye ögelerinin ve iş modelinin şirket faaliyetlerine bağlı olarak farklılık gösterdiği ve sonuç olarak yaratmak istedikleri değerlerin de farklı olduğu görülmüştür. Raporlar içerik olarak aynı konuları ele alsa da entegre edilerek sunulma konusunda sorunlar olduğu entegre yatırım analizinin ve şirketlerin sektör içindeki rakipleriyle karşılaştırmalarının yer almamaktadır. Başarılı bir içerik ve sunuma sahip olan

			SAP şirketinin entegre raporundan yararlanarak entegre yatırım analizi modeli ve algoritması geliştirilmiştir.
Küçükgergerli (2016-Doktora)	Uluslararası düzeyde kullanılacak entegre performansın ölçümüne ilişkin bir entegre raporlama endeksi oluşturmak ve firmaların hisse senedi değeri ile entegre performansı arasındaki ilişkiyi araştırmaktır.	Borsa İstanbul Ulusal 100 Endeksi'nde işlem gören imalat firmaları ile payları Borsa İstanbul'da işlem gören bankalar ve özel finans kurumlarına yönelik olarak 2010-2014 yıllarını kapsayan 5 yıllık bir dönem için entegre raporlama endeks notları oluşturulmuştur.	Oluşturulan bu notlar firmaların hisse senedi değeri ile panel veri analizine tabi tutulmuş ve anlamlı sonuçlar elde edilmiştir.
Kurt (2016-Doktora)	Türkiye açısından yeni ve gelişen bir konu olan entegre raporlamanın uygulanabilirliğinin araştırılmasıdır.	IIRC Pilot Programına katılan X A.Ş.'nin 2013 ve 2014 yılı sürdürülebilirlik ve faaliyet raporlarına Uluslararası IR Çerçevesi içerik öğeleri açısından içerik analizi yapılmıştır.	Tezin 07.06.2019 tarihine kadar kullanımı yazar tarafından kısıtlandığı ve özette bulgu ve sonuçlardan bahsedilmediği için, araştırma sonucuna ulaşılamamıştır.

Muhasebe alanında ilgili araştırmalara bakıldığında ise, bütünleşik güvenceye ilişkin araştırmaların (Kahyaoğlu, 2011; Kahyaoğlu, 2016; Senal ve Ateş, 2018) azlığı dikkat çekmektedir.

Senal ve Ateş (2018)'in, "Bütünleşik Güvence Yaklaşımı ve İç Denetimin Rolü" başlıklı çalışmalarında bütünleşik güvence yaklaşımından ve bu yaklaşımın uygulanabilmesi için iç denetime düşen sorumluluklardan bahsedilmiştir. Araştırmacılara göre bu yaklaşımın uygulanmasında ise en büyük rol organizasyonlarda iç denetime düşmektedir.

Kahyaoğlu (2016), "Modern İç Denetim İle Değer Yaratmak" adlı çalışmasında Bütünleşik Güvence Modeli'ni uygulayabilmek için iç denetimin organizasyonda bulunan diğer birimlerden topladıkları veri ve bilgileri sentez yoluyla birleştirerek üst yönetime, yönetim kuruluna, denetim komitesine ve düzenleyici ve denetleyici otoritelere kontrol ortamı hakkında geniş bir perspektiften güvence vermeleri beklenmesi gereğinden bahsetmiştir.

Kahyaoğlu (2011), "Bir Güvence Modeli Olarak İç Denetim Mesleği" adlı çalışmasında bütünleşik güvence modeli ile iç denetimin rolüne değinmiştir.

Sonuç itibariyle muhasebe ve denetim alanında yapılan araştırmalar incelendiğinde, Türkiye'de entegre raporlamayı konu edinen birçok araştırma mevcutken, bütünleşik güvenceye dair yapılan çalışmalarının azlığı dikkat çekmektedir.

Ayrıca entegre raporlama ve bütünleşik güvenceyi bir arada inceleyen herhangi bir araştırmaya rastlanılmamakla birlikte, entegre raporlama ve iç denetim ilişkisini inceleyen bir çalışma (Ağdeniz, 2018) mevcuttur.

Ağdeniz (2018) "Entegre Raporlamada İç Denetimin Rolü" adlı makalesinde işletmelerde önemli bir role sahip olan iç denetimin entegre raporlamaya olan katkısının belirtilmesini amaçlamıştır. Çalışmada entegre raporlama sürecinde iç denetimin özellikle kurumsal yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol gibi alanlarda önemli katkılar yapacağı görülmüştür. Ayrıca entegre raporlamada sunulan bilgiler için iç denetimin önemli bir güvence kaynağı olabileceği sonucuna varılmıştır.

4.2.2. Yurtdışında yapılan araştırmalar

Entegre raporlamayı konu edinen araştırmalar incelendiğinde, entegre raporlama kavramının çok sık olarak ele alındığı ve bu kavramı açıklamaya yönelik araştırmalar (Eccles ve Armbrester, 2011; Eccles ve Krzus, 2010; Atkins ve Maroun 2015; Black Sun, 2014) yapıldığı göze çarpmaktadır.

Corrado vd. (2019) araştırmalarında, Avustralya'da bir grup uzman (uygulayıcılar, akademisyenler ve rapor kullanıcıları) ile yarı yapılandırılmış görüşmeler yaparak nitel bir yaklaşım benimsemişlerdir. Görüşme sonuçları, <IR> güvencesine ilişkin üç ana perspektifi içermektedir. <IR> güvencesindeki çözülmemiş sorunlar ve ana endişeler Tablo 4.2'de sunulmuştur.

Tablo 4.2. *<IR> Güvencesindeki çözülmemiş sorunlar ve ana endişeler (Corrado et al., 2019, 204)*

IR güvencesi sorunları	Ana endişeler
Güvencenin rolü (Simnett and Huggins 2015; Maroun and Atkins 2015; Villiers et al. 2014; Zhou et al. 2016)	• Yatırımcıların algılarını etkileyecek bir yönetim aracı olarak güvence algısı (yani bir 'yeşil yıkama' mekanizması) • Entegre raporlamada belirsiz katma değer güvence süreci • Güvencenin, kullanıcıların davranışları ve finansal piyasadaki potansiyel faydaları üzerindeki etkileri • Güvence sürecinde daha geniş bir sosyal sorumluluk ve paydaş katılımı eksikliği
Finansal olmayan bilgilerde önemlilik ve eksiksizlik (Maroun and Atkins 2015; Simnett and Huggins 2015; Mio 2013)	• Bütünlük – öz olma <IR> ilkeleri • Önemli yönleri tanımlarken yüksek yönetimsel takdir yetkisi • Stratejik görüşlere dayanan gerçekçilik sürecinin özniteliği • Geleceğe yönelik bilgiler için maddi eşikler oluşturma
Küresel düzenleme ve özel standartların eksikliği (Adams 2015; Eccles et al. 2012)	• Daha açıklayıcı ve geleceğe yönelik bilgilerin nasıl sağlanacağı • Finansal olmayan bilgiler için genel kabul görmüş kriterlerin olmaması • Finansal ve finansal olmayan güvenceyi birleştiren yenilikçi güvence standartlarına olan ihtiyaç • Farklı tip güvence standartlarının ve kılavuzlarının varlığı (ISA 720, ISAE 3410, ISAE 3000, ISAE 3400, AA 1000, GRI)

Eccles ve Armbrester (2011), çalışmalarında işletmenin faaliyetleri hakkında geniş bir bakış açısı ile işletmenin stratejileri, kurumsal yönetim uygulamaları, finansal ve finansal olmayan bilgileri arasındaki bağlantıyı entegre bir şekilde açıklamışlardır.

Krzus (2011) çalışmasında entegre raporlamanın günümüz işletmeleri açısından öneminden bahsetmiştir. Ayrıca Eccles (2012) çalışmasında entegre raporlamanın giderek artan önemine vurgu yapmıştır.

Atkins ve Maroun (2015), araştırmalarında Güney Afrika kurumsal yatırım endüstrisindeki 20 uzmanla görüşmeler yapmış ve bu görüşmelerle IIRC çerçevesinin geleneksel olarak düzenlenen yıllık faaliyet raporlarının iyileştirilmesi ve geliştirilmesi sonucuna ulaşmışlardır.

Black Sun (2014) IIRC Pilot Programında yer alan 66 işletmeye anket uygulamış ve araştırmanın sonucunda işletmelerin değer yaratma unsurunu net bir şekilde anladığını vurgulamış ve entegre rapor hazırlayan işletmelerin yeni yatırımcıları çekme olasığına sahip olduklarını ifade etmiştir.

Higgins vd. (2014), araştırmalarında Avusturya şirketleri ile görüşmeler yapmışlardır ve yöneticilerin entegre raporlamayı organizasyonel bir hesap verme aracı olarak değil, stratejik ve beklentileri anlatma aracı olarak gördüklerini ifade etmiştir.

Steyn (2014), araştırmasında Güney Afrika'daki üst düzey yöneticilerin entegre raporlamayı benimseme nedenlerini, entegre raporlamaya olan bakış açılarını ve faydalarını tespit etmeye çalışmış ve araştırma sonucunda ise kurumsal meşruiyeti ve itibarı artırmak için entegre raporların benimsendiği sonucuna ulaşmıştır.

Bütünleşik güvence alan yazını o kadar kapsamlı değil, fakat gün geçtikçe çalışmalar yapılmaktadır. IIA İngiltere ve İrlanda (2010) tarafından yapılan ilk araştırma, kuruluşların yalnızca % 8'inin güvence faaliyetlerini koordine ettiğini ortaya koymuştur. Bu araştırmada ayrıca, kuruluşların sıkça kullandıkları çeşitli güvence sağlayıcılarının listesi, güvencenin eşgüdümlenmesinin faydaları ve neden güvenceyi koordine etmenin zor olabileceğini açıklayan nedenler belirtilmiştir.

Sarens ve arkadaşları (2012) ile Decaux ve Sarens (2015) bütünleşik güvencenin "kara kutusu"na girmek için vaka incelemelerini kullanmışlardır. Bütünleşik güvence üzerine katılımcılarla yapılan görüşmelerden elde edilen bir bulgu, bütünleşik güvencenin yönetim kuruluna sunulan güvence raporlarını geliştirmesi, güvence sağlaması ve güvence boşluklarını azaltmasıyla (Sarens vd., 2012) yönetim kurulunun gözetim rolünü iyileştirmesi gereğini ortaya koymaktadır. Ayrıca bütünleşik güvencenin

nasıl kullanılacağı konusunda da bilgiler vermişlerdir (Decaux ve Sarens, 2015). Yine de, araştırma, bazı örgütlerin bütünleşik güvenceyi benimsemelerinin sebepleri hakkında sessiz kalmayı tercih ettiklerini ortaya koymuştur.

Entegre raporların güvencesini inceleyen çok az sayıda çalışma vardır (Cheng vd., 2014; Huggins vd., 2015; Simnett ve Huggins, 2015; Stubbs ve Higgins, 2014). Birçoğu oldukça kavramsaldır ve tüm güvence süreciyle ilgili zorlukları ana hatlarıyla belirtmişlerdir.

Huggins vd. (2015), geleneksel standartların entegre bir rapor sağlamak için uygulanabilir olup olmadığı ve geleceğe yönelik bilgilerin nasıl tahmin edileceği gibi teknik zorlukların uygulanıp uygulanmadığını belirtmişlerdir.

Cheng vd. (2014) entegre raporların güvencesi konusunu Güney Afrika'dan daha fazla örnekler sağlayarak zenginleştirmişlerdir. Güney Afrika'daki şirketler entegre bir rapor yayınlamak zorunda olsalar da, güvencesi tek sürdürülebilirlik rakamları, GRI uygulama düzeyi kontrolü ve üç hesap verebilirlik ilkesiyle sınırlıdır. Ayrıca, IR güvencesinin altında yatan süreçleri bilmeden ve anlamadan uygulanabilir olup olmadığını tartışmışlardır.

Eccles vd. (2012) muhasebe firmalarının güvence yükümlülüğü konusundaki endişelerini ifade etmişlerdir. Stubbs ve Higgins (2014) ayrıca IIRC çerçevesinin entegre raporlar sağlamak için uygun bir kriter olup olmadığını sorgularken; Simnett ve Huggins (2015), güvence şirketlerinin entegre raporlara güvence sağlamada daha karmaşık güvence becerileri ve denetçilerin akıllarında yeniden düşünmelerini isteme sorununu vurgulamaktadır. Pek çok teorik kaygı olmasına rağmen, Kolk (2008), şirketlerin entegre raporlarının dış incelemesine artan ilgisini açıklamaktadır. Ek olarak, IIRC ayrıca raporların güvenilirliğini ve güvenilirliğini sağlamak için dış güvence gerekliliğini de belirtmektedir ve bu nedenle, halka açık bir danışma süreci oluşturmuş ve IR güvencesi hakkında bir tartışma raporu yayınlamıştır (Huggins vd., 2015).

İlgili uluslararası alan yazın incelendiğinde ise entegre raporlamanın güvencesini inceleyen ve araştırma konusu ile doğrudan ilişkili iki çalışma (Briem ve Wald, 2018; Maroun, 2017) önemli çalışmalar aşağıda Tablo 4.3.'te gösterilmiştir.

Tablo 4.3. *Entegre raporların güvencesine yönelik araştırmalar*

Yazar Adı (Yayın Yılı)	**Araştırmanın Amacı**	**Araştırmanın Yöntemi**	**Araştırma Bulguları/Sonuçları**
Briem ve Wald (2018)	Şirketlerin üçüncü taraflarca entegre raporların güvencesini gönüllü olarak yaptırma nedenlerini ve dış denetçilerin güvence sürecindeki rolünü incelemektir.	25 derinlemesine yarı yapılandırılmış görüşme yaparak, entegre raporların güvence sürecinde çok sayıda önemli aktör ele alınmıştır. Ayrıca, arşiv materyallerini göz önünde bulundurmuşlardır. Araştırmacılar, entegre rapor güvencesini analiz etmek için kuramsal teori, vekalet teorisi ve yenilik teorisinden faydalanmışlardır.	Şirketler dış güvence elde ederken paydaşları tarafından zorlayıcı baskı görmektedirler. Finansal olmayan göstergelerini kullanmayı ve güvenilirliklerini artırmayı amaçlamaktadırlar. Denetçiler, örneğin IIRC standartlarının doğru yorumlanmasını ve IR'yi destekleyerek, IR güvencesinin uygulanmasında değişik aktörleri alarak önemli bir rol oynamaktadır.
Maroun (2017)	Entegre raporun güvencesinin sağlanmasında Uluslararası Denetim Standartları (ISA) ve Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Standartları (ISAE) tarafından sağlanan ilkeleri kullanarak üç olası model geliştirmektir.	Yirmi denetçi ve hazırlayıcı ile yarı yapılandırılmış görüşmeler, şirketlerin entegre raporlarında yer alan bilgilerin güvencesini sağlamada olası yaklaşımları ortaya çıkarmak için yapılmıştır.	Araştırma sonucu üç güvence stratejisi belirlenmiştir. Ayrılmış bir güvence modeli, sadece finansal tabloların denetlenmesine ve finansal tablolarla kurumun yönetimiyle ilgili entegre bir raporda yer alan diğer bilgiler arasındaki tutarsızlıkları bildirmeye odaklanır. Entegre bir güvence yaklaşımı, kurumların entegre raporlarının sorumluluğunu almak adına yönetim kurulunun dış ve iç denetim hizmetlerini içeren farklı kontrol ve denge sistemlerine dayanır. Son olarak, Delphi'den ilham alan bir model, raporlama yapan kurumların entegre raporlarını hazırlamak için kullanılan metodoloji hakkındaki görüşlerini ifade etmek için bir dizi uzmanlar paneline dayanır.

4.3. Araştırmanın Amacı

Bu çalışma entegre raporların güvence sürecinin geliştirilmesi ve yürütülmesi amacını taşımaktadır. Bu çalışma ile ilgili alan yazına katkı sağlamak amacıyla, entegre raporlarda bütünleşik güvencenin nasıl oluşturulacağı konusunda öneriler sunulmuş ve Türkiye'de ise henüz oldukça yeni bir kavram olan entegre raporlama ve bütünleşik güvence hakkında farkındalık belirlenmeye çalışılmıştır.

4.4. Araştırmanın Önemi

Entegre raporların güvencesi konusunda ayrı bir standart ya da herhangi bir yönlendiricinin mevcut olmaması, bununla birlikte AA1000, ISAE3000, GRI Standartları ve bazı yerel standartların güvence sağlamada kullanıldığı görülmektedir. Ayrıca Türkiye'de ilgili alan yazın tarandığında da entegre raporlara ilişkin bütünleşik güvencenin nasıl sağlanacağına yönelik çalışmaların olmaması sebebiyle, bu çalışma önem arz etmektedir.

Bu çalışma ile ilgili alan yazına katkı sağlamak amacıyla, entegre raporlarda bütünleşik güvencenin nasıl oluşturulacağı konusunda öneriler sunulmuş ve Türkiye'de ise henüz oldukça yeni bir kavram olan entegre raporlama ve bütünleşik güvence hakkında farkındalık belirlenmeye çalışılmıştır.

Türkiye'de muhasebe alanında yapılan çalışmalar incelendiğinde, Delphi tekniğinin kullanılmadığı görülmüştür. Araştırmanın yöntemi açısından da bu anlamda farklılık yaratılmıştır.

4.5. Sayıltılar

Bu araştırmada,

- Araştırmaya katılan katılımcıların kendilerine yöneltilen sorulara samimi bir şekilde cevap verdikleri,
- Veri toplama araçları ile elde edilen verilerin araştırmanın amacına ulaşılması için yeterli görüldüğü,
- Araştırmaya katılan katılımcıların entegre raporların güvencesine ilişkin bilgi ve deneyime sahip oldukları varsayılmaktadır.

4.6. Sınırlılıklar

Bu araştırma,

- 2018 Nisan itibariyle Türkiye'de entegre rapor yayınlayan yedi kuruluşta çalışmakta olup, yayınladıkları entegre raporların hazırlanma sürecinde yer alan ve araştırmaya katılmayı kabul eden katılımcılarla,
- Entegre raporların güvencesine ilişkin bilgi ve deneyime sahip olan, entegre raporlama konusunda yayın yapan ve araştırmaya katılmayı kabul eden akademisyenlerle,
- Entegre raporların güvencesine ilişkin bilgi ve deneyime sahip olan, gerek entegre rapor gerekse sürdürülebilirlik raporlarına güvence sağlayan ekipte yer alan ve araştırmaya katılmayı kabul eden denetçilerle,
- Katılımcılardan toplanan görüşler ve ölçme aracında yer alan ifadelerle,
- Delphi tekniği kullanılarak yapılan nitel ve nicel veri analizleriyle,
- Mayıs 2018-Mart 2019 arasında toplanan verilerle sınırlıdır.

4.7. Tanımlar

Bu araştırmada kullanılan kavramların anlamları şu şekildedir:

Entegre Rapor: "Bir kuruluşun stratejisinin, kurumsal yönetiminin, performansının ve beklentilerinin kuruluşun dış çevresi bağlamında kısa, orta ve uzun vadede değer yaratmayı nasıl sağlayacağının kısa ve öz bir şekilde bildirilmesi"dir (IIRC, 2013a, s. 7).

Entegre raporlama: "Entegre düşünce biçimi üzerine inşa edilen ve bir kuruluş tarafından zaman içinde yaratılan değer hakkında bir entegre raporun ve değer yaratma sürecinin unsurları hakkındaki diğer ilgili bildirimlerin yayınlanmasıyla sonuçlanan bir süreç"tir (IIRC, 2013a, s. 33).

Bütünleşik Güvence: "Şirket yönetici ve ortaklarının risk tolerasyonunu (kabul edilebilir risk düzeyi) göz önünde bulundurarak, risk ve yönetişim denetimini maksimum düzeye çıkarmak ve verimliliği kontrol etmek için denetim ve risk komitesine ilişkin genel güveni optimize etmek için bir şirketteki güvence süreçlerini bütünleştirmek ve bunları sıralamak"tır (IoDSA, 2009, s. 50).

4.8. Yöntem

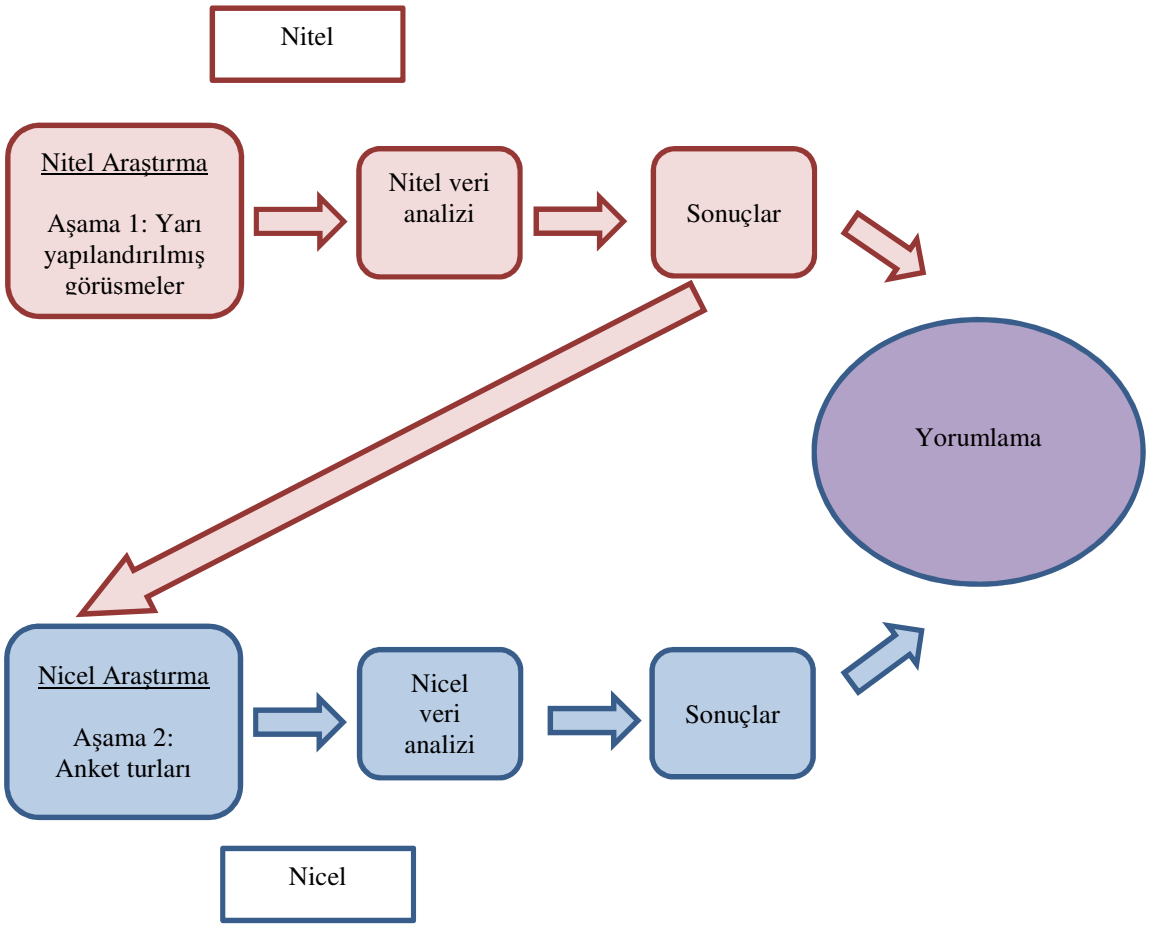
Bu kısımda araştırmanın deseni, evren ve örneklem, verilerin toplanması ve çözümlenmesi hakkında bilgiler verilmiştir.

4.8.1. Araştırma deseni (Karma yöntem araştırmaları tasarımı)

Türkiye'de entegre raporlama ve bütünleşik güvenceye ilişkin farkındalığın belirlenmesi ve entegre raporların güvence sürecinin geliştirilmesi ve yürütülmesi amacına yönelik yapılan araştırma karma modelde desenlenmiştir. Buna göre karma yöntem araştırması, hem nitel hem de nicel yöntemlerle veri toplama, analiz etme ve bütünleştirmeye olanak veren araştırmadır (Cresswell ve Plano Clark, 2007). Bu araştırmada görüşme ile iki oturumlu Delphi tekniği kullanılmıştır. Araştırma kapsamında öncelikle nitel bölüm gerçekleştirilecek olup görüşme tekniği kullanılmıştır.

Yapılan teorik açıklamalar çerçevesi doğrultusunda hazırlanan görüşme soruları, uzman kişilere uygulanarak güvence süreci ilgili değerlendirmeler yapılmıştır. Bu bağlamda açık uçlu olarak hazırlanan ve yarı yapılandırılmış görüşme tekniği kullanılarak, görüşme formu katılımcılara uygulanmıştır. Görüşme formlarından elde edilen veriler nitel çözümleme yöntemleriyle analiz edilerek, Delphi tekniği oturumları için sorular düzenlenip nicel araştırma yöntemlerinden biri olan ankete çevrilmiş ve tekrar uzmanlara yöneltilmiştir. Bu kısım ise araştırmanın nicel boyutunu oluşturmaktadır. Üçüncü oturumda da ikinci oturumdan elde edilen veriler analiz edilerek, uzmanların uzlaşamadığı konular üzerinde tekrar görüşleri alınmıştır.

Karma modelde desenlenen araştırma süreci Şekil 4.1'de gösterilmiştir.



Şekil 4.1. *Araştırmanın karma modelde desenlenmesi (Creswell, 2012, s. 541; Opoku and Ahmed, 2013, s. 135; Keser, 2018, s. 44'ten uyarlanmıştır.)*

Karma modelde desenlenen araştırma, hem nitel hem de nicel araştırma sürecini içermektedir.

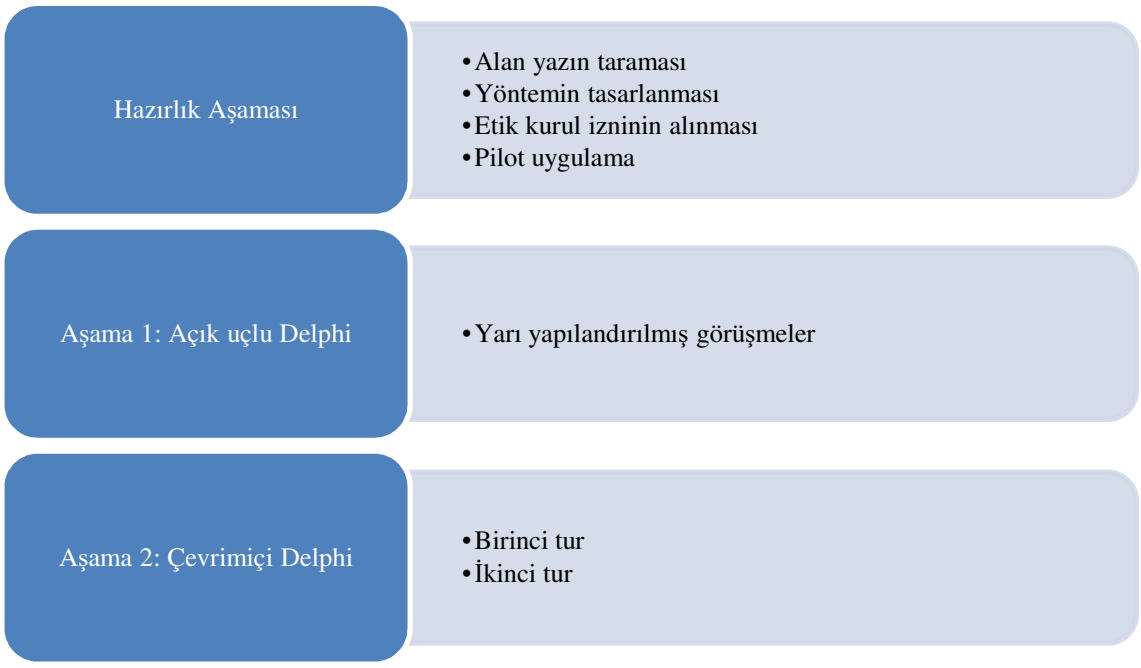
4.8.1.2. Delphi tekniği

Bu araştırmanın yöntemi Delphi tekniğine dayanmaktadır. Delphi, grup görüşlerini toplamaya ve raporlamaya dayanan nitel bir yöntemdir. Çoğu durumda, durumlar üzerinde fikir birliğine varmak kilit bir unsurdur, ancak bu, bazı çalışmalarda nihai amaç olmayabilir. Geniş bir konuda fikir üretmek, gerçekleri ortaya koymak veya kararlar almak ve fikir birliği sağlamak gerektiğinde (Senyshyn, 2002, s. 56-57) Delphi tekniği tercih edilir. Powell (2003, s. 381) Delphi'yi katılımcıların ortak bilgeliğini kullanan demokratik ve yapılandırılmış bir yaklaşım olarak tanımlamaktadır.

Delphi tekniğinin kullanım amaçları şu şekilde sıralanmıştır (Güneş, 2014, 81-82):

1. Olası program alternatifleri belirlemek ya da geliştirmek;
2. Farklı yargılara öncülük eden temel varsayım ya da enformasyonların araştırılması ya da ortaya çıkarılması;
3. Katılımcı grubun bir kısmında uzlaşmayı sağlayabilecek enformasyonu ortaya çıkarmak;
4. Çok sayıda disiplini ilgilendiren bir konudaki bilinçli yargıları ilişkilendirmek;
5. Katılımcı grubu, konunun çeşitliliği ve birbiriyle ilişkili yönleriyle ilgili eğitmek.

Delphi tekniğinde bir konu üzerinde uzmanların fikir birliğine varması ve ortak bir sonuç elde edilmesi amaçlanmaktadır. Araştırmanın aşamaları Şekil 4.2'de sunulmuştur.

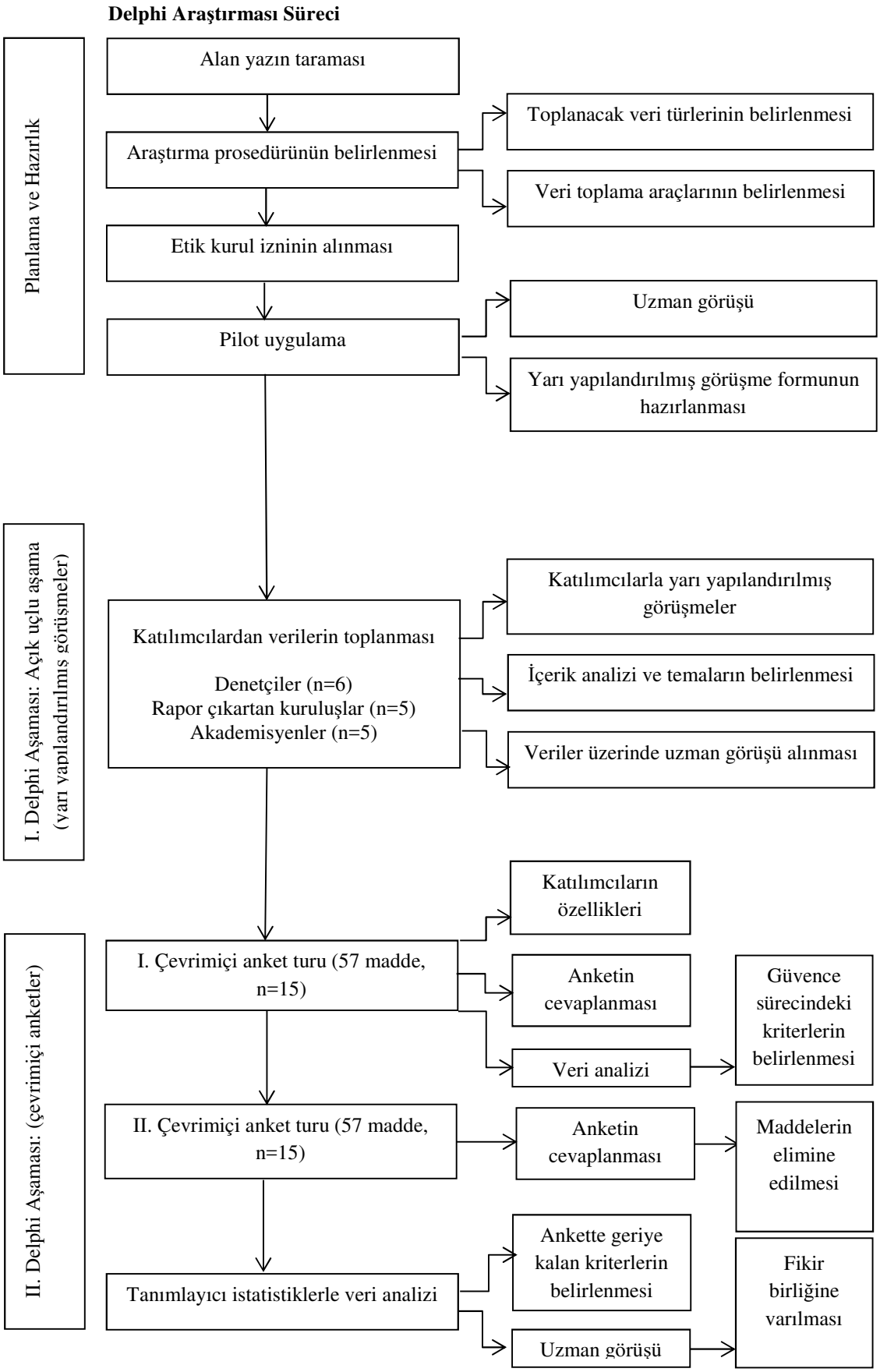


Şekil 4.2. *Araştırmanın aşamaları*

Sonuç olarak, bu çalışma, üç aşamalı bir sürecin ardından tamamlanmıştır. İlk aşama olan hazırlık aşamasında alan yazın taraması, yöntemin tasarlanması, etik kurul

izninin alınması ve pilot uygulama yer almıştır. Araştırmada kullanılan veri toplama araçlarına ilişkin alınan etik kurul izni Ek-6'da sunulmuştur. İkinci aşama olan Açık uçlu Delphi aşamasında yarı yapılandırılmış görüşmeler yapılmıştır. Görüşme maddeleri açık uçlu olarak hazırlanmıştır. Son aşamada ise 57 maddeden oluşan, 5'li Likert tipi Delphi anketleri iki tur olarak uygulanmıştır. Anket sonuçları ortalama değerler ve standart sapma ile analiz edilmiştir.

Araştırma süreci Şekil 4.3'te ayrıntılı bir şekilde verilmiştir.

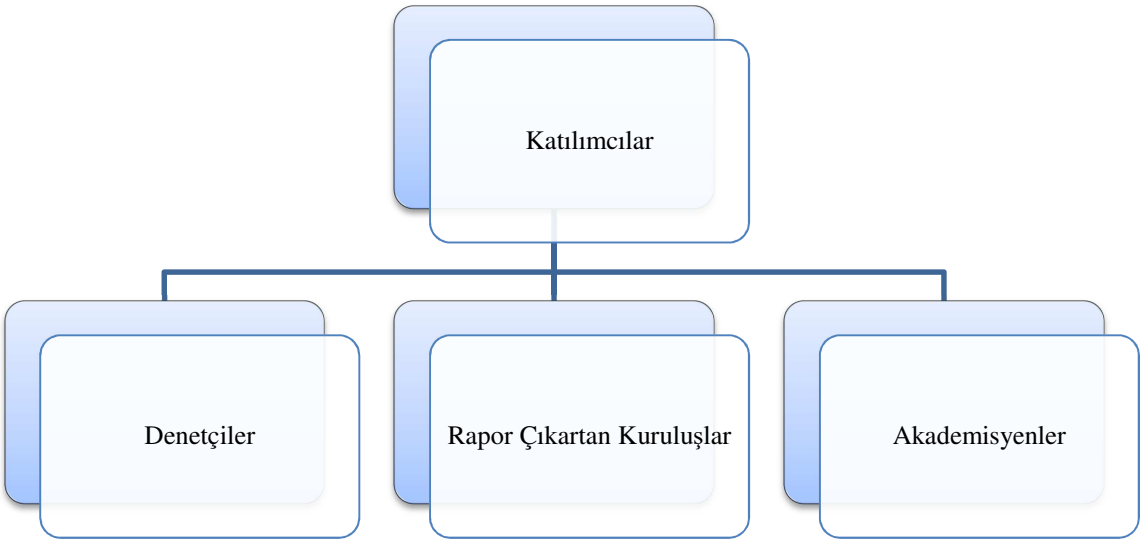


Şekil 4.3. *Araştırma süreci*

4.8.2. Evren ve örneklem

Örneklem seçiminde amaçlı örneklem yöntemi benimsenmiştir. Amaçlı örnekleme yöntemleri tam anlamıyla nitel araştırma süreci içinde ortaya çıkmıştır. Amaçlı örnekleme zengin bilgiye sahip olduğu düşünülen durumların derinlemesine çalışılmasına olanak vermektedir (Yıldırım ve Şimşek, 2000). Bu örneklemede seçim için önemli olduğu düşünülen ölçütler belirlenmekte ve bu ölçütlere göre seçilen örneklemin, araştırma evrenini bütün nitelikleri ile temsil edebildiği düşünülmektedir (Tavşancıl ve Aslan, 2001). Bundan dolayı, çalışmada, amaca uygun bir örnekleme yoluna gidilmiştir. Buna göre, araştırmanın evreni bağımsız denetim firmaları (EY, PwC, Deloitte, KPMG, Mazars Denge ve yerel denetim firmaları), yasal kuruluşlar (KGK, SPK) ve entegre rapor yayınlayan kuruluşlarda (TSKB, Argüden Yönetişim Akademisi, Çimsa, Aslan Çimento, Adana Çimento, Garanti Bankası ve Borsa İstanbul) üst düzey çalışanlara ve bu konuda bilgi ve deneyim sahiplerine ve akademisyenler olarak belirlenmiştir. Görüşme yapılan kişiler araştırma evreni kapsamında bulunan ve araştırmaya katılmayı kabul eden kişiler arasından seçilmiştir. Katılımcılara araştırmaya katılmaları için e-posta yoluyla katılım çağrısı yapılmıştır ve bu davet e-postası Ek-7'de sunulmuştur.

Özellikle, entegre rapor konusunda bilgi sahibi kişilerin görüşlerinin alınması entegre raporların güvence süreci ile ilgili fikirlerin yansıtılması açısından önem taşımaktadır.



Şekil 4.4. *Araştırmanın katılımcıları*

Delphi tur sayısı ve örneklem büyüklükleri alan yazında değişiklik göstermektedir. Skulmoski ve Hartman (2007, s. 2), bazı araştırma çalışmalarının bir tur olabileceğini, diğerlerinin ise çalışmanın amacına bağlı olarak iki veya üç tur yapabileceğini bildirmiştir. Görüş birliğine varılırsa, "teorik doygunluk" elde edilmiş veya yeterli bilgi toplanmış demektir.

4.8.3. Veri toplama araçları

Bu çalışmada veri toplama yöntemi olarak yarı yapılandırılmış görüşme tekniği ile anket kullanılmıştır. Yarı yapılandırılmış görüşme tekniği ne tam yapılandırılmış görüşmeler kadar katı ne de yapılandırılmamış görüşmeler kadar esnektir; iki uç arasında yer almaktadır (Karasar, 2011, 165). Araştırmacıya bu esnekliği sağladığı için araştırmada yarı yapılandırılmış görüşme tekniği kullanılmıştır.

Araştırmada kullanılan soruların yanıtlarını bulabilmek amacıyla 16 katılımcıyla görüşmeler yapılmıştır. Görüşmeler katılımcının izni dahilinde ses kayıt cihazı ile kaydedilmiş ve daha sonra çözümlenmiştir. Ayrıca katılımcılara araştırmaya katılmayı kabul ettiklerine dair hazırlanan katılımcı onay formu imzalatılıp, araştırmacı tarafından toplanmıştır.

Araştırmanın amacı ve yapılan teorik açıklamalar çerçevesi doğrultusunda Maroun (2017)'den uyarlanarak ve araştırmacı tarafından hazırlanan görüşme soruları, uzman kişilere uygulanarak güvence süreci ilgili değerlendirmeler yapılmıştır. Bu bağlamda açık uçlu olarak hazırlanan ve yarı yapılandırılmış görüşme tekniği kullanılarak, görüşme formu uzman kişilere gösterilip onaylandıktan sonra düzenlenerek tekrar hazırlanmıştır. Araştırmada kullanılan görüşme sorularının kullanımı için izin formu Ek-5'te sunulmuştur.

3.1.3.1. Görüşme formu

Hazırlanan görüşme formu iki bölümden oluşturulmuştur. Birincisi katılımcı hakkında kişisel bilgi edinmek amacını taşırken, ikincisi ise entegre raporlara güvence sağlanması sürecindeki aşamaları belirlemek ve güvence sürecinde entegre güvence standartlarının rollerini anlama amacını taşımaktadır. İkinci bölüm soruları hazırlanırken, ilgili alan yazın araştırması ve Maroun (2017)'den uyarlanan sorulardan oluşturulmuştur. Araştırmada kullanılan görüşme formu Ek-9'da sunulmuştur.

Bölüm A: Kişisel Bilgiler

Amaç: Görüşülen kişi hakkında bilgi edinmek

1. *Kurumdaki göreviniz nedir ve bu görevinizde ne zamandan beri çalışıyorsunuz?*

Bölüm B: Entegre raporlara güvence sağlama süreci ve güvence standartları

Amaç: Entegre raporlara güvence sağlanması sürecindeki aşamaları belirlemek ve güvence sürecinde entegre güvence standartlarının rollerini anlamak

2. *Entegre düşünce, entegre raporlama, sürdürülebilirlik ve bütünleşik güvence kavramları sizde neyi çağrıştırıyor?*
3. *Sizce entegre raporlar ne amaçla hazırlanmakta ve bu raporlarla ne beklenmektedir? Ayrıca entegre rapor hazırlama sürecindeki sorumluluk sahipleri kimlerdir?*
4. *Entegre raporların bir tür güvenceye tabi olduğunu düşünüyorsanız, entegre raporların güvencesi nasıl sağlanmalıdır? Bu raporlara ilişkin güvenceyi kimler, hangi konularda verilebilir? İlgili kriterler ne olmalı ve konu nasıl tanımlanmalıdır?*
5. *Bu raporlara güvence sağlanırken, hangi standartlardan faydalanılmalıdır? Mevcut standartlar (sürdürülebilirlik standartları) güvence sağlamada yeterli midir? Yoksa entegre raporlar için ayrıca bir güvence seti oluşturulmalı mıdır? Neden?*
6. *Bu raporlara güvence sağlayan ekip kimlerden oluşturulmalı ve güvence süresi nasıl belirlenmelidir ve bu raporlara ilişkin güvence sağlanırken, yönetim/iç denetçi/bağımsız denetçinin karşılaştığı sınırlamalar/sorunlar nelerdir?*
7. *Bağımsız profesyonel bir firmanın entegre raporun güvencesine dair tek bir görüş bildirmesinin mümkün olduğunu düşünüyorsanız, bu görüş nasıl şekillendirilmeli ve bu durumun entegre rapora değer katacağını düşünüyor musunuz? Neden?*
8. *Entegre raporlara sağlanan güvence için, bütünleşik bir yaklaşımın izlenmesi gerekli midir? Eğer gerekliyse güvence hizmetlerinin kapsamı ve sonucu kullanıcılara nasıl iletilmelidir?*
9. *Bütünleşik güvence süreci hakkında bilgi verebilir misiniz? Bütünleşik güvence modelini uygulama şekli ve nedeni ne olabilir? Bu modeli üçlü sorumluluk sahipleri açısından nasıl yapılandırırsınız? Bütünleşik güvence modelinin uygulanması, entegre raporları nasıl etkilemektedir?*

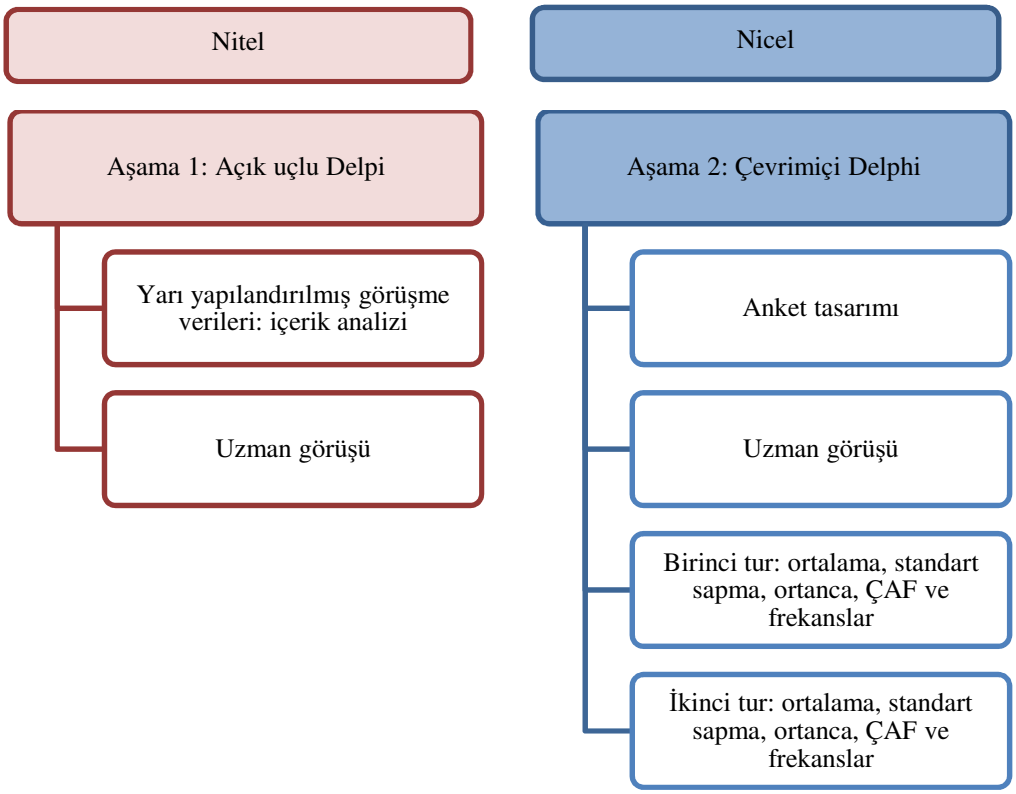
3.1.3.2. Delphi anketi

Katılımcılara yöneltilen ifadelerin yer aldığı anket formu üç bölümden oluşmaktadır. Bunlar Delphi anketi, kişisel bilgiler anketi ve katılımcıların eklemek istedikleri bilgilerdir. Anket formu, Delphi anketi 57 ifade ve kişisel bilgiler anketi 5 ifade olmak üzere toplam 62 ifade içermektedir. Anket formunda yer alan ifadeler 5'li Likert tipi (1-Kesinlikle Katılmıyorum, 2-Katılmıyorum, 3-Kararsızım, 4-Katılıyorum ve 5-Kesinlikle Katılıyorum) ölçeğine göre oluşturulmuştur. Araştırmada kullanılan anket formu Ek-10'da sunulmuştur.

Anket formu e-posta yoluyla katılımcılara kişisel olarak iletilmiş ve formun cevaplanması sağlanmıştır.

4.8.4. Verilerin çözümlenmesi

Araştırmada hem nitel hem de nicel veriler toplanmıştır. Sonuç olarak verilerin çözümlenmesinde, hem nitel veri analizi hem de nicel veri analizinden faydalanılmıştır.



Şekil 4.5. *Araştırmanın veri toplama ve analizi aşamaları*

Görüşme formu 16 katılımcıya uygulandıktan sonra verilerin dokümü ve analiz edilmesi kısmına geçilmiştir. Görüşme formunun içerik geçerliğini belirlemek amacıyla alandan iki uzman formu incelemiş ve bu inceleme sonucunda görüşme formuna son şekli verilmiştir. Bu amacı gerçekleştirmek için uzmanlar soru maddelerini incelemiş, soruların araştırılan konuyu kapsayıp kapsamadığını ve soruların anlaşılır olup olmadığını kontrol etmişlerdir. Bu incelemeler sonucunda, soru maddelerinin geçerliği saptanmış ve sorular araştırmanın amacını gerçekleştirmede yeterli görülmüştür.

Nitel ve nicel veri analizi olmak üzere iki aşamada gerçekleştirilen verilerin çözümlenmesi şu şekilde gerçekleşmiştir. Öncelikle nitel veri çözümlemesinde birinci aşama olan açık uçlu Delphi aşamasında yarı yapılandırılmış görüşme verileri içerik analizine tabi tutulmuştur. Bu aşamada aşağıdaki işlemler yapılmıştır:

- Görüşme sırasında ses kayıt cihazı ile elde edilen veriler bilgisayar ortamına aktarılmıştır.
- Görüşme formuna aktarılan verilerin geçerliliğinin sağlanabilmesi amacıyla alandan uzman bir kişinin görüşüne başvurulmuştur.

Nitel veri çözümlemesinden sonra ise nicel veri çözümlemesine geçilmiştir. İkinci aşama olan çevrimiçi Delphi aşamasında yarı yapılandırılmış görüşme verilerinden anket tasarlanmıştır. Bu aşamada aşağıdaki işlemler yapılmıştır:

- Yarı yapılandırılmış görüşme verilerinden tasarlanan anketin geçerliliğinin sağlanabilmesi amacıyla alandan uzman bir kişinin görüşüne başvurulmuştur.
- Anket formundan elde edilen veriler bilgisayar ortamına aktarılmıştır. Ortalama değerler ve standart sapmaları hesaplanmıştır.

Delphi analizinde kullanılan parametreler araştırmalarda değişiklik göstermektedir. Zawacki-Richter (2009) yapmış oldukları araştırmalarında frekans, ortanca, standart sapma, genişlik parametrelerini kullanırken, Kurubacak (2011) araştırmasında frekans ve ortalama parametrelerini kullanmıştır.

4.9. Araştırmanın İnanırlığı

Nitel çalışmalarda geçerlilik, belirli süreçler aracılığıyla elde edilen bulguların doğruluğu için araştırmacı kontrolünü ifade ederken nitel güvenilirlik ise farklı projeler ve farklı araştırmacılar açısından da araştırmacının yaklaşımının tutarlılığını ifade etmektedir (Yıldırım ve Şimşek 2013; Patton, 2014).

Bu araştırmada, araştırmanın inanırlığını sağlamak adına yapılanlar aşağıdaki şekilde sıralanmıştır:

- Araştırma kapsamında hazırlanan sorular açık bir şekilde ifade edilmiş ve araştırma aşamaları buna paralel olarak yürütülmüştür.
- Bu araştırma, ilgili alan yazın doğrultusunda şekillendirilmiş ve veri toplama, analiz, yorumlama, sonuç süreçlerinde de sürecin gereklilikleri dikkate alınmıştır.
- Araştırmada katılımcılar amaçlı örnekleme yöntemi ile belirlenmiş olup gönüllülük esasına dayalı olarak çalışmaya katılmışlardır. Katılımcılara istedikleri zaman araştırmadan ayrılabileceklerine dair gönüllü katılım formu imzalatılmıştır. Nitekim üç katılımcı araştırmaya katılmayı kabul etmişlerdir, fakat sonrasında araştırmadan ayrılmışlardır.
- Araştırmada katılımcı olarak yer alan kişiler, araştırmanın konusu ve amacına uygun olarak alanında deneyimli, bilgi sahibi ve uzman kişilerdir.
- Veri toplama araçları (görüşme ve anket formları) oluşturulduktan sonra alan uzmanları tarafından gözden geçirilmiştir.
- Veri toplama aşamasında katılımcılarla yüz yüze ve telefonda görüşmeler yapılarak not alma ve katılımcının izni doğrultusunda ses kaydı yapılması suretiyle sağlama (triangulation) yapılmıştır.
- Toplanan veriler önce basılı ortama daha sonra elektronik ortama aktarılarak kontrol edilmiştir.
- Veri analizi aşamasında, veriler araştırmacıdan farklı bir alan uzmanı tarafından analiz edilmiştir.
- Veri toplama ve veri analiz aşamalarında izlenen yöntem ve süreçler ayrıntılı olarak açıklanmıştır.
- Araştırmada toplanan veriler arşivlenerek saklanmıştır.

4.10. Bulgular ve Yorum

Araştırma kapsamında, katılımcılar ile yapılan görüşmelerde dokuz soru yöneltilmiştir. Bu sorular, entegre raporlara güvence sağlanması sürecindeki aşamaları belirlemeyi ve güvence sürecinde entegre güvence standartlarının rollerini anlamayı içermektedir. Bu bölümde entegre raporlara sağlanan güvencenin katılımcı görüşlerine

göre değerlendirilmesi sonucu elde edilen bulgular sunulmuştur. Üç turlu Delphi oturumundan elde edilen bulgular katılımcı görüşleri doğrultusunda verilmiştir.

4.10.1. Delphi I. turu

Öncelikle birinci tur olan yarı yapılandırılmış görüşmelerden elde edilen bulgular aşağıda sunulmuştur.

"Soru 2 - Entegre düşünce, entegre raporlama, sürdürülebilirlik ve bütünleşik güvence kavramları sizde neyi çağrıştırıyor?" sorusuna katılımcıların verdiği cevaplar aşağıdaki şekildedir:

Katılımcılara göre entegre düşünce aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır;

K1- *Entegre düşünce stratejik bir yönetim yaklaşımıdır.*

K7- *Bunların hepsine baktığım zaman aslında ilk zihnimde çağrışan entegre düşünce oluyor çünkü bunların her birinin başında önce farklı bir düşünce sistematiğini benimsememiz gerekiyor. Entegre düşünce aslında bir felsefe. Düşünce sistematiğinin değişmesi demek oluyor. Bizler doğduğumuz andan itibaren kendi kültürümüzde sadece Türkiye'ye özgü değil bu dünyada da böyle. Bazı şeyleri silo bazlı düşünüyoruz. Silo bazlı düşünce dediğimiz yani parça parça düşünmeye meyilliyiz. Mesela bir kurumda departmanlar düşünelim. Biri strateji hazırlıyorsa o stratejiden sorumludur. Biri muhasebe-finans yapıyorsa muhasebeden sorumluysa muhasebeden sorumludur ve o iş kolu üzerinden yürür. İşte birine baktığımız zaman satıştan sorumluysa satışla ilgili hedefleri vardır ve satış kanalında yürür. Ama aslında siz dışarıdan bir kuruma baktığınız zaman bunların hepsi bir bütün. Hepsini birbirinden yani hepsi bir amaca gitmek için yani kurumun bir misyonu vardır. O misyonuna gitmek için çalışıyordur. Ve bunu içerde bölümlemişsinizdir. Dolayısıyla o misyona gitmek için aslında departmanların o siloları bir arada düşünmesi lazım. Maalesef ki mevcut düzen bizi bir arada düşünmeye itmiyor. O yüzden de entegre düşüncenin benimsenmesi felsefik ve kültürel bir değişim olduğunu düşünüyorum.*

K8- *Entegre düşünce bütün fonksiyonların birbiriyle etkileşimlerini ve faydalarını çağrıştırıyor. Bence çok önemli bir strateji kavramı entegre düşünce.*

K12- *Entegre düşünce anlayışı Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nda da uzun yıllar teknik danışman olarak görev yaptığım için orda duyduğum bir kavram ve bu entegre düşünce bana bizim alandan (muhasebe-finansman) ziyade yönetim alanını çağrıştırıyor. Çünkü orada özellikle Peter Drucker'ın amaçlara göre yönetim yaklaşımı var. O amaçlara göre yönetim yaklaşımı bence entegre raporlamanın ilk felsefesini bize veren kavramdır. Çünkü o amaçlara göre yönetim kavramının geliştirildiği dönemde entegre düşünce vs. konuşulan bir şey değildi. Ama aslında müessil bence temeli odur benim düşünceme göre. Çünkü hedefler koyuyoruz. Bu hedeflere ulaşmak için stratejiler geliştiriyoruz. Bir de bir takım kaynaklarımız var. Yani bu girdi-çıktı analizi aslında süreç yönetimi, bu entegre düşüncenin temelidir bana göre.*

K14- *Entegre düşünce işletmelerde karar alma süreçlerindeki silo yaklaşımının terk edilerek, farklı alanlardaki etkileşimlerin bu süreçlerde dikkate alınması anlamına gelmektedir.*

Katılımcıların verdiği cevaplara göre entegre düşüncenin stratejik bir yönetim yaklaşımı olduğunun altı çizilmiştir. Entegre düşünmenin bütünsel olarak karar alma süreçlerinde etkili olduğu ve kurum içi etkileşimlerle süreç yönetimine yön verdiği vurgulanmıştır.

Katılımcılara göre entegre raporlama aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır;

K2- *Entegre raporlama kuruluşun hem finansal hem de finansal olmayan bilgilerini entegre düşünce temelinde sunulmasıdır.*

K7- *Entegre raporlama bir ürün ve bu ürünün çıkması evet güzel bir şey. Entegre düşünce sisteminiz düşünce sisteminizi değiştirmiş ve ürününüzü öyle ortaya koyabilmişsiniz demek oluyor. Fakat entegre raporlama bir kurumun entegre raporlama yapmaya niyetlendiği andan itibaren o ürün*

çıkana kadar entegre düşünceyi benimsemiş olması gerekiyor ki ürünü layıkıyla ortaya koyabilsin ya da kurum önce entegre düşünceyi benimsemeyi seçmiş olabilir ve bunu seçer düşünce sistematiğini değiştirip sonrasında bunu zaten otomatik olarak önceden hazırladığı faaliyet raporlarını hazırlayamaz çünkü kafası öyle çalışmaz.

K8- *Entegre raporlama, entegre düşünce şeklinin kurumsal yapıda raporlamaya yansımış hali. Yani bu bilinçle, bu farkındalıkla ve böyle bir sistemi anlatma ve raporlama şekli entegre raporlama.*

K9- *Entegre rapor ile faaliyetlerin güncel çıktılarını, geleceğe dair planları ve hedefleri, IIRC (International Integrated Reporting Council-Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi) tarafından önerilen sermaye kategorizasyonu kapsamında, entegre bir bakış açısı ile ele alıp, analiz ederek paydaşlara raporlanması sürecidir.*

K12- *Entegre raporlama da entegre düşüncenin raporlanması aslında başka bir şey değil ve bu raporlama en klasik tanımıyla işte finansal ve finansal olmayan bilgileri içerir diyoruz ama ben burada da mesela çoğu şeyi değerlendiriyorum.*

K14- *Entegre raporlama da entegre düşünce anlayışının sonucu olarak ortaya çıkan, kısa ve öz bir biçimde, işletmelerin kullandıkları sermayeyi finansal sermayenin de ötesine taşıyarak, işletmenin değer yaratma süreç ve modellerini raporlamaya dahil eden bir raporlama yaklaşımıdır.*

K16- *Entegre rapor, entegre düşünce sonucunda ortaya çıkan bir üründür.*

Katılımcıların verdiği cevaplara göre entegre raporlama entegre düşünce sonucunda ortaya çıkan bir ürün olarak değerlendirilmektedir. Kuruluşlara değer katan, dünü, bugünü ve geleceği raporlayan aynı anda hem finansal bilgilere hem de finansal olmayan bilgilere yer veren bir raporlama çeşidi olarak görülmektedir.

Katılımcılara göre sürdürülebilirlik aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır:

K6- *Sürdürülebilirlik daha iyi bir gelecek yaratmaktır.*

K7- *Sürdürülebilirlik dediğimiz zaman ise aslında sürdürülebilirlik dediğimiz konu biz bugün yaşıyoruz. Bugün yaşadığımız zaman sadece kendimizden mesul değiliz. Sadece kendi isteklerimizden, kendi zevklerimizden, kendimizle ilgili konulardan sorumlu değiliz. Bizden önce gelen bir kuşak vardı. Onların yaptıkları bizi etkilediği gibi bizim yaptıklarımız da bizim çevremizi ve bizden sonraki gelecek nesilleri de etkileyecek. Aslında sürdürülebilirlik bakış açısı tam da entegre düşünceyle ilişkili olduğunu düşünüyorum. Yani siz yaptığınız konuyu nasıl ki entegre raporlamada dünü, bugünü ve yarınıyla anlatıyorsunuz. Sürdürülebilirlik de bunu gerektiriyor.*

K8- *Sürdürülebilirlik ise trend bir kavram. Çok fazla üzerinde de konuşulan bir kavram. Sürdürülebilirlik her şeyi içeriyor. Yani kurduğumuz mekanizmanın sağlıklı bir şekilde yaşaması ve sağlıklı bir şekilde yaşaması için gereken bütün unsurlar. Yani finansal tarafı da var bunun, itibar tarafı var, üretim tarafı var, insan kaynakları tarafı var. Sürdürülebilirlik de benim gözümde bu. Ya bir mekanizmanın sağlıklı fonksiyonlarını sağlıklı yerine getirebilmesi ve devamlılığı için sisteme sunulan bütün girdiler ve faydalanılan bütün mekanizmalar sürdürülebilirlik içinde.*

K9- *Sürdürülebilirlik kavramına gelecek olursak, entegre raporlama kapsamındaki altı sermaye öğesinin tüm elemanlarını sürdürülebilirliğin yapıtaşları olarak görülmesi ve şirketlerin uzun vadeli varlığını garanti altına almak için her bir sermaye öğesinden üst düzeyde faydalanmak adına stratejimizi ve ilişkili hedeflerin uygulanmasıdır.*

K12- *Sürdürülebilirlik ise apayrı. Ben sürdürülebilirlik eşittir entegre düşünce tarzı veya entegre raporlama anlayışında değilim. İşte tarihsel süreçte baktığımızda tarihi bilgilerin raporlanması ve onların denetimi ile başlayan süreçte ikinci yaklaşım sürdürülebilirlik oldu. Daha entegre düşünce tarzı çok fazla oluşmadan bu çevresel faktörlerde çıktı. İşte*

argüman şuydu: kaynaklar kıt ama ihtiyaçlar sonsuz bizim temel iktisadi felsefemiz. Burada kaynaklar son derece sınırlıysa ihtiyaçlar çoksa çevreye zarar vermeden daha az zararla ihtiyaçlarımızı gidermeliyiz. Daha fazla kaynak temin etmeliyiz. İşte havayı kirletiyoruz, suyu kirletiyoruz, etrafımızı kirletiyoruz. Bu sürdürülebilirlik temel anlayışı kapsamında o halde işte muhasebeciler, mali müşavirler ya da işte finansal bilgi üretiminde rol oynayan kesimler şirketler kesimi bu tarz çevreye verdikleri zararı da raporlamalılar. Bu sürdürülebilirlik kavramı ama bu sürdürülebilirlik artı finansal raporlama eşittir entegre raporlamayı da ben yeterli bulmuyorum.

K14- *Sürdürülebilirlik, işletme faaliyetlerinin yürütülmesinde kullanılan finansal ve finansal olmayan kaynakların devamlılığının dikkate alınması ve faaliyet sonuçlarının bu finansal ve finansal olmayan kaynaklar üzerindeki etkilerinin, sonuçlarının dikkate alınması ile işletmenin varlığının/faaliyetlerinin devamlılığının bu bakış açısıyla değerlendirildiği bir anlayıştır.*

Katılımcıların verdiği cevaplara göre sürdürülebilirlik, sürdürülebilir kalkınma temeline dayanan kaynaklar üzerindeki etkilerin ekonomik, çevresel ve sosyal açıdan açıklanmasıdır.

Katılımcılara göre bütünleşik güvence aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır;

K5- *Bütünleşik güvence, verilerin doğruluğunun kanıtlanması sürecidir.*

K6- *Bütünleşik güvence, işletmenin risk yönetimi, kontrol vb. süreçlerine ilişkin bağımsız değerlendirme sağlamak amacıyla birden fazla güvence sunan tarafın bileşimidir.*

K7- *Bütünleşik güvence kavramı da denetimle ilgili olan yani bu aslında şu anda biraz tartışmalı bir konu çünkü entegre raporlama zorunluluğu olan bir Güney Afrika'da var. Orda da zaten bizim de danışma kurulu üyeliği olan yani kimdir inisiyatifi olan ortaya çıkmış entegre raporlama ve entegre düşünce. İlk olarak da orda benimsendi ve rakamlara baktığımız zaman da çok şirketlerin hem başarısında hem de yatırımcı algısında pozitif bir algı yaratıldığını görüyoruz. Bunun güvencesini vermek üzere Türkiye'de şu an*

çalışmalar yapılıyor ki İç Denetim Enstitüsü bunun üzerine çalışıyor farklı dört büyük denetim firması bununla ilgili çalışıyor. Ama daha burada nasıl entegre raporlamanın zorunlulukları yok. Dolayısıyla denetimin nasıl bir zorunluluk getireceği ile ilgili de kesin bir görüş yok.

K8- *Bütünleşik güvence benim burada aklıma gelen ilk şey, çağrıştırdığı kavram güvenilirlik kavramı. Yani bir işin usulüne uygun ve doğru yapıldığının içindeki bilgilerinin de doğru olduğunun, çatısının da doğru olduğunun düzgün oluşturulduğunun birden fazla eşil kurum tarafından onaylanması geliyor aklıma. Bu iş doğrudur diye bir güvence verilmesi gerekiyor.*

K9- *Kullanılan verilerin doğrulanması raporların güvenirliğine katkı sağlayıp, paydaşların rapora olan ilgisini artırmasıdır.*

K12- *Entegre raporlamanın güvence sistemiyle alakasını bu noktada kuruyorum. Yani entegre raporlar da mutlaka bir güvence sistemine tabi kılınmalı ama buna aslında terminoloji olarak denetim denmemelidir. Bu bir bağımsız denetim olmayacaktır. Bu bir güvence sistemi olacaktır ve bu tabi uluslararası arenada da çok tartışılıyor ama henüz çok net olgunlaşmış bir durum söz konusu değil. Çünkü entegre raporların da uygulanması henüz çok çok yeni aşamada.*

K14- *Bütünleşik güvence, işletmenin risk yönetimi, kontrol vb. süreçlerine ilişkin bağımsız değerlendirme sağlamak amacıyla birden fazla güvence sunan tarafın bileşimidir.*

Katılımcıların verdiği cevaplara göre bütünleşik güvence, entegre raporlardaki yer alan bilgilerin doğruluğunun onaylanmasını, yani güvence sağlanmasını birden fazla tarafın birleşimidir.

"Soru 3 - Sizce entegre raporlar ne amaçla hazırlanmakta ve bu raporlarla ne beklenmektedir? Ayrıca entegre rapor hazırlama sürecindeki sorumluluk sahipleri kimlerdir?" sorusuna katılımcıların verdiği cevaplar aşağıdaki şekildedir:

K6- *Entegre rapor bir değer göstergesidir. Bu raporun sosyal ve paydaş etkisi mevcuttur.*

K8- *Entegre raporlama yapma kararı yukarıdan alınan bir karar. Yönetim kurulu seviyesinde alınan bir karar. Dolayısıyla burada her yönetim kurulunun entegre raporlamayla neyi amaçladığını tek tek sormak gerekir. Bence ticari kuruluşlar için entegre raporlama daha şeffaf, daha paydaş odaklı, daha sade ve daha güven telkin eden özgüveni yüksek bir raporlama şekli. Dolayısıyla da karşı tarafa daha fazla güven veriyor. Kalın, içinde bir dolu rakam olan raporların yerine ticari bir işletmenin bana yatırım yapmak istiyorsa işte benim resmim, iyisiyle kötüsüyle benim resmim bu da diye yeni trend bir raporlama şekli.*

K9- *Entegre faaliyet raporuna geçişteki asıl amaç, küresel çaptaki hızlı teknolojik ilerleyişe bağlı olarak tüm dünyada yaşanan köklü değişim ve dönüşüme ayak uydurmaktır. Bu süreçte iş dünyasının trendleri, müşteri talepleri ve tüketim alışkanlıkları değişmekte, toplumların hassasiyetleri farklılaşmakta ve buna bağlı olarak şirketlerin sorumluluk alanları ve iş yapış biçimleri de değişimin bir parçası haline gelmektedir. Bu dönüşümün bir sonucu olarak, günümüzde şirketlerin performansları sadece finansal kaynaklar ile ölçülebilir olmaktan çıkmış; yaratılacak kalıcı değerler, kuruma yönelik pozitif algı, çevresel ve toplumsal sorumluluklar karşısındaki duruşları şirketlerin başarılarının ölçülmesinde birer kıstas haline gelmiştir. Bu aşamada entegre raporlama, şirketlerin finansal verilerinin, kurumsal yönetim ilkelerinin ve sürdürülebilirlik anlayışlarının bütüncül bir yaklaşımla sunulmasını; hesap verilebilirliği, sorumluluğu ve güveni artırmayı; teknolojinin gelişimiyle artan bilgi akışını ve şeffaflığı körüklemekte; böylece paydaş iletişiminin daha etkili bir hale gelmesini sağlamaktadır. Bununla beraber, şirketlerin finansal raporları işletmelerin geçmişine, bugününe ve süreç içerisinde alınan yola dair bir bilgiye işaret ederken, entegre raporlama sayesinde geleceğe dönük hedefler ve karşılaşılması muhtemel riskler analiz edilebilmekte ve şirketin değer yaratma kapasitesi ortaya konulmaktadır. Dolayısıyla entegre raporlama,*

daha bütüncül bir çerçevede raporlama faaliyetlerinin yürütülmesi sağlamakta ve böylece şirketin aslında bir röntgenini çekme işlevi bakımından oldukça önem taşımaktadır. Konunun tüm bölümler tarafından içselleştirilerek strateji, iş modeli, değer yaratma ve hedefler arasında bağlantının daha güçlü kurulduğu bir formata dönüştüğünü görmek en büyük faydayı sağlayan noktalardan biri olmuştur.

K12- *Entegre raporlarla sermaye maliyetlerinin azaltılması amaçlanmaktadır.*

K13- *Entegre raporlarla gösteriş, değer yaratma ve sürdürülebilir olmak amaçlanmıştır.*

K16- *Tüm bilgilerin tümleşik formatta ilgililere sunulması amaçlanmaktadır.*

K14- *Finansal raporların yapısı gereği bu raporlarda sunulamayan ancak işletme faaliyetlerinin sonucu olarak bu raporlarda faaliyet sonucu olarak ortaya konan finansal sonuçların ortaya çıkmasında etkili olan tüm unsurların - birbirleri ile aralarındaki ilişkilerde dikkate alınarak da - raporlanması ihtiyacına cevap vermek. Başka bir ifadeyle, sadece finansal sonuçlar ile açıklayamadığımız piyasa değerinin oluşumuna ışık tutmak.*

K8- *Bence buradan birinci beklenti paydaş ilişkileri, ikinci beklenti güven yani paydaş odaklı olduğu için birincisi paydaşlarla daha iyi ilişki kurmak, ikincisi daha güvenilir bir kurum haline gelmek de çok objektif anlatmaya gayret ettiği için üçüncü ve asıl beklenti örtülü olan kar, karlılığı arttırma. Bir sivil toplum kuruluşu açısından düşündüğün zaman yine paydaş ilişkileri birinci sırada, güvenilirlik yine ikinci sırada, üçüncü sırada da kar yerine b sefer kaynak var. Yani kaynakta hem ilişki bazında kaynak diye düşünmek gerekiyor. Yani daha nitelikli daha fazla kurumun veya kişinin bizimle çalışma isteği çünkü sivil toplum kuruluşlarının karı sadece gelen bağışlar değil ilişki sermayesi de burada çok önemli. Yani entegre raporlamayı*

yapan bir kurumla bir çok sivil toplum kuruluşu veya kamu kurumu daha çok çalışmak ister. Bu da size daha farklı işler daha iyi işler yapma fırsatı getirir.

K3- *Entegre raporlama ile en temel beklenti entegre düşünceyi ve sürdürülebilirliği tüm iş süreçlerimize dahil ederek, tüm birimlerde içselleştirmek ve tedarikten üretime, insan kaynağından çevre yönetimine tüm süreçlerde entegre düşünme, planlama ve icra etme yetkinliklerimizi geliştirmektir.*

Tablo 4.4. *Entegre raporların hazırlanmasındaki beklentilerin katılımcıların verdikleri cevaplara göre dağılımı*

Kodlar	K1	K2	K3	K4	K5	K6	K7	K8	K9	K10	K11	K12	K13	K14	K15	K16
Paydaş ilişkileri[a]	X					X		X								X
Güvenilirlik[b]		X					X	X	X							
Kar[c]	X				X			X				X	X	X		
İş süreçleri[d]				X					X						X	
Kaynak[e]			X					X								
Güç kaynağı										X	X					

a- paydaşlarla daha iyi ilişkiler kurmak
b- güvenilir bir kurum haline gelmek
c- karlılığı arttırmak
d- entegre düşünceyi ve sürdürülebilirliği iş süreçlerine dahil etmek
e- ilişki sermayesi

K2- *Entegre rapor hazırlanmasında en büyük sorumluluk işletme yönetimi ve yatırımcı ilişkileri departmanındadır.*
K3- *Entegre rapor hazırlanmasında en büyük sorumluluk sahibi yönetimdir.*

K7- *Sorumluluk sahibi bütün kurumlardır, yani kurumda çalışan bütün departmanların bir arada olduğu herkesin sorumluluğu olduğunu düşünüyorum.*

K9- *Entegre raporun hazırlanmasından sorumlu olan Sürdürülebilirlik Komitesi'dir.*

K12- *Entegre rapor işletmede yer alan tüm birimlerin sorumluluğu, ama üst düzey yönetim sahipliğinde hazırlanmalıdır.*

K14- *İşletmede yer alan tüm birimlerin sorumluluğu, entegre düşünce yaklaşımının sonucu olarak, ama üst düzey yönetim sahipliğinde/koordinasyonunda hazırlanmalıdır.*

K16- *Entegre rapor hazırlanma sürecinde tüm paydaşlar süreçte yer almalıdır. Ekip lideri ise finansçı olmayan biri olmalıdır.*

"Soru 4 - Entegre raporların bir tür güvenceye tabi olduğunu düşünüyorsanız, entegre raporların güvencesi nasıl sağlanmalıdır? Bu raporlara ilişkin güvenceyi kimler, hangi konularda verilebilir? İlgili kriterler ne olmalı ve konu nasıl tanımlanmalıdır?" sorusuna katılımcıların verdiği cevaplar aşağıdaki şekildedir:

K1- *Entegre raporlara güvence sağlanırken, sürdürülebilirlik ile ilgili konularda güvence verilebilir. Entegre raporlara ilişkin güvenceyi bağımsız denetçi verilerin doğruluğu konusunda vermelidir.*

K2- *En başta güvenceyi işletme yönetimi sağlamalıdır. Entegre raporun şekil formatına uygunluk verilmek suretiyle, uygunluk denetimi yapılmalıdır.*

K3- *Entegre raporlara güvence sağlarken, raporun içinde yer alan özellikli alanlar belirlenmelidir. Entegre raporlara güvence sağlarken, raporun içinde yer alan unsurlar dikkate alınmalıdır.*

K4- *Entegre raporlara ilişkin güvenceyi yönetim, iç denetçi ve bağımsız denetçi birlikte vermelidir. Entegre raporlara güvence sağlarken, bütünleşik bir güvence modeli kurulması gerekmektedir.*

K5- *Entegre raporlarda geçmiş odaklı finansal verilere ilişkin doğruluğu bağımsız denetimle sağlanmalıdır.*

K6- *Entegre raporlara ilişkin güvenceyi iç denetçi uygunluk konusunda vermelidir.*

K7- *Yönetimin kendisi bence güvence sağlayamaz. Üçüncü bir gözün aslında evet bu güvenceyi veriyor olması lazım. Entegre rapor şimdi bütünleşik bir yapı. Faaliyetlerden de bahsediyorsunuz. Faaliyetlerini anlatırken finansallarla da ilişkilendiriyorsunuz. Normalde bir bağımsız denetçi finansalları denetler ve finansalların güvenilir olduğuna dair bir rapor sunar, yani ben bunları inceledim, rakamlar doğru gidiyor der. Dolayısıyla sadece aslında finansal perspektifte bir denetim yapıyor olur bağımsız denetim ama entegre raporlama öyle bir rapor değil. Hem iç denetim hem bağımsız denetim birlikte çalışmalı diye düşünüyorum. Evet orda bir bütünleşik ekip oluşturulması faydalı olur diye düşünüyorum.*

K9- *Entegre raporlamanın gerek içeriğinin gerekse kullanılan verilerin doğruluğunun güvence altına alınmasının raporlama sürecinin prestijine katkı sağlayacaktır. Bu noktada Uluslararası Entegre Raporlama Çerçeve dokümanına olan uygunluğun değerlendirilmesi doğrulama çalışmalarının ilk adımı olabilir. Böylece kurumların raporlama esnasında olmazsa olmaz paylaşması gerektiği bilgiler ve aktarılacak konuların içeriği garanti altına alınmış olacaktır ve bağımsız denetim kurumları doğrulama kapsamlarına bu hizmeti ekleyerek hizmet verebilirler.*

K11- *Entegre raporlara ilişkin yönetim hazırlanan rapordaki verilerin güvenilirliğini sağlamalıdır.*

K12- *Entegre raporlamanın güvence sistemiyle alakasını bu noktada kuruyorum. Yani entegre raporlar da mutlaka bir güvence sistemine tabi kılınmalı ama buna aslında terminoloji olarak denetim denmemelidir. Bu bir bağımsız denetim olmayacaktır. Bu bir güvence sistemi olacaktır ve bu*

tabi uluslararası arenada da çok tartışılıyor ama henüz çok net olgunlaşmış bir durum söz konusu değil. Çünkü entegre raporların da uygulanması henüz çok çok yeni aşamada.

K14- *Entegre rapor bir güvenceye tabi olmalı. Ancak raporun içinde yer alan unsurlar dikkate alında bu 1-2 kişi veya birimle çözülebilecek bir husus değil. Özellikli alanlar var.*
K16- *Entegre raporlar bir güvence sistemine tabi olmalıdır.*

"Soru 5 - Bu raporlara güvence sağlanırken, hangi standartlardan faydalanılmalıdır? Mevcut standartlar (sürdürülebilirlik standartları) güvence sağlamada yeterli midir? Yoksa entegre raporlar için ayrıca bir güvence seti oluşturulmalı mıdır? Neden?" sorusuna katılımcıların verdiği cevaplar aşağıdaki şekildedir:

K2- *Entegre raporlara güvence standartları getirilmelidir.*

K7- *Entegre raporlamanın çerçevesinde bir IFRS değil entegre raporlama. Dolayısıyla uzun uzun TMS/TFRS'leriniz yok. Belli bir mecbur olduğunuz yapı yok. Yapıyı siz oluşturuyorsunuz. İçinde kılavuz ilkeleriniz var. Bunlara bağlı kalmanız bunlara değinmeniz öneriliyor. Dolayısıyla sert bir çerçeve dokumanı yok aslında ortada. Dolayısıyla şu an bunun için özel bir standart seti de yok. Mevcut standartların güvence sağlamada yeterli olduğunu düşünmüyorum. Güvence sağlama aşamasında sert standartlar olacağını düşünmüyorum.*

K9- *Bununla birlikte GRI G4 Sürdürülebilirlik Raporlama Kılavuzlarında yer alan parametreler doğrulamaya tabi olacak konuları belirlemede yardımcı olabilir. Özel hesaplama gerektiren karbon ayak izi, su ayak izi, emisyonlar gibi parametreler bağımsız kurumlarca ayrıca hesaplamaların doğruluğu açısından denetlenerek tüm raporun çapraz kontrolü yapılmış olur. Mevcut durumda bu konuların doğrulanmasına yönelik çalışan bağımsız denetim kurumları mevcuttur. Özetle mevcut standartları da kapsayacak şekilde entegre raporlama ihtiyaçlarını da kapsayacak yeni bir güvence seti oluşturularak kullanım kolaylığı sağlanabilir. Bu gerek entegre*

raporun hazırlanmasında gerekse doğrulama süreçlerinde kurumlara kolaylık sağlayarak, uyum sürecini hızlandıracaktır.

K14- *Güvence verilen husus/konu bazında, özellikli standardı yukarıda adı geçenlere ek olarak dikkate alınmalı (sera gazı vb.).*

K16- *Ayrı bir güvence seti oluşturulmalıdır.*

Tablo 4.5. *Entegre raporlara sağlanan güvence konusunda standartlara ilişkin katılımcıların verdikleri cevaplara göre dağılımı*

Kodlar	K1	K2	K3	K4	K5	K6	K7	K8	K9	K10	K11	K12	K13	K14	K15	K16
Mevcut standartlar yeterli										X	X		X			
Ayrı bir güvence seti oluşturulmalı	X	X	X	X	X	X	X	X	X			X		X	X	X

"Soru 6 - Bu raporlara güvence sağlayan ekip kimlerden oluşturulmalı ve güvence süresi nasıl belirlenmelidir ve bu raporlara ilişkin güvence sağlanırken, yönetim/iç denetçi/bağımsız denetçinin karşılaştığı sınırlamalar/sorunlar nelerdir?" sorusuna katılımcıların verdiği cevaplar aşağıdaki şekildedir:

K1- *Veri, politika eksikliği, iletişimsel (yazılı-sözlü) denetim kalitesini etkiler. Zaman sınırlaması yok. Firma ne zaman isterse. Ortalama en az 1 hafta-2 ay sürebilir. Ekipte konuya bağlı uzmanlar yer almalı.*

K2- *Entegre raporlara güvence sağlayan ekibin lideri bağımsız denetçi olmalıdır. Ekip uzmanlaşmış kişilerden oluşturulmalıdır. Güvence süresi üç ya da dört aylık süreler şeklinde belirlenebilir. Tahmine dayalı verilerin güvenilirliğinin sağlanması ve kanıt toplamadaki zorluklar bağımsız denetçinin karşılaştığı sorunlardan biridir.*

K4- *Entegre raporlara güvence sağlayan ekipte dış uzmanlar yer almalıdır.*

K5- *Entegre raporların güvence süresi üç ay-bir yıl arasında belirlenmelidir.*

K6- *Raporları yönetim hazırlamalı, iç denetçi uyumu kontrol etmeli ve bağımsız denetçi doğruluğu kontrol etmelidir. Üçü bir bütün olarak ayrı ayrı görevlerini yerine getirmelidir.*

K7- *Güvence sağlayan ekibin lideri, dışarıdan birisi olmalı. Zaten içeriden değil. Denetim firmasındaki yönetici olur diye düşünüyorum. İç denetçi ya da bağımsız denetçi olması arasında çok anlamlı bir fark olacağını düşünmüyorum. Bence şart değil. Tamam sonuçta içselleştirmiş olan her grubun ayrı sorumluluğu olacak. İç denetçinin ayrı bir sorumluluğu olacak, bağımsız denetçinin ayrı bir sorumluluğu olacak. Zaten en son onların partneri imzalayacağı için muhtemelen bağımsız denetçinin partneri imzalayacaktır. Çünkü imza yetkileri onda oluyor.*

K9- *Entegre raporlara güvence sağlayan ekipte çevre mühendisleri yer almalıdır.*

K10- *Entegre raporlara güvence sağlayan ekipte istatistik bilgisi olan kişiler yer almalıdır.*

K12- *Ekipte istatistik bilgisi olan kişiler, dış uzmanlar ve bağımsız denetçiler yer almalıdır. Entegre raporların güvence süresi firmanın faaliyet gösterdiği sektörün gerekliliklerine göre belirlenmelidir.*

K14- *Güvence verilen alanın profesyonelleri denetim profesyonelleri yanında ekipte yer almalı. Sektör ve alan bazında sınırlama ve sorunlar farklılaşabilir kanaatindeyim.*

K16- *Entegre raporlara güvence sağlayan ekibe finansçı olmayan biri liderlik etmelidir.*

"Soru 7 - Bağımsız profesyonel bir firmanın entegre raporun güvencesine dair tek bir görüş bildirmesinin mümkün olduğunu düşünüyorsanız, bu görüş nasıl şekillendirilmeli ve bu durumun entegre rapora değer katacağını düşünüyor musunuz? Neden?" sorusuna katılımcıların verdiği cevaplar aşağıdaki şekildedir:

K1- *Güvence raporunu yetkili birden fazla kişinin (uzmanlık alanına göre) imzalaması gereklidir. Finansal bilgiler ve finansal olmayan bilgilere dair sağlanan güvence tek bir görüş şeklinde verilmelidir.*

K2- *Finansal bilgilere ayrı görüş, finansal olmayan bilgilere ayrı görüş verilmelidir. Görüş ilk paragrafta verilebilir. Bu raporda denetim ücreti de belirtilebilir.*

K5- *Güvence raporunu yetkili tek bir kişinin imzalaması yeterlidir.*

K6- *Baş denetçi imzalar. Finansal bilgilerde olduğu gibi bir kişinin imzalaması doğru değil, bunun yanı sıra uzman olan bir kişi tarafından da imza atılması gerek. Yani iki kişi tarafından imzalanmalı rapor ama tek görüş içermeli.*

K7- *Bir kere entegre rapor kısa ve öz olmalı, yalın bilgi sunmalı. Çıkış amacı o. Ben zaten bunun bunlara entegre olarak yalın, öz anlatıyorsam bunun güvencesini de sayfalarda aramam lazım. Dolaysıyla ayrı ayrı sayfalarda finansallara mı onay vermişler, etkiye mi, sürdürülebilirliğe mi vermişler gibi alt detaylarda boğulmamış olmam gerekir diye düşünüyorum. Raporu inceledikten sonra raporun herhangi bir bölümünde evet incelendi, birileri tarafından onaylandı o görüşü görmek yeterli bence. Zaten görüş aslında denetim raporunda içinde yazıyor. Finansallarda denetimde ayrı bir görüş, ayrı raporlar görmek istemem. Tek bir rapor görmek isteyebilirim demek istiyorum.*

K9- *Bağımsız profesyonel bir firma tarafından raporun incelenmesi ve verifikasyonu raporun üçüncü taraflarca daha güvenli bulunması konusuna katkı sağlayacaktır. Bu sürecin mümkün olduğunu ve farklı konularda bağımsız denetçilik hizmeti veren kuruluşların bu konuda katkı sağlayabilecektir.*

K14- *Bunun (her bağımsız denetim firması için) çok kolay olabileceğini mevcut durumda düşünmüyorum. Bunun mümkün olabilmesi için ilgili bağımsız denetim firmasının farklı alanlardan profesyonellerce desteklenen ekipler kurmaya ihtiyacı olduğunu düşünüyorum. Güvence verilmesi finansal raporlarda nasıl değer katıyorsa, entegre raporlara da değer katacaktır kuşkusuz.*

K16- *Tek bir görüş olmalı ve bağımsız firmayı temsil eden tek bir imza yeterlidir.*

"Soru 8 - Entegre raporlara sağlanan güvence için, bütünleşik bir yaklaşımın izlenmesi gerekli midir? Eğer gerekliyse güvence hizmetlerinin kapsamı ve sonucu kullanıcılara nasıl iletilmelidir?" sorusuna katılımcıların verdiği cevaplar aşağıdaki şekildedir:

K3- *Entegre raporlara ilişkin güvence sağlanırken, bütünleşik bir yaklaşımın izlenmesi gereklidir. Güvence raporu sonunda Ekler formatında ayrıntılı açıklamalar yapılmalıdır. Eklerde verilen bilgilerin halka (kullanıcılara) açılması zorunlu değildir.*

K4- *Güvence raporunda görülen riskler, eksiklikler vs. belirtilmelidir.*

K7- *Bütünleşik bir yaklaşım izlenmeli. Tek bir raporda kısa ve öz bir raporda paylaşılması gerektiğini düşünüyorum.*

K9- *Entegre raporlara sağlanan güvence tek bir kurum tarafından ya da konu bazında uzmanlıkları olan 3. Taraf denetim kurumları tarafından yapılabilir. Su, CO_2 gibi özel konular ile finansal denetim konularına*

güvence verme noktasında farklı uzmanlık alanlarında öne çıkmış firmalar kullanılabilir. Tüm konularda uzmanlık kazanmış tek bir firma ile çalışmak da mümkündür. Elde edilen güvenceler rapor içerisinde ayrılan bir bölümde kullanıcılara sunulabilir. Böylece kullanıcılar güvencelerin kapsamını ve içeriğini inceleme şansına sahip olur.

K12- *Bütünleşik bir yaklaşım izlenmelidir. Entegre rapora verilen güvenceye ilişkin sonuç güvence formatında olmalıdır. Güvence sonucu ulaşılan görüş ilk paragrafta verilmelidir.*

K14- *Gereklidir. Raporun içinde iletilmeli.*

"Soru 9 - Bütünleşik güvence süreci hakkında bilgi verebilir misiniz? Bütünleşik güvence modelini uygulama şekli ve nedeni ne olabilir? Bu modeli üçlü sorumluluk sahipleri açısından nasıl yapılandırırsınız? Bütünleşik güvence modelinin uygulanması, entegre raporları nasıl etkilemektedir?" sorusuna katılımcıların verdiği cevaplar aşağıdaki şekildedir:

K2- *Yönetim rapor hazırlamakla, iç denetçiler kalite güvence standartlarına göre çalışmalarını yürütmekle ve bağımsız denetçiler de dış güvence vermekle sorumludurlar.*

K7- *Üçlü sorumluluk sahipleri entegre bir şekilde çalışması gerekiyor. Bir arada yürütülmesi gereken bir yapı olduğunu düşünüyorum. Ya aslında raporun kalitesini etkiliyor. Kaliteyi arttırıcı bir unsur.*

K14- *Entegre raporlama işletmenin iş modeli özelinde nasıl değer yarattığı sorusunu cevaplandırmaya çalışıyor. Bunu yapabilmek için o işletme özelinde belli ilkeler çerçevesinde bir rapor hazırlanıyor.*

4.10.2. Delphi II. turu

Delphi I. tur kapsamında yarı yapılandırılmış görüşmelerden elde edilen görüşlerin analizi sonucunda hazırlanan Delphi tekniğinin II. turu olan anketten elde edilen bulgular aşağıda sunulmuştur. Delphi çalışmalarının asıl hedefi uzmanların

maddeler üzerinde uzlaşmaya varmalarını sağlamaktır. Bu doğrultuda katılımcıların uzlaştıkları ve uzlaşamadıkları maddeler belirlenmiştir.

"Soru 2- Entegre düşünce, entegre raporlama, sürdürülebilirlik ve bütünleşik güvence kavramları sizde neyi çağrıştırıyor?" sorusu kapsamında katılımcılardan elde edilen görüşler doğrultusunda anket formunda dokuz madde oluşturulmuştur. Katılımcılardan gelen verilerin analizi sonucunda elde edilen kavramlar temasına yönelik Delphi II. tur anketine ilişkin bulgular (ortalama, standart sapma, ortanca, ÇAF ve frekanslar) ve yorumlar Tablo 4.6'da sunulmuştur.

Tablo 4.6. *Kavramlar temasına yönelik Delphi II. turu bulguları*

Kavramlar	**Ortalama**	**Standart sapma**	**Ortanca**	**ÇAF**	**Frekans (Yüzde)**			**Görüş Birliği**
					4-5	**3**	**1-2**	
1. Entegre düşünce, entegre raporlama ve sürdürülebilirlik kavramları birbirleriyle ilişkili kavramlardır.	*4,73*	*0,45*	*5*	*1*	*15 (100)*	*0 (0)*	*0 (0)*	*Var*
2. Entegre düşünce stratejik bir yönetim yaklaşımıdır.	*4,46*	*0,83*	*5*	*1*	*14 (93,3)*	*0 (0)*	*1 (6,7)*	*Var*
3. Entegre düşünce felsefik bir yaklaşımdır.	*3,66*	*1,17*	*4*	*2*	*9 (60,0)*	*4 (26,7)*	*2 (13,3)*	*Yok*
4. Entegre düşünce işletmelerde karar alma süreçlerindeki silo yaklaşımının terk edilmesidir.	*3,80*	*0,77*	*4*	*1*	*9 (60,0)*	*6 (40,0)*	*0 (0)*	*Var*
5. Entegre raporlama kuruluşun hem finansal hem de finansal olmayan bilgilerini entegre düşünce temelinde sunulmasıdır.	*4,80*	*0,41*	*5*	*0*	*15 (100)*	*0 (0)*	*0 (0)*	*Var*
6. Entegre rapor, entegre düşünce sonucunda ortaya çıkan bir üründür.	*4,66*	*0,48*	*5*	*1*	*15 (100)*	*0 (0)*	*0 (0)*	*Var*
7. Sürdürülebilirlik daha iyi bir gelecek yaratmaktır.	*4,20*	*0,94*	*4*	*1*	*12 (80,0)*	*2 (13,3)*	*1 (6,7)*	*Var*
8. Bütünleşik güvence, verilerin doğruluğunun kanıtlanması sürecidir.	*4,13*	*0,63*	*4*	*1*	*14 (86,7)*	*2 (13,3)*	*0 (0)*	*Var*
9. Bütünleşik güvence, işletmenin risk yönetimi, kontrol vb. süreçlerine ilişkin bağımsız değerlendirme sağlamak amacıyla birden fazla güvence sunan tarafın bileşimidir.	*4,60*	*0,50*	*5*	*1*	*15 (100)*	*0 (0)*	*0 (0)*	*Var*

Tablo 4.6'da görüldüğü üzere maddelerin ortalama değerleri 3,66 - 4,80; standart sapma değerleri 0,41 - 1,12; ortanca değerleri 4 - 5; çeyrekler arası fark 0 - 1; 1 - 2 frekans değerleri 0 (0) - 2 (13,3), 3 frekans değeri 0 (0) - 6 (40,0), 4 – 5 frekans

değerleri 9 (60,0) - 15 (100) arasında değişmektedir. Görüş birliği ölçütlerine göre Delphi II. tur anketinde yer alan kavramlar temasına yönelik dokuz maddeden sekiz madde üzerinde uzlaşmaya varmışlardır, yalnızca bir madde üzerinde uzlaşma sağlanamamıştır.

Araştırma bulgularına göre kavramlar temasına ilişkin katılımcıların verdikleri yanıtlar doğrultusunda "3-Entegre düşünce felsefik bir yaklaşımdır." maddesi üzerinde uzlaşma sağlanamamıştır. "1-Entegre düşünce, entegre raporlama ve sürdürülebilirlik kavramları birbirleriyle ilişkili kavramlardır.", "2-Entegre düşünce stratejik bir yönetim yaklaşımıdır.", "4-Entegre düşünce işletmelerde karar alma süreçlerindeki silo yaklaşımının terk edilmesidir.", "5-Entegre raporlama kuruluşun hem finansal hem de finansal olmayan bilgilerini entegre düşünce temelinde sunulmasıdır.", "6-Entegre rapor, entegre düşünce sonucunda ortaya çıkan bir üründür.", "7-Sürdürülebilirlik daha iyi bir gelecek yaratmaktır.", "8-Bütünleşik güvence, verilerin doğruluğunun kanıtlanması sürecidir." ve "9-Bütünleşik güvence, işletmenin risk yönetimi, kontrol vb. süreçlerine ilişkin bağımsız değerlendirme sağlamak amacıyla birden fazla güvence sunan tarafın bileşimidir." maddeleri üzerinde ise uzlaşma sağlanmıştır.

"Soru 3-Sizce entegre raporlar ne amaçla hazırlanmakta ve bu raporlarla ne beklenmektedir? Ayrıca entegre rapor hazırlama sürecindeki sorumluluk sahipleri kimlerdir?" sorusu kapsamında katılımcılardan elde edilen görüşler doğrultusunda iki tema altında beş madde oluşturulmuştur. İlk temada iki madde, diğer temada ise üç madde oluşturulmuştur. Katılımcılardan gelen verilerin analizi sonucunda elde edilen entegre rapor hazırlama amacı temasına yönelik Delphi II. tur anketine ilişkin bulgular (ortalama, standart sapma, ortanca, ÇAF ve frekanslar) ve yorumlar Tablo 4.7'de sunulmuştur.

Tablo 4.7. *Entegre rapor hazırlama amacı temasına yönelik Delphi II. turu bulguları*

Entegre rapor hazırlama amacı	**Ortalama**	**Standart sapma**	**Ortanca**	**ÇAF**	**Frekans (Yüzde)**			**Görüş Birliği**
					4-5	**3**	**1-2**	
10. Entegre raporlarla sermaye maliyetlerinin azaltılması amaçlanmaktadır.	*3,0*	*1,30*	*3*	*2*	*7 (46,7)*	*3 (20,0)*	*5 (33,3)*	*Yok*
11. Entegre rapor bir değer göstergesidir.	*4,20*	*0,77*	*4*	*1*	*14 (93,3)*	*0 (0)*	*1 (6,7)*	*Var*

Tablo 4.7'de görüldüğü üzere maddelerin ortalama değerleri 3,0 - 4,20; standart sapma değerleri 0,77 - 1,30; ortanca değerleri 3 - 4; çeyrekler arası fark 1 - 2; 1 - 2 frekans değerleri 1 (6,7) - 5 (33,3), 3 frekans değeri 0 (0) - 3 (20,0), 4 – 5 frekans değerleri 7 (46,7) - 14 (93,3) arasında değişmektedir. Görüş birliği ölçütlerine göre Delphi II. tur anketinde yer alan entegre rapor hazırlama amacı temasına yönelik iki maddeden bir madde üzerinde uzlaşmaya varmışlardır, bir madde üzerinde ise uzlaşma sağlanamamıştır.

Araştırma bulgularına göre entegre rapor hazırlama amacı temasına ilişkin katılımcıların verdikleri yanıtlar doğrultusunda "10-Entegre raporlarla sermaye maliyetlerinin azaltılması amaçlanmaktadır." maddesi üzerinde uzlaşma sağlanamamıştır. "11-Entegre rapor bir değer göstergesidir." maddesi üzerinde ise uzlaşma sağlanmıştır.

Üçüncü soru kapsamında ortaya çıkan diğer tema ise entegre rapor hazırlama sürecindeki sorumluluk sahipleri olarak belirlenmiştir. Katılımcılardan gelen verilerin analizi sonucunda elde edilen entegre rapor hazırlama sürecindeki sorumluluk sahipleri temasına yönelik Delphi II. tur anketine ilişkin bulgular (ortalama, standart sapma, ortanca, ÇAF ve frekanslar) ve yorumlar Tablo 4.8'de sunulmuştur.

Tablo 4.8. *Entegre rapor hazırlama sürecindeki sorumluluk sahipleri temasına yönelik Delphi II. turu bulguları*

Entegre rapor hazırlama sürecindeki sorumluluk sahipleri	**Ortalama**	**Standart sapma**	**Ortanca**	**ÇAF**	**Frekans (Yüzde)**			**Görüş Birliği**
					4-5	**3**	**1-2**	
12. Entegre rapor hazırlanmasında en büyük sorumluluk sahibi yönetimdir.	*4,60*	*0,50*	*5*	*1*	*15 (100)*	*0 (0)*	*0 (0)*	*Var*
13. Entegre rapor işletmede yer alan tüm birimlerin sorumluluğu, ama üst düzey yönetim sahipliğinde hazırlanmalıdır.	*4,53*	*0,83*	*5*	*1*	*14 (93,3)*	*0 (0)*	*1 (6,7)*	*Var*
14. Entegre rapor hazırlanma sürecinde tüm paydaşlar yer almalıdır.	*4,26*	*0,59*	*4*	*1*	*14 (93,3)*	*1 (6,7)*	*0 (0)*	*Var*

Tablo 4.8'de görüldüğü üzere maddelerin ortalama değerleri 4,26 - 4,60; standart sapma değerleri 0,50 – 0,83; ortanca değerleri 4 - 5; çeyrekler arası fark 1 - 1; 1 - 2 frekans değerleri 0 (0) - 1 (6,7), 3 frekans değeri 0 (0) - 1 (6,7), 4 – 5 frekans değerleri

14 (93,3) - 15 (100) arasında değişmektedir. Görüş birliği ölçütlerine göre Delphi II. tur anketinde yer alan entegre rapor hazırlama sürecindeki sorumluluk sahipleri temasına yönelik üç maddenin hepsi üzerinde görüş birliği sağlanmıştır.

Araştırma bulgularına göre entegre rapor hazırlama sürecindeki sorumluluk sahipleri temasına ilişkin katılımcıların verdikleri yanıtlar doğrultusunda "12-Entegre rapor hazırlanmasında en büyük sorumluluk sahibi yönetimdir.", "13-Entegre rapor işletmede yer alan tüm birimlerin sorumluluğu, ama üst düzey yönetim sahipliğinde hazırlanmalıdır." ve "14-Entegre rapor hazırlanma sürecinde tüm paydaşlar yer almalıdır." maddelerinin hepsi üzerinde uzlaşma sağlanmıştır.

"Soru 4-Entegre raporların bir tür güvenceye tabi olduğunu düşünüyorsanız, entegre raporların güvencesi nasıl sağlanmalıdır? Bu raporlara ilişkin güvenceyi kimler, hangi konularda verilebilir? İlgili kriterler ne olmalı ve konu nasıl tanımlanmalıdır?" sorusu kapsamında katılımcılardan elde edilen görüşler doğrultusunda iki tema altında 10 madde oluşturulmuştur. İlk tema güvence konusu olarak, diğer tema ise güvence sağlamaktan sorumlu kişiler olarak adlandırılmıştır. Katılımcılardan gelen verilerin analizi sonucunda elde edilen güvence konusu temasına yönelik Delphi II. tur anketine ilişkin bulgular (ortalama, standart sapma, ortanca, ÇAF ve frekanslar) ve yorumlar Tablo 4.9'da sunulmuştur.

Tablo 4.9. *Güvence konusu temasına yönelik Delphi II. turu bulguları*

Güvence konusu	**Ortalama**	**Standart sapma**	**Ortanca**	**ÇAF**	**Frekans (Yüzde)**			**Görüş Birliği**
					4-5	**3**	**1-2**	
15. Entegre raporlar bir güvence sistemine tabi olmalıdır.	*4,33*	*0,61*	*4*	*1*	*14 (93,3)*	*1 (6,7)*	*0 (0)*	*Var*
16. Entegre raporlara güvence sağlarken, raporun içinde yer alan unsurlar dikkate alınmalıdır.	*4,20*	*0,77*	*4*	*1*	*14 (93,3)*	*0 (0)*	*1 (6,7)*	*Var*
17. Entegre raporlara güvence sağlarken, raporun içinde yer alan özellikli alanlar belirlenmelidir.	*4,33*	*0,48*	*4*	*1*	*15 (100)*	*0 (0)*	*0 (0)*	*Var*
18. Entegre raporlara güvence sağlanırken, sürdürülebilirlik ile ilgili konularda güvence verilebilir.	*4,33*	*0,61*	*4*	*1*	*14 (93,3)*	*1 (6,7)*	*0 (0)*	*Var*

Tablo 4.9'da görüldüğü üzere maddelerin ortalama değerleri 4,20 - 4,33; standart sapma değerleri 0,48 – 0,77; ortanca değerleri 4; çeyrekler arası fark 1 - 1; 1 - 2 frekans değerleri 0 (0) - 1 (6,7), 3 frekans değeri 0 (0) - 1 (6,7), 4 – 5 frekans değerleri 14 (93,3) - 15 (100) arasında değişmektedir. Görüş birliği ölçütlerine göre Delphi II. tur anketinde yer alan güvence konusu temasına yönelik dört maddenin hepsi üzerinde görüş birliği sağlanmıştır.

Araştırma bulgularına göre güvence konusu temasına ilişkin katılımcıların verdikleri yanıtlar doğrultusunda "15-Entegre raporlar bir güvence sistemine tabi olmalıdır.", "16-Entegre raporlara güvence sağlarken, raporun içinde yer alan unsurlar dikkate alınmalıdır.", "17-Entegre raporlara güvence sağlarken, raporun içinde yer alan özellikli alanlar belirlenmelidir." ve "18-Entegre raporlara güvence sağlanırken, sürdürülebilirlik ile ilgili konularda güvence verilebilir." maddelerinin hepsi üzerinde uzlaşma sağlanmıştır.

Katılımcılardan gelen verilerin analizi sonucunda elde edilen güvence sağlamaktan sorumlu kişiler temasına yönelik Delphi II. tur anketine ilişkin bulgular (ortalama, standart sapma, ortanca, ÇAF ve frekanslar) ve yorumlar Tablo 4.10'da sunulmuştur.

Tablo 4.10. *Güvence sağlamaktan sorumlu kişiler temasına yönelik Delphi II. turu bulguları*

Güvence sağlamaktan sorumlu kişiler	**Ortalama**	**Standart sapma**	**Ortanca**	**ÇAF**	**Frekans (Yüzde)**			**Görüş Birliği**
					4-5	**3**	**1-2**	
19. Entegre raporlara ilişkin güvenceyi bağımsız denetçi verilerin doğruluğu konusunda vermelidir.	*4,20*	*0,56*	*4*	*1*	*14 (93,3)*	*1 (6,7)*	*0 (0)*	*Var*
20. Entegre raporlara ilişkin güvenceyi iç denetçi uygunluk konusunda vermelidir.	*3,66*	*1,11*	*4*	*1*	*10 (66,7)*	*3 (20,0)*	*2 (13,3)*	*Yok*
21. Entegre raporlara ilişkin yönetim hazırlanan rapordaki verilerin güvenilirliğini sağlamalıdır.	*4,66*	*0,48*	*5*	*1*	*15 (100)*	*0 (0)*	*0 (0)*	*Var*
22. Entegre raporlara ilişkin güvenceyi yönetim, iç denetçi ve bağımsız denetçi birlikte vermelidir.	*4,53*	*0,51*	*5*	*1*	*15 (100)*	*0 (0)*	*0 (0)*	*Var*
23. Entegre raporlarda geçmiş odaklı finansal verilere ilişkin doğruluğu bağımsız denetimle sağlanmalıdır.	*4,60*	*0,50*	*5*	*1*	*15 (100)*	*0 (0)*	*0 (0)*	*Var*
24. Entegre raporun şekil formatına uygunluk verilmek suretiyle, uygunluk denetimi yapılmalıdır.	*3,53*	*0,91*	*4*	*1*	*8 (53,3)*	*5 (33,3)*	*2 (13,3)*	*Var*

Tablo 4.10'da görüldüğü üzere maddelerin ortalama değerleri 3,53 - 4,66; standart sapma değerleri 0,48 – 1,11; ortanca değerleri 4 - 5; çeyrekler arası fark 1; 1 - 2 frekans değerleri 0 (0) - 2 (13,3), 3 frekans değeri 0 (0) - 5 (33,3), 4 – 5 frekans değerleri 8 (53,3) - 15 (100) arasında değişmektedir. Görüş birliği ölçütlerine göre Delphi II. tur anketinde yer alan güvence sağlamaktan sorumlu kişiler temasına yönelik altı maddeden beşi üzerinde görüş birliği sağlanmıştır, yalnızca bir madde üzerinde görüş birliği sağlanamamıştır.

Araştırma bulgularına göre güvence sağlamaktan sorumlu kişiler temasına ilişkin katılımcıların verdikleri yanıtlar doğrultusunda "20-Entegre raporlara ilişkin güvenceyi iç denetçi uygunluk konusunda vermelidir." maddesi üzerinde uzlaşma sağlanamamıştır. "19-Entegre raporlara ilişkin güvenceyi bağımsız denetçi verilerin doğruluğu konusunda vermelidir.", "21-Entegre raporlara ilişkin yönetim hazırlanan rapordaki verilerin güvenilirliğini sağlamalıdır.", "22-Entegre raporlara ilişkin güvenceyi yönetim, iç denetçi ve bağımsız denetçi birlikte vermelidir.", "23-Entegre raporlarda geçmiş odaklı finansal verilere ilişkin doğruluğu bağımsız denetimle sağlanmalıdır.", ve "24-Entegre raporun şekil formatına uygunluk verilmek suretiyle, uygunluk denetimi yapılmalıdır." maddelerinin üzerinde ise uzlaşma sağlanmıştır.

"Soru 5-Bu raporlara güvence sağlanırken, hangi standartlardan faydalanılmalıdır? Mevcut standartlar (sürdürülebilirlik standartları) güvence sağlamada yeterli midir? Yoksa entegre raporlar için ayrıca bir güvence seti oluşturulmalı mıdır? Neden?" sorusu kapsamında katılımcılardan elde edilen görüşler doğrultusunda yedi madde oluşturulmuştur. Katılımcılardan gelen verilerin analizi sonucunda elde edilen standartlar temasına yönelik Delphi II. tur anketine ilişkin bulgular (ortalama, standart sapma, ortanca, ÇAF ve frekanslar) ve yorumlar Tablo 4.11'de sunulmuştur.

Tablo 4.11. *Standartlar temasına yönelik Delphi II. turu bulguları*

Standartlar	**Ortalama**	**Standart sapma**	**Ortanca**	**ÇAF**	**Frekans (Yüzde)**			**Görüş Birliği**
					4-5	**3**	**1-2**	
25. Entegre raporlara güvence sağlanırken, AA1000 Güvence Standardı temel alınmalıdır.	*3,60*	*0,82*	*4*	*1*	*8 (53,3)*	*6 (40,0)*	*1 (6,7)*	*Var*
26. Entegre raporlara güvence sağlanırken, ISAE3000 Güvence Standardı temel alınmalıdır.	*3,73*	*0,88*	*4*	*1*	*9 (60,0)*	*5 (33,3)*	*1 (6,7)*	*Var*
27. Entegre raporlara güvence sağlanırken, GRI Güvence Standartları temel alınmalıdır.	*3,73*	*0,88*	*4*	*1*	*9 (60,0)*	*5 (33,3)*	*1 (6,7)*	*Var*
28. Entegre raporlara güvence sağlanırken, AA1000, ISAE3000 ve GRI Güvence Standartlarının birlikte kullanılması gerekmektedir.	*3,73*	*1,03*	*4*	*1*	*10 (66,6)*	*4 (26,7)*	*1 (6,7)*	*Yok*
29. Entegre raporlara güvence sağlanırken, mevcut standartlar (AA1000, ISAE3000 ve GRI Standartları) güvence sağlamada yeterlidir.	*3,60*	*1,12*	*4*	*1*	*9 (60,0)*	*4 (26,7)*	*2 (13,3)*	*Yok*
30. Entegre raporlarda güvence verilen konu bazında özellikli standart kullanılmalıdır.	*4,13*	*0,51*	*4*	*0*	*14 (93,3)*	*1 (6,7)*	*0 (0)*	*Var*
31. Entegre raporlar için ayrıca bir güvence seti oluşturulmalıdır.	*4,20*	*0,67*	*4*	*1*	*13 (86,7)*	*2 (13,3)*	*0 (0)*	*Var*

Tablo 4.11'de görüldüğü üzere maddelerin ortalama değerleri 3,60 - 4,20; standart sapma değerleri 0,51 – 1,12; ortanca değerleri 4; çeyrekler arası fark 0 - 1; 1 - 2 frekans değerleri 0 (0) - 2 (13,3), 3 frekans değeri 1 (6,7) - 6 (40,0), 4 – 5 frekans değerleri 8 (53,3) - 14 (93,3) arasında değişmektedir. Görüş birliği ölçütlerine göre Delphi II. tur anketinde yer alan standartlar temasına yönelik yedi maddeden beşi üzerinde görüş birliği sağlanmıştır, iki madde üzerinde görüş birliği sağlanamamıştır.

Araştırma bulgularına göre standartlar temasına ilişkin katılımcıların verdikleri yanıtlar doğrultusunda "28-Entegre raporlara güvence sağlanırken, AA1000, ISAE3000 ve GRI Güvence Standartlarının birlikte kullanılması gerekmektedir." ve "29-Entegre raporlara güvence sağlanırken, mevcut standartlar (AA1000, ISAE3000 ve GRI Standartları) güvence sağlamada yeterlidir." maddeleri üzerinde uzlaşma sağlanamamıştır. "25-Entegre raporlara güvence sağlanırken, AA1000 Güvence Standardı temel alınmalıdır.", "26-Entegre raporlara güvence sağlanırken, ISAE3000 Güvence Standardı temel alınmalıdır.", "27-Entegre raporlara güvence sağlanırken, GRI

Güvence Standartları temel alınmalıdır.", "30-Entegre raporlarda güvence verilen konu bazında özellikli standart kullanılmalıdır." ve "31-Entegre raporlar için ayrıca bir güvence seti oluşturulmalıdır." maddeleri üzerinde uzlaşma sağlanmıştır.

"Soru 6-Bu raporlara güvence sağlayan ekip kimlerden oluşturulmalı ve güvence süresi nasıl belirlenmelidir ve bu raporlara ilişkin güvence sağlanırken, yönetim/iç denetçi/bağımsız denetçinin karşılaştığı sınırlamalar/sorunlar nelerdir?**"** sorusu kapsamında katılımcılardan elde edilen görüşler doğrultusunda üç tema altında dokuz madde oluşturulmuştur. Katılımcılardan gelen verilerin analizi sonucunda elde edilen güvence ekibi temasına yönelik Delphi II. tur anketine ilişkin bulgular (ortalama, standart sapma, ortanca, ÇAF ve frekanslar) ve yorumlar Tablo 4.12'de sunulmuştur.

Tablo 4.12. *Güvence ekibi temasına yönelik Delphi II. turu bulguları*

Güvence ekibi	**Ortalama**	**Standart sapma**	**Ortanca**	**ÇAF**	**Frekans (Yüzde)**			**Görüş Birliği**
					4-5	**3**	**1-2**	
32. Entegre raporlara güvence sağlayan ekibe bağımsız denetçi liderlik etmelidir.	*3,66*	*0,89*	*4*	*1*	*8 (53,3)*	*6 (40,0)*	*1 (6,7)*	*Var*
33. Entegre raporlara güvence sağlayan ekibe finansçı olmayan biri liderlik etmelidir.	*3,06*	*0,79*	*3*	*1*	*4 (26,7)*	*9 (60,0)*	*2 (13,3)*	*Var*
34. Entegre raporlara güvence sağlayan ekipte dış uzmanlar yer almalıdır.	*4,33*	*0,48*	*4*	*1*	*15 (100)*	*0 (0)*	*0 (0)*	*Var*
35. Entegre raporlara güvence sağlayan ekipte bağımsız denetçiler yer almalıdır.	*4,40*	*0,50*	*4*	*1*	*15 (100)*	*0 (0)*	*0 (0)*	*Var*
36. Entegre raporlara güvence sağlayan ekipte istatistik bilgisi olan kişiler yer almalıdır.	*3,20*	*1,08*	*3*	*2*	*6 (40,0)*	*4 (26,7)*	*5 (33,3)*	*Yok*
37. Entegre raporlara güvence sağlayan ekipte çevre mühendisleri yer almalıdır.	*3,66*	*0,89*	*4*	*1*	*8 (53,3)*	*6 (40,0)*	*1 (6,7)*	*Var*

Tablo 4.12'de görüldüğü üzere maddelerin ortalama değerleri 3,06 - 4,40; standart sapma değerleri 0,48 – 1,08; ortanca değerleri 3 - 4; çeyrekler arası fark 1 - 2; 1 - 2 frekans değerleri 0 (0) - 5 (33,3), 3 frekans değeri 0 (0) - 9 (60,0), 4 – 5 frekans değerleri 4 (26,7) - 15 (100) arasında değişmektedir. Görüş birliği ölçütlerine göre Delphi II. tur anketinde yer alan güvence ekibi temasına yönelik altı maddeden beşi

üzerinde görüş birliği sağlanmıştır, yalnızca bir madde üzerinde görüş birliği sağlanamamıştır.

Araştırma bulgularına göre güvence ekibi temasına ilişkin katılımcıların verdikleri yanıtlar doğrultusunda "32-Entegre raporlara güvence sağlayan ekibe bağımsız denetçi liderlik etmelidir.", "33-Entegre raporlara güvence sağlayan ekibe finansçı olmayan biri liderlik etmelidir.", "34-Entegre raporlara güvence sağlayan ekipte dış uzmanlar yer almalıdır.", "35-Entegre raporlara güvence sağlayan ekipte bağımsız denetçiler yer almalıdır." ve "37-Entegre raporlara güvence sağlayan ekipte çevre mühendisleri yer almalıdır." maddeleri üzerinde uzlaşma sağlanmıştır. "36-Entegre raporlara güvence sağlayan ekipte istatistik bilgisi olan kişiler yer almalıdır." maddesi üzerinde ise uzlaşma sağlanamamıştır.

Katılımcılardan gelen verilerin analizi sonucunda elde edilen güvence süresi temasına yönelik Delphi II. tur anketine ilişkin bulgular (ortalama, standart sapma, ortanca, ÇAF ve frekanslar) ve yorumlar Tablo 4.13'te sunulmuştur.

Tablo 4.13. *Güvence süresi temasına yönelik Delphi II. turu bulguları*

Güvence süresi	**Ortalama**	**Standart sapma**	**Ortanca**	**ÇAF**	**Frekans (Yüzde)**			**Görüş Birliği**
					4-5	**3**	**1-2**	
38. Entegre raporların güvence süresi üç ay-bir yıl arasında belirlenmelidir.	*3,26*	*0,45*	*3*	*1*	*4 (26,7)*	*11 (73,3)*	*0 (0)*	*Var*
39. Entegre raporların güvence süresi firmanın faaliyet gösterdiği sektörün gerekliliklerine göre belirlenmelidir.	*3,66*	*1,11*	*4*	*1*	*10 (66,7)*	*3 (20,0)*	*2 (13,3)*	*Yok*

Tablo 4.13'te görüldüğü üzere maddelerin ortalama değerleri 3,26 – 3,66; standart sapma değerleri 0,45 – 1,11; ortanca değerleri 3 - 4; çeyrekler arası fark 1; 1 - 2 frekans değerleri 0 (0) - 2 (13,3), 3 frekans değeri 3 (20,0) - 11 (73,3), 4 – 5 frekans değerleri 4 (26,7) - 10 (66,7) arasında değişmektedir. Görüş birliği ölçütlerine göre Delphi II. tur anketinde yer alan güvence süresi temasına yönelik iki maddeden biri üzerinde görüş birliği sağlanırken, bir madde üzerinde görüş birliği sağlanamamıştır.

Araştırma bulgularına göre güvence süresi temasına ilişkin katılımcıların verdikleri yanıtlar doğrultusunda "38-Entegre raporların güvence süresi üç ay-bir yıl

arasında belirlenmelidir." maddesi üzerinde uzlaşma sağlanırken; "39-Entegre raporların güvence süresi firmanın faaliyet gösterdiği sektörün gerekliliklerine göre belirlenmelidir." maddesi üzerinde uzlaşma sağlanamamıştır.

Katılımcılardan gelen verilerin analizi sonucunda elde edilen güvencede karşılaşılan sorunlar temasına yönelik Delphi II. tur anketine ilişkin bulgular (ortalama, standart sapma, ortanca, ÇAF ve frekanslar) ve yorumlar Tablo 4.14'te sunulmuştur.

Tablo 4.14. *Güvencede karşılaşılan sorunlar temasına yönelik Delphi II. turu bulguları*

Güvencede karşılaşılan sorunlar	**Ortalama**	**Standart sapma**	**Ortanca**	**ÇAF**	**Frekans (Yüzde)**			**Görüş Birliği**
					4-5	**3**	**1-2**	
40. Tahmine dayalı verilerin güvenilirliğinin sağlanması bağımsız denetçinin karşılaştığı sorunlardan biridir.	*4,26*	*0,45*	*4*	*1*	*15 (100)*	*0 (0)*	*0 (0)*	*Var*

Tablo 4.14'te görüldüğü üzere maddenin ortalama değeri 4,26; standart sapma değeri 0,45; ortanca değeri 4; çeyrekler arası fark 1; 1 - 2 frekans değerleri 0 (0), 3 frekans değeri 0 (0), 4 – 5 frekans değerleri 15 (100) arasında değişmektedir. Görüş birliği ölçütlerine göre Delphi II. tur anketinde yer alan güvencede karşılaşılan sorunlar temasına yönelik bir madde üzerinde görüş birliği sağlanmıştır.

Araştırma bulgularına göre güvencede karşılaşılan sorunlar temasına ilişkin katılımcıların verdikleri yanıtlar doğrultusunda "40- Tahmine dayalı verilerin güvenilirliğinin sağlanması bağımsız denetçinin karşılaştığı sorunlardan biridir." maddesi üzerinde uzlaşma sağlanmıştır.

"Soru 7-Bağımsız profesyonel bir firmanın entegre raporun güvencesine dair tek bir görüş bildirmesinin mümkün olduğunu düşünüyorsanız, bu görüş nasıl şekillendirilmeli ve bu durumun entegre rapora değer katacağını düşünüyor musunuz? Neden?" sorusu kapsamında katılımcılardan elde edilen görüşler doğrultusunda dört madde oluşturulmuştur. Katılımcılardan gelen verilerin analizi sonucunda elde edilen görüş bildirme temasına yönelik Delphi II. tur anketine ilişkin bulgular (ortalama, standart sapma, ortanca, ÇAF ve frekanslar) ve yorumlar Tablo 4.15'te sunulmuştur.

Tablo 4.15. *Görüş bildirme temasına yönelik Delphi II. turu bulguları*

Görüş bildirme	**Ortalama**	**Standart sapma**	**Ortanca**	**ÇAF**	**Frekans (Yüzde)**			**Görüş Birliği**
					4-5	**3**	**1-2**	
41. Finansal bilgilere ayrı görüş, finansal olmayan bilgilere ayrı görüş verilmelidir.	*3,26*	*1,48*	*3*	*3*	*7 (46,6)*	*4 (26,7)*	*4 (26,7)*	*Yok*
42. Finansal bilgiler ve finansal olmayan bilgilere dair sağlanan güvence tek bir görüş şeklinde verilmelidir.	*3,26*	*1,43*	*4*	*2*	*8 (53,3)*	*3 (20,0)*	*4 (26,7)*	*Yok*
43. Güvence raporunu yetkili tek bir kişinin imzalaması yeterlidir.	*3,26*	*1,09*	*3*	*1*	*6 (40,0)*	*6 (40,0)*	*3 (20,0)*	*Yok*
44. Güvence raporunu yetkili birden fazla kişinin (uzmanlık alanına göre) imzalaması gereklidir.	*3,80*	*0,86*	*4*	*1*	*10 (66,6)*	*4 (26,7)*	*1 (6,7)*	*Var*

Tablo 4.15'te görüldüğü üzere maddelerin ortalama değerleri 3,26 – 3,80; standart sapma değerleri 0,86 – 1,48; ortanca değerleri 3 - 4; çeyrekler arası fark 1 - 3; 1 - 2 frekans değerleri 1 (6,7) – 4 (26,7), 3 frekans değeri 3 (20,0) – 6 (40,0), 4 – 5 frekans değerleri 6 (40,0) - 10 (66,6) arasında değişmektedir. Görüş birliği ölçütlerine göre Delphi II. tur anketinde yer alan görüş bildirme temasına yönelik dört maddeden biri üzerinde görüş birliği sağlanırken, diğer üç madde üzerinde görüş birliği sağlanamamıştır.

Araştırma bulgularına göre görüş bildirme temasına ilişkin katılımcıların verdikleri yanıtlar doğrultusunda "41-Finansal bilgilere ayrı görüş, finansal olmayan bilgilere ayrı görüş verilmelidir.", "42-Finansal bilgiler ve finansal olmayan bilgilere dair sağlanan güvence tek bir görüş şeklinde verilmelidir." ve "43-Güvence raporunu yetkili tek bir kişinin imzalaması yeterlidir." maddeleri üzerinde uzlaşma sağlanamamıştır. "44-Güvence raporunu yetkili birden fazla kişinin (uzmanlık alanına göre) imzalaması gereklidir." maddesi üzerinde uzlaşma sağlanmıştır.

"Soru 8-Entegre raporlara sağlanan güvence için, bütünleşik bir yaklaşımın izlenmesi gerekli midir? Eğer gerekliyse güvence hizmetlerinin kapsamı ve sonucu kullanıcılara nasıl iletilmelidir?" sorusu kapsamında katılımcılardan elde edilen görüşler doğrultusunda altı madde oluşturulmuştur. Katılımcılardan gelen verilerin analizi sonucunda elde edilen güvence raporu temasına yönelik Delphi II. tur anketine ilişkin

bulgular (ortalama, standart sapma, ortanca, ÇAF ve frekanslar) ve yorumlar Tablo 4.16'da sunulmuştur.

Tablo 4.16. *Güvence raporu temasına yönelik Delphi II. turu bulguları*

Güvence raporu	**Ortalama**	**Standart sapma**	**Ortanca**	**ÇAF**	**Frekans (Yüzde)**			**Görüş Birliği**
					4-5	**3**	**1-2**	
45. Entegre raporlara ilişkin güvence sağlanırken, bütünleşik bir yaklaşımın izlenmesi gereklidir.	*4,40*	*0,50*	*4*	*1*	*15 (100)*	*0 (0)*	*0 (0)*	*Var*
46. Entegre rapora verilen güvenceye ilişkin sonuç güvence formatında olmalıdır.	*4,40*	*0,63*	*4*	*1*	*14 (93,3)*	*1 (6,7)*	*0 (0)*	*Var*
47. Güvence sonucu ulaşılan görüş ilk paragrafta verilmelidir.	*3,66*	*1,29*	*4*	*3*	*11 (73,3)*	*0 (0)*	*4 (26,7)*	*Yok*
48. Güvence raporunda görülen riskler, eksiklikler vs. belirtilmelidir.	*4,46*	*0,51*	*4*	*1*	*15 (100)*	*0 (0)*	*0 (0)*	*Var*
49. Güvence raporu sonunda Ekler formatında ayrıntılı açıklamalar yapılmalıdır.	*3,86*	*0,91*	*4*	*1*	*10 (66,7)*	*4 (26,7)*	*1 (6,7)*	*Var*
50. Eklerde verilen bilgilerin halka (kullanıcılara) açılması zorunlu değildir. (R)	*2,46*	*1,12*	*3*	*1*	*4 (20,0)*	*5 (33,3)*	*7 (46,7)*	*Yok*

Tablo 4.16'da görüldüğü üzere maddelerin ortalama değerleri 2,46 – 4,46; standart sapma değerleri 0,50 – 1,29; ortanca değerleri 3 - 4; çeyrekler arası fark 1 - 3; 1 - 2 frekans değerleri 0 (0) – 7 (46,7), 3 frekans değeri 0 (0) – 5 (33,3), 4 – 5 frekans değerleri 4 (20,0) - 15 (100) arasında değişmektedir. Görüş birliği ölçütlerine göre Delphi II. tur anketinde yer alan güvence raporu temasına yönelik altı maddeden dördü üzerinde görüş birliği sağlanırken, diğer iki madde üzerinde görüş birliği sağlanamamıştır.

Araştırma bulgularına göre güvence raporu temasına ilişkin katılımcıların verdikleri yanıtlar doğrultusunda "45-Entegre raporlara ilişkin güvence sağlanırken, bütünleşik bir yaklaşımın izlenmesi gereklidir.", "46-Entegre rapora verilen güvenceye ilişkin sonuç güvence formatında olmalıdır.", "48-Güvence raporunda görülen riskler, eksiklikler vs. belirtilmelidir." ve "49-Güvence raporu sonunda Ekler formatında ayrıntılı açıklamalar yapılmalıdır." maddeleri üzerinde uzlaşma sağlanmıştır. "47-Güvence sonucu ulaşılan görüş ilk paragrafta verilmelidir." ve "50-Eklerde verilen

bilgilerin halka (kullanıcılara) açılması zorunlu değildir." maddeleri üzerinde uzlaşma sağlanamamıştır.

"Soru 9-Bütünleşik güvence süreci hakkında bilgi verebilir misiniz? Bütünleşik güvence modelini uygulama şekli ve nedeni ne olabilir? Bu modeli üçlü sorumluluk sahipleri açısından nasıl yapılandırırsınız? Bütünleşik güvence modelinin uygulanması, entegre raporları nasıl etkilemektedir?" sorusu kapsamında katılımcılardan elde edilen görüşler doğrultusunda iki madde oluşturulmuştur. Katılımcılardan gelen verilerin analizi sonucunda elde edilen bütünleşik güvence modeli temasına yönelik Delphi II. tur anketine ilişkin bulgular (ortalama, standart sapma, ortanca, ÇAF ve frekanslar) ve yorumlar Tablo 4.17'de sunulmuştur.

Tablo 4.17. *Bütünleşik güvence modeli temasına yönelik Delphi II. turu bulguları*

Bütünleşik güvence modeli	**Ortalama**	**Standart sapma**	**Ortanca**	**ÇAF**	**Frekans (Yüzde)**			**Görüş Birliği**
					4-5	**3**	**1-2**	
51. Bütünleşik güvence modelinin kurulmasından yönetim sorumludur.	*4,26*	*0,70*	*4*	*1*	*13 (86,7)*	*2 (13,3)*	*0 (0)*	*Var*
52. Entegre raporlara güvence sağlarken, bütünleşik bir güvence modeli kurulması gerekmektedir.	*4,06*	*0,88*	*4*	*1*	*12 (80,0)*	*2 (13,3)*	*1 (6,7)*	*Var*

Tablo 4.17'de görüldüğü üzere maddelerin ortalama değerleri 4,06 – 4,26; standart sapma değerleri 0,70 – 0,88; ortanca değerleri 4; çeyrekler arası fark 1; 1 - 2 frekans değerleri 0 (0) – 1 (6,7), 3 frekans değeri 2 (13,3), 4 – 5 frekans değerleri 12 (80,0) - 13 (86,7) arasında değişmektedir. Görüş birliği ölçütlerine göre Delphi II. tur anketinde yer alan bütünleşik güvence modeli temasına yönelik iki maddenin hepsi üzerinde görüş birliği sağlanmıştır.

Araştırma bulgularına göre bütünleşik güvence modeli temasına ilişkin katılımcıların verdikleri yanıtlar doğrultusunda "51-Bütünleşik güvence modelinin kurulmasından yönetim sorumludur." ve "52-Entegre raporlara güvence sağlarken, bütünleşik bir güvence modeli kurulması gerekmektedir." maddeleri üzerinde uzlaşma sağlanmıştır.

Yarı yapılandırılmış görüşme sonucu katılımcılardan elde edilen görüşler doğrultusunda entegre raporların yasal zeminine ilişkin beş madde oluşturulmuştur.

Katılımcılardan gelen verilerin analizi sonucunda elde edilen yasal yetkilendirme temasına yönelik Delphi II. tur anketine ilişkin bulgular (ortalama, standart sapma, ortanca, ÇAF ve frekanslar) ve yorumlar Tablo 4.18'de sunulmuştur.

Tablo 4.18. *Yasal yetkilendirme temasına yönelik Delphi II. turu bulguları*

Yasal yetkilendirme	**Ortalama**	**Standart sapma**	**Ortanca**	**ÇAF**	**Frekans (Yüzde)**			**Görüş Birliği**
					4-5	**3**	**1-2**	
53. Entegre raporların gönüllülük esasına dayalı hazırlanmasına devam edilmelidir.	*2,73*	*1,03*	*3*	*1*	*2 (13,4)*	*8 (53,3)*	*5 (33,3)*	*Yok*
54. Entegre raporlar zorunluluk esasına dayalı hazırlanmalıdır.	*3,73*	*0,79*	*4*	*1*	*8 (53,3)*	*7 (46,7)*	*0 (0)*	*Var*
55. Türkiye'de entegre raporlara sağlanan güvence yetkilendirmesi Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)'na verilmelidir.	*3,0*	*1,0*	*3*	*0*	*3 (20,0)*	*10 (66,7)*	*2 (13,3)*	*Yok*
56. Türkiye'de entegre raporlara sağlanan güvence yetkilendirmesi Kamu Gözetimi Kurumu (KGK)'na verilmelidir.	*3,26*	*1,09*	*3*	*1*	*6 (40,0)*	*6 (40,0)*	*3 (20,0)*	*Yok*
57. Türkiye'de entegre raporlara sağlanan güvence yetkilendirmesi Borsa İstanbul (BİST)'a verilmelidir.	*2,73*	*1,03*	*3*	*1*	*3 (20,0)*	*8 (53,3)*	*4 (26,7)*	*Yok*

Tablo 4.18'de görüldüğü üzere maddelerin ortalama değerleri 2,73 – 3,73; standart sapma değerleri 0,7 – 1,09; ortanca değerleri 3 - 4; çeyrekler arası fark 0 - 1; 1 - 2 frekans değerleri 0 (0) – 2 (13,3), 3 frekans değeri 6 (40,0) – 10 (66,7), 4 – 5 frekans değerleri 2 (13,4) - 8 (53,3) arasında değişmektedir. Görüş birliği ölçütlerine göre Delphi II. tur anketinde yer alan yasal yetkilendirme temasına yönelik beş maddeden dördü üzerinde görüş birliği sağlanamazken, bir madde üzerinde görüş birliği sağlanmıştır.

Araştırma bulgularına göre yasal yetkilendirme temasına ilişkin katılımcıların verdikleri yanıtlar doğrultusunda "54-Entegre raporlar zorunluluk esasına dayalı hazırlanmalıdır." maddesi üzerinde uzlaşma sağlanmıştır. "53-Entegre raporların gönüllülük esasına dayalı hazırlanmasına devam edilmelidir.", "55-Türkiye'de entegre raporlara sağlanan güvence yetkilendirmesi Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)'na verilmelidir.", "56-Türkiye'de entegre raporlara sağlanan güvence yetkilendirmesi Kamu Gözetimi Kurumu (KGK)'na verilmelidir." ve "57-Türkiye'de entegre raporlara

sağlanan güvence yetkilendirmesi Borsa İstanbul (BİST)'a verilmelidir." maddeleri üzerinde uzlaşma sağlanamamıştır.

4.10.3. Delphi III. turu

Katılımcılardan üçüncü turda gelen değerlendirmelerin analizi sonucunda elde edilen temalara yönelik bulgular (ortalama, standart sapma, ortanca, ÇAF ve frekanslar) ve yorumlar aşağıdaki tablolarda tek tek sunulmuştur.

Katılımcılardan gelen verilerin analizi sonucunda elde edilen kavramlar temasına yönelik Delphi III. tur anketine ilişkin bulgular (ortalama, standart sapma, ortanca, ÇAF ve frekanslar) ve yorumlar Tablo 4.19'da sunulmuştur.

Tablo 4.19. *Kavramlar temasına yönelik Delphi III. turu bulguları*

Kavramlar	**Ortalama**	**Standart sapma**	**Ortanca**	**ÇAF**	**Frekans (Yüzde)**			**Görüş Birliği**
					4-5	**3**	**1-2**	
1. Entegre düşünce, entegre raporlama ve sürdürülebilirlik kavramları birbirleriyle ilişkili kavramlardır.	*4,80*	*0,41*	*5*	*1*	*15 (100)*	*0 (0)*	*0 (0)*	*Var*
2. Entegre düşünce stratejik bir yönetim yaklaşımıdır.	*4,46*	*0,83*	*5*	*1*	*14 (93,3)*	*0 (0)*	*1 (6,7)*	*Var*
3. Entegre düşünce felsefik bir yaklaşımdır.	*3,66*	*1,23*	*4*	*2*	*10 (66,7)*	*2 (13,3)*	*3 (20,0)*	*Yok*
4. Entegre düşünce işletmelerde karar alma süreçlerindeki silo yaklaşımının terk edilmesidir.	*3,93*	*0,79*	*4*	*1*	*10 (66,7)*	*5 (33,3)*	*0 (0)*	*Var*
5. Entegre raporlama kuruluşun hem finansal hem de finansal olmayan bilgilerini entegre düşünce temelinde sunulmasıdır.	*4,86*	*0,35*	*5*	*0*	*15 (100)*	*0 (0)*	*0 (0)*	*Var*
6. Entegre rapor, entegre düşünce sonucunda ortaya çıkan bir üründür.	*4,73*	*0,45*	*5*	*1*	*15 (100)*	*0 (0)*	*0 (0)*	*Var*
7. Sürdürülebilirlik daha iyi bir gelecek yaratmaktır.	*4,26*	*0,79*	*4*	*1*	*12 (80,0)*	*3 (20,0)*	*0 (0)*	*Var*
8. Bütünleşik güvence, verilerin doğruluğunun kanıtlanması sürecidir.	*4,00*	*0,75*	*4*	*1*	*11 (73,3)*	*4 (26,7)*	*0 (0)*	*Var*
9. Bütünleşik güvence, işletmenin risk yönetimi, kontrol vb. süreçlerine ilişkin bağımsız değerlendirme sağlamak amacıyla birden fazla güvence sunan tarafın bileşimidir.	*4,73*	*0,45*	*5*	*1*	*15 (100)*	*0 (0)*	*0 (0)*	*Var*

Tablo 4.19'da görüldüğü üzere maddelerin ortalama değerleri 3,66 - 4,86; standart sapma değerleri 0,35 – 1,23; ortanca değerleri 4 - 5; çeyrekler arası fark 0-2; 1 - 2 frekans değerleri 0 (0) - 3 (20,0), 3 frekans değeri 0 (0) - 5 (33,3), 4 – 5 frekans değerleri 10 (66,7) - 15 (100) arasında değişmektedir. Görüş birliği ölçütlerine göre Delphi III. tur anketinde yer alan kavramlar temasına yönelik dokuz maddeden sekizi üzerinde görüş birliği sağlanmıştır, yalnızca bir madde üzerinde görüş birliği sağlanamamıştır.

Araştırma bulgularına göre kavramlar temasına ilişkin katılımcıların verdikleri yanıtlar doğrultusunda "1-Entegre düşünce, entegre raporlama ve sürdürülebilirlik kavramları birbirleriyle ilişkili kavramlardır.", "2-Entegre düşünce stratejik bir yönetim yaklaşımıdır.", "4-Entegre düşünce işletmelerde karar alma süreçlerindeki silo yaklaşımının terk edilmesidir.", "5-Entegre raporlama kuruluşun hem finansal hem de finansal olmayan bilgilerini entegre düşünce temelinde sunulmasıdır.", "6-Entegre rapor, entegre düşünce sonucunda ortaya çıkan bir üründür.", "7-Sürdürülebilirlik daha iyi bir gelecek yaratmaktır.", "8-Bütünleşik güvence, verilerin doğruluğunun kanıtlanması sürecidir." ve "9-Bütünleşik güvence, işletmenin risk yönetimi, kontrol vb. süreçlerine ilişkin bağımsız değerlendirme sağlamak amacıyla birden fazla güvence sunan tarafın bileşimidir." maddeleri üzerinde uzlaşma sağlanırken; "3-Entegre düşünce felsefik bir yaklaşımdır." maddesi üzerinde uzlaşma sağlanamamıştır.

Tablo 4.19'da görüldüğü gibi bu turda yapılan değerlendirmeler sonucunda katılımcıların görüşlerinin II. turdan farklılaşmadığı ve yine 3. madde üzerinde uzlaşma sağlanamadığı sonucuna ulaşılmıştır. "3-Entegre düşünce felsefik bir yaklaşımdır." maddesi üzerinde uzlaşma sağlanamamıştır.

Katılımcılardan gelen verilerin analizi sonucunda elde edilen entegre rapor hazırlama amacı temasına yönelik Delphi III. tur anketine ilişkin bulgular (ortalama, standart sapma, ortanca, ÇAF ve frekanslar) ve yorumlar Tablo 4.20'de sunulmuştur.

Tablo 4.20. *Entegre rapor hazırlama amacı temasına yönelik Delphi III. turu bulguları*

Entegre rapor hazırlama amacı	**Ortalama**	**Standart sapma**	**Ortanca**	**ÇAF**	**Frekans (Yüzde)**			**Görüş Birliği**
					4-5	**3**	**1-2**	
10. Entegre raporlarla sermaye maliyetlerinin azaltılması amaçlanmaktadır.	*2,86*	*1,30*	*3*	*2*	*6 (40,0)*	*3 (20,0)*	*6 (40,0)*	*Yok*
11. Entegre rapor bir değer göstergesidir.	*4,33*	*0,81*	*4*	*1*	*14 (93,3)*	*0 (0)*	*1 (6,7)*	*Var*

Tablo 4.20'de görüldüğü üzere maddelerin ortalama değerleri 2,86 - 4,33; standart sapma değerleri 0,81 – 1,30; ortanca değerleri 3 - 4; çeyrekler arası fark 1-2; 1 - 2 frekans değerleri 1 (6,7) - 6 (40,0), 3 frekans değeri 0 (0) - 3 (20,0), 4 – 5 frekans değerleri 6 (40,0) - 14 (93,3) arasında değişmektedir. Görüş birliği ölçütlerine göre Delphi III. tur anketinde yer alan entegre rapor hazırlama amacı temasına yönelik iki maddeden biri üzerinde görüş birliği sağlanmıştır, bir madde üzerinde görüş birliği sağlanamamıştır.

Araştırma bulgularına göre entegre rapor hazırlama amacı temasına ilişkin katılımcıların verdikleri yanıtlar doğrultusunda "11-Entegre rapor bir değer göstergesidir." maddesi üzerinde uzlaşma sağlanırken; "10-Entegre raporlarla sermaye maliyetlerinin azaltılması amaçlanmaktadır." maddesi üzerinde uzlaşma sağlanamamıştır.

Tablo 4.20'de görüldüğü gibi bu turda yapılan değerlendirmeler sonucunda katılımcıların görüşlerinin II. turdan farklılaşmadığı ve yine 10. madde üzerinde uzlaşma sağlanamadığı sonucuna ulaşılmıştır. "10-Entegre raporlarla sermaye maliyetlerinin azaltılması amaçlanmaktadır." maddesi üzerinde uzlaşma sağlanamamıştır.

Katılımcılardan gelen verilerin analizi sonucunda elde edilen entegre rapor hazırlama sürecindeki sorumluluk sahipleri temasına yönelik Delphi III. tur anketine ilişkin bulgular (ortalama, standart sapma, ortanca, ÇAF ve frekanslar) ve yorumlar Tablo 4.21'de sunulmuştur.

Tablo 4.21. *Entegre rapor hazırlama sürecindeki sorumluluk sahipleri temasına yönelik Delphi III. turu bulguları*

Entegre rapor hazırlama sürecindeki sorumluluk sahipleri	**Ortalama**	**Standart sapma**	**Ortanca**	**ÇAF**	**Frekans (Yüzde)**			**Görüş Birliği**
					4-5	**3**	**1-2**	
12. Entegre rapor hazırlanmasında en büyük sorumluluk sahibi yönetimdir.	*4,73*	*0,45*	*5*	*1*	*15 (100)*	*0 (0)*	*0 (0)*	*Var*
13. Entegre rapor işletmede yer alan tüm birimlerin sorumluluğu, ama üst düzey yönetim sahipliğinde hazırlanmalıdır.	*4,66*	*0,48*	*5*	*1*	*15 (100)*	*0 (0)*	*0 (0)*	*Var*
14. Entegre rapor hazırlanma sürecinde tüm paydaşlar yer almalıdır.	*4,26*	*0,59*	*4*	*1*	*14 (93,3)*	*1 (6,7)*	*0 (0)*	*Var*

Tablo 4.21'de görüldüğü üzere maddelerin ortalama değerleri 4,26 - 4,73; standart sapma değerleri 0,45 – 0,59; ortanca değerleri 4 - 5; çeyrekler arası fark 1; 1 - 2 frekans değerleri 0 (0), 3 frekans değeri 0 (0) - 1 (6,7), 4 – 5 frekans değerleri 14 (93,3) - 15 (100) arasında değişmektedir. Görüş birliği ölçütlerine göre Delphi III. tur anketinde yer alan entegre rapor hazırlama sürecindeki sorumluluk sahipleri temasına yönelik üç maddenin hepsi üzerinde görüş birliği sağlanmıştır.

Araştırma bulgularına göre entegre rapor hazırlama sürecindeki sorumluluk sahipleri temasına ilişkin katılımcıların verdikleri yanıtlar doğrultusunda "12-Entegre rapor hazırlanmasında en büyük sorumluluk sahibi yönetimdir.", "13-Entegre rapor işletmede yer alan tüm birimlerin sorumluluğu, ama üst düzey yönetim sahipliğinde hazırlanmalıdır." ve "14-Entegre rapor hazırlanma sürecinde tüm paydaşlar yer almalıdır." maddelerinin hepsi üzerinde görüş birliği sağlanmıştır.

Tablo 4.21'de görüldüğü gibi bu turda yapılan değerlendirmeler sonucunda katılımcıların görüşlerinin II. turdan farklılaşmadığı ve yine katılımcıların görüşlerinin tüm maddelerde uzlaşma sağlandığı sonucuna ulaşılmıştır.

Katılımcılardan gelen verilerin analizi sonucunda elde edilen güvence konusu temasına yönelik Delphi III. tur anketine ilişkin bulgular (ortalama, standart sapma, ortanca, ÇAF ve frekanslar) ve yorumlar Tablo 4.22'de sunulmuştur.

Tablo 4.22. *Güvence konusu temasına yönelik Delphi III. turu bulguları*

Güvence konusu	**Ortalama**	**Standart sapma**	**Ortanca**	**ÇAF**	**Frekans (Yüzde)**			**Görüş Birliği**
					4-5	**3**	**1-2**	
15. Entegre raporlar bir güvence sistemine tabi olmalıdır.	*4,60*	*0,63*	*5*	*1*	*14 (93,3)*	*1 (6,7)*	*0 (0)*	*Var*
16. Entegre raporlara güvence sağlarken, raporun içinde yer alan unsurlar dikkate alınmalıdır.	*4,20*	*0,77*	*4*	*1*	*14 (93,3)*	*0 (0)*	*1 (6,7)*	*Var*
17. Entegre raporlara güvence sağlarken, raporun içinde yer alan özellikli alanlar belirlenmelidir.	*4,40*	*0,50*	*4*	*1*	*15 (100)*	*0 (0)*	*0 (0)*	*Var*
18. Entegre raporlara güvence sağlanırken, sürdürülebilirlik ile ilgili konularda güvence verilebilir.	*4,46*	*0,63*	*5*	*1*	*14 (93,3)*	*1 (6,7)*	*0 (0)*	*Var*

Tablo 4.22'de görüldüğü üzere maddelerin ortalama değerleri 4,20 - 4,60; standart sapma değerleri 0,50 – 0,63; ortanca değerleri 4 - 5; çeyrekler arası fark 1; 1 - 2 frekans değerleri 0 (0) - 1 (6,7), 3 frekans değeri 0 (0) - 1 (6,7), 4 – 5 frekans değerleri 14 (93,3) - 15 (100) arasında değişmektedir. Görüş birliği ölçütlerine göre Delphi III. tur anketinde yer alan güvence konusu temasına yönelik dört maddenin hepsi üzerinde görüş birliği sağlanmıştır.

Araştırma bulgularına göre güvence konusu temasına ilişkin katılımcıların verdikleri yanıtlar doğrultusunda "15-Entegre raporlar bir güvence sistemine tabi olmalıdır.", "16-Entegre raporlara güvence sağlarken, raporun içinde yer alan unsurlar dikkate alınmalıdır.", "17-Entegre raporlara güvence sağlarken, raporun içinde yer alan özellikli alanlar belirlenmelidir." ve "18-Entegre raporlara güvence sağlanırken, sürdürülebilirlik ile ilgili konularda güvence verilebilir." maddelerinin hepsi üzerinde uzlaşma sağlanmıştır.

Tablo 4.22'de görüldüğü gibi bu turda yapılan değerlendirmeler sonucunda katılımcıların görüşlerinin II. turdan farklılaşmadığı ve yine katılımcıların görüşlerinin tüm maddelerde uzlaşma sağlandığı sonucuna ulaşılmıştır.

Katılımcılardan gelen verilerin analizi sonucunda elde edilen güvence sağlamaktan sorumlu kişiler temasına yönelik Delphi III. tur anketine ilişkin bulgular (ortalama, standart sapma, ortanca, ÇAF ve frekanslar) ve yorumlar Tablo 4.23'te sunulmuştur.

Tablo 4.23. *Güvence sağlamaktan sorumlu kişiler temasına yönelik Delphi III. turu bulguları*

Güvence sağlamaktan sorumlu kişiler	Ortalama	Standart sapma	Ortanca	ÇAF	Frekans (Yüzde)			Görüş Birliği
					4-5	3	1-2	
19. Entegre raporlara ilişkin güvenceyi bağımsız denetçi verilerin doğruluğu konusunda vermelidir.	*4,33*	*0,61*	*4*	*1*	*14 (93,3)*	*1 (6,7)*	*0 (0)*	*Var*
20. Entegre raporlara ilişkin güvenceyi iç denetçi uygunluk konusunda vermelidir.	*3,53*	*1,06*	*4*	*1*	*9 (60,0)*	*4 (26,7)*	*2 (13,3)*	*Yok*
21. Entegre raporlara ilişkin yönetim hazırlanan rapordaki verilerin güvenilirliğini sağlamalıdır.	*4,66*	*0,48*	*5*	*1*	*15 (100)*	*0 (0)*	*0 (0)*	*Var*
22. Entegre raporlara ilişkin güvenceyi yönetim, iç denetçi ve bağımsız denetçi birlikte vermelidir.	*4,60*	*0,50*	*5*	*1*	*15 (100)*	*0 (0)*	*0 (0)*	*Var*
23. Entegre raporlarda geçmiş odaklı finansal verilere ilişkin doğruluğu bağımsız denetimle sağlanmalıdır.	*4,60*	*0,50*	*5*	*1*	*15 (100)*	*0 (0)*	*0 (0)*	*Var*
24. Entegre raporun şekil formatına uygunluk verilmek suretiyle, uygunluk denetimi yapılmalıdır.	*3,60*	*0,98*	*4*	*1*	*8 (53,3)*	*5 (33,3)*	*2 (13,3)*	*Var*

Tablo 4.23'te görüldüğü üzere maddelerin ortalama değerleri 3,53 - 4,66; standart sapma değerleri 0,48 – 1,06; ortanca değerleri 4 - 5; çeyrekler arası fark 1; 1 - 2 frekans değerleri 0 (0) - 2 (13,3), 3 frekans değeri 0 (0) - 5 (33,3), 4 – 5 frekans değerleri 8 (53,3) - 15 (100) arasında değişmektedir. Görüş birliği ölçütlerine göre Delphi III. tur anketinde yer alan güvence sağlamaktan sorumlu kişiler temasına yönelik altı maddeden beşi üzerinde görüş birliği sağlanmıştır, yalnızca bir madde üzerinde görüş birliği sağlanamamıştır.

Araştırma bulgularına göre güvence sağlamaktan sorumlu kişiler temasına ilişkin katılımcıların verdikleri yanıtlar doğrultusunda "19-Entegre raporlara ilişkin güvenceyi bağımsız denetçi verilerin doğruluğu konusunda vermelidir.", "21-Entegre raporlara ilişkin yönetim hazırlanan rapordaki verilerin güvenilirliğini sağlamalıdır.", "22-Entegre raporlara ilişkin güvenceyi yönetim, iç denetçi ve bağımsız denetçi birlikte vermelidir.", "23-Entegre raporlarda geçmiş odaklı finansal verilere ilişkin doğruluğu bağımsız denetimle sağlanmalıdır.", ve "24-Entegre raporun şekil formatına uygunluk verilmek suretiyle, uygunluk denetimi yapılmalıdır." maddelerinin üzerinde uzlaşma sağlanırken;

"20-Entegre raporlara ilişkin güvenceyi iç denetçi uygunluk konusunda vermelidir." maddesi üzerinde ise uzlaşma sağlanamamıştır.

Tablo 4.23'te görüldüğü gibi bu turda yapılan değerlendirmeler sonucunda katılımcıların görüşlerinin II. turdan farklılaşmadığı ve yine 20. madde üzerinde uzlaşma sağlanamadığı sonucuna ulaşılmıştır. "20-Entegre raporlara ilişkin güvenceyi iç denetçi uygunluk konusunda vermelidir." maddesi üzerinde uzlaşma sağlanamamıştır.

Katılımcılardan gelen verilerin analizi sonucunda elde edilen standartlar temasına yönelik Delphi III. tur anketine ilişkin bulgular (ortalama, standart sapma, ortanca, ÇAF ve frekanslar) ve yorumlar Tablo 4.24'te sunulmuştur.

Tablo 4.24. *Standartlar temasına yönelik Delphi III. turu bulguları*

Standartlar	**Ortalama**	**Standart sapma**	**Ortanca**	**ÇAF**	**Frekans (Yüzde)**			**Görüş Birliği**
					4-5	**3**	**1-2**	
25. Entegre raporlara güvence sağlanırken, AA1000 Güvence Standardı temel alınmalıdır.	*3,60*	*0,82*	*4*	*1*	*8 (53,3)*	*6 (40,0)*	*1 (6,7)*	*Var*
26. Entegre raporlara güvence sağlanırken, ISAE3000 Güvence Standardı temel alınmalıdır.	*3,66*	*0,89*	*4*	*1*	*8 (53,3)*	*6 (40,0)*	*1 (6,7)*	*Var*
27. Entegre raporlara güvence sağlanırken, GRI Güvence Standartları temel alınmalıdır.	*3,73*	*0,88*	*4*	*1*	*9 (60,0)*	*5 (33,3)*	*1 (6,7)*	*Var*
28. Entegre raporlara güvence sağlanırken, AA1000, ISAE3000 ve GRI Güvence Standartlarının birlikte kullanılması gerekmektedir.	*3,80*	*1,08*	*4*	*1*	*10 (66,6)*	*4 (26,7)*	*1 (6,7)*	*Yok*
29. Entegre raporlara güvence sağlanırken, mevcut standartlar (AA1000, ISAE3000 ve GRI Standartları) güvence sağlamada yeterlidir.	*3,53*	*1,18*	*4*	*1*	*9 (60,0)*	*3 (20,0)*	*3 (20,0)*	*Yok*
30. Entegre raporlarda güvence verilen konu bazında özellikli standart kullanılmalıdır.	*4,26*	*0,45*	*4*	*0*	*15 (100)*	*0 (0)*	*0 (0)*	*Var*
31. Entegre raporlar için ayrıca bir güvence seti oluşturulmalıdır.	*4,26*	*0,59*	*4*	*1*	*14 (93,3)*	*1 (6,7)*	*0 (0)*	*Var*

Tablo 4.24'te görüldüğü üzere maddelerin ortalama değerleri 3,53 - 4,26; standart sapma değerleri 0,45 – 1,18; ortanca değerleri 4; çeyrekler arası fark 0-1; 1 - 2 frekans değerleri 0 (0) - 3 (20,0), 3 frekans değeri 0 (0) - 5 (33,3), 4 – 5 frekans değerleri 8 (53,3) - 15 (100) arasında değişmektedir. Görüş birliği ölçütlerine göre Delphi III. tur

anketinde yer alan standartlar temasına yönelik yedi maddeden beşi üzerinde görüş birliği sağlanmıştır, iki madde üzerinde ise görüş birliği sağlanamamıştır.

Araştırma bulgularına göre güvence sağlamaktan standartlar temasına ilişkin katılımcıların verdikleri yanıtlar doğrultusunda "25-Entegre raporlara güvence sağlanırken, AA1000 Güvence Standardı temel alınmalıdır.", "26-Entegre raporlara güvence sağlanırken, ISAE3000 Güvence Standardı temel alınmalıdır.", "27-Entegre raporlara güvence sağlanırken, GRI Güvence Standartları temel alınmalıdır.", "30-Entegre raporlarda güvence verilen konu bazında özellikli standart kullanılmalıdır." ve "31-Entegre raporlar için ayrıca bir güvence seti oluşturulmalıdır." maddeleri üzerinde uzlaşma sağlanırken; "28-Entegre raporlara güvence sağlanırken, AA1000, ISAE3000 ve GRI Güvence Standartlarının birlikte kullanılması gerekmektedir." ve "29-Entegre raporlara güvence sağlanırken, mevcut standartlar (AA1000, ISAE3000 ve GRI Standartları) güvence sağlamada yeterlidir." maddeleri üzerinde uzlaşma sağlanamamıştır.

Tablo 4.24'te görüldüğü gibi bu turda yapılan değerlendirmeler sonucunda katılımcıların görüşlerinin 28. ve 29. maddelerde uzlaşma sağlanamadığı sonucuna ulaşılmıştır. "28-Entegre raporlara güvence sağlanırken, AA1000, ISAE3000 ve GRI Güvence Standartlarının birlikte kullanılması gerekmektedir." ve "29-Entegre raporlara güvence sağlanırken, mevcut standartlar (AA1000, ISAE3000 ve GRI Standartları) güvence sağlamada yeterlidir." maddeleri üzerinde uzlaşma sağlanamamıştır.

Katılımcılardan gelen verilerin analizi sonucunda elde edilen güvence ekibi temasına yönelik Delphi III. tur anketine ilişkin bulgular (ortalama, standart sapma, ortanca, ÇAF ve frekanslar) ve yorumlar Tablo 4.25'te sunulmuştur.

Tablo 4.25. *Güvence ekibi temasına yönelik Delphi III. turu bulguları*

Güvence ekibi	**Ortalama**	**Standart sapma**	**Ortanca**	**ÇAF**	**Frekans (Yüzde)**			**Görüş Birliği**
					4-5	**3**	**1-2**	
32. Entegre raporlara güvence sağlayan ekibe bağımsız denetçi liderlik etmelidir.	*3,80*	*0,86*	*4*	*1*	*10 (66,6)*	*4 (26,7)*	*1 (6,7)*	*Var*
33. Entegre raporlara güvence sağlayan ekibe finansçı olmayan biri liderlik etmelidir.	*2,80*	*1,14*	*3*	*1*	*3 (20,0)*	*8 (53,3)*	*4 (26,7)*	*Yok*
34. Entegre raporlara güvence sağlayan ekipte dış uzmanlar yer almalıdır.	*4,26*	*0,45*	*4*	*1*	*15 (100)*	*0 (0)*	*0 (0)*	*Var*
35. Entegre raporlara güvence sağlayan ekipte bağımsız denetçiler yer almalıdır.	*4,40*	*0,50*	*4*	*1*	*15 (100)*	*0 (0)*	*0 (0)*	*Var*
36. Entegre raporlara güvence sağlayan ekipte istatistik bilgisi olan kişiler yer almalıdır.	*3,13*	*1,12*	*3*	*2*	*6 (40,0)*	*3 (20,0)*	*6 (40,0)*	*Yok*
37. Entegre raporlara güvence sağlayan ekipte çevre mühendisleri yer almalıdır.	*3,53*	*0,99*	*3*	*1*	*7 (46,7)*	*6 (40,0)*	*2 (13,)*	*Var*

Tablo 4.25'te görüldüğü üzere maddelerin ortalama değerleri 2,80 - 4,40; standart sapma değerleri 0,45 – 1,14; ortanca değerleri 3 - 4; çeyrekler arası fark 1 - 2; 1 - 2 frekans değerleri 0 (0) - 6 (40,0), 3 frekans değeri 0 (0) - 8 (53,3), 4 – 5 frekans değerleri 3 (20,0) - 15 (100) arasında değişmektedir. Görüş birliği ölçütlerine göre Delphi III. tur anketinde yer alan güvence ekibi temasına yönelik altı maddeden dördü üzerinde görüş birliği sağlanmıştır, iki madde üzerinde ise görüş birliği sağlanamamıştır.

Araştırma bulgularına göre güvence ekibi temasına ilişkin katılımcıların verdikleri yanıtlar doğrultusunda "32-Entegre raporlara güvence sağlayan ekibe bağımsız denetçi liderlik etmelidir.", "34-Entegre raporlara güvence sağlayan ekipte dış uzmanlar yer almalıdır.", "35-Entegre raporlara güvence sağlayan ekipte bağımsız denetçiler yer almalıdır." ve "37-Entegre raporlara güvence sağlayan ekipte çevre mühendisleri yer almalıdır." maddeleri üzerinde uzlaşma sağlanırken; "33-Entegre raporlara güvence sağlayan ekibe finansçı olmayan biri liderlik etmelidir." ve "36-Entegre raporlara güvence sağlayan ekipte istatistik bilgisi olan kişiler yer almalıdır." maddeleri üzerinde ise uzlaşma sağlanamamıştır.

Tablo 4.25'te görüldüğü gibi bu turda yapılan değerlendirmeler sonucunda katılımcıların görüşlerinin 33. ve 36. maddelerde uzlaşma sağlanamadığı sonucuna ulaşılmıştır. "33-Entegre raporlara güvence sağlayan ekibe finansçı olmayan biri liderlik etmelidir." ve "36-Entegre raporlara güvence sağlayan ekipte istatistik bilgisi olan kişiler yer almalıdır." maddeleri üzerinde uzlaşma sağlanamamıştır.

Katılımcılardan gelen verilerin analizi sonucunda elde edilen güvence süresi temasına yönelik Delphi III. tur anketine ilişkin bulgular (ortalama, standart sapma, ortanca, ÇAF ve frekanslar) ve yorumlar Tablo 4.26'da sunulmuştur.

Tablo 4.26. *Güvence süresi temasına yönelik Delphi III. turu bulguları*

Güvence süresi	**Ortalama**	**Standart sapma**	**Ortanca**	**ÇAF**	**Frekans (Yüzde)**			**Görüş Birliği**
					4-5	**3**	**1-2**	
38. Entegre raporların güvence süresi üç ay-bir yıl arasında belirlenmelidir.	*3,40*	*0,63*	*3*	*1*	*5 (33,3)*	*10 (66,7)*	*0 (0)*	*Var*
39. Entegre raporların güvence süresi firmanın faaliyet gösterdiği sektörün gerekliliklerine göre belirlenmelidir.	*3,53*	*1,06*	*4*	*1*	*9 (60,0)*	*4 (26,7)*	*2 (13,3)*	*Yok*

Tablo 4.26'da görüldüğü üzere maddelerin ortalama değerleri 3,40 – 3,53; standart sapma değerleri 0,63 – 1,06; ortanca değerleri 3 - 4; çeyrekler arası fark 1; 1 - 2 frekans değerleri 0 (0) - 2 (13,3), 3 frekans değeri 4 (26,7) - 10 (66,7), 4 – 5 frekans değerleri 5 (33,3) - 9 (60,0) arasında değişmektedir. Görüş birliği ölçütlerine göre Delphi III. tur anketinde yer alan güvence süresi temasına yönelik iki maddeden biri üzerinde görüş birliği sağlanmıştır, yalnızca bir madde üzerinde görüş birliği sağlanamamıştır.

Araştırma bulgularına göre güvence süresi temasına ilişkin katılımcıların verdikleri yanıtlar doğrultusunda "38-Entegre raporların güvence süresi üç ay-bir yıl arasında belirlenmelidir." maddesi üzerinde uzlaşma sağlanırken; "39-Entegre raporların güvence süresi firmanın faaliyet gösterdiği sektörün gerekliliklerine göre belirlenmelidir." maddesi üzerinde uzlaşma sağlanamamıştır.

Tablo 4.26'da görüldüğü gibi bu turda yapılan değerlendirmeler sonucunda katılımcıların görüşlerinin 39. madde üzerinde uzlaşma sağlanamadığı sonucuna

ulaşılmıştır. “39-Entegre raporların güvence süresi firmanın faaliyet gösterdiği sektörün gerekliliklerine göre belirlenmelidir.” maddesi üzerinde uzlaşma sağlanamamıştır.

Katılımcılardan gelen verilerin analizi sonucunda elde edilen güvencede karşılaşılan sorunlar temasına yönelik Delphi III. tur anketine ilişkin bulgular (ortalama, standart sapma, ortanca, ÇAF ve frekanslar) ve yorumlar Tablo 4.27’de sunulmuştur.

Tablo 4.27. *Güvencede karşılaşılan sorunlar temasına yönelik Delphi III. turu bulguları*

Güvencede karşılaşılan sorunlar	**Ortalama**	**Standart sapma**	**Ortanca**	**ÇAF**	**Frekans (Yüzde)**			**Görüş Birliği**
					4-5	**3**	**1-2**	
40. Tahmine dayalı verilerin güvenilirliğinin sağlanması bağımsız denetçinin karşılaştığı sorunlardan biridir.	*4,33*	*0,48*	*4*	*1*	*15 (100)*	*0 (0)*	*0 (0)*	*Var*

Tablo 4.27’de görüldüğü üzere maddenin ortalama değeri 4,33; standart sapma değeri 0,48; ortanca değeri 4; çeyrekler arası fark 1; 1 - 2 frekans değerleri 0 (0), 3 frekans değeri 0 (0), 4 – 5 frekans değerleri 15 (100) arasında değişmektedir. Görüş birliği ölçütlerine göre Delphi III. tur anketinde yer alan güvencede karşılaşılan sorunlar temasına yönelik hazırlanan bir madde üzerinde görüş birliği sağlanmıştır.

Araştırma bulgularına göre güvencede karşılaşılan sorunlar temasına ilişkin katılımcıların verdikleri yanıtlar doğrultusunda “40- Tahmine dayalı verilerin güvenilirliğinin sağlanması bağımsız denetçinin karşılaştığı sorunlardan biridir.” maddesi üzerinde uzlaşma sağlanmıştır.

Tablo 4.27’de görüldüğü gibi bu turda yapılan değerlendirmeler sonucunda katılımcıların görüşlerinin 40. madde üzerinde uzlaşma sağlandığı sonucuna ulaşılmıştır.

Katılımcılardan gelen verilerin analizi sonucunda elde edilen görüş bildirme temasına yönelik Delphi III. tur anketine ilişkin bulgular (ortalama, standart sapma, ortanca, ÇAF ve frekanslar) ve yorumlar Tablo 4.28’de sunulmuştur.

Tablo 4.28. *Görüş bildirme temasına yönelik Delphi III. turu bulguları*

Görüş bildirme	Ortalama	Standart sapma	Ortanca	ÇAF	Frekans (Yüzde)			Görüş Birliği
					4-5	3	1-2	
41. Finansal bilgilere ayrı görüş, finansal olmayan bilgilere ayrı görüş verilmelidir.	*3,06*	*1,33*	*3*	*3*	*6 (40,0)*	*5 (33,3)*	*4 (26,7)*	*Yok*
42. Finansal bilgiler ve finansal olmayan bilgilere dair sağlanan güvence tek bir görüş şeklinde verilmelidir.	*3,20*	*1,37*	*4*	*2*	*8 (53,3)*	*3 (20,0)*	*4 (26,7)*	*Yok*
43. Güvence raporunu yetkili tek bir kişinin imzalaması yeterlidir.	*3,13*	*1,12*	*3*	*1*	*5 (33,3)*	*6 (40,0)*	*4 (26,7)*	*Yok*
44. Güvence raporunu yetkili birden fazla kişinin (uzmanlık alanına göre) imzalaması gereklidir.	*3,93*	*0,88*	*4*	*1*	*11 (73,3)*	*3 (20,0)*	*1 (6,7)*	*Var*

Tablo 4.28'de görüldüğü üzere maddelerin ortalama değerleri 3,06 – 3,93; standart sapma değerleri 0,88 – 1,37; ortanca değerleri 3 - 4; çeyrekler arası fark 1-3; 1 - 2 frekans değerleri 1 (6,7) - 4 (26,7), 3 frekans değeri 3 (20,0) - 6 (40,0), 4 – 5 frekans değerleri 5 (33,3) - 11 (73,3) arasında değişmektedir. Görüş birliği ölçütlerine göre Delphi III. tur anketinde yer alan görüş bildirme temasına yönelik dört maddeden yalnızca biri üzerinde görüş birliği sağlanmıştır, diğer üç madde üzerinde ise görüş birliği sağlanamamıştır.

Araştırma bulgularına göre görüş bildirme temasına ilişkin katılımcıların verdikleri yanıtlar doğrultusunda "44-Güvence raporunu yetkili birden fazla kişinin (uzmanlık alanına göre) imzalaması gereklidir." maddesi üzerinde uzlaşma sağlanırken; "41-Finansal bilgilere ayrı görüş, finansal olmayan bilgilere ayrı görüş verilmelidir.", "42-Finansal bilgiler ve finansal olmayan bilgilere dair sağlanan güvence tek bir görüş şeklinde verilmelidir." ve "43-Güvence raporunu yetkili tek bir kişinin imzalaması yeterlidir." maddeleri üzerinde uzlaşma sağlanamamıştır.

Tablo 4.28'de görüldüğü gibi bu turda yapılan değerlendirmeler sonucunda katılımcıların görüşlerinin 41., 42. ve 43. maddeler üzerinde uzlaşma sağlanamadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Katılımcılardan gelen verilerin analizi sonucunda elde edilen güvence raporu temasına yönelik Delphi III. tur anketine ilişkin bulgular (ortalama, standart sapma, ortanca, ÇAF ve frekanslar) ve yorumlar Tablo 4.29'da sunulmuştur.

Tablo 4.29. *Güvence raporu temasına yönelik Delphi III. turu bulguları*

Güvence raporu	**Ortalama**	**Standart sapma**	**Ortanca**	**ÇAF**	**Frekans (Yüzde)**			**Görüş Birliği**
					4-5	**3**	**1-2**	
45. Entegre raporlara ilişkin güvence sağlanırken, bütünleşik bir yaklaşımın izlenmesi gereklidir.	*4,33*	*0,48*	*4*	*1*	*15 (100)*	*0 (0)*	*0 (0)*	*Var*
46. Entegre rapora verilen güvenceye ilişkin sonuç güvence formatında olmalıdır.	*4,46*	*0,63*	*5*	*1*	*14 (93,3)*	*1 (6,7)*	*0 (0)*	*Var*
47. Güvence sonucu ulaşılan görüş ilk paragrafta verilmelidir.	*3,53*	*1,30*	*4*	*3*	*9 (60,0)*	*2 (13,3)*	*4 (26,7)*	*Yok*
48. Güvence raporunda görülen riskler, eksiklikler vs. belirtilmelidir.	*4,40*	*0,50*	*4*	*1*	*15 (100)*	*0 (0)*	*0 (0)*	*Var*
49. Güvence raporu sonunda Ekler formatında ayrıntılı açıklamalar yapılmalıdır.	*3,93*	*0,88*	*4*	*1*	*11 (73,3)*	*3 (20,0)*	*1 (6,7)*	*Var*
50. Eklerde verilen bilgilerin halka (kullanıcılara) açılması zorunlu değildir. (R)	*2,46*	*1,12*	*3*	*1*	*4 (20,0)*	*5 (33,3)*	*7 (46,7)*	*Yok*

Tablo 4.29'da görüldüğü üzere maddelerin ortalama değerleri 2,46 - 4,46; standart sapma değerleri 0,48 – 1,30; ortanca değerleri 3 - 5; çeyrekler arası fark 1 - 3; 1 - 2 frekans değerleri 0 (0) - 7 (46,7), 3 frekans değeri 0 (0) - 5 (33,3), 4 – 5 frekans değerleri 4 (20,0) - 15 (100) arasında değişmektedir. Görüş birliği ölçütlerine göre Delphi III. tur anketinde yer alan güvence raporu temasına yönelik altı maddeden dördü üzerinde görüş birliği sağlanmıştır, iki madde üzerinde görüş birliği sağlanamamıştır.

Araştırma bulgularına göre güvence raporu temasına ilişkin katılımcıların verdikleri yanıtlar doğrultusunda "45-Entegre raporlara ilişkin güvence sağlanırken, bütünleşik bir yaklaşımın izlenmesi gereklidir.", "46-Entegre rapora verilen güvenceye ilişkin sonuç güvence formatında olmalıdır.", "48-Güvence raporunda görülen riskler, eksiklikler vs. belirtilmelidir." ve "49-Güvence raporu sonunda Ekler formatında ayrıntılı açıklamalar yapılmalıdır." maddeleri üzerinde uzlaşma sağlanırken; "47-Güvence sonucu ulaşılan görüş ilk paragrafta verilmelidir." ve "50-Eklerde verilen bilgilerin halka (kullanıcılara) açılması zorunlu değildir." maddeleri üzerinde uzlaşma sağlanamamıştır.

Tablo 4.29'da görüldüğü gibi bu turda yapılan değerlendirmeler sonucunda katılımcıların görüşlerinin 47. ve 50. maddeler üzerinde uzlaşma sağlanamadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Katılımcılardan gelen verilerin analizi sonucunda elde edilen bütünleşik güvence modeli temasına yönelik Delphi III. tur anketine ilişkin bulgular (ortalama, standart sapma, ortanca, ÇAF ve frekanslar) ve yorumlar Tablo 4.30'da sunulmuştur.

Tablo 4.30. *Bütünleşik güvence modeli temasına yönelik Delphi III. turu bulguları*

Bütünleşik güvence modeli	**Ortalama**	**Standart sapma**	**Ortanca**	**ÇAF**	**Frekans (Yüzde)**			**Görüş Birliği**
					4-5	**3**	**1-2**	
51. Bütünleşik güvence modelinin kurulmasından yönetim sorumludur.	*4,20*	*0,67*	*4*	*1*	*13 (86,7)*	*2 (13,3)*	*0 (0)*	*Var*
52. Entegre raporlara güvence sağlarken, bütünleşik bir güvence modeli kurulması gerekmektedir.	*4,00*	*0,84*	*4*	*1*	*12 (80,0)*	*2 (13,3)*	*1 (6,7)*	*Var*

Tablo 4.30'da görüldüğü üzere maddelerin ortalama değerleri 4,00 - 4,20; standart sapma değerleri 0,67 – 0,84; ortanca değerleri 4; çeyrekler arası fark 1; 1 - 2 frekans değerleri 0 (0) - 1 (6,7), 3 frekans değeri 2 (13,3), 4 – 5 frekans değerleri 12 (80,0) - 13 (86,7) arasında değişmektedir. Görüş birliği ölçütlerine göre Delphi III. tur anketinde yer alan bütünleşik güvence modeli temasına yönelik iki maddenin hepsi üzerinde görüş birliği sağlanmıştır.

Araştırma bulgularına göre bütünleşik güvence modeli temasına ilişkin katılımcıların verdikleri yanıtlar doğrultusunda "51-Bütünleşik güvence modelinin kurulmasından yönetim sorumludur." ve "52-Entegre raporlara güvence sağlarken, bütünleşik bir güvence modeli kurulması gerekmektedir." maddeleri üzerinde uzlaşma sağlanmıştır.

Tablo 4.30'da görüldüğü gibi bu turda yapılan değerlendirmeler sonucunda katılımcıların görüşlerinin II. turdan farklılaşmadığı ve tüm maddeler üzerinde uzlaşma sağlandığı sonucuna ulaşılmıştır.

Katılımcılardan gelen verilerin analizi sonucunda elde edilen yasal yetkilendirme temasına yönelik Delphi III. tur anketine ilişkin bulgular (ortalama, standart sapma, ortanca, ÇAF ve frekanslar) ve yorumlar Tablo 4.31'de sunulmuştur.

Tablo 4.31. *Yasal yetkilendirme temasına yönelik Delphi III. turu bulguları*

Yasal yetkilendirme	**Ortalama**	**Standart sapma**	**Ortanca**	**ÇAF**	**Frekans (Yüzde)**			**Görüş Birliği**
					4-5	**3**	**1-2**	
53. Entegre raporların gönüllülük esasına dayalı hazırlanmasına devam edilmelidir.	*2,80*	*1,01*	*3*	*1*	*2 (13,3)*	*9 (60,0)*	*4 (26,7)*	*Yok*
54. Entegre raporlar zorunluluk esasına dayalı hazırlanmalıdır.	*3,80*	*0,77*	*4*	*1*	*9 (60,0)*	*6 (40,0)*	*0 (0)*	*Var*
55. Türkiye'de entegre raporlara sağlanan güvence yetkilendirmesi Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)'na verilmelidir.	*3,0*	*1,0*	*3*	*0*	*3 (20,0)*	*10 (66,7)*	*2 (13,3)*	*Yok*
56. Türkiye'de entegre raporlara sağlanan güvence yetkilendirmesi Kamu Gözetimi Kurumu (KGK)'na verilmelidir.	*3,33*	*0,97*	*3*	*1*	*5 (33,3)*	*9 (60,0)*	*1 (6,7)*	*Var*
57. Türkiye'de entegre raporlara sağlanan güvence yetkilendirmesi Borsa İstanbul (BİST)'a verilmelidir.	*2,73*	*1,03*	*3*	*1*	*3 (20,0)*	*8 (53,3)*	*4 (26,7)*	*Yok*

Tablo 4.31'de görüldüğü üzere maddelerin ortalama değerleri 2,73 – 3,80; standart sapma değerleri 0,77 – 1,03; ortanca değerleri 3 - 4; çeyrekler arası fark 0-1; 1 - 2 frekans değerleri 0 (0) - 4 (26,7), 3 frekans değeri 6 (40,0) - 10 (66,7), 4 – 5 frekans değerleri 2 (13,3) - 9 (60,0) arasında değişmektedir. Görüş birliği ölçütlerine göre Delphi III. tur anketinde yer alan yasal yetkilendirme temasına yönelik beş maddeden ikisi üzerinde görüş birliği sağlanmıştır, üç madde üzerinde ise görüş birliği sağlanamamıştır.

Araştırma bulgularına göre yasal yetkilendirme temasına ilişkin katılımcıların verdikleri yanıtlar doğrultusunda "54-Entegre raporlar zorunluluk esasına dayalı hazırlanmalıdır." ve "56-Türkiye'de entegre raporlara sağlanan güvence yetkilendirmesi Kamu Gözetimi Kurumu (KGK)'na verilmelidir." maddeleri üzerinde uzlaşma sağlanırken; "53-Entegre raporların gönüllülük esasına dayalı hazırlanmasına devam edilmelidir.", "55-Türkiye'de entegre raporlara sağlanan güvence yetkilendirmesi Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)'na verilmelidir.", ve "57-Türkiye'de entegre raporlara sağlanan güvence yetkilendirmesi Borsa İstanbul (BİST)'a verilmelidir." maddeleri üzerinde uzlaşma sağlanamamıştır.

Tablo 4.31'de görüldüğü gibi bu turda yapılan değerlendirmeler sonucunda katılımcıların görüşlerinin 53., 55. ve 57. maddeler üzerinde uzlaşma sağlanamadığı sonucuna ulaşılmıştır.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Günümüzde entegre raporlara dair nasıl bir güvence sağlanacağı hala tartışılmaktadır ve bu duruma herhangi bir çözüm getirilememiştir. Bu çalışma entegre raporların güvence sürecinin geliştirilmesi ve yürütülmesi amacıyla yapılmıştır. Bu süreç ise, entegre rapor yayınlayan ve entegre raporların güvencesi uygulamasına katılanlar tarafından üstlenilen rolleri ve yürütülmesini etkileyen faktörleri araştırarak yapılması planlanmıştır. Bu bağlamda, araştırma kapsamında bu konudaki bilgi ve deneyim sahibi olan entegre rapor yayınlayan kuruluşlarda çalışanlar, akademisyenler ve denetçilerle yarı-yapılandırılmış görüşmeler yapılarak ve anketler uygulanarak yürütülmüştür. Maroun (2017)'den uyarlanan ve araştırmacı tarafından hazırlanarak oluşturulan görüşme formu ve görüşme verilerinden elde edilerek hazırlanan anket ölçüm aracı olarak kullanılmıştır. Araştırma Delphi tekniği ile test edilmiştir. Delphi tekniği, araştırılan konu üzerinde birbirinden bağımsız olan uzmanların fikir ve görüşlerinin alınması ve uzmanların ortak bir görüş üzerinde uzlaşmaya varana kadar araştırma sürecinin devam etmesi gerektiğini savunmaktadır. Bu teknik süreç değerlendirme çalışmalarında kullanılabileceğinden, bu çalışmada Delphi tekniği tercih edilmiştir.

Bu bölümde, araştırma sonucunda elde edilen bulgular doğrultusunda ilgili alan yazın taranarak entegre raporların güvence süreci değerlendirilmiş ve bazı öneriler geliştirilmiştir. Araştırma, dokuz soru içeren yarı yapılandırılmış görüşme formu ile başlamış olup 57 maddeden oluşan anket formu ile son bulmuştur. Anket formu 13 ana temada kodlanmıştır. Toplam 57 maddeden 16 madde üzerinde ise uzlaşma sağlanamadığından, araştırmanın sonunda toplamda 41 madde üzerinde görüş birliğine varılmıştır. Uzlaşma sağlanan ve uzlaşma sağlanamayan maddeler aşağıda verilmiştir.

Araştırma sonuçlarına göre kavramlar temasına ilişkin katılımcıların verdikleri yanıtlar doğrultusunda "1-Entegre düşünce, entegre raporlama ve sürdürülebilirlik kavramları birbirleriyle ilişkili kavramlardır.", "2-Entegre düşünce stratejik bir yönetim yaklaşımıdır.", "4-Entegre düşünce işletmelerde karar alma süreçlerindeki silo yaklaşımının terk edilmesidir.", "5-Entegre raporlama kuruluşun hem finansal hem de

finansal olmayan bilgilerini entegre düşünce temelinde sunulmasıdır.", "6-Entegre rapor, entegre düşünce sonucunda ortaya çıkan bir üründür.", "7-Sürdürülebilirlik daha iyi bir gelecek yaratmaktır.", "8-Bütünleşik güvence, verilerin doğruluğunun kanıtlanması sürecidir." ve "9-Bütünleşik güvence, işletmenin risk yönetimi, kontrol vb. süreçlerine ilişkin bağımsız değerlendirme sağlamak amacıyla birden fazla güvence sunan tarafın bileşimidir." maddeleri üzerinde uzlaşma sağlanırken; "3-Entegre düşünce felsefik bir yaklaşımdır." maddesi üzerinde uzlaşma sağlanamamıştır.

Araştırma sonuçlarına göre entegre rapor hazırlama amacı temasına ilişkin katılımcıların verdikleri yanıtlar doğrultusunda "11-Entegre rapor bir değer göstergesidir." maddesi üzerinde uzlaşma sağlanırken; "10-Entegre raporlarla sermaye maliyetlerinin azaltılması amaçlanmaktadır." maddesi üzerinde uzlaşma sağlanamamıştır.

Araştırma sonuçlarına göre entegre rapor hazırlama sürecindeki sorumluluk sahipleri temasına ilişkin katılımcıların verdikleri yanıtlar doğrultusunda "12-Entegre rapor hazırlanmasında en büyük sorumluluk sahibi yönetimdir.", "13-Entegre rapor işletmede yer alan tüm birimlerin sorumluluğu, ama üst düzey yönetim sahipliğinde hazırlanmalıdır." ve "14-Entegre rapor hazırlanma sürecinde tüm paydaşlar yer almalıdır." maddelerinin hepsi üzerinde görüş birliği sağlanmıştır.

Araştırma sonuçlarına göre güvence konusu temasına ilişkin katılımcıların verdikleri yanıtlar doğrultusunda "15-Entegre raporlar bir güvence sistemine tabi olmalıdır.", "16-Entegre raporlara güvence sağlarken, raporun içinde yer alan unsurlar dikkate alınmalıdır.", "17-Entegre raporlara güvence sağlarken, raporun içinde yer alan özellikli alanlar belirlenmelidir." ve "18-Entegre raporlara güvence sağlanırken, sürdürülebilirlik ile ilgili konularda güvence verilebilir." maddelerinin hepsi üzerinde uzlaşma sağlanmıştır.

Araştırma sonuçlarına göre güvence sağlamaktan sorumlu kişiler temasına ilişkin katılımcıların verdikleri yanıtlar doğrultusunda "19-Entegre raporlara ilişkin güvenceyi bağımsız denetçi verilerin doğruluğu konusunda vermelidir.", "21-Entegre raporlara ilişkin yönetim hazırlanan rapordaki verilerin güvenilirliğini sağlamalıdır.", "22-Entegre raporlara ilişkin güvenceyi yönetim, iç denetçi ve bağımsız denetçi birlikte vermelidir.", "23-Entegre raporlarda geçmiş odaklı finansal verilere ilişkin doğruluğu bağımsız denetimle sağlanmalıdır.", ve "24-Entegre raporun şekil formatına uygunluk verilmek suretiyle, uygunluk denetimi yapılmalıdır." maddelerinin üzerinde uzlaşma sağlanırken;

“20-Entegre raporlara ilişkin güvenceyi iç denetçi uygunluk konusunda vermelidir.” maddesi üzerinde ise uzlaşma sağlanamamıştır.

Araştırma sonuçlarına göre güvence sağlamaktan standartlar temasına ilişkin katılımcıların verdikleri yanıtlar doğrultusunda “25-Entegre raporlara güvence sağlanırken, AA1000 Güvence Standardı temel alınmalıdır.”, “26-Entegre raporlara güvence sağlanırken, ISAE3000 Güvence Standardı temel alınmalıdır.”, “27-Entegre raporlara güvence sağlanırken, GRI Güvence Standartları temel alınmalıdır.”, “30-Entegre raporlarda güvence verilen konu bazında özellikli standart kullanılmalıdır.” ve “31-Entegre raporlar için ayrıca bir güvence seti oluşturulmalıdır.” maddeleri üzerinde uzlaşma sağlanırken; “28-Entegre raporlara güvence sağlanırken, AA1000, ISAE3000 ve GRI Güvence Standartlarının birlikte kullanılması gerekmektedir.” ve “29-Entegre raporlara güvence sağlanırken, mevcut standartlar (AA1000, ISAE3000 ve GRI Standartları) güvence sağlamada yeterlidir.” maddeleri üzerinde uzlaşma sağlanamamıştır.

Araştırma sonuçlarına göre güvence ekibi temasına ilişkin katılımcıların verdikleri yanıtlar doğrultusunda “32-Entegre raporlara güvence sağlayan ekibe bağımsız denetçi liderlik etmelidir.”, “34-Entegre raporlara güvence sağlayan ekipte dış uzmanlar yer almalıdır.”, “35-Entegre raporlara güvence sağlayan ekipte bağımsız denetçiler yer almalıdır.” ve “37-Entegre raporlara güvence sağlayan ekipte çevre mühendisleri yer almalıdır.” maddeleri üzerinde uzlaşma sağlanırken; “33-Entegre raporlara güvence sağlayan ekibe finansçı olmayan biri liderlik etmelidir.” ve “36-Entegre raporlara güvence sağlayan ekipte istatistik bilgisi olan kişiler yer almalıdır.” maddeleri üzerinde ise uzlaşma sağlanamamıştır.

Araştırma sonuçlarına göre güvence süresi temasına ilişkin katılımcıların verdikleri yanıtlar doğrultusunda “38-Entegre raporların güvence süresi üç ay-bir yıl arasında belirlenmelidir.” maddesi üzerinde uzlaşma sağlanırken; “39-Entegre raporların güvence süresi firmanın faaliyet gösterdiği sektörün gerekliliklerine göre belirlenmelidir.” maddesi üzerinde uzlaşma sağlanamamıştır.

Araştırma sonuçlarına göre güvencede karşılaşılan sorunlar temasına ilişkin katılımcıların verdikleri yanıtlar doğrultusunda “40- Tahmine dayalı verilerin güvenilirliğinin sağlanması bağımsız denetçinin karşılaştığı sorunlardan biridir.” maddesi üzerinde uzlaşma sağlanmıştır.

Araştırma sonuçlarına göre görüş bildirme temasına ilişkin katılımcıların verdikleri yanıtlar doğrultusunda "44-Güvence raporunu yetkili birden fazla kişinin (uzmanlık alanına göre) imzalaması gereklidir." maddesi üzerinde uzlaşma sağlanırken; "41-Finansal bilgilere ayrı görüş, finansal olmayan bilgilere ayrı görüş verilmelidir.", "42-Finansal bilgiler ve finansal olmayan bilgilere dair sağlanan güvence tek bir görüş şeklinde verilmelidir." ve "43-Güvence raporunu yetkili tek bir kişinin imzalaması yeterlidir." maddeleri üzerinde uzlaşma sağlanamamıştır.

Araştırma sonuçlarına göre güvence raporu temasına ilişkin katılımcıların verdikleri yanıtlar doğrultusunda "45-Entegre raporlara ilişkin güvence sağlanırken, bütünleşik bir yaklaşımın izlenmesi gereklidir.", "46-Entegre rapora verilen güvenceye ilişkin sonuç güvence formatında olmalıdır.", "48-Güvence raporunda görülen riskler, eksiklikler vs. belirtilmelidir." ve "49-Güvence raporu sonunda Ekler formatında ayrıntılı açıklamalar yapılmalıdır." maddeleri üzerinde uzlaşma sağlanırken; "47-Güvence sonucu ulaşılan görüş ilk paragrafta verilmelidir." ve "50-Eklerde verilen bilgilerin halka (kullanıcılara) açılması zorunlu değildir." maddeleri üzerinde uzlaşma sağlanamamıştır.

Araştırma sonuçlarına göre bütünleşik güvence modeli temasına ilişkin katılımcıların verdikleri yanıtlar doğrultusunda "51-Bütünleşik güvence modelinin kurulmasından yönetim sorumludur." ve "52-Entegre raporlara güvence sağlarken, bütünleşik bir güvence modeli kurulması gerekmektedir." maddeleri üzerinde uzlaşma sağlanmıştır.

Araştırma sonuçlarına göre yasal yetkilendirme temasına ilişkin katılımcıların verdikleri yanıtlar doğrultusunda "54-Entegre raporlar zorunluluk esasına dayalı hazırlanmalıdır." ve "56-Türkiye'de entegre raporlara sağlanan güvence yetkilendirmesi Kamu Gözetimi Kurumu (KGK)'na verilmelidir." maddeleri üzerinde uzlaşma sağlanırken; "53-Entegre raporların gönüllülük esasına dayalı hazırlanmasına devam edilmelidir.", "55-Türkiye'de entegre raporlara sağlanan güvence yetkilendirmesi Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)'na verilmelidir.", ve "57-Türkiye'de entegre raporlara sağlanan güvence yetkilendirmesi Borsa İstanbul (BİST)'a verilmelidir." maddeleri üzerinde uzlaşma sağlanamamıştır. Yasal yetkilendirme temasına ilişkin katılımcıların verdikleri cevaplara göre entegre rapor çıkartmanın zorunlu tutulması gerekmektedir. Bu durum da bir zorlayıcı güç olmadan entegre rapor sayısının artacağına inanmamalarının etkili olduğu söylenebilir. Katılımcılar Türkiye'de entegre raporlara

sağlanan güvence yetkilendirmesinin de Kamu Gözetimi Kurumu (KGK)'na bırakılması konusunda hem fikirdirler.

Araştırma kapsamında gerek görüşmelerden gerekse de anketten elde edilen bulgular doğrultusunda, örneklemin entegre raporlama konusunda farkındalığı söz konusuyken, bütünleşik güvence süreci hakkında yeterince farkındalıkları bulunmadığı söylenebilir. İlgili ulusal alan yazın incelendiğinde de zaten entegre raporlama konusunda çok sayıda çalışma yapılmışken, bütünleşik güvence konusunda ise çok az sayıda çalışmanın yapılmış olması da bu durumu desteklediği söylenebilir.

KGK, SPK, Borsa İstanbul gibi Türkiye'deki yasal kuruluşlar entegre rapor konusu üzerinde bir mevzuat çalışması yapması gerekmektedir. Böylelikle daha kaliteli ve yasal zemine kavuşmuş bir entegre rapor çıkartılması amaçlanabilir.

Yasal yetkilendirme temasına ilişkin katılımcıların verdikleri cevaplara göre entegre rapor çıkartmanın zorunlu tutulması gerekmektedir. Bu durum da bir zorlayıcı güç olmadan entegre rapor sayısının artacağına inanmamalarının etkili olduğu söylenebilir. Katılımcılar Türkiye'de entegre raporlara sağlanan güvence yetkilendirmesinin de Kamu Gözetimi Kurumu (KGK)'na bırakılması konusunda hem fikirdirler. Türk kültürü gereği bu tür düzenlemelerin uygulamada kabul görebilmesi için yasal mevzuata oturtulması gerekmektedir. Bu düzenlemeler bir takım yaptırımları da beraberinde getireceği için daha hızlı bir şekilde uygulama hayatına taşınabilir. Bu tür düzenlemelerin TTK'da ilgili bir maddede yer alması uygun olabilir. Bunun sadece yasal mevzuata taşınması elbette yeterli olmayacaktır ve bu uygulamayla ilgili uygulamaların takipçisi olacak şekilde bir kurumun da yetkilendirilmesi gerekir ki, bu da SPK olabilir. Türkiye'de kurumsal yönetim ve sürdürülebilirlik ile ilgili yasal mevzuatın takipçisi kurum SPK olduğundan dolayı, entegre raporların da bunlarla ilişkili olduğu düşünülürse, bu konuya en yakın kurum yine SPK olmaktadır. Sonuç olarak yasal mevzuat ve yetkilendirmenin diğer bir bağlantısı ise güvence oluşturulması konusunda ilgili mevzuat bağlamında oluşturulacak ulusal ve uluslararası standartlar boyutudur. Bu boyutu ise Türkiye'de standart düzenleyici kurum olan KGK'nın gereken güvenceyi sağlayacak standartları yayınlama görevini üstlenmesi gerekmektedir.

İlgili alan yazında yapılan araştırmalar incelendiğinde, entegre raporların güvence sürecine ilişkin dikkate alınması gereken noktalar ortaya çıkarılmıştır. Bu araştırmada da bu sürece ilişkin faktörlerin neler olması gerektiğine ulaşılmıştır. Bu araştırmaya göre entegre rapor bir değer göstergesi olarak görülmektedir. Entegre rapor hazırlama

sürecinde tüm paydaşların yer alması gerektiği düşüncesi hakimken, üst yönetimin asıl sorumluluk sahibi taraf olduğunda fikir birliği oluşmuştur. Katılımcılar arasında entegre raporların bir güvence sistemine tabi olması gerektiği, bu raporlardaki unsurların, özellikli alanların belirlenmesi gerektiği, sürdürülebilirlik konusunda güvence verilmesi gerektiği, yönetim-iç denetçi-bağımsız denetçinin güvence sağlamaktan sorumlu kişiler olduğu belirtilmiştir. Ayrıca mevcut standartlar entegre raporlara güvence sağlamada yetersiz görülürken, ayrı bir güvence seti oluşturulması gerektiği görüşü ortaya çıkmıştır. Güvence ekibine bağımsız denetçinin liderlik etmesi ve ekipte dış uzmanlardan faydalanılması gerektiği görüşüne varılmıştır. Katılımcılara göre güvence süresi üç ay ile bir yıl arasında değişiklik gösterirken, tahmine dayalı verilerin güvenilirliğini sağlamanın zor olduğu düşünülmektedir. Ayrıca katılımcılar arasında görüş bildirme konusunda tek bir görüş mü yoksa iki ayrı görüş mü verileceği noktasında uzlaşma sağlanamamıştır. Fakat güvence raporunun uzmanlık alanına göre birden fazla kişi tarafından imzalanması gerektiği üzerinde uzlaşılmıştır. Güvence sonucunun ise güvence formatında olması ve risklerin belirtilmesi ve bazı durumların ise eklerde açıklanması düşüncesi ortaya çıkmıştır.

Günümüzde ulusal ve uluslararası boyut incelendiğinde, uluslararası boyutta pek çok kuruluşun entegre rapor yayınladıkları görülmektedir; ulusal boyutta ise entegre rapor yayınlayan yalnızca 11 kuruluşun olduğu tespit edilmiştir. Bu kuruluşlar tarafından toplam 20 entegre rapor yayınlanmıştır. Haziran 2019 itibariyle, Türkiye'nin ilk entegre raporunu yayınlanan sivil toplum kuruluşu Argüden Yönetişim Akademisi (AYA) tarafından üç entegre rapor yayınlanmıştır. Çimsa ve Türkiye Sınai Katılım Bankası (TSKB) üçüncü; Garanti Bankası, Borsa İstanbul ve Nuh Çimento ikinci; OYAK grubundan Aslan ve Adana Çimento, GAP Pazarlama, Yıldız Teknik Üniversitesi, Finans, Kurumsal Yönetim ve Sürdürülebilirlik Uygulama ve Araştırma Merkezi (CFGS) ve Kadıköy Belediyesi birinci entegre raporunu yayınlanmıştır.

Şirketlerin kaliteli bir rapor ortaya koyabilmeleri için, bazı raporlama çerçevelerini kullanmaları ve bu konuda kendilerine güvence sağlayacak uzman kişilerle çalışmaları gerekmektedir. Bu noktada ise Türkiye'de yayınlanan entegre raporlar incelendiğinde, sadece Garanti Bankası, Çimsa ve TSKB tarafından yayınlanan entegre raporlarda güvence raporlarının yer aldığı tespit edilmiştir. Bu entegre raporlarda hem bağımsız denetçi raporu hem de bağımsız güvence raporu yer almaktadır. Haziran 2019 itibariyle, Türkiye'de 20 entegre rapordan sadece beş raporda

(Garanti Bankası 2017 ve 2018; Çimsa 2018; TSKB 2017 ve 2018) hem finansal hem de finansal olmayan bilgilere güvence sağlandığı tespit edilmiştir. Delphi anketi turunda katılımcılar arasında görüş bildirme konusunda tek bir görüş mü yoksa iki ayrı görüş mü verileceği noktasında uzlaşma sağlanamamıştır. Uygulamada ise iki ayrı görüş verildiği görülmüştür. Yani bağımsız denetçi raporu aracılığıyla finansal bilgilere ayrı bir görüş, bağımsız güvence raporu aracılığıyla finansal olmayan bilgilere de ayrı bir görüş verilmektedir. Delphi anket turunda katılımcılar arasında güvence raporunun uzmanlık alanına göre birden fazla kişi tarafından imzalanması gerektiği üzerinde uzlaşılmıştır. Fakat uygulama örneklerine bakıldığında ise hem bağımsız denetçi raporunda hem de bağımsız güvence raporunda tek bir kişinin imzası bulunmaktadır.

Araştırmanın sonuçlarına bağlı olarak, gelecekte yapılabilecek çalışmalara yönelik önerilerde bulunmak mümkün olabilir.

Araştırmada veri toplama araçları olarak yarı-yapılandırılmış görüşme ile anket kullanılmış ve analizde ise Delphi tekniğinden yararlanılmıştır. Yapılan bu araştırma farklı veri toplama ve analiz yöntemleri kullanılarak desenlenebilir. Ayrıca araştırmada örneklem heterojen gruplardan oluşturulmuştur. Yine farklı araştırmalar için homojen örneklem gruplarından da yararlanılabilir.

Araştırma sadece Türkiye'deki katılımcılar için tasarlanmıştır. Bu araştırma entegre rapora verilen önemin artması ve daha çok entegre rapor çıkarılmasıyla bu alanda bilgi sahibi kişilere yönetim, iç denetim ve bağımsız denetim olmak üzere uygulanarak karşılaştırma yapılması sağlanabilir. Ayrıca yatırımcılar ve üst düzey yöneticilerle görüşmeler yapılarak entegre raporda yer alan bilgileri ve benimsenme nedenleri ortaya konulabilir.

Araştırma Türkiye'de çalışan denetçileri, akademisyenleri ve entegre rapor çıkartan kuruluşları kapsamaktadır. Bu araştırma farklı ülkelerdeki katılımcılara uygulanabilir. Böylece ülke karşılaştırması yapılarak, ikili Delphi tekniği kullanılarak özellikle de entegre raporlamada öncü ülke olan Güney Afrika ile Türkiye karşılaştırması yapılarak entegre raporlamanın güvence sürecinin geliştirilmesi ve yürütülmesine ilişkin farklı öneriler geliştirilebilir.

Araştırmanın evreni kapsamında Türkiye'deki KGK ve SPK gibi yasal kuruluşların da dahil edilmesi, fakat yetkili kişilerle görüşüldüğünde kurumu bağlayıcı nitelikte bir görüşme olabileceğinden dolayı görüşmeyi reddetmiş olmaları araştırmanın yasal kuruluş boyutunun olmasından mahrum bırakmıştır. Bu yasal kuruluşların entegre

rapor konusunda daha yönlendirici, yol gösterici nitelikte olması; bu konu üzerinde ülke mevzuatında düzenlemelerin yapılması gereğini ortaya koyabilir.

Araştırma sadece muhasebe-denetim açısından ele alınmıştır. Yapılacak araştırmalarda entegre raporlamanın kültürel, yönetimsel ve hukuksal açıdan incelenmesi yararlı olabilir.

KAYNAKÇA

AccountAbility (2008). *AA1000AS assurance standard.* London.

AccountAbility (2017). Standards. http://www.accountability.org/standards/ (Erişim tarihi: 05.03.2017).

Ackers, B. (2009). Corporate social responsibility assurance: How do South African publicly listed companies compare?. *Meditari Accountancy Research*, 17 (2), 1-17.

Ağdeniz, Ş. (2018). Entegre Raporlamada İç Denetimin Rolü. *Mali Çözüm,* 121-138.

Akarçay, Ç. (2014). Sürdürülebilirlik muhasebesi standartları kurulu. *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi,* 11 (42), 1-11.

Akdoğan, N. ve Tenker, N. (2007). *Finansal tablolar ve mali analiz teknikleri (12. Baskı).* Ankara: Gazi Kitabevi.

Aktekin, S. (2014). *Entegre raporlama Türkiye'de uygulanabilirliğinin değerlendirilmesi ve uygulama örnekleri.* Ankara: SPK Ortaklıklar Finansmanı Dairesi Yeterlik Etüdü.

Alp, A. ve Kılıç, S. (2014). *Kurumsal yönetim nasıl yönetilmeli?.* İstanbul: Doğan Kitap.

Altıntaş, N. N. (2011). *Bağımsız denetim ve vergi denetimi dışındaki güvence hizmetleri: Türkiye'deki uygulamalar hakkında bir araştırma.* İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Aracı, H. ve Yüksel, F. (2017). Entegre raporlamada muhasebe meslek mensuplarının rolü ve muhasebe müfredatlarında entegre raporlama. *World of Accounting Science,* 19 (2), 389-414.

Aras, G. ve Sarıoğlu, G. U. (2015). *Küresel raporlamada yeni dönem: entegre raporlama.* İstanbul: TÜSİAD, Ekim 2015, Yayın No: T/2015, 10-567.

Arens, A. A., Elder, R. J. and Beasley, M. S. (2008). *Auditing and assurance services: An integrated approach (12. edition).* New Jersey: Pearson Prentice Hall.

Argüden Yönetişim Akademisi (2017). *İyi yönetişim, kaliteli yaşam, Argüden Yönetişim Akademisi entegre rapor 2017.* http://argudenacademy.org/docs/content/ER-2017-TR-WEB.PDF (Erişim tarihi: 05.03.2018).

Atkins, J. And Maroun, W. (2015). Integrated reporting in South Africa in 2012: perspectives from South African institutional investors. *Meditari Accountancy Research,* 23 (2), 197-221.

Aydın, S. (2015a). *Entegre raporlama.* İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Aydın, S. (2015b). Kurumsal raporlamanın evrilme sürecine ilişkin bir irdeleme. *Mali Çözüm Dergisi,* 25 (130), 61-72.

Bergkamp, T. (2017). GRI standards presentation. http://denkstatt.at/wp-content/uploads/2017/11/gri_standards_presentation_launch_vienna_nov22-wide-nonotes.pdf (Erişim tarihi: 23.11.2017).

Berksoy, B. (2018). *Sürdürülebilirlik ve entegre raporlama metodolojisinin sektörel bazda karşılaştırmalı değerlendirilmesi.* Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Işık Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Besler, S. (2009). Kurumsal sürdürülebilirlik. S. Besler (Ed.), *Yönetim yaklaşımlarıyla kurumsal sürdürülebilirlik* içinde (s. 1-18). İstanbul: Beta.

Black Sun, P. L. C. (2014). Realizing the benefits: the impact of integrated reporting.

Borsa İstanbul [BİST] (2014). *Şirketler için sürdürülebilirlik rehberi.* İstanbul.

Briem, C. R. and Wald, A. (2018). Implementing third-party assurance in integrated reporting: Companies' motivation and auditors' role. *Accounting, Auditing & Accountability Journal,* 31 (5), 1461-1485.

Büdeyri, T. ve Kısa, A. (2016). Entegre raporlama (ER): Literatür araştırması. *Proceedings of SOCIOINT 2016 3rd International Conference on Education, Social Sciences and Humanities,* Istanbul, Turkey, 23-25 May 2016. pp. 182-188. ISBN: 978-605-64453-7-8.

Carroll, A. B. (1979). A three-dimensional conceptual model of corporate performance. *The Academy of Management Review,* 4 (4), 497-505.

Carroll, A. B. (1991). The pyramid of corporate social responsibility: Toward the moral management of organizational stakeholders. *Business Horizons,* 34 (4), 39-48.

Carroll, A. B., Brown, J. A. and Buchholtz, A. K. (2017). *Business & society: Ethics, sustainability & stakeholder management (10th edition).* USA: Cengage Learning.

Channuntapipat, C. (2016). *Sustainability assurance in practice: Evidence from assurance providers in the United Kingdom.* Doctoral Thesis. Manchester: University of Manchester, Faculty of Humanities.

Cheng, M., Green, W., Conradie, P., Konishi, N. and Romi, A. (2014). The international integrated reporting framework: key issues and future research opportunities. *Journal of International Financial Management & Accounting,* 25 (1), 90-119.

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission [COSO] (2015). *Leveraging COSO across the three lines of defense,* research commissioned by COSO, July 2015.

Corporate Reporting Dialogue [CDR] (2016a). http://corporatereportingdialogue.com/ (Erişim tarihi: 07.12.2016)

Corporate Reporting Dialogue [CDR] (2016b). Statement of common principles of materiality of the corporate reporting dialogue. http://corporatereportingdialogue.com/wpcontent/uploads/2016/03/Stateent-of-Common-Principles-of-Materiality1.pdf (Erişim tarihi: 07.12.2016).

Corrado, M., Demartini, P., and Dumay, J. (2019). Assurance on integrated reporting: A critical perspective. In S. O. Idowu, & M. Del Baldo (Eds.), *Integrated reporting: antecedents and perspectives for organizations and stakeholders* (pp. 199-217). (CSR, sustainability, ethics & governance). Cham: Springer.

Creswell, J. W. (2012). *Educational research: planning, conducting and evaluating quantitative and qualitative research.* Upper Saddle River, NJ: Pearson Education.

Creswell, J. W. and Plano Clark, V. L. (2007). *Designing and conducting mixed methods research.* Thousand Oaks, CA: Sage.

Çelebier, M. (2018). *Türkiye'de entegre raporlamada kullanılan göstergelerin belirlenmesine yönelik araştırma ve uygulama örneği.* Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Trabzon: Karadeniz Teknik Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Çıtak, N. (2017). Hesapverebilirlik (accountability) AA1000 güvence standartları serileri. Y. Selvi (Ed.), *İşletmelerde finansal olmayan verilerin raporlanması* içinde (s. 139-180). İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Decaux, L. and Sarens, G. (2015). Implementing combined assurance: Insights from multiple case studies. *Managerial Auditing Journal,* 30 (1), 56-79.

Deloitte (2010). *İç denetimin değişen rolü üzerine küresel bir araştırma.*

Deloitte (2011). The role of internal audit in integrated reporting: A blend of the right ingredients. http://deloitteblog.co.za/wp-content/uploads/2011/10/the-role-of-internal-audit-in-integrated-reporting.pdf (Access date: 07.12.2016)

Dinç, E. ve Atabay, E. (2016). Güvence denetim standartları ve güvence denetim süreci. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi,* 21 (5), 1527-1541.

Dmitrenko, M. (2017). Combined assurance as an element of effective corporate governance. *Scientific Journal of Polonia University*, 21 (2), 84-90.

Eccles, R. G. and Armbrester, K. (2011). Integrated reporting in the cloud. *IESE Insight,* First Quarter, 8, 13-21.

Eccles, R. G. and Krzus, M. P. (2010). One report: Integrated reporting for a sustainable strategy. New York: John Wiley & Sons. https://ebookcentral.proquest.com/lib/anadolu/reader.action?docID=487642 (Erişim tarihi: 15.11.2016).

Eccles, R. G., Krzus, M. P., Rogers, J., and Serafeim, G. (2012). The need for sector-specific materiality and sustainability reporting standards. *Journal of Applied Corporate Finance,* 24 (2), 65–71.

Eccles, R. G. and Saltzman, D. (2011). Achieving sustainability through integrated reporting. *Stanford Social Innovation Review*. http://people.hbs.edu/reccles/2011su_features_ecclessaltzman.pdf (Erişim tarihi: 09.12.2016)

Elliott, R.K. and Jacobson P.D. (1995). AICPA assurance services committee: what is the future of auditing?. *The Journal of Corporate Accounting and Finance*, 87-97.

Elmacı, O. ve Sevim, Ş. (2017). Entegre raporlamada küresel gelişmeler ve Türkiye için bir model önerisi. *Uluslararası Sosyal ve Eğitim Bilimleri Dergisi,* 4 (8), 18-36.

Ercan, C. ve Kestane, A. (2017). Entegre raporlama ve Türkiye'deki uygulama örnekleri üzerine bir araştırma. *Kırklareli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi,* 6 (4), 73-86.

Ergüden, A. E. (2016). Kurumsal raporlamada yeni dönem :<IR> entegre raporlama. 11. *Türkiye Muhasebe Forumu,* ppt sunusu, 01.06.2016-Ankara.

Ergüden, A. E., Kaya, C. T. ve Sayar, A. R. Z. (2017). Integrated assurance for non-financial reporting. *International Journal of Economics, Commerce and Management,* 5 (1), 72-81.

ERTA. (2017). Entegre raporlama Türkiye ağı (ERTA) tanıtım sunumu. http://entegreraporlamatr.org/tr/images/pdf/ERTA_Tanitim_Sunumu.pdf (Erişim tarihi: 03.06.2019).

ERTA. (2019). Entegre raporlama Türkiye hakında. http://www.entegreraporlamatr.org/tr/hakkimizda/biz-kimiz.aspx (Erişim tarihi: 03.06.2019).

Fasan, M. (2013). Annual reports, sustainability reports and integrated reports: Trends in corporate disclosure. C. Busco, M. L. Frigo, A. Riccaboni and P. Quattrone (Eds.), *Integrated reporting: Concepts and cases that redefine corporate accountability* included (pp. 41-58). Switzerland: Springer.

Garanti Bankası (2017). *Garanti Bankası 2017 entegre faaliyet raporu*. https://www.garantiinvestorrelations.com/tr/images/pdf/GBFR17_TR_KAP.pdf (Erişim tarihi: 16.04.2018).

Gençoğlu, Ü. ve Aytaç, A. (2016). Kurumsal sürdürülebilirlik açısından entegre raporlamanın önemi ve BIST uygulamaları. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Ekim, 51-66.

Global Reporting Initiative [GRI] (2002). *G2 sustainability reporting guidelines.*

Global Reporting Initiative [GRI] (2006). *G3 sustainability reporting guidelines-G3 sürdürülebilirlik raporlaması ilkeleri.*

Global Reporting Initiative [GRI] (2011). *G3.1 sustainability reporting guidelines.*

Global Reporting Initiative [GRI] (2013). *G4 sustainability reporting guidelines-G4 sürdürülebilirlik raporlaması kılavuzları.*

Global Reporting Initiative [GRI] (2016a). About GRI history. https://www.globalreporting.org/information/about-gri/gri-history/Pages/GRI's%20history.aspx (Erişim tarihi: 20.07.2016).

Global Reporting Initiative [GRI] (2016b). About sustainability reporting. https://www.globalreporting.org/information/sustainabilityreporting/Pages/default.aspx (Erişim tarihi: 20.07.2016).

Global Reporting Initiative [GRI] (2017). GRI standards download center. https://www.globalreporting.org/standards/gri-standards-download-center/#user-details (Erişim tarihi: 20.03.2017).

Gökten, S. (2016). Entegre raporlama yaklaşımı için uygulamaya yönelik sistematik bir öneri. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi,* 18 (4), 741-765.

Güneş, E. P. (2014). *Uzaktan eğitim lisansüstü programlarının teknoloji boyutunun yapılandırılması: dönüşümcü sosyal ağ sentezi.* Yayımlanmamış Doktora Tezi. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Güngör, N. (2017). *Entegre raporlama ve entegre rapor çerçevesinin Dünya'da ve Türkiye'de uygulanması üzerine bir inceleme.* Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Güredin, E. (2010). *Denetim ve güvence hizmetleri SMMM ve YMM'lere yönelik ilkeler ve teknikler.* İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Hermanson, R. D. and Rittenberg, E. L.(2003). Internal audit and organizational governance. The Institute of Internal Auditors Research Foundation.

Higgins, C., vd (2014). Walking the talk (s): Organisational narratives of integrated reporting. *Accounting, Auditing and Accountability Journal,* 27 (7), 1090-1119.

Huggins, A., Simnett, R. and Hargovan, A. (2015). Integrated reporting and director' concerns about personal liability exposure: law reform options. *Company and Securities Law Journal,* 33 (3), 176-195.

Huibers, S. C. J. (2015). Combined assurance: One language, one voice, one view. *The Global Internal Audit Common Body of Knowledge*.

Humphrey, C., O'Dwyer, B. and Unerman, J. (2014). The rise of integrated reporting: Understanding attempts to institutionalize a new reporting framework. *Seminar at University of Bergamo,* 1-34.

Iansen-Rogers, J. and Oelschlaegel, J. (2005), Assurance Standards Briefing AA1000 Assurance Standard & ISAE3000, AccountAbility & KPMG, Amsterdam. https://1stdirectory.co.uk/_assets/files_comp/b66dccb1-b8ad-4300-bf6a-12617d9e29e1.pdf (Erişim tarihi: 15.12.2016).

IASPlus, Deloitte (2017). https://www.iasplus.com/en/news/2016/10/gri-standards (Erişim tarihi: 20.12.2018).

Integrated Reporting [IR] (2016). http://integratedreporting.org/when-advocate-for-global-adoption/find-out-what-is-happening-in-your-region/ (Erişim tarihi: 18.12.2016).

Integrated Reporting [IR] Discussion Paper (2011). *Towards integrated reporting: communicating value in the 21st century.* http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2011/09/IR-Discussion-Paper-2011_spreads.pdf (Erişim tarihi: 03.12.2016).

International Organisation of Supreme Audit Institutions [INTOSAI] (2013). *Sustainability reporting: Concepts, frameworks and the role of supreme audit institutions.* http://www.environmental-auditing.org/ (Erişim tarihi: 04.11.2016).

ISAE 3000 (2015). Güvence denetimleri standardı 3000 (GDS 3000)- Tarihi finansal bilgilerin bağımsız denetimi veya sınırlı bağımsız denetimi dışındaki güvence denetimleri hakkında tebliğ (Türkiye denetim standartları tebliği no: 45). http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%C4%B1/G%C3%9CVENCE%20DENET%C4%B0M%20STANDARTLARI/GDS3000_5_11_2015.pdf (Erişim tarihi: 03.02.2017).

İş Dünyası ve Sürdürülebilir Kalkınma Derneği [SKD Türkiye] (2017). *Reporting matters,* SKD Türkiye 2017 Raporu.

İş Dünyası ve Sürdürülebilir Kalkınma Derneği [SKD Türkiye] (2019). SKD Türkiye hakkımızda. *http://www.skdturkiye.org/hakkimizda* (Erişim tarihi: 03.06.2019).

Kahyaoğlu, S. (2011). Bir Güvence Modeli Olarak İç Denetim Mesleği. http://denetimakademisi.com/wp-content/uploads/2017/10/B%C4%B0R-G%C3%9CVENCE-MODEL%C4%B0-OLARAK-%C4%B0%C3%87-DENET%C4%B0M-MESLE%C4%9E%C4%B0.pdf (Erişim tarihi: 20.06.2016).

Kahyaoğlu, S. (2016). Modern iç denetim ile değer yaratmak. *Denetişim,* (9), 9-11.

Kahyaoğlu, S. (2017). İç kontrol ve etik ilişkisi çerçevesinde kamu kurumlarında etik kültürünün benimsenmesinde iç denetçilerin rolü. Yolsuzluğun Önlenmesi Ve Etiğin Teşviki İçin Teknik Destek Projesi, Ankara.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu [KGK] (2014). BDS 620: Uzman çalışmalarının kullanılması. http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararları/DENETİM%20STANDARTLARI/BDS_620.pdf (Erişim tarihi: 15.01.2018).

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu [KGK] (2017a). BDS 200: Bağımsız denetçinin genel amaçları ve bağımsız denetimin bağımsız denetim standartlarına uygun olarak yürütülmesi. http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BDS%20200-Site.pdf (Erişim tarihi: 15.01.2018).

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu [KGK] (2017b). BDS 315: İşletme ve çevresini tanımak suretiyle "önemli yanlışlık" risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi. http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BDS%20315-Site.pdf (Erişim tarihi: 15.01.2018).

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu [KGK] (2017c). BDS 330: Bağımsız denetçinin risk olarak değerlendirilmiş hususlara karşı yapacağı işler. http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BDS%20330-Site.pdf (Erişim tarihi: 15.01.2018).

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu [KGK] (2018). Güvence denetimi standartları. http://kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5169/Gu%CC%88vence-Denetimi-Standartlar%C4%B1 (Erişim tarihi: 10.01.2018).

Karasar, N. (2011). *Bilimsel araştırma yöntemi* (22. baskı). Ankara: Nobel Yayıncılık.

Kargın, S., Aracı, H. ve Aktaş, H. (2013). Entegre raporlama: Yeni bir raporlama perspektifi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 6 (1), 27-46.

Kaya, H. P. (2015). Entegre raporlama sisteminin ortaya çıkış sebepleri ve şirketlere sağlayacağı faydalar. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 15 (45), 113-130.

Kaya, U., Aygün, D. ve Yazan, Ö. (2016). Yeni bir kurumsal raporlama yaklaşımı olarak entegre raporlama ve dünyadaki uygulama örnekleri üzerine bir araştırma. *KTÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi*, 6 (11), 85-101.

Keser, A. D. (2018). *An investigation on the exit criteria of english language preparatory programs of Turkish universities: a delphi method analysis*. Unpublished PhD Dissertation. Eskişehir: Anadolu University, Graduate School of Educational Sciences.

King, M. and Roberts, L. (2017). *Entegre düşünce* (Çev: E. Erimez). İstanbul: Argüden Yönetişim Akademisi Yayınları.

Kolk, A. (2008). Sustainability, accountability and corporate governance: exploring multinationals' reporting practices. *Business Strategy and the Environment*, 17 (1), 1-15.

Köse, E. ve Çetinel, T. (2017). Kurumsal ve entegre raporlama: Bir araştırma. *Siirt Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi,* 5 (8), 155-181.

KPMG (2005). KPMG International Survey of Corporate Responsibility Reporting, KPMG Global Sustainability Services, Amsterdam.

KPMG (2011). *Integrated reporting. Performance insight through better business reporting,* Issue 1. https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2011/10/Integrated-Reporting-ENG.pdf (Erişim tarihi: 14.11.2016).

KPMG (2013). *Uluslararası destek hizmetleri uygulamaları.* KPMG Türkiye Araştırma Raporu.

Krzus, M. P. (2011). Integrated Reporting: If not now, when?, IRZ, Heft 6.

Kurt, E. S. (2016). *Bütünleşik raporlama ve Türkiye'de uygulanabilirliği üzerine bir çalışma.* Yayımlanmamış Doktora Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Kurubacak, G. (2011). eLearning for Pluralism: The Culture of eLearning in Building a Knowledge Society. *International Journal on E-Learning,* 10 (2), 145-167.

Küçükgergerli, N. (2016). *Entegre raporlama endeksi: bir model önerisi.* Yayımlanmış Doktora Tezi. İstanbul: İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Küçükgergerli, N. (2017). *Şirket değerlemesinde yeni bir yaklaşım: Entegre raporlama endeksi.* İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Lewis, I. (2013). *The role of internal auditing in providing combined assurance: assessing internal financial controls*. University of Pretoria, Faculty of Economic and Management Sciences, Department of Auditing.

Loh, U. (2015). The ins and outs of combined assurance. *SID Director's Bulletin,* 2, 28-31.

Manetti, G. and Becatti, L. (2009). Assurance services for sustainability reports: standards and empirical evidence. Journal of Business Ethics, (87), 289–298.

Maroun, W. (2017). Assuring the integrated report: Insights and recommendations from auditors and preparers. *The British Accounting Review,* 49 (3), 329-346.

Maroun, W. and Atkins, J. (2015). *The challenges of assuring integrated reports: Views from the South African auditing community*. The Association of Chartered Certified Accountants (ACCA).

Marx, B. and Dyk, V. V. (2011). Sustainability reporting and assurance: An analysis of assurance practices in South Africa. *Meditari Accountancy Research,* 19 (1/2), 39-55.

Mozeikçi, A. (2018). *Entegre raporlamanın işletme ve çevresi açısından önemi: uluslararası entegre raporlama konseyi veri tabanındaki şirketlerin eko-verimlilik incelemesi***.** Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Kırklareli: Kırklareli Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Nkonki Actualising Empowerment (2011). Combined assurance. http://www.nkonki.com/images/cmn/assurance_publication.pdf/. (Erişim tarihi: 10.01.2017).

Opoku, A. and Ahmed, V. (2013). Understanding sustainability: a view from intraorganizational leadership within UK construction organizations. *International Journal of Architecture, Engineering and Construction.* 2 (2), 133-143.

Oral, T. (2018). *Entegre raporlamada içerik analizi.* Yayımlanmamış Doktora Tezi. Malatya: İnönü Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Önce, S., Onay, A. ve Yeşilçelebi, G. (2015). Kurumsal sürdürülebilirlik raporlaması ve Türkiye'deki durum. *Journal of Economics, Finance and Accounting*, 2 (2), 230- 252.

Powell, C. (2003). The Delphi technique: myths and realities. *Journal of Advanced Nursing,* 41 (4), 376-382.

PriceWaterhouseCoopers [PwC] (2010). *Preparation, perseverance, payoff, Implementing a combined assurance approach in the era of King III.* Business School, Risk Assurance.

Robert, N. (2017). External assurance on non-financial information: Providing confidence. https://www.ifac.org/global-knowledge-gateway/audit-assurance/discussion/external-assurance-non-financial-information (Erişim tarihi: 05.12.2017).

Sağlam, N. (2011). Çevre muhasebesi ve çevresel raporlama. *XVIII. Türkiye Muhasebe Kongresi,* Ankara, Türkiye, 23-24 Eylül 2010, Ankara: TÜRMOB Yayınları s. 329-349. İ. Türker (Ed.).

Sarens, G., Decaux, L. and Lenz, R. (2012). Combined assurance, case studies on a holistic approach to organizational governance, The Institute of Internal Auditors Research Foundation: Altamonte Springs.

Sarıoğlu, M. (2018). *Future of financial reporting: advancements of integrated reporting*. Unpublished Master's Thesis. İzmir: Dokuz Eylül University, Graduate School of Social Sciences.

Schwartz, M. S. and Carroll, A. B. (2003). Corporate social responsibility: A three-domain approach. *Business Ethics Quarterly,* 13 (4), 503-530.

Selimoğlu, S. K. ve Çalışkan, A. Ö. (2016a). Sürdürülebilirlik bağlamında uluslararası güvence denetimi standardı GDS (ISAE) 3410 - sera gazı beyanları-I. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 15 (47), 1-22.

Selimoğlu, S. K. ve Çalışkan, A. Ö. (2016b). Sürdürülebilirlik bağlamında uluslararası güvence denetimi standardı GDS (ISAE) 3410 - sera gazı beyanları-II. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 16 (48), 1-20.

Selimoğlu, S. ve Yeşilçelebi, 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.

Senal S. ve Ateş, B. (2018). Bütünleşik Güvence Yaklaşımı ve İç Denetimin Rolü. Uluslararası Akademik Forum, Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları, Yayın No:15, 279-295.

Senyshyn, R. (2002). *Cross-cultural competencies in international management curricula: a Delphi study of faculty perspectives*. Unpublished PhD Dissertation. Knoxville: University of Tennessee.

Simnett, R. and Huggins, A.L. (2015). Integrated reporting and assurance: where can research add value? *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal,* 6 (1), 29-53.

Skulmoski, G. J. and Hartman, F. T, and Krahn, J. (2007). The Delphi Method for Graduate Research. *Journal of Information Technology Education*, 6, 1-21.

Solak, B., Gönen, S. ve Rasgen, M. (2017). Muhasebe meslek mensuplarının entegre raporlamaya ilişkin farkındalık düzeylerinin belirlenmesine yönelik bir alan araştırması. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi,* 19 (1), 166-188.

South African Institute of Chartered Accountants [SAICA] (2016). https://www.saica.co.za/DesktopModules/EngagePublish/printerfriendly.aspx?itemId=1673&PortalId=0&TabId=1600 (Erişim tarihi: 01.12.2016).

Steyn, M. (2014). Organisational benefits and implementation challenges of mandatory ıntegrated reporting: perspectives of senior executives at South African listed companies. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal,* 5 (4), 476-503.

Stubbs, W. and Higgins, C. (2014). Integrated reporting and internal mechanisms of change. *Accounting Auditing & Accountability Journal,* 27 (7), 1068-1089.

Sustainability Accounting Standards Board [SASB] (2016). Mision-vision. http://www.sasb.org/sasb/vision-mission/ (Access date: 15.10.2016).

Sustainability Disclosure Database [SDD] (2016). http://database.globalreporting.org (Access date: 13.12.2016).

Sustainability Disclosure Database [SDD] (2019). http://database.globalreporting.org (Access date:: 12.06.2019).

Tarakcıoğlu Altınay, A. (2016). Entegre raporlama ve sürdürülebilirlik muhasebesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi,* 3 (25), 47-64.

Tavşancıl, E. ve Aslan, E. (2001). *İçerik analizi ve uygulama örnekleri.* İstanbul: Epsilon Yayıncılık.

The Institute of Directors in Southern Africa [IoDSA] (2009). *King report on governance for South Africa 2009 (King III Report/Code).* http://c.ymcdn.com/sites/www.iodsa.co.za/resource/resmgr/king_iii/King_Report_on_Governance_fo.pdf (Erişim tarihi: 14.12.2016).

The Institute of Directors in Southern Africa [IoDSA] (2016). *King IV report on corporate governance for South Africa 2016 (King IV Report/Code).* https://c.ymcdn.com/sites/iodsa.site-ym.com/resource/collection/684B68A7-B768-465C-8214-E3A007F15A5A/IoDSA_King_IV_Report_-_WebVersion.pdf (Erişim tarihi: 12.02.2017).

The Institute of Directors in Southern Africa [IoDSA] (2017). King report on corporate governance in SA. http://www.iodsa.co.za/?page=KingIII (Erişim tarihi: 05.01.2017).

The Institute of Internal Auditors [IIA] (2013a). IIA görüş açıklamaları: etkili risk yönetimi ve kontrolünde üç savunma hattı. https://www.tide.org.tr/uploads/PP_3_Savunma_Hatti.pdf (Erişim tarihi: 05.01.2016).

The Institute of Internal Auditors [IIA] (2013b). Integrated reporting and the emerging role of internal audit. https://na.theiia.org/services/cae-resources/Public%20Documents/CAE-AEC%20Flash%20Alert-Integrated%20Report.pdf (Access date: 05.01.2016).

The Institute of Internal Auditors [IIA] (2015). *Global Perspektifler ve Anlayışlar: Sayıların Ötesinde: İç Denetçinin Finansal Olmayan Raporlardaki Rolü,* Sayı 2.

The Institute of Internal Auditors [IIA] (2016). *Mesleki uygulama çerçevesi kapsamında uluslararası iç denetim standartları (standartlar).* https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Turkish.pdf (Erişim tarihi: 14.01.2018).

The Institute of Internal Auditors-IIA UK and Ireland (2010). Professional Guidance for Internal Auditors: Coordination of Assurance Services, London: The IIA UK and Ireland.

The Integrated Reporting Committee of South Africa [IRC of SA] (2016). http://www.integratedreportingsa.org/IntegratedReporting/TheIntegratedReportingCommitteeofSouthAfrica.aspx (Erişim tarihi: 02.08.2016).

The International Auditing and Assurance Standards Board [IAASB] (2013). International standard on assurance engagements (ISAE) 3000 revised, assurance engagements other than audits or reviews of historical financial information. https://www.ifac.org/publications-resources/international-standard-assurance-engagements-isae-3000-revised-assurance-enga (Access date: 14.12.2016).

The International Federation of Accountants [IFAC] (2016). Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements- 2016-2017 Edition, Volume II.

The International Integrated Reporting Council [IIRC] (2013a). *Uluslararası entegre raporlama çerçevesi.* http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2015/03/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-Turkish.pdf (Erişim tarihi: 03.05.2016).

The International Integrated Reporting Council [IIRC] (2013b). *Capitals background paper for IR.* https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2013/03/IR-Background-Paper-Capitals.pdf (Erişim tarihi: 20.01.2017).

The International Integrated Reporting Council [IIRC] (2015). Assurance on <IR> Overview of feedback and call to action. (Erişim tarihi: 03.01.2018).

The International Integrated Reporting Council [IIRC] (2016a). Vision statement. http://integratedreporting.org/the-iirc-2/ (Erişim tarihi: 03.07.2016).

The International Integrated Reporting Council [IIRC] (2016b). http://www.integratedreportingsa.org/IntegratedReporting/TheInternationalIntegratedReportingCouncil.aspx (Erişim tarihi: 04.07.2016).

The International Integrated Reporting Council [IIRC] (2016c). http://integratedreporting.org/resource/international-ir-framework/ (Erişim tarihi: 03.07.2016).

The Prince's Accounting For Sustainability Project [A4S] (2010). *Connected reporting: A practical guide with worked examples.*

The Prince's Accounting For Sustainability Project [A4S] (2016a). https://www.accountingforsustainability.org/en/about-us/overview.html (Access date: 10.09.2016).

The Prince's Accounting For Sustainability Project [A4S] (2016b). https://www.accountingforsustainability.org/integrated-thinking/10-main-elements-to-embed-sustainability (Access date: 11.09.2016).

The small business environment. (2012). Entrepreneurial Business School, Grant Thornton. [Electronic resource]. Retrieved from http://ebschool.com/wpcontent/uploads/2009/07/The_Small_Business_Environment.pdf (Access date: 15.06.2016).

Topcu, M. K. ve Korkmaz, G. (2015). Entegre raporlama: Kavramsal bir inceleme. *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 30 (1), 1-22.

Topdemir, M. C. (2017). *Zorunlu entegre raporlamanın firmaların hisse senedi fiyatları ve hisse başı kazançları üzerindeki etkisine ilişkin panel veri analizi.* Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Ankara: TOBB Ekonomi ve Teknoloji Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Tüm, K. (2013). Kurumsal yönetim, iç denetim ve iç denetimin kalitesi: kalite güvence ve geliştirme programı. *Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi,* 17 (2), 93-112.

Türk Dil Kurumu [TDK] (2017). http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5919647cc71615.73141049 (Erişim tarihi: 20.01.2017).

Türk Ticaret Kanunu [TTK] (2011). http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6102.pdf (Erişim tarihi: 24.01.2018).

Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği [TKYD] (2019). TKYD hakkımızda. http://www.tkyd.org/tr/tkyd-hakkimizda.html (Erişim tarihi: 03.06.2019).

Türkiye'nin Sürdürülebilirlik Portalı [TSP] (2016). www.kurumsalsurdurulebilirlik.com (Erişim tarihi: 13.12.2016).

Uzay, Ş. ve Savaş, O. (2003). Entelektüel sermayenin ölçülmesi: mobilya sektöründe karşılaştırmalı bir uygulama örneği. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi,* (20), 163-181.

Ülker, Z. (2016). *Entegre raporlama: Bir sürdürülebilirlik raporunun uluslararası entegre raporlama çerçevesi içerik ögeleri açısından incelenmesi.* Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Manisa: Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Vodafone (2015). *Vodafone Türkiye sürdürülebilirlik raporu 2013-2014.* http://www.vodafone.com.tr/VodafoneHakkinda/surdurulebilirlik/assets/pdf/Vodafone_Surdurulebilirlik_Raporu2013-2014.pdf (Erişim tarihi: 18.01.2018).

WCED Report – Our Common Future (1987). http://www.un-documents.net/our-common-future.pdf (Access date: 23.10.2016).

World Business Council for Sustainable Development [WBCSD] (2016). Generating Value from External Assurance of Sustainability Reporting.

Yanık, S. S. ve Koçyiğit, S. Ç. (2014). Uluslararası denetim ve güvence standartları kapsamında ISAE 3000 ve bağımsız güvence raporlarının ISAE 3000 açısından değerlendirilmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi,* 16 (4), 121-150.

Yanık, S. ve Türker, İ. (2012). Sürdürülebilirlik ve sosyal sorumluluk raporlamasındaki gelişmeler (tümleşik raporlama). *İ.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, (47), 291-308.

Yılancı, F. M. (2015). *İç denetim ve iç kontrol değerleme rehberi.* Ankara: Detay Yayıncılık.

Yıldırım, A. ve Şimşek, H. (2000). *Sosyal bilimlerde nitel araştırma yöntemleri.* Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Yılmaz, N. D. (2016). *Entegre raporlamanın yatırımcılar açısından analizi ve entegre yatırım analizi algoritması.* Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Kütahya: Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Yükçü, S. ve Kaplanoğlu, E. (2016). Sürdürülebilir kalkınmada finansal olmayan raporlamanın önemi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 18 (Özel Sayı-1), 63-101.

Yüksel, F. (2017a). *Entegre raporlama: Finansal ve finansal olmayan bilgilerin entegrasyonu.* Bursa: Ekin Yayınevi.

Yüksel, F. (2017b). *Entegre raporlama, Türk işletmelerinin entegre raporlamaya bakışı üzerine bir araştırma.* Yayımlanmış Doktora Tezi. Manisa: Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Yüksel, F. ve Aracı, H. (2017a). Entegre raporlama, Türk işletmelerinin entegre raporlamaya bakışı üzerine bir araştırma. *Yönetim ve Ekonomi,* 24 (3), 741-757.

Yüksel, F. ve Aracı, H. (2017b). Hizmet işletmelerine ait raporların entegre raporlama ilkeleri açısından incelenmesi. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, 729-748.

Zawacki-Richter, O. (2009). Research Areas in Distance Education: A Delphi Study. *International Review of Research in Open and Distance Learning,* 10(3), 1-17.

Zhou, S., Simnett, R., and Hoang, H. (2016). Combined assurance as a new assurance approach: Is it beneficial to analysts? In 26th Audit and Assurance conference - Thursday 5 May 2016. Said Business School, University of Oxford, Oxford, UK.

Ekler

EK-1. GRI-G2 ..... **229**
EK-2. GRI-G3 ..... **230**
EK-3. GRI-G3.1 ..... **231**
EK-4. GRI-G4 ..... **232**
EK-5. Araştırmada Kullanılan Görüşme Sorularının Kullanımı İçin İzin Formu..... **233**
EK-6. Etik Kurul İzni **234**
EK-7. Araştırmaya Katılım Çağrısı / Davet e-postası **236**
EK-8. Araştırma Örneklemi **237**
EK-9. Araştırmada Kullanılan Delphi I. Tur Görüşme Formu **238**
EK-10. Araştırmada Kullanılan Delphi II. Tur Anket Formu **240**
EK-11. Araştırmada Kullanılan Delphi III. Tur Anket Formu..... **244**

EK-1. GRI-G2 (GRI, 2002)

KILAVUZLARDAKİ KATEGORİ VE UNSURLAR

Kategori	**Ekonomik**		**Çevresel**	
Unsurlar	Doğrudan Ekonomik Etkiler Müşteriler Tedarikçiler İşçiler Sermaye Sağlayıcıları Kamu Sektörü Dolaylı Ekonomik Etkiler		Malzemeler Enerji Su Biyoçeşitlilik Emisyonlar, Sıvı ve Katı Atıklar Tedarikçiler Ürün ve Hizmetler Uyum Ulaştırma Genel	
Kategori	**Sosyal**			
Alt Kategoriler	**İşgücü Uygulamaları ve İnsana Yakışır İş**	**İnsan Hakları**	**Toplum**	**Ürün Sorumluluğu**
Unsurlar	İstihdam İşgücü/Yönetim İlişkileri İş Sağlığı ve Güvenliği Eğitim ve Öğretim Çeşitlilik ve Fırsat Eşitliği	Strateji ve Yönetim Ayrımcılık Yapmama Örgütlenme Özgürlüğü ve Toplu Sözleşme Çocuk İşçiliğin Kaldırılması Zorla ve Zorunlu Tutarak Çalıştırmanın Önlenmesi Mağduriyetlerle İlgili Uygulamalar Güvenlik Uygulamaları Yerli Hakları	Yerel Halk Rüşvet ve Yolsuzluk Kamu Politikası Rekabet ve Fiyatlandırma	Müşteri Sağlığı ve Güvenliği Ürün ve Hizmet Etiketlemesi Reklamcılık Müşterinin Kişisel Gizliliği

EK-2. GRI-G3 (GRI, 2006)

KILAVUZLARDAKİ KATEGORİ VE UNSURLAR

Kategori	**Ekonomik**		**Çevresel**	
Unsurlar	-Ekonomik Performans -Piyasadaki Konum -Dolaylı Ekonomik Etkiler		-Malzemeler -Enerji -Su -Biyoçeşitlilik -Emisyonlar, Sıvı ve Katı Atıklar -Ürün ve Hizmetler -Uyum -Ulaştırma -Genel	
Kategori	**Sosyal**			
Alt Kategoriler	**İşgücü Uygulamaları ve İnsana Yakışır İş**	**İnsan Hakları**	**Toplum**	**Ürün Sorumluluğu**
Unsurlar	-İstihdam -İşgücü/Yönetim İlişkileri -İş Sağlığı ve Güvenliği -Eğitim ve Öğretim -Çeşitlilik ve Fırsat Eşitliği	Yatırım ve Satın Alma Uygulamaları Ayrımcılık Yapmama Örgütlenme Özgürlüğü ve Toplu Sözleşme Çocuk İşçiliğin Kaldırılması Zorla ve Zorunlu Tutarak Çalıştırmanın Önlenmesi Şikayetler ve Mağduriyetlerle İlgili Uygulamalar Güvenlik Uygulamaları Yerli Hakları	Yerel Halk Yolsuzluk Kamu Politikası Rekabeti Kısıtlayan Davranış Uyum	Müşteri Sağlığı ve Güvenliği Ürün ve Hizmet Etiketlemesi Pazarlama İletişimi Müşterinin Kişisel Gizliliği Uyum

EK-3. GRI-G3.1 (GRI, 2011, s. 26-39)

KILAVUZLARDAKİ KATEGORİ VE UNSURLAR

Kategori	**Ekonomik**		**Çevresel**	
Unsurlar	Ekonomik Performans Piyasadaki Konum Dolaylı Ekonomik Etkiler		Malzemeler Enerji Su Biyoçeşitlilik Emisyonlar, Sıvı ve Katı Atıklar Ürün ve Hizmetler Uyum Ulaştırma Genel	
Kategori	**Sosyal**			
Alt Kategoriler	**İşgücü Uygulamaları ve İnsana Yakışır İş**	**İnsan Hakları**	**Toplum**	**Ürün Sorumluluğu**
Unsurlar	İstihdam İşgücü/Yönetim İlişkileri İş Sağlığı ve Güvenliği Eğitim ve Öğretim Çeşitlilik ve Fırsat Eşitliği Kadın ve Erkekler için Eşit Ücret	Yatırım ve Satın Alma Uygulamaları Ayrımcılık Yapmama Örgütlenme Özgürlüğü ve Toplu Sözleşme Çocuk İşçiliğin Kaldırılması Zorla ve Zorunlu Tutarak Çalıştırmanın Önlenmesi Şikayetler ve Mağduriyetlerle İlgili Uygulamalar Güvenlik Uygulamaları Yerli Hakları	Yerel Halk Yolsuzluk Kamu Politikası Rekabeti Kısıtlayan Davranış Uyum	Müşteri Sağlığı ve Güvenliği Ürün ve Hizmet Etiketlemesi Pazarlama İletişimi Müşterinin Kişisel Gizliliği Uyum

EK-4. GRI-G4 (GRI, 2013, s. 9)

KILAVUZLARDAKİ KATEGORİ VE UNSURLAR

Kategori	**Ekonomik**		**Çevresel**	
Unsurlar	Ekonomik Performans Piyasa Varlığı Dolaylı Ekonomik Etkiler Satın Alma Uygulamaları		Malzemeler Enerji Su Biyolojik Çeşitlilik Emisyonlar Atık Sular ve Atıklar Ürün ve Hizmetler Uyum Nakliye Genel Tedarikçinin Çevresel Bakımdan Değerlendirilmesi Çevresel Şikayet Mekanizmaları	
Kategori	**Sosyal**			
Alt Kategoriler	**İşgücü Uygulamaları ve İnsana Yaraşır İş**	**İnsan Hakları**	**Toplum**	**Ürün Sorumluluğu**
Unsurlar	İstihdam İşgücü/Yönetim İlişkileri İş Sağlığı ve Güvenliği Eğitim ve Öğretim Çeşitlilik ve Fırsat Eşitliği Kadın ve Erkekler için Eşit Ücret Tedarikçinin İşgücü Uygulamaları Bakımından Değerlendirilmesi İşgücü Uygulamaları Şikayet Mekanizmaları	Yatırım Ayrımcılığın Önlenmesi Örgütlenme ve Toplu Sözleşme Hakkı Çocuk İşçiler Zorla veya Cebren Çalıştırma Güvenlik Uygulamaları Yerli Halkların Hakları Değerlendirme Tedarikçilerin İnsan Hakları Bakımından Değerlendirilmesi İnsan Hakları Şikayet Mekanizmaları	Yerel Toplumlar Yolsuzlukla Mücadele Kamu Politikası Rekabete Aykırı Davranış Uyum Tedarikçinin Toplum Üzerindeki Etkiler Bakımından Değerlendirilmesi Toplum Üzerindeki Etkilere İlişkin Şikayet Mekanizmaları	Müşteri Sağlığı ve Güvenliği Ürün ve Hizmet Etiketlemesi Pazarlama İletişimi Müşteri Gizliliği Uyum

EK-5. Araştırmada Kullanılan Görüşme Sorularının Kullanımı İçin İzin Formu

RE: Requesting permission to use the interview questions

WM Warren Maroun <Warren.Maroun@wits.ac.za>
9.3 (Cum) , 11:21
Siz

Yanıtla

9.3.2018 12:23 tarihinde yanıt verdiniz.

Interview agenda.pdf
77 KB

İndir OneDrive - Kişisel konumuna kaydet

Dear Gül

Thanks for your e-mail and for letting me know that you found this paper helpful.

You are more than welcome to make use of it for your PhD. The summarized agenda is attached.

In addition to the paper in British Accounting Review, there is a practitioner-focused report which may be of some assistance. The link to the report is:
http://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/Technical/integrate/ea-south-africa-IR-assurance.pdf

All the best with your research.

Regards
Warren

From: Gül YEŞİLÇELEBİ [mailto:gyesilcelebi@hotmail.com]
Sent: 07 March 2018 02:57 PM
To: Warren Maroun <Warren.Maroun@wits.ac.za>
Subject: Requesting permission to use the interview questions

Dear Professor Maroun,

I am a research assistant at Gümüşhane University, in Turkey. I am studying on integrated reporting and assurance for my doctoral thesis. I read to your paper ("Assuring the integrated report: Insights and recommendations from auditors and preparers (2017)"). Your paper has been very nice, congratulations, and it was a very useful paper for my research. I want to use your paper's interview questions with reference. And if you allow, I would like to implement in Turkey. Would you please send it to me? I am kindly asking your permission to use your paper's interview questions in my doctoral thesis which is about the assuring the integrated report.

I am looking forward to get your response.

Thank you very much.
Yours sincerely,

Ress. Asst. Gül Yeşilçelebi
Gümüşhane University
Faculty of Business Administration and Economics
Department of Accounting and Finance
TURKEY

EK-6. Etik Kurul İzni

Ana. Üni. Evrak Tarih ve Sayısı: 30/04/2018-E.43540

T.C.
ANADOLU ÜNİVERSİTESİ REKTÖRLÜĞÜ
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü

BELC56S2L

Sayı : 66166206-050.99
Konu : Etik Kurulu Kararı hk.

Sayın Gül YEŞİLÇELEBİ

Dilekçeniz ile istenilen, "Bütünleşik Raporlama ve Birleşik Güvence : Türkiye'deki Farkındalığa Yönelik Araştırma" başlıklı doktora tez çalışmasına ilişkin talebiniz Etik Kurulu tarafından değerlendirilmiş olup konuya ilişkin karar yazımız ekinde gönderilmektedir.
Bilgilerinizi rica ederim.

e-imzalıdır
Prof. Dr. Emel ŞIKLAR
Müdür

Ek:Etik Kurulu Kararı

Evrakı Doğrulamak İçin: http://belgedogrulama.anadolu.edu.tr/enVision-Sorgula/BelgeDogrulama.aspx?V=BELC56S2L Pin Kodu: 25102
Yunus Emre Kampüsü Tepebaşı/Eskişehir
Telefon No: +90 222 335 08 95/3243/1261 Faks No: +90 222 335 05 95
E-Posta: sosens@anadolu.edu.tr İnternet Adresi: www.sosbilens.anadolu.edu.tr
Bilgi İçin: Gülsu YÜCEL
Unvan: Büro Personeli

Evrak Kayıt Tarihi: 11.04.2018 | Protokol No: 42173

Tarih: 26.04.2018

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL VE BEŞERİ BİLİMLER BİLİMSEL ARAŞTIRMA VE YAYIN ETİĞİ KURULU
KARAR BELGESİ

ÇALIŞMANIN TÜRÜ:	Doktora Tez Çalışması
KONU:	Sosyal Bilimler
BAŞLIK:	Bütünleşik Raporlama ve Birleşik Güvence: Türkiye'deki Farkındalığı Yönelik Araştırma
PROJE/TEZ YÜRÜTÜCÜSÜ:	Prof. Dr. Seval KARDEŞ SELİMOĞLU
TEZ YAZARI:	Gül YEŞİLÇELEBİ
ALT KOMİSYON GÖRÜŞÜ:	-
KARAR:	Olumlu

Prof.Dr. Coşkun BAYRAK
(Başkan / Anabilim Dalı Öğretim Üyesi)

Prof.Dr. T. Volkan YÜZER (Başkan Yardımcısı-Açıköğretim Fak.)	**Prof.Dr. Esra CEYHAN** (Eğitim Fak.)
Prof.Dr. Münevver ÇAKI (Güzel Sanatlar Fak.)	**Prof.Dr. M. Erkan İLYUMUZ** (İkt. ve İdari Bil. Fak.)
Prof.Dr. Handan DEVECİ (Eğitim Fak.)	**Prof.Dr. Emel ŞIKLAR** (İkt. ve İdari Bil. Fak.)

EK-7. Araştırmaya Katılım Çağrısı / Davet e-postası

Entegre raporların güvence sürecine ilişkin bir araştırma,

Sayın Katılımcı (Soyadı),

Doktora tez kapsamında entegre raporların güvence sürecine ilişkin bir araştırma yürütmekteyiz. Araştırma konusu hakkındaki bilgi ve deneyimlerinizden faydalanmak, yol gösterici nitelikte olacağından araştırmamıza katılımınızı talep etmekteyiz.

Araştırmaya katılıp katılamayacağınızı ve eğer kabul ederseniz görüşme için uygun olduğunuz tarihi bildirirseniz çok seviniriz. Değerli vaktinizi ayırdığınız için çok teşekkür ederiz.

Saygılarımızla,

Doktora Öğrencisi

Arş. Gör. Gül YEŞİLÇELEBİ
Anadolu Üni. SBE İşletme/Muhasebe
gyesilcelebi@anadolu.edu.tr
05xx xxx xx xx

Danışman

Prof. Dr. Seval SELİMOĞLU
Anadolu Üni. İİBF İşletme/Muhasebe
sselimoglu@anadolu.edu.tr
0 (222) xxx xx xx

EK-8. Araştırma Örneklemi

Denetçiler					
#	**Katılımcı Kod Adı**	**Görevi**	**Görüşme Türü**	**Çalıştığı Firma**	**Görüşme Süresi**
1	K1	Denetçi	Yüz yüze	Uluslararası denetim firması	42 dk.
2	K2	Denetçi	Yüz yüze	Yerel denetim firması	32 dk.
3	K3	Denetçi	Yüz yüze	Dört büyük denetim firması	43 dk.
4	K4	Denetçi	Yüz yüze	Dört büyük denetim firması	50 dk.
5	K5	Denetçi	Yüz yüze	Uluslararası denetim firması	42 dk.
6	K6	Denetçi	Telefonda	Dört büyük denetim firması	53 dk.
Rapor Hazırlayan Kuruluşlar					
#	**Katılımcı Kod Adı**	**Görevi**	**Görüşme Türü**	**Çalıştığı Firma**	**Görüşme Süresi**
7	K7	Araştırma Direktörü	Yüz yüze	Sivil Toplum Kuruluşu	37 dk.
8	K8	Koordinatör	Yüz yüze	Sivil Toplum Kuruluşu	70 dk.
9	K9	Process müdürü	E-posta	Halka açık şirket	-
10	K10	Uzman	Telefonda	Halka açık şirket	35 dk.
11	K11	Uzman	Telefonda	Halka açık şirket	35 dk.
Akademisyenler					
#	**Katılımcı Kod Adı**	**Görevi**	**Görüşme Türü**	**Çalıştığı Üniversite**	**Görüşme Süresi**
12	K12	Akademisyen	Yüz yüze	Vakıf Üniversitesi	46 dk.
13	K13	Akademisyen	Yüz yüze	Vakıf Üniversitesi	35 dk.
14	K14	Akademisyen	E-posta	Devlet Üniversitesi	-
15	K15	Akademisyen	Yüz yüze	Devlet Üniversitesi	72 dk.
16	K16	Akademisyen	Yüz yüze	Devlet Üniversitesi	30 dk.

EK-9. Araştırmada Kullanılan Delphi I. Tur Görüşme Formu

Entegre raporların güvence sürecine ilişkin bir araştırma,

Sayın Katılımcı (Soyadı),

Entegre raporların güvence sürecinin geliştirilmesi ve yürütülmesi amacıyla yapılan bu çalışmaya katılımcı olmayı kabul ettiğiniz için çok teşekkür ederiz. Çalışma sırasında ve sonrasında isminiz ve verdiğiniz yanıtlar kesinlikle gizli tutulacaktır. Ayrıca görüşme esnasında, ses kaydı alınacaktır.

Araştırmayla ilgili herhangi bir konuda iletişim kurmak isterseniz, bize e-posta ve/veya telefon ile istediğiniz zaman ulaşabilirsiniz. Değerli vaktinizi ayırdığınız için çok teşekkür ederiz.

Saygılarımızla,

Doktora Öğrencisi

Danışman

Arş. Gör. Gül YEŞİLÇELEBİ
Anadolu Üni. SBE İşletme/Muhasebe
gyesilcelebi@anadolu.edu.tr
05xx xxx xx xx

Prof. Dr. Seval SELİMOĞLU
Anadolu Üni. İİBF İşletme/Muhasebe
sselimoglu@anadolu.edu.tr
0 (222) xxx xx xx

GÖRÜŞME SORULARI

1. Kurumdaki göreviniz nedir ve bu görevinizde ne zamandan beri çalışıyorsunuz?
2. Entegre düşünce, entegre raporlama, sürdürülebilirlik ve bütünleşik güvence kavramları sizde neyi çağrıştırıyor?
3. Sizce entegre raporlar ne amaçla hazırlanmakta ve bu raporlarla ne beklenmektedir? Ayrıca entegre rapor hazırlama sürecindeki sorumluluk sahipleri kimlerdir?

4. Entegre raporların bir tür güvenceye tabi olduğunu düşünüyorsanız, entegre raporların güvencesi nasıl sağlanmalıdır? Bu raporlara ilişkin güvenceyi kimler, hangi konularda verilebilir? İlgili kriterler ne olmalı ve konu nasıl tanımlanmalıdır?
5. Bu raporlara güvence sağlanırken, hangi standartlardan faydalanılmalıdır? Mevcut standartlar (sürdürülebilirlik standartları) güvence sağlamada yeterli midir? Yoksa entegre raporlar için ayrıca bir güvence seti oluşturulmalı mıdır? Neden?
6. Bu raporlara güvence sağlayan ekip kimlerden oluşturulmalı ve güvence süresi nasıl belirlenmelidir ve bu raporlara ilişkin güvence sağlanırken, yönetim/iç denetçi/bağımsız denetçinin karşılaştığı sınırlamalar/sorunlar nelerdir?
7. Bağımsız profesyonel bir firmanın entegre raporun güvencesine dair tek bir görüş bildirmesinin mümkün olduğunu düşünüyorsanız, bu görüş nasıl şekillendirilmeli ve bu durumun entegre rapora değer katacağını düşünüyor musunuz? Neden?
8. Entegre raporlara sağlanan güvence için, bütünleşik bir yaklaşımın izlenmesi gerekli midir? Eğer gerekliyse güvence hizmetlerinin kapsamı ve sonucu kullanıcılara nasıl iletilmelidir?
9. Bütünleşik güvence süreci hakkında bilgi verebilir misiniz? Bütünleşik güvence modelini uygulama şekli ve nedeni ne olabilir? Bu modeli üçlü sorumluluk sahipleri açısından nasıl yapılandırırsınız? Bütünleşik güvence modelinin uygulanması, entegre raporları nasıl etkilemektedir?

EK-10. Araştırmada Kullanılan Delphi II. Tur Anket Formu

ANKET FORMU

Sayın Katılımcı (Soyadı),

Bu anket formu "Entegre Raporlama ve Bütünleşik Güvence: Türkiye'deki Farkındalığa Yönelik Araştırma" konusunda Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü'nde yürütmekte olduğumuz doktora tezi kapsamındaki araştırma amacıyla hazırlanmıştır. Delphi yönteminin ikinci turu için hazırlanan ankette yer alan sorular tamamen ilgili akademik çalışma için kullanılacak olup, vereceğiniz cevaplar kesinlikle gizli tutulacaktır. Yanıtlarınızı 15.01.2019 tarihine kadar gönderirseniz seviniriz. Katılımınızdan dolayı şimdiden teşekkür ederiz.

Saygılarımızla,

Doktora Öğrencisi

Arş. Gör. Gül YEŞİLÇELEBİ
Anadolu Üni. SBE İşletme/Muhasebe
gyesilcelebi@anadolu.edu.tr
05xx xxx xx xx

Danışman

Prof. Dr. Seval SELİMOĞLU
Anadolu Üni. İİBF İşletme/Muhasebe
sselimoglu@anadolu.edu.tr
0 (222) xxx xx xx

Aşağıdaki soruları **"(1) Kesinlikle Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Kararsızım, (4) Katılıyorum, (5) Kesinlikle Katılıyorum"** seçeneklerine karşılık gelecek şekilde cevaplayınız.

I-Delphi Anketi		**(1) Kesinlikle Katılmıyorum**	**(2) Katılmıyorum**	**(3) Kararsızım**	**(4) Katılıyorum**	**(5) Kesinlikle Katılıyorum**	**Varsa Görüş**
1.	Entegre düşünce, entegre raporlama ve sürdürülebilirlik kavramları birbirleriyle ilişkili kavramlardır.	☐	☐	☐	☐	☐	
2.	Entegre düşünce stratejik bir yönetim yaklaşımıdır.	☐	☐	☐	☐	☐	
3.	Entegre düşünce felsefik bir yaklaşımdır.	☐	☐	☐	☐	☐	
4.	Entegre düşünce işletmelerde karar alma süreçlerindeki silo yaklaşımının terk edilmesidir.	☐	☐	☐	☐	☐	
5.	Entegre raporlama kuruluşun hem finansal hem de finansal olmayan bilgilerini entegre düşünce temelinde sunulmasıdır.	☐	☐	☐	☐	☐	
6.	Entegre rapor, entegre düşünce sonucunda ortaya çıkan bir üründür.	☐	☐	☐	☐	☐	

7.	Sürdürülebilirlik daha iyi bir gelecek yaratmaktır.	☐	☐	☐	☐	☐	
8.	Bütünleşik güvence, verilerin doğruluğunun kanıtlanması sürecidir.	☐	☐	☐	☐	☐	
9.	Bütünleşik güvence, işletmenin risk yönetimi, kontrol vb. süreçlerine ilişkin bağımsız değerlendirme sağlamak amacıyla birden fazla güvence sunan tarafın bileşimidir.	☐	☐	☐	☐	☐	
10.	Entegre raporlarla sermaye maliyetlerinin azaltılması amaçlanmaktadır.	☐	☐	☐	☐	☐	
11.	Entegre rapor bir değer göstergesidir.	☐	☐	☐	☐	☐	
12.	Entegre rapor hazırlanmasında en büyük sorumluluk sahibi yönetimdir.	☐	☐	☐	☐	☐	
13.	Entegre rapor işletmede yer alan tüm birimlerin sorumluluğu, ama üst düzey yönetim sahipliğinde hazırlanmalıdır.	☐	☐	☐	☐	☐	
14.	Entegre rapor hazırlanma sürecinde tüm paydaşlar yer almalıdır.	☐	☐	☐	☐	☐	
15.	Entegre raporlar bir güvence sistemine tabi olmalıdır.	☐	☐	☐	☐	☐	
16.	Entegre raporlara güvence sağlarken, raporun içinde yer alan unsurlar dikkate alınmalıdır.	☐	☐	☐	☐	☐	
17.	Entegre raporlara güvence sağlarken, raporun içinde yer alan özellikli alanlar belirlenmelidir.	☐	☐	☐	☐	☐	
18.	Entegre raporlara güvence sağlanırken, sürdürülebilirlik ile ilgili konularda güvence verilebilir.	☐	☐	☐	☐	☐	
19.	Entegre raporlara ilişkin güvenceyi bağımsız denetçi verilerin doğruluğu konusunda vermelidir.	☐	☐	☐	☐	☐	
20.	Entegre raporlara ilişkin güvenceyi iç denetçi uygunluk konusunda vermelidir.	☐	☐	☐	☐	☐	
21.	Entegre raporlara ilişkin yönetim hazırlanan rapordaki verilerin güvenilirliğini sağlamalıdır.	☐	☐	☐	☐	☐	
22.	Entegre raporlara ilişkin güvenceyi yönetim, iç denetçi ve bağımsız denetçi birlikte vermelidir.	☐	☐	☐	☐	☐	
23.	Entegre raporlarda geçmiş odaklı finansal verilere ilişkin doğruluğu bağımsız denetimle sağlanmalıdır.	☐	☐	☐	☐	☐	
24.	Entegre raporun şekil formatına uygunluk verilmek suretiyle, uygunluk denetimi yapılmalıdır.	☐	☐	☐	☐	☐	
25.	Entegre raporlara güvence sağlanırken, AA1000 Güvence Standardı temel alınmalıdır.	☐	☐	☐	☐	☐	
26.	Entegre raporlara güvence sağlanırken, ISAE3000 Güvence Standardı temel alınmalıdır.	☐	☐	☐	☐	☐	
27.	Entegre raporlara güvence sağlanırken, GRI Güvence Standartları temel alınmalıdır.	☐	☐	☐	☐	☐	
28.	Entegre raporlara güvence sağlanırken, AA1000, ISAE3000 ve GRI Güvence Standartlarının birlikte kullanılması gerekmektedir.	☐	☐	☐	☐	☐	
29.	Entegre raporlara güvence sağlanırken, mevcut standartlar (AA1000, ISAE3000 ve GRI Standartları) güvence sağlamada yeterlidir.	☐	☐	☐	☐	☐	
30.	Entegre raporlarda güvence verilen konu bazında özellikli standart kullanılmalıdır.	☐	☐	☐	☐	☐	
31.	Entegre raporlar için ayrıca bir güvence seti oluşturulmalıdır.	☐	☐	☐	☐	☐	
32.	Entegre raporlara güvence sağlayan ekibe bağımsız denetçi liderlik etmelidir.	☐	☐	☐	☐	☐	
33.	Entegre raporlara güvence sağlayan ekibe finansçı olmayan biri liderlik etmelidir.	☐	☐	☐	☐	☐	

34.	Entegre raporlara güvence sağlayan ekipte dış uzmanlar yer almalıdır.	☐	☐	☐	☐	☐	
35.	Entegre raporlara güvence sağlayan ekipte bağımsız denetçiler yer almalıdır.	☐	☐	☐	☐	☐	
36.	Entegre raporlara güvence sağlayan ekipte istatistik bilgisi olan kişiler yer almalıdır.	☐	☐	☐	☐	☐	
37.	Entegre raporlara güvence sağlayan ekipte çevre mühendisleri yer almalıdır.	☐	☐	☐	☐	☐	
38.	Entegre raporların güvence süresi üç ay-bir yıl arasında belirlenmelidir.	☐	☐	☐	☐	☐	
39.	Entegre raporların güvence süresi firmanın faaliyet gösterdiği sektörün gerekliliklerine göre belirlenmelidir.	☐	☐	☐	☐	☐	
40.	Tahmine dayalı verilerin güvenilirliğinin sağlanması bağımsız denetçinin karşılaştığı sorunlardan biridir.	☐	☐	☐	☐	☐	
41.	Finansal bilgilere ayrı görüş, finansal olmayan bilgilere ayrı görüş verilmelidir.	☐	☐	☐	☐	☐	
42.	Finansal bilgiler ve finansal olmayan bilgilere dair sağlanan güvence tek bir görüş şeklinde verilmelidir.	☐	☐	☐	☐	☐	
43.	Güvence raporunu yetkili tek bir kişinin imzalaması yeterlidir.	☐	☐	☐	☐	☐	
44.	Güvence raporunu yetkili birden fazla kişinin (uzmanlık alanına göre) imzalaması gereklidir.	☐	☐	☐	☐	☐	
45.	Entegre raporlara ilişkin güvence sağlanırken, bütünleşik bir yaklaşımın izlenmesi gereklidir.	☐	☐	☐	☐	☐	
46.	Entegre rapora verilen güvenceye ilişkin sonuç güvence formatında olmalıdır.	☐	☐	☐	☐	☐	
47.	Güvence sonucu ulaşılan görüş ilk paragrafta verilmelidir.	☐	☐	☐	☐	☐	
48.	Güvence raporunda görülen riskler, eksiklikler vs. belirtilmelidir.	☐	☐	☐	☐	☐	
49.	Güvence raporu sonunda Ekler formatında ayrıntılı açıklamalar yapılmalıdır.	☐	☐	☐	☐	☐	
50.	Eklerde verilen bilgilerin halka (kullanıcılara) açılması zorunlu değildir.	☐	☐	☐	☐	☐	
51.	Bütünleşik güvence modelinin kurulmasından yönetim sorumludur.	☐	☐	☐	☐	☐	
52.	Entegre raporlara güvence sağlarken, bütünleşik bir güvence modeli kurulması gerekmektedir.	☐	☐	☐	☐	☐	
53.	Entegre raporların gönüllülük esasına dayalı hazırlanmasına devam edilmelidir.	☐	☐	☐	☐	☐	
54.	Entegre raporlar zorunluluk esasına dayalı hazırlanmalıdır.	☐	☐	☐	☐	☐	
55.	Türkiye'de entegre raporlara sağlanan güvence yetkilendirmesi Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)'na verilmelidir.	☐	☐	☐	☐	☐	
56.	Türkiye'de entegre raporlara sağlanan güvence yetkilendirmesi Kamu Gözetimi Kurumu (KGK)'na verilmelidir.	☐	☐	☐	☐	☐	
57.	Türkiye'de entegre raporlara sağlanan güvence yetkilendirmesi Borsa İstanbul (BİST)'a verilmelidir.	☐	☐	☐	☐	☐	

II-Demografik Özellikler

Yaş	(☐) 20-24	(☐) 25-29	(☐) 30-34	(☐) 35-39
	(☐) 40-44	(☐) 45-49	(☐) 50-ve üstü	
Cinsiyet	(☐) Kadın	(☐) Erkek		
Öğrenim	(☐) Lisans	(☐) Yüksek Lisans	(☐) Doktora	
Çalışma Süresi (yıl)	(☐) 0-4	(☐) 5-9	(☐) 10-14	(☐) 15-19
	(☐) 20-ve üstü			
Uzmanlık	(☐) Akademisyen	(☐) Denetçi	(☐) Rapor Çıkartan	

III-Eklemek İstedikleriniz
(Bize söylemek istediğiniz başka noktalar varsa duymak isteriz.)

EK-11. Araştırmada Kullanılan Delphi III. Tur Anket Formu

ANKET FORMU

Sayın Katılımcı (Soyadı),

Bu anket formu "Entegre Raporlama ve Bütünleşik Güvence: Türkiye'deki Farkındalığa Yönelik Araştırma" konusunda Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü'nde yürütmekte olduğumuz doktora tezi kapsamındaki araştırma amacıyla hazırlanmıştır. Delphi yönteminin üçüncü turu için hazırlanan ankette yer alan sorular tamamen ilgili akademik çalışma için kullanılacak olup, vereceğiniz cevaplar kesinlikle gizli tutulacaktır. Yanıtlarınızı 15.03.2019 tarihine kadar gönderirseniz seviniriz. Katılımınızdan dolayı şimdiden teşekkür ederiz.

Saygılarımızla,

Doktora Öğrencisi

Arş. Gör. Gül YEŞİLÇELEBİ
Anadolu Üni. SBE İşletme/Muhasebe
gyesilcelebi@anadolu.edu.tr
05xx xxx xx xx

Danışman

Prof. Dr. Seval SELİMOĞLU
Anadolu Üni. İİBF İşletme/Muhasebe
sselimoglu@anadolu.edu.tr
0 (222) xxx xx xx

Aşağıdaki soruları **"(1) Kesinlikle Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Kararsızım, (4) Katılıyorum, (5) Kesinlikle Katılıyorum"** seçeneklerine karşılık gelecek şekilde cevaplayınız.

I-Delphi Anketi		**(1) Kesinlikle Katılmıyorum**	**(2) Katılmıyorum**	**(3) Kararsızım**	**(4) Katılıyorum**	**(5) Kesinlikle Katılıyorum**	**Varsa Görüş**
1.	Entegre düşünce, entegre raporlama ve sürdürülebilirlik kavramları birbirleriyle ilişkili kavramlardır.	☐	☐	☐	☐	☐	
2.	Entegre düşünce stratejik bir yönetim yaklaşımıdır.	☐	☐	☐	☐	☐	
3.	Entegre düşünce felsefik bir yaklaşımdır.	☐	☐	☐	☐	☐	
4.	Entegre düşünce işletmelerde karar alma süreçlerindeki silo yaklaşımının terk edilmesidir.	☐	☐	☐	☐	☐	
5.	Entegre raporlama kuruluşun hem finansal hem de finansal olmayan bilgilerini entegre düşünce temelinde sunulmasıdır.	☐	☐	☐	☐	☐	
6.	Entegre rapor, entegre düşünce sonucunda ortaya çıkan bir üründür.	☐	☐	☐	☐	☐	

7.	Sürdürülebilirlik daha iyi bir gelecek yaratmaktır.	☐	☐	☐	☐	☐	
8.	Bütünleşik güvence, verilerin doğruluğunun kanıtlanması sürecidir.	☐	☐	☐	☐	☐	
9.	Bütünleşik güvence, işletmenin risk yönetimi, kontrol vb. süreçlerine ilişkin bağımsız değerlendirme sağlamak amacıyla birden fazla güvence sunan tarafın bileşimidir.	☐	☐	☐	☐	☐	
10.	Entegre raporlarla sermaye maliyetlerinin azaltılması amaçlanmaktadır.	☐	☐	☐	☐	☐	
11.	Entegre rapor bir değer göstergesidir.	☐	☐	☐	☐	☐	
12.	Entegre rapor hazırlanmasında en büyük sorumluluk sahibi yönetimdir.	☐	☐	☐	☐	☐	
13.	Entegre rapor işletmede yer alan tüm birimlerin sorumluluğu, ama üst düzey yönetim sahipliğinde hazırlanmalıdır.	☐	☐	☐	☐	☐	
14.	Entegre rapor hazırlanma sürecinde tüm paydaşlar yer almalıdır.	☐	☐	☐	☐	☐	
15.	Entegre raporlar bir güvence sistemine tabi olmalıdır.	☐	☐	☐	☐	☐	
16.	Entegre raporlara güvence sağlarken, raporun içinde yer alan unsurlar dikkate alınmalıdır.	☐	☐	☐	☐	☐	
17.	Entegre raporlara güvence sağlarken, raporun içinde yer alan özellikli alanlar belirlenmelidir.	☐	☐	☐	☐	☐	
18.	Entegre raporlara güvence sağlanırken, sürdürülebilirlik ile ilgili konularda güvence verilebilir.	☐	☐	☐	☐	☐	
19.	Entegre raporlara ilişkin güvenceyi bağımsız denetçi verilerin doğruluğu konusunda vermelidir.	☐	☐	☐	☐	☐	
20.	Entegre raporlara ilişkin güvenceyi iç denetçi uygunluk konusunda vermelidir.	☐	☐	☐	☐	☐	
21.	Entegre raporlara ilişkin yönetim hazırlanan rapordaki verilerin güvenilirliğini sağlamalıdır.	☐	☐	☐	☐	☐	
22.	Entegre raporlara ilişkin güvenceyi yönetim, iç denetçi ve bağımsız denetçi birlikte vermelidir.	☐	☐	☐	☐	☐	
23.	Entegre raporlarda geçmiş odaklı finansal verilere ilişkin doğruluğu bağımsız denetimle sağlanmalıdır.	☐	☐	☐	☐	☐	
24.	Entegre raporun şekil formatına uygunluk verilmek suretiyle, uygunluk denetimi yapılmalıdır.	☐	☐	☐	☐	☐	
25.	Entegre raporlara güvence sağlanırken, AA1000 Güvence Standardı temel alınmalıdır.	☐	☐	☐	☐	☐	
26.	Entegre raporlara güvence sağlanırken, ISAE3000 Güvence Standardı temel alınmalıdır.	☐	☐	☐	☐	☐	
27.	Entegre raporlara güvence sağlanırken, GRI Güvence Standartları temel alınmalıdır.	☐	☐	☐	☐	☐	
28.	Entegre raporlara güvence sağlanırken, AA1000, ISAE3000 ve GRI Güvence Standartlarının birlikte kullanılması gerekmektedir.	☐	☐	☐	☐	☐	
29.	Entegre raporlara güvence sağlanırken, mevcut standartlar (AA1000, ISAE3000 ve GRI Standartları) güvence sağlamada yeterlidir.	☐	☐	☐	☐	☐	
30.	Entegre raporlarda güvence verilen konu bazında özellikli standart kullanılmalıdır.	☐	☐	☐	☐	☐	
31.	Entegre raporlar için ayrıca bir güvence seti oluşturulmalıdır.	☐	☐	☐	☐	☐	
32.	Entegre raporlara güvence sağlayan ekibe bağımsız denetçi liderlik etmelidir.	☐	☐	☐	☐	☐	
33.	Entegre raporlara güvence sağlayan ekibe finansçı olmayan biri liderlik etmelidir.	☐	☐	☐	☐	☐	

34.	Entegre raporlara güvence sağlayan ekipte dış uzmanlar yer almalıdır.	☐	☐	☐	☐	☐	
35.	Entegre raporlara güvence sağlayan ekipte bağımsız denetçiler yer almalıdır.	☐	☐	☐	☐	☐	
36.	Entegre raporlara güvence sağlayan ekipte istatistik bilgisi olan kişiler yer almalıdır.	☐	☐	☐	☐	☐	
37.	Entegre raporlara güvence sağlayan ekipte çevre mühendisleri yer almalıdır.	☐	☐	☐	☐	☐	
38.	Entegre raporların güvence süresi üç ay-bir yıl arasında belirlenmelidir.	☐	☐	☐	☐	☐	
39.	Entegre raporların güvence süresi firmanın faaliyet gösterdiği sektörün gerekliliklerine göre belirlenmelidir.	☐	☐	☐	☐	☐	
40.	Tahmine dayalı verilerin güvenilirliğinin sağlanması bağımsız denetçinin karşılaştığı sorunlardan biridir.	☐	☐	☐	☐	☐	
41.	Finansal bilgilere ayrı görüş, finansal olmayan bilgilere ayrı görüş verilmelidir.	☐	☐	☐	☐	☐	
42.	Finansal bilgiler ve finansal olmayan bilgilere dair sağlanan güvence tek bir görüş şeklinde verilmelidir.	☐	☐	☐	☐	☐	
43.	Güvence raporunu yetkili tek bir kişinin imzalaması yeterlidir.	☐	☐	☐	☐	☐	
44.	Güvence raporunu yetkili birden fazla kişinin (uzmanlık alanına göre) imzalaması gereklidir.	☐	☐	☐	☐	☐	
45.	Entegre raporlara ilişkin güvence sağlanırken, bütünleşik bir yaklaşımın izlenmesi gereklidir.	☐	☐	☐	☐	☐	
46.	Entegre rapora verilen güvenceye ilişkin sonuç güvence formatında olmalıdır.	☐	☐	☐	☐	☐	
47.	Güvence sonucu ulaşılan görüş ilk paragrafta verilmelidir.	☐	☐	☐	☐	☐	
48.	Güvence raporunda görülen riskler, eksiklikler vs. belirtilmelidir.	☐	☐	☐	☐	☐	
49.	Güvence raporu sonunda Ekler formatında ayrıntılı açıklamalar yapılmalıdır.	☐	☐	☐	☐	☐	
50.	Eklerde verilen bilgilerin halka (kullanıcılara) açılması zorunlu değildir.	☐	☐	☐	☐	☐	
51.	Bütünleşik güvence modelinin kurulmasından yönetim sorumludur.	☐	☐	☐	☐	☐	
52.	Entegre raporlara güvence sağlarken, bütünleşik bir güvence modeli kurulması gerekmektedir.	☐	☐	☐	☐	☐	
53.	Entegre raporların gönüllülük esasına dayalı hazırlanmasına devam edilmelidir.	☐	☐	☐	☐	☐	
54.	Entegre raporlar zorunluluk esasına dayalı hazırlanmalıdır.	☐	☐	☐	☐	☐	
55.	Türkiye'de entegre raporlara sağlanan güvence yetkilendirmesi Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)'na verilmelidir.	☐	☐	☐	☐	☐	
56.	Türkiye'de entegre raporlara sağlanan güvence yetkilendirmesi Kamu Gözetimi Kurumu (KGK)'na verilmelidir.	☐	☐	☐	☐	☐	
57.	Türkiye'de entegre raporlara sağlanan güvence yetkilendirmesi Borsa İstanbul (BİST)'a verilmelidir.	☐	☐	☐	☐	☐	

II-Eklemek İstedikleriniz
(Bize söylemek istediğiniz başka noktalar varsa duymak isteriz.)