

**ENTEGRE DÜŞÜNCE BAĞLAMINDA RAPORLAMA VE İÇ DENETİMİN
DÖNÜŞEN ROLÜ**

Emine Esra BİLGİÇ

DOKTORA TEZİ

Muhasebe Bilim Dalı

Danışman: Prof. Dr. Melih ERDOĞAN

Eskişehir

Anadolu Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Temmuz 2020

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

Emine Esra BİLGİÇ'in “**Entegre Düşünce Bağlamında Raporlama ve İç Denetimin Dönüşen Rolü**” başlıklı tezi **23 Temmuz 2020** tarihinde aşağıdaki jüri tarafından değerlendirilerek “Anadolu Üniversitesi Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliği”nin ilgili maddeleri uyarınca, **İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Bilim Dalında, Doktora** tezi olarak değerlendirilerek kabul edilmiştir.

Unvanı Adı Soyadı

İmza

Üye (Tez Danışmanı)

:Prof. Dr. Melih ERDOĞAN

Üye

:Prof. Dr. Saime ÖNCE

Üye

:Prof. Dr. Birol YILDIZ

Üye

:Prof. Dr. Tunç KÖSE

Üye

:Doç. Dr. Evrim GENÇ KUMTEPE

Doç. Dr. Mustafa KARACA

Anadolu Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

ÖZET

ENTEGRE DÜŞÜNCE BAĞLAMINDA RAPORLAMA VE İÇ DENETİMİN DÖNÜŞEN ROLÜ

EMİNE ESRA BİLGİÇ

Muhasebe Bilim Dalı

Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Temmuz 2020

Danışman: Prof. Dr. Melih ERDOĞAN

Son yıllarda işletmelerin iş yapış şekli, kurumsal raporlama, risk ortamı gibi pek çok şey değişmiştir. İç denetim mesleğinin de küresel gelişmelerden, değişen paydaş beklentileri ve risk ortamından etkilenerek bir değişim yaşadığı söylenebilir. Entegre raporlama kurumsal raporlamada bütünleşmeyi vurgulamaktadır. Bu çalışmada Türkiye’de Entegre Raporlamaya geçiş sürecinde, iç denetimin rol ve sorumluluklarındaki değişim ve gelişim ortaya koyulmaya çalışılmıştır. Entegre raporlama ve iç denetim ilişkisi ortaya koyularak, yönetişimin temel taşlarından biri olarak iç denetimin nasıl değer yaratabileceği ve ER sürecinin gelişimine nasıl katkı sağlayabileceği anlaşılmaya çalışılmıştır.

Çalışmanın sonucunda; Türkiye’de entegre düşünce ve sürdürülebilirlik bilincinin henüz tam olarak yerleşmediği, kısa vadeli bakış açısının devam ettiği anlaşılmıştır. Bu alanda farkındalığın da yeterince artmadığı anlaşılmıştır. Raporlamaya bütüncül bir bakış açısı sunan Entegre Raporlama açısından, Türkiye’de mesleği icra eden iç denetçilerin Dünya’yı ve gelişmeleri yakından takip etmeye çalıştığı; ancak ER uygulaması ve güvencesi konusunda temkinli davrandığı ve bu alanda iyi uygulamalar arttıkça iç denetimin sürece daha çok dahil olabileceği anlaşılmaktadır. İç denetçilerin farkındalık, zaman ve yetkinlikteki kısıtlar nedeniyle bu alana henüz yeterince girmemekle beraber öncü bir role sahip olabilecekleri açıktır. Özellikle de değişen risk ortamı ve raporlamadaki yeni uygulamalar değerlendirildiğinde iç denetçilerin daha çevik ve hazırlıklı olması gerektiği söylenebilir. Entegre düşünce ve entegre raporlama anlamında da beceri ve yetkinliklerini arttırdıkları takdirde; iç denetçilerin güvenilir bir danışman olabilecekleri gibi tecrübe ve çok yönlü bakışlarıyla bütünleşik güvencenin de parçası

olabilecekleri sonucu çıkmaktadır. İç denetçilerin daha başında yeni bir uygulama olarak entegre raporlamayı sahiplenmeleri mesleklerine değer katabilecekleri bir fırsat yaratmaktadır ve bu alanda gelecekte daha çok görev almaları beklenebilir.

Anahtar Sözcükler: Entegre raporlama, Entegre düşünce, İç Denetim, Güvence, Danışmanlık

ABSTRACT

REPORTING IN THE CONTEXT OF INTEGRATED THINKING AND THE TRANSFORMATION IN INTERNAL AUDIT'S ROLE

EMİNE ESRA BİLGİÇ

Department of Accounting

Anadolu University, Graduate School of Social Sciences, July 2020

Supervisor: Prof. Dr. Melih ERDOĞAN

In recent years, many things including the way businesses operate, corporate reporting, and the risk environment have changed. It can be said that the internal audit profession has also experience a change and it has been affected by the global developments, changing stakeholder expectations and risk environment. Integrated reporting emphasizes integration in corporate reporting. In this study, during the Integrated Reporting transition period in Turkey, it has been tried to put forward the transformation and development process in internal audit's role and responsibilities. By revealing the integrated reporting and internal audit relationship, it is aimed to understand how internal audit as one of the cornerstones of governance can create value and contribute to the development of the IR process.

As a result of the study; it was understood that in Turkey integrated thinking and consciousness about sustainability has not yet fully settled and short-term perspective still surpass the long-term perspective. It is also understood that the awareness in this area has not yet increased enough. In terms of integrated reporting which is offering a holistic perspective, internal auditors in Turkey have tried to follow the developments closely; however, it is understood that they are cautious about the implementation and assurance of IR. As good practices increase in this area, internal audit profession may be more involved in the IR process. It is clear that internal auditors may have a pioneering role in this area but not yet adequately entered this field due to the constraints in awareness, time and competence. It can be said that internal auditors should be more agile and prepared, especially considering the changing risk environment and new practices in corporate reporting. If they increase their skills and competencies in terms of integrated thinking and integrated reporting; it is concluded that internal auditors with their experience and

versatility can be reliable consultants as well as being a part of integrated assurance. The adoption of integrated reporting as a new practice at the beginning, creates an opportunity for internal auditors to add value to their professions and may be expected to take on more duties in this field in the future.

Keywords: Integrated reporting, Integrated thinking, Internal audit, Assurance, Consulting

23.07.2020

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 edilemeyen tüm veri ve bilgiler için kaynak gösterdiğimi ve bu kaynaklara kaynakçada yer verdiğimi; bu çalışmamın 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 sonuçlara razı olduğumu bildiririm.

Emine Esra BİLGİÇ

TEŞEKKÜR

Bu çalışmanın yürütülmesinde benden desteğini esirgemeyen, akademik anlamda kendisini her zaman örnek aldığım tez danışmanım Prof. Dr. Melih Erdoğan'a;

Tezle ilgili en zorlandığım günlerde bana olan güveni, anlayışı ve desteği için kıymetli hocam Prof. Dr. Saime Önce'ye;

Anlayışı ve engin tecrübesi ile her zaman yanımda olan değerli hocam Prof. Dr. Nurten Erdoğan'a;

Tezin araştırma modelinin tasarlanması ve verilerin analizinde çalışmaya büyük katkı sunan ve desteğini her zaman hissettiren değerli hocam Doç. Dr. Evrim Genç Kumtepe'ye;

Veri toplama sürecindeki destekleri için TİDE onursal başkanı Ali Kâmil Uzun'a, Yönetim Kurulu Başkanı Murat Çağlar'a ve Yönetim Kurulu üyesi Osman Bahri Turgut'a;

Araştırma ve veri toplama sürecindeki desteği ve yönlendirmeleri için ERTA Yürütme Kurulu Başkanı Prof. Dr. Güler Aras'a;

Değerli katkıları için çalışmaya katılan ve burada adını sayamadığım tüm yöneticilere;

Hayatım boyunca aldığım kararlarda beni hep destekleyen, sevgilerini esirgemeyen sevgili annem Mükerrer Yılmaz'a, babam Prof. Dr. Kadir Yılmaz'a ve ağabeyim Celil Yılmaz'a;

Bu tezi yazarken benimle beraber tüm süreci yaşayan ve bazen kendilerini ihmal ettiğim canım kızım Nehir'e ve sevgili eşim Sinan'a teşekkür ediyorum.

İÇİNDEKİLER

Sayfa

BAŞLIK SAYFASI.....	i
JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI	ii
ÖZET	iii
ABSTRACT	v
ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ	vii
TEŞEKKÜR.....	viii
İÇİNDEKİLER.....	ix
TABLolar DİZİNİ	xiv
ŞEKİLLER DİZİNİ	xv
KISALTMALAR DİZİNİ.....	xvii
1. GİRİŞ	1
1.1. Problem	1
1.2. Amaç	2
1.3. Önem	3
1.4. Varsayımlar	3
1.5. Sınırlılıklar	3
2. ENTEGRE RAPORLAMA	5
2.1. Kurumsal Raporlamanın Gelişimi	6
2.1.1. Kurumsal sosyal sorumluluk kavramı ve gelişimi	7
2.1.2. Sürdürülebilirlik kavramı ve sürdürülebilirlik raporları.....	11
2.1.3. Sürdürülebilir kalkınma.....	13
2.1.4. Şeffaflık ve hesap verebilirlik.....	16
2.1.5. Faaliyet Raporları	18
2.2. Entegre Raporlamayı Yaratın Nedenler	19
2.3. Entegre Raporlamaya Teorik Yaklaşımlar	28
2.3.1. Vekalet teorisi	29
2.3.2. Paydaş teorisi.....	30
2.3.3. Kurumsal Teori	31
2.3.4. Yönetim Teorisi (Stewardship Theory).....	32

2.3.5. Meşruluk teorisi	34
2.3.6. Sistem teorisi.....	35
2.4. Entegre Rapor Üzerine Tanımlar	37
2.5. Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi	39
2.6. Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi	41
2.7. Entegre Raporun Amaçları.....	42
2.8. Entegre Düşünce.....	45
2.9. Temel Kavramlar, Kılavuz İlkeler ve İçerik Öğeleri.....	49
2.9.1. Sermaye öğeleri	50
2.9.2. Değer yaratma süreci.....	52
2.9.3. Kılavuz ilkeler ve içerik öğeleri	55
2.9.3.1. Kılavuz İlkeler	56
2.9.3.2. İçerik Öğeleri.....	59
2.10. Entegre Raporlamanın Faydaları ve Gelişime Açık Yönleri	61
2.11. Dünya’da Ve Türkiye’de Entegre Raporlama	71
2.11.1. Dünya’da entegre raporlama çalışmaları	71
2.11.2. Türkiye’de entegre raporlama çalışmaları.....	74
3. İÇ DENETİM VE İÇ DENETİMİN GELİŞEN FAALİYET ALANLARI	76
3.1. Denetim Kavramı	76
3.2. Denetim Türleri.....	77
3.2.1. Amacına göre denetim türleri.....	77
3.2.1.1. Finansal tabloların denetimi	77
3.2.1.2. Uygunluk denetimi.....	78
3.2.1.3. Faaliyet denetimi	78
3.2.2. Denetçilerin niteliğine göre denetim türleri.....	78
3.2.2.1. Bağımsız denetim ve bağımsız denetçi	78
3.2.2.2. İç denetim ve iç denetçi.....	79
3.2.2.3. Kamusal denetim ve kamu denetçisi	79
3.3. İç Denetim Kavramı.....	79
3.4. İç Denetimin Tanımı	81

3.5. Uluslararası İç Denetim Enstitüsü ve Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi (UMUÇ).....	81
3.6. İç Denetimin Gelişen Faaliyet Alanları	84
3.6.1. İç denetim 3.0.....	87
3.6.2. İç denetim değer modeli.....	89
3.6.2.1. Güvence	90
3.6.2.2. Tarafsızlık	91
3.6.2.3. İçgörü	91
3.7. İç Denetimin İşlevleri.....	93
3.7.1. Güvence hizmetleri.....	94
3.7.2. Danışmanlık hizmetleri.....	96
3.7.3. Güvence ve danışmanlık hizmetleri arasındaki farklılıklar.....	98
3.8. İç Denetimin İşletme Organizasyonundaki Yeri	98
3.9. İç Denetim Kadrosunun Oluşturulması.....	101
3.10. Yönetişim, İç Kontrol ve Risk Yönetimi ile İç Denetimin İlişkisi.....	102
3.10.1. Yönetişim ve iç denetim	102
3.10.2. Üçlü Hat Modeli	106
3.10.3. İç kontrol ve iç denetim	110
3.10.4. Risk yönetimi ve iç denetim.....	115
3.10.4.1. Kurumsal risk yönetimi (KRY)	115
3.10.4.2. Kurumsal risk yönetimi(KRY)'ne çevre-sosyal-yönetişim (ÇSY) risklerinin dahil edilmesi	117
3.10.4.3. Kurumsal risk yönetimi (KRY)'nde iç denetimin rolü.....	119
4. ENTEGRE DÜŞÜNCE BAĞLAMINDA RAPORLAMA VE İÇ DENETİMİN DÖNÜŞEN ROLÜ	121
4.1. ER çerçevesi kılavuz ilkeler ve iç denetim ilişkisi	130
4.2. ER çerçevesi içerik öğeleri ve iç denetim ilişkisi	134
4.3. YRU, entegre raporlama ve iç denetim ilişkisi	140
5. YÖNTEM	143
5.1. Araştırma Yöntemi	143
5.2. Evren ve Örneklem	146
5.3. Veri Toplama ve Analiz	147

5.3.1. Veri toplama araçları.....	147
5.3.1.1. Görüşme	148
5.3.1.2. Geçerlik ve güvenilirlik	148
5.3.2. Verilerin analizi.....	150
6. BULGULAR VE YORUMLAR	152
6.1. Entegre Raporlamaya Geçiş Sürecine İlişkin Görüşler, Bulgu ve Yorumlar	153
6.2. Entegre Raporlamaya İlişkin Farkındalık Konusunda Görüşler, Bulgu ve Yorumlar	159
6.3. Entegre Raporlama Sürecinde Görev Alan Birimlere ve Bu Alanda Gerekli Yetkinliklere İlişkin Görüşler, Bulgu ve Yorumlar	162
6.4. Entegre Rapora Güvence Verilmesi Konusunda İç Denetimin Rolüne İlişkin Görüşler, Bulgu ve Yorumlar	165
6.5. Entegre Raporlama Konusunda Danışmanlık Alınmasında İç Denetimin Rolüne İlişkin Görüşler, Bulgu ve Yorumlar	171
6.6. Entegre Raporlamanın Geleceği Konusunda Görüşler, Bulgu ve Yorumlar	173
7. TARTIŞMA VE DEĞERLENDİRMELER.....	177
7.1. Entegre Raporlamaya Geçiş İlişkin Tartışma ve Değerlendirmeler	177
7.2. Entegre Raporlamaya İlişkin Farkındalık Konusunda Tartışma ve Değerlendirmeler	180
7.3. Entegre Raporlama Konusunda Görev Alan Birimler ve Öne Çıkan Yetkinliklere İlişkin Tartışma Ve Değerlendirmeler	180
7.4. Entegre Raporun Güvencesinde İç Denetimin Rolüne İlişkin Tartışma Ve Değerlendirmeler	182
7.5. Entegre Raporlama Konusunda İç Denetimin Danışmanlık Rolüne İlişkin Tartışma ve Değerlendirmeler	185
7.6. Entegre Raporun Geleceği Konusunda Tartışma ve Değerlendirmeler	186
8. SONUÇ VE ÖNERİLER	188

KAYNAKÇA

EKLER

ÖZGEÇMİŞ

TABLÖLAR DİZİNİ

Sayfa

Tablo 2.1. Entegre Raporlama Alanında Birleşmeler.....	74
Tablo 3.1. Nitelik ve Performans Standartları.....	84
Tablo 3.2. Yıllar İçinde İç Denetim Biriminin Gelişimi.....	85
Tablo 4.1. İç Denetim Standartları ve Entegre Raporlama.....	138
Tablo 5.1. Görüşme Yapılan Kişi Sayısı.....	147
Tablo 6.1. Entegre Raporlamaya Geçiş Sürecine Etkisi Olan/Olabilecek Etkenler....	158
Tablo 6.2. Entegre Raporlamada Görev Alan Birimler.....	163
Tablo 6.3. Entegre Raporlamada İç Denetimin Üstlenebileceği Güvence Roller.....	169
Tablo 6.4. Entegre Raporlamada İç Denetimin Üstlenebileceği Danışmanlık Roller.....	172
Tablo 6.5. Entegre Raporlamanın Geleceğine İlişkin Görüşler.....	175

ŞEKİLLER DİZİNİ

Sayfa

Şekil 2.1. Sürdürülebilir Kalkınma Amaçları.....	15
Şekil 2.2. S&P Şirketlerinin Pazar Payı Dağılım.....	22
Şekil 2.3. Raporlamanın Gelişimi.....	23
Şekil 2.4. Şirketlerin son yıllarda karşılaştığı riskler ve etkileri.....	24
Şekil 2.5. Gezegensel Sınırlar.....	26
Şekil 2.6. Doughnut Modelinde Sosyal Temeller ve Gezegensel Sınırlar	27
Şekil 2.7. Yıllar içinde ER'nin Benimsenme Düzey.....	41
Şekil 2.8. Entegre Raporlama.....	44
Şekil 2.9. Entegre Düşünce için Yay Modeli.....	48
Şekil 2.10. Sermaye Öğeleri.	51
Şekil 2.11. Değer Yaratma Süreci.....	52
Şekil 2.12. Entegre raporda işletme ve diğerleri için değer yaratımı.....	54
Şekil 2.13. Sistemsel Değer Yaratma Yaklaşımı.....	55
Şekil 2.14. Kılavuz İlkeler ve İçerik Öğeleri	56
Şekil 2.15. Kılavuz İlkeler	56
Şekil 2.16. İçerik öğeleri... ..	59
Şekil 2.17. Entegre Raporlamaya Güvence Verenlerin Beceri ve Yetkinlikleri.. ..	69
Şekil 3.1. Denetim Süreci.....	77
Şekil 3.2. İç Denetim 3.0 Modeli.....	87
Şekil 3.3. İç Denetim Değer Modeli.....	90
Şekil 3.4. Güvence = Yönetişim, Risk ve Kontrol.....	91
Şekil 3.5. Tarafsızlık = Dürüstlük, Hesap verebilirlik ve Bağımsızlık.....	91
Şekil 3.6. İçgörü = Katalizör, Analizler ve Değerlendirmeler.....	92
Şekil 3.7. Güvence İşlevine İlişkin Görev Süreci	95
Şekil 3.8. Danışmanlık İşlevine İlişkin Görev Süreci	98
Şekil 3.9. İç Denetim Biriminin Örgütsel Konumu	101
Şekil 3.10. Yönetişim İlkeleri.....	103
Şekil 3.11. Kilit Yönetişim Unsurları	104
Şekil 3.12. Yönetişimin Gösterimi	104
Şekil 3.13. Yönetişim Gözetiminin Temel Bileşenleri	105
Şekil 3.14. Üçlü Savunma Hattı.....	107
Şekil 3.15. Üçlü Hat Modeli.....	108

Şekil 3.16. COSO Küpü.....	112
Şekil 3.17. İç Kontrol ve iç denetim ilişkisi	114
Şekil 3.18. COSO Kurumsal Risk Yönetimi Çerçevesi	116
Şekil 3.19. KRY’de İç Denetimin Rolü	120
Şekil 4.1. Entegre Düşünce ve Raporlama Ortamında Üçlü Hat Modeli	124
Şekil 4.2. Entegre Raporlamada İç Denetimin Alabileceği Roller	129
Şekil 4.3. YRU Yaklaşımının Sağlayacağı Bütünleşme.....	142
Şekil 5.1. Araştırma Deseni.....	144
Şekil 5.2. Araştırma Modeli.....	145
Şekil 5.3. Veri analizi süreci.....	151

KISALTMALAR DİZİNİ

AAA	:American Accounting Association (Amerikan Muhasebeciler Birliği)
ACCA	:Association of Chartered Certified Accountants
AccountAbility	:Hesap Verebilirlik Enstitüsü
AICPA	:American Institute of Chartered Public Accountant (Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü)
BDDK	:Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BM	:Birleşmiş Milletler
BT	:Bilgi Teknolojileri
CAE	:Chief Audit Executive (Denetimden Sorumlu Üst Yönetici- İç Denetim Birimi Yöneticisi)
CDSB	:İklim Beyanı Standartları Kurulu
CDP	:Carbon Disclosure Project (Karbon Saydamlık Projesi)
CEO	:Chief Executive Officer (İcra Kurulu Başkanı, Genel Müdür)
CFO	:Chief Financial Officer (Finanstan Sorumlu Üst Yönetici- Mali İşler Müdürü)
CIA	:Certified Internal Auditor (Sertifikalı İç Denetçi)
COBIT	:Control Objectives for Information and Related Technology (Bilgi Teknolojileri ve İlgili Teknolojiler için Kontrol Amaçları)
CoCo	:Criteria of Control (Kontrol Ölçütleri)
COSO	:Committee of Sponsoring Organizations (Sponsor Organizasyonlar Komitesi)
CVO	:Chief Value Officer
ECIA	:European Confederation of Institutes of Internal Auditing
EPIC	:Embankment Project for Inclusive Capitalism
ER	:Entegre Raporlama
ERM	:Kurumsal Risk Yönetimi
ERTA	:Entegre Raporlama Türkiye Ağı
ESG	:Environmental, Social, Governanace (Çevresel, Sosyal ve Yönetişim)
FASB	:Financial Accounting Standards Board
GRC	:Governance-Risk-Compliance (Yönetişim-Risk-Uygunluk)
GRI	:Global Reporting Initiative (Küresel Raporlama Girişimi)
GTAC	:Global Thresholds and Allocation Centre

IASB	:International Accounting Standards Board
IFAC	:The International Federation of Accountants (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)
IIA	:The Institution of Internal Auditors (İç Denetçiler Enstitüsü)
IIRC	:International Integrated Reporting Committee
KGK	:Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KPI	:Kilit Performans Göstergeleri
KSS	:Kurumsal Sosyal Sorumluluk
OCEG	:Open Compliance and Ethics Group (Açık Uygunluk ve Etik Grubu)
OECD	:Organisation for Economic Co-operation and Development (Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü)
SASB	: Sustainability Accounting Standards Board
SKA	:Sürdürülebilir Kalkınma Amaçları
SPK	:Sermaye Piyasası Kurulu
STK	:Sivil Toplum Kuruluşu
TBL	:Triple Bottom Line
TCFD	:İklimle Bağlantılı Finansal Bildirimler Görev Gücü
TİDE	:Türkiye İç Denetim Enstitüsü
TKYD	:Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği
TÜSİAD	:Türk Sanayicileri ve İş İnsanları Derneği
UMUÇ	:Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi
UNGC	: Birleşmiş Milletler Küresel İlkeler Sözleşmesi
WBCSD	:World Business Council for Sustainable Development (Dünya Sürdürülebilir Kalkınma İş Konseyi)
YRU	:Yönetişim-Risk-Uygunluk

1. GİRİŞ

1.1. Problem

Son dönemde dünyada yaşanan hızlı değişim ve gelişim pek çok alanda olduğu gibi kurumsal raporlamayı ve iç denetim mesleğini de etkilemiştir. Yaşanan finansal krizlerin, çevre ve iklim sorunlarının yanında 2020 yılında tüm dünyayı etkisi altına alan Covid 19 salgını tüm dünyayı ve ekonomiyi olumsuz yönde etkilemiştir. Bu gelişmelerin sadece ekonomik değil, toplumsal etkileri de olmuştur. Küresel ölçekte karşılaşılan risklerin bu kadar çeşitlendiği ve etkilerinin bu kadar kapsamlı olduğu bir ortamda daha kapsayıcı ve bütüncül bir bakış açısına ihtiyaç duyulmaktadır. Bu ihtiyacın raporlama alanındaki etkisi; sadece finansal bilgiye değer veren bir yaklaşım yerine finansal olmayan bilginin de raporlandığı yaklaşımların benimsenmesi şeklinde olmuştur. Bu raporlama yaklaşımları son 20 yılda gelişim göstererek dönemin ihtiyaçlarına cevap verecek şekilde daha kapsamlı ve sürdürülebilir olmaya başlamakla birlikte, finansal sermaye odaklı ve kısa vadeli bakış açısının değişimi tam olarak gerçekleştirilmemiştir.

Dünyada raporlama ve özellikle entegre raporlama alanında yaşanan gelişmeler doğrultusunda Türkiye’de de entegre raporlama uygulamaları geçtiğimiz yıllarda başlamıştır. Entegre raporlama ve entegre düşüncenin yaratacağı değişim ve gelişimin ülkemizde henüz başlangıç aşamasında olduğu söylenebilir. King ve Roberts (2013, s.64-66)’ın da “Entegre Düşünce, 21. Yüzyılın İş Yapma Şekli” kitabında belirttikleri gibi 21. yüzyılda şirketler entegre düşünce ve entegre raporlamaya, bununla birlikte de yönetişimin ve paydaş ilişkilerinin iyi olmasına ihtiyaç duyacaktır. Gelişmekte olan küresel bir trend olarak da değerlendirilen ancak ilerleyen bölümlerde açıklanacağı üzere temelinde entegre düşünce gibi bir yaklaşımı barındıran bu raporlama sisteminin faaliyet raporlarının yerini almaya başladığı görülmektedir. Bu aşamada, entegre raporlamanın gelişim ve benimsenmesi sürecinde rol alacak taraflar ile bunların rol ve sorumluluklarının ortaya koyulması da oldukça önemlidir. Yönetişimin köşe taşı olarak görülen iç denetçilerin de bu süreçte rol alacak taraflardan biri olması kaçınılmazdır. İç denetim mesleği entegre raporlamanın uygulanmasında içgörü ve destek sağlayabilecek özgün bir konuma sahiptir (ECIIA,2015, s.13). IIA’nın Global CEO’su ve Başkanı olan Richard Chambers da iç denetçilerin geniş bir perspektife sahip olmalarıyla çok çeşitli organizasyonel girişim ve faaliyette önemli bir fark yaratabileceklerini belirtmiştir (ECIIA, 2015, s.13). ECIIA (European Confederation of Institutes of Internal Auditing)’nın bu raporunda da belirtildiği üzere iç denetim finansal olmayan raporlama konusunda raporlama sürecinin olgunluk seviyesine ve organizasyonun yol haritasına

göre çok çeşitli roller üstlenebilir. İlk aşamalarda danışmanlık ile başlayabilecek olan bu rol, sonrasında güvence faaliyeti ile sürdürülebilir. Değişimin öncüsü olmayı hedefleyen iç denetçiler, silo bakış açısının ve yapısının değişmesine destek olabilecekleri gibi entegre düşüncenin organizasyonda yerleşmesine ve etkin şekilde işlerliğinin sağlanmasına da yardımcı olabilirler.

Bu doğrultuda, Türkiye’de de iç denetçiler entegre raporun temeli olan entegre düşüncenin kurum ve kuruluşlarda yerleşmesi, planlama ve hazırlık evresinde sürece ilişkin danışmanlık verilmesi ve hazırlanan entegre raporlara güvence verilmesi konularında kilit ve öncü bir rol üstlenebilir. Türkiye’de iç denetçiler ve iç denetim birimlerinin bu konudaki farkındalıkları, bilgi düzeyleri ve yetkinliklerinin artması ile süreçteki rollerinin anlaşılması ve uygulanması hızlanacaktır.

Bu çalışmada, Türkiye’de entegre raporlama sürecinin gelişimi ve entegre raporlama ile birlikte iç denetimin rolünün nasıl şekilleneceği ortaya koyulmaya çalışılmaktadır. Burada entegre raporlamada iç denetçilerin aldıkları ve alabilecekleri roller ortaya koyularak iç denetimin gelecekteki rolünü öngörebilmek hedeflenmiştir. Bu nedenle entegre rapor hazırlayan şirketlerde çalışan iç denetçi ve yöneticilerle, bu alanda danışmanlık veren şirketlerle, Türkiye İç Denetim Enstitüsü yöneticileriyle, hem entegre raporlama yapan hem de düzenleyici bir kurum olarak Borsa İstanbul ile görüşülerek Türkiye’deki mevcut durum ortaya koyulmuş ve iç denetçilerin bu alanda üstlendikleri ve gelecekte üstlenebilecekleri roller de anlaşılmalı ve öngörülme çalışılmıştır. İç denetçilerin değişimin öncüsü olabilmeleri için bilgi düzeylerinin, öngörü yeteneklerinin, beceri ve yetkinliklerinin çağın gerekleriyle uyumlu hale getirilmesi ve mesleğin bu yönde gelişimi önemlidir. Bu çalışma da bu alanlarda yol gösterici olmayı hedeflemektedir.

1.2. Amaç

Bu çalışmanın amacı iç denetim mesleğinin gelişimine ve değişimine katkı sağlayabilmek için iç denetçilerin entegre raporlama süreci (hazırlık/planlama, uygulama ve olgunluk evresi) ve işleyişinde alabilecekleri rol ve sorumlulukları ortaya koymaktır. Bu rol ve sorumluluklar; Türkiye’deki entegre raporlama yapan şirketler, iç denetçiler ve bu alanda güvence ve danışmanlık hizmeti veren şirketlerle yapılan görüşmeler incelenerek bir durum çalışmasıyla ortaya koyulmuştur. Türkiye’deki mevcut durum da bu bağlamda değerlendirilmiştir.

Araştırmanın sonucu ile Türkiye’de entegre raporlamaya hazırlık, uygulamaya geçiş ve olgunluk aşamalarında iç denetçilerin faaliyetlerinin nasıl etkileneceği; güvence, danışmanlık ve değer yaratma alanlarında ne gibi yeni roller üstlenmeleri gerektiği, bu dönemde hangi yetkinliklerinin öne çıkacağı ve değer yaratacağı gibi konular incelenerek bir öneri sunulmuştur.

1.3. Önem

Bu çalışma ile entegre raporlama süreci ve Türkiye’deki uygulama örnekleri bir bütün olarak ele alınarak bu süreçte iç denetçinin alabileceği roller ve entegre raporlamanın Türkiye’deki uygulaması üzerinde durulacaktır. Bu rolün anlaşılması; entegre düşüncenin kurumlarda yerleşmesi ve entegre raporlama uygulamalarının artması açısından faydalı olacaktır. Son zamanlarda entegre raporlamaya ilişkin pek çok çalışma olduğu gibi iç denetimle ilgili de çalışmalar yapılmaktadır. Literatürde bu alanda çalışmalar olmakla birlikte ülkemizde entegre raporlama ve iç denetim ilişkisini uygulamalar üzerinden ve detaylı görüşmelerle inceleyen bir çalışma bulunmamaktadır. Bu bağlamda bu çalışma ülkemizdeki diğer çalışmalardan ayrılmaktadır.

1.4. Varsayımlar

Bu çalışma, entegre raporlama sürecinde iç denetim mesleğinin önemli rol ve sorumlulukları olduğu varsayımına dayanmaktadır. Entegre raporlama bir bütün olarak ele alındığında; entegre düşüncenin yerleşmesi, sürece giren verinin güvenilirliği ve oluşturulan raporun güvenilirliğinin sağlanması gibi pek çok alanda iç denetimin önemli rol ve sorumlulukları olacaktır. İç denetçilerin bu rolün farkında ve gerekli yetkinlikleri edinmiş olmaları geleceğin raporlaması için değişime öncülük edebilmelerini sağlayacaktır.

Aynı zamanda bu çalışma görüşmeye katılan tüm katılımcıların bağımsız olduğu, katılımın gönüllülük esasına dayandığı ve soruların dürüst ve içtenlikle cevaplandığı varsayımına dayanmaktadır.

1.5. Sınırlılıklar

Çalışmanın evrenini Türkiye’de entegre raporlama yapan şirketler ve bu alanda danışmanlık veren şirketler oluşturmaktadır. Çalışmada, Türkiye’de entegre raporlama

yapan şirket sayısı az olduğu için amaçlı örnekleme yolu ile maksimum çeşitliliği sağlayabilecek ve konuya ilişkin farklı açılardan görüşlerini belirtebilecek katılımcılar seçilmiştir. Bu çeşitliliği sağlayabilmek için görüşme yapılan kurumlarda entegre raporlama sürecine dahil olan tüm taraflarla görüşülmeye çalışılmıştır. Ancak entegre raporlama yapan ve bu alanda danışmanlık veren tüm şirketlerle görüşülememiştir. Bu durum, çalışmanın sınırlılıklarıdır.

2. ENTEGRE RAPORLAMA

Son yıllarda yaşanan gelişmeler ve değişen risk ortamı her alanda olduğu gibi raporlama alanında da değişiklikler olmasına yol açmış; şirketlerin iklim değişikliğine, demografik ayaklanmalara ve teknolojik yıkıma nasıl cevap vereceklerini öğrenmelerini gerektiren bir süreç yaşanmıştır ve halen de yaşanmaktadır. Finansal stabiliteyi ve sürdürülebilir kalkınmayı sağlayabilmek amacıyla yeni yolların arandığı böyle bir ortamda, bütüncül bir yaklaşım sunan entegre düşünce ve entegre raporlamanın öne çıktığı ve tartışılmaya başlandığı söylenebilir.

Entegre raporun yapılmış çeşitli tanımları bulunmaktadır. Bu alandaki yetkili kuruluş olan Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (IIRC)'nin yayımladığı Uluslararası Entegre Raporlama (ER) Çerçevesinde ise entegre rapor (IIRC, 2013, s.7); “bir kuruluşun stratejisinin, yönetişiminin, performansının ve beklentilerinin kuruluşun dış çevresi bağlamında kısa, orta ve uzun vadede değer yaratmayı nasıl sağlayacağını kısa ve öz bir şekilde bildirilmesi” olarak tanımlanır.

Entegre raporlamanın ortaya çıkış süreci incelenecek olursa; yeni bir kavram olmamakla birlikte, özellikle 2008 yılında yaşanan krizlerden sonra daha sık tartışılmaya başlandığı anlaşılmaktadır. Bu dönemde yaşanan şirket skandalları özellikle şirketlere olan güveni olumsuz etkilemiştir (Gergerli, 2017, s. 182). Bu dönemde gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde ortaya çıkan girişimlere örnek olarak IIRC'nin kuruluşu, SASB (Sustainability Accounting Standards Board)'nin oluşumu sayılabilir (Kassai ve Carvalho, 2016, s.111). Bu süreçte finansal bilginin raporlanmasının yanında artık finansal olmayan konuların (insan hakları, iklim değişikliği, göçler, doğal kaynakların hızla tüketilmesi) da öneminin arttığı ve raporlanması gerekliliği anlaşılmaya başlanmıştır. Entegre Raporlama (ER)'nin ortaya çıkışının, hakkındaki tartışmaların ve gelecekteki gelişiminin daha iyi anlaşılabilmesi ve etkisinin değerlendirilebilmesi için; entegre raporun günümüzde kullanılmakta olan diğer raporlama şekilleri ile ilişkisini de ortaya koymak oldukça önemlidir (Fasan, 2013, s.42,52). Bu bağlamda, çalışmada öncelikle Kurumsal Sosyal Sorumluluk (KSS) kavramının ortaya çıkışı ve gelişiminden, sürdürülebilirlik ve TBL (Triple Bottom Line) kavramlarından ve sürdürülebilirlik raporlamasından, sürdürülebilir kalkınma amaçlarından ve sonrasında faaliyet raporlarından bahsedilerek entegre raporun bu süreçte nasıl ortaya çıktığı ve kavramsal olarak hangi temellere dayandığı açıklanacaktır.

2.1. Kurumsal Raporlamanın Gelişimi

İşletmelerin tüm paydaşlarıyla iletişimini sağlayan ve aslında kurumsallaşma sürecinin ve yönetişimin de bir sonucu olan raporlamanın gelişiminin anlaşılabilmesi için bu alandaki gelişmelerin ele alınması uygun olacaktır. İngilizce'deki "Corporate Governance" kavramı dilimizde "Kurumsal Yönetim", "Kurumsal Yönetişim" ya da "Yönetişim" olarak kullanılmaktadır. Bu çalışmanın ilerleyen bölümlerinde de "yönetişim" olarak kullanılacaktır. Tüm paydaşların menfaatlerinin gözetilmesini ve korunmasını savunan yönetim yaklaşımı; adillik, hesap verebilirlik, şeffaflık ve sorumluluk gibi dört temel ilkeye dayanır. OECD (2016, s.9) "Yönetişim İlkeleri Rehberi'nde bu kavramı;

"Yönetişim, şirketin yönetimi, yönetim kurulu, pay sahipleri ve diğer menfaat sahipleri arasındaki ilişkileri ihtiva etmektedir. Ayrıca yönetim şirketin hedeflerinin, bu hedeflere ulaştıran araçların ve performansın nasıl izleneceğinin belirlendiği bir yapı da sağlamaktadır." şeklinde tanımlamıştır.

Ira M. Millstein ise bu kavramı, *"bir şirketin, hak sahipleri ve kamuoyunun menfaatlerine zarar vermeyecek şekilde, mali kaynakları ve insan kaynaklarını kendine çekmesini, verimli çalışmasını ve bu sayede de hissedarları için uzun dönemde ekonomik kazanç yaratarak istikrar sağlamasını mümkün kılan kanun, yönetmelik ve gönüllü özel sektör uygulamaları bileşimi"* olarak tanımlar(http-1).

Yönetişime ilişkin düzenlemeler ve bu alanda yayımlanan raporların bazıları OECD Kurumsal Raporlama İlkeleri (1999, 2004, 2015), İngiltere'de Cadbury Raporu (1992), Greenbury Raporu (1995) ve Hampel Raporu(1998), Fransa'da Vienot 1(1995) ve Vienot 2(1999) Raporları, Almanya'da KOnTraG (1998), Güney Afrika'da King I-II-II ve IV Raporları (1994, 2002, 2009, 2016), Millstein Raporu(1998), Sarbanes Oxley (2002) ve Türkiye'de de SPK tarafından yayımlanan Yönetişim İlkeleri(2011) olarak sıralanabilir.

Raporlamanın temelinde yer alan yönetim kavramı açıklandıktan sonra finansal olmayan raporlamanın gelişiminin daha iyi anlaşılabilmesi için kurumsal sosyal sorumluluk kavramı ve gelişimi, sürdürülebilirlik ve sürdürülebilir kalkınma, faaliyet raporları ve son olarak da entegre raporlamanın ortaya çıkışı ve gelişimi açıklanmaya çalışılacaktır. Temel olarak paydaşların güvenini kazanmayı, hesap verebilirliği ve şeffaflığı sağlamayı amaçlayan kurumsal raporlamanın gelişim ve değişimi bu şekilde ortaya koyulacaktır.

2.1.1. Kurumsal sosyal sorumluluk kavramı ve gelişimi

Kurumsal Sosyal Sorumluluğun küresel kurumsal sahneyi, küresel ekonomiyi, işletmelerin yöneticiler tarafından yönetilme biçimini dinamik olarak yeniden yönlendirdiği inkâr edilemez. Tüm paydaş sınıflarının kurumsal hayatın devamlılığı için önemli olduğu, atıkların işlenmesi ve çevreyi ele alma biçimimiz açısından da son 30 yıldır bir değişim yaşandığı açıktır (Idowu ve Aluchna, 2017, s.1). Bu dönüşüme belirli faktörlerin sebep olduğu söylenebilir. Örneğin bilinçli veya bilinçdışı olarak gerçekleştirilen birçok kurumsal ve bireysel eylemin yüksek çevresel, insani, sosyal ve finansal maliyetlere sahip olduğu son yıllarda açıkça anlaşılmıştır. Bunun sonucunda da kurumsal sosyal sorumluluğun bireylerin ve kurumların hayatında, çeşitli ülke ekonomilerinde nasıl etkilere sahip olduğu daha iyi analiz edilerek daha sürdürülebilir bir yaklaşım için çalışılmaya başlanmıştır.

Kurumsal sosyal sorumluluk kavramına ilişkin ilk kaynaklara bakıldığında daha çok sosyal sorumluluk olarak adlandırıldığı görülmektedir (Carroll, 1999, s. 269). Kurumsal sorumluluk kavramının tarihine bakıldığında Howard Bowen'ın 1953 tarihli "Social Responsibilities of the Businessman" adlı kitabına kadar ulaşılmaktadır (OECD, 2014, s.8). Bu kitabın, KSS konusundaki modern literatürün de başlangıcını gösterdiği ileri sürülmektedir (Carroll, 1999, s. 269). Bowen (2013, s. 69) kitabında, iş dünyasının eskiye göre çok daha insancıl ve sosyal gereksinimlere uygun hale gelmeye başladığını belirtmiştir. Pek çok iş adamının sosyal sorumluluklarıyla daha ilgili olduğunu ve sosyal görevlerini nasıl yerine getirmeleri gerektiğini ciddi olarak düşündüklerini belirtmiştir. Bowen (2013, s.6) kitabında, iş adamlarının sorumluluğunu; toplumun amaç ve değerleri açısından izlemesi gereken politikalar, alması gereken kararlar olarak ifade etmiştir.

Zamanla şirketlerin sadece yatırımcılara değil, tüm paydaşlarına karşı sorumlu davranmaları gereği de ortaya çıkmıştır. Carroll (1979, s.500) çalışmasında bu sorumluluğu dört aşamalı/sıralı bir modelle açıklamıştır: (1) ekonomik (karlılık); (2) yasal (yasalara uygunluk); (3) etik (zarar vermekten kaçınarak, doğru ve adil şekilde davranmak); ve (4) ihtiyari/hayırsever (discretionary/ philanthropic) sorumluluk. Carroll'ın oluşturduğu bu modelle, KSS kavramını bu sorumlulukları kapsayacak şekilde geliştirdiği söylenebilir.

Kurumsal sosyal sorumluluk kavramının (sosyal, insan hakları, yerel ve küresel çevre) gelişimi/kapsamı da gelişen bir süreçtir. Belirli olayların toplumun gözü önünde gerçekleşmesi (petrol sızıntısı felaketleri ya da işçi suiistimalleri gibi şirket

davranışlarının açıklanması ve şeffaflaşmasına sebep olan talepler) ve 1972’de Stockholm’de düzenlenen “UN Conference on the Human Environment”, Birleşmiş Milletler Brundtland Komisyonu’nun 1987’de yayımladığı “Ortak Geleceğimiz” Raporu, 1992’de “Earth Summit in Rio de Janeiro” (Rio’da 48 şirket sürdürülebilir kalkınma için bir konsey oluşturmuş ve bu konsey World Business Council for Sustainable Development(WBCSD)’in temelini oluşturmuştur.) ve ardından gelen hükümetler arası süreçler de KSS’nin daha görünür olmasına sebep olmuştur(OECD, 2014, s.9). 1997 Kyoto Protokolü-İklim Değişikliği Çerçeve Sözleşmesi ve 2012’de Rio+20 Zirvesi-İstediğimiz Gelecek de bu alandaki önemli adımlardır (Yükçü ve Kaplanoğlu, 2016, s.65). AB Komisyonu da KSS’yi, “işletmelerin toplum üzerindeki etkileri açısından yerine getirmeleri gereken sorumluluklar” olarak tanımlamıştır(http-2).

WBCSD ise KSS’yi şu şekilde tanımlamaktadır; *“KSS, iş gücünün ve ailelerinin yanı sıra yerel toplumun ve toplumun genel yaşam kalitesini iyileştirirken, iş dünyasında etik davranma ve ekonomik gelişime katkıda bulunma taahhüdünü sürdürmektedir.”*(Mori, 2001, s.18)

Bu tanım ve yaklaşımlardan da anlaşılacağı üzere toplumun, çevrenin, etik ve adil davranışın önemi giderek daha çok vurgulanmaya başlamıştır. Mori (2001, s.19) çalışmasında KSS davranışının altında yatan teorileri açıklamaya çalışmıştır. Bu teoriler; paydaş teorisi (stakeholder theory) ve meşruluk teorisi(legitimacy theory) ile de yakın ilişkili olan sosyal sözleşme teorisidir (social contract theory). Bu teoriler entegre raporlamanın da ortaya çıkışında etkili olan teorilerdir. Konunun daha iyi anlaşılabilmesi için bu teorilere ve KSS ile ilişkilerine de bu bölümde değinilecektir.

Paydaş Teorisi: Genel olarak işletmenin sorumlu olduğu tarafları ele alan paydaş teorisi, hissedarlık teorisine karşıt bir görüş sunmaktadır. Hissedarlık teorisine göre şirketlerin sosyal sorumluluğu sadece hissedarlarına kazanç sağlamaya odaklanır. Ancak zaman geçtikçe açık bir sistem içinde küreselleşmenin de etkisiyle şirketler büyümeye, sınırlar da belirsizleşmeye başlamıştır. Toplumdaki değişim de bu duruma eklenince işletmenin sistem içinde etkileşimde olduğu tüm paydaşlarına karşı sorumlulukları daha çok gündeme gelmiştir. Bu durum da paydaş teorisinin güçlenmesine neden olmuştur (Özbay, 2017, s. 54). Freeman (1984, s.46) paydaşı “kuruluşun amaçlarına ulaşmasını etkileyebilecek veya bundan etkilenebilecek herhangi bir grup veya birey ” olarak tanımlamaktadır. Paydaş analizinin yapılması, etkileşimde olunan iç ve dış paydaşların

ve taleplerinin anlaşılması için önemlidir. Sosyal sorumluluk konusu açısından buradaki temel konu, paydaş analizinin işletmenin sorumlu olma motivasyonunun bir parçası olup olmadığı ve eğer öyleyse bu sorumluluğun hangi paydaşlara yönelik olduğudur (Mori,2001, s.19). KSS davranışının kurumun belirlediği amaç ve değerlere dayanması gerekir, ne var ki bu amaç ve değerler aynı zamanda kurumun itibarı ve başarısı ile de ilişkilidir(Business Impact, 2000, s. 1.01).

Sosyal Sözleşme Teorisi: Gray vd. (1996) “toplum üyeleri ile toplumun kendisi arasında bir dizi sosyal sözleşme” olarak tanımlamaktadır. Donaldson ve Dunfee ise 1999’da yayımladıkları Ties that Bind adlı çalışmalarında günümüzün sorunlarına cevap verebilmek için işletme etiğine yeni bir yaklaşım getirmek istemişlerdir. Bu yaklaşım endüstrileri, şirketleri ve ekonomik sistemleri ahlaki topluluklara bağlayan örtülü anlayışları veya sözleşmeleri ortaya koyan bir yaklaşım olarak açıklanabilir. Yöneticilerin etik bir bağlamda karar almaları için, daha derin bir bakışı kapsayan bütünleştirici sosyal sözleşmeler teorisini (integrative social contracts theory) geliştirmişlerdir (Donaldson ve Dunfee, 2000, s.436). Bu teoride sözleşmeler; mikrososyal ve makrososyal sözleşmeler olarak ikiye ayrılmıştır. Örneğin, işletme çevresindeki topluluklar bağlamında makrososyal bir sözleşme; işletmenin yerel topluluğuna biraz destek sağlaması beklentisi olarak açıklanabilir. Bu doğrultuda sosyal sözleşmeler görüşünü benimseyen şirketler katılımlarını “toplumsal beklenti”nin bir parçası olarak tanımlayacaklardır, ancak bu ilk motivasyonlarını açıklayabilse de, katılımlarının bütünlüğünü açıklamayabilir (Mori, 2001, s.20). Sosyal sözleşmeler; paydaş teorisi, meşruluk teorisi, hesap verebilirlik teorisi gibi pek çok teorinin parçası olarak da düşünülebilir.

Meşruluk Teorisi: Gray vd. (2010, s.28) meşruluk teorisini paydaş teorisinin bir çeşidi olarak açıklar. Teori en basit anlatımıyla, kuruluşların ancak içinde bulundukları toplumun, -örgütün, toplumun kendi değer sistemiyle orantılı bir değer sistemine göre hareket ettiğini- algılaması halinde var olmaya devam edebileceğini savunur, yani eğer ilgili kamuoyu tarafından meşru olarak algılanıyorlarsa bu kuruluşlar var olmaya devam edebilirler (Gary vd, 2010, s.28). Shuman(1995, s.574)’a göre meşruluk; faaliyetlerin, içinde bulunulan sosyal normlara, değerlere, tanımlara ve inanışlara uyumlu olarak ve beklentiler doğrultusunda gerçekleştirilmesi algısı veya varsayımı olarak tanımlanabilir. Sosyal sözleşme ya da toplumsal sözleşme teorisi ile de bu nedenle bağlantılıdır. Yöneticilerin kuruluşun faaliyetlerinin “sosyal sözleşme” ile orantılı olmadığını

algıladıkları durumlarda, meşruiyet teorisine göre iyileştirici stratejiler öngörülmektedir. Teori algılara dayandığından, dış taraflar/paydaşlar üzerinde herhangi bir etkiye sahip olması için yönetici tarafından uygulanan iyileştirici stratejilere açıklamalar da eklenmelidir. Yani algıları değiştirmek için bilgi de gereklidir (Deegan 2002, s. 298).

Paydaşlık ve meşruluk gibi teoriler sosyal ve çevresel raporlamanın gelişimini etkileyen, aynı zamanda da “yönetişim” sisteminin oluşumunda da rol oynayan teorilerdir (Kavut, 2010, s.28). Kurumların gönüllü ya da zorunlu olarak yayımladığı raporlar ve yaptığı açıklamalar meşruluğu sağlamak için bir adım olarak görülür. Raporlama alanındaki son gelişmeleri bu teoriler ışığında da anlamak ve değerlendirmek gerekir.

Paydaş teorisi, sosyal sözleşme teorisi, meşruluk teorisi gibi teorilerin yanında kısıtlı/sınırlı kaynak teorisinden de bahsetmek raporlamanın gelişimini aydınlatması açısından faydalı ve uygun olacaktır. Toplum, doğa ve işletme bir sistem bütünlüğünde ele alındığında sermaye öğelerinin etkileşimi daha anlaşılır olmaktadır. Entegre raporlamada bahsedilen sermaye öğeleri Bölüm 2.10’da daha detaylı şekilde ele alınacaktır. Sistem teorisinin de bir türevi olan kısıtlı/sınırlı kaynaklar teorisinde işletme ve bağımlı olduğu sınırlı kaynakları arasındaki dinamik ilişki ve bu kaynaklarda meydana gelen beklenmeyen durumların işletmeye etkisi ele alınır. Buradan da anlaşılacağı üzere, bu kilit kaynakları kontrol eden tarafların talepleri, işletmenin seçim ve eylemlerinin açıklanmasında önemlidir (Gary vd. 2010, s.27). Bir kuruluşun bağımlı olduğu kaynakların sadece finans, iş gücü, arz ve pazar vb. olmaması; bunun yanında meşruiyet, itibar gibi unsurları da içermesi gerekir (Deegan, 2002).

Deegan (2007, s.1265) KSS raporlamasını, bir kuruluşun fiziksel ve sosyal çevre ile etkileşimi ile ilgili performansı hakkında bilgi sağlanması olarak tanımlar ve aşağıdakilerle sınırlı olmamak üzere belirli konuları içerdiğini açıklar;

- Yerel toplulukla etkileşim,
- Topluluk projeleri için destek düzeyi,
- Gelişmekte olan ülkeler için destek düzeyi,
- Sağlık ve güvenliğe ilişkin kayıtlar,
- Eğitim, istihdam ve eğitim programları ve
- Çevresel performans.

Bu yaklaşımlardan da anlaşılacağı üzere son 50 yılda yapının bütününe odaklanılmaya başlandığını, 1970’lerde KSS Raporlarının şeffaflık ve hesap verebilirliği sağlama konusundaki çabalarının gelişerek 2000’li yıllarda farklı isimlerdeki raporlara dönüştüğünü, doğal, sosyal ve entelektüel sermayenin literatürde kendine daha çok yer bulduğunu görmekteyiz. Sonraki bölümlerde bu gelişim süreci bağlamında sürdürülebilirlik, sürdürülebilir kalkınma ve bu alandaki raporlamalar ile hesap verebilirlik ve entegre raporlama konuları daha detaylı ele alınacaktır.

2.1.2. Sürdürülebilirlik kavramı ve sürdürülebilirlik raporları

Sürdürülebilirlik(sustainability) kelimesinin kökenine bakıldığında Latince “sus tenere” olarak ifade edilen ve sürdürmek anlamına gelen kelimedenden türetildiği ve İngiltere’de 1920 yılından beri kullanılmakta olduğu görülmektedir (Redclift, 1993, s.4). Sürdürülebilirliğin pek çok tanımı yapılmakla beraber; yaygın olarak kullanılan tanım Birleşmiş Milletler Dünya Çevre ve Kalkınma Komisyonu’nun 1987 yılında yayınladığı Brundtland Raporu olarak da bilinen “Ortak Geleceğimiz” (Our Common Future) raporunda yer almıştır. Bu raporda sürdürülebilirlik “bugünkü neslin ihtiyaçlarının, gelecek nesillerin ihtiyaçlarını karşılama kabiliyetinden ödün verilmeden karşılanması” şeklinde tanımlanmaktadır (UN, 1987). Bu tanım; ekonomik gelişimi, çevresel değerlerin korunmasını ve sosyal hayatın iyileştirilmesini içermektedir (Aras ve Sarıoğlu, 2015, s.23).

KSS kavramı ve raporları uluslararası çerçeveler ve standartlar ile 70’li yıllardan itibaren gelişimini sürdürürken, 90’lı yıllara gelindiğinde, sosyal raporlama fikri dinamik bir gelişim göstermiştir. Özellikle 1992 yılında Brezilya, Rio de Janeiro’da Dünya Zirvesi olarak bilinen BM Çevre ve Kalkınma Konferansı’nın yapılması ile önemli bir gelişme yaşanmıştır. 2002 yılına gelindiğinde ise, Johannesburg’da gerçekleştirilen Dünya Zirvesi sırasında sürdürülebilir kalkınma bildirgesi kabul edilmiştir. Bu bildirmede “Sürdürülebilir kalkınma - ekonomik kalkınma, sosyal kalkınma ve çevre koruma- ve bunların yerel, ulusal, bölgesel ve küresel düzeyde güçlenmesinin birbirine bağlı ve karşılıklı olarak güçlendirilmesini sağlayacak temeller için daha fazla ilerleme kaydetmenin ortak sorumluluğunu kabul ediyoruz” denilmiştir (Hys ve Hawrysz, 2012, s. 1516).

Sürdürülebilirlik ilk zamanlarda şirketlerin çevresel konulara karşı duyarlı olması ve sadece çevreye olan olumsuz etkilerini azaltmasını gerektiren bir kavram olarak düşünülse de zamanla Elkington (1997) tarafından geliştirilen ve sürdürülebilirliğin üç

ayağı (TBL-Triple Bottom Line) olarak adlandırılan bir yaklaşım öne çıkmıştır (Aras ve Sarioğlu, 2015, s.24). Sadece çevresel değil sosyal konular ve yönetime ilişkin yeni talepler 1990'ların sonu ve 2000'lerin başında bu yaklaşımın şöhret kazanmaya başlamasına yol açmıştır. Dumay vd. (2016, s.166), bunda John Elkington'un 1997'de yayımlanan "Cannibals with Forks: the Triple Bottom Line of 21st Century Business" adlı kitabının da rolü olduğunu belirtir.

John Elkington sürdürülebilirliği üç ölçüte -sosyal, çevresel ve finansal/ekonomik performans- göre tanımlamıştır. Gray (2006, s.804) TBL raporlaması ile kurumların faaliyet raporlarının; kurumların finansal, sosyal ve çevresel faaliyetlerine ilişkin eşit ölçüde güvenilir olan ve eşit ölçüde ağırlık verilmiş üç bölümden oluşacağı bir zamana işaret ettiğini belirtmiştir. Günümüzde bu üç ayaklı yapının da artık yetersiz kaldığı ve kültürel sürdürülebilirliğin de buna dahil edilmesi talepleri artmıştır. Bu süreçte ortaya çıkan bir diğer kavram da "Sürdürülebilir Rekabetçilik" olmuştur (Aras ve Sarioğlu, 2015, s. 26).

KSS raporlamasının zaman içinde sürdürülebilirlikle ilgili bazı alanlarda yetersiz kaldığı düşünülerek, sürdürülebilirlik raporlamasına ilişkin çalışmalar başlamıştır. Sürdürülebilirlik raporlaması finansal olmayan raporlamaların-KSS, Triple Bottom Line ve diğerlerinin- eşanlamlısı olarak da kabul görmektedir(http-3). Sürdürülebilirlik raporları, 1997'de ABD'nin Boston eyaletinde CERES(Coalition for Environmentally Responsible Economies) ve Birleşmiş Milletler Çevre Programı (UNEP) tarafından bir grup paydaşın işbirliği ile kurulan ve kâr amacı gütmeyen bir kuruluş olan Küresel Raporlama Girişimi (Global Reporting Initiative-GRI) tarafından kesin standart ve ölçütlere kavuşturulmuştur. 2002'de GRI merkezini Amsterdam'a taşımıştır. GRI standardının ilk kılavuz versiyonu 2000 yılında yayınlanmıştır. Sonraki versiyonlar 2002 (G2), 2006 (G3) ve 2011'de (G3.1) olmuştur. Kuruluşundan itibaren sürekli geliştirilen sürdürülebilirlik raporlama kılavuzlarının dördüncüsü G4 (Sustainability Reporting Guidelines) de güncellenerek, 19 Ekim 2016 tarihinde GRI G4 Standartları yayınlanmıştır(http-3).

Dünyada ve Türkiye'de sürdürülebilirlik raporu yayımlayan şirket sayısı gün geçtikçe artmaktadır. Sürdürülebilirlik raporlaması; tüm paydaş gruplarını önemseyen ve kurumsal performansın sürekliliğine katkı sağlayan bir iletişim aracı olarak değerlendirilebilir. Benzer şekilde kurumsal performansın ekonomik, sosyal ve çevresel açılardan değerlendirilmesine de katkı sağlamaktadır (Düzer ve Önce, 2017, s.638)

Küresel Raporlama Girişimi (Global Reporting Initiative-GRI) bir kurumsal sorumluluk raporunun nasıl oluşturulacağı ve Çevresel, Sosyal ve Yönetişimsel (ESG) raporların güncel kılavuzunu sunmak konusunda lider görünmekle beraber Kurumsal Raporlama için ilkeler yayımlayan başka kuruluşlar da vardır. OECD Guidelines for Multinational Enterprises (MNE Guidelines), BM Küresel İlkeler Sözleşmesi (The UN Global Compact), The UN Guiding Principles on Business and Human Rights, ISO 26000: Sosyal Sorumluluk (Standart olmamakla beraber, genel olarak KSS için raporlama boyutlarını sunar) ([http-4](http://4)) ve Karbon Saydamlık Projesi (CDP-Carbon Disclosure Project) bu alandaki örnekler olarak sıralanabilir (OECD, 2014, s.12).

Sürdürülebilirlik, sürdürülebilir kalkınma ve KSS kavramlarının hepsinin günümüzde rekabet avantajı elde etmek için de fayda sağladığı görülmektedir. Bu rekabet avantajını sağlayabilmek için de bu kavramların şirketin stratejisine ve operasyonlarına entegre edilmesi gerekirken; bunların hayırseverlik ya da halkla ilişkiler faaliyetleri olarak değerlendirilmemesi gerekmektedir. Eccles ve Krzus (2010, s.133) KSS, sürdürülebilir kalkınma ve rekabet avantajının ortak bir noktada birleşmesinin; tüm paydaş ve hissedarların menfaatlerinde de bir yakınsamaya yol açacağını belirtir. Sürdürülebilir bir strateji, finansal ve finansal olmayan performansın entegre edilmesiyle ilgili olduğuna göre şirket bu işi ne kadar iyi bir şekilde yaptığını da entegre bir yol ile raporlamalıdır (Eccles ve Krzus, 2010, s.133). Bu yaklaşımın da entegre raporlamanın ortaya çıkışında bir etken olduğu söylenebilir.

2.1.3. Sürdürülebilir kalkınma

Sürdürülebilirlik, 21. yüzyılda hemen her alanda karşımıza çıkan bir kavram olmaya başlamıştır. Çevresel kullanımın yanında “sürdürülebilir kentler, sürdürülebilir büyüme, sürdürülebilir kalkınma” gibi siyasal, sosyal, kültürel alanlarda da sıkça karşımıza çıkmaktadır (Çalışkan, 2017, s.90). İşletmelerin içinde yer aldıkları sistemden bağımsız düşünülmesi mümkün değildir. Bu doğrultuda işletmelerin; iç ve dış çevresi ile etkileşimini doğru bir şekilde yöneterek, sınırlı doğal kaynakları hesaba katarak aynı zamanda da kalkınma ve büyümeyi sağlaması giderek önemli hale gelmiştir. Bu dengenin kurulabilmesi için de sürdürülebilirlik ve kalkınma kavramları bir bütün olarak ele alınmıştır.

Sürdürülebilirlik ve kalkınma/gelişme (development) kavramlarının bir arada kullanılmaya başlaması incelendiğinde; sürdürülebilir kalkınma kavramının yirminci

yüzyılın son çeyreğinden itibaren sık kullanılan bir rehber ilke-şemsiye kavram-niteliğinde olduğu söylenebilir (Bozdoğan, 2010, s.1013).

Redclift (1993, s.5) çevresel sorunların ve bunlara önerilen çözümlerin “küreselleşmesi” ile, tamamlayıcı fikirler olarak “gelişme” ve “sürdürülebilirlik” kavramlarının tarihinin modern bir söylemin ürünü olduğunu belirtir. Redclift(1993, s.7)’e göre “sürdürülebilirlik” kavramını “gelişme” hesabına dahil ederek çevreyi saran söylem, ilerlemeyle ilgili temel varsayımı güçlendirmek için kullanılır. Gelişim (development), ilerleme (progress) ile eşanlamlı olarak kabul edilir ve sürdürülebilirlik kavramında ifade edilen “doğal” sınırlarla bağlantılı olduğu için daha anlamlı hale getirilir. Bu şekilde sürdürülebilir kalkınmanın bir metodoloji, normatif bir hedef, planlama için bir model, çevrenin amaçlı yönetimini içeren bir strateji haline dönüştüğü söylenebilir (Redclift,1993, s.7).

Sürdürülebilir kalkınma ile amaçlanan daha kapsayıcı, sürdürülebilir ve esnek(resilient) bir gelecek inşa etmektir. Sürdürülebilir kalkınmanın gerçekleşmesi için, üç temel unsurun uyumlu hale getirilmesinin önemi vurgulanır. Bunlar; ekonomik büyüme, sosyal kapsayıcılık ve çevrenin korunması olarak sıralanabilir. Bu unsurların her biri birbiriyle bağlantılıdır ve hem bireylerin hem de toplumun refahı için çok önemlidir. Sürdürülebilir kalkınma için vazgeçilmez olan bir diğer gereklilik de yoksulluğun her türlü biçim ve boyutta ortadan kaldırılmasıdır. Bu amaçla(http-5);

- Sürdürülebilir, kapsayıcı ve adil bir ekonomik büyümenin teşviki,
- Herkes için daha büyük/kapsayıcı fırsatlar yaratılması,
- Eşitsizliklerin azaltılması,
- Temel yaşam standartlarının yükseltilmesi,
- Eşit sosyal gelişim ve katılımın teşvik edilmesi
- Doğal kaynakların ve ekosistemlerin entegre ve sürdürülebilir yönetiminin teşvik edilmesi gerekmektedir.

Günümüzde sürdürülebilir kalkınmanın sağlanabilmesi için Birleşmiş Milletler tarafından 2015 yılında kabul edilen 17 Sürdürülebilir Kalkınma Amacı bulunmaktadır. Bu amaçlar Şekil 2.1’de görülebilir. Sürdürülebilir kalkınma amaçları aşağıdaki gibidir (http-6):

1. Yoksulluğa son,
2. Açlığa son,
3. Sağlıklı bireyler,

4. Nitelikli eğitim,
5. Toplumsal cinsiyet eşitliği,
6. Temiz su ve sıhhi koşullar,
7. Erişilebilir ve temiz enerji,
8. İnsana yakışır iş ve ekonomik büyüme,
9. Sanayi, yenilikçilik ve altyapı,
10. Eşitsizliklerin azaltılması,
11. Sürdürülebilir şehir ve yaşam alanları,
12. Sorumlu tüketim ve üretim,
13. İklim eylemi,
14. Sudaki yaşam,
15. Karasal yaşam,
16. Barış, adalet ve güçlü kurumlar,
17. Hedefler için ortaklıklar.

Bu amaçların 2030 yılı itibarıyla gerçekleştirilmesi hedeflenmektedir. Türkiye de bu hedefler doğrultusunda 2019 yılında bir gözden geçirme raporu yayımlamıştır. Raporlamadaki gelişmeler ve sürdürülebilir kalkınma hedefleri bir arada değerlendirildiğinde değer yaratımının sürdürülebilir bir tutum benimsenerek gerçekleşmesinin amaçlandığı anlaşılmaktadır. Faaliyetlerin, stratejinin ve hedeflerin uyum içinde olduğu kapsayıcı bir yaklaşımla kalkınma ve refahın artacağı söylenebilir.



Şekil 2.1. Sürdürülebilir Kalkınma Amaçları (UNDP)

Sürdürülebilir kalkınmanın sağlanabilmesi için entegre düşünce ve entegre raporlamanın değer yaratabileceği alanlar vardır. Sürdürülebilir kalkınmada hedeflenen amaçların işletmenin iş modeli ile bir arada değerlendirilmesi doğrultusunda entegre raporlama ile sürdürülebilir kalkınmaya nasıl destek verileceği ortaya koyulabilir. Adams (2017, s. 7)'a göre de öncelikle işletmenin dış çevresine ilişkin sürdürülebilir kalkınma öğeleri anlaşılacak, değer yaratımını etkileyen önemli konular belirlenmelidir. İş modeli dikkate alınarak sürdürülebilir kalkınma hedeflerine ulaştıracak stratejiler geliştirilmelidir. Entegre düşünce ve yönetim yaklaşımı benimsenerek, kuruluşun iş modeli ve stratejik hedefleri ile bağlantılı hale getirilmelidir. Tüm bu çalışmalar sonucunda entegre rapor hazırlanabilecektir.

Sürdürülebilir kalkınmanın sağlanabilmesi ve uzun vadede değer yaratılabilmesi için finansal ve finansal olmayan sermaye öğelerinin bütününden faydalanan raporlara ihtiyaç vardır. Entegre raporlama, bütüncül yaklaşımı ile sürdürülebilir kalkınma amaçlarının gerçekleştirilmesinde önemli bir adım olabilir.

2.1.4. Şeffaflık ve hesap verebilirlik

Entegre Raporlamayı ele almadan önce yönetim ilkelerinin arasında da olan şeffaflık ve hesap verebilirlik kavramları ve bunların paydaşlar için önemine değinmek gerekir. İşletmelerde sadece performansın artırılabilmesi için değil, bunun yanında uzun vadede değer yaratılması için de önemli olan bu kavramlar raporlama açısından ele alındığında tüm paydaşları kapsayan bir yapıya sahiptir.

Hesap verebilirliğin Türkçe'de tam karşılığı bulunmamakla beraber, bir işin sorumluluğunu yüklenebilmek ya da bir davranışın sebebini açıklayıp anlatabilmek olarak açıklanabilir (http-7). İşletmeler tarafından sunulan raporların ve açıklanan bilgilerin güvenilirliğini sağlamak, itibarlarını koruyabilmek ve sürdürülebilirliği sağlamak adına bu işletmelerin hesap verebilir olmaları çok önemlidir. Hesap verebilir olmanın ön koşulu ise tüm paydaşların katılımının sağlandığı ve bu paydaşların görüşlerinin dikkate alındığı bir yönetim anlayışının benimsenmesidir (Çıtak, 2015, s.2). Kurumsal hesap verebilirliğin artmasının nedenleri arasında kamudaki farkındalığın artması, paydaş baskı ve talepleri, iş güvenliği ve sağlığına yönelik uygulamalar, çevre yıkımları sayılabilir (Çıtak, 2017, s.149).

Hesap Verebilirlik Enstitüsü (AccountAbility), sorumlu iş uygulamalarını geliştirmek ve kuruluşların uzun vadeli performanslarını iyileştirmek için iş dünyası, hükümetler ve çok taraflı kuruluşlarla birlikte çalışan küresel bir danışmanlık ve

standartlar firmasıdır. Sürdürülebilirlik stratejileri, faaliyetlerinin çevresel ve sosyal etkileri, inovasyon ve büyüme fırsatları, paydaş katılımı ve bilgilerinin raporlanması yoluyla kuruluşların performanslarını artırmak için çalışır (http-8). Araştırma konuları arasında katılımcı yönetim sorumlu rekabetçilik, paydaş katılımı, önemlilik, etki, sürdürülebilirlik liderliği, performans ölçütleri gibi konular bulunmaktadır(http-9). Bu doğrultuda oluşturulan AA1000 Güvence Standardı özellikle hesap verebilirlik ilkelerine bağlılık konularında raporların değerlendirilmesini sağlamaktadır.

Şeffaflık ise Şeffaflık Derneği tarafından; “Devlet, hükümet ve şirketlerin, kuruluşların; karar, kıstas, süreç, plan ve eylemleri, hesap verebilirliğe imkân verecek şekilde ilgili tüm bilgi ve verilerle birlikte; zamanında, ulaşılabilir ve anlaşılır biçimde paylaşması ilkesi” olarak tanımlanmıştır(http-10). Bilginin doğru, açık ve karşılaştırılabilir olarak paydaşlara sunulması olarak da ifade edilebilir (http-1).

Asıl amacı şeffaflık ve hesap verebilirliği sağlamak olan pek çok çerçeve bulunmaktadır. Bu standart ve çerçevelerin ortak bir noktada buluşması için IIRC önderliğinde kurulan “Kurumsal Raporlama Diyaloğu” çalışmalarını sürdürmektedir. Farklı paydaş gruplarına hitaben hazırlanan raporların ortak bir noktada buluşması, kullanım ve karşılaştırılabilir olması anlamında bu oluşum büyük fayda sağlayacaktır.

Şeffaflık ve hesap verebilirlik yönetim mekanizmalarının kalitesinin artırılması ve tüm paydaşların güçlendirilmesi için kritik unsurlardır. Bu kavramlar, sadece rapor okuyucuları için değil, hazırlayan taraflar için de önemlidir.

Kurumsal Raporlama Diyaloğu için şeffaflık, ilgili konudaki bir kuruluş tarafından, kullanıcının ilgili kararları almasını sağlamak için bilgilerin yeterince doğru, eksiksiz ve anlaşılabilir olması için açık bir iletişim yoludur. Şeffaflık ve hesap verilebilirliğin ortak hedefleri, diyalog katılımcılarının sonuç hedeflerinin temelini oluşturur. Bu hedefleri pazardaki tarafların daha iyi karar almasını sağlamak ve bu şekilde kamu yararına hizmet etmektir. Bu sonuçları elde etmenin yolu olarak da şeffaflık ve hesap verebilirliğin birlikte ilerlemesi gerektiği düşünülmektedir(http-11).

Hesap verebilirlik, ancak sorumlu taraflar davranışlarını ve performanslarını açıklarsa yerine getirilebilir; böylece hesap verebilirliği talep edenler diğerlerini hesaba katabilir. Hesap verebilirlik bu nedenle şeffaflığa ihtiyaç duyar. Aynı ölçüde, şeffaflık da etkili davranışı veya performansı sürdürmek için hesap verebilirliğe ihtiyaç duyar. Davranış veya performansı etkileme gücüne sahip olmayan, eylemde bulunmaya teşvik edemeyen veya ilişki kuramayan, sadece başlı başına açıklama yapan bir muhasebe anlayışı yeterli değildir. CDP, GRI, IASB, IIRC ve SASB kurumsal raporlama için temel

olduğuna inandıkları yedi şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkesi belirlemişlerdir: Önemlilik, bütünlük, doğruluk, denge, açıklık, karşılaştırılabilir olmak ve güvenilirlik(http-11).

2.1.5. Faaliyet Raporları

Faaliyet raporları, şirketlerin bir yıllık faaliyetine ilişkin bilgileri içeren ve paydaşların bu anlamda bilgilendirilmesini sağlayan raporlardır. Türkiye’de faaliyet raporlarında yer alması gerekenler mevzuat ile belirlenmiştir. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) ile 28.08.2012 tarihli “Şirketlerin Yıllık Faaliyet Raporunun Asgari İçeriğinin Belirlenmesi Hakkında Yönetmelik” raporların formatı ve içinde yer alacak asgari bilgileri düzenler. Yönetmelik’te(http-12) yıllık faaliyet raporu,

“...yönetim organı tarafından, TTK ve bu Yönetmeliğe göre düzenlenen, şirketin ilgili yıla ilişkin faaliyetlerinin akışı ile her yönüyle finansal durumunun doğru, eksiksiz, dolambaçsız, gerçeğe uygun ve dürüst bir şekilde yansıtıldığı, şirketin gelişmesinin ve karşılaşılması muhtemel risklerin belirtildiğı raporu ifade eder” şeklinde tanımlanmıştır.

Tanımdan da anlaşılacağı üzere faaliyet raporunda sadece finansal tablolara ilişkin bilgi değil, şirketin her yönüyle performansını ve risklerini şeffaf bir şekilde ortaya koyabilmek için finansal olmayan bilgi de paylaşılmaktadır. Faaliyet raporları, öncelikle yatırımcılar tarafından kullanılan bir araç olarak düşünülse de, yöneticiler tarafından da kaynak tahsisi konusunda karar vermek için kullanılmaktadır (Fasan, 2013, s.42). Yönetmelik’e göre yıllık faaliyet raporu aşağıda gösterilen bölümlerden oluşur:

- a) Genel bilgiler,
- b) Yönetim organı üyeleri ile üst düzey yöneticilere sağlanan mali haklar,
- c) Şirketin araştırma ve geliştirme çalışmaları,
- ç) Şirket faaliyetleri ve faaliyetlere ilişkin önemli gelişmeler,
- d) Finansal durum,
- e) Riskler ve yönetim organının değerlendirmesi,
- f) Diğer hususlar

Faaliyet raporlarında, “Yönetim organı üyeleri ile üst düzey yöneticilere sağlanan mali haklar” başlığı altında mali menfaatlerin toplam tutarları, aynı ve nakdi imkânlar, sigortalar ve benzeri teminatların toplam tutarlarına ilişkin bilgiler yer alabilmektedir. Buradan da anlaşılacağı üzere faaliyet raporlarında sosyal sürdürülebilirliğe ilişkin bazı bilgiler de paylaşılmaktadır (Gençoğlu ve Aytaç, 2016, s.57). Finansal ve finansal olmayan bilgiler paylaşılacakla birlikte yönetmelikte tüm finansal olmayan risklerin paylaşılmasına yönelik bir zorunluluk bulunmamaktadır. Ancak yönetmelikteki

hükümlere aykırı düşmeyecek şekilde ilave bilgilerin paylaşılabileceği belirtilmiştir (Gençoğlu ve Aytaç, 2016, s.58).

Faaliyet raporları, yatırımcılar için temel bilgi kaynağı olmayı sürdürmesine rağmen son on yılda bazı açılardan talepleri karşılamada yetersiz kaldığı görülmektedir. Bunun temel sebebi, faaliyet raporlarının güvenilirliğini kaybetmeden ekonomik bağlamdaki değişimlere uyumlu bir şekilde gelişmemesinden kaynaklanmaktadır. Faaliyet raporlarına ilişkin gözlenen zayıflıklar;

- Faaliyet raporlarının karmaşık yapısı,
- Yönetim kalitesi, müşteri memnuniyeti, çevresel ve sosyal performansa ilişkin bilgiler içermemesi ve
- İşletmenin gelecekteki performansını tahmin edebilme konusunda faydasının sınırlı kalmasıdır (Fasan, 2013, s.43,44).

Tüm bu eleştirilerin de bir sonucu olarak pek çok şirket faaliyet raporlarında zorunlu olmamakla birlikte daha fazla finansal olmayan bilgiye yer vermeye başlamışlardır.

Avrupa Birliği'nin 2014 yılında yayımladığı direktifte (Directive 2014/95/EU) de finansal olmayan bilginin; uzun vadedeki karlılığın, toplumsal adalet ve çevrenin korunmasıyla entegre edilerek açıklanmasının, sürdürülebilir küresel ekonomiye doğru değişimin yönetilmesi için çok önemli olduğu belirtilmiştir.

2.2. Entegre Raporlamayı Yaratan Nedenler

Geçtiğimiz yıllarda yaygın olarak kullanılan KSS raporları, sürdürülebilirlik raporları ve faaliyet raporlarının hangi eksikliklerinin yeni bir raporlama ihtiyacı doğurduğunu anlamak için önceki bölümlerde kısaca bu raporlama yaklaşımları ve gelişimlerine değinilmiştir. Entegre raporu ortaya çıkaran nedenlerin ve entegre düşünce ve raporlamanın daha iyi anlaşılabilmesi için son yıllarda yaşanan gelişmelerin detaylı olarak açıklanması ve entegre raporun kavramsal temellerinden de bahsedilmesi gerekir. Küreselleşme, gelişen teknoloji, artan nüfus ve tüketimle beraber dünya hızla değişmektedir. Değişen ekonomik, sosyal ve çevresel dinamikler işletmeler ile ilgili daha fazla bilgiye ihtiyaç duyulmasına, işletme yapılarının da değişmesine yol açmıştır (Karğın, Aracı ve Aktaş, 2013, s.30). Çevre kirliliği, kaynak tüketimi, atık maddeler, ürün kalitesi ve güvenliği, çalışanların hakları, sosyal sorumluluk gibi konular daha fazla dikkat çekmeye başlamıştır.

UNEP (United Nations Environment Program)'in 2008 verilerine göre küresel ekonomimizin biyoçeşitlilik ve ekosistemler gibi çevresel ve doğal sermaye tarafından sağlanan hizmetlerinin tahmini yıllık değeri 21-72 trilyon Amerikan Dolarıdır(http-13). Bu rakamlardan karar almada, karlılık hesaplarında veya finansal raporlarda yeterince faydalanılamadığı görülmektedir. Diğer taraftan; şirketlerin iç denetim birimleri, bağımsız denetim firmaları ve yasal düzenlemeler finansal raporları daha güvenilir hale getirirken, raporların her geçen gün daha fazla teknik bilgi içermesi ve karmaşık bir yapıya dönüşmesi de kullanıcılar için bu raporların anlaşılmasını zorlaştırmıştır (Eccles ve Saltzman, 2011, s.58). Teknolojik gelişmeler ve paydaş talepleri ile uyumlu hale getirilmeyen raporlama yaklaşımları, iç kontroller ve yönetim mekanizmaları durumu daha da kötüleştirmiştir. Bu hızlı değişim süreci ve yeni risk alanlarının ortaya çıkışı finansal ve finansal olmayan raporlama gereksinimindeki değişiklikleri de beraberinde getirmiştir. Sürdürülebilirlik ve şirketlerin stratejileriyle ilişkilendirerek değer yaratmaya çalışmaları bazı yeniliklere yol açmış; iş çevresinin değişimi, var olan raporlama çerçevesinin iyileştirilmesi için de bir fırsat doğurmuştur (PwC, 2013, s. 2).

Geleneksel olarak finansal raporlama, borç verenler ve kaynak sahipleri için geriye dönük faydalı finansal veri ve bilgilere yoğunlaşan bir çerçeve sunmaktadır. Smith (2014, s. 60), finansal performansa daha kapsamlı bakabilmek ve şirketin gelecek tasavvurunu daha iyi anlayabilmek konusunda ise daha önce ifade edildiği gibi bu çerçevenin artık yetersiz kaldığını belirtir. Finansal raporların yetersiz kaldığının görülmesiyle finansal olmayan raporlar ve özellikle sürdürülebilirlik raporlaması yapan şirket sayısı artarken bu raporlarda sürdürülebilirlik performansı ile finansal performans arasındaki ilişki yeterince kurulamamıştır. Sürdürülebilirlik raporlarında sunulan veriler, nadiren şirketin iş modeli ve stratejisi bağlamında sunulmaktadır. Bu durum da yatırımcıların şirketin finansal performansı ile sürdürülebilirlik performansı arasında bağ kurmasını ve sürdürülebilirlik performansının şirketin değer yaratma sürecine nasıl bir katkı sağladığını anlamasını zorlaştırmıştır (Eccles ve Serafeim, 2014, s.5).

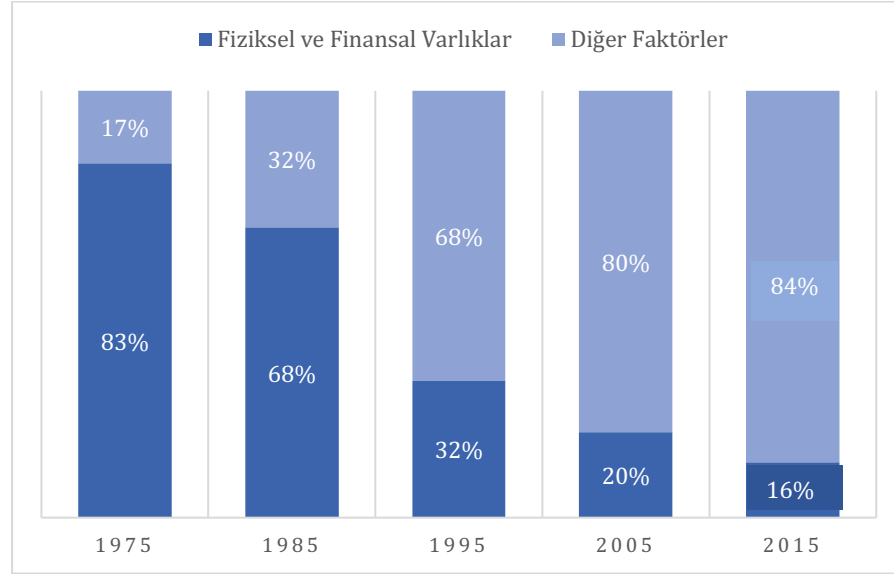
Bunun yanı sıra Eccles ve Serafeim (2014, s.5)'in çalışmasında belirttiği üzere şirketlerin farklı standartlar ve formatlarda sürdürülebilirlik raporlaması yapmaları, sürdürülebilirlik raporlarının finansal raporlara göre geç yayımlanması, denetlenmemesi gibi durumlar da bu raporların eleştirilmesine yol açmıştır.

Yaşanan krizler, yeni risk alanları ve yeni gelişmeler sonrasında raporlamanın daha kapsayıcı ve açıklayıcı olması için çalışmalar yapılırsa da bunların hiçbirisi finansal rapor

kullanıcılarına tam anlamıyla şeffaf ve güvenilir bir rapor sunamamış, pek çok noktada eksiklik kalmıştır. Bu nedenlerle, teoride ve uygulamada çevre muhasebesi, sosyal sorumluluk muhasebesi, yönetim ve stratejik yönetim kapsamında sürdürülebilirlik amaçlı raporlama yapılmıştır. Uygulamadaki bu farklılıklar sonucunda da çevre muhasebesi, sosyal sorumluluk muhasebesi, yönetim ve stratejik yönetim ile sürdürülebilir raporlamayı kapsamak amacıyla Entegre Raporlama kavramının ortaya çıktığı söylenebilir (Yanık ve Türker, 2012, s.302).

Eccles ve Saltzman (2011, s.58)'a göre ise, şirketleri entegre rapor düzenlemeye iten iki temel sebep vardır. Bunların ilki, entegre raporun şirketler açısından risk ve fırsatlara cevap verecek şekilde sürdürülebilir bir strateji ve sürdürülebilir bir toplum oluşturma'nın temel bir unsuru olmasıdır. İkincisi ise, tüm paydaşların tek bir rapordan mesaj almasını sağlayarak, kamuoyunu aydınlatma ve şeffaflığı artırmanın temel bir unsuru olmasıdır.

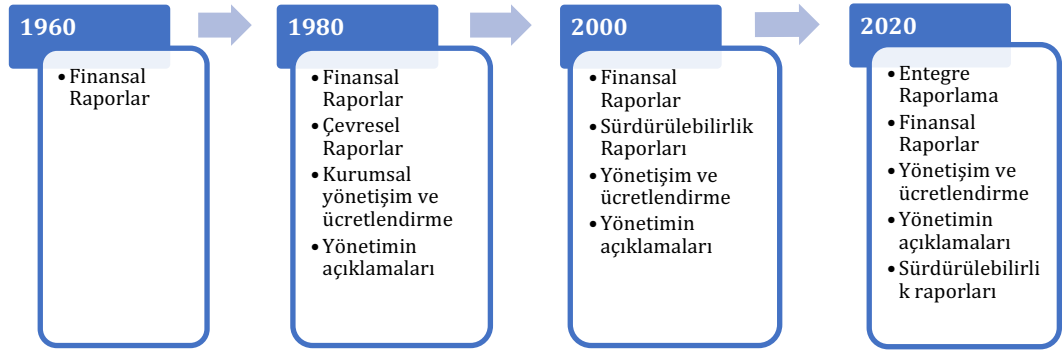
Entegre raporlamayı ortaya çıkaran bir diğer etken ise işletmelerin değerini oluşturan varlık yapısındaki değişimdir. Şekil 2.2'de görüldüğü gibi 1970'lerde işletmelerin değeri fiziki ve finansal varlık ağırlıklı iken (%83), 2015'e gelindiğinde bu oranın %16'ya kadar düştüğü görülmektedir. Fiziki ve finansal varlıklarla, diğer varlıkların şirketlerdeki oranı son 40 yılda bir anlamda tersine dönmüştür. Benzer şekilde fiziki varlık olarak düşünülen varlıklara yatırım oranı yıllar içinde %35 oranında düşerken, Alan Greenspan'ın kavramsal varlıklar olarak adlandırdığı finansal ve fiziki olmayan varlıklara (entelektüel, sosyal, marka, teknolojik gelişmişlik vb) yapılan yatırımlar %60 oranında yükselmiş ve bu yükselişini de sürdürmektedir. Aradaki bu farkın açılmaya başladığı dönem özellikle 1990'ların ortalarıdır. Eskiden sahip olunan fabrikalar gibi fiziki sermaye öğeleri değer yaratırken bugün bu sermaye öğeleri tüm rakiplerin ulaşabileceği varlıklar haline gelmiştir. Bugüne gelindiğinde asıl büyüme ve değeri yaratan unsurun farklı fikirler (entelektüel, sosyal sermaye gibi) ve bunların zekice uygulanabiliyor olması olduğu anlaşılmaktadır (Lev ve Gu, 2016, s.82). S&P 500'deki pazar payının büyük bir bölümünü iş modelini fiziki ve finansal olmayan sermayeye dayandıran Apple, Alphabet, Amazon, Facebook gibi şirketlerin oluşturma'sı da bunun bir kanıtıdır. Bu şirketler rekabet avantajını da finansal olmayan sermaye öğeleri ile sağlamışlardır.



Şekil 2.2. S&P Şirketlerinin Pazar Payı Dağılımı (Ocean Tomo, LLC. Annual Study of Intangible Asset Market Value, 2015)

Eccles ve Serafeim (2014, s.4) da benzer şekilde ekonominin, fiziki varlıklara ve makineye daha az dayalı hale gelirken, giderek bilgi -ve enformasyon- temelli olmaya başladığını belirtmiştir. Bu durum da işletmelerin varlıklarının ve değerinin çoğunun bilançoda yeterince yer bulamamaya başlamışına yol açmış; finansal varlıkları mali tablolarda görmek mümkün olmakla beraber, bunların dışındaki değerleri de raporlarda görme ihtiyacı bu şekilde doğmuştur. Bu bilgilerin şirket performansına etkisinin ne olacağının daha kapsamlı şekilde anlaşılabilmesi için yatırımcılar ve paydaşlar tarafından da finansal olmayan verilere bakılmaya başlanmış ve finansal raporların istenen bilgileri sağlamakta yetersiz kaldığı görülmüştür.

Raporlamanın seneler içinde gelişimi özetlenecek olursa; Şekil 2.3'te görüldüğü üzere finansal raporlara 1980'lerde çevresel raporların, 2000'lerde ise sürdürülebilirlik raporlarının katıldığı görülmektedir. 2020'lere gelindiğinde ise entegre raporlama gibi daha kapsayıcı raporların benimsenen temel raporlama şekli olması beklenmektedir. Tüm dünyada finansal olmayan verinin raporlanması ve sürdürülebilir kalkınmayı destekleyecek, paydaş taleplerine daha iyi yanıt verebilecek, işletmenin değer yaratımını daha iyi yansıtacak bütüncül bir yaklaşım geliştirilmesi konusunda çalışmalar devam etmektedir.



Şekil 2.3. Raporlamanın Gelişimi, Kaynak: IIRC 2011, *Towards Integrated Reporting: Communicating Value in the 21st Century*

Günümüzde kullanılan raporlardan biri olan faaliyet raporları finansal olmayan bazı alanlarda bilgi içermeye başlamıştır. Bu açıdan entegre raporlarla birbirine benzeyen yönleri bulunmakla birlikte; faaliyet raporları belirli açılardan 21. yüzyılın iş yapış şekline uyum sağlamamakta ve şirketin değerini etkileyen bazı faktörler faaliyet raporunda yer almamaktadır (Fasan, 2013, s.43). King ve Roberts da “Entegre Düşünce” kitabında Faaliyet raporlarının eksik kaldığı yönleri şu şekilde sıralamışlardır (2017, s44-49);

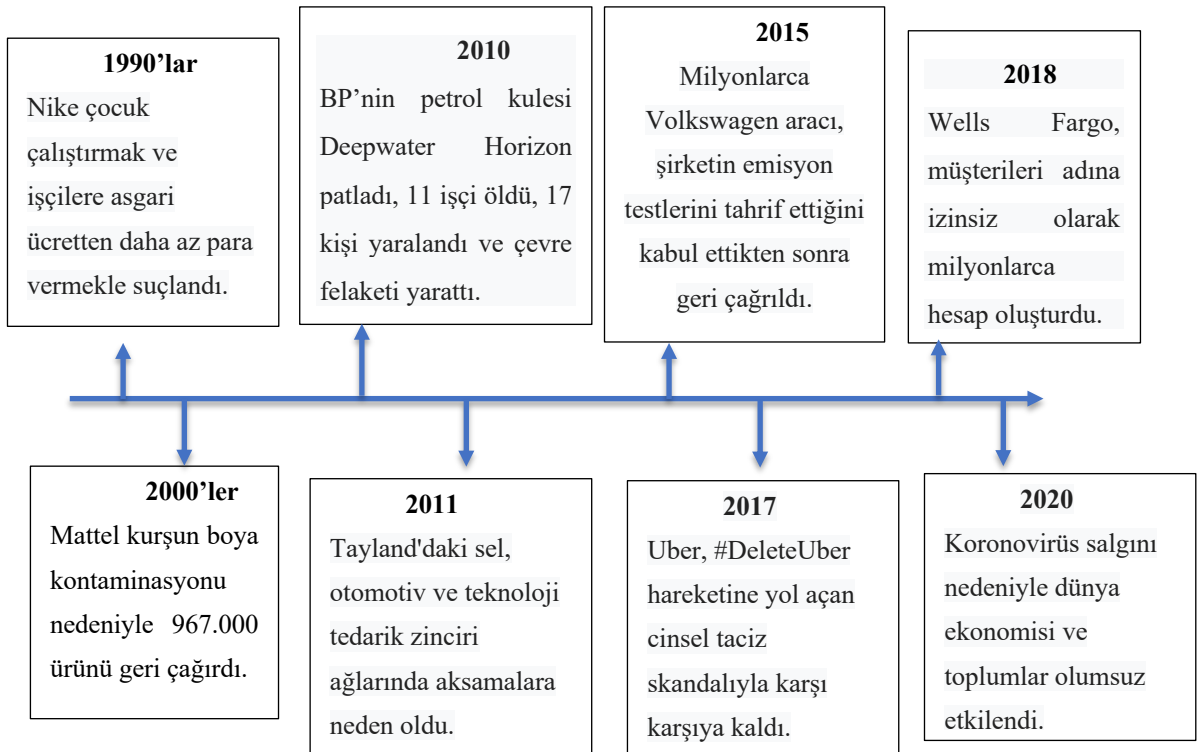
- Geçmiş performansa yönelik olması
- Finansal performansa odaklanması (bütün hikâyeyi vermiyor)
 - Finansal olmayan verilere verilen önemin artması; ancak faaliyet raporlarının bu talebe yeterince cevap vermemesi
 - Bazı soyut değerlerin ve maliyetlerin hesaba katılmamış olması
- Farklı kullanıcılar için farklı raporlar hazırlanmasının karışıklık yaratması
- Kısa vadeli bakış açısı
- Raporlamanın teknolojik gelişmelerin gerisinde kalması
- Faaliyet raporları hazırlanırken ortak bir sistematik olmaması
- Bu raporlarda silo yapılar halinde çalışma düzeninin sürdürülmesi

Yukarıda bahsedilen nedenlerin yanında değişen risk ortamı da entegre raporun ortaya çıkışında önemli bir etkidir. Her yıl, Dünya Ekonomik Forumu’nun Küresel Riskler Raporu, iş, hükümet, sivil toplum ve düşünce liderlerine etki ve olasılık açısından gerçekleşmesi en yüksek puan alan riskleri anlayabilmek için bir anket yapmaktadır. Son on yılda, yapılan anketlerde en yüksek puan alan risklerin önemli ölçüde değiştiği görülmektedir. 2008 yılında, etki açısından ilk beş riskte yalnızca bir toplumsal risk(salgın) olduğu halde 2018’e gelindiğinde, ilk beş riskin dördü, aşırı hava olayları, su

krizleri, doğal afetler ve iklim değişikliğinin etkilerini hafifletme ve adaptasyon konusunda başarısızlık da dahil olmak üzere çevresel veya toplumsal risklerden oluşmaktadır (WBCSD;2018, s.1).2020 yılına gelindiğinde ise gerçekleşme olasılığı ve etkisi en fazla olacak riskler arasında çevresel ve toplumsal riskler başı çekmektedir(http-14).

Kuruluşların, çevresel, sosyal ve toplumsal riskleri yönetmede yeterince hızlı ve etkili davranamaması itibar, müşteri sadakati ve finansal performans üzerinde etkilere yol açmaktadır. Medya, sosyal medya, STK'lar da bu konuların daha çok gündeme gelmesine yol açmaktadır. Son yıllarda yaşanan pek çok olay bunu ortaya koymuştur. Bu değişen risk ortamının daha iyi yönetilebilmesi için de kapsayıcı ve bütüncül bir yaklaşıma, entegre bir düşünce sistemine ihtiyaç vardır. Bu risklere karşı dayanıklı(resilient) olan ve bu doğrultuda hareket eden şirketlerin piyasada daha kalıcı olacağı ve rekabet edebileceği söylenebilir.

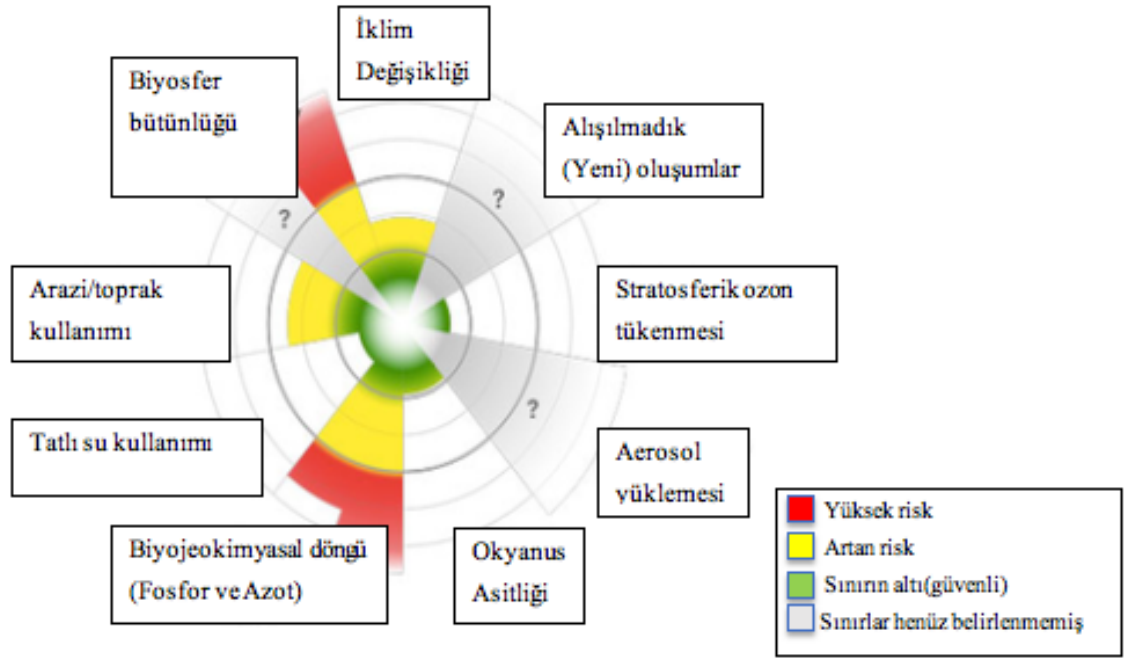
Aşağıda Şekil 2.4'te de son yıllarda yaşanan benzer durumlar gözlenebilir.



Şekil 2.4. Şirketlerin son yıllarda karşılaştığı riskler ve etkileri (COSO ve WBCSD,2018,s.3'den uyarlanmıştır).

Şekilde gösterilen örneklerden de anlaşılacağı üzere değişen risk ortamı konusunda proaktif davranamayan, kısa vadeli bakışa sahip ve finansal performans odaklı kuruluşlar için ciddi sonuçlar oluşabilmektedir. Son dönemde ortaya çıkan koronavirüs salgını da buna bir örnektir. Dünya bankasına göre küresel GDP beklentisinde %5,2'lik bir daralmaya yol açması beklenen salgının, iyi yönetilememesi ve firmaların bu süreçte çevik hareket ederek önlemlerini almamasının ciddi sonuçları olabilir. Dünya ekonomisinin II. Dünya savaşı sonrası yaşadığı en zor dönem olarak kabul edilen bu salgın değerlendirildiğinde; çıkış noktası finansal olmayan bir konunun sadece işletmeler için değil, toplum ve ekonomi için de hayati öneme sahip olabildiği görülmüştür. İşletmeler açısından bu durumu ele alındığında; finansal ve finansal olmayan bilgi bir bütün olarak ele alınmalı ve bu yapı içindeki dengenin işletme stratejisi bağlamında değerlendirilmesi gerekir. Ekolojik tavanlar, kaynak kısıtlılığı, çevresel faktörler sermaye dağılımının ve birbiriyle etkileşiminin daha dikkatli ele alınması gerektiğini tüm açıklığıyla ortaya koymaktadır.

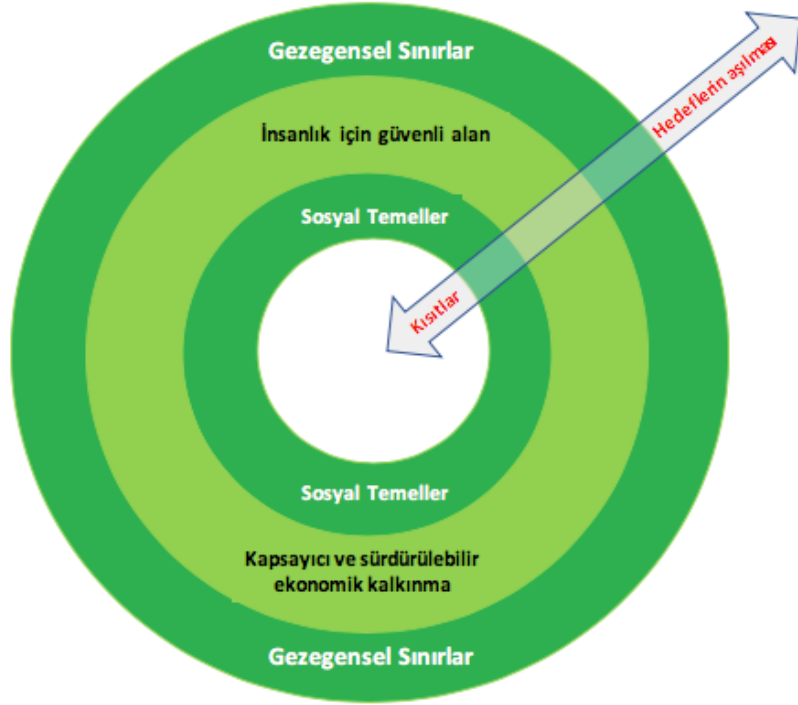
Stockholm Resilience Centre tarafından yapılan Gezegenel Sınırlar Araştırması (Planetary Boundaries research) insanlığın dokuz ekolojik tavadan dördünü (azot ve fosfor seviyesi, iklim değişikliği, biyoçeşitliliğin azalması ve arazi kullanımı) aşmakta olduğunu ortaya koymuştur. Gezegenel sınırlar, 2009 yılında Johan Rockström ve Will Steffen'in öncülük ettiği bir grup tarafından sınırları bulunan 9 Dünya sistemi süreci kavramı olarak tanımlanır. Gezegenel sınırlar; stratosferik ozon tükenmesi, biyosfer bütünlüğünün bozulması (biyoçeşitliliğin azalması ve yok oluş), kimyasal kirlilik, iklim değişikliği, okyanus asitliği, tatlı su kullanımı, arazi/toprak kullanımı, azot ve fosfor, aerosol yüklemesi olarak belirlenmiştir. Gezegenel sınırlar Şekil 2.5'te görülebilir.



Şekil 2.5. Gezegenel Sınırlar (Steffen vd. 2015)

Kate Raworth da yazdığı Doughnut Economics kitabında bu çalışmayı referans olarak, benzer eksiklikleri sosyal temeller üstüne de dayandırmıştır. Sonsuz olmayan bir dünyada sonsuz büyümenin mümkün olmadığı fikri ile yola çıkan Raworth, ekolojik ve sosyolojik tehdit ve sıkıntılara karşı yeni bir iktisat anlayışı geliştirilmesini önermiştir. Ekonomide bir alt sınırlar (taban) ve de gezegenel üst sınırlar(tavan) vardır. İnsanların temel ihtiyaçları alt sınırları oluşturur. İç tarafta gösterilen bu kısımlar, hangi sosyal alanlarda temel gereksinimlerin bile karşılanamadığını göstermektedir. Besin, temiz su, sağlık, barınma, eğitim, sosyal eşitlik, cinsiyet eşitliği, çalışma hakkı gibi pek çok açıdan dünyanın büyük bir bölümünün ihtiyaçları karşılanamamaktadır. Bu da büyük bir sorun yaratmaktadır. Bugün 7,5 milyar olan ve 2050’de 10 milyarı bulması beklenen dünya nüfusu dikkate alındığında bu yapı ve sistemin bozulmasını(entropiyi) durdurmak ve ekonomiyi, raporlamayı entegre bir düşünce yaklaşımıyla ele almak gerekmektedir. Bu üst ve alt sınırlar arasında hareket edebilecek bütüncül bir yaklaşım geliştirmek, sadece işletmeler için değil, toplum ve ekonominin bütünü için de öncelikli bir konudur. Entegre düşünce ve raporlamadaki çoklu sermaye yaklaşımı; kapsayıcılığı, işletmenin iç ve dış çevresi bağlamında kısa, orta ve uzun vadede değer yaratımına odaklanmasıyla bu amaca hizmet edebilir. Çevre ile olan ilişki ve etkileşimlerin anlaşılması, risk ortamının iyi analiz edilerek sürdürülebilir bir rekabet üstünlüğü elde edilebilmesi, teknolojik

gelişmelerin değerlendirilmesi, geçmişten ders çıkarılarak geleceğin planlanabilmesi iş modelinin daha esnek ve dayanıklı (resilient) olması sonucunu doğuracaktır.



Şekil 2.6. Doughnut Modelinde Sosyal Temeller ve Gezegensel Sınırlar (Raworth, 2017,s.48’den uyarlanmıştır)

Bu çalışmaların da ortaya koyduğu durum neticesinde organizasyonel, ekonomik, sosyal ve çevresel performansın sistemik sınırlar ve limitler bağlamında ölçülmesi ve raporlanmasına ilişkin yetkili bir yaklaşım oluşturmak için GTAC (Global Thresholds and Allocation Centre) kurulmuştur(<http-15>).

Sürdürülebilirlik raporları ve entegre raporlamanın temelinde de aslında bu sınırlılıklara dayalı olarak sermaye dağılımının sağlanması, paydaş beklentilerinin karşılanması gerekliliği olduğu açıktır. Ancak bütüncül bir yaklaşım ile değer yaratımı ve sürdürülebilirlik mümkün olabilir.

Entegre raporlamada yer alan sermaye öğelerine (bu sermaye öğeleri Bölüm 2.10’da detaylı şekilde açıklanacaktır) odaklanmak, işletmelerin daha büyük ve birbirine bağlı bir sistemin parçası olduğu anlayışını güçlendirir ve bu da şirketin bağımlılıkları ve etkileri anlamasını sağlayan daha geniş bir perspektifi teşvik eder (Mio, 2016, s.10). IFAC’a (2014, s.5) göre de “bu sistemin, etki ve ilişkilerin anlaşılması zaman içinde değer yaratmanın ve sürdürmenin temeli olan daha esnek bir iş modelinin geliştirilmesine yol açabilir”.

Bu süreçte ortaya çıkan yaklaşımların biri de kapsayıcı kapitalizm (inclusive capitalism) olmuştur. Kapitalizmin artık sürdürülebilir olmadığı fikrinden yola çıkan bu yaklaşım daha dinamik, sürdürülebilir ve kapsayıcı bir sistem yaratmayı hedeflemektedir. Bunda, özellikle 2008 finansal krizi sonrası kaybedilen güvenin geri kazanılmak istenmesinin rolü vardır. Yaşanan kriz ve skandallarla kapitalizmin kapsayıcı olmadığı eleştirileri yapılmış, bu güven kaybının da sistemin ve dolayısıyla ekonomi üstünde entropi etkisi yapacağı düşünülmüştür. Bu nedenle finansal olmayan sermaye öğelerini ve tüm paydaş gruplarını önemseyen yeni bir yaklaşım geliştirilmeye çalışılmaktadır. Bu bağlamda yatırım değer zincirinde yer alan 30 kuruluşun temsil ettiği EPIC (Embankment Project for Inclusive Capitalism) adında bir girişim başlatılmıştır. EPIC'in amacı; “müşteriler, çalışanlar, tedarikçiler, topluluklar ve hissedarlar da dahil olmak üzere çok çeşitli paydaşları etkileyen ve uzun vadeli değer yaratan faaliyetlerin ölçümü için standartlaştırılmış, maddi ve karşılaştırılabilir bir metrikler kümesi geliştirmek” olarak açıklanmıştır (www. inc-cap.com).

Tüm bu gelişmeler doğrultusunda, yaygın olarak kullanılan sürdürülebilirlik raporlaması ve faaliyet raporlarından bir adım daha ileri gidilerek entegre rapora geçilmesinin daha çok tartışılmaya ve konuşulmaya başlandığı söylenebilir. İnternet ve sosyal medya ile bilgiye erişimin kolaylaşmasıyla farkındalık artmış ve bu farkındalık yönetimler, işletmeler için bir baskı unsuru haline gelmiştir. Bugün geline nokta kapsayıcı olmayan bir büyüme yaklaşımının sürdürülebilir olmadığı söylenebilir. Entegre rapor son on yılda kurumsal raporlamanın yeni bir formu olarak kabul görmeye başlarken, bu alanda atılan adımlar ve etkileri, uygulamada ve teoride ne durumda olduğu akademik anlamda da araştırılabilir konular haline gelmiştir. Entegre raporlamanın olduğu ortam düşünüldüğünde; bu raporlama biçiminin entegre düşünceden, yaşanan gelişmelerin yarattığı bütüncül yaklaşımdan ayrı ele alınamayacağı açıktır. Entegre düşüncenin yerleştiği bir iş modelinin sonucu olarak entegre raporun hazırlanması mümkün olacaktır.

2.3. Entegre Raporlamaya Teorik Yaklaşımlar

Kurumsal raporlamanın geldiği nokta önceki bölümde açıklanmaya çalışılmıştır. Bu anlamda entegre raporlamanın ortaya çıkışını çeşitli teoriler bağlamında da ele almak mümkündür. Speziale (2019, s.16) entegre raporlama alanındaki akademik çalışmaları inceleyerek entegre raporun hangi teorilerle ilişkilendirildiğini incelemiştir. En fazla bahsedilen teoriler olarak; paydaş teorisi, kurumsallık teorisi, meşruluk teorisi, izlenim

yönetimi teorisi ve vekalet teorisi çıkmıştır. Bunların yanında sinyal teorisi, gönüllü açıklama teorisi, sistem teorisi, politik maliyet teorisi, yönetim teorisi gibi yaklaşımlar da çalışmalarda incelenmiştir. Bu bölümde bu teorilerden bazıları açıklanarak; bu teoriler ile entegre raporun ortaya çıkışı ve gelişimi arasındaki ilişkiler ele alınacaktır.

2.3.1. Vekalet teorisi

Neoklasik şirket modelleri vekalet teorisine dayanmaktadır ve burada temel amaç hissedarların kârını arttırmaktır. Küreselleşme, endüstri ve finansal piyasaların gelişimi ile sahiplik ve kontrol arasında bir görev ayrımı yapılması sonucunu doğurmuştur. Çeşitli bilim dallarında uygulama alanı bulan vekalet teorisinde (Eisenhardt, 1989, 57) taraflardan biri(vekalet veren) görevini kendi adına yerine getirmesi için bir sözleşme yoluyla diğerine(vekil) delege edebilmektedir. Görevini delege eden kişi asil (Principle), görevi devralan kişiye ise vekil (Agent) denmektedir. Bu ilişki tipinde vekiller karar verme yetkisini ele almaktadırlar. Vekillerin karar verme yetkisini alarak güçlenmesinin de bazı sonuçları olmuştur. Vekil asillerin hedefleri doğrultusunda hareket etmek durumundadır; ancak vekilin bilgiye erişimi daha kolaydır ve tüm bilginin asillerle paylaşıldığından ya da vekilin kendi hedefleri doğrultusunda hareket edip etmediğinden emin olunamadığı için bilgi asimetrisi oluşur. Bu risk finansal tablolarda yer alan bilgilerin hatalı, eksik ve yanıltıcı olması ihtimalidir (Güredin, 2010, 9). Asil ve vekil arasındaki mekanizmanın tam olarak işlediğinden emin olabilmek için katlanılan diğer bazı maliyetler de bulunmaktadır. Bunlar; gözetim, teşvik gibi maliyetlerdir. Bu sayede vekilin davranışlarının yönetimi ve kontrolü mümkün olacak ve bu sayede karın artırılması amacına ulaşılacaktır. Bu yaklaşımın kurumsal raporlar ve entegre raporlama ile sağlamaya çalıştığı temel hedef, finansal sermaye sağlayıcılara/yatırımcılara/hissedarlara ihtiyaç duyulan bilginin sunulması ve bu sayede daha fazla yatırımcı çekilerek karın maksimize edilmesidir. Buradaki temel yaklaşım bu raporların sunulmasıyla ekonomik çıkarlar elde etmek ve kârın maksimizasyonudur. Bu yaklaşımın temel savunucuları Adam Smith ve Milton Friedman olarak karşımıza çıkar. Bu yaklaşımda, serbest piyasa ekonomisinde paylaşılan her bilginin (finansal olmayan bilgiler de dahil) işletmeye ekonomik anlamda fayda sağlayacağı görüşü hakimdir. Bu yaklaşımda, entegre raporlamanın bütüncül yaklaşımının sağladığı ekonomik fayda, bu raporlama ya da finansal olmayan bilgi paylaşımı için katlanılan maliyetleri aştığı takdirde kabul görecektir (Magnaghi ve Aprile, 2014, s. 1327,1328)

2.3.2. Paydaş teorisi

Kurumsal sosyal sorumluluğun gelişiminde de ele alınan ve Freeman tarafından geliştirilen paydaş teorisi hissedarlık ya da vekalet (tek vekil) teorisine karşıt bir görüş sunmaktadır. Hissedarlık teorisine göre şirketlerin sosyal sorumluluğu sadece hissedarlarına kazanç sağlamaya odaklanır. Ancak zaman geçtikçe açık bir sistem içinde küreselleşmenin de etkisiyle şirketler büyüyerek, sınırlar belirsizleşmeye başlamıştır. Toplumdaki değişim de bu duruma eklenince işletmenin sistem içinde etkileşimde olduğu tüm paydaşlarına karşı sorumlulukları gündeme gelmiştir. Bu durum da paydaş teorisinin güçlenmesine neden olmuştur (Özbay, 2017, s. 54). Freeman (1984, s.46) paydaşı "kuruluşun amaçlarına ulaşmasını etkileyebilecek veya bundan etkilenebilecek herhangi bir grup veya birey " olarak tanımlamaktadır. Paydaş analizinin yapılması, etkileşimde olunan iç ve dış paydaşların ve taleplerinin anlaşılması için önemlidir.

Paydaş teorisi, paylaşılan bilginin genel olarak kuruluşlar, hükümetler, bireyler, dernekler ve toplumlar arasındaki ilişkilerde oynayabileceği role odaklanan ve bunu açıklamaya çalışan bir teoridir (Gray vd. 1996, s. 45). Vekalet teorisi yaklaşımına göre paydaş yaklaşımı, sosyal sözleşme teorisinin de bir uzantısı olarak düşünülebilir. Bu yaklaşımda işletme ve toplum arasında bir sözleşme olduğu temeline dayanır ve toplumun belirlediği bazı sınır ve limitler içinde işletmenin hareket etmesi gerektiğine belirtir (Magnaghi ve Aprile, 2014, s. 1329).

Bu yaklaşımda kuruluşlar çeşitli paydaşların çatışan gereksinimlerini dengelemeli ve faaliyetlerinin sonuçlarını tüm paydaşlara (kullanıcılara) raporlarla iletmelidir. Bu raporlamanın amacı tüm paydaş gruplarının kararlarını almasına ve davranışlarını şekillendirmesine olanak sunmaktır (Speziale, 2019, s.18). Donaldson ve Preston (1995, s.70-71) paydaş teorisini tanımlayıcı (descriptive), aracı (instrumental) ve normatif olarak sınıflara ayırmıştır. Tanımlayıcı yaklaşımda bazı kurumsal davranışları açıklaması beklenirken, aracı yaklaşımda kurumsal hedefler ile paydaş yönetimi arasındaki bağlantıları ya da tutarsızlıkları ele almaktadır. Normatif yaklaşımda ise kurumun fonksiyonu, kurumun operasyonu ve yönetimi için gerekli etik ve felsefi temellerin tanımlanmasını da içerecek şekilde yorumlanır (Speziale, 2019, s.18). Bu üç yaklaşım entegre raporlama ve paydaş beklentileri ele alınarak incelendiğinde tanımlayıcı yaklaşımın paydaş istekleri doğrultusunda raporlama yapılmasını açıkladığı görülür. Aracı yaklaşımında ise Flower (2015, s.7)'in da eleştirdiği üzere kapitalist bir yaklaşımla, paydaşların bilgilendirilmesinin karı arttıracığı ya da şirkete olumlu bir dönüşü olacağı

düşüncesiyle yapıldığı belirtilir. Firma karı arttırmak için paydaş yaklaşımını benimsemiş olabilir. Paydaşlar ve onlar için yaratılan değer dikkate alındığında hangi paydaş için ve hangi sermaye ögesi anlamında bu yaklaşımın benimsendiği önem kazanmaktadır. Sosyal sorumluluk konusu açısından buradaki temel konu, paydaş analizinin işletmenin sorumlu olma motivasyonunun bir parçası olup olmadığı ve eğer öyleyse hangi paydaşlara yönelik olduğudur (Mori, 2001, s.19). Buradaki KSS davranışının kurumun belirlediği amaç ve değerlere dayanması gerekir, ne var ki bu amaç ve değerler aynı zamanda kurumun itibarı ve başarısı ile de ilişkilidir ' (Business Impact, 2000, s. 1.01). Yani Flower'ın eleştirisi önemlidir. IIRC de 2020 yılında ER çerçevesini güncelleme çalışmaları sırasında bu eleştirileri dikkate alarak, paydaşlar, sermaye ögeleri ve yaratılan değer anlamında ER'nin amaçlarını güncellemeye çalışmaktadır. İşletmenin amacı uzun vadede değerini arttıracak ve işletme stratejisi ile uyumlu bir paydaş yaklaşımı geliştirmesidir.

Tweedie ve Martinov-Bennie (2015, s. 49) ER çerçevesinin sürdürülebilirlik açısından çift taraflı bir yaklaşımı olduğunu belirtmiştir. Çalışmalarında ER çerçevesini daha önceki (GRI, A4S ve King Raporları) çevresel ve sürdürülebilirlik raporlama çerçevelerinden 3 açıdan ayrıştığını belirtmişlerdir. Bu ayrışma; iletişimi kuruluşu sorumlu tutmaktan, örgütsel sürdürülebilirliği sosyal sürdürülebilirlikten ve finansal sermaye sağlayan tarafları diğer paydaşlardan daha öncelikli bir yere koyarak gerçekleşmiştir. Diğer taraftan entegre raporun uzun vadeli bakış açısının kurumlarda yerleşmesini sağlayarak sürdürülebilirliğe yine de fayda sağlayabileceği ifade edilmiştir.

2.3.3. Kurumsal Teori

Ortaya çıkışı daha eskilere dayanmakla birlikte kurumsallık yaklaşımının popülerlik kazanmasının 1980'lerde DiMaggio ve Powell tarafından olduğu kabul görmektedir. Kurumsallaşma yaklaşımında temel olarak kurumun çevresiyle ilişkisi ve etkileşimi ele alınır. Karar verme süreçlerini etkileyen bu çevre oldukça değişkendir ve çeşitli paydaşlardan oluşmaktadır. Kapsamlı bir siyasi, finansal, eğitimsel, kültürel ve ekonomik kurum sistemi, üç tür kurumsallaşma mekanizması aracılığıyla şirketler (ekonomik birimler) üzerinde baskı uygulayabilir: zorlayıcı izomorfizmler, normatif baskılar ve taklitçi süreçler (mimetic processes) (DiMaggio and Powell 1983, s. 150). Zorlayıcı izomorfizmler, kurallar ve yasalar koyularak, uygulamanın izlenmesini ve karşılığında ödül ya da cezalandırmayı içermektedir. Normatif baskılar ise profesyonelleşme sonucunda ortaya çıkan, meslek örgütlerinin koyduğu kural ve

standartlara uyulması yoluyla örgütlerin izomorf olacaklarını belirtir. Son olarak taklitçi süreçler olarak ifade edilen yaklaşımda da başarılı işletmelerin ya da rakiplerin stratejilerinin -iyi uygulama örnekleri olarak- taklit edilmesini içerir (Speziale, 2019, s.23).

Faaliyet gösterilen ortamda işletmenin nasıl hareket ettiğini ve değişimlere, baskılara nasıl tepki verdiğini açıklamaya çalışan kurumsallaşma teorisi ile entegre raporlama yaklaşımı incelenebilir. Kurumsallaşma teorisinin özellikle kurumların entegre raporlama yapmalarına yol açan içsel süreçlerinin değerlendirilmesi açısından kullanılabileceği belirtilmiştir (Speziale, 2019, s.23). Entegre raporlama anlamında şirketler gönüllü olarak düzenleyici kurumların yayımladığı çerçevelere uyum gösterebilir ve baskılara (çevresel, sosyal ve politik) bu şekilde cevap vermeyi seçebilir. Bu yaklaşım, kurumsallaşmanın bir parçası olarak değerlendirilebilir. Entegre raporlama için yasalarla bir yönlendirme de uzun vadede yapılabilir. Şu anda finansal olmayan raporlama için bazı yasa ve yönetmelikler çıkarılmakla birlikte spesifik olarak entegre raporlama yapılmasını zorunlu kılan yasalar yalnızca Güney Afrika'da mevcuttur. Daha şeffaf ve hesap verebilir olmak adına entegre raporlama anlamında da standartların geliştirilmesi ve normlar oluşturulması için çalışmalar yapılabilir. İzomorfizm kavramı kurumsal raporlama anlamındaki yaklaşımların zaman içinde yakınsama gösterip göstermeyeceğini anlayabilmemizi sağlar. Finansal olmayan bilginin raporlanmasının, şirketler arasında geniş çapta kabul görüp görmeyeceğinin anlaşılması adına izomorfizm yararlı olabilir. Benzer bir şekilde, izopraksizm, tanımlanabilir kurumsal güçlerin belirli örgütsel ve sosyal örneklerde yeni ve farklı eylemlere yol açtığı durumları tanımlamak için kullanılmıştır. Bu nedenle, izopraksizm kurumların adına entegre raporlama demeseler de daha bütüncül yaklaşımlara yönelmek isteyebileceğini düşündürmektedir (Camilleri, 2019, s.66).

2.3.4. Yönetim Teorisi (Stewardship Theory)

Donaldson ve Davis (1991 & 1993) tarafından geliştirildiği kabul edilen yönetim teorisinde yönetim ve ortaklar arasında var olan ilişki anlaşılmaya çalışılır. Vekalet teorisinde yönetim kurulu ile CEO'nun görevlerinin ayrılması gerektiği üzerinde durulurken, yönetim teorisinde roller arasında paylaşım olması gerektiği, bu şekilde hissedarların menfaatinin maksimize edileceği belirtilir (Donaldson ve Davis, 1991, s.49). Yönetim teorisi, kuruluşların iç değerleri tarafından yönlendirilen, toplum ve dünya

için en iyisinin yapılmasını hedefleyen kollektif bir davranış modelidir (Camilleri, 2019, s. 64).

Yöneticiler kârın kurumsal temettüler ve hisse fiyatları üzerindeki olumlu etkileri yoluyla hissedarlara fayda sağlar. Sonuç olarak, temsilciler iş birliğine daha fazla değer verir çünkü işbirlikçi davranışlarda temsilciler de daha fazla fayda sağlarlar (Camilleri, 2019, s. 64) Bu şekilde hem asiller (ortak ve işletme sahiplerinin) hem de onların sermayesini arttıran yöneticiler fayda sağlarlar ve bu da işletmenin performansına olumlu yansır. Örgütün faydasına olan davranışların, kendi bireysel faydalarına olan davranışlardan daha çok getirisi ve faydası olduğunu gören temsilciler de buna göre davranacakları için bu davranış modeli rasyonel bir davranış olarak kabul görür. Yani ilişkisel bir süreç içinde yöneticiler de bu süreçten çıkarım yaparak öğrenirler(Pastoriza ve Ariño, 2018)

Bu teorinin, entegre raporlamadaki değer yaratma modeliyle uyumlu olduğu söylenebilir. ER Çerçevesinde bahsedilen altı sermaye ögesinin (finansal, üretilmiş, entelektüel, insan, sosyal ve doğal sermaye) ilişkileri ve etkileşiminin yönetilmesi ve işletmenin değer yaratma süreci bu yaklaşımla değerlendirilebilir. Tüm sermaye ögelerinin dikkate alındığı ve değer yaratma modelinde bütünleşik bir şekilde temsil edildiği bir yaklaşımın öne çıktığı söylenebilir.

Bu teoriye göre, yönetici işletmenin performansını bir bütün olarak maksimize etmeye odaklanan bir davranış sergiler. Vekalet teorisinden farklı olarak burada yöneticiyi kontrol etmekten çok işletmenin performansı için güven duyulması söz konusudur. Bu doğrultuda da işletmenin sürekliliğinin sağlanması amacının gerçekleştirilme biçimi ve bunun raporlanma şekli değişiklik gösterir (Magnaghi ve Roberto, 2014, s. 1332). CVO (Chief value officer) rolünün de bu yaklaşımı destekleyen bir yönetim yaklaşımı olduğu söylenebilir. CFO'ların değeri bütüncül bir yaklaşımla yönetebilecek bir role geçmesi gerekmektedir.

Modern Yönetim Teorisi, şirkete bağlılık, ortak çıkarların entegrasyonu, uzun vadeli yaklaşımın vurgulanması, uzun vadede değer yaratmak için sinerji yaratılması gibi bazı ilkelerin birlikteliğine dayanmaktadır. Bu teoride, tarafların çıkarları arasında uyumsuzluklar olabileceğinin, tarafların kararlardan farklı şekilde etkilenebileceklerinin ve uzun vadede paydaşlar arasında karşılıklı bağımlılık ilişkisi olduğunun farkında olan dinamik bir denge vardır (Magnaghi ve Aprile, 2014, s. 1334).

Entegre Rapor, bir kuruluşun sadece finansal sermayeyi değil, aynı zamanda diğer “sermayeleri” (üretmiş, insan, entelektüel, doğal ve sosyal), karşılıklı bağımlılıklarını yöneterek (temsil ederek) başarıya nasıl katkıda bulunduklarını gösterir. Daha geniş bir perspektif sergileyen bu yaklaşım, kuruluşun tüm değer zinciri boyunca kaynak kullanımının, risk ve fırsatlarının dikkate alınmasını gerektirir.

White (2010, s.30) da sermaye yönetimi üzerine inşa edilen bir entegre raporlama çerçevesinin oluşturulabileceğini belirtmiştir. Bu çerçevede, sermaye yönetimi, işletmenin uzun vadeli değer yaratmasına katkıda bulunan birden fazla sermaye biçiminin korunması ve genişlemesi olarak tanımlanabilecek ve çoklu sermaye yaklaşımı ile çeşitli paydaş grupları daha iyi temsil edilebilecektir.

2.3.5. Meşruluk teorisi

Shuman(1995, s.574)’a göre meşruluk; faaliyetlerin, içinde bulunulan sosyal normlara, değerlere, tanımlara ve inanışlara uyumlu olarak ve beklentiler doğrultusunda gerçekleştirilmesi algısı veya varsayımı olarak tanımlanabilir. Gray vd. (2010, s.28) meşruluk teorisini paydaş teorisinin bir çeşidi olarak açıklar. Bu teori, örgütlerin ancak içinde bulundukları toplumun, -örgütün, toplumun kendi değer sistemiyle orantılı bir değer sistemine göre hareket ettiğini- algılaması halinde var olmaya devam edebileceği savunur. Başka bir ifadeyle, bu örgütler eğer ilgili kamuoyu tarafından meşru olarak algılanıyorlarsa var olmaya devam edebilirler (Gary vd, 2010, s.28). Bu nedenle sosyal sözleşme ya da toplumsal sözleşme teorisi ile de bağlantılı olduğu söylenebilir. Bu teoriye göre sosyal ve çevresel girişimler(finansal olmayan bilgi paylaşımı) yoluyla işletmeler davranışlarını meşru ve haklı kılmaya çalışmaktadırlar. Yöneticilerin kuruluşun faaliyetlerinin “sosyal sözleşme” ile orantılı olmadığını algıladıkları durumlarda, meşruiyet teorisine göre iyileştirici stratejiler öngörülmektedir.

Teori algılara dayandığından, dış taraflar/paydaşlar üzerinde herhangi bir etkiye sahip olması için yönetici tarafından uygulanan iyileştirici stratejilere açıklamalar da eklenmelidir. Yani algıları değiştirmek için bilgi de gereklidir (Deegan 2002, s. 298). Bu yaklaşım; hem finansal, hem de finansal olmayan bilginin paylaşılmasını gerekli kılmaktadır. Sosyal normlara ve etik değerlere saygı duymadıkları ya da böyle bir algı oluşturdukları takdirde, işletmelerin paydaşlar tarafından yaptırıma maruz kalacakları belirtilir (Camilleri, 2019, s. 66). Yöneticiler meşruluğu paydaş katılımı yoluyla sağlayabilirler. Entegre raporlamada da paydaşların meşru isteklerine cevap vermek

amaçlanır. Finansal olmayan bilginin paylaşımı, sürdürülebilirlik ya da entegre raporlama yoluyla da şirketler arasında paydaşların gözündeki meşruiyetlerini arttırmayı amaçlamaktadır.

2.3.6. Sistem teorisi

Modern organizasyon teorisinin temelini temsil eden sistem görüşünün en temel özelliği analitik bir temele sahip olmasıdır. 1920’lerde Ludwig von Bertalanffy tarafından biyoloji alanında uygulanan bu yaklaşımın farklı disiplinlere de uygulanabileceği anlaşılarak genel bir analitik model geliştirilmeye çalışılmıştır (Özalp, 2001, s.141) Ludwig von Bertalanffy’nin “Genel Sistem Teorisi” olarak adlandırdığı ve bu modeli ele aldığı kitabı 1968 yılında yayımlanmıştır. Bu tarihten 50 yıl sonra günümüze gelindiğinde, sistem modelinin halen pek çok disipline uyarlandığını, farklı bilim dallarında yaşanan gelişmeleri anlamlandırabilmek ve değişimin hızına ayak uydurabilmek için bu çalışmanın yol gösterici olduğunu görmekteyiz.

Bir ilişkiler sistemi ve etkileşim olan sistem, parçaların veya ögelerin düzenli bir şekilde bir araya getirildiği organize veya karma bir bütündür (Johnson vd.1973’ten aktaran Özalp, 2001, s.142). Meadows (2008, s.11) ise sistemi “ortak bir amaç doğrultusunda kolektif olarak çalışan birbiriyle ilişkili ve bağlantılı parçalar kümesi” olarak tanımlamıştır. Bu ilişkili ve bağlantılı parçaların kolektif hareketi; uyumlu, dinamik ve gerekirse evrimsel davranışlar göstermeyi de kolaylaştırmaktadır.

Sistemleri açık ve kapalı sistem olarak ayıran Bertalanffy, kapalı sistemleri çevresiyle (sistem dışında kalan kısım) etkileşimi olmayan kendi kendine yeten sistemler olarak tanımlamıştır. Açık sistemlerde ise sistemin çevresi ile sürekli bir etkileşim ve alışveriş durumu söz konusudur. Keskin bir sınır yerine geçirgen bir sınır vardır. Bertalanffy’nin sistem teorisinde belirttiği sistemler canlılarda olduğu gibi yaşayan ve çevresiyle etkileşim halinde gelişen açık sistemlerdir. Her işletme az ya da çok çevresiyle ilişki içinde olduğu için açık sistem olarak kabul edilir. Yaşayan sistemlerin açık sistemler olduğu söylenebilir. Her sistemin girdiler, süreçler, çıktılar, denetim ve sınırlamalar olmak üzere parametreleri vardır ve bunların etkileşimi ve dönüşümü sistemi etkilemektedir. Bunla birlikte sistemi meydana getiren ögeler (Ertürk, 2009, s.35);

- Tanımlanan sınırlar (işletme sistemi gibi)
- Sistemin yapısal parçaları (hammadde, sermaye ögeleri gibi)
- Sistemin denge koşulları (iç ve dış çevre ile denge)
- Sistemin geri bildirim yeteneğidir (Girdilerin düzenlenmesini sağlar)

Çevre ile etkileşim içinde olmak, uyum sağlamak ve dönüşümü/değişimi yakalamak için önemlidir. Açık sistemlerde bu iletişim devamlılığı da sağlar. Her sistemde enerjinin tükenmesi faaliyetlerin bozulması dengenin kaybolması, karışıklık ve aksamaların belirmesi sonunda sistem faaliyetinin bozulması/durması yönünde bir eğilim vardır. Bu eğilim “entropi” kavramı ile ifade edilir (Koçel, 2020, s.284). Aşırı ve özensiz kullanım ile yıpranmanın artması entropiye sebep olabilmektedir. Ancak açık sistemler dış çevre ile iletişim ve etkileşim halinde oldukları için, elde edecekleri bilgi ile bu bozulmayı durdurma ya da etkilerini azaltarak süreci yönetebilme şansına sahiptir. Buna negatif entropi(negentropi) denmektedir (Koçel, 2020, s.284).

Bugün eskiye nazaran çok daha değişken, belirsiz ve karmaşık bir dünya ile karşı karşıyayız. Günümüzün sürekli değişen ve karmaşıklaşan ilişki ağının daha iyi anlaşılabilmesi için de sistem yaklaşımının ve düşüncesinin kurumsal raporlama anlamında daha çok incelenmeye başladığı söylenebilir. Çünkü bu süreçte işletmelerin paydaşlarıyla iletişimini sağlayan kurumsal raporlama da gelişip değişim göstermiştir. Aynı zamanda raporlama davranışı, işletmelerin bilgi alışverişini sağlayarak entropiyi yönetmek/azaltmak için kullanılan bir mekanizma olarak düşünülebilir. Sistemsel yaklaşım ile davranış ya da uygulamaların çevreleriyle etkileşimi ve bu etkileşimin sonuçları daha kapsamlı şekilde anlaşılabilir analiz edilebilir. Bu kapsamda sürdürülebilir bir yaklaşım geliştirilebilir. Yıllardır çeşitli disiplinler bağlamında ele alınan sistem teorisinin küresel çapta yaşananları nasıl açıkladığı ya da entegre raporlama ve düşünce anlamında nasıl etkileri olduğu da çalışmalara konu olmaya başlamıştır. Önceki bölümde bahsedilen gezegensel sınırların ve toplumsal ihtiyaçların da bu bağlamda entropinin önüne geçebilmek için dikkate alınması gerekir. Bugün küresel çapta yaşanan Coronavirüs salgını gibi bir durum tüm üretim ve ticaret sistemleri ile ulaşım sisteminin aksamasına yol açabilmektedir. Bu tarz bir riskin hesaba katılarak hareket edilebilmesi için çevrede (biyoçeşitlilik, salgın hastalıklar, iklim değişikliği) yaşanan değişimlere daha proaktif ve kapsamlı bir yaklaşım gerekmektedir.

Sistem modeli ile entegre düşüncenin kapsayıcı yaklaşımı arasında da benzerlikler vardır. Sermaye öğelerinin birbiriyle ve çevreleriyle ilişki içinde nasıl değer yarattığı, işletmenin değişimlere ne kadar çevik şekilde cevap verebildiği, risk ve fırsatlarını ne kadar iyi tanımlandığı ve yönetebildiği giderek daha da önemli hale gelmektedir. İşletmelerin hayatta kalmak için entegre bir düşünce yapısını benimsemeleri, sistem modeli ve dinamiği anlaşıldığında daha kolay olabilir. Paydaş talep ve ihtiyaçlarının bütüncül bir yaklaşımla ele alınması, fayda-maliyet analizinin kısa, orta ve uzun vadede

yapılarak işletme hedeflerine ulaşılmaya çalışılması gerekir. Bütünü oluşturan parçaların sinerjisi asıl etkiyi yaratmaktadır (Ertürk, 2009, s.37); bu nedenle sistemin her bir parçası önemlidir ve dikkate alınmalıdır. Entegre raporlamanın altında yatan entegre düşüncenin benimsenmiş olması bu ilişkiler ağının, etkileşimlerin ve sinerjinin daha iyi ortaya koyulmasını ve değer yaratmasını sağlayabilecektir.

1950’li yıllardan başlayarak gelişen sistem düşüncesinden kaynaklanan bir diğer kavram da öğrenen organizasyonlardır. Peter Senge tarafından geliştirilen öğrenen organizasyonlar yaklaşımında sistem teorisindeki düşünceler öğrenme sürecine uyarlanmıştır. Öğrenen organizasyonların gelişimi aşamaları; bilen organizasyon, anlayan organizasyon, düşünen organizasyon ve öğrenen organizasyon olarak sınıflandırılabilir. Bu yaklaşımın entegre düşüncenin organizasyonda yerleşmesi ile de uyumlu olduğu söylenebilir. Entegre düşüncenin benimsendiği ve yerleşmesi için gerekli olan zihniyet değişimine öğrenen organizasyon yapısı için de ihtiyaç duyulur. Peter Senge “Beşinci Disiplin” adlı çalışmasında öğrenen organizasyonların oluşumu için 5 disiplinin bir araya gelmesi gerektiğinden bahseder. Bunlar; sistem düşüncesi, kişisel beceri ve yetkinlik düzeyi (ustalık), zihni modeller (düşünme kalıpları ve önyargılar), paylaşılan bir vizyon oluşturulması ve son olarak takım halinde öğrenmedir (Ertürk 2009, s.275-276). Öğrenmenin temeli bireysel öğrenmeden başlayarak, grupların öğrenmesi ve örgütsel öğrenmeye doğru ilerler. Bu beş disiplin incelendiğinde entegre düşüncenin yerleşmesi ve sonuç olarak entegre raporun hazırlanması süreciyle de uyumlu olabileceği düşünülmektedir.

2.4. Entegre Rapor Üzerine Tanımlar

İngilizcesi “Integrated Reporting” olan kavram dilimize “Entegre Raporlama” ya da “Bütünleşik Raporlama” olarak çevrilebilir; ancak literatürde yaygın olarak entegre raporlama kullanıldığı için bu tezde de “Entegre Raporlama” olarak kullanılacaktır. “Entegre”nin kelime anlamı bütünleşmiştir(http-7). Altında yatan fikirlerle de uyumlu olarak kurumsal raporlamanın bütünleşmesini ifade etmektedir. Entegre raporu doğru şekilde ifade edebilmek için çeşitli tanımlamalar yapılmıştır. Bu alandaki en yetkili kurum olan Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (IIRC)’ nin yayımladığı Ulusal ararası Entegre Raporlama (ER) Çerçevesinde entegre rapor (IIRC, 2013, s.7); “bir kuruluşun stratejisinin, yönetişiminin, performansının ve beklentilerinin kuruluşun dış çevresi bağlamında kısa, orta ve uzun vadede değer yaratmayı nasıl sağlayacağını kısa ve öz bir şekilde bildirilmesi” olarak tanımlanır. Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere

entegre raporda özellikle kuruluşun kısa, orta ve uzun vadede nasıl değer yaratacağı ve bunu şirketin stratejisi ile uyumlu bir şekilde vermesi gerektiğine odaklanılır. 2020 yılında Uluslararası Entegre Raporlama (ER) Çerçevesinde yapılması planlanan değişiklikte ise tanımın “bir kuruluşun stratejisinin, yönetişiminin, performansının ve beklentilerinin kuruluşun dış çevresi bağlamında kısa, orta ve uzun vadede değer yaratmasını, değerini korumasını ya da değerinin aşınmasını nasıl etkileyeceğinin kısa ve öz bir şekilde bildirilmesi” olarak düşünüldüğü belirtilmiştir (IIRC,2020b, s.15).

Entegre raporun ortaya çıkışında öncü bir rol üstlenen Güney Afrika’da ise yayımlanan King Raporu III (2009, s.108), ER’yi “şirketin hem finansal hem de sürdürülebilirlik performansının bütüncül ve entegre bir sunumu” olarak tanımlarken, 1 Kasım 2016’da yayımlanan King Raporu IV’ te ise IIRC ile aynı tanım kullanılmıştır.

Eccles ve Krzus (2010, s.10) ise yazdıkları “One Report: Integrated Reporting for a Sustainable Strategy” adlı kitaplarında entegre raporu Tek Rapor (One Report) olarak adlandırmışlardır. Tek rapor en basit anlamıyla, şirketin faaliyet raporunda yer alan finansal ve özet bilgi ile şirketin Kurumsal Sosyal Sorumluluk (KSS) ve Sürdürülebilirlik raporlarında yer alan finansal olmayan (çevresel, sosyal ve yönetim konuları gibi) ve özet bilginin birleştirilerek tek bir rapor hazırlanması olarak açıklanmıştır. Ancak Eccles ve Krzus (2010, s.10)’a göre bu durum, finansal ve finansal olmayan raporların entegrasyonu, sadece birleştirilmiş bir belge yayımlamaktan çok daha fazlasını ifade etmektedir. Entegre raporun internet ve teknolojiye tüm yenilikler kullanılarak sunulması (örneğin analitik araçlar yardımıyla kullanıcının finansal ve finansal olmayan bilgiyi kendisinin analiz etmesi sağlanabilir), onu diğer raporlardan ayırıcı özelliklerinden biri olarak gösterilir. Bunun yanında; farklı paydaş gruplarının özel ilgi alanına yönelik bilgi sağlanması da bu yöntemlerden biri olarak sayılabilir. Bu tanımda öne çıkan; entegre raporun bunu kullanan paydaşlara etkileşimli bir şekilde sunulmasını ve farklı analizleri gerçekleştirebilmesini sağlamaktır. Tüm bu sebeplerle teknolojinin gelişimi ile entegre raporun ortaya çıkışını da birbirinden ayrı düşünmemek gerekir. Günümüzde dijital ortamdan da erişilebilen raporların ilgili paydaşların istek ve sorularına cevap verebilecek şekilde geliştirilmesi önemlidir. Tüm bu gelişmelerin de tek bir aşamada gerçekleşmeyeceği, kuruluşların bunu bir yolculuk olarak algılayarak bu sürece girmeleri önemlidir.

Eccles ve Krzus (2010, s.11) da bu nedenle tek raporu, sadece böyle bir rapor hazırlama kararı vermek değil; aynı zamanda şirketin dış raporlamadaki entegrasyon seviyesini sürekli artırma vaadiyle çıktığı bir yolculuk olarak açıklar. Bu yaklaşım

günümüzde de oldukça kabul görmektedir. Entegre düşüncenin benimsenmesi ve entegre rapor hazırlanması anlık bir durum değil sürdürülebilirlik bilincinin oluşması gibi bir yolculuk olarak düşünülmektedir.

Owen (2013, s.341) da benzer şekilde entegre raporun, finansal ve finansal olmayan performans arasındaki ilişkinin ve karşılıklı etkileşim halindeki boyutlarının hissedarlar ve diğer paydaşlar için nasıl değer yaratacağını ya da değerleri yıkacağını ortaya koyması gerektiğini belirtmiştir.

Entegre raporun tanımı yapılırken, entegre raporun ne olmadığı konusunda da açıklama yapmak uygun olacaktır. Entegre rapor sürdürülebilirlik raporları ile finansal raporların birleştirilmiş hali ya da faaliyet raporlarının genişletilmiş hali olarak düşünülmemelidir. Fasan (2013, s.41) da yazdığı kitap bölümünde faaliyet raporları, sürdürülebilirlik raporları ve entegre raporun benzerlikler taşıdığını; ancak entegre raporun ilk ikisine ilişkin sıkıntıları/kısıtları aşmayı amaçladığını belirtmiştir. Ortaya çıkan yeni raporlama yaklaşımları incelendiğinde bunların ortak noktasının daha kapsayıcı, şeffaf ve sistemsal bir düşünce anlayışını benimsemeleri olduğu söylenebilir.

Entegre raporun tanımında kuruluşun stratejisi bağlamında nasıl değer yaratıldığından bahsedilmektedir. Bu nedenle kuruluşun stratejisi iyi anlaşılmalıdır. Stratejik amaçlar ve stratejik niyet, bir örgütün gayesi ve ulaşmak istediği sonuçlardır. İşletmelerin kalıcı, dinamik ve etkin olmak, kaliteli hizmet üretmek ve sürdürülebilir olmak için bu tarz niyetlere sahip olmaları gerekir (Akdemir, A., 2013, s.47). İşletmeler, stratejik hedeflerine ulaşabilmek için risklerini iyi yönetmeli ve doğru zamanda gerekli adımları atabilmelidir. Şirketlerin stratejileri bağlamında nasıl değer yarattığını dikkate alarak geliştirilen raporların, örgütün paydaşları üzerindeki etkisini anlamaya, ölçmeye yardımcı olan bir stratejinin uygulanmasına ve sürdürülebilirliğini sağlamaya yardımcı olacağı düşünülebilir.

2.5. Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi

2009 yılının Aralık ayında, Galler Prensi sponsorluğunda yatırımcıların, standart belirleyici otoritelerin, şirketlerin, muhasebe alanında yetkili organların/uzmanların ve BM temsilcilerinin üst düzeyde katılımıyla Sürdürülebilirlik için Muhasebe Forumu (A4S-Accounting for Sustainability) gerçekleşmiştir. Bu kuruluşlar; BM Çevre Programı'nın da desteği ile, 1997 yılında kurulmuş olan Küresel Raporlama Girişimi (GRI) ile ekonomik sürdürülebilirliği desteklemek ve teşvik etmek için iş birliği yapmışlardır. Bu iş birliği, Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (IIRC) olarak

bilinen, resmi olarak da Ağustos 2010 yılında duyurulan, tamamen yeni bir yapının yaratılmasıyla sonuçlanmıştır (Owen, 2013, s. 344).

Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi- IIRC (International Integrated Reporting Council), düzenleyici kurumlar, yatırımcılar, şirketler, standart belirleme otoriteleri, muhasebe uzmanları ve STK'lar tarafından kurulmuş küresel bir koalisyon olarak açıklanmaktadır. IIRC'nin misyonu, “kamu sektörü ve özel sektörde entegre raporlamanın ve düşüncenin bir norm olarak yaygın şekilde uygulanması” olarak açıklanır. Vizyonu ise “finansal(mali) istikrar ve sürdürülebilir kalkınma gibi ana hedeflere ulaşabilmek için entegre düşünce ve raporlama döngüsü aracılığıyla sermaye dağılımı ve kurumsal davranışı (corporate behavior) uyumlu ve bağlantılı hale getirmek” olarak belirtilir(http-16).

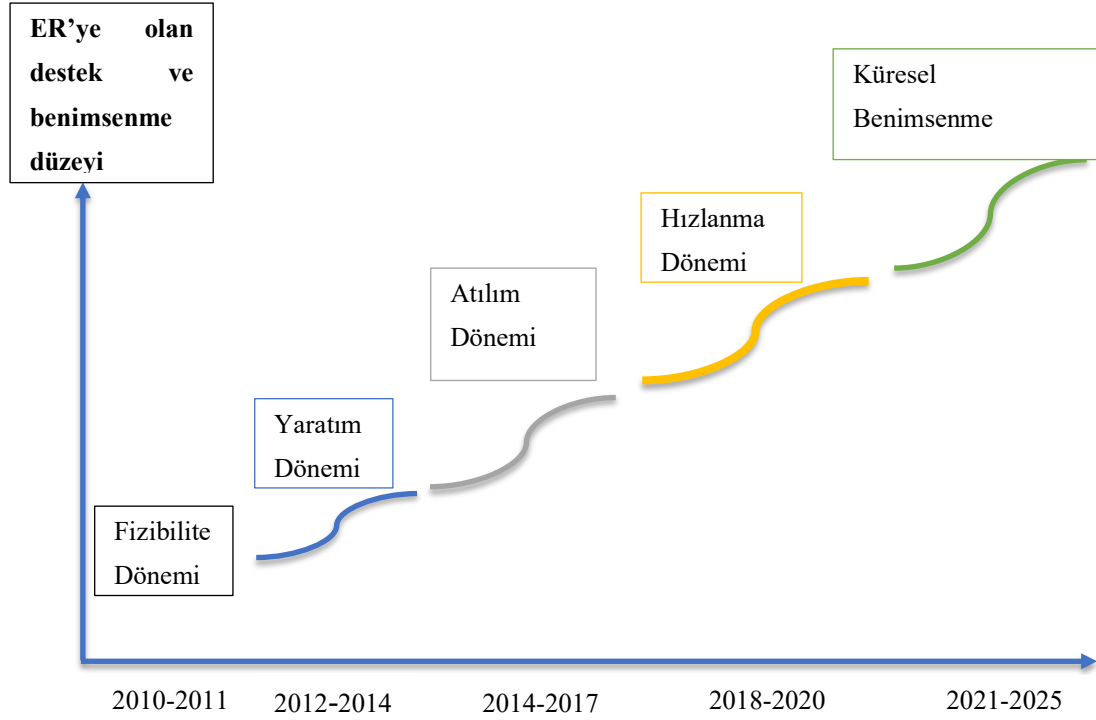
IIRC'nin vizyonunda da belirtildiği gibi ER kullanımı ve entegre düşüncenin kurum içinde yerleşmesi mali istikrar ve sürdürülebilir kalkınma için önemlidir. ER misyonunu 4 aşamalı bir strateji ile sürdürmektedir. 2010 ve 2011 yılları arasında (feasibility phase) ER' nin kavramsal uygulanabilirliği ve ER' ye olan pazar desteği saptanmıştır. 2012 ve 2014 yılları arasındaki dönemde (creation phase) ise Uluslararası ER Çerçevesinin geliştirilmesi, küresel bir farkındalık yaratılması ve deneyimlerin teşvik edilmesi amaçlanmıştır(http-17)

2014 ve 2017 yılları arasında kalan dönemi IIRC atılım dönemi (breakthrough phase) olarak adlandırmıştır. Bu dönem ER Çerçevesinin yaratılması ve pazarda test edilmesinden geliştirilmesine ve dünya çapında raporlama yapan kuruluşlar tarafından erken benimsenmesine geçişi/taşınmasını ifade etmektedir. IIRC'nin bu aşamadaki hedefi ER Çerçevesinin erken aşamada benimsenmesi konusunda anlamlı bir dönüşümü/geçişini başarmaktır .

2018 yılı itibarıyla, IIRC Hızlanma Aşamasına (Momentum Phase) girmiştir. Yılın başlarında, IIRC Konseyi tarafından yapılan incelemeler sonucunda gerekli ortamın hazır olduğu Bu durum, entegre raporlamanın küresel olarak benimsenmesine yönelik yeni bir stratejik aşama olan “Hızlanma Aşamasına” geçişin de göstergesi olmuştur. Piyasada raporlamanın yeniden düzenlenmesinin değişim için kilit itici güç olabileceği düşünülmekle birlikte; farklı, çelişkili raporlama çerçevelerinin giderek çoğalmasının buna engel olabileceği ile ilgili endişeler oluşmuştur(http-18).

2020 yılı itibarıyla çelişkili raporlama çerçevelerinin uyumlaştırılması çalışmaları ile Küresel Benimsenme Dönemine (Global Adoption Phase) geçilmesi planlanmıştır..

Bu aşama ile hedeflenen ER'yi kesin olarak yönetişimin ve raporlamanın merkezinde konumlandırmaktır (ACCA, 2017, s.6). Bu aşamalar aşağıda Şekil 2.7'de görülebilir.



Şekil 2.7. Yıllar içinde ER'nin Benimsenme Düzeyi

Bu doğrultuda; küresel bir raporlama sistemi oluşturabilmek ve bu anlamda çeşitli finansal olmayan raporlamaları uyumlaştırmak için de IIRC çalışmalarını sürdürmektedir.

2.6. Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi

2010 yılında kurulan Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (The International Integrated Reporting Council- IIRC), 2013 yılında, ER çerçevesini yayınlamıştır. Entegre Raporlama Çerçevesi “Giriş” ve “Entegre Rapor” olarak iki bölümden oluşmaktadır. ER Çerçevesinin kullanılmasını ve gelişmesini teşvik eden Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi’dir (Yükçü ve Kaplanoglu, 2016, s.72).

ER Çerçevesinde entegre rapor (IIRC, 2013, s.7); “bir kuruluşun stratejisinin, yönetişiminin, performansının ve beklentilerinin kuruluşun dış çevresi bağlamında kısa, orta ve uzun vadede değer yaratmayı nasıl sağlayacağını kısa ve öz bir şekilde bildirilmesi” olarak tanımlanır.

Entegre Raporlama çerçevesi ile raporlama yapacak kuruluşlara yol gösterebilecek temel bazı bilgiler sunulmaktadır. Bunlar; tanımlar, entegre raporun amaçları ve kullanıcılarına ilişkin bilgiler, değer yaratımı süreci, raporda yer alması beklenen sermaye öğeleri, entegre raporun hazırlanmasında temel olarak kullanılan ve raporun içeriği hakkında bilgi veren kılavuz ilkeler ve birbiriyle bağlantılı olarak raporda sunulması istenen içerik öğeleri olarak sıralanabilir. Bu çerçevenin ilk olarak 2013 yılında yayımlanmasının ardından, yıllar içinde uygulamanın yaygınlaşması ve gelişmesi ile çerçevede vurgulanan konular ve açıklamaların yeniden değerlendirilmesi konusunda bir anlayış birliği oluşmuştur. Bu amaçla 2020 yılının Şubat ayında entegre raporlama yapan paydaşlardan çerçeveye yönelik görüşleri istenmiştir. Bunları dikkate alan IIRC, 2020 yılının Mayıs ayında çerçevede yapılacak bazı değişikliklerle ilişkin taslağı paydaşları ile paylaşarak görüş istemiştir. Bu görüşler doğrultusunda yapılacak son değerlendirmelerin ardından 2020 yılının sonunda çerçevenin revize edilmiş halinin yayımlanması beklenmektedir. Yapılması planlanan değişiklikler değerlendirildiğinde; entegre raporlamaya ilişkin sorumluluk beyanına ilişkin değişiklikler (uygulanan yönetim modellerine göre süreç, faaliyet ve kontrollerin sorumlulukları vb.), iş modeline ilişkin değişiklikler (Çıktı sonuç ilişkisi, sonuçların kanıta dayalı raporlanması, sonuçların daha kapsamlı etkilerine de yer verilmesi vb.), teknolojinin entegre raporlama ve güvencesine olası etkilerindeki değişiklikler öne çıkmaktadır (IIRC, 2020b, s. 3-5)

2.7. Entegre Raporun Amaçları

IIRC Raporlama Çerçevesinde ER'nin amaçları şu şekilde sıralanmıştır (IIRC 2013, 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 kabiliyetini maddi yönde etkileyen tüm faktörleri içeren daha birleşik ve etkili bir yaklaşım ortaya koymak.
3. Sermayenin geniş tabanı (finans, 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.

Amaçlar değerlendirildiğinde, entegre düşüncenin yerleşmesi ve tüm sermaye öğelerini kapsayan bir yaklaşımın benimsenmesi ile kurumsal raporlamanın daha kapsamlı, hesap verebilir, şeffaf ve kaliteli bilgi sunması hedeflenmektedir. Bunun yanında, bir entegre raporun asıl amacı “finansal sermaye sağlayan taraflara bir kuruluşun zaman içinde nasıl değer yaratacağını açıklamak” (IIRC,2013 s.4) olarak belirtilmiştir. Değer yaratımının, korunmasının ya da değerdeki aşınmanın öncelikle finansal sermaye sağlayıcılara açıklanması -sürdürülebilirlik raporlarının aksine- tüm paydaşlardan çok hissedarlara/yatırımcılara yönelik yapıldığı izlenimini vermektedir. Fasan (2013, s.52) da bu açıklama nedeniyle entegre raporun daha çok faaliyet raporlarıyla benzeştiğini belirtir. Son dönemde entegre raporlama çerçevesini güncelleme çalışmaları devam etmektedir. Paydaşlardan alınan geri bildirimler sonucunda entegre raporun kapsayıcı paydaş ve sermaye yaklaşımına ters düşecek şekilde “özellikle finansal sermaye sağlayan tarafların kararlarına” vurgu yapması eleştirilmiştir. Bu nedenle bu amacın “sermaye sağlayan taraflara zaman içinde nasıl değer yaratacağını açıklamak” olarak değiştirilmesi planlanmıştır(http-19) Ancak yapılması planlanan değişiklik taslağında, bu değişimin entegre rapora yatırımcı ilgisini azaltabileceği konusunda endişeler olduğu ve halen bu konudaki istişarenin sürdüğü belirtilmiştir (IIRC;2020b, s.6).

Entegre raporlama Şekil 2.8’de odaklandığı temel konularla ve dayanak noktalarıyla gösterilmiştir. İş modelinin stratejik hedefler doğrultusunda geleceğe odaklanarak gerçekleştirilmesi; kısa, orta ve uzun vadede risk ve fırsatların dikkate alınmasının önemi burada da vurgulanmaktadır. Paydaşların katılımı, yönetişimin getirileri, güvenilirlik ve farkındalık bu noktada öne çıkan konulardır.



Şekil 2. 8. Entegre Raporlama (http-20)

Entegre raporlamada değer kavramı (nasıl yaratıldığı, etkilendiği) öne çıkmaktadır. Özellikle bir kuruluşun kısa, orta ve uzun vadede nasıl değer yarattığına odaklanan entegre raporlama, bu aşamada entegre düşüncüyü öne çıkarmaktadır. Bunun yanında verilmek istenen bilginin kısa ve öz şekilde, birbiriyle ve sermaye öğeleriyle bağlantılı şekilde, stratejik odak dahilinde sunulması konusu vurgulanmaktadır.

Sürdürülebilirlik, KSS ve faaliyet raporlarıyla benzetmekle birlikte entegre raporun asıl hedefinin şirketin kısa, orta ve uzun vadede değer yaratma kabiliyetine, entegre bir düşünce yapısıyla odaklanması, tüm paydaşları ve sermaye öğelerini kapsamayı vadetmesi onu diğer raporlardan ayırmaktadır. Bu aşamada entegre düşüncenin de açıklanması gerekir.

2.8. Entegre Düşünce

Entegre düşünce kavramı yeni ortaya çıkan bir kavram olarak değerlendirilmemelidir. İlk olarak eğitim bilimleri ve yönetim biliminde kullanılan entegre düşünce kavramının ilk halinin bütünleştirici/entegre düşünce (integrative thinking) kavramı olduğu söylenebilir. Entegre raporlama ile birlikte de raporlama alanında da bu kavram kullanılmaya başlanmıştır (Kurt, 2019, s. 112).

Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi'nde (2013, s.2) entegre düşünce, “bir kuruluşun çeşitli işletme ve fonksiyonel birimleri arasındaki ilişkileri ve kullandığı ya da etkilediği sermaye öğelerini aktif şekilde hesaba katması” olarak tanımlanır. Entegre düşüncenin kurum için öneminin; değer yaratma ve karar verme süreçlerine nasıl katkı sağlayacağını anlaşılmaması ile daha iyi anlaşılacağı belirtilir. Bu süreçlerin bütünleşmiş bir bakış açısıyla ele alınmasının ve entegre düşüncenin bir sonucu olarak ise entegre raporun ortaya çıkacağı belirtilir.

King ve Roberts (2017, s.77) ise entegre düşünceyi “paydaşların şirket değerini etkileyebilecek nitelikte olduğu ve bu nedenle de şirketin uzun dönemli çıkarını sağlamak için paydaşların ihtiyaçlarının, çıkarlarının, endişelerinin ve beklentilerinin göz önünde bulundurulması” olarak tanımlamaktadırlar.

Entegre Raporlama Çerçevesi'nde entegre düşüncenin bir kuruluşun değer yaratma kabiliyetini etkileyebilecek çeşitli faktörler olduğu belirtilerek; bunlar arasındaki bağlantının ve bağımlılıkların hesaba katılmasının önemi vurgulanmaktadır. Dikkate alınması gereken bu ilişkiler, bağlantı ve bağımlılıklar Çerçeve'de (2013, s.2) şu şekilde açıklanır;

- Kuruluşun kullanmaya devam ettiği ve etkilediği sermaye öğelerinin ve bunlar arasındaki kritik bağımlılıkların dikkate alınması gerekir.
- Kuruluşun paydaşlarının talep ve ihtiyaçlarını göz önünde bulundurarak; meşru ihtiyaç ve isteklere ne ölçüde yanıt verebildiğinin belirlenmesi gerekmektedir.
- Kuruluşun iş modelinin ve stratejisinin, dış çevresi ile karşılaştığı risk ve fırsatlara cevap verecek şekilde nasıl uyarlandığının bilinmesi gerekmektedir.
- Kuruluşun zaman içinde (geçmiş, bugün ve geleceği de kapsayacak şekilde) sermaye öğeleri açısından gerçekleştirdiği faaliyetlerin, finansal ve finansal

olmayan performans ve sonuçlarının dikkate alınması gerekmektedir.

Entegre düşüncenin kuruluşun tüm faaliyetlerine dahil edilmesi ile bu düşünce sistemi tüm iş akışına ve iş süreçlerine yansıtacağı için tüm raporlama süreçleri (iç ve dış) bundan olumlu yönde etkilenecektir. Bu yaklaşımla kurumun stratejisi, hedefleri tüm çalışanlar tarafından içselleştirilebilecek, sistemde iyileşme alanları daha iyi ortaya konulabilecektir. Entegre raporlamanın gerçek başarısı ve faydaları; ancak entegre düşüncenin kurumlarda tam olarak kabul görmesi ile görülebilecektir. Entegre düşüncenin yerleşmesi sürecinin doğal bir sonucu olarak da entegre raporun çıkacağı anlaşılmaktadır.

Entegre düşüncüyü tanımlayan başka çalışmalar da vardır. La Torre vd. (2019, s.42) de entegre düşüncüyü şu şekilde tanımlamaktadır;

“[...] yöneticilerin ve çalışanların, şirketin değer yaratma stratejisinin ve bu stratejinin şirketin günlük ve gelişen işlevleriyle nasıl ilişkili olduğu konusunda farkında olmaları konusundaki kolektif kabiliyetidir. Böylece genel strateji, mevcut kaynaklar (capitals) ve kısa, orta ve uzun vadede yöneticiler ve çalışanlar tarafından yapılanlar ve alınan kararlar arasında bir uyum vardır.”

Dumay vd. (2018, s.17) entegre düşünce ve kurumsal raporlama girişimlerinin sadece raporlamayı ve kurumsal açıklamaları iyileştirmekle sınırlı kalmayarak kurumun ve yöneticilerin davranışlarını değiştirmeyi de sağlayabileceğini belirtmiştir. Entegre düşünce, bu bağlamda raporlama ve davranışları uyumlu hale getirme girişimine dönüşmüştür. Bu şekilde raporlamanın iç ve dış davranışları açıkça yansıtacak ve yönetecek hale gelmesinin sağlanabileceğini belirtmişlerdir.

IIRC 2020 yılı Ocak ayında “Integrated Thinking and Strategy State of Play Report” adlı bir rapor yayımlamıştır. Bu raporda da entegre düşünce için yeni bir model önerisi getirmiştir. Yay modeli (spring model) olarak da ifade edilen bu model; proaktif bir şekilde zaman ve nedenselliği dikkate alarak yayın esnemesine, kısa ve uzun vadede daha sürdürülebilir ve pozitif bir şekilde yanıt verilmesine olanak sağlayacaktır. Bu modele geçişin altında yatan yaklaşım, entegre raporlamada bahsedilen altı sermaye ögesi arasında kuruluşun yaptığı kısa ve uzun vadeli etkiye dayalı seçimlerin optimize edilmesine dayanmaktadır. Sermaye ögeleri birbirleriyle ve dış çevre ile sürdürdükleri ilişkiler bağlamında ele alınmalıdır. Bu yaklaşımda sadece finansal sermaye değil, diğer

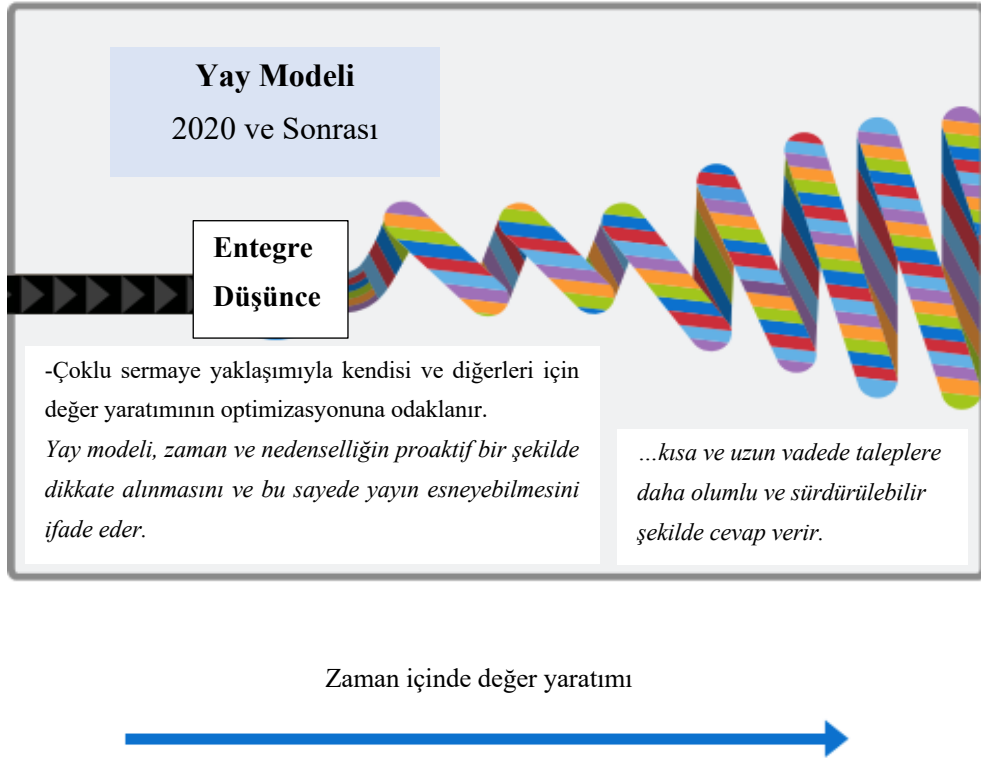
sermaye ögeleri de nedensellik ve zaman bağlamında ele alınarak yaratılan değere vurgu yapılmaktadır (IIRC; 2020a, s. 13,14). Kuruluştaki değer yaratımı hedeflense de bazı durumlarda sermaye ögelerinin bazılarının net değeri düşebilir.

IIRC (2020, s.14)'nin çalışmasında da belirtildiği üzere bu model ile tüm sermaye ögeleri ve bunların işletmenin iç ve dış çevresi (tüm paydaşları) ile ilişkileri; işletmenin kısa, orta ve uzun vadeli hedefleri doğrultusunda bir sistem bütünlüğünde ele alınır ve yaratılan değer ortaya koyulur. Sadece finansal sermayenin dikkate alındığı tekli sermaye (monocapitalism) ve sıra/şerit(string) modelinden çoklu sermaye ve yay modeline geçilmiştir.

Bu yaklaşım 2020 itibarıyla dünyadaki kaynak ve piyasa yapısının ele alınışı için daha doğru ve sürdürülebilir bir bakış açısı sunulduğu belirtilmiştir. Kuruluşun kısa vadeli hedeflerini içeren ancak uzun vadeli hedefleri ve geleceği de dikkate alan bir iş modeli yaklaşımının önemi anlaşılmıştır; çünkü verilen bazı kararların etkisi kısa vadede görülebilenken, bazıları ise uzun vadede etkisini gösterebilir. Ayrıca işletme için bir faydadan söz edilirken bunun hangi paydaş ya da sermaye ögesi için yaratıldığı ve işletmenin stratejisi ile uyushup uyushmadığı değerlendirilebilir. Örneğin doğal sermaye sosyal sermayeye katkı sağlayacak ve bu ikisinin toplam etkisi finansal sermayeye olumlu yansiyabilecektir (IIRC, 2020a, s.14). Burada iş modelindeki çıktıların olası etki ve sonuçlarının daha açık şekilde raporda sunulmasının önemi de vurgulanmaktadır.

Yay modelinin açık döngülerle karşılıklı güçlendirme kapasitesi, sistemin etkilerinin daha iyi modellenmesine olanak sağlar. Farklı sermaye ögeleri için sağlanacak fayda ile zamanın ilerleyişi arasında doğrusal bir ilişki vardır. Modelde zaman ilerledikçe, yay da genişleyerek dikey ekseninde artan faydayı göstermektedir (IIRC, 2020a, s.14). Burada asıl üzerinde durulan bir diğer konu da; çoklu sermaye yapısının yaratabileceği kısıtlılıklara tepkisel bir yaklaşım göstermek yerine bu yapının yaratabileceği fırsatlara proaktif bir yaklaşım geliştirilmesinin vurgulanmasıdır (IIRC, 2020a, s.14).

Yay modeli ve zaman içinde yaratılan değer optimizasyonu aşağıda Şekil 2.9'da gösterilmiştir.



Şekil 2.9. Entegre Düşünce için Yay Modeli (Integrated Thinking and Strategy State of Play Report, 2020)

IIRC (2020a, s. 18) entegre düşüncenin uygulanabilmesi konusunda şirketlerin karşılaşılabileceği engelleri üç başlıkta toplamış, bu engellerin işletmelerde genellikle bir arada bulunduğunu ve birbirleriyle ilişkili olmaları nedeniyle de entegre düşüncenin benimsenmesini daha da zorlaştırdıklarını belirtmiştir. Bu engeller aşağıdaki gibidir;

- **Stratejik engeller:** Bunlar şirketteki lider ve yöneticilerin entegre düşünceye geçişinin arkasında yatan nedenleri anlayamaması ve bu fikre rağbet göstermemesi olarak belirtilmiştir (IIRC, 2020a, s. 18). Üst yönetimin entegre düşünce konusundaki yaklaşımı tüm şirketi etkileyebileceği için entegre raporun benimsenmesinde önemli bir engel olarak görülmektedir.
- **Örgütsel engeller:** Bazı şirketler yıllardır benimsedikleri düşünce ve modelden uzaklaşma konusunda isteksiz davranabilmektedir. Bazılarında da örgüt yapısı o kadar bölünmüş(silo) ve birbirinden kopuktur ki, bu ortamda entegre düşüncenin gelişmesi mümkün olmaz(IIRC, 2020a, s. 18). Değişime direnç gösteren ve birimler arası iletişim ve koordinasyonun olmadığı örgüt yapıları entegre düşüncenin benimsenmesini

zorlaştıracaktır.

- **Analitik engeller:** Eğer entegre düşünceyi destekleyecek veriler ve buna ilişkin sistem ve süreçler mevcut değilse, işletme ölçümlerden ve analitik kanıtlardan yararlanamayacaktır (IIRC, 2020a, s. 18). Finansal olmayan raporlama ve entegre düşünce anlamında verinin varlığı, akış süreci ve buna ilişkin kontrollerin işlerliği öne çıkan bir konudur. Bu anlamda altyapısını hazırlayan ve sistemleri kuran işletmelerde entegre düşüncenin yerleşmesinde bir engel oluşmayacaktır.

Bunların dışında şirketlerin karşılaşabildikleri bir diğer zorluk da entegre düşünceye geçişin (düşünce değişiminin) hangi paydaşa nasıl ve ne ile anlatılacağıının belirlenmesi konusudur. Paydaşların çeşitliliği düşünüldüğünde doğru şekilde iletişim kurabilmek, bu değişimin başarılı olmasında önemli faktörlerden biridir.

Bu alanda yapılan bazı çalışmalarda da entegre düşüncenin uygulamada karşılaşabileceği sorunlara ve uygulama önerilerine değinilmiştir. Feng vd. (2017, s.330) çalışmalarında, entegre düşünce kavramının paydaşları tarafından tam olarak anlaşılamadığını ve bunun uygulamada sorunlara yol açtığı belirtilmiştir. Oliver vd. (2016, s.228) ise entegre düşünce kavramına uygulama önerisi olarak sistem düşüncesi modelini incelemiştir. Dumay ve Dai (2017, s.574) ise çalışmalarında entegre düşüncenin bazı şirketlerde mevcut örgüt kültürü ile çatışan bir yapıda olduğunu ve örgütsel değişimi sağlama konusunda ütöpik bir yaklaşım olarak kaldığını öne sürmektedir. Entegre düşünce anlayışının aslında entegre raporun kapsayıcılığının temeli olduğu ve tüm yapıya ya da sisteme yerleşmezse sonuçlarının tam olarak görülemeyeceği söylenebilir. Üst yönetimden başlayarak kuruluşun her seviyesinde bu bilinçle iş yapılmadığı takdirde istenen başarı sağlanamayacaktır. Entegre düşüncenin kurum çapında benimsemiş olması, işletmenin sürdürülebilirliği, başarı ve performansını etkileyecektir.

2.9. Temel Kavramlar, Kılavuz İlkeler ve İçerik Öğeleri

ER'nin doğru şekilde anlaşılabilmesi ve uygulanabilmesi için Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi'nde; değer yaratma süreci, entegre raporun kapsadığı sermaye öğeleri, kılavuz ilkeler ve içerik öğeleri açıklanır. Çalışmada sırasıyla bu kavram, ilke ve öğeler açıklanacaktır.

2.9.1. Sermaye ögeleri

Kuruluş tarafından kullanılan ya da etkilenen kaynaklardan çerçevede "sermaye ögeleri" olarak bahsedilmektedir. Entegre raporda bu sermaye ögeleri hakkında bilgi verilirken, bununla birlikte kuruluşun bu ögelerle nasıl etkileşim kurduğu da açıklanır. Burada sermayenin korunmasından, yönetiminden ve bunlarla nasıl değer yaratılacağından bahsedilir. Sermaye ögeleri aynı zamanda “kuruluşun faaliyetleri ve sonuçları ile artan, azalan ya da dönüştürülen bir değerler stoğu” olarak da tanımlanmaktadır (IIRC,2013, s.4) . Değer yaratma sürecinde bu sermaye ögeleri kullanılarak ya da birbirine dönüşerek bir çıktı oluştururlar. Bu çıktıların da hem sermaye ögeleri ve işletme üzerinde hem de dış çevrede etkileri ve sonuçları olacaktır.

ER Çerçevesinde sermaye ögelerinin sabit kalmadığı kuruluşun faaliyeti ile artıp, azalacağı ya da dönüşeceği belirtilir. Değer yaratma sürecinde bu ögeler arasında sürekli bir etkileşim ve dönüşüm söz konusudur. Burada çerçevenin altını çizdiği önemli bir konu vardır; toplam sermaye stoğunun azalması ya da sabit kalması da değer yaratma kapsamı içinde kabul edilir (IIRC,2013, s.11).

Sermaye ögeleri; finansal, üretilmiş, fikri/entellektüel, insan, sosyal ve ilişkisel ve doğal sermaye ögeleri olarak sınıflandırılmaktadır; ancak entegre rapor düzenleyen kuruluşların bu sınıflandırmayı aynen kullanması ya da raporlarını bunlara göre düzenlemesi konusunda bir zorunluluk bulunmamaktadır. Sermaye ögeleri aşağıdaki gibidir;

Finansal sermaye: Mal ve hizmet üretmek için kullanılan; borçlanma, öz sermaye veya hibe gibi finansman yoluyla ya da faaliyetler veya yatırımlar yoluyla edinilen fonlar bu kapsamda değerlendirilir(IIRC, 2013, s. 11).

Üretilmiş Sermaye: Mal veya hizmet üretimi için kullanılmak amacıyla üretilmiş bina, ekipman ve altyapı(yeraltı ve yerüstü düzenleri) gibi fiziksel varlıkları kapsamaktadır. Bu sermaye ögesinin genellikle başka kuruluşlar tarafından üretildiği; ancak şirketin kendi satışları için ürettiği ya da kendi kullanımı için edindiği varlıkların da bu kapsamda değerlendirileceği çerçevede belirtilir (IIRC, 2013, s.12).

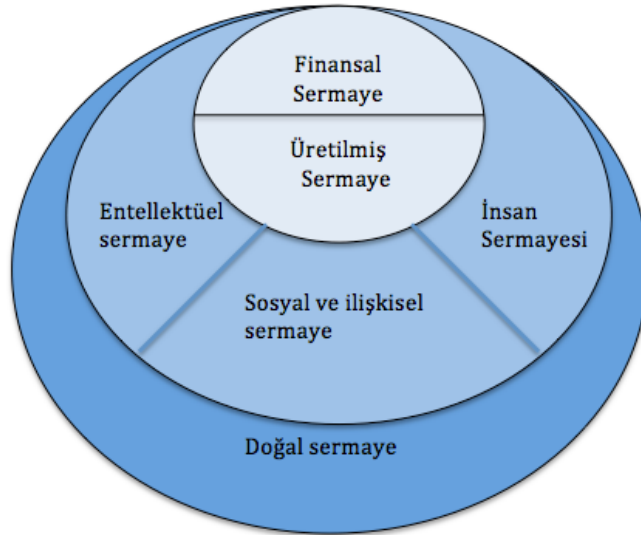
Fikri Sermaye (Entelektüel sermaye): Kuruluşun bilgiye dayalı maddi olmayan varlıklarını kapsayan sermaye grubudur. Bunlar; patent, telif hakları gibi fikri mülkiyeti ve zımni bilgi, sistemler, prosedürler ve protokoller gibi kuruluşa ait sermaye olarak açıklanır (IIRC, 2013, s.12).

İnsan Sermayesi: Çalışanların beceri ve yetkinlikleri, tecrübeleri, sadakatleri, süreç, ürün ve hizmetleri geliştirme ve yenilik yapma motivasyonları olarak ifade edilebilir. Çalışanların kuruluşun yönetim çerçevesine, risk yönetimi yaklaşımı ve etik değerlerine uyum göstermeleri ve şirketin stratejisini anlayarak bunu uygulayabilme kapasitesinde olmaları da insan sermayesi olarak kabul edilir(IIRC, 2013, s.12).

Sosyal ve İlişkisel Sermaye: Sosyal ve ilişkisel sermaye; paylaşılan normlar, ortak değerler ve davranışları kapsamaktadır. Bunun yanında, başlıca paydaşlarla olan ilişkiler ve paydaşlarla kurulan karşılıklı güven ve etkileşimin korunması isteği, kuruluşun geliştirdiği markası ve itibarı gibi konulara ilişkin maddi olmayan varlıklarını kapsamaktadır(IIRC, 2013, s.12).

Doğal sermaye: Şirketin dün, bugün ve gelecekte hizmet sunmasını sağlayan ve faydalandığı yenilenebilir ve yenilenemez doğal kaynakları ve süreçleri kapsamaktadır. Bunlara örnek olarak, hava, toprak, su, maden ve ormanlar, biyolojik çeşitlilik ve ekosistem verilebilir(IIRC, 2013, s.12).

Sermaye öğelerinin birbiriyle ilişkisi Şekil 2.10'daki gibi gösterilebilir.



Şekil 2.10. Sermaye Öğeleri (IR Background Paper, Capitals, 2013, <http://21>)

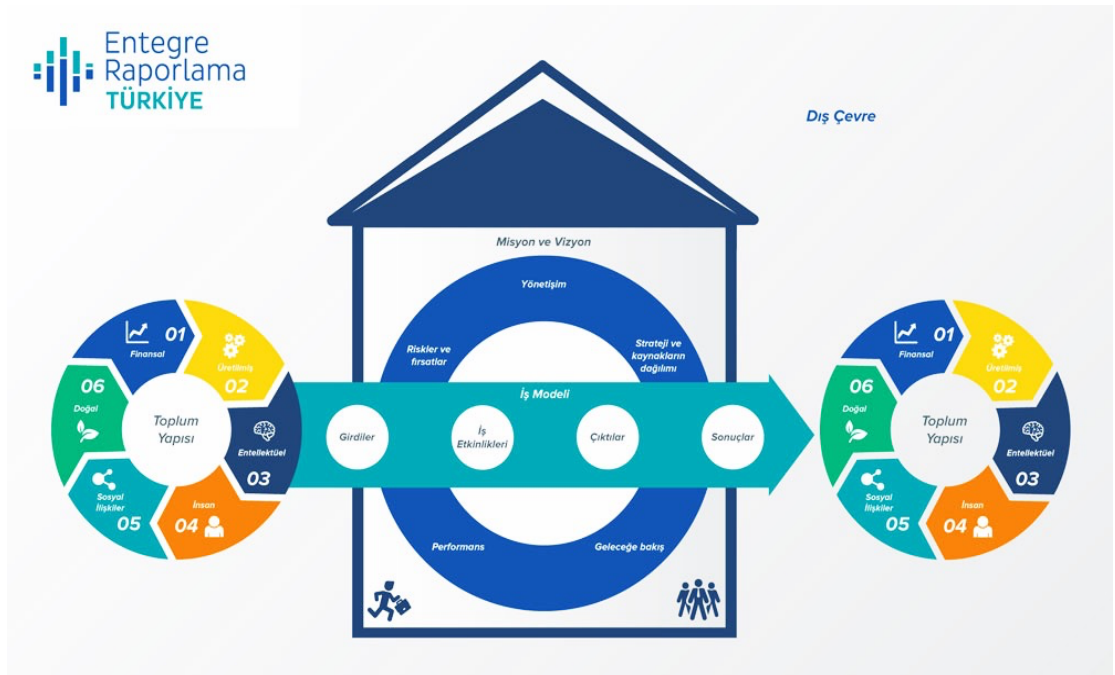
Bir kuruluşun değer yaratabilme kabiliyeti; sermaye sağlayan taraflara geri döneceği için önemli olarak görülmektedir (IIRC, 2013, s.4). Sistemsel değer yaratma anlayışı içinde değerlendirildiğinde, kuruluş sadece kendisi için değil, dış çevre ve toplum için de yarattığı değer ve etkileşimler bu kapsamdadır. Bu sebeple, kuruluşun değer

yaratma kabiliyetini etkileyen ve bunu sağlayan unsurların entegre rapora dahil edilmesi gerekmektedir.

Entegre raporlama kapsamlı sermaye yaklaşımı ile daha şeffaf ve hesap verebilir olmanın yanında, yaratılan değeri daha iyi yansıtmayı hedeflemektedir. Sürdürülebilirlik raporlaması, maddi olmayan varlık/entelektüel sermaye raporlaması gibi farklı sermaye öğelerine ilişkin raporlamaların daha bütüncül şekilde ele alındığı görülmektedir.

2.9.2. Değer yaratma süreci

Entegre raporlamada değer yaratımı ve bunun nasıl gerçekleştirildiği oldukça önemli bir konu olarak ele alınır. Bu bağlamda Entegre Raporlama Çerçevesi'nin 2B Bölümünde yer almakta olan 2.4 ve 2.9 arasındaki ilkeleri kuruluşun kendisi ve çevresi için değer yaratma sürecini ele almaktadır. Bu süreç, bir kuruluşun kendisi için değer yaratma kabiliyetinin, başkaları için yaratılan değerle de ilişkili olduğundan bahseder. Aradaki bu etkileşimler, faaliyetler ve ilişkiler şirketin kendisi için değer yaratma kabiliyeti için önemli olarak kabul edildiği takdirde entegre rapora da dahil edilmelidir (IIRC, 2013, s.10). Buradan da anlaşılabacağı üzere, değer yaratma sürecine de bütüncül ve kapsayıcı bir bakış getirilmektedir. Yine Çerçeve'nin 2D bölümünde, değer yaratma süreci açıklanmıştır. Şekil 2.11'de işletmenin iş modeli temelinde değer yaratma süreci gösterilmiştir.



Şekil 2.11. Değer Yaratma Süreci (<http-20>)

Kuruluşun dış çevresini; içinde bulunduğu ekonomik ve politik koşullar, teknolojik değişimler, çevresel ve toplumsal sıkıntılar oluşturur ve kuruluş dış çevresi bağlamında çalışmalarını devam ettirir. Şekilden de anlaşılacağı üzere kuruluşun misyon ve vizyonu aynı zamanda onun amaçlarını da içermektedir. Bunun için de tüm kuruluşu kapsayan ve bu süreçte dikkate alınması gereken unsurlardan biridir.

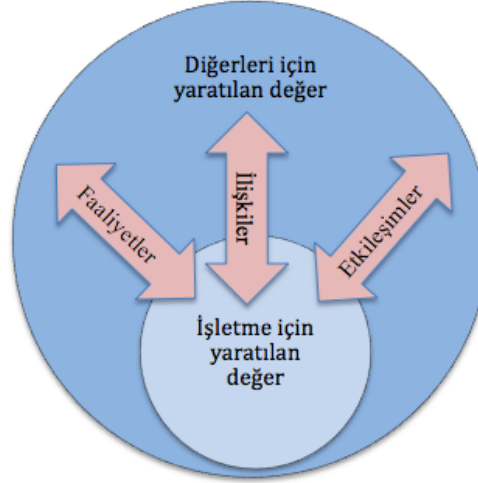
Kuruluşun değer yaratabilmesi için yönetim anlayışıyla uygun bir yönetim yapısının oluşturulması oldukça önemlidir. Aynı zamanda iş modelinin de değişimlere uyum sağlayabilmesi kuruluşun sürdürülebilir bir şekilde çalışmasını etkiler.

Kuruluşun sermaye öğelerini girdi olarak kullanarak bunları ürün ve hizmet olarak çıktıya dönüştürmesini içeren temel süreç iş modeli olarak adlandırılmaktadır. Bir ürünün planlamasından, tasarımı ve üretimine kadar olan süreçte ya da hizmet sunma sürecinde faydalanan bilgi, beceri ve deneyimi işletmenin faaliyetleri ya da etkinlikleri olarak tanımlanır. Bunlar; yenilikçilik ve girişimcilik kültürünün teşvik edilmesi, teknolojinin daha etkin ve iyi kullanılması gibi faaliyetleri de içerir. Özellikle yeniliklerin teşvik edilmesi, değişen risk ortamına uyum sağlanması ve teknolojik yeniliklerin etkin ve verimli kullanılması ile toplum ve çevre üzerinde oluşabilecek olumsuz etki en aza indirgenebilecektir. Bu etkinlikler aynı zamanda olumsuz etkinin indirgenebilmesi için gerekli durumlarda girdilerin değiştirilmesini ve çıktılar için de alternatif kullanımlar bulunması gerektirir (IIRC, 2013, s. 13).

Değer yaratma sürecinde; iç ve dış çevreye dikkat edilerek kuruluşun risk ve fırsatlarını iyi analiz etmiş olması gerekir. Bu analizler neticesinde kuruluşun hedeflerine ulaşırken bu risk ve fırsatları nasıl yöneteceği ve nasıl bir yol izleyeceğini stratejisi belirler. Burada kaynak kullanımının nasıl yapılacağı belirlenmeli ve performans ölçümü yapılabilmesi için ölçüm sistemleri oluşturulmalıdır. Bu süreç devamlı bir değişim içinde olduğu için de süreç sürekli takip edilmeli, gerekiyorsa revizyona gidilmelidir (IIRC, 2013, s. 14)

Entegre Raporlama Çerçevesi'nde (2013, s.10) kuruluş ve diğerleri için yaratılan değer faaliyetler, dış çevre ile ilişkiler ve etkileşimler aracılığıyla yaratıldığı belirtilir. Bu etkileşim, ilişki ve faaliyetler önemlilik ölçüsünde entegre rapora dahil edilir. Değer yaratma sürecinde; sermaye öğelerinin kullanımı, dönüşümü ya da tüketimi yoluyla oluşan dışsallıkların da dikkate alınması gerektiği belirtilir. Dışsallıkların sermaye öğeleri üzerinde oluşturduğu etki de değerlendirilmelidir. Değer yaratımı sürecinde hangi paydaş için hangi zaman aralığında nasıl bir değer yaratıldığına iyi anlaşılması ve bu süreçte bir

sermaye ögesinin diğerlerinden üstün tutulmadığından da emin olunması gerekir. Örneğin işletme insan sermayesini dikkate almadan (çalışma saatlerine ve insan kaynakları politikalarına uymadan) sadece finansal sermayeyi arttırmayı hedeflememelidir. Entegre raporda işletme ve diğerleri için değer yaratımı Şekil 2.12’de gösterilmiştir.



Şekil 2.12. Entegre raporda işletme ve diğerleri için değer yaratımı(IIRC,2013, s.10)

Bir işletme için yaratılan değer aşağıda on maddede ifade edilmiştir(http-22);

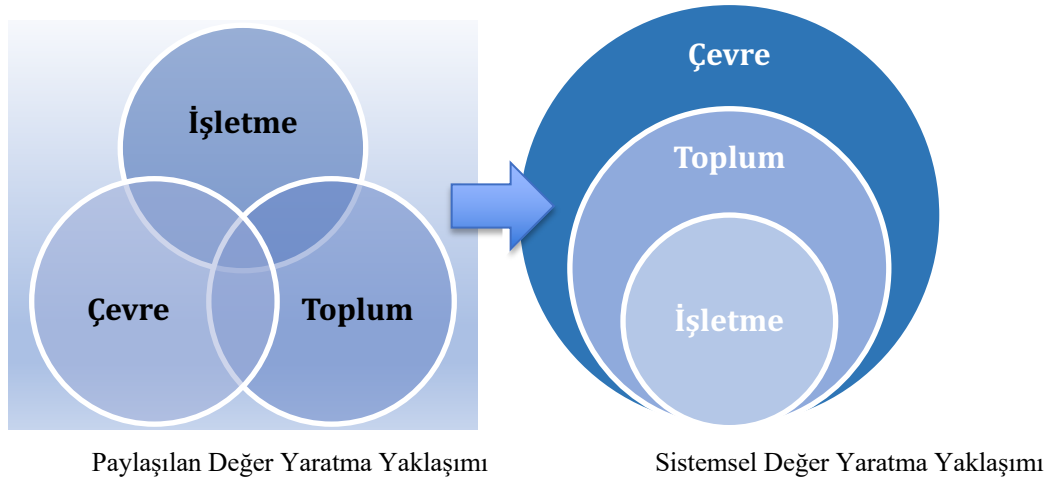
1. Değer belirli bir konu bağlamında yaratılır.
2. Değer yaratımını değerlendirmek için finansal değer önemlidir; fakat yeterli değildir.
3. Değer maddi ve maddi olmayan varlıklardan yaratılır.
4. Değer özel kaynaklardan ya da kamu kaynaklarından yaratılabilir.
5. Değer hem kuruluş hem de diğerleri için yaratılır.
6. Değer pek çok faktörün birbirleriyle bağlantılı olmasından yaratılır.
7. Değer yaratımı kendini çıktılarla gösterir.
8. İnovasyon, değer yaratımının merkezinde yer alır.
9. Ne tür bir değer yaratıldığı ve nasıl yaratıldığı konusunda işletme değerleri önemli bir rol oynar.
10. Değer yaratımının ölçütleri gelişmektedir (evrilmektedir), yani değer yaratımı durağan değil dinamik bir süreçtir.

Değer yaratma yaklaşımı önceden işletmenin finansal anlamda değer yaratması ve karını arttırması olarak düşünülmekteyken son dönemde bu yaklaşım paylaşılan değer olarak değişmiştir. Ancak bu yaklaşım da çoklu sermaye anlayışının yansıtılmasında ve tüm paydaşların dikkate alınmasında yetersiz kalmaya başlamıştır. Bugün gelinen noktada ise, dış ve iç çevrenin bütüncül olarak ele alındığı bir sistem yaklaşımı söz konusudur. Bu bağlamda şirketlerin sistemsel olarak değer yaratması fikri ön plana çıkmıştır.

Toplum ve çevre için yaratılan değer, etki analizleri ile değerlendirilebilir. Bunun sonucunda yapılacak fayda maliyet analizleri değer yaratma sürecinin etkisinin daha iyi anlaşılabilmesini sağlayacaktır. Geleneksel raporlama sürecinin sadece çıktıya odaklanan yaklaşımı yerine, bu yeni değer modelinde işletmenin iş modeli ve stratejisi bağlamında toplumda yarattığı etki ve sonuçlar da daha iyi anlaşılacaktır.

Entegre raporlamanın altında yatan sistem modelinden ve kapsayıcı yaklaşımdan temelini alan bu yaklaşımda değer de bütüncül bir bakışla ele alınması sağlanmıştır. İşletmenin toplumla ve çevreyle olan etkileşimleri de yaratılan değeri etkilemektedir.

Paylaşılan değer yaratma yaklaşımından sistemsel değer yaratma yaklaşımına geçiş Şekil 2.13'te gösterilmiştir.



Şekil 2.13. Sistemsel Değer Yaratma Yaklaşımı

2.9.3. Kılavuz ilkeler ve içerik öğeleri

ER Çerçevesi'nin bir amacı da bir entegre raporun toplam içeriğini düzenleyen Kılavuz İlkeler ve İçerik Öğeleri sağlamak ve bunların altında yatan temel kavramları açıklamak olarak belirtilmiştir. Kılavuz ilkeleri ve içerik öğelerini oluşturan başlıklar Şekil 2.14'te gösterilmiştir.

Kılavuz İlkeler	İçerik Öğeleri
• <i>Stratejik odak ve geleceğe yönelim</i> • <i>Bilgiler arası bağlantı</i> • <i>Paydaşlarla ilişkiler</i> • <i>Önemlilik</i> • <i>Kısa ve öz olma</i> • <i>Güvenilirlik ve eksiksizlik</i> • <i>Tutarlılık ve karşılaştırılabilirlik</i>	• <i>Kurumsal genel görünüm ve dış çevre</i> • <i>Yönetişim</i> • <i>İş modeli</i> • <i>Riskler ve fırsatlar</i> • <i>Strateji ve kaynak aktarımı</i> • <i>Performans</i> • <i>Genel görünüş</i> • <i>Sunumun temeli</i>

Şekil 2.14. Kılavuz İlkeler ve İçerik Öğeleri

2.9.3.1. Kılavuz İlkeler

Bir entegre raporda hangi bilgilerin kullanılacağı ve özellikle de bu bilgilerin nasıl sunulacağı konusunda kılavuz ilkeler yol göstericidir. Bu ilkeler Şekil 2.15'te gösterilmiştir. Kullanılacak bilgilerin hangilerinin öncelikli olacağı konusunda kılavuz ilkelerden yararlanılır. Bu ilkeler bir arada kullanılabileceği gibi, ayrı ayrı da kullanılabilmektedir (IIRC,2013, s.16).



Şekil 2.15. Kılavuz İlkeler

Bir entegre raporun hazırlanmasında ve sunumunda kullanılan Kılavuz İlkeler Entegre Raporlama Çerçevesi'nin üçüncü bölümünde yedi başlık altında açıklanmaktadır (IIRC2013, s.16-23). Bunlar:

1. **Stratejik odak ve geleceğe yönelim:** Bir entegre raporun kuruluşun stratejisi hakkında bilgi sağlaması gerekir. Bu bilgi kuruluşun pazardaki konumunu, iş modelini etkileyen önemli konuların açıklanmasını içerebilir. Aynı zamanda bu stratejinin kısa, orta ve uzun vadede değer yaratma kabiliyetiyle ilişkisini vermelidir. Stratejisi bağlamında sermaye öğelerinin nasıl kullanıldığı ve öğelerin etkileşimi konusunda bilgi sağlamalıdır. Yönetimden sorumlu kişilerin de stratejik odağı ve kuruluşun geleceğini etkileyecek konularda görüşlerini de içerebilir (IIRC, 2013, s.16).
2. **Bilgiler arası bağlantı:** Bir kuruluşun zaman içinde yaratabileceği değeri etkileyen çeşitli faktörler vardır. Entegre raporda tüm bu faktörler bütüncül bir şekilde sunulmalıdır. Entegre raporun kapsayıcılığı aslında değeri oluşturan unsurların çeşitliliğinden gelmektedir. Bu ilişki ve etkileşimlerin birbiriyle bağlantılı şekilde resmedilmesi için entegre düşüncenin kuruluşun faaliyetlerine, raporlamasına ve iş yapış şekline yerleşmiş olması gerekir (IIRC 2013, s.16). Çerçeve'de bilgiler arası bağlantının çeşitli biçimlerde sağlanabildiği ve bunların aşağıdaki öğeler arası bağlantıları içerdiği belirtilir (IIRC 2013, s.16);
 - İçerik öğeleri
 - Dün, bugün ve yarın
 - Sermaye öğeleri
 - Finansal bilgiler ve diğer bilgiler
 - Nicel ve nitel bilgiler
 - Yönetim bilgileri, yönetim kurulu bilgileri ve kuruluş dışından raporlanan bilgiler
 - Entegre rapordaki bilgiler, kuruluşun diğer bildirimlerindeki bilgiler ve diğer kaynaklardan gelen bilgiler

Bunların yanında bir entegre raporun daha anlaşılır olabilmesi için net ve anlaşılır bir dille yazılması oldukça önemlidir. Bilgi ve iletişim teknolojisi kullanılarak arama, erişim, bağlantı kurma, kişiselleştirme ve analiz etme kabiliyeti

de arttırılabilir (IIRC 2017, s. 17).

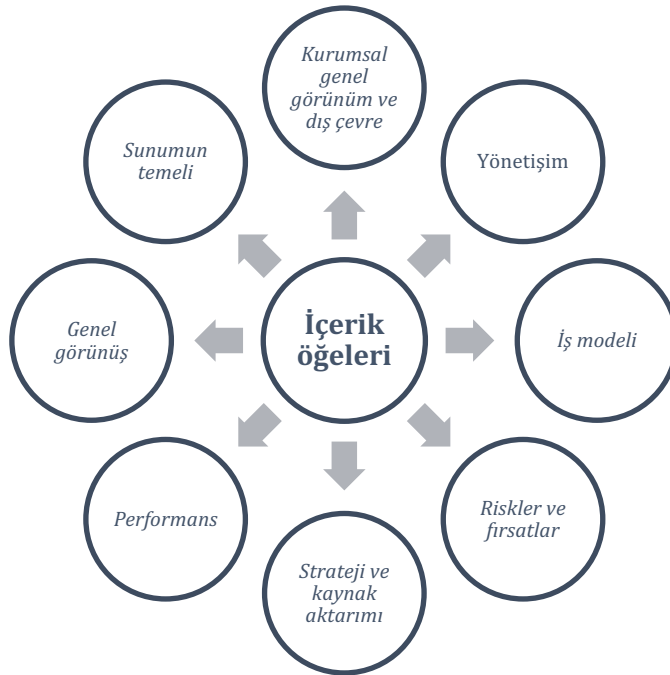
3. **Paydaşlarla ilişkiler:** Paydaşlarla kurulan ilişkileri entegre raporlama çok önemsemektedir. Bu nedenle tüm paydaş gruplarıyla nasıl ilişki kurulduğu, bu ilişkinin kalitesi gibi konulara ilişkin raporda bilgi sunulmalıdır. Yaratılan değer bu ilişkilerden etkileneceği için paydaş ihtiyaç ve isteklerinin ne seviyede dikkate alındığı ya da bunlara cevap verildiği gösterilmelidir. Başka bir ifadeyle paydaş ilişkilerinin nasıl yönetildiği konusunda bilgi sunulmalıdır. Gelecekteki trendleri takip edebilmek, risk ve fırsatları değerlendirebilmek, stratejileri gözden geçirmek için paydaşların görüşlerine ihtiyaç duyulacaktır (IIRC 2013, s.17).
4. **Önemlilik:** Entegre raporun değer yaratma kabiliyetini önemli derecede etkileyebilecek konularda bilgi sunması gerekir. Çerçevenin önemlilik bölümünde; önemlilik belirleme sürecine, ilgili konuların belirlenmesine, önemin değerlendirilmesi ve önemli konulara öncelik verilmesine, açıklanacak bilgilerin belirlenmesi ve raporlama sınırına ilişkin konular açıklanır (IIRC 2013, s.17-19).
5. **Kısa ve öz olma:** Bir entegre raporun kısa ve öz olması gerekmektedir. Burada istenen karmaşık ve anlaşılabilir bir sunum yerine, anlaşılabilir ve yeterli bilgiyi içerecek şekilde raporun sunulmasıdır. Kısa ve öz olması ile önemli konuların eksiksiz şekilde sunumu arasındaki dengeye de dikkat edilmelidir (IIRC 2013, s.21).
6. **Güvenilirlik ve eksiksizlik:** ER Çerçevesi (IIRC 2013, s.21) bu başlıkta “Bir entegre rapor olumlu ya da olumsuz tüm maddi hususları dengeli ve maddi hata içermeyecek bir şekilde içermelidir” der. Buradan da anlaşılacağı üzere raporun maddi hata içermemesi, eksiksiz olması, sunulan bilginin fayda/maliyet analizi yapılması, dengeli bir şekilde sunulması önemlidir. İç denetim gibi kurum içi yapılarla, paydaş katılımıyla ve bağımsız denetim gibi dış mekanizmalarla güvenilirlik arttırılabilir (IIRC 2013, s.21,22).
7. **Tutarlılık ve karşılaştırılabilirlik:** Entegre rapordaki bilgilerin zaman içinde tutarlı bir temele dayanması gerekmektedir. Aynı zamanda diğer kuruluşlarla karşılaştırma yapılmasına imkân sağlamalıdır (IIRC 2013, s. 23). Rapordaki

bilgilerin tutarlılığını ve kalitesini etkileyebilecek değişikliklerden kaçınılması ya da varsa etkileriyle açıklanması gerekir. Karşılaştırılabilirliği sağlayabilmek için; sektörel ya da bölgesel kıyas noktaları kullanılması, bilginin oranlarla sunulması ya da nicel göstergeler kullanılması gibi yöntemler kullanılabilir (IIRC 2013, s.23)

Kılavuz ilkeler bu şekilde sıralanmakla birlikte, daha sonraki bölümlerde de bahsedileceği üzere ER uygulamasına ilk geçen şirketlerin en çok sıkıntı yaşadıkları konulardan biri de ilkeler olmuştur. Özellikle şirketin nasıl değer yarattığının strateji ile bağlantısının kurulabilmesi, verilen bilginin kısa ve öz olmasının sağlanması, sektörler ve hatta şirketler arası karşılaştırılabilirliğin sağlanması ve bilgilerin bağlantılı verilebilmesi konularında şirketler zorluk yaşamaktadır. Bu ilkelerin uygulamaya geçirilebilmesi için entegre düşüncenin yerleşmesi oldukça önemlidir.

2.9.3.2. İçerik Öğeleri

Bir entegre raporda bulunması gereken sekiz içerik öğesi vardır ve bunların birbiriyle uyum içinde verilmesi gerekir. Bu içerik öğeleri Şekil 2.16'da gösterilmiştir. Bu öğeler dikkate alınarak; kuruluşun kısa, orta ve uzun vadede nasıl değer yarattığının ve stratejisinin entegre raporda sunulması gerekir. Bütüncül bir yaklaşım ve şeffaf bir sunum sağlanabilmek için böyle bir yöntem belirlendiği Çerçeve (IIRC 2013, s.5)'de belirtilir.



Şekil 2.16. İçerik öğeleri

Çerçeve’de İçerik Öğeleri 8 başlıkta verilir. İçerik öğeleri aşağıdaki gibidir (IIRC 2013, s.5):

1. **Kurumsal genel görünüm ve dış çevre:** Entegre raporda, kuruluşun nasıl bir ortamda ve hangi koşullar altında faaliyetlerini sürdürdüğü konusunda bilgi verilir. Burada kuruluşun misyon ve vizyonu, çalışma yapısı, temel faaliyetleri, faaliyet gösterdiği pazarlar, rekabet ortamı gibi konular hakkında bilgi sunulur. Bununla birlikte faaliyetlerini sürdürdüğü dış çevre hakkında da bilgi verilir. Yasal, ticari, sosyal, çevresel ve politik bağlamda kuruluşu etkileyen önemli faktörlerin açıklanması da rapora dahil edilmelidir(IIRC 2013, s.24).
2. **Yönetişim:** Yönetişim anlayışının; kuruluşun kısa, orta ve uzun vadede değer yaratımında nasıl etkileri olduğu ve olabileceği konusunda raporda bilgi verilmelidir(IIRC 2013, s.25). Kuruluşun yönetim anlayışı iş yapış şeklini bütünüyle etkileyecektir. Entegre raporlamanın temelini oluşturan entegre düşüncenin yerleşmesi ve değer yaratımı gibi konular da kuruluşun yönetim anlayışından etkilenecektir.
3. **İş modeli:** Bu bölümde değer yaratımının özünde/temelinde yer alan iş modeline ilişkin bilgi sunulur. Kuruluşların iş yapış şeklini, faaliyetlerini hangi aşamalarla sürdürdüklerini ve nasıl değer yarattıklarını gösteren bir iş modeli vardır. Girdi, iş süreçleri, çıktı ve sonuçları gösteren bu iş modelinde süreçten etkilenen sermaye öğeleri girdiler ve çıktılar şeklinde yer alır(IIRC 2013, s.25,27).
4. **Riskler ve fırsatlar:** Kuruluşun faaliyetlerini sürdürmesini ve değer yaratma kabiliyetini etkileyebilecek risk ve fırsatların tanımlanması ve değerlendirilmesi gerekir; çünkü bu risk ve fırsatların kuruluşun hedeflerine (stratejik, operasyonel vb.) ulaşmasında potansiyel etkileri olacaktır. Bu risk ve fırsatların nasıl yönetildiğine ilişkin raporda bilgi verilir(IIRC 2013, s.27).
5. **Strateji ve kaynak aktarımı:** Bu bölümde kuruluşun ulaşmak istediği kısa orta ve uzun vadeli hedefler ve bu hedeflere ulaşmak için hangi stratejiyi ve kaynakları kullandığı yer alır. Entegre raporlamadaki sermaye öğelerinin çeşitliliği değerlendirildiğinde; kuruluşun hedeflerine ulaşmak için neler yaptığı ve bu kaynakları nasıl kullandığını açıklaması gerekir(IIRC 2013, s.27,28).

6. **Performans:** Kuruluşun her dönem nasıl bir performansı gösterdiğini açıklaması gerekir. Bunu da, belirlenen stratejik hedeflerine ne ölçüde ulaştığı ve bu sonuçların sermaye ögeleri üzerinde yarattığı etkiyi açıklayarak yapabilir. Performans ölçümü ve takibi çeşitli mekanizmalar kullanılarak yapılabilir. Entegre raporlama özelinde düşünülürse, finansal olmayan bilgiye ilişkin kilit performans göstergelerinin oluşturulması ve finansal olmayan bilgi akışına ilişkin iç kontrol sisteminin oluşturulması performans takibini ve doğru bilgi akışını kolaylaştıracaktır. Entegre raporun kapsayıcı yaklaşımı ve raporda sunulan bilginin çeşitliliği değerlendirildiğinde performans açıklamaları ekonomik performans ile sınırlı kalmamalı, finansal olmayan sermaye ögelerinin nasıl etkilendiğine ilişkin bilgiler de içermelidir(IIRC 2013, s.28).
7. **Genel görünüş:** Bu bölüm diğer içerik ögeleriyle ve kılavuz ilkelerle bağlantılı olarak ele alınması gereken bir başlık olarak değerlendirilebilir. Bu bölümde kuruluşun stratejisini uygularken karşılaştığı muhtemel zorluk ve belirsizliklerin olası etkilerini değerlendirmesi beklenir. Bu belirsizlik ve sıkıntıların kuruluşun iş modeli ya da gelecekteki performansını etkileyebilecek potansiyelde olup olmadığı ya da olası etkilerinin neler olabileceğinin açıklanması gerekir. Bu bölümde dış çevre, risk ve fırsatlar, iş modeli, yönetim yaklaşımı gibi pek çok ilke ve ögenin bir arada değerlendirilerek şeffaf bir şekilde sunulması gerekir(IIRC 2013, s.28,29).
8. **Sunumun temeli:** Bu bölümde raporun hazırlanması ve rapora dahil edilecek konuların belirlenme süreci anlatılır. Raporda yer almasına karar verilen konuların önemlilik analizinin nasıl yapıldığı, öncelikli alanların nasıl belirlendiği, finansal olmayan verilerin nasıl ölçüldüğü gibi konulara ilişkin bilgi verilir(IIRC 2013, s.29-32).

2.10. Entegre Raporlamanın Faydaları ve Gelişime Açık Yönleri

ER' nin getirdiği yenilikler ve sağladığı faydaların yanında bu süreçte bazı zorlukların da yaşanması muhtemeldir. Bu süreçteki fırsat ve risklerin, entegre raporun güçlü ya da gelişime açık yönlerinin daha iyi anlaşılabilmesi için bu alanda yapılan çalışmaların ve sonuçlarının incelenmesi gerekir. Bu konudaki çalışmaların bir kısmına aşağıda yer verilmiştir.

Entegre Raporlamanın firma değeri ile ilişkisini inceleyen Baboukardos ve Rimmel (2016, s. 437) entegre bir raporlama yaklaşımının yatırımcılar için finansal raporlamanın faydasını arttırdığını bulmuşlardır. Barth vd. (2016, s.27) ayrıca ER'nin bazı ekonomik faydalar ile ilişkili olduğunu bulmuştur. Bunlar; hisse senedi likiditesinde artış, daha yüksek firma değeri ve gelecekteki işletme nakit akışlarında artış olarak ifade edilmiştir. Firma değerinde ve gelecekteki nakit akışlarındaki artış, iç karar alma süreçlerindeki iyileşmeye bağlanırken; likiditenin iyileşmesi daha kapsamlı ve bütüncül bilgi açıklamalarına bağlanmıştır.

Vitollo vd. (2019, s. 524) de entegre raporlamanın sonuçlarını, içeriğine göre finansal, bilgilendirme ve yönetsel olarak sınıflandırmıştır. Finansal etkiler, hisse senedi likiditesine, firma değerine, beklenen nakit akışına, öz kaynak maliyetindeki azalmaya ve uzun vadeli yatırımların sayısına bağlıdır. Bu da açıkça göstermektedir ki entegre raporlamanın benimsenmesi ve kalitesi hem finansal performans hem de firma değeri üzerinde olumlu bir etkiye sahiptir. Finansal performanstaki iyileşme, bu uygulamanın kurumsal imaj ve marka itibarı gibi bazı maddi olmayan konular üzerindeki olumlu etkisinden de kaynaklanabilir. Bununla birlikte, entegre raporlama paydaşlara bilgi sağlama aracıdır ve bu yönüyle şirket şeffaflığını artırırken bilgi asimetrisini azaltabilir. Son olarak, entegre raporlamanın yönetim üzerinde bir etkisi vardır. Aslında, bu uygulamanın benimsenmesi yönetim kalitesini arttırmakta ve sadece finansal hedeflere odaklanmamış entegre bir vizyon getirmektedir. Ayrıca, entegre raporlama, belirli bir entegre iş modeline bağlı temel performans göstergelerini belirleyerek yönetim kontrollerinin geliştirilmesini destekler.

ACCA(the Association of Chartered Certified Accountants) IIRC İşletme Ağı'nda (IIRC Business Network) yer alan kuruluşların raporlama süreçlerini incelemiş ve ER'yi benimseyen kuruluşların bu süreçte yaşadığı somut faydalara ve zorluklara dikkat çekmiştir(ACCA,2017,s.6-8) Bu rapor için görüşme yapılan katılımcılar, ER' nin faydalarını şöyle sıralamışlardır;

- Daha entegre bir düşünce ve yönetim anlayışı,
- İşletme konuları ve performansının daha açık ve belirgin hale gelmesi,
- Kurumsal saygınlığın ve paydaş ilişkilerinin gelişmesi,
- Daha verimli(efficient) bir raporlama,
- Çalışan katılımı
- Brüt kârın artması.

King Ve Roberts (2013, s.64) da yirmi birinci yüzyılda şirketleri yönetmek için öncelikli dört aracı; paydaş ilişkileri, entegre düşünce, iyi bir yönetim yapısı ve entegre raporlama olarak saymıştır. Paydaşların artan talep ve ihtiyaçlarına şeffaf bir şekilde cevap verebilmek için şirketlerde iyi bir yönetim anlayışı ve entegre düşüncenin yerleşmiş olması, entegre raporlamanın yapılmasına giden bir süreç yaratacaktır.

Entegre raporun sağlayacağı faydaların da paydaş ve yatırımcılara iletilmesi, daha iyi anlaşılabilmesi entegre rapora olan talebi arttıracaktır. Aras ve Sarioğlu (2015, s.45) da bütüncül bir yaklaşım sağlayan entegre raporlamanın kuruluşlar, yatırımcılar ve diğer paydaşlar açısından potansiyel faydalarından bazılarını şu şekilde sıralamışlardır;

Kuruluş Açısından;

- Finansal ve finansal olmayan verilerin bir arada ve ilişkili olarak verilmesi, kurumsal stratejilerin daha entegre bir şekilde belirlenmesini ve kaynak dağılımını daha verimli yapabilmesini sağlar.
- Kuruluş yapısında bulunan farklı departmanların bir arada çalışması ile kurum içinde iş birliğini artırır, aynı zamanda kurumda inovasyon kültürünün gelişimine katkıda bulunur.
- Kuruluşun çalışanları ile olan iletişimini güçlendirir.
- Şeffaflık artması ve kaliteli raporlama, yatırımcıların şirkete olan güvenini artırarak kuruluşun finansmana erişimini kolaylaştırır.
- Maliyetlerin azalması, operasyon verimliliğinin ve marka değerinin artışı kuruluşların rekabet avantajı elde etmesini sağlamaktadır.

Yatırımcı açısından;

- Yatırımcıların beklentilerine uygun ve önemli konuların raporda yer almasını ve rapordaki verilerin güvenilir, entegre, standart ve karşılaştırılabilir olmasını sağlar.

Diğer paydaşlar açısından;

- ER, finansal sermaye sağlayanların yanında şirketin tüm paydaşlarını daha iyi tanımasını ve paydaşa özel ilişki kurmasını sağlar
- Kuruluşun tedarik zinciri boyunca nasıl bir değer yarattığının anlatılabilmesini sağlar.

Benzer şekilde, Burke ve Clark (2016, s.275) da entegre raporun en önemli faydası olarak değer yaratımının kuruluş bünyesinde daha iyi anlaşılmasını göstermişlerdir. Değer yaratımının daha iyi anlaşılması, bilgi sahibi olarak daha iyi kararlar alınabilmesi sonucunu doğuracaktır. Raporun hazırlanması için iş birliğinin başlaması ile farklı departmanlar arasındaki iletişim ve anlayışın artması da mümkün olacaktır.

Zhou, Simnett ve Green, (2017, s.94) ise çalışmalarında entegre raporların

raporlama çerçevesi ile uyumlu hale geldikçe oluşan durumun öz sermaye maliyetinde düşüşe yol açtığını ortaya koymuşlardır. Bu da yatırımcıların düşük bilgi riski (information risk) nedeniyle daha düşük getiri oranını kabul etme eğiliminde olması ile uyumludur. Entegre raporlama ile sağlanan kapsayıcı bilgi paylaşımı, raporlama yapan şirketlerin öz sermaye maliyetlerini düşürmesini sağlayacaktır.

Yatırımcı talebin artması anlamında da finansal olmayan raporlara duyulan ilgi artmaktadır. KSS performansı iyi olan firmaların sermaye piyasalarında finansman bulma konusunda daha iyi konumda olduğu da gösterilmiştir (Cheng, Ioannou ve Sarafeim, 2014, s.17). Entegre raporlamanın da temelini oluşturan unsurlardan biri olan KSS yaklaşımı ile kuruluşa finansal sermaye sağlanması veya yatırımcı çekilmesi bu yaklaşımların ve daha kapsayıcı raporlamaların yaygınlaşacağını göstermektedir. Entegre raporlarla da KSS'den daha ileri bir performans sergileyerek sadece finansman bulma konusunda değil, çalışan bulma gibi çeşitli alanlarda da fayda sağlanabilir.

Şirketlerin entegre raporlamaya geçişleri ile yaşanan marjinal değişimin; raporlama sürecinde yer alan birimlerin ve katılımın genişlemesi ve silo yapıdan uzaklaşılması olacağını vurgulayan çalışmalar da vardır. Bu çalışmalarda, işletmedeki farklı birimlerin bir arada (takımlar halinde) ve süreçler arası çalışmasının (organizasyonunun) entegre raporun uygulanması için kilit mekanizma olduğu belirtilmektedir (Mio vd. 2016, s.216; Stubbs ve Higgins, 2014, s.1080). Silo yapı ile kastedilen şirketteki departmanların birbirinden bağımsız, bilgi paylaşımından kaçınarak ve iş birliği yapmadan çalışmasıdır. Entegre raporlama ve düşünce anlayışı ile ortaya çıkan faydalardan birinin de kurum içi iletişim ve takım halinde çalışma anlayışının yaygınlaşması olduğu bu çalışma ile de ortaya konmuştur.

Adams (2015, s.27) da çalışmasında; entegre rapor hazırlama kararının, karar alma sürecinde, formel ve enformel iletişim süreçlerinde, önemlilik ve kurumsal risk belirleme süreçlerinde değişime yol açacağını belirtmiştir. Bu çalışmada da öngörülen, şirketin nasıl değer yarattığını anlamasının, hedeflerine ilişkin risk ve fırsatlarını analiz ederek bunu kısa, orta ve uzun vadede ele almasının faydalı olacağı yönündedir.

Entegre raporlama uygulaması yaygınlaştıkça faydaları ve etkileri daha kapsamlı çalışmalarla da analiz edilebilecektir. ACCA (2019, s.9) IIRC İşletme Ağı'nda yer alan kuruluşlarla yaptığı çalışmada, ER anlamındaki ilerlemenin durumunu ve şirketlerin deneyimlerini ortaya koymuştur. Bahsedilen diğer çalışmalarda da olduğu gibi en temel

Fayda kuruluşun iç mekanizmalarında (karar alma, iş modelinin anlaşılması, değer yaratma sürecinin anlaşılması, birimler arası koordinasyon, entegre düşüncenin yerleşmesi vb.) gibi alanlarda olmuştur. Bunun yanında bazı şirketler, entegre raporlama yapmaları sayesinde sıkıntı yaşamadan “BM Sürdürülebilir Kalkınma Amaçları, AB Finansal olmayan Raporlama Direktifi ya da TCFD” gibi yeni raporlama alanlarına uyum sağladıklarını belirtmiştir. Bunun yanında özellikle borçlanma ve yatırım araçlarının sürdürülebilir kalkınma önceliklerine göre oluşturulmaya başlandığına ilişkin göstergeler artmaktadır.

Literatürde entegre raporlamanın faydalarının yanında, ER’ye yapılan eleştirilere ve geliştirilmesi gereken alanlara da yer verilmektedir. Bu anlamda yapılan çalışmaların birinde ER’nin raporlama süreçlerinde istenen inovasyonu sağlamadığı ve sürdürülebilirlik raporlarının devamı gibi görüldüğü belirtilmiştir (Stubbs ve Higgins, 2014, s.1085). Bu anlamda diğer KSS raporları, sürdürülebilirlik raporları ya da faaliyet raporları ile entegre raporun nerelerde ayrıştığı daha net ortaya koyulmalı ve açıkça paydaşlara iletilmelidir.

EY (2015, s. 22) da küresel yatırımcı anketinde, yatırımcıların ÇSY(ESG) raporları ve diğer finansal olmayan bilgilere ilişkin görüşlerini sormuştur. Ankete katılan yatırımcıların büyük çoğunluğu, şirketlerin finansal olmayan bilgiyi kurumsal saygınlıklarını kazanmak/inşa etmek ya da devletin düzenleyici hükümlerine uymak için yayımladığını, yatırımcıların isteklerine hizmet etmek için yayımlamadıklarını söylemişlerdir. Yine aynı çalışmada yatırımcılar finansal olmayan bilginin entegre rapor şeklinde bir bütün olarak ya da ayrı şekilde raporlanmasının faydalı olduğunu belirtmiştir. Entegre raporun ve finansal olmayan konulardaki bilginin paydaşlara iletilmesinin dikkatle ele alınması gerektiği ve yatırımcı talebinin oluşmasının önemini bu çalışma da göstermektedir.

ACCA (2017, s.11) raporuna göre de yine şirketin var olan raporlarının entegre raporu da içeren ve şirketin nasıl değer yarattığını gösteren bir rapora evrilmesi/dönüşmesinin zaman alan bir süreç olacağı ifade edilmiştir. Bunun yanında bu raporlarda açıklanan bilgiye ilişkin yöneticilerin ve direktörlerin yasal sorumluluğu konusunda ve rekabet konusunda da endişeler vardır. Rekabet avantajı sağlayan konuların entegre raporda açıklanmak istenmemesi, geleceğe yönelik bilgilerin ya da hedeflerin bağlayıcılığı ve yasal yaptırımların olabilirliği şirketlerin entegre raporu tamamen

benimsemekten geri durmalarına yol açabilmektedir. Bu alandaki belirsizlikler entegre raporun gelişime açık alanlarını ortaya koymaktadır. Yasal gereklilikler ve zaman dilimleri bu alanda ilerlemek isteyen şirketler için bazı zorluklar yaratmaktadır. Aynı zamanda gelecek odaklı bir rapor oluştururken yüksek/abartılı bir hissedar beklentisi yaratmaktan kaçınmak istenmesi de yaşanabilecek zorluklardan biridir.

ACCA (2017, s. 7), IIRC ile beraber “Business Network Report Critique Project 2016” kapsamında incelenen raporlar dikkate alınarak hala gelişmeye açık alanların da olduğu saptanmıştır. IIRC ile olan görüşmeler sonucunda geliştirilmesi gereken öncelikli alanlar ise aşağıdaki gibi sıralanmıştır;

- Değer yaratma – özellikle iş modeli, sermaye öğeleri ve bağlantılı olma kavramlarına ilişkin
- Bağlantılı olma – Zaman içinde değer yaratmayı sağlayan faktörlerin bütüncül bir resmini sunma
- Önemlilik – değer yaratma bakış açısıyla belirlenip uygulanması
- Kısa ve öz olma – sayfa sayısının azaltılması
- Güvenilirlik ve tamlık – iyi ve kötü haberleri dengelemek
- Tutarlılık ve karşılaştırılabilirlik– Farklı şirketlerle ve zamanlarda karşılaştırma yapmaya olanak tanıma.

2019 yılında çalışmayı tekrarlayan ACCA (2019, s. 50) tarafından kuruluşların karşılaştıkları zorluklar organizasyonel/fonksiyonel silo yapılar, kurum içi performans ölçümünün yetersizlikleri, finansal olmayan raporlamada deneyim eksikliği, yasal gereklilikler, üst yönetimin desteğinde yaşanan sıkıntılar ve değişime karşı iç direnç olarak sıralanmıştır.

Frias-Aceituno vd, (2014, s.68) de çalışmalarında tekel konumunda olan şirketlerin karar almaya ilişkin bilgi içeren entegre raporlar yayımlama konusunda isteksiz olduklarını, bunun da yüksek kârlılıklarını korumak istemelerinden kaynaklanabileceğini belirtmişlerdir. Bu anlamda sunulan bilginin karar alıcılar için faydalı olması ve bilginin fırsatçı kullanımından kaçınılması gerektiği ve IIRC’nin de bu konuya dikkat etmesi gerektiği belirtilmiştir. Diğer taraftan aynı çalışmada; şirket büyüklüğünün ve kârlılığın finansal olmayan rapor yayımlama konusunda pozitif etkisinin olduğu gösterilmiştir.

Flower (2015, s. 1) çalışmasında entegre raporlama çerçevesinin sürdürülebilirlik temelinden uzaklaştığını ifade etmiştir. Buna gerekçe olarak da; değer yaratımının tüm

toplum için değil, sadece finansal sermaye sağlayan taraflar için ele alındığını ve tüm paydaşları kapsayan bir dil kullanmadığına dayandırmıştır. Aynı zamanda kuruluşlara çevre gibi konularda yarattıkları olumsuz etkiyi raporlama zorunluluğu getirilmemesini de bu görüşünü destekleyen bir konu olarak belirtmiştir.

Perego vd. (2016, s. 63) ise kurum içi performans ölçümünün ve raporlama sistemlerinin entegre raporun uygulamaya geçişiyle nasıl etkileneceğini araştıran akademik çalışmaların önemine dikkat çekmiştir. Çalışmaların büyük çoğunluğu entegre rapora geçişten önceki sürece yoğunlaşırken; entegre rapor ile organizasyon içi rollerde ve yapıda nasıl bir değişim sürecinin tetikleneceğini ve bu değişime ilişkin faydaların ve zararların tam olarak anlaşılamadığını vurgulamıştır. Bu yönde yapılacak çalışmalarla da ER' nin güçlü ve zayıf yönleri ortaya konularak entegre raporlamanın uluslararası arenada kabul görmesinin hız kazanabileceğini belirtmiştir.

Literatürde geçen bu çalışmalar incelendiğinde entegre raporlamanın güçlü yanları olduğu gibi benimsenebilmesi ve güvenilirliğinin artması için halen geliştirilmesi gereken alanlar olduğu da anlaşılmaktadır. Küresel ve bölgesel anlamda uygulamanın artması, yatırımcı taleplerinin daha iyi analiz edilmesi, standartların uyumlaştırılması ile yeni yapılacak çalışmalar entegre raporlamanın geleceğini şekillendirecektir.

Entegre Raporun Güvencesi

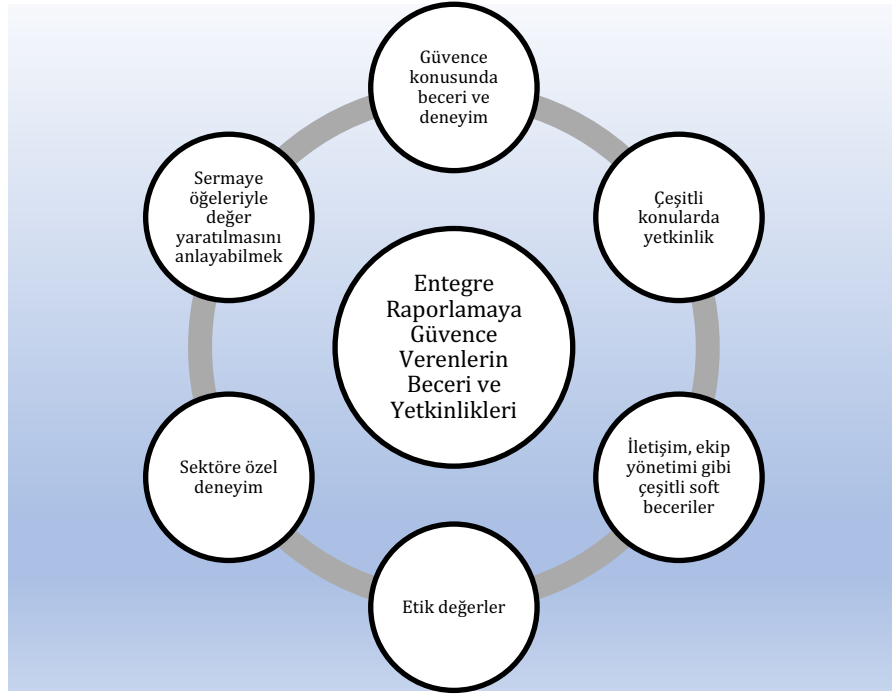
Entegre düşünme ve raporlama, bir yönetim ve muhasebe uygulaması olarak gittikçe yaygınlaşmaktadır; bunula birlikte raporlanan finansal olmayan bilgilerin güvencesi için çok az standart mevcuttur. Bu nedenle, raporlanan bilgileri hakkında güvenilirliği ve hesap verebilirliği sağlamak için şirketler, sosyal değer yaratmaya kendilerini adadıkları konusunda paydaşlara güvence sağlamalıdır (Demartini ve Trucco, 2017, s. 20)

Sürdürülebilirlik raporları ve entegre raporlar konusunda paydaşların güvence istemesinin nedeninin tüm diğer raporların güvencesinde olduğu gibi yayımlanan raporların kredibilitesine ilişkin şüphecilik olduğu söylenebilir. Entegre raporlama konusunda güvenceye uygulamalarının tam anlamıyla olgunlaşabilmesi için bazı zorluklar söz konusudur. Bunların bazıları aşağıdaki gibidir (Cheng vd, 2014, s.99; Simnett vd. 2016, s.274; IIRC, 2015, s.24):

- “Doğru ve adil” entegre raporun ne olduğu konusunda fikir birliği olmaması

- Güvencenin doğası: Tüm raporlama yapan tarafların taleplerini karşılayacak tek bir güvence modelinin olup olmadığı konusu tartışmalıdır. İç sistemler ya da paydaş katılımı gibi mekanizmaların güvencenin ön koşulu mu yoksa güvencenin yerine geçebilecek bir yaklaşım mı olduğu konusunda da belirsizlikler vardır.
- Mevcut denetim metodolojilerinin, yaklaşımlarının bu raporlara güvence verebilmek için yeterli olup olmadığı tartışılmaktadır.
- Mevcut güvence sağlayıcıların ER alanında yeterli eğitim, beceri ve yetkinliklere sahip olamayabilecekleri endişesi vardır.
- ER yapanların iç sistemlerinin güvence için yeterince güçlü ve uygun olup olmadığı konusunda endişeler söz konusudur.
- Mevcut haliyle çerçevenin, entegre raporların güvencesini sağlamak için uygun kriterler ve uygun bir konu sağlayıp sağlamadığı konusunda tartışmalar vardır. Daha da önemlisi, aşağıdaki konuların daha iyi anlaşılması gerektiği belirtilmiştir;
 - Raporun bağlantılı olması
 - Paydaşların duyarlılığının raporlama sınırları üzerindeki etkisi
 - Raporda verilen konuların tam ve eksiksiz olması
- Entegre raporda yer alan bilgilerin güvencesinin, temel süreçlerin güvencesi olmadan da sağlanıp sağlanamayacağına dair endişeler vardır. Bununla birlikte entegre raporun hazırlanması sürecine mi, entegre raporda kullanılan veri toplama sürecine mi güvence verileceği konusunda belirsizlikler vardır.
- Ve son olarak da hazırlanan entegre raporlara verilen güvencenin faydasının kısa, orta ve uzun vadede ki maliyetlerini geçip geçmeyeceği konusundaki endişeler belirtilmiştir.

ER konusunda güvence verebilmek için gerekli beceri ve yetkinlikler seti olarak IIRC (2015, s. 18); güvence konusunda bilgi ve deneyimi, kurumun faaliyet alanına göre çeşitli konulardaki yetkinliği (mühendislik, sosyal etki değerlendirmesi vb.), teknik olmayan becerileri (iletişim, ekip yönetimi gibi), etik değerleri (tarafsızlık, dürüstlük gibi), sektöre özel bilgiler(eğer sektör karmaşık ve özel bir yapıya sahipse) ve son olarak da aslında ER hazırlama sürecine özel olarak belirtilen bütünleşik işletme analizini (sermaye öğeleri ile nasıl değer yaratıldığının anlaşılmasını) sıralamıştır. Bu beceri yetkinlikler Şekil 2.17’de gösterilmiştir.



Şekil 2.17. Entegre Raporlamaya Güvence Verenlerin Beceri ve Yetkinlikleri (IIRC,2015, s.18)

Finansal tabloların denetimi, finansal raporlamaya olan güvenin inşa edilmesinde kritik bir rol oynamıştır ve oynamaya da devam etmektedir. Ancak bugünün daha kapsamlı güvence modeli, daha geniş, ileriye dönük ve entegre bir modele dönüşen kurumsal raporlamaya her zaman kolayca uyum sağlamamaktadır. Kuruluşların iç ve dış raporları, değişen bir dünyanın yeni taleplerini ve değer yaratmanın itici güçlerini daha geniş bir çerçevede yansıtacak şekilde gelişmeye başlamıştır (PwC, 2014, s.1). Entegre rapora güvence verilmesinin raporun benimsenmesini hızlandırabileceği düşüncesi, güvence konusunu gündeme taşımaktadır. Aynı zamanda yeterli şeffaflık ve güvenin sağlanması konusunda da güvence öne çıkmaktadır. Bir entegre raporun öyküsel kalmaması önemli görülürken, içindeki finansal olmayan bilgilerin subjektif olması yada ölçülebilir kriterlere dayanmaması güvence verilmesini zorlaştırabilmektedir. Raporda yer alan her alana güvence verilmesi yerine tüm sistemin altında yatan kontrollere odaklanıp onlara bakılması bu konuda uygun bir çözüm olarak görülmektedir.

Benzer şekilde IAASB (2016, s.6) de raporlamadaki yeni formları inceleyerek, bu raporlara olan güvenin artabilmesi için bazı faktörlerin kilit rol oynayacağını belirtmiştir. Bunları; geçerli bir raporlama çerçevesinin olması, yönetim gözetiminde bu raporlamaların yapılması, kuruluşların kendi raporlarının tutarlılığını değerlendirebilmesi için kapsamlı bilgiye ulaşabilmesi ve bu alanda iyi uygulama örneklerine ya da profesyonel hizmet sağlayıcılara ulaşılabilmesi olarak sıralanmıştır. Bu faktörler dikkate

alındığında, yapılan raporlamaya hem iç kullanıcı hem de dış kullanıcı tarafından duyulan güvenin artacağını belirtmiştir.

Finansal olmayan raporlama için kullanılan bazı güvence standartları bulunmaktadır. Bunları sosyal sorumluluk konularına ilişkin standartları içeren AA1000 Güvence Standartları ve “Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi Veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri”ne ilişkin Güvence Denetimi Standardı (GDS) 3000 olarak sıralayabiliriz. Entegre rapor için kullanılabilecek GDS 3000’deki güvence denetimi iki boyutta sınıflandırılmaktadır. Bunlar makul güvence denetimi ve sınırlı güvence denetimidir (GDS 3000, s.7). Burada verilen hizmet bir doğrulama hizmeti olabileceği gibi doğrudan bir denetim de olabilmektedir. Makul güvence ve sınırlı güvence Standartta (GDS 3000- Madde 12, s. 7) şu şekilde tanımlanmaktadır.

“a. Makul güvence denetimi: Denetçinin, denetimin yapıldığı şartlarda, varacağı sonuca dayanak olarak güvence denetim riskini kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirdiği güvence denetimidir. Denetçinin vardığı sonuç, dayanak denetim konusunun kıstaslar uygulanmak suretiyle ölçümü veya değerlendirilmesi sonucu ortaya çıkan çıktıya ilişkin denetçi görüşünü sunacak şekilde ifade edilir.

b. Sınırlı güvence denetimi: 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 denetimidir.”

Günümüzde entegre rapora verilebilecek güvencenin sınırlı ya da makul güvencenin ötesine geçip geçemeyeceği konusunda tartışmalar ve bu alanda çalışmalar vardır. Bu anlamda IIRC 2019 yılında GDS300 konusunda sınırlı güvence ve bazı finansal olmayan performans göstergelerine güvence verilmesini kapsarken, 2020 yılında GDS3000 makul güvence ve tüm performans göstergesi setine güvence alınmasını planlamaktadır. 2021 yılına gelindiğinde ise entegre raporlama anlamında yeni bir standart oluşturulması ve tüm rapora güvence alınması hedeflenmektedir. IIRC yayımladığı 2018 Entegre raporuna sınırlı güvence almıştır(http-23)

Bahsedilen çalışmalardan da anlaşılacağı üzere ER güvence anlamında halen gelişime açık yönler barındırmaktadır. Hesap verebilirliğe, şeffaflığa, kapsayıcı sermaye öğeleri yaklaşımına dayanan bu raporlama anlayışının benimsenebilmesi ve daha çok yaygınlaşabilmesi için paydaşların güvence talebine cevap verebilmesi önemlidir. Bütünleşik güvence doğrultusunda yönetim, iç denetçiler ve bağımsız denetçiler bu yolculuğa hazırlıklı olmalı ve kendilerini geliştirmelidirler. Çünkü güvenilirliğin sağlanabilmesi için kurumsal raporlama sürecinde yer alan her basamağın (verinin

toplanmasından bağımsız denetimine kadar) güvence sürecine dahil olması önemlidir. ER'nin tüm paydaşların beklentilerine cevap verecek hale gelmesi ve benimsenmesi bu şekilde mümkün olacaktır.

2.11. Dünya’da Ve Türkiye’de Entegre Raporlama

Bu bölümde önce dünyada entegre raporlamaya geçiş süreci ve sonrasında Türkiye’deki mevcut durum ele alınacaktır.

2.11.1. Dünya’da entegre raporlama çalışmaları

Dünyada ER'nin başlangıcının 1990'lı yıllarda, Güney Afrika'nın tam demokrasiye geçmesine kadar uzandığı düşünülmektedir. 1993'te Güney Afrika Yönetim Enstitüsü (Institutions of Directors), Güney Afrika Yüksek Mahkemesi'nin eski hâkimi olan Mervyn King'den yönetim komitesine başkanlık etmesini istemiştir. Güney Afrika'daki kuruluşlara ve şirketlere duyulan güvensizliğin azaltılabilmesi ve şeffaflık, eşitlik ve bilgi paylaşımının teşvik edilmesi amacıyla Yargıtay Eski Hâkimi Mervyn King, King Komitesi'nin kurulmasında görev almıştır. Bu komitenin görevi yönetim ilkelerine ilişkin çalışmalar yürütmek olacaktır (Aras ve Sarıoğlu,2015, s.41).

Komitenin ilk raporu (King I) 1994'te yayınlanmıştır. Sonrasında revize edilen baskısı (King II) 2002'de yayımlanmış, üçüncü baskı olan King III 2009'da yayımlanmıştır. King III raporu ile Güney Afrika'da 2010 yılından sonra Johannesburg Borsası'na kote şirketlerin entegre rapor yayımlaması, yayımlamazsa da bunun sebebini açıklaması zorunlu hale getirilmiştir. 2016 yılında yayımlanan ve 1 Nisan 2017 itibariyle uygulamaya geçen King IV raporu ile King III'te yer alan 75 ilke azaltılarak 17 temel ilkeye indirilmiş ve “uygula ya da açıkla” ilkesi yerine “uygula ve açıkla” ilkesi benimsenmiştir (King IV, 2016, s.7).

Güney Afrika'dan sonra Danimarka, Portekiz, Fransa gibi birçok ülke de borsada işlem gören şirketlerin finansal raporların içinde finansal olmayan bazı verileri de açıklamasını zorunlu kılarak ER' ye doğru adım atmaya başlamıştır (Aras ve Sarıoğlu, 2015, s.41)

Şirket bazında bakıldığında ilk entegre raporlamayı 2002 yılında, endüstriyel enzimler, mikroorganizmalar ve biyo eczacılığa içerikler üreten Danimarkalı Novozymes şirketinin yaptığı genel olarak kabul görmektedir. Diğer entegre raporlama öncüleri Novo Nordisk (2004), United Technologies (2008), Natura (2008) ve Philips (2008) şirketleridir (Eccles ve Saltzman, 2011, s.58).

Avrupa Birliği de 2014 yılında yayımladığı direktifte (Directive 2014/95/EU) finansal olmayan bilginin; uzun vadedeki karlılığın, toplumsal adalet ve çevrenin korunmasıyla entegre edilerek açıklanmasının, sürdürülebilir küresel ekonomiye doğru değişimin yönetilmesi için çok önemli olduğunu belirtmiştir. Bunu takiben yayımlanan kılavuz (EU Guidelines 2017/C215/01) ile de kuruluşların paydaşlarına karşı hesap verebilirliğini artırmak amacıyla finansal olmayan bilgilerin de aktarılmasını istemiştir(http-24)

KPMG'nin (2015, s.38) yaptığı çalışmaya göre entegre rapor olduğu belirtilen ve IIRC'ye referans verilen raporların sayısı 2013 yılından beri iki katına çıkmıştır. Buna rağmen, şirketler içinde entegre raporlamaya geçişteki toplam orana bakıldığında önemli bir artış görünmemektedir. Kurumsal raporlamanın faaliyet raporlarına %90 oranında dahil edildiği Birleşik Krallık'ta bile raporlarının entegre rapor olduğunu belirten kesim sadece %9'dur. Çalışmada, en büyük ilk yüz şirketi içinde entegre rapor yayımlayan şirket bulunduran ülkeler sıralanmıştır. Buna göre; G Afrika'da 91 şirket, Hollanda ve İspanya'da 27 şirket, Japonya'da 21 ve İsveç'te 13 şirket entegre rapor yayımlamıştır. Bunun sebebi olarak şirketlerin entegre raporlamaya geçiş sürecinde halen belirsizliklerin olması gösterilebilir.

Bunun yanında yakın zamanda yapılan çalışmalar Birleşik Krallık, Hollanda, İspanya, Avustralya, Singapur, Japonya ve ABD'de entegre raporlamaya doğru bir yöneliş olduğuna dair kanıtlar olduğu belirtilmektedir (de Villiers et al., 2014).

IIRC'nin sitesinde yayımlanan bir çalışmada 2017-2018 yılları itibariyle entegre raporlama yapan şirketler, ülke, sektör, büyüklük gibi alanlarda incelenmiştir. Araştırmanın sonuçlarına göre 21 ülke bilinen raporların %85'ini oluşturmaktadır. En üstte yer alan iki ülke, toplam raporların %43'ünü oluşturan Güney Afrika ve Japonya'dır. Ancak aynı zamanda Asya'da da, Sri Lanka'dan 25 rapor ve Hindistan, Malezya, Tayland, Filipinler ve Tayvan'dan toplam 28 raporla birlikte entegre raporlarda yüksek bir yoğunlaşma görölmektedir. Buna karşın aynı çalışmada daha gelişmiş ülkelerde bir gecikme olduğu tespit edilmiştir. Örneğin, Kanada ve Almanya'da, bütünsel raporlama yapan yalnızca 20 şirket ve ABD'de yalnızca 29 şirket olduğu anlaşılmıştır (Gibassier, D. vd..2017)

“Maddi olmayan duran varlıkların” (entelektüel veya sosyal ve ilişki sermayeleri gibi) özellikle önemli olduğu bankacılık, sigorta, toptan ve perakendecilik gibi sektörler, entegre rapor hazırlama konusunda daha yatkındır. Kimyasallar / kauçuk / plastik

endüstrisi de entegre raporlama konusunda en üretken sektörler olmuştur (Gibassier, D. vd..2017).

Uluslararası Ticaret Merkezi, 80'den fazla sektöre ve 180 ülkeye uygulanabilen 230'dan fazla kurumsal sürdürülebilirlik standardı girişimi tanımlamaktadır. Bu nedenle, dünyada kurumsal raporlamaya uyum sağlama hedefini açıkça belirten IIRC, finansal raporlama standart belirleyicileri (IASB, FASB) ve sürdürülebilirlik çerçevelerinin en kapsamlı ve küresel olan dört çerçevesini (GRI, SASB, CDP ve CDSB) bir araya getirerek “Kurumsal Raporlama Diyaloğu” nu toplamıştır. Bu diyaloğun amacı farklı raporlama çerçeveleri arasında açıklık, uyum, tutarlılık ve karşılaştırılabilirlik sağlayabilmek için arayışı sürdürmek olarak belirtilmiştir. Bu diyalog hali hazırda etkileyici bir iş birliği ile her bir çerçevenin nerede durduğunu gösteren ortak bir durum raporu (landscape map) yayınlarak aralarında rekabet olduğu fikrine karşı olduğunu göstermiştir. Entegre raporlamanın bu diyalog içinde, var olan raporlama çerçevelerine bir alternatif olarak değil, tersine hepsini altında toplayan bir şemsiye olarak görüldüğü belirtilmiştir(<http-25>).

The Better Alignment Project, kurumsal raporlama alanında daha iyi uyum sağlamaya odaklanan iki yıllık çağır açan bir projedir. Bu doğrultuda; şirketlerin sermaye piyasası ve toplumun bilgi ihtiyaçlarını karşılayacak etkili ve tutarlı açıklamalar hazırlamalarını kolaylaştırmayı amaçlamaktadır. Kurumsal Raporlama Diyaloğunun katılımcıları, sürdürülebilirlik raporlama çerçeveleri arasında uyum sağlamayı hedeflemektedir. Bunun yanı sıra finansal olmayan ve finansal raporlama arasında daha fazla entegrasyonu teşvik eden çerçeveler oluşturarak daha iyi uyum sağlamayı da taahhüt etmişlerdir(<http-25>).

Tablo 2.1’de entegre raporlama alanında Dünya’daki gelişmeler izlenebilir.

Tablo 2.1. Entegre Raporlama Alanında Birleşmeler

YIL	Entegre Raporlama Alanında Birleşmeler (Gibassier vd, 2017’den uyarlanmıştır)
2010	Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (IIRC) kuruldu.
2013	Entegre Raporlama Çerçevesi aralık ayında yayımlandı.
2014	Kurumsal Raporlama Diyaloğu girişimi başlatıldı.
2014	İngiltere’de stratejik rapor, entegre raporlamanın yayılmasının önünü açmaktadır.
2014	Avustralya’daki G100 entegre raporlamayı destekleyen raporlar yayımlamaktadır.
2016	İngiltere’de 2016’dan başlayarak, kamu sektöründeki şirketlerin entegre raporlamayı kullanarak rapor vermesi teşvik edilmektedir.
2016	Fransa’daki AMF, yıllık raporun entegre rapor haline gelmesinin olumlu olduğunu belirtmiştir.
2017	Hindistan Menkul Kıymetler Borsası Kurulu (SEBI), listelenen ilk 500 şirketin “2017-18 mali yıllarından itibaren gönüllü olarak” entegre raporlamayı benimsemesini tavsiye etmiştir.
2019	Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (IIRC) 2019 Kasım ayında New York’ta yapılan toplantıda ER Çerçevesi’nde yapılması muhtemel bir revizyona destek vereceğinin sinyalini vermiştir.(www.iirc.org)

2.11.2. Türkiye’de entegre raporlama çalışmaları

Türkiye’de entegre raporlama çalışmaları özellikle son birkaç yılda hız kazanmıştır. Entegre raporlamaya geçmemekle beraber; 1980’lerde kurumsal sosyal sorumluluk (KSS) ve çevresel raporlamalarla başlayan ve günümüzde standartlara bağlanan sürdürülebilirlik raporlarını yayınlayan şirketlerimiz vardır.

Sürdürülebilirlik raporları, 1997 yılında kurulan ve merkezi Hollanda’da bulunan kâr amacı gütmeyen bir kurum olan Küresel Raporlama Girişimi(Global Reporting Initiative-GRI) tarafından kesin standart ve ölçümlere kavuşturulmuştur. Kuruluşundan itibaren sürekli geliştirilen sürdürülebilirlik raporlama kılavuzlarının dördüncüsü G4 (Sustainability Reporting Guidelines) güncellenerek, 19 Ekim 2016 tarihinde GRI Standartları yayınlanmıştır(http-3). Borsa İstanbul dahilinde de BIST Sürdürülebilirlik Endeksi 4 Kasım 2014 tarihinden itibaren, Türkiye’de ve özellikle Borsa İstanbul

şirketleri arasında sürdürülebilirlik konusundaki anlayış, bilgi ve uygulamaların artması amacıyla hesaplanmaya ve yayınlanmaya başlamıştır(http-26).

2011 yılında Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği (TKYD) ve Sürdürülebilir Kalkınma Derneği (SKD) tarafından bir çalışma grubu kurulmuş ve Türkiye'de entegre raporlama hakkında farkındalık yaratılması amacıyla çalışma başlatılmış; TKYD, bu süreçte IIRC'nin Türkiye'deki iletişim noktası olarak görev almıştır(http-20). 2013 yılında Garanti Bankası ve Çimsa, Entegre Rapor hazırlamak amacıyla Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (IIRC) pilot programına katılarak bu alanda Türkiye'de ilk adımı atmışlardır. Türkiye'de ilk entegre rapor ise 2015 yılında Argüden Yönetişim Akademisi tarafından yayımlanmıştır.

Entegre Raporlama Türkiye Ağı (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 bir platformdur ve şirketlerin, finansal olmayan bilgilerini finansal bilgiler ile entegre bir şekilde raporlamalarını ve entegre düşüncenin yaygınlaşmasını amaçlamaktadır (http-20). 2020 yılı itibarıyla; reel sektör alanında Çimsa, Aslan Çimento, Adana Çimento ve Nuh Çimento, demir çelik sektöründen Oyak Maden Metalürji Grubu, finans sektöründen TSKB, Garanti Bankası İş Bankası, Vakıfbank ve Ziraat Bankası, STK olarak Argüden Yönetişim Akademisi ve Türkiye Eğitim Gönüllüleri Vakfı, yerel yönetimlerden Kadıköy Belediyesi ve kamu kurumlarından Yıldız Teknik Üniversitesi ve YTÜ Finans Kurumsal Yönetim ve Sürdürülebilirlik Merkezi entegre raporlarını yayımlamışlardır.

Bu şirketler ve kurumların yanında, 13 Kasım 2017'de Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (IIRC) ile entegre raporlamanın ülkemizde yaygınlaştırılması amacıyla bir iş birliği anlaşması imzalamış olan Borsa İstanbul da 2017 yılından beri entegre rapor yayımlamaktadır. Borsa İstanbul bünyesinde yönetim endeksine ilaveten sürdürülebilirlik endeksinin açılması da alanda oldukça önemli gelişmelerdir. Entegre raporlama ve entegre düşüncenin Türkiye'de yaygınlaşması için Entegre Raporlama Türkiye Ağı (ERTA)'nın kuruluşu ve ilk entegre raporlarını yayımlayan şirketlerimiz de dikkate alındığında raporlamadaki yeni gelişmeler anlamında Türkiye'de atılan adımların son yıllarda hız kazandığı; ancak ekonomik konjonktür ve belirsizlikler gibi sebeplerle yeterli düzeye ulaşmadığı söylenebilir.

3. İÇ DENETİM VE İÇ DENETİMİN GELİŞEN FAALİYET ALANLARI

3.1. Denetim Kavramı

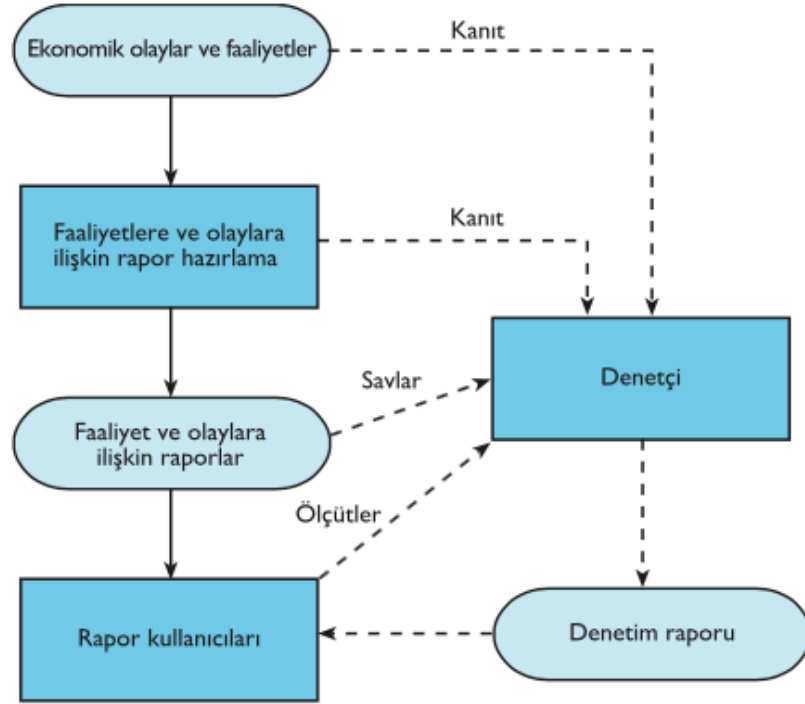
Denetim kelimesinin kökeni Latince “duyma”, “işitme”, “dinleme” anlamına gelen “auditus” ve Fransızca “audiree” kelimelerinden gelmiştir. İngilizcesi de “audit” olan kelimenin Türkçe karşılığıdır(http-27). “Auditor” yani dinleyen kişi, o dönemdeki uygulamaya uygun olarak hesapların sesli olarak okunmasını ve ancak sonrasında bu hesapların onaylanmasını içermektedir (Whittington ve Pany, 2004, s.7). Okuma yazmanın olmadığı eski dönemler düşünüldüğünde bu uygulama oldukça anlşıdır. Denetim kavramının tarihinin de M.Ö. 4000-3500 yıllarındaki Yakın Doğu medeniyetlerine kadar uzandığı düşünülmektedir. Kayıt tutmanın başlamasıyla olası hatalar ve yanlış vergilendirme gibi konulardaki endişeleri yatıştırmak için ortaya çıkmıştır (Ramamorti, 2003, s.3). Denetime ihtiyaç duyulduğuna ve denetim yapıldığına dair kanıtlara Yunanistan’daki Babylon’da, Roma İmparatorluğu’nda ve İtalya Şehir Devletleri’ndeki yapılarda ulaşılmıştır. Bunların hepsinin kontrol ve karşı kontrolleri de içeren; hile, yolsuzluk, muhasebe hataları ve tutarsızlıklarını önlemeye çalışan detaylı sistemler olduğu anlaşılmaktadır (Ramamorti, 2003,s. 3).

Denetim konusunda yapılmış en kapsamlı ve üzerinde uzlaşma sağlanan tanım Amerikan Muhasebeciler Birliği’nin *Temel Denetim Kavramları Kurulu* (American Accounting Association: AAA, Committee on Basic Auditing Concepts) tarafından yapılmıştır. Bu tanıma göre;

“Denetim, ekonomik faaliyetler ve olaylara ilişkin savlarla kabul edilmiş ölçütler arasındaki uygunluğun derecesini araştırmak ve sonuçlarını ilgili kullanıcılara iletmek amacıyla nesnel biçimde kanıt toplayan ve değerleyen sistematik bir süreçtir.”

Bu tanım, geniş bir sürecin ayrıntılı ve çok yönlü olarak özlü bir şekilde ifade edilmesidir. Yıllar içindeki deneyim ve çalışmaların sonucunda oluşmuştur (Erdoğan, 2018, s. 3). Tanımdan da anlaşılacağı üzere denetçi, öncelikle, ekonomik faaliyetlere ve raporların hazırlanması sürecine ilişkin kanıtları elde edecektir. Bu faaliyetlerle de raporlarda yer alan savları daha önce belirlenmiş ölçütlerle karşılaştırır. Bu ölçütler Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları’dır ve denetimin temelini oluşturur. 1947 yılında AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) tarafından çıkarılan bu standartlarla raporlanmış olan faaliyetler arasındaki uygunluğun sonucundaki görüş

denetim kullanıcılarına rapor olarak sunulur. Aşağıdaki Şekil 3.1 denetim sürecini göstermektedir.



Şekil 3.1: Denetim Süreci (Erdoğan, 2018, s.4)

3.2. Denetim Türleri

Denetimin çeşitli türleri vardır. Bunlardan amacına göre ve denetçinin niteliğine göre denetim türleri aşağıda açıklanmıştır.

3.2.1. Amacına göre denetim türleri

Amacına göre denetim türleri; finansal tablolar denetimi, uygunluk denetimi, faaliyet denetimi ve özel amaçlı denetimler olarak dört başlıkta incelenebilir.

3.2.1.1. Finansal tabloların denetimi

Finansal tablolar denetimi; bilanço, gelir tablosu, dağıtılmamış karlar tablosu, nakit akım tablosu ve bu tablolara ilişkin dipnotların denetlenmesini içeren bir denetim türüdür (Arens ve Loebbeck, 1999, s.46).

İşletme ile ilgili finansal bilgilerin ve faaliyet sonuçlarının ilgili taraflara aktarılması için kullanılan finansal tablolar, bağımsız denetçiler tarafından genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadıkları konusunda değerlendirilirler. Bu değerlendirmenin sonucu da denetim raporu olarak kullanıcılara iletilir.

3.2.1.2. Uygunluk denetimi

İşletmelerin amaçlarına ulaşabilmek için bazı kural ve politikalar oluşturmaları ve bunlara uygun davranmaları gerekir. Bu kural ve politikalar işletme tarafından belirlenebileceği gibi yasama organı ya da diğer yetkili kişi ve kuruluşlar tarafından da belirlenebilir. Bu politika ve kurallara örgüt birimlerince uyulup uyulmadığının belirlenebilmesi için denetim yapılması istenebilir. Belirlenen bu ölçütlere uyum ve uygulanma derecesinin belirlenmeye çalışıldığı denetim türü uygunluk denetimi olarak adlandırılır. Bu denetimin sonucu, finansal tablolara yansiyabilecek bir sorun olup olmadığı konusunda da yol gösterici olacaktır (Erdoğan, 2018, s.5,6). Uygunluk denetimi bağımsız denetçiler tarafından gerçekleştirilebileceği gibi iç denetçiler tarafından da gerçekleştirilebilir.

3.2.1.3. Faaliyet denetimi

İşletme faaliyetlerin etkinlik ve verimliliğini ölçmek ve değerlendirmek amacıyla yapılan denetim türüdür. İşletmenin koymuş olduğu hedeflere ulaşma derecesine belirten etkinlik ve belirlenen hedeflerle bunlara ulaşmak için kullanılan kaynakların birbirine oranı olan verimlilik işletmenin performansını ve başarısını ölçmek için değerlendirilmesi gereken konulardandır. Faaliyet denetiminin amacı, yapılan başarımla denetimi ile düzeltilecek ve geliştirilecek alanları belirleyerek buna uygun önerilerde bulunmaktır. Bu amaçla, iş akışları, iç kontrol sistemi, örgüt yapısı gibi pek çok alan değerlendirilebilir; ancak etkinliğin ve verimliliğin ölçütleri çok daha kapsamlı olduğu için bu ölçütleri belirlemek ve buna göre bir denetim yapmak diğer denetim türleri ile karşılaştırıldığında oldukça güçtür (Erdoğan, 2018, s.6).

3.2.2. Denetçilerin niteliğine göre denetim türleri

Denetimi gerçekleştiren denetçiler, denetledikleri konuya özgü bilgi birikimine ve yetkinliklere sahip kişilerdir. Bu bağlamda bir sınıflama yapılacak olursa üç temel başlıkta sınıflandırma yapılabilir.

3.2.2.1. Bağımsız denetim ve bağımsız denetçi

İşletme dışından ve işletmeden bağımsız kişi ve kurumlarca yapılan denetimlere bağımsız denetim denir. Bağımsız denetim, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından şu şekilde tanımlanmıştır:

“Finansal tablo ve diğer finansal bilgiler dahil olmak üzere denetime tabi konuların, belirlenmiş kıstaslara uygunluğu hususunda hedef kullanıcılara güvence sağlamak amacıyla, denetimin konusu hakkında, mesleki etik ilkelere

bağlı kalmak ve mesleki şüphecilik içinde bulunmak suretiyle, Türkiye Denetim Standartları çerçevesinde yeterli ve uygun denetim kanıtı toplanmasını ve bu kanıtlara dayanarak ulaşılan sonuç veya görüşlerin rapora bağlanmasıdır.”

İşletme çalışanı olmayan bağımsız denetçiler daha çok finansal tablo denetimini gerçekleştirmektedirler.

3.2.2.2. İç denetim ve iç denetçi

İşletmenin bir çalışanı olan iç denetçiler tarafından yerine getirilen iç denetim faaliyetinin güncel tanımı İç Denetim Enstitüsü'nün yayınladığı Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi (UMUÇ, 2010, s.2), Zorunlu Rehber'de şu şekilde yapılmıştır:

“İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve tarafsız(objektif) bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkililiğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur.”

Sonraki bölümde iç denetime ilişkin daha kapsamlı bilgi verilecektir.

3.2.2.3. Kamusal denetim ve kamu denetçisi

Devlet tarafından kurulan ve işletilen kurumların da denetlenmesi önemlidir. Bu denetim kamusal bir sorumluluğun da sonucudur. Bu kamu kurumları bünyesinde denetim birimleri oluşturularak, denetim faaliyeti gerçekleştirilir. Kamu denetçileri adı verilen bu denetçiler, kendi kurumlarının denetleneninin yanında vergi yasaları gibi konulara uyulup uyulmadığını da denetleyebilirler.

3.3 İç Denetim Kavramı

İç denetim mesleği yıllardır hayatımızın içinde var olmakla birlikte son yıllarda meslekte hızlı bir dönüşüm ve gelişim yaşanmaktadır. İç denetim kavramını ve temel işlevlerini anlayabilmek, iç denetimin geçmişten günümüze nasıl geliştiğini açıklayabilmek için bu bölümde öncelikle iç denetim kavramından bahsedilerek iç denetim mesleğine duyulan ihtiyacın ortaya çıkışı ele alınacaktır. Sonrasında iç denetimin tanımı yapılarak yıllar içinde mesleğin nasıl bir dönüşüm yaşadığı ve günümüzdeki durumundan bahsedilerek Entegre Raporlama ile ilişkisi ortaya koyulacaktır.

Denetim türlerinden biri olan iç denetime duyulan ihtiyacın nasıl ortaya çıktığına bakıldığında; işletme faaliyetlerinin kapsam, büyüklük ve karmaşıklık açısından gelişmesi ile beraber yapılmakta olan finansal tablo denetiminin yetersiz kalmaya başlaması temel neden olarak karşımıza çıkmaktadır. Bunu takiben sermaye piyasaları tarafından da güvenilirliği arttırmak için yayımlanan finansal tablolar üzerinde yönetimin daha fazla sorumluluk üstlenmesi talep edilmeye başlanmıştır. Tüm bu talepler iç denetimin rol ve sorumluluklarının; iç kontrollerin daha detaylı şekilde analiz edilmesini ve dış denetimde ele alınmamış ara dönem ve dönem sonu muhasebe bilgilerinin test edilmesini de içerecek şekilde genişlemesi ile sonuçlanmıştır. Bu genişleme kademeli olarak işletmenin bütün faaliyet ilke ve prosedürlerini de kapsamaya başlamıştır (Whittington and Pany, s2004, s.722). Bu süreçte iç denetimin ayrı bir faaliyet alanı olarak kabul görmeye başladığı söylenebilir.

Bu gelişim süreci incelendiğinde özellikle savunma sektöründeki şirketlerin uzunca bir süredir iç denetim faaliyetlerinin değerini kabul ettikleri; sonrasında ise finansal tablo denetiminin çok ötesine geçerek “tedarik zincirindeki parça miktarları, programlara bağlılık ve ürünün kalitesi” gibi finansal olmayan verileri de içeren ve parasal değil operasyonel faktörlerle ifade edilen, güvenilir faaliyet raporları hazırlamaya yönelindikleri görülmüştür. Operasyonel anlamda genişleyen rolleri de iç denetçilerin ekonomi, hukuk, finans, istatistik, vergi ve mühendislik gibi diğer disiplinlerde de bilgi sahibi olmalarını gerektirmiştir (Whittington and Pany, s2004, s.722). Aynı zamanda 19. Yüzyılın başlarında demiryolu firmalarının geniş ve dağınık bir coğrafyada, büyük ölçekli finansal işlemler gerçekleştirmeleri, bu işlemleri gözden geçirmek için iç denetçilerin görevlendirilmelerine yol açmıştır (Ramamorti, 2003, s.3).

İç denetime duyulan ihtiyacın artması ve iç denetim bölümlerinin oluşturulmaya başlanması, iç denetim mesleğinin o dönemlerde dış denetimin uzantısı olarak görülmesine engel olamamıştır. 1930’larda dış denetçilerin artık yapmadığı işlerin iç denetçiler tarafından yapılması böyle bir anlayışa yol açmış olabilir. İç denetim, çoğu kurum ve onların dış denetçileri tarafından önemli bir süreç olarak kabul görmemiştir (Moeller, 2009, s.7).

Mesleğin gelişimi ve kabul görmeye başlaması ise Uluslararası İç Denetim Enstitüsü’nün 1941’deki kuruluşu ile hız kazanmıştır. Sadece 24 üye ile ilk olarak

Amerika’da ulusal bir kuruluş olarak kurulan Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA), bugün 160’dan fazla ülkeyi kapsayan şekilde küresel bir yapıya bürünmüştür. IIA(Institute of Internal Auditors), iç denetim mesleğinin küresel sesi, tanınmış otoritesi ve lideri, baş savunucusu ve temel eğitimcisi konumundadır. IIA bugün 185.000’den fazla üyesi ile faaliyetlerini sürdürmektedir(http-28)

Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE), uluslararası standartlarda iç denetimin gelişmesi için 1995 yılında kurulmuştur. Bugün 900’den fazla kurumda 3000’e yakın üyesi bulunan TİDE mesleki yetkinlik ve gelişim eğitimlerinin yanında, sertifikasyon ve sürekli profesyonel gelişim anlamında da öncülük etmektedir. “Meslekte mükemmelliğin küresel paydaşı olmak” vizyonu ile çalışmalarını sürdürmektedir.

3.4. İç Denetimin Tanımı

İç denetimin ortaya çıkışına değindikten sonra, iç denetimin daha iyi anlaşılabilmesi için iç denetim kavramının tanımlanması önemlidir. İç Denetim Enstitüsü’nün yayınladığı Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi (UMUÇ,2010,s.2), Zorunlu Rehber’de iç denetim şu şekilde tanımlanır:

“İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve tarafsız(objektif) bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkililiğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur.”

Bu tanım incelendiğinde özellikle iç denetimin bağımsızlığına ve tarafsızlığına vurgu yapıldığı görülmektedir. İç denetimin temel görevleri ise kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olacak şekilde güvence ve danışmanlık hizmetleri sunmasıdır.

3.5. Uluslararası İç Denetim Enstitüsü ve Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi (UMUÇ)

İç denetim alanındaki düzenleyici ve öncü kuruluş 1941 yılında kurulan ve küresel merkezi Lake Mary, Florida, ABD’de bulunan, uluslararası bir meslek kuruluşu olan İç Denetçiler Enstitüsü (IIA)’dür. IIA, iç denetim mesleğinin küresel anlamdaki sesi, otoritesi ve kabul edilen lideri aynı zamanda da bu alandaki asıl eğitimcisidir. İç Denetçiler Enstitüsü’nün üyeleri iç denetim, risk yönetimi,

yönetişim, iç kontrol, bilgi teknolojileri denetimi, eğitim ve güvenlik konularında çalışmaktadır(http-28).

Amerika'daki IIA dışında, Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu (ECIIA), Asya İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu (ACIIA), Latin Amerika İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu (FLAI) gibi bazı bölgesel organizasyonlar da bulunmaktadır(Özbek, 2012, s.32-34). Türkiye'de ise Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE) ülkemizde iç denetim mesleğinin gelişimi için IIA'nın da bir üyesi olarak çalışmaktadır. 1995 yılında kurulan TİDE, 1996 yılında IIA ve ECIIA tarafında üyeliğe kabul edilmiştir(http-29).

IIA'nın misyonu, küresel iç denetim mesleği için dinamik bir liderlik sağlamaktır. İç denetimin misyonu ise risk bazlı objektif güvence sağlayarak tavsiye ile öngörülerle organizasyonel değeri korumak ve geliştirmek olarak belirtilmiştir(http-30).

IIA tarafından 1947 yılında "İç Denetimin Sorumlulukları Bildirisi (Statement of Responsibilities of Internal Auditing), 1968'de Etik Kurallar (Code of Ethics), 1978'de ise İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları (Standards of the Professional Practices in Internal Auditing) yayımlanmıştır. 1998 yılında IIA, Standartlar ve rehberlerde önemli bir değişiklik yapıp yapılmaması gerektiğini belirlemek üzere bir görev gücü (Guidance Task Force) oluşturmuş, bu grubun çalışması sonucunda da Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi, UMuÇ (International Professional Practices Framework-IPPF) oluşturulmuştur (Sawyer, 2016a, s.14). UMuÇ iç denetçiler için yol gösterici niteliğinde kavramsal bir çerçevedir ve ihtiyaç duyulduğunda IIA tarafından güncellenmektedir. Bu çerçeve, zorunlu rehberi ve kuvvetle tavsiye edilen rehberi kapsamaktadır. Zorunlu rehber; iç denetimin tanımı, temel ilkeler, etik kodlar ve standartlardan oluşmaktadır. Kuvvetle tavsiye edilen rehber ise uygulama rehberi ve tamamlayıcı rehberden oluşmaktadır(http-30).

Etik kurallar bütün iç denetim profesyonellerine uygulanan ve "temel prensipler" ve "davranış kurallarını" içeren kurallardır. Dürüstlük, tarafsızlık, gizlilik ve yetkinlik olarak dört temel prensip bulunmaktadır. Davranış kuralları da bu prensipler çerçevesinde yapılması ve yapılmaması gerekenleri açıklamaktadır (Sawyer, 2016 a, s.19).

Standartlar, iç denetim mesleğinin profesyonel olarak yapılabilmesini sağlayan ilke temelli ve uyulması zorunlu gerekliliklerdir. Nitelik Standartları (Attribute Standards), Performans Standartları (Performance Standards) ve Uygulama Standartları

(Implementation Standards)’ndan oluşmaktadır. Nitelik Standartları iç denetim faaliyetini gerçekleştirenlerin özelliklerine yöneliktir. Performans standartları ise iç denetimin doğasını ve performans ölçümü için kalite kriterlerini tanımlamaktadır (Sawyer,2016, s.22). Uygulama Standartları ise güvence ve danışmanlık hizmetlerine yönelik uygulama gerekliliklerini vererek nitelik ve performans standartlarını geliştirir.

İç denetçilerin, iç denetim hizmetlerini standartlara uygun şekilde yerine getirmeleri gerekir. Standartlar, iç denetim mesleğinin zorunlu rehberliği olarak kabul edilmektedir ve tüm iç denetim mesleği mensuplarını bağlamaktadır. Uygulama önerileri ise zorunlu olmasa da Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından ısrarla tavsiye edilmektedir. Standartların amaçları şu şekilde belirtilmiştir (UİDS, 2016, s.1):

- Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi’nin zorunlu unsurları ile uyuma kılavuzluk etmek.
- Geniş bir yelpazedeki katma değerli iç denetim hizmetlerini teşvik etmeye ve hayata geçirmeye yönelik bir çerçeve sağlamak
- İç denetim performansının değerlendirilmesine uygun bir zemin oluşturmak.
- Gelişmiş kurumsal süreç ve faaliyetleri teşvik etmek.

Uyulması zorunlu olan rehberlerin haricinde Uluslararası İç Denetim Enstitüsü uyulması kuvvetle tavsiye edilen üç rehber daha yayınlamaktadır. Bunlar; pozisyon belgeleri, uygulama önerileri ve uygulama rehberleridir (Sawyer, 2016, s.15).

Standartlara uyum iç denetim faaliyetinin kurulmasından başlayarak, yönetilmesi, kalitesinin sürdürülebilmesi ve değer yaratabilmesi açısından oldukça önemlidir. Standartlar ve kısaca tanımları aşağıdaki Tablo 3.1’de görülebilir;

Tablo 3.1. *Nitelik ve Performans Standartları (UİDS, 2016);*

Nitelik Standartları	
1000- Amaç, Yetki ve Sorumluluklar	İç denetim faaliyetinin amaç, yetki ve sorumlulukları, Standartlarla uyumlu olan ve denetim komitesi ile yönetim kurulunca da onaylanan bir yönetmelikte açıkça tanımlanmalıdır.
1100- Bağımsızlık ve Objektiflik	İç denetim faaliyeti bağımsız olmalı ve iç denetçiler görevlerini yaparken objektif davranmalıdır.
1200- Yeterlilik ve Azamî Mesleki Özen ve Dikkat	Görevlendirmeler, yeterlilik ve azamî meslekî özen ve dikkat ile yerine getirilmelidir.
1300- Kalite Güvence ve Geliştirme Programı	İç denetim yöneticisi, iç denetim faaliyetinin tüm yönlerini kapsayan ve etkinliğini sürekli gözleyen bir kalite güvencesi ve geliştirme programı hazırlamalı ve bunu sürdürmelidir.
Performans Standartları	
2000- İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi	İç Denetim Yöneticisi, iç denetim faaliyetini, faaliyetin kuruma değer katmasını sağlayacak etkili bir tarzda yönetmelidir.
2100- İşin Niteliği	İç denetim faaliyeti; sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla, risk yönetimi, kontrol ve yönetim sistemlerini değerlendirmeli ve bu sistemlerin iyileştirilmesine katkıda bulunmalıdır.
2200- Görev Planlaması	İç denetçiler, her görev için, kapsam, amaçlar, zamanlama ve kaynak dağılımı hususlarını da dikkate alan ayrı bir plan hazırlamalı ve kaydetmelidir.
2300- Görevin Yapılması	İç denetçiler, üstlendikleri görevin hedeflerine ulaşmak için yeterli bilgileri belirlemeli, analiz etmeli, değerlendirmeli ve kaydetmelidir.
2400- Sonuçların Raporlanması	İç denetçilerin, denetim sonuçlarını raporlaması gerekir.
2500- İlerlemenin Gözlenmesi	İç Denetim Yöneticisi, yönetime rapor edilen sonuçların akıbetinin gözlenmesi için bir sistem kurmalı ve uygulamalıdır.
2600- Yönetimin Artık (Bakiye) Riskleri Üstlenmesi	İç Denetim Yöneticisi, üst yönetimin kurum için kabul edilemeyecek bir artık (bakiye) risk düzeyini üstlenmeyi kabul ettiğine inandığı takdirde, konuyu üst yönetimle tartışmalıdır.”

3.6. İç Denetimin Gelişen Faaliyet Alanları

İç denetim mesleğinin bugünkü konumunu ve önemini daha iyi anlayabilmek için mesleğin yıllar içinde geçirdiği dönüşümü anlamak gerekir. İç denetim faaliyetlerinin ortaya çıkışı da her faaliyet gibi ihtiyaçların sonucunda olmuştur. Temelleri antik döneme

uzanmasına rağmen; 1930'lara kadar çoğu kurum ve onların dış denetçileri tarafından önemli bir süreç olarak kabul görmemiştir (Moeller, 2009, s.7).

İç denetim yıllar içinde muhasebe odaklı bir faaliyetten, işletme odaklı bir mesleğe dönüşmüştür. Bir zamanlar bağımsız muhasebe mesleğinin altında işlevini sürdürürken ve mesleğin en çok ilgilendiği konu finansal verilerin doğruluğu hakkında onay vermek iken; şu anda iç denetim çok daha geniş bir bakış açısıyla özgün bir disiplin olarak kendini kabul ettirmiştir (Sawyer vd., 2005, s.3).

İç denetçilerin yıllar içinde üstlendiği görevleri ve iç denetim biriminin gelişimini Pickett(2004, s.11) Tablo 3.2'de gösterildiği şekilde özetlemiştir.

Tablo 3.2: *Yıllar İçinde İç Denetim Biriminin Gelişimi*

1. Muhasebe kayıtlarının kontrolü.	1950
2. Uygunluğu değerlendirmek.	1960
3. Prosedürleri incelemek.	1970
4. Kontrolleri değerlendirmek.	1980
5. İç kontrol sisteminin raporlanması.	1990
6. Risk yönetimine destek vermek, değerlendirmek, riski raporlayarak kontrol konusunda güvence vermek.	2000-2001-2002
7. Değer Katmak	2003

Yukarıda da gelişimini gözleyebildiğimiz gibi, Pickett (2004, s.11) iç denetim sürecindeki değer, yaklaşım ve tutumda yıllar içinde hızlı bir değişimin söz konusu olduğunu belirtmektedir. Bu değişim; alt seviyede hesap kontrolünden üst düzey danışmanlık ve güvence işlerine, küçük kasa hesabını kontrolden stratejik ortaklıklardan kaynaklı risk değerlendirmesine, kuralların uygulayıcısı olmaktan yönetim danışmanlığına doğru olmuştur. Son yıllarda, yönetim içinde iç denetimin rolü -iç kontrol ve risk yönetimi ile ilişkisi nedeniyle- daha çok dikkat çekmeye başlamıştır ve iç denetimin sorumluluk alanı risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerini de kapsayacak şekilde genişlemiştir(Arena ve Azzone, 2009, s.43).

Denetlenen raporların etkilediği paydaşlar çeşitlendikçe ve piyasalar geliştikçe iç denetimin kapsamının da genişlediği ortadadır. Eskiden sadece etkin bir finansal raporlama talep edilmekteyken günümüzde finansal olmayan bilgiyi talep eden paydaş sayısı artış göstermiştir. Bu da bu bilgiyi sağlayan süreçlerin denetimi, bu alanlarda danışmanlık ve çıkan raporun güvencesi gibi konuları öne çıkarmıştır. Çok çeşitli

risklerle karşılaşan ve karmaşık bir yapıya bürünen işletmelerin iç denetimden bekledikleri yetkinlik ve sorumlulukların kapsamı da genişlemiştir.

Sawyer (2016, s.8)' ın da belirttiği gibi iç denetimin sürekli gelişiminin sebebinin iş dünyası ve kamu kesimi faaliyetlerinin artan karmaşıklığı ve bu alanlardaki gelişmeler olduğu söylenebilir. Yöneticilerin büyüyen işletme faaliyetlerini takip edebilmesi için iç denetime duyulan ihtiyaç arttıkça iç denetime atfedilen önem de artmaktadır. İç denetim işletmenin hedeflerini gerçekleştirmesinde ona destek olur. Hedef ve stratejisi doğrultusunda risklerin kabul edilebilir bir seviyede olup olmadığının ve kontrollerin bu anlamdaki etkinliğinin güvencesini veren iç denetçilerdir. Bu anlamda da risk temelli iç denetimin giderek yaygınlaştığı ve önemsendiği görülmektedir.

Güney Afrika İç Denetim Enstitüsü'nün de sitesinde belirttiği üzere(http-31) iç denetim zaman içinde kurumlarda oldukça kilit bir konuma evrilen, tüm sektörleri kapsayan çok boyutlu bir disiplindir. İç denetçi genellikle örgütün içinde şu anki uygulamaya meydan okuyabilen, aynı zamanda en iyi uygulamayı savunan ve kuruluşun bir bütün olarak stratejik hedeflerine ulaşmasını sağlama amacı ile iyileştirmeler için katalizör olan bağımsız bir danışmandır. Yönetim danışmanları olarak iç denetçiler, kuruluşların hedeflerini, yönetimlerini, risklerini ve kontrollerini yerine getirme kabiliyetini güvence altına alarak Denetim Komitesi aracılığıyla Yönetim Kurulunun sağ kolu olarak hareket ederler.

İç denetim kuruluşun finansal yönleri üzerinde belli bir dereceye kadar odaklanmasına rağmen, -dış denetimin aksine- esasen finansal bir disiplin değildir. Çok boyutlu doğası, organizasyonda dış denetimden daha geniş bir bakış açısını gerektirmektedir. İç denetçinin günlük çalışmasının doğası, kuruluşun stratejisini ve operasyonlarını anlama konusunda önemli miktarda derinlik ve genişlik kazanma fırsatı yaratır. Çok boyutlu doğası bu nedenle kaçınılmaz olarak iç denetçileri entegre raporlama alanında önemli danışman, güvence sağlayıcı ve değişimin öncüsü konumuna getirir.

Benzer şekilde Ratliff ve Reding (2002, s. Xi) de 21. yüzyılın iç denetçisinin genişletilmiş sorumluluklarını ve beceri setini aşağıdaki şekilde ele almaktadır:

“21. yüzyılın denetçileri, neredeyse her şeyi “denetlemek” için hazır olmalıdır- işlemler (kontrol sistemleri dahil), performans, bilgi ve bilgi sistemleri, yasal uygunluk, finansal tablolar, dolandırıcılık, çevresel raporlama ve kalite. Denetçiler aynı zamanda aşağıdaki alanlarda ustalaşmak durumundadır:

- Analitik ve eleştirel düşünme becerileri.
- Herhangi bir denetçiyi - bireyi, kuruluşu veya sistemi yeterli derecede anlamak için etkili bir yöntem.

- İç kontrolün yeni kavramları, ilkeleri ve teknikleri.
 - Hem denetleyici hem de denetçi ile ilgili risk ve fırsat bilinci ve anlayışı.
 - Herhangi bir denetim projesi için genel ve özel denetim amaçlarının geliştirilmesi.
 - Seçme, toplama (geniş bir denetim prosedürleri dizisi kullanarak), istatistiksel ve istatistiki olmayan tümevarımların kullanımı da dahil olmak üzere denetim kanıtlarının değerlendirilmesi ve belgelenmesi.
 - Denetim sonuçlarının çeşitli alıcılara çeşitli formatlarda raporlanması.
 - Denetim takibi.
 - Profesyonel etik.
 - Çeşitli denetim raporlarında uygulanabilir denetim teknolojisi. Ayrıca, denetçilerin denetçi bağımsızlığı ve nesnellik kavramlarını anlamaları gerekir çünkü bu kavramlar farklı denetçiler tarafından farklı denetim türleriyle ilgilidir.
- Risk, fırsat ve denetim kanıtlarının maliyet ve önemlilik etkilerini tam olarak anlamalıdır.”

3.6.1. İç denetim 3.0

Deloitte yayımladığı “İç Denetim 3.0” raporunda (2018, s.4) iç denetim paydaşlarının değer yaratımı için istediği ve ihtiyaç duyduğu üçlü yapıyı açıklamıştır. Daha önce IIA tarafından oluşturulan iç denetim değer modeli ile de örtüşen bu yaklaşımda “İç Denetim 3.0 = Güvence + Danışmanlık + Öngörü sağlama (Anticipate)” olarak ifade edilmiştir. İç denetim 3.0 modeli aşağıda Şekil 3.2’de gösterilmiştir.



Şekil 3.2. İç Denetim 3.0 Modeli (Internal Audit 3.0 The Future of Internal Audit is now, çalışmasından uyarlanmıştır-http-32)

İç Denetim 3.0 modeli bağlamında iç denetçinin güvence sağlama, danışmanlık ve riskler konusunda öngöründe bulunma rollerini üstlenirken ihtiyaç duyabileceği ve bu nedenle sahip olması gereken bazı yetkinlik ve beceriler de aşağıdaki gibidir;

- Öngörü sahibi olması,
- Teknolojik gelişmelere hâkim olması (Veri analizi, yapay zekâ, RPA)
- İş ve Teknolojiye Hâkim (Mor insan-Purple person): İşletme ve teknolojiye ilişkin beceri ve yeteneklere bir arada sahip, iş bağlamında bilişsel sistemleri anlayabilecek kapasitede olması. Bu şekilde bilişsel sistemlerin işletme bağlamında daha faydalı olması hedeflenmektedir. İşletme ihtiyaçlarını sağlayacaktır.
- Birden fazla konuda bilgi sahibi (Polymath):
 - “Doğru soruları sorabilen
 - Paydaş talep ve ihtiyaçlarını anlayan
 - Gerçek riski görebilen
 - Güvence için yeni yolları benimseyen” olarak belirtilmiştir.

Burada teknolojiye ve işletme konularına hâkim olan kişiler “mor insanlar” olarak tanımlanmıştır. Teknolojik gelişmelerle birlikte iç denetçiler için daha çok aranan bir yetkinlik olarak karşımıza çıkacaktır. Wayne Eckerson ‘Secrets of Analytical Leaders: Insights from Information Insiders’ kitabında mor insanlar kavramından şu şekilde bahsetmiştir;

“Farklı yaklaşım ve görüşlerin birleştiği yerde görev alan insanlar daha geniş bir perspektife sahiptir. Başkalarının kaçırdığı bağlantıları ve olasılıkları görür, birden çok dil konuşur ve farklı gruplar ve normlar arasında zarifçe hareket ederler. Sürekli olarak çevirir, sentezler ve birleştirirler. Sonuç olarak, eski sorunları çözenin yeni yollarını hayal ederler ve yeni zorluklarla başa çıkmak için eski yolları yeniden keşfederler. Bu kişiler güçlü değişim araçları ve değer yaratıcılarıdır. Analitik dünyasında bu kişilere “mor insanlar” denebilir. Onlar işletme konularında “mavi” ya da teknolojiye “kırmızı” değil, ikisinin karışımı, dolayısıyla mor. Mor insanlar gerçek analitik liderlerdir.”(*http-33*)

Bu açıklamadan da anlaşılacağı üzere insanlar işletme gerekliliklerini teknoloji bilgileri ile birleştirerek, otomatize sistemler ve insanlar arasında bir köprü oluşturabiliyorlar. Bu şekilde ortaya çıkacak konular (risk ve fırsatlar) hakkında daha anlaşılır bir vizyona sahip olabilirler. Bilişsel sistemlerin giderek daha fazla iş kolunu etkilediği düşünülürse bu tarz bir yetkinliğe sahip “mor insanlar”ın gelecekte işlerini

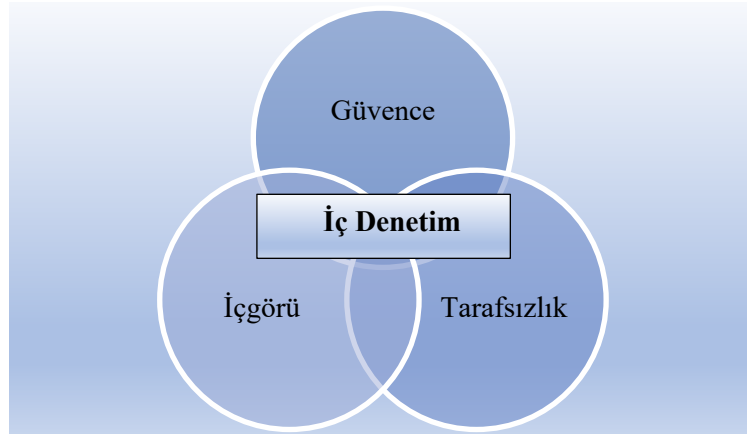
kaybetmeyecekleri düşünülebilir. Bilişsel sistemlerin nasıl çalıştığı konusunda bilgi sahibi olan, sistemlerin performansını takip edebilen ve işletme stratejileri doğrultusunda bu sistemleri nasıl daha iyi hale getireceğini bilen kişilere her zaman ihtiyaç duyulacaktır. Silo yapılar nedeniyle işletme ve teknoloji alanlarında bilgi sahibi olan kişilerin arasında bir koordinasyon sorunu olabilmektedir. Bu işletmelerdeki bölümler halinde ve etkileşim olmadan(silo yapılar) çalışma yaklaşımıyla da bağlantılıdır.

“Mor insanlar” ne kırmızı ne de mavidir. Bunlar ne saf teknoloji uzmanı ne de saf iş insanıdır; her ikisinin bir karışımıdır. Bu nedenle iş ve BT'yi uzlaştıran ve kuruluşa gerçekten değer katan kilit araçlar olarak düşünülebilirler. İç denetçilerin bu anlamda kendilerini geliştirmeleri endüstri 4.0 ve teknolojik anlamdaki gelişmeler düşünüldüğünde oldukça önemlidir. Sorunları tanımlayıp çözerken “ihtiyaçlar” ve “istekler” arasındaki farkı bilerek hareket edebilmelerini sağlar. Risk ve fırsatları daha iyi öngörebileceği için işletmenin bütünü için anlamlı ve gerçekçi bir öncelik listesi oluşturulabilir ve risk analizi yapılabilir. İşletme ve teknolojik konulara bir arada hâkim olan ve bunu birleştirenlerin, gelecekte vazgeçilmez olacağı düşünülmektedir(http-36).

İç denetçiler için önemli bir yetkinlik olarak bahsedilen bu konu, aslında YRU (yönetişim, risk ve uygunluk) ve entegre raporlama gibi konularında altında yatan bütüncül yaklaşımla ilişkilidir. İşletmelerde farklı birimlerin birbirinden bağımsız (silo yapılar halinde) çalışması yerine farklı yetkinliklerdeki ekiplerin oluşturulması, aynı zamanda kurum içinde ortak bir dilin oluşturularak iletişim kopukluklarının engellenmesinin önemini de vurgulayan bir yaklaşımdır. Dijital varlıklar, beceri ve yetkinliklerin artması İç Denetim 3.0 modelini ve iç denetim değer modelini daha da önemli hale getirmiştir.

3.6.2. İç denetim değer modeli

İç denetimin, kurumun faaliyetlerine nasıl değer katabileceğinin, yönetime ve paydaşlara daha iyi aktarılabilmesi için IIA tarafından 2011 yılında “iç denetim değer modeli” oluşturmuştur. İç Denetim 3.0 gibi burada da iç denetim 3 temel kavram çerçevesinde incelenmiştir. İşletmenin hedeflerine ulaşabilmesi için iç denetimin nasıl değer yaratabileceğini ortaya koymaya çalışan bir modeldir. Her biri ayrı alt başlıklara sahip olmakla birlikte 3 temel kavram ; güvence, tarafsızlık ve iç görü olarak sıralanabilir. İç denetim değer modeli aşağıdaki şekilde yer almaktadır:

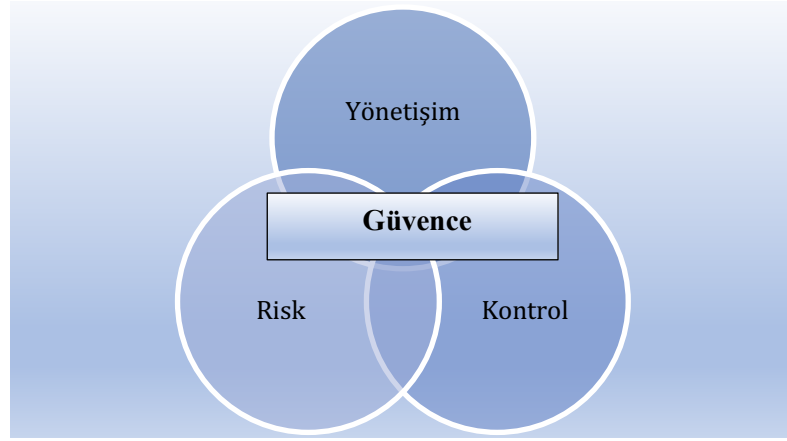


Şekil 3.3. İç Denetim Değer Modeli (IIA, 2011, s.5)

Söz konusu modele göre, iç denetimin yaratabileceği değerler üç temel kavram ile özetlenebilir: *Güvence*, *tarafsızlık* ve *içgörü*. Bilindiği gibi iyi ve güçlü bir yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol, işletmelerin uzun vadeli kurumsal başarıları ve sürdürülebilirlikleri için son derece önemlidir. İç denetim değer modeline göre yönetim organları ve üst yönetim, iç denetimin kurumun yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerinin etkililiği ve verimliliği üzerinde; tarafsız güvence ve içgörü sağlamasına güvenirlir(http-35). Bir başka ifadeyle, iç denetim değer modelini oluşturan üç kavram – güvence, tarafsızlık, içgörü- iç denetimin işletmede yaratması beklenen değerlerdir. İşletme yönetimi iç denetimin bu kavramları gerçekleştirerek, işletme faaliyetlerine değer katmasını beklemektedir ve bu nedenle iç denetime güvenmektedir.

3.6.2.1. Güvence

İç denetim değer modelindeki kavramlardan biri olan “Güvence”, daha önce iç denetimin kapsamını oluşturan üç alan olarak tanımlanan “yönetişim, risk ve kontrol” kavramları ile açıklanmaktadır. Aşağıdaki şekilde iç denetimin işletmede yaratacağı değerlerden güvencenin, ilgili olduğu alanlar gösterilmektedir.

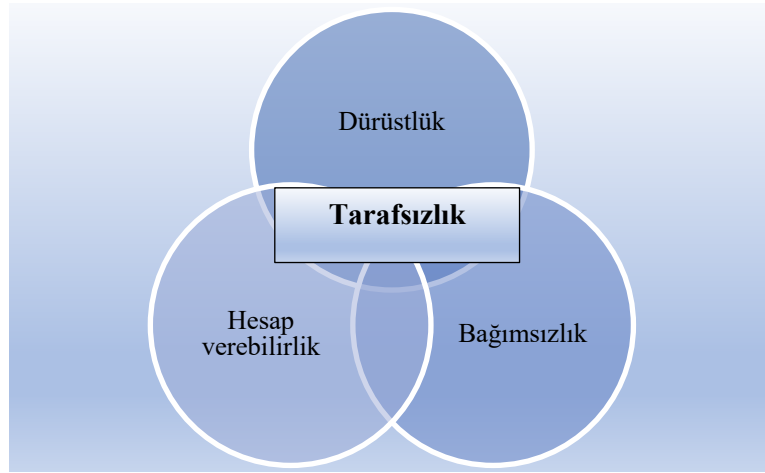


Şekil 3.4. *Güvence = Yönetişim, Risk ve Kontrol (IIA, 2011, s.6)*

Bu alanlar incelendiğinde iç denetimin güvence rolü ile değer yaratabileceği alanlara vurgu yapıldığı görülmektedir.

3.6.2.2. *Tarafsızlık*

İç denetim faaliyetinin tarafsız bir şekilde gerçekleştirilebilmesi ve değer yaratabilmesi ancak bağımsız, dürüst ve hesap verebilir iç denetçiler ile mümkündür.



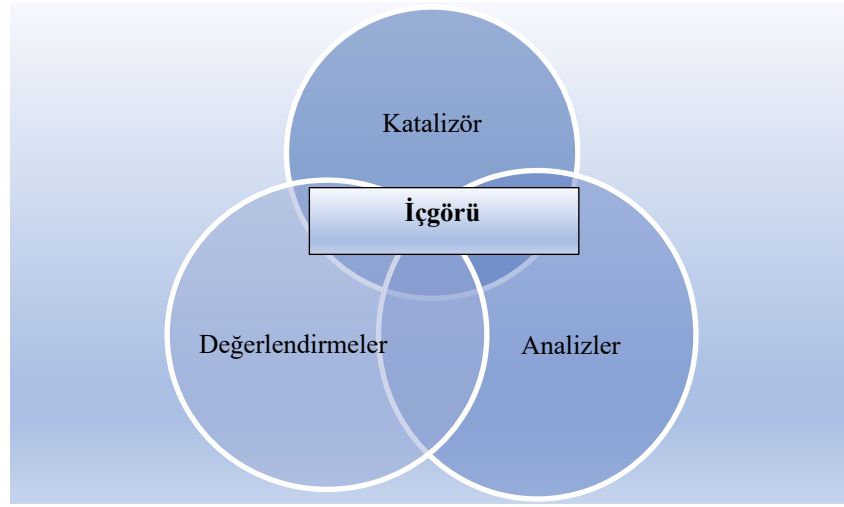
Şekil 3.5. *Tarafsızlık = Dürüstlük, Hesap verebilirlik ve Bağımsızlık (IIA, 2011, s.6)*

İç denetim, dürüstlük ve hesap verebilirlik ilkelerine bağlı bir şekilde hareket etmeli ve tarafsız tavsiyelerde bulunarak yönetime değer katmalıdır.

3.6.2.3. *İçgörü*

İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından iç denetimin güvence ve danışmanlık çalışmasının nihai bir ürünü olarak değerlendirilen içgörü; “Bir kişi ya da şeyin doğru ve

derin sezgisel bir anlayış kazanma kapasitesi olarak tanımlanmaktadır(http-36).” Bu modelde iç görüyü oluşturan unsurlar aşağıdaki şekilde gösterilmiştir.



Şekil 3.6. İçgörü = Katalizör, Analizler ve Değerlendirmeler (IIA, 2011, s.6)

İç denetim, yönetim iç kontrol ve risk yönetimi süreçleri ve yapıları hakkında kapsamlı bir bakış açısına ve derin bir anlayışa sahip olduğu için yönetim ve yönetim kurulu için bir katalizör görevi gösterebilir. İç denetim tarafından yönetim, risk ve kontrol konusunda yapılan değerlendirme ve analizler sonrası verilen görüşler kurumda olumlu değişimlere yol açar. İç denetimin katkısı ve iç görüşü ile yetkin ve bilinçli bir şekilde karar alınabilir. İç denetimin başarısı; çevik ve proaktif bir şekilde eğilimleri tanımlaması ve ortaya çıkan zorluklara henüz krize dönüşmeden dikkat çekebilmesi ile artacaktır.

Denetim 3.0 modelinde ise bu kavram tahmin edebilme, öngörebilme olarak ifade edilmiştir. İç denetim; ihtiyaç duyulan analiz ve değerlendirmeleri doğru zamanda ve doğru soruları sorarak yapabilen bir faaliyet olmalıdır. PwC'nin (2017, s.4) “State of the Internal Audit Profession Study” çalışmasında da değişen risk ortamına iç denetçilerin ayak uydurabilmesi için hazırlıklı ve değişime uyum sağlayabilecek yetkinlikleri kazanmış olması, yani çevik davranabilmesi gerekliliğinden bahsedilmiştir. Yıkıcı risklerden kaçınmak, işletme hedeflerine ulaşmak, yönetim için güvenilir bir danışman olabilmek ve bu doğrultuda değer yaratabilmek için iç denetçiler öncü ve hazır olmalıdır. Finansal ve finansal olmayan pek çok konuda iç denetimin bu öncü rolüne ihtiyaç duyulmaktadır.

İç denetim değer modeli, İç Denetim 3.0 ile de benzerlikler göstermektedir. İç Denetim 3.0'da, geleceğin iç denetçisinin sorumlulukları “güvence, danışmanlık ve öngöründe bulunma (Anticipate)” olarak belirtilmiştir. İç Denetim 3.0, farklı beceri ve yeteneklere sahip ve kendini sürekli yenileyebilen meslek insanlarına duyulan ihtiyacı vurgulamaktadır. Kendini yenileyerek değişen koşullara uyum sağlayabilen, günümüz koşullarında paydaş talep ve beklentilerini anlayarak güvence, danışmanlık ve öngörü sağlama konusunda yeni yaklaşımlar sunabilen iç denetçilere ihtiyaç olacağını ortaya koymaktadır. Robotik süreç otomasyonu ve yapay zekâ uygulamalarının yarattığı riskleri anlayabilen ve bunu iş koluna uyarlayabilen mor insanlara kurumlarımızda daha çok ihtiyaç duyulacağı öngörülmektedir.

3.7. İç Denetimin İşlevleri

İç denetimin güncel tanımında güvence ve danışmanlık olarak iki başlıkta toplanan hizmetler, çeşitli alt başlıkları da kapsamaktadır. Risk yönetimi, kontrol süreçleri ve yönetim gibi alanlar bunlardan bazılarıdır. İç denetim değer modeli ve Denetim 3.0 gibi çalışmalar da bu işlevlerin daha anlaşılır olmasına katkı sağlamaktadır. Günümüzde yaşanan gelişmeler doğrultusunda varlığını sürdürebilmek için iç denetim faaliyeti paydaşların ihtiyaçlarına cevap verebilmelidir. Sawyer (2016, s.100) iç denetim birimlerinin güvence ve danışmanlık faaliyetleri yanında kuruma değer katmalarına fırsat veren çeşitli faaliyetlerde de bulunduğunu belirtmiştir. Sawyer(2016, s.101-102) bunları; süreç denetimi ve danışmanlık incelemeleri, katma değer sağlayan faaliyetler ve misyon dışı faaliyetler olarak sınıflandırmıştır. Geniş kapsamlı süreçlere ilişkin denetim ve danışmanlık faaliyetlerinin kurumun faaliyetlerini sürdürebilmesi ve gelecekteki başarısında önemli rol oynadığını belirtmiştir. Bunun yanında kuruma katma değer sağlayabileceği alanların bazılarını şu şekilde belirtmiştir;

- *“Daha işbirlikçi bir denetim yaklaşımı geliştirmek,*
- *Değişim konusunda hızlandırıcı olmak,*
- *Öz değerlendirme yöntemleri ile birlikteliği güçlendirmek,*
- *Kurum çalışanlarını denetimlere dahil etmek,*
- *İç müşteriler ve paydaşlarla uyum içinde olmak,*
- *Kurum çapında (bütüncül denetim önerileri geliştirmek,*
- *Önleyici denetimler gerçekleştirmek,*
- *Gerektiğinde denetçileri özel görevlerde görevlendirmek.”*

Entegre raporlama gibi kapsamlı ve bütüncül bakışı öne çıkaran bir konuda da iç denetimin öncü ve çevik davranması, bu alanda değişimin öncüsü olarak değer yaratmasını ve dolayısıyla kurum içindeki statü ve algılarını yükseltmelerini sağlayacaktır.

Messier vd. (2016, s.731) ise, iç denetimin görevlendirilebileceği alanları dört başlıkta ele almıştır. Bunlar; risk ve kontrollerin değerlendirilmesi, yasa ve yönetmeliklere uygunluğun gözden geçirilmesi, finansal denetim-dış denetimden farklı olarak bu tüm finansal raporların değil belirli konuların denetimini içerir-, faaliyet denetimi olarak sıralanabilir.

Bu çalışmada iç denetimin işlevleri standartlarda da yer aldığı şekliyle iki ana başlıkta incelenecektir.

3.7.1. Güvence hizmetleri

İç Denetim Standartları (UİDS, 2016, s.26) güvence hizmetleri şu şekilde tanımlanır;

“Güvence Hizmetleri (Assurance Services) Kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerine dair bağımsız bir değerlendirme sağlamak amacıyla delillerin objektif bir şekilde incelenmesidir. Mali yapıya, performansa, mevzuat ve düzenlemelere uygunluğa, bilgi sistemleri güvenliğine ve ihtimam denetimine (due diligence; ayrıntılı durum tespit çalışması) yönelik görevler bu kapsamdaki örneklerdir.”

Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere, güvence hizmetleri, genel olarak iç denetçinin, bir kurum, faaliyet, süreç, sistem veya bir başka unsur hakkında bağımsız şekilde görüş sunabilmek amacıyla kanıt toplayarak, elde ettiği delilleri de objektif bir şekilde değerlendirmesini kapsamaktadır. İç denetçi güvence hizmetinin nitelik ve kapsamını belirlemektedir(http-37).

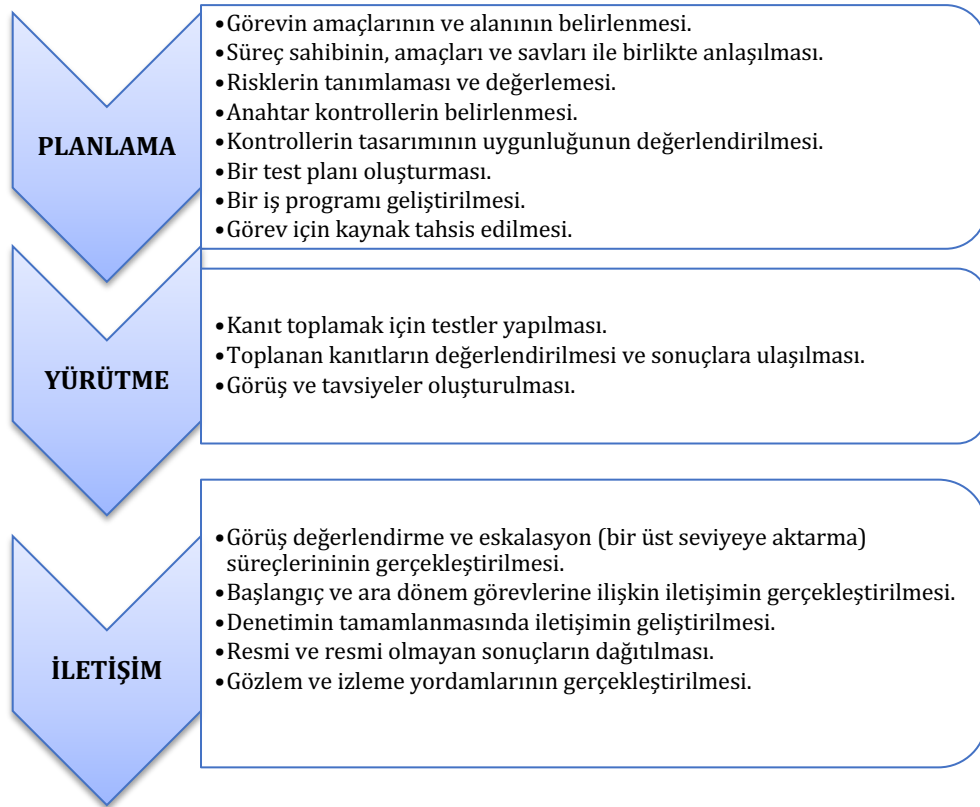
Güvence hizmetleri için genel olarak üç taraftan bahsedilir:

- I. Bir kurum, faaliyet, fonksiyon, süreç, sistem veya bir başka unsurun doğrudan içinde olan kişi veya grup (süreç sahibi),
- II. Değerlendirmeyi yapan kişi veya grup (iç denetçi),
- III. Değerlendirmeyi kullanan kişi veya grup (kullanıcı).

Sawyer’a(2016, s.70)’e göre güvence hizmeti iç denetim faaliyetinin en temel işini oluşturur, aynı zamanda da kuruma katılan en büyük değeri oluşturur.

Güvence hizmeti genel olarak dört alt başlıktaki hizmetlerden biri ya da bunların bileşiminden oluşmaktadır. Bu alt başlıklar; operasyonel, finansal, uygunluk ve bilgi teknolojileri (BT) konuları olarak sıralanabilir. Bunların yanında iç denetçiler şirket satın alımlarında durum tespiti, inşaat, sürekli denetim, kurum seviyesinde güvence, performans ve parasal değer konuları, iş ortaklıkları, tedarikçiler gibi alanlarda da güvence hizmeti sunabilirler (Sawyer, 2016, s.71,72). Buradan da anlaşılmaktadır ki kurumun ihtiyaçları ve iç denetçinin yetkinlikleri çerçevesinde oldukça geniş bir alanda güvence hizmeti sağlanabilmektedir.

Entegre raporlama gibi bir alanda da iç denetçilerin yetkinlikleri dahilinde, belirlenen risk düzeyine uygun şekilde ve kurumun talebi doğrultusunda güvence hizmeti sunabileceği açıktır. İç denetim daha önce bahsedilen ve Güney Afrika’da da uygulanan bütünleşik güvence modelinin de önemli ve vazgeçilmez bir parçasıdır. Entegre raporlamaya ilişkin kontrollerin, risk yönetiminin ve süreçlerin etkin ve verimli çalışması ile finansal ve finansal olmayan veri akışının doğru olduğuna dair güvence sağlayarak iç denetimin değer yaratabilir. Güvence hizmetlerinin Süreci Şekil 3.7’de gösterilmiştir.



Şekil 3.7. Güvence İşlevine İlişkin Görev Süreci (Reading, 2013, s. 12-5)

3.7.2. Danışmanlık hizmetleri

İç Denetim Standartlarında (UİDS, 2016, s.24) Danışmanlık Hizmetleri şu şekilde tanımlanmaktadır;

“Herhangi bir idarî sorumluluk üstlenmeden, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden, niteliği ve kapsamı denetlenen ile birlikte kararlaştırılan istişarî faaliyetler ve bununla bağlantılı diğer hizmetlerdir. Usul ve yol göstermek, tavsiyede bulunmak, işleri kolaylaştırmak ve eğitim vermek, bu kapsamdaki faaliyet örnekleridir.”

Danışmanlık hizmetlerinin nasıl işlediğine bakılacak olursa; bu hizmetler tavsiye niteliğinde olup genellikle danışmanlık hizmetini talep eden müşterinin isteği üzerine gerçekleştirilir. Danışmanlık hizmetlerinin nitelik ve kapsamı, taraflar arasında imzalanan bir sözleşme ile belirlenir. Danışmanlık hizmetlerinin iki tarafı bulunur. Bu taraflar; tavsiye veren kişi veya grup olarak iç denetçi (danışmanlık verecek olan taraflar) ve tavsiye talep eden kişi veya grup (danışmanlık faaliyetini alacak olan taraflar) olarak görevin müşterisidir(http-37)

İhtiyaç duyulan durumlarda tavsiye, kolaylaştırma, süreç tasarımı, eğitim gibi çok çeşitli alanlarda danışmanlık hizmeti sağlanabilir (Yılancı, 2006: s. 106, Reding,2013, s.15-7). Bu danışmanlık hizmetleri çerçevesinde iç denetçi, işletmenin faaliyetlerinin geliştirilmesi, değer katmak ve süreçlerin sürekli iyileştirilmesi için çalışmalar yapacaktır (Yılancı, 2006: s. 119).

İç denetim birimi, yönetimin sorumluluğunu üstlenmediği ve danışmanlık sürecinde görev aldıkları bir projenin bir sonraki dönem denetiminde yer almadıkları sürece; iş süreçlerinin iyileştirilmesi, sürekli izleme, risk ve kontrol öz değerlendirmesi, adli konular, yönetişim, etik eğitimleri, iç kontrole ilişkin eğitim ve gözden geçirmeler, bir komite ve ekibe katılım, yeni bir hizmet ya da ürüne hazırlıklı olunması ya da onun gözden geçirilmesi ve risk öz değerlendirmesi gibi alanlarda olabileceği gibi; işletme satın alma ve birleşmeleri, şirket değerlemeleri gibi çok çeşitli alanlarda danışmanlık hizmeti verebilir (Sawyer, 2016, s.73; Reding vd, 2013, s.15-4). Bu alanlar aynı zamanda kurum içindeki özgün konuları ve bakış açıları ile uzun vadeli değer yaratabilecekleri ve değişimlerde öncü olabilecekleri alanlardır. Güvence faaliyetinin dönüşü orta ve uzun vadede iken; özellikle aksayan bir sürecin iyileştirilmesi gibi alanlarda verilen danışmanlık hizmetinin sonucu ve faydası çok daha kısa vadede görülebilmektedir.

Entegre raporlama konusunda da iç denetim; sürece hazırlanılması, bu alandaki kontrol ve süreçlerin oluşturulması, yönetim ve entegre raporlama konusunda şirket içi eğitimlerle bu konuların kurumun iş yapma şekline uygun yürütülmesinin sağlanması, gerekli hallerde bu alandaki süreçlerin iyileştirilmesi konusunda çalışarak ve ER hazırlık sürecindeki ekiple beraber çalışarak danışmanlık hizmeti verebilir. İç denetim bu tarz kilit ve önemli değişikliklerde üst yönetimle bir arada çalışarak iç görü sağlama ve değer yaratma fırsatı bulabilir (Reding, 2013, s.15-22) İç denetim birimi danışmanlık hizmeti sunduğu konuya ilişkin kaynak kullanımı konusunda bazı konuları dikkate almak durumundadır. Bunların başında; deneyim, tecrübe, gerekli hallerde dış kaynak kullanımı ve çalışanların gelişimi-yetkinliği gelmektedir (Reding, 2013, s.15-15). Danışmanlık hizmetini sağlayabilecek bilgi ve beceri setine, deneyim ve yetkinliğe sahip iç denetçiler ancak istenen değeri yaratabilir. Bu şartlar sağlanamadığı takdirde dış kaynak kullanım ya da görevin reddedilmesi zorunlu hale gelecektir.

Danışmanlık Hizmetlerinin gerçekleştirilebilmesi için ise İç Denetim Standartları bazı şartlar koymuştur. 1000 no'lu Nitelik Standardı danışmanlık hizmetlerinin niteliğinin iç denetim yönetmeliğinde tanımlanmasını zorunlu kılar (www.tide.org)

Bu konuda öne çıkan bazı Standartlar şu şekildedir (UİDS;2016)

“1220.C1 – İç denetçiler bir danışmanlık görevi sırasında, aşağıdakileri göz önüne alarak azamî meslekî özen ve dikkati göstermek zorundadır:

- Görev sonuçlarının niteliği, zamanlaması ve raporlanması da dâhil denetlenenlerin/ müşterilerin ihtiyaç ve beklentileri,
- Görev amaçlarına ulaşabilmek için gerekli çalışmanın boyutu ve nisbî karmaşıklığı ve
- Danışmanlık görevinin potansiyel faydalarına karşı maliyeti.

2010.C1 – İç denetim yöneticisi, görevin risk yönetimini geliştirme, katma değer yaratma ve faaliyetleri geliştirme potansiyelini değerlendirerek, öne sürülen danışmanlık görevlerini kabul etmeyi düşünmelidir. Kabul edilen bu görevler, plana dâhil edilmek zorundadır.

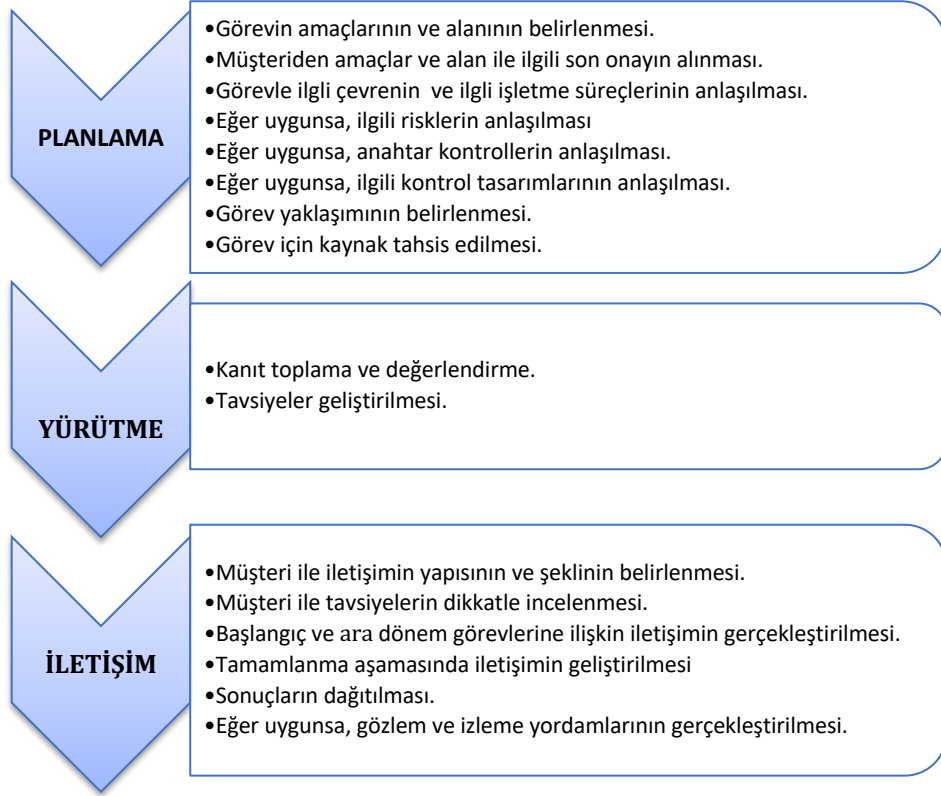
2120.C1 – İç denetçiler, danışmanlık görevleri sırasında, görevin amaçlarıyla uyumlu şekilde riski ele almak ve diğer önemli risklere karşı uyanık olmak zorundadır.

2120.C2 – İç denetçiler, danışmanlık görevlerinden elde ettikleri risk bilgilerini, kurumun risk yönetim süreçlerini değerlendirmede kullanmak zorundadır.

2120.C3 – İç denetçiler, risk yönetim süreçlerini kurmada veya geliştirmede yönetime yardım ederken, “riskleri gerçekte yönetmek suretiyle yönetim sorumluluğu almaktan” kaçınmak zorundadırlar.

2130.C1 – İç denetçiler, danışmanlık görevlerinden elde ettikleri kontrol bilgilerini, kurumun kontrol süreçlerini değerlendirmede kullanmak zorundadır.”

Danışmanlık görevinin süreci de aşağıda Şekil 3.8’de gösterilmiştir:



Şekil 3.8. Danışmanlık İşlevine İlişkin Görev Süreci (Reading, 2013, s. 15-5)

Bir danışmanlık hizmeti; projenin seçimi ile başlar. Sonrasında proje hazırlıkları, projenin planlanması, projenin gerçekleştirilmesi ve son olarak danışmanlık projesine ilişkin sonuçların iletilmesi ve gerekliyse izlenmesi ile sona erer.

3.7.3. Güvence ve danışmanlık hizmetleri arasındaki farklılıklar

İç denetimin temel işlevleri olan güvence ve danışmanlık hizmetlerine bakıldığında temel farklılık ilgili taraflara yöneliktir. Güvence faaliyetlerinde süreç sahibi, iç denetçi ve kullanıcı olarak 3 taraf varken, danışmanlık faaliyetlerinde ise iç denetçi ve görevin müşterisi olmak üzere iki taraf bulunmaktadır (Reding vd., 2013, 15-6,15-7). Bunun dışında uygulamada karşılaşılan farklılıklar için de nitelik ve performans standartları her iki işleve yönelik olarak hazırlanmıştır.

3.8. İç Denetimin İşletme Organizasyonundaki Yeri

Günümüzde pek çok işletmede iç denetim faaliyetinin önemi anlaşılacak iç denetim birimleri oluşturulmaya başlanmıştır. Finans ve bankacılık sektöründe senelerdir teftiş kurulları yer alırken, özel sektörde de yönetişimin bir gereği olarak iç denetime

duyulan ihtiyaç giderek artmıştır. Her kurum kendi hedeflerine, büyüklüğüne ve stratejisine uygun bir iç denetim yapılanmasına başvurmaktadır (Özbek, 2012, s.580). İç denetimin çalışmalarını tarafsız ve bağımsız şekilde yürütebilmesi açısından bu birimin örgüt içerisinde nasıl konumlandırıldığı oldukça önemlidir. İşletmelerin çeşitliliği düşünüldüğünde tüm işletmeler için uygun bir konumlandırmadan söz etmek mümkün değildir. İç denetimin örgüt içindeki yerinin belirlenmesinde, o işletmenin coğrafi ve lojistik yapısı, büyüklüğü, faaliyet türlerindeki çeşitlilik, üretim, satış veya hizmet ağının yaygınlığı, bilişim sistemleri uygulamalarının yaygınlığı, karşılaşılan kontrol riskleri ve örgütün kültürü gibi pek çok kriterin dikkate alınması gerekir (Yılancı, 2006: s.110; Özbek, 2012, s.666) 1000 no’lu Nitelik standardı, iç denetim faaliyetinin amaç yetki ve sorumluluklarının bir örgüt şeması şeklinde tanımlanmasını ve bu şemanın da yönetim kurulu tarafından onaylanmasını gerektirmektedir. Bu şemada; iç denetimin hangi kademeye bağlı olduğu ve bölüm için sağlanması gereken personel ve diğer ihtiyaçlar, yetkiler ve son olarak da faaliyet alanları belirlenmelidir (Yılancı, 2006, s.105). “1110 No’lu Kurum içi Bağımsızlık Standardı”nda da iç denetimin bağımsızlığını destekleyecek bir örgütsel yapılanmaya ihtiyaç olduğu belirtilmektedir.

İç denetim biriminin oluşturulması sırasında öncelikle kurumsal denetim politikası, iç denetimin kurum içindeki rol ve yerini içerecek şekilde mevzuat çerçevesi oluşturulmalı ve sonrasında iç denetim metodolojisi geliştirilmelidir. Sonrasında iç denetim kadrosu oluşturularak buna ilişkin süreçlerin hazırlanması gerekir ve son olarak da bu birimin faaliyet göstereceği fiziki koşullar sağlanır (Özbek, 2012, s. 626,627). Bir işletmede iç denetim faaliyetinin etkili bir şekilde kullanılabilmesi ve iç denetim kadrolarının oluşturularak hizmete başlama aşamasında üç yaklaşımdan biri tercih edilebilir (Uzun, 2018, s.86):

- İşletme içinde iç denetçi istihdam edilmesi ya da iç denetim birimi kurulması yoluyla iç denetim faaliyetinin yerine getirilmesi. Bu aynı zamanda iç kaynak kullanımı olarak da adlandırılır.
- İşletme dışından, bağımsız profesyonel bir kurumdan bu hizmetin satın alınması, başka bir ifadeyle dış kaynak kullanımı yoluyla bu faaliyetin gerçekleştirilmesi. Uygulama Önerisi 1210-1, bu konuda detaylı açıklamalar içerir.

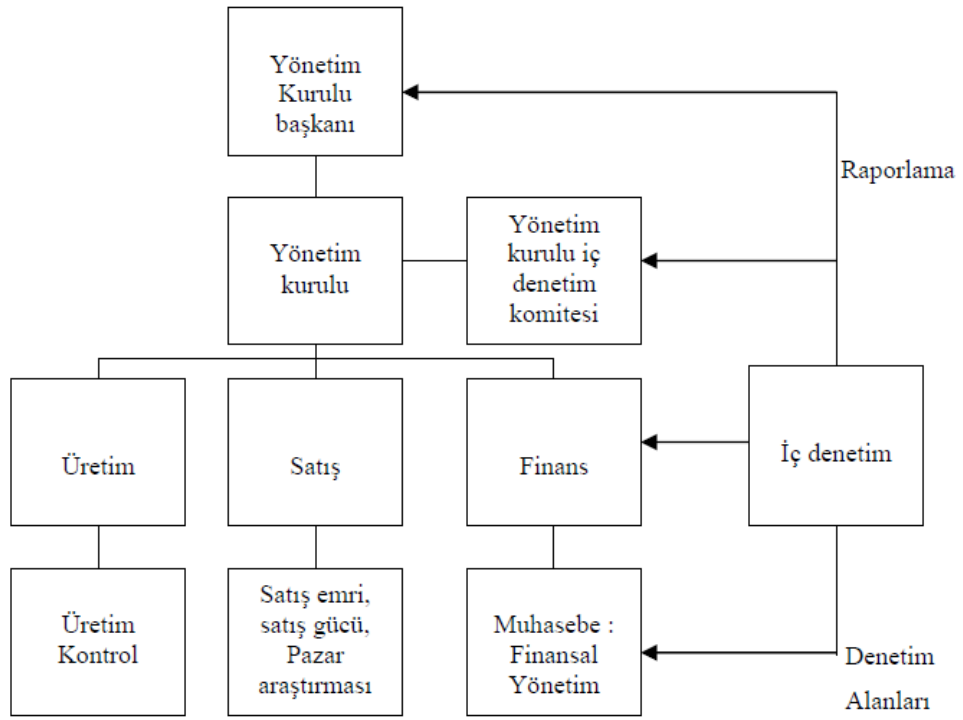
- Bazı durumlarda da hem dış kaynak hem de kurum içinde istihdam edilen iç denetçilerin bir arada kullanımı, yani eş kaynak kullanımı yoluyla iç denetim faaliyeti yerine getirilebilir.

Bu yöntemlerden hangisinin seçileceğine ve etkin şekilde işleyeceğine karar verme görevi işletme yönetiminin sorumluluğundadır. İç denetimin güvence ve danışmanlık faaliyetleri ile değer yaratabilmesi, aynı zamanda gereken beceri ve yetkinliklerin etkin ve verimli şekilde sağlanabilmesi için iç, dış ya da eş kaynak kullanımı tercih edilebilir (Uzun, 2018, s.86)

İç denetim biriminin kadro genişliği, yönetici kadroların sayısı firma ölçeği ile doğru orantılı olarak büyüyecektir. Çok sayıda faaliyet kolu ve bağlı firma ve iştiraki bulunan firmalarda da genellikle grubun en büyük firmasında ya da holding bünyesinde yer aldığı görülmektedir (Özbek, 2012, s.667).

İç denetim biriminin örgütsel konumu, görev ve sorumluluklarını yerine getirebilecekleri şekilde olmalıdır. İç denetçiler bu konumda görevlerini yerine getirirlerken yönetimin de desteğini almaları gerekir. İç denetim biriminin oluşturulması sırasında öncelikle yönetim tarafından kurumsal denetim politikasının belirlenmesi, iç denetimin kurum içindeki rol ve yerini içerecek şekilde mevzuat çerçevesinin oluşturulması ve sonrasında iç denetim metodolojisi geliştirilmesi önemlidir. İç denetim biriminin etkin ve verimli çalışabilmesi için üst yönetim tarafından böyle bir mevzuat çalışması yapılmış olmalıdır.

İç denetim biriminin organizasyon içindeki konumu aşağıdaki Şekil 3.9'da gösterilmiştir.



Şekil 3.9. İç Denetim Biriminin Örgütsel Konumu (Erdoğan, 2005, s.7)

3.9. İç Denetim Kadrosunun Oluşturulması

İç denetim faaliyetlerinin kalitesi ve başarısı için yeterli bilgi, beceri ve yetkinliklere sahip ve alanında eğitilmiş bir iç denetim kadrosunun oluşturulması gerekir. Sawyer (2016, s.104), iç denetim kadrosu oluşturmak için kullanılan üç yöntemi rotasyon yöntemi, kariyer yöntemi ve yeterlilik merkezi yöntemi olarak açıklar. Rotasyon yönteminde belirli bir süre iç denetçi olarak istihdam edilen kişiler, bu sürenin sonunda başka bir pozisyona geçerler. Kariyer modelinde ise iç denetçiler işe alınırken iç denetim biriminde kariyer yapmaları amacıyla alınırlar. Bu model bu alanda bir uzmanlaşma ve istikrar sağladığı için iyi yetişmiş bir denetim ekibine sahip olma şansı verir. Yeterlilik merkezi modelinde ise denetçiler uzman oldukları alana özel denetimlerde bulunmak için işe alınırlar. Özellikle çevre, bilgi teknolojileri, sağlık gibi alanlarda bu modele ihtiyaç duyulabilmektedir. Son yıllarda denetim ekibinde çok yönlü ve farklı uzmanlıkları olan kişilerden oluşan ekiplerin kurumun ihtiyacı ölçüsünde değerlendirildiği görülmektedir. Bu modellerden hangisi seçilirse seçilsin, işe alımların kurumun insan kaynakları politikalarıyla uyumlu olması ve işe alınan kişinin de kurum kültürüne uyum becerileri dikkate alınmalıdır (Özbek, 2012, s. 627)

İç denetçiler bu mesleği yerine getirebilmek için gerekli olan beceri ve yetkinliklere sahip olmalıdır. 1210-1 No’lu “Yeterlilik” başlıklı uygulama önerisi bu alanda iç denetçilere rehberlik etmektedir. Bu Yeterlilik Çerçevesi iç denetçilerin kendilerini geliştirebilmek için kullandıkları, eğitim ve gelişim konusunda yol gösteren bir yapıdadır. Mesleki sertifikasyonlar ve meslek örgütlerinin düzenledikleri eğitimlerle iç denetçiler, bilgi ve becerilerini her zaman güncel tutma şansı bulabilmektedirler. IIA’nın CBOK araştırması(2016, s.2) sonuçlarına göre iç denetim yöneticilerinin ekipleri için iç denetçileri seçerken aradıkları ve istedikleri en temel beceri ve yetenekler; kişisel anlamda analitik/eleştirel düşünebilme ile iletişim yeteneği olarak öne çıkmaktadır. Teknik anlamda bilgi ve beceri sahibi olunması istenen konular olarak ise; muhasebe, risk analizi/yönetimi süreci, BT, kurumun faaliyet gösterdiği sektöre özel konular, veri madenciliği ve analizi vurgulanmıştır. Yine iç denetçilerden bulunması gereken en önemli kişisel nitelikler olarak dürüstlük, tutku, iş ahlakı, meraklılık, yaratıcılık, inisiyatif kullanabilme ve esneklik sayılabilir (Özbek, 2012, s. 650).

Bu yetkinlik ve beceriler, iç denetçilerin son yıllardaki talebe cevap verebilmek için kendilerini geliştirmelerini gerektiren alanlardır. Aynı zamanda ne kadar geniş bir çerçevede katkı sağlayabileceklerinin de bir göstergesidir. Bu yetkinlik ve becerilerin önceliklerinin belirlenmesi ve bu alanlara yönelik eğitimler düzenlenmesi anlamında da meslek örgütlerinin rolü açıktır.

3.10. Yönetişim, İç Kontrol ve Risk Yönetimi ile İç Denetimin İlişkisi

İçinde bulunduğumuz dönem, kurumların riskleri yönetmelerine yardımcı olacak şekilde risk yönetimi uzmanları, iç denetçiler, iç kontrol uzmanları, uygunluk yöneticileri ve benzer görevlerdeki uzmanların eşgüdüm içinde çalışmasını zorunlu kılmaktadır. Risk yönetimi, yönetişim ve iç kontrol süreçlerinin güvence altına alınabilmesi için bu uyum oldukça önem kazanmaktadır.

3.10.1. Yönetişim ve iç denetim

Yönetişim kavramı sermaye piyasalarının küreselleşmesi, kaynakların etkin kullanımının ve sürdürülebilirliğin değerinin anlaşılması ile birlikte daha çok önem kazanmıştır.

Ira M. Millstein yönetişimi, “bir şirketin, hak sahipleri ve kamuoyunun menfaatlerine zarar vermeyecek şekilde, mali kaynakları ve insan kaynaklarını kendine çekmesini, verimli çalışmasını ve bu sayede de hissedarları için uzun dönemde ekonomik

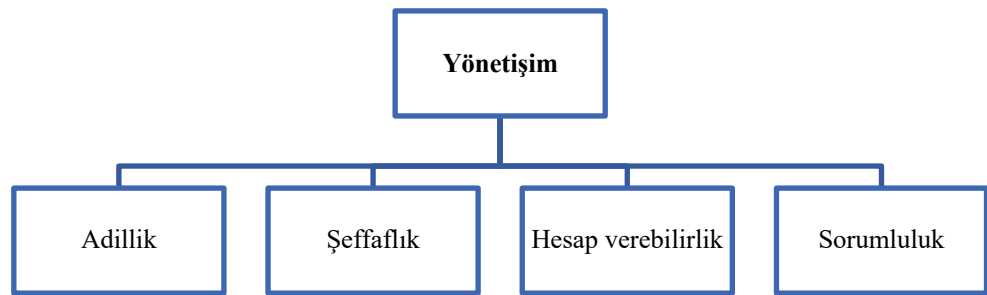
kazanç yaratarak istikrar sağlamasını mümkün kılan kanun, yönetmelik ve gönüllü özel sektör uygulamaları bileşimi” olarak tanımlar(http-1)

OECD (2016, s.9) ise yönetişimi şu şekilde tanımlar;

“Yönetişim, bir şirketin yönetimi, yönetim kurulu, hissedarları ve diğer menfaat sahipleri arasındaki bir dizi ilişkiyi içerir. Yönetişim ayrıca şirketin hedeflerinin belirlendiği yapıyı sağlar ve bu hedeflere ulaşma araçları ve performansı izleme yollarının belirlenmesini sağlar.”

Yönetişimin iyi olması, uzun vadeli yatırım, finansal istikrar ve iş bütünlüğünü teşvik etmek için gerekli olan güven, şeffaflık ve hesap verebilirlik ortamının oluşturulmasına yardımcı olarak; daha güçlü bir şekilde büyümeyi ve daha kapsayıcı toplumların oluşmasını destekler(http-38).

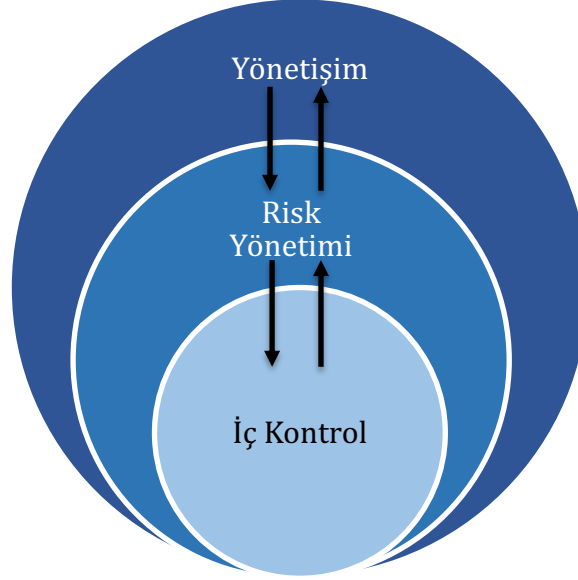
Yönetişimi meydana getiren ortak unsurlar üzerine oluşturulan ilkeler vardır. Bu alandaki düzenlemelere temel olan dört ilke; adillik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk olarak sıralanabilir. Bu ilkeler şekil 3.10’da gösterilmiştir. Yönetişim ile amaçlanan tüm paydaşların dikkate alınması ve haklarının korunması, onlara karşı hesap verebilirliğin sağlanması, işletmenin faaliyetleri ve performansının şeffaf bir şekilde kamuoyuna iletilmesi ve güven ortamının yaratılmasıdır. Yönetişim ile işletmenin sağlayabileceği pek çok fayda olduğu görüşü vardır. Yönetişimin uygulandığı işletmelerin piyasa değerlerinin artacağı, rekabet gücünün gelişeceği, yeni yatırımcılar çekebileceği, itibarının artacağı, kalifiye iş gücüne daha kolay erişeceği belirtilmektedir (Ağlargoğ, 2013, s.166).



şekil 3.10. *Yönetişim İlkeleri*

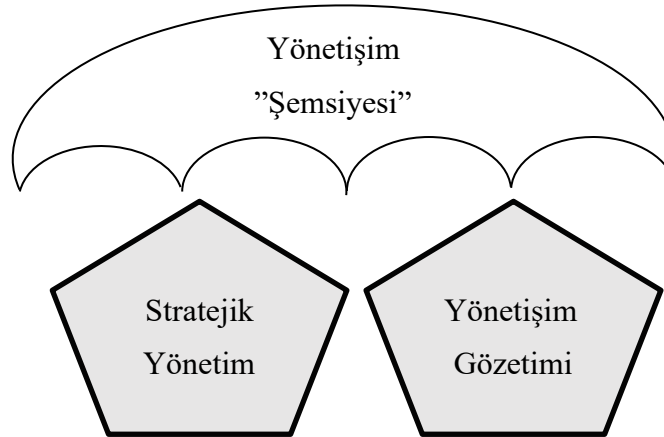
Yönetişim kavramı kurumdaki tüm faaliyetleri kapsamaktadır. şekil 3.11’de kilit yönetişim unsurları verilmiştir. Yönetişim yapısının iyi oluşturulması tüm ihtiyacın karşılanabilmesi açısından önemlidir. Risk yönetim faaliyetleri yönetişim yapısı dikkate

alınarak tasarlanacaktır. Aynı şekilde risk yönetimi hedef ve stratejileri çerçevesinde iç kontroller tasarlanacaktır. Şekil 3.11’deki oklar yönetim yapısı içinde bilgi akışını ifade etmektedir (Reding vd.,2013, s.3-3).



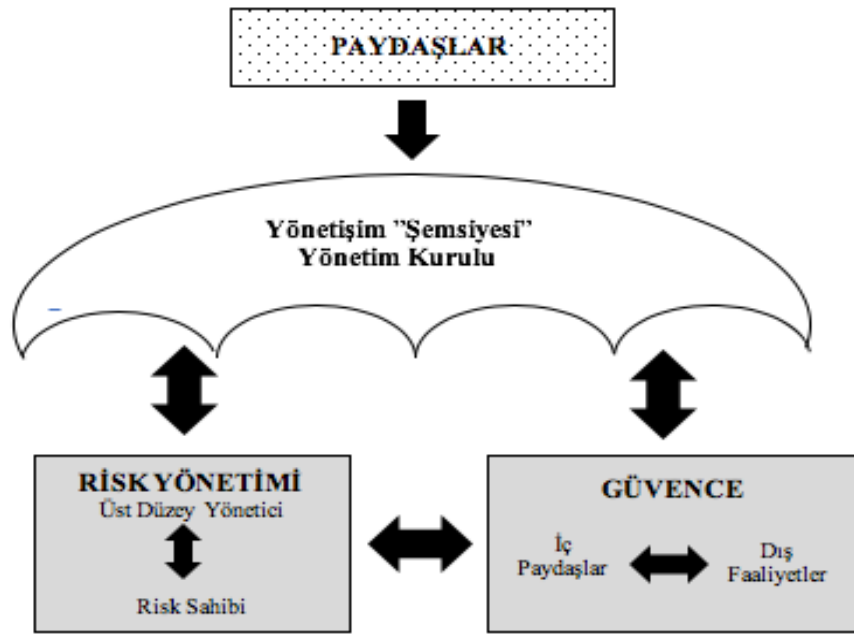
Şekil 3.11: Kilit Yönetişim Unsurları (Reding, 2013, s.3-2)

Yönetişimin çeşitli tanımları ve unsurları dikkate alınarak yönetim Şekil 3.12’deki gibi ifade edilebilir. Burada da görüldüğü üzere yönetişimde bir şemsiye gibi görev yapan Yönetim Kurulu’nun bazı sorumlulukları vardır. Reding vd, (2013, s.3-4) bunu stratejik yönetim ve yönetişim gözetimi olarak iki başlıkta ele almıştır. Yönetim Kurulu, iş modeli ile tutarlı ve paydaşların öncelikleri ile bağlantılı bir şekilde kilit iş hedeflerinin oluşturulması konusunda stratejik yönü ve rehberi sağlamaktan sorumludur. Yönetişim gözetimi ise daha çok Yönetim Kurulu’nun kuruluşun faaliyetlerini yönetme ve izlemedeki rolüne odaklanır. Yönetişim Şekil 3.12’deki gibi gösterilebilir.



Şekil 3.12: Yönetişimin Gösterimi (Reding, 2013, s.3-2)

Yönetişim gözetiminin temel bileşenleri ilişkili birimlerle beraber gösterilmek istendiğinde ise çok daha kapsamlı bir yapıyla karşılaşılır. Burada paydaş beklentilerinin dikkate alındığı, risk yönetiminde risk sahipleri ve üst yönetimin çeşitli görevleri olduğu, iç ve dış faaliyetler ile de yönetim ve yönetim kuruluna yönetim sürecine dair güvence verildiği görülmektedir (Reding vd, 2013, s.3.5). Yönetişim gözetiminin temel bileşenleri Şekil 3.13'te gösterilmiştir.



Şekil 3.13. Yönetişim Gözetiminin Temel Bileşenleri (Reding vd,2013, s.3.5)

İç denetimin rolü özellikle güvence başlığında karşımıza çıkmaktadır. İç denetimin tanımından da hatırlanacağı üzere, iç denetim yönetim ve yönetim kuruluna güvence faaliyetlerinin etkin bir şekilde yürütüldüğüne dair güvence sağlar. IIA 2110 Standardı da iç denetimin güvenceye ilişkin rollerini belirtir.

Aynı şekilde IIA 2120 Standardı da risk yönetimi süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve iyileştirilmesi konusunda katkı sağlamak zorunda olduğunu belirtir. Buradan iç denetimin hem güvence hem de danışmanlık anlamında farklı roller üstlenebileceği anlaşılmaktadır.

Reding vd. (2013, s.3-13)'te iç denetimin yönetime ilişkin alabileceği rolleri şu şekilde sıralamıştır;

- “İstenmeyen sonuçlar yaratabilecek riskleri yönetebilecek şekilde risk yönetim faaliyetlerinin tasarlanıp tasarlanmadığını değerlendirmek,

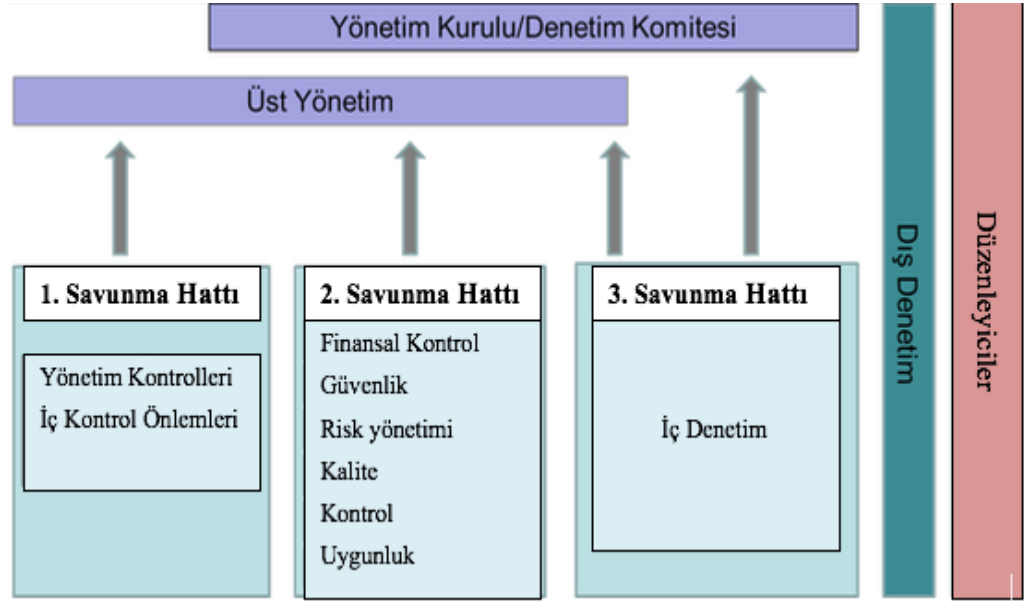
- Risk yönetim faaliyetlerinin tasarlandığı gibi çalışıp çalışmadığını test etmek ve değerlendirmek,
- Risk yönetimi sisteminin tasarım anlamında yeterliliğinin ve sistemin etkinliğinin bir bütün olarak değerlendirilmesi,
- Risk sahipleri tarafından risk yönetim faaliyetlerinin etkinliğine ilişkin üst yönetime verilen raporların mevcut durumu doğru şekilde yansıtıp yansıtmadığını belirlemek,
- Üst yönetim tarafından risk yönetim faaliyetlerine ilişkin yönetim kuruluna verilen raporlarda risk yönetiminin etkinliğine ilişkin istenen bilgilerin sağlanıp sağlanmadığını belirlemek,
- Risk toleransına ilişkin bilgilerin hem yönetim kurulundan yönetime hem de üst yönetimden risk sahiplerine zamanında ve etkili şekilde iletilip iletilmediğini değerlendirmek,
- Henüz yönetim sürecine dahil edilmemekle beraber artık dahil edilmesi gereken risk alanlarının var olup olmadığını değerlendirmek.”

İç denetim fonksiyonu anlaşılacağı üzere yönetim anlamında kuruma çeşitli alanlarda katkı sağlayabilir, aynı zamanda çeşitli şekillerde yönetim sürecinin etkili bir parçası olabilir. Reding vd. (2013, 3-13) bunları şu şekilde belirtmiştir;

- “Kurulun yönetim konusundaki yönelim ve beklentilerini tam olarak anlamayı sağlayarak,
- Yönetimin risk yönetim programını destekleyerek,
- Risk yönetimi faaliyetlerinin etkinliği konusunda yönetim güvencesi faaliyetlerini uygun şekilde kapsayan; üst yönetim ve yönetim kurulu ile periyodik olarak iletişim kurulmasına izin veren bir iç denetim planı geliştirmek.”

3.10.2. Üçlü Hat Modeli

İç Denetçiler Enstitüsü (IIA), 2013 yılında, “Etkin Risk Yönetimi ve Kontrolünde Üçlü Savunma Hattı” başlıklı küresel bir bildiri yayınlamıştır(http-30). Bu modelde yönetim kontrolü ilk savunma hattını oluştururken, çeşitli risk yönetimi ve uygunluk birimleri ikinci savunma hattını, iç denetim ise üçüncü savunma hattını oluşturur. Yönetişim çerçevesinde, bu üç hattın eşgüdüm sağlanarak çalışmasının önemi vurgulanır. Üçlü Savunma Hattı modeli Şekil 3.14’te gösterilmektedir.



Şekil 3.14: Üçlü Savunma Hattı (IIA, 2013, s. 2)

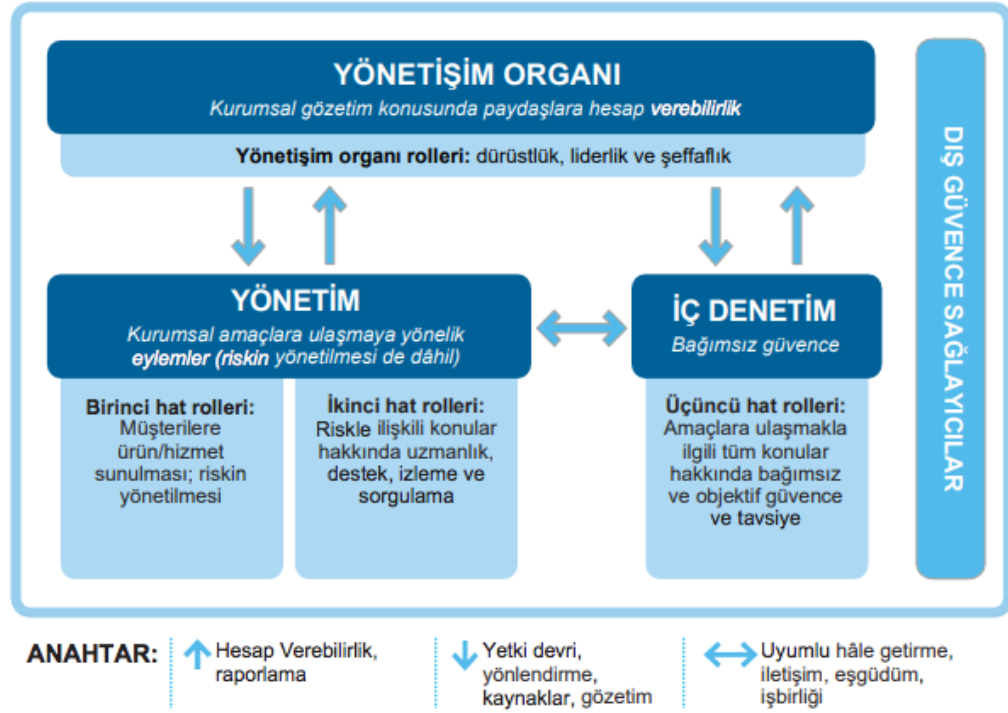
Üçlü savunma hattının birinci savunma hattında operasyonel birimler ve uygulanan iç kontroller yer almaktadır. İkinci savunma hattında ise risk yönetimi, uygunluk fonksiyonları yer almaktadır. Son savunma hattında ise iç denetim bulunur. İç denetim işletmenin iç kontrolleri, organizasyonel yapılanma ve risk yönetimi faaliyetleri hakkında üst yönetime ve yönetim kuruluna objektif güvence (assurance) hizmeti sağlarken, ihtiyaç duyulan alanlarda da yönetime danışmanlık hizmeti verir.

2017 yılında IIA yeni bir durum raporu yayınlamaya kadar da bu bildiri önemini korumuştur. 2017 yılındaki bildiride ise özetle(http-39);

- Üçlü savunma modelinin bir organizasyonda uygulanmasının, etkili bir iç denetim sağlamak için altın bir değnek olmadığını belirtmiştir.
- Etkin bir iç denetim sağlamak aynı zamanda, iç denetim fonksiyonunun duruşu, kapsamı ve kaynaklandırılmasına da bağlı olduğu vurgulanmıştır.
- Bununla birlikte, iç denetimin konumlandırılması ve iç denetim için yönetim yapısı yanlışsa, denetim komitesi ve yönetim kuruluna destek verme kabiliyetleri ciddi şekilde zarar göreceği belirtilmektedir.

2018 yılının Aralık ayında, değişen paydaş beklentilerini, ve organizasyonların artan karmaşıklığını dikkate alan İç Denetçiler Enstitüsü (IIA), yönetim ve risk yönetimi uzmanlarıyla işbirliği içinde, Üçlü Savunma Hattı'nın kapsamlı bir incelemesini başlatmıştır. Bu çalışmada; bugünün operasyonel iklimine uyumlu olmaya devam edebilmesi için, kavramın güçlülüğü, uygulaması ve sağladığı yarar kapsamlı bir şekilde incelenmeye alınacağı belirtilmiştir(http-30). Bu inceleme ve çalışmalar sonucunda

2020 yılının Temmuz ayında İç Denetçiler Enstitüsü (IIA), Üçlü Savunma Hattı modelinde bir güncelleme yapmıştır. Üçlü Hat Modeli (Three Lines Model) olarak tanımlanan yeni model Şekil 3.15’te gösterilmiştir.



Şekil 3.15. Üçlü Hat Modeli (IIA, 2020, s.3))

Giderek daha belirsiz ve karmaşık hale gelen bir dünyada faaliyet gösteren şirketlerin güçlü bir yönetim ve risk yönetimi yapısına ihtiyacı vardır. Üçlü Hat Modeli, bu yapının ve gerekli süreçlerin oluşturulmasında ve tanımlanmasında yardımcı olacaktır (IIA, 2020, s.1). Önceki modelle de arasında tutarlılık olacak şekilde burada da üç hat yer almaktadır. Yönetişim organı; beklentilerin karşılanmasını temin ederken, kurumun amaçlarına ulaşabilmesi için yönetime sorumluluk devreder ve ihtiyacı olan kaynağı sağlar. Bununla birlikte amaca ilerleme noktasında şeffaflık ve güveni oluşturmak adına bağımsız, tarafsız ve yetkin bir iç denetim fonksiyonunu tesis ederek gözetir (IIA, 2020, s. 2).

Üçlü hat modelinde yönetimin sorumluluğu hem birinci hem de ikinci hat rollerini kapsamaktadır. Ürünlerin ve/veya hizmetlerin müşterilere sunulması ve destek fonksiyonlarının rolleri birinci hattın alanına girmektedir. İkinci hat rolleri ise risk yönetimi konusunda uzmanlığı ile destek sunar (IIA, 2020, s. 3).

İkinci hat, organizasyonun karşı karşıya olduğu riskleri belirlemek, bu riskleri minimize edecek kontrolleri tasarlamak ve uygulamakla sorumludur. Bu modelde, birinci

ve ikinci hat rollerinin gerektiğinde birbirleriyle harmanlanabileceği veya birbirlerinden ayrılabilmesi vurgulanmaktadır. Bazı ikinci hat rolleri birinci hat rollerine sahip kişilere ve uzmanlara verilebileceği gibi; ikinci hat rolleri de uyum, iç kontrol, bilgi ve teknoloji güvenliği, sürdürülebilirlik gibi belirli risk yönetimi amaçlarına odaklanabilir. Bunun yanında ikinci hat rolleri KRY gibi alanlarda daha fazla sorumluluk alabilir. Risk yönetiminin sorumluluğu her durumda birinci hat rollerinin bir parçası olmaya ve yönetimin kapsamı içinde yer almaya devam etmektedir(IIA, 2020, s. 3).

Üçüncü hattın sorumluluğu; “yönetişim ve risk yönetiminin yeterliliği ve etkinliği hakkında bağımsız ve tarafsız şekilde güvence sunmak ve tavsiyelerde bulunmak” olarak belirtilmiştir. Bu rolleri yerine getirirken iç denetimin; sistemli ve disiplinli süreçleri, uzmanlığını, içgörüsünü yetkin şekilde kullanabilmesinin önemi vurgulanmıştır.

Üçlü hat modelinde tüm rollerin ortaklaşa ve işbirliği içinde çalışmaları ve paydaş menfaatleri ile uyumlu hale getirilmeleri durumunda değer yaratmaya ve değer korunmasına katkı sağlayacakları belirtilmektedir(IIA, 2020, s. 3). Uyumlu hale getirme, iletişim, eşgüdüm ve işbirliği gibi konuların bu modelde özellikle öne çıkarıldığı görülmektedir. Eşgüdüm(koordinasyon), en basit yaklaşım ile iki veya daha fazla faaliyetin birbirini destekleyecek şekilde ve zaman diliminde yapılmasını ifade etmektedir. Senkronizasyon, aynı hizaya getirme, uyumlaştırma olarak da kullanılabilen bu kavram, işletmede bir işin yapılmasının diğer bir işi aksatmaması ya da iş tekrarı ile maliyet yaratılmaması gerekliliğini ifade eder. Birimlerin birbirinden habersiz olduğu ve ortak olmayan bir dil ve sistem kullanıldığı (silo yapılanma) durumlarda eşgüdümü sağlamak oldukça güç olacaktır. Bu durumda bölümler arasındaki iş ilişkileri ve iletişimin kuvvetlendirilmesi gerekir. İşletmenin amaçlarına ulaşabilmesi, değer yaratımı ve yaratılan değer korunabilmesi için iletişim, işbirliği ve eşgüdüm çok önemlidir. Entegre düşünce ve raporlamanın temelinde de bu anlayışın kuruma yerleşmiş olması yatmaktadır. Entegre düşünce zaten birimlerin ortak bir dil ve paylaşılan değerlerle hareket etmesini kapsamaktadır. Entegre düşüncenin yerleşmesi, işletme içinde ortak bir dilin benimsenmesi organizasyonel açıdan işbirliği ve eşgüdümün etkin ve verimli işlemlerini sağlayacaktır. Bunun sonucunda faaliyetler birbiriyle uyumlu hale gelecek ve sunulan bilginin daha güvenilir, tutarlı ve şeffaf olması mümkün olacaktır.

Üçlü Hat Modeli’nin yanında Reding vd. (2013, s. 3.17) de iç denetim fonksiyonunun yönetim konusunda öngörü sağlayabileceği konular olduğunu belirterek, bu rolleri şu şekilde belirtmiştir:

- “Mevcut yönetim kurulu uygulamalarının önde gelen uygulamalarla uyumlaştırılması konusunda tavsiyeler sunmak.
- Denetim komitesi tüzüğü ve diğer tüzüğe uygun şekilde girdi ve öneride bulunmak.
- Kurulun ve komisyonların toplantılarına daha etkin bir şekilde hazırlanabilmeleri için zamanında bilgi almalarına yardımcı olunması.
- Uygun konuların zamanında tartışılmasını sağlamak için kurul ve komite gündemlerinin hazırlanmasına katkıda bulunmak.
- Kurul ve komite öz değerlendirme sürecini kolaylaştırmak veya tavsiyede bulunmak.
- Kurul veya komite üyelerinin ortaya çıkmakta olan risk ve uygulamalarla ilgili güncel bilgi edinmelerine yardımcı olabilecek bilgilere ulaşabilmesi için yayınlar veya bağlantılar sağlamak.
- Denetim komitesine bağımsız dış denetçilerin etkinliğini gözetme ve değerlendirme konusunda yardımcı olacak girdiyi sağlamak.”

Bu çalışmalar değerlendirildiğinde ve günümüz risk ortamı, paydaş beklenti ve talepleri dikkate alındığında; iç denetimin yönetim anlamında öngörüler ve tavsiyeleri ile değer yaratabileceği pek çok alan olduğu anlaşılmaktadır. İç denetim, riskli görülen alanla ilgili kontrollerin etkinliğini değerlendirir, risklerin farkındalığının artırılmasına yardımcı olur, özellikle ikinci savunma hattı olmayan veya yeterince olgun olmayan işletmelerde risk yönetimi aktivitelerinin koordinasyonuna yardımcı olabilir. ER süreci dikkate alındığında yetkinlik ve nitelik güncellemesine ihtiyaç duyulabilir. İç denetçinin bu alanda daha fazla bilgi sahibi olması risk ve kontroller konusunda proaktif ve tahmin edici(predictive) olabilmesini, iç görülerini yetkin şekilde kullanabilmesini sağlayacaktır. Birimler arası koordinasyonun sağlanması, finansal olmayan verilere ilişkin kontroller önerilmesi, sürdürülebilirlik ve değer yaratma ile ilgili önerilerde bulunulması gibi pek çok konuda da iç denetimin desteğine başvurulabilir. Küreselleşmenin sebep olduğu değişim ve dönüşümlerin yaşandığı bir ortamda, dış çevreyle koordinasyonun(uyumun) sağlanmasında da iç denetçilerin rolü olabilir.

3.10.3. İç kontrol ve iç denetim

Amerika Birleşik Devletleri’nde 1980’li yıllarda yaşanan finansal raporlama skandalları sonrasında beş meslek kuruluşu tarafından Treadway Komisyonu Sponsor Kuruluşlar Komitesi (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, COSO) kurulmuştur. Yaşanan skandallar, geleneksel iç kontrol kavramının yetersiz kaldığını göstermiştir. Güçlü kontrol yapısına sahip olduğu düşünülen bu şirketlerin skandallara karışmasının sebebi “risklerin tam olarak anlaşılamaması ve bu

risklerle yeteri kadar ilgilenilememesi” olarak belirlenmiştir. Bu yaşananlar sonrasında, iç kontrolün kurumun tüm risklerini kapsayacak bir yapıya sahip olmasının önemi anlaşılmıştır (Sawyer, 2016, s. 36).

1992 yılında COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve’yi (Internal Control- Integrated Framework) yayınlamıştır. Kurumların değişen ihtiyaçları dahilinde en son 2013 yılında çerçeve güncellenmiştir. COSO iç kontrolü şu şekilde tanımlamaktadır;

“İç Kontrol, kurumun yönetim kurulu, üst yönetimi ve diğer personel tarafından etkilenen ve aşağıdaki hedef kategorilerinin yerine getirildiğine dair makul bir güvence sağlamak amacıyla tasarlanan bir süreçtir:

- Operasyonların etkililiği ve verimliliği
- Finansal raporların güvenilirliği
- Uyulması gereken kanunlara ve düzenlemelere uygunluk.”

Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere, iç denetçiler iç kontrolün etkililiği konusunda görüş oluştururken bu hedef kategorilerinin tamamını dikkate almalıdır (Sawyer, 2016, s.36-37).

Ülkemizde de özellikle 2000li yıllardan sonra kamuda, para ve sermaye piyasalarında faaliyet gösteren kurum ve kuruluşların mevzuatlarında iç kontrollere ilişkin düzenlemeler yer bulmaya başlamıştır. Küresel piyasalarla olan ilişkinin artması sonucunda, küresel anlamda düzenleyici kurumların bahsettiği kontrol modelleri ülkemizdeki kurum ve kuruluşların mevzuatına da yansımıştır (Cömert, 2016, s.7). BDDK, SPK, Sayıştay gibi pek çok kurum iç kontrolü mevzuatlarına dahil etmişlerdir.

COSO iç kontrolün tanımda belirtilen faaliyet etkinliği ve verimliliğinin, raporlama güvenilirliğinin sağlanması ve düzenlemelere uygunluk konusunda beş bileşen belirlemiştir. Bu beş bileşen; kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izlemedir.

COSO kurumun gerçekleştirmeyi planladığı hedefleri, bunun için gerekli bileşenleri ve kurum yapısı(birimler) arasındaki ilişkiyi bir küp ile göstermiştir. COSO Küpü Şekil 3.16’daki gibidir.



Şekil 3.16. COSO Küpü (<http-40>)

İç kontrolün bileşenleri kısaca şu şekilde açıklanabilir;

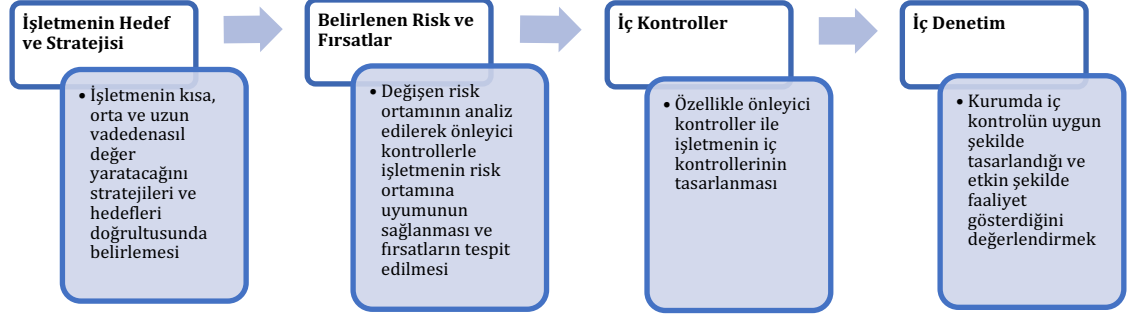
- **Kontrol Ortamı:** COSO tarafından en önemli bileşen olarak tanımlanan kontrol ortamını; herhangi bir işin temelini oradaki insanlar-bu insanların dürüstlüğü, etik değerleri ve yeterliliklerini de kapsayacak şekilde bireysel davranışları- ve faaliyette bulundukları ortam oluşturur (Sawyer, 2016, s.38). Her şey bu ortamın üzerine inşa edileceği için, temel yapıyı oluşturan kontrol ortamıdır.
- **Risk değerlendirme:** Kurumlar zaman içinde pek çok farklı risk ile karşılaşır. Özellikle günümüz dünyasının değişen risk ortamı düşünüldüğünde; kurumların karşılaşılabilecekleri bu riskleri, hedeflerine ulaşabilmek için doğru şekilde tanımlamaları ve yönetmeleri oldukça önemlidir.
- **Kontrol Faaliyetleri:** Kurumda etkin bir risk yönetimi sağlanabilmesi için gerekli kontrol politika ve prosedürlerinin belirlenmesi ve uygulanması gereklidir.
- **Bilgi ve İletişim:** Risk yönetimi ve kontrol süreçleri için bilgi ve iletişim önemli bir bileşendir. Riski yönetebilmek ve kontrollerin doğru işlediğinden emin olabilmek için işletmedeki bilgi akışının ve iletişimin doğru işlediğinden emin olmak gerekir.
- **İzleme:** Kurumun uyguladığı kontroller zaman içinde etkinliğini ya da geçerliliğini kaybedebilir, böyle durumlarda da değişmesi ve güncellenmesi gerekebilir. Gözlemleme olarak da adlandırılabilen izleme işlevi, iç kontrollere ilişkin gerekli önlemlerin alınabilmesini ve kontrollerin güncel risklere karşı

koruyuculuğunu sürdürebilmesini sağlar. Bu da yaşanan değişikliklere dinamik şekilde karşılık verebilmeyi sağlar.

İç kontrole yönelik hazırlanan çerçevelere bakıldığında küresel anlamda kabul gören 3 çerçeve karşımıza çıkmaktadır. Bunlar; 1992 yılında hazırlanan COSO İç Kontrol Çerçevesi, CoCo Çerçevesi (1995) ve Turnbull Raporu (2005)'dur. Bu çerçeveler dışında bilgi teknolojileri alanına yönelik COBIT Çerçevesi (2012) vardır. Bu çerçevelere bakıldığında hepsinin iç kontrol tanımındaki hedefleri gerçekleştirmeye yönelik bir süreci kapsadığı anlaşılmaktadır. Bu üç çerçeve aynı zamanda iç kontrole ilişkin sorumlulukların sadece yönetim kuruluna, üst yönetime ve iç denetçilere değil; aynı zamanda işletme içindeki herkese düştüğü konusunda da aynı görüştedir (Reding, vd.2013, s.6-2, 6-3).

Sarbanes Oxley(SOX) Kanunu (2002) iç kontrollerin tasarımı, kurulumu ve desteklenmesi ve işlerliğinin sağlanması konusunda temel olarak üst yönetimi (CEO ve CFO) sorumlu tutmuştur. İç kontrollerin doğru şekilde tasarlandığına ve etkin şekilde işlediğine ilişkin güvenceyi ise iç denetçiler vermektedir. İç denetçiler bu güvenceyi sağlayabilmek için işletmenin strateji ve hedefleri, faaliyetleri, sistem ve süreçleri gibi pek çok konuyu dikkate almak ve değerlendirmek zorundadır. Aynı şekilde iç denetçiler kontrolleri fayda maliyet analizini yaparak, öngörülerini yönetimle paylaşabilirler (Reding vd., 2013, s. 6-24).

Raporlamadaki son gelişmeler ve entegre raporlama süreci düşünüldüğünde finansal olmayan bilgi akışına ilişkin kontrol sistemi ve süreçlerinin güvencesi ve bu alanda iç denetimin öngörüsü oldukça önem kazanmıştır. Örgütsel anlamda da doğru konumlandırılan ve geniş bir bakış açısına sahip iç denetim faaliyeti sürekli gelişim için önerilerde bulunabilecek bir konuma sahiptir. Gerekli iç kontrollerin tasarlanmasında bir danışmanlık rolü üstlenebileceği gibi, bu kontrollere ilişkin güvence vermesi de katma değer yaratacaktır. Bu doğrultuda iç denetim ve iç kontrol ilişkisi aşağıda Şekil 3.17'deki gibi gösterilebilir.



Şekil 3.17. İç Kontrol ve iç denetim ilişkisi

Bununla beraber iç denetimin iç kontrole ilişkin üstlenebileceği çeşitli roller aşağıdaki gibidir (Reding vd. 2013, s. 6-30);

- “Kurumda iç kontrolün uygun şekilde tasarlandığı ve etkin bir şekilde faaliyet gösterdiğini değerlendirebilecek kapsamlı bir çerçevenin geliştirilmesine yardımcı olmak,
- Kurumda iç kontrolün uygun şekilde tasarlandığı ve etkin bir şekilde faaliyet gösterdiğini analiz etmek ve değerlendirmek için mantıklı bir yapının oluşturulmasına yardımcı olmak,
- Kontrol eksikliklerinin tanımlanması, değerlendirilmesi için bir sürecin geliştirilmesi konusunda kuruma yardımcı olmak,
- Etkin bir şekilde bu kontrollerin faaliyet gösterdiği ve tasarlandığına ilişkin güvence vermek
- Önemli iç kontrol değişiklikleri ya da eksiklikleri tanımlandığında kararlı bir şekilde harekete geçmek
- İç kontrol zayıflıkları hataları yaşandıktan sonra yapılan analizlerde yardımcı olmak
- Kurum için yüksek risk oluşturabilecek konularda potansiyel iç kontrol sıkıntıları konusunda bilgilendirmek
- Etik davranışın yerleşmesi ve etkin olmayan iç kontrole karşı tolerans gösterilmemesi konusunda kurumda kültürün geliştirilmesine destek olmak
- İç kontrolün etkinliğini etkileyebilecek yeni konular, uygulama ve yasalar konusunda yönetime destek olmak ve onları bilgilendirmek
- Kurum çapında iç kontrol farkındalığı eğitimleri sağlamak.”

İç kontrol ve bileşenleri risk yönetim modellerinin de temelini oluşturmaktadır. Kurumsal Risk Yönetimi-Bütünleşik Çerçeve (COSO ERM Çerçevesi) ve ISO 31000

Risk Yönetimi Standardını yaygın olarak kullanılan risk yönetim modelleri olarak sıralayabiliriz.

3.10.4. Risk yönetimi ve iç denetim

Günümüzde şirketler çok çeşitli risklerle karşılaşmaktadır ve bunların ne şekilde ele alınıp yönetildiği şirketlerin başarısını etkilemektedir. Önceki bölümde yönetim şemsiyesi altında kısaca ele alınan risk yönetimi konusu ve iç denetimin bu risklerin doğru ve etkin bir şekilde yönetilmesinde nasıl kolaylaştırıcı olabileceği bu bölümde ele alınacaktır. Risk yönetiminden bahsedebilmek için öncelikle riskin geçerli bir tanımının yapılması gerekir.

COSO (Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission)'ya göre risk "Bir olayın gerçekleşerek bir hedefin başarılmasını olumsuz yönde etkileme olasılığıdır."

Şirketlerin günümüzde karşılaştığı risklere bakıldığında karşımıza finansal, operasyonel, bilgi teknolojileri, likidite, kredi, itibar, çevresel, sosyal, etik riskleri gibi geniş bir çerçeve çıkmaktadır. Bu risklerin doğru şekilde tanımlanması, değerlendirilmesi ve bu riskleri azaltacak ya da ortadan kaldıracak adımların atılması risk yönetiminin bir parçasıdır. Yönetim kurulları da şirkette risklerin etkin şekilde yönetildiği konusunda güvence isterler. Risk yönetimi konusunda güvence sağlayan taraf olarak iç denetçiler, önemli birer aktör ve paydaş olarak çalışmaların odağında yer alabilirler (Spira ve Page, 2003, s.658).

Risk yönetiminde etkin olarak kullanılan risk yönetim çerçevelerinden biri COSO tarafından yayımlanan Kurumsal Risk Yönetimi- Bütünleşik Çerçeve(2004)'dir. Bu çerçeve 2017 yılında güncellenerek Kurumsal Risk Yönetimi- Strateji ve Performans ile Bütünleşik Çerçeve yayımlanmıştır. Bu güncelleme ile hem stratejinin belirlenmesi, hem de yürütülmesi aşamasında riskin dikkate alınmasının önemine vurgu yapılmaktadır(http-41). Dünyadaki karmaşık ve belirsiz yapı karşısında şirketlerin bu değişime adapte olabilmesi; aynı zamanda güveni, şeffaflığı ve hesap verebilirliği sağlayabilmesi oldukça zorlaşmıştır. Tüm bu sürecin yönetilebilmesi için de risk yönetiminin doğru şekilde kurgulanması önemlidir.

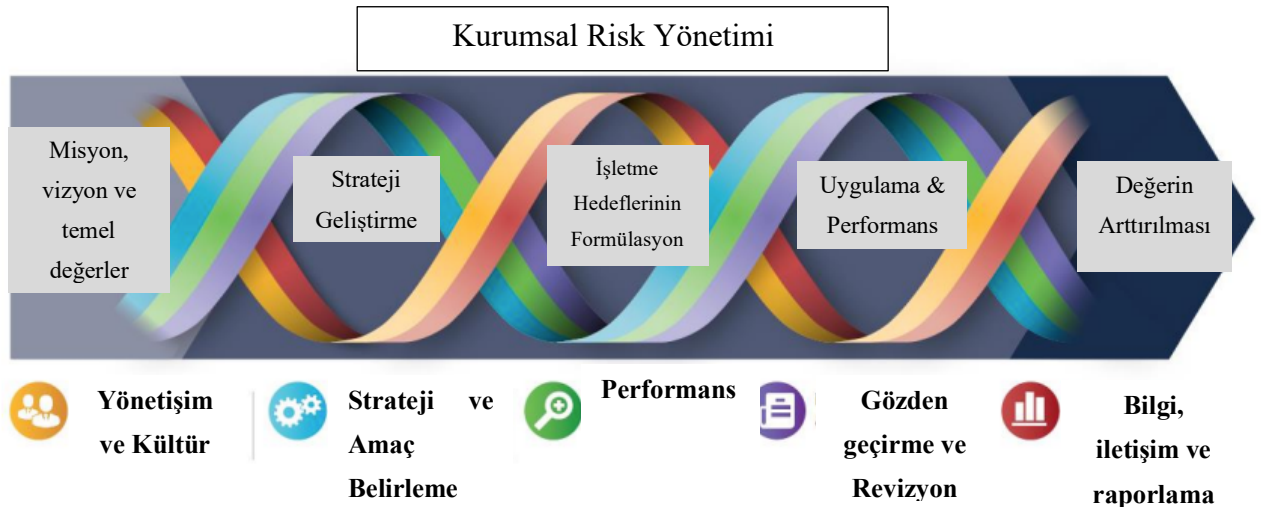
3.10.4.1. Kurumsal risk yönetimi (KRY)

Kurumsal risk yönetiminin ortaya çıkışındaki temel dayanak her kurumun paydaşlarına değer yaratma sürecinde karşılaştıkları belirsizliklerin giderek artmasıdır.

Bu belirsizliklerin nasıl yönetileceği ve ne kadarına kurumun katlanmak isteyeceği yönetim için önemli bir alandır. Belirsizlikler sadece risk değil aynı zamanda gelişim için fırsatlar da yaratacaktır ve bu risk ve fırsatların doğru bir şekilde yönetimi için Kurumsal Risk Yönetimi kavramı öne çıkmıştır. Büyüme ve değer yaratma sırasında risk ve fırsatlar arasındaki optimal dengenin yaratılması aşamasında KRY'ye başvurulacaktır.

COSO 2017 yılında Kurumsal Risk Yönetimi- Strateji ve Performans ile Bütünleşik Çerçeve'yi yayımlamıştır. Bu Çerçeve, kurumsal risk yönetiminin stratejik planlamadaki önemini ve bir organizasyonun içine entegre edilmesi konusunu açıklamaktadır. KRY kurumun bütününe entegre edilmesi gereken bir kültür ve davranış biçimi olarak düşünülebilir. Risk, tüm departmanlar ve fonksiyonlar arasında strateji ve performansı etkileyeceği için bütüncül bir yaklaşım sunan KRY önemlidir.

Bu yeni çerçeve, kurumsal risk yönetimini beş bileşen ve bu beş bileşen altında 20 ilke ile ele almaktadır. Küp modeli yerine kullanılan sarmal grafik ile iş modeli ile daha güçlü bir bağlantı kurulması hedeflenmiştir. KRY'nin işletme faaliyetleriyle entegre edilmesi bütüncül bir yaklaşımla karar almayı ve performansı iyileştirecek ve destekleyecek bilgi akışını sağlayacaktır. COSO Kurumsal Risk Yönetimi Çerçevesi Şekil 3.18'de gösterilmiştir.



Şekil 3.18. COSO Kurumsal Risk Yönetimi Çerçevesi (COSO, 2017, s.6)

Çerçeve birbiriyle ilişkili beş bileşene ayrılmış bir ilkeler bütünü olarak şu şekilde açıklanır (COSO, 2017, s.6);

- **“Yönetişim ve Kültür:** Yönetişim, kurumun risk yönetiminin önemini pekiştirerek ve gözetim sorumluluklarını belirleyerek kuruluşun tonunu belirler. Kültür, etik değerler, istenen davranışlar ve varlıktaki riskin anlaşılması ile ilgilidir.
- **Strateji ve Amaç Belirleme:** Stratejik planlama sürecinde, kurumsal risk yönetimi, strateji ve amaç belirleme birlikte çalışır. Risk iştahı belirlenir ve strateji ile uyumlu hale getirilir; iş hedefleri, riskin belirlenmesi, değerlendirilmesi ve yanıtlanması için bir temel teşkil ederken stratejiyi uygulamaya koyar.
- **Performans:** Strateji ve iş hedeflerine ulaşmayı etkileyebilecek risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi gerekir. Riskler, risk iştahı bağlamında ciddiyetle önceliklendirilir. Kuruluş daha sonra risk yanıtlarını seçer ve üstlendiği risk miktarına ilişkin bir portföy görünümü alır. Bu sürecin sonuçları kilit risk paydaşlarına bildirilmektedir.
- **Gözden Geçirme ve Revizyon:** Bir kurum, işletme performansını gözden geçirerek, kurumsal risk yönetimi bileşenlerinin zaman içinde ve önemli değişiklikler ışığında ne kadar iyi çalıştığını ve hangi revizyonların gerekli olduğunu düşünebilir.
- **Bilgi, İletişim ve Raporlama:** Kurumsal risk yönetimi, hem iç hem de dış kaynaklardan, aşağı, yukarı ve organizasyonun her yanından gerekli bilgileri almak ve paylaşmak için sürekli bir süreç gerektirir.”

Bu beş bileşeni destekleyecek ilkelere de çerçevede yer verilmiştir. Bu şekilde risklerin daha iyi anlaşılabilir; gerekli adımların zamanında atılabilmesi, işletmenin stratejisi ve iş modeline ilişkin risklerin yönetilebilmesi sağlanabilir. Son dönemde kurumsal raporlamanın geldiği nokta ve entegre raporlama değerlendirildiğinde risk yönetiminde de entegre düşüncede olduğu gibi tüm kuruma işlemiş bir risk anlayışına ihtiyaç duyulduğu anlaşılmaktadır. Risklerin çeşitliliği ve kapsamı arttıkça bu alanda yol gösteren çerçevelerin de güncellenmesi ve kapsayıcılığının artırılması gerekmektedir. Son dönemde çevresel, sosyal ve yönetim risklerine ilişkin de çalışmalar artmaktadır. Sonraki bölümde bu konuya değinilecektir.

3.10.4.2. Kurumsal risk yönetimi(KRY)’ne çevre-sosyal-yönetişim (ÇSY) risklerinin dahil edilmesi

Son dönemde yaşanan gelişmeler kurumların KRY’ni çevresel, sosyal ve yönetişimsel boyutunu da dikkate alarak uygulaması gerektiğini ortaya koymuştur. ÇSY anlamında yaşanan pek çok olay şirketlerin hisse değerinde düşüşe, müşteri kaybı ve itibar kaybı yaşamasına yol açmıştır. WBCSD (World Business Council for Sustainable Development) ve COSO çevresel, sosyal ve yönetim ile ilgili risklerin de kurumsal risk yönetimi sürecine entegre edilmesi için bir iş birliğine giderek bir kılavuz geliştirmişlerdir. Ekim 2018’de yayımlanan kılavuzda, kurumların varlıklarını

sürdürebilmesi için hayati önem taşıyan bu risklerin çerçeveye nasıl dahil edileceği konusunda yol göstermeyi amaçlamışlardır (COSO-WBCSD,2018, s.1)

Yönetişime ilişkin riskler daha uzun bir süredir şirketlerin gündeminde olmakla birlikte; çevresel ve sosyal riskler de gün geçtikçe artarak karşılına çıkmaktadır. Bu riskleri yönetebilmek için daha kapsamlı ve bütüncül bir bakış açısına sahip olmak gerekir.

Her yıl, Dünya Ekonomik Forumu'nun Küresel Riskler Raporu, iş, hükümet, sivil toplum ve düşünce liderlerine etki ve olasılık açısından gerçekleşmesi en çok beklenen (yüksek puanlanan) riskleri anlayabilmek için bir anket yapmaktadır. Son on yılda, bu riskler önemli ölçüde değişmiştir. 2008 yılında, etki açısından ilk beş risk içinde yalnızca bir toplumsal(sosyal) risk -salgın- bildirilmiştir. 2020'ye gelindiğinde ise, uzun vadede gerçekleşmesi muhtemel ve etkisi yüksek olacak riskler; aşırı hava olayları, biyoçeşitliliğin kaybolması, su krizleri, doğal afetler, iklim değişikliğinin yönetilmesi ve adaptasyonu konusundaki başarısızlıklar gibi çevresel riskler ile salgın hastalıklar gibi toplumsal(sosyal) risklerdir (WEF Global Risks Report, 2020). Buradan da anlaşılabileceği üzere son 10 yıl içinde bu anketin sonuçları ekonomik risklerden daha çok çevresel, toplumsal ve teknolojik risklere işaret etmektedir. Bu durum risklere daha kapsamlı bir yaklaşımın gerekli olduğunu göstermektedir.

Çevresel, sosyal ve yönetişime ilişkin risklerin birbirleriyle ve kendi içlerindeki ilişki ve bağlantıların da dikkate alınması gerekir. Bunun yanı sıra bu risklerin diğer kategorilerdeki risklerle artan etkileşimi de vurgulanması gereken bir konudur. Günümüzde özellikle Covid 19 gibi salgın hastalıklar, istemsiz göç gibi sosyal konular, su krizleri ve iklim değişikliği gibi çevresel riskler göz önünde bulundurulduğunda bu risklerin kendi içindeki yönetimi ve yol açtığı diğer toplumsal, yönetişimsel, ekonomik ve çevresel risklerin yönetimi ciddi bir şekilde ele alınmalı ve değerlendirilmelidir. Risk yönetiminde değişmez planlamaların yerine çok daha esnek yaklaşımın gerekliliğini 2020 yılında yaşanan Coronavirüs (Covid 19) salgını herkese daha açık bir şekilde göstermiştir.

Pek çok yönetici ve çalışan gibi iç denetim profesyonellerinin de böyle bir risk ortamında yetkinliklerini ve planlarını yeniden gözden geçirmeleri ve bu gibi durumlara hazırlıklı olabilmek için neler yapmaları gerektiğini düşünmeleri gerekir. İç denetçilerin bu riskleri öngöremeseler bile iç denetim planlarının gerektiğinde güncellenebilir bir esneklikte olmasını sağlamaları atabilecekleri adımlardan biridir. Bununla beraber işletmelerin iş sürekliliği ve risklere karşı dayanıklılığını (resilience) arttırması,

Çalışanların sağlık ve güvenliği gibi konuları öncelikli hale getirmesi sürdürülebilirliğin bir şartı haline gelmiştir. İ denetçilerin bu gibi durumlara ne kadar hazırlıklı olduğunu değerlendirerek gerekli yetkinlikleri edinebilecek beceriye ulaşması gerekir. İ denetçiler sadece bilinen risklere karşı değil, ani ve hızlı gelişen risklere karşı da evik bir şekilde cevap verebilmelidir. Bu gibi dönemlerdeki adaptasyon ve ngrleri ile i denetçiler yönetime katkı sağlayabilecektir. Güvenilir bir danışmana ihtiyaç duyulan bu gibi kriz dönemleri ve ani gelişen durumlarda i denetçiler içgörü ve öngörüleriyle daha da ön plana çıkabilirler.

3.10.4.3. Kurumsal risk yönetimi (KRY)’nde iç denetimin rolü

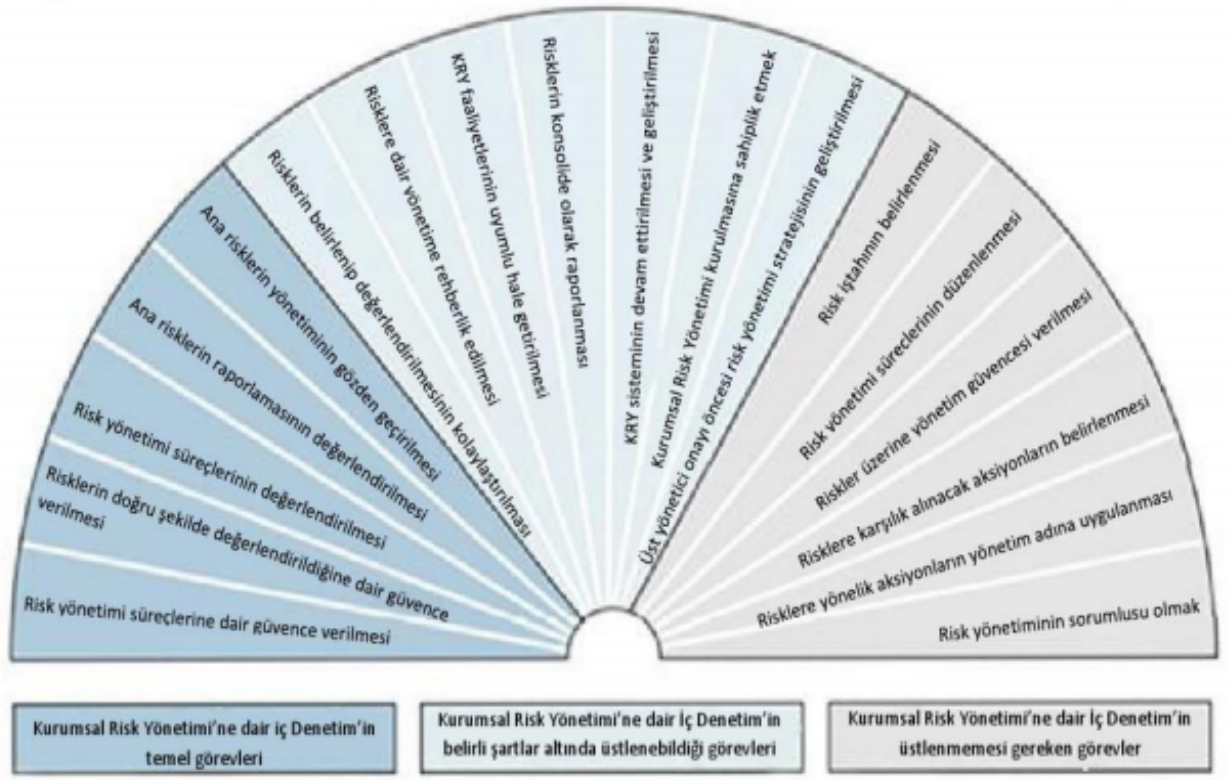
Kurumların günümüzde karşılaştıkları risklerin çeşitliği düşünüldüğünde, tüm bu risklerin tanımlanmasından kabul edilebilir seviyede tutulabilmesine kadar pek çok gereklilik ortaya çıkmıştır. Bu gerekliliklerin artmasıyla yönetimin uygulamaları da bu gerekliliklere uyumlu hale gelmiştir. KRY’ye ilişkin erveler ve çalışmalar ne çıkmıştır. İç denetim birimleri de bu sürece güvence ve danışmanlık faaliyetleri ile katkı sağlayabilir, bu alanda değer yaratabilirler.

“Kurumsal risk yönetimi (KRY), kurumun hedeflerine ulaşmasını etkileyen fırsatlar ve tehditlerin tespit edilmesi, tanımlanması, değerlendirilmesi, bunlara verilecek yanıtların kararlaştırılması ve bunların rapor edilmesi için tüm kurum çapında uygulanan, özel yapılandırılmış, istikrarlı, tutarlı ve kesintisiz bir süreçtir.” (http-42)

İç denetimin bu alandaki öncelikli görevi risk yönetiminin etkin şekilde işleyip işlemediği konusunda yönetim kuruluna ve yönetime güvence vermektir. İç denetim birimi faaliyetlerinin bu rolün ötesine geçtiği ve genişletildiği durumlarda; bu görevlerin danışmanlık hizmeti gibi ele alınması gerekir ve konuya ilişkin standartlar uygulanmalıdır. Koruma nlemleri alındığı takdirde iç denetim birimi, güvence hizmetlerinin objektifliğini ve kendisinin bağımsızlığını koruyabilecektir. Belirli kısıtlamalar ve sınırlamalarla birlikte, KRY, iç denetim biriminin etkinliğinin artırılmasına yardımcı olabilir(http-42).

IIA 2120 Risk Yönetimi Standardı’nda da iç denetim faaliyetinin; “risk yönetimi süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve iyileştirilmesine katkıda bulunmak zorunda olduğu belirtilmiştir(UİDS;2016).

Aşağıda şekil 3.19’da KRY’de iç denetimin alabileceği rollerin yanında, belirli şartlar altında alabileceği roller ve de üstlenmemesi gereken görevler gösterilmiştir.



Şekil 3.19. KRY'de İç Denetimin Rolü (Kaynak:IIA, 2009, s.4)

Kurumsal risk yönetiminin kapsamı ve değişen risk öncelikleri değerlendirildiğinde kurumu etkileyecek riskler, fırsatlar ve tehditlerin artık çok çeşitlendiği, bu nedenle oldukça öngörülü ve dikkatli ele alınması gerekliliği açıktır. İç denetim bu alanlarda kendini ne ölçüde geliştirir ve değişen ortamı takip ederse; KRY konusunda da değer yaratabilmesi mümkündür. Bu bazen güvence verilmesi ile, bazen de öngörülen konularda danışmanlık verilmesi yolu ile sağlanabilir. Hızlı ve ani gelişen ya da uzun vadede gerçekleşen çevresel sosyal ve yönetişime ilişkin risklerin yanında, Entegre Raporlama süreçlerine ilişkin riskler de iç denetimin değerlendirmesi gereken ve katkı sağlayabileceği yeni alanlar olarak öne çıkmaktadır. Bu alandaki iyileştirmeler de sürece fayda sağlayacaktır. Ancak özellikle risk iştahının belirlenmesi, risk yönetimi sürecinin sorumluluğunun alınması, risk karşısında alınacak aksiyonların belirlenmesi gibi konularda iç denetçiler görev almamalıdır. Gerekğinde KRY sürecinin işlemlerini kolaylaştıracak önlemlerin alınabilmesi için tavsiyelerde bulunarak, rehberlik edebilir. Risklerin bütününe dikkate alındığından ve değerlendirildiğinden emin olunması gerekir. Burada sağlıklı bir risk dengesinin kurulması önemlidir.

4. ENTEGRE DÜŞÜNCE BAĞLAMINDA RAPORLAMA VE İÇ DENETİMİN DÖNÜŞEN ROLÜ

Küresel çapta yaşanan krizler, tüm endüstrilerde yer alan kuruluşların ve paydaşlarının uyguladığı stratejik kararların ve bu kuruluşların gerçek değerlerinin sorgulanmasına sebep olmuştur. Bir kurumun değerinin, finansal analiz ve raporlamanın ötesine geçtiği, kaynak tahsisi ve karar almaya kadar uzandığı düşünülmektedir. Böyle bir ortamda, kurumların değer yaratma konusunda kapsamlı ve bütüncül bir bakış sunma kabiliyeti daha da önemli hale gelmeye başlamıştır. Bir kuruluşun değeri hakkında bütüncül bir öykü yaratabilmek için birkaç raporun sonuçlarını birleştiren bir raporlamaya doğru bir yönelim olmuştur (Yükçü ve Kaplanoğlu, 2016, s.72; TİDE İç Denetimin Global Nabzı, 2016, s.15) Entegre raporlama olarak anılan bu yöntem yeni olmakla beraber; entegre raporlama kullanımının gelecekte önemli oranda artması beklenmektedir. Yıllardır kullanılmakta olan sürdürülebilirlik raporlamasının kullanımı da gün geçtikçe artmaktadır. Hem sürdürülebilirlik kavramı hem de entegre raporlama olgusu düşünüldüğünde iç denetimin uzmanlığı ve iç görüşüne kuvvetli bir gereksinim olacağı düşünülmektedir. İç denetçiler kuruma ilişkin özgün ve benzersiz bir görüşe sahip oldukları için bir konuyu tüm yönleriyle görme yeteneğine de sahiptirler. Kurumun geleceği açısından oldukça stratejik bir konumda olan iç denetçiler, kurumdaki değişimlere de daha derinden bakabilmektedirler. Silo halde işleyen yapıların bütünleşmesini sağlayabilirler. Aynı zamanda işletmede yönetim, risk yönetimi, uygunluk ve kontroller konusunda kapsamlı ve bütüncül bir bakış açısının ve entegre düşüncenin yerleşmiş olması konusunda destek verebilirler.

Entegre raporlama çerçevesi, değer kavramına odaklanması doğrultusunda, organizasyon içinde ve dışında yaratılmış olan değer ortaya konulmasına yönelik pek çok birimin ve kişinin bir arada çalışmasını gerektirmektedir. İç Denetim Yöneticileri, bu birimlerle rutin olarak etkileşim içine girebilir, doğru tesis edilmiş bir örgütsel bağımsızlık ve sağlam bir iş anlayışıyla, iç denetim birimi, entegre raporlama uygulamasını destekleyebilir. Bu anlamda özgün bir niteliğe ve konuma sahiptir. TİDE'nin yayınladığı "İç Denetimin Global Nabzı (2016, s.16)" çalışmasında entegre raporlama gereksinimi dünyada ve ülkemizde arttıkça, iç denetçilerin değişime yönelik tedbirler alabileceği ve liderlik gösterebilecekleri belirtilmiştir.

Dünyadaki gelişmelere paralel olarak, akademik araştırmalar ve düzenleyici kurumlar da finansal olmayan açıklama ve bildirimlerin güvenilirliğini ve kredibilitesini

arttırmak için iç ve dış güvence sağlanmasının önemine vurgu yapmaktadırlar (Jones and Solomon, 2010, s.20 ; Soh and Martinov-Bennie, 2015, s.81). Ahmed Haji ve Anifowose (2016, s. 940) denetim komitesinin entegre raporlamada şirket içi güvenceyi sağlamadaki rolünü incelemiştir. Bağımsız dış güvence yaklaşımında yaşanabilecek önemli yanlışlık riski gibi zorluklar dikkate alındığında (Simnett and Huggins, 2015, s. 46), ki bu zorluklar işletmeye dair yetersiz bilgi birikimi, zamanlı bilginin eksikliği gibi formlarda olabilir, daha kapsayıcı bir yaklaşımda (IIRC, 2015, s. 8) ve hatta alternatif güvence mekanizmalarına ihtiyaç olduğu sonucuna varılmıştır (Jones ve Solomon, 2010, s. 25). Jones ve Solomon (2010, s. 25)'ın çalışmasının sonucu göstermiştir ki, denetim komitesinin fonksiyonu gibi iç güvence mekanizmaları ER uygulaması için gerçek ve uygun maliyetli alternatif güvence mekanizmaları olabilir. Dış güvence sağlayıcıların aksine, denetim komitesi gibi iç güvence birimleri iç denetim ile yakın temas içinde oldukları için dış güvence sağlayıcıların yaşayabileceği pek çok teknik sorunu doğal olarak aşacaktır. İç güvence birimleri aynı zamanda işletme faaliyetlerine daha hakimdir ve raporlama sürecini daha sık ve sürekli izleme becerisine sahiplerdir. İç denetim yöneticileri kendi kurumları ile daha uzun süre iç içe olma şansı bulduğu için, karşılaşılan yeni risklerin etkisi hakkında iç görüş sunma ve şirketlerine bu alanda değer katmada ve daha iyi bir karar alma süreci yaratmada da fayda sağlayabilirler (TIDE, 2016, s.18).

Engelbrecht vd. (2018, s.657) Güney Afrika'daki iç denetim yöneticileriyle yaptıkları çalışmada iç denetim faaliyetinin entegre raporlama sürecindeki rolünü araştırmışlardır. Araştırmanın sonuçları; iç denetçilerin veri bütünlüğü konusunda güvence sağlamak, riskleri ve fırsatları gözden geçirmek, yönetim ve risk yönetimi kontrollerinin yeterliliğini değerlendirmek ve entegre raporlama sürecine ilişkin güvence vermek gibi rolleri olabileceğini ortaya koymuştur.

Adams (2015, s.27) da çalışmada; entegre rapor hazırlama kararının, karar alma sürecinde, formel ve enformel iletişim süreçlerinde, önemlilik ve kurumsal risk belirleme süreçlerinde değişime yol açacağını belirtmiştir. Bu değişim sonrasında süreçlere yerleştirilen kontrollerin etkin işlediğine ve risklerin iyi yönetildiğine dair güvence verebilmek için üçlü hat modelinin bir parçası olarak iç denetime de önemli roller düşecektir. İç denetçiler, entegre raporların kredibilitelerini artırmak için değişen bu süreçlere danışmanlık verebileceği gibi, gereken güvenceyi sağlayabilir ve/veya örgüt birimleri arasındaki iletişimin tutarlılığının güçlendirilmesine yardımcı olabilir.

ÇSY konularına artan ilgi ve finansal olmayan bilginin raporlanması konuları dikkate alındığında bu anlamda güvence ve danışmanlık verebilmek için hangi

yetkinliklerin öne çıkacağı önem kazanmaktadır. Soh ve Martinov-Bennie (2015, s. 104)'nin çalışması iç denetim mesleğinin, çevresel, sosyal ve yönetimle (ÇSY) ilgili konularda danışmanlık ve güvence hizmeti sunabilmek konusunda algılanan yetenek açığını irdelemeleri ve buna yönelmeleri gerektiğini gösteren kanıtlar sunmuştur. Ancak bu şekilde etkili bir güvence sağlama konusunda paydaşların ihtiyaç ve beklentilerini karşılayabilecekler; bu alanda gerekli beceri ve yetkinliklere sahip olduklarını garanti edeceklerdir. İç denetim fonksiyonunun faaliyet alanı çevresel, sosyal ve yönetimle (ÇSY) ilgili konularda güvence ve danışmanlık hizmetlerini kapsayacak şekilde geliştiği sürece, bütünlük güvence modellerinin gelişimi önemli bir araştırma alanı olacaktır (Sarens vd. 2012'den aktaran Soh ve Martinov-Bernie, 2015, s.104). Entegre raporlama ve entegre düşünce ele alınacak olursa iç denetçilerin bu alanlarda kendilerini yetiştirmesi sonucunda işletmeye değer katacakları, daha şeffaf ve sürdürülebilir bir raporlama anlayışının yerleşmesinde bütünlük güvencenin bir parçası olacakları açıktır.

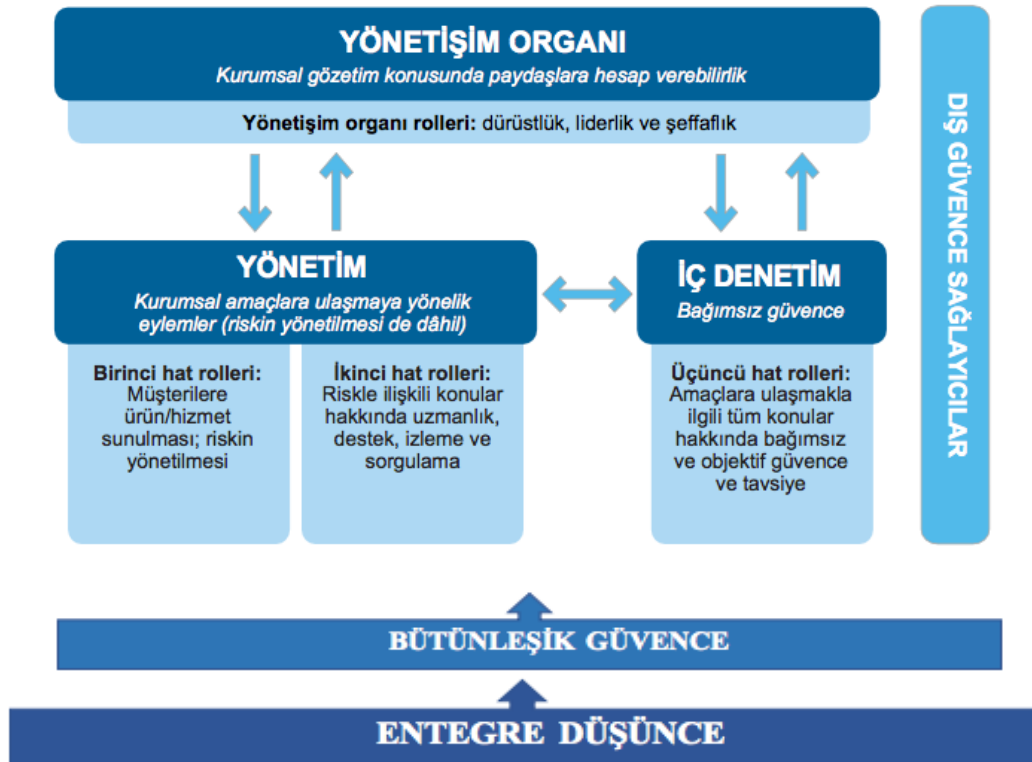
Entegre raporlama alanında öncü ülkelerden Güney Afrika'da yayımlanmış olan King III Raporu; yönetim, iç ve dış güvence süreçlerinin entegre edildiği bir güvence modelini (combined assurance) getirmiştir. Bütünlük güvence (Combined assurance); risk ve yönetim gözetimini ve kontrol verimliliğini artırmak için, bir şirketteki güvence süreçlerinin belli bir sıraya koyulup entegre edilmesi ve şirketin risk iştahı da dikkate alınarak, denetim ve risk komitesi için tam güvencenin en iyi şekilde sağlanması imkanını verir (King III Raporu,2009, s.50). King IV Raporunda da bütünlük güvence modelinden bahsedilmiş, bunun için bir model sunulmamakla beraber, yönetimin bu anlamda kendi yargısını oluşturmaya izin verilmiştir (King IV, 2016, s. 31). King IV raporunda (2016, s. 31) kurum için güvence sağlayan taraflardan biri olarak iç denetimin, yönetim için merkezi konumunu koruduğu belirtilmiştir. Son yıllarda gelişen ve değişen rolü ile güvenilir bir danışman rolü üstlenen iç denetimin, kuruluşun faaliyetlerine ilişkin öngörülerıyla kuruma değer kattığından bahsedilmiştir.

Bütünlük güvence modelini oluşturan taraflar; yönetim, iç güvence sağlayıcıları ve dış güvence sağlayıcıları olarak belirtilmiştir. Hubiers (2015, s.2)'e göre bütünlük güvencenin sağlanabilmesi için güvence faaliyetlerinin beraber yürütülmesi, taraflar arasındaki planlama ve raporlamanın bütünlükleştirilmesi, ayrı birimler tarafından yürütülen faaliyetlerin uyumlu hale getirilmesi gerekmektedir. Bununla birlikte iç denetimin bu birimlerle etkileşim içine girerek yönetime destek verebileceği şekilde örgüt yapısının da koordinasyon ve uyumu gerekmektedir. Bütünlük güvence iç denetim için bir tehdit olarak değil, tersine farklı güvence sağlayıcılar arasındaki koordinasyon ve uyumu

sağlayarak; şirketin “tek dil, tek ses ve tek görüş” olmasını ve zaman içinde bunun faydasını görmesini sağlayacaktır.

Bütünleşik güvence yaklaşımı YRU(Yönetişim, risk ve uygunluk) yaklaşımı ile de uyumludur. Pek çok farklı birim tarafından yürütülen faaliyetlerin koordinasyon ve uyumunu sağlamak şirketin risk, yönetim ve kontrol süreçlerine olumlu katkı sağlayacaktır. Ortak bir güvence evreninin paylaşılması ve faaliyetlerin bütünleşmesi ile denetimi daha kolay ve anlaşılabilir kılacak olan bu yaklaşım sayesinde düşük maliyetle denetimin gerçekleştirilmesi de sağlanmış olacaktır (Onay ve Erdoğan, 2019, s.154).

Bütünleşik güvence modelinin 3’lü hat modeli ile ilişkisinin anlaşılması da entegre raporun ve bütüncül yaklaşımın daha iyi anlaşılabilmesini sağlayacaktır. Bütünleşik güvencede işletme içindeki 3 hattın yanında bağımsız denetim de sürece dahil olmaktadır. Aşağıda Şekil 4.1’de entegre raporlama sürecinde 3’lü Hat Modelinin durumu gösterilmiştir. Gerçek zamanlı risk yönetimi için sürekli izleme ve denetimin uygulandığı, yöneticilerin, iç denetçiler ve bağımsız denetçilerin teknolojik yetkinlik ve kapasitelerinin arttırıldığı, sürece ilişkin özellikle önleyici kontrollerin etkin ve verimli işlediği bir yapı oluşturulmaya çalışılmıştır. Bu yapı bir bütün olarak düşünülerek ve birimler arası etkileşim, işbirliği ve eşgüdüm göz ardı edilmeden, tüm sürecin entegre düşünce ve raporlama anlayışında olduğu gibi ele alınması kaliteyi arttıracaktır.



Şekil 4.1. Entegre Düşünce ve Raporlama Ortamında Üçlü Hat Modeli

İşletmenin hedefleri ve amaçları doğrultusunda risklerin önceliklerinin daha iyi belirlenebilmesi ve dijital yeniliklere ayak uydurabilmek için risk profili sürekli değerlendirilmeli ve gerekirse değişiklik yapılması düşünülmelidir. İşletme konularında yetkin olduğu kadar teknolojiye de hâkim çalışanların modelin her hattında yer alması silo yapının kırılması ve entegre düşüncenin tüm yapıya işleyebilmesi için faydalı olacaktır. İşbirliği ve uyum içinde hareket edilmesi, süreçlerin iyileştirilmesini sağlayarak değer yaratılmasını ve var olan değerin de korunmasını sağlayacaktır.

IAASB (2015, s. 2)'nin çalışmaları da iç süreçlerin geliştirilmesi ile entegre raporlamanın güvenilirliğini arttıracaklarını göstermektedir. Bu süreçlerin iyileştirilmesi için iç denetçilerin görevlendirilebileceği gibi bağımsız ve bilgi sistemleri konusunda uzman denetçilerden ya da bağımsız danışmanlardan faydalanılabileceğini belirtilmiştir.

Entegre raporlama için işletmedeki farklı birimlerin bir arada ve süreçler arası çalışmasının (organizasyonunun) entegre raporun uygulanması için kilit mekanizma olduğunu belirten çalışmalar da vardır (Mio vd. 2016, s.216; Stubbs ve Higgins, 2014, s.1080). Daha önce de belirtildiği gibi iç denetçilerin işletmedeki özgün konumları dikkate alındığında kuruluştaki farklı birimlerin ve süreçlerin işleyişini iyi bilen iç denetçilerin de ekipte yer almasının değer yaratacağı ve uygulamanın gerçekleştirilmesine katkı sağlayacağı anlaşılmaktadır.

İç denetim faaliyetinin entegre raporlama alanında vereceği hizmetler sırasında karşılaşılabilecekleri problemlerden bahseden çalışmalar da vardır. İç denetçilerin entegre raporlama gibi kapsamlı bir alanda verecekleri danışmanlık ve güvence hizmetlerinde ortaya çıkabilecek problemlerden biri bazı teknik konularda ihtiyaç duyulabilecek uzmanlıktır. Trotman ve Trotman(2005, s.224) çalışmalarında iç denetçinin sera gazı salınımı güvencesindeki rolünü araştırmışlardır ve iç denetçinin teknik bir konuda güvence verebilmek için bu alanda teknik bilgiye sahip olması, teknik görüş alması ya da multidisipliner bir ekiple çalışılması gerektiğini belirtmişlerdir. Bununla beraber, iç denetçilerin genelde sistem, süreçler ve finansal çalışmalarda bilgi sahibi oldukları için verilen teknik destek ve tavsiyenin kalitesinin ve doğruluğunun değerlendirilmesinde sıkıntı yaşayabilecekleri belirtilmiştir. Sera gazı salınımı gibi entegre raporlama sürecinde de iç denetçilerin kendine yeni yetkinlikler katması, gerektiği yerde de multidisipliner bir ekibin parçası olması kaçınılmazdır. Engelbrecht vd.(2018, s. 657)'nin çalışması da iç denetçilerin eksik olan yetkinlik ve becerilerinin alabilecekleri rolleri yerine getirip getiremeyecekleri konusunda endişe yarattığını vurgulamıştır.

De Villiers, Rinaldi ve Unerman (2014, s. 1061)'ın arařtırmalarında entegre raporlamanın geliřtięi ortam dūřınılduęunda, muhasebe meslek mensuplarının ve kuruluřlarının yeni standartlar oluřtırmada, bu alanda çıkan yeni görevleri belirlemedeki rollerinin neler olabileceęinin arařtırılması gerektięini belirtmiřlerdir. Aynı zamanda finansal denetim ve sūrdūrelebilirlik gūvencesinin entegre rapor gūvencesine yakınılařıp yakınılaşmayacaęı, yakınılaşacaksa da bunu saęlayacak mekanizmanın ne olabileceęi arařtırılabilir bir konu olarak belirtilmiřtir. Gūvence hizmeti için standartlar koyan kurumların standartlarını, entegre raporun gerektirdiklerini de kapsayacak řekilde deęiřtirmesini hızlandıracak/saęlayacak en etkili mekanizmaların neler olduęu; finansal denetim standartları ve sūrdūrelebilirlik gūvencesi standartlarının bir noktada birleřmesi ve entegre rapor standartlarına dnūřebilmesinin mūmkūn olup olmadıęı ya da bunu hızlandıracak unsurların neler olduęu bu çalıřmada arařtırılabilir konular olarak belirlenmiřtir. Bu doęrultuda standartlarda būtūnleřmeye giden bir çalıřma hali hazırda IIRC önderlięinde bařlatılmıřtır. Bu alanda çalıřacak çeřitli meslek mensupları ve rgūterinin de bu ařamada görev alması gerektięi açıktır. Bu geliřmeler dikkate alındıęında, entegre raporlamayla beraber iç denetim faaliyetinin deęer yaratmaya devam edebilmesi için mesleki eęitim, lisanslama, standartlar konusunda nasıl deęiřimlere ihtiyaç duyacaęı arařtırmaya açık bir alandır. İç denetim meslek mensuplarının rol ve sorumluluklarının da raporlamadaki bu geliřmeler ıřıęında řekilleneceęini öngörebiliriz.

Muhasebe mesleęinin eęitim ve öęretime yaklařımı, mesleki akreditasyon gereklilikleri, profesyonel geliřim için giriřimler de ER sūrecinde mevcut nesillerin ve gelecek nesillerin geliřimi için yeniden ele alınmalıdır. Bu doęrultuda meslek rgūterleri, STK'lar ve niversiteler de çalıřmalar yapmaktadır. Aracı ve Yūksel (2017, s. 389, 411) alıřmalarında mesleki kuruluřların eęitim programlarının içerięini ve Gūney Afrika'da ER alanında eęitim veren üniversitelerin programlarını incelenerek Tūrkiye'de örnek bir muhasebe eęitim mūfredatı oluřtırmaya çalıřmıřlardır. Bu çalıřmanın sonucunda, profesyonel muhasebe meslek mensuplarının entegre dūřūnce, deęer yaratma sūreci, iř modeli, geleceęe yönelik analizler, sūrdūrelebilirlik konuları, bilgiler arası baęlantıların saęlanması, finansal ve finansal olmayan performansın lūlmesi gibi konularda bilgi ve becerilerini arttırmaları gerektięi belirtilmiřtir. Benzer řekilde Soh vd, (2015, s.37,53)'de muhasebe mesleęinin (bu alanda çalıřan firmalar, meslek rgūterleri ve standart koyucuların) entegre raporlamanın geliřiminde önemli bir rol oynamakta olduęunu belirterek; muhasebe ve denetim mesleęinin özellikle entegre dūřūncenin řimdiki ve gelecek nesil profesyoneller tarafından benimsenmesi için çalıřması gerektięini

belirtmiştir. Meslek mensuplarının aradaki bağlantıları belirleyebilmek için eleştirel düşünme ve analiz becerilerini geliştirmelerinin yanı sıra, çok çeşitli paydaşlarla çalışabilmek, raporlama ve güvence rollerini etkin bir şekilde üstlenebilmek için iletişim becerilerini de geliştirmeleri gerektiği çalışmada vurgulanmıştır. Meslekte finansal raporlama odaklı bakış açısını sürdürülmesi halinde, muhasebeci ve denetçilerin yetkinlikleri oluşan yeni raporlama ve risk ortamında yetersiz ve geçersiz kalacaktır.

Muhasebe eğitiminde kullanılan eski müfredatı ve gelişen kuramsal raporlama ortamındaki durumu tartışan Owen (2013, s.354) finansal ve finansal olmayan işletme riskine ilişkin tek bir eğitim müfredatı yerine bu konunun çeşitli programların müfredatına dahil edilmesi gerektiğini; ayrıca programların daha çok taktiksel ve stratejik konulara odaklanması gerektiğini belirtmiştir. Entegre raporlama ile muhasebe ve denetim müfredatının uyumlu hale getirilmesi ile öğrencilerinin daha bütüncül bir bakış açısına sahip olması sağlanacaktır. Bu durum da öğrencilerin niceliksel ve niteliksel bilgileri sentezleyebilmelerini; aynı zamanda kuruluşun performansı ve beklentilerinin iş, toplum, çevre ve diğer paydaşlar üzerindeki etkilerini anlayabilmelerini kolaylaştıracaktır. Müfredatın ve mesleki eğitim programlarının entegre raporlama ile uyumlu hale getirilmesi bu nedenlerle muhasebe, denetim ve iç denetim mesleklerinin sürdürülebilirliği için önemlidir. Mesleki yetkinlikleri tespit eden ve eğitim programına dahil eden kuruluşlardan ACCA bu konuyu lisanslama sınavlarına dahil etmeye başlamıştır(http-43).

Güney Afrika'daki İç Denetim Enstitüsü de Tip of the Iceberg adlı raporunda (2015, s.17) iç denetimin entegre rapordaki bilgilerin doğruluğu ve tamlığı konusunda güvence verebileceğini, aynı zamanda iç denetimin bütünlük güvence süreçlerinin koordinasyonu için ideal bir şekilde konumlandığını da belirtmiştir. Doğru bir şekilde koordine edilmesi halinde, bütünlük güvence modeli, güvence maliyetini düşürür. Danışmanlık rolü düşünüldüğünde ise iç denetim, yöneticilerin gelişen trendleri dile getirmesine ve entegre rapora dahil edilecek kuruluş için önemli hususları belirlemede yardımcı olarak önemli bir rol oynayacaktır.

Bütünlük güvence modeli düşünüldüğünde iç ve dış denetçilerin entegre raporun güvencesinde birlikte çalışması gerekir. Bütünlük güvencede iç denetçiler uygulanan kontrol süreçlerinin işletmenin hedeflerini karşıladığını ve güvenilir bilgi sağladığını doğrulayabilir (Maroun, 2017, s.339).

İç kontroller, iç denetim ve yönetim kurulunun gözetimi olmadan hazırlanan raporlama ve açıklamaların (hangi çerçeve ya da standart kullanılırsa kullanılsın)

yeterince değeri olmayacaktır. Bu alandaki çalışmalardan verim alabilmek için öncelikle işletme içindeki yapının ve kontrollerin işlerliğinden emin olmak gerekir. Teknolojik gelişmelerin ve raporları analiz edecek yapıların sisteme entegre edilmemesi sonucunda, pek çok farklı çerçeve ve birbirinden bağımsız ve bir arada değerlendirilmesi zor olan raporlar ortaya çıkacaktır.

IIA(2015b, s.9) entegre raporlama konusunda iç denetim tarafından sağlanabilecek güvence ve danışmanlık faaliyetlerini; aynı zamanda iç denetimin üstlenmemesi gereken rolleri şu şekilde belirtmiştir:

İç Denetimin ER ya ilişkin Temel Roller

- İşletmenin politikası ve performansı hakkında bilgi sağlanması
- ER süreçleri hakkında güvence vermek
- ER’de verilen organizasyon yapısının gözden geçirilmesi
- ER’nin kılavuz ilkeleri ve içerik öğelerinin raporda dikkate alındığına dair güvence verilmesi
- Finansal olmayan ve finansal sermaye ile ilgili yönetim, kontrol süreçleri ve risk yönetiminin yeterli olup olmadığının değerlendirilmesi
- Veri bütünlüğünün raporda sunulduğuna ilişkin güvence verilmesi
- Yönetişim hedeflerine ilişkin ilerlemenin izlenmesi
- Temel risk ve fırsatların gözden geçirilmesi

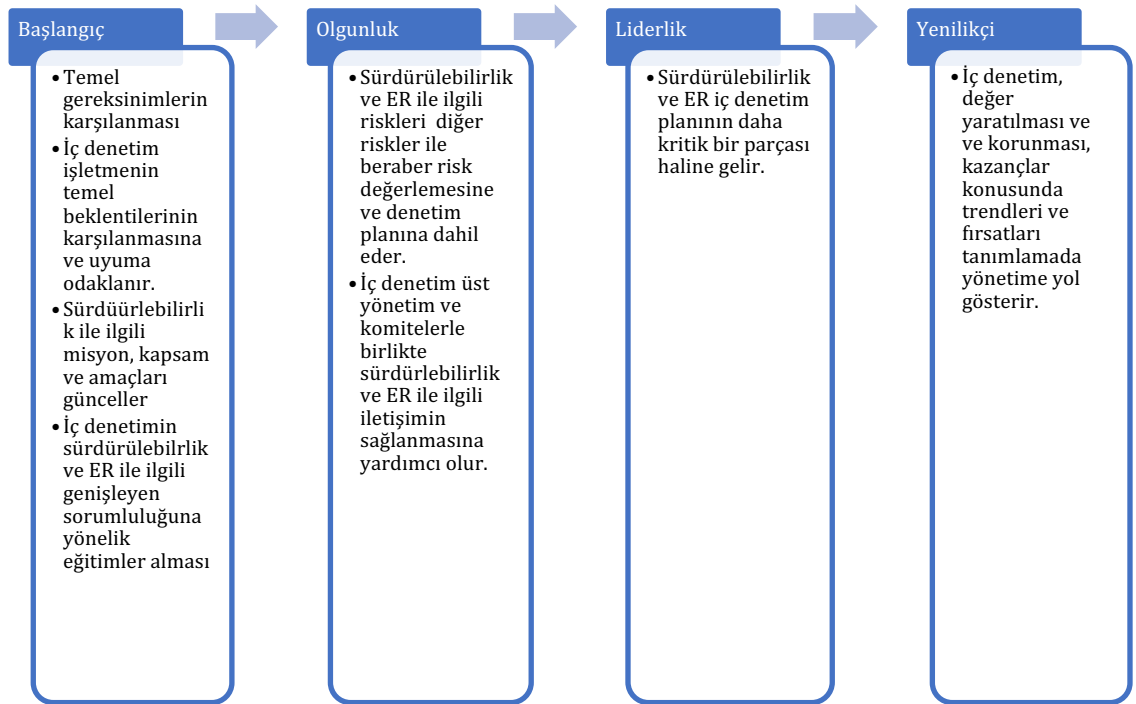
Alınacak Önlemlerle Beraber Yer Alabileceği Roller (Katılımcı Rolü)

- ER güvence haritasının oluşturulmasını ve değerlendirilmesini kolaylaştırmak
- ER’nin desteklenmesi
- Entegre düşüncenin teşvik edilmesi
- Uygun kontrollerin tasarlanmasını kolaylaştırmak için entegre raporlamanın uygulama öncesi aşamalarında danışmanlık hizmetlerinin verilmesi
- İşletmenin değer yaratma sürecine ilişkin öngöründe bulunulması

İç Denetimin Üstlenmemesi Gereken Görevler

- Önemlilik düzeylerinin belirlenmesi
- ER stratejisi hakkında karar alınması
- Yönetim adına risklere cevap verilmesi
- ER konusunda hesap verebilirlik
- Raporlama sürecini zorla uygulatmak

Dünya’da ve Türkiye’de entegre raporlamanın gelişim süreçleri düşünüldüğünde şirketlerin farklı olgunluk seviyelerinde olduğu söylenebilir. Bu raporların oluşturulabilmesi için gerekli altyapıyı yıllar önce kurmuş ve bu doğrultuda raporlama yapan şirketler olduğu gibi; henüz kontrol sistemlerini oluşturmayan, finansal ve finansal olmayan veriye ulaşmanın zor olduğu şirketler de vardır. Bu durum da bu şirketlerin farklı olgunluk seviyesinde ele alınmasını ve iç denetimin rollerinin bu bakış açısıyla incelenmesi gerekliliğini ortaya koymuştur. Bu anlamda sürdürülebilirlik ve entegre raporlama yolculuğunda bulunan seviyelere göre iç denetimin üstlenebileceği roller farklılık göstermektedir. İç denetimin yer alabileceği roller; Deloitte “The Role of Internal Audit in Integrated Reporting:A Blend of the Right Ingredients” raporundan şu Şekil 4.2’de uyarlanmıştır(2011, s.9):



Şekil 4.2. Entegre Raporlamada İç Denetimin Alabileceği Roller

Bu şekilden de anlaşılacağı üzere; başlangıç seviyesinde temel gereksinimler karşılanmaya çalışılırken, olgunluk döneminde sürdürülebilirlik ve ER ile ilgili riskin azaltılması ve değer kaybının önlenmesi ön plana çıkmaktadır. Liderlik aşamasında ise paydaş katılımı daha çok sağlanarak kazançların artırılması ve değer yaratılması rolü üstlenilir. Son olarak yenilikçilik seviyesi; sürdürülebilirlik, ER, ekonomik, sosyal, ve çevresel alanlara strateji ve değer katmanın entegre edilmesini içerir.

IIA'nın "Enhancing Integrated Reporting" (2015a, s.16) adlı raporunda iç denetçilerin ER değer yaratma sürecinde alabilecekleri görevlerin bazı şartlara bağlı olduğu belirtilmiştir. Bunlar; örgütsel anlamda doğru konumlandırma, geniş kapsamda bilgiye ulaşabilme yetkisi, uygun ve yeterli yetkinliğe sahip kaynak yapısı, kurum stratejisini yansıtan bir iç denetim planı ve iç denetimin rolünün üçlü hat modelindeki sınırlarının yeterince açık bir şekilde çizilmiş olması olarak belirtilir. Üçlü hat modelinin tarafları arasındaki eşgüdüm ve sürekli iletişim ER faaliyetlerinin yerine getirilmesini sağlayacaktır.

Ağdeniz (2018, s.121) de "Entegre Raporlamada İç Denetimin Rolü" adlı çalışmasında işletmelerde önemli bir role sahip olan iç denetimin entegre raporlamaya olan katkısını ortaya koymayı amaçlamıştır. Bu çalışmada entegre raporlama sürecinde iç denetimin özellikle yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol gibi alanlarda önemli katkılar sağlayabileceği ortaya koyulmuştur. Entegre raporun güvencesi konusunda da iç denetimin önemli bir rolü olabileceği belirtilmiştir.

Selimoğlu ve Yeşilçelebi (2019, s. 701) de "Entegre Raporlama ve Bütünleşik Güvence Modeli" çalışmalarında Türkiye'deki mevcut durumu incelemişler ve görüşmeler yapmışlardır. Bu görüşmelerde; entegre raporların bir güvence sistemine tabi olması gerektiği ortaya koyularak; yönetim, iç denetçi ve bağımsız denetçinin de güvence sağlamaktan sorumlu kişiler olduğunu belirtmişlerdir.

Bu çalışmalar da göstermektedir ki iç denetçiler, entegre raporların kredibilitelerini artırmak için gereken güvenceyi sağlayabilir ve örgüt birimleri arasındaki iletişimin tutarlılığının güçlendirilmesine yardımcı olabilirler. Bunun yanında yetkinliklerini ve iletişim becerilerini geliştirerek bütünleşik güvence modelinin bir parçası da olabilirler. Aynı zamanda sahip oldukları çok yönlü bakış açısı ile entegre raporlamaya geçişin ilk evrelerinde; örneğin planlama sürecinde danışmanlık verebilirler. Aynı zamanda entegre rapordaki kılavuz ilkeler ve içerik öğelerine ilişkin alabilecekleri roller ve değer yaratabilecekleri alanlar üzerine düşünülerek detaylı çalışmalar yapılabilir. İç denetçilerin rollerindeki değişim ve dönüşümün kapsamını anlamak; entegre raporlamadaki iyi uygulamaları sağlayabilmek ve iç denetimin bu alandaki rolü ile nasıl değer yaratabileceğini ortaya koyabilmek için önemlidir.

4.1. ER çerçevesi kılavuz ilkeler ve iç denetim ilişkisi

IIRC tarafından belirlenen ER Çerçevesi kılavuz ilkeleri, raporun içerik öğelerini ve bilginin nasıl sunulacağını göstermektedir. ER Çerçevesi'nde Kılavuz İlkeler yedi

başlıkta verilmektedir (IIRC 2013, s.5). Önceki bölümlerde bu ilkeler detaylı olarak ele alınmıştır. Kılavuz ilkelerle ilgili de iç denetimin alabileceği görevler ve bu görevleri gerçekleştirebilmesi için öne çıkan bazı konular olduğu düşünülmektedir. Bu rollerden bazıları IIA (2015a, s.17-23)’in çalışmasında aşağıdaki gibi sıralanmıştır:

- Kuruluşu geleceğe yönelim ve stratejik odak konusunda destekleyebilmek ve bu alandaki öngörülerini sunabilmek için iç denetimin stratejik olarak;
 - En üst seviyeye kadar uzanan uygun bir raporlama hattına sahip olması ve resmi bir iç denetim planının olması gerekir.
 - Değer yaratma kadar değer kaybını da kapsayan bir bakış açısına sahip olması (Karşılaşılabilecek farklı belirsizliklerin değerlendirilmesini de içeren kapsamlı ve proaktif bir yaklaşım) gerekir.
 - Yönetişim anlamında görev alan herkesle(üst yönetim ve YK gibi) uygun ve tarafsız bir iletişim sağlaması gerekir. Örneğin kuruluşun faaliyetlerinin sermaye öğelerinin gelecekteki kalitesine ve kullanılabilirliğine etkisi konusunda iletişimin sağlanması gibi.
- Bilgiler arası bağlantı konusunda da iç denetimin alabileceği roller vardır. Özellikle bütünleşik güvence yaklaşımı ve üçlü hat modelinde yer alan tarafların etkileşim ve koordinasyonu bu bağlantının sağlanmasında önemlidir. Entegre raporun temelinde yatan entegre bir düşünce yapısının yerleşmesi ve silo yapıların kaldırılması ile risklerin yönetiminde kaynaklar etkin ve verimli şekilde kullanılabilir. 2050 Eşgüdüm ve İtimat Standardı da faaliyetlerin koordine edilmesi ve işlerin tekrarını önlemek konusunda iç denetimin rolünden bahsetmektedir. Bu bağlamda iç denetimin görev alabileceği konular aşağıdaki gibidir (IIA, 2015a, s.18):
 - İç denetim sahip olduğu geniş ve fonksiyonel faaliyet alanı ile, farklı bilgi kaynaklarının güvenilirliğini ve içerik öğelerinin tutarlılığını gözden geçirebilir. İçerik öğelerinin çeşitliliği değerlendirildiğinde “dış çevre” ile “riskler ve fırsatlar”; “zaman içinde değer yaratma” ile “görünüm”; “çeşitli sermaye biçimleri üzerindeki dengeli etkiler” ile “strateji”, “kaynak dağılımı” ile “görünüm” arasındaki tutarlılık gibi konuları iç denetçiler gözden geçirebilirler.
 - “Yönetim kurulu, bağımsız denetçiler, iç denetçiler ve yönetim arasında bilgilerin iletilmesi ve faaliyetlerin koordine edilmesi” için

uygun önerilerde bulunabilirler.

- Güvence sağlayan diğer tarafların çalışmalarını dikkate alarak, gereksiz iş tekrarı yapmamaya çalışabilir.
- Paydaşlarla ilişkilerin kalitesi ve kuruluşun paydaş talep ve isteklerini ne ölçüde dikkate aldığı ve bunlara yönelik aksiyomlar aldığı önemli bir konudur ve entegre raporlamada bu konuya ilişkin bilgi sağlanmalıdır (IIRC 2013, s.17). Entegre raporlamadaki sermaye öğelerinin çeşitliliği nedeniyle değer yaratımını etkileyen çok çeşitli paydaş grupları vardır. Geniş ve kapsamlı bakış açısıyla iç denetimin paydaşlarla ilişkiler konusunda alabileceği roller vardır. Çeşitli paydaş grupları arasında yaşanabilecek potansiyel çatışmaların yönetilebilmesi için iç denetim yöneticisi (IIA, 2015a, s.19):
 - Kilit paydaşlarla ilgili bilgilere iç denetim faaliyetinin erişiminin olmasını sağlamalıdır.
 - Dış paydaşlarla iletişim halinde olan ve bu konularla ilgilenen birimlerle (yatırımcı ilişkileri, müşteri departmanı, BT vb.) ve risk yönetimi ve iç kontrol fonksiyonlarıyla düzenli toplantılar yapılmasını teşvik etmelidir.
 - Paydaşların adil ve yeterli şekilde temsil edilip edilmediği konusunda dengeli bir iç iletişimin sürdürülmesini sağlamalıdır. Örneğin, yalnızca önemli paydaşlara mı odaklanılıyor? Gelecekteki çıkarlar dikkate alınıyor mu?
 - Paydaşların ihtiyaçlarının karar alma süreçlerine dahil edilip edilmediğini gözden geçirmelidir.
- Bir entegre raporun kuruluşun kısa, orta ve uzun vadede değer yaratma kabiliyetini önemli ölçüde etkileyen konular hakkında bilgi vermesi istenmektedir. Karşılaşılabilecek belirsizliklerin kuruluşun hedeflerine ulaşmasını ne ölçüde etkileyeceği analiz edilirken yönetimin risk iştahına ilişkin kararları esas alınır. Önemlilik belirlenmesi sürecinde iç denetimin desteğini etkileyebilecek konular (IIA, 2015a, s.20);
 - Kuruluşun operasyonel hedeflere ve raporlama hedeflerine ulaşma konusundaki başarısının değerlendirilmesine ilişkin sonuçlar,
 - Kuruluşun risk yönetim sistemi hakkındaki incelemelerinin sonuçları,

- Endüstri bilgileri ve paydaşların iletişimiyle ilgili kriterler olarak sıralanmasıdır.

İç denetim yaptığı denetimler ve gözden geçirmelerinin sonuçlarından faydalanarak, aynı zamanda risk yönetimi birimi ile düzenli bir iletişimi sürdürerek çeşitli olayların, faaliyetlerin ve kararların önemini etkin ve verimli bir şekilde değerlendirebilir.

- Bir entegre raporun kısa ve öz olarak sunulması beklenir. Bu konuda iç denetçiler aşağıdaki konularda katkı sağlayabilir (IIA, 2015a, s.20);
 - Raporlama birimleri arasında koordinasyonu kolaylaştırarak gereksiz bilgi ve tekrardan kaçınılmasını sağlayabilir.
 - Raporun içerdiği bilginin uygunluk riskini değerlendirebilirler. Önemlilik ve bütünlük açısından yeterli bilgiyi içerdiğine dair uygunluğu değerlendirebilecekleri gibi, kısa olma kaygısıyla yetersiz bilgi sunulması riskine karşı da raporun dengeli bilgiyi taşıdığı konusunda uygunluk riskini değerlendirebilirler.
- Entegre raporun kalitesi kuruluşun itibar riskini etkileyeceği için sunulan raporların güvenilirliğini ve eksiksizliğini sağlamak oldukça önemlidir. Bir entegre rapor olumlu ya da olumsuz tüm önemli konuları dengeli ve önemli hata içermeyecek şekilde sunmalıdır. ER Çerçevesi de güvenilirliğin iç kontrol ve raporlama sistemleri, paydaş katılımı, iç denetim yada bağımsız güvence gibi mekanizmalarla sağlanabileceğini belirtmiştir. Bu doğrultuda iç denetim (IIA, 2015a, s.20);
 - Raporlama hedeflerine ve açıklama sürecine ilişkin iç kontrol sistemini değerlendirebilir.
 - Önemli yanlış beyanların tespit ve takip edildiğine dair bir güvence sağlamak için iç kontrol ve risk yönetimi fonksiyonları tarafından yapılan sürekli değerlendirmenin güvenilirliğini gözden geçirebilir.
 - Kilit raporlama araçlarını ve otomatize kontrol faaliyetlerini değerlendirebilir
 - Raporda sunulan geleceğe yönelik bilginin altında yatan varsayımların güvenilirliğini sorgulayabilir.
- Çerçeveye göre (IIRC 2013, s.23) bir entegre rapordaki bilgilerin zaman içinde tutarlı bir temele dayalı olarak sunulması gerekir. Aynı zamanda

kuruluşun değer yaratma kabiliyeti, diğer kuruluşlarla karşılaştırılmasına olanak sağlayacak şekilde sunulmalıdır. Finansal bilginin karşılaştırılmasında kullanılan ölçüt ve kriterler varken, finansal olmayan raporlamada bu konuda halen bazı zorluklar yaşanmaktadır. İç denetimin bu alanda (IIA, 2015a, s.21);

- Tutarlılık ve karşılaştırılabilirliği sağlayacak ortak kuralların oluşturulması konusunda güvence sağlayabilir.
- Üçlü hat modelinin ikinci hattı tarafından gerçekleştirilen risk kontrollerinin (sürekli izleme dâhil) gözden geçirilmesini gerçekleştirebilir.
- Varsa önemli tutarsızlıkları belirleyebilmek için endüstri içi ve dışındaki diğer kuruluşlarla karşılaştırma yapabilir.

Kılavuz ilkeler incelendiğinde iç denetimin güvence, danışmanlık ve öngörüsüne ihtiyaç duyulabilecek pek çok konu olduğu görülmektedir. Entegre raporlama benimsedikçe iç denetimin bu alanlardaki rolünde de gelişim olacaktır.

4.2. ER çerçevesi içerik öğeleri ve iç denetim ilişkisi

Entegre raporda yer alan içerik öğelerine ilişkin önceki bölümlerde bilgi verilmiştir. Bu bölümde her bir içerik öğesi bağlamında iç denetimin üstlenebileceği roller aşağıdaki gibidir:

- **Kurumsal genel görünüm ve dış çevre:** Bu bağlamda iç denetim (IIA, 2015a, s.24);
 - Dış çevreyi değerlendirmekte kullandığı risk, kontrol ve yönetim süreçlerini gözden geçirebilir ve bu anlamda tavsiyelerde bulunabilir.
 - Dış çevreye (sosyal, çevresel, yasal vb bağlamında) verilen yanıtları tanımlayan ve izleyen süreçlerin yeterliliğinin değerlendirebilir.
 - Bilgi sahibi olması ve yetkinliklerini arttırması halinde çevresel tehditler ve fırsatlar hakkında öngörülerde bulunabilir.
- **Yönetişim:** Kuruluşun yönetim anlayışı iş yapış şeklini bütünüyle etkileyecektir. Entegre raporlamanın temelini oluşturan entegre düşüncenin yerleşmesi ve değer yaratımı gibi konular da kuruluşun yönetim anlayışından etkilenecektir. Yönetişim anlayışının etkileri konusunda raporda bilgi verilmelidir. Bu noktada iç denetim (IIA, 2015a, s.24);

- Entegre raporlamadaki ilkelere ve uygulanmasına ilişkin öngörülerini sunabilir.
- Entegre raporlamaya ilişkin kontrol, koordinasyon ve izleme mekanizmalarının etkin ve verimli şekilde çalışıp çalışmadığını değerlendirebilir.
- Özellikle yönetim anlamında görevli birimler arasındaki koordinasyon ve uyumun sağlanmasında rol oynayabilir.
- Entegre düşüncenin kuruluşta gelişimi için rol oynayabilir. Bunu da veri bütünlüğünü gözden geçirerek, birimler arası uyumu ve koordinasyonu değerlendirerek yapabilir.
- **İş modeli:** Kuruluşların iş yapış şeklini, faaliyetlerini hangi aşamalarla sürdürdüklerini ve nasıl değer yarattıklarını gösteren bir iş modeli vardır. Girdi, iş süreçleri, çıktı ve sonuçları gösteren bu iş modelinde süreçten etkilenen sermaye öğeleri girdiler ve çıktılar şeklinde yer alır. Bu bölümde değer yaratımının özünde/temelinde yer alan iş modeline ilişkin bilgi sunulur. İç denetim bu anlamda (IIA, 2015a, s.25);
 - Sermaye öğelerinin etkin şekilde kullanılıp kullanılmadığını ve iş modeli üzerindeki etkilerini gözden geçirebilir.
 - Kuruluşun iç ve dış süreçlerinde gerçekleşen değişiklikleri nasıl takip ettiği ve bunun iş modeli üzerindeki olası etkilerinin değerlendirilmesi.
 - Kuruluşun kullandığı farklı iş modelleri arasında tutarsızlık/açık olmaması için yönetimden sorumlu tarafları bilgilendirebilir.
- **Riskler ve fırsatlar:** Kuruluşun faaliyetlerini sürdürmesini ve değer yaratma kabiliyetini etkileyebilecek risk ve fırsatların tanımlanması ve değerlendirilmesi gerekir; çünkü bu risk ve fırsatların kuruluşun hedeflerine(stratejik, operasyonel vb.) ulaşmasında potansiyel etkileri olacaktır. Bu risk ve fırsatların nasıl yönetildiğine ilişkin raporda bilgi verilir. İç denetim (IIA, 2015a, s.28);
 - Entegre raporun risk yönetimi sürecine ilişkin yeterli bilgi içerip içermediğini değerlendirebilir.
 - Entegre raporlama açısından yönetim, iç kontrol ve risk yönetimi süreçlerinin etkin şekilde yürütüldüğüne dair güvence verebilirler.
 - Risk ve fırsatlara ilişkin raporda yer alan açıklamaların tutarlılığını,

bütünlüğünü ve güvenilirliğini gözden geçirebilirler.

- Risk yönetimi sürecinin ilgili tüm paydaş ve sermaye öğelerini kapsayıp kapsamadığını değerlendirebilir.
- Kısa, orta ve uzun vadede olası tüm risk ve fırsatları kapsayıp kapsamadığını gözden geçirebilirler.
- **Strateji ve kaynak aktarımı:** Bu bölümde kuruluşun ulaşmak istediği kısa orta ve uzun vadeli hedefler ve bu hedeflere ulaşmak için hangi stratejiyi ve kaynakları kullandığı yer alır. Entegre raporlamadaki sermaye öğelerinin çeşitliliği değerlendirildiğinde; kuruluşun hedeflerine ulaşmak için neler yaptığı ve bu kaynakları nasıl kullandığını açıklaması gerekir. İç denetim(IIA, 2015a, s.26);
 - Stratejik alternatiflerin kuruluşun risk iştahıyla uyumunu değerlendirebilir.
 - İş hedeflerinin stratejik planı yakından yansıtıp yansıtmadığını değerlendirebilir.
 - Planlanan ve fiili bütçe arasında fark olması gibi durumların temel nedenini analiz ederek öngörü sunabilir.
 - Kaynak tahsisinin stratejik hedeflerle uyumunu ve kilit sermaye öğelerinin varlığı veya bulunabilirliğini gözden geçirebilir.
- **Performans:** Kuruluşun her dönem nasıl bir performansı gösterdiğini açıklaması gerekir. Bunu da, belirlenen stratejik hedeflerine ne ölçüde ulaştığı ve bu sonuçların sermaye öğeleri üzerinde yarattığı etkiyi açıklayarak yapabilir. Performans ölçümü ve takibi çeşitli mekanizmalar kullanılarak yapılabilir. Entegre raporlama özelinde düşünülürse, finansal olmayan bilgiye ilişkin kilit performans göstergelerinin oluşturulması ve finansal olmayan bilgi akışına ilişkin iç kontrol sisteminin oluşturulması performans takibini ve doğru bilgi akışını kolaylaştıracaktır. Entegre raporun kapsayıcı yaklaşımı ve raporda sunulan bilginin çeşitliliği değerlendirildiğinde performans açıklamaları ekonomik performans ile sınırlı kalmamalı, finansal olmayan sermaye öğelerinin nasıl etkilendiğine ilişkin bilgiler de içermelidir. İç denetim (IIA, 2015a, s.26);
 - Entegre raporun hedeflere ulaşılması ile ilgili göstergeleri yansıtıp yansıtmadığını değerlendirebilir.
 - Finansal ve finansal olmayan kilit performans göstergelerinin tasarımı

ve seçimini gözden geçirebilir. (Paydaşların meşru ihtiyaçlarına cevap veriyor mu, gerektiğinde güncelleniyor mu, yasalara ve kuruluşun iç yönergelerine uygun mu vb)

- **Genel görünüş:** Bu bölüm diğer içerik öğeleriyle ve kılavuz ilkelerle bağlantılı olarak ele alınması gereken bir başlık olarak değerlendirilebilir. Bu bölümde kuruluşun stratejisini uygularken karşılaşması muhtemel zorluk ve belirsizliklerin olası etkilerini değerlendirmesi beklenir. Bu belirsizlik ve sıkıntıların kuruluşun iş modeli ya da gelecekteki performansını etkileyebilecek potansiyelde olup olmadığı ya da olası etkilerinin neler olabileceğinin açıklanması gerekir. Bu bölümde dış çevre, risk ve fırsatlar, iş modeli, yönetim yaklaşımı gibi pek çok ilke ve ögenin bir arada değerlendirilerek şeffaf bir şekilde sunulmalıdır. İç denetim (IIA, 2015a, s.29);
 - Kuruluş tarafından izlenen dış faktörler ile görünüm ögesinde açıklanan sosyal, yasal, ekonomik veya çevresel belirsizlikler arasındaki bağlantıyı gözden geçirebilir.
 - Görünümün dayandığı stratejik planın doğruluğunu değerlendirebilir.
 - Risk yönetimi birimi ile düzenli bir koordinasyon sağlayarak, risk yönetimi sürecini değerlendirebilir.
 - Kuruluşun değer yaratma sürecinin iç ve dış dinamikleri hakkında öngörü sağlayabilir.
- **Sunumun temeli:** Bu bölümde raporun hazırlanması ve rapora dahil edilecek konuların belirlenme süreci anlatılır. Raporda yer almasına karar verilen konuların önemlilik analizinin nasıl yapıldığı, öncelikli alanların nasıl belirlendiği, finansal olmayan verilerin nasıl ölçüldüğü gibi konulara ilişkin bilgi verilir.
 - Bu bölümde yer alan konulara (önemlilik belirleme süreci, finansal olmayan performans göstergelerinin belirlenmesi vb.) ilişkin değerlendirmelerini ve öngörülerini raporun hazırlanması ve planlama süreçlerinde sunan iç denetim, son olarak bu konuların hepsinin şeffaf bir şekilde raporda verilip verilmediğini değerlendirebilir.

İç Denetim Standartları'ndan "2050 Eşgüdüm(Koordinasyon) ve İtimat Standardı" "2100 İşin Niteliği Standardı"nın entegre raporlamanın kılavuz ilkeleri ve içerik

öğelerine ilişkin iç denetimin güvence, öngörü ve danışmanlık sunabileceği alanlar olduğu söylenebilir. Bu standartlar ve entegre raporlamadaki ilgili alanlar Tablo 4.1’de gösterilmektedir.

Tablo 4.1. İç Denetim Standartları ve Entegre Raporlama

<i>Performans Standartları (UİDS,2016)</i>		<i>Entegre Raporlamada İlgili Alanlar</i>
2050 Eşgüdüm(Koordinasyon ve İtimat)	“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.”	Kılavuz ilkeler • Bilgiler arası bağlantı ancak faaliyetlerin ve birimlerin koordinasyonu ile gerçekleşebilir. • Kısa ve öz olması için bilgi tekrarından kaçınılmalıdır.

Tablo 4.1 (devamı) İç Denetim Standartları ve Entegre Raporlama

2100- İşin Niteliği	“İç denetim faaliyeti; sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla, risk yönetimi, kontrol ve yönetim sistemlerini değerlendirmeli ve bu sistemlerin iyileştirilmesine katkıda bulunmalıdır.”	
2110 – Yönetişim	“İç denetim faaliyeti, aşağıdakiler için Kurumun yönetim süreçlerini değerlendirmek ve iyileştirilmesi için gerekli tavsiyelerde bulunmak zorundadır: • Stratejik ve operasyonel kararlar alınması, • Risk yönetiminin ve kontrolün gözetimi, • Kurum içinde gerekli etik ve diğer değerlerin geliştirilmesi, • Etkili bir kurumsal performans yönetiminin ve hesap verebilirliğin temini, • Risk ve kontrol bilgilerinin kurumun gerekli alanlarına iletilmesi, • Kurulun, iç ve dış denetçilerin, diğer güvence sağlayıcıların ve üst yönetimin faaliyetleri arasında eşgüdüm sağlamak ve bunlar arasında gerekli bilgilerin iletimini sağlamak.”	Kılavuz İlkeler • Paydaşlarla ilişkiler İçerik Öğeleri • Yönetişim • İş Modeli
2130 – Kontrol	“İç denetim faaliyeti, kontrollerin etkinlik ve verimliliğini değerlendirmek ve sürekli gelişimi teşvik etmek suretiyle, kurumun etkin kontrollere sahip olmasına yardımcı olmak zorundadır.” “2130.A1 – İç denetim faaliyeti, kurumun yönetim, faaliyet ve bilgi sistemlerinin içinde bulunan risklere cevap olarak, kontrollerin yeterliliğini ve etkinliğini aşağıdaki konularla ilgili olarak değerlendirmek zorundadır: • Kurumun stratejik hedeflerine ulaşması, • Mali ve operasyonel bilgilerin güvenilirliği ve doğruluğu, • Faaliyetlerin ve programların etkinlik ve verimliliği, • Varlıkların korunması, • Kanun, düzenleme, politika, prosedür ve sözleşmelere uyum.”	Kılavuz İlkeler • Güvenilirlik ve eksiksizlik ○ Maddi hata içermeme ○ Eksiksizlik ○ Geleceğe yönelik bilgilerin uygunluk denetimi İçerik Öğeleri • Yönetişim • Risk ve fırsatlar • Strateji ve kaynak aktarımı • Performans

4.3. YRU, entegre raporlama ve iç denetim ilişkisi

Temel olarak pek çok güvence sağlayıcı tarafından yerine getirilen hizmetlerin tek bir mercekten bakılarak görülebileceği ve yönetilebileceği fikrinden yola çıkan YRU (yönetişim, risk ve uygunluk) yaklaşımı son yıllarda entegre raporlama gibi sıkça tartışılmaya başlanmıştır. Yönetişim, risk ve uyum gibi pek çok hizmetin birbiri ile bağlantılı ve etkileşim içinde olduğu ve bu nedenle bir arada düşünülmesi gerektiği temeline dayanan bu yaklaşım, bu bağımlılık ve bağlantıların kullanımı ve yönetilmesi ile YRU'nun fayda sağlayacağını belirtmektedir. Bütünleşik güvence yaklaşımında ele alınan YRU bu bölümde daha detaylı incelenecektir.

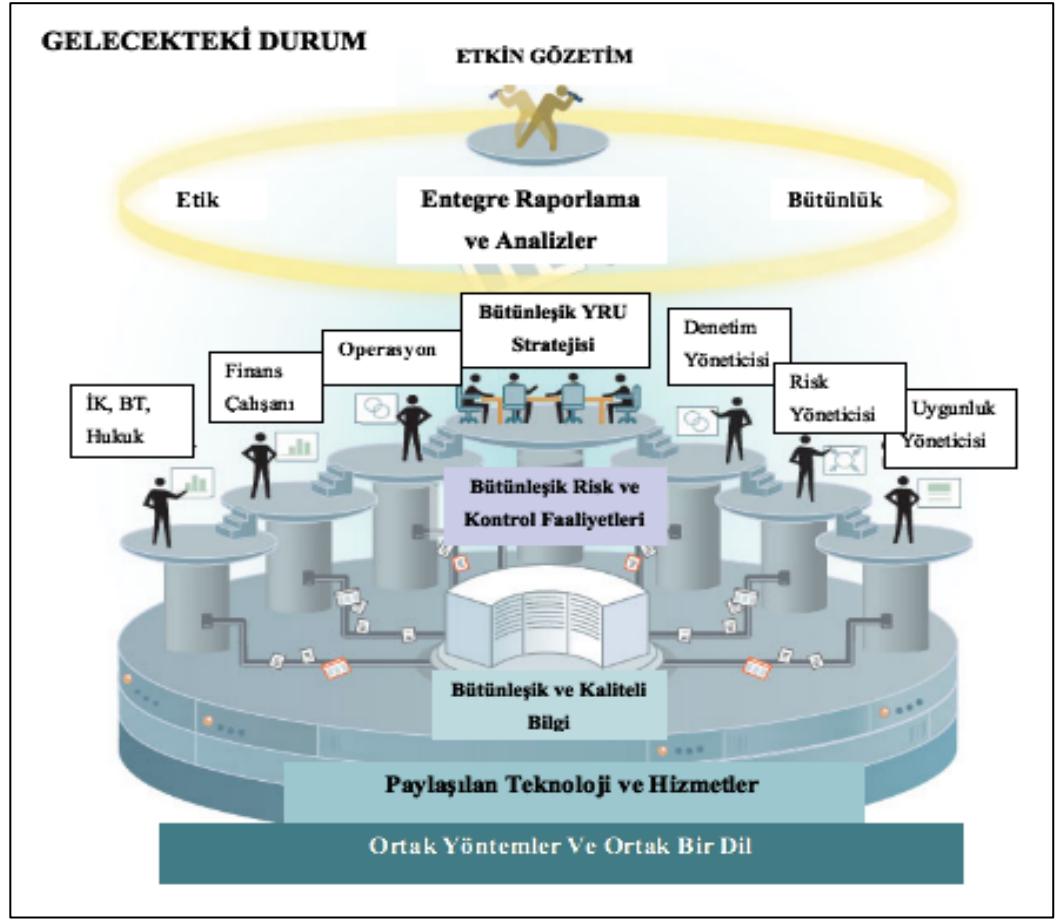
Günümüzde işletmelerin kullandığı finansal ve finansal olmayan pek çok veri birbiriyle bağlantılı olmakla birlikte, paydaşların bu bilgilere talebi de artmıştır. YRU yaklaşımının güvence sağlayan taraflara ve yönetişim, risk yönetimi ve uygunluk alanlarında çalışanlara etkinlik ve verimlilik anlamında kolaylık sağlayacağı anlaşılmaktadır. Kurumsal sosyal sorumluluk kavramı ve bu alanda yapılanlar da YRU'nun bir parçası olarak düşünülebilir. İşletmelerin yönetişim, hesap verebilirlik ve şeffaflık adına yaptıkları açıklamalar ve sundukları bilgiler bu bütünleşik yapı altında toplanabilir. YRU yaklaşımının bütüncül bakış açısı; ortak paylaşılan güvence evreninden faydalanılması sayesinde iç denetimin diğer güvence çalışanlarının faaliyetleriyle bütünleşmesine olanak sağlayacaktır. Entegre düşüncedeki kapsayıcı yaklaşımla da benzerlikler taşıyan YRU yaklaşımının tanımını “Open Compliance and Ethics Group (OCEG)” şu şekilde yapmaktadır (OCEG, 2009);

“YRU bir kurumun aşağıdaki konuları başarmasına olanak sağlayan insan, süreç ve teknolojilerden oluşan bir sistemdir;

- Paydaşların beklentilerinin anlaşılacak öncelik sırasına konulması,
- Kurumsal değer ve risklerle uyum içerisindeki iş hedeflerinin belirlenmesi
- Risk profilini optimize ederken ve değerleri muhafaza ederken iş hedeflerinin gerçekleştirilmesi
- Yasal, sözleşmelere bağlı, sosyal ve etik sınırlar içerisinde faaliyet göstermek
- Uygun seviyedeki paydaşlarla ilgili, güvenilir ve zamanında bilgi sağlamak,
- Performansın ve sistemin etkililiğinin ölçülmesini sağlamak.”

Finansal olmayan bilgilerin toplanabilmesi için yeni sistemlerin kurulumu ve bu bilgilerin yönetilebilmesi için de yeni süreçlerin oluşturulması ve birbirine entegre edilmesi gerekecektir. İç denetçiler, çok büyük boyutlardaki sistemler ve bilgi evreni hakkında görüş vermek durumunda kalacaktır. Entegre raporlama ile çok daha kapsamlı bir risk setini yansıtabilecek risk evreninin de yeniden tanımlanması gerekecektir. (Sawyer, 2016, s.149,150). Karmaşıkleşan raporlama sistemleri ve süreçleri konusunda güvence verebilmek için iç denetçiler bilgi ve becerilerini arttırmak ve YRU gibi uygulamaları kullanmak durumunda kalacaklardır.

Entegre raporlamaya duyulan ihtiyaç YRU raporlaması için de bir yönlendirici olabilir. YRU; yönetim, risk yönetimi ve uygunluğun birleştirilmesi yoluyla başarıyı sağlamayı ve sürdürmeyi sağlayan bir araç olarak kabul edilirse, entegre raporlama ile aralarında kuvvetli bir ilişki olduğu söylenebilir. YRU ve entegre raporlama birbirilerinin uzantısı olarak kabul edilebilirler; çünkü iç denetçilerin YRU'yi uygulamaya geçirmek için kullanacakları tüm araçlar ve beceriler entegre raporlamayla bağlantılı olacak, ortak paylaşılan YRU evreni de entegre raporlamanın temelini oluşturacaktır (Sawyer, 2016, s.154,155). YRU yaklaşımı yönetim, risk yönetimi ve uygunluk bileşenlerine bütüncül bir bakış açısıyla yaklaşarak, süreçlerin etkin ve verimli yönetilebilmesini aynı zamanda da organizasyonun yapısında konumlanan farklı fonksiyonların iletişimini ve işbirliğini arttıracak bir modeldir. Sawyer entegre raporlama alanında iç denetçilerin öncelikle işletmede ER alanında uygulamaya konulan planları anlamaları ve bu alanda kurumdaki toplantı ve tartışmalara katılarak sürecin katılımcısı olmaları gerektiğini savunur. İşletmenin özellikle risk yönetimi, iç denetim, uygunluk ve iç kontrol gibi fonksiyonlarında YRU yaklaşımının sağladığı bütünleşmenin bir sonucu olarak entegre raporun çıkabileceği Şekil 4.3'te gösterilmiştir.



Şekil 4.3: YRU Yaklaşımının Sağlayacağı Bütünleşme (OCEG, <http://44>)

YRU yaklaşımının sağladığı bütünleşmenin sonucunda faaliyetler daha bütüncül bir bakışla anlaşılabilir, iç ve dış çevresiyle ilişkileri ele alınarak süreçteki tekrar ve gereksiz konular elimine edilebilir.

5. YÖNTEM

5.1. Araştırma Yöntemi

Bu çalışmada uygulanan yöntem nitel araştırma yöntemlerinden biri olan durum çalışmasıdır. Yin (2009, s. 8) araştırmacının özellikle “nasıl” ve “neden” sorularına cevap vermek istediği ve çalışmaya katılanların davranışlarını kontrol edemediği durumlarda nitel araştırma desenlerinden biri olan durum çalışması tasarımının uygun olduğunu öne sürmektedir. Yine güncel konuların araştırılmasında da durum çalışması tercih edilebilir (Yin, 2009, s.11). Nitel araştırma yöntemleri, özellikle bir konu hakkında bilgi düzeyi azsa, ne olduğunun anlaşılmasını sağlayacak kanıtlara (kişilerin söyledikleri ya da yaptıkları gibi) odaklanır. Bu aynı zamanda işin içinde yer alanların bakışını da yansıtmayı sağlar (Gillham, 2000, s. 8) Durum çalışması katılımcıların yaşanan başarıları, zorlukları, zayıflıkları, gelişime açık yönleri ve tavsiyeleri kendi bakış açılarından ve deneyimlerinden paylaşımlarına olanak verecektir (Baxter ve Jack, 2008, s.544).

Yin (2011, s.21)’da bir araştırma yöntemi olarak durum çalışmalarının açıklayıcı ya da nedensel durum çalışmaları, keşfedici (exploratory) durum çalışmaları, tanımlayıcı durum çalışmaları olarak sınıflamaktadır. Bu çalışma özelinde Entegre raporlama ve iç denetimin etkileşiminin ve ilişkisinin nasıl olduğu ve bu süreçte iç denetimin rolünün nasıl etkileneceği konusundaki görüş, deneyim ve uygulamalara yer verildiği için bu çalışma keşfedici bir durum çalışmasıdır.

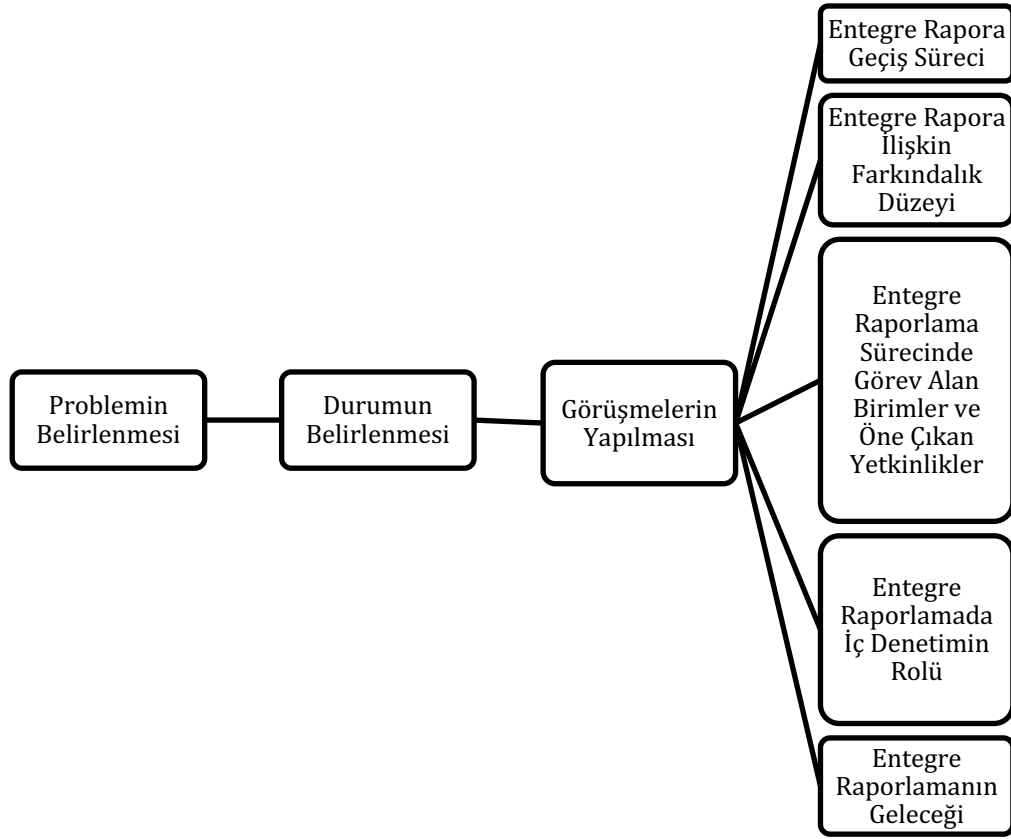
Yin, (2009, s.46) araştırma deseni bakımından durum çalışmasını dört gruba ayırmaktadır: Bütüncül tekli durum deseni, gömülü tekli durum deseni, bütüncül çoklu durum deseni, gömülü çoklu durum deseni. Bu araştırma kendi içinde alt birimlere ayrılarak çalışılan bir durum içerdiği için gömülü tekli durum desenidir. Yin’in (2011, s.46) araştırma deseni kullanılarak Şekil 5.1’de araştırmanın deseni özetlenmiştir.



Şekil 5.1: *Araştırma Deseni*

Bu çalışmada öncelikle araştırma sorusu belirlenerek daha sonra alt problemler geliştirilmiştir. Türkiye’de Entegre Raporlamaya geçiş süreci yeni bir durumdur ve bu süreçte entegre raporlama ve iç denetim ilişkisinin nasıl şekilleneceğinin ortaya koyulması bu yeni raporlama şeklinin kabul görmesinde yol gösterici olacaktır. Araştırmanın katılımcıları da bu süreçte yaşadıklarını, deneyim ve tavsiyelerini paylaşabilecekleri için Türkiye’de entegre raporlama yapan şirketlerin yöneticileri, iç denetçileri, bu alanda denetim ve danışmanlık hizmeti verenler, düzenleyici kurumlar ve Türkiye İç Denetim Enstitüsü yöneticileri arasından seçilmiştir. Katılımcılar belirlendikten sonra veri toplama ve veri analizine geçilmektedir.

Yin (2009, s.57)'in araştırma modelinden uyarlanarak çalışmanın modeli Şekil 5.2'de gösterilmiştir.



Şekil 5.2. Araştırma Modeli

Araştırmada belirlenen durum farklı paydaşlarla, farklı ortamlarda çalışılmıştır. 2020 Şubat ayı itibariyle Türkiye’de entegre raporlama yapan üç şirketin ER sürecinden sorumlu yöneticileri ve iç denetim yöneticileri ile görüşülerek durum derinlemesine incelenmiştir. Sonrasında bu alanda danışmanlık veren üç şirketin bu alanda çalışan uzmanları ve yöneticileri ile görüşülerek onların konuya ilişkin görüşleri de incelenmiştir. Türkiye İç Denetim Enstitüsü yöneticileri, bir STK ve düzenleyici bir kurum ile de görüşmeler yapılarak Türkiye’de ER’ye geçiş süreci dikkate alınarak iç denetim ve entegre raporlama ilişkisi ve entegre raporlamanın geleceği ortaya koyulmaya çalışılmıştır.

5.2. Evren ve Örneklem

Nitel araştırmaların örnekleme yaklaşımı nicel araştırmalardan farklıdır. Nitel araştırmalarda örneklemenin amacı, bir olguyu netleştirebilecek ve derinleştirebilecek belirli bir olgu veya olayın elde edilmesi olarak açıklanabilir. Burada örneklemin araştırma konusu ile olan ilgisi, temsil gücünden daha çok öne çıkmaktadır (İslamoğlu ve Alınacı, 2014, s.209). Türkiye’de entegre raporlama yapan ya da bu süreçte yer alan şirket sayısı sınırlı olduğu için nicel bir çalışma henüz uygun değildir.

Bu çalışma nitel bir çalışma olduğu için örneklem, amaçlı örnekleme ile belirlenmiştir. Çalışma birimlerinin, katılımcıların seçilmesindeki amaç; bu katılımcıların konuyla en ilişkili ve faydalı bilgiyi sağlayacak olmasıdır (Yin, 2011, s. 88). Çalışmanın evrenini Türkiye’de faaliyet gösteren ve entegre raporlama yapan şirketlerde çalışan iç denetçi ve yöneticiler, bu alanda denetim ve danışmanlık veren kuruluşlardaki uzman ve yöneticiler, bu alandaki düzenleyici kurum yöneticileri ve Türkiye İç Denetim Enstitüsü yöneticileri oluşturmaktadır. Evrenin oluşturulmasında temel kriter seçilen şirketlerin entegre raporlama yapması veya bu alanda danışmanlık, denetim ya da düzenleme yapmasıdır.

Çalışmada, Türkiye’de entegre raporlama yapan şirket sayısı az olduğu için amaçlı örnekleme yolu ile maksimum çeşitliliği sağlayabilecek ve konuya ilişkin farklı açılardan görüşlerini belirtebilecek katılımcılar seçilmiştir. Bu şekilde ortak ya da paylaşılan görüşlerin olup olmadığı, ayrıca katılımcıların ayrıştığı durumlar ortaya koyulmaya çalışılmıştır. Bu çeşitliliği sağlayabilmek için görüşme yapılan kurumlarda entegre raporlama sürecine dahil olan tüm taraflarla görüşülmeye çalışılmıştır. Entegre Raporlama yapmış olan üç şirket, bir düzenleyici kurum, bu alanda denetim ve danışmanlık hizmeti veren üç şirket, bir STK ve bir meslek örgütü (TİDE) ile görüşülmüştür. Katılımcılar belirlenirken görüşme yapmayı kabul etme ve katılmaya istekli olma durumu göz önünde bulundurulmuştur. Yapılan görüşmeler ve katılımcı sayısına ilişkin bilgiler Tablo 5.1’de verilmiştir. Çalışmanın ilerleyen bölümlerinde görüşülen yöneticiler, “Y” olarak kodlanarak kullanılacaktır.

Tablo 5.1. Görüşme Yapılan Kişi Sayısı

Görüşülen Yöneticinin Pozisyonu (Y)	Sayı
Entegre Raporlama/Sürdürülebilirlik Birimi Yöneticisi/Çalışanı	3
TİDE Yöneticisi	2
İç Denetim Yöneticisi	2
Bağımsız Denetim ve/veya Danışmanlık	3
Düzenleyici Kurum	1
STK	1
Toplam	12

5.3. Veri Toplama ve Analiz

5.3.1. Veri toplama araçları

Nitel araştırmalar için farklı veri toplama yöntemleri bulunmaktadır. Bu çalışmada yarı yapılandırılmış görüşme tekniği kullanılarak veri toplanmıştır. Görüşme protokolü geliştirilip, alanda uzman akademisyenler ve iç denetçiler tarafından gözden geçirilerek araştırmanın güvenilirliği artırılmıştır. Bu görüşmeler ile iç denetçilerin, yöneticilerin ve danışmanların ER sürecinde iç denetimin rolüne ilişkin düşünceleri daha iyi ortaya koyulmaya çalışılmıştır.

Bu çalışmada katılımcılara özel hazırlanan veri toplama araçları kullanılmıştır. Araştırmacı tarafından alan yazından faydalanılarak farklı katılımcı grupları için özel olarak hazırlanan 5 farklı görüşme protokolü kullanılmıştır (Bkz. Ek-1). Görüşme protokolü araştırmacı ve uzman öğretim üyeleri tarafından incelenen, katılımcının uzmanlık alanına göre soru sayısının 20 ile 25 arasında değiştiği, açık uçlu sorulardan oluşan bir yarı yapılandırılmış görüşme formundan oluşmuştur. Bu soruların bazıları her katılımcı için ortak sorulardan oluşurken, bir kısmı da entegre raporlama sürecinde katılımcının uzmanlaştığı alanlara yönelik farklı sorulardan(literatür ve meslek örgütlerinin bu alandaki yayınları taranarak) oluşturulmuştur. Veri toplama aracının geliştirilme sürecinde hazırlanan sorular alanında uzman öğretim üyeleri tarafından incelenmiş ve soruların açık ve anlaşılır olduğu tespit edilmiştir. Görüşmeler katılımcıların kendilerini rahat hissedecekleri şekilde onların işyerinde ya da uygun gördükleri yerde yüz yüze yapılmıştır. Yüz yüze görüşme planlanamaması durumunda görüşmeler telefonla gerçekleştirilmiştir. Yüz yüze ve telefonla görüşme yapılmadan önce katılımcılara görüşme soruları eposta ile gönderilmiş, katılımcıların konuya ve sorulara ilişkin fikir sahibi olmaları sağlanmıştır. Bu şekilde görüşme süresi daha etkin ve verimli kullanılabilmiştir. Katılımcının izni doğrultusunda görüşmeler kaydedilmiş ve

daha sonra araştırmacı tarafından deşifre edilerek katılımcılara tekrar incelemeleri ve gerekli gördükleri yerlerde düzeltme yapabilmeleri için gönderilmiştir. Bunun yanında görüşmeler sırasında, araştırmacı tarafından notlar da tutulmuştur. Ayrıca, tez başlangıcında katılım planlanmayan ve 16-17 Mayıs 2019 tarihinde Londra’da düzenlenen “Uluslararası Entegre Raporlama Konferansı”na katılan araştırmacı; konferansta yapılan konuşmalar ve sunumlara ilişkin de not tutarak bunları da çalışmada değerlendirmiştir. Araştırmacı, bu süreçte Türkiye’de gerçekleşen ERTA’nın düzenlediği konferans ve deneyim paylaşımı toplantılarına (13 Kasım 2017) da katılarak tuttuğu notlardan görüşmelerin değerlendirilmesi sırasında faydalanmıştır.

5.3.1.1. Görüşme

Durum çalışmalarında yaygın olarak kullanılan veri toplama araçlarından biri görüşmedir. Bu çalışmada da derinlemesine görüşme yöntemi kullanılmıştır. Derinlemesine görüşme ile katılımcıların konu hakkındaki düşüncelerine ulaşmaya çalışılmıştır. Görüşme yapılan katılımcının ER yöneticisi/İç Denetçi/TİDE Yöneticisi/Bağımsız Denetçi-Danışman / Düzenleyici Kurum Yöneticisi olma durumuna göre farklı görüşme protokolleri hazırlanmıştır. Bu protokollerde bazı bölümlerdeki sorular birebir aynıyken, bazı alt başlıklarda katılımcının mesleğine ve uzmanlığına özgü farklı sorular bulunmaktadır. Bu görüşme soruları literatürde bu alandaki çalışmalar incelenerek belirlenmiştir. Görüşmelerin büyük bir bölümü, katılımcıların işyerlerinde ya da belirlenen yerde yüz yüze yapılmıştır, bunun mümkün olmadığı birkaç katılımcı ile de telefonda görüşülmüştür. Her bir katılımcı ile görüşmeler otuz ila altmış dakika arasında sürmüştür. Gerekli hallerde ikinci bir görüşme de yapılmıştır. Görüşmeler katılımcının izni doğrultusunda kayıt altına alınarak, sonrasında deşifre edilmiştir. Görüşme sırasında katılımcıların önerisiyle yeni katılımcılara da ulaşılarak onlarla da görüşme yapılmıştır.

5.3.1.2. Geçerlik ve güvenilirlik

Çalışmalarda geçerlilik ve güvenilirliğin sağlanması önemlidir. Nitel çalışmalarda geçerlik, çeşitli süreçlerden ve bakış açılarından faydalanılarak bulguların doğru olup olmadığının (inandırıcılığın) belirlenmeye çalışılmasıdır. Nitel güvenilirlik ise araştırmacının yaklaşımının farklı çalışma ve araştırmacılar tarafından da desteklenmesi ve onların yaklaşımı ile tutarlı olması olarak ifade edilebilir.

Yapılan nitel çalışmanın inandırıcılığına ve geçerliğine fayda sağlayacak yöntemleri Creswell (2014, 250-253) şu şekilde belirtmiştir;

- Alanda uzun süreli zaman geçirilmesi ya da gözlem yapılması önemlidir. Bu çalışmada da yaklaşık olarak iki yıllık bir süreçte alandaki konferans ve toplantılar takip edilerek çeşitli paydaşlarla fikir alışverişi ve gözlem yapılmıştır. Sonrasında görüşmeler yapılmaya başlanmıştır.
- Veri kaynağında, yöntemde, araştırmacılarda çeşitlemeye gidilmesi (üçgenleme) önemlidir. Bu anlamda görüşmelerin yanında saha notları ve şirketlerin yayımladıkları belge ve dökümanlar da incelenerek veri kaynakları çeşitlendirilmiştir.
- Dışarıdan bir meslektaş tarafından çalışmanın değerlendirilmesi ve çalışmayla ilgili fikir alınması için belirli aşamalarda analizler ve toplanan verinin başka bir uzman tarafından incelenmesi sağlanmıştır.
- Çalışmaya karşıt durum ve varsayımların da olabileceğini düşünerek çalışma ilerledikçe hipotezin yeniden ele alınması gerekir. Bunun için belirli aralıklarla çalışmanın model ve hipotezi gözden geçirilmiştir.
- Araştırmacının önyargılarının açıklanması ve bu şekilde okuyucunun çalışmayı etkileyebilecek önyargı ve varsayımları dikkate alabilmesi gerekir. Çalışmada bu durum da dikkate alınarak önyargılardan etkilenmemesine çalışılmıştır.
- Katılımcıların düşüncelerinin doğru aktarıldığının teyit edilebilmesi için araştırma taslağı ya da görüşme dökümlerinin katılımcıya gönderilerek onay alınması gerekir. Bu bağlamda çalışmada yapılan görüşmeler katılımcının onayı alınarak kaydedilmiş ve sonrasında deşifre edildikten sonra da katılımcıya eposta yolu ile gönderilmiştir. Ayrıca katılımcı çalışmada yer almak istiyorsa araştırma gönüllü katılım formunu doldurarak katılmak istediğini bildirmiş ve sürece dahil olmuştur.
- Ayrıntılı ve okuyucunun araştırmaya dahil olabileceği bir yazım şeklinin benimsenmesi gerekir. Bu şekilde okuyucu başka alanlara bu çalışmanın aktarılıp aktarılamayacağı ya da farklı çalışmalarla ortak karakteristiklerin olup olmadığını belirleyebilir.
- Araştırmacının analitik kodlama yapması ve sonuçların bir denetçi tarafından incelenerek araştırma sürecinin denetlenmesini içerir. Bu denetçinin çalışmayla bağlantısı olmayan bir kişi olması gereklidir. Böylece bulguların ve yorumların ve sonuçların veriler tarafından desteklenip desteklenmediğini analiz edebilir. Bu anlamda görüşmelere katılmayan bir öğretim üyesi tarafından görüşmeler

incelenmiştir. Çalışmanın geçerliğinin artırılması için yukarıda belirtilen stratejiler doğrultusunda hareket edilmiştir.

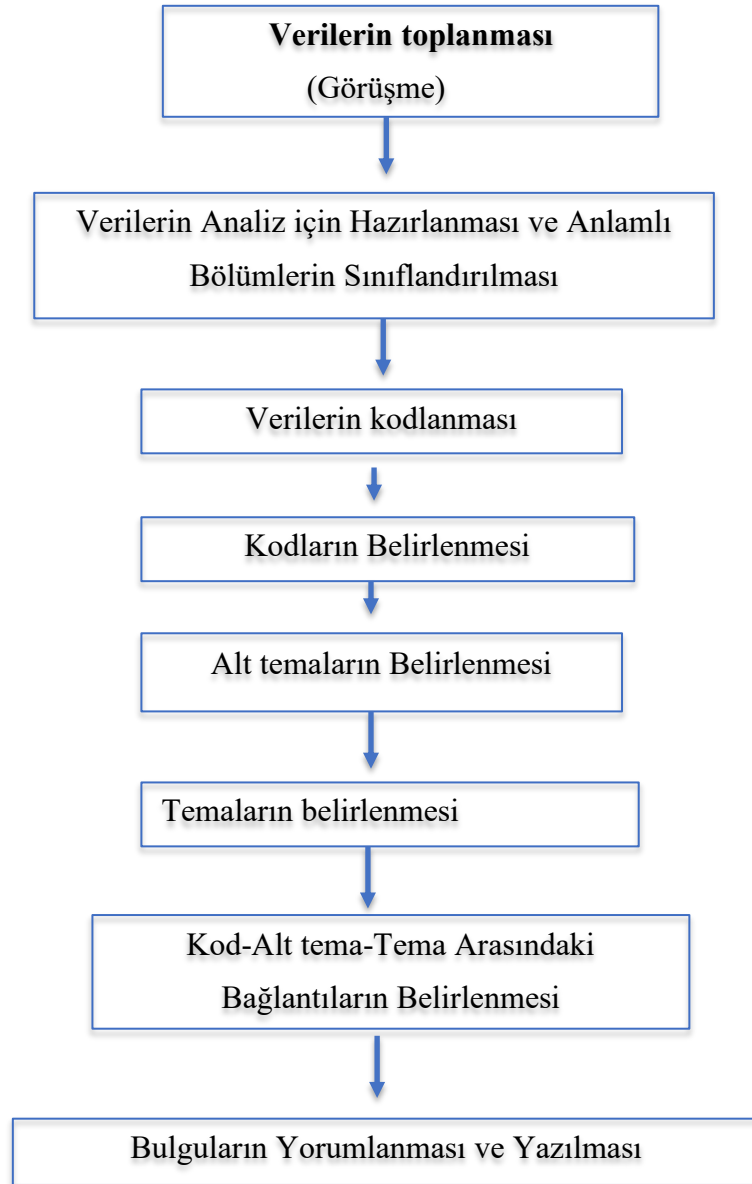
Nitel çalışmanın güvenilirliğini sağlama konusunda Yin (2009, s.118-123) durum çalışması için bir veri tabanı oluşturularak çalışmanın basamaklarının ve bu aşamalarındaki notların kaydedilmesini önermiştir. Aynı doğrultuda elde edilen kanıtların saklanıp korunmasının önemini de vurgulamıştır. Creswell (2013, s.253) de güvenilirlik konusunda kodlayıcılar arası uyum/tutarlılık (intercoder agreement) olarak adlandırılan kavrama vurgu yapar. Nitel araştırmalarda güvenilirlik daha çok veri setlerinin çeşitli kodlamalarındaki tutarlılığı ifade eder. Güvenirlik için kodlamaların aynı kelimelerle yapılıp yapılmadığının, kullanılan pasajların aynı olup olmadığının ve farklı pasajların aynı şekilde kodlanıp kodlanmadığının araştırılması gerekir. Bu süreç sonrasında oluşturulan temalar için de tekrar edilerek çözümlemeye bir sapma olup olmadığı belirlenmelidir (Creswell, 2013, s. 254-255). Çalışmada güvenilirlik ve geçerliliğin sağlanabilmesi için yukarıda belirtilen hususlar dikkate alınarak kodlama yapılmış ve temalar oluşturulmuştur.

5.3.2. Verilerin analizi

Bu durum çalışması için içerik analizi yöntemi kullanılmıştır. Öncelikle yapılan görüşmeler yazıya dökülmüş; saha notları ve görüşme süresince toplanan diğer dökümanlarla bir araya getirilmiştir. Bu adımda aynı zamanda verilerin analiz edilebilmesi için düzenlenmesi de gerçekleştirilmiştir.

Veri toplama sürecinde ve sonrasında araştırmacı verilerin tamamını okuyarak toplanan verileri açıklayabilecek kavram ve ilişkiler üzerinde detaylı olarak durmuştur. Her bir görüşme sonrasında da analiz amaçlı toplanan veriler incelenmiş, gerekli görülen yerlerde sorular detaylandırılmıştır. Her aşamada hem yeterli verilere ulaşıp ulaşılmadığının anlaşılması hem de tema ve alt temaların oluşturulabilmesi için görüşmeler analiz edilerek eksik kalan verilerin toplanmasına olanak sağlanmıştır. Bu şekilde görüşmelerde istenen derinliğe ulaşılabilmiştir. Veriler toplanıp düzenlendikten sonra öncelikle kodlar belirlenmiştir. Kodlama sürecinde, bir cümle ya da bir paragraftan yola çıkarak ilgili olay, düşünce ya da olguya isim verilmeye çalışılmıştır. Çalışmada, görüşmelerden elde edilen verilerin neyi temsil ettiği anlaşılmaya çalışılarak, benzer niteliktekiler bir araya getirilerek ve gruplandırılarak alt temalar ve sonrasında temalar oluşturulmuştur. Çalışma bu şekilde analiz edilmiştir.

Görüşme sorularına verilen cevaplar ve görüşmeci notları üzerinden yapılan kodlama ve kavramsallaştırmalar ile tema ve alt temalar belirlenmiş, bunların aralarındaki bağlantılar ve ilişkiler irdelenmiştir. Bu süreç döngüsel olarak ele alınmış, gerekli yerlerde tema ve alt temalar güncellenerek eksik verilerin toplanması için yeni görüşmeler planlanarak yapılmıştır. Son olarak araştırmanın bulguları yorumlanmıştır. Bu şekilde çalışma analiz edilmiştir. Veri analiz süreci aşağıda Şekil 5.3'te gösterilmiştir.



Şekil 5.3. Veri analizi süreci

6. BULGULAR VE YORUMLAR

Bu çalışmada Türkiye’de entegre raporlamaya geçiş süreci bağlamında entegre raporlama ve iç denetim arasındaki ilişkinin nasıl olduğu, iç denetimin burada alabileceği rollerin neler olduğu ortaya koyulmaya çalışılmıştır. Yapılan analizler ile farklı temalar ve alt temalar oluşturulmuştur. Bunlar aşağıdaki gibi sıralanabilir;

- Entegre Raporlamaya Geçiş Sürecine Etkisi Olan/Olabilecek Etkenler
 - Ekonomik konjonktür
 - Kurumsal Kültür/Yönetişim Felsefesi
 - Marka Değeri (İtibar/Prestij)
 - Yönetimin Desteği
 - Uzun Vadeli Bakış Açısı
 - Şeffaflık Seviyesi
 - Entegre düşüncenin yerleşmesi (Silo yapının değişmesi)
 - Sürdürülebilirlik bilincinin oluşması
 - Finansal olmayan verinin sayısallaştırılması (ölçülebilir ve denetlenebilir olması)
 - Etkin bir kontrol sisteminin varlığı/Kontrol okuryazarlığı
 - YRU (Yönetişim, Risk, Uygunluk) Uygulamaları
- Entegre Raporlamaya İlişkin Farkındalık Konusunda Yapılabilecekler
 - İyi Uygulama Örneklerinin Artması ve Paylaşımları
 - Eğitimler (Uzaktan, yüz yüze ve uygulama örnekleri)
 - STK, Düzenleyici Kurumlar ve Meslek Örgütlerinin İnisiyatif Alması
- Entegre Raporlamada İç Denetimin Üstlenebileceği Roller
 - Güvence Rolü
 - Bütünleşik güvence
 - Risk ve fırsatların doğru yönetilip yönetilmediği
 - Kontrollerin gözden geçirilmesi
 - Süreçlerin yeterliliği/baştan sona kontrolü
 - Finansal olmayan veri akışı
 - Entegre rapordaki bilginin tamlığı ve doğruluğu
 - Danışmanlık Rolü (Planlama ve hazırlık aşaması)
 - Entegre düşüncenin teşvik edilmesi
 - Entegre raporlamada süreçlerin tasarımı
 - Uygun kontrollerin tasarımı

- ER'u YK'larının Gündemine Getirmek
- Entegre Raporlamanın Geleceği
 - Farkındalığın ve bilgi düzeyinin artırılması
 - Entegre Raporun mevzuat oluşturularak zorunlu tutulması ya da gönüllü olması (uygula ya da açıkla prensibi)
 - Teşvik Mekanizmaları (ERTA, SPK, BİST)
- Yatırımcı talebi (Finansal olmayan göstergeleri önemseyen)
- Bu alanda danışmanlığın artması

Bu bölümde, çalışma sürecinde yapılan görüşmelerin analizi sonucunda; entegre raporlamaya geçiş sürecine ve bu süreçte görev alan birimlere, iç denetimin bu süreçte alabileceği rollere ve entegre raporlamanın geleceğine ilişkin görüşler, bunlara ilişkin bulgu ve yorumlar araştırmanın amacı doğrultusunda sunulmuştur.

6.1. Entegre Raporlamaya Geçiş Sürecine İlişkin Görüşler, Bulgu ve Yorumlar

Entegre raporlamaya geçiş süreci, kurumun “entegre rapor” ya da “entegre faaliyet raporu” yayımlama kararı vermesi ve sonrasında bunu uygulamaya geçirmesi sürecini ifade etmektedir. Bu süreç yapılan görüşmeler bağlamında değerlendirildiğinde, katılımcıların özellikle öne çıkardıkları bazı konular olduğu görölmüştür. Bunlar; entegre rapora ilişkin farkındalık, kurum kültürü, Türkiye’deki konjonktürel durum, şirketlerin sürdürülebilirlik yolculuğunda nerede olduğu, ülkede kısa vadeli ve finansal bilgi odaklı bakış açısının yeterince değişmemiş olması, şirketlerin yaşadığı belirsizlikler ve ekonomik sıkıntılar, faaliyet raporlarının kapsamının yeterli bulunması ve uygulama sayısının az olması olarak sıralanabilir. Bunun yanında entegre düşüncenin yerleşmiş olması, yabancı ortaklıkların varlığı, yurt dışı ile ticari ilişkiler sonucu talebin artışı ve bazı sektörel etkenlerin kurumların entegre raporlamaya geçiş sürecinde ilk adımı atmasında etkili olduğu anlaşılmaktadır.

Önceki bölümlerde dünyada kurumsal raporlamanın nasıl bir dönüşüm yaşadığından ve entegre raporlamanın ortaya çıkışından bahsedilmiştir. Kurumsal raporlama hızlı bir gelişim gösterse de, entegre raporlama alanındaki uygulamaların benimsenmesinde ülkedeki ekonomik durumun, finansal ve kısa vadeli odağın değişip değişmemesinin, entegre düşünce ve sürdürülebilirlik bilincinin yerleşip yerleşmediğinin etkili olduğu gözlenmektedir. Türkiye’deki durum incelendiğinde ve görüşmeler dikkate alındığında ülkemizde entegre rapora geçişin zaman alacağı söylenebilir. IIRC’nin entegre raporlama çerçevesini ilk yayımladığı dönemin üstünden yedi yıl geçmiş ve

Türkiye bu süreçte oldukça yol almış olsa da entegre raporlamanın gerektirdiği düşünce değişiminin henüz tam olarak gerçekleşmediği, entegre rapor yayımlayan kurumların ise bu süreçte daha çok ilerleme kaydettiği anlaşılmaktadır. Özellikle entegre düşüncenin kurumlarda tam olarak yerleşmeden ve kabul görmeden çıkacak raporların entegre düşünce ve raporlama ile hedeflenenleri başarmaktan uzak olacağı söylenebilir. Başka bir ifadeyle kurumun kısa, orta ve uzun vadede hedeflerine ulaşabilmek için tüm paydaşlarını ve tüm sermaye öğelerini (sadece finansal değil) kapsayan bir bakış açısına sahip olması ve bu bakış açısını kurumun tüm süreç ve mekanizmalarına yerleştirmesi gerekmektedir. Bu nedenle, şirketlerin sürdürülebilirlik ve yönetim felsefeleri bu alandaki uygulamalarında etkili olacaktır. Daha çok şirketin entegre rapor yayımlaması ve bu yolculuğa girmesi diğer şirketleri de heveslendirerek bu anlamda bir motivasyon yaratabilir. Üst yönetimin bu süreci sahiplenmesi, iyi uygulama örneklerinin artması da entegre raporlamaya geçişi hızlandıracaktır.

Entegre raporlamaya geçiş süreci, bu süreci hızlandıracak unsurlar ve bu alanda atılacak adımlara ilişkin katılımcıların görüşleri aşağıdaki gibidir.

Katılan yöneticilerden Y1, ekonomik gidişatın çok müsait olmaması nedeniyle kurumların öncelikleri arasında ER'ye geçişin bulunmadığını belirtmiştir. Aynı şekilde bir diğer yönetici (Y3) de entegre raporlamanın benimsenebilmesi için gerekli entegre düşünce ve sürdürülebilirlik kültürünün birkaç kurum haricinde ülkede henüz yeterince yerleşmediğini belirterek; uygun ortamın oluşmaması nedeniyle geçiş sürecinin yavaş olacağını ifade etmiştir.

Benzer şekilde danışmanlık anlamında hizmet veren katılımcılardan biri(Y10) de ER yapan firma sayısının az olmasını, pek çok şirketin yaşamsal sorunları olmasına bağlamaktadır. Şirketlerin yaşamsal sorunları varken önceliğin ayakta kalmaya verileceğini, bu nedenle entegre raporlamaya geçiş sürecinin “uzun ince bir yol” olarak nitelenebileceğini belirtmiştir. Yine aynı katılımcı ülkedeki kısa vadeli bakış paradigmasının entegre raporlama ile de örtüşecek şekilde değişmesi gerektiğine vurgu yapmıştır. Ülkemizde sürdürülebilirlik konusunun da aynı sebeplerle hak ettiği ölçüde değer görmediği söylenebilir.

Görüşme yapılan yöneticilerden bir kısmı da özellikle bu konuda sürecin yavaş ilerlediğini belirterek entegre raporlamaya geçişi şu şekilde ele almışlardır;

“Süreç çok yavaş ilerliyor, konjonktür de bunda etken. Daha kolay bir dönemde olsak daha hızlı ilerleyebilirdi. Zor bir dönemden geçiyoruz. Şirketler, bankalar finansallarını kontrol etmeye çalışıyor, bir taraftan da gönüllü uygulamaları takip

ediyorlar. Bu dönemi atlattıktan sonra biraz daha bilinç seviyesi ve ilgi oranı artacaktır.”(Y4)

Entegre Raporlamaya geçişin kısa vadede gerçekleşebileceğini düşünmüyorum; çünkü şeffaflık seviyesi istenen seviyede henüz değil. ER konusuna giren her türlü bilginin çok şeffaf ve düzgün olması gerekir. Şu anda borsaya açık şirketler dahil faaliyet raporlarında entegre raporlamanın da alanına giren konularda verilen verilere baktığınızda burada bile çok hata olduğu görülüyor. Dolayısıyla öncelikle şirketlerin kurumsal iletişim departmanlarının faaliyet raporlarındaki tüm zincirin/sürecin denetlenmesi gerekir diye düşünüyorum. Bugün baktığınızda halka açık şirketlerde denetim komiteleri faaliyet raporlarına görüş veriyorlar ama faaliyet raporlarının içerisinde sadece finansal veriler yok, o şirketin çevreye katkı anlamında yaptıklarını da veriyor (Dikilen ağaç sayısı gibi). Bu bilgiyi denetleyen bir birim yok. Bu detayların da düşünülmesi gerekir. Bunun için de SPK gibi insiyatifi ele alan bir kamu kuruluşunun bu alanda bir yönlendirme yapması gerekir diye düşünüyorum. Aynı zamanda bazı kurumlarda sürdürülebilirlik alanında yapılan çalışmalar için bir altyapı, know how oluştu. Entegre raporun temelini oluşturacak tüm unsurlar da fiilen içerde var. Bu yapı bir sistematığe oturtularak ve gerekli kontrol süreçleri sağlanarak entegre raporlama için de kullanılabilir. (Y12)

“Türkiye’de çok olumlu gelişmeler olduğunu düşünüyorum. Gelişme yeterli düzeyde mi diye sorarsanız, bence daha çok ilerleme kaydedebildik. Yeterli hızda gelişme gösterememe sebebimiz bu raporlamanın mental bir değişiklik gerektirmesi. Öncelikle, düşünce yapınızı, işleri ele alış biçiminizi değiştirmeniz gerekiyor. Entegre düşünceyi benimseyebilmek için ise öncelikli olarak bakış açınızı değiştirmeniz gerekiyor. O da bir süreç gerektiriyor. Özel sektör kuruluşlarında da kamuda da altyapınızı, veri tutuluş sistematığınızı, işleri ele alış biçiminizi değiştirmeniz gerekiyor. Dolayısıyla bir gelişme, bir değişim oldu ama yeterli hızda olduğunu düşünmüyorum.”(Y11)

Danışmanlık anlamında hizmet veren bir yönetici ise (Y7) şirketlerin globaldeki örneklerle bakarak ve oradaki kazanımları takip ederek adım attığını belirterek, geçiş kararının sürdürülebilirlik yolculuğunda nerede olduğu ile de yakından ilişkili olduğunu vurgulamıştır. Ancak bu konunun içselleştirilebilmesi için rasyonel olarak ele alınması gerektiğini ve doğru sorular sorularak şirketlerin ihtiyacı, stratejisi ile örtüşen cevapların bulunabilmesinin önem kazandığını şu şekilde açıklamaktadır;

“Şirketin yurtdışı finansman ve finansmana hazırlık sürecinde, el değiştirme ve ortaklık yapısı değişimi (el değiştirme, hisse satışı vb) gündemdeyse şirketin daha şeffaf raporlama yapması ve esasen fiyatlaması ve değeri noktasında finansal raporlamaya ek olarak diğer faaliyet alanlarını (sermaye öğelerini ve bunlardan nasıl değer yaratıldığını) daha iyi ve şeffaf anlatmak gayesiyle entegre raporlama fikrinin ortaya çıktığını görüyoruz. İçeride artan bir talep ve hızlı bir geçiş olmamakla birlikte, yurt dışında da asıl talebin finansal olmayan verinin raporlanması olduğunu görüyoruz. İyi örnekler pozitif etki yaratıyor.”

Bu görüşler değerlendirildiğinde Türkiye’de entegre rapora geçişin kısa vadede mümkün görünmediği, bu anlamda kurumların düşünce yapısında bazı köklü değişimlere ihtiyaç duyulduğu anlaşılmaktadır. Düşünce yapısındaki değişim ile birlikte özellikle finansal olmayan verinin, kapsayıcı sermaye ve paydaş yaklaşımının anlaşılabilceği ve uygulanabileceği anlaşılmaktadır. Bunun yanında entegre raporlamayı bir itibar meselesi ve trend olarak değerlendiren ve özellikle yatırımcı çekmek için tüm şirketlerin bir süre sonra bu yola girmesi gerektiğini belirten katılımcılar olduğu gibi, bu tutumun yanlış olduğunu belirten yöneticiler de olmuştur.

“Şirketler belli bir dönem sonra bunu yapmak zorunda kalacaklar. Bunun öncelikli gereği kurumsal olmak ve şeffaf olmak. Bu trendin gerisinde kalmak yeni yatırımları çekememek anlamına gelecek. Çok yavaş ilerliyoruz. Önce kurumsallaşacak ki firmalar çevreye etkilerine bakmaya başlayabilsinler.”(Y5)

“Entegre raporlamaya uygun bir iç sistematik benimsemenin kurumdaki güvenceyi de artıracak bir yaklaşım olduğunun anlaşılması gerekiyor. Bu düşünce sisteminin sadece yeni ve heyecan duyulan, kurumun pazarlamasına fayda sağlayacak bir kavram diye benimsenmemesi gerekiyor.”(Y11)

Geçiş hızlandıracak unsurlar olarak ise; farkındalığın artması, üst yönetimin süreci benimsemesi, IIRC’ye yıllık üyelik aidatlarının düşürülmesi, iyi uygulama örneklerinin arttırılması, SPK gibi düzenleyici kurumların inisiyatif alması gibi konuların öne çıktığı görülmektedir. Bu konuda yöneticilerden Y4, “Türkiye gibi gelişen ülkeler düşünüldüğünde IIRC’ye yıllık üyelik aidatının temsili bir rakama düşürülmesi ve daha çok şirketin üye olabilmesinin sağlanmasının önemli olduğunu belirtmiştir. Bunun gerçekleşmesi halinde know how artacağı için farkındalık ve bilincin artacağı, geçişin hızlanacağını söylemiştir.

Yönetimin ER’ye bakışı ve süreci yönetmesinin entegre rapora geçişte etkili olduğu da yöneticiler tarafından belirtilmiştir.

“Yönetimin beklentisi ve motivasyonunun ne olduğu çok önemli. Karar vericiler hangi koşul ve beklentilerle bu çalışmayı yaptılar? Yatırım söz konusu olduğu için bunun geri dönüşünün nasıl olacağı önem kazanıyor. KSS raporları entegre raporlama gibi çalışmalar genelde marka değerine katkı sağlayan, tüketici gözünde konumlanmaya hizmet eden konular. Her zaman kısa vadeli finansal getiri olmuyor, marka değeri olarak uzun vadede de değer katmalı yapılan işler. Yönetim, bu süreçte orta ve uzun vadeli yaklaşıyorsa bu alanda çalışma yapmayı ve kaynak sağlamayı uygun görüyor. İnanmak ve inanmamakla ilgili.”

Bir diğer katılımcı da yönetim kurulunun bu süreçte alması gereken aktif rolü şu sözlerle ifade etmiştir;

“Burada yönetim kurulunun yönlendirici olması çok önemli. Yönetim kurulu bunu benimsediği zaman, bütün kuruma da sürecin yayılımı gerçekleşmiş oluyor. Entegre raporu hızla çıkarabilmemizin sebebi yönetim kurulumuzun o düşünceyi benimsemiş olması, dolayısıyla çalışanların da her faaliyetinde onu benimseyerek ona göre raporlama sistematığını oturtmuş ve kayıt sistemini tutmuş olmasından kaynaklanıyor.”

Bunun yanında YRU (Yönetişim, Risk, Uygunluk) gibi uygulamaların entegre raporlamaya ilişkin farkındalığın ilk seviyesi gibi düşünülebileceği, YRU uygulaması olan şirketlerin entegre raporlamaya rahat bir şekilde geçebilecekleri de belirtilmiştir. Kurumsal risk yönetimi anlamında YRU’nun değerinin zaten bilindiği vurgulanarak; risk, yönetişim ve uygunluğu aynı çatı altında toplayan bu yaklaşımın entegre raporlamanın bir tamamlayıcısı olduğu da ifade edilmiştir.

Katılımcıların görüşleri incelendiğinde; sürdürülebilirlik bilinci ve entegre düşüncenin kurum kültürüne yerleşme seviyesi, kurumsallaşma düzeyi, yönetim tarafından bu sürecin sahiplenilmesi ve desteklenmesi, iyi işleyen bir kontrol sisteminin olması, kısa vadeli bakış açısının değiştirilmesi, ekonomik konjonktürün iyileşmesi, özellikle yurtdışı ile (ihracat vb.) iş ilişkilerinin olması, kurumların bu raporlamayı bir itibar ve prestij meselesi olarak görmesi gibi konuların entegre raporlamaya geçiş sürecinde etkili olduğu ve entegre raporun benimsenmesini hızlandırabileceği anlaşılmaktadır. Türkiye’deki örneklere bakıldığında, geçiş sürecinin genel olarak bankacılık ve çimento sektörü ile STK’lar önderliğinde ilerlediği gözlenmektedir. Günümüzde, şirketlerin sadece yarattıkları kar ve ekonomik değeri ile ayakta kalamayacağı (özellikle yeni jenerasyonun tercihleri doğrultusunda) anlaşılmaktadır. Tüm sermaye öğelerini kapsayan ve yaratılan değeri, bu kapsayıcı yaklaşımla ortaya koyan ve geliştiren şirketlerin varlığı önem kazanmaktadır. Bu aslında şirketlerin işlerinin

devamlılığı ve sürekliliği için de olmazsa olmaz noktalardan biri haline gelmiştir. Başka bir ifadeyle, daha geniş perspektiften bakmayı, kısa vadeden ziyade uzun vadede değer yaratmayı önemli kılmaktadır. Ülkemizde de entegre rapora geçildiğinde, bunun şirketin iç işlerine dahil edilmesi ve doğru işlediğinin takip edilmesi gerekmektedir. Geçiş sürecindeki planlama ve düşünce yapısındaki değişim, sürecin sonunda çıkacak raporun kalitesini de etkileyecektir. Bu nedenle ilk adımdan itibaren sürecin iyi planlanması gerekir.

Entegre raporlamaya geçiş sürecine etkisi olan ve olabilecek etkenler konusunda yöneticilerin görüşleri Tablo 6.1’deki gibidir.

Tablo 6.1: Entegre Raporlamaya Geçiş Sürecine Etkisi Olan/Olabilecek Etkenler

Etkenler	Y1	Y2	Y3	Y4	Y5	Y6	Y7	Y8	Y9	Y10	Y11	Y12
Ekonomik konjonktür												
Kurumsal Kültür/Yönetişim Felsefesi												
Marka Değeri (İtibar/Prestij)												
Yönetimin Desteği												
Uzun Vadeli Bakış Açısı												
Şeffaflık Seviyesi												
Entegre düşüncenin yerleşmesi (Silo yapının değişmesi)												
Sürdürülebilirlik bilincinin oluşması												
Finansal olmayan verinin sayısallaştırılması (ölçülebilir ve denetlenebilir olması)												
Etkin bir kontrol sisteminin varlığı/Kontrol okuryazarlığı												
YRU (Yönetişim, Risk, Uygunluk) Uygulamaları												

Tablodan da görüleceği üzere YRU yaklaşımı, kontrol bilinci/okuryazarlığı gibi konular entegre raporlama sürecinde aktif rol oynayan yöneticiler tarafından yeterince önem atfedilmeyen konulardır. İç denetçiler dışında bu alandaki farkındalığın ve entegre raporlamaya sağlayacağı faydanın henüz yeterince anlaşılmadığı görülmüştür. Entegre raporlamanın temelinde yer alan entegre düşüncenin yerleşmesini, silo yapının kırılmasını, birimler arası koordinasyonun ve uyumun artmasını sağlayabilecek bu yaklaşımın benimsenmesi ER’ye geçişi hızlandıracaktır. Bütünleşme ve kapsayıcılığı hedefleyen kaliteli bir entegre rapor için; kurum çapında bir kontrol okuryazarlığı olması gerektiği ve bunu üst yönetimden başlayarak her seviyede çalışanın sahiplenmesi gerektiği de açıktır. Her birimin bu anlamda farkındalığının artması gerekmektedir.

Bunun yanında kuruluşların entegre raporu sadece marka değerini/itibarı artıran bir yaklaşımın olarak görmenin ötesine geçmeye başladıkları görülmektedir. Entegre düşüncenin, iyi bir yönetim anlayışının, sürdürülebilirlik bilincinin, şeffaflık ve hesap verebilirliğin, uzun vadeli bakış açısının ve finansal olmayan verinin sunumuna ilişkin ölçütlerin oluşturulmasının entegre raporlamaya geçiş anlamında üzerinde uzlaşılan konular olduğu görülmektedir.

6.2. Entegre Raporlamaya İlişkin Farkındalık Konusunda Görüşler, Bulgu ve Yorumlar

Entegre düşünce ve entegre raporlamaya ilişkin farkındalık geçiş kararını etkileyebilecek bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır. Ancak sadece geçiş kararı için değil; ER'ye ilişkin süreçlerin anlaşılması, entegre düşüncenin anlaşılabilir kurumun iç dinamiklerine yerleşebilmesi, gerekli planlama ve hazırlıkların yapılabilmesi, yönetimin ve çalışanların rol ve sorumluluklarının belirlenebilmesi açısından da bu farkındalık gereklidir. Görüşülen yöneticiler, iç denetim yöneticileri ve danışmanlar bu konuyu kendi meslekleri açısından değerlendirdikleri gibi ülke düzeyinde de görüşlerini beyan etmişlerdir. Süreç bir bütün olarak değerlendirilerek, farkındalık konusu ele alınmalıdır. Yapılan görüşmeler değerlendirildiğinde, entegre düşünce ve entegre raporlamaya ilişkin farkındalığın, bu raporlamayı yapan kurumlar dışında yeterince oluşmadığı anlaşılmaktadır. Bu farkındalık sadece ülkemizde değil global anlamda da yeni yeni oluşmaktadır. Türkiye'de entegre rapora geçiş sürecinin yavaş ilerlemesi ve farkındalık konusu bir arada değerlendirilebilir. Bu ikisi arasındaki etkileşim hem farkındalıktaki artışın ve süreçteki ilerlemenin yavaş olması sonucunu doğurmaktadır. Farkındalığın arttırılabilmesi için tüm paydaşlar tarafından sürecin anlaşılabilir sahiplenilmesi ve adımlar atılması gerekmektedir. Görüşmelerde de özellikle ERTA, Borsa İstanbul, meslek örgütleri ve düzenleyici kurumların bu konudaki katkılarının beklendiği anlaşılmaktadır. Özellikle deneyim paylaşımı toplantıları, şirketlerde yapılacak çalıştaylar ve eğitimler buna katkı sağlayacaktır. ERTA'nın meslek örgütleri ve paydaşlar ile toplanarak bir yol haritası oluşturmasının faydalı olabileceği, iyi uygulama örneklerinin paylaşıldığı kongre ve çalışmalarda, TİDE Academia'da, akademik çalışmalarda entegre raporlama konusu ele alınarak farkındalığın arttırılabileceği belirtilmiştir. Entegre düşünce ve raporlama anlamındaki eğitimlerin arttırılması da öneriler arasındadır. Lisans ve lisansüstü derslerin yanında, mesleki sertifikasyon sınavlarına da bu konuların dahil edilmesi beklenmektedir. Danışmanlık anlamında ise

özellikle dört büyük denetim ve danışmanlık şirketlerinin globaldeki ortaklarının desteği ile bu alanda çalışmalar yaptığı gözlenmektedir. Ülkemizde faaliyet gösteren ve bu alana yoğunlaşan danışmanlık şirketi sayısı da oldukça azdır. Bu alandaki farkındalığın az olması ve gerekli bilgi-beceri düzeyinin çeşitliliği de bunu etkilemektedir. Entegre raporlamaya ilişkin farkındalık konusundaki görüşlerden bazıları aşağıdaki gibidir;

Yöneticilerden bazıları (Y4 ve Y5) deneyim paylaşımı gibi toplantıların artmasının, derneklerin ve TKYD'nin katılımının farkındalığın artmasında önemli olduğunu belirtmiştir. Aynı zamanda üniversitedeki eğitimlere de ER konusunun dahil edilmesinin, mesleki sınavlar ve standartlarda bu konunun yer alması da farkındalığı arttıracak ve iş dünyasında bilinç oluşturacağını vurgulamışlardır. Diğer şirketlerle karşılıklı istişare etmek ve deneyim paylaşımları da farkındalığı ve bilinci arttıracaktır.

Şirket içi farkındalığın artırılması konusunda sürece tüm çalışanların katılımının sağlanmasının ne denli etkili olduğunu yöneticilerden Y5 şu şekilde ifade etmektedir:

“Raporun başlangıcı tüm ekipler tarafından sahiplenildi. Workshoplar yapıldı. Konferans salonunda yapılan toplantılar ve herkese yapılan görevlendirmelerle herkes görev aldı ve bu süreç sahiplenildi. Herkesin bilgilendirilip projeye dahil edilmesi, raporun sahiplenilmesini ve farkındalığı arttırdı. Benim bu alanda hiçbir bilğim olmasa da bu workshoplar ve konferanslar ile konuyu öğrenmiş oldum.”

Görüşmelerden iç denetçilerin de bu konudaki farkındalığının yeterli olmadığı anlaşılmaktadır. TİDE yöneticilerinden Y12, farkındalığın az olmasını şirketlerdeki farkındalığın ve ortamın oluşmamasına bağlı olabileceğini belirterek, büyük gruplar tarafından sahiplenilmesi gerektiğini belirtmiştir. İç denetçiler arasında farkındalık oluşturmak için TİDE olarak çalışmalar yapıldığını vurgulayarak, özellikle büyük grup şirketlerinin faaliyet raporlarının yeterli olduğu görüşünde olduğunu belirtmiştir. Farkındalık konusundaki görüşlerini aşağıdaki gibi belirtmiştir;

“Genel olarak farkındalık seviyemizin düşük olduğunu söyleyebiliriz. Global düzeyde de düşük; ancak ülkemizde daha da düşük. Bu anlamda öncelikle şirketlerdeki farkındalık seviyelerinin artırılması önem arz ediyor. Eğer entegre raporlamaya meyilli bir şirket ortamı yoksa, bu anlamda iç denetçilerin de aksiyon alması aslında çok beklenmemelidir. Türkiye’de halka açık şirketlerde entegre raporlamayla ilgili sadece seminer bazında farkındalık etkinlikleri düzenleniyor. Ancak bunların sahiplenilmesinin -büyük gruplar da dahil- çok fazla gerçekleşmediği görülüyor. Büyük gruplar, aslında entegre raporlamaya yakın faaliyet raporları olduğunu belirterek, bunun bu aşamada kendileri için yeterli olduğuna dair bilgi paylaşımında bulundular.”

TİDE yöneticilerinden Y1 bu anlamda “Pek çok alanda ER konusu gündeme geliyor ama farkındalığın bu uygulamayı yapanlar ve onların paydaşlarından öte zayıf olduğunu düşünüyorum.” demiştir. Aynı katılımcı

“Farkındalığın arttırılması için neler yapılabileceği bu konuda önemli bir başlık olarak karşımıza çıkmaktadır. Uygulamanın artmasıyla bu alandaki çalışmalar da sıklaşacaktır. Bu alanda hizmet verecek kurumlarda ve dört büyüklerde (denetim ve danışmanlık şirketleri) de bilgi birikimi sınırlı, bu nedenle de farkındalık artmıyor. TİDE olarak konunun öneminin farkındayız; ama meslek ailesinde ve kurumsal hayatta farkında olabilmek için TİDE olarak daha çok şey yapmalıyız.”

ER’ye olan talebin anlaşılması ve bu talebin daha iyi ortaya koyulması da farkındalığı arttıracaktır. Özellikle bu raporlar ile ne gibi sonuçlar elde edileceğinin ve faydalarının ortaya koyulmasının önemli olduğunu yöneticilerden Y1 şu şekilde dile getirmiştir;

“Ne tür sonuçları olacak? Yayınlayanlar ve bu raporları kullananlar açısından. Yatırımcılar, bankalar, menfaat sahipleri, borsalar bu rapordan ne fayda sağlayacak? Bunun daha iyi ortaya konulması ve anlaşılması gerekiyor. ER hazırlayanlar, denetimini yapanlar, yatırımcılar bu rapordan ne bekliyor? Bunun anlaşılabilmesi için geniş çaplı farkındalık, seferberlik gerekiyor.”

Benzer şekilde bir başka katılımcı da entegre raporun faydalarının STK’lar tarafında daha çok anlatılması ve bu şekilde farkındalık yaratılması gerektiğini, yatırımcıların bu konulara önem verdiğini şu sözleriyle ifade etmektedir;

“Yatırımcılar artık sürdürülebilirlik çalışmalarına artık daha çok önem veriyorlar, yatırım yaparken de entegre düşünceye ilişkin kavramların donelerini arıyorlar. Çalışanlar tarafına bakıldığı zaman, yeni jenerasyon artık entegre düşünce demiyor belki ama entegre raporlamanın temel elementlerine/donelerine bakarak çalışacakları şirketleri seçiyorlar ve benimsiyorlar. Özel sektörde, kamuda ve STK’larda da adını koymadığımız ama bu kavramı benimsediğimiz ve bu kavramın talep edildiği çok fazla nokta var. Bu noktada da STK’ların farkındalığı arttırmak için çalışması lazım.”

Görüşülen bir diğer iç denetim yöneticisi(Y3) de, kendi iç denetim birimlerinde farkındalığın az olduğunu, sadece talep edilmesi halinde denetim çalışmaları ile ilgili raporlamayı gerçekleştiren ekibe bilgi verildiğini belirtmiştir.

Entegre raporlama konusunda farkındalığın az olduğunu belirtilse de, yönetim kurullarında farkındalığın arttırılması ve bu konunun onların gündemine gelmesinde iç denetçilerin öncü rol üstlenebileceğini belirten bir yönetici(Y6) olduğu gibi, bunun aksine

bazı yöneticiler ise önce çalışmaların belli bir olgunluğa gelmesi gerektiğini ve sonrasında iç denetçilerin aksiyon almasının doğru olacağını belirtmişlerdir (Y3 ve Y12). İç denetçilerin bu süreçte mesleki anlamda kendi farkındalıklarını arttırmaları gerektiğini; ancak uygulamalar ve faaliyetler başladıktan sonra sürece dahil olabilecekleri görüşülen iç denetçilerin büyük bir bölümünün üzerinde durduğu bir konu olmuştur.

Entegre raporlamaya ilişkin farkındalığın artması hususunda yapılabileceklerle ilişkin yöneticilerin hepsi ortak olarak bazı konuları dile getirmiştir. Bunlar, farkındalığın artırılabilmesi için ER'ye olan talebin ve yaratacağı faydaların daha açık şekilde ortaya koyulması, eğitimler ve deneyim paylaşımı toplantıları yapılması; ERTA, STK'lar, dernekler ve meslek örgütleri tarafından sürecin takip edilmesi ve farkındalığın artırılması için inisiyatif alınarak çalışmalar yapılması gerekliliği öne çıkmaktadır. Farkındalık ve bilincin oluşması konusunda şirkette entegre düşüncenin benimsenebileceği bir ortamın olması gerekliliği de vurgulanmıştır.

6.3. Entegre Raporlama Sürecinde Görev Alan Birimlere ve Bu Alanda Gerekli Yetkinliklere İlişkin Görüşler, Bulgu ve Yorumlar

Bu konudaki görüşler incelendiğinde; entegre raporun hazırlanması sürecini ağırlıklı olarak Yatırımcı İlişkileri, Sürdürülebilirlik Birimleri/Komiteleri ya da Strateji Birimleri/Komitelerinin üstlendiği görülmektedir. Bu süreçte ER Komitesi kurmuş olan ya da bu yönde çalışmaları olan şirketler de vardır. Bu birimlere ihtiyaç halinde farklı departmanlardan alan uzmanları ya da dışarıdan danışmanlık hizmeti verenler katılmaktadır. ER hazırlanması görevini bu birimlerin üstlenmesinin temel sebepleri; bu raporlarla yatırımcı çekmenin, finansman sağlanmanın hedeflenmesi, bu raporun sürdürülebilirlik yaklaşımının bir devamı olarak yorumlanması ve stratejik bilgi gerektirmesidir. Bu sorumluluğu üstlenen birimlerin bütüncül bir yaklaşım geliştirmesi ve ihtiyaç duyulan yetkinliğe sahip birim ve çalışanların sürece dahil edilmesi konusunda çevik ve senek davranılması raporun kalitesini olumlu yönde etkileyecektir.

Entegre raporun hazırlanmasının sorumluluğunu üstlenen ve üstlenmesi beklenen birimler Tablo 6.2’de verilmiştir.

Tablo 6.2. *Entegre Raporun Hazırlanmasından Sorumlu Birimler*

Entegre Raporlamadan Sorumlu Olabilecek Birimler	Y1	Y2	Y3	Y4	Y5	Y6	Y7	Y8	Y9	Y10	Y11	Y12
Yatırımcı İlişkileri												
Kurumsal İletişim												
Sürdürülebilirlik Birimleri/Komiteleri												
Entegre Raporlama Komiteleri												
Strateji Birimleri/Komiteleri												

ER hazırlanması süreci genel olarak incelendiğinde, özellikle ER’ye ilk geçiş aşamasında tüm birimlerin bilgilendirildiği ancak sonrasında ihtiyaç duyulan konularda destek alındığı görülmüştür. Görüşülen taraflar iç denetim fonksiyonunun ER’nin hazırlanması sırasında mevzuata uygunluk, yönetim ilkeleri ve iç kontrollerin işlerliği konusunda güvence vermek gibi alanlarda yer aldığını belirtmiştir.

Katılan yöneticilerden Y9, özellikle strateji bilgisinin bu raporlar için önemli olduğunu; bu nedenle de üst yönetimin bakışını ve kuruluşun stratejisini bilen bir birimin katkısı olursa sürecin hızlı ilerleyeceğini vurgulamıştır. Rapor hazırlandıktan sonra da yayımlanmadan önce birimlerden ve yönetimden dönütler alınmasının iyileştirmelere zemin hazırladığı vurgulanmıştır. Aynı şekilde ER konusunda ihtiyaç duyulan konularda çalışanların gerekli yetkinlikleri kazanabilmesi için eğitim verilmesinin uygun olacağı vurgulanmıştır.

İç denetçilerin ise entegre raporun hazırlanması sürecinde yeterince dahil olmadıkları, gerekli görülen yerlerde sorumlu birim tarafından kendilerine danışıldığı ya da görüş istendiği anlaşılmaktadır. Aynı zamanda uygulama anlamında tecrübenin az olması sebebiyle entegre raporlama sürecinde şirketlerin danışmanlık aldığı anlaşılmaktadır. Katılımcıların bazıları; danışmanlık alınmasının gözden bir şey kaçırılmamasını ve iyileştirmeler konusunda fayda sağladığını belirterek özellikle “paydaş analizi, raporun içeriği ve yazımında” destek alındığını söylemiştir. Benzer şekilde bir diğer yönetici(Y2) “entegre raporun hazırlanması ve yayımlanması sürecindeki görev alacak ekibin gerekli tüm yetkinlikleri(tasarım, editörlük, sürdürülebilirlik, paydaş analizi, iş modeli ve değer yaratma gibi) bir arada ve tek ekipte

bulundurmasının zor olduğunu, bu nedenle ihtiyaç duyulan alanlarda danışmanlık alınmasının faydalı olacağını” belirtmiştir.

Danışmanlık tarafından bir yönetici ise (Y7) ise özellikle sürdürülebilirlik birimleri tarafından işin yürütülmesinin önemini belirtmiştir. Teknik anlamda uzman olmanın yanında yerel prosedürleri anlayabilmenin de önemli olduğunu vurgulamıştır. Özellikle dikkate alınan kriterlerin farklılığı (raporun hangi çerçeveye göre hazırlandığı) bu alanda karşılaşılabilecek çatışmaların ve bunların uyumlaştırılmasının da önemini göstermektedir. Türkiye’de genellikle ER birimi kuran şirket sayısı az olduğu için ER sürecini daha çok sürdürülebilirlik birimleri ve yatırımcı ilişkilerinin takip ettiği anlaşılmaktadır.

İç denetçiler için analitik bakış açısının ön plana çıkmasının faydalı olacağı; entegre rapordaki sermaye öğelerinin çeşitliliği düşünüldüğünde tek bir yetkinlik değil sosyal alanları da anlayan finansal tarafı da anlayan kişilerin bu konuda görev alması gerektiği dile getirilmiştir. Analitik bakış açısıyla resmin bütününe bakabiliyor, zayıf ve iyileştirilmesi gerekli alanları belirleyebiliyor olmanın önemi artacaktır. Günün sonunda çıkan raporda birimlerin çalışmasına ve aldığı göreve göre nitelik ve yetkinliklerin (iletişim becerileri, sürdürülebilirlik, KPI’lar, değer yaratımı, finansal olmayan verilerin takibi ve analiz gibi) yeniden gözden geçirilmesi gerektiğini de yöneticiler (Y7 ve Y1) vurgulamıştır. İç denetçilerin de bu alanda değer yaratabilmek için yetkinliklerini geliştirmesi gerekmektedir.

Burada vurgulanan bir diğer konu da organizasyonel rol ve sorumlulukların muğlak olduğu işletmelerde; ER’ye ilişkin süreç sahiplerine ulaşmakta ve bu alana ilişkin riskleri yönetmekte ve sorunları çözmekte sıkıntı yaşanabileceğidir. Bu konuyu değerlendiren yöneticiler (Y8 ve Y9) bunun aynı zamanda bir kontrol zayıflığı ve yönetsel açıdan karmaşaya sebep olabileceğini vurgulamışlardır. Entegre raporun hazırlanmasında; süreçlerin ve bu süreçlerden sorumlu birimlerin tam olarak tanımlanmasının önemi vurgulanarak bu şekilde iç süreçlerde ve danışmanlık süreçlerinde kopuklukların önüne geçilebileceği belirtilmiştir. İlk örnekler ele alındığında, rol alan birimlerin zaman içinde yetkinlik ve becerilerini arttırmaya çalıştığı anlaşılmaktadır. Şirketlerin çoğunda entegre raporlamadan sorumlu bir komite olmakla birlikte, ihtiyaç halinde ekibin üyeleri değişebilmektedir. İhtiyaç duyulan yetkinlik ve beceriler; entegre raporun kapsayıcı yapısı ve sermaye öğelerinin çeşitliliği düşünüldüğünde oldukça çeşitlidir. İç denetim fonksiyonunun; risk yönetimi ve kontrollere ilişkin güvencesine ayrıca süreçlerin

oluşturulmasında da danışmanlığına, öngörüsüne ve fikrine ihtiyaç duyulduğu anlaşılmaktadır.

6.4. Entegre Raporla Güvence Verilmesi Konusunda İç Denetimin Rolüne İlişkin Görüşler, Bulgu ve Yorumlar

Entegre raporun finansal olmayan bilgileri içermesi ve katı bir çerçeve ve kurallar bütünü yerine esnek bir çerçeve sunması, entegre rapora güvence verilmesinin zor olabileceğini düşündürmüştür. Günümüzde finansal olmayan bilgilerin pek çok farklı düzenlemeye (GRI, CDP, IIRC vb.) göre incelenerek değerlendirilmesi yapılmaktadır. Bu raporlarda yer alan bilgilerin bir kısmı oluşturulan ölçütler doğrultusunda denetlenebilmektedir. Farklı raporlama standartları ve ölçütleri arasındaki karmaşa ve uyumsuzluğun kaldırılması ve buradaki ölçütlerin benzer temellere dayandırılması için çalışmalar devam etmektedir. Ancak burada göz ardı edilmemesi gereken bir husus vardır; entegre raporlama doğası gereği finansal ve ölçülebilir olmayan bilgiler de sunmaktadır. Bu noktada entegre rapora güvence verilmesi konusunda bütünlük güvence konusunun öne çıktığı görülmektedir. Bütünlük güvencesinde yönetimin, iç denetçilerin ve bağımsız denetçilerin bütünlük ve birbirini tamamlayan rollerinden bahsedilebilir. Yönetim gerekli kontrollerin sisteme entegre edilmesini sağlarken, iç denetçi ise bunların etkin ve verimli bir şekilde işlediğinin güvencesini verebilir. Yönetimden başlayarak tüm çalışanlarda yani kurumun bütününde kontrol okuryazarlığı ve farkındalığı olduğu takdirde, entegre düşüncenin benimsenmesi ve entegre raporun çıkışının kolaylaşacağı belirtilmiştir. İç denetçilerin entegre raporun güvencesi bağlamında bütünlük güvencesinin önemli bir paydaşı olduğu belirtilerek, süreçteki kontrollerin işlerliği ve finansal olmayan veri akışının güvencesinin sağlanmasında önemli katkılar sağlayabileceği vurgulanmıştır. Bu konuda bazı katılımcıların görüşleri aşağıdaki gibidir;

“Entegre raporda finansal olmayan bilgi de raporlandığına göre burada raporlanan bilginin de güvencesine ihtiyaç var. Bağımsız denetçi mali tarafını veriyor, ama süreçlerle ve mali olmayan tarafla ilgili iç denetçiye başvurulmalı.(Y1)”

Kurumlarda bir kontrol okuryazarlığı ve farkındalığı geliştirilirse ve yerleşirse bunun sonucunun entegre raporlamaya gideceği de vurgulanmıştır.

“Yukarıdan aşağı ve aşağıdan yukarı kurumun her seviyesinde, süreçlerinde bu farkındalığın olması entegre düşüncenin benimsenmesini ve entegre raporun çıkışını kolaylaştıracaktır. Süreci kontrol edebiliyorsa, çıkan sonuç güvenilir olur. Kontrol

işletmede her seviyedeki yöneticinin sorumlu olduğu bir konu. Her yönetici kendi sürecini kontrol edebiliyorsa finansal olmayan raporlamada da bir adım önde olur. Özellikle iç denetçiler bunun rehberliğini yapabilir. Yönetim Kurulları da bunu teşvik edebilir. Entegre düşünce için iç denetim şart. Entegre düşüncenin güvencesi iç denetim oluyor. Süreçlerin kontrol yeterliliği için iç denetime ihtiyaç var. (Y1)”

Bu noktada bir diğer TİDE yöneticisi(Y12) ise iç denetimin 3’lü hattaki rolüne vurgu yaparak; iç denetimin üçüncü sırada görüldüğünü ancak yapılan işin tüm hatlara ilişkin süreci kapsadığına vurgu yapmıştır. Kurumun iç işleyiş düzenindeki prosedür ve kuralların doğru işleyip işlemediğini ve risklerin doğru yönetilip yönetilmediğini değerlendiren iç denetçiler, eğer bu alanlarda bir eksiklik gözlerlerse tavsiye niteliğinde bu alanların düzeltilmesini istemektedirler. Bu da onların kontrol ve risk konusundaki deneyimlerini entegre raporlama alanında da kullanabileceklerini göstermektedir. Şu anda Türkiye’nin bütün şirketlerinde faaliyet raporları çıkmakla beraber, halka açık şirketlerdeki iç denetim ekiplerinin faaliyet rapor süreçlerine giren tüm verilerin (finansal ve finansal olmayan) doğruluğunun teyit edilmesi anlamında farkındalık yaratılması konusunda çalıştıklarını ve bu alanda sorumlu atamaların yapılmaya başlandığını belirtmiştir. Bunun, en azından entegre raporlamanın başlangıcı için bir adım olduğu ve bu alanda alınmış bir aksiyon olduğu söylenebilir. Bu anlamda iç denetimin süreçte alabileceği rolleri de şu şekilde ifade etmiştir;

“İç denetçiler bu anlamda Entegre raporlamaya geçiş sürecinde ya da şirket bu alana geçildiği andan itibaren bu raporlama sürecinin ve verilerin doğruluğundaki 1. Seviye ve 2. Seviyedeki eksiklikleri görüp bunları iyileştirme yönünde tavsiye ve danışmanlık verebilir diye düşünüyorum.... Entegre rapora geçiş süreci öncesinde iç denetçilerin rolü ise, ikinci seviyede bir kontrol sisteminin oturtulması konusunda tavsiye vermek; çünkü entegre raporlamaya geçerken bu konular daha fazla yük getirecek. İşin sahibinin entegre rapora geçilmeden önce belirlenmesi ve bu alandaki adımların atılması gerekiyor.”

İç denetçilerin denetim tarafında oldukları için idari görev alamayacağını da vurgulayarak, bir birimin süreci sahiplenmesi sonrasında koyulan kontrollerin iç denetçiler tarafından gözden geçirilebileceğini söylemiştir. Kontrol süreçlerinin tamamen kurulumunu, oluşturulmasını sağlamak ise iç denetçilerin bilgi ve sorumluluk alanına girmediği için bu konuda iç denetçilerin danışmanlık verebileceğini ama sistemi kuramayacağını üzerinde durmuştur. Bu alanda bağımsız denetim güvence veremeyeceği için de iç denetimin güvencesinin öne çıktığını belirtmiştir.

Bir diğ er yönetici(Y7) ise sadece entegre raporlama özelinde değil, finansal olmayan verilerin raporlanması genelinde iç denetimin rolünün konuşulmasının daha uygun olacağını düşünmektedir. İçerideki ve dışarıdaki yapının hazırlığı, firmanın entegre rapora geçişini etkilediği gibi iç denetimin rolünü de belirleyen bir konu olarak öne çıkmaktadır.

“Entegre raporlama yapılmasa da içerdeki mekanizmalar doğru işliyorsa belirli fonksiyonlar yerine getirilmiş oluyor. Verimlilik, kaynak tüketimi, uyumun sağlanmasıda iç denetimin izleme ve değerlendirme fonksiyonu var. İçerideki mekanizmaların doğru işlediği, verilerin varlığı ve tam olduğu, ölçülüyor ve takip ediliyor olduğu bu şekilde güvence altına alınıyor. Sağlanan verilerin toplanıp iç denetim tarafından değerlendirilmiş olması danışmanlığın işini de kolaylaştıran bir unsur oluyor. Sürekli denetim ve izleme işi kolaylaştıran unsurlar olarak öne çıkıyor. Bu anlamda, içerideki mekanizmaların doğru işlediğinin güvencesi olarak iç denetim görülebilir.”

İç denetimin, verilerin tamlığı ve doğruluğunu sağlamanın yanında kalite noktasında da etkili ve önemli olduğu da yöneticiler (Y7 ve Y8) tarafından vurgulanmıştır. Halen manuel veri toplama yöntemleriyle karşılaşılabildiği için, oturmuş bir veri akışının sağlanmasıda ve bu sürece ilişkin eksikliklerin giderilmesinde iç denetimin güvencesi  ne çıkmaktadır. Bu sistem oturmadan üzerine yeni bir raporlama sistemi inşa etmek mümkün olmayacaktır. Ancak güvence konusunda sadece i  denetçilerin değil bütünleşik g vencedeki diğer paydaşlardan biri olan bağımsız denetçilere de ihtiyaç duyulabileceğini belirten bir yönetici(Y7) bu durumu şöyle dile getirmiştir;

“Kritik verilerin belirli bir kalitede sağlandığını ve değerlendirilmiş, raporlanmış olduğunun güvencesini iç denetim sağlıyor. İç denetim yoksa özellikle kullanılan veriye ilişkin kalite ve tamlık değerlendirmesi olmadığı için noksanlıklar olabiliyor. Ancak iç denetimin sağlayacağı güvencenin de bazı eksik yanları olabiliyor. Tek başına iç denetim de yeterli değil, şirket içi bakış açısı olduğu için dışardan farklı bir perspektifin gerektiği, i  denetçinin yeterli olmadığı durumlar olabiliyor. Özellikle entegre raporun planlama sürecinde iç denetimin katılması işin daha sağlıklı yürümesini sağlayacaktır.”

Yöneticilerden Y9 ise kendi kurumlarında iç denetimin entegre raporlama sürecinde sağladığı dönütlerin önemine vurgu yaparak, güvence rolüne ilişkin şu konuları  ne çıkar mıştır;

“Rapor hazırlanınca feedback vermek üzere birimlere gönderiliyor. Denetim birimi her anlamda güzel geri dönüşler sağlıyor. Sürecin tamamında olsalar; çok daha faydalı

olabilecek bir konumdalar. ER hazırlayan birim dışında ikinci göz olarak yapılan işin ve sürecin kontrol edilmesi anlamında iç denetim çok faydalı olabilir. İç denetimin bu süreçlere güvence vermesi çok katkı sağlar.”

Yöneticilerin de belirttiği gibi “süreçler verimli bir şekilde işliyor mu, herkes sorumluluklarının farkında mı ve bunları yerine getiriyor mu?” diye iç denetimin incelemesinin faydalı olabileceği belirtilmektedir. Entegre raporlama anlamında sürecin nerede başlayıp bittiği ve sorumlulukların belirlendiğine dair güvence alınması ve bunun raporda yer almasının da bir iyileştirme önerisi olabileceği anlaşılmaktadır.

Entegre raporlamaya ilişkin süreçlere güvence verilmesinin yanında, finansal olmayan hedeflerin tam olarak raporda yer aldığına, koyulan yönetim hedeflerine ne kadar ulaşıldığına dair güvence verilmesi gibi alanlarda da iç denetimin katkı sağlayacağı belirtilmiştir.

İç denetçilerin entegre raporlama konusunda katkı sağlayabilecekleri tüm katılımcılar tarafından dile getirilse de uygulamada bu sürece çok da dahil olmadıkları anlaşılmaktadır. Bunun sebebi olarak ise kurum tarafından iç denetçilerin sürece dahil edilmemeleri ya da kriterlerin çok açık olmadığı bir alanda iç denetçilerin risk almak istememesi gibi konular öne çıkmıştır. Buna rağmen; iç denetçilerin bu süreçte rol almayı talep etmeleri halinde, kendi değer yaratan taraflarını ortaya koyabilecekleri gibi değişimin öncüsü olma açısından da önemli bir fırsat yakalayabilecekleri açıktır.

Üst yönetimin iç denetime yaklaşımının da iç denetimin süreçteki rolünü belirlediği anlaşılmaktadır. Finansal denetim odaklı bir yönetim anlayışı hâkim olduğunda ve kurum çapında yeterince bilgi sahibi olunmadığında iç denetim biriminin katma değer yaratma konusunda fayda sağlamayacağı düşünülmektedir. Entegre düşünce ve sürdürülebilirlik kültürünün yeterince yerleşmemesi sonucunda iç denetime yakın zamanda bir danışmanlık ve güvence rolü öngörmeyen katılımcılar da olmuştur. Ancak bu katılımcılar; entegre raporlama konusunda yeterince bilgi sahibi olunmasa da, talep edilmesi halinde bütünleşik güvence modelinin bir parçası olarak güvence desteği sağlanabileceğini belirtmiştir. Bir iç denetim yöneticisi ise(Y3); *“Risk odaklı ve süreç bazlı bir iç denetim çalışması var. İç denetim birimi entegre raporlama sürecine, bilgi sahibi bir şekilde dahil olamıyor. Üst yönetimin ve ortakların finansal olmayan raporlamaya verdiği önem bu anlamda iç denetimin güvence rolünü etkiliyor.”* Demiştir.

Entegre raporlara güvence verilmesi halinde raporun benimsenmesinin hız kazanacağı düşüncesi güvence konusunu gündemde tutmaya devam edecektir. Şeffaflık ve güvenin sağlanması konusunda da güvence kavramı öne çıkmaktadır. Entegre

raporlamanın finansal raporlamaya kıyasla çok daha geniş bir yelpazede uzmanlık gerektirmesi güvence konusunda da farklı yetkinliklere sahip ekiplerin bir arada çalışmasını gerekli kılmaktadır. Finansal olmayan konularda da bilgi sahibi ve deneyimli iç denetçilerin sürece ilişkin katma değer yaratabileceği ve bütünleşik güvencenin parçası olabileceği belirtilmiştir. Kontrol okur yazarlığının oluşmasında rehberlik ve kontrol süreçlerinin yeterlilikleri konusunda güvence vererek katkı sağlayabilirler. Finansal olmayan veri akışı ve iç süreçlerin işleyişi konusunda verilen güvencenin, sadece yönetime değil bağımsız denetim ve danışmanlık hizmeti veren taraflara da katkı sağlayacağı açıktır. Bilginin tutarlılığı konusunda iç denetçilerin şüphecililiği dikkate alındığında, entegre rapordaki bilginin güvencesi için de iç denetime ihtiyaç duyulacağı anlaşılmaktadır. Bu anlamda da iç denetimin sağlayacağı katkının tüm paydaşlara anlatılması ve farkındalığın artırılması gerekir. Entegre raporlamada iç denetimin üstlenebileceği güvence rolleri Tablo 6.3'te verilmiştir.

Tablo 6.3. Entegre Raporlamada İç Denetimin Üstlenebileceği Güvence Roller

Entegre Raporlamada İç Denetimin Üstlenebileceği Güvence Roller	Y1	Y2	Y3	Y4	Y5	Y6	Y7	Y8	Y9	Y10	Y11	Y12
Bütünleşik güvence												
Risk ve fırsatların doğru yönetilip yönetilmediği												
Kontrollerin gözden geçirilmesi												
Süreçlerin yeterliliği/baştan sona kontrolü												
Finansal olmayan veri akışı												
Entegre rapordaki bilginin tamlığı ve doğruluğu												

Tablodan da görüleceği üzere iç denetim faaliyetinin üçlü hat modelindeki taraflarla koordinasyon içinde bütünleşik güvencenin parçası olabileceği, ER ve finansal olmayan veri akışına ilişkin süreçleri gözden geçirebileceği ve bu süreçlere ilişkin kontrollere güvence verebileceği konusunda yöneticiler arasında bir uzlaşma vardır. Bununla birlikte, bazı yöneticiler entegre rapordaki bilginin tamlığı ve doğruluğu konusunda iç denetimin rolü olduğunu; ancak bu konuların bağımsız denetimden geçmesinin kullanıcı gözünde raporun güvenilirliğini ve itibarını daha çok arttırdığını belirtmişlerdir. Entegre raporda yer verilen risk ve fırsatların doğru yönetilip yönetilmediği, sermaye öğeleri ve paydaşların risk yönetimi sürecine yeterince dahil edilip edilmediği konusunda da iç denetimin öngörüsü ve güvencesinin fayda sağlayabileceği anlaşılmaktadır. Entegre rapordaki kılavuz ilkeler ve içerik öğelerine

ilişkin de iç denetimin üstlenebileceği görevler bulunmaktadır (IIA, 2015a, s.24-28). Bu başlıklar incelendiğinde, Türkiye’de iç denetimin risk yönetimi ve kontrol süreçlerine ilişkin güvence vermek, finansal olmayan verilere ilişkin performans göstergelerinin tasarımında tavsiyelerde bulunmak gibi rollerinin öne çıktığı anlaşılmaktadır. Entegre raporun olgunlaşmaya başlamasıyla bu rollerin literatürde belirtildiği üzere daha da gelişebileceği anlaşılmaktadır.

Entegre rapora güvence verilmesini kolaylaştırabilecek bazı adımlar atılabileceğinden de görüşmelerde bahsedilmiştir. Bu konuda özellikle entegre raporun ve finansal olmayan raporların öyküsel görülmemesi gerektiği vurgulanmıştır. Güvence verilebilmesi için ölçülebilir kriterler belirlenmesinin ve bu alandaki know-how’ın önemi yapılan görüşmelerde vurgulanarak bu şekilde entegre raporların daha kolay denetlenebileceği belirtilmiştir. IAASB (2016, s. 11) de finansal raporlamayla kıyaslandığında yeni gelişen bu raporlama formlarına güvence verilmesi konusunda çeşitli zorluklar yaşanabileceğini belirtmiştir. Çalışmamızın bulguları ile de örtüşen bu zorluklardan bazıları; entegre raporlamaya ilişkin kontrol, yönetim ve risk yönetimi süreçlerinin, raporlama çerçevelerinin halen gelişmekte ve olgunlaşmakta olması, finansal olmayan veriler ve buna ilişkin ölçütlerin kapsamı ve çeşitliliği olarak sıralanabilir.

Bazı alanlarda iç denetimin güvencesinin yetersiz kalabileceği ve bağımsız denetime ihtiyaç duyabileceği katılan yöneticiler tarafından belirtilmiştir. Bunlar özellikle kılavuz ilkeler ve içerik öğeleri gibi alanlarda tamlik ve bütünlük gibi alanlar olmuştur. İç denetimin de bu süreçte bilgi birikimini arttırarak, ihtiyaç duyulan konularda rehberlik edebileceği vurgulanmıştır. Özellikle finansal olmayan raporlama kısmının daha somut ve açıklanabilir / değerlendirilebilir hale getirilmesi konusunda yol göstermek ve standartlar hazırlamak gerektiği anlaşılmaktadır. Küresel anlamda standartların uyumlaştırılması için de IIRC önderliğinde çalışmalar devam etmektedir. Şirketlerin raporun öyküsel algılanmasından kaçınmak için bu raporlamayı yapmaktan kaçınabilecekleri için özellikle raporların ölçülebilir ve denetlenebilir kriterler içermesinin önemi vurgulanmıştır. Denetlenebilmesi için de alanda bilgi birikimi ve deneyime sahip denetçi ve danışmanların artması gerekliliği üzerinde de durulmuştur.

6.5. Entegre Raporlama Konusunda Danışmanlık Alınmasında İç Denetimin Rolüne İlişkin Görüşler, Bulgu ve Yorumlar

İç denetimin danışmanlık rolüne ilişkin görüşler değerlendirildiğinde özellikle planlama aşamasında iç denetimin danışmanlığının değer yaratabileceği, özellikle zaman ve maliyet tasarrufu sağlayacağı vurgulanmıştır. Ülkemizde iç denetçilerin daha çok güvence rolü öne çıksa da danışmanlık alanında entegre rapor sürecindeki kontrollerin tasarımı, entegre raporlama süreçlerinin tasarımı konusunda tavsiyelerde bulunabileceği ve danışmanlık verebileceği belirtilmiştir. Özellikle sistemin kurulması aşamasından itibaren hangi kontrollerin koyulması gerektiği, kontrollerin çalışıp çalışmaması konusunda iç denetçinin proje ekibinde muhakkak yer alması gerektiği belirtilmiştir.

İç denetimin danışmanlık rolünün sağlayacağı faydayı TİDE yöneticisi (Y12) şu şekilde ifade etmiştir;

“İç denetimin proje ekibinde yer alması ve gerektiğinde tavsiyelerde bulunması hem zaman hem de maliyet tasarrufu sağlayacaktır çünkü finansal olmayan verilerin denetiminden bahsediyoruz.”

Danışmanlık anlamında alabileceği roller değerlendirildiğinde özellikle iç denetçinin tarafsızlığı ve bağımsızlığını koruyabilmek için süreçte bazı konulara dikkat etmesi gerektiği vurgulanmıştır. Özellikle iç denetim sadece sürece destek verip sonrasında güvence tarafına geçmesi gerektiği; aksi halde sorumlulukların farklı bir yöne doğru gidebileceğine dikkat çekilmiştir. Tavsiye ve danışmanlık aşamalarından sonra sorumluluğun üçlü modeldeki 1. ve 2. seviyeye bırakması gerektiğini belirten bir TİDE Yöneticisi, iç denetimin buradaki rolünü şu şekilde ifade etmiştir;

“Danışmanlık verilmesi sonrasında iç denetçinin yeni rolü bu sistem oturduktan sonra, bu sistemin gerçekten çalışıp çalışmadığını, iç kontrollerin ve koyulan kuralların çalışıp çalışmadığının kontrol edilmesidir. Sürekli sürecin içinde olması idari bir role evrilmesine sebep olarak bağımsızlığını etkiler. Bu tarafsızlığı kaybetmemek için de proje ve geçiş sürecinden sonra sürecin sorumluluğunu üstlenmemelidir.”

Görüşülen diğer yöneticiler de (Y2, Y9) benzer şekilde uygun kontrollerin tasarlanmasını kolaylaştırmak için uygulama öncesi aşamalarda danışmanlık alınmasının faydalı olacağını belirtmiştir. Danışmanlığın sağlayacağı katkı şu şekilde ifade edilmiştir;

“Entegre raporlamada süreçlerin nerede başlayıp nerede bittiği belirli olmalı, her şirkette bu yapı oturmuş değil. Her bölümün sorumluluklarının net, verilerinin tutuluyor ve doğrulanabilir olması; faaliyet raporunda sürecin başlayıp bittiği yerdeki bütün adımların, sorumlulukların çıkarılmış olması lazım. Süreçlerin daha güvenli gitmesi için

baştan belirlenmesi planlanması lazım. Talep edilen bilginin ya da verinin zaten kaydının tutulmuş olması lazım. İç denetimin planlama aşamasında danışmanlığı sürece katkı sağlar.”

Mayıs 2019’da İngiltere’de düzenlenen IIRC’nin yıllık toplantısında da “Entegre Raporlama ve Güvence” başlığı altında gerçekleşen ve IIA Başkan ve CEO’su Richard Chambers ve Prof. Mervyn King’in de katılımcı olduğu oturumda iç denetçilerin senelerdir risk yönetimi ve kurumda risklerin anlaşılması konusunda öncü bir rol oynadığı; bugün de entegre raporlama konusunda danışmanlık ve öngörülerıyla öncü rol oynayabilecekleri belirtilmiştir. Entegre düşünce ve raporun ne olduğunun ve neden uygulanması gerektiğinin anlaşılması konusunda iç denetçilerin destek verebileceği vurgulanmıştır. Özellikle entegre raporun yapılması ya da yapılmaması durumunda karşılaşılabilecek risk ve fırsatların belirlenmesinde iç denetçilerin değer yaratabileceği ve faydalı olacakları üzerinde durulmuştur. İç denetçilerin tüm paydaşlarla olan iletişimi ve çalışma ortamı düşünüldüğünde verinin doğru ve tam bir şekilde toplanıp raporlanması amacıyla gerekli sistemlerin oluşturulmasında ve hizmetlerin sunulmasında danışmanlık rolüne geçilebileceği, bunun aslında değişim yönetiminin de bir parçası olarak düşünülebileceği belirtilmiştir. Entegre raporun çıkarılması tüm katılımcıların da belirttiği üzere düşünce yapısında ve sistemlerde bir iyileştirme ve bütünleşmeyi gerekli kılmaktadır. Bu düşünce de bu anlamda iç denetçilerin değişimin öncüsü olarak değer yaratabileceğini göstermektedir. Kurumda silolar halindeki yapının aşılması ve değişmesi için bütüncül yaklaşımın sağlanabilmesi gerekir ve iç denetçiler bu anlamda önemli bir rol üstlenebilirler. İç denetçiler entegre düşüncenin değerini ve önemini anlayabilecek yetkinliktedirler. Entegre raporlamada iç denetimin üstlenebileceği danışmanlık rolleri Tablo 6.4’te verilmiştir.

Tablo 6.4. Entegre Raporlamada İç Denetimin Üstlenebileceği Danışmanlık Roller

İç Denetimin Danışmanlık Rolü (Planlama ve hazırlık aşaması)	Y1	Y2	Y3	Y4	Y5	Y6	Y7	Y8	Y9	Y10	Y11	Y12
Entegre düşüncenin teşvik edilmesi												
Entegre raporlamada süreçlerin tasarımı												
Uygun kontrollerin tasarımı												
ER’yi YK’larının Gündemine Getirmek												

İç denetimin danışmanlık anlamındaki rolüne ilişkin görüşler değerlendirildiğinde finansal olmayan verilerden ve bunlara ilişkin bir süreçten bahsedildiği için, iç

denetçilerin entegre rapora geçilmeden daha ilk planlama aşamasından itibaren sürece dahil olmalarının katkı sağlayacağı konusunda genel bir görüş olduğu söylenebilir. İçerde bu kontrol süreçlerinin tasarımından itibaren iç denetçiler görüş ve tavsiyeleriyle katkı sağlayacaklardır. Entegre raporun çıkışı ancak içerideki bu mekanizmaların doğru işlemesi ile mümkün olabilecektir. Finansal olmayan verilerin varlığı, ölçülüyor ve takip ediliyor olması sayesinde entegre rapora geçiş mümkün olabilecektir. Bu yapının hazırlığında iç denetimin rolü öne çıkmaktadır. Bu danışmanlık rolü aynı zamanda raporlanan bilginin de kalitesini de arttıracak, planlama sürecinden itibaren iç denetimin sürece dahil olması işin daha sağlıklı yürümelerini sağlayacaktır.

6.6. Entegre Raporlamanın Geleceği Konusunda Görüşler, Bulgu ve Yorumlar

Entegre raporlamanın geleceği ve bu alanda yapılması gerekenler konusunda katılımcılar genel olarak entegre raporlamanın zorunlu olup olmaması, teşvik mekanizmaları, yönetim tarafından bu konunun sahiplenilmesi, finansal olmayan bilginin sayısallaştırılabilmesi, entegre rapora güvence verilmesi, eğitimlerin ve danışmanlık hizmetlerinin artırılması gibi konuları öne çıkarmıştır. Bu görüşlerden bazıları şu şekildedir;

Yöneticilerden Y10 bu konudaki görüşlerini şu şekilde ifade etmiştir;

“Finansal olmayan verinin nasıl ölçüleceği sayısallaştırılacağı halen büyük bir sorun teşkil ediyor. Finansal olmayan verinin sunulması en büyük değeri yaratıyor; aynı zamanda en büyük açmazı da bu. SPK ön alır ve entegre rapor zorunlu olacak derse bu raporlamanın önü açılır. Öncelikli konu olursa öne çıkabilir. Borsa ve SPK bu alanda inisiyatif alırsa entegre raporların ve sürdürülebilirlik konusunun değer göreceğini düşünüyorum.”

Yöneticilerden bir diğeri de (Y1) benzer şekilde finansal olmayan raporlama kısmının daha somut, açıklanabilir ve değerlendirilebilir hale getirilmesi konusunda yol gösterilmesi ve standartlar hazırlanması ve raporda yer alan bilgilerin ölçülebilir ve denetlenebilir olması halinde gelecekte daha çok kabul göreceğini belirtmiştir. Bunun yanında aynı katılımcı gelecekte atılabilecek adımları şu şekilde ifade etmiştir;

“SPK, BDDK gibi düzenleyici kurumların rol alması ve belki sürdürülebilirlik endeksi gibi endekslerle entegre raporun teşvik edilmesi gerekir. ERTA önderliğinde BİST 30 ve 100’e entegre rapor hazırlamaları için destek verecek bir fon oluşturulabilir. Her sene ERTA iyi uygulama örneklerini değerlendirerek öneriler ve eğitimler sunmalı. Aynı zamanda entegre raporlama yapan şirketler tedarikçilerini ve paydaşlarını bu

alanda yönlendirebilirler. Fon bulunarak pilot uygulamaların teşvik edilmesi faydalı olabilir. Sektöre yönelik bir kaynak yaratılıp, mentorluk programı da uygulanabilir.”

Bir diğer yönetici(Y7) de entegre raporlamanın geleceği için bu alanda yapılan tüm çalışmaların (akademik, eğitimler, teşvik mekanizmaları vb.) faydalı olacağını öngörmektedir. Entegre raporlamanın bugünün şartlarında iyi bir uygulama olduğu ama gelecekte bunun da değişerek farklı alternatiflere dönüşebileceğini belirtmiştir. Herkesin ihtiyacına tek çözüm Entegre Raporlama olmayabileceği anlaşılarak, paydaş talep ve ihtiyaçlarına yönelik hareket edilmeli, daha kapsayıcı bir yaklaşım benimsenmelidir. Entegre raporlama konusunda örnek sayısı arttıkça bu alanda gelişmeler olacağını belirten yönetici bu görüşlerini şu şekilde ifade etmiştir;

“Kurum ve kuruluşların ortak organizasyonları entegre raporun geleceğinde etkili ve belirleyici olacaktır. TÜSİAD, SKD(Sürdürülebilir Kalkınma Derneği) gibi kurumların paydaşlara göre çalışmalar yapması gibi). Piyasadaki sektör liderleri çalışmalarını tamamlayıp iyi örnekler sunmuş olmalı ki diğer aktörler bu iyi adım ve örneklerinden süreçteki şeylerden faydalanabilsin.”

ER konusunda farkındalığın artması, zorunlu olup olmaması ve geleceği konusunda (Y4 ve Y5) görüşlerini şu şekilde belirtmiştir;

“Borsa İstanbul ve SPK bu konuyu yakından takip ediyor. Teşvik olursa entegre rapora geçişi kolaylaştırabilir. Zorunlu olması için henüz çok erken. Firmalar bu konuyu tanımalı ve alışmalı ki adapte olabilsinler. Bu nedenle bir süre daha gönüllülük esasına dayalı olarak devam etmeli. Sektördeki diğer şirketlerle karşılıklı istişare etmek, deneyim paylaşımları bunu kolaylaştırır. Ancak, rekabet söz konusu olduğu için farklı şirketlerin bilgi paylaşımında zorluklar olabilir.ER anlamında danışmanlığın artması da şirketlerin geçişini kolaylaştırıp arttırabilir.”

ER'nin gelişime açık olmasından ve ilerleyeceği yönden bahsederken yöneticilerden bazıları (Y4 ve Y5), entegre rapor hazırlamayan firmaların da bir an önce bu işe adapte olmaları gerektiğini; çünkü bu trendden kaçamayacaklarını belirtmişlerdir. Şeffaflık ve uzun vadeli bakış açısına sahip olmanın öneminin her geçen gün daha da arttığını belirtmişlerdir. Aynı zamanda entegre raporlamanın yurtdışı faaliyetlerinde faydası olduğunu, bu anlamda yeni bir alanın olduğunu belirtmişlerdir.

Türkiye’de entegre raporun zorunlu kılınmasının ise uzun vadede mümkün olabileceği ama entegre raporun doğası gereği gönüllü uygulamaların öncelikle teşvik edilmesi ve desteklenmesinin uygun olacağı görüşü hakimdir. Bunu bir yönetici şu şekilde ifade etmiştir(Y7);

“İyi ve sağlıklı gelişimin iyi örnekler çıktıktan sonra bütünü de içine alan aksiyonlarla sağlanacağı söylenebilir. Belirli ısınma süreçleri sonrasında uyum sağlandıktan sonra zorunlu kılınması daha makul olacaktır. Çünkü bu ısınma süreci olamadan değer katmayacaktır. Sert ve kati değil, şirketlerin raporlamayı teşvik etmesi ile sağlanabilir. Koyulan kuralın şirkete fayda sağlaması, iyiye yöneltmesi, şirketin hazır olması burada önemli kriter. Yönlendirici adım atılmalı ki motivasyonu artırsın.”

Bu destek ve teşvikler konusunda da SPK, BDDK, Borsa İstanbul gibi kuruluşların ve STK’ların desteği önemli hale gelmektedir. Sektörel farklılıklar da göz önünde bulundurularak çeşitli yaklaşımlar (mentorluk, borsada endeks, teşvik vb.) geliştirilebileceği belirtilmiştir. Entegre raporlama ile yatırımcılar tarafında pozitif bir algı yaratıldığının da doğru bir şekilde anlatılması önem kazanmaktadır. Entegre raporlama, toplam yatırım ortamına artan şeffaflık ile bir katkı sağlayacağı için kabul görecektir.

Tüm bu görüşler değerlendirildiğinde entegre düşünce ve raporlamanın geleceği ve Türkiye’de yaygınlaşması konusunda öne çıkan konular; SPK, BDDK, Borsa İstanbul gibi kurumların inisiyatif alması, teşvik mekanizmaları ile sürecin desteklenmesi sonrasında zorunlu ya da gönüllü olmasının ele alınması, ana çerçeve ve mevzuatın oluşturulması, eğitimler ve deneyim paylaşımı toplantıları ile farkındalığın arttırılması için çalışmalar yapılması olarak öne çıkmıştır. Entegre raporlamanın geleceği konusunda yöneticiler tarafından öne çıkarılan başlıklar Tablo 6.5’te verilmiştir.

Tablo 6.5. Entegre Raporlamanın Geleceğine İlişkin Görüşler

Entegre Raporlamanın Geleceği	Y1	Y2	Y3	Y4	Y5	Y6	Y7	Y8	Y9	Y10	Y11	Y12
Farkındalığın ve bilgi düzeyinin arttırılması												
Entegre Raporun mevzuat oluşturularak zorunlu tutulması ya da gönüllü olması (uygula ya da açıkla prensibi) Z: Zorunlu G: Gönüllü	Z	Z	Z	G	G	Z	Z	Z	G	Z	G	Z
Teşvik Mekanizmaları (ERTA, SPK, BİST)												
Yatırımcı talebi (Finansal olmayan göstergeleri önemseyen)												
Bu alanda danışmanlığın artması												

Tablodan da görüleceği üzere yöneticilerin büyük bir bölümü entegre raporlama konusunda bir mevzuat oluşturularak zorunlu hale getirilirse gelecekte uygulamanın artacağını belirtmişlerdir. Bunun yanında zorunlu olması halinde halka açılmayı

zorlaştırabileceği bu nedenle uygun altyapı ve ortam oluşana kadar gönüllü olmasını savunan yöneticiler de olmuştur. Entegre raporun gelecekte kabul görebilmesi için bu anlamdaki farkındalık ve bilgi birikiminin arttırılması, eğitimlerin artması ve teşvik mekanizmaları en çok öne çıkan konular olmuştur. Bunun yanında bu alanda danışmanlık verebilecek deneyimli kuruluşların artması, yatırımcıların ve diğer paydaşların finansal olmayan veriye talebinin artması ile raporlamanın geleceğinin şekilleneceği belirtilmiştir.

7. TARTIŞMA VE DEĞERLENDİRMELER

Bu bölümde Türkiye’de Entegre Rapor hazırlama kararının alınması süreci ve bunda belirleyici olan faktörler, ER ve iç denetim ilişkisi ve son olarak entegre raporlama uygulamasının geleceğine yönelik fikirler araştırmanın bulguları ve literatürdeki çalışmalar bağlamında değerlendirilmiş ve son olarak çalışmanın sonuçlarına yer verilmiştir. Aynı zamanda gelecekte yapılacak çalışmalar için de öneriler sunulmuştur.

7.1. Entegre Raporlamaya Geçiş İlişkin Tartışma ve Değerlendirmeler

EY(2017, s.8)’nin yaptığı çalışmada finansal olmayan bilginin raporlanması konusunda şirketleri motive eden en önemli faktör kurumsal itibarın inşa edilmesi olarak belirtilmiştir. Bunu yasal mevzuata uyum, yatırımcı talebi, risk yönetimi ve rekabetçi baskıya cevap verme gibi faktörler takip etmektedir.

Yapılan çalışmalarda, KSS performansı iyi olan firmaların sermaye piyasalarında finansman bulma konusunda daha iyi konumda olduğunu ortaya koymuştur (Cheng, Ioannou ve Sarafeim, 2014, s.17). Şirketler, entegre raporlarla finansal ve finansal olmayan performanslarının daha iyi anlaşılmasını sağlayarak finansman bulma konusunda fayda sağlayabilir. Görüşmelerde de bunu teyit edecek şekilde özellikle yurtdışından finansman sağlama, yurt dışı ortaklık kurulması, marka değerinin artırılması ve itibar gibi sebeplerle geçiş kararı alındığı belirtilmiştir. Bunun yanında içsel bazı faktörlerin de geçişte etkili olabileceğini çalışmalar göstermiştir. Küçük işletmelerde rekabet ya da yasal zorunluluklar olmasa da ER’ye geçişin sebebi olarak iç faktörler bulunmuştur. Böyle bir durumda sosyal baskılar nedeniyle değil; şeffaflık ve kurumsal faaliyetlerin yönetimi yoluyla üretilen ekonomik, finansal, etik, sosyal ve çevresel değeri tutarlı ve eksiksiz bir şekilde iletmek için entegre raporlamanın seçilebileceğini çalışmalar göstermiştir (Del Baldo, M. 2015, s.191). Görüşmelerde de şeffaflık ile entegre rapor arasındaki ilişkinin daha iyi ortaya koyulması ve anlaşılması halinde entegre rapor hazırlama kararını hızlandırabileceğini belirten yöneticiler olmuştur.

Entegre bir rapor yayımlamanın borsaya kote şirketler için zorunlu olduğu tek bir ülke (Güney Afrika) olmakla birlikte, diğer bazı ülkeler (Danimarka, Birleşik Krallık, İsveç gibi) çeşitli raporlama gerekliliklerinin benimsendiği ve finansal olmayan bilginin tam bir şeffaflıkla açıklandığı raporlar talep etmektedir (Del Baldo, M. 2015, s.191). Ülkemizde de zorunlu olmamakla birlikte finansal olmayan bilginin paylaşımı

artmaktadır. Görüşmelerin sonucuyla da örtüşen şekilde; şirketler finansal olmayan performans konusunda şeffaf ve hesap verebilir olduklarını göstermek için zorunlu olmasa da bu yola girmektedir. Bu doğrultuda, şirketlerin belli bir dönem sonra bu uygulamayı yapmak zorunda kalacaklarını, bu uygulamada geri kalmanın yeni yatırımları çekememek anlamına geleceği katılımcılar tarafından da ifade edilmiştir.

Yine bazı çalışmalarda, şirketlerin entegre rapor hazırlama nedeni olarak kontrol süreçlerinde gözlemledikleri eksikleri düzeltmek değil; aksine iyi işleyen bir kontrol sistemine sahip olmaları gösterilmiştir. Genellikle kurum kültürü ve yönetim kontrolleri iyi oturmuş şirketlerde entegre rapora geçiş olduğu görülmektedir (WICI 2013, p.3). Yapılan görüşmeler de bu çalışmayı teyit etmektedir. Katılımcılar; entegre düşüncenin yerleştiği, finansal olmayan veri akışının kontrol edildiği, iyi bir yönetim ve sürdürülebilirlik felsefesini benimseyen şirketlerin geçiş kararı alma konusunda zorlanmadıklarını belirtmişlerdir. Kurumun her düzeyinde kontrol okuryazarlığının olması da entegre düşüncenin yerleşmiş olduğunu ve bu sistemin bir çıktısı olarak entegre raporun çıkacağını belirtmişlerdir.

Robertson ve Samy (2019, s.) İngiltere’de şirketlerin ER’ye geçişi ve benimsenmesi üzerine yaptıkları çalışmada; ekonomik ve sosyolojik sebepler gibi kuruluşlara mevcut uygulamalar üzerinde göreceli bir avantaj sunan benimsenme gerekçeleri üzerinde durmuşlardır. Ekonomik olarak, bir performans boşluğunu dolduran ve ağırlıklı olarak çevre / toplum üzerinde önemli etkileri olan imalat ve kamu hizmetleri sektörlerinde artan bir süreç olarak ortaya çıkmıştır. Öne çıkan sosyolojik gerekçeler şunlardır: Öncelikle toplumsal beklentilerdeki değişimlerin algılanması nedeniyle dış baskılar ve itibarı artırmakla ilgili iç beklentiler. Ayrıca çalışmanın bulguları, çerçevenin algılanan karmaşıklığı nedeniyle, çerçevenin çoğu kuruluş tarafından çerçevenin tam olarak benimsenmediğini ortaya koymuştur. Benzer şekilde Higgins vd. (2014, s. 1105), de ER’ye olan ilginin bir nedeninin de beklentileri karşılamak olduğunu belirtmiştir. CEO’nun ya da raporlama yöneticilerinin diğer şirketlerden ve bu trendden/güncel uygulamalardan geri kalmamak için baskı yaşadıklarını belirtmişlerdir. Literatürdeki çalışmalarla benzer şekilde bu çalışmada da özellikle bankacılık ve çimento sektöründe, sektördeki ve dünyadaki trendleri takip etmek ve bundan geri kalmamak, aynı şekilde finansal ve finansal olmayan performans konusunda paydaşlara karşı şeffaf olmak için yöneticilerin ER konusunda istekli davrandığı görülmüştür.

Vitollo vd (2019, s.524) ER’nin benimsenmesinde etkili ve belirleyici olan iç ve dış faktörleri literatüre göre sınıflandırmıştır. İç faktörler olarak; büyüklük, kârlılık,

sahiplik yapısı, pazar yönelimi, eğitim düzeyi, finansal olmayan performans, yönetim kurulunun özellikleri ve güvence belirtilmiştir. Dış faktörler arasında ise; yasal gelenekler, yatırımcıyı ve istihdamı koruma yasası, ülkenin kalkınma düzeyi, kültürel bağlam, bölgesel çağrışım ve endüstri tanımlanmıştır. Dolayısıyla, literatüre göre, entegre raporlamanın benimsenmesi hem iç hem de dış değişkenlerden etkilenmektedir. Çalışmamızda iç faktörlerden finansal olmayan performans durumunun, yönetim kurulunun ER konusunda istekli olmasının ülkemizde de belirleyici olduğunu söyleyebiliriz. Katılımcılar özellikle ülkedeki sürdürülebilirlik bilincinin yerleşmesi ve faaliyet gösterilen endüstri gibi dış faktörlerin de geçişte etkili olduğunu belirtmiştir.

WBCSD çatısı altında kurulan SKD Türkiye ve Radley Yeldar tarafından geliştirilen “Reporting Matters Türkiye 2019” çalışmasında 25 üye şirketle yürütülen görüşmeler sonucunda şirketlerin çıkardıkları sürdürülebilirlik raporlarının yüzdesinin 2019'da %60'a düştüğünü belirterek, neden olarak sürdürülebilirlik ve finansal bilgileri birleştiren entegre raporlar ve yıllık raporları göstermiştir. Ancak; çalışmamızın bulgularını da destekleyecek şekilde, Türkiye’de entegre raporlamaya geçişin önceki yıllara göre hızlı bir artış sergilemediği ve yavaş ilerlediği, hatta entegre rapor oranının (%12) bir önceki yılla aynı kaldığı belirtilmiştir. Bunun yanında entegre raporlama pratiğinin gelişmesiyle birlikte, sürdürülebilirlik performansı ile finansal performans arasında daha somut bağlantılar kurulabileceği belirtilmiştir(SKD, 2020, s.10). Çalışmamıza katılan yöneticiler de benzer şekilde ER uygulaması benimsendikçe ve iyi örnekler ortaya çıktıkça geçişin ve bütüncül performans anlayışının daha iyi yerleşeceğini belirtmiştir.

PwC’nin 2020 yılında yayınladığı Küresel CEO Araştırması’nda(http-45) da Türkiye’de belirsizlik ve krizde yatan fırsatları öne çıkarmışlardır. Çalışmamızın bulgularıyla örtüşen şekilde şirketlerin belirsizliklerin bu denli arttığı bir ortamda yeni bir şey denemek konusunda temkinli davrandığı belirtilmiştir. Bu yeniliklere entegre raporlama konusu da eklenebilir. 2020 yılında Türk CEO’ların öne çıkardığı 10 tehdit daha çok ekonomik ve jeopolitik konjonktüre(döviz kuru dalgalanması, belirsiz ekonomik büyüme, politik belirsizlikler, jeopolitik belirsizlik, terörizm vb.) yöneliktir. Bu belirsizlik ortamında temkinli davranıldığını çalışmamıza katılan yöneticiler de vurgulamıştır.

Selimoğlu ve Yeşilçelebi (2019, s. 682) ise çalışmalarında Türkiye’de entegre rapora geçişin hızlanması için bir yasal mevzuata oturtulması gerektiğini belirtmişlerdir.

Yaptığımız görüşmelerde de gönüllü uygulamanın desteklenmesi ancak uygulamanın daha da yaygınlaşabilmesi için yasal mevzuatın oluşturulmasının gerektiği anlaşılmaktadır.

7.2. Entegre Raporlamaya İlişkin Farkındalık Konusunda Tartışma ve Değerlendirmeler

Aras vd. (2019, s.20) Türkiye’de Entegre Raporlama: Mevcut Durum ve Paydaş Analizi isimli çalışmalarında ER konusundaki farkındalığın/bilgi sahibi olanların kurumsal yatırımcılar düzeyinde %24, şirketlerde ise %51 olduğunu göstermiştir. Bu araştırmanın sonuçları şirketlerin çoğunun entegre raporlama konusunda daha fazla bilgiye ihtiyacı olduğunu göstermektedir. Çalışmamızda da bunu destekleyecek şekilde entegre rapor hazırlayan firmalarda farkındalığın ve bilgi düzeyinin artmaya başlamasıyla birlikte halen yeterli düzeye ulaşılmadığı anlaşılmaktadır. İç denetçilerin farkındalığının ise “uygulamayı yapanlar ve onların paydaşlarının dışında” zayıf olduğu söylenebilir.

Aynı çalışmada entegre raporlama sürecine ilişkin eğitim ihtiyacı vurgulanarak, ERTA’dan ve düzenleyici kurumlardan bu konuda destek beklendiği belirtilmektedir. Çalışmamızda da bu görüşü destekleyen sonuçlar ortaya çıkmıştır. Bu alanda hizmet verecek kurumlarda (meslek örgütleri, danışmanlık ve denetim firmaları gibi) bilgi eksikliğinin olmasının farkındalığın artmasına engel olabileceği belirtilerek, bu eksikler giderildiği takdirde farkındalığın da artacağı vurgulanmıştır.

7.3. Entegre Raporlama Konusunda Görev Alan Birimler ve Öne Çıkan Yetkinliklere İlişkin Tartışma Ve Değerlendirmeler

Çalışmalar, farklı birimlerin bir arada ve süreçler arası çalışmasının(organizasyonunun) entegre raporun uygulanması için kilit mekanizma olduğunu ortaya koymuştur (Mio vd. 2016, s.216; Stubbs ve Higgins, 2014, s.1080). Görüşmelerde özellikle entegre rapora geçiş öncesinde bazı kuruluşlarda çalıştay, bazılarında ise tüm birimlerin katılımıyla eğitimler yapıldığı anlaşılmaktadır. Bu alanda danışmanlık alan şirketler de olmuştur. Özellikle entegre raporun hazırlanmasına başlanmadan önce tüm birimlerin sürece katılımı desteklense de, uygulamada ilk eğitimlerden sonra diğer birimlerin sürece dahil olmadığı anlaşılmaktadır. Entegre raporların sorumluluğunu üstlenenler sürdürülebilirlik komiteleri ya da yatırımcı ilişkileri birimleri olmuştur. Aras vd.’nin (2019, s.28) yaptıkları çalışmada da bunu destekler

nitelikte şirketlerde entegre rapor hazırlıklarını koordine eden birimler kurumsal iletişim, sürdürülebilirlik komitesi, yatırımcı ilişkileri gibi birimleri olarak sıralanmıştır.

Bu alanda iç denetim fonksiyonunun ve muhasebe meslek mensuplarının rol alıp almaması ile ilgili literatür incelendiğinde; Soh ve Martinov-Bennie (2015, s. 104)'nin çalışması ise iç denetim mesleğinin, çevresel, sosyal ve yönetim (ESG) konularında danışmanlık ve güvence hizmeti sunabilmek konusunda algılanan yetenek açığını irdelemeleri ve buna yönelmeleri gerektiğini gösteren kanıtlar sunmuştur. Ancak bu şekilde etkili bir güvence sağlama konusunda paydaşların ihtiyaç ve beklentilerini karşılayabilecekler; bu alanda gerekli beceri ve yetkinliklere sahip olduklarını garanti edeceklerdir. Muyot (2010, s.147) da çalışmasında güvence sağlayıcıların gerekli yetkinliklerin neler olabileceği konusu üzerine düşünmesi, yeni beceriler kazanarak bu sürece uyum sağlaması gerekeceğini vurgulamıştır. Bu trendden ve yetkinliklerden geri kaldıkları, yeni sistemleri benimseyip uygulamadıkları her gün ve dakika, rakiplerine karşı rekabet konusunda dezavantajlı duruma düşeceklerdir. Görüşme yapılan katılımcılar da benzer şekilde iç denetçilerin ve bu alanda sorumluluk alan tarafların iletişim becerilerinden sürdürülebilirliğe kadar yetkinliklerini arttırılmaları gerektiğini belirtmişlerdir. Bu alanda CFO'ların sürecin yürütülmesinde sorumluluk alması gerektiğini, CVO olarak süreçte değer yaratabileceklerini belirten IFAC gibi kuruluşlar bulunmaktadır. IIA (2015b, s.11) de iç deneticilerin entegre raporlama ile ortaya çıkabilecek yeni alanları denetleyebilecek yetkinlikler kazanmaları gerektiğini belirtmiştir.

Lueneburger (2010, s.106) entegre raporun uygulamasını üç aşamaya ayırarak ilk aşamada değişimi sağlayabilmek için gerekli yetkinlikleri enerji ve değişime açık olmak olarak sıralamıştır. İkinci aşamaya gelindiğinde içerde ve dışarda karşılaşılan stres faktörlerine karşı dayanıklılık (resilience) ve istenen sonuca ulaşmak için verimlilik öne çıkmaktadır. Son aşamada ise gelecekteki ihtiyaçları tahmin edebilmek, uzun vadeli düşünebilmek, inovasyonu teşvik edebilmek için açık fikirlilik ve iş birliği öne çıkan yetkinlikler olarak sıralanmıştır. Bu sayede entegre raporu geliştirebilecek fikirler çıkması da mümkündür. Çalışmamızda daha çok iletişim, analitik düşünme, strateji bilgisi, sürdürülebilirlik bilgisi, ekip çalışmasına yatkınlık, kapsayıcı bakış açısı gibi özellikler vurgulanmıştır. Tüm bu yetkinlik ve becerilerin önemli hale geldiği anlaşılmaktadır.

Entegre raporlamada yer alan süreçlerin ve faaliyetlerin bir bütün halinde ele alınarak değerlendirilmesi ve gereken kontrollerin oluşturulabilmesi için silo yapıdan

uzaklaşılması ve birimlerin birlikte ve uyumlu çalışması gerektiği açıktır. ER ile bu ortamın şirketlerde oluşmaya başladığı gözlenmiştir. Yapılan çalışmalar da bu doğrultudadır. Stubbs ve Higgins (2014, s.1085-1087) yaptıkları çalışmada şirketlerin ER esnasında süreç ve yapılarını değiştirseler de, ER'nin raporlama mekanizmalarında yeni inovasyonları tetiklemediğini belirtmişlerdir. Marjinal değişim; raporlama sürecinde yer alan ve destek veren grupların genişletilmesinde (departmanlar arası takımlar aracılığıyla) ve silo düşünce ve yapılardan uzaklaşılması şeklinde ortaya çıktığı belirtilmiştir. Entegre raporlamanın gündeme geldiği andan itibaren iç denetçilerin de diğer ilgili birimlerle birlikte sürece dahil olması ve gerekli yetenek açıklarını belirleyerek aksiyom alması değer yaratacaktır. Bu beceri ve yetkinliklerin entegre raporlama yolculuğunun sonraki dönemlerinde inovasyonu tetiklemesi beklenebilir.

7.4. Entegre Raporun Güvencesinde İç Denetimin Rolüne İlişkin Tartışma Ve Değerlendirmeler

Günümüzde iç denetim birimleri giderek karmaşık hale gelen risklere çevik bir şekilde cevap verme, trendleri takip ederek değişimin öncüsü olma konularında kendini geliştirmeye ve yönetime destek vermeye devam etmektedir. Değişen raporlama sistemleri ve beklentiler iç denetçilerin de rol ve sorumluluklarının kapsamını genişletmiştir. Bugün Entegre Raporlama yapan pek çok şirket için finansal olmayan bilgiye güvence sağlanması, bu bilgiye ulaşmayı sağlayan süreçler için iç kontrollerin oluşturulup denetlenmesi ve gerekiyorsa bu anlamda danışmanlık alınması önemli hale gelmiştir.

Entegre düşüncenin yerleşmesi ve entegre raporlamaya geçişte iç denetçilerin rolünün de gelişme ve zenginleşme potansiyeline sahip olduğu görülmektedir (IIA, 2015c, s.9). Finansal olmayan bilginin raporlanması düşünüldüğünde, iç denetim faaliyetinin de bu alanlarda değer yaratabilmek ve öngörü sunabilmek için çevik ve hazırlıklı olması gerekecektir.

Engelbrecht vd. (2018, s.657) Güney Afrika'daki iç denetim yöneticileriyle yaptıkları çalışmada iç denetim faaliyetinin entegre raporlama sürecindeki rolünü araştırmışlardır. Araştırmanın sonuçları bu çalışmanın bulguları ile de uyumlu olarak şöyledir; iç denetçilerin veri bütünlüğü konusunda güvence sağlamak, riskleri ve fırsatları gözden geçirmek, yönetim ve risk yönetimi kontrollerinin yeterliliğini değerlendirmek ve entegre raporlama sürecine ilişkin güvence vermek gibi rolleri olabileceğini ortaya koymuştur.

Soh ve martinow Bennie (2015, s.104) iç denetim fonksiyonunun faaliyet alanının değişen paydaş taleplerini, çevresel, sosyal ve yönetim konularındaki güvence ve danışmanlık hizmetlerini kapsayacak şekilde bir dönüşüme uğrayacağını belirtmiştir. Bu kapsayıcı yaklaşımın sonucunda bütünleşik güvence modelleri ve iç denetimin buradaki rolünün de araştırılacağı belirtilmiştir. Bütünleşik güvence modelinde iç denetim fonksiyonu katılımcı ya da sürecin koruyucusu olarak katkı sağlayabilir (Decaux ve Sarens, 2015, s. 5, 75). Selimoğlu ve Yeşilçelebi (2019, s. 701) de çalışmalarında entegre raporların bir güvence sistemine tabi olması gerektiğini ve bundan sorumlu kişilerin yönetim, iç denetçiler ve bağımsız denetçiler olarak kabul gördüğünü belirtmişlerdir. Bu çalışmada yapılan görüşmeler de literatürdeki bu yaklaşımları desteklemektedir.

Entegre rapora güvence verilmesi konusunda çeşitli görüşler vardır. Bütünleşik güvence modeli gibi güvence faaliyetinde iş bölümüne gidilen yöntemler olduğu gibi raporun tamamının bağımsız denetimden geçmesi görüşleri de vardır. Raporda yer alan her bölüme güvence verilmesi yerine tüm sistemin altında yatan kontrollere, entegre düşünceye ve raporlama sürecinin elemanlarına odaklanıp onlara bakılmasının uygun olabileceği düşünülmektedir (IIRC Assurance Overview, 2015, s.15). Bu çalışmada yapılan görüşmelerde de bu görüş öne çıkmaktadır. İç denetimin özellikle altta yatan süreçlere ve kontrollerin etkinliğine ilişkin görüş belirterek değer yaratabileceği belirtilmiştir.

Kontrol okuryazarlığının olduğu bir kuruluştaki raporda kimlerin görev alacağı, raporun çıkışına kadar yer alan kişilerin yeterli yetkinliğe sahip olup olmadığı, hangi verilerin kullanıldığı, bunlara nasıl erişildiği ve bu verilerden nasıl çıkarımlar yapıldığı gibi konular zaten kontrollerle her aşamada güvence altına alınmış olacaktır. Tüm bu sürecin oturtulması entegre düşüncenin ve raporlamanın olgunlaşmasını sağlayacaktır. Bu konuda iç denetim faaliyetinin öngörü sağlayacağı açıktır. Bütünleşik güvencenin bir parçası olarak güvence rolünün uygulanmakta olduğu ya da uygulanabilirliği belirtilmiş ve iç denetçilerin özellikle ER'ye geçişin planlama aşamalarında danışmanlık verebilecekleri konusunda bir uzlaşma olduğu görülmüştür.

Dünya Bankası'nda uzman olarak çalışan Patrick Kabuya(2015) da iç denetçilerin entegre raporlama döngüsünde daha çok rol alabileceğini belirterek, özellikle ER veri toplama süreçleri konusunda yönetim süreçlerinin yeterliliği ve uyumu konusunda üst yönetime ve Yönetim Kuruluna güvence sağlayabileceğini (güvence rolü) ifade etmiştir(http-46). Yapılan görüşmelerde de süreçlerin kontrol yeterliliği için iç denetime ihtiyaç olduğu belirtilmiştir. Her yönetici kendi sürecini kontrol edebiliyorsa finansal

olmayan raporlamada da bir adım önde olacağını, çıkan sonucun güvenilir olacağını ve iç denetçilerin de bunun rehberliğini yapabileceğini anlaşılmaktadır.

De Villiers, Rinaldi ve Unerman (2014, s. 1061) çalışmalarında güvence hizmeti için standartlar koyan kurumların standartlarını, entegre raporun gerektirdiklerini de kapsayacak şekilde değiştirmesini hızlandıracak/sağlayacak en etkili mekanizmaların/yöntemlerin neler olduğunun; finansal denetim standartları ve sürdürülebilirlik güvencesi standartlarının bir noktada birleşmesi ve entegre rapor standartlarına dönüşebilmesinin mümkün olup olmadığının ya da bunu hızlandıracak unsurların neler olduğunun araştırılmadığını belirtmişlerdir. Görüşmelerde de entegre raporun güvencesinde finansal olmayan bilgilerin denetlenebilmesi için standartlar ve kriterler getirilmesi gerektiği belirtilmiştir. Bu standartlar ve kriterlerin (çerçevelerin) uyumlu hale getirilmesi için de IIRC önderliğinde bir kurul oluşturulmuş ve çalışmalarına devam etmektedir.

Entegre Raporlamanın yapılabilmesi ve kurumda entegre düşüncenin yerleşmesi köklü bir değişim gerektirmektedir. Zaten bu altyapıya ve sürdürülebilirlik bakış açısına sahip bir işletme için bu köklü değişim gerçekleşmiş ve raporlama altyapısı buna göre şekillenmiştir. Ne var ki, Türkiye’de çoğu işletme için bu raporu hazırlamak halen ciddi bir hazırlık aşaması gerektirmektedir. SKD’nin Reporting Matters (2019, s.22) raporunda da belirtildiği üzere sürdürülebilirlik konuları nadiren yönetim ve iç denetim süreçlerine dahil edilmektedir. Sürdürülebilirlik ve entegre düşünce gibi konuların bu süreçlere dahil edilmemesinin de raporda boşluklara yol açacağı ve değer yaratımının tam ve doğru şekilde yansıtılamayacağı açıktır. Bu doğrultuda iç denetçilerin de bu konuları anlayıp, içselleştirip güvence ya da danışmanlık verecek ölçüde gerekli yetkinlik ve becerileri edinmesi gerekecektir. Pek çok farklı birimin bir arada çalışmasını ve bütüncül bakış açısını savunan entegre raporlama için kurumda entegre düşüncenin tüm süreçlere yerleşmesi, tüm birimlerin bu anlamda farkındalığının arttırılması gerekmektedir. Bununla beraber bu raporun çıkarılmasında gerekli BT altyapısı ve kontrollerin geliştirilebilmesi için de iç denetçilerin bu anlamda kendilerini geliştirmesi gerekmektedir. Veri analizi ve BT anlamında kendini geliştirmiş bir iç denetim biriminin entegre raporlama ve finansal olmayan veri akışının güvencesi konusunda daha çok katma değer sağlayacağı yapılan görüşmelerle de doğrulanmıştır.

7.5. Entegre Raporlama Konusunda İç Denetimin Danışmanlık Rolüne İlişkin Tartışma ve Değerlendirmeler

İç denetçiler Entegre Raporlamaya -özellikle planlama aşamasında- yönetime ve çalışanlara danışmanlık ve destek verebilirler. İç denetimin de öngörü sağlayabilmek ve değer yaratabilmek için sadece finansal göstergeleri dikkate alan zihniyetten daha kapsayıcı ve bütüncül bir yaklaşıma doğru ilerlemesi gerekecektir. Çalışmalar uygun kontrollerin tasarlanmasını kolaylaştırmak için özellikle entegre raporlamanın uygulama öncesi aşamalarında iç denetimin danışmanlık hizmeti verebileceğini, değer yaratma sürecine ilişkin de öngöründe bulunabileceğini belirtmiştir. Bunun yanında öncü rolü ile gelişen trendleri takip etmede ve ER için önemli hususları belirlemede de yöneticilere güvenilir bir danışman olabileceği belirtilmiştir (IIA, 2011, s. 9; IIA, 2015c, s.17, Soh ve Martino Bennie,2015, s.101). Engelbrecht vd. (2018, s.669) de yaptıkları çalışmada entegre raporlama yapmaya başlayan şirketlerin stratejik bir danışman olarak mümkün olduğunca erken iç denetim faaliyetine başvurması gerektiğini belirtmiştir. Diğer çalışmalarla örtüşen şekilde sonrasında bu rolün güvence vermeye evrilebileceği belirtilmiştir.

Dünya Bankası uzmanlarından Patrick Kabuya(2015) da iç denetçilerin entegre raporlama döngüsünde iç denetçilerin danışmanlık ve tavsiye verebileceği konuları; “yönetimin ER'nin ne olduğunu ve önemini anlamasına yardımcı olmak (champion role) ve doğru verileri toplamak için süreçler ve sistemler hakkında rehberlik sağlamak” olarak ifade etmiştir.

Görüşmeler sonucunda, Türkiye’deki uygulamada bu rolün kullanılmadığı dışardan danışmanlık hizmeti alındığı görülmüştür. Katılımcılar özellikle ER süreçlerinin ve uygun kontrollerin oluşturulmasında, süreç sahiplerinin belirlenmesinde iç denetimin danışmanlığının fayda ve maliyet tasarrufu ile fayda sağlayabileceğini belirtmişlerdir. Ancak önceki bölümlerde de belirtildiği gibi iç denetimin danışmanlık rolü olabileceği belirtilse de şirketlerde bu uygulamaya rastlanmamıştır. İç denetçilerin öncü olabilmek ve değer yaratabilmek için bu alana daha çok yoğunlaşmaları kısa vadede beklenmemektedir. İç denetçilerin danışmanlık hizmeti ya da öneriler sunacak olursa dikkat etmesi gereken bazı hususlar vardır. İç denetçilerin kontrollerin oluşturulmasında ve risk yönetimi eylemlerinin belirlenmesinde yönetsel sorumluluk almadan bu görevi yerine getirmeleri gereklidir. İç denetim fonksiyonunun Entegre Raporlamaya ilişkin sorumlulukları üstlenirken bağımsızlığına ve objektifliğine zarar verebilme potansiyeli olan faaliyetleri yerine getirmemesi gerekmektedir. Bu anlamda danışmanlık görevlerinin

daha dikkatli ele alınması gerektiğinin bilincinde olan iç denetçilerin bu alana fazla girmedeği anlaşılmaktadır. Literatürde bu alanda öneriler olmakla birlikte uygulamada bu desteklenmemektedir.

İç denetim faaliyetinin süreçlere ilişkin danışmanlık rolü ele alındığında ER konusundaki olgunluk seviyesine göre değerlendirme yapmak da uygun olacaktır. İç denetçiler uygulamanın ilk aşamalarında ya da hazırlık/planlama sürecinde süreçlerin baştan sona tasarımına danışmanlık ve tavsiye anlamında destek verebilecekken; sürdürülebilirlik ve ER konusunda belirli bir olgunluğa erişildiğinde, iç denetim daha inovatif bir yaklaşımla öngörü sağlayabilir ve ER süreçlerinin doğru ve tam uygulandığına dair güvence rolüne de geçebilir. Yapılan görüşmelerde de ER'nin hazırlanmasında süreçlerin ve bu süreçlerden sorumlu birimlerin tam olarak tanımlanmasında iç denetimin rolüne vurgu yapılarak, bu rolün iç süreçlerde yaşanabilecek kopuklukların önüne geçilebileceği belirtilmiştir. Literatürü de destekleyen şekilde, iç denetim fonksiyonunun bu süreçlerin oluşturulmasında danışmanlığına, öngörüsü ve fikrine ihtiyaç duyulduğu anlaşılmaktadır.

7.6. Entegre Raporun Geleceği Konusunda Tartışma ve Değerlendirmeler

Gelecekte yatırımcılar finansal olmayan risklerle daha fazla etkileşime girdikçe finansal olmayan raporlamanın ve öneminin giderek artacağı konusunda fikir birliği oluşmaya başlamıştır (UK BEIS Report, 2019, s.32). Yaptığımız görüşmelerde de katılımcıların belirttiği gibi finansal olmayan raporlamanın ve dolayısıyla entegre raporlamanın kullanımının yaygınlaşacağı fikri öne çıkmaktadır. Ülkemizde de ilk entegre rapor 2015 yılında Argüden Yönetişim Akademisi tarafından yayınlanmış; sonraki 5 yılda da entegre raporlama yapan kuruluş sayısı artmaya devam etmiştir.

Finansal olmayan raporlamanın yıllar içinde geçirdiği dönüşüm dikkate alındığında, entegre raporlamanın da paydaşların talep ve beklentileri doğrultusunda zaman içinde şekillenmeye devam edeceği söylenebilir. 2020 yılında entegre raporlama çerçevesinde paydaş talepleri doğrultusunda değişiklikler yapılması için çalışmalara başlanması bunun bir göstergesidir.

Bugün dünyada 70'ten fazla ülkede 1700'den fazla şirket tarafından benimsenen entegre raporlamanın sermaye likiditesi ve şirket değeri ile pozitif ilişkisi olduğu gösterilmiştir (Barth vd., 2017, s.60). Benzer şekilde; akademik çalışmalar sürdürülebilirlik anlayışı yüksek ve sadece finansal bilgi ile yetinmeyen şirketlerin uzun vadede emsallerini geçeceğini ortaya koymaktadır (Eccles vd, 2014, s. 2835). ER

konusunda önümüzdeki yıllarda şirketlerin bu alandaki çalışmalarının nasıl hızlanacağı ve benimsemenin nasıl artacağı tartışılmaktadır. Yapılan görüşmeler de değerlendirildiğinde düzenleyici kurumların desteği ve yasal mevzuatın oluşması, teşvik mekanizmalarının getirilmesi ve özellikle yatırımcı talebinin arttırılması için çalışmalar yapılırsa entegre raporun gelecekte daha çok benimseneceği anlaşılmaktadır. Bu alanda öncülük eden şirketlerin ve iyi örneklerin pazardaki talebin artmasını sağlayabileceği belirtilmiştir.

Finansal ve finansal olmayan performans arasındaki ilişkinin daha iyi anlaşılması, entegre düşüncenin yerleşmesi, uzun vadeli hedeflerin ve sürdürülebilirliğin öneminin anlaşılması ile bu süreç daha da gelişecektir. Farklı birim ve fonksiyonların bir arada ve uyumlu çalışması, değer yaratımının ve sermaye öğelerinin zaman ve nedensellik bağlamında kapsayıcı bir yaklaşımla ele alınması, güvence konusundaki adımlar ER konusundaki gelişmeleri hızlandıracaktır. İyi örnekler görüldükçe sektördeki pek çok şirket de bu trendin gerisinde kalmak istemeyecek ve gönüllü olarak entegre raporlama yapmayı seçecektir. Finansal raporlamanın aksine; entegre raporlamanın yapılabilmesi için oluşturulacak süreçler, BT sistemleri, bunların denetimi ve kurumda yerleşmesi halen gelişime açık ve yeni çalışmalara ihtiyaç duyulan alanlardır. Finansal olmayan raporlarda sunulan bilginin hangi ölçütlere dayanarak sunulduğu ya da nasıl analiz edileceği konusu önemlidir. Bu tarz raporların analiz edilebilmesi için yeni yöntemler ve karşılaştırılabilir olması için kullanılabilecek ölçütler araştırılmaktadır. Ağdeniz ve Yıldız (2018, s.310) metin madenciliği gibi yöntemlerin kullanılmasıyla bu raporların analiz edilmesinin kolaylaşacağını ve paydaşlara katkı sağlayacağını belirtmişlerdir. Talebe cevap verebilecek yeni yöntemler çıktıkça kurumsal raporlamanın gelişimi de şekillenecektir.

Bu alanda danışmanlık veren kurumlara da çok ihtiyaç duyulmaktadır. İç denetimin danışmanlığı dışında danışmanlık hizmeti sunanların artması ancak bu konuda bilgi sahibi, yetkin ve tecrübeli kişilerin yetişmesi ile mümkün olacaktır. Bu da eğitim konusunu öne çıkarmaktadır. Müfredatın güncel gelişmelerle uyumlu olması, bu alanda standartlarda gerekliyse güncellemelerin yapılması, mesleki lisanslama sınavlarına bu konudaki bilgilerin de dahil edilmesi önemli adımlar olacaktır. Günümüzde artık sadece örgün ve yüz yüze eğitimler değil, açık ve uzaktan öğretim sistemi üzerinden de bu konudaki farkındalık ve bilgi birikiminin arttırılması için çalışmalar yapılabilir. Bu şekilde daha hızlı bir şekilde farkındalık oluşturularak, raporlama yolculuğunda işletmelerin geri kalmasının da önüne geçilebilir.

8. SONUÇ VE ÖNERİLER

Çalışmamızda kurumsal raporlamadaki güncel gelişmeler ve Türkiye’de Entegre Raporlamaya geçiş sürecinde iç denetimin rol ve sorumluluklarındaki değişim ve gelişim ortaya koyulmaya çalışılmıştır. Entegre raporlama ve iç denetim ilişkisi ortaya koyularak, yönetişimin temel taşlarından biri olarak iç denetimin nasıl değer yaratabileceği ve ER sürecinin gelişimine nasıl katkı sağlayabileceği anlaşılmaya çalışılmıştır. Son yıllarda, işletmelerin iş yapış şekli, raporlama, risk ortamı gibi pek çok şey değişmiştir. İç denetim mesleğinin de küresel gelişmelerden, değişen paydaş beklentileri ve risk ortamından etkilenecek bir değişim yaşadığı söylenebilir.

Entegre raporlamanın yapılabilmesi için de entegre düşüncenin kurumda yerleşmiş olması ve bütüncül bakış açısına sahip olunması gerekir. Bu kapsayıcı yaklaşım değer kavramına odaklanılarak; birimlerin uyumlu çalışmasını, faaliyetlerin bir arada değerlendirilmesi ve yönetilmesini gerektirmektedir. Bu şekilde yaratılan değerın doğru şekilde ifade edilmesi mümkün olacaktır. Son dönemlerde finansal ve üretilmiş sermaye dışındaki sermaye öğelerinin (insan, sosyal ve ilişkisel, doğal, fikri/entelektüel sermaye gibi) önemi daha iyi anlaşılmaya başlanmıştır. Sürdürülebilir kalkınmanın sağlanabilmesi için tüm bu sermaye öğelerinin nasıl kullanıldığı ve bunlardan nasıl değer yaratıldığı şeffaf ve hesap verebilir bir şekilde ortaya koyulmalıdır.

Entegre raporlama sürecinde iç denetimin rolü ele alındığında güvence, danışmanlık, öngörü sağlama gibi rolleri literatürde olduğu gibi görüşmelerde de belirtilmiştir. İşletmedeki pek çok birimle rutin olarak iletişim ve etkileşim halinde olan iç denetçilerin örgütsel bağımsızlıklarını koruyarak entegre raporlama uygulamasını güvence ve danışmanlık rolleriyle destekleyebilecekleri anlaşılmaktadır. Bu anlamda iç denetçilerin özgün bir niteliğe ve konuma sahip olduğu söylenebilir. Entegre raporlama süreçlerinin ve sorumluluklarının doğru şekilde oluşturulmasında, etkin şekilde işlerliğinin sağlanmasında iç denetim birimleri güvence ve danışmanlık rolleriyle entegre raporlama sürecinin bir parçası olmalıdırlar.

Entegre Raporlama konusunda Türkiye’deki çalışmalar daha çok yayımlanan raporların içerik analizi şeklinde gerçekleşmiştir. Raporlama yapan şirket sayısı arttıkça uygulamaya yönelik çalışmalar da artacaktır. Bu çalışmanın önemi, Türkiye’de entegre raporlamaya geçiş süreci ve bu raporlamanın geleceği hakkında uygulama yapan kuruluşların ve TİDE’nin görüşlerine de yer vererek; Entegre raporlama ve iç denetim

ilişkinin güncel durumunu ortaya koyması ve bu şekilde gelecekteki çalışmalar için öncü ve yol gösterici olma çabasıdır.

Çalışmanın teorik bölümünde, kurumsal raporlamanın ve iç denetimin tarihsel gelişimi ve bu alandaki güncel konular ele alınmıştır. Entegre raporlama ile beraber iç denetimin konumu, rol ve sorumluluklarının nasıl geliştiği ve gelişebileceği anlaşılmaya çalışılmıştır. Yapılan görüşmeler ile Türkiye’de entegre raporlamaya geçiş süreci, kurumlardaki farkındalık ve entegre raporlamanın Türkiye’deki geleceği konuları bağlamında; iç denetçilerin entegre raporlama konusundaki farkındalıkları, yeni rol ve sorumluluklarını ne ölçüde gerçekleştirdikleri, yöneticilerin iç denetimin rolüne bakışları ve entegre raporlama sürecinin gelişimi ile ilgili görüşleri ortaya koyulmaya çalışılarak mevcut durum ve önümüzdeki dönemdeki gelişimi anlatılmaya çalışılmıştır.

İç denetçiler, yöneticiler ve danışmanların ortak olarak dile getirdiği konular; Türkiye’de entegre düşünce ve sürdürülebilirlik bilincinin henüz tam olarak yerleşmediği, kısa vadeli bakış açısının devam ettiği, finansal olmayan verinin güvencesinin zorluğu ve bu alandaki farkındalığın yeterince oluşmamasıdır. Raporlamada bütüncül bir bakış açısı sunan Entegre Raporlama açısından, Türkiye’de mesleği icra eden iç denetçilerin Dünya’yı ve gelişmeleri yakından takip etmeye çalıştığı; ancak ER uygulaması ve güvencesi konusunda temkinli davrandığı ve bu alanda iyi uygulamalar arttıkça iç denetimin sürece daha çok dahil olabileceği anlaşılmaktadır. İç denetçilerin farkındalık, zaman ve yetkinlikteki kısıtlar nedeniyle bu alana henüz yeterince girmemekle beraber öncü bir role sahip olabilecekleri açıktır.

Uygulama anlamında öne çıkarılması gereken bir diğer konu da kurumlarda ve tüm çalışanlarda (iç denetçiler de dahil) kontrol okuryazarlığı ve farkındalığının geliştirilmesidir. Kurumda var olan süreçler konusundaki farkındalık ve bütüncül bakış açısı aslında entegre düşüncenin de bir gereğidir. Finansal olmayan verinin ve bilginin doğru aktarımı, şeffaflığı ve bunun sürdürülebilirliği, entegre düşüncenin yerleşmiş olması, tüm çalışanlarda kontrol bilincinin geliştirilmesiyle ile mümkündür.

Çalışmamızın önemli bulgularından biri iç denetçilerin özellikle ER’ye geçiş ve planlama aşamalarında süreçlerin ve buna ilişkin kontrollerin oluşturulmasında danışmanlık ve öngörü sağlayarak fayda sağlayabileceğidir; ancak henüz yeterince farkındalık oluşmadığı da belirtilmiştir. Uygulamaya geçiş sonrasında ise bütüncül güvencenin parçası olarak güvence rolünün bir parçası olarak görev alabilecekleri anlaşılmaktadır. Çalışmada katılımcılar; iç denetçilerin entegre raporda icracı olarak değil ama bir güvence unsuru olarak yer aldığı durumlar olduğunu belirtmişlerdir. İç denetim;

finansal olmayan veri akışına, verinin tam ve doğruluğuna, ER'ye ilişkin süreçlere güvence verebilir. Özellikle değişen risk ortamıyla beraber iç denetçilerin daha çevik ve hazırlıklı olması gerektiği; bu alanda da beceri ve yetkinliklerin artırılması durumunda güvenilir bir danışman olabilecekleri gibi tecrübe ve çok yönlü bakışlarıyla bütünleşik güvencenin de parçası olabilecekleri sonucu çıkmaktadır. Katılımcılar; özellikle iç süreç ve kontrollerin etkin ve güvenilir olması, özellikle finansal olmayan veri ve bilgi akışının doğru ve tutarlı olması, uyum, etik gibi alanlarda iç denetime başvurulduğunu belirtmişlerdir. Bununla birlikte; çok yönlü bakış açıları ve işletme fonksiyonlarına ilişkin bilgileri ile rapor hazırlandıktan sonra da genel değerlendirme ve geri dönüşler ile raporun gelişimi için önemli katkılar sağladıkları dile getirilmiştir. Türkiye'de ER konusunda farkındalık düşük ve uygulayan şirket sayısı az olduğu için belirtilen rol ve sorumlulukların gelecekte nasıl şekilleneceği zamanla anlaşılacaktır. ER konusu olgunlaştıkça, ilk başta danışmanlık alanında yol gösterici olan iç denetçilerin güvence rolleri daha çok öne çıkabilecektir.

İç denetimin danışmanlık rolü ele alındığında, entegre raporlama konusunda dışardan danışmanlık hizmeti alınmasının yaygın olduğu, iç denetçilerin bu alana değil daha çok güvence tarafına yoğunlaştığı görülmektedir. Özellikle entegre raporun planlama aşamasından itibaren iç denetçilerin sürecin içinde yer alarak tavsiyelerde bulunmasının fayda sağlayacağı belirtilse de bu uygulamada pek yapılmamaktadır. İç denetçilerin farkındalığının, entegre rapor yayımlayan şirketler dışında da artırılması önemli ve öncelikli bir konudur; çünkü bu anlamda kendilerini geliştirip öncü hareket edebildikleri takdirde kurumda değer yaratma fırsatları olacaktır. Öncü olabilmek için de değişen raporlama ve risk ortamına hızla uyum sağlamaları ve yeni durumlara hazırlıklı olabilmeleri gerekmektedir. Görüşmelerde bu öncü rolün önemi vurgulansa da, iç denetim birimlerinin adım atmak için entegre raporlamanın uygulamada zorunlu olmasının ya da kabul görmesinin beklendiği anlaşılmaktadır. Aynı zamanda kurumlarda iç denetimin güvence rolünün daha çok öne çıktığı ve danışmanlık rolünün üzerinde fazla durulmadığı görülmektedir. İç denetçinin tarafsızlık ve bağımsızlığı konuları, özellikle danışmanlık rolünü kısıtlayabileceği için sıkça dile getirilmiştir. Bu da iç denetimin değer yaratabileceği bir konuda geride kalmasına sebep olabilmektedir. Aynı şekilde entegre raporun kurumda ilk konuşulmaya başlandığı andan itibaren sürecin içinde olmasının sağlayacağı maliyet ve zaman tasarrufu konusunda da yönetimin ve iç denetçilerin farkındalığı ve bilincinin artması önemlidir. İyi yapılandırılmış ve işleyen bir iç kontrol yapısına sahip işletmelerde entegre rapora geçiş sürecinin daha rahat ve sorunsuz geçtiği

kabul edilmektedir. Bu doğrultuda; risk, iç kontrol ve yönetim süreçlerinde olan bilgi birikimi ve deneyimleri ile iç denetçilerin burada sağlayabilecekleri katkıların farkında olarak hareket etmeleri gerekir. Bu çalışma da göstermektedir ki, iç denetçilere güvenilir birer danışman olarak ihtiyaç duyulmaktadır. İç denetçilerin daha başında yeni bir uygulama olarak entegre raporlamayı sahiplenmeleri mesleklerine değer katabilecekleri bir fırsat yaratmaktadır ve bu alanda gelecekte daha çok görev almaları beklenebilir.

İç denetim mesleğinin gelişimi ve dönüşümü için iç denetçilerin ihtiyaç duyacakları yetkinliklerin yeniden ele alınarak bütünleşmenin sağlanması gerekmektedir. Şirketlerde iç denetçi seçimi ve istihdamının daha dikkatli ve entegre düşünce bağlamında yeniden gözden geçirilmesi, mesleki yetkinlik belgesi aranması önemlidir. İç denetçilerin denetleyeceği alana ve kapsama göre uzmanlık ve sertifikalara sahip olması yapılan denetimin kalitesini ve güvenilirliğini arttıracaktır. İç denetçilerin beceri ve yetkinliklerinin artması ve çeşitlenmesi için ihtiyaç duyulan eğitim ve destek sunulmalıdır.

Entegre raporlamanın geleceğine ilişkin görüşler incelendiğinde Türkiye'deki konjonktürün ER'nin yaygınlaşması için henüz yeterli koşulları taşımadığı, ancak teşvik ve sektörel iyi uygulamaların görülmesi, bu alandaki eğitim çalışmalarının artması ile gönüllü olarak entegre rapor hazırlayan firmaların artacağı görüşü hakimdir. Lisans ve lisansüstü derslerde entegre raporun anlatılması, meslek örgütlerinin bu konuları eğitimlerinde ve sertifikasyon sınavlarında kullanması, açık ve uzaktan öğretim sistemi gibi geniş kitlelere ulaşabilecek eğitim yaklaşımları ile farkındalığın arttırılması entegre raporun ve faydalarının daha iyi anlaşılmasını sağlayabilecektir. Türkiye'de entegre raporlama anlamında uygulama örneği sınırlı sayıdadır. Bunun aşılabilmesi için öncelikle farkındalığın arttırılması, kurumsal yapının ve kültürün hazır hale gelmesi ve düşünce yapısının değişmesi gerekmektedir. Uygulamada karşılaşılan zorlukların aşılabilmesi için de ihtiyaç duyulan ER konusunda yetkin/deneyimli bir danışmanlık yapısının oluşması önemlidir. Entegre Faaliyet raporu çıkaran şirket sayısı arttıkça ve iyi örnekler, sağlanan katkılar görüldükçe uygulamaya geçişin hızlanacağı öngörülmektedir. Türkiye'de bu gibi uygulamaların kabul görmesi ve ülke çapında benimsenmesi için de yasal bir mevzuata dayandırılması gerekliliği öne çıkmaktadır. Katılımcılar bu konuda SPK, BDDK, KGK gibi kurumların inisiyatif alması gerektiğini belirtmiştir. Aynı zamanda faaliyet raporu yayımlamayı yeterli bulduğunu belirten şirketlerin entegre raporun faydaları ve yatırımcı üzerindeki etkileri konusunda daha çok bilgilendirilmesi gerektiği anlaşılmaktadır.

Teşvik mekanizmalarının artması ve entegre raporun zorunlu tutulması halinde yaygınlaşabileceği görüşü, bu alandaki literatürü de desteklemektedir.

Entegre raporlamanın geleceği için önemli konular; güvence, entegre düşüncenin anlaşılması, silo yapının kırılması, çeşitli fonksiyonların bir arada ve uyumlu çalışması gerekliliği, işletmelerin yarattığı etkilerin daha iyi anlaşılması, bilinçli liderlik ve yönetim anlayışı olarak sıralanabilir. İşletmedeki pek çok faaliyetin farklı birimler tarafından yürütülmesinin ve bu birimler arasındaki iletişim kopukluklarının şirketler için risk yaratacağı açıktır. Bu nedenle entegre raporlama gibi kapsayıcı bir raporlama için altta yatan sistem ve süreçlerin de bir bütün olarak ele alınması ve değerlendirilmesi gerekir. Bu nedenle YRU (yönetişim, risk ve uygunluk) gibi yaklaşımların da gelecekte entegre raporlama ile birlikte önem kazanacağı öngörülebilir. Bir kuruluşun hedeflerine güvenilir bir şekilde ulaşmasını, belirsizliği ele almasını, uyum içinde ve bir bütün halinde hareket etmesini sağlayan yeteneklerin toplamı olarak da düşünülen YRU yaklaşımı, kuruluştaki fonksiyonların ve operasyonların bütüncül bir şekilde ele alınmasını kolaylaştıracak ve entegre raporlamaya da katkı sağlayacaktır. Bunun yanında içinde yaşadığımız olağanüstü dönem de dikkate alındığında, iş dünyasında ve sivil sektörde ekonomik sistemlerin fırsatların kapsamını herkesi kapsayacak şekilde geliştirmesini gerektiren yaklaşımlara ihtiyaç duyduğu görülmektedir. Bu yaklaşımların benimsenebilmesi için de uzun vadeli değeri ölçecek ve ortaya koyacak yeni ölçütlerin tanımlanması ve yaratılması için çeşitli çalışmalar yapılmaktadır. Tüm paydaşların ve toplumun refahının artması, sürdürülebilir kalkınmanın sağlanması için daha kapsayıcı bir yaklaşımla hareket edilmesi gerektiği açıkça görülmektedir. Tüm dünya ekonomilerinde değişiklikler olacağını ve bu değişimlerin sadece finansal verilerle açıklanamayacak kadar önemli ve değerli olduğunun anlaşılması ile entegre raporlama gibi kapsayıcı yaklaşımların giderek önem kazanacağı söylenebilir.

Bu çalışma, Entegre Raporlamanın yaygınlaşması ile birlikte daha geniş kapsamlı katılımı ve çalışmalarla geliştirilebilir. İç denetim ile Entegre Raporlama ilişkisi de farklı yöntemlerle incelenebilir. Araştırmamız, Türkiye'deki durumu ortaya koyacak şekilde seçilen katılımcılar üzerinde uygulanmıştır. Uygulama sayısı arttıkça daha geniş kapsamlı araştırmaların yapılması sürecin ve uygulamanın daha iyi anlaşılmasını sağlayacaktır. Farklı ülkelerde yapılacak çalışmalar, ülkeler arası uygulama farklılıklarının anlaşılabilmesini ve de karşılaştırılabilmesini sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

- ACCA. (2017). Insights into Integrated Reporting. http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2017/04/ACCAInsights_into_Integrated_Reporting.pdf (Erişim tarihi: 28.04. 2017)
- ACCA. (2019). Insights into Integrated Reporting 3.0: Drive for authenticity , https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2019/05/Insights-into-integrated-reporting-3.0_final.pdf (Erişim tarihi: 01.06.2020)
- Adams, C. (2015). The international integrated reporting council: a call to action. *Critical Perspectives on Accounting*, (27) s. 23–28.
- Adams, C. A. (2017). *The sustainable development goals, integrated thinking and the integrated report published by IIRC and ICAS*. https://www.icas.com/_data/assets/pdf_file/0010/336475/SDGs-and-the-integrated-report_full17.pdf
- Ağdeniz, ř. (2018). Entegre Raporlamada İ Denetimin Rolü. *Mali zm Dergisi*, 147, s.121-138.
- Ağdeniz, ř., Yıldız, B. (2018). Muhasebede Analiz Yöntemi Olarak Metin Madenciliği. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi* 20 (2), s. 286-315.
- Ağlargoz, O. (2013). Stratejik Yönetim ve Kurumsal Yönetim (Ed: Koparal, C. Ve şakar, N.) *Stratejik Yönetim II* içinde (s.140-171). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Yayınları.
- Akdemir, A. (2013). Stratejik amaçların belirlenmesi: Stratejik niyet hiyerarşisi. A. Akdemir ve C. Ulukan (Eds.), *Stratejik yönetim* içinde (s. 46- 65) Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Yayınları.
- Aracı, H., Yüksel, F. (2017). Entegre Raporlamada Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü ve Muhasebe Müfredatlarında Entegre Raporlama. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 19(2), s.389-414.
- Aras, G. ve Sarioğlu, G.U. (2015). *Kurumsal Raporlamada Yeni Dönem: Entegre Raporlama*. Yayın No: T/2015, 10-567, İstanbul: TÜSİAD.

- Aras, G., Özsözgün Çalışkan, A., Esen, E., Kutlu FURTUNA, Ö. (2019) *Türkiye’de entegre raporlama: mevcut durum, paydaların algı ve beklentileri*, ACCA, CFGS, KPMG. <https://home.kpmg/tr/tr/home/gorusler/2019/01/turkiyede-entegre-raporlama.html>
- Arens, A. ve Loebbec, K. (1999) *Auditing: An Integrated Approach*, 8. Basım. New Jersey: Prentice Hall.
- Baboukardos, D. Ve Rimmel, G. (2016). Value relevance of accounting information under an integrated reporting approach: A research note. *Journal of Accounting and Public Policy*, 35(4), s. 437-452.
- Barth, M. E., Cahan, S. F., Chen, L. and Venter, E. R. (2016). *The economic consequences associated with integrated report quality: early evidence from a mandatory setting*. https://www.rwp.bwl.uni-muenchen.de/forschung/wiss_veranstaltungen/arw---neu/paper_arw-marybarth_09_05_16.pdf (erişim Tarihi: 01.01.2020)
- Barth, M. E., Cahan, S. F., Chen, L. and Venter, E. R. (2017). The economic consequences associated with integrated report quality: capital market and real effects. *Accounting, Organizations and Society*, 62, s. 43-64.
- Baxter, P., and Jack, S. (2008). Qualitative Case Study Methodology: Study Design and Implementation for Novice Researchers . *The Qualitative Report*, 13(4), 544-559.
- Bowen, H. (1953). *Social responsibilities of the businessman*. New York, NY: Harper & Row.
- Bowen, H., Gond, J.P. ve Bowen, P. G. (2013) *Social Responsibilities of the Businessman*, edited by Howard R. Bowen, et al., University of Iowa Press ProQuest Ebook Central, <https://ebookcentral.proquest.com/lib/anadolu/detail.action?docID=1650798>. (erişim tarihi: 02.05.2017)
- Burke, J.J., Clark, C.E. (2016). The business case for integrated reporting: Insights from leading practitioners, regulators, and academics. *Business Horizons*, 59(3), s. 273–283.
- Business Impact (2000). *Winning with integrity: a guide to social responsibility*, Business in the Community, London.

- Camilleri, M.A. (2019). Theoretical Insights on Integrated Reporting: Valuing the Financial, Social and Sustainability Disclosures. Idowu S.O., Del Baldo M. (Eds), *Integrated Reporting: Antecedents and Perspectives for Organizations and Stakeholders* içinde (s.61-76). Publisher: Springer
- Carroll, A. B. (1979). A three-dimensional conceptual model of corporate social performance. *Academy of Management Review*, 4, s. 497-505.
- Carroll, A. B. (1999). Corporate Social Responsibility, Evolution of a Definitional Construct. *Business and Society*, 38(3), s. 268-295.
- CBOK (2016). *The Top 7 Skills CAEs Want Building the Right Mix of Talent for Your Organization*, IIA Research Foundation.
- Cheng, B., Ioannou, I. and Serafeim, G. (2014). Corporate social responsibility and access to finance. *Strategic Management Journal*, 35, s. 1–23. doi:10.1002/smj.2131
- Cheng, M., Green, W., Conradie, P., Konishi, N., & Romi, A. (2014). The international integrated reporting framework: Key issues and future research opportunities. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 25(1), s. 90-119. doi:10.1111/jifm.12015
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). (2004). *Enterprise Risk Management Framework (Draft)*, Amerika: COSO.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). (2013). *Internal Control - Integrated Framework Executive Summary*. North Carolina: American Institute of Certified Public Accountants.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). (2017). *Enterprise Risk Management Aligning with Strategy and Performance*. Amerika: COSO.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) & World Business Counsel for Sustainable Development (WBCSD) (2018). *Enterprise Risk Management, Applying enterprise risk management to environmental, social and*

- governance-related risks.* <https://www.coso.org/Documents/COSO-WBCSD-ESGERM-Guidance-Full.pdf> (Erişim Tarihi: 31.05.2019)
- Cömert, N. (2016). İşletmelerde kontrol ve denetim kavramlarının doğru kullanılması amacına yönelik kavramsal bir inceleme. *Marmara Business Review*, 1 (1), s. 1-20.
- Çalışkan, A. Ç.(2017) Sürdürülebilir Kalkınma Hedefi ve Sürdürülebilirlik Raporu, Y. Selvi (Ed) *İşletmelerde Finansal olmayan Verilerin Raporlanması* içinde (s.89-137). İstanbul: Türkmen Yayınevi.
- Çıtak, N, (2015). *Hesap Verebilirlik (Accountability)*. AA1000 Güvence Standartları Serileri, İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Çıtak, N. (2017) Hesapverebilirlik: AA1000 Güvence Standardı Serileri, Y. Selvi (Ed) *İşletmelerde Finansal olmayan Verilerin Raporlanması* içinde (s.139-176). İstanbul:Türkmen Yayınevi
- De Villiers, C., Rinaldi, L. and Unerman, J. (2014). Integrated reporting: insights, gaps and an agenda for future research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 27(7), 1042-1067. [https:// doi.org/10.1108/AAAJ-06-2014-1736](https://doi.org/10.1108/AAAJ-06-2014-1736).
- Decaux, L., Sarens, G. (2015). Implementing combined assurance: insights from multiple case studies. *Managerial Auditing Journal*, 30(1) s.56-79 <https://doi.org/10.1108/MAJ-08-2014-1074>
- Deegan, C. (2002). The legitimising effect of social and environmental disclosures: A theoretical foundation. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 15(3), s. 282–311.
- Del Baldo, M. (2015). Is It Time for Integrated Reporting in Small and Medium-Sized Enterprises? Reflections on an Italian Experience. S.O. Idowu et al. (Eds.). in *Corporate Social Responsibility and Governance, CSR, Sustainability, Ethics & Governance Book Series*. Switzerland: Springer International Publishing.
- 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> (erişim tarihi: 07.01.2019)
- Deloitte (2018). *Internal Audit 3.0 The future of Internal Audit is now.* <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Audit/gx->

[internal-audit-3.0-the-future-of-internal-audit-is-now.pdf](#) (erişim tarihi: 15.02.2019)

- Demartini, C., Trucco, S. (2017). *Integrated reporting and audit quality, An Empirical Analysis in the European Setting*. Springer
- Dimaggio, P. J., Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 48(2), s.147–160.
- Donaldson & Davis. (1991). Stewardship Theory or Agency Theory: CEO Governance and Shareholder Returns. *Australian Journal of Management*, 16(1).
- Donaldson, T. Ve Dunfea, T.W. (2000). Precipitous Ties that Bind, *Business and Society Review*, 105(4), s.436-443.
- Donaldson, T. and Preston, L. (1995). The stakeholder theory of the corporation: concepts, evidence, and implications. *Academy of Management Review*, 20(1), s. 65-91.
- Dumay, J., Bernardi, C., Guthrie, J., Demartini, P. (2016) Integrated reporting: A structured literature review. *Accounting Forum*, 40(3), s. 166–185.
- Dumay, J., & Dai, T. (2017). Integrated thinking as a cultural control?. *Mediterranean Accountancy Research*, 25(4), s. 574-604.
- Dumay, J., La Torre, M., Farneti, F. (2018). Developing trust through stewardship: Implications for intellectual capital, integrated reporting, and the EU Directive 2014/95/EU. *Journal of Intellectual Capital*, 20(1), s.11-39.
- Düzer M., Önce. S. (2017). Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporlaması ve Finansal Performans: BİST’te İşlem Gören Şirketler İçin Karşılaştırmalı Bir Analiz. *Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* 2(2), s. 637-648.
- ECCIA- The European Confederation of Institutes of Internal Auditing (2015). *Non-Financial Reporting: Building trust with internal audit*,
- Eccles R, Krzus M.(2010). *One Report: Integrated Reporting For A Sustainable Strategy* [e-book]. Hoboken, NJ : John Wiley & Sons (Erişim tarihi: 16.11.2016)

- Eccles, R. G., Saltzman, D. (2011). Achieving Sustainability Through Integrated Reporting. *Stanford Social Innovation Review* 9, no:3, s.56-61 .
http://www.people.hbs.edu/reccles/2011su_features_ecclessaltzman.pdf (Erişim tarihi:14.12.2016)
- Eccles, R., Krzus, M. P. and Watson, L. A. (2012). Integrated Reporting Requires Integrated Assurance. J. Oringel (ed.) in *Effective Auditing for Corporates: Key Developments in Practice and Procedures* (s. 161–178). London, U.K.: Bloomsbury Information.
- Eccles, R.G. , Serafeim, G.(2014). Corporate and Integrated Reporting: A Functional Perspective. *Harvard Business School working paper*
http://www.hbs.edu/faculty/Publication%20Files/14-094_30b9b0a2-4acb-47ec-bddc-8c1d810e3cde.pdf (erişim tarihi: 28.04.2017)
- Eccles, R. G. , Ioannou, I., Serafeim, G. (2014). The Impact of Corporate Sustainability on Organizational Processes and Performance. *Management Science*, 60(11), s. 2835-2857.
- Eisenhardt, K. M. (1989). Agency theory: An assessment and review. *Academy of Management Review*, 14(1), s.57–74.
- Flower, J. (2015). The international integrated reporting council: A story of failure. *Critical Perspectives on Accounting*, 27, s.1–17.
- Engelbrecht, L., Yasseen, Y. and Omarjee, I. (2018). The role of the internal audit function in integrated reporting: a developing economy perspective. *Meditari Accountancy Research*, 26(4), s. 657-674.
- Erdoğan, M. (2005). *Denetim*, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2. Baskı.
- Erdoğan, M. (2018). Denetime Giriş ve Denetim Standartları. Erdoğan, M (ed) *Denetim içinde* (s.2-19). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Yayınları
- Ertürk M. (2009) *İşletmelerde Yönetim ve Organizasyon*. İstanbul: Beta Yayıncılık, 4. Basım.
- EU Directive 2014/95/EU <http://data.europa.eu/eli/dir/2014/95/oj> (erişim tarihi: 11.01.2016)

- EY (2015). *Tomorrow's Investment Rules: Nonfinancial and ESG Reporting Trends*
<http://www.ey.com/gl/en/services/specialty-services/climate-change-and-sustainability-services/ey-tomorrows-investment-rules-2> (erişim tarihi:04.05.2017)
- EY(2017). *Is your nonfinancial performance revealing the true value of your business to investors?* [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY_-_Nonfinancial_performance_may_influence_investors/\\$FILE/ey-nonfinancial-performance-may-influence-investors.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY_-_Nonfinancial_performance_may_influence_investors/$FILE/ey-nonfinancial-performance-may-influence-investors.pdf)(erişim tarihi:04.12.2017)
- Fasan, M.(2013). Annual Reports, Sustainability Reports and Integrated Reports: Trends in Corporate Disclosure. Busco, C. Frigo, M.L., Riccaboni, A. Quattrone, P.(Eds). *Towards Integrated Reporting: Concepts, Elements and Principles* içinde (s.41-57.) Switserland: Springer International Publishing.
- Feng, T., Cummings, L., Tweedie, D. (2017). Exploring integrated thinking in integrated reporting—an exploratory study in Australia. *Journal of Intellectual Capital* 18(2), s. 330-353
- Freeman, R.E. (1984). *Strategic Management: A Stakeholder Approach*. Boston, MA: Pitman Publishing.
- Frias-Aceituno J. V. , Rodríguez-Ariza L.ve Garcia-Sánchez I.M. (2014). Explanatory Factors of Integrated Sustainability and Financial Reporting. *Business Strategy and the Environment*, 23, s. 56–72.
- Gergerli, N. (2017) . Entegre Raporlama ve Gelişim Süreci . Y. Selvi (Ed). *İşletmelerde Finansal olmayan Verilerin Raporlanması* içinde (s.181-212). İstanbul: Türkmen Yayınevi.
- Gibassier, D., Adams, C., Jérôme, T. (2017). *Integrated Reporting and the Capitals' Diffusion*.
http://www.anc.gouv.fr/files/live/sites/anc/files/contributed/ANC/3.%20Recherche/B_Appels%20%c3%a0%20projets/2017/First_report_ANC_final_version_GIBASSIER_ADAMS_JEROME_2019-07-24.pdf (Erişim tarihi: 17 Eylül 2019)
- Gillham, B. (2000). *Case Study Research Methods* .United Kingdom: Paston PrePress Ltd.

- Gray, R. (1996). *Accounting and accountability: Changes and challenges in corporate social and environmental reporting*. Hemel Hempstead, UK: Prentice Hall.
- Gray, R., Owen, D, Adams, C. (2010). Some theories for social accounting?: A review essay and a tentative pedagogic categorisation of theorisations around social accounting 1-54. ([https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/S1479-3598\(2010\)0000004005/full/pdf](https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/S1479-3598(2010)0000004005/full/pdf))
- Gray, R. (2006). Social, environmental and sustainability reporting and organisational value creation?: Whose value? Whose creation?. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 19(6), s.793-819, <http://dx.doi.org/10.1108/09513570610709872> (erişim Tarihi:3 Mayıs 2017)
- Güredin, E. (2010). *Denetim ve Güvence Hizmetleri*. İstanbul:Türkmen Yayınları.
- Higgins, C., Stubbs, W. and Love, T. (2014). Walking the talk(s): organisational narratives of integrated reporting. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 27(7), s. 1090-1119.
- Huibers, S. C. J. (2015). *Combined Assurance: One Language, One Voice, One View, The Global Internal Audit Common Body of Knowledge*. https://www.iaa.nl/SiteFiles/Downloads/2015-1481_Combined%20Assurance_CBOK_IARF_S.Huibers.pdf (Erişim tarihi 7 Şubat 2019)
- Hys, K., Hawrysz, L. (2012). Corporate Social Responsibility Reporting, *China-USA Business Review*, 11 (11), s. 1515-1524.
- IAASB (2015). *Working Group Publication: Exploring Assurance on Integrated Reporting and Other Emerging Developments in External Reporting*.
- IAASB (2016). *Supporting Credibility and Trust in Emerging Forms of Reporting, An overview of the International Auditing and Assurance Standards Board's Discussion Paper: Supporting Credibility and Trust in Emerging Forms of External Reporting—Ten Key Challenges for Assurance Engagements*
- Idowu S.O., Aluchna M. (2017). Dynamics of Corporate Social Responsibility: A Critical Approach to Theory and Practice: An Introduction. Aluchna M., Idowu S. (ed). *The Dynamics of Corporate Social Responsibility* içinde (s.1-6). CSR, Sustainability, Ethics & Governance Series, Springer.
- IFAC. (2014). *Accounting for sustainability. From sustainability to business resilience*. https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IFACJ3441_Accounting_for_sustainability_FINALWEB.pdf (erişim 15.02.2020)

- Institute of Internal Auditors (IIA). (2004). *The Role of Internal Auditing in Enterprisewide Risk Management*. London: The Institute of Internal Auditors UK and Ireland.
- Institute of Internal Auditors (IIA). (2009) *IIA Pozisyon Raporu: İç Denetimin Kurumsal Risk Yönetimi'nde Oynadığı Rol*.
- Institute of Internal Auditors (IIA). (2010). *Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi (UMUÇ) Uluslararası İç Denetim Standartları*. Çeviri: Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE), İstanbul: Lebib Yalkın Yayınları.
- Institute of Internal Auditors (IIA) (2013). *IIA Position Paper: The Three Lines Of Defense In Effective Risk Management and Control*. Florida: IIA Global.
- Institute of Internal Auditors (IIA). (2015a). *Enhancing Integrated Reporting Internal Audit Value Proposition*. <http://integratedreporting.org/resource/enhancing-integrated-reporting-internal-audit-value-proposition/> (erişim tarihi:07.01.2019)
- Institute of Internal Auditors (IIA). (2015b). *The Role of Internal Audit in Non-Financial and Integrated Reporting*. <https://www.ii.org.uk/resources/integrated-reporting/research-report-the-role-of-internal-audit-in-non-financial-and-integrated-reporting/> (Erişim tarihi:07.01.2019)
- Institute of Internal Auditors (IIA). South Africa (2015c). *Integrated Reporting: Tip of The Iceberg*. http://integratedreportingsa.org/ircsa/wp-content/uploads/2017/05/Tip_of_the_Iceberg.pdf (Erişim tarihi:07.01.2019)
- Institute of Internal Auditors (IIA). (2020). The IIA's Three Lines Model: An update of the Three Lines of Defense. <https://global.theiia.org/about/about-internal-auditing/Public%20Documents/Three-Lines-Model-Updated.pdf> (Erişim Tarihi: 22.07.2020)
- International Integrated Reporting Council (IIRC) (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 21 Kasım 2016)
- International Integrated Reporting Council (IIRC) (2013). *Uluslararası Entegre Raporlama ER Çerçevesi*. <http://www.theiirc.org/wp-content/uploads/2014/06/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-Turkish.pdf> (ErişimTarihi: 20 Kasım 2016)
- International Integrated Reporting Council (IIRC) (2015). *Assurance on IR: Overview of*

feedback and call to action. IIRC Discussion Papers, London.

International Integrated Reporting Council (IIRC) (2020a). *Integrated Thinking & Strategy: State of Play Report*

International Integrated Reporting Council (IIRC) (2020b). *Consultation Draft of the International IR Framework.* https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2020/05/COMPANION-DOCUMENT__May-21_IIRC.pdf (Erişim Tarihi: 05.06.2020)

İslamoğlu, A. H. ve Alınacı, Ü. (2014). *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri*. (4. baskı).İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.ř.

Kassai, J. R.; Carvalho, N. (2016). Integrated Reporting: When, Why and How Did It Happen?. Mio, C. (editör) *Integrated Reporting A New Accounting Disclosure içinde (s.109-117)*. Palgrave Macmillan.

Karğın, S., Aracı, H., Aktat, H. (2013). Entegre Raporlama: Yeni Bir Raporlama Perspektifi”, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 6 (1), s.27-46.

Kavut, L. (2010). Kurumsal Yönetim, Kurumsal Sosyal Sorumluluk Ve Çevresel Raporlama: İMKB 100 Şirketlerinin Çevresel Açıklamaların İncelenmesi. *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme İktisadî Enstitüsü Dergisi*, 21(66), s.9-43.

KGK (2015) GDS 3000- Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi Veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri

King, M., Roberts, L. (2013). *Entegre Düşünce 21. Yüzyılın İş Yapma Şekli*, Juta and Company (Pty) Ltd.

Koçel, T. (2020). *İşletme Yöneticiliği*. İstanbul: Beta Yayıncılık.

KPMG. (2015). *The KPMG survey of corporate responsibility reporting 2015*.

<https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2015/11/kpmg-international-survey-of-corporate-responsibility-reporting-2015.html> (Erişim Tarihi: 27 Nisan 2017)

Kurt, S. (2019). Entegre Düşünmek Nedir? *TİDE Academia Research*, 1(1), s.109-129.

Magnaghi, E., Aprile, R. (2014). Integrated Reporting: A Theoretical Perspective on This Critical Issue. *Journal of Business and Economics* 5(8) s. 1320-1337.

Maroun, W. and Solomon, J. (2014). *South African institutional investors' perceptions of integrated reporting*. Association of Chartered Certified Accountants, London.

Maroun, W. (2017). Assuring the integrated report: insights and recommendations from auditors and preparers. *The British Accounting Review*, 49(3), s. 329-346.

- Meadows, D., (2008). *Thinking in Systems: A Primer*. Wright, D.(editör). Chealsea Green Publishing Company.
- Mio, C. (2016). Integrated Reporting: The IIRC Framework. Mio, C. (editör). *Integrated Reporting A New Accounting Disclosure içinde (s.1-19.)*. Palgrave Macmillan.
- Mio, C., Marco, F. , Pauluzzo, R. (2016). Internal application of IR principles: Generali's Internal Integrated Reporting. *Journal of Cleaner Production*, 139, s.204-218.
- Moir, L.(2001). What do we really mean by corporate social responsibility? *Corporate Governance: The International Journal of Business in Society*, 1(2), s.16–22.
- Muyot, M. (2010). Sustainable Investing and Integrated Reporting: Driving Systematic Behavioral Change in Public Companies through Global Sustainability Rankings, Indexes, Portfolio Screening and Social Media. Eccles R.G., Cheng, B., Saltzman D. (Editörler). *The Landscape of Integrated Reporting içinde (s.167-173)*. Cambrdige, Massachusetts: Harward Business School.
- La Torre, M., Bernardi, C., Guthrie, J., ve Dumay, J. (2019). Integrated reporting and integrating thinking: practical challenges. Arvidsson, S. (Editör), *Challenges in managing sustainable business: reporting, taxation, ethics and governance içinde (s. 25-54)*. London: Palgrave. https://doi.org/10.1007/978-3-319-93266-8_2
- Lev, B., Gu, F. (2016). *The End of Accounting*. Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
- Lueneburger, C. (2010). A Team Like No Other Who Will Own Your Integrated Report. Eccles R.G., Cheng, B., Saltzman D. (Editörler). *The Landscape of Integrated Reporting. İçinde (s.104-107)*. Cambrdige, Massachusetts: Harward Business School.
- OCEG (Open Compliance and Ethics Group). (2009). *YRU Yeterlilik Modeli Kırmızı Kitap*, Scottsdale, Arizona: Open Compliance & Ethics Group
- OECD (2014). *Roundtable for Sustainable Development, The Evolution of Corporate Reporting for Integrated Performance (RTSD 30)* <https://www.oecd.org/sd-roundtable/papersandpublications/> (Erişim Tarihi: 2 Mayıs 2017)

- Oliver, J., Vesty, G., Brooks, A. (2016). Conceptualising integrated thinking in practice. *Managerial Auditing Journal* , 31(2), s. 228-248.
- Onay, A., Erdoğan, M. (2019). Yönetişim-Risk-Uygunluk (YRU Yaklaşımı ve İç Denetim Fonksiyonu İlişkisi: İç Denetim Sorumluluklarının YRU Yaklaşımına Etkisi Üzerine Yapısal Eşitlik Modeli Araştırması. *TİDE Academia Research*, 2, s.149-198.
- Owen, G. (2013). Integrated Reporting: A Review of Developments and their Implications for the Accounting Curriculum. *Accounting Education*, 22(4), s. 340-356, DOI: 10.1080/09639284.2013.817798
- Özalp, İ. (2001). *İşletme Yönetimi*. Eskişehir: Birlik Ofset.
- Özbay, D. (2017) Kurumsal Sosyal Sorumluluk Raporları. Y. Selvi (Editör). *İşletmelerde Finansal olmayan Verilerin Raporlanması* içinde (s.49-87). İstanbul: Türkmen Yayınevi.
- Pastoriza, D. and Ariño, M. A. (2018). When Agents Become Stewards: Introducing Learning in the Stewardship Theory. *1st IESE Conference, "Humanizing the Firm & Management Profession* konferansında sunulan bildiri. Barcelona, IESE Business School, Spain. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=1295320> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1295320>
- Perego, P., Kennedy, S., Whiteman, G. (2016), A lot of icing but little cake? Taking integrated reporting forward , *Journal of Cleaner Production*, 136, s. 53-64, <http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0959652616001979> (Erişim tarihi: 25 Kasım 2016)
- PwC (2013). *Integrated reporting, going beyond the financial results*, <http://www.pwc.com/us/en/cfo-direct/publications/point-of-view/integrated-reporting-pov.html> (Erişim tarihi: 10.11.2016)
- PwC. (2014). *Inspiring Trust Through Insight* . <https://www.pwc.com/gx/en/audit-services/publications/assets/trust-through-insight.pdf> (erişim tarihi: 2.1.2020)
- PwC (2017) *State of the Internal Audit Profession Study , Staying the Course toward True North: Navigating Disruption*.
- PwC (2020) *Küresel CEO Araştırması 2020*, <https://www.pwc.com.tr/ceo-arastirmasi> (Erişim Tarihi: 30.05.2020)

- Ramamoorti, S. (2003). Chapter 1: Internal Auditing: History, Evaluation, and Prospects. *The Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF), Research Opportunities in Internal Auditing* içinde (s. 1-23). Florida: The Institute of Internal Auditors.
- Ratliff, R.L., K.F. Reding (2002). *Introduction to Auditing: Logic, Principles and Techniques* Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors.
- Raworth, K.(2017). A Doughnut for the Anthropocene: humanity's compass in the 21st century, *www.thelancet.com/planetary-health* Vol 1 <https://www.thelancet.com/journals/lanplh/article/PIIS2542-5196%2817%2930028-1/fulltext> (Erişim Tarihi: 15.02.2019)
- Reding, F.K. Sobel, P. J. Anderson, L. U. Head, M. J. Ramamoorti, S. Salamasick, M. & Riddle, C. (2013). *Internal Auditing: Assurance&Consulting Services*. Altomonte Springs: The IIA Research Foundation.
- Redclift, M.(1993) Sustainable Development: Needs, Values, Rights. *Environmental Values*, 2(1), s. 3-20. <https://doi.org/10.3197/096327193776679981>
- Robertson, F. and Samy, M. (2019). Rationales for integrated reporting adoption and factors impacting on the extent of adoption: A UK perspective. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 11(2), s.351-382.
- Sarens, G., Decaux, L. and Lenz, R. (2012). *Combined Assurance: Case Studies on a Holistic Approach to Organizational Governance*. Altamonte Springs, FL: The IIA Research Foundation.
- Sawyer, L., Dittenhofer, M.A., Scheiner, J.H. (2005). *Sawyer's internal auditing: the practice of modern internal auditing*. The IIA Research Foundation, Altamonte Springs, FL.
- Sawyer, L. (2016). *Sawyer's İç Denetçiler İçin Rehber Cilt 1: İç Denetimin Temelleri*, (Çev: Ç. Özbek). (1. baskı). İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları,No:10.
- Sawyer, L. (2016). *Sawyer's İç Denetçiler İçin Rehber Cilt 2: İç Denetimin Süreçleri ve Yöntemleri*. (Çev: Ç. Özbek). (1. baskı). İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları,No:10.
- Sawyer, L. (2016). *Sawyer's İç Denetçiler İçin Rehber Cilt 3: Kurumsal Yönetim, Risk Yönetimi ve Uyumun Temelleri*. (Çev: Ç. Özbek). (1. baskı). İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları,No:10.

- Selimoğlu, S.K. ve Yeşilçelebi, G. (2019). Entegre Raporlama ve Bütünleşik Güvence Modeli: Türkiye'deki Farkındalığın Delphi Tekniği ile Araştırılması. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 21(3), s.680-703.
- Simnett, R. and Huggins, A.L. (2015). Integrated reporting and assurance: where can research add value?. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 6(1), s. 29-53.
- Simnett, R., Zhou, S., Hoang, H. (2016). Assurance and Other Credibility Enhancing Mechanisms for Integrated Reporting. Mio, C.(Editör). *Integrated Reporting A New Accounting Disclosure* içinde (s.269-286).
- SKD- Sürdürülebilir Kalkınma Derneği (2020). *Reporting Matters Türkiye 2019*, <http://www.skdturkiye.org/yayin/reporting-matters-2019> (Erişim Tarihi: 30.05.2020)
- Smith, S.S. (2014). Integrated reporting, corporate governance, and the future of the accounting function. *International Journal of Business and Social Science*, 10(5), s. 58-63. http://ijbssnet.com/journals/Vol_5_No_10_September_2014/8.pdf (Erişim Tarihi:12.12.2016)
- Soh D.S.B., Leung P., Leong S. (2015) The Development of Integrated Reporting and the Role of the Accounting and Auditing Profession. Rahim M., Idowu S. (Editörler). *Social Audit Regulation: development, challenges and opportunities* içinde (s.33-57) (CSR, Sustainability, Ethics & Governance) Springer, Springer Nature.
- Soh, D. , Martinov-Bennie, N. (2015). Internal auditors' perceptions of their role in environmental, social and governance assurance and consulting. *Managerial Auditing Journal*, 30 (1), s. 80-111. <https://doi.org/10.1108/MAJ-08-2014-1075>
- Solomon, J. and Maroun, W. (2014). *Reporting Pre- and Post-King III: What's the Difference?* www.accaglobal.com (Erişim tarihi: 6 Şubat 2019)
- Speziale, M. T. (2019) Theoretical Perspectives on Purposes and Users of Integrated Reporting A Literature Review. Idowu S.O., Del Baldo M. (Editörler). *Integrated Reporting: Antecedents and Perspectives for Organizations and Stakeholders* içinde (s.13-60). Springer.
- Stubbs, W., Higgins, C. (2014) Integrated Reporting and internal mechanisms of change. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 27 (7), s. 1068 – 1089.

- The Institute of Directors in Southern Africa (IODSA). (2009). *The King Report III on Corporate Governance for South Africa*. <http://www.iodsa.co.za/?kingIII> (Erişim tarihi:04.05.2017)
- The Institute of Directors in Southern Africa(IODSA). (2016). *The King Report IV on Corporate Governance for South Africa* https://cdn.ymaws.com/www.iodsa.co.za/resource/collection/684B68A7-B768-465C-8214-E3A007F15A5A/IoDSA_King_IV_Report_-_WebVersion.pdf (Erişim tarihi: 6 şubat 2019)
- Tweedie, D., Martinov-Bennie, N. (2015). Entitlements and Time: Integrated Reporting's Double-edged Agenda, *Social and Environmental Accountability Journal*, 35(1), s.49-61, DOI: 10.1080/0969160X.2015.1007466
- United Kingdom Department for Business, Energy & Industrial Sector (UK BEIS) (2019). “*Stakeholder perceptions of non- financial reporting*” , BEIS Research Paper Number 2019/027,https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/841047/stakeholder-perceptions-of-non-financial-reporting.pdf (Erişim Tarihi: 15.01.2020)
- Uluslararası İ Denetim Standartları(UİDS) (2016). *Uluslararası Mesleki Uygulama erevesi (UMU)*. (ev: Türkiye İ Denetim Enstitüsü). The Institute of Internal Auditors (IIA).
- United Nations (1987). *UN Report of the World Commission on Environment and Development: “Our Common Future”* <http://www.un-documents.net/our-common-future.pdf> (Erişim tarihi: 04.05.2017)
- United Nations Environment Programme UNEP (2010), ‘*Dead Planet, Living Planet: Biodiversity and Ecosystem Restrtaion for Sustainable Development*’ http://www.unep.org/pdf/RRAecosystems_screen.pdf (Erişim tarihi: 14.12.2016)
- Vitollo, F., Raimo, N. , Rubino, M. (2019). Appreciations, criticisms, determinants, and effects ofintegrated reporting: A systematic literature review. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management* , 26(2) s. 518-528 DOI: 10.1002/csr.1734
- White,A.W. (2010). The Five Capitals of Integrated Reporting: Toward a Holistic Architecture for Corporate Disclosure. Eccles R.G., Cheng, B., Saltzman D.(Editörler). *The Landscape of Integrated Reporting içinde* (s.29-33).

- Whittington, O.R., Pany, K.(2004) *Principles of Auditing and Other Assurance Services* (14th Ed.) New York, NY: Irwin McGraw Hill.
- World Intellectual Capital Initiative (WICI) (2013), *Connectivity: Background Paper for <IR>*. London: International Integrated Reporting Council(IIRC).
- Yanık, S., & Türker, İ. (2012). Sürdürülebilirlik ve Sosyal Sorumluluk Raporlamasındaki Gelişmeler (Tümleşik Raporlama), *İ.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, 47(7), s.291-308.
- Yıllancı, M. (2006). *İç Denetim Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi'ne Yönelik Bir Araştırma*, (2.baskı). Nobel Yayıncılık.
- Yin, R. K. (2009). *Case Study Research Design and Methods* (4th Edition). Applied social research methods v.5.
- Yin, R. K. (2011). *Qualitative Research from Start to Finish.*, The Guilford Press
- Yükçü, S. Ve Kaplanoglu, E. (2016). Sürdürülebilir Kalkınma Finansal Olmayan Raporlamanın Önemi, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. 18 (Özel Sayı-1), s.63-101.
- Zhou, S., Simnett, R., and Green, W. (2017) Does Integrated Reporting Matter to the Capital Market?. *Abacus*, 53, s. 94–132.
- <http://tkyd.org> (Erişim tarihi: 02.06.2019)
- http://ec.europa.eu/growth/industry/corporate-social-responsibility_en(Erişim tarihi:02.01.2019)
- <https://www.globalreporting.org>(Erişim tarihi:11.12.2016)
- <https://www.iso.org/iso-26000-social-responsibility.html> (Erişim tarihi:08.05.2017)
- <https://www.un.org/sustainabledevelopment/development-agenda/> (Erişim tarihi: 9.12.2019)
- <https://www.tr.undp.org/content/turkey/en/home/> (Erişim tarihi: 9.12.2019)
- <https://sozluk.gov.tr/> (Erişim tarihi: 10.11.2019)
- <https://www.accountability.org/about-us/about-accountability/> (Erişim tarihi: 15.02.2020)
- <https://www.accountability.org/our-services/research/> (Erişim tarihi: 15.02.2020)
- <https://www.seffaflik.org/sozluk/> (Erişim tarihi:08.05.2017)
- <https://corporatereportingdialogue.com/publication/understanding-the-value-of-transparency-and-accountability/> (Erişim tarihi:08.05.2017)
- <https://www.mevzuat.gov.tr/> (Erişim tarihi:15.02.2020)

http://www.unep.org/pdf/RRAcosystems_screen.pdf (Erişim tarihi:30.03.2020)

http://www3.weforum.org/docs/WEF_Global_Risk_Report_2020.pdf (Erişim tarihi:30.03.2020)

<https://www.r3-0.org/wp-content/uploads/2019/10/R3-GTAC-ConceptNote-Final-1.pdf> (Erişim Tarihi 30.03.2020)

<http://integratedreporting.org/the-iirc-2/> (Erişim tarihi 26.04.2017)

http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2017/07/IIRC_IR2016_IntegratedReport.pdf (Erişim tarihi 26.06.2018)

<http://integratedreporting.org> (Erişim tarihi 26.04.2017)

https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2020/02/TOPI-C-PAPER-3_v4.pdf (Erişim tarihi 26.05.2020)

<http://www.entegreraporlamatr.org/tr/> (Erişim tarihi 26.04.2018)

<https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2013/03/IR-Background-Paper-Capitals.pdf> (Erişim Tarihi: 25.03.2019)

<https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2013/08/Background-Paper-Value-Creation.pdf> (Erişim Tarihi: 20.01.2019)

<https://integratedreporting.org/news/iirc-publishes-2018-integrated-report/> (Erişim tarihi:20.08.2019)

<https://www.mdpi.com/2071-1050/10/4/1162/htm> (Erişim tarihi:11.12.2016)

<http://integratedreporting.org/corporate-reporting-dialogue/>(Erişim tarihi: 15.02.2020)

<http://www.borsaistanbul.com/endeksler/bist-pay-endeksleri/surdurulebilirlik-endeksi> (Erişim tarihi 16.11.2016)

<https://www.etymonline.com/search?q=audit> (Erişim tarihi:15.02.2020)

<https://global.theiia.org> (Erişim tarihi:20.08.2018)

<https://www.tide.org.tr> (Erişim tarihi:20.08.2018)

<https://na.theiia.org/Pages/IIAHome.aspx> (Erişim tarihi:15.02.2020)

https://www.iiasa.org.za/page/About_IA (Erişim tarihi:15.02.2020)

<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/tr/Documents/the-deloitte-times/ic-denetim-3.0-ve-kontrol-okuryazarligi.pdf>

[http://enterprisesystemsmedia.com/article/business-perspective-purple-people-and-green-people#sr=g&m=o&cp=or&ct=-tmc&st=\(opu%20qspwjefe\)&ts=1578576607](http://enterprisesystemsmedia.com/article/business-perspective-purple-people-and-green-people#sr=g&m=o&cp=or&ct=-tmc&st=(opu%20qspwjefe)&ts=1578576607)(Erişim Tarihi: 15.02.2020)

<https://tdwi.org/Blogs/TDWI-Blog/2010/04/Purple-People.aspx> (Erişim Tarihi: 15.02.2020)

<http://www.theiia.org/theiia/about-the-profession/value-proposition/?sf1473960=1> (Erişim Tarihi 20.01.2019)

<https://na.theiia.org/about-ia/PublicDocuments/Internal-Auditings-Role-in-Corporate-Governance.pdf> (Erişim Tarihi 20.01.2019)

<https://www.tide.org.tr/page/28/Standartlar> (Erişim Tarihi 20.01.2019)

<http://www.oecd.org/corporate/> (Erişim Tarihi 20.01.2019)

<http://www.tide.org.tr/uploads/TI%CC%87DE-COSO%20Sunumu%202013%20son> (Erişim Tarihi 20.01.2019)

<https://www.icas.com/professional-resources/audit-and-assurance/internal-audit/internal-audit-three-lines-of-defence-model-explained> (Erişim Tarihi 20.01.2019)

<https://www.coso.org/Pages/default.aspx> (Erişim Tarihi 20.01.2019)

<https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/PP-The-Role-of-Internal-Auditing-in-Enterprise-wide-Risk-Management-Turkish.pdf> (Erişim tarihi: 10.09.2019)

<https://www.accaglobal.com/hk/en/student/sa/features/acca-embeds-integrated-reporting.html> (Erişim Tarihi 20.03.2020)

<https://www.oceg.org/about/what-is-occeg/> (Erişim tarihi: 01.06.2020)

<https://www.pwc.com/gx/en/ceo-agenda/ceosurvey/2020.html#cs23DataExplorer> (Erişim tarihi: 01.06.2020)

<https://integratedreportingsa.org/i-was-inspired-2019-international-integrated-reporting-conference/> (Erişim tarihi: 01.02.2020)

EKLER

EK-1 GÖRÜŞME PROTOKOLLERİ (İÇ DENETÇİ, YÖNETİCİ, BAĞIMSIZ
DENETÇİ VE DANIŞMAN, TİDE, DÜZENLEYİCİ KURUMLAR)

EK-2 GÖNÜLLÜ KATILIM FORMU

EK-1

İÇ DENETÇİ GÖRÜŞME SORULARI

Görüşme Protokolü

Yönerge:

Bu görüşmenin amacı entegre raporlama ve iç denetim ilişkisi ile ilgili bilgi edinmektir. Görüşme yaklaşık 45 dakika sürecektir.

Görüşmenin her bölümü açık uçlu sorularla başlayacaktır. Sol tarafta sıralanan başlıklar doğrultusunda görüşme bir akış içerisinde olacaktır. Her başlıkta bulunan sorular, o alanda detaylı bilgiler edinmeyi sağlayacaktır. Bu sorular, konu hakkında bilgi edinirken size kolaylık sağlaması amacıyla oluşturulmuştur. Her soruyu cevaplamak zorunda değilsiniz; ancak vereceğiniz açık cevaplar araştırmanın seyri açısından kritik öneme sahiptir.

Tanışma

- Lütfen kendiniz ve pozisyonunuz hakkında kısaca bilgi veriniz.
- Bulunduğunuz pozisyonda ne kadar süredir çalışıyorsunuz?
- Başka şirketlerde benzer pozisyonlarda görev aldınız mı?
- İç denetim biriminiz hakkında kısaca bilgi verir misiniz?

İç Denetçinin Şimdiki ve Gelecekteki Rolünü Değerlendirmesi

- İç denetimin şu anda uygulanmakta olan raporlama mekanizmalarındaki(Finansal, Sürdürülebilirlik, Entegre Raporlama(ER) rolü nedir?
- Entegre raporlama sürecinde iç denetimin güvence ve danışmanlık rolleri sizce etkilenmiş midir?
- Sizce iç denetimin ER sürecinde rolü var mıdır? Varsa bu rol geçici mi yoksa sürekli mi olmalıdır?
- İç denetimin ER sürecindeki rolü, 3'lü savunma hattındaki(Three line of defense) bütünleşik güvence modeli ile nasıl uyumlu hale getirilebilir? Diğer savunma hatlarıyla nasıl koordinasyon sağlanabilir?
- İç denetim faaliyeti ER sürecinde ne düzeyde bir güvence sağlayabilir? Diğer güvence sağlayıcılarla karşılaştırıldığında durumu nedir ve sonuçları neler olabilir?
- İç denetim için ER sürecinde standart bir görev tanımlanabilir mi? Bu rolün Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları ile ilişkisi nasıl olmalıdır?

- Sizce iç denetim faaliyeti ER sürecinde değer yaratabilir mi?
- ER sürecinde iç kontrolün etkinliği konusunda ne düşünüyorsunuz?
- COSO ve ER ilişkisini nasıl değerlendiriyorsunuz ve uyguluyorsunuz?
 - Kuruluşun ER amaçları için mevcut yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerinde güçlendirmesi gereken alanlar sizce nelerdir?
- Sürekli denetim kavramı ve ER arasındaki ilişkiyi değerlendirir misiniz?
- YRU(Yönetişim, Risk ve Uygunluk) kavramı ve ER arasındaki ilişkiyi değerlendirir misiniz?

Fayda ve Beklentiler

- İç denetimin ER sürecinde rol alması ya da almamasının avantajları ya da eksik yönleri sizce nelerdir?
- İç denetim faaliyeti entegre düşünce anlamında ne katkı sağlayabilir?
- İç denetim için ER ile ortaya çıkan gizli tehlikeler/riskler nelerdir ve bunlardan nasıl kaçınılabılır?
- İç denetim birimleri ve çalışanları, ER sürecinde rol almaları halinde, bu rolü yerine getirebilecek yeterli kapasiteye, yetkinliğe, faaliyet alanına ve bütçeye sahip midir?
 - İç denetim personeli ERde belirtilen kılavuz ilkeler ve bunların ER da kullanılması ile ilgili ne düzeyde bilgi sahibidir? Bu alanlarda görev almakta mıdır?
- İç denetçiler ER kapsamında şimdiki ve gelecekteki rollerini nasıl değerlendiriyor?
 - Bu rol resmî iç denetim stratejisinin bir parçası mı?
 - Bu alanda planlanan yeni görevler var mı?
 - İç denetim, denetim planını oluştururken ERYa ilişkin önemli riskleri de dikkate alıyor mu?
- İç denetim, ER sürecinde tarafsızlığına zarar verebilecek olası durumları nasıl yönetmektedir?
- ER ile biriminizde ve kurumunuzda ne gibi gelişmeler gözlemlediniz?
- ERsürecinde zorluklarla karşılaştığınızda kolaylıkla destek alabildiniz mi?

Entegre Raporlamanın Geleceği Hakkındaki Düşünceler ve Öneriler

- ER konusunda bilginin artırılması ve ERnın duyurulması için neler yapılabilir?
- ER nin gönüllü ya da zorunlu olması konusunda ne düşünüyorsunuz?
- ERnın temel raporlama şekli olması gerekip gerekmediği konusunda ne düşünüyorsunuz? Olmalıysa bu nasıl sağlanabilir?

- Türkiye İ Denetim Enstitüsü(TİDE)'nün ER ile ilgili çalışmalarını nasıl değerlendiriyorsunuz?
- ER'yi kariyer gelişiminiz açısından değerlendirir misiniz?
- Diğer iç denetçilere deneyimleriniz üzerinden tavsiye vermek isterseniz ne söylediniz?

YÖNETİCİ GÖRÜŞME SORULARI

Görüşme Protokolü

Yönerge:

Bu görüşmenin amacı entegre raporlama ve iç denetim ilişkisi ile ilgili bilgi edinmektir. Görüşme yaklaşık 45 dakika sürecektir.

Görüşmenin her bölümü açık uçlu sorularla başlayacaktır. Sol tarafta sıralanan başlıklar doğrultusunda görüşme bir akış içerisinde olacaktır. Her başlıkta bulunan sorular, o alanda detaylı bilgiler edinmeyi sağlayacaktır. Bu sorular, konu hakkında bilgi edinirken size kolaylık sağlaması amacıyla oluşturulmuştur. Her soruyu cevaplamak zorunda değilsiniz; ancak vereceğiniz açık cevaplar araştırmanın seyri açısından kritik öneme sahiptir.

Tanışma

- Lütfen kendiniz ve pozisyonunuz hakkında kısaca bilgi veriniz.
- Bulunduğunuz pozisyonda ne kadar süredir çalışıyorsunuz?
- Başka şirketlerde benzer pozisyonlarda görev aldınız mı?

Entegre Raporlamaya Geçiş Kararı

- Kurumunuzda Entegre raporlamaER hazırlanması fikrinin ortaya çıkışında etkili olan iç ve dış faktörler nelerdir?
- Sizce ER ve sürdürülebilirlik raporlaması arasındaki temel fark nedir?
- Entegre raporun hazırlanmasında hangi birimler görev almaktadır ve bu göreve nasıl seçilmişlerdir?

Entegre Raporlamada İç Denetimin Rolü

- İç denetim biriminiz hakkında kısaca bilgi verir misiniz?
- İç denetimin şu anda uygulanmakta olan raporlama mekanizmalarındaki(finansal, sürdürülebilirlik, ER) rolü nedir?
- ER sürecinde iç kontrolün etkinliği konusunda ne düşünüyorsunuz?
- COSO ve ER ilişkisini nasıl değerlendiriyorsunuz ve uyguluyorsunuz?
 - Kuruluşun ER amaçları için mevcut yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerinde güçlendirmesi gereken alanlar nelerdir

- İç denetim birimleri ve çalışanları, ER sürecinde aldıkları ya da alacakları rolü yerine getirebilecek yeterli kapasiteye, yetkinliğe, bütçeye ve faaliyet alanına sahip midir?
 - Hangi alanların gelişime daha açık olduğunu düşünüyorsunuz?
- ER sürecinde iç denetim, ikinci savunma hattındaki(2nd line of defense) faaliyetlerle nasıl koordinasyon sağlayabilir?
- Sizce iç denetim faaliyeti ER sürecinde nasıl değer yaratır?
- Sizce iç denetim faaliyeti ER sürecinde ne düzeyde bir güvence sağlar? Diğer güvence sağlayıcılarla karşılaştırıldığında durumu nedir ve sonuçları neler olabilir?
- İç denetimin ER sürecindeki rolü sizce geçici mi yoksa sürekli mi olmalıdır?
- İç denetim için ER sürecinde standart bir görev tanımlanabilir mi?

ER ile İlgili Değerlendirmeler

- Yönetimin sürekli izleme fonksiyonu ve ER ilişkisini değerlendirir misiniz?
- YRU(Yönetişim, risk ve uygunluk) kavramı ve ER arasındaki ilişkiyi değerlendirir misiniz?
- İç denetimin ER sürecinde rol alması ya da almamasının avantajları ya da eksik yönleri sizce nelerdir?
- İç denetim faaliyeti entegre düşünceyi nasıl kolaylaştırabilir ya da entegre düşünce anlamında ne katkı sağlayabilir?

Entegre Raporlamanın Geleceği Hakkındaki Düşünceler ve Öneriler

- ER nın geleceği hakkında ne düşünüyorsunuz?
- ER konusunda bilginin artırılması için sizce neler yapılabilir?
- ER nin gönüllü ya da zorunlu olması konusunda ne düşünüyorsunuz?
- ERnın temel raporlama şekli olması gerekip gerekmediği konusunda ne düşünüyorsunuz? Olmalıysa, bu nasıl sağlanabilir?
- Diğer yöneticilere deneyimleriniz üzerinden tavsiye vermek isteseniz ne söylerdiniz?

BAĞIMSIZ DENETİM VE DANIŞMANLIK HİZMETLERİ GÖRÜŞME SORULARI

Görüşme Protokolü

Yönerge:

Bu görüşmenin amacı entegre raporlama ve iç denetim ilişkisi ile ilgili bilgi edinmektir. Görüşme yaklaşık 45 dakika sürecektir.

Görüşmenin her bölümü açık uçlu sorularla başlayacaktır. Sol tarafta sıralanan başlıklar doğrultusunda görüşme bir akış içerisinde olacaktır. Her başlıkta bulunan sorular, o alanda detaylı bilgiler edinmeyi sağlayacaktır. Bu sorular, konu hakkında bilgi edinirken size kolaylık sağlaması amacıyla oluşturulmuştur. Her soruyu cevaplamak zorunda değilsiniz; ancak vereceğiniz açık cevaplar araştırmanın seyri açısından kritik öneme sahiptir.

Tanışma

- Lütfen kendiniz ve pozisyonunuz hakkında kısaca bilgi veriniz.
- Bulunduğunuz pozisyonda ne kadar süredir çalışıyorsunuz?
- Başka şirketlerde benzer pozisyonlarda görev aldınız mı?

Entegre Raporlamaya Geçiş ve Planlama

- Danışmanlık verdiğiniz kurumda Entegre raporlamaER hazırlanması fikri nasıl ortaya çıkmıştır?
- Entegre raporun hazırlanmasında görev alan birimler ve kişiler kimlerdir ve nasıl seçilmişlerdir?(Danışmanlık verdiğiniz kurumda ve kendi danışmanlık ekibinizde)

Entegre Raporlamada İç Denetimin Rolü

- Danışmanlık verdiğiniz şirkette iç denetim /teftiş birimi ER sürecinde görev alıyor mu?
- İç denetimin ER sürecinde rol alması ya da almamasının avantajları ya da eksik yönleri sizce nelerdir?
- İç denetim faaliyeti entegre düşüncüyü nasıl kolaylaştırabilir ya da entegre düşünce anlamında ne katkı sağlayabilir?
- Sizce iç denetim faaliyeti ER sürecinde nasıl değer yaratır?
- İç denetim faaliyeti ER sürecinde ne düzeyde bir güvence sağlar? Diğer güvence sağlayıcılarla karşılaştırıldığında durumu nedir ve sonuçları neler olabilir?
- İç denetimin ER sürecindeki rolü geçici mi yoksa sürekli mi olmalıdır? Bu süreçte standart bir görev tanımlanabilir mi?

- İç denetim birimleri ve çalışanları, ER sürecinde aldıkları ya da alacakları rolü yerine getirebilecek yeterli kapasiteye, yetkinliğe, bütçeye ve faaliyet alanına sahip midir?
- ER sürecinde iç kontrolün etkinliği konusunda ne düşünüyorsunuz?
- COSO ve ER ilişkisini nasıl değerlendiriyorsunuz?
 - Kuruluşun ER amaçları için mevcut yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerinde güçlendirmesi gereken alanlar sizce nelerdir?
- Sürekli izleme ve Sürekli denetim kavramları ile ER arasındaki ilişkiyi değerlendirir misiniz?
- YRU(Yönetişim, risk ve uygunluk) kavramı ve ER arasındaki ilişkiyi değerlendirir misiniz?

Entegre Raporlamanın Geleceği Hakkındaki Düşünceler ve Öneriler

- ER konusunda bilginin artırılması ve ER'nın duyurulması için neler yapılabilir?
- ER nın gönüllü ya da zorunlu olması konusunda ne düşünüyorsunuz?
- ER'nın temel raporlama şekli olması gerekip gerekmediği konusunda ne düşünüyorsunuz? Olmalıysa bu nasıl sağlanabilir?
- ER'yı kariyer gelişiminiz açısından değerlendirir misiniz?
- Denetim ve danışmanlık anlamında faaliyet veren diğer kişilere deneyimleriniz üzerinden tavsiye vermek isteseniz ne söylerdiniz

TİDE GÖRÜŞME SORULARI

Görüşme Protokolü

Yönerge:

Bu görüşmenin amacı entegre raporlama ve iç denetim ilişkisi ile ilgili bilgi edinmektir. Görüşme yaklaşık 45 dakika sürecektir.

Görüşmenin her bölümü açık uçlu sorularla başlayacaktır. Sol tarafta sıralanan başlıklar doğrultusunda görüşme bir akış içerisinde olacaktır. Her başlıkta bulunan sorular, o alanda detaylı bilgiler edinmeyi sağlayacaktır. Bu sorular, konu hakkında bilgi edinirken size kolaylık sağlaması amacıyla oluşturulmuştur. Her soruyu cevaplamak zorunda değilsiniz; ancak vereceğiniz açık cevaplar araştırmanın seyri açısından kritik öneme sahiptir.

Tanışma

- Lütfen kendiniz ve pozisyonunuz hakkında kısaca bilgi veriniz.
- Bulunduğunuz pozisyonda ne kadar süredir çalışıyorsunuz?

Entegre Raporlama ER Konusunda Farkındalık

- Entegre raporlama ile ilgili Türkiye’deki iç denetçilerin farkındalık düzeyi konusunda ne düşünüyorsunuz?
- ER konusunda farkındalığın artırılması için neler yapılabilir?

Entegre Raporlamanın Geleceği Hakkındaki Düşünceler ve Öneriler

- İç denetim birimleri ve çalışanlarının, ER sürecinde aldıkları ya da alacakları rolü yerine getirebilecek kapasite ve yetkinliğe ulaşması için TİDE neler yapmayı planlamaktadır? (Sertifikasyon, sınavlar, eğitim, konferans, globaldeki yayınlar)
- ER nın gönüllü ya da zorunlu olması konusunda ne düşünüyorsunuz?
- ERnın temel raporlama şekli olması gerekip gerekmediği konusunda ne düşünüyorsunuz? Olmalıysa bu nasıl sağlanabilir?

Entegre Raporlamada İç Denetimin Rolü

- Entegre raporlama süreci iç denetimin güvence ve danışmanlık rollerini etkiler mi?
- İç denetim faaliyeti entegre düşünce anlamında ne katkı sağlayabilir?
- Sizce iç denetim faaliyeti ER sürecinde nasıl değer yaratır?

- İç denetimin ER sürecinde rol alması ya da almamasının avantajları ya da eksik yönleri nelerdir?
- İç denetim faaliyeti ER sürecinde ne düzeyde bir güvence sağlar? Diğer güvence sağlayıcılarla karşılaştırıldığında durumu nedir ve sonuçları neler olabilir?
- İç denetimin ER sürecindeki rolü, 3'lü savunma hattındaki bütünleşik güvence modeli ile nasıl uyumlu hale getirilebilir? Diğer savunma hatlarıyla koordinasyonu nasıl sağlanabilir?
- Finansal olmayan bilgi akışındaki süreçlerde iç kontrolün etkinliği ve güvencesi konusunda ne düşünüyorsunuz?
- İç denetimin ER sürecindeki rolü geçici mi yoksa sürekli mi olmalıdır?
- İç denetim için ER sürecinde standart bir görev tanımlanabilir mi? Bu rolün Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları ile ilişkisi nasıl olmalıdır?
- İç denetimde ER ile ortaya çıkan en iyi uygulamalar sizce nelerdir?
- İç denetim için ER ile ortaya çıkan gizli tehlikeler/riskler nelerdir ve bunlardan nasıl kaçınılabilir?

Entegre Raporlama ile İlişkili Konular

- Sürekli izleme ve Sürekli denetim kavramları ile ER arasındaki ilişkiyi değerlendir misiniz?
- YRU(Yönetişim, risk ve uygunluk) kavramı ve ER arasındaki ilişkiyi değerlendir misiniz?
- COSO ve ER ilişkisini nasıl değerlendiriyorsunuz?

DÜZENLEYİCİ KURUMLAR GÖRÜŞME SORULARI

Görüşme Protokolü

Yönerge:

Bu görüşmenin amacı entegre raporlama ve iç denetim ilişkisi ile ilgili bilgi edinmektir. Görüşme yaklaşık 45 dakika sürecektir.

Görüşmenin her bölümü açık uçlu sorularla başlayacaktır. Sol tarafta sıralanan başlıklar doğrultusunda görüşme bir akış içerisinde olacaktır. Her başlıkta bulunan sorular, o alanda detaylı bilgiler edinmeyi sağlayacaktır. Bu sorular, konu hakkında bilgi edinirken size kolaylık sağlaması amacıyla oluşturulmuştur. Her soruyu cevaplamak zorunda değilsiniz; ancak vereceğiniz açık cevaplar araştırmanın seyri açısından kritik öneme sahiptir.

Tanışma

- Lütfen kendiniz ve pozisyonunuz hakkında kısaca bilgi veriniz.
- Bulunduğunuz pozisyonda ne kadar süredir çalışıyorsunuz?
- Başka şirketlerde benzer pozisyonlarda görev aldınız mı?

ER Hazırlama süreci

- Kurumunuzda Entegre raporlamaER hazırlanması fikrinin ortaya çıkışında etkili olan iç ve dış faktörler nelerdir?
- Raporun hazırlanma sürecinden kısaca bahseder misiniz?
- Entegre raporun hazırlanmasında hangi birim/birimler görev almaktadır ve bu göreve nasıl seçilmişlerdir?
- Entegre rapor hazırlanması sürecinde;
 - Danışmanlık alındı mı?
 - Alınmadıysa bununla ilgilenecek personel eğitim aldı mı? (Bu alanda neler yapıldı?)
 - Bu alanda gelişime açık alanlar hangileri?
 - İç Denetim biriminiz var mı, bu süreçte görev alıyor mu?

İç Denetimin Rolü

- Sizce iç denetim biriminin bu süreçte görev alması bir fayda sağlar mı? Değer yaratır mı?
- İç Denetimin bu süreçte bir güvence ya da danışmanlık rolü olduğunu düşünüyor musunuz?

- Güney Afrika’da da uygulanan bütünleşik güvence(combined assurance) ve genel olarak entegre raporlara verilecek güvence konusunda ne düşünüyorsunuz?
- İç denetim için ER sürecinde standart bir görev tanımlanabilir mi? (Geçici ya da sürekli)
- Üçlü savunma hattı(3 lines of defense) düşünüldüğünde entegre raporlama sürecinde savunma hatları arasındaki koordinasyon nasıl sağlanabilir?
- ER sürecindeki iç kontrollerin etkinliği konusunda ne düşünüyorsunuz?

ER Sürecinde Sağlanan Fayda, Gelişime açık yönler, Yaşanan Zorluklar

- Entegre raporun fayda sağlayacağını düşünüyor musunuz?
 - Sağlayacağı en büyük fayda sizce nedir?
 - Gelişime açık yönleri nelerdir?
- Entegre rapor hazırlama sürecinde yaşadığınız sıkıntı/zorluklar oldu mu? Olduysa hangi alanda?
- ERSürecinde zorluklarla karşılaştığınızda kolaylıkla destek alabildiniz mi?
- ER ile biriminizde ve kurumunuzda ne gibi gelişmeler gözlemlediniz?

Entegre Raporlamanın Bugünkü Durumu ve Yapılacak Düzenlemelere İlişkin Görüşler

- Sürdürülebilirlik endeksi gibi bir endeksin entegre raporlama için oluşturulması konusunda ne düşünüyorsunuz?
- Entegre raporun zorunlu ya da gönüllü olması konusunda ne düşünüyorsunuz?
- Entegre raporlama anlamında bundan sonraki yol haritanız nedir?
- ER konusunda bilginin arttırılması ve ER’nin duyurulması için neler yapılabilir?

EK-2

ARAŞTIRMA GÖNÜLLÜ KATILIM FORMU

Bu çalışma, “Entegre Düşünce Bağlamında Raporlama ve İç Denetimin Dönüşen Rolü” başlıklı bir tez çalışmasıdır. Çalışma, Araş. Gör. Emine Esra Bilgiç tarafından yürütülmektedir ve sonuçları ile Entegre Raporlama ve İç Denetim arasındaki ilişki ortaya koyularak bu alanların gelişimine katkı sağlanması amaçlanmaktadır.

- Bu çalışmaya katılımınız gönüllülük esasına dayanmaktadır.
- Çalışmanın amacı doğrultusunda, görüşme yapılarak sizden veriler toplanacaktır.
- İsminizi yazmak ya da kimliğinizi açığa çıkaracak bir bilgi vermek zorunda değilsiniz/araştırmada katılımcıların isimleri gizli tutulacaktır.
- Araştırma kapsamında toplanan veriler, sadece bilimsel amaçlar doğrultusunda kullanılacak, araştırmanın amacı dışında ya da bir başka araştırmada kullanılmayacak ve gerekmesi halinde, sizin (yazılı) izniniz olmadan başkalarıyla paylaşılmayacaktır.
- İstemeniz halinde sizden toplanan verileri inceleme hakkınız bulunmaktadır.
- Sizden toplanan veriler korunacak ve araştırma bitiminde arşivlenecek veya imha edilecektir.
- Veri toplama sürecinde/süreçlerinde size rahatsızlık verebilecek herhangi bir soru/talep olmayacaktır. Yine de katılımınız sırasında herhangi bir sebepten rahatsızlık hissederseniz çalışmadan istediğiniz zamanda ayrılabilirsiniz. Çalışmadan ayrılmanız durumunda sizden toplanan veriler çalışmadan çıkarılacak ve imha edilecektir.

Gönüllü katılım formunu okumak ve değerlendirmek üzere ayırdığınız zaman için teşekkür ederim. Çalışma hakkındaki sorularınızı Anadolu Üniversitesi İşletme Fakültesi’nden Emine Esra Bilgiç’e yöneltebilirsiniz

Araştırmacı Adı: Araş. Gör. Emine Esra Bilgiç
Adres : Anadolu Üniversitesi İşletme Fakültesi
İş Tel : 0 222 335 05 80
Cep Tel :

Bu çalışmaya tamamen kendi rızamla, istediğim takdirde çalışmadan ayrılabileceğimi bilerek verdiğim bilgilerin bilimsel amaçlarla kullanılmasını kabul ediyorum.

(Lütfen bu formu doldurup imzaladıktan sonra veri toplayan kişiye veriniz.)

Katılımcı Ad ve Soyadı:

İmza:

Tarih