T.C.
NİĞDE ÖMER HALİSDEMİR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI

TÜRKİYE'DE ENTEGRE RAPORLAMA SÜRECİNDE KARŞILAŞILABİLECEK SORUNLARIN TESPİTİNE İLİŞKİN BİR ARAŞTIRMA

DOKTORA TEZİ

Hazırlayan
Adalet ZOZİK

Niğde
Ekim, 2020

T.C.
NİĞDE ÖMER HALİSDEMİR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI

TÜRKİYE'DE ENTEGRE RAPORLAMA SÜRECİNDE KARŞILAŞILABİLECEK SORUNLARIN TESPİTİNE İLİŞKİN BİR ARAŞTIRMA

DOKTORA TEZİ

Hazırlayan
Adalet ZOZİK

Danışman : Prof. Dr. Zeki DOĞAN
Üye : Prof. Dr. Ali DERAN
Üye : Prof. Dr. Zeynep HATUNOĞLU
Üye : Dr. Öğr. Üyesi Seçkin ARSLAN
Üye : Dr. Öğr. Üyesi Beyhan BELLER DİKMEN

Niğde
Ekim, 2020

YEMİN METNİ

Doktora tezi olarak sunduğum **"Türkiye'de Entegre Raporlama Sürecinde Karşılaşılabilecek Sorunların Tespitine İlişkin Bir Araştırma"** başlıklı bu çalışmanın, bilimsel ve akademik kurallar çerçevesinde tez yazım kılavuzuna uygun olarak tarafımdan yazıldığını, yararlandığım eserlerin tamamının kaynaklarda gösterildiğini ve çalışmamın içinde kullanıldıkları her yerde bunlara atıf yapıldığını belirtir ve bunu onurumla doğrularım. 02/10/2020

Adalet ZOZİK

ONAY SAYFASI

Prof. Dr. Zeki DOĞAN danışmanlığında Adalet ZOZİK tarafından hazırlanan "Türkiye'de Entegre Raporlama Sürecinde Karşılaşılabilecek Sorunların Tespitine İlişkin Bir Araştırma" adlı bu çalışma jürimiz tarafından Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalında Doktora Tezi olarak kabul edilmiştir.

Tarih: 02/10/2020

JÜRİ :

Danışman : Prof. Dr. Zeki DOĞAN …….

Üye : Prof. Dr. Ali DERAN …….

Üye : Prof. Dr. Zeynep HATUNOĞLU …….

Üye : Dr. Öğr. Üyesi Seçkin ARSLAN …….

Üye : Dr. Öğr. Üyesi Beyhan BELLER DİKMEN …….

ONAY :

Bu tezin kabulü Enstitü Yönetim Kurulu'nun ……. Tarih ve …….. sayılı kararı ile onaylanmıştır.

Doç. Dr. Emin Hüseyin ÇETENAK
Enstitü Müdürü

ÖN SÖZ

Sürekli değişim ve dönüşüm içinde olan dünyamıza bağlı olarak, kurumsal raporlama uygulamaları da evrim geçirmektedir. Kurumsal raporlamanın son evrimini temsil eden entegre raporlama, iş dünyası, yatırımcılar, potansiyel yatırımcılar ve muhasebe firmalarının ilgi odağı haline gelmiştir. Bu bağlamda, ülkemizde de entegre raporlama uygulamalarının öncülüğünü üstlenen işletmeler hem kendi sektörlerinde hem iş dünyasında farkındalık yaratacaklardır.

Doktora eğitimim ve tez çalışmam sürecinde bana destek olan, yol gösteren ve bu çalışmanın tamamlanmasında emeği geçen danışman hocam Prof. Dr. Zeki DOĞAN'a sonsuz teşekkürlerimi sunarım. Ayrıca, doktora ders sürecimde bilgi ve tecrübelerinden yararlandığım Prof. Dr. Ali DERAN'a ve çalışmanın araştırma bölümünde benden yardımını esirgemeyen Prof. Dr. Murat AKIN'a teşekkürü bir borç bilirim.

Eğitim hayatım boyunca hiçbir desteğini benden esirgemeyen aileme ve tez yazım sürecinde beni motive eden eşim Muammer ZOZİK'e sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Adalet ZOZİK

ÖZET
DOKTORA TEZİ

TÜRKİYE'DE ENTEGRE RAPORLAMA SÜRECİNDE KARŞILAŞILABİLECEK SORUNLARIN TESPİTİNE İLİŞKİN BİR ARAŞTIRMA

ZOZİK, Adalet
İşletme Anabilim Dalı
Tez Danışmanı: Prof. Dr. Zeki DOĞAN
Ekim 2020, 202 Sayfa

Kurumsal raporlama, yüzyıldan daha fazla süredir gelişimini sürdürmektedir. Mevcut kurumsal raporların boşluklarından ortaya çıkan entegre raporlama kavramı ise son on yıldır kurumsal raporlama alanında yerini almıştır. Bu bağlamda, ülkemizde iş dünyasında entegre raporlama uygulamalarının kabulü ve yaygınlaştırılması önem arz etmektedir.

Bu çalışmanın amacı, Türkiye'de entegre raporlama sürecinde karşılaşılabilecek sorunların tespit edilmesidir. Bu amaç doğrultusunda, öncelikle konuya ilişkin kavramsal alt yapı verilmiş ve ilgili literatür taranmıştır. Daha sonra, payları Borsa İstanbul'da işlem gören entegre rapor yayınlayan ve yayınlamayan işletmelere yönelik ankete dayalı bir araştırma yapılmıştır. Elde edilen veriler, Mann-Whitney Testi ve Kruskal-Wallis Testi aracılığıyla analiz edilmiştir. Entegre rapor yayınlayan işletmelerden elde edilen anket bulguları analizi sonucunda, işletme yöneticilerinin, entegre raporlama uygulamalarında sürdürülebilirlik raporlama süreçlerini finansal süreçlerle uyumlu hale getirebilmenin zor olduğu ve entegre rapor hazırlama maliyetlerinin yüksek olduğu ile ilgili algılarının oldukça yüksek olduğu tespit edilmiştir. Entegre rapor yayınlamayan işletmelerden elde edilen anket bulguları analizi sonucunda ise işletme yöneticileri; yatırımcıların entegre raporlamaya ilgilerine dair yeterli kanıt olmadığı, işletmelerinde üst yönetimin entegre raporlamayı desteklemediği ve entegre rapor hazırlama maliyetlerinin yüksek olduğu gibi konularda görüş beyan etmemişlerdir. Bununla birlikte, işletme yöneticileri, bir entegre rapor üretmek için işletmelerinde kullanılan bilgi teknolojilerinin ve uluslararası entegre raporlama çerçevesinin yeterli olduğunu düşünmektedirler.

Anahtar Kelimeler: Finansal Raporlama, Sürdürülebilirlik Raporlaması, Entegre Raporlama, Kurumsal Raporlama.

ABSTRACT
DOCTORAL THESIS

A RESEARCH ON THE IDENTIFICATION OF PROBLEMS ENCOUNTERED IN THE PROCESS OF INTEGRATED REPORTING IN TURKEY

ZOZİK, Adalet
Business Administration
Supervisor: Professor Zeki DOĞAN
October 2020, 202 pages.

Corporate reporting has been evolving for more than a century. The concept of integrated reporting, emerging from the gaps of existing corporate reports, has taken its place in corporate reporting for the last ten years. In this context, it is important to adopt and spread integrated reporting practices in the business world in our country.

The aim of this study is to identify the problems encountered in the process of integrated reporting in Turkey. For this purpose, firstly, the conceptual background related to the subject has been given and the relevant literature has been reviewed. Then, a study based on a survey has been conducted for enterprises that publish and do not publish integrated reports, whose shares are traded on Borsa Istanbul. The data obtained were analyzed using the Mann-Whitney Test and the Kruskal-Wallis Test. As a result of the analysis of the survey findings obtained from the companies publishing integrated reports, it has been determined that business managers have a high perception that it is difficult to align sustainability reporting processes with financial processes in integrated reporting practices and that the costs of preparing integrated reports are high. As a result of the analysis of the survey findings obtained from the companies that do not publish integrated reports, the business managers did not express their opinions on issues such as the lack of sufficient evidence regarding the investors' interest in integrated reporting, the top management in their enterprises does not support integrated reporting and the costs of preparing integrated reports are high. However, business managers consider that the information technologies used in their business are sufficient to produce an integrated report and that the international integrated reporting framework is sufficient to produce an integrated report.

Keywords: Financial Reporting, Sustainability Reporting, Integrated Reporting, Corporate Reporting.

İÇİNDEKİLER

ÖN SÖZ i
ÖZET ii
ABSTRACT iii
İÇİNDEKİLER iv
TABLOLAR LİSTESİ x
ŞEKİLLER LİSTESİ xiii
KISALTMALAR LİSTESİ xiv
EKLER LİSTESİ xvi

BİRİNCİ BÖLÜM
GİRİŞ

1.1. FİNANSAL RAPORLAMANIN GELİŞİM SÜRECİ 3
1.1.1. Amerika Birleşik Devletleri'nde Muhasebe Standartlarının Gelişimi 3
1.1.2. Gönüllü Uluslararası Muhasebe Standartlarının Gelişimi 6
1.1.3. IFRS ve ABD GAAP Arasındaki Yakınsama Çalışmaları 9
1.1.4. Türkiye'de Muhasebe Standartlarının Gelişimi 11
1.2. SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORLAMASININ TARİHSEL GELİŞİMİ 14
1.3. SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORLARI İÇİN GELİŞTİRİLEN KILAVUZ İLKELER VE STANDARTLAR 21
1.3.1. Birleşmiş Milletler Küresel İlkeler Sözleşmesi (UNGC) 23
1.3.2. ISO 26000: Kurumsal Sosyal Sorumluluğun Standardizasyonu 24
1.3.3. OECD İlkeleri (Çok Uluslu İşletmeler İçin OECD İlkeleri) 25
1.3.4. SA 8000 Sosyal Sorumluluk Standardı 26
1.3.5. GRI Sürdürülebilirlik Raporlaması Standartları 27
1.4. SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORLAMASI İÇİN MOTİVASYONLAR 31
1.5. KURUMSAL SÜRDÜRÜLEBİLİRLİĞİ AÇIKLAYAN TEORİLER 32
1.5.1. Meşruiyet Teorisi 33
1.5.2. Paydaş Teorisi 34
1.5.3. Kurumsal Teori 35

İKİNCİ BÖLÜM

ENTEGRE RAPORLAMA HAKKINDA GENEL BİLGİLER

2.1. ENTEGRE RAPORLAMA LİTERATÜR TARAMASI....37
2.2. ENTEGRE RAPORLAMA VE ENTEGRE DÜŞÜNCE....44
2.3. ENTEGRE RAPORLAMANIN GELİŞİM SÜRECİ....46
2.4. ULUSLARARASI ENTEGRE RAPORLAMA ÇERÇEVESİ....48
2.4.1. Entegre Raporlama Çerçevesinin İçeriği....52
2.4.2. Temel Kavramlar....53
2.4.3. Kılavuz İlkeler....60
2.4.4. İçerik Öğeleri....66
2.5. ENTEGRE RAPORLAMA ÇERÇEVELERİ....70
2.5.1. Novo Nordisk....71
2.5.2. King Raporları....71
2.5.3. Entegre Rapor....73
2.5.4. The UN Global Compact....74
2.6. YATIRIMCILAR İÇİN ENTEGRE RAPORLAMANIN FAYDALARI....76
2.7. KURULUŞLAR İÇİN ENTEGRE RAPORLAMANIN FAYDALARI....77
2.8. ENTEGRE RAPORLAMA SÜRECİNDE KARŞILAŞILABİLECEK SORUNLAR....80
2.9. ENTEGRE RAPORLAMA VE GÜVENCE....85
2.10. ENTEGRE RAPORLAMA: EVRİMİ VE DOĞASI....89
2.10.1. Entegre Raporlama ve Yıllık Raporlama....90
2.10.2. Entegre Raporlama ve Sürdürülebilirlik Raporlaması....91
2.10.3. Entegre Raporlama İhtiyacı....93
2.11. DÜNYADA ÖNCÜ ENTEGRE RAPORLAMA UYGULAMALARI....95
2.12. ÜLKEMİZDE ENTEGRE RAPORLAMA UYGULAMALARI....99

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE ENTEGRE RAPORLAMA SÜRECİNDE KARŞILAŞILAŞILABİLECEK SORUNLARIN TESPİTİNE İLİŞKİN BİR ARAŞTIRMA

3.1. ARAŞTIRMANIN ÖNEMİ VE AMACI....104
3.2. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE SINIRLARI....105
3.3. ARAŞTIRMANIN MODELİ VE HİPOTEZLERİ....106
3.4. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ....107
3.4.1. Verilerin Toplanması....107
3.4.2. Soruların Niteliği....108
3.4.3. Verilerin Analizinde Kullanılan Yöntem....109
3.5. ARAŞTIRMANIN BULGULARI VE DEĞERLENDİRME....110
3.5.1. Demografik Özelliklerin Değerlendirilmesi....110
3.5.2. İşletme Yöneticilerinin Entegre Raporlama Farkındalığına İlişkin Oluşturulan İfadelere Katılma Düzeylerinin Dağılımı....112
3.5.3. İşletme Yöneticilerinin Entegre Raporlamanın Önündeki Engellerine/Sorunlarına İlişkin Oluşturulan İfadelere Katılma Düzeylerinin Dağılımı….....113
3.5.4. İşletme Yöneticilerinin Entegre Raporlamanın Muhtemel Faydalarına İlişkin Oluşturulan İfadelere Katılma Düzeylerinin Dağılımı....115
3.5.5. İşletme Yöneticilerinin, İşletmelerin Entegre Raporlama Yapmama Nedenlerine İlişkin Oluşturulan İfadelere Katılma Düzeylerinin Dağılımı....118
3.5.6. İşletme Yöneticilerinin, İşletmeleri Entegre Raporlama Uygulamalarına Yönlendiren Nedenlere İlişkin Oluşturulan İfadelere Katılma Düzeylerinin Dağılımı….....120
3.5.7. İşletme Yöneticilerinin Entegre Raporların Bağımsız Denetime Tabi Tutulmasına İlişkin Oluşturulan İfadelere Katılma Düzeylerinin Dağılımı....122
3.5.8. İşletme Yöneticilerinin Demografik Özelliklerine Göre Entegre Raporlama Farkındalığına, Entegre Raporlama Uygulamalarının Muhtemel Faydalarına ve Entegre Raporların Bağımsız Denetime Tabi Tutulmasına İlişkin İfadelere Katılma Düzeyleri Arasındaki Farklılığın Belirlenmesi....123

3.5.8.1. Sürdürülebilirlik/KSS Raporu Yayınlayanlar ile Entegre Raporlama Farkındalığına Katılma Düzeyleri Arasındaki Farklılığın Belirlenmesi.....123

3.5.8.2. Sürdürülebilirlik/KSS Raporu Yayınlayanlar ile Entegre Raporlama Uygulamalarının Muhtemel Faydalarına Katılma Düzeyleri Arasındaki Farklılığın Belirlenmesi 124

3.5.8.3. Sürdürülebilirlik/KSS Raporu Yayınlayanlar ile Entegre Raporların Bağımsız Denetime Tabi Tutulmasına Katılma Düzeyleri Arasındaki Farklılığın Belirlenmesi 126

3.5.8.4. Entegre Raporlama Uygulamalarını Benimsemeyi Düşünenler ile Entegre Raporlama Farkındalığına Katılma Düzeyleri Arasındaki Farklılığın Belirlenmesi 127

3.5.8.5. Entegre Raporlama Uygulamalarını Benimsemeyi Düşünenler ile Entegre Raporlama Uygulamalarının Muhtemel Faydalarına Katılma Düzeyleri Arasındaki Farklılığın Belirlenmesi.....128

3.5.8.6. Entegre Raporlama Uygulamalarını Benimsemeyi Düşünenler ile Entegre Raporların Bağımsız Denetime Tabi Tutulmasına Katılma Düzeyleri Arasındaki Farklılığın Belirlenmesi.....129

3.5.8.7. İşletme Yöneticilerinin Pozisyonları ile Entegre Raporlama Farkındalığına Katılma Düzeyleri Arasındaki Farklılığın Belirlenmesi.....130

3.5.8.8. İşletme Yöneticilerinin Pozisyonları ile Entegre Raporlama Uygulamalarının Muhtemel Faydalarına Katılma Düzeyleri Arasındaki Farklılığın Belirlenmesi 131

3.5.8.9. İşletmelerin Çalışan Sayısı ile Entegre Raporlama Farkındalığına Katılma Düzeyleri Arasındaki Farklılığın Belirlenmesi 133

3.5.8.10. İşletmelerin Çalışan Sayısı ile Entegre Raporlama Uygulamalarının Muhtemel Faydalarına Katılma Düzeyleri Arasındaki Farklılığın Belirlenmesi…. 134

3.5.8.11. İşletmelerin Çalışan Sayısı ile Entegre Raporların Bağımsız Denetime Tabi Tutulmasına Katılma Düzeyleri Arasındaki Farklılığın Belirlenmesi 135

3.5.8.12. İşletmelerin Menşei ile Entegre Raporlama Farkındalığına Katılma Düzeyleri Arasındaki Farklılığın Belirlenmesi 136

3.5.8.13. İşletmelerin Menşei ile Entegre Raporlama Uygulamalarının Muhtemel Faydalarına Katılma Düzeyleri Arasındaki Farklılığın Belirlenmesi…… 137

3.5.8.14. İşletmelerin Menşei ile Entegre Raporların Bağımsız Denetime Tabi Tutulmasına Katılma Düzeyleri Arasındaki Farklılığın Belirlenmesi 138

3.5.8.15. İşletmelerin Faaliyet Gösterdiği Sektör ile Entegre Raporlama Farkındalığına Katılma Düzeyleri Arasındaki Farklılığın Belirlenmesi 139

3.5.8.16. İşletmelerin Faaliyet Gösterdiği Sektör ile Entegre Raporlama Uygulamalarının Muhtemel Faydalarına Katılma Düzeyleri Arasındaki Farklılığın Belirlenmesi 140

3.5.8.17. İşletmelerin Faaliyet Gösterdiği Sektör ile Entegre Raporların Bağımsız Denetime Tabi Tutulmasına Katılma Düzeyleri Arasındaki Farklılığın Belirlenmesi……. 142

3.6. ENTEGRE RAPOR HAZIRLAYAN İŞLETMELERE AİT ARAŞTIRMA BULGULARININ DEĞERLENDİRİLMESİ 143

3.6.1. Demografik Özelliklerin Değerlendirilmesi 143

3.6.2. İşletme Yöneticilerinin Entegre Raporlama Sürecinde Karşılaşılan Sorunlara İlişkin Oluşturulan İfadelere Katılma Düzeylerinin Dağılımı 145

3.6.3. İşletme Yöneticilerinin Entegre Raporlamadan Beklenen Faydalarına İlişkin Oluşturulan İfadelere Katılma Düzeylerinin Dağılımı 149

3.6.4. İşletme Yöneticilerinin, İşletmeleri Entegre Raporlama Uygulamalarına Yönlendiren Nedenlere İlişkin Oluşturulan İfadelere Katılma Düzeylerinin Dağılımı……. 152

3.6.5. İşletmelerin Entegre Raporlama Konularında Toplanan Veriler ile Birtakım Çalışmaları Hangi Sıklıkla Yaptıklarının Dağılımı 154

3.6.6. İşletme Yöneticilerinin Entegre Raporların Bağımsız Denetime Tabi Tutulmasına İlişkin Oluşturulan İfadelere Katılma Düzeylerinin Dağılımı 155

SONUÇ VE ÖNERİLER 158

KAYNAKÇA 170

EKLER 192

EK-1 Borsa İstanbul'da İşlem Gören, Entegre Rapor Yayınlamayan İşletmelere Yönelik Yapılan Anket Formu 192
EK-2 Borsa İstanbul'da İşlem Gören, Entegre Rapor Yayınlayan İşletmelere Yönelik Yapılan Anket Formu 196
ÖZ GEÇMİŞ 201

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 2. 1. Kurumsal Raporlamanın Gelişim Süreci 47
Tablo 2. 2. Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi'nin Geliştirilmesine İlişkin Önemli Tarihler 51
Tablo 2. 3. Sermaye Öğeleri, Tanım ve Örnekleri 55
Tablo 2. 4. Yıllık, Sürdürülebilirlik ve Entegre Raporların Temel Özellikleri 95
Tablo 2. 5. Finansal Olmayan Bilgilerin Raporlanması İçin Uluslararası Borsa Gereksinimleri 98
Tablo 2. 6. Finansal Olmayan Bilgileri Raporlamak İçin Uluslararası Hükümet Gereksinimleri 99
Tablo 2. 7. Türkiye'de Entegre Raporlamaya İlişkin Gelişmeler 102
Tablo 2. 8. Türkiye'de Yayınlanan Entegre Raporlar 103
Tablo 3. 1. 5'li Likert Ölçeğine Göre Aritmetik Ortalamaların Değerlendirme Aralığı 110
Tablo 3. 2. İşletme Yöneticilerinin Demografik Bilgileri 111
Tablo 3. 3. İşletme Yöneticilerinin Entegre Raporlama Farkındalığına İlişkin Oluşturulan İfadelere Katılma Düzeylerinin Dağılımı 112
Tablo 3. 4. İşletme Yöneticilerinin Entegre Raporlamanın Önündeki Engellerine/Sorunlarına İlişkin Oluşturulan İfadelere Katılma Düzeylerinin Dağılımı 113
Tablo 3. 5. İşletme Yöneticilerinin Entegre Raporlamanın Muhtemel Faydalarına İlişkin Oluşturulan İfadelere Katılma Düzeylerinin Dağılımı 116
Tablo 3. 6. İşletme Yöneticilerinin, İşletmelerin Entegre Raporlama Yapmama Nedenlerine İlişkin Oluşturulan İfadelere Katılma Düzeylerinin Dağılımı 118
Tablo 3. 7. İşletme Yöneticilerinin, İşletmeleri Entegre Raporlama Uygulamalarına Yönlendiren Nedenlere İlişkin Oluşturulan İfadelere Katılma Düzeylerinin Dağılımı 120
Tablo 3. 8. İşletme Yöneticilerinin Entegre Raporların Bağımsız Denetime Tabi Tutulmasına İlişkin Oluşturulan İfadelere Katılma Düzeylerinin Dağılımı 122
Tablo 3. 9. Sürdürülebilirlik/KSS Raporu Yayınlayanlara Göre Entegre Raporlama Farkındalığına İlişkin Oluşturulan İfadelere Katılma Düzeylerinin Değişimi 124
Tablo 3. 10. Sürdürülebilirlik/KSS Raporu Yayınlayanlara Göre Entegre Raporlama Uygulamalarının Muhtemel Faydalarına İlişkin Oluşturulan İfadelere Katılma Düzeylerinin Değişimi 125

Tablo 3. 11. Sürdürülebilirlik/KSS Raporu Yayınlayanlara Göre Entegre Raporların Bağımsız Denetime Tabi Tutulmasına İlişkin Oluşturulan İfadelere Katılma Düzeylerinin Değişimi 126
Tablo 3. 12. Entegre Raporlama Uygulamalarını Benimsemeyi Düşünenlere Göre Entegre Raporlama Farkındalığına İlişkin Oluşturulan İfadelere Katılma Düzeylerinin Değişimi 127
Tablo 3. 13. Entegre Raporlama Uygulamalarını Benimsemeyi Düşünenlere Göre Entegre Raporlama Uygulamalarının Muhtemel Faydalarına İlişkin Oluşturulan İfadelere Katılma Düzeylerinin Değişimi 128
Tablo 3. 14. Entegre Raporlama Uygulamalarını Benimsemeyi Düşünenlere Göre Entegre Raporların Bağımsız Denetime Tabi Tutulmasına İlişkin Oluşturulan İfadelere Katılma Düzeylerinin Değişimi 130
Tablo 3. 15. İşletme Yöneticilerinin Pozisyonlarına Göre Entegre Raporlama Farkındalığına İlişkin Oluşturulan İfadelere Katılma Düzeylerinin Değişimi 131
Tablo 3. 16. İşletme Yöneticilerinin Pozisyonlarına Göre Entegre Raporlama Uygulamalarının Muhtemel Faydalarına İlişkin Oluşturulan İfadelere Katılma Düzeylerinin Değişimi 132
Tablo 3. 17. İşletmelerin Çalışan Sayısına Göre Entegre Raporlama Farkındalığına İlişkin Oluşturulan İfadelere Katılma Düzeylerinin Değişimi 133
Tablo 3. 18. İşletmelerin Çalışan Sayısına Göre Entegre Raporlama Uygulamalarının Muhtemel Faydalarına İlişkin Oluşturulan İfadelere Katılma Düzeylerinin Değişimi 134
Tablo 3. 19. İşletmelerin Çalışan Sayısına Göre Entegre Raporların Bağımsız Denetime Tabi Tutulmasına İlişkin Oluşturulan İfadelere Katılma Düzeylerinin Değişimi 135
Tablo 3. 20. İşletmelerin Menşeine Göre Entegre Raporlama Farkındalığına İlişkin Oluşturulan İfadelere Katılma Düzeylerinin Değişimi 136
Tablo 3. 21. İşletmelerin Menşeine Göre Entegre Raporlama Uygulamalarının Muhtemel Faydalarına İlişkin Oluşturulan İfadelere Katılma Düzeylerinin Değişimi 137
Tablo 3. 22. İşletmelerin Menşeine Göre Entegre Raporların Bağımsız Denetime Tabi Tutulmasına İlişkin Oluşturulan İfadelere Katılma Düzeylerinin Değişimi 139
Tablo 3. 23. İşletmelerin Faaliyet Gösterdiği Sektöre Göre Entegre Raporlama Farkındalığına İlişkin Oluşturulan İfadelere Katılma Düzeylerinin Değişimi 140

Tablo 3. 24. İşletmelerin Faaliyet Gösterdiği Sektöre Göre Entegre Raporlama Uygulamalarının Muhtemel Faydalarına İlişkin Oluşturulan İfadelere Katılma Düzeylerinin Değişimi 141
Tablo 3. 25. İşletmelerin Faaliyet Gösterdiği Sektöre Göre Entegre Raporların Bağımsız Denetime Tabi Tutulmasına İlişkin Oluşturulan İfadelere Katılma Düzeylerinin Değişimi 142
Tablo 3. 26. İşletme Yöneticilerinin Demografik Özellikleri 144
Tablo 3. 27. İşletme Yöneticilerinin Entegre Raporlama Sürecinde Karşılaşılan Sorunlara İlişkin Oluşturulan İfadelere Katılma Düzeylerinin Dağılımı 145
Tablo 3. 28. İşletme Yöneticilerinin Entegre Raporlamadan Beklenen Faydalarına İlişkin Oluşturulan İfadelere Katılma Düzeylerinin Dağılımı 149
Tablo 3. 29. İşletmeleri Entegre Raporlama Uygulamalarına Yönlendiren Nedenlere İlişkin Oluşturulan İfadelere Katılma Düzeylerinin Dağılımı 152
Tablo 3. 30. İşletmelerin Entegre Raporlama Konularında Toplanan Veriler ile Birtakım Çalışmaları Hangi Sıklıkla Yaptıklarının Dağılımı 154
Tablo 3. 31. İşletme Yöneticilerinin Entegre Raporların Bağımsız Denetime Tabi Tutulmasına İlişkin Oluşturulan İfadelere Katılma Düzeylerinin Dağılımı 156

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1. 1. Standart Belirleme Yapısı.....8
Şekil 1. 2. Standart Baz: 4.900 N100 İşletmesi ve 250 G250 İşletmesi.....15
Şekil 2. 1. Değer Yaratma Süreci.....59
Şekil 2. 2. Entegre Düşünme ve Raporlama Arasındaki Karşılıklı Olarak Güçlendirici İlişki.....62
Şekil 2. 3. Entegre Raporlamanın Pratik Uygulamasıyla İlgili Sorunlar.....84
Şekil 3. 1. Araştırmanın Modeli……106

KISALTMALAR LİSTESİ

3P	İnsan, Gezegen ve Kar
A4S	The Prince'in Sürdürülebilirlik Muhasebesi Projesi
ACCA	Yeminli Mali Müşavirler Birliği
AICPA	Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü
ARB	Muhasebe Araştırma Bülteni
ASISA	Güney Afrika Tasarruf ve Yatırım Derneği
BDDK	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BM	Birleşmiş Milletler
BOBİ FRS	Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı
BRLF	Avustralya İş Dünyası Raporlama Liderleri Forumu
BUSA	Güney Afrika İş Birimi
CDP	Karbon Saydamlık Projesi
CDSB	İklim Değişikliği Standartları Kurulu
CIMA	Sertifikalı Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü
CIP	Kurumsal Katılım Programı
COP	İlerleme Raporu
EITF	Ortaya Çıkan Sorunlar Görev Gücü
ER	Entegre Raporlama
ERTA	Entegre Raporlama Türkiye Ağı
FAF	Finansal Muhasebe Vakfı
FASAC	Finansal Muhasebe Standartları Danışma Konseyi
FASB	Finansal Muhasebe Standartları Kurulu
FRC	İngiltere Finansal Raporlama Konseyi
GAAP	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
GRI	Küresel Raporlama Girişimi
IASB	Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
IASC	Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
ICAEW	İngiltere ve Galler Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü
ICGN	Uluslararası Kurumsal Yönetim Ağı
IFAC	Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
IIRC	Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi
IISD	Uluslararası Sürdürülebilir Kalkınma Enstitüsü

ILO	Uluslararası Çalışma Örgütü
IoDSA	Güney Afrika Enstitüsü Yöneticileri
IOSCO	Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü
IRC of SA	Güney Afrika Entegre Raporlama Komitesi
IRSC	Entegre Raporlama Yönlendirme Komitesi
ISO	Uluslararası Standartlar Örgütü
JSE Ltd	Johannesburg Menkul Kıymetler Borsası
JSE	Johannesburg Borsası
KGK	Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
METI	Japonya Ekonomi, Ticaret ve Sanayi Bakanlığı
MIA	Malezya Muhasebeciler Enstitüsü
NCP	Ulusal Temas Noktası
PRI	Sorumlu Yatırım İlkeleri
PRME	Sorumlu Yönetim Eğitimi İlkeleri
SASB	Sürdürülebilirlik Muhasebesi Standartları Kurulu
SEC	Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonunu
SKD	Sürdürülebilir Kalkınma Derneği
TBL	Üçlü Raporlama
TCG	Teknik İşbirliği Grubu
TKYD	Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği
TMSK	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUDESK	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
UNEP	Birleşmiş Milletler Çevre Programı
UNGC	Birleşmiş Milletler Küresel İlkeler Sözleşmesi
WBCSD	Dünya Sürdürülebilir Kalkınma İş Konseyi
WBCSD	Dünya Sürdürülebilir Kalkınma İş Konseyi
WEF	Dünya Ekonomik Forumu

EKLER LİSTESİ

Ek 1. Borsa İstanbul'da İşlem Gören, Entegre Rapor Yayınlamayan İşletmelere Yönelik Yapılan Anket Formu…….....192

Ek 2. Borsa İstanbul'da İşlem Gören, Entegre Rapor Yayınlayan İşletmelere Yönelik Yapılan Anket Formu……...……..196

BİRİNCİ BÖLÜM

GİRİŞ

İşletmeler, farklı paydaş gruplarının ihtiyaçlarını karşılamak için kurumsal raporlar hazırlamakta ve sunmaktadırlar. Bu doğrultuda, finansal raporlar ile yatırımcılar/potansiyel yatırımcılar, kredi verenler, alacaklılar ve çalışanlar gibi finansal bilgi kullanıcılarının işletmeye kaynak sağlama kararlarında faydalı bilgiler sunulmaktadır. Sürdürülebilirlik raporları ile ise çeşitli paydaş gruplarının etik ve/veya ekonomik nedenlerle işletmeden talep ettikleri çevresel, sosyal ve yönetimsel bilgiler sunulmaktadır.

Finansal raporlar ve sürdürülebilirlik/kurumsal sosyal sorumluluk raporları gibi çeşitli isimlerle anılan finansal olmayan raporlar birtakım nedenlerle eleştirilere maruz kalmıştır. Finansal raporların tarihi bilgileri yansıtıyor olması, finansal olmayan bilgilerden bağımsız olması, finansal raporlama standartlarının karmaşıklığı; finansal olmayan raporların ise finansal performanstan bağımsız olması, finansal raporlamaya göre daha geç yayınlanması ve genellikle bağımsız denetime tabi tutulmaması bu raporların eksiklikleridir.

Finansal raporlama ve finansal olmayan raporlamanın yukarıda belirtilen eksikliklerini doldurabilmek için entegre raporlama kavramı ortaya çıkmıştır. Entegre raporlama, finansal raporlar ile çevresel, sosyal ve yönetimsel bilgilerin entegre bir şekilde sunulmasını gerektirir. Entegre raporlama, kısa/özlü olması ve stratejik odak ve gelecek yönelimli olması ile oldukça dikkat çekmektedir. Entegre raporlama entegre düşünceyi gerektirir. Entegre düşünce ise hem işletmenin kullandığı tüm sermaye öğelerini hem de işletmenin fonksiyonel birimleri arasındaki tüm ilişkileri dikkate almasını gerektirir. Bu durum, işletmelerin iş yapma kültürlerinde önemli değişiklikleri beraberinde getirerek, performanslarında önemli artışlara neden olabilecektir.

Entegre raporlama, günümüz iş dünyasında oldukça yeni bir uygulama alanına sahiptir. Bu kapsamda, entegre raporlama uygulamalarının ortaya çıkmasından itibaren, ülkemizde sadece 17 kuruluş entegre rapor yayınlamıştır (Entegre Raporlama Türkiye Ağı, agis, 2020). Entegre raporlama uygulamalarının henüz başlangıç aşamasında olması nedeniyle, işletme yöneticileri de bu raporları hazırlarken ve

sunarken birtakım sorunlar ile karşı karşıya kalabilmektedir. Finansal ve finansal olmayan bilgi bileşenlerinin farklı ulusal/uluslararası düzenlemelere göre hazırlanabiliyor olması, finansal ve finansal olmayan bilgi bileşenlerinin bağımsız denetime tabi tutulmadan entegre raporların bağımsız denetime nasıl tabi tutulacağı, entegre raporun nasıl hazırlanacağı konusunda rehberlik eksikliğinin olması ve entegre raporlama çerçevesinin içeriği ile ilgili bilgiler arası bağlantının nasıl sağlanacağı, kısa ve öz olma arasında dengenin nasıl kurulacağı, bir entegre rapora dahil edilecek önemli konuların nasıl belirleneceği ve risk ve fırsatların nasıl ele alınacağı gibi konular bu sorunlardan birkaçıdır.

Bu çalışmanın amacı, Türkiye'de entegre raporlama sürecinde karşılaşılan/karşılaşılabilecek sorunların tespitine yönelik bir araştırma yaparak, bu konu hakkında bilgi vermektir. Bu amaç doğrultusunda çalışma, üç bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde, finansal raporlama ve sürdürülebilirlik raporlamasının tarihsel gelişim süreci, sürdürülebilirlik raporları için geliştirilen kılavuz ilkeler ve standartlar, işletmelerin sürdürülebilirlik raporları yayınlama nedenleri ve kurumsal sürdürülebilirliği açıklayan teoriler ayrıntılı bir şekilde ele alınmaya çalışılmıştır.

İkinci bölümde, entegre raporlamaya ilişkin literatür taraması, entegre raporlama ve entegre düşünce, entegre raporlamanın gelişim süreci, uluslararası entegre raporlama çerçevesi, entegre raporlama çerçeveleri, yatırımcılar ve kuruluşlar için entegre raporlamanın faydaları, entegre raporlama sürecinde karşılaşılabilecek sorunlar, entegre raporlama ve güvence, entegre raporlamanın evrimi ve doğası, dünyada öncü entegre raporlama uygulamaları ve ülkemizde entegre raporlama uygulamaları ayrıntılı bir şekilde incelenmeye çalışılmıştır.

Üçüncü bölümde, yapılan ankete dayalı araştırma sonuçları hakkında bilgi verilmiştir. Bu doğrultuda, araştırmanın önemi ve amacı, araştırmanın kapsamı ve sınırları, araştırmanın modeli ve hipotezleri ve araştırma sonucunda elde edilen bulguların değerlendirmesi yapılmaya çalışılmıştır.

Sonuç bölümünde, anket analizi sonuçlarından elde edilen bulgular doğrultusunda konuya ilişkin değerlendirmeler yapılmış ve önerilerde bulunulmuştur.

1.1. FİNANSAL RAPORLAMANIN GELİŞİM SÜRECİ

Çalışmanın bu kısmında finansal raporlamanın gelişim süreci; Amerika Birleşik Devletleri'nde muhasebe standartlarının gelişimi, gönüllü uluslararası muhasebe standartlarının gelişimi ve Türkiye'de muhasebe standartlarının gelişimi olmak üzere üç başlık altında ele alınmıştır.

1.1.1. Amerika Birleşik Devletleri'nde Muhasebe Standartlarının Gelişimi

Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GAAP), önemli ölçüde yetkili desteği olan muhasebe ilkeleridir. Bugün ABD'de var olan muhasebe ilkelerini geliştirme süreci 1933 tarihli Menkul Kıymetler Kanunu ve 1934 tarihli Menkul Kıymetler Borsası Kanunu ile başlamıştır. Menkul Kıymetler Borsası Kanunu ulusal borsalarda menkul kıymet alım satımını düzenlemeyi amaçlamış ve finansal raporların hazırlanmasında izlenecek yöntemleri belirleme yetkisine sahip Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonunu (SEC) oluşturmuştur (Charles, 2001:2; Zeff, 2005:2).

SEC oluşturulduğunda, hiçbir grup kamu veya özel sektör muhasebe standartları yayınlanmamıştır. SEC, gözetim işlevini ve nihai yetkisini korumakla birlikte, özel sektörün bu görevi yerine getirmek için uygun kaynaklara ve yeteneğe sahip olduğuna inandığı için özel bir standart belirleme organının oluşturulmasını teşvik etmiştir. Sonuç olarak, muhasebe standartları özel sektörde Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü (AICPA) veya Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) aracılığıyla geliştirilmiştir. SEC, FASB tarafından belirlenen standartlara uygun finansal tabloların önemli ölçüde yetkili desteğe sahip olduğu varsayımıyla FASB' a verdiği desteği teyit etmiştir. Kısacası, SEC, borsa işletmelerinin GAAP'a uygun finansal tablolar hazırlamasını ve sunmasını gerektirir (Kieso vd., 2013:8; Tucker, 2002:1024).

Amerikan Muhasebeciler Enstitüsü (1957'de Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü [AICPA] olarak adı, değiştirildi), muhasebe prosedürleri için standartlar oluşturmak amacıyla New York Menkul Kıymetler Borsası ile çalışmak üzere Muhasebe Prosedürü Komitesi'ni oluşturmuştur. Bu komite, Borsa'ya 1938'de

Muhasebe Prosedürü Komitesi'nin Muhasebe Araştırma Bülteni (ARB) 1 olarak yayınlanan beş kural önermiştir. Komite, daha sonra, Bültenleri 1-42 birleştiren ve yerini alan Muhasebe Araştırma Bülteni 43 dahil olmak üzere 51 bülten yayınlamıştır. Komite ayrıca muhasebe terminolojisinde tekdüzelik elde etmeye çalışmıştır. Bununla birlikte, Komite'nin sınırlı kaynakları ve bildirilerini desteklemek için ciddi araştırma çabalarının eksikliği, 1950'lerin sonunda, özellikle geleceğe ilişkin çok sayıda karmaşık tartışmalı konu ortaya çıktığı için sorgulanmıştır (Bragg, 2010:2). Bu duruma yanıt olarak, öncelikle AICPA'nın ayrı bir Muhasebe Araştırma Bölümü'nün araştırmasına dayanan ilkelerin geliştirilmesini kolaylaştırmak için Muhasebe İlkeleri Kurulu oluşturulmuştur. Muhasebe Araştırma Bölümü, kapsamlı araştırmalar yürütecek, bulgularını yayınlayacak ve daha sonra Muhasebe İlkeleri Kurulu 'nun muhasebe ilke ve uygulamalarına ilişkin tartışmalarda liderlik yapacaktır. Kurul, yarı zamanlı, gönüllü bir organ olarak piyasadaki gelişmelere ayak uyduracak kadar hızlı hareket edememesi nedeniyle eleştirilmiştir. Sonuç olarak, Muhasebe İlkeleri Kurulu'nun, Muhasebe Prosedürü Komitesi'nden farklı veya daha etkili bir şekilde çalışmadığı ve bunun yerine değiştirilmesi için çağrı yapılmıştır (Epstein ve Saafir, 2010:2).

Bu çağrıların sonucunda, 1971 yılında, hükümetin kural koyuculuğundan kaçınmak isteyen, muhasebe mesleğinin liderleri, muhasebe ilkelerinin oluşturulması üzerine bir Çalışma Grubu tayin etmişlerdir. "The Wheat Committee" olarak bilinen bu grup, Muhasebe İlkeleri Kurulu'nun, organizasyonunu ve işleyişini incelemiş ve daha iyi sonuçlar elde etmek için gerekli değişiklikleri belirlemiştir. Çalışma Grubu önerilerini, 1972'de, AICPA Konseyi'ne sunarak Muhasebe İlkeleri Kurulu'nun, 1973'te Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) ile değiştirilmesine yol açmıştır (Kieso vd., 2013:9).

Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB)

FASB, dört ana organdan oluşan bir kuruluşun (Finansal Muhasebe Vakfı'nın) parçasıdır. Bunlar: FASB, Finansal Muhasebe Vakfı (FAF), Finansal Muhasebe Standartları Danışma Konseyi (FASAC) ve Ortaya Çıkan Sorunlar Görev Gücü (EITF)'dür (Fleckner, 2008:279).

FAF, Finansal Muhasebe Standartları Kurulu'nun gözetiminden, yönetiminden, finansmanından ve atanmasından sorumlu bağımsız, özel sektör, İç

Gelir Kanunu kapsamında, vergiden muaf olan ve kar amacı gütmeyen bir kuruluştur. FAF, görevlerini yerine getirirken FASB'ın, verimli ve uygun yönetimini sağlar, FASB'ın üyelerini ve danışma kurullarını belirler, Kurulun faaliyetlerini ve gerekli süreçlerini denetler ve Kurulun, bağımsızlığını teşvik eder ve korur. Finansal Muhasebe Vakfının işleri, tüm yetkilere sahip olacak ve bunları kullanabilecek ve Vakfın tüm işlevlerini yerine getirecek ve bunu yapacak olan Mütevelli Heyeti tarafından yönetilir (Financial Accounting Foundation, agis, 2020).

FAF Mütevelli Heyeti, farklı tecrübelere sahip 14-18 üyeden oluşur. Finansal tabloların kullanıcıları, hazırlayıcıları ve denetçileri; eyalet ve yerel yönetim yetkilileri ve düzenleyicilerdir. Mütevelli Heyeti, atamalar, denetim ve finans, tazminat, yönetici, standart belirleme sürecini de kapsayan kilit yönetişim alanlarının gözetimi ve gözden geçirilmesi için komitelere katılır (FAF, agis, 2020).

Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) standart belirleme kuruludur. FASB, yatırımcılara ve finansal raporları kullanan diğer kişilere faydalı bilgiler sağlayan finansal raporlamayı teşvik etmeyi amaçlayan şeffaf ve kapsayıcı bir süreçle finansal muhasebe standartlarını geliştirmekte ve yayınlamaktadır. Kurul, kamuoyunun en iyi yararı için çalışmasını sağlayan tam zamanlı, tarafsız 7 üyeden oluşmaktadır. Ayrıca, yönetim kurulu 30 kişilik Finansal Muhasebe Standartları Danışma Konseyi (FASAC) tarafından izlenmektedir (FASB, agis, 2020).

FASB dört tür bildiri yayınlamaktadır. Bunlar (Charles, 2001:3):

1. Finansal Muhasebe Standartları; bu açıklamalar, belirli muhasebe konuları için Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerini oluşturur.
2. Yorumlar; bu bildiriler, Finansal Muhasebe Standartları, Muhasebe İlkeleri Kurulu Görüşleri ve Muhasebe Araştırma Bültenleri dahil olmak üzere daha önce yayınlanmış standartlara ilişkin açıklamalar sağlar. Yorumlar aynı yetkiye sahiptir ve standartlarla geçiş için aynı çoğunluk oyuna ihtiyaç vardır (Yedi üyeden beş veya daha fazlasının bir yönetimi). Yorumlar Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinin bir parçasıdır.
3. Teknik bültenler; bu bültenler finansal muhasebe ve raporlama konuları hakkında zamanında rehberlik sağlar. Bültenler, birçok işletme için etkisi, muhasebe uygulamasında büyük bir değişikliğe neden olmayacaksa ve herhangi bir geniş temel muhasebe ilkesiyle çelişmedikleri zaman

kullanılabilir. Teknik bültenler, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinin bir parçasıdır.

4. Finansal Muhasebe Kavramları Beyanları; bu beyanlar, GAAP'ın dayandığı teorik bir temel sağlar. Bunlar FASB'ın Kavramsal Çerçeve projesinin çıktısıdır, ancak Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinin bir parçası değildir.

Finansal Muhasebe Standartları Danışma Konseyi'nin temel işlevi, Kurulun gündemindeki projeler, olası yeni gündem maddeleri, proje öncelikleri, FASB'ın dikkatini gerektirebilecek usule ilişkin konular ve FASB başkanı tarafından talep edilen diğer konular hakkında FASB'a tavsiyelerde bulunmaktır (FASB, agis, 2020).

Ortaya Çıkan Sorunlar Görev Gücü, FASB'ın, FASB Muhasebe Standartları Kodlaması'ndaki finansal muhasebe konularının zamanında tespiti, tartışılması ve çözümlenmesi yoluyla finansal raporlamanın geliştirilmesine yardımcı olmaktadır (FASB, agis, 2020).

1.1.2. Gönüllü Uluslararası Muhasebe Standartlarının Gelişimi

Dünya mal, hizmet ve sermaye piyasalarının artan entegrasyonu ile geleneksel olarak yerel sermaye piyasalarına finansman için bağımlı olan işletmeler, ulusal sınırlarının içinde ve dışında borç ve özkaynaklara erişimi önemli ölçüde artırmıştır. Ancak, ülkelerin kendi standartlarına ilişkin yaygın bir milliyetçiliği yansıtan finansal raporlama, bu gelişmelere, oldukça yavaş yanıt vermiştir (Ernst &Young, 2016:3).

Finansal raporlamadaki yavaş ilerlemelere rağmen, 1973 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) 'nin kurulması, tekdüze, küresel bir muhasebe diline doğru önemli ve kalıcı bir yanıt olmuştur (Trimble, 2017:4). Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere / İrlanda ve Amerika Birleşik Devletleri'nin profesyonel muhasebe organları, IASC'ı oluşturmuşlardır (IFRS, agis, 2020). IASC'a üye bu dokuz ülkenin koalisyonundan önce, her ülkenin kendi standart belirleme organı mevcuttur (Trimble, 2017:4-5).

IASC'ın çalışması üzerinde artan etkisi olan, IASC' ın çok sayıda isteğe bağlı muhasebe uygulamaları standartlarını yükseltmeye ve standartlarının kullanışlılığını artırmaya yönelik stratejik kararı ve IASC'ın, menkul kıymet düzenleyicileri

dünyasında yeni bir güç olarak 1987'de ortaya çıkan Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (IOSCO) ile ilişkiler kurmasıdır (Camfferman ve Zeff, 2007:9-10).

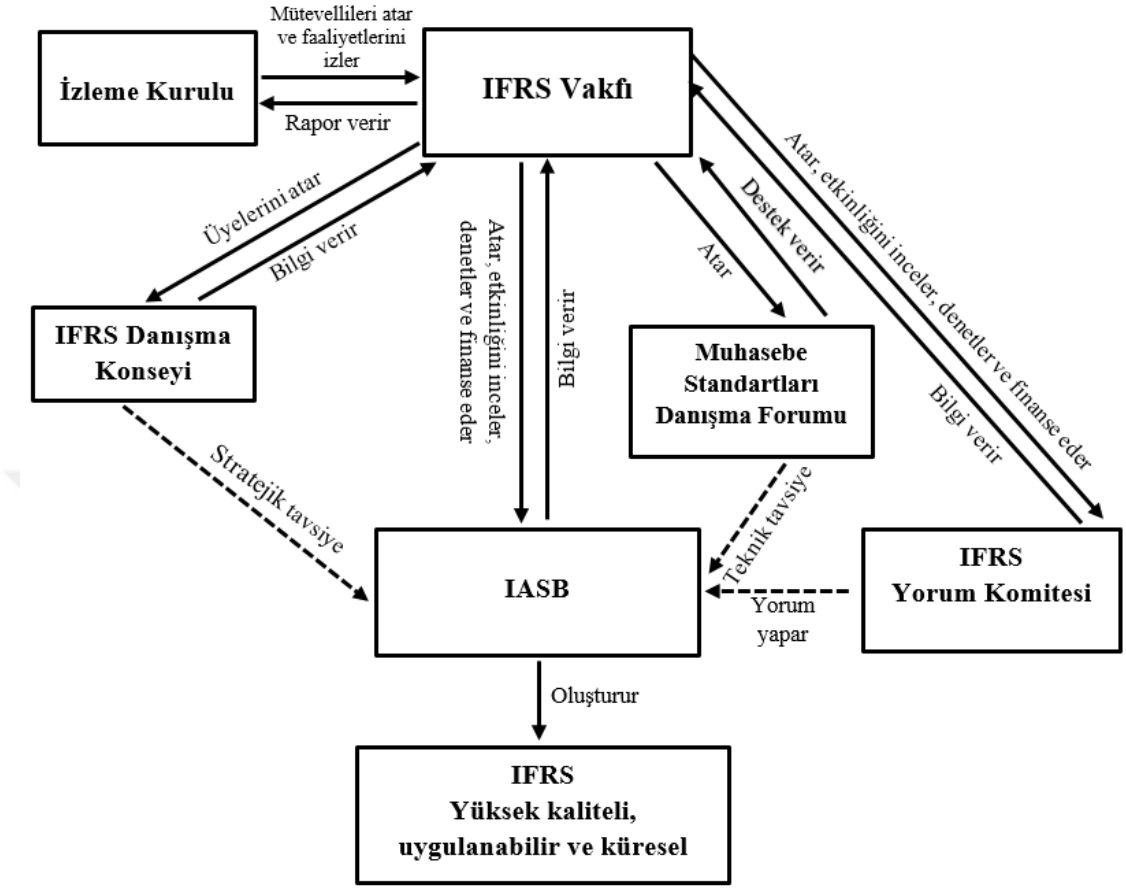
IASC'ın IOSCO ile olan uzun süreli ilişkilerini takiben, 2000 yılında IOSCO, IASC standartlarını onaylamış ve IOSCO'nun üye piyasalarının, borsa işletmelerine, on temel muhasebe standardını takip etmelerini, izin vermelerini önermiştir. Bu, dünyadaki büyük borsaların çoğunun kotasyon gereksinimi olarak uluslararası muhasebe standartlarına izin vermesini veya uluslararası muhasebe standartlarını gerektirmesini sağlamıştır (Trimble, 2017:5). Yani, IOSCO'nun onayı, IASC standartlarının, birçok ülkede, çok uluslu işletmeler tarafından gönüllü olarak benimsenmesini teşvik etmiştir. Bazı ülkelerde ise özellikle Kıta Avrupasında, işletmelerin ulusal muhasebe yasasına veya ulusal muhasebe standartlarına göre değil, IASC standartları temelinde rapor vermesine izin veren mevzuat çıkarılmıştır (Camfferman ve Zeff, 2007:13).

IASC, 1997 yılında rolünü etkin bir şekilde yerine getirmeye devam etmek için ulusal muhasebe standartları ve uygulamaları ile yüksek kaliteli küresel muhasebe standartları arasında yakınsama getirmenin bir yolunu bulması gerektiği sonucuna varmıştır. Bunu yapmak için, IASC yapısını değiştirme ihtiyacı görmüştür. 1997 yılının sonlarında IASC, yapısını ve stratejisini yeniden incelemek için bir Strateji Çalışma Grubu kurmuştur (Jacques Manardo, Deloitte Touche Tohmatsu Küresel Yönetici Ortak-Stratejik Müşteriler, bu grubun bir üyesidir). Strateji Çalışma Grubu, Raporunu Aralık 1998'de bir Tartışma Belgesi şeklinde yayınlamıştır. Çalışma Grubu, yorum istedikten sonra Kasım 1999'da Nihai Tavsiyelerini yayınlamıştır (Deloitte, agis, 2020).

IASC Kurulu teklifleri Aralık 1999'da oybirliğiyle onaylamıştır. Ayrıca, IASC üye organları ise Mayıs 2000'de teklifleri onaylamıştır. 1 Temmuz 2000'den itibaren yeni bir Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu Tüzüğü yürürlüğe girmiştir. Standartları belirleyen kuruluş, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu olarak yeniden adlandırılmıştır. Kurul, yeni bir Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı altında faaliyet göstermektedir (Deloitte, agis, 2020).

Gönüllü Uluslararası Muhasebe Standartları

Şekil 1.1. Standartların, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından belirlendiği yapıyı göstermektedir (Ernst & Young, 2016:4).



Şekil 1. 1. Standart Belirleme Yapısı

Kaynak: (Ernst & Young, 2016:4).

IFRS Vakfı, IFRS Vakfı İzleme Kuruluna karşı sorumlu olan, Mütevelli Heyeti (IFRS Vakfı Mütevelli Heyeti) tarafından yönetilen ve denetlenen, bağımsız bir standart belirleme uzmanları Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'na (Kurul) dayanan üç kademeli bir yönetim yapısına sahiptir (IFRS, agis, 2020). Bu bağlamda, IFRS Vakfının yönetim yapısı incelenmiştir.

Mütevelli Heyeti, IFRS Vakfı ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun yönetiminden ve gözetiminden sorumludur. Mütevelli Heyeti, IFRS Standartları ile ilgili herhangi bir teknik konuda yer almamaktadır. Bu sorumluluk sadece Kurula aittir. Mütevelli Heyeti, kamuya açık piyasa yetkililerinin bir organı olan İzleme Kurulu'na karşı sorumludur (IFRS, agis, 2020).

İzleme Kurulu, IFRS Vakfı'nın kamuya hesap verebilirliğini artırmak amacıyla Mütevelli Heyeti ile kamu makamları arasında resmi bir bağlantı sağlamak amacıyla kurulmuştur. İzleme Kurulu'nun temel sorumlulukları, Mütevelli Heyetinin IFRS Vakfı Tüzüğü tarafından tanımlanan görevlerini yerine getirmeye devam etmesinin yanı sıra Mütevelli Heyetinin atanmasını/yeniden atanmasını onaylamaktır (IFRS, agis, 2020).

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, 14 üyeden oluşmaktadır. Kurul üyeleri, IFRS Vakfı Mütevelli Heyeti tarafından atanmaktadır. Kurul, muhasebe standartlarının belirlenmesi, finansal raporların hazırlanması, denetlenmesi veya kullanılması ve muhasebe eğitiminde son zamanlardaki pratik deneyimlerin uygun bir karışımına sahip bağımsız bir uzman grubundan oluşmaktadır (IFRS, agis, 2020, IFRS Foundation Constitution, 2018). Bu oluşumda geniş bir uluslararası temeli sağlayabilmek için: (a) Asya-Okyanusya kıtalarından dört üye; (b) Avrupa'dan dört üye; (c) Amerika'dan dört üye; (d) Afrika'dan bir üye; ve (e) Genel coğrafi dengeyi koruyarak, herhangi bir alandan atanan bir üyeden oluşmaktadır (IFRS Foundation Constitution, 2018).

Kurul üyeleri, IFRS Standartlarının geliştirilmesinden ve yayınlanmasından sorumludur. Ayrıca Kurul, IFRS Yorum Komitesi tarafından geliştirilen IFRS Standartlarının Yorumlarının onaylanmasından da sorumludur (IFRS, agis, 2020).

1.1.3. IFRS ve ABD GAAP Arasındaki Yakınsama Çalışmaları

Yakınsama, ulusal finansal raporlama sistemleri ile IFRS'nin bir araya gelmesini tanımlamak için kullanılan bir terimdir. IASB, kuruluşundan bu yana, küresel muhasebe yakınlaşmasını sağlamak için önemli adımlar atmıştır ve bunun sonucu olarak, IFRS'nin küresel kabulü hızla gerçeğe dönüşmektedir. Borsada işlem gören, tüm AB işletmelerinin konsolide finansal tablolarını, kabul edilen IFRS'lere göre hazırlamaları gerekmektedir. Başka yargı bölgelerinde, AB üyesi olmayan birçok ülke ulusal standartlarına, IFRS'yi kabul etmiş veya benimseme sürecindedir (Ernst &Young, 2016:14). IFRS'yi benimsemeyen ülkeler ise aşağıdaki gibidir (PricewaterhouseCoopers, 2019:1);

1. Borsaya kote yerli işletmeler için herhangi bir değişiklik yapma planına sahip olmayan ABD (ABD dışı işletmeler için tam IFRS'ye izin verilir),
2. Gönüllü olarak kabul edilmesine izin verilen, ancak zorunlu geçiş tarihinin belirlenmediği Japonya,
3. Muhasebe Standartlarını değiştirmeye devam eden Çin, ilkelerinin birçoğu IFRS ile uyumludur.

Yakınsama terimi, 2002 yılından bu yana, IASB ve FASB'ın sırasıyla IFRS ve ABD GAAP'ı iyileştirme ve yakınsamalarını sağlama çabalarını ifade etmek için de kullanılmaktadır (Ernst &Young, 2016:14). Bu kapsamda, 2002 yılında, FASB ve IASB, tek bir yüksek kaliteli küresel muhasebe standardı setinin nihai hedefi ile ortak, yüksek kalite standartların geliştirilmesi üzerinde iş birliği yapmak için bir mutabakat bildirisi düzenlemişlerdir (Securities and Exchange Commission, 2010:5).

2006 yılında ise FASB ve IASB, muhasebe standartlarının yakınsamasını geliştirmek ve teşvik etmek için ortak çalışma programlarının kapsamını ortaya koyan güncellenmiş bir mutabakat bildirisi yayınlamışlardır. 2006 yılı mutabakat bildirisi, FASB ve IASB'ın önemli olduğuna inandıkları yakınsama projelerinin tamamlanmasına yönelik hedefleri belirlemek için Eylül 2008'de güncellenmiştir (SEC, 2010:5).

2007 yılında, Amerika Birleşik Devletleri SEC, ABD dışındaki işletmelerin ABD'de, ABD GAAP ile mutabakat olmaksızın, IFRS Standartlarını kullanarak rapor vermelerine izin vermiştir (IFRS, agis, 2020). Ayrıca, Kasım 2008'de SEC, ABD İhraççıları tarafından Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Olarak Hazırlanan Finansal Tabloların Potansiyel Kullanımına İlişkin Yol Haritasını yayınlamış ve IFRS'nin, hedeflenen tarihi 2014'e kadar olan ABD'de kote işletmeler için gereken raporlama standartları olmasını sağlamak için yerine getirilmesi gereken hedefleri özetlemiştir (Trimble, 2017:6).

2010 yılında SEC, IFRS kullanımının ABD finansal raporlama sistemi üzerindeki etkisini değerlendirmek için bir personel Çalışma Planı yayınlamıştır (Guillaume ve Pierre, 2016:65).

2013 yılında IASB ve FASB arasındaki yakınsama süreci büyük ölçüde sona ermiştir. IASB, için, tek bir yüksek kaliteli, anlaşılabilir, uygulanabilir ve küresel kabul görmüş finansal raporlama standartları seti geliştirmek, IASB'nın gündem

belirleme sürecinin önemli bir itici gücü olarak yakınsamanın yerini almış ve 2013 yılında revize edilen el kitabı, gündemi belirlemede etkili olan faktörler listesinden yakınsamayı kaldırmıştır (Ernst & Young, 2016:14).

On yıl kadar odaklanmış yakınsama faaliyetleri sırasında ilerleme kaydedilmiştir. Bu süre zarfında, özellikle hisse bazlı ödemeler, bölüm raporlaması, işletme birleşmeleri, konsolide finansal tablolar, gerçeğe uygun değer ölçümü, müşterek anlaşmalar, yatırım varlıkları ve gelir gibi muhasebe alanlarındaki farklılıklar en aza indirilmiştir. Diğer taraftan, kira, sigorta ve finansal araçlara ilişkin ortak projeler başlatsada, IASB ve FASB nihayetinde her biri üzerinde farklı kararlar almışlardır ve her iki kurul da kendi standartlarını yayınladığında hiçbiri birleşik standartlara dönüştürülmeyecek ve aynı zamanda yeni yakınsama projeleri planlanmamaktadır (Ernst & Young, 2016:14).

1.1.4. Türkiye'de Muhasebe Standartlarının Gelişimi

Türkiye'de muhasebe standartlarının gelişimi, kamu bürokrasisinin etkisi altında gerçekleşmiş ve ekonomik ve siyasi olarak ilişkilerin yoğun olduğu ülkelerin muhasebe uygulamaları örnek alınmıştır. Bu kapsamda, ilk olarak Fransız, daha sonra Alman, 1950 yılından sonra Amerikan muhasebe sistemi etkili olmuştur (Dinç ve Atasel, 2016:269-271). Son olarak, Türkiye'nin 1987 sonrası Avrupa Birliği'ne tam üyelik başvurusunda bulunması ile Uluslararası Muhasebe Standartları/Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının etkisinde kalınmıştır (Ağca ve Aktaş, 2007:5).

Ülkemizde özel sektöre ilişkin ilk çağdaş muhasebe düzenlemeleri, 1980'li yılların başında kurulan Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yapılmıştır. Bununla birlikte, düzenlemelerin kapsamı Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi işletmelerle sınırlı kalmıştır. Diğer taraftan, ülkemizde en kapsamlı muhasebe düzenlemesi ise 1990'lı yılların başlarında çıkarılan Maliye Bakanlığı'nın, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğidir. Bu tebliğ ile, muhasebe uygulamalarının standartlaştırılması doğrultusunda önemli bir adım atılmıştır (Ağca ve Aktaş, 2007:5; Başpınar, 2004: 49).

Ülkemizde muhasebe uygulamaları, genellikle, Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümleri altında düzenlenmektedir. Ancak muhasebe

uygulamalarına ilişkin konulara bu hükümlerin cevap vermediği durumlarda, Bankalar Kanunu ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu Tebliğleri, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Sermaye Piyasası Kanunu ve Sermaye Piyasası Kurulu Tebliğleri, Sigorta ve Murakabe Kanunu ve Sigortacılık Muhasebe Sistemi Tebliğleri, TMS/TFRS vb. düzenlemelerde yönlendirici olmaktadır (Karababa, 2018:18-19).

Ülkemizde uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu ulusal muhasebe standartlarının oluşturulmasına yönelik ilk çalışmalar, 1994 yılında, TÜRMOB bünyesinde kurulan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) tarafından yapılmıştır. Bu kapsamda, TMUDESK, 19 adet ulusal muhasebe standardı yayınlamıştır (Üstünel, 2003:3). Ancak, bu standartlar TMUDESK'in yasal bir yaptırım gücüne sahip olmaması nedeniyle uygulamaya yansıtılamayıp, tavsiye niteliğinde kalmıştır (Üstünel, 2003:3; Yalkın vd., 2006:298).

TMUDESK'in kurulmasından sonra, yasal statüye sahip çeşitli kuruluşlar, kendi yetki alanları kapsamında yönlendirici çalışmalar yapmışlardır. Bu çalışmalar, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK)'nun Muhasebe Uygulama Yönetmeliği Tebliğleri ve Sermaye Piyasası Kurulu'nun Seri: XI, No:25 Tebliği vb.dir. Böylelikle, BDDK ve SPK'ya tabi olan işletmeler, sözü geçen tebliğlerde belirtilen standartları uygulamak zorunda kalmışlardır. Bu durum, standartlar hususunda çok parçalı bir yapının doğmasına neden olmuştur (Alkan ve Doğan, 2012:89)

1999 yılında Sermaye Piyasası Kanunu'na 4487 sayılı kanunla eklenen bir madde ile kamu tüzel kişiliğini haiz, idari ve mali özerkliğe sahip, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuş ve TMUDESK'in yaptığı tüm çalışmalar ve görevleri bu Kurul'a devredilmiştir. Böylelikle, TMSK' nın misyonu, bu kanuna dayandırılarak temellendirilmiş ve standart belirleme ve yayınlama yetkisi TMSK' ya verilmiştir. Bu yetki ile birlikte, Kuruluşların kendi faaliyet alanlarındaki işletmeler için yapacakları yasal düzenlemeler, TMSK'nın yayınladığı standartlar ile uyumlu olmak durumunda kalmıştır. Bu, kuruluşların çok parçalı muhasebe uygulamalarından kaynaklanan problemlerin giderilmesine yönelik olarak yapılmıştır (Üstünel, 2003:4).

TMSK hem hizmet üretiminin hızlanmasını sağlamak hem de geçmiş dönemlerde yapılan çalışmaları değerlendirmek amacıyla, daha önce, TMUDESK

tarafından yayınlanmış olan muhasebe standartlarını, taslak metin kabul ederek, gerekli düzeltmeleri yaptıktan sonra kamuoyunun görüşü de alınarak, Türkiye Muhasebe Standardı olarak yayınlamıştır (Güleç ve Ergi, 2019:268; Üstünel, 2003).

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda uluslararası finansal raporlama standartları ile tam uyumlu olacak bir şekilde muhasebe ve finansal raporlamaya ilişkin düzenlemelerin sadece TMSK tarafından belirlenebileceği ve yayınlanabileceği hüküm altına alınmıştır. TMSK'nın yerine, 2011 yılında, 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile finansal raporlama ve bağımsız denetim alanında düzenleyici ve denetleyici kuruluş olarak, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurulmuştur (Alkan ve Doğan, 2012:89; KGK, 2018:14).

KGK, Maliye Bakanlığı ve Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği' nden ikişer, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Sermaye Piyasası Kurulu, Hazine Müsteşarlığı, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği ile Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'ndan birer kişi olmak üzere Bakanlar Kurulu tarafından atanacak dokuz üyeden oluşmaktadır (KGK, 2013:24).

660 sayılı KHK'nın 9. Maddesi ile belirtilen, KGK' nın görev ve yetkileri, özetle şu şekildedir (KGK, 2013);

1. Uluslararası standartlarla uyumlu olacak bir şekilde, Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayınlamak,
2. Türkiye Denetim Standartlarını oluşturmak ve yayınlamak,
3. Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek,
4. Bağımsız Denetim Resmi Sicili'ni oluşturmak, bu sicili sürekli olarak kamu erişimine açık tutmak, ilgili ülkelerle bilgi paylaşımı ve iş birliği yapmak,
5. Bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak ve böylece bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamaktır.

KGK, Türkiye muhasebe standartlarının belirlenmesi ve yayınlanması hususunda Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ile telif anlaşması yapmıştır. Bu kapsamda, uluslararası muhasebe standartlarının tamamının Türkçe' ye birebir, çevirileri yapılmıştır (KGK, 2013).

KGK'nın 26.08.2014 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan TMS Uygulama Kapsamına İlişkin Kurul Kararı ile ülkemizdeki muhasebe standartlarının uygulanması şu şekilde belirlenmiştir (KGK, 2014);

1. TFRS'leri uygulayacak işletmeler, genel olarak, sermaye piyasası araçları borsada işlem gören işletmeler, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik işletmeleridir. Ancak, TMS'lere uygun olarak finansal tablo hazırlayan ve sunan işletmelerin vergi mevzuatına göre yapacakları kayıt ve raporlama sorumlulukları devam etmektedir.
2. Bağımsız denetime tabi her işletme TFRS'leri uygulamak zorunda değildir. TFRS uygulaması zorunlu olmayan işletmelerin finansal tablolarının hazırlanmasında isteğe bağlı olarak TFRS'leri uygulayabileceği belirtilmiştir. Bağımsız denetime tabi olan, ancak, zorunlu veya ihtiyari olarak TFRS'leri uygulamayan işletmeler, 1 Ocak 2018 tarihi ve sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde KGK tarafından yayınlanan "Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)" nı uygulamak zorundadır.
3. Yukarıdaki kapsama dahil olmayan kurum, kuruluş ve işletmeler, münferit ve/veya konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında yürürlükteki mevzuatı uygularlar. Ancak bu kurum, kuruluş ve işletmelerin münferit ve/veya konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında isteğe bağlı olarak TFRS'leri ya da BOBİ FRS'yi uygulayabileceklerdir.

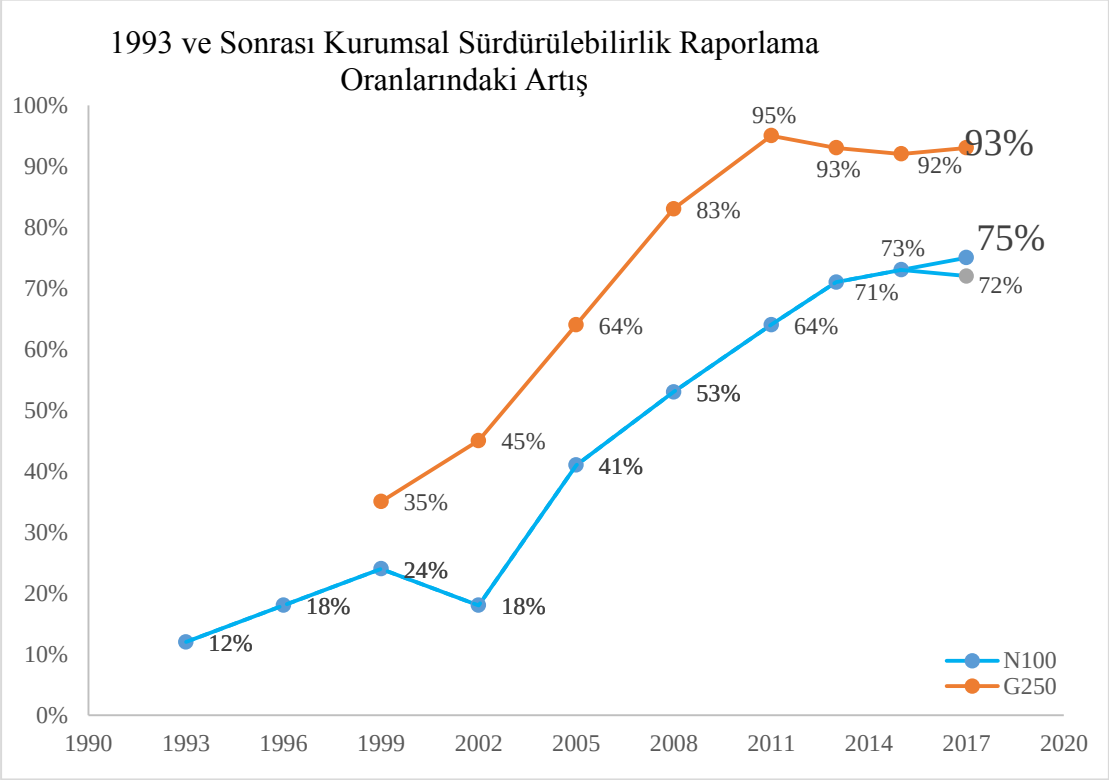
1.2. SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORLAMASININ TARİHSEL GELİŞİMİ

İlk bağımsız çevre raporlarının 1989'da yayınlanmasından bu yana, çevresel, sosyal veya sürdürülebilirlik politikaları ve / veya etkileri hakkında bilgi yayınlayan işletme sayısı önemli ölçüde artmıştır. Sürdürülebilirlik raporunun dünyadaki gelişmelerine ilişkin içgörü, Şekil 1.2.'de gösterildiği gibi, 1993'ten başlayarak ve o zamandan beri belirli aralıklarla tekrarlanan KPMG kurumsal sorumluluk raporlamasına ilişkin anketin sonuçlarına dayanılarak elde edilebilir (Kolk, 2004:51).

KPMG, bir dizi ülkedeki en büyük 100 işletme (N100) ve G250 (2016'nın Fortune 500 sıralamasına dayanan gelire göre dünyanın en büyük 250 işletmesidir) işletmelerinin yüzde kaçının sürdürülebilirlik raporu yayınladığını değerlendirmiştir.

Bu bağlamda, N100 işletmeleri için temel raporlama oranı 2015-2017 yılları arasında yüzde 2 artmıştır (Yüzde 73'den yüzde 75'e). G250 raporlama oranı son dört ankette yüzde 90 ile 95 arasında sabit kalmıştır. 2015-2017 yılları arasında, yeni düzenlemelerin raporlama oranlarını daha fazla artırdığı Meksika (+32 yüzde puan), Yeni Zelanda (+17 yüzde puan) ve Tayvan (+11 yüzde puan) gibi bazı ülkelerde önemli artışlar olmuştur (KPMG, 2017:9).

Hükümetler, düzenleyiciler ve borsalar, dünya genelinde kurumsal sürdürülebilirlik raporlama oranlarını yükseltmede önemli bir rol oynamaktadır. Bu doğrultuda, 2015'ten bu yana raporlamada en büyük artışı yaşayan üç ülke, Meksika (yüzde 32), Yeni Zelanda (yüzde 17) ve Tayvan (yüzde 11) olmuştur (KPMG, 2017:15).



Şekil 1. 2. Standart Baz: 4.900 N100 İşletmesi ve 250 G250 İşletmesi

Kaynak: (KPMG, 2017:9).

Ulusal kurumsal sürdürülebilirlik raporlaması oranları, 2015 ve 2017 arasında, %90'dan fazla olan ülkeler; Birleşik Krallık (%98, %99), Japonya (%97,

%99), Hindistan (%100, %99), Malezya (%99, %97), Fransa (%97, %94), Danimarka (%94, %94), Güney Afrika (%95, %92), Meksika (%58, %90)' dır (KPMG, 2017:15).

Ulusal kurumsal sürdürülebilirlik raporlaması oranları, 2015 ve 2017 arasında, küresel ortalamanın üstünde olan ülkeler (% 72-%89); Norveç (%90, %89), Tayvan (%77, %88), İsveç (%87, %88), Nijerya (%85, %88), İspanya (%84, %87), Brezilya (%85, %85), Singapur (%84, %84), Kanada (%81, %84), Şili (%80, %83), Kolombiya (%78, %83), Hollanda (%80, %82), İsviçre (%75, %82), Finlandiya (%74, %82), Portekiz (%81, %80), İtalya (%79, %80), İrlanda (%70, %78), Macaristan (%84, %77), Avustralya (%81, %77), Romanya (%68, %74), Güney Kore (%74, %73), Rusya (%66, %73), Almanya (%69, %73)'dır (KPMG, 2017:16).

Kurumsal sürdürülebilirlik raporlaması oranları küresel ortalamanın altında olan ülkeler (% 72'den az); Yeni Zelanda (%52, %69), Tayland (%0 -, %67), Peru (%69, %66), Belçika (%59, %62), Avusturya (, % 0, %62), Polonya (%54, %59), Lüksemburg (%0, %59), Slovakya (%48, %55), Yunanistan (%46, %54), Çek Cumhuriyeti (%43, %51), Türkiye (%0, %50), Birleşik Arap Emirlikleri (%36, %44), Angola (%34, %32), Umman (%37, %30), İsrail (%28, %26), Kazakistan (%23, %25), Kıbrıs (% 0, %13) (Bir ülkenin ankete dahil edilmediği yıllarda, % 0 olarak belirlenmiştir.) (KPMG, 2017:16).

Bölgelere göre kurumsal sürdürülebilirlik raporlama oranları şu şekildedir. Amerika'da 2011 yılında raporlama oranı %69'ken 2017 de %83'tür. Asya Pasifik'te 2011 yılında raporlama oranı %49'ken 2017 de %78'dir. Avrupa'da 2011 yılında raporlama oranı %71'ken 2017 de %77'dir. Orta Doğu ve Afrika'da 2011 yılında raporlama oranı %61'ken 2017 de %52'dir (KPMG, 2017:11).

Özetle, çevresel ve sosyal konularla ilgili yüzyıllarca süren endişeye rağmen, sosyal, çevresel ve sürdürülebilirlik raporlarının başlangıcı büyük ölçüde modern işletmenin ortaya çıkışı ile bağlantılıdır. Muhasebe, raporlama ve standardizasyonun olgunlaşması yavaş bir süreçtir. Ancak, sadece son yüzyıl içinde, kurumsal finansman ihtiyacı ile muhasebeciler dış finansal raporlama için muhasebe standartları oluşturmaya başlamıştır. Benzer şekilde, sürdürülebilirlik muhasebesi, raporlaması ve standardizasyonu yüz yıldan daha eski olmayan yavaş bir süreci izlemektedir. Süreç, sosyal raporlama ile başlamakta, çevresel raporlama, üçlü raporlama ve sürdürülebilirlik raporlaması ile devam etmektedir (Buhr, 2007:59).

Sosyal Raporlama

Kurumsal raporlama, ilk olarak 1970'lerde sosyal yönlere tamamlanmış ve genişletilmiştir (Bu, çevre sorunlarından bahsetmediği anlamına gelmemekte, ancak toplumun öncelikli olduğu anlamına gelmektedir). Bu yıllarda, temel endişe, iç ve dış paydaşları işletmenin faaliyetleri, ürünleri ve hizmetleri ile ilgili olumlu ve olumsuz sosyal etkiler hakkında bilgilendirmektir. Odak noktası sosyal etkiler veya sosyo-etkinlik ve sadece kısmen ekonomik ve sosyal boyutlar (sosyo-verimlilik) arasındaki bağlantı üzerinedir (Buhr, 2007:60; Herzig ve Schaltegger, 2006:304). Ancak, 1980'lerde sosyal raporlamanın kurumsallaşmadığı gerekçesi ve raporlamaya olan ilginin kaybolması üzerine, sosyal raporlama ivme kaybetmiştir (Kolk, 2010:368).

Çevresel Raporlama

Çevresel raporlama 1980'lerin sonlarında ve 1990'ların başında çoğunlukla Bhopal, Schweizerhalle ve Çernobil gibi kazalara ve çevresel felaketlere ve 1990'larda Hoechst AG'deki kazalar gibi diğer tehlikeli olaylara tepki olarak ortaya çıkmıştır. Sonuç olarak, işletmeler çevre sorunlarının ana yaratıcıları ve nedenleri olarak algılanmıştır. Toplumsal meşruiyetini kaybetmemek için, işletmeler kısmen yeni yasalarla (zorunlu raporlama), kısmen gönüllü olarak çok sayıda paydaş için çevre ile ilgili kurumsal faaliyetler hakkında bilgi vermeye zorlanmıştır (Herzig ve Schaltegger, 2006:306).

Çevresel raporların üretildiği bu dönemde, Coming Clean (Deloitte Touche Tohmatsu International ve SustainAbility) sürdürülebilirlik raporlamasına kadar bir yol belirlemiştir. Rapor, beş aşamadan oluşmaktadır. İlk aşama, yeşil parlak bültenler ve yıllık raporda kısa bir açıklamadır. İkinci aşama, tek yönlü bir çevresel rapordur. Üçüncü aşama, çevresel yönetim sistemlerine bağlı yıllık raporlamadır. Dördüncü aşamada halka bir Toksik Salınım Envanteri raporu sunulmuştur. Son olarak, beşinci aşamada, işletmenin kurumsal performansının çevresel, ekonomik ve sosyal yönlerini birbiri ile bağlantısını kurarak sürdürülebilir kalkınma raporları sunulmuştur (Buhr, 2007:61).

Bununla birlikte, Coming Clean beşinci aşamasında çevresel, ekonomik ve sosyal yönler arasında bağlantı kurulmuş olsada, sürdürülebilir kalkınma raporlaması

değildir. Bunun yerine, üçlü sonuç raporlaması olarak bilinen şeydir. Çevresel, ekonomik ve sosyal yönler arasında bağlantı kurmak bizi sürdürülebilirliğe kısmen götürmektedir. Adalet, hakkaniyet ve zaman dilimi gibi diğer yönlerin de bu aşamaya ulaşmadan önce dahil edilmesi gerekir (Buhr, 2007:61).

Üçlü Raporlama (TBL)

John Elkington ve danışmanlığını yaptığı, SustainAbility'ye atfedilen bir fikir olan üçlü raporlama (TBL), ekonomik, çevresel ve sosyal performans göstergelerinin işletmelerin yönetim ve raporlama süreçlerine dahil edilmesini içerir. TBL kavramı, bir miktar belirsizlik yaratmaktadır; tanımlar ve entegrasyon ölçütleri değişiklik gösterir. TBL, dar anlamda, eş zamanlı olarak izlenen çevresel, sosyal ve ekonomik sürdürülebilirlik faaliyetleri ve performansının ölçülmesini ve raporlanmasını içerir ve genellikle daha eski bir çevresel raporun biçimini izleyen tek bir yayındır. Daha geniş anlamda, TBL raporlaması bir işletmenin değerlerini, stratejilerini ve uygulamalarını ve bunların ekonomik, çevresel ve sosyal hedeflere ulaşmak için nasıl kullanılabileceğini değerlendirmeyi içerir. Bununla birlikte, ekonomik, sosyal ve çevresel performans göstergelerine ve özellikle bunların entegrasyonuna atıf, terimin sürdürülebilirlik ile dönüşümlü olarak kullanılmasına yol açmıştır. Kısmen, bu karışıklık, Elkington'un TBL'nin üç yönü arasındaki ilişkiye kendi referanslarından kaynaklanmaktadır: Üç boyut, toplumu, ekonomiyi ve çevreyi temsil eder. Toplum ekonomiye bağlıdır ve ekonominin sağlığı nihai boyutu temsil eden küresel ekosisteme bağlıdır (Herzig ve Schaltegger, 2006:307; Milne vd., 2008:6-7).

Sürdürülebilirlik Raporlaması

Sürdürülebilir kalkınma terimi, 1987 yılında Brundtland Raporunun yayınlanmasıyla yaygınlaştırılmıştır. Sürdürülebilir kalkınmanın anlamı hakkında çok fazla tartışma olsada, Brundtland Raporunda verilen tanım yaygın olarak belirtilmektedir. Buna göre, sürdürülebilir kalkınma: "*Gelecek nesillerin kendi ihtiyaçlarını karşılama yeteneğinden ödün vermeden günümüzün ihtiyaçlarını karşılayan kalkınmadır*". Sürdürülebilir kalkınma toplumsal bir kavram olmasına rağmen, giderek artan bir şekilde kurumsal sürdürülebilirlik adı altında kurumsal bir kavram olarak uygulanmaktadır (Bansal, 2002:123; Roca ve Searcy, 2012:104).

Yani, sürdürülebilir kalkınma konusu sadece uluslar için değil işletmeler için de geçerlidir. Bunun nedeni, büyük işletmelerin katılımı olmadan ulusların, sürdürülebilir kalkınmayı teşvik etmesinin zor olacağıdır. Müşteriler, hissedarlar, vatandaşlar, politikacılar ve yöneticiler, neyin önemli olduğunu iyi bir şekilde anlamaya başladığından, işletmeler üzerinde kayda değer normatif baskılar vardır ve kurumsal sürdürülebilirlik giderek daha fazla başarı için bir gereklilik haline gelmektedir. Günümüzde birçok işletme kalıcı başarının çeşitli paydaş gruplarına ve sundukları kaynaklara bağlı olduğunun farkındadır. Bu kapsamda, işletmeler için zorluk, yalnızca kirliliği azaltarak değil, aynı zamanda diğer daha karmaşık yollarla sürdürülebilirlikle nasıl çalıştıklarını gösterebilmektir. Kurumsal sürdürülebilirlik, bir işletmenin ekonomik hedefleri için çabalarken sosyal ve çevresel açıdan sorumlu davranma taahhüdüdür (Isaksson ve Steimle, 2009:170).

Kurumsal sürdürülebilirliğin evrensel bir tanımı yoktur (Roca ve Searcy, 2012:104) ve kurumsal sürdürülebilirlik, tanımlayıcı çeşitlilik, belirsizlik, tartışma ve karışıklık ile karakterizedir. Bu bağlamda, tanımların çeşitliliği ve belirsizliği farklı yorumlar ve çeşitli teorik ve pratik çıkarımlara neden olmuştur (Rego, vd., 2017:134). Kurumsal sürdürülebilirliğin aşağıda, birkaç tanımı verilmiştir

Kurumsal sürdürülebilirlik, "*Bir işletmenin finansal, sosyal, çevresel ve etik açıdan uzun vadeli değer yaratması*" olarak tanımlanmaktadır (United Nations Global Compact, 2015:9).

Uluslararası Sürdürülebilir Kalkınma Enstitüsü (IISD) tarafından kurumsal sürdürülebilirlik, "*Gelecekte ihtiyaç duyulacak insan ve doğal kaynakları korurken, sürdürürken ve geliştirirken, işletme ve paydaşlarının ihtiyaçlarını karşılayan iş stratejilerini ve faaliyetlerini benimsemek*" olarak tanımlanmaktadır (Roca ve Searcy, 2012:104).

Başka bir tanıma göre, kurumsal sürdürülebilirlik/kurumsal sosyal sorumluluk, "*İşletme faaliyetlerinde ve paydaşlarla etkileşimlerde sosyal ve çevresel konuları kapsadığını gösteren işletme faaliyetlerini ifade eder*" şeklinde tanımlanmaktadır (Van Marrewijk, 2003:8).

Özetle, literatürde, kurumsal sürdürülebilirliğin üç boyutlu bir yapı (ekonomik, sosyal ve çevresel), iki boyutlu (sosyal ve çevresel) veya çevre yönetimi ile eş anlamlı olması gerektiği konusunda belirsizlik vardır. Bazı akademisyenler kurumsal

sürdürülebilirliği, sadece çevresel boyutu açısından tanımlamıştır. Diğer akademisyenler, kurumsal sürdürülebilirliğin hem sosyal hem de çevresel boyutlarına vurgu yapmıştır. Bununla birlikte, akademisyenlerin büyük bir kısmı ekonomik, sosyal ve çevresel boyutları kapsayan tanım üzerinde hemfikirdir. Ayrıca, kurumsal sürdürülebilirlik ile eş anlamlı olarak, literatürde üçlü raporlama ya da 3P (insan, gezegen ve kar), kurumsal sosyal sorumluluk raporlaması ve kurumsal vatandaşlık raporları gibi farklı terimler de kullanılmaktadır (Ballou vd., 2006:65; Montiel ve Delgado-Ceballos, 2014:114; Petrini ve Pozzebon, 2010:363).

Yukarıda da belirtildiği gibi, çeşitli adlarla anılan kurumsal sürdürülebilirlik raporları konusunda da giderek artan bir araştırma akışı bulunmaktadır. Kurumsal sürdürülebilirlik raporunun da evrensel olarak kabul edilmiş bir tanımı yoktur, ancak yayınlanan literatürde çeşitli tanımlar bulunmaktadır (Roca ve Searcy, 2012:104).

GRI tarafından sürdürülebilirlik raporu, "*Bir işletme veya kuruluş tarafından günlük faaliyetlerinden kaynaklanan ekonomik, çevresel ve sosyal etkiler hakkında yayınlanan bir rapor*" olarak tanımlanmaktadır (GRI, agis, 2020).

Dünya Sürdürülebilir Kalkınma İş Konseyi (WBCSD), sürdürülebilir kalkınma raporlarını, "*İşletmelerin iç ve dış paydaşlarına ekonomik, çevresel ve sosyal boyutlardaki faaliyetlerinin resmini sağlamak için kamuya açık raporlar*" olarak tanımlamaktadır (Roca ve Searcy, 2012:104).

Özetle, sürdürülebilirlik raporlaması, kuruluşların ekonomik, çevresel, sosyal ve yönetişim performanslarını ölçmelerine, anlamalarına ve iletmelerine yardımcı olabilmekte ve daha sonra hedefler belirleyebilmekte ve değişimi daha etkin bir şekilde yönetebilmektedir. Sürdürülebilirlik raporu, olumlu veya olumsuz sürdürülebilirlik performansını ve etkilerini iletmek için temel platform sunmaktadır (GRI, agis, 2020).

Sürdürülebilirlik raporları potansiyel olarak çok etkili bir raporlama aracı olmakla birlikte, sürdürülebilirlik raporlarıyla ilgili endişe, bu raporların nasıl hazırlanacağı konusunda genel olarak kabul edilmiş standartların olmamasıdır (Ballou vd., 2006:1-2). Sürdürülebilirlik raporları, yüksek profilli hükümet ve hükümetler arası kuruluşlar tarafından (Örneğin, Uluslararası Çalışma Örgütü, Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü); endüstri dernekleri tarafından (Örneğin, Ticari Sosyal Uygunluk Girişimi, Elektronik Endüstrisi Vatandaşlık Koalisyonu), bireysel

işletmeler tarafından (Örneğin, kurumsal raporlama, davranış kuralları vb.); ve giderek artan bir şekilde sivil toplum, endüstri, emek ve tüketicilerden gelen birden fazla paydaşın ortak girişimleriyle (Örneğin, FSC ve Deniz Yönetim Konseyi veya Küresel Raporlama Girişimi) geliştirilen kılavuzlar ile desteklenmektedir (Barkemeyer vd., 2014:18; Bendell vd., 2011:266-267).

1.3. SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORLARI İÇİN GELİŞTİRİLEN KILAVUZ İLKELER VE STANDARTLAR

Kurumsal sürdürülebilirlik standartları, nitelikleri, odaklanmaları, izleme mekanizmaları ve yönetim yapılarındaki ilgili farklılıklara rağmen hepsinin ortak bir hedefi (örgütsel davranışın boyutlarını kodlayarak kuruluşların sosyal, etik ve çevresel performansını artırmak) paylaştığı geniş ulusal ve uluslararası standartları içermektedir. Bazen kapsayıcı bir kavram olarak düşünülen kurumsal sürdürülebilirlik, farklı yollarla anlaşılmakta ve kullanılmaktadır. Kuruluşların kurumsal sürdürülebilirliğini geliştirmeyi amaçlayan birçok uluslararası girişim ve standart, kavramın bu geniş kapsamını yansıtmaktadır (Kurumsal davranış ve sorumluluğun çeşitli yönlerini ele alan 300'den fazla standart mevcuttur (Örneğin, çalışma koşulları, insan hakları, doğal çevrenin korunması, şeffaflık, rüşvet)). Bu standartlar, kuruluşların kurumsal sürdürülebilirlik faaliyetlerini uygulamalarına, yönetmelerine ve raporlamalarına yardımcı olmak için tasarlanmıştır. Ayrıca, standartlar temel olarak gönüllü, yaygın olarak kullanılan ve spesifik kurallar kümesidir (De Colle vd., 2014:178; Koerber, 2009:461; Marimon vd., 2012:133-134; Vigneau vd., 2015:2) ve standartlar çevresel, sosyal ve etik konularında kurumsal sorumluluğu teşvik etmektedir. Her standart grubu bir paydaş grubunun özel ihtiyaçlarını karşılamak üzere tasarlanmış olsada, bu standartlar arasında bir miktar örtüşme söz konusu olabilmektedir (Marimon vd., 2012:132).

İşletmelerin bu standartları kullanmayı cazip bulmasının çeşitli nedenleri vardır. İlk olarak, kurumsal sorumluluk söz konusu olduğunda standartlar eşit bir oyun alanı sağlar. İşletmelere yöneltilen genellikle belirsiz/çelişkili talepleri yönetirken yönlendirme sunarlar. İkincisi, paydaşlar kurumlara sorumluluklarını yerine getirecek standartları benimsemeleri konusunda baskı yapmaktadır. İşletmeler de bu baskıyı, kendilerini rakiplerinden ayırmak için müşterilere ve diğer paydaşlara

sinyal cihazları olarak standartları kullanarak yanıtlamaktadır. Üçüncüsü, işletmeler arasında da izomorfik davranış vardır. Bir endüstrideki kilit aktörlerden biri standart kullanmaya başlarsa, diğer işletmeler de rekabetçi dezavantajlardan korktukları için katılırlar. Dördüncüsü, etik boyutu açısından yoğun bir şekilde tartışılsada, bazı işletmeler ticari faydaları nedeniyle standartlara da imza atmışlardır (Rasche, 2011:263-264).

Sonuç olarak, bir dizi iş etiği ve organizasyon araştırmacısı, çeşitli kurumsal sürdürülebilirlik standartlarını sınıflandırmak ve standart kullanıcılarına faydalı rehberlik sağlamak için çerçeveler geliştirmiştir. Son on yılda geliştirilen uluslararası kurumsal sürdürülebilirlik standartlarının sayısı çok fazladır ve iş etiği ve yönetim literatüründeki bazı akademisyenler, yöneticilere yardımcı olmak için çeşitli sınıflandırma planları önermişlerdir (De Colle vd., 2014:178). Bu kapsamda Rasche (2011), kurumsal sorumluluk standartlarını üç farklı kategoride sınıflandırmaktadır.

1. Kurumsal sorumluluk konularını yansıtırken işletmelere rehberlik etmesi gereken geniş tanımlanmış ilkeleri özetleyen ilke tabanlı standartlar (Örneğin, BM Küresel İlkeler Sözleşmesi, Sorumlu Yatırım İlkeleri, Çok Uluslu İşletmeler için OECD İlkeleri ve Caux Yuvarlak Masa İlkeleri'dir),
2. İşletmelerin raporlayabileceği karşılaştırılabilir performans göstergelerini özetleyen raporlama tabanlı standartlar (Örneğin, Global Raporlama Girişimi),
3. Uyumluluk hedeflerini önceden tanımlayan ve bir işletmenin bu hedeflere karşı performansını denetimlerle değerlendiren belgelendirme standartlarıdır (Örneğin, SA 8000).

Koerber (2009) kurumsal sosyal sorumluluk standartlarını, işletmelere ne yapmaları gerektiği konusunda rehberlik eden normatif çerçeveler (BM Küresel İlkeler Sözleşmesi İlkeleri, Çok Uluslu İşletmeler için OECD İlkeleri, ILO Çokuluslu İşletmeler ve Sosyal Politikalara İlişkin Üçlü İlkeler Bildirgesi), işletmelere neyi ölçmeleri ve ne yaptıklarını nasıl iletecekleri konusunda rehberlik eden süreç kılavuzları (GRI Raporlama Çerçevesi, AA1000 Güvence Standardı) ve işletmelerin sosyal ve çevresel etkilerinin, faaliyetlerine nasıl entegre edileceği konusunda ayrıntılı rehberlik sağlayan yönetim sistemleri (SA 8000 Sosyal Sorumluluk, AA1000 Çerçevesi, ISO 14001) olmak üzere üç grupta sınıflandırmıştır.

Standartlar genellikle birden fazla kategoriye girerken ve genelleme girişimleri her standartla ilgili önemli bilgileri kaybetme pahasına yapılırken, sınıflandırma kurumsal sorumluluk standardizasyonunda birbiriyle ilişkili çok sayıda çabanın anlaşılmasına yardımcı olmaktadır (Koerber, 2009:464).

1.3.1. Birleşmiş Milletler Küresel İlkeler Sözleşmesi (UNGC)

Birleşmiş Milletler Küresel İlkeler Sözleşmesi (UNGC), 2000 yılında New York'ta kurulmuştur. UNGC, operasyonlarını ve stratejilerini dört genel kategoride (insan hakları, işgücü, çevre ve yolsuzlukla mücadele) küresel olarak kabul edilen on ilkeyle uyumlu hale getirmeyi taahhüt eden işletmeler için küresel bir stratejik politika girişimidir (Brockett ve Rezaee, 2012:216; United Nation Global Compact, agis, 2020).

UNGC' ye katılarak işletmelerin, girişimin iki ana amacının yerine getirilmesine katkıda bulunması beklenmektedir. Birincisi, dünyadaki ticari faaliyetlerdeki on ilkeyi yaygınlaştırmak; ve ikincisi, Binyıl Kalkınma Hedeflerini de kapsayan daha geniş BM hedeflerini destekleyen eylemleri harekete geçirmektir. On ilke, evrensel ilkeler olarak tasarlanmıştır ve 192 BM üye ülkesi tarafından kabul edilen sözleşmelere ve beyanlara dayanmaktadır. Bunlar; İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi, Uluslararası Çalışma Örgütü'nün Temel İlkeler ve Haklar Bildirgesi, Çevre ve Kalkınma Üzerine Rio Deklarasyonu ve Birleşmiş Milletler Yolsuzlukla Mücadele Sözleşmesidir (Rasche, 2011:265). Yüksek görünürlüğünün bir sonucu olarak UNGC, bu uluslararası ajansları tanıtan "*görünür bir ön uç girişim*" olarak nitelendirilmektedir (Barkemeyer vd., 2014:25).

UNGC, İlerleme Raporu (COP) kapsamında katı raporlama gereksinimlerine sahiptir (Brockett ve Rezaee, 2012:216). COP, BM Küresel İlkeler Sözleşmesi'nin On İlkesinin uygulanması ve daha geniş BM hedef ve konularının desteklenmesi yönünde kaydedilen ilerleme hakkında paydaşlara açıklanan yıllık raporlardır. İlerleme Raporu'nun amacı, işletmelerin sürdürülebilirlik performanslarına ilişkin bilgiyi sağlayan bir araç görevi görmesidir (BM Küresel İlkeler Sözleşmesi İlerleme Raporu Prensipleri, 2013).

İlerleme raporunun UNGC'nin web sitesine sunulması, paydaşların işletmenin

sürdürülebilirlik performansı hakkında bilgilere ulaşmasını sağlamaktadır. İlerleme Raporunun sunulmaması durumunda, işletmenin katılımcı statüsü değişmekte ve/veya işletme, girişimden çıkarılmaktadır (BM Küresel İlkeler Sözleşmesi İlerleme Raporu Prensipleri, 2013).

1.3.2. ISO 26000: Kurumsal Sosyal Sorumluluğun Standardizasyonu

ISO 26000, 2010 yılında, Uluslararası Standartlar Örgütü (ISO) tarafından hazırlanmıştır. İşletmelerin ve kuruluşların sosyal olarak nasıl sorumlu bir şekilde faaliyet gösterebilecekleri konusunda rehberlik sağlar. Bu Uluslararası Standart, sosyal sorumluluğun altında yatan ilkeler, sosyal sorumluluğun tanınması ve paydaşların katılımı, sosyal sorumluluğa ilişkin temel faaliyetler ve sosyal sorumluluk sahibi davranışı kuruluşla bütünleştirme yollarına ilişkin kılavuzluk sağlamaktadır (ISO 26000, 2010).

ISO 26000 küçük, orta ve büyük ölçekli işletmeler, kamu idareleri, hükümet ve sivil toplum kuruluşları da dahil olmak üzere her türlü kuruluş için açık ve uygulanabilir olacak şekilde tasarlanmıştır. ISO 26000, kuruluşların sürdürülebilir kalkınmaya katkıda bulunmalarına yardımcı olmak, temel yasal uygunluğun ötesine geçmeye teşvik etmek ve sosyal sorumluluk alanında ortak anlayışı, diğer araçları ve sosyal sorumluluk girişimlerini tamamlamak için yardımcı olmak üzere tasarlanmıştır (GRI, 2014:3).

ISO 26000 Standardı, yedi temel bölümden oluşmaktadır. Bunlar (ISO 26000, 2010);

1. Organizasyonel Yönetim,
2. İnsan Hakları,
3. Çalışanlar Hakkında Uygulamalar,
4. Çevre,
5. Adil Çalışma Uygulamaları,
6. Tüketici Konuları,
7. Toplumsal Katılım ve Gelişmedir.

Bu standardın tüm bölümleri her tür kuruluş için eşit kullanımda olmamakla birlikte, tüm temel bölümler her kuruluşla ilgilidir. Temel bölümler bir takım konuyu

içermektedir ve kuruluşun mülahazası ile ve paydaşlarla diyalog yoluyla ele alması için hangi konuların ilgili ve önemli olduğunu belirlemek kuruluşun sorumluluğundadır (ISO 26000, 2010).

1.3.3. OECD İlkeleri (Çok Uluslu İşletmeler İçin OECD İlkeleri)

OECD İlkeleri (Çok Uluslu İşletmeler İçin OECD İlkeleri), OECD Uluslararası Yatırımlar ve Çok Uluslu İşletmeler Deklarasyonu kapsamında, OECD üyesi hükümetler tarafından, faaliyet gösterdikleri ülkelerde OECD İlkelerine uymaya teşvik edilen çok uluslu işletmeler için önerilerdir. OECD İlkeleri, başlangıçta, 1976 yılında kabul edilmiştir ve o zamandan beri, OECD İlkeleri, beş kez revizyona tabi tutulmuş olup, en son revizyon 2011 yılında gerçekleştirilmiştir (Barkemeyer vd., 2014:23; OECD, 2016:11).

OECD İlkeleri, çok uluslu işletmelerin ekonomik, çevresel ve sosyal ilerlemeye sağlayabilecekleri olumlu katkıları teşvik etmeyi amaçlamaktadır. İlkeler, insan hakları, rüşvet ve yolsuzluk, tüketici çıkarları, bilim ve teknoloji, istihdam ve endüstri ilişkileri, rekabet, vergilendirme ve çevre konularında sorumlu iş davranışları için gönüllü ilkeler ve standartları içermektedir (OECD, 2005:13; OECD Watch, 2012).

OECD İlkeleri, OECD Uluslararası Yatırım ve Çok Uluslu İşletmeler Deklarasyonu'nu (Yatırım Deklarasyonu) daha geniş ve dengeli bir hak ve taahhüt aracının bir parçasıdır. Yatırım Deklarasyonu, hükümetlerin doğrudan yabancı yatırıma muamelesi ve işletmelerin bağlı ülkelerdeki faaliyetleri için kapsamlı, birbirine bağlı ve dengeli bir yaklaşımı desteklemektedir (OECD, 2005).

Yatırım Deklarasyonu'na bağlı olan tüm hükümetlerin Çokuluslu İşletmeler için İlkeler Konsey kararına uymaları gerekmektedir. Bu karar, tarafların Ulusal İrtibat Noktaları kurma, İlkelerin etkinliğini daha da ileriye taşıma ve insani ve finansal kaynakların sorumluluklarını yerine getirmeleri için Ulusal İrtibat Noktaları için yasal olarak bağlayıcı yükümlülüğü içermektedir (OECD, 2016.11).

Ulusal İrtibat Noktaları, tanıtım faaliyetlerini üstlenir, İlkelere ilişkin ulusal deneyimler hakkında bilgi toplar ve İlkelerin belirli durumlarda uygulanmasına ilişkin

ortaya çıkan sorunların çözümüne katkıda bulunarak İlkelerin etkinliğini daha da ileriye taşımakla yükümlüdür (OECD, 2016:11).

Ulusal İrtibat Noktaları, Kılavuzlarla ulusal deneyimler hakkında bilgi toplar, araştırmaları ele alır, Kılavuzlarla ilgili konuları tartışır ve bu bağlamda ortaya çıkabilecek sorunların çözülmesine yardımcı olur (OECD, 2016).

Kılavuzların belirli iş yürütme örnekleriyle ilgili olarak uygulanmasına ilişkin sorunlar ortaya çıktığında, Ulusal İrtibat Noktalarının bu sorunların çözülmesine yardımcı olması beklenir (OECD, 2016).

Yasal olarak bağlayıcı olmamak ve uygulama mekanizmalarından yoksun olmakla birlikte, tüm OECD üyesi ülkelerin desteği, OECD İlkelerini, en güçlü küresel kodlardan biri haline getirmektedir (Barkemeyer vd., 2014:8-9).

OECD İlkeleri, Uluslararası Çalışma Örgütü (ILO)'nün Çok Uluslu İşletmeler ve Sosyal Politikaya İlişkin Üçlü İlkeler Beyannamesi ile Rio Bildirgesi'nin ilgili hükümlerine atıfta bulunmaktadır (OECD, 2016:11).

1.3.4. SA 8000 Sosyal Sorumluluk Standardı

SA 8000, perakendeciler, marka işletmeleri, tedarikçiler ve diğer kuruluşlar için tedarik zincirinde küresel düzeyde iyi çalışma koşulları sağlayan ilk sosyal hesap verebilirlik standardıdır. Standart, işletmeler ve tedarikçileri tarafından karşılanması gereken işyeri koşulları için minimum gereklilikleri tanımlar ve çeşitli sanayi sektörleri ve her büyüklükteki kuruluş için geçerlidir (Gilbert ve Rasche, 2007:16).

SA 8000, Uluslararası Standartlar Kuruluşu tarafından ISO 9000 ve ISO 14000 standartlarından geliştirilen kalite ve çevre denetim süreçlerinden modellenmiştir. SA 8000, işyerinin standarda uygunluğu konusunda dış denetçilere güvenmektedir (Gordon, 2001). Bağımsız denetimler, SA 8000 tarafından tanımlanan davranış kurallarına dayanmaktadır. Bu kurallar sekiz temel alanı kapsamaktadır: Çocuk işçiliği, zorla çalıştırma, sağlık ve güvenlik, örgütlenme özgürlüğü ve toplu pazarlık hakkı, ayrımcılık, disiplin, çalışma saatleri ve tazminat hakkıdır. Bu kurallara ek olarak SA 8000, sertifikasyon kapsamında önemli rol oynayan anahtar terimlerin tanımını sağlamaktadır. Örneğin, bir çocuk asgari çalışma yaşı veya zorunlu eğitim, yerel yasalara göre daha yüksek olarak öngörülmedikçe, bu durumda belirtilen daha

yüksek yaş bu bölgede geçerli değilse, 15 yaşından küçük herhangi bir kişi olarak tanımlanmaktadır (Rasche, 2010:284; Rasche, 2011:269).

İşletmelerin SA 8000'i uygulaması için iki alternatif vardır. Birincisi, SA 8000'e uygun belgelendirmedir. İkincisi ise Kurumsal Katılım Programına katılımdır (Gilbert ve Rasche, 2007:16). SA 8000'e uygun belgelendirme: Kendi üretim tesislerini işleten işletmeler, SAI onaylı belgelendirme kuruluşları tarafından yapılan denetimlerle SA 8000'e göre sertifikalı bireysel tesislere sahip olmayı hedefleyebilir (Cowton ve Haase 2008:184).

Kurumsal Katılım Programı (CIP): CIP, işletmelerin, özellikle perakendecilerin, marka işletmelerinin, toptancıların ve tedarik acentelerinin, tedarikçilerinin SA 8000 sertifikasını alarak malların iyi çalışma koşulları altında yapılmasını sağlamalarına yardımcı olur. CIP, işletmelere standardın uygulanmasında ve uygulama ilerlemesinin raporlanmasında yardımcı olan iki seviyeli bir yaklaşımdır. CIP seviye bir "SA 8000 Explorer" olarak isimlendirilir ve SA 8000'i pilot denetimler yoluyla etik kaynak sağlama aracı olarak değerlendirmeye çalışan işletmeler için tasarlanmıştır (Cowton ve Haase 2008:184).

CIP seviye iki "SA 8000 Signatory" unvanına sahiptir ve işletmelerin SA 8000'i tedarik zincirinde zaman içinde belgelendirme talep ederek ve uygulama ilerlemesini paydaşlara ileterek yardımcı olur. Ortak etik programları (davranış kuralları gibi) ile ilgili belirleyici fark, SA 8000'in başarılı bir şekilde uygulanmasının dış denetçiler (belgelendirme kuruluşları) tarafından izlenmesidir (Cowton ve Haase 2008:184).

1.3.5. GRI Sürdürülebilirlik Raporlaması Standartları

Çok paydaşlı bir girişim olan Küresel Raporlama Girişimi (GRI), 1997'de Çevreye Duyarlı Ekonomiler Koalisyonu ve Birleşmiş Milletler Çevre Programı tarafından ortak bir proje olarak kurulmuştur. Amacı, işletmelerin ekonomik, sosyal, yönetim ve çevresel performans hakkındaki bilgileri açıklaması yoluyla işletmeler ve paydaşlar arasındaki diyalogu teşvik etmektir (Vigneau, vd., 2015:478-479).

GRI, kuruluşundan bu yana genellikle çok başarılı olduğu düşünülmektedir. GRI, birden fazla ülkedeki yüzlerce büyük işletmenin operasyonel faaliyetlerine ve

uygulamalarına dahil edilmiştir. Sadece kurumsal olarak uyumla değil, aynı zamanda devlet kurumları ve BM Küresel İlkeler Sözleşmesi gibi çok taraflı kuruluşlar tarafından resmi olarak tanınmasıyla da gösterildiği gibi yaygın bir meşruiyet kazanmıştır (Levy vd., 2010:89).

GRI Sürdürülebilirlik Raporlaması Standartları (GRI Standartları), sürdürülebilirlik raporlaması için, en çok kabul gören küresel standartlardır (GRI, agis, 2020, Brown vd., 2009, Marimon vd.,2012, Roca ve Searcy, 2012, Vigneau vd., 2015, Levy vd., 2010, Burhan ve Rahmanti, 2012, Isaksson ve Steimle, 2009). GRI standartlarının başarısı ve yaygın olarak benimsenmesi bir takım faktöre bağlıdır. Bu faktörler, kapsamlı sürdürülebilirlik çerçevesine doğru ilk hareket, paydaş gelişimi, sektör hassasiyeti, sürekli iyileştirme, önceliklendirmeye odaklı yaklaşım ve uyumluluktur (Jones vd., 2016:224).

GRI standartlarının en güçlü yanlarından biri iş dünyası, emek, sivil toplum ve finans piyasalarından temsilcilerin yanı sıra çeşitli alanlardaki denetçiler ve uzmanlardan oluşan ve çeşitli ülkelerdeki düzenleyici kurumlar ve devlet kurumlarıyla yakın diyalog halinde küresel çok paydaşlı bir süreçle geliştirilse de çok sayıda gerekçeyle eleştirilmiştir. Bu eleştiriler, sürdürülebilirlik raporunun kapsamı konusunda belirsizlik, raporun bağımsız dış denetimi için bir gereksinim bulunmaması ve farklı uygulama düzeylerinin performans göstergeleri hakkında seçici raporlamaya izin vermesi gibi çeşitli konular üzerinedir (Roca ve Searcy, 2012:105).

GRI, sürdürülebilirliği, kurumsal raporlamaya entegre etme amacı ile, sürdürülebilirlik raporlaması için ilk küresel çerçeveyi temsil eden kılavuzların ilk sürümü olan G1 Kılavuzunu 2000'de geliştirmiştir. 2002'de, ikinci nesil kılavuz G2'yi; 2006'da üçüncü nesil kılavuz, G3'ü geliştirmiştir. 2011'de, G3'ün güncellenmesi olan G3.1 Kılavuzu, cinsiyet, toplum ve insan hakları ile ilgili performansın rapor edilmesine ilişkin geniş kapsamlı kılavuzlukla yayınlanmıştır. GRI Kılavuzlarının dördüncü nesli G4, 2013'te yayınlanmış ve sürdürülebilirlik raporlamasında mevcut ve gelecekteki önemli eğilimleri yansıtacak şekilde gözden geçirilmiş ve geliştirilmiştir (GRI, agis, 2020).

G4 Kılavuzu, işletmenin, paydaşlarına öncelikli unsurlara ilişkin raporlar sunmanın önemini vurgulamaktadır. Bunu başarmak için raporlar, spesifik GRI

unsurlarını ve sırayla önemli olan göstergeleri içermelidir. Bir unsur, işletmenin ekonomik, çevresel ve sosyal etkileri ile önemli bir ilgisi varsa önceliklidir. Ayrıca, bir unsur, işletmenin sürdürülebilirlik performansı alanlarını tanımlamak için tamamen uygun olmadığında, uygulanamaz kabul edilerek, sürdürülebilirlik raporundan çıkarılır ve bu kararın nedenleri açıklanır (Calabrese, vd., 2016:250).

G4 Kılavuzu, büyüklükleri, sektörleri veya konumlarına bakılmaksızın kuruluşlar tarafından sürdürülebilirlik raporlarının hazırlanması için iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölüm, Raporlama İlkeleri ve Standart Bildirimlerdir. Raporlama İlkeleri ve Standart Bildirimler, kuruluşların sürdürülebilirlik raporu hazırlayabilmeleri için raporlama ilkelerine ve kılavuzlarına uygun şekilde raporlama kriterlerini açıklamaktadır. İkinci bölüm ise uygulama el kitabıdır. Uygulama el kitabı, bir sürdürülebilirlik raporu hazırlamak için gereklidir. Yani, uygulama el kitabında raporlama ilkelerinin nasıl uygulanacağı, açıklanacak bilgilerin nasıl hazırlanacağı ve kılavuz kavramların nasıl yorumlanacağı ele alınmaktadır (GRI, agis, 2020).

G4 Kılavuzu önceki sürümlerinden beş önemli değişikliği içermektedir. Bu değişiklikler sırasıyla açıklanmıştır: Birincisi, önceliklilik ilkesi, sürdürülebilirlik raporunun merkezine yerleştirilmiştir ve sürdürülebilirlik raporları bu ilkeyi yansıtacak şekilde hazırlanmalıdır. Sürdürülebilirlik raporlama standartları için önceliklilik yeni bir kavram değildir. Ancak G4, önceliklilik ile yönetim ve performans bilgileri kuruluşlarının raporlarında açıklaması gereken daha açık bağlantılar kurmaktadır. Özetle (Deloitte, 2014; Jones vd., 2016:225; KPMG, 2013:3);

1. Raporlar, öncelikli konulara odaklanmalı ve bu odağı her yerde muhafaza etmelidir,
2. Raporlar, kuruluşun yalnızca öncelikli unsurları nasıl yönettiğine dair ayrıntılı bir tartışma içermelidir,
3. Raporlar, her öncelikli unsurun etkilerinin nerede olduğunu, yani etki sınırını açıklamalıdır,
4. Kuruluşlar öncelikli unsurları tanımlamak için kullandıkları süreci açıklamaları için yeni şartlar içermektedir,
5. G4' ün uyumluluk seviyelerinden birine karşı rapor vermek için, öncelikli konularla bağlantılı belirli kriterlerin karşılanması gerekmektedir.

G4, kuruluşların öncelikli unsurlarının daha odaklı bir listesine ilişkin bilgileri açıklamasıyla, raporları daha alakalı, daha güvenilir ve daha şeffaf hale getirerek işletmelerin piyasaları ve toplumu sürdürülebilirlik taahhütleri hakkında daha iyi bilgilendirmelerini sağlar (Calabrese vd., 2017:440). Ayrıca, kuruluşların öncelikli unsurlarının daha odaklı bir listesine ilişkin bilgileri açıklamasıyla, G4 Standartları daha kısa raporlara yol açabilecek, ancak kuruluşların paydaş analizi de dahil olmak üzere önemlilik süreçlerini belgelemeleri ve kullanılan yöntemleri raporlarında açıklamaları gerekecektir (Jones vd., 2016:225).

İkincisi, raporlama sınırları yeniden tanımlanmıştır. Her bir öncelikli unsur için kuruluşlar, bu unsurun etkisinin kuruluş içinde mi yoksa dışında mı olduğunu düşünmeli ve etkinin nerede sona erdiğini değerlendirmeli ve açıklamalıdır. Bu, raporlamanın sınırını belirler. G3, kuruluşların yalnızca işletmenin üzerinde kontrol sahibi olduğu veya üzerinde önemli bir etkisi olduğu etkileri rapor etmelerini zorunlu kılmıştır. Bu, işletmeleri daha geniş bir etki yelpazesi üzerinde düşünmeye ve raporlamaya teşvik etmek amacıyla G4'te genişletilmiştir (KPMG, 2013:4).

Üçüncüsü, iki uyumluluk seviyesi sunarak yeni bir yaklaşım benimsenmektedir. G4, kuruluşların sürdürülebilirlik raporlarının kılavuzlarla uyumlu olarak hazırlayabilmesi için, temel ve kapsamlı olmak üzere, iki seçenek sunar. Bu seçenekler, sürdürülebilirlik raporunun kılavuzlarla uyumlu olarak hazırlanabilmesi için dahil edilecek içeriği belirler. Sürdürülebilirlik raporu, temel veya kapsamlı seçeneğine uygun olarak hazırlanabilir. Temel raporlar, tüm öncelikli konular için standart açıklamaları içerir ve her bir öncelikli unsur için en az bir gösterge bulunur. Kapsamlı raporlar, her bir öncelikli unsura ilişkin tüm göstergelerin yanı sıra kuruluşun stratejisi, yönetimi, etik ve dürüstlüğü ile ilgili açıklamaları da içermelidir (English ve Schooley, 2014; KPMG, 2013:4; Sethi, vd., 2017:149). G4'deki, bu iki seçenekli yaklaşım, G3 ile karşılaştırıldığında, kuruluşlar artık kademeli olarak daha yüksek açıklama düzeylerini belirtmek için C, B veya A dereceli uygulama seviyesi almayacak ve C, B veya A raporunun bağımsız, nitelikli bir kuruluş tarafından değerlendirildiğini gösteren bir artı işareti (+) eklenmeyecektir. İki yeni seçenekten birinde kılavuz ilkeleri karşılayabilmek için işletmeler, rapor ettikleri konuların neden önemli olduğunu, tüm öncelikli konuların nasıl yönetildiğini ve yönetim yaklaşımının

nasıl değerlendirildiğini açıklamak için yeni gereksinimleri karşılamalıdır (KPMG, 2013:4-5; Sethi, vd., 2017:150).

Dördüncüsü, yeni yönetim açıklama gereksinimleri getirilmiştir. G3 ile karşılaştırıldığında, G4 Kılavuzları, yönetim hakkında on yeni standart açıklama ve etik ve dürüstlük ile ilgili üç yeni açıklama kategorisi getirmiştir. Sürdürülebilirlik raporu hazırlayanlar, kapsamlı raporlama seviyesine ulaşmak için kuruluşların veri toplama ve raporlama için yeni süreçler gerektirebilecek ücret oranları hakkında daha karmaşık yönetişim göstergelerini açıklaması gerekmektedir (Deloitte, 2014; KPMG, 2013:5-6).

Son olarak, G4 Kılavuzları, G3 ile karşılaştırıldığında yeni tedarik zinciri gereksinimleri getirmiştir. İşletmelerin tedarik zinciri değerlendirmeleri (çevre, iş gücü, insan hakları ve toplum), belirlenen riskler, kuruluşun bu riskleri yönetmedeki performansı ve uygulamaya konulan yönetim süreçlerini de kapsayan tedarik zinciri etkileri hakkında dokuz yeni standart açıklama gerektirmektedir (Deloitte, 2014; KPMG, 2013:6).

1.4. SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORLAMASI İÇİN MOTİVASYONLAR

Ülkeler arasındaki sürdürülebilirlik raporu yayınlama oranlarındaki farklılıklar düzenleyici ve toplumsal ilgi düzeyiyle ilişkilendirilebilir. Bu, bazı ülkelerde yürürlükte olan çevresel ve sosyal raporlama ile ilgili mevzuatın bu tür açıklamaları gerektirmesinden kaynaklanabilmektedir. Bununla birlikte, bu faktörlere ek olarak, işletmelerin bir sürdürülebilirlik raporu yayınlamak/yayınlamamak için bir dizi başka nedeni olabilir. İçsel, bazen işletmeye özgü nedenlerin yanı sıra, güvenilirlik ve itibar gibi toplumsal yönler de önemli bir rol oynamaktadır. Gittikçe artan ve önemli sayıda işletme için, raporlama lehine olan yaklaşımlar, raporlamaya karşı olanlara göre üstünlük göstermektedir. Bu özellikle en büyük, en görünür olan çok uluslu işletmeler için geçerlidir. Sürdürülebilirlik raporlaması yapan/yapmayanlar için nedenler aşağıdaki gibi sıralanabilir (Kolk, 2004:53);

İşletmelerin raporlama nedenleri

1. Belirli hedeflere karşı ilerlemeyi izlemek için gelişmiş yetenek sağlar,
2. Çevresel stratejinin uygulanmasını kolaylaştırır,

3. Kuruluş genelinde geniş çevresel konular hakkında daha fazla farkındalık yaratır,
4. Kurumsal mesajın işletme içinde ve dışında açıkça iletilebilmesini sağlar,
5. Daha fazla şeffaflık sayesinde gelişmiş güvenilirlik sağlar,
6. Çabaları ve standartları iletebilme yeteneği sağlar,
7. İşletme ve kampanya lisansının alınmasını sağlar,
8. İtibar yararları, maliyet tasarruflarının belirlenmesi, artan verimlilik, gelişmiş iş geliştirme fırsatları ve gelişmiş personel motivasyonunun artırılmasını sağlar.

Raporlamama nedenleri

1. Organizasyona getireceği avantajlar hakkında şüphelerin olması,
2. Rakiplerin bu raporları yayınlamaması,
3. Müşterilerin (ve genel halk) bu raporlara ilgi göstermemesi,
4. İşletmenin çevresel performansı ile zaten iyi bir üne sahip olması,
5. Çevresel konular hakkında iletişim kurmanın başka birçok yolunun olması,
6. Maliyetli olması,
7. Bu raporların işletmenin itibarına zarar verebilmesi ve yasal sonuçlarının olabilmesi,
8. İşletmenin tüm faaliyetlerinden tutarlı veri toplayabilmenin ve doğru göstergeleri seçebilmenin zor olmasıdır.

Ernst & Young (2013d), anketine göre ise işletmeler farklı nedenlerle raporlama yapmaya motive olmaktadırlar. Bunlar sırasına göre şu şekildedir. Paydaşlarla şeffaflık, risk yönetimi, paydaş baskısı, rekabet avantajı sağlama ve marka/itibardır.

1.5. KURUMSAL SÜRDÜRÜLEBİLİRLİĞİ AÇIKLAYAN TEORİLER

Kurumsal sürdürülebilirlik literatürü, işletmelerin coğrafi konumlarına veya faaliyet gösterdikleri ülkelerin gelişim durumlarına bakılmaksızın artan bir şekilde kurumsal sürdürülebilirlik uygulamalarını benimsediğini ortaya koymaktadır. Ancak kurumsal sürdürülebilirlik uygulamalarına ilişkin kurumsal davranışları açıklamada ortak olarak kabul edilmiş teorik bir perspektif yoktur ve benimsenen teorik bakış

açılarında çok fazla farklılıklar mevcuttur. Bununla birlikte, kurumsal sürdürülebilirlik literatüründe meşruiyet teorisi, paydaş teorisi ve kurumsal teori olmak üzere üç ana akım teorisi kullanılmaktadır (Fernando ve Lawrence, 2014:150).

1.5.1. Meşruiyet Teorisi

Meşruiyet teorisi, kurumsal açıklamaların çevresel faktörlere (ekonomik, sosyal, politik) tepki verdiğini ve açıklamanın meşru eylemleri olduğunu öne sürer. Bu teori, işletmenin toplumda, amaçlarının, diğer ödüllerin ve nihai hayatta kalmasının onaylanması karşılığında sosyal olarak arzu edilen çeşitli eylemleri gerçekleştirmeyi kabul ettiği bir sosyal sözleşme yoluyla faaliyet gösterdiği fikrine dayanır (Guthrie ve Parker, 1989:344). Bu nedenle, işletme toplumdan onay almak ve böylece varlıklarını sürdürebilmelerini sağlamak için sürdürülebilirlik raporlamasına katılarak kurumsal eylemlerini meşrulaştırmaya çalışmaktadır (Omran ve Ramdhony, 2015:43).

Başka bir deyişle, teori örgütlerin ancak içinde bulundukları toplum, örgütün toplumun kendi değer sistemiyle orantılı bir değer sistemine göre hareket ettiğini algılaması durumunda var olmaya devam edebileceğini iddia etmektedir. Bu nedenle, meşruiyet teorisine uygun olarak, bir kurumun meşruiyet seviyesi, hayatta kalması için son derece önemlidir. Bununla birlikte, bir kuruluşun bu şekilde faaliyetlerini yürütebilmesi her zaman kolay değildir, çünkü toplumun çeşitli normları ve beklentileri sürekli olarak değişmektedir ve bu nedenle kuruluşun amaçlarına uyumu sağlamak zordur. Sonuç olarak, sözde meşruiyet boşluğu ortaya çıkabilir. Bazen mali skandal, büyük kaza veya kuruluşun itibarını etkileyen herhangi bir olay gibi beklenmedik olayların bir sonucu olarak meşrulaştırma tehditleri ortaya çıkabilmektedir (Fernando ve Lawrence, 2014:153-154)

Bu tür boşluklar veya tehditler, uygun bir meşrulaştırma stratejisi uygulamadığı sürece bir kuruluş için risk oluşturabilir. Lindblom (1993) ve Dowling ve Pfeffer (1975), kuruluşların meşruiyetlerine veya algılanan meşruiyet boşluklarına yönelik bir tehditle karşılaştıklarında benimseyebilecekleri dört geniş meşruiyet stratejisi önermektedir. Bunlar (Van der Laan, 2009:20);

1. Çıktılarını, yöntemlerini veya hedeflerini ilgili halkın beklentilerine uyacak şekilde değiştirmek ve daha sonra bu ilgili kamuoyunu değişiklik hakkında bilgilendirmek,
2. Çıktısını, yöntemlerini veya hedeflerini değiştirmez, fakat çıktısının, yöntemlerini veya hedeflerini eğitim ve bilgi yoluyla uygunluğunu gösterir,
3. Kendini yüksek meşru statüye sahip sembollerle ilişkilendirerek ilgili halkın algılarını değiştirmeye çalışır,
4. Toplumsal beklentileri kuruluşun çıktısı, hedefleri veya yöntemleriyle uyumlaştırarak değiştirmeye çalışır.

1.5.2. Paydaş Teorisi

Paydaş teorisi, bir organizasyon ile paydaşları arasındaki ilişki ile ilgili bir teoridir. Freeman (1984) paydaş kavramını, kuruluş hedeflerinin gerçekleştirilmesini etkileyebilecek veya bundan etkilenebilecek herhangi bir grup veya birey olarak tanımlamaktadır (Freeman, 1984:46). Freeman ve Reed (1983) ve Freeman (2004) paydaşların tanımını dar ve geniş anlamda ayrı ayrı sınıflandırmıştır. Bu kapsamda dar anlamda paydaşlar; çalışanlar, finansörler, müşteriler ve toplumdur. Bu paydaş grupları, bir işletmenin hedeflerine ulaşmak için yapabileceği pek çok şeyden bir şekilde etkilenmektedir. Yukarıda sayılan paydaş gruplarına ilave olarak, birçok kişi ve grup türü paydaş olarak kabul edilmiştir. Bunlar; sendikalar veya tedarikçi veya distribütörlerin sendikaları gibi paydaş temsilcileri, bireysel olarak veya paydaş temsilcisi olarak kabul edilen sivil toplum kuruluşları veya aktivistler, rakipler, hükümetler, düzenleyiciler ve diğer politika yapıcılar, hissedarlar dışındaki finansörler (alacaklılar, tahvil sahipleri, borç sağlayıcılar), medya, halk, doğal çevre, iş ortakları, akademisyenler, gelecek nesiller, geçmiş kuşaklar (özellikle kuruluşların kurucularının anısı) ve prototiplerdir (Friedman ve Miles, 2006:13-14). Dolayısıyla, kuruluş ve kuruluşun çevresine açık bir şekilde sistem tabanlı bir görüştür ve örgüt ile çevresi arasındaki etkileşimin dinamik ve karmaşık doğasını tanıyan bir görüştür (Gray vd., 2009:25)

Paydaş teorisi ile ilgili olarak birçok yorum ve sınıflandırma olmasına rağmen paydaş teorisinin iki ana dalı literatürde öne çıkmaktadır. Bunlar; etik (veya normatif) dal ve yönetsel (veya olumlu) daldır (Fernando ve Lawrence, 2014:158).

Paydaş teorisinin etik dalı, paydaş gücüne bakılmaksızın, tüm paydaşların bir kuruluş tarafından adil muamele görme hakkına sahip olduklarını göstermektedir. Paydaş teorisinin etik dalı, muhasebenin rolüne veya kullanılması gereken belirli muhasebe yöntemine odaklanan muhasebe araştırmalarına yaklaşımla ilgilenen Kritik Muhasebe Teorisi'ne dayanmaktadır. Etik dal, kuruma kritik kaynak sağlama kontrolünü elinde bulunduranların yalnızca belirli ayrıcalıklı taraflarını (veya güçlü paydaşlarını) düşünmek yerine, tüm paydaşlarını dikkate almayı gerektirir. Etik açıdan, bir kuruluşun yöneticilerinin, paydaşların yönetiminin gelişmiş finansal performans sağlayıp sağlamadığına bakılmaksızın işi tüm paydaşların yararına yönetmesi beklenir (Fernando ve Lawrence, 2014:159).

Etik dal doğrudan Gray ve arkadaşları tarafından önerilen paydaş teorisinin hesap verebilirlik modeli ile ilgilidir (Fernando ve Lawrence, 2014:159) ve kuruluş paydaş etkileşimini sorumluluk ve hesap verebilirliği içeren bir dizi sosyal temelli ilişki olarak algılar. Bu nedenle kuruluşun tüm paydaşlarına bir sorumluluğu vardır. Bu hesap verebilirliğin niteliği, söz konusu paydaşın kuruluşla olan ilişkisi ile belirlenir. Dolayısıyla, tüm niyet ve amaçlara göre, hesap verebilirliğe normatif yaklaşım budur. Sosyal muhasebe bağlamında çok az tanımlayıcı veya açıklayıcı güce sahiptir (Gray vd., 2009:25).

Paydaş teorisinin yönetim dalı ise özellikle kuruluşun operasyonları için gerekli kaynakları kontrol etme yetenekleri nedeniyle güçlü olduğu düşünülen belirli paydaş gruplarının yönetilmesi gerektiğini vurgulamaktadır (Deegan, 2002:294). Burada paydaşlar, grubun kuruluşun çıkarlarını daha da ileriye taşımak için yönetilmesi gerektiğine inandığı ölçüde, ilgili kuruluş tarafından (hesap verebilirlik çerçevesinde olduğu gibi toplum tarafından değil) tanımlanmaktadır. Kuruluş için paydaş ne kadar önemli olursa, bu ilişkiyi yönetmek için daha fazla çaba harcanacaktır (Gray vd., 2009:25).

1.5.3. Kurumsal Teori

Kurumsal teori, kuruluşların, fiili yararlılıklarına bakılmaksızın, alanlarındaki diğer kuruluşlar tarafından meşru kabul edilen yapıları ve yönetim uygulamalarını benimsediğini varsayar. Meşru yapılar veya uygulamalar, bir alandaki kuruluşlara gelenek (kuruluşta baskı yapan kuruluş), taklit, baskı ve normatif baskılar yoluyla

aktarılabilir. Yeni kurumsal teorinin iki temel çalışması Meyer ve Rowan (1977) ve DiMaggio ve Powell (1983) tarafından yapılmıştır. Yeni kurumsal teori, kuruluşların kurumsal ortamlarından gelen baskılara tepki verdikleri ve sosyal olarak uygun örgütsel seçim olarak kabul edilen yapıları ve prosedürleri benimsedikleri öncülüne dayanmaktadır (Carpenter ve Feroz, 2001:569).

Birçok teorinin doğasını yansıtan meşruiyet kavramı, kurumsal teorinin de merkezidir. Bu teoriye göre, kuruluşlar hangi formların veya yapıların kabul edilebilir (meşru) olduğuna dair dış beklentilere uyacak şekilde yapılarını veya operasyonlarını değiştireceklerdir. Örneğin, bir endüstrideki diğer kuruluşların çoğunluğunun belirli yönetişim yapıları olabileceğinden, bir kuruluşun bu tür yapılara sahip olması için kurumsal baskı olabilir. Yani, diğer yerleşik kuruluşlarla uyumluluk için bir çeşit hareket olması beklenmektedir. İzomorfizm olarak adlandırılan uyuma yol açan bu süreci gerçekleştirememenin, bir işletmenin hayatta kalması üzerinde doğrudan etkileri vardır. Bununla birlikte, yöneticilerin kurumsal teori altında, yöneticilerin meşruiyet algılarını değiştirme kabiliyeti olduğu (belki de açıklamalarla) meşruiyet teorisinin aksine, büyük ölçüde kendilerine uygulanan normlara uymaları beklenmektedir (Deegan, 2002:293-294).

İKİNCİ BÖLÜM

ENTEGRE RAPORLAMA HAKKINDA GENEL BİLGİLER

Çalışmanın bu bölümünde, entegre raporlamaya ilişkin literatür taraması, entegre raporlama ve entegre düşünce, entegre raporlamanın gelişim süreci, uluslararası entegre raporlama çerçevesi, entegre raporlama çerçeveleri, yatırımcılar ve kuruluşlar için entegre raporlamanın faydaları, entegre raporlama sürecinde karşılaşılabilecek sorunlar, entegre raporlama ve güvence, entegre raporlamanın evrimi ve doğası, dünyada öncü entegre raporlama uygulamaları ve ülkemizde entegre raporlama uygulamaları başlıklarına yer verilmiştir.

2.1. ENTEGRE RAPORLAMA LİTERATÜR TARAMASI

Entegre raporlamaya ilişkin literatürde yer alan ampirik çalışmalar incelendiğinde, çalışmaların, uluslararası ER çerçevesine göre yayınlanan entegre raporların içeriği ve yapısının analizi, entegre raporlama uygulamalarını benimseyenlerin, entegre düşünmeyi kuruluşlarında içselleştirmeyi sağlayıp sağlamadığı, entegre raporlamaya ilişkin algılanan faydalar ve uygulama zorlukları, entegre rapor hazırlamanın finansal olmayan bilgi açıklamaları üzerindeki etkisi, kuruluşların entegre raporlamayı yasalara uyum için mi yoksa bir önem atfettiklerinden dolayı mı benimsedikleri ve ülkelerin hukuk sistemlerinin işletmelerin entegre rapor hazırlama olasılıklarına etkisi gibi konular üzerine yoğunlaştığı görülmektedir. Bu bağlamda, entegre raporlama uygulamalarına ilişkin literatürde yer alan çalışmalara aşağıda yer verilmiştir.

Atkins ve Maroun (2012), çalışmalarında Güney Afrika Kurumsal Yatırım Topluluğunun Johannesburg Menkul Kıymetler Borsası'nda işlem gören işletmelerin hazırladığı ilk entegre raporlarına tepkilerini incelemişlerdir. Araştırmada, ESG ve entegre raporlamaya yönelik tutumdaki bir değişimin, ilk entegre raporlara ilişkin görüşlerin ve yüksek kaliteli raporların hazırlanmasına yönelik engellere vurgu yapılmıştır. Bu doğrultuda Güney Afrika kurumsal yatırım endüstrisinden 20 uzmanla, detaylı görüşmeler gerçekleştirilmiştir. Yorumlayıcı tematik analiz, ilgili konuları ve ilkeleri tanımlamak ve yatırımcıların Güney Afrika'ya entegre raporlama konusundaki görüşlerinin ilk değerlendirmesini yapmak için kullanılmıştır. Yeni raporlama çerçevesi, Güney Afrika'da borsada işlem gören işletmelerin geleneksel

yıllık raporunda bir gelişme olarak görülmüştür. Genel olarak, finansal olmayan ölçütlere ve kurumsal sürdürülebilirliğin daha iyi anlaşılmasını sağlamak için finansal ve çevresel, sosyal ve yönetişim ölçütlerine entegre etme çabalarına daha fazla vurgu yapılmıştır. Bununla birlikte, raporların uzunluğu, tekrara düşme ve raporlama için bir onay yaklaşımı, raporların yararlılığını azalttığını ve entegre düşünce kavramının gelişimini zayıflattığına dikkat çekilmiştir.

Dragu ve Tiron-Tudor (2013), çalışmalarında, entegre raporlamanın gönüllü olarak benimsenmesi ile kurumsal teoriye göre öne sürülen dış politik, kültürel ve ekonomik faktörler arasında bir korelasyon olup olmadığını araştırmışlardır. Bu kapsamda, IIRC pilot programına dahil olan kuruluşların yayınladığı entegre raporlara ilişkin içerik analizi yapılmıştır. Elde edilen sonuçlara göre, politik, kültürel ve ekonomik faktörlerin entegre raporların yayınlanmasını etkilediğini tespit etmişlerdir.

Frías-Aceituno vd., (2013), çalışmalarında, en önemli kurumsal faktörlerden biri olan hukuk sisteminin, entegre raporların geliştirilmesine olan etkisini incelemişlerdir. 2008-2010 yılları arasında 750 uluslararası işletmenin dengeli olmayan bir örneğinin analizi, panel verisine logit metodolojisinin uygulandığı bu kurumsal faktörün etkisini ortaya koymuştur. Sonuçlar, özel hukuk ülkelerinde yer alan ve hukuk ve düzen endekslerinin yüksek olduğu işletmelerin, çok çeşitli entegre raporlar oluşturma ve yayınlama olasılıklarının daha yüksek olduğunu ve böylece farklı paydaşların karar almalarını desteklediklerini göstermiştir. Çalışmada elde edilen bulgulara dayanılarak iki politika önerisinde bulunulmuştur: İlk olarak, bütünsel şeffaflığı teşvik etmek ve sağlamak için ulusal yasaların ve koruma mekanizmalarının oluşturulmasının gerekli olabileceğidir. İkincisi, yöneticiler kararlarından maksimum faydayı elde edebilmek için kendi yasal ortamları bağlamında uygun açıklama uygulamalarına karar verebilmeleri gerektiğine ilişkindir.

Steyn (2014), çalışmasında, entegre raporlama gereksinimlerinin uygulanması sonucunda algılanan faydalar ve uygulama zorlukları konusunda Güney Afrika'da borsada işlem gören işletmelerin üst düzey yöneticilerinin algılarını ölçmeyi amaçlamıştır. Bu doğrultuda, Güney Afrika'da borsada işlem gören tüm işletmelerin CEO'larına ve CFO'larına yönelik bir anket yapılmıştır. Anket sonuçlarına göre, katılımcıların %76'sı kurumsal itibarı artırdığını; %76'sı yatırımcı ihtiyaçları ile raporlanan bilgiyi uyumlaştırdığını; %64'ü paydaşlarla gelişmiş güven ilişkisi sağladığını ifade etmiştir. Diğer taraftan, daha iyi kaynak tahsisi kararları ve maliyet

azaltımları, iş modelinin yeniden gözden geçirilmesi ve sürdürülebilir ürün geliştirmeye ilişkin ER'nin algılanan faydası, ER'yi uygulayan işletmelerde önemli bir sonuç olarak algılanmadığını ortaya koymuştur. Ayrıca, işletmelerin rapor içeriğinin gereksinimlerini yerine getirmesi için yönetim bilgi sistemlerinde önemli değişiklikler yapılması gerektiği öne sürülmüştür.

Stubbs ve Higgins (2014), çalışmalarında, Avustralya'da entegre raporlamayı ilk benimseyen kuruluşlar tarafından kullanılan iç mekanizmaları ve entegre raporlamanın yenilikçi açıklama mekanizmalarını teşvik edip etmediğini araştırmışlardır. Çalışma, entegre raporlamanın uygulanması aşamasındaki kuruluşlarla yapılan yarı yapılandırılmış derinlemesine görüşmelere dayanmaktadır. Bu bağlamda, toplam 15 kuruluş da sürdürülebilirlik yöneticileri, finans yöneticileri ve iletişim yöneticileri ile 23 görüşme yapılmış ve görüşmelerin içerik analizi, nitel kodlama teknikleri kullanılarak gerçekleştirilmiştir. Bulgular, entegre rapor üreten kuruluşlar süreçlerini ve yapılarını değiştirirken veya en azından bu süreç ve yapılar hakkında konuşmakla birlikte, entegre raporlamayı benimsemeleri, açıklama mekanizmalarında yenilikleri teşvik etmemiştir. Sonuç olarak, entegre raporlama uygulamaları, raporlama süreçlerinde radikal bir değişime yol açmadığı, daha önce sürdürülebilirlik raporlamasını desteklemiş olan süreç ve yapılarda artan değişikliklere neden olduğu iddia edilmiştir.

Van Bommel (2014), çalışmasında, entegre raporlama konusundaki görüşleri ve entegre raporlamanın meşruiyet kazanma olasılığını incelemiştir. Bu çalışmada, Boltanski ve Thévenot'un (SOW) çerçevesini Hollanda raporlama alanında entegre raporlamayı analiz etmek için ampirik olarak uygulanmıştır. Veriler, çok çeşitli ilgili kişilerle yapılan 64 yarı yapılandırılmış derinlemesine görüşme ve belgesel analiz dahil olmak üzere çok sayıda yöntem kullanılarak toplanmıştır. Veriler, yasal ve meşruiyet uzlaşma mekanizmalarının varlığı için kodlanmıştır. Analiz sonuçları, entegre raporlamanın endüstriyel, piyasa, toplumsal ve değerin farklı alanlarını birleştirdiğini göstermiştir. Entegre raporlamanın meşru bir uygulama haline gelmesi için bu farklı değerleme mantığının bir uzlaşma içinde olması gerekmektedir. Böyle bir uzlaşma, ortak bir çıkar, açıklıktan kaçınmak ve belirsizliğin korunmasını gerektirir. Yazarın analizinde, bu mekanizmaların ihlal edildiğini, entegre raporlamanın yatırımcılar ve muhasebeciler tarafından ele geçirilme riskiyle karşı

karşıya olduğunu ve dayanıklı yasal uzlaşmadan ziyade yerel özel düzenlemelere yol açtığı öne sürülmüştür.

Clayton vd., (2015), çalışmalarında Güney Afrika'daki büyük işletmelerin sürdürülebilirlik raporlamasından entegre raporlamaya geçişlerinin, finansal olmayan açıklamaları üzerine etkisini değerlendirmişlerdir. Bu doğrultuda sekiz Güney Afrika işletmesinin yıllık raporları üzerinde içerik analizi yapılmıştır. Elde edilen sonuçlara göre, sürdürülebilirlikten entegre raporlamaya geçişte belli başlı eğilimler gözlenmiştir. Bunlar; finansal olmayan bilgilerinin temininde bir artış; dış kılavuzlara karşılaştırılabilir uyum; önemlilik, riskin açıklanması ve yeni raporlama konuları olarak ücretlendirmenin ortaya çıkışı; paydaş odaklı söylemin net gelişimi; raporlanan konularda miktar belirleme eğilimidir. Başka bir ifade ile çoğu işletmenin sürdürülebilirlik konularını başarılı bir şekilde işletmelerine dahil ettiği ve bu konuları raporları ile bütünleştirdiği tespit edilmiştir.

Diğer taraftan, işletmeler basitçe, sürdürülebilirlik raporunda açıklanan bilgileri almış ve bu bilgileri, iş dünyasına başarıyla entegre ediyormuş gibi görünmesi için stratejik raporlarına yerleştirmişlerdir. Bu bakımdan, işletmeler için entegre raporlama, iletişim uygulaması yerine uyumluluk uygulaması olarak görüldüğü tespit edilmiştir.

Proksch (2015), çalışmasında entegre raporlamanın mevcut kurumsal raporlama uygulamalarıyla nasıl etkileşime girdiği, pratikte nasıl uygulandığı ve işletmelerin bu yaklaşımdan nasıl etkilendiğini incelemiştir. Bu doğrultuda, işletme temsilcileri ve entegre raporlama ile ilgili diğer uzmanlarla 17 görüşme yapılmış ve İsveç ve Alman işletmelerine ait 6 entegre rapor analiz edilmiştir. Bulgular, entegre raporlama süreci için sürdürülebilirlik raporlamasının önemini vurgulamakta ve entegre raporlamanın gelecekte sürdürülebilirlik bilgilerinin nasıl iletileceğini etkileyebileceği öne sürülmüştür. Raporların her bir kuruluşun kendi bireysel koşulları içerisinde hazırlandığından karşılaştırılabilir olmadığı, entegre raporlamanın kuruluşta disiplinler arası bir çalışma gerektirdiği (artan bölümler arası işbirliği zorlayıcı olarak görülmüştür), finansal ve finansal olmayan bilgiler arasındaki bağlantıyı göstermenin önemli olduğu ve farklı raporlamaların zamanlama açısından uyumlu hale getirilmesinin zorluğu veya bilgiyi entegre bir şekilde sunmak için uygun bir yapı sağlanabilması diğer zorluklar olarak görülmüştür.

Robertson ve Samy (2015), çalışmalarında entegre raporlamanın kabul edilme olasılığını araştırmışlardır. Metodoloji, sektörler arasında 22 UK FTSE 100'deki yıllık ve sürdürülebilirlik raporlarının içerik analizine dayanmaktadır. Bu çalışmadaki analiz, örneklemdeki raporların çoğunluğu arasında düşük veya orta seviyeli bağlantıların bulunduğunu ve dolayısıyla bunların yararlılığını sınırladığını ortaya koymuştur. Elde edilen sonuçlarda, çalışma kapsamındaki üst düzey yöneticiler, ER'nin mevcut raporlama uygulamalarına göre göreli bir avantaj sağladığını öne sürmüşlerdir.

Stent ve Dowler (2015), çalışmalarında, entegre raporlama girişimin gerektirdiği kurumsal raporlama süreçlerindeki değişikliklerin erken değerlendirmesini yapmışlardır. Ayrıca, bu değişikliklerin finansal ve çevresel krizler gibi büyük sorunların çözümüne katkıda bulunma potansiyelini de göz önünde bulundurmuşlardır. Bu bağlamda, mevcut en iyi uygulama raporlama süreçleri ve ER arasındaki boşluğu değerlendirmek için kullandıkları, ER gerekliliklerini temel alan bir raporlama kontrol listesi geliştirmişlerdir. Daha sonra, ER çerçevesini değerlendirmek ve fark analizinin daha derinlemesine ele alınması için teorik bir temel olarak, sistem çözümleme, problem çözme için yaygın kabul görmüş bir yaklaşım önermişlerdir. Paradigma düzeyinde, ER'nin değerlendirilmesinde sistem düşüncesinin nasıl kullanılabileceğini ve ER'nin, sistemlerin düşünce ilkelerinin işlevselleştirilmesi için belirli ve uygulanabilir stratejiler sunma potansiyeline sahip olduğunu öne sürmüşlerdir.

Ahmed Haji ve Anifowose (2016), çalışmalarında Güney Afrika'da "uygula veya açıkla" gerekliliğinin ortaya çıkmasını takiben entegre raporlama uygulama eğilimini incelemişlerdir. Özellikle, yazarlar, işletmelerin ER uygulamalarını, bir düzenleyici ortam bağlamında uyum için mi yoksa maddi olduğu için mi yaptıklarını incelemişlerdir. İçerik analizi yoluyla yazarlar, mevcut ER kurallarının normatif anlayışına dayalı olarak geliştirilen bir ER kontrol listesi kullanarak ER uygulamasının kapsamını ve kalitesini incelemişlerdir. Çalışmanın kapsamı, Güney Afrika'daki büyük işletmelerin üç yıllık bir süredeki (2011-2013) 246 raporundan oluşmaktadır. Bulgular, ER uygulamasının kapsamı ve kalitesinde önemli bir artış olduğunu göstermektedir. Ayrıca, bilgiler arası bağlantı, önemlilik belirleme süreci, entegre raporların güvenilirliği ve eksiksizliği gibi bireysel ER kategorilerinde önemli gelişmeler olduğunu ortaya koymaktadır. Bununla birlikte hem uyum hem de maddi

nedenlerle yapılan ER uygulamalarının artan eğilimine ve kanıtlarına rağmen, yazarlar mevcut ER uygulamalarının örgütsel meşruluğu elde etmek için büyük ölçüde uyum için yapıldığı sonucuna varmışlardır.

Bhasin (2017), çalışmasında entegre raporlama kavramını tartışmıştır. Bu araştırma çalışması, 2013 yılında yayınlanan ve Entegre Raporlama Konseyi Veritabanı'nda bulunan kurumsal entegre raporların içeriğinin ve yapısının analizi sunulmuştur. Bu doğrultuda, işletme bilgileri, rapor bilgileri ve rapor içeriği için entegre raporlar analiz edilmiştir. Ayrıca, çalışmada, bunlar entegre raporlama kılavuz ilkeleri, içerik öğeleri ve çoklu sermaye modeline bağlı oldukları ölçüde değerlendirilmiştir. Bulgularında, ilk entegre raporların çoğunlukla uzun olduğunu, kılavuz ilkelere uymadığını ve önerilen altı sermaye öğesinin dördünü kapsadığı tespit edilmiştir.

Du Toit vd., (2017), çalışmalarında 2012-2014 yılları arasında yüksek sosyal ve çevresel etkiye sahip dört işletmenin entegre raporları incelenmiştir. Bu entegre raporlar, sosyal, çevresel ve etik öğeler açısından ele alınmıştır. Sonuçlar, entegre raporlarda sağlanan bilgi miktarında belirgin bir düşüş olduğunu, ancak daha önemlisi, gerekli raporlama miktarına ilişkin olarak hala önemli belirsizlikler olduğunu göstermektedir. Bu doğrultuda, düzenleyicilerin işletmelerin raporlama görevlerine ilişkin daha ayrıntılı kılavuzlar sağlamaları gerekebileceğine dair kanıtlar sunmaktadır. Ayrıca yöneticilere, entegre raporlama yaklaşımlarının, paydaşlara yararlı bilgilerin sağlandığından emin olmaları için gözden geçirilmesi gerektiğine vurgu yapılmaktadır.

Guthrie vd., (2017), çalışmalarında ER ile kuruluşların iç süreci arasındaki bağlantıları, özellikle de kuruluşların ER açıklamalarını benimsemelerinin içsel olarak entegre düşünmeyi nasıl etkilediğine dair içsel değişim mekanizmalarını incelemişlerdir. Bu doğrultuda, beş İtalyan kamu sektörü kuruluşu analiz edilmiş ve resmi belgelerden, basın bültenlerinden yararlanılmış ve üst düzey yöneticiler ile yarı yapılandırılmış görüşmeler yapılmıştır. Elde edilen sonuçlara göre, ER'yi benimseyen kuruluşlardaki değişim süreçlerinin, kendi içselleştirme sürecinin bir sonucu olarak, entegre düşünceyi benimsedikleri öne sürülmüştür.

Lai vd., (2017), çalışmalarında önemlilik ilkesinin entegre raporlama bağlamında nasıl uygulandığını tespit etmeye çalışmışlardır. Entegre raporlamaya

öncülük eden bir kuruluşda ER'nin hazırlanmasında yer alan kişilerle yapılan derinlemesine görüşmelerden yararlanmışlardır. Bulgular, ER hazırlayıcılarının görüşüne göre, önemliliğin anlamı işletme stratejisine karşılık gelmektedir: ER, stratejik öncelikleri ve ilgili faaliyetleri ve sonuçları açıklar. Sermaye sağlayıcıları, önemli bilgilerinin öncelikli hedefleridir. Her ne kadar bazı aktörler ER hazırlıklarına katılsalar da, önemlilik belirleme süreci, CFO ile işbirliği ve bağımlılık içinde olan belirli bir ER merkezi tarafından yönetilmektedir.

McNally vd., (2017), çalışmalarında entegre rapor hazırlamaya yönelik zorlukları araştırmışlardır. Bu kapsamda, Güney Afrika merkezli 9 kuruluşun 26 ER hazırlayıcısı ile detaylı görüşmeler yapılmıştır. Entegre raporlama, kuruluşların iş modelleri için birden fazla sermaye türünün uygunluğuna rağmen, tutarlı bir şekilde iş sürecinin doğal bir parçası olarak görülmemektedir. Elde edilen sonuçlara göre, yeni rapor formatı, entegre raporlama amacının geniş bir şekilde anlaşılmasını engelleyen ve yönetim kontrol sistemlerinin ve destekleyici bir muhasebe altyapısının geliştirilmesini sınırlayan mevcut iç süreçlere ve raporlama protokolleri ile dayatılmaktadır. Ayrıca, açıklama kontrol listeleri olarak raporlama kılavuzları kullanıldığı, paydaş katılımının sınırlı olduğu, sistemlerin her zaman uyumlu olmadığı ve veri analizinin zor olduğudur. Çalışma kapsamındaki ER hazırlayıcıları, entegre raporların yatırımcılar tarafından ciddiye alınmadığını ve sürdürülebilirlik performansı ile entegre raporlama arasındaki bağlantıyı daha da kısıtladığını öne sürmüşlerdir.

Raulinajtys-Grzybek ve Świderska (2017), çalışmalarında bir işletmenin entegre raporlarının Entegre Raporlama Çerçevesinde ve ampirik doğrulamasında belirtilen hedefleri karşılayıp karşılamadığını araştırmışlardır. Kaynak analizine dayanarak, bir entegre raporun amaçlarını yerine getirip getirmediğinin ilk değerlendirmesi için bir araştırma aracı geliştirilmiştir. Bu aracın ampirik olarak doğrulanması için, kamu hizmetleri sektöründe faaliyet gösteren seçilmiş işletmelerin hazırladığı raporlar için karşılaştırmalı bir analiz yapılmıştır. Elde edilen sonuçlara göre, raporda çeşitli unsurların farklı raporlarda farklı doğruluk düzeyleriyle sunulduğu öne sürülmüştür. Raporlar, performans ve strateji hakkında en eksiksiz bilgileri sağlamakta ve iş modeli ve ileriye dönük veriler hakkındaki bilgiler, bazı durumlarda raporun riskler ve fırsatlar, finansal veriler veya sermayeler bölümleri ile bir bağlantı yapılmadan sunulmuştur. Bu tür bağlantıların yokluğunun entegre bir

raporun hedeflerini karşıladığını iddia etme yeteneğini sınırlandırdığını öne sürmüşlerdir.

Pistoni vd., (2018), çalışmalarında işletmeler tarafından hazırlanan entegre raporların kalitesini değerlendirmeye çalışmışlardır. 2013 ve 2014 yıllarında yayınlanan 116 entegre raporun analiz edilmesi amacıyla uygulanan bir puanlama modeli ve bir ER Skorbord geliştirmişlerdir. Elde ettikleri bulguların sonucunda ER kalitesinin düşük olduğunu tespit etmişlerdir. Bu bağlamda, işletmeler ER çerçevesini takip etmektedirler, ancak sermaye, iş modeli, stratejik öncelikler ve değer yaratma süreci gibi hususlar hakkında sınırlı bilgiler açıklamaktadırlar. Ayrıca, ER biçimine, içeriğinden daha fazla önem verildiğini öne sürmüşlerdir.

2.2. ENTEGRE RAPORLAMA VE ENTEGRE DÜŞÜNCE

Finansal sermaye sağlayıcıları için mevcut olan bilginin kalitesini arttırmanın yanı sıra, ER, entegre düşünmeyi desteklemeyi vaat etmektedir (Martinez ve Wachira, 2016). IIRC, entegre düşünceyi, "*Bir kuruluşun çeşitli işletme ve fonksiyonel birimleri arasındaki ilişkileri ve kullandığı ya da etkilediği sermaye öğelerini aktif şekilde hesaba katmasıdır*" olarak tanımlamaktadır (IIRC, 2013a). Entegre düşünce, ER'nin esası ve temel felsefesidir. Entegre düşünce, temel olarak etkili bir ER için gereklidir ve bir çeşit geniş/ileri görüşlü düşünmedir. Uzun vadeli düşünme, uzun vadeli karar verme ve uzun vadeli değer yaratma, entegre düşünmeyi benimsemeye başlayan kuruluşlar tarafından gerçekleştirilmektedir (Gökten ve Marşap, 2017:8).

IIRC'nin entegre düşünce tanımı, daha fazla sürdürülebilir değer yaratan daha entegre düşünce anlamına gelmektedir. Aynı şekilde, bir entegre rapor hazırlanırken, entegre düşünce en önemli unsurlardan biridir. Bununla birlikte, entegre düşünce sürecini başlatmak isteyen herhangi bir kuruluşun, geleneksel finansal analize kıyasla daha geniş bir bilgi kümesine dair iç görüye ihtiyacı olacaktır ve bu bilginin daha birbirine bağlı ve daha ileriye dönük olması gerekecektir veya SAICA (2015) araştırmasında özetlendiği gibi: "Entegre Düşünce, daha iyi işletmeler ve daha iyi toplumlar yetiştirmek için daha bütüncül bir değerlendirme yapılmasını teşvik eder". Entegre düşünce, siloların yıkılması, aynı işlerin tekrarlanmasının önüne geçebilme ve uzun vadeli başarıya odaklanan olumlu davranışları sürdürmenin bir yoludur. İşletmeler, genellikle stratejide yıkıcı bir değişiklik gerektiren değişen iş koşullarıyla başa çıkabilmek için entegre düşünce ile başlamaktadırlar. Diğer taraftan, entegre

düşünce, bir kuruluşun büyük resmini görmeye de yardımcı olabilmektedir (Deloitte, 2015:7).

Entegre düşünce kısa, orta ve uzun vadede değer yaratmaya yönelik entegre karar verme mekanizmalarına ve eylemlerine giden yolu açmaktadır. Entegre düşünce, aşağıdakiler dahil olmak üzere bir kuruluşun zaman içinde değer yaratma kabiliyetini etkileyen çeşitli faktörler arasındaki bağlantıyı ve bağımlılıkları hesaba katmaktadır (IIRC, 2013a);

1. Kuruluşun kullandığı ya da etkilediği sermaye öğeleri ve takas dahil olmak üzere bunlar arasındaki kritik bağımlılıklar,
2. Kuruluşun başlıca paydaşlarının meşru ihtiyaç ve isteklerine yanıt verme kapasitesi,
3. Kuruluşun iş modelini ve stratejisini, dış çevresi ile karşılaştığı risk ve fırsatlara yanıt verecek şekilde nasıl uyarladığı,
4. Kuruluşun geçmişte, bugün ve gelecekte sermaye açısından gerçekleştirdiği faaliyetler, performans (finansal ve diğer) ve sonuçları.

Entegre düşünce bir kuruluşun faaliyetlerine ne kadar fazla dahil edilirse bilgiler arasındaki bağlantılar yönetim raporlamasına, analizlere ve karar verme sürecine o kadar doğal bir şekilde aktarılır. Bu ayrıca, entegre raporun hazırlanması dahil olmak üzere iç ve dış raporlama ve bildirim süreçlerini destekleyen bilgi sistemlerinin daha iyi entegre edilmesini de sağlar (IIRC, 2013a).

Özetle, entegre düşüncenin iki bileşeni vardır. Birincisi, bir kuruluşun zaman içinde değer yaratma becerisine önemli etkisi olan faktörler arasındaki bağlantıları ve karşılıklı bağımlılıkları hesaba katan strateji, yönetim, geçmiş performans ve gelecek beklentilerini birleştirmesidir. İkinci bileşeni ise bir kuruluşun bölümlerinin birbiri ile bağlantısının kurulmasıdır. Entegre rapor üretme süreci, işletmenin iç süreçlerini ve ilişkilerini daha derinlemesine ve daha iyi anlamayı sağlamak için bir işletmenin çeşitli bölümleri arasındaki ilişkileri araştırmaktadır. Bu anlayış, iç engelleri yıkmaya yardımcı olan bölümler arasında daha üretken bir iletişimi kolaylaştırarak, tutumlarda ve iş yapma yöntemlerinde önemli kültürel değişiklikler yaratacaktır (Dumay ve Dai, 2017:577-578).

Uluslararası ER çerçevesinin yayınlanmasından bu yana, kuruluşlar entegre düşüncenin faydalarını dönüşümsel bulmuşlardır. Kuruluşun strateji, yönetim,

performans ve beklentilerini birleştirmek için planlanmış ve koordineli bir çaba gösterme disiplini, ER' nin iç ve dış faydalarını ortaya çıkarmaktadır. Entegre düşünce uygulandığında, entegre rapor, bir sürecin çıktısı olmaktan çok, karar alma, hesap verebilirlik ve iletişimde sürekli gelişme yolculuğunda önemli bir kilometre taşı haline gelmektedir. Diğer taraftan, entegre düşünce, bazen ER çerçevesi tarafından öngörülen kendini güçlendiren bir iyileştirme döngüsünün parçası olmaktan daha çok bağımsız bir kavram olarak sunulmaktadır (IIRC, 2016).

Eccles vd., (2010) entegre raporu, işletmelerin yıllık raporlarına sosyal, çevresel ve yönetimsel faaliyetlerinin entegrasyonu olarak tanımlamaktadırlar. Deloitte Touche Toohmatsu Limited tarafından entegre raporun işletmenin öyküsünü sunma aracı olarak anlaşılmasını, CFO'nun sorumluluğunda olduğunu ve sürdürülebilirlik unsurlarını içermesi gerektiği ifade edilmektedir (Ioana ve Adriana, 2013:1223-1224). IIRC, entegre raporu, "Bir kuruluşun stratejisinin, kurumsal yönetiminin, performansının ve beklentilerinin kuruluşun dış çevresi bağlamında kısa, orta ve uzun vadede değer yaratmayı nasıl sağlayacağının kısa ve öz bir şekilde bildirilmesidir." şeklinde tanımlamaktadır (IIRC, 2013a). Entegre rapor, bir kuruluşun sürdürülebilirliği nasıl sağladığı ve nasıl değer yarattığı konusunda net ve öz bir sunum sağlamaktadır (CGMA, 2014). Aynı zamanda, paydaşlar, bir işletmenin finansal ve finansal olmayan performansının tam resmini görebileceklerdir (Ioana ve Adriana 2013:1224).

Sonuç olarak, bir entegre rapor, raporlayan işletmenin finansal, çevresel, sosyal ve kurumsal yönetim bilgilerini içermelidir. ER, açık, öz, tutarlı ve karşılaştırılabilir bir şekilde sunulmalıdır. Yatırımcıların ihtiyaçlarını daha iyi karşılayabilmek için açıklama geriye dönük ve geleceğe yönelik olmalıdır. Bunu yaparak, kuruluşlar sermayeye erişim yeteneklerini geliştirebileceklerdir (Ernst &Young, 2014c:7).

2.3. ENTEGRE RAPORLAMANIN GELİŞİM SÜRECİ

Entegre raporlama, köklerini 1960'ların başlarına kadar uzanan sürekli olarak gelişen kurumsal raporlamadan almaktadır. Toplumsal konuların kurumsal faaliyetler ve performansı üzerindeki etkisini ve paydaşlarının bilgi ihtiyaçlarını fark eden gelişen kurumsal raporlama hareketi, kurumsal yayınlara çevresel, sosyal ve yönetim bilgisinin dahil edilmesini teşvik etmiştir (Tablo 2.1.'de gösterilmiştir). Çevresel

faktörlerin sınırlı bir şekilde açıklanmasından toplumsal ve çevresel konularda daha kapsamlı bir açıklamaya doğru gelişmiştir. Açıklamalar, konuyla ilgili kurumlara rehberlik eden gönüllü raporlama çerçevelerinin geliştirilmesiyle daha da yapılandırılmıştır. Ancak sürdürülebilirlik raporları ortaya çıktığından beri eleştirilmiştir (Gibassier vd., 2016). Çünkü, paydaşlar, bir kuruluşun değer yaratma ve koruma yeteneğini etkileyen maddi konulardaki performansı hakkında bilgi edinmek istemektedirler. Ancak, bu bilgiler sürdürülebilirlik raporlama modelinden sağlanamamaktadır. Sürdürülebilirlik raporlaması konusundaki düzenlemeler artmakla birlikte, büyük ölçüde işletmeler tarafından gönüllü bir uygulama olarak kalmaya devam edecektir. Düzenlemeler olsa bile, hangi ölçüm standartlarının kullanılması gerektiğini ve raporun formatının ne olacağını nadiren belirlemektedir (Eccles ve Spiesshofer, 2015:3).

Tablo 2. 1. Kurumsal Raporlamanın Gelişim Süreci

1. Aşama (1960-1990): Sosyal ve Çevresel Bilgilerin Ortaya Çıkışı
▪ Reklamlar ve yıllık rapor bölümleri (çevre odaklı) ▪ Kurumsal performans ile bağlantının olmaması ▪ Çoz az birbirinden bağımsız olarak gerçekleşen kurumsal çaba ▪ Kalite ve çevre yönetim sistemlerinin başlangıcı ▪ French Bilan Social Law ▪ Toksik Madde Salınım Envanteri (1987), Kirlilikten Korunma Yasası (1990) ile genişletilmiştir.
2. Aşama (1990-2000): Sürdürülebilirlik Raporlamasının Başlangıcı
▪ Ben & Jerry'nin Homemade Inc'in hazırladığı (sosyal denetçi tarafından tavsiye edilen) ilk paydaşlar raporu ▪ Küresel Raporlama Girişimi (GRI); Kurumsal Etki Raporlaması; AA1000 AccountAbility Çerçevesi (paydaş katılımı ile öğrenilerek) ▪ Çevresel raporların hakimiyetinin devam etmesi
3. Aşama (2000'den günümüze): Sürdürülebilirlik Raporlamasının Akım Haline Dönüşmesi
▪ Raporların üçüncü taraflarca onaylanması ▪ Finansal olmayan raporlarda artış (2002 yılında Global Fortune Top 250' nin % 45'i) ▪ Sürdürülebilirlik raporları ▪ GRI' nın Sürdürülebilirlik Raporlama Rehberi G2 (2002) and G3 (2006)
4. Aşama (Bugün ve Gelecek): Önemli Konuların Raporlaması
▪ Entegre raporlama ▪ Sürdürülebilirlik Muhasebesi Standartları Kurulu (SASB) ▪ GRI' nın G4 Sürdürülebilirlik Raporlaması Rehberi

Kaynak: (Gibassier vd., 2016:11).

Özetle, bir takım argüman, mevcut raporlama çerçevelerinin, paydaşların ihtiyaç ve beklentilerini karşılamada ve paydaşların yatırım kararı verme sürecinde yetersiz kaldığını göstermektedir. Bunlar: Kuruluşların yayınladıkları mevcut raporların birbirinden bağımsız olması, finansal raporlama standartlarının karmaşıklığının artan teknik bilgi gerektirmesi, ortaya çıkan mevcut ekonomik, sosyal ve çevresel krizlerin dünya ve işletme faaliyetleri hakkında farklı düşünmeye zorlaması, finansal olmayan raporlar için kavramsal ve düzenleyici bir çerçevenin bulunmaması, finansal raporların, bir kuruluşun stratejik kaynaklarının etkin yönetimi ile kısa, orta ve uzun vadede değer yaratma kabiliyetini yansıtamaması ve günümüzde, bir kuruluşun değerini artan bir şekilde maddi olmayan duran varlıklarından oluşmasıdır (Ernst &Young, 2014c:5).

Tüm bu yukarıda sayılan nedenlerden dolayı, mevcut kurumsal raporlama boşluklarını doldurmak amacı ile entegre raporlama kavramı doğmuştur. Entegre raporlamanın ortaya çıkışı, kurumsal raporlamanın bir evrimidir. Finansal, yönetim yorumu, yönetim ve ücretlendirme ve sürdürülebilirlik raporlaması temelleri üzerinde tutarlı bir şekilde inşa edilmiştir. 2009 yılında Güney Afrika'nın King III Yönetişim İlkeleri Yönetmeliği yayınlanmış ve işletmelerin entegre raporlar hazırlayıp yayınlamaları tavsiye edilmiştir. 2010 yılında entegre raporlama ile ilgili raporlama gereksinimlerine sahip olan ilk ülke olan Güney Afrika, işletmelerden, King III'e uygunluk doğrultusunda bir entegre rapor yayınlamalarını ya da neden yayınlamadıklarını açıklamalarını istemiştir. Bu durum, entegre raporlamanın iyi uygulamaları hakkında kılavuz ilkeler geliştirmeyi amaçlayan, Mayıs 2010'da Güney Afrika Entegre Raporlama Komitesinin kurulmasına yol açmıştır (Global Reporting Initiative, 2012).

2.4. ULUSLARARASI ENTEGRE RAPORLAMA ÇERÇEVESİ

2010 yılının ağustos ayında The Prince'in Sürdürülebilirlik İçin Muhasebe Projesi (A4S) ve Küresel Raporlama Girişimi (GRI), Uluslararası Entegre Raporlama Konseyinin (IIRC) uluslararası entegre raporlama çerçevesinin oluşturulmasını hedeflediğini duyurmuştur. Bu kapsamda, entegre raporlama çerçevesi, kuruluşların uzun vadeli beklentilerini açık, özlü, bağlantılı ve karşılaştırılabilir bir formatta

değerlendirmek için yatırımcıların ve diğer paydaşların ihtiyaç duydukları bilgileri iletmeye rehberlik eden kapsayıcı bir çerçeve olacaktır (GRI, 2012).

ER çerçevesi, IIRC'nin, bir kuruluşun 21.yy' da iş yapmak için gerekli olan, geleneksel finansal ve üretilmiş sermayelerini kapsayan aynı zamanda eşit derecede önemli olan insan, fikri, sosyal ve ilişkisel ve doğal sermayeleri de dahil olmak üzere zaman içinde değer yaratma yeteneğini etkileyen tüm unsurları iletmek için gelişmesi gerektiği görüşlerini yansıtmaktadır (Deloitte, agis, 2018).

IIRC, raporlamaya yeni bir yaklaşım getirmek için dünya liderlerini kurumsal, yatırım, muhasebe, menkul kıymetler, düzenleyici, akademik, sivil toplum ve standart belirleme sektörlerini bir araya getirmiştir. Üye kuruluşlar, ilgi çekici ve çeşitli paydaş menfaatlerini temsil etmektedir. Bunlar (Soyka, 2013:3);

1. Muhasebe standartları kuruluşları ve meslek kuruluşları (Örneğin, Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü (AICPA), Yeminli Mali Müşavirler Birliği (ACCA), Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), Sertifikalı Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (CIMA), İngiltere ve Galler Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü (ICAEW), Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)),
2. Büyük muhasebe işletmeleri (PwC, KMPG, Deloitte, Ernst & Young, Grant Thornton),
3. Çok yönlü kuruluşlar (Örneğin, Dünya Bankası, Birleşmiş Milletler Çevre Programı (UNEP), Dünya Ekonomik Forumu (WEF)),
4. Kar amacı gütmeyen kuruluşlar (Örneğin, Ceres, Dünya Vahşi Yaşam Fonu (WWF), Dünya Sürdürülebilir Kalkınma İş Konseyi (WBCSD)),
5. Sürdürülebilirlik standartları / raporlama kuruluşları (Örneğin, Birleşmiş Milletler Küresel İlkeler Sözleşmesi (UNGC), GRI, Sorumlu Yatırım İlkeleri (PRI), Karbon Saydamlık Projesi (CDP), Sürdürülebilirlik Muhasebe Standartları Kurulu (SASB), İklim Değişikliği Standartları Kurulu (CDSB), Uluslararası Kurumsal Yönetim Ağı (ICGN)),
6. Borsalar (Örneğin, Tokyo),
7. Çokuluslu işletmeler (Örneğin, Microsoft, Prudential, Nestle, Tata, HSBC),
8. Akademik kuruluşlardır (Örneğin, Harvard).

Eylül 2011'de IIRC, “Towards Integrated Reporting-Communicating Value in the 21st Century” başlıklı bir Tartışma Metni yayınlamıştır. IIRC, 2011 Tartışma Belgesine verilen cevapların bir analizini takiben, 11 Temmuz 2012'de entegre raporlama çerçevesinin taslak çerçevesini yayınlamıştır. IIRC' ye göre, bu taslak çerçeve, ilk kez, çerçevenin temel yapısını oluşturduğundan önem arz etmektedir. Çerçeve geliştirilirken paydaşların bilgilendirilmesi amaçlanmıştır. Daha sonra taslak çerçevenin yerine Kasım 2012'de yayınlanan prototip ER çerçevesi yayınlanmıştır (Busco vd., 2013:4).

Prototip çerçeve, bir dizi konuya özel iş birliği grubunun, IIRC’nin Teknik Görev Gücü ve IIRC Sekreterliğinin ortak çabalarıyla hazırlanmıştır ve IIRC’ nin 2011 Tartışma Belgesinde alınan geri bildirimlerde dikkate alınmıştır. Prototip çerçeve, ER'yi destekleyen temel kavramları ve ilkeleri tanımlamaya yönelik ilerlemeyi göstermek ve kuruluşların entegre rapor hazırlama yeteneklerini desteklemek için atılan geçici bir adımdır. Bu doğrultuda, prototip yayınlayarak, işletmeler, entegre raporlama ilkelerini test etmeye ve ilkelerin uygunluğunu ve uygulanabilirliğini değerlendirmeye teşvik edilmiştir (IIRC, 2012).

Teknik İş Birliği Grubu (TCG) IIRC' nin Teknik Görev Gücü tarafından, farklı ülkelerden gelen katılımcıların ve disiplinlerin, iş modeli, sermayeler, bilgiler arası bağlantı, önemlilik ve değer yaratma konularında lider kuruluşlarla birlikte hazırlanan arka plan belgeleri tarafından test edildiği şekilde koordine edilmesi amacıyla kurulmuştur (Katsikas, vd.,2016:81).

IIRC, 16 Nisan 2013 tarihinde uluslararası ER çerçevesinin konsültasyon taslağını yayınlamış (Deloitte, agis, 2018) ve Nisan-Temmuz 2013 arasında üç aylık bir konsültasyon dönemi başlamıştır. Bu konsültasyon dönemleri, ilk olarak tartışma metninde yer alan kavramları şekillendirmiş ve pekiştirmiştir. ER İş Ağının öncüsü olan ER Pilot Programı, şu anda 30'dan fazla ülkede kullanılan uluslararası ER çerçevesinin gelişimi sırasında paha biçilemez gerçeklik kontrolleri sağlamıştır. Çerçeve öncesi dönemlerde, IIRC- Konseyi, Çalışma Grubu, Teknik Görev Gücü, ER Pilot Programı ve daha geniş kamu desteği ile birlikte ortaya çıkan bir hareketin yazılı metnini birlikte hazırlamışlardır. Bu kolektif çaba, zaman içinde büyük ölçüde kuramsal alanı oluşturmuştur. Sonunda, Aralık 2013'te uluslararası ER çerçevesi yayınlanmıştır. Çerçeve, ek araştırmalar yapıldığı ve pratik uygulamaların olduğu durumlarda aralıklı olarak güncellenecektir. Ayrıca, çerçeve, çerçevenin nihai

versiyonunun gelişimi hakkında daha fazla açıklama sağlamak amacıyla, iki belge (Çerçevenin Gerekçesi ve Temel Sorunların Özeti) ile birlikte yayınlanmıştır (Ernst & Young, 2014b; IIRC, agis, 2018; Katsikas vd.,2016:81; Mio, 2016:3).

ER çerçevesinin gelişmelerine ilişkin önemli tarihler Tablo 2.2.'de özetlenmiştir:

Tablo 2. 2. Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi'nin Geliştirilmesine İlişkin Önemli Tarihler

Tarih	Gelişme	Yorumlar
12 Eylül 2011	Towards Integrated Reporting — Communicating Value in the 21st Century adlı tartışma metni yayınlanmıştır.	Son yorum tarihi: 14 Aralık 2011.
Ekim 2011	IIRC Pilot Programına katılan ilk kuruluşlar açıklanmıştır.	Pilot Program, bir grup kurumlar ağı olarak çalışacak, bilgi alışverişinde bulunacak ve entegre raporlama konusunda deneyimlerini paylaşacak bir grup işletme için iki yıllık bir programdır.
Temmuz 2012	Entegre Raporlama Çerçevesinin Taslak Çerçevesi	Resmi danışma sürecinin bir parçası olmamasına rağmen, IIRC geribildirimi memnuniyetle karşılamıştır.
Kasım 2012	Uluslararası Entegre Raporlama Prototipi	Resmi danışma sürecinin bir parçası olmamasına rağmen, IIRC geribildirimi memnuniyetle karşılamıştır.
16 Nisan 2013	Uluslararası ER çerçevesinin Danışma Taslağı yayınlandı	Son yorum tarihi: 15 Temmuz 2013.
9 Aralık 2013	Uluslararası ER çerçevesi yayınlandı	IIRC web sitesinde mevcuttur.

Kaynak: (Deloitte, agis, 2018).

2014 yılında başlatılan yeni aşama, IIRC tarafından stratejik planında (2014–2017), pazar testini de içeren Çerçeve'nin küresel olarak benimsenmesi beklenen "atılım aşaması" olarak tanımlanmıştır (Katsikas vd., 2016:81). Bu, tüm dünyada işletmeler tarafından benimsenmesi için entegre raporlama desteğinin arttığına işaret etmektedir. Entegre raporlama, 2010 yılından beri uzun vadeli, kapsayıcı ve amaca yönelik iş ve yatırım kararları için geniş tabanlı bir çerçeve olarak kurulmuştur. IIRC,

işletmelere yönelik küresel normu entegre raporlama yapmanın ortak misyonuyla, yetmişten fazla uluslararası kuruluşu bir araya getirmektedir. Raporda tanımlanan atılımlar şunları içermektedir (IIRC, agis, 2018);

1. Dünya çapında on altı düzenleyici, Güney Afrika, Japonya ve Malezya da dahil olmak üzere gönüllü kabulü teşvik eden pek çok kurumsal yönetişim kodunun yer aldığı entegre raporlama ile uyumlu hale getirilmiş ya da uyum sağlamışlardır.
2. Entegre raporlama bilincinden uygulamaya geçişini gösteren işletmeyi gösteren küresel bir geri bildirim uygulaması yoluyla piyasa geri bildirimi.
3. Dünyanın dört bir yanından yatırımcılar, IIRC' nin uzun vadeli değer yaratma hedefi doğrultusunda yatırım kararlarına bağlı bir beyanat imzalamışlardır.
4. Entegre raporlama aracılığıyla işletmelerin BM Sürdürülebilir Kalkınma Hedeflerine nasıl ulaşabileceğini gösteren yeni bir plan hazırlanmıştır.
5. Birleşik Devletler' de ilk kez entegre raporlama için bir uygulayıcı ağı oluşturulmuştur- ABD ER Topluluğu.
6. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu Başkanlığı, uluslararası entegre raporlama çerçevesinin IASB'ın kendi kavramsal çerçevesine uygun olduğunu belirten bir bildiri yayımlamıştır.
7. Kurumsal Raporlama Diyaloğu' nun toplanması, önemli finansal ve finansal olmayan çerçevelerin, İklim ile İlgili Finansal Bilgilendirmeye İlişkin Görev Gücü'nün tavsiyelerini desteklemek üzere ortak bir konuma getirilmiştir.
8. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu, entegre raporlamanın kurumsal raporlamanın geleceği olduğuna ilişkin açık bir durum beyanında bulunmuştur.

2.4.1. Entegre Raporlama Çerçevesinin İçeriği

Çerçevenin amacı, bir entegre raporun genel içeriğini belirleyen kılavuz ilkeler ve içerik öğelerini oluşturmak ve bunları destekleyen temel kavramları açıklamaktır. Çerçeve üç bölümden oluşmaktadır. Bunlar (IIRC, 2013a);

1. Temel kavramlar,
2. Kılavuz ilkeler,
3. İçerik öğeleridir.

ER çerçevesi, farklı sektörlere ve piyasalara kolayca uyarlanabilmesi için ilke temellidir. Ancak, benimsenmesini desteklemek ve karşılaştırılabilirliğini sağlamak için kılavuzlar geliştirilmiştir. Kılavuz ilkeler zorunludur. Bununla birlikte, uygulamaları farklı ilkeleri nasıl dengeleyecekleri hakkında bazı kararlar gerektirir (Örneğin, kısa ve öz olma ve eksiksizlik arasında nasıl dengenin kurulacağı gibi) (Katsikas vd., 2016:81-82).

Kılavuz ilkeler, raporda hangi içeriğin yer alması gerektiği ve bilginin nasıl sunulduğu hakkında kılavuzluk ederek, ER 'nin hazırlanmasını desteklemektedir. Bu unsurlar daha teknik niteliktedir ve bir entegre raporun uyması gereken sınır koşulunu oluşturmaktadır. İçerik öğeleri, birbiriyle bağlantılıdır ve birbirini etkilemektedir. İçerik öğeleri, kuruluşu, bütün çerçevenin entegre düşünceye dayanarak entegre performans yönetimini uygulamaya teşvik etmektedir (Bhasin, 2017:20). Esnekliğe izin vermek için ER çerçevesi, içerik öğelerini birbirleriyle bağlantılı oldukları için aynı anda ele alınması gereken sorular biçiminde sunmaktadır. Bu yaklaşım, bir kuruluşun karşılaştığı koşulları, kuruluşun kendi faaliyetlerini ve değer yaratma sürecini daha iyi temsil etmesine imkan sağlamaktadır (IIRC, 2013a).

2.4.2. Temel Kavramlar

Temel kavramlar, uluslararası ER çerçevesindeki gereksinimlerin ve kılavuz bilgilerin temelini oluşturmakta ve bunları desteklemektedir. Temel kavramlar, uluslararası ER çerçevesinde değer yaratma, sermaye öğeleri ve değer yaratma süreci olmak üzere üç öğeden oluşmaktadır (IIRC, 2013a).

Uluslararası ER çerçevesinde değer kavramı tanımlanmamıştır. Çünkü değer, farklı bağlamda, farklı insanlar için farklı anlamlara gelebilmektedir. Bu nedenle çerçevede değer yaratma kavramı üzerinde odaklanılmıştır (Ernst &Young, 2013b). Başka bir ifade ile değer yaratma kavramı IIRC'nin izlediği yaklaşımın temelinde yer almaktadır. Her kuruluş, faaliyetlerini yönetirken, farklı sermayeleri kullanır ve üretim sürecinin sonunda, bazı çıktılar ve sonuçlar ortaya çıkar. Bir kuruluşda ki tüm

faaliyetler (Müşteri memnuniyeti, tedarikçi ilişkileri, itibar, vb.), kısa vadede olmasa bile, değer yaratma üzerinde bir etkiye sahiptir. Başlangıçta kullanılan sermaye öğelerini artırıp, azaltıp veya dönüştürerek yaratılan değer, yalnızca kuruluşun kendisi ve paydaşları için değil, aynı zamanda geniş birçok paydaş ve çevre için de geçerlidir. Çerçevede belirtildiği gibi, "*Bir kuruluşun kendisi için değer yaratma yeteneği, başkaları için yarattığı değerle bağlantılıdır*" (IIRC, 2013a; Katsikas vd., 2016:83). Bu bağlamda bir entegre raporda değer yaratma açısından açıklanacak bilgiler şunları içermelidir (Ernst &Young, 2013b);

1. İş modelinin girdileri (sermayeleri), iş faaliyetleri, çıktıları ve sonuçları ve kuruluş stratejisine bağlantılarını içeren bir tanımı,
2. Kuruluşun yönetişim yapısı hakkında bilgi, işletmenin esnekliği ve iş modelini başarılı bir şekilde uygulama yeteneği,
3. Yenilik ve geleceğe yönelik bakış (İş modelinin esnekliğini ve verimliliğini sağlamak için kuruluş tarafından yapılan araştırma ve yatırımlar dahil),
4. Performans- Bu, bir kuruluşun performans hedeflerine ulaşma yoluyla değer yaratma derecesini sağlayacaktır,
5. Kuruluşun yaratmayı planladığı değer türü, nasıl, kime ve neden yaratıldığı,
6. Yönetimin, hedeflenen değerin yaratılıp yaratılmadığına dair değerlendirmesi,
7. Yönetimin, çeşitli sermaye öğelerinin iş modelinden etkilenme şeklini değerlendirmesi,
8. Değer sürücüleri- Finansal sürücüler (sermaye maliyeti gibi), finansal olmayan sürücüler (müşteri ilişkileri gibi) ve değerler (bütünlük gibi),
9. Paydaşların, değer yaratma açısından kuruluşun performansına ilişkin tepkilerinin bir açıklaması yer almalıdır.

Uluslararası ER çerçevesinde kuruluşların başarıya ulaşması farklı sermayelere[1] bağlı kılınmıştır. Bu sermayeler, bir formda veya diğerinde, kuruluşun iş modeline girdi olan değer stoklarıdır. Ayrıca, bu faaliyetler tarafından artırıldıkları, tüketildiği, değiştirildiği ya da başka bir şekilde etkilendikleri için kuruluşun

[1] ER için bu Arka Plan Kağıdında (Capitals Background Paper For <IR>) kullanılan "sermayeler" terimi, bir kuruluşun mal veya hizmet üretiminde kullanabileceği herhangi bir değer stokunu ifade etmektedir. "Sermayeler" terimini kullanmak, çeşitli sermayelerin, zaman içinde oluşabilecek ya da tükenebilecek, ancak gelecekte bir fayda akışı yaratmaya devam edecekleri takdirde muhafaza edilmesi gereken değer stoku olarak rolünü vurgulamaktadır.

faaliyetleri yoluyla arttırılmış, azaltılmış veya dönüştürülmüşlerdir. Örneğin, bir kuruluşun finansal sermayesi, bir kazanç sağlandığında artmakta ve çalışanları ise daha iyi eğitildiklerinde insan sermayesinde artış olmaktadır (IIRC, 2013e).

Sermaye öğeleri, finansal, üretilmiş, fikri, insan kaynakları, sosyal ve ilişkisel ve doğal sermaye olmak üzere altı farklı kategoriye ayrılmıştır (Tablo 2.3.'e bakınız). Finansal ve üretilmiş sermayeler, en yaygın olarak raporlanan sermaye öğeleridir. Ayrıca, ER, fikri, sosyal ve ilişkisel ve insan sermayelerini (hepsi insanın faaliyetleri ile bağlantılı) ve doğal sermayeyi (diğer sermayelerin bulunduğu ortamı sağlayan) de dikkate alarak daha geniş bir görüşe sahiptir (IIRC, 2013e).

Tablo 2. 3. Sermaye Öğeleri, Tanım ve Örnekleri

Sermaye Öğeleri	**IIRF'deki Tanımı**	**Örnekler**
Finansal Sermaye	Kuruluşun mevcut fon havuzudur.	Borçlanma, öz sermaye, hibe.
Üretilmiş Sermaye	Kuruluşun mal üretimi/hizmet sunumu amacıyla kullanımına sunulan üretilmiş fiziksel nesnelerdir.	Binalar, ekipmanlar, altyapı (karayolları, limanlar, köprüler, atık ve su arıtma tesisleri gibi).
Fikri sermaye	Kuruluşa ait bilgiye dayalı maddi olmayan varlıklardır.	Patentler, telif hakları, yazılımlar, haklar ve lisanslar gibi fikri mülkiyet. Zımni bilgi, sistemler, prosedürler ve protokoller.
İnsan sermayesi	İnsanların yeterlilikleri, kabiliyetleri, deneyimleri, yenilik yapma motivasyonları.	Kuruluşun kurumsal yönetim çerçevesine, risk yönetimi yaklaşımına ve etik değerlerine uyum sağlamaları ve bunları desteklemeleri. Kuruluşun stratejisini anlama, geliştirme ve uygulama kabiliyetleri. Sadakatleri, süreç, ürün ve hizmetleri geliştirme motivasyonları ve liderlik etme, yönetme ve iş birliği yapma kabiliyetleri.
Sosyal ve ilişkisel sermaye	Toplumlar, paydaş grupları ve diğer ağların kendi içindeki ve aralarındaki gelenek ve ilişkiler ile bireysel ve toplu refahı artırmak amacıyla bilgi paylaşma kabiliyeti.	Paylaşılan normlar, ortak değerler ve davranışlar. Başlıca paydaşlarla olan ilişkiler ve bir kuruluş tarafından geliştirilen ve kuruluşun dış paydaşlarıyla birlikte korumak için çalıştığı karşılıklı güven ve etkileşime girme isteği. Bir kuruluşun geliştirdiği marka ve itibarla ilgili maddi olmayan varlıklar.

Doğal sermaye	Bir kuruluşun dün, bugün ve gelecekte sahip olduğu ve olacağı refahı destekleyen ürün veya hizmetler sunulmasını sağlayan yenilenebilir ve yenilenemez doğal kaynaklar ve süreçlerdir.	Hava, su, toprak, madenler ve ormanlar. Biyolojik çeşitlilik ve ekosistem sağlığı.

Kaynak: (IIRC, 2013a).

Entegre rapor üreten kuruluşların çerçevedeki sınıflandırmayı kullanması gerekmemektedir. Kuruluşların sermaye öğelerini (ve terminolojiyi), entegre raporlarında açıklamaları yapılandırmak veya ifade etmek için uygun şekilde uyarlayabilirler. Ayrıca, sermaye öğeleri tüm kuruluşlar için eşit ya da geçerli değildir. Bir kuruluşun bir sermaye öğesi ile etkileşimi çok küçük veya dolaylı ise bu öğenin entegre rapora dahil edilmesine gerek yoktur. Bununla birlikte, sermaye öğelerinin tamamının çerçeveye dahil edilmesinin nedeni şu şekildedir (Ernst &Young, 2013a:4 Ernst &Young, 2014c:15; IIRC, 2013a);

1. Kuruluşların kullandıkları ve etkiledikleri tüm sermaye biçimlerini dikkate aldıklarından emin olmak için bir ölçüt olması (örneğin, iş modellerini açıklarken),
2. Sermaye öğelerinin, ER' nin merkezinde yer alan değer yaratma kavramının teorik temelinin bir parçası olmasıdır (Entegre raporlama çerçevesinde açıklandığı gibi, değer kavramı, sermayelerde artış ve azalışlara odaklanmaktadır).

Kuruluşlar, faaliyetleri aracılığıyla sermayeleri arttırır, azaltır veya dönüştürür. Çoğu kuruluş tüm sermayelere bir dereceye kadar bağımlı olsada, bazı bağımlılıklar belirli faaliyetlere bağlı olarak bazı sermaye öğelerinin diğerlerinden daha fazla veya daha az önemli olabileceğinden değer yaratma süreçlerine çok az katkıda bulunurlar (Ionuţ ve Luciana, 2015:175). Bir kuruluşun kullandığı veya etkilediği sermayelerin bu kuruluşa ait olup olmadıkları, bunların kullanılabilirliği, kalitesi ve satın alınabilirliği, bir kuruluşun iş modelinin uzun vadeli yaşayabilirliği ve dolayısıyla zaman içinde değer yaratma yeteneğini etkileyebilir. Bu durum, sınırlı tedarik edilen ve yenilenemeyen sermayeler açısından özellikle geçerlidir (IIRC, 2013e).

Sermayelerin toplam stoku veya mevcudu zamanla sabit değildir. Arttırıldıkça, azaldıkça veya dönüştürüldükçe sermayeler arasında ve içinde sürekli bir akış vardır.

Örneğin, çalışanlar eğitildiğinde, insan sermayesi artarken, bu eğitimin işveren kuruluşuna bir maliyet getirmesi muhtemeldir. Bu nedenle, bu durumda, doğrudan etki, kuruluşun insan sermayesini artırırken finansal sermayesini azaltmasıdır. Kuruluşun bakış açısına göre, finansal sermaye, insan sermayesine dönüşmüştür. Bu artışlar, azalmalar ve dönüşümler sürekli olarak gerçekleşmektedir. Normal olarak, bir kuruluş, bu akışların kümülatif sonucunun, kuruluşa tahakkuk eden katma değer sağlayacağını beklemektedir. Bu örnek, sermayelerin birbiriyle ilişkili olduğunu ve sürekli olarak farklı oranlarda ve farklı net sonuçlarla birlikte bir akış ve dönüşüm halinde olduğunu göstermektedir (IIRC, 2013e).

Önemli performans göstergeleri ve bazı durumlarda parasallaştırılan ölçütler gibi nicel göstergeler, bir kuruluşun çeşitli sermayelerin kullanımını ve bunların etkilerini açıklamak için önemli olabilir. Bununla birlikte, başlangıçta, kuruluşların tüm sermayeleri ölçmeye çalışmasını beklemenin mümkün olmayacağını belirtmek önemlidir. Dolayısıyla, buradaki tüm sermayeleri veya hareketleri ölçmek, bir ER, hedefi değildir. Sermayelerin birçoğunun kullanımı ve etkilerini açıklama, sayısal göstergeler yerine sözel anlatım biçiminde en iyi şekilde ifade edilebilmektedir (IIRC, 2013e).

Entegre rapor, bir işletmenin değer yaratmak için kullandığı sermaye öğelerinin (finansal, üretilmiş, fikri, insan, sosyal ve ilişkisel ve doğal) tüm kullanımlarına ve sonuçlarına yer vermelidir. Değer yaratımının sermaye öğeleri ve önemle dikkate alınması gereken bu sermayeler arasındaki değişimler açısından önemi, ER çerçevenin değer yaratma modelinde görülmektedir (Eccles vd., 2014:49).

Değer yaratma süreci Şekil 2.1. 'de açıklanmıştır. Bu süreç, sermaye öğeleri ve kuruluş için yaratılan değer ve paydaşlar için yaratılan değer arasında kilit bir adımdır ve değer yaratma yolunu tanımlayan iş modelinin temelidir (Kurochkina, vd., 2017:272). Değer yaratma süreci, işletmelerin altı sermayeyi iş modellerine girdi olarak kullandıklarını ve bu sermayeleri etkileyen sonuçlara sahip olduklarını vurgulamaktadır. Bu sonuçlar hem olumlu hem de olumsuzdur. ER çerçevesi ayrıca işletmenin sermayeler arasındaki karşılıklı bağımlılıkları ve takasları ve bunların kullanılabilirliği, kalitesi ve satın alınabilirliğindeki değişikliklerin kuruluşun değer yaratma kabiliyetini nasıl etkilediğini açıklaması gerektiğini belirtmektedir. ER çerçevesi, bu sermayelerin kullanımlarının ve sonuçlarının nasıl ölçüleceğini belirtmesede, kuruluşun hepsini dikkate alması gerektiğini açıkça ortaya koyuyor.

CDP, GRI ve SASB gibi kuruluşlar, bu konuda işletmelere rehberlik etmek için ölçüm ve raporlama standartları geliştirmektedirler (Eccles ve Spiesshofer, 2015:7-8)

IIRC, iş modelini, "*Kuruluşun girdileri iş faaliyetleri yoluyla kuruluşun stratejik hedeflerini karşılamayı amaçlayan ve kısa, orta ve uzun vadede değer yaratan çıktı ve sonuçlara dönüştürmede kullandığı sistem*" olarak tanımlamaktadır (IIRC, 2013a). Bu tanım girdiler (sermaye öğeleri), faaliyetler, çıktılar ve sonuçlar olmak üzere bir iş modelinin dört temel unsurunu ifade etmektedir. İş modelinin unsurları, başlangıçta, sıkı bir şekilde birbirlerine bağlantılıdır, çünkü kuruluş başlangıçta kendi sermayelerini veya girdilerini satın alır ve bunları iş faaliyetleri yoluyla çıktılara dönüştürür. Sürecin nihai aşaması, piyasadaki çıktıya bağlı olarak, ilk durumu etkileyen sonuçları belirler ve tüm modelin düzenli olarak gözden geçirilmesine neden olur. Ayrıca, sistem dinamiktir ve yönetişim, fırsatlar ve riskler, dış çevre vb. gibi kuruluşun diğer yönleri ile etkileşim halindedir ve bu unsurların tamamını da içine alır (Barnabè ve Giorgino, 2013:114).

Ayrıca, girdilerin, çıktıların ve sonuçların göz önünde bulundurulması, kuruluşun finansal, üretilmiş, insan, fikri, doğal ve sosyal ve ilişkisel sermaye üzerindeki olumlu ve olumsuz etkilerini açıklığa kavuşturmaya yardımcı olacaktır. Bu tür düşünceler aynı zamanda organizasyonun değer yaratma kavramını daha geniş bir açıdan ele almasını teşvik edecektir (IIRC, 2013c).

IIRC, çıktılar ve sonuçlar arasında bir ayrım yapmaktadır. Çıktılar, bir kuruluşun ürettiği, değeri yaratan veya tahrip eden atık veya diğer yan ürünler gibi temel ürünler veya hizmetlerdir. Sonuçlar, bir kuruluşun iş faaliyetleri ve çıktılarının sonucu olarak sermayeler üzerindeki iç ve dış etkileridir (IIRC, 2013c).

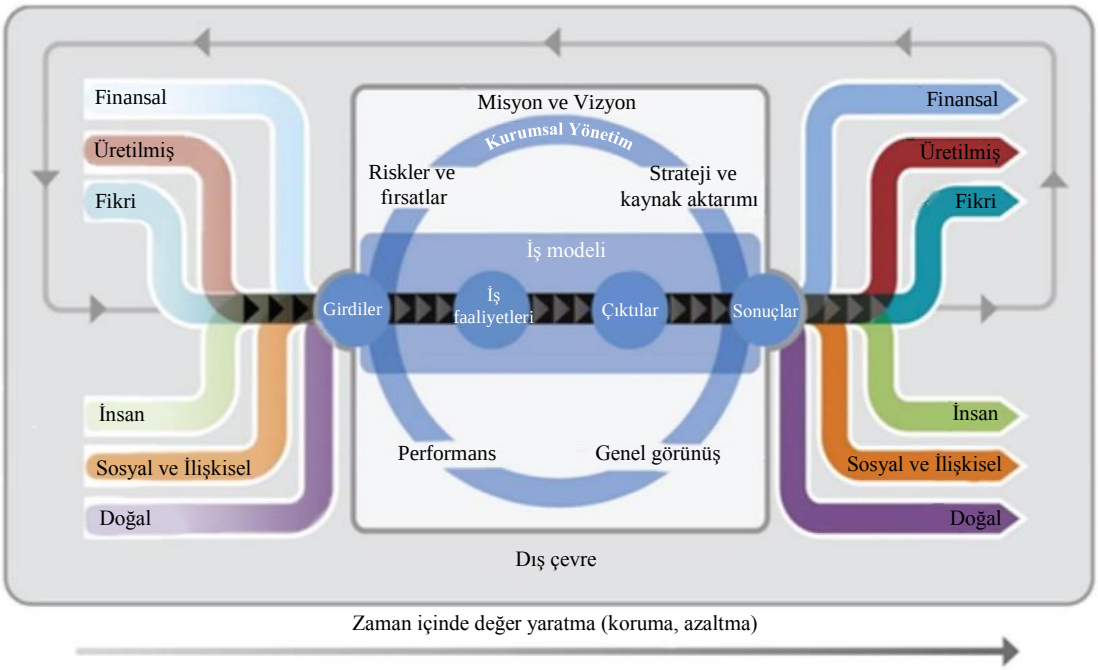
Girdilere özel referans ile ER sermayenin kullanılabilirliğini ve iş sürecinin sonunda değişikliklerini ölçmeyi amaçlayan niceliksel veya niteliksel göstergeler sağlayabilir. Bu göstergeler, değerlendirilen sermayenin özelliğine ve ER amaçlarına yararlı olan yönlere göre değişmelidir. Örneğin, finansal sermayelerin kendi varlıkları ve benimsedikleri finansman modeli için bir analiz gerektirip gerektirmediği, sosyal sermayelerin, kuruluş tarafından benimsenen ilişki yapısı ve paydaşları ile ilişkilerin geliştirmek için programlanan eylemlerin bir tanımına ihtiyacı vardır (IIRC, 2013c).

Değer yaratma modeli, kuruluşun kısa, orta ve uzun vadede değer yaratması, ER çerçevesinin merkezinde yer almaktadır. ER çerçevesi, etkinlik ve okunabilirliğin,

çerçevenin temel unsurlarının açık bir şekilde belirlenmesiyle (kuruluşun bu unsurlarla ilgili açıklamaya ilişkin basit bir şekil ile), organizasyonun özel koşullarına göre mantıklı olan bir sözel anlatı ile geliştirilebileceğini ve önemli paydaş bağımlılıklarının ve dış çevreyi etkileyen önemli faktörlerin belirlenmesini vurgulamaktadır (Eccles vd., 2014:197).

Özetle, değer yaratma süreci, entegre bir rapor hazırlanırken göz önünde bulundurulması gereken tüm unsurları bir araya getirmektedir: ER aşağıdakiler hakkında bilgi vermeyi amaçlamaktadır (CIMA, 2016:5);

1. Kuruluşu etkileyen dış çevre,
2. Bir kuruluşun etkilediği ve kullandığı kaynaklar ve ilişkiler (sermaye öğeleri),
3. Kuruluşun kısa, orta ve uzun vadede değer yaratmak için dış çevre ve sermaye ile nasıl etkileşime girdiğidir.



Şekil 2. 1. Değer Yaratma Süreci
Kaynak: (IIRC, 2013a).

Bir kuruluş da entegre raporda değer yaratma sürecini iletmeye çalışırken aşağıdakilere dikkat edilmelidir (Ernst & Young, 2013b);

1. Bir kuruluşun iş modeli ve stratejisiyle en ilgili olan unsurlar ve etkileşimler etrafında bir sınırın çizilmesi (bu sınırın açıklanması gerekir),

2. Kuruluş bazında bir kuruluş da seçim yaparak, değer yaratma beklentilerini dikkate almak için uygun zaman dilimi,
3. Değer yaratma iletişimi sadece nicel finansal bilgilerle sınırlı değildir. Değer yaratmanın iletişimini destekleyen bilgiler, niteliksel veya niceliksel veya her ikisinin bir araya getirilmesiyle olabilir.

2.4.3. Kılavuz İlkeler

Uluslararası entegre raporlama çerçevesinde yedi kılavuz ilke (Stratejik odak ve geleceğe yönelim, bilgiler arası bağlantı, paydaşlarla ilişkiler, önemlilik, kısa ve öz olma, güvenilirlik ve eksiksizlik ve tutarlılık ve karşılaştırabilirlik) tanımlanmıştır. Bu ilkeler, bir entegre raporun hazırlanmasında ve sunulmasında temel olarak kullanılır, raporun içeriği hakkında bilgi verir ve bilgilerin nasıl sunulduğunu gösterir (IIRC, 2013a). Kılavuz ilkeler arasında, finansal ve finansal olmayan açıklamalara göre en yenilikçi olanları, bilgiler arası bağlantı ve önemlilik ilkeleridir (Mio, 2016:6; Proksch, 2015:13). Bu nedenle, bu ilkeler, diğer kılavuz ilkelere göre daha ayrıntılı olarak ele alınmıştır.

Stratejik Odak ve Geleceğe Yönelim

Uluslararası ER çerçevesinde, stratejik odak ve geleceğe yönelim: "*Bir entegre rapor kuruluşun stratejisi ve bunun, kuruluşun kısa, orta ve uzun vadede değer yaratma kabiliyetiyle ve sermaye öğelerini kullanımı ve etkileşimiyle nasıl bir ilgisi olduğu hakkında bilgi sağlamalıdır*" diye açıklanmaktadır (IIRC, 2013a).

Stratejik odak, strateji ile değer yaratma arasındaki ilişkinin, yani kuruluşun zaman içinde değer yaratma stratejisini kullanma kapasitesinin dikkate alınmasını gerektirir. Stratejiye olan dikkat, aynı zamanda kuruluşun operasyonları ve iş modeli ile ilgili önemli riskler, fırsatlar ve faktörler konusunda daha fazla netlik getirir. Yine de, bu kılavuz ilkenin önemli özelliği, entegre raporun, sermayenin ve kuruluşun stratejik karar alma sürecinde oynadıkları rolün ele alınması gerektiğidir. Kılavuz ilke olarak gelecekteki yönelim, hem ileriye dönük bilgilerin önemini hem de kuruluşun stratejik önceliklerinin yayıldığı zaman ufku ile ilgili hususları içerir. Geleceğe odaklanmak ve kısa, orta ve uzun vadede değer yaratma sürecinin yanı sıra, geçmiş

eylemlerle kuruluşun gelecekteki beklentileri arasındaki bağlantıları göstermek önemlidir (Serafeim, 2016:14-15).

Bilgiler Arası Bağlantı

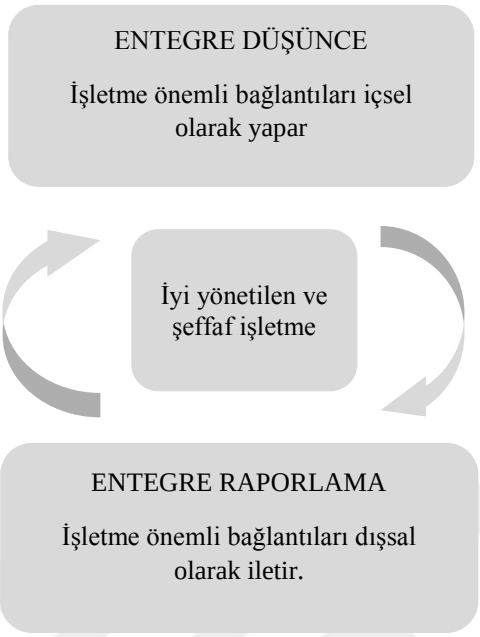
Bilgiler arası bağlantı, entegre raporun içeriğini ve sunumunu yönlendiren yedi kılavuz ilkeden biridir. "The Discussion Paper" a verilen yanıtlar, bilgiler arası bağlantının, özellikle geleneksel raporlama modellerinin bu kavramı göz ardı etme eğiliminde olduğundan ER'nin temel bir özelliği olarak önemini belirtmişlerdir. ER, finansal sermaye sağlayıcılarına değer yaratmanın daha bütünsel bir resmini sunmaya çalıştığı için, bilgiler arası bağlantı, temel ilke olarak kabul edilmektedir (IIRC, 2013b). Bu ilke, hedeflenen rapor kullanıcılarının, kuruluşun geleceğini etkileyen farklı faktörleri ve bu faktörlerin nasıl etkileşimde bulunduğunu anlamalarını destekler; bilgiye erişme, ölçme, yönetme ve açıklamada yerleşik siloları ortadan kaldırmaya ve raporlamanın odak noktasını geleneksel finansal ve tarihsel konuların ötesinde genişletmeye yardımcı olur. Amaçlanan rapor kullanıcılarının diğer dokümanlardaki bilgileri detaylandırma ve birbirine bağlantısını kurma becerisini kolaylaştırır (Busco, vd., 2013:14).

Uluslararası ER çerçevesinde bilgiler arası bağlantı; "*Bir entegre rapor kuruluşun zaman içinde değer yaratma kabiliyetini etkileyen faktörlerin birleşimi, birbirleriyle olan ilişkileri ve aralarındaki bağımlılıkların bütünsel bir resmini sunmalıdır"* diye açıklanmaktadır (IIRC, 2013a).

Entegre düşünce, entegre raporlamanın temelidir. Bir kuruluşda entegre raporlama, entegre düşüncenin yerleştirilmesine yardımcı olur. Bu nedenle, entegre düşünce ve entegre raporlama süreçleri karşılıklı olarak birbirlerini güçlendirmektedir (IIRC, 2013b).

Şekil 2.2.'nin alt kısmında gösterildiği gibi, bir kuruluş finansal sermaye sağlayıcılarına ve diğer dış paydaşlara önemli bağlantılarını ileterek şeffaflığını artırabilir. Bu tür bağlantılar, kuruluşun stratejisi, yönetişimi, geçmiş performansı ve gelecekteki beklentileri arasındakileri içerebilir. Bu bağlantılar ile, entegre rapor kuruluşun değer yaratma kabiliyetinin daha eksiksiz bir resmini sunmakta ve okuyucuların gelecekteki performansı etkileyen önemli faktörleri anlamasına yardımcı olmaktadır. Şeklin üst kısmında ise raporlama amacıyla yapılan bağlantılar,

yönetimin işletmeyi ve stratejisini anlamalarını artırarak iç faydalar da sağladığını göstermektedir (IIRC, 2013b).



Şekil 2. 2. Entegre Düşünme ve Raporlama Arasındaki Karşılıklı Olarak Güçlendirici İlişki

Kaynak: (IIRC, 2013b).

Entegre düşünceyi, entegre raporlamaya dönüştürmek için kuruluşun strateji, yönetişim, performans ve beklentiler konusunda bütünsel bir bakış açısı sunması gerekmektedir. Bir entegre raporda hangi bağlantıların gerektiğine ilişkin aşağıdaki bilgi bileşenleri listelenmektedir (IIRC, 2013b; Paternostro, 2013:60; Serafeim, 2016:12);

1. *İçerik öğeleri;* Kurumsal genel görünüm ve dış çevre, yönetişim, fırsatlar ve riskler, strateji ve kaynak tahsisi, iş modeli, performans ve gelecekteki görünüm,
2. *Zaman*; Geçmiş, bugün ve gelecek,
3. *Sermaye öğeleri ve değer yaratma sürecindeki rolleri*,
4. *Finansal bilgiler ve diğer bilgiler*,
5. *Nicel ve nitel bilgiler (*Niceliksel ve niteliksel bilgiler arasında daha iyi bağlantı kurmak, temel performans göstergelerinin eklenmesiyle elde edilir.

Ayrıca, bu bilgiler arasındaki etkili bağlantılar, hem içerik hem de güvenilirliği raporda sağlayabilir),

6. *Yönetim bilgisi, yönetim kurulu bilgileri ve harici olarak raporlanan bilgiler*,
7. *Entegre rapordaki bilgiler, kuruluşun diğer bildirimlerindeki bilgiler ve diğer kaynaklardan gelen bilgilerdir.*

Şeffaflık beklentileri arttıkça, işletmeler sadece neyin rapor edilmesi gerektiğine değil aynı zamanda nasıl raporlanacağına da odaklanmaktadır. Entegre rapor, mantıksal bir yapı, bağlantılı bölümler, çapraz referanslama ve simgeler, renk kodlama veya diğer araçlara sahip olduğunda bilgiler arası bağlantı özelliği geliştirilebilir (IIRC, 2013b).

Kurumsal raporlamada iletişim teknolojisi giderek daha önemli bir rol oynamaktadır. Web tabanlı uygulamalar da dahil olmak üzere dijital raporlama platformları, bağlantıyı geliştirmektedir. Genişletilebilir İş Raporlama Dili (XBRL) gibi dijital raporlama standartları, bilgileri elektronik olarak paylaşma ve bilgiler arası bağlantı kurmada önemli bir rol oynamaktadır. Teknoloji tabanlı geri bildirim döngüleri oluşturarak ve okuyucuların tercihlerine uygun bilgi sunumu özelleştirerek, kuruluşlar, rapor kullanıcıları ile daha iyi bağlantı kurmaktadırlar (IIRC, 2013b).

Paydaşlarla İlişkiler

Uluslararası ER çerçevesinde paydaşlarla ilişkiler; "*Bir entegre rapor kuruluşun temel paydaşlarıyla kurduğu ilişkilerin doğası ve kalitesi hakkında bilgi sağlamalı ve kuruluşun paydaşların meşru ihtiyaç ve isteklerini ne ölçüde anladığını, hesaba kattığını ve karşıladığını göstermelidir*" diye açıklanmaktadır (IIRC, 2013a). Bu açıklama, paydaşlarla katılım ve diyaloğun ER' nin önemli unsurları olarak kabul edildiğini göstermektedir (Rinaldi, 2013:96).

Devam eden paydaş katılımı olağan kuruluş faaliyetlerinin bir parçası olmalıdır ve katılım yolları hakkında (günlük irtibat, toplantılar, yuvarlak masa toplantıları, anketler, görüşmeler vb.) geniş bir rehberlik olmalıdır. Yönetim kuruluna düzenli olarak geri bildirim verilmesi önemlidir. Böylece, yöneticiler kilit paydaşların meşru ve makul ihtiyaçları, çıkarları ve beklentileri ile kuruluşun nasıl yanıt verdiği

(veya yanıtlanmadığı) hakkında bilgilendirilirler (IRCSA, 2014:20).

Önemlilik

Önemlilik, entegre bir rapora dahil edilecek hususların belirlenmesinde ve raporun anlaşılırlığının sağlanmasında önemli bir rol oynar. Önemlilik, entegre bir raporun içeriğinin ve sunumunun yanı sıra hazırlandığı süreci bilgilendiren yedi kılavuz ilkeden biridir (IIRC, 2013d).

IIRC tarafından bir entegre rapora dahil edilecek önemli konuların belirlenmesi amacıyla "Background Paper for IR" sağlanmıştır. Materiality Background Paper For IR' de önemlilik; "*ER 'nin amaçları açısından, finansal sermaye sağlayıcılarının kısa, orta ve uzun vadede değer yaratma becerisine ilişkin değerlendirmelerini önemli ölçüde etkileyebilen bir konu önemlidir*" şeklinde açıklanmaktadır. Bir konunun önemli olup olmadığının belirlenmesinde, üst düzey yönetim ve yönetişimden sorumlu olanlar, bir konunun, kuruluşun stratejinin, iş modelinin veya kullandığı veya etkilediği sermayelerin bir veya daha fazlasına büyük ölçüde etki edip etmediğine veya potansiyel olarak etkileme potansiyeline sahip olup olmadığına karar vermelidir (IIRC, 2013d).

Entegre rapor bağlamındaki önemlilik kavramı, finansal ve sürdürülebilirlik raporlama çerçevelerinde kullanılan geleneksel tanımlardan farklıdır. Entegre raporlamadaki önemlilik, sadece mevcut finansal veya sürdürülebilirlik raporlama çerçevelerini değil, organizasyonun tüm stratejisini kapsamaktadır. En yeni GRI kılavuzları, sürdürülebilirlik raporunda hangi konunun önemli olduğunu belirlemeye yönelik katı bir yaklaşımı teşvik etmekte ve entegre bir rapor için bir önemlilik analizi başlatmak için yararlı bir başlangıç noktası sağlamaktadır (Ernst & Young, 2014c).

Entegre bir rapor hazırlamak için önemlilik belirleme süreci aşağıdakileri içermektedir (IIRC, 2013d);

1. İlgili konuları belirleme; konunun kuruluşun zaman içinde değer yaratma yeteneği üzerinde geçmiş, bugün veya gelecekteki etkisi olup olmadığına bağlı olarak-bu, konunun kuruluşun stratejisi, iş modeli veya kullandığı veya etkilediği farklı sermaye biçimlerinden biri veya daha fazlası üzerinde

geçmiş, bugün veya gelecekteki bir etkisinin olup olmadığı göz önüne alınarak belirlenir.

2. Konunun önemini değerlendirme; etkinin büyüklüğü (meydana gelen, şu anda var olan veya kesin olarak gerçekleşecek konular) veya meydana gelme olasılığını (oluşup oluşmayacağı konusunda belirsizlik bulunan konular için) değerlendirilir.
3. Belirlenen konuların önceliklendirilmesidir (Üst düzey yönetim ve yönetişimden sorumlu olanlar konuların önemliliklerine göre öncelikli konuları belirlerler. Üst yönetim ve yönetişimden sorumlu olanlar, maddi konuları belirleyecek olan filtrelerin ve süreçlerin, tüm önemli konuların dikkatine sunulmasına izin vereceğinden emin olmalıdırlar).

Kısa ve Öz Olma

Uluslararası ER çerçevesinde, kısa ve öz olma; "*Bir entegre rapor kısa ve öz olmalıdır*" **(**IIRC,2013a) şeklinde açıklanmaktadır. Bir entegre raporda, okuyucunun, kuruluşun stratejisi, iş modeli, hedefleri vb. özelliklerini kavraması için yeterli bilgi bulunmalıdır. Aynı zamanda, ilgisiz detaylar olmadan sadece ilgili bilgiler bulunmalıdır. Kuruluşun entegre raporda dengeli bir yaklaşım benimsemesi önemlidir; çünkü özlü olma, diğer kılavuz ilkeler ve sunum pahasına olmamalıdır. Dolayısıyla, özlü bir entegre raporda şunlar yapılmalıdır (Serafeim, 2016:16);

1. Önemlilik belirleme konusundaki prosedürleri dikkatlice sunulmalı,
2. Raporun genel akışını engellemeyen ve tekrar etmekten kaçınan açık bir yapıya sahip olmalı,
3. Önemli kavramları açık ve net ve teknik veya karmaşık terimlerle açıklanmalı,
4. Kuruluşa özel bilgiler açıklanmalı ve genel ifadeler kullanmaktan kaçınılmalıdır.

Güvenilirlik ve Eksiksizlik

Uluslararası ER çerçevesinde güvenilirlik ve eksiksizlik; "*Bir entegre rapor olumlu ya da olumsuz tüm maddi hususları dengeli ve maddi hata içermeyecek bir şekilde içermelidir*" **(**IIRC, 2013a) diye açıklanmaktadır. Entegre raporlama, hem iyi

hem de kötü durumun ve performansın dikkate alınmasını gerektirir. Ayrıca, rapora, önemli sermayelerin değerindeki hem artışlar hem de azalışlar yansıtılmalıdır. Bilginin tam olarak doğru olmadığı durumlarda, önemli yanlışlık riskinin azaltılmasını sağlamak için tahminler kullanılmalı ve uygun işlemler yapılmalıdır (IRCSA, 2014:14).

Tutarlılık ve Karşılaştırabilirlik

Uluslararası ER çerçevesinde tutarlılık ve karşılaştırabilirlik; "*Bir entegre rapordaki bilgiler, zaman içinde tutarlı bir temele dayalı olarak ve kuruluşun kendi zaman içinde değer yaratma kabiliyeti açısından, diğer kuruluşlarla karşılaştırılmasına olanak sağlayacak şekilde sunulmalıdır*" **(**IIRC, 2013a) diye açıklanmaktadır. Endüstri kıyaslamalarının kullanımı, en iyi uygulama göstergeleri ve oranlar, raporlama tutarlılığını ve sektörel karşılaştırılabilirliği geliştirebilecek araçlardır (IRCSA, 2014:14).

2.4.4. İçerik Öğeleri

İçerik öğeleri, entegre bir raporun yapısını tanımlamamaktadır; raporun içermesi gereken hususlar hakkında bilgi sağlamaktadır. Başka bir ifade ile, raporun yapısı, çerçeve tarafından tanımlanmamıştır; bunun yerine, kuruluşun benzersiz değer yaratma hikayesi tarafından belirlenmelidir. Kuruluşlar, raporlarını diğerleri arasında, stratejik hedefleri, stratejik konuları, sermayeleri, değer zinciri vb. etrafında yapılandırırken içerik öğesi bilgilerinin de dahil edilmesini sağlar (IRCSA, 2014:15). Çerçevede açıklanan bir entegre raporun içerik öğeleri, kurumsal genel görünüm ve dış çevre, kurumsal yönetim, iş modeli, riskler ve fırsatlar, strateji ve kaynak aktarımı, performans, genel görünüş ve sunumun temeli olmak üzere sekiz tanedir.

Kurumsal Genel Görünüm ve Dış Çevre

Uluslararası ER çerçevesi, "*Kuruluş ne iş yapıyor ve hangi koşullarda faaliyet gösteriyor?*" diye sorar **(**IIRC, 2013a) ve bu sorunun cevabını neyin içermesi gerektiğini açıklar, ancak rapor için bir biçim belirtmez (Eccles vd., 2014:196). Bu

kapsamda entegre rapor paydaşlarına şunları sağlamalıdır (PWC, 2013:11):

1. Kuruluşun, kültür, etik ve değerleri,
2. Mülkiyet ve işletme yapısı,
3. Başlıca faaliyetler, pazarlar, ürünler ve hizmetler,
4. Rekabetçi ortam ve pazar konumlandırma (yeni rekabet ve ikame ürünler veya hizmetlerin tehdidi, müşterilerin ve tedarikçilerin pazarlık gücü ve rekabetçi davranışın yoğunluğu gibi faktörler dikkate alınarak),
5. Önemli nicel bilgiler (örneğin, çalışan sayısı, gelir ve kuruluşun faaliyet gösterdiği ülke sayısı), özellikle önceki dönemlere göre önemli değişiklikleri vurgulayarak,
6. Dış çevreyi etkileyen önemli faktörler açıklanmalıdır.

Kurumsal Yönetim

Uluslararası ER çerçevesi, "*Kuruluşun kurumsal yönetim yapısı kısa, orta ve uzun vadede değer yaratma kabiliyetini nasıl destekliyor?*" diye sorar (IIRC, 2013a). Entegre raporların parçası olarak kurumsal yönetim, paydaşların güvenini yeniden oluşturmak ve yöneticilerin çıkarlarının işletme sahiplerinin çıkarlarına uygun olduğuna dair güven duygusu oluşturmak amacıyla geliştirilmiştir (Roxana-Ioana ve Petru, 2017:424).

Bir entegre rapor, aşağıdaki gibi hususların, kuruluşun değer yaratma yeteneği ile nasıl bağlantılı olduğu hakkında fikir vermelidir (IRCSA, 2017:9);

1. Kuruluş da yönetişimden sorumlu olanların becerileri ve çeşitliliği (cinsiyet, yeterlilik ve deneyim gibi) ve yasal şartların yönetim yapısının tasarımını etkileyip etkilemediğini içeren liderlik yapısı,
2. Stratejik kararlar vermek ve dürüstlük/etik meselelerini ele almak için risk ve mekanizmalara olan tutumu da dahil olmak üzere kuruluşun kültürünü oluşturmak ve izlemek için kullanılan belirli süreçler,
3. Yönetişimden sorumlu olanların, kuruluşun stratejik yönünü ve risk yönetimine yaklaşımını etkilemek ve izlemek için atılan belirli eylemleri gerçekleştirmek,

4. Kurumun kültürü, etik ve değerleri, kullanımına ve kilit paydaşlarla olan ilişkileri de dahil olmak üzere, sermaye üzerindeki etkilerine nasıl yansıdığı,
5. Kuruluşun yasal gereklilikleri aşan yönetişim uygulamalarını uygulayıp uygulamadığı,
6. Yönetimden sorumlu olanların yenilikçiliği teşvik etme ve sağlama sorumluluğu,
7. Ücret ve teşviklerin, kuruluşun kullanımına ve sermaye üzerindeki etkilerine nasıl bağlı oldukları da dahil olmak üzere, kısa, orta ve uzun vadede değer yaratma ile nasıl bağlantılı olduğu.

İş Modeli

Uluslararası ER çerçevesi, "*Kuruluşun iş modeli nedir?"* **(**IIRC, 2013a) diye sorar. İş modeli, bir kuruluşun stratejisi, yönetişimi, performansı ve gelecekteki görünümüyle nasıl ilişkili olduğunu içermelidir. Bu açıklama, bir yatırımcının kuruluşun iş modelinin ve stratejisinin uzun vadeli uygulanabilirliğinin anlamlı bir değerlendirmesini yapmasına yardımcı olur (Ernst & Young, 2013c).

Riskler ve Fırsatlar

Uluslararası ER çerçevesi, "*Kuruluşun kısa, orta ve uzun vadede değer yaratma kabiliyetini etkileyen spesifik risk ve fırsatlar nelerdir ve kuruluş bunları nasıl ele almaktadır?*" (IIRC, 2013a) diye sorar. İlgili riskler ve fırsatlar, kuruluşun farklı zaman dilimlerinde değer yaratması için ihtiyaç duyduğu sermayelerin kullanılabilirliğini, kalitesini ve satın alınabilirliğini etkileyenlerdir (Eccles vd., 2014:198).

Riskleri ve fırsatları belirlemek, ortaya çıktıklarında onları tanımakla sınırlı kalmamalı, aynı zamanda gerçekleşme olasılıklarını ve böyle bir olayın etkilerini değerlendirmeyi de içermelidir. Bu riskleri azaltmayı veya yönetmeyi ve fırsatlardan yararlanmayı amaçlayan faaliyetler de entegre raporda yer almalıdır (Serafeim, 2016:21).

Strateji ve Kaynak Aktarımı

Uluslararası ER çerçevesi, "*Kuruluşun hedefi nedir ve buraya nasıl ulaşmayı amaçlamaktadır?*" **(**IIRC, 2013a) diye sorar. Bu sorunun yanıtlanması, kısa, orta ve uzun vadede stratejik hedeflerin bir ifadesini içerir; kuruluşun bunları başarmak için ne yaptığı, bu stratejiyi uygulamak için kaynak tahsisi planları ve farklı zaman dilimlerindeki başarıları ve hedeflenen sonuçların nasıl ölçeceğini de içermelidir (Eccles vd.,2014:198).

Performans

Uluslararası ER çerçevesi, "*Kuruluş, dönem için belirlenen stratejik hedeflerine ne ölçüde ulaşmıştır ve elde edilen sonuçlar sermaye öğelerini nasıl etkilemiştir?*" **(**IIRC, 2013a) diye sorar. Entegre bir rapor, performans ile ilgili olarak aşağıdaki hususları kapsayan nitel ve nicel bilgiler içermelidir (ICAB, agis, 2019);

1. Hedeflere, risklere ve fırsatlara ilişkin nicel göstergeler, önemlerini, etkilerini ve bunların toplanmasında kullanılan yöntem ve varsayımların açıklanması,
2. Kuruluşun sermayeler üzerindeki olumlu ve olumsuz etkileri,
3. Kilit paydaş ilişkilerinin durumu ve kuruluşun kilit paydaşların meşru ihtiyaç ve menfaatlerine nasıl cevap verdiği,
4. Geçmiş ve şimdiki performans arasında ve mevcut performans ile kuruluşun genel görünüşü arasındaki bağlantılara yer verilmelidir.

Finansal performansın diğer sermayelere ilişkin performanslarla bağlantısını göstermek için finansal ölçütleri diğer bileşenlerle (örneğin, sera gazı emisyonlarının satışlara oranı) birleştiren KPI'lar kullanılabilir (ICAB, agis, 2019).

Genel Görünüş

Genel görünüş, ER çerçevesinde öne çıkan bir başka içerik öğesi olan riskler ve fırsatlarla ilgilidir (ACCA, 2018:24). Uluslararası ER çerçevesi, entegre bir raporun şu soruyu cevaplaması gerektiğini belirtir; "*Kuruluşun stratejisini uygularken karşılaşması muhtemel zorluk ve belirsizlikler ve bunların, iş modeli ile gelecekteki performansı açısından potansiyel etkileri nelerdir?"* **(**IIRC, 2013a). Kuruluşun

geleceğe ilişkin beklenen değişiklikler hakkındaki görüşü, dış çevredeki kısa, orta ve uzun vadedeki değişimler hakkında sağlam ve şeffaf analizler üzerine kurulmalıdır. Bu değişimlerin kuruluş üzerinde nasıl bir etkisi olacağı ve kuruluşun şu anda ortaya çıkabilecek muhtemel kritik zorluklara ve belirsizliklere cevap vermek için nasıl donatıldığına ilişkin bilgi sağlamalıdır (Eccles, vd., 2014:199).

Sunumun Temeli

Uluslararası ER çerçevesi, bir entegre raporun şu soruyu cevaplaması gerektiğini belirtir; "*Kuruluş entegre rapora dahil edilecek konuları nasıl belirlemektedir ve bu konular nasıl nicelenmekte veya değerlendirilmektedir?*" **(**IIRC, 2013a). Entegre rapor, önemli konuları belirlemek için kullanılan sürecin bir tanımını içermeli ve üst düzey yönetim ile kurulun bu önemli konuların önceliklendirilmesine nasıl karar verdiğini açıklamalıdır. Entegre rapor ayrıca raporlama sınırını ve bu sınırın nasıl belirlendiğini açıklamalıdır. Son olarak, rapor, önemli hususları ölçmek ve değerlendirmek için kullanılan önemli çerçevelerin ve yöntemlerin bir özetini içermelidir. Bu, en yaygın olarak raporun hazırlanmasında uygulanan en azından yönetişim çerçevesine, muhasebe çerçevesine ve sürdürülebilirlik çerçevesine atıfta bulunur (Deloitte, 2014:8).

2.5. ENTEGRE RAPORLAMA ÇERÇEVELERİ

Zamanla birkaç ER çerçevesi geliştirilmiştir. Bu alandaki öncü çerçevelerden biri Novo Nordisk' in ileri sürdüğü çerçevedir. Novo Nordisk' in yaklaşımı, finansal zorunlu açıklamanın yanı sıra gönüllü finansal olmayan açıklamalar geliştirmeyi amaçlamıştır. Novo Nordisk, ER alanında lider olarak tanınmasına rağmen, genel literatür genellikle iki ER sistemine, yani Güney Afrikalı ve İngilizlere atıfta bulunmaktadır. Birincisi, King Raporu, 1 Mart 2010'dan başlayarak, Johannesburg Borsası'nın, borsaya kote tüm işletmeler için zorunlu kıldığı standartlar bütünüdür. Güney Afrika'da borsaya kote işletmeler, entegre rapor sunarak King IV Kurumsal Yönetim İlkelerine uymakta ve ilkeleri nasıl uyguladıklarını da açıklamaktadırlar. İkincisi, IIRC' nin entegre modeli, işletmenin kapsamlı bir durumunu otaya koyan altı farklı "kaynak ve ilişkiler" veya "sermaye öğelerini" raporlamak için gönüllü bir

çerçevedir (Deloitte, agis, 2020; Demartini ve Trucco, 2017:21). Bu çerçeveler kapsamında, Novo Nordisk, King Raporları, Entegre Rapor ve The UN Global Compact olmak üzere dört çerçeve incelenmiştir.

2.5.1. Novo Nordisk

Novo Nordisk, diyabet bakımında 90 yıldan daha fazla süredir inovasyon ve liderliğe sahip küresel bir sağlık işletmesidir (IIRC, agis, 2018). Novo Nordisk, 1998'den itibaren sosyal konuları da kapsayan çevre raporlarını 1994'de yayınlamaya başlamıştır. 2004 yılında Novo Nordisk finansal, sosyal ve çevresel performansı kapsayan ilk entegre raporunu yayınlamıştır (Csreurope, agis, 2018). Entegre raporlama disiplininde ilk hareket eden Novo Nordisk, ER çerçevesinin gelişimine katkıda bulunmuştur. Çerçeve ile henüz tam uyumlu olmasada, işletme sunulan kılavuzdan ve iş ağındaki önemli diyalog ve bilgi paylaşımından yararlanmıştır (IIRC, agis, 2018). İşletme ayrıca, finansal performansın sosyal ve çevresel performansla birleştirildiği TBL yaklaşımına dayanan "Novo Nordisk Yönetim Yolu" olarak adlandırılan yeni bir yönetim felsefesi de sunmuştur. İşletmenin yönetim tarzı liderlik, inovasyon, ER, etik ve katılımdan oluşan sekiz özel konudan oluşmaktadır. 2015 yılında, Novo Nordisk yönetim şekli, işletmenin iş modelini tanımlayan ve çeşitli paydaşlara değer yaratmak için kullanılan kaynakları dikkate alan kurumsal strateji, Novo Nordisk yöntemine dönüşmüştür (Demartini ve Trucco, 2017:22).

2.5.2. King Raporları

Güney Afrika'da, Profesör Mervyn E. King'in başkanlığındaki komite, entegre raporun hazırlanması için dört kılavuz seti yayınlamıştır (Demartini ve Trucco, 2017:23). İlk Kurumsal İlkeler Klavuzu, King I, şeffaflığı savunmak için 1994 yılında yayınlanmıştır. Bu ilk versiyonda yer alan ilkeler, yönetim kurulunun bir bileşimini, icracı olmayan yöneticilerin rolünü ve ücretlerini, etkin denetim uygulamalarını ve işletmelerin etik kurallarını benimsemelerini teşvik etmiştir (Katsikas vd., 2016:78).

King I ilkeye dayalı bir kılavuzken, Johannesburg Borsası (JSE), "kurallara uy" ya da "açıkla" esasına göre borsaya kote işletmeler için zorunlu kılmıştır (Katsikas vd., 2016:78)

2002 yılında King raporunun ikinci versiyonu yayınlanmıştır. King II, risk yönetimi bölümlerini, yönetim kurulunun rolünü, sürdürülebilirliği ve işletmelerin bir iç denetim tüzüğü oluşturması yönünde önerileri kapsamaktadır. Kurumsal bir bağlamda sürdürülebilirlik, kurumsal uygulamanın finansal olmayan yönlerine odaklanmaktadır. Kurumsal sosyal sorumluluğun özü olarak tanımlanan "dengeli ve entegre ekonomik, sosyal ve çevresel performansın başarısı" ya da "üçlü raporlama" (triple bottom line)' dır. Üçlü raporlama, sürdürülebilirliğin ya da finansal olmayan konuların neler olduğunu ifade etmektedir. King II, sürdürülebilirliğin ya da finansal olmayan konuların, kurulu ticari görevlerin ikincil olarak muamele görmemesi ve ele alınmaması gerektiğini belirtmektedir (Eccles ve Krzus, 2014:7).

Yukarıda açıklandığı gibi, King II uzun vadede işletmenin hayatta kalmasına sürdürülebilirliğe odaklanmaktadır. Böylece, King II, iyi kurumsal yönetim ve şeffaf raporlama, şeffaf raporlama ve sürdürülebilirlik ile sürdürülebilirlik ve kurumsal performans arasındaki ilişkileri özellikle uzun vadede ifade etmektedir. Bu unsurlar bugün entegre raporlama tartışmalarının merkezinde yer almaktadır (Eccles ve Krzus, 2014:7).

King II raporunu revize etme ihtiyacı yeni Şirketler Yasası nedeniyle ortaya çıkmıştır. (a) Bir işletmenin hem olumlu hem de olumsuz olarak ekonomik ömrünü nasıl etkilediğini açıklamak (b) İşletmenin bu olumlu yönleri nasıl geliştirmeyi ve olumsuz yönleri nasıl ortadan kaldırmayı veya iyileştirmeyi amaçlayarak, 2010 yılında, King III raporu entegre raporlamaya daha güçlü bir vurgu yaparak yayınlanmıştır (Güney Afrika'daki işletmeler için). 2010 mali yılından başlayarak, Johannesburg Menkul Kıymetler Borsası'nda işlem gören tüm işletmeler, King III kılavuzuna uyan bir entegre rapor yayınlamalı veya bu kılavuzu benimsememesinin nedenini açıklamalıdır. Böylece, JSE entegre raporu zorunlu kılan ilk borsa olmuştur (Demartini ve Trucco, 2017:23).

Mayıs 2010' da Güney Afrika Tasarruf ve Yatırım Derneği (ASISA), Güney Afrika İş Birimi (BUSA), Güney Afrika Enstitüsü Yöneticileri (IoDSA), Johannesburg Menkul Kıymetler Borsası (JSE Ltd) ve Güney Afrika Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü'nün ortak çalışmalarının bir sonucu olarak; Güney Afrika işletmelerinin ER'nin hazırlanmasını destekleyen kılavuzlar oluşturmak amacıyla Güney Afrika Entegre Raporlama Komitesi (IRC of SA), (SAIA) kurulmuştur (Katsikas vd., 2016:79).

25 Ocak 2011'de IRC of SA 2011 yılında, "Entegre Raporlama Çerçevesi ve Entegre Rapor Tartışma Metni" Tartışma Belgesini yayınlamıştır. Raporlama ilkeleri üç grupta toplanmıştır. Bunlar (IRC of SA, 2011:8);

1. Rapor kapsamını ve sınırını bildiren ilkeler,
2. Rapor içeriğinin seçimini belirten ilkeler (uygunluk ve önemlilik, güvenilirlik, eksiksizlik, hatasızlık),
3. Rapor edilen bilgilerin kalitesini bildiren ilkelerdir (karşılaştırılabilirlik ve tutarlılık, doğrulanabilirlik, zamanındalık ve anlaşılabilirlik veya açıklık).

Mart 2014'te, IRC of SA, uluslararası entegre raporlama çerçevesini onaylamış ve bu şekilde iki ilke setini yeniden bağlamıştır. Bu kapsamda, entegre rapor üzerine King III Uygulama Notu' nun, King III' ün, çerçevenin nasıl sunulduğunu ve entegre raporun neyi sunduğunu açıklaması gerekmektedir (Katsikas vd., 2016:79).

King IV, King III'ün felsefi temellerinden önemli bir ayrılışı temsil etmemektedir. Etik ve etkin liderlik, toplumun ayrılmaz bir parçası olan kuruluş, kurumsal vatandaşlık, sürdürülebilir kalkınma, paydaşların dahil olması ve entegre yıllık raporlar gibi King IV'ün daha önceki ve üçüncü versiyonları tarafından ortaya konan kavramlar korunmuştur, ancak King IV, King III'teki 75 ilkeyi, yalnızca kurumsal yatırımcılar için geçerli olan King IV Raporunda 17 temel ilkeye indirgemiştir (PWC, 2016:2).

2.5.3. Entegre Rapor

Entegre raporlama, özel ve kamu kuruluşları için yeni iletişim şekli olarak ele alınmaktadır. Ancak, tüm bunların ötesinde, ER' nin yönetim değişiminin derin bir sürecinin en önemli adımı olması gerektiği vurgulanmaktadır. ER' yi hazırlamaktan kaçınma, bir kuruluşun kültürü ve stratejileri ile uyumlu değildir. ER, bu açıdan bakıldığında, kuruluşta uygulanan çevre politikalarının derin bir düşüncesinden hareket eden uzun ve derin bir değişim sürecinin sonuçlarını, geleneksel finansal konuların dikkate alınmasıyla fikri sermayenin açık bir şekilde tanımlanmasını ve yönetilmesini temsil etmektedir (Katsikas vd., 2016:14-15).

Uluslararası ER Konseyi, 2010 yılında sürdürülebilirlik raporlama alanında iki lider kuruluş olan The Prince'in Sürdürülebilirlik Muhasebesi Projesi (A4S) ve

Küresel Raporlama Girişimi (GRI) tarafından kurulmuştur. Aralık 2013'de, entegre raporlama çerçevesi yayınlanmıştır. Bu kapsamda, bir entegre rapor, finansal sermayeden doğal, beşeri, fikri, sosyal ve üretilmiş sermayeye uzanan altı farklı sermaye biçimini temsil etmektedir (Demartini ve Trucco, 2017:24).

Uluslararası entegre raporlama çerçevesi, yedi "*kılavuz ilke*" (stratejik odak ve geleceğe yönelim, bilgiler arası bağlantı, paydaşlarla ilişkiler, önemlilik, kısa ve öz olma, güvenilirlik ve eksiksizlik ve tutarlılık ve karşılaştırılabilirlik) ve sekiz "*içerik öğesi*" (kurumsal genel görünüm ve dış çevre, kurumsal yönetim, iş modeli, riskler ve fırsatlar, strateji ve kaynak aktarımı, performans, genel görünüş, hazırlık ve sunum temeli)'ne dayanmaktadır (Eccles vd., 2014:46).

2.5.4. The UN Global Compact

1999 yılında Birleşmiş Milletler (BM), sürdürülebilir ve kapsayıcı bir küresel ekonomi yaratma hedefi ile Global Compact'ı başlatmıştır. Global Compact, işletmelerin sürdürülebilirlik vizyonunu şekillendirmelerine yardımcı olacak normatif bir çerçeve sunmakta (Drivdal, 2015:19) ve işletmelere insan hakları, iş gücü, çevre ve yolsuzlukla mücadele konularında evrensel ilkeler ile strateji ve operasyonlarını uyumlu hale getirmek ve toplumsal hedefleri ilerletmeyi amaçlamaktadır (United Nation Global Compact, agis, 2018). UN Global Compact, dört temel alana ayrılabilecek on ilkeyi belirlemektedir (Global Compact Türkiye, 2015);

1. İnsan Hakları:

a. İşletmeler, uluslararası olarak ilan edilmiş insan haklarının korunmasını desteklemeli ve onlara saygı göstermelidir,
b. İşletmeler, insan hakları ihlallerinde suç teşkil etmediklerinden emin olmalıdırlar.

2. Çalışma Standartları:

a. İşletmeler, örgütlenme özgürlüğünü ve toplu pazarlık hakkının etkin bir şekilde tanınmasını sağlamalıdır,
b. Her türlü zorla ve zorunlu çalıştırmanın ortadan kaldırılması,
c. Çocuk işçiliğinin etkili biçimde kaldırılması,

d. İstihdam ve meslek bakımından ayrımcılığın ortadan kaldırılması.

3. Çevre:

a. İşletmeler çevresel zorluklara karşı ihtiyati yaklaşımları desteklemeli,
b. Daha fazla çevresel sorumluluğu teşvik etmek için girişimlerde bulunmalı,
c. Çevre dostu teknolojilerin gelişimini ve yayılmasını teşvik etmelidir.

4. Yolsuzlukla Mücadele:

a. İş dünyası rüşvet ve haraç dahil her türlü yolsuzlukla mücadele etmelidir.

2016 itibarıyla, UN Global Compact, 160'dan fazla ülkede, 8.000'i aşkın işletme ve 4.000 işletme dışı katılımcı ile dünyanın en büyük küresel kurumsal sürdürülebilirlik girişimidir (United Nation Global Compact, agis, 2018). Genel yönetim ilkelerinden, Sorumlu Yönetim Eğitimi İlkeleri (PRME) ve Sorumlu Yatırım İlkeleri (PRI) gibi belirli sürdürülebilir kalkınma alanlarına dönüşmüştür. Dünya Ekonomik Forumu toplantısının bir sonucu olarak, 2015 yılında, 17 Sürdürülebilir Kalkınma Hedefini (SDG) içeren bir 2030 gündemi oluşturulmuştur. Bu sürdürülebilir kalkınma hedefleri yoksulluğa son, açlığa son, iyi sağlık ve refah, kaliteli eğitim, cinsiyet eşitliği, temiz su ve sıhhi koşullar, erişilebilir ve temiz enerji, insana yakışır iş ve ekonomik büyüme, sanayi, yenilikçilik ve altyapı, azaltılmış eşitsizlikler, sürdürülebilir şehirler ve topluluklar, sorumlu tüketim ve üretim, iklim eylemi, sudaki yaşam, karasal yaşam, barış, adalet ve güçlü kurumlar, hedefler için ortaklıklardır (UNDP Türkiye, agis, 2018).

UN Global Compact imzacısı işletmeler, İlerleme Bildirimi (Communication on Progress- COP) yayınlama taahhüdü gereğince katılımcılar her yıla ilişkin UN Global Compact'ın insan hakları, çalışma standartları, çevre ve yolsuzlukla mücadele konularını içeren ilkelerine yönelik çalışmalarını raporlamaktadırlar. Başka bir ifade ile COP, işletmelerin Global Compact tarafından belirlenen ilkelere bağlılığının görünür bir ifadesidir (Global Compact Türkiye, 2015).

COP, raporlama dönemi boyunca hesap verebilirlik ve şeffaflık ilkelerine uygun olarak sürdürülebilirlik performansı hakkında katılımcıların yayınladığı yıllık bir rapordur. Rapor üç bölüme ayrılmıştır (Demartini ve Trucco, 2017:27);

1. Küresel İlkeler Sözleşmesi ilkelerine destek konusunda katılımcıların CEO'su tarafından yapılan bir açıklama,

2. On ilkeyi uygulamak için belirli eylemlerin bir tanımı,
3. Sonuçların ölçümüdür.

Global Compact, standartların uyumlu olmasını ve bir çerçevenin gerekliliklerini yerine getirmesinin diğer çerçevelere uyum sağlamasına yardımcı olmak için diğer çerçevelerle (Örneğin, Küresel Raporlama Girişimi (GRI), CDP ve ISO 26000) iş birliği yapmaktadır. Global Compact, işletmeleri daha kaliteli raporlamayı kolaylaştırmak amacıyla, tamamlayıcı raporlama çerçevelerini kullanmaya teşvik etmektedir. Örneğin, GRI kılavuzları, Global Compact ve GRI, iki girişimin birbirini nasıl tamamladığını göstermek için "Bağlantı Kurmak" belgesini sağlayarak yaygın olarak kullanılmaktadır. Aynı şekilde, Global Compact katılımcıları yeni uluslararası ER çerçevesini kullanmaya teşvik edilmektedir (UNGC, 2014).

COP, katılımcılar tarafından on ilkenin ne ölçüde uygulandığını belirlemek için övgüye değer bir girişim olarak görülsede, katılımcıların işlevsiz davranışlarda bulunup bulunmadıklarını kontrol etmek için hala etkili araçlar bulunmamaktadır (Demartini ve Trucco, 2017:27).

2.6. YATIRIMCILAR İÇİN ENTEGRE RAPORLAMANIN FAYDALARI

ER ve altı sermaye öğesinin yatırım kararlarına ve piyasanın işleyişine ilişkin küçük bir Avustralyalı finansal sermaye sağlayıcıları grubunu kapsayan araştırma, katılımcıların hem rapor üreten hem de yatırım topluluğuna yönelik faydaları olduğu tespit edilmiştir. Çok küçük örneklem büyüklüğü dikkate alınmakla birlikte, araştırma finansal sermaye sağlayıcılarının ER ve altı sermaye öğesi ile nasıl etkileşime girmeye başladıklarını ve algıladıklarını ortaya çıkarmayı amaçlamıştır. Fon yöneticileri, ER'nin sermayeyi nasıl tahsis ettikleri konusunda daha iyi kararlara öncülük edebileceğini öne sürmüşlerdir. Katılımcılar tarafından vurgulanan bazı faydalar aşağıdaki gibidir (IIRC, 2015);

1. ER, işletme yönetimi ve yatırımcılar arasındaki bilgi boşluklarını doldurabilmektedir.

2. Strateji, finansal performans ve ESG unsurları arasında daha net bağlantılar kurmaktadır.
3. Bir işletmenin uzun vadeli stratejik fırsatları ve riskleri konusundaki yaklaşımını açıklığa kavuşturmaya yardımcı olmaktadır.
4. ER 'nin finansal yatırım topluluğu ile işletme yönetimi arasında önemli konularda ve performans ve değer yaratma için sürücüler arasında daha iyi bir ilişki kurulmasına yol açabilmektedir.
5. Entegre raporlama, işletme içerisinde katılımı destekleyebilir ve karar verme sürecini iyileştirebilir.
6. Entegre raporlama ve altı sermaye öğesi, daha iyi sermaye tahsisi kararlarına yol açan sermaye stoklarını ve akışlarını anlamak için yararlı olabilecektir.

2.7. KURULUŞLAR İÇİN ENTEGRE RAPORLAMANIN FAYDALARI

Entegre raporlama, kuruluşların işlerinin hikayesini düşünme, planlama ve raporlama biçimlerini geliştirmektedir. Birçok kuruluş, değerin nasıl yaratıldığını açıklayan net, özlü ve entegre bir öyküyü iletmek için bir fırsat olarak ER'yi kullanmaktadır. ER, işletmelerin kendi stratejileri ve planları hakkında bütünsel olarak düşünmelerine, bilinçli kararlar almasına, yatırımcı ve paydaşların güvenini kazanma konusunda önemli fırsatları ve riskleri yönetmesine yardımcı olan ve kuruluşun performansını yönetmeye yardımcı olan bir yaklaşımdır. Her büyüklükteki kuruluş, işlerinde anlayış ve güven oluşturmak için ER kullanabilir. Bir işletme sahibi veya yöneticisi olarak, müşterilerinizin, tedarikçilerinizin, finans sağlayıcılarının ve diğer dış paydaşların güvenini sağlama en önemli husustur. ER kullanımı, işin güvenini, sürücünün değerini kısa ve öz bir şekilde vurgulayarak inşa edilmektedir (IIRC, agis, 2018).

IIRC, ilk taslak çerçevede, ER'yi sunan kuruluşlar için ER'nin beklenen faydalarını aşağıdaki gibi sıralamıştır (Steyn, 2014:483):

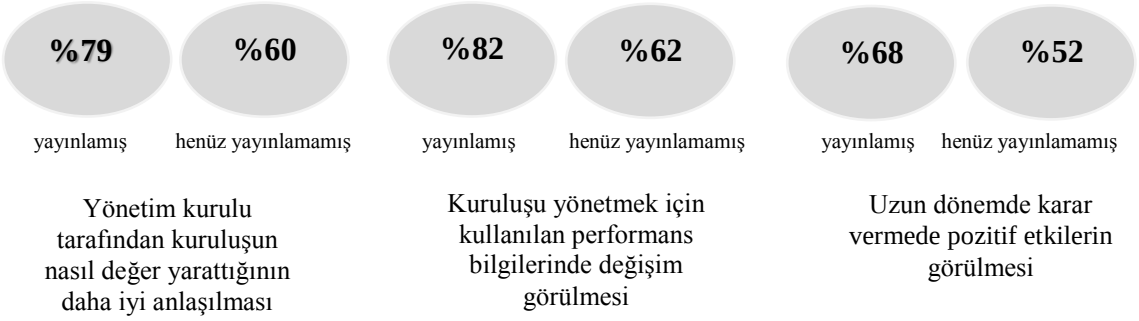
1. Veri tedarikçileri için daha doğru finansal olmayan veriler sağlayabilmektedir,
2. Raporlama bilgileri, yatırımcı ihtiyaçları ile daha uyumlu olabilmektedir,
3. Paydaşlarla daha yüksek düzeyde güven sağlayabilmektedir,

4. Yatırımcılar ve diğer paydaşlar ile daha fazla katılım sağlayabilmektedir,
5. Ortak bir dilin geliştirilmesi ve organizasyon içindeki farklı fonksiyonel birimler arasında daha fazla iş birliğinin yapılmasını sağlayabilmektedir,
6. Gelişmiş risk yönetimi sağlayabilmektedir,
7. Fırsatların daha iyi tanımlanmasını sağlayabilmektedir,
8. Daha iyi kaynak tahsisi kararlarının alınmasını sağlayabilmektedir,
9. Daha düşük sermaye maliyeti dahil olmak üzere kaynak maliyetlerini azaltabilmektedir,
10. İtibar riskinin önlenmesini ve yönetilmesini sağlayabilmektedir.

Black Sun (2012) tarafından IIRC iş birliği içinde yayınlanan çalışmada, ankete katılanlar ve müteakip görüşmeler, ER'ye yönelik yolculuklarının kuruluşları üzerindeki etkisine dair genel olarak olumlu değişimler başlattığını ifade etmişlerdir. Bunlar; bölümler arası bağlantıların gelişmesi, kuruluşu daha iyi anlayabilmek için geliştirilmiş iş süreçleri, üst yönetimin artan odak ve farkındalığı, stratejinin ve iş modelinin daha iyi ifade edilmesi ve paydaşlar için değer yaratmasıdır. ER sürecinde, beklendiği gibi, kuruluşlar zorluklarla karşı karşıya kalmaktadır. Ancak, bu zorlukları aşmanın yollarını da aramaktadırlar. Kaçınılmaz olarak zorluklar devam edecek ancak raporlama geliştikçe azalacaktır.

Black Sun (2012) tarafından yapılan, IIRC Pilot Programı kuruluşlarına yönelik araştırması sonucunda şu sonuçlar elde edilmiştir: Katılımcıların yüzde 92'si değer yaratma anlayışını geliştirdiğini, yüzde 84'ü veri kalitesinin iyileştiğini belirtmiştir (Bu nedenle, pek çoğu, entegre düşünmedeki önemli gelişmelerin, stratejik faydalar sağladığına dikkat çekmektedir). Yüzde 79'u, karar verme sürecinin iyileştiğini belirtmiş, yüzde 68'i özellikle uzun vadeli uygulamalar ile risk ve fırsatları daha iyi anladığını ifade etmiştir. Yüzde 78'i, yönetim kurulu, yöneticiler ve strateji departmanlarının amaç ve hedeflere ilişkin daha işbirlikçi düşünmeyi sağladığını belirtmişlerdir (Black Sun, 2012).

En az bir entegre rapor yayınlayan kuruluşlar için değişim ve faydalar şu şekildedir (Black Sun, 2012):



En az bir entegre rapor yayınlayan kuruluşlar, entegre raporlamanın finansal sermaye sağlayıcıları ile daha iyi anlaşmaya ve daha güçlü ilişkiler kurmaya yardımcı olduğunu belirtmişlerdir. Bu kapsamda, katılımcıların yüzde 56'sı kurumsal yatırımcılar ile ilişkilerde pozitif faydalar sağladığını, yüzde 52'si analistlerle ilişkilerde pozitif faydalar sağladığını, yüzde 87'si finansal sermaye sağlayıcılarının kuruluşun stratejisini daha iyi anladığını ve yüzde 79'u finansal sermaye sağlayıcılarının uzun dönem iş modelinin sürdürülebilirliği açısından daha fazla güven duyduklarını belirtmişlerdir (Black Sun, 2012).

Gibassier vd., (2016) çalışmalarında ER'nin işletmeler için faydalarını dört başlık altında toplamışlardır. Bunlar;

1. *ER: Sürdürülebilirliğe Doğru Bir Kaldıraç Mekanizması:* ER çerçevesinde açıkça vurgulanmamış olmasına rağmen işletmeler, ER uygulamalarını sürdürülebilirliğin geliştirilmesine doğru yönlendirmeyi seçebilir. Bu durumda, ER' nin sürdürülebilirlik "*kaldıraç etkisi*", operasyonel uygulamalar arasında sürdürülebilir konuların aşamalı entegrasyonundan/güçlendirilmesinden kaynaklanır. Bu bağlamda, ER' lerin uygulanması, sürdürülebilirliğe doğru öğrenme ve dönüşüm uygulamaları için destek görevi olabilir. ER' yi uygulayarak işletmeler, reaktif bir sürdürülebilirlik anlayışından keşfedici ve proaktif bir yaklaşıma geçebilirler.

2. *ER: Entegre Düşünceye Doğru Bir Kaldıraç Mekanizması:* Stratejik düzeyde, işletmeler, ER' nin işlerinde entegre düşünmeyi teşvik ettiğini belirtmişlerdir. Değer yaratma sürecindeki sermaye öğelerini dikkate alma ihtiyacı, işletmelerini ve operasyonlarını genişletmeye katkıda bulunur. Entegre düşünce, işletmelerin faydalı gördükleri bilgi toplama ve karar verme süreçlerine çok yönlü bir yaklaşımı destekler. Operasyonel düzeyde, ER'nin işlerinin daha bütünsel bir resmini gösterdiğinden yöneticiler, ER harekatı ile özdeşleşmeye isteklidirler. ER,

işletmelerde gerekli olan değişiklikleri önemli ölçüde kolaylaştırarak, ER uygulamasına daha fazla çalışan motivasyonu ve katılımı sağlamaktadır.

3. *ER: Paydaş Yaklaşımına Doğru Bir Kaldıraç Mekanizması:* Her bir işletmenin kendi paydaş yaklaşımını göz önünde bulundurarak kendi ER yaklaşımını geliştirmesi söz konusudur. Raporun içeriğini paydaşlarla ilgili önemli konular açısından şekillendirmenin yanı sıra, paydaşlarının geniş çapta katılımını sağlamak, entegre düşüncenin daha derin bir etkililiğini sağlar. Bu tür bir katılım, paydaş görüşlerini ve çıkarlarını işletmenin günlük operasyonlarının yürütülmesine dahil edilmesini ve işletmenin stratejisini, risklerini ve fırsatlarını paydaş geri bildirimleri ışığında değerlendirilmesine olanak tanır.

ER: Uzun Dönem Düşünmeye Doğru Bir Kaldıraç Mekanizması: ER, işletmelere uzun vadeli düşünmeyi benimseme fırsatı sunmakta, bu da işletmenin geleceğini 5, 10 hatta 20 yıl içinde öngörmektedir. Buradaki fikir, yöneticilerin işletmenin gelecekteki zorluklarını yansıtmalarına olanak sağlayarak stratejik zaman ufuklarını kısaltmak için son birkaç on yıldaki eğilimi tersine çevirmektir. Bu, gelecekte nasıl sürdürülebileceğini tartışmak için bir alan sunarak hem işletme içinde hem de ER süreci boyunca paydaşların katılımını sağlayarak işletme dışında da yapılabilir. Bir işletme ER' yi kabul ederek, nitel verileri içerebilen ileriye dönük bir rapor sunarak çalışanlarını ve paydaşlarını sürdürülebilirliğe benimsemeye teşvik eder. İlginç bir şekilde hem işletmeler hem de yatırımcılar uzun vadeli stratejilere daha fazla odaklanmaya ve üç aylık kazanç raporlarına daha az odaklanmaya büyük ilgi göstermektedir. Örneğin, uzun vadeli ufku olan bir yatırımcı, günlük olarak işlem yapanın aksine, işletmeleri farklı değerlendirecek ve uzun vadeli düşünmeyi ödüllendirecektir.

2.8. ENTEGRE RAPORLAMA SÜRECİNDE KARŞILAŞILABİLECEK SORUNLAR

ER, kar amacı gütmeyen ve diğer kuruluşlar için gerçek bir fırsat sunmaktadır. Ancak, bu potansiyel, ER'nin uygulanmasındaki bazı engellerle karşı karşıya kalmaktadır. Uluslararası olarak, ER çerçevesi, tüm yargı bölgelerinde geçerli ve uygulanabilir kalmanın zorluğuyla karşı karşıyadır. Dolayısıyla, böyle bir çerçeve, politik bir sürecin ve lobiciliğin bir sonucu olabilir ve sürdürülebilirlik raporlaması

kılavuzları için öne sürüldüğü gibi, sektördeki daha büyük oyuncular tarafından yönetilebilir (Adams ve Simnett, 2011:299; Lodhia, 2015).

Entegre raporlama hazırlık çalışmalarına başlayan kuruluşların karşılaşabileceği en büyük sorunlardan biri, mevcut sistem ve personelin yeteneği ile ilgilidir. Bir entegre raporun hazırlanması hem yapılandırılmış hem de yapılandırılmamış verilerin toplanmasını ve analizini, yeni bilgi sistemleri ve veri setlerine yapılan altyapı yatırımlarını, yeni süreçler ve kontrol sistemleri oluşturmayı, kaynak ayırmayı ve üçüncü taraflardan güvence almayı içerir. Bu doğrultuda, kuruluşların sürdürülebilirlik verileri için bilgi sistemlerinin geliştirilmesine yatırım yapması gerekir. Ayrıca, kuruluşlar, bu verileri gerçekten anlamlandırmak ve finansal raporlamaya dahil etmek için yetenekli uzmanlara ihtiyaç duyar (Serafeim, 2016:9).

Entegre rapor hazırlayan kuruluşların karşılaşabileceği sorunlardan biri, finansal ve finansal olmayan unsurlar arasındaki bağlantıyı kurmanın zor bir süreç olduğuna ilişkindir. Bir kuruluşun stratejisini, performansını ve genel görünüşü tanımlandığında kuruluşun hikayesi kolaylıkla anlatılabilir. Ancak, aynı zamanda bunların kuruluşun iklim ve toplum değerleri üzerindeki etkisi ile bağlantısı kurulmak istendiğinde, başlangıçta ölçütlere ihtiyaç olacaktır ve bu ölçütlere dayanarak, ilgili bilgileri toplamak ve her bir işletme birimi içinde ilgili bilgiyi açıklamak da bir zorluğu ifade eder (GAA ACCOUNTING, agis, 2018).

Bir diğer sorun, rekabet ortamı ve pazar konumlandırmasına ilişkin konuların açıklanması ile ilgilidir. Rekabet ortamı ve pazar konumlandırmasına ilişkin açıklamaların, rekabet avantajını önemli ölçüde azaltabileceği durumlarda, bu konuları, kuruluş, raporda daha genel olarak açıklayabilir. Bu kapsamda, amaç, gizli bilgileri açıklamak değil, daha çok diğer rakiplerin farkındalığını göstermek ve bunlarla ilişkili etkilerin proaktif olarak ele alınmasını ve yönetimini sağlamaktır (IIRC, agis, 2020).

ER'nin karşılaşabileceği sorunlardan biri, paydaşların okuyacakları şeye güvenebilme derecesidir. ER'nin asıl amacı finansal sermaye sağlayıcılarına sunulan bilgilerin kalitesini arttırmaktır. ER'nin destekçileri, bu bilginin yatırım notu olması durumunda güvenilir olması gerektiğini bilirler. Güvence, bu güven düzeyine ulaşmak için bir anahtardır (Bhasin, 2017:29).

Bir diğer sorun, sürdürülebilirlik raporlaması için tek bir standardın olmamasıdır, bu da işletmeler arasında karşılaştırılabilirliği zor bir iş haline getirmektedir. Hong Kong merkezli Asya Sürdürülebilir ve Sorumlu Yatırımlar Derneği başkanı Alexandra Tracy, "Sürdürülebilir yatırım endüstrisinin tamamı çevresel, sosyal ve yönetişim faktörleri için yeterli standart metodoloji ve ölçüt olmadığı gerçeğini yaşıyor" şeklinde açıklamada bulunmuştur (GAA ACCOUNTING, agis, 2018).

Bir diğer sorun, çalışanların entegre raporlama sürecindeki tutumu ile ilgilidir. Bu süreçte, kuruluş içindeki farklı fonksiyonel birimlerin bir araya gelmesi gerektiğinden, çalışanlar arasında iş birliğinin ve koordinasyonun sağlanması zor olabilir. Entegre raporlama uygulamalarından beklenen faydanın sağlanabilmesi için üst yönetimin ve diğer tüm çalışanların raporlama sürecine katılımlarının sağlanması gerekir. Aksi durumda, entegre raporlama uygulamalarından beklenen fayda sağlanamaz. Bu nedenle, kuruluşun farklı fonksiyonel birimlerinin iş birliği ile entegre raporlama sürecine ilişkin bir plan hazırlanmalı ve planların uygulanması sürecine çalışanların aktif katılımı sağlanmalıdır (Yüksel, 2017:50).

Bir diğer sorun ise entegre raporlamaya ilişkin muhasebe eğitimlerinin eksikliği ile ilgilidir. Bu kapsamda yapılan birçok ampirik çalışma, lisans ve lisansüstü düzeyde, yönetim muhasebesi müfredatına sürdürülebilirlik muhasebesi ve entegre raporlamaya ilişkin konularının dahil edilmesi gerektiğini vurgulamaktadır. Yapılan bu çalışmaları destekler nitelikte, CIMA ve ACCA, revize edilen müfredatlarına entegre raporlamayı dahil ederek, muhasebe eğitim müfredatını iyileştirmek için öncülük etmektedirler. Aynı zamanda CIMA ve ACCA, diğer muhasebe meslek mensuplarını, entegre raporlamayı müfredatlarına eklemek ve ilgili makamları, muhasebe mesleğinin önemini korumak için lisansüstü yönetim muhasebesi müfredatlarına, entegre raporlamanın dahil edilmesi yönünde çağrıda bulunmuşlardır (Doğan ve Acar, 2019:30).

Eccles ve Krzus, One Report (2010) adlı kitaplarında, ER'ye karşı itirazların üç argüman altında toplanabileceğini ifade etmişlerdir. Bunlar: (1) Piyasanın etkinliği, işletmelerin raporlama uygulamalarını (sermaye piyasası perspektifi) değiştirmesi için bir neden olmadığı anlamına gelmektedir; (2) Eğer net bir yarar sağlasaydı, işletmeler en iyi şekilde yönetildiklerinden (işletme perspektifi) entegre raporlama

uygulamalarını zaten yaparlardı ve (3) Entegre rapor, sürdürülebilir bir toplumun (paydaş perspektifi) gelişmesine gerçekten zarar verecektir.

Bununla birlikte, bu argümanlara karşılık olarak yazarlar, ER'ye ilişkin kendi bakış açılarının üç görüşe dayandığını belirtmişlerdir: (1) Piyasaların tamamen etkin olmadığı ve daha iyi bilgi aracılığıyla sermaye tahsisini iyileştirmek için her zaman fırsatların mevcut olduğu; (2) Yönetim uygulamalarının her zaman inovasyon yoluyla geliştirilebilmesidir ki bu kaçınılmaz olarak riskleri ve maliyetleri içerir (Özellikle ilk olarak bu sürece yön verenler için). Ancak, yön verenler, aynı zamanda bazı uzun vadeli faydalara da erişebilirler; (3) Hissedarların ve diğer paydaşların menfaatleri ne tamamen uyumlu ne de tamamen birbiriyle çelişir ve tüm paydaşlar, kendi menfaatleri doğrultusunda geniş bir görüşe sahip olma yükümlülüğüne sahiptir.

The Association of Chartered Certified Accountants (ACCA) (2017) raporunda, "*ortak zayıflık alanları*" olarak adlandırılan, ER'nin iyileştirilebileceği çeşitli alanlar belirtilmektedir. Bunlar; değer yaratma, bilgiler arası bağlantı, performans ölçütlerinin belirlenmesi, önemlilik, kısa ve öz olma, güvenilirlik ve eksiksizlikle ilgilidir.

Değer yaratma, raporda, kuruluşun paydaşlarının değer olarak algıladıkları şeyin tanımlanmasında ve ifade edilmesinde genel bir zayıflık olabileceği belirtilmektedir.

Bilgiler arası bağlantı, işletmeler bunu ER uygulamasının en büyük sorunlarından biri olarak belirtmişlerdir. Çünkü, işletme içindeki bağımsız departman anlayışını ortadan kaldırmak ve mevcut veri toplama süreçlerinin değiştirilmesini gerektirmektedir.

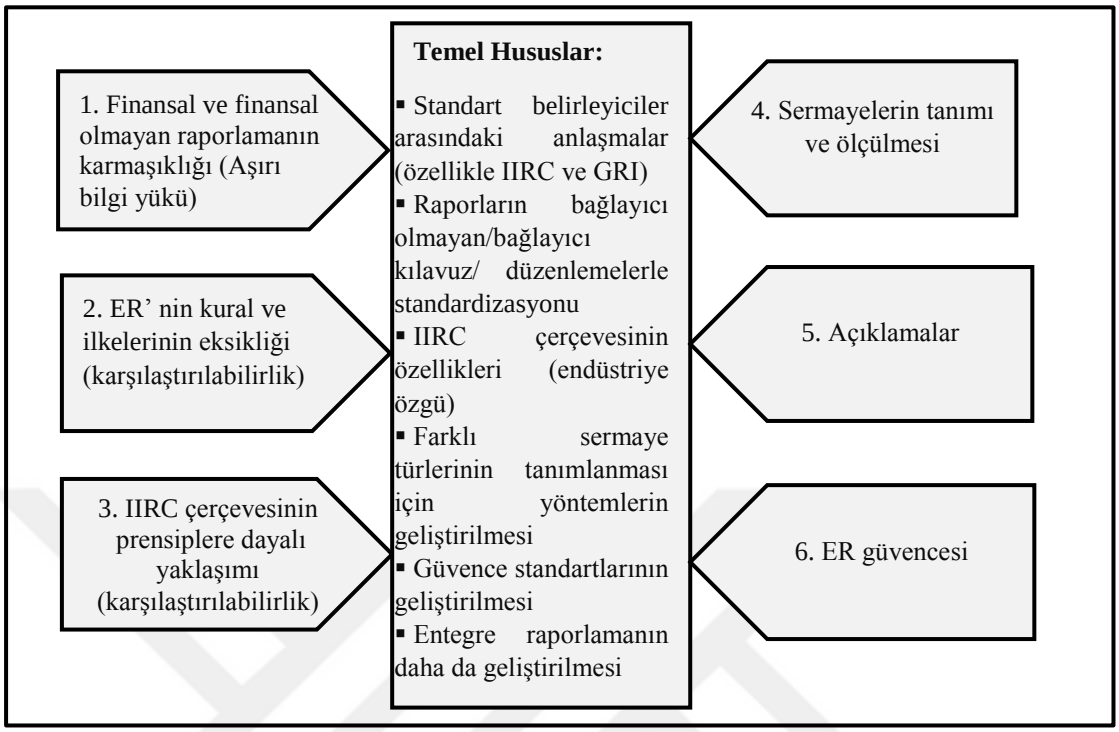
Performans ölçütlerinin tanımlanması, finansal olmayan sermaye öğelerinden elde edilen değer, kuruluşlarını ifade etmede düşünce ve uygulama olarak hala olgunlaşmamıştır.

Önemlilik, işletmeler, farklı paydaş ihtiyaçlarını karşılamada önemlilik kavramını zorlayıcı bulmuşlardır.

Kısa ve öz olma, işletmeler, paydaşlarla anlamlı iletişim ve kısa ve öz olmayı bağdaştırmak için bu ilkeyi zorlayıcı bulmuşlardır.

ER, özellikle uluslararası ER çerçevesinin ilke temelli yapısı nedeniyle, uygulamasıyla ilgili olarak birçok sorunu içermektedir. Entegre raporlamanın uygulanmasına yönelik bu sorunlar ve kavramsal konular Şekil 2.3'de gösterilmiştir

(Stawinoga ve Velte, 2017:63).



Şekil 2. 3. Entegre Raporlamanın Pratik Uygulamasıyla İlgili Sorunlar

Kaynak: (Stawinoga ve Velte, 2017:64).

Entegre raporlamanın karşılaştığı/ karşılaşabileceği sorunların ortaya konulması ile ilgili aşağıda yer alan ampirik çalışmalara da yer verilmiştir.

Akzente ve HBG (2012) çalışmalarında, 56 Alman işletmesinden elde edilen anket verileri aracılığı ile entegre raporlama uygulamalarına ilişkin önemli zorlukları ortaya koymuşlardır. Katılımcıların yüzde 62'si iç koordinasyon ve zaman kısıtlamalarının entegre raporlamanın temel zorlukları olduğunu ve yüzde 41'i karşılaştığı ikinci zorluk, yönetimin finansal ve sürdürülebilirlik göstergelerini eşit derecede önemli görmediğine ilişkindir. Katılımcılar tarafından rapor edilen diğer zorluklar, yatırımcı ilişkileri ve sürdürülebilirlik yönetimi birimi ile analistlere sürdürülebilirlik konularını iletme zorluğu arasındaki iş birliğidir (Proksch, 2015: 28).

Ernst &Young raporuna (2013e) göre, katılımcılar, entegre raporlamanın işletmelerinin sürdürülebilirlik performansı üzerinde olumlu bir etki yaratacağı ve bunu üst yönetime taşıyacağı konusunda güçlü bir uzlaşma olduğunu belirtmişlerdir. Katılımcıların %43'ü, entegre raporlamanın, sürdürülebilirlikle ilgili girişimlerde ve

raporlamada CFO / finans ekibi dahil, bağımsız departman anlayışını ortadan kaldırmak, finansal olmayan bilgi raporlamasının varlığını ve önemini doğrulamak gibi "aşırı" veya "çok" yardımcı olacağını belirtmiştir. Katılımcıların sadece %12'si ise bu tür bir raporlamanın yararlı olmayacağını ifade etmiştir.

Lodhia (2015) çalışmasında, müşteriye ait bir banka olan Goodbank'ın entegre raporlamaya nasıl geçtiğini ve bu geçişin itici güçlerini ve zorluklarını ortaya koymaktadır. Bu zorluklarda ilki, ER çerçevesinde geçen önemlilik ilkesinin ne anlama geldiği ve raporun finansal bileşenlerinin ve finansal olmayan bileşenlerinin denetim sürecinin nasıl bir araya getirileceğine ilişkindir. Bir diğer zorluk, sürdürülebilirlik raporlaması gibi, hiç kimsenin anlamadığı bir şeyi üretmeye yönelik muazzam miktarda çaba, zaman ve kaynağı neden ayıracaklarına ilişkindir. Başka bir zorluk, dış paydaşların ihtiyaç ve beklentileri ile onlara kendi hikayelerini anlatabilmek arasında dengenin nasıl sağlanacağına ilişkindir.

McNally vd., (2017) çalışmalarında, Güney Afrika merkezli 9 kuruluşun 26 entegre rapor hazırlayıcısı ile yaptıkları detaylı görüşmeler sonucunda, entegre rapor hazırlanırken karşılaşılan sorunlara dikkat çekmişlerdir. Entegre raporlama, kuruluşların iş modelleri için birden fazla sermaye türünün uygunluğuna rağmen, tutarlı bir şekilde iş sürecinin doğal bir parçası olarak görülmemektedir. Yeni rapor formatı, entegre raporlama amacının geniş bir şekilde anlaşılmasını engelleyen ve yönetim kontrol sistemlerinin ve destekleyici bir muhasebe altyapısının geliştirilmesini sınırlayan mevcut iç süreçleri ve raporlama protokolleri ile dayatılmaktadır. Bu kısıtlı ortamda, açıklama listeleri olarak raporlama kılavuzları kullanılır, paydaş katılımı sınırlıdır, sistemler her zaman uyumlu değildir ve veri analizinin zor olduğu ifade edilmektedir. Entegre rapor hazırlayıcıları, entegre raporların yatırımcılar tarafından bir önem atfedilip atfedilmediğini de bilmediklerini öne sürmüşlerdir. Ayrıca, entegre raporlamanın sürdürülebilirlik performansı ile arasındaki bağlantıyı daha da sınırlandırdığını belirtmektedirler.

2.9. ENTEGRE RAPORLAMA VE GÜVENCE

Bir kuruluşun finansal performansının profesyonel bir şekilde denetlenmesi birçok Avrupa ülkesinde ve Avrupa dışındaki ülkelerde zorunlu iken, finansal olmayan performansın denetlenmesi hiçbir dünya ülkesinde zorunlu değildir

(Demartini ve Trucco, 2017:20). Bununla birlikte, yayınlanan tüm raporların %90-95'ini karşıladığını iddia eden dünya çapında bir ankete göre, 1997 ile 2007 arasında, güvence beyanlarındaki ortalama yıllık büyüme oranı %20 iken, sürdürülebilirlik raporlarının %25'i için dış güvence sağlanmıştır. Kurumsal Sorumluluk Raporlaması 2008 KPMG Araştırmasına göre, Fortune Global 250 işletmelerinin %40'ının sürdürülebilirlik raporları için güvence sağladığı ifade edilmektedir (Perego ve Kolk, 2012:174).

Entegre düşünce ve raporlama, yönetim ve muhasebe uygulamaları olarak gittikçe yaygınlaşmasına rağmen, rapor edilen finansal olmayan bilgilerin güvencesi için az sayıda standart mevcuttur (Demartini ve Trucco:2017: 20). Bu standartların oluşturulması için Küresel Raporlama Girişimi, Yatırım Uzmanları Birliği ve Karbon Saydamlık Projesi gibi çeşitli kuruluşlar önemli katkılarda bulunmuşlardır (Eccles ve Serafeim, agis, 2018).

Finansal olmayan bilgilerin standartlarını oluşturma çabalarında bulunan kuruluşlar birbirleriyle iş birliği içinde olmakla birlikte, aynı zamanda rekabet içindedirler. Rekabet ise yeniliğe teşvik eder. Diğer taraftan, her ülkede farklı finansal olmayan bilgilere ilişkin standartların oluşturulmasına da neden olabilir. Günümüzde herhangi bir ülkede finansal olmayan bilgilere ilişkin standartların oluşturulmasından sorumlu bir kuruluş bulunmamaktadır. Finansal olmayan bilgilerin standartlarını oluşturmak ve uygulamak özellikle global düzeyde zordur. Bu nedenle, bu standartları belirlemekten hangi kurum ya da kuruluşların sorumlu olacağı ve bu standartlara güvence sağlayacağı konusunda, IIRC önerilerde bulunmalıdır (Eccles ve Serafeim, agis, 2018).

The International Standard on Assurance Engagement (ISAE 3000) ve AA1000AS finansal olmayan bilgilerin açıklanması için en önemli iki güvence standardıdır. ISAE 3000, raporların doğrulanması, çevresel performans, kurumsal yönetişim, iç uyum, paydaş katılımı ve kurumsal sorumluluğun merkezi olan diğer alanlar gibi güvence çalışmalarının kalitesini garanti eden uluslararası kabul görmüş bir standarttır. Standart, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu tarafından geliştirilmiş ve finansal olmayan denetimleri gerçekleştirirken muhasebecilere, denetçilere ve güvence uzmanlarına rehberlik etmek üzere tasarlanmıştır. Standart, çeşitli alanlara odaklanmaktadır. Bunlar: Etik gereklilikler, kalite kontrol, katılımın

kabulü, sözleşme şartları, planlamanın yapılması ve katılımın sağlanması, uzmanların kullanılması, kanıtların elde edilmesi, sonraki olayların değerlendirilmesi, belgelendirme ve güvence raporunun hazırlanmasıdır (Mio:2013:87-88).

AA1000AS, 2003 yılında, kar amacı gütmeyen bir kuruluş olan Londra merkezli The Institute of Social and Ethical Accountability (ISEA) (daha yaygın olarak AccountAbility) tarafından geliştirilmiştir (Manetti ve Becatti, 2009:290). AA1000 AccountAbility Güvence Standardı (2008) sürdürülebilirlikle ilgili güvence denetimleri için dünya çapında sürdürülebilirlik uzmanları tarafından kullanılan ve bir kuruluşun Hesap Verebilirlik İlkelerine bağlı kaldığı niteliği ve kapsamı değerlendirmek için kullanılan lider metodolojidir. Standart, sürdürülebilirliğin finansal olmayan yönlerini finansal raporlama ve güvence ile uyumlu hale getirecek bir platform sunmaktadır. Güvence sağlayıcıların, yalnızca verilerin doğrulanmasını sağlamak yerine, raporlama yapan kuruluşların sürdürülebilirliği yönetme şeklini değerlendirmek ve bu yönetim ve sonuç performansını güvence beyanlarına yansıtmaları için bir araç sağlamaktadır (AccountAbility, 2008). Ayrıca, Standart güvence sağlayıcılarının, raporlama yapan kuruluştan bağımsız olmaları, paydaşlara karşı tarafsızlık ve kendi yetkinlikleri ile ilgili olarak, güvence beyanı veya ilgili kamuya açık belgede kamuya açık bir şekilde bilgi vermelerini gerektirir (O'Dwyer ve Owen, 2005:211).

AA1000AS ve ISAE3000 farklı amaçları karşılamak için tasarlanmış standartlardır. AA1000AS ve ISAE3000 arasındaki temel fark, birincisi, bir kuruluşun sürdürülebilirlik/KSS raporlaması ve performansının kalitesini sağlamak için özel olarak tasarlanmışken, ikincisi, tarihi finansal bilgilerin denetlenmesi veya gözden geçirilmesi dışında herhangi bir güvence denetimi için genel bir standarttır (Manetti ve Becatti, 2009:292). AA1000AS ve ISAE3000 standartları doğrudan kendi içlerinde rekabet etmemekte, bunun yerine, bazı güvence sağlayıcıları, asgari güvence içeriğinde örtüşmeyi göz önünde bulundurarak farklı kombinasyonlarda onlara referans göstermektedirler. Ayrıca AccountAbility'in AA1000 standartları, paydaşların hesap verebilirliği konusundaki benzersiz odaklarından dolayı bilinmektedir (Perego ve Kolk, 2012:175).

Finansal olmayan bilgilerin güvence altına alınması, finansal denetimleri gerçekleştiren kurumlar ve bunun yanında yetkinliğe ve güvenilirliğe sahip diğer

kuruluşlar tarafından sağlanabilir (Demartini ve Trucco:2017: 20). Bunlar, teknik uzmanlık ve güvenilirlik derecesine göre değişen geleneksel "*Big Four*" muhasebe işletmeleri, sertifika kurumları, uzman danışmanlar ve sivil toplum kuruluşlarını (STK'lar) içerir (Perego ve Kolk, 2012:175). Nadir olsada, tam güvence neredeyse her zaman bir Big Four muhasebe kuruluşundan gelir. Finansal olmayan bilgiler için tam güvence görüşüne getirilen sınırlamalar arasında, ölçüm, raporlama ve denetim standartlarının olmaması yer almaktadır. Ayrıca, diğer iki önemli sorun, finansal olmayan bilgiler ve dava riski konusunda güvence sağlamak için gerekli olan yeteneklerin edinilmesi veya geliştirilmesine ilişkindir (Eccless vd.,2014:207).

Bağımsız üçüncü taraf güvence, sosyal, etik ve çevresel raporlamanın uygulanmasını karakterize eden güvenilirlik uçurumunu ortadan kaldırmak için bir aracı temsil etmektedir. Bununla birlikte, günümüze kadar güvence, entegre raporun bazı alanlarıyla ilişkilendirilmiştir: Sürdürülebilirlik performansı, GRI uygulama kontrol seviyesi ve üç hesap verebilirlik ilkesidir (Demartini ve Trucco, 2017:20). ER'de olgun güvence uygulamalarına ulaşma yolunda birtakım sorunlar bulunmaktadır (Cheng vd., 2014: 102);

1. Büyük muhasebe işletmelerinin (Deloitte, Ernst &Young, KPMG ve PwC) sorumluluk endişeleri bulunmaktadır.
2. Doğru ve adil görüşün, entegre bir rapor için ne anlama geldiği konusunda fikir birliği eksikliği bulunmaktadır.
3. Standart güvence prosedürünün geliştirilmesi veya mevcut standart denetim prosedürlerinde değişiklik yapılması konusunda üzerinde uzlaşılan kılavuz ilkeler ve ölçekler bulunmamaktadır.
4. Entegre raporda yer alan bilgilerin güvencesinin, altta yatan süreçlerin güvencesi olmadan gerçekleştirilip gerçekleştirilemeyeceği konusunda endişeler bulunmaktadır.

IIRC çerçevesi, bağımsız dış güvence gerektirmemekte, ancak, dış güvence, raporun güvenilirliğini artıracak bir mekanizma olarak görülmektedir. Bu kapsamda, çerçevede sağlam iç kontrol ve raporlama sistemleri, paydaş katılımı ve iç denetim de dahil olmak üzere diğer kredibilite mekanizmaları tanımlanmaktadır. IIRC' ye göre bağımsız dış güvence, iç mekanizmalara ek olarak yönetişimden sorumlu olanlara da rahatlık sağlayabilir. Diğer taraftan, dış güvence sağlanmış olsa bile, IIRC

Çerçevesinde, sorumluluğun hala yönetimden sorumlu olanlar üzerinde olduğu açıkça vurgulanmaktadır (Mio, 2013:89; Simnett vd., 2016:271).

2014 ve 2015 yıllarında, IIRC çeşitli konularda geri bildirim almak isteyen uluslararası bir paydaş istişare sürecine girmiştir. İstişare süreçlerine katılanlar, entegre raporlarda bulunan bilgilerin güvenilirliğini sağlamak için etkili bir iç kontrol sistemi ve paydaş katılımı sistemi kurma konusunda yönetişimden sorumlu olanların sorumluluğunu tekrar teyit etmişlerdir. Bununla birlikte, çoğunluk bir çeşit bağımsız güvencenin gerekli olduğuna inanmaktadır. Katılımcıların yüzde 6'sı ise gereksiz, külfetli veya etkin maliyet olmadığı esasına dayanarak entegre raporda dış güvencenin sağlanması gerektiğine katılmamaktadır. Katılımcıların yüzde 60'ına yakını, eğer dış güvence alınacaksa, raporun tamamını kapsaması gerektiğini kabul etmektedir. Katılımcıların yüzde 21'i ise raporun belirli bileşenlerinin güvence altına alınması gerektiğine inanmaktadır (ACCA, 2015:6; Simnett vd., 2016:271).

2.10. ENTEGRE RAPORLAMA: EVRİMİ VE DOĞASI

Temelde üç tür kurumsal raporlama türü vardır. Bunlar, finansal, sürdürülebilirlik ve entegre raporlamadır. Bu raporlar, içerik, hedeflenen kullanıcı ve uygulama olarak değişmektedir. Bugünün kapitalizmi finansal raporlamaya dayanmaktadır ve bugünün kapitalizminin, finansal olarak rapor edilmeyen finansal performans ölçütleri üretmek için bağımsız denetim işletmeleri tarafından gözden geçirilmesi gereken muhasebe standartlarına dayanan finansal raporlar olmadan var olmayacağıdır (Eccles ve Spiesshofer, 2015:2).

Sürdürülebilirlik raporlaması, kuruluşun çevresel, sosyal ve yönetim ölçütlerine karşı performansını yansıtan bilgilerin yayınlanmasıdır (ACCA, 2013:2). Sürdürülebilirlik raporlamasında finansal yansımalar olsa da bu boyutlara tipik olarak finansal olmayan bilgi denmektedir (Eccles ve Spiesshofer, 2015:3). Sosyal, çevresel ve yönetim konularında paydaşlardan gelen artan şeffaflık talebi nedeni ile bugün, dünyanın en büyük 250 işletmesinin %93'ü sürdürülebilirlik performanslarını raporlamaktadır (GRI, agis, 2019).

ER, kısa ve özlü olma, stratejik odak ve gelecek yönelimli olması ile kurumsal raporlamanın bir evrimidir. Nihai raporda yer alan bilgilerin kalitesini arttırmanın

yanı sıra, ER, raporlama sürecini daha verimli kılmakta ve somut faydalar sağlamaktadır. ER, bir kuruluşun zaman içinde değer yaratma kabiliyetini maddi olarak etkileyen faktörlerin daha iyi anlaşılmasını sağlayan entegre düşünceyi gerektirir ve kuruluş bünyesinde entegre düşüncenin içselleştirilmesini sağlar. Böylece, bir kuruluş da davranış değişikliklerine ve performansında iyileşmeye yol açabilir (IIRC, agis, 2019).

Özetle, yıllık raporlama, sürdürülebilirlik raporlaması ve entegre raporlama geçmişten günümüze ekonomik krizler, teknolojik gelişmeler ve sosyal, çevresel ve yönetim konularında sürdürülebilirliğin sağlanması amacıyla ortaya çıkmıştır. Bu bölümde, yıllık raporlama ve entegre raporlama, sürdürülebilirlik raporlaması ve entegre raporlama karşılaştırılmış ve entegre raporlamanın ortaya çıkmasına neden olan kurumsal evrilme süreci ele alınmıştır.

2.10.1. Entegre Raporlama ve Yıllık Raporlama

ER ve yıllık raporların hedeflenen kullanıcıları, bir dereceye kadar yıllık raporlar ve ER arasında ortak bir unsur olsada, zaman ufku temel farklılıklardan birini temsil etmekte ve ayrıca ER'nin başarılı bir şekilde uygulanmasında ciddi zorluklar yaratmaktadır. Yıllık raporlar, işletmenin geçmiş performansına odaklanmıştır ve bir işletmenin kısa vadeli performansını tahmin etmede temel olarak yararlı bilgiler sağlaması anlamında kısa vadelidir (Fasan, 2013: 52). Ayrıca, bu raporlar, işletmenin varlıklarının değerini, bu varlıkların gelecekteki potansiyelleriyle ilişkilendirmemektedir. Bu nedenle bu, işletmeye bütünsel bir genel bakış sunmayarak yıllık raporların rolünü önemli ölçüde sınırlamaktadır (Dube, 2017:12).

Buna karşılık, ER'nin kılavuz ilkelerinden biri, stratejik odak ve geleceğe yönelimdir. Bu ilkeye göre, "*rapor kuruluşun stratejisine ve bunun kısa, orta ve uzun vadede değer yaratma kabiliyetine ilişkin bilgiler*" sağlamalıdır. IIRC çerçevesi, bir ER'nin finansal sermaye sağlayıcılarına işletmenin yeteneğini kısa vadede değerlendirmesine izin verdiğini açıklasa bile, bir ER'nin ana odağının uzun vadede olduğu açıktır (Fasan, 2013: 52). Ayrıca, ER'nin kılavuz ilkelerinden bir diğeri olan bilgiler arası bağlantı ilkesine göre, bir kuruluşun değer yaratma kabiliyetini etkileyen tüm faktörlerin bütünsel bir resmini sunmalıdır.

ER ve yıllık raporlar arasındaki bir diğer fark, önemliliğin yorumlanmasına

ilişkindir. İşletmeler, gelir vergisinden önceki gelirlerin yüzde 5'i veya belirli bir hesap kaleminin yüzde 10'u gibi, önemliliğin belirlenmesinde, sayısal bir eşik kullanabilmektedirler (Eccles vd., 2012:8). IIRC, kuruluşun değer yaratma yeteneği üzerinde önemli bir etkisi olan konuları belirlemektedir. Diğer bir deyişle, kuruluş bu tür stratejilerin, yönetişimin, performansın ve geleceğe yönelik bakış açısının potansiyel etkilerini dikkate almalıdır. IIRC' nin uzun vadeli değer yaratmaya odaklanması gibi, bu tür önemli konular genellikle bir kuruluşun en önemli yönetim organları tarafından ele alınan konulardır (Mio, 2016:13-14).

2.10.2. Entegre Raporlama ve Sürdürülebilirlik Raporlaması

Sürdürülebilirlik raporlaması, bir kuruluşun hangi çevresel ve sosyal konuların kendisi için ne kadar önemli olduğu (önemlilik), nasıl değerlendirdiği, nasıl yönettiği ve kuruluşun bu önemli konuların her birine karşı nasıl performans gösterdiğini (performans verileri) kamuoyuna açıklamakla ilgilidir. Bir kuruluşta bu konular iş fırsatları ve riskleri olarak ele alınmalıdır. ER, sürdürülebilirlik raporlamasına kıyasla, bir adım daha ileridedir. Hem geleneksel risklere hem de sürdürülebilirlik risklerine entegre bir yaklaşım getirerek kuruluşun uzun vadede değer yaratmayı nasıl yönettiğini anlatmaktadır (Paia, agis, 2018).

GRI ve IIRC stratejik ortaklar olarak birlikte çalışmaktadırlar. GRI ve IIRC, kurumsal raporlama çerçevelerinin, standartlarının ve gereksinimlerin uyumlaştırılması ve açıklığa kavuşturulması, kurumsal raporlama uygulamalarında etkinliğin ve verimliliğin artmasıyla sonuçlanan kurumsal raporlamanın gelişimi için bir vizyon paylaşmaktadırlar. Her iki kuruluş da sürdürülebilir kalkınmanın teşvik edilmesinde kurumsal raporlamanın önemini kabul etmektedir. GRI ve IIRC, sürdürülebilirlik raporlamasının entegre raporlama için merkezi olması temelinde, kendi rollerinin tamamlayıcılığını kabul etmektedir. GRI G4, zaman içinde değer yaratmanın önemli olduğu uluslararası ER çerçevesine dayanan sağlam sürdürülebilirlik ölçütlerinin entegre raporlara dahil edilmesi için önemli bir başlangıç noktasıdır (IIRC, agis, 2018).

Sürdürülebilirlik raporunun GRI G4'e göre bilgilendirici potansiyeli, ER çerçevesinin her bir içerik öğesi hakkında bilgi sağlanmasına imkan vermesi açısından

önemlidir. Sadece iş modeli, ER çerçevesinin öngördüğü gibi, tam olarak açıklanmamaktadır. Geçmiş, zaman içinde sonuçların karşılaştırılabilirliği için talep edilirken, gelecek, raporun strateji ve analiz bölümünde ele alınmaktadır. Bilgiler ağırlıklı olarak finansal değildir ve hem nicel hem de niteldir. Bununla birlikte, kılavuzlar farklı bilgi kategorileri arasındaki entegrasyonu dikkate almadığından, bilgiler arası bağlantı sağlanamamaktadır (Paternostro, 2013:64).

Entegre raporlama ile sürdürülebilirlik raporlaması arasında önemli farklılıklar mevcuttur. Bu farklılıklardan ilki, entegre raporlama, işletmenin kendisinin değer yaratması, yani, işletmenin sürdürülebilir gelişimi ile ilgilidir. Sürdürülebilirlik raporlaması, işletmenin sürdürülebilir gelişiminin yanı sıra küresel sürdürülebilir kalkınmayla da ilgilidir (Minguel, agis, 2020).

IIRC, ER' nin kendi çerçevesi ile belirlenen ilkelere dayalı gerekliliklere uyması gerektiğini belirtmektedir. Amaç, farklı kuruluş ve sektörlerin bireysel koşullarındaki geniş bir varyasyonu tanımak için, esneklik ve kurallar arasındaki dengeyi sağlamaktır. ER' nin yüksek bir sektör özelleştirmesine, ancak düşük bir karşılaştırılabilirliğe neden olan bu yaklaşım, tüm çerçevenin temel unsurlarından biri olan sermayelerin tanımı ve tartışmasında bile açıktır. IIRC, sermaye öğelerinin tüm kuruluşlar için eşit ya da geçerli olmadığını ifade etmekte ve bu nedenle, çerçevenin esnek bir şekilde uygulanmasına izin vermektedir. Aksine, SR'ler ve özellikle GRI yaklaşımını izleyenler, açıklanması gereken unsurların bir listesini temel almaktadır. GRI G4 kılavuzları, maddi unsurları tanımlamak için kullanılan metodolojinin bir tanımını sunmakta ve işletmelerin maddi olmadığını düşündüğü bazı yönlerini açıklamamasına izin vermektedir. Bu yaklaşım biçimiyle bile, GRI'nin yaklaşımı oldukça katıdır ve uyarlanmış olarak tanımlanabilirken, IIRC'nin yaklaşımı, ilkelere dayalıdır (Fasan, 2013:54)

Bir diğer önemli fark IIRC ve GRI'nın hedeflenen rapor kullanıcısı ile ilgilidir. Sürdürülebilirlik raporlaması tüm paydaşlara yönelikken, entegre raporlama, esasında, finansal sermaye sağlayıcıları için tasarlanmıştır (Minguel, agis, 2020). GRI'ye göre, işletmelerin karar verme sürecinde muhtemelen raporu kullanacak olan paydaşları (ve onların "makul beklentileri ve çıkarları") tanımlamaları gerekmektedir. Bu nedenle raporlama yapan taraf, menfaat sahipleri için faydalı olan bilgilerin detay düzeyini belirlemeli ve beklentilerini dikkate almalıdır. Öte yandan IIRC, işletmelerin değer

yaratma sürecinde temel olduğuna inandıkları paydaşlara odaklanmalarını gerektirmekte ve böylece, GRI ile kıyaslandığında, daha dar bir paydaş seçimine neden olmaktadır (Mio, 2016: 13).

GRI Kılavuzları sürdürülebilirlikten ilham alır, bu nedenle raporun kuruluşun performansını daha geniş bir sürdürülebilirlik bağlamında sunmasını gerektirir. Diğer taraftan, IIRC, bilginin hem içerik hem de zaman çerçevesiyle ilişkili olmasını gerektiren bilgiler arası bağlantı kavramını gerektirir. Diğer bir ifadeyle, ER, finansal olmayan ve sürdürülebilirlik açıklamasının sınırlarını aşmayı ve finansal performans ile daha yakın bir ilişki kurmayı amaçlar (Mio, 2016: 15).

2.10.3. Entegre Raporlama İhtiyacı

Günümüzde, piyasa değeri entelektüel, sosyal ve ilişkisel ve insan sermayesi gibi maddi olmayan varlıklara bağlı olarak oluştuğundan, maddi ve finansal varlıklar bir işletmenin piyasa değerini açıklayamamaktadır. Ekonomi, bilgiye odaklıdır ve finansal tablolar, genellikle geçmiş performansa odaklandığından ve bir işletmenin uzun dönemde daha geniş değer yaratma potansiyeli hakkında bilgi sağlamadığından, bir işletmenin bütünsel olarak değerini gösterememektedir (Gibassier vd., 2016:10).

Son zamanlarda, artan sayıda yatırımcı çevresel, sosyal ve yönetişim verileri şeklinde sürdürülebilirlik bilgisine ilgi duymaya başlamıştır. ESG performans bilgisine olan bu ilgi, bazı yatırımcılar için ahlaki veya etik nedenlere bağlıdır; diğer yatırımcılar için ekonomik nedenlerden kaynaklanmaktadır, çünkü bu veriler portföyün risk getiri profilini iyileştirebilir. Bir yatırımcının verilerle ilgilenmesinin sebebi ne olursa olsun, finansal raporlamanın ESG performansı hakkında bilgi sağlayamadığı gerçeği devam etmektedir (Eccles ve Serafeim, 2014:4).

Sürdürülebilirlik raporlaması bu boşluğu doldurmayı amaçlarken, eleştirmenler, bunu tam olarak yapmadığını, çünkü verilen bilgilerin güvenilirlik, zaman ve alaka düzeyi bulunmadığını vurgulamaktadır. Sürdürülebilirlik raporuna dahil edilen veriler sıklıkla denetlenmemekte ve raporlar daha da yatırımcı açısından faydalı olan pozitif güvenceden ziyade negatif güvence almaktadır. Bunun en önemli nedenlerinden biri, GRI ve Sürdürülebilirlik Muhasebe Standartları Kurulu (SASB) gibi kuruluşların bunu değiştirmeye çalışmasına rağmen, ESG verilerinin finansal

bilgiler için katı olan ölçüm ve raporlama standartlarından yoksun olmasıdır. Ayrıca, sürdürülebilirlik raporları finansal raporlara göre birkaç ay gecikmeli olarak yayınlanma eğilimindedir ve bu da içerdiği bilgiyi daha az değerli kılmaktadır. Son olarak, sürdürülebilirlik raporlarında yer alan bilgiler, iş modeli ve bir kuruluşun stratejisi bağlamında nadiren sunulur, bu durum, yatırımcıların ESG performansının finansal performans ile nasıl ilişkili olduğunu anlamalarını ve sürdürülebilirlik konularının bir kuruluşda değer yaratma sürecini nasıl etkilediğini zorlaştırır (Eccles ve Serafeim, 2014:5).

Ayrıca, finansal raporlar, sürdürülebilirlik ve yönetim açıklamalarına ilişkin raporlar, genellikle kuruluşun stratejisi, finansal performansı ve çevresel, sosyal ve yönetişim konularındaki performansı arasındaki bağlantıyı kurmada başarısız olur. Mevcut raporlama modellerinin eksikliklerini kabul ederek ve daha etkin raporlama çözümleri bulma konusunda acil bir ihtiyaç nedeniyle, uluslararası dikkat, entegre raporlamaya odaklanmaya başlamıştır (Clayton, vd., 2015:9).

ER, hem yıllık rapor (karmaşıklık, kısa vadeli, finansal olmayan bilgi eksikliği) hem de sürdürülebilirlik raporunun (yatırımcılardan düşük güvenilirlik ve güven, üç boyutta entegrasyon eksikliği (finansal performanstan bağımsız olması)) sınırlamalarının üstesinden gelme potansiyeline sahip (Sridhar ve Jones, 2013:108) ve sürdürülebilirlik ve yıllık rapor gibi ayrı ayrı kurumsal raporlama unsurlarını birleştiren kurumsal faaliyetlerin daha bütünsel bir görünümünü sunmanın bir aracıdır (Rowbottom ve Locke, 2015:2-25).

Yıllık, sürdürülebilirlik ve entegre raporların temel özellikleri Tablo 2.4.'de sunulmuştur (Fasan, 2013:50).

Tablo 2. 4. Yıllık, Sürdürülebilirlik ve Entegre Raporların Temel Özellikleri

	Yıllık raporlar	**Sürdürülebilirlik Raporları**	**Entegre Raporlar**
Rapor Alıcısı	Finansal sermaye sağlayıcıları (Hissedarlar ve yatırımcılar)	Birkaç paydaş (sosyal ve çevresel bakış açısı)	Öncelikle, finansal sermaye sağlayıcıları
Zorunlu/Gönüllü	Zorunlu	Gönüllü (bazı istisnalar dışında: Danimarka, İsveç, Fransa)	Gönüllü (Güney Afrika hariç)
Düzenlemeler/ Kılavuzlar	Ulusal ve Uluslararası Kanunlar ve GAAP (veya IAS/IFRS)	GRI	IIRC Çerçevesi
Karşılaştırılabilirlik	Yüksek	Orta	Düşük
Endüstriye Uyarlanması	Düşük	Orta (Sektör Açıklamaları)	Yüksek
Güvence seviyesi	Yüksek	Düşük	Düşük
Kapsamı	Finansal raporlama (işletme veya işletmeler grubu)	Finansal raporlamadan daha geniş (Tedarik zinciri, LCA yaklaşımı)	Finansal raporlamadan daha geniş (Tedarik zinciri, LCA yaklaşımı)

Kaynak: (Fasan, 2013:50).

2.11. DÜNYADA ÖNCÜ ENTEGRE RAPORLAMA UYGULAMALARI

Artan sayıda işletme bir tür entegre raporlama yapsa da neredeyse hepsi bunu gönüllü olarak yapmakta ve biçim ve/veya kapsam itibariyle farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıklar, karşılaştırılabilirliği ve kullanışlılığı sınırlandırmaktadır. Entegre raporlama uygulamaları, Güney Afrika'dan başka hiçbir ülkede zorunlu değildir. Güney Afrika'da Johannesburg Menkul Kıymetler Borsası'na kote olan işletmelerin denetlenmiş finansal ve sürdürülebilirlik raporlarına ek olarak yıllık bir entegre rapor sunarak King IV Kurumsal Yönetim İlkelerine uyması gerekmekte ve aynı zamanda, kuruluşların ilkelerin nasıl uygulandığını açıklamasını gerektirmektedir (Deloitte, 2012:135; Deloitte, agis, 2020).

2016 yılında King raporunun dördüncü versiyonu yayınlanmıştır (PWC, 2016:2). King IV, "uygula veya açıkla" dan "uygula ve açıkla" ya hareket etmiştir. "Uygula ve açıkla" rejiminin uygulamaya konmasıyla, King IV, kuruluşların kurumsal yönetim uygulamalarında şeffaf olmalarını gerektirir (IODSA, 2016:7).

Güney Afrika'da entegre raporlama bağlamında görülen en son gelişme, Güney Afrika Entegre Raporlama Komitesi'nin (IRC), "Achieving Balance in the Integrated Report" adlı en son teknik makalesini yayınlamasıdır. Makalede, yönetim organının rolünü, dengeli raporlamanın anlamını, zorlukları ve zayıf yönlerini tartışmakta ve dengeli bir entegre rapor yapmada bazı önemli hususlar ele alınmaktadır (Deloitte, agis, 2019).

Brezilya Ulusal Kalkınma Bankası tarafından geliştirilen Brezilya ER Ağı, 200'den fazla işletmeyi bir araya getirmiş ve Brezilya Borsası BM&F BOVESPA, ER ile çok daha iyi bir uyum olduğunu açıklamıştır (Ernst &Young, 2014a).

Singapur'da Muhasebe Komisyonu (SAC), ER için bölgedeki yenilikçiliği ve kabulü teşvik etmek için bir Güney Doğu Asya "merkezi" kurmuş ve Singapur Borsası'nın CEO'su Magnus Bocker, ER 'ye destek vermektedir (Ernst &Young, 2014a).

Artan sayıda Malezya işletmesi, kilit paydaşlarla iletişimi arttırmak ve sermaye ile yatırım yapılabilirliği çekmek için Entegre Raporlamaya doğru hareket etmektedir. Malezya Muhasebeciler Enstitüsü (MIA), Entegre Raporlama Yönlendirme Komitesi'ni (IRSC) kurmuştur ve 100 Malezyalı işletmenin 2019 yılına kadar ER'ye yönelik hareket etmeleri için bir plan geliştirmiştir. Halihazırda 30 önde gelen işletme ER 'yi benimseme sözü vermiştir ve Bursa Malezya, Mart 2017'de entegre bir rapor yayınlamıştır. Bir diğer itici güç, Malezya işletmelerinin Nisan 2017'de Menkul Kıymetler Komisyonu tarafından başlatılan Malezya Kurumsal Yönetim Yasası uyarınca ER 'yi benimsemeleridir (ACCA, 2017:6).

Entegre Raporlama ağının IIRC Pilot Program katılımcıları da dahil olmak üzere ticari ve kurumsal yatırımcı temsilcilerinden oluştuğu Japonya'da, yaklaşık 50 işletme ER'ye yönelmiştir. Düzenli toplantılarla ağ, ER geliştirme tecrübelerini paylaşmayı ve yatırımcılarla diyalog kurarak kurumsal raporlamayı geliştirmeyi amaçlamaktadır. Japonya'nın Ekonomi, Ticaret ve Sanayi Bakanlığı (METI), işletme ve yatırımcılara kurumsal değerleri geliştirmek için diyaloğun derinleşmesi ve kurumsal değer hakkında daha etkin iletişim ve açıklamaların tartışılması, incelenmesi ve önerilmesi için fırsatlar sunmak için bir Kurumsal Raporlama Laboratuvarı kurmuştur (IIRC, 2013f).

Şubat 2017'deki Hindistan Menkul Kıymetler ve Borsa Kurulu genelgesi, ilk 500 işletmesi ER çerçevesini benimsemeye teşvik ederek kurumsal raporlama evrimi bir adım daha ileri götürmektedir. Genelge, finansal sonuçların, risklerin ve yatırımcıların kararları için önemli olan diğer bilgilerin tam, doğru ve zamanında açıklanması gerektiğini belirten IOSCO İlkesi 16'yı sunmaktadır. Hindistan Menkul Kıymetler ve Borsa Kurulu, Entegre Raporlamanın ER 'nin İş Sorumluluk Raporu (BRR) hazırlaması gereken ilk 500 işletme tarafından 2017-2018 mali yılından itibaren gönüllü olarak benimsenmesini önermektedir (PWC, 2018:2).

Avustralya İş Dünyası Raporlama Liderleri Forumu (BRLF), stratejiye dayalı entegre bir iş raporlama çerçevesinin geliştirilmesini ve uygulanmasını teşvik etmeyi ve uygulamayı, böylece karmaşıklığı azaltmayı ve sermayenin etkin bir şekilde tahsis edilmesini amaçlamaktadır. BRLF, 2010'dan beri Avustralya paydaşları ile birlikte çalışmaktadır. Ağın şu anda kamu sektörü ve sanayi dernekleri, işletmeler, yatırımcılar ve üniversiteler dahil olmak üzere 200'den fazla üyesi bulunmaktadır (IIRC, 2013f).

Haziran 2014'te İngiltere Finansal Raporlama Konseyi (FRC), uluslararası ER çerçevesi ile tutarlılığı sağlamak için stratejik rapora ilişkin güncellenmiş kılavuzu yayımlamıştır. Güncellenen kılavuz, stratejik rapor ile entegre raporlama arasındaki uyumu, özellikle finansal olmayan bilgilerin stratejik rapora entegre edilmesini tavsiye ederek, birkaç önemli yoldan güçlendirmektedir. Bu entegrasyon taahhüdü, gerekli yasal gereklilikleri karşılarken uluslararası ER çerçevesini benimsemek isteyen şirketler için daha açık bir yön sağlamaktadır (Baldarelli vd., 2017:126; IIRC, agis, 2020).

Uluslararası ER çerçevesinin Aralık 2013 ve FRC kılavuzunun Haziran 2014'te yayımlanmasından bu yana, aralarında United Utilities, Unilever, Diageo, HSBC ve Marks & Spencer'ın da bulunduğu önemli sayıda Financial Times Stock Exchange (FTSE) 'de işlem gören şirket entegre raporlamayı benimsemeye başlamıştır (IIRC, agis, 2020).

Daha uluslararası düzeyde, entegre raporlama, başlıca uluslararası muhasebe işletmeleri, ulusal ve uluslararası meslek kuruluşları ve Sürdürülebilirlik Muhasebe Standartları Kurulu ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu gibi bir dizi piyasa

aracısından giderek daha fazla destek almaktadır. Bu öngörüler, entegre raporlamadaki son gelişmeleri göstermektedir (De Villiers vd., 2014:1054).

Dünyanın dört bir yanındaki yasal düzenleme gereklilikleri ve dünyanın farklı yerlerindeki bazı borsalardan gelen uluslararası gereklilikler aynı yönde ilerlemektedir. Finansal olmayan performansı daha fazla açıklamak için gereksinimler ortaya çıkmaktadır (Ernst &Young, 2014c:7). Tablo 2.5. ve Tablo 2.6., bu gereklilikleri ortaya koymaktadır (ACCA, 2011:11-12).

Tablo 2. 5. Finansal Olmayan Bilgilerin Raporlanması İçin Uluslararası Borsa Gereksinimleri

Borsalar	**Raporlama Gereksinimleri**
TMX Group; **NYSE Euronext;** **BM & FBOVESPA;** **Bourse de Luxembourg**	Gelişmiş sürdürülebilirlik endeksleri. Örneğin, NYSE Euronext işletmelerin temiz teknolojilerde büyümeyi hedefleyen endeksler geliştirmiştir ve çalışanları en çok hisse sahipliğinde temsil edilen işletmeleri takip etmektedir. Endeks, yatırımcıların, fon yöneticilerinin ve ihraççıların pazar performanslarını değerlendirmelerini ve temiz teknolojileri diğer borsa işletmelerinkilerle karşılaştırmasını sağlıyor.
Johannesburg Stock Exchange	Finansal olmayan konuların zorunlu ve tam olarak açıklanması, kote olma kurallarının bir parçası olarak gereklidir.
Bursa Malaysia	Finansal olmayan konuların zorunlu ve tam olarak açıklanması kote olma kurallarının bir parçası olarak gereklidir. İşletmeler, yıllık raporlarında KSS faaliyetlerinin ve uygulamalarının bir tanımını veya eğer yoksa, bunun etkisine ilişkin bir açıklama içermelidir.
Singapore Stock Exchange	Sürdürülebilirlik performans raporlaması ve sürdürülebilirlik politikalarının açıklanması için gönüllü kılavuzlar.
Shanghai Stock Exchange	Bir halka arz başvurusunda bulunmadan önce, enerji açısından en yoğun 14 sektördeki işletmeler için zorunlu çevresel raporlama.

Kaynak: (ACCA, 2011:11).

Tablo 2. 6. Finansal Olmayan Bilgileri Raporlamak İçin Uluslararası Hükümet Gereksinimleri

Fransa	Borsadaki işletmelerin kurumsal yönetim, sosyal ve topluluk etkileri, çevre yönetimi ve işyeri uygulamaları ile ilgili bilgileri açıklamalarını gerektiren Nouvelles Regulations Economiques kapsamında sürdürülebilirlik raporlaması için bir açıklama çerçevesi getirmiştir.
Amerika Birleşik Devletleri	Enron ve WorldCom gibi işletme çöküşlerini takiben, 2002 yılı Sarbanes-Oxley Yasası kapsamında yeni kurumsal yönetim açıklama gereklilikleri getirilmiştir. Bu yasa, işletmelerin yıllık olarak bir davranış kuralları benimsemiş olup olmadıklarını ve benimsememişlerse nedenini açıklamalarını gerektirir. Borsada işlem gören ABD işletmeleri ayrıca Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu düzenlemeleri altındaki çevresel performanslarını da rapor etmelidir.
Danimarka	Danimarka Mali Tablolar Yasası'nın gereklilikleri, genel olarak sürdürülebilirlik raporlamasını içerecek şekilde çevre ve entelektüel sermaye hakkında raporlama yapılması şeklinde genişletilmiştir.
İsveç	Kamu iktisadi teşekkülleri tarafından dış raporlama için yayınlanan kılavuzlar. Kamu iktisadi teşekküllerinin Küresel Raporlama Girişimi'nin kılavuzlarına uygun olarak bir sürdürülebilirlik raporu sunmaları gerekmektedir. Sürdürülebilirlik raporlarının kalitesi için dış güvencenin sağlanması gerekmektedir.
Avrupa Komisyonu	2006 yılında, Avrupa Komisyonu ve Avrupa iş topluluğu, Avrupa Kurumsal Sosyal Sorumluluk Birliğini (KSS) oluşturmak için bir ortaklık kurmuştur. Bu birlik, KSS'yi teşvik etmeyi ve işletmelere sosyal ve çevresel konuları kendi iş faaliyetlerine entegre etmeleri konusunda yardımcı olmayı amaçlamaktadır.

Kaynak: (ACCA, 2011:12).

2.12. ÜLKEMİZDE ENTEGRE RAPORLAMA UYGULAMALARI

Çalışmanın bu kısmında öncelikle ülkemizde yapılan akademik çalışmalara yer verilmiş ve sonrasında entegre raporlamanın gelişimine ilişkin önemli tarihler açıklanmıştır. Aşağıda da görüleceği üzere bu konuda yapılan akademik çalışmalar sayıca azdır ve bunların birçoğu entegre rapor ve raporlamayı kavramsal çerçevede ele almıştır.

Kargın vd., (2013) çalışmasında, bir entegre raporun içeriğini, dünyadaki entegre raporlama uygulamalarını ve ülkemizdeki entegre raporlamanın mevcut durumunu ele almıştır.

Aras ve Sarıoğlu (2015) çalışmalarında, entegre raporlama ve bu raporlamanın temel kavramları hakkında iş dünyasının bilgilendirildiği ve entegre raporlamaya dair öncü uygulamaların ele alındığı ilk Türkçe rehberdir.

Aydın (2015) çalışmasında, kurumsal raporlamanın geldiği nokta, başka bir ifade ile kurumsal raporlamanın gelişim sürecini incelemiştir.

Kaya (2015) çalışmasında, entegre raporlamanın işletme ve paydaşlarına sağlayacağı faydaları ele almıştır.

Topcu ve Korkmaz (2015) çalışmalarında, entegre raporlamayı kavramsal olarak incelemişlerdir.

Gençoğlu ve Aytaç (2016) çalışmalarında, sürdürülebilirlik raporlaması ve entegre raporlamayı kavramsal olarak ele almışlardır.

Gökten (2016) çalışmasında, uluslararası ER çerçevesinde benimsenen ilkelere dayalı yaklaşımın neyi ifade ettiğini açıklamış ve entegre rapor uygulayıcıları için bir yol haritası önermiştir.

Kaya vd., (2016) çalışmasında, entegre raporlamayı kavramsal olarak ele almışlar ve uluslararası ER çerçevesi kapsamında bir entegre raporda bulunması gereken temel özelliklerin ne ölçüde karşılandığını tespit etmek amacıyla araştırma kapsamında seçilen 13 entegre raporu incelemişlerdir. İncelenen entegre raporlarda, değer, değer yaratma süreci, sermaye öğeleri ve bu öğelerdeki değişimlerde önemli farklılıkların olduğu tespit edilmiştir.

Altınay (2016) çalışmalarında, entegre raporlama uygulamalarına sürdürülebilirlik muhasebesinin etkilerini incelemiştir.

Ercan ve Kestane (2017) çalışmalarında, entegre raporlamayı kavramsal olarak ele almışlar ve ülkemizde, 2016 yılında, yayınlanan entegre raporların içerik analizini yapmışlardır. Bu doğrultuda, uluslararası ER çerçevesi kapsamında değer yaratma süreci analiz edilmiştir. Elde edilen sonuçlara göre, aynı sektördeki işletmeler arasında bile, değer yaratma sürecine ilişkin önemli farklılıkların olduğu tespit edilmiştir.

Saban vd., (2017) çalışmalarında, entegre raporu kavramsal olarak ele almışlardır.

Yüksel ve Aracı (2017) çalışmalarında, entegre raporlama, kavramsal olarak ele alınmış ve dünyada/ülkemizde entegre rapor uygulamalarının mevcut durumu ortaya konulmuştur.

Işgüden Kılıç (2018) çalışmasında, entegre rapor hazırlayan işletmelerin raporları ve entegre rapor hazırlamayan işletmelerin yıllık raporları, uluslararası ER çerçevesi bağlamında, bir entegre raporun unsurlarını hangi ölçüde kapsadığını içerik analizi ile incelenmiştir. Bulgulara göre, yayınlanan entegre raporların içerik öğeleri bağlamında eksikliklerin bulunduğu ve entegre raporlama yapmayan ancak, sürdürülebilirlik raporları yayınlayan işletmelerin entegre raporlama uygulamalarını kolaylıkla içselleştirebileceklerini öne sürmüşlerdir.

Doğan ve Acar (2019) çalışmalarında, entegre raporlamayı kavramsal çerçevede incelemişler ve çalışmanın uygulama bölümünde, Niğde ve Aksaray illerinde mesleki faaliyetlerini yürüten Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin entegre raporlama uygulamalarına ilişkin görüşlerini sunmuşlardır.

Öztürk (2019) çalışmasında, entegre raporlamayı kavramsal çerçevede ele almış ve Garanti Bankası'nın 2017 yılı faaliyet dönemine ait entegre raporunun uluslararası ER çerçevesine uygunluğunu incelemiştir.

2011 yılında, Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği (TKYD) ve Sürdürülebilir Kalkınma Derneği (SKD Türkiye) iş birliği ile bir çalışma grubu kurularak, ülkemizde entegre rapor ve raporlamaya ilişkin farkındalık oluşturmak amacıyla çalışmalar başlatılmıştır. 21 Ekim 2015 tarihinde TÜSİAD tarafından "Kurumsal Raporlamada Yeni Dönem: Entegre Raporlama" adlı rehberin yayınlanması ve Entegre Raporlamanın tanıtımı için yapılan konferansı takiben, ilgili taraflarca, Entegre Raporlama Türkiye Ağı (ERTA)'nın kurulmasına karar verilmiştir (Entegre Raporlama Türkiye Ağı, agis, 2019). İki yıl süren yoğun çalışmaların ardından ERTA'nın kuruluşu, 15 Şubat 2017'de Borsa İstanbul'da düzenlenen açılış töreninde resmen ilan edilmiştir (Aras, agis, 2019).

Prof. Dr. Güler Aras başkanlığında, Borsa İstanbul A.Ş., TÜSİAD, Global Compact Türkiye, IIRC Türkiye Büyükelçisi, İş Dünyası ve SKD Türkiye, TKYD, Argüden Yönetişim Akademisi, Çimsa Çimento San. Tic. A.Ş., T. Garanti Bankası A.Ş. (Entegre Raporlama Türkiye Ağı, agis, 2019) tarafından kurulan ERTA, ilgili taraflarla işbirliği yaparak, ulusal düzeyde, entegre raporlama ve entegre raporlamanın

özünü temsil eden entegre düşüncenin tüm kurum ve kuruluşlarda yaygınlaşmasını amaçlamaktadır (Entegre Raporlama Türkiye Ağı, agis, 2019).

IIRC, kuruluşundan itibaren ülkemizi öncelikli pazar statüsünde değerlendirmiş ve yakın iş birliği içerisinde olmuştur. Uluslararası ER çerçevesi, Türkçe olarak, IIRC'nin internet sitesinde yayınlanmıştır. IIRC'nin başkanı Prof. Mervyn E. King ve IIRC CEO'su Paul Druckman Entegre Raporlama uygulamalarının ülkemizde başlamasına ve ERTA'nın oluşumuna önemli destek sağlamışlardır. Ülkemizdeki entegre raporlamaya ilişkin gelişmeler, Tablo 2.7.' de sunulmuştur (Entegre Raporlama Türkiye Ağı, agis, 2019).

Tablo 2. 7. Türkiye'de Entegre Raporlamaya İlişkin Gelişmeler

2011 yılında TKYD ve SKD entegre raporlama çalışma grubunu kurmuştur
2013 yılında Garanti Bankası ve Çimsa, IIRC Business Network'e üye olan ilk Türk işletmeleri olmuştur.
2015 yılında, TKYD, IIRC'nin Türkiye iletişim noktası olmuştur.
2015 yılında TÜSİAD tarafından ilk Türkçe rehber hazırlanmış ve ERTA için kuruluş çalışmaları başlamıştır.
2016 yılında ERTA kurulmuştur.

Kaynak: (Entegre Raporlama Türkiye Ağı, agis, 2019).

Bir sivil toplum kuruluşu olan Argüden Yönetişim Akademisi, Türkiye'de ilk entegre raporu yayınlayan kuruluştur. Bankacılık sektöründe ilk entegre faaliyet raporu, Türkiye Sınai Kalkınma Bankası tarafından yayınlanmıştır. Çimento sektöründe ise Aslan Çimento ve Çimsa ilk entegre faaliyet raporunu yayınlayan kuruluşlardır (Elmacı ve Sevim, 2017:25). Özetle, entegre rapor uygulamalarının ortaya çıkmasından itibaren, ülkemizde 2020 yılına kadar entegre rapor yayınlayan kuruluşlar Tablo 2.8.'de gösterildiği gibidir.

Tablo 2. 8. Türkiye'de Yayınlanan Entegre Raporlar

	2015	**2016**	**2017**	**2018**	**2019**
Borsa İstanbul (Düzenleyici ve denetleyici kurum)			**x**	**x**	**x**
Vakıfbank (Kamu kurumu)					**x**
Ziraat Bankası (Kamu kurumu)					**x**
Yıldız Teknik Üniversitesi (Kamu kurumu)				**x**	
YTÜ Finans Kurumsal Yönetim ve Sürdürülebilirlik Merkezi (CFGS) (Kamu kurumu)			**x**		
Garanti BBVA (Özel sektör- şirketler)			**x**	**x**	**x**
Türkiye İş Bankası (Özel sektör- şirketler)				x	x
Türkiye Sınai Kalkınma Bankası (Özel sektör- şirketler)		x	x	x	x
Yapı Kredi (Özel sektör- şirketler)					x
Adana Çimento (Özel sektör- şirketler)		x		x	x
Aslan Çimento (Özel sektör- şirketler)		x		x	x
Çimsa (Özel sektör- şirketler)		x	x	x	x
Nuh Çimento (Özel sektör- şirketler)			x	x	x
Oyak Maden Metalurji Grubu (Özel sektör- şirketler)					x
Argüden Yönetişim Akademisi (STK)	x	x	x	x	x
Türkiye Eğitim Gönüllüleri Vakfı (STK)				x	x
Kadıköy Belediyesi (Yerel yönetim)				x	
TOPLAM RAPOR SAYISI	**1**	**5**	**7**	**12**	**14**

Kaynak: (Entegre Raporlama Türkiye Ağı, agis, 2020).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE ENTEGRE RAPORLAMA SÜRECİNDE KARŞILAŞILAŞILABİLECEK SORUNLARIN TESPİTİNE İLİŞKİN BİR ARAŞTIRMA

Çalışmanın bu bölümünde, Türkiye'de entegre raporlama sürecinde karşılaşılabilecek sorunların tespiti amacıyla yapılan ankete dayalı araştırma sonuçları hakkında bilgi verilmeye çalışılmıştır. Bu doğrultuda, bu bölümde araştırmanın önemi ve amacı, araştırmanın kapsamı ve sınırları, araştırmanın modeli ve hipotezleri, araştırmanın bulguları ve değerlendirmesi başlıklarına yer verilmiştir.

3.1. ARAŞTIRMANIN ÖNEMİ VE AMACI

Bu çalışma ile Türkiye'de entegre raporlama sürecinde karşılaşılabilecek sorunların belirlenebilmesi için ankete dayalı bir araştırma yapılmıştır. Bu kapsamda entegre rapor yayınlamayan ve yayınlayan işletmelere yönelik olarak düzenlenen iki farklı anketten veriler elde edilmiştir.

Entegre rapor yayınlamayan işletmelerden elde edilen ankette yer alan her bir soru için temel istatistik değerlerine bakılmış ve katılımcıların demografik özelliklerinin belirlenmesi, demografik özelliklerine göre entegre raporlama farkındalığına, entegre raporlama uygulamalarının faydalarına ve entegre raporda bağımsız denetime ilişkin oluşturulan ifadelere katılma düzeyleri arasında anlamlı bir farkın olup olmadığını belirlemek için hipotezler oluşturulmuş ve bu hipotezler test edilmiştir. Entegre rapor yayınlayan işletmelerden elde edilen ankette yer alan her bir soru için de yalnızca temel istatistik değerlerine bakılmıştır.

Entegre raporlama ile ilgili çalışmada yer alan teorik yazınlar ve anket analizi sonuçları hem akademik literatür hem de uygulamada ki işletmeler açısından oldukça önemlidir. Bu kapsamda, çalışmanın akademik literatür ve işletmeler açısından taşıdığı önem, aşağıdaki gibi açıklanabilir;

1. Gelişmekte olan entegre raporlama kavramı ile ilgili sınırlı güncel literatür bulunmaktadır. Dolayısıyla, çalışma kapsamında yapılan anket analizi

sonuçlarının uygulamadaki işletmelerin algılarının ölçülmesi bakımından literatürde önemli bir boşluğu dolduracağı düşünülmektedir.

2. Bu çalışma, iş dünyasında yer alan işletmeler için de ayrı bir önem taşımaktadır. Kurumsal raporlamanın son trendi olan entegre raporlamaya işletme yöneticilerinin mevcut bakış açıları ortaya konulmuştur.
3. Bu çalışma, ilgi alanı, finansal raporlama, sürdürülebilirlik raporlaması ve entegre raporlama olan akademisyenlere yeni çalışma konuları ile ilgili fikir vermesi açısından da önem arz etmektedir.

Bu araştırmanın temel amacı, Türkiye'de faaliyet gösteren işletmelerin entegre raporlama sürecinde karşılaşabilecekleri sorunları tespit etmektir. Aynı zamanda, bu araştırma kapsamında elde edilmek istenen diğer amaçlar aşağıdaki gibidir;

1. İşletme yöneticilerinin demografik özelliklerinin tespit edilmesi,
2. İşletme yöneticilerinin entegre raporlama farkındalığına ilişkin oluşturulan ifadelere katılma düzeyinin tespit edilmesi,
3. İşletme yöneticilerinin entegre raporlamanın önündeki engellerine/sorunlarına ilişkin oluşturulan ifadelere katılma düzeyinin tespit edilmesi,
4. İşletme yöneticilerinin entegre raporlamanın muhtemel faydalarına ilişkin oluşturulan ifadelere katılma düzeyinin tespit edilmesi,
5. İşletme yöneticilerinin, işletmelerin entegre raporlama yapmama nedenlerine ilişkin oluşturulan ifadelere katılma düzeyinin tespit edilmesi,
6. İşletme yöneticilerinin, işletmeleri entegre raporlama uygulamalarına yönlendiren nedenlere ilişkin oluşturulan ifadelere katılma düzeylerinin tespit edilmesi,
7. İşletme yöneticilerinin entegre raporların bağımsız denetime tabi tutulmasına ilişkin oluşturulan ifadelere katılma düzeyinin tespit edilmesidir.

3.2. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE SINIRLARI

Bu araştırmanın ana kütlesini, 10.12.2019 tarihi itibariyle, Borsa İstanbul'da işlem gören 414 işletme oluşturmaktadır. 10.12.2019-18.02.2020 tarihleri arasında,

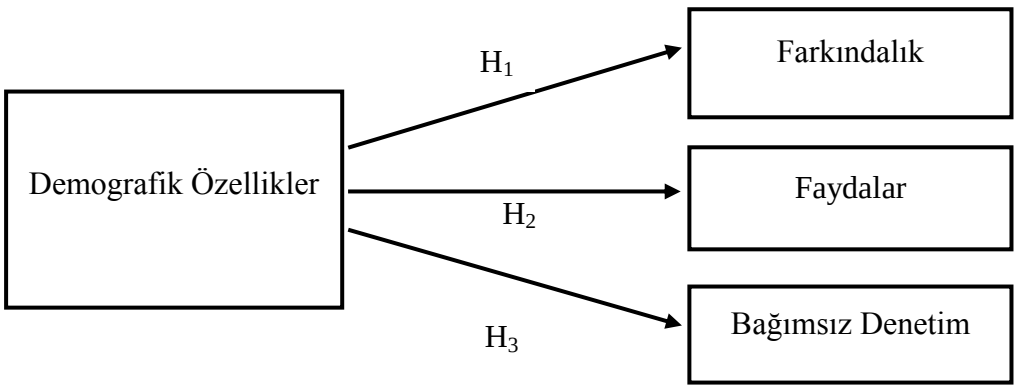
Borsa İstanbul'da işlem gören 414 işletmenin 79'undan anket toplanabilmiştir. Bu anketlerin 75'i entegre rapor yayınlamayan ve 4'ü entegre rapor yayınlayan işletmelerden elde edilmiştir. Her iki anketteki bazı bölümler aynı olmakla birlikte, entegre rapor yayınlamayan ve yayınlayan işletmelere farklı anket soruları hazırlanmıştır.

Entegre rapor yayınlamayan işletmelere yönelik hazırlanan anket soruları, teorik bölümden yararlanılarak, entegre raporlama farkındalığına ilişkin ifadeler, entegre raporlamanın önündeki engellerine/sorunlarına ilişkin ifadeler, entegre raporlamanın muhtemel faydalarına ilişkin ifadeler, işletmelerin entegre raporlama yapmama nedenlerine ilişkin ifadeler, işletmeleri entegre raporlama uygulamalarına yönlendiren nedenlere ilişkin ifadeler ve entegre raporların bağımsız denetime tabi tutulması ile ilgili ifadelerden oluşmaktadır.

Entegre rapor yayınlayan işletmelere yönelik hazırlanan anket soruları, aynı şekilde, teorik bölümden yararlanılarak, entegre raporlama sürecinde karşılaşılan sorunlara ilişkin ifadeler, entegre raporlamanın beklenen faydalarına ilişkin ifadeler, işletmeleri entegre raporlama uygulamalarına yönlendiren nedenlere ilişkin ifadeler, işletmelerin entegre raporlama konularında toplanan veriler ile birtakım çalışmaları hangi sıklıkla yaptığı ve entegre raporların bağımsız denetime tabi tutulması ile ilgili ifadelerden oluşmaktadır.

3.3. ARAŞTIRMANIN MODELİ VE HİPOTEZLERİ

Türkiye'de entegre raporlama sürecinde karşılaşılabilecek sorunlar ile ilgili olarak yapılan bu araştırma, tanımlayıcı araştırma modeli ile hazırlanmıştır (entegre rapor yayınlamayan işletmeler için). Bu model, Şekil 3.1.'de gösterildiği gibidir:



Şekil 3. 1. Araştırmanın Modeli

Çalışmamızın amaçları doğrultusunda geliştirilen, bu araştırmadan elde edilen veriler esas alınarak test edilen hipotezler aşağıda yer almaktadır:

H_1: Demografik özellikler ile entegre raporlama farkındalığı arasında fark vardır.

H_2: Demografik özellikler ile entegre raporlama uygulamalarının faydaları arasında fark vardır.

H_3: Demografik özellikler ile entegre raporların bağımsız denetime tabi tutulması arasında fark vardır.

3.4. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Çalışmanın bu bölümünde verilerin toplanması, soruların niteliği ve verilerin analizinde kullanılan yöntemler hakkında bilgi verilmiştir.

3.4.1. Verilerin Toplanması

Veriler, Borsa İstanbul'da entegre raporlama gerekliliklerinin uygulayıcısı düzeyi hedef alınarak, karşılıklı görüşmeler ile yazılı anket sorularına cevap alınmak suretiyle derlenmiştir. 10.12.2019-18.02.2020 tarihleri arasında, anket uygulamasında ana kütleyi oluşturan 414 işletmenin tamamına ulaşılmaya çalışılmıştır. Ancak 79'undan anket toplanabilmiştir. Bu anketlerin 75'i entegre rapor yayınlamayan ve 4'ü entegre rapor yayınlayan işletmelerden elde edilmiştir. Entegre rapor yayınlayan işletmelerden toplanan anketlerin, entegre rapor yayınlamayan işletmelerden toplanan anketlerden sayıca az olması nedeniyle iki grubun ortalamalarının karşılaştırmasına imkan sağlamamaktadır. Bu nedenle, bu iki grup arasında farklılık analizi yapılamamıştır.

Entegre rapor yayınlamayan işletmelerden elde edilen anketlerdeki her bir soru için temel istatistik değerlerine bakılmıştır. Ayrıca, ankete katılan işletme yöneticilerinin demografik özelliklerine göre entegre raporlama farkındalığına, entegre raporlama uygulamalarının muhtemel faydalarına ve entegre raporların bağımsız denetime tabi tutulmasına ilişkin ifadelere katılma düzeyleri arasında

anlamlı bir farkın olup olmadığını belirlemek için hipotezler oluşturulmuş ve test edilmiştir. Entegre rapor yayınlayan işletmelerden elde edilen anketlerdeki her bir soru için ise yalnızca, temel istatistik değerlerine bakılmıştır.

3.4.2. Soruların Niteliği

Araştırmada kullanılan anket formu (entegre rapor yayınlamayan işletmeler için), beş sayfadan oluşmaktadır. Ek-1'de örneği verilen anket formundaki soruların tamamı, genel kurallara göre hazırlanmış olup, yedi bölümden oluşmaktadır. Anket formunun birinci bölümünde, işletme yöneticilerinin pozisyonları, bu pozisyondaki çalışma süreleri, işletmelerin menşei, çalışan sayısı ve hangi sektörde faaliyet gösterdiği gibi demografik özelliklerinin tespit edilmesi; formun ikinci bölümünde, işletme yöneticilerinin entegre raporlama farkındalığına ilişkin oluşturulan ifadelere katılma düzeyinin tespiti; formun üçüncü bölümünde, işletme yöneticilerinin entegre raporlamanın önündeki engellerine/sorunlarına ilişkin oluşturulan ifadelere katılma düzeyinin tespiti; formun dördüncü bölümünde, işletme yöneticilerinin entegre raporlamanın muhtemel faydalarına ilişkin oluşturulan ifadelere katılma düzeyinin tespiti; formun beşinci bölümünde, işletme yöneticilerinin, işletmelerin entegre raporlama yapmama nedenlerine ilişkin oluşturulan ifadelere katılma düzeyinin tespiti; formun altıncı bölümünde, işletme yöneticilerinin, işletmeleri entegre raporlama uygulamalarına yönlendiren nedenlere ilişkin ifadelere katılma düzeyinin tespiti; ve formun son bölümünde entegre raporların bağımsız denetime tabi tutulmasına ilişkin oluşturulan ifadelere katılma düzeyinin tespiti amaçlanmıştır.

Araştırmada kullanılan anket formu (entegre rapor yayınlayan işletmeler için), beş sayfadan oluşmaktadır. Ek-2'de örneği verilen anket formundaki soruların tamamı da genel kurallara göre hazırlanmış olup, altı bölümden oluşmaktadır. Anket formunun birinci bölümünde, işletme yöneticilerinin pozisyonları, bu pozisyondaki çalışma süreleri, işletmelerin menşei, çalışan sayısı ve hangi sektörde faaliyet gösterdiği gibi demografik özelliklerinin tespit edilmesi; formun ikinci bölümünde, işletme yöneticilerinin entegre raporlama sürecinde karşılaşılan sorunlara ilişkin oluşturulan ifadelere katılma düzeyinin tespiti; formun üçüncü bölümünde, işletme yöneticilerinin entegre raporlamadan beklenen faydalarına ilişkin oluşturulan ifadelere katılma düzeyinin tespiti; formun dördüncü bölümünde, işletme

yöneticilerinin, işletmeleri entegre raporlama uygulamalarına yönlendiren nedenlere ilişkin oluşturulan ifadelere katılma düzeyinin tespiti; formun beşinci bölümünde, işletmelerin entegre raporlama konularında toplanan veriler ile birtakım çalışmaları hangi sıklıkla yaptıklarının dağılımı; ve formun altıncı bölümünde, işletme yöneticilerinin entegre raporların bağımsız denetime tabi tutulması ile ilgili oluşturulan ifadelere katılma düzeyinin tespiti amaçlanmıştır.

3.4.3. Verilerin Analizinde Kullanılan Yöntem

Verilerin değerlendirilmesinde SPSS 25.0 (Statistical Package for Social Sciences) paket programından yararlanılmıştır. Anket sonuçları SPSS veri tabanına girilmiştir ve elde edilen sonuçlar, Word programına aktarılarak tablolar oluşturulmuştur.

Çalışmada, ankette (entegre rapor yayınlamayan işletmeler için) yer alan her bir soru için temel istatistik değerlerine bakılmıştır. Ayrıca, ankete katılan işletmelerin sürdürülebilirlik/KSS raporu yayınlamalarına, entegre raporlama uygulamalarını benimsemeyi düşünenlere, işletme yöneticilerinin pozisyonlarına, işletmelerin çalışan sayısına, menşeine ve faaliyet gösterdiği sektöre göre entegre raporlama farkındalığına, entegre raporlama uygulamalarının muhtemel faydalarına ve entegre raporların bağımsız denetime tabi tutulmasına ilişkin oluşturulan ifadelere katılma düzeyleri arasında anlamlı bir farkın olup olmadığını belirlemek için hipotezler oluşturulmuş ve hipotezlerin analizinde Mann-Whitney Testi ve Kruskal-Wallis Testinden faydalanılmış, uygulanan bu testlerin sonuçları tablo halinde düzenlenerek anlamlı hale getirilmeye çalışılmıştır.

Diğer taraftan, anketin, üçüncü, beşinci ve altıncı bölümleri olan sırasıyla, entegre raporlamanın önündeki engelleri/sorunları, işletmelerin entegre raporlama yapmama nedenleri ve işletmeleri entegre raporlama uygulamalarına yönlendiren nedenlere ilişkin cevapların güvenilirlik katsayısı yüzde yetmişin altında olduğu için analize dahil edilmemiştir.

Çalışmanın devamında, anketteki (entegre rapor yayınlayan işletmeler için), her bir soru için temel istatistik değerlerine bakılmış ve ankette yer alan her bir bölüm için de işletme yöneticilerinin katılma düzeyleri tespit edilmiştir.

Verilerin analizinde 5'li likert ölçeği kullanılmıştır ve ölçeğin değerlendirme aralığı Tablo 3.1.'de verilmiştir. Veriler, bu tabloya göre yorumlanacaktır.

Tablo 3. 1. 5'li Likert Ölçeğine Göre Aritmetik Ortalamaların Değerlendirme Aralığı

Aralık	**Seçenek**
0- 1.24'e kadar olanlar	Kesinlikle Katılmıyorum
1.25- 2.24'e kadar olanlar	Katılmıyorum
2.25-3.24'e kadar olanlar	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum
3.25-4.24'e kadar olanlar	Katılıyorum
4.25 ve üstü olanlar	Kesinlikle Katılıyorum

3.5. ARAŞTIRMANIN BULGULARI VE DEĞERLENDİRME

Bu bölümde entegre rapor yayınlamayan işletmelerden elde edilen anket bulguları analiz edilmiştir. Bu kapsamda, öncelikle araştırmaya katılan işletme yöneticilerinin demografik özellikleri sunulmuştur. Sonrasında, anket formundaki sorulara verilen cevaplar analiz edilmiştir. Analiz sonuçları ise anket formundaki her bir soruya verilen cevaplar ayrı ayrı ele alınarak tablolar halinde sunulmuştur.

3.5.1. Demografik Özelliklerin Değerlendirilmesi

Ankete katılan işletme yöneticilerinin demografik özellikleri Tablo 3.2.'deki gibidir. Bu tabloda yer alan sonuçlara göre, işletme yöneticilerinin pozisyonları şu şekildedir: %48'i finans müdürü, %22,6'sı kurumsal ilişkiler yöneticisi, %12'si kurumsal ilişkiler başkan yardımcısı, %6,7'si kurumsal hizmetler yöneticisi, %5,3 iç denetim ve risk yönetimi başkanı ve %5,3 'ünün yatırımcı ilişkileri danışmanı olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca, işletme yöneticilerinin %40'nın 1-5 yıl arasında, %32'sinin 6-9 yıl arasında, %16'sının 10-15 yıl arasında, %9,3'ünün 16-20 yıl arasında ve %2,7'sinin de 21 yıl ve üzerinde bir süredir görevlerini ifa etmekte oldukları belirlenmiştir.

Ankete katılan işletmelerin %12'si 50'den az, %36'sı 51-500 arasında, %30,7'si 501-1000 arasında ve %21,3'ünün 1001 ve üzerinde çalışan sayısına sahip olduğu belirlenmiştir. Ayrıca, ankete katılan işletmelerin %38,7' si yerli, %36'sı yabancı ve %25,3'ü yerli ve yabancı menşeili olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 3. 2. İşletme Yöneticilerinin Demografik Bilgileri

	Sayı	Yüzde (%)
İşletme yöneticilerinin pozisyonları		
Finans Müdürü	36	48
Kurumsal İlişkiler Yöneticisi	17	22,6
Kurumsal İlişkiler Başkan Yardımcısı	9	12
Kurumsal Hizmetler Yöneticisi	5	6,7
İç Denetim ve Risk Yönetimi Başkanı	4	5,3
Yatırımcı İlişkileri Danışmanı	4	5,3
İşletme yöneticilerinin çalışma süreleri		
1-5 Yıl	30	40
6-9 Yıl	24	32
10-15 Yıl	12	16
16-20 Yıl	7	9,3
21 Yıl ve üzeri	2	2,7
İşletmelerin çalışan sayısı		
50'den az	9	12
51-500	27	36
501-1000	23	30,7
1001 ve üzeri	16	21,3
İşletmelerin menşei		
Yerli	29	38,7
Yerli ve Yabancı	27	36
Yabancı	19	25,3
İşletmeler sürdürülebilirlik raporu yayınlıyor mu?		
Evet	42	56
Hayır	33	44
İşletmelerin faaliyet gösterdiği sektör		
Tarım, Ormancılık ve Balıkçılık	6	8
Madencilik ve Taş Ocakçılığı	8	10,7
İmalat	10	13,3
Toptan ve Perakende Ticaret, Lokantalar ve Oteller	8	10,7
Ulaştırma, Depolama ve Haberleşme	10	13,3
Mali Kuruluşlar	15	20
Eğitim, Sağlık, Spor ve Diğer Sosyal Hizmetler	5	6,7
Teknoloji	9	12
Mesleki, Bilimsel ve Teknik Faaliyetler	1	1,3
İdari ve Destek Hizmet Faaliyetleri	1	1,3
Gayrimenkul Faaliyetleri	2	2,7
İşletmeler entegre raporlamayı benimsemeyi düşünüyor mu?		
Evet	42	56
Hayır	33	44

Ankete katılan işletmelerin %8'i tarım, ormancılık ve balıkçılık, %10,7'si madencilik ve taş ocakçılığı, %13.3'ü imalat, %10,7'si toptan ve perakende ticaret, lokantalar ve oteller, %13,3'ü ulaştırma, depolama ve haberleşme, %20'si mali kuruluşlar, %6,7'si eğitim, sağlık, spor ve diğer sosyal hizmetler, %12'si teknoloji, %1,3'ü mesleki, bilimsel ve teknik faaliyetler, %1,3'ü idari ve destek hizmet

faaliyetleri ve %2,7'sinin de gayrimenkul faaliyetleri sektöründe faaliyet gösterdikleri belirlenmiştir.

Bununla birlikte, demografik özelliklere ilişkin bilgilerde ankete katılan işletmelere sürdürülebilirlik raporu yayınlayıp yayınlamadıkları ve entegre raporlama uygulamalarını benimsemeyi düşünüp düşünmedikleri soruları yöneltilmiştir. Bu kapsamda, işletmelerin %56' sının sürdürülebilirlik raporu yayınladıkları ve %44'ünün ise sürdürülebilirlik raporu yayınlamadıkları; işletmelerin %56'sının entegre raporlama uygulamalarını benimsemeyi düşündükleri ve %44'ünün ise entegre raporlama uygulamalarını benimsemeyi düşünmedikleri tespit edilmiştir.

3.5.2. İşletme Yöneticilerinin Entegre Raporlama Farkındalığına İlişkin Oluşturulan İfadelere Katılma Düzeylerinin Dağılımı

Tablo 3.3'de ankete katılan işletme yöneticilerinin entegre raporlama farkındalığına ilişkin oluşturulan ifadelere katılma düzeyleri ayrıntılı bir şekilde sunulmuştur.

Tablo 3. 3. İşletme Yöneticilerinin Entegre Raporlama Farkındalığına İlişkin Oluşturulan İfadelere Katılma Düzeylerinin Dağılımı

Entegre Raporlama Farkındalığına İlişkin İfadeler	**Ortalama**	**Standart Sapma**	**Frekans %**				
			1	**2**	**3**	**4**	**5**
Sürdürülebilirlik raporlaması hakkında bilgi sahibiyim	3,2933	1,15984	2,7	12	25,3	40	20
Entegre raporlama hakkında bilgi sahibiyim	3,5600	1,30736	9,3	14,7	16	30,7	29,3
Türkiye'de entegre raporlama alanında yapılan çalışmaları takip ederim	3,6267	1,02368	9,3	13,3	30,7	32	14,7
Genel	**3,4267**	**1,14695**	-				

(1=Kesinlikle katılmıyorum 2=Katılmıyorum 3=Ne katılıyorum ne katılmıyorum 4=Katılıyorum 5=Kesinlikle katılıyorum)

Tablo 3.3.'den de görüldüğü üzere, işletme yöneticileri entegre raporlama farkındalığına ilişkin oluşturulan ifadelerden;

"Sürdürülebilirlik raporlaması hakkında bilgi sahibiyim" ifadesine (3,29 ortalama ile) "Katılıyorum",

"Entegre raporlama hakkında bilgi sahibiyim" ifadesine (3,56 ortalama ile) "Katılıyorum",

"Türkiye'de entegre raporlama alanında yapılan çalışmaları takip ederim" ifadesine (3,62 ortalama ile) "Katılıyorum", şeklinde cevap vermişlerdir.

Yukarıdaki sonuçlar incelendiğinde, işletme yöneticilerinin entegre raporlama farkındalığına ilişkin oluşturulan üç ifadeye de katıldıkları görülmüştür. Sonuç olarak, işletme yöneticilerinin sürdürülebilirlik raporlaması/entegre raporlama hakkında bilgi sahibi oldukları ve entegre raporlama alanında yapılan çalışmaları takip ettikleri söylenebilir.

3.5.3. İşletme Yöneticilerinin Entegre Raporlamanın Önündeki Engellerine/Sorunlarına İlişkin Oluşturulan İfadelere Katılma Düzeylerinin Dağılımı

Tablo 3.4.'te ankete katılan işletme yöneticilerinin entegre raporlamanın önündeki engellerine/sorunlarına ilişkin oluşturulan ifadelere katılma düzeyleri ayrıntılı bir şekilde sunulmuştur.

Tablo 3. 4. İşletme Yöneticilerinin Entegre Raporlamanın Önündeki Engellerine/Sorunlarına İlişkin Oluşturulan İfadelere Katılma Düzeylerinin Dağılımı

Entegre Raporlamanın Önündeki Engellerine/ Sorunlarına İlişkin İfadeler	**Ortalama**	**Standart Sapma**	**Frekans %**				
			1	**2**	**3**	**4**	**5**
Yatırımcıların entegre raporlamaya ilgilerine dair yeterli kanıt olmadığını düşünüyorum	3,2000	0,95860	4	18,7	37,3	33,3	6,7
Bir entegre raporda bağımsız dış güvencenin olmaması, paydaşların bu raporlamaya ilgi göstermemesine neden olmaktadır	2,4133	1,11614	20	41,3	22,7	9,3	6,7
İşletmemizde üst yönetim ve/veya yönetim kurulu entegre raporlamayı desteklememektedir	3,0933	1,19880	9,3	29,3	13,3	38,7	9,3
Entegre raporlama uygulamalarına işletmemiz CFO'su olumsuz yaklaşmaktadır	3,0267	1,37520	18,7	17,3	25,3	20	18,7
İşletmemizde entegre raporu hazırlayacak personel kısıtı bulunmaktadır	2,6133	1,32434	26,7	25,3	16	24	8
İşletmemizde entegre raporu hazırlayacak bütçe kısıtı bulunmaktadır	2,6400	1,32175	22,7	30,7	18,7	16	12
İşletmemizde entegre raporun hazırlanmasını olumsuz etkileyecek zaman kısıtı vardır	2,3067	1,35540	40	21,3	14,7	16	8
Entegre raporun nasıl hazırlanacağı konusunda rehberlik eksikliği bulunmaktadır	3,0000	1,45193	20	22,7	16	20	21,3
Entegre raporun benimsenmesini sağlamak için işletme içindeki bağlantı ve entegrasyon süreci eksiktir	3,0667	1,46429	21,3	18,7	12	28	20

Entegre rapor hazırlama maliyetleri yüksektir	3,0933	1,45354	12	36	10,7	13,3	28
İşletmemizde entegre rapor üretmek için uygun bilgi teknolojileri yetersizdir	1,7467	0,80695	45,3	37,3	14,7	2,7	0
Bir entegre rapor üretebilmek için raporlama çerçevesi yetersizdir (Uluslararası entegre raporlama çerçevesi)	2,2267	1,10983	29,3	37,3	18,7	10,7	4
Genel	**2,7022**	**0,47894**	**-**				

(1=Kesinlikle katılmıyorum 2=Katılmıyorum 3=Ne katılıyorum ne katılmıyorum 4=Katılıyorum 5=Kesinlikle katılıyorum)

Tablo 3.4.'den de görüldüğü üzere, işletme yöneticileri, entegre raporlamanın önündeki engellerine/sorunlarına ilişkin oluşturulan ifadelerden;

"Yatırımcıların entegre raporlamaya ilgilerine dair yeterli kanıt olmadığını düşünüyorum" ifadesine (3.20 ortalama ile) ''Ne katılıyorum ne katılmıyorum",

"Bir entegre raporda bağımsız dış güvencenin olmaması, paydaşların bu raporlamaya ilgi göstermemesine neden olmaktadır" ifadesine (2,41 ortalama ile) ''Ne katılıyorum ne katılmıyorum",

"İşletmemizde üst yönetim ve/veya yönetim kurulu entegre raporlamayı desteklememektedir" ifadesine (3,09 ortalama ile)" ''Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum",

"Entegre raporlama uygulamalarına işletmemiz CFO'su olumsuz yaklaşmaktadır" ifadesine (3,02 ortalama ile) ''Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum",

"İşletmemizde entegre raporu hazırlayacak personel kısıtı bulunmaktadır" ifadesine (2,61 ortalama ile) ''Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum",

"İşletmemizde entegre raporu hazırlayacak bütçe kısıtı bulunmaktadır" ifadesine (2,64 ortalama ile) ''Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum",

"İşletmemizde entegre raporun hazırlanmasını olumsuz etkileyecek zaman kısıtı vardır" ifadesine (2,30 ortalama ile) ''Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum",

"Entegre raporun nasıl hazırlanacağı konusunda rehberlik eksikliği bulunmaktadır" ifadesine (3,00 ortalama ile) ''Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum",

"Entegre raporun benimsenmesini sağlamak için işletme içindeki bağlantı ve entegrasyon süreci eksiktir" ifadesine (3,06 ortalama ile) ''Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum",

“Entegre rapor hazırlama maliyetleri yüksektir” ifadesine (3,09 ortalama ile) ‘‘Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum”,

“İşletmemizde entegre rapor üretmek için uygun bilgi teknolojileri yetersizdir” ifadesine (1,74 ortalama ile) ‘‘Katılmıyorum”,

“Bir entegre rapor üretebilmek için raporlama çerçevesi yetersizdir (Uluslararası entegre raporlama çerçevesi)” ifadesine (2,22 ortalama ile) ‘‘Katılmıyorum”, şeklinde cevap vermişlerdir.

Yukarıdaki sonuçlar incelendiğinde, işletme yöneticilerinin entegre raporlamanın önündeki engellerine/sorunlarına ilişkin oluşturulan ifadelerden onuna fikir beyan etmedikleri ve iki ifadeye de katılmadıkları görülmüştür. Sonuç olarak, ankete katılan işletme yöneticileri, yatırımcıların entegre raporlamaya ilgilerine dair yeterli kanıt olmadığı, işletmelerinde üst yönetim ve/veya yönetim kurulunun entegre raporlamayı desteklemediği, entegre raporlama uygulamalarına işletmeleri CFO’sunun olumsuz yaklaşımı, işletmelerinde entegre raporu hazırlayacak personel, bütçe ve zaman kısıtının bulunduğu, entegre raporun nasıl hazırlanacağı konusunda rehberlik eksikliğinin olduğu, entegre raporun benimsenmesini sağlamak için işletme içindeki bağlantı ve entegrasyon süreci eksikliğinin olduğu ve entegre rapor hazırlama maliyetlerinin yüksek olduğu gibi konularda görüş beyan etmemişlerdir. Diğer taraftan, işletme yöneticileri, işletmelerinin entegre rapor üretmek için bilgi teknolojilerinin ve raporlama çerçevesinin de yeterli olduğuna inandıklarını ifade etmişlerdir.

3.5.4. İşletme Yöneticilerinin Entegre Raporlamanın Muhtemel Faydalarına İlişkin Oluşturulan İfadelere Katılma Düzeylerinin Dağılımı

Tablo 3.5.’te işletme yöneticilerinin entegre raporlamanın muhtemel faydalarına ilişkin oluşturulan ifadelere katılma düzeyleri ayrıntılı bir şekilde sunulmuştur.

Tablo 3. 5. İşletme Yöneticilerinin Entegre Raporlamanın Muhtemel Faydalarına İlişkin Oluşturulan İfadelere Katılma Düzeylerinin Dağılımı

Entegre Raporlamanın Muhtemel Faydalarına İlişkin İfadeler	**Ortalama**	**Standart Sapma**	**Frekans %**				
			1	**2**	**3**	**4**	**5**
İşletmenizin kurumsal raporlarını iyileştirmeye yardımcı olacaktır	3,4000	1,21922	8	16	25,3	29,3	21,3
Sürdürülebilir ürün geliştirmeyi teşvik edecektir	3,3333	1,16634	5,3	20	30,7	24	20
Dış paydaşlarla iletişimi geliştirecektir	3,0000	1,20808	12	24	28	24	12
Sermayeye daha kolay erişim sağlayacaktır	2,5733	1,04200	16	33,3	30,7	17,3	2,7
İşletmenizin entegre düşünceyi içselleştirmesine aracılık ederek bağımsız departman anlayışını ortadan kaldıracaktır	3,7333	1,08221	2,7	14,7	14,7	42,7	25,3
Şeffaflığı arttıracaktır	3,3067	1,12674	8	16	25,3	38,7	12
Hisse senedi fiyatını arttıracaktır	3,0267	,99964	4	28	37,3	22,7	8
Kurumsal itibarı arttıracaktır	3,8400	,80606	0	4	29,3	45,3	21,3
Rekabet avantajı sağlayacaktır	2,9867	1,13296	5,3	34,7	29,3	17,3	13,3
Daha iyi sermaye tahsis kararları alınmasını sağlayacaktır	3,3733	1,15984	2,7	25,3	25,3	25,3	21,3
Veri kalitesini iyileştirecektir	3,6933	,94402	0	14,7	20	46,7	18,7
Karar verme sürecini iyileştirecektir	3,9467	,83655	0	2,7	29,3	38,7	29,3
Risk ve fırsatların daha iyi anlaşılmasını sağlayacaktır	3,4133	1,00126	1,3	20	28	37,3	13,3
Yatırımcılar ile daha güçlü ilişkiler kurulmasını sağlayacaktır	3,9200	,80135	0	2,7	28	44	25,3
Yönetim, işletme ve stratejisini daha iyi anlayacaktır	3,8400	1,17450	4	12	17,3	29,3	37,3
Genel	**3,4258**	**,50367**					

(1=Kesinlikle katılmıyorum 2=Katılmıyorum 3=Ne katılıyorum ne katılmıyorum 4=Katılıyorum 5=Kesinlikle katılıyorum)

Tablo 3.5.'te görüldüğü üzere, işletme yöneticileri, entegre raporlamanın muhtemel faydalarına ilişkin oluşturulan ifadelerden;

"İşletmenizin kurumsal raporlarını iyileştirmeye yardımcı olacaktır" ifadesine (3.40 ortalama ile) ''Katılıyorum",

"Sürdürülebilir ürün geliştirmeyi teşvik edecektir" ifadesine (3.33 ortalama ile) ''Katılıyorum",

"Dış paydaşlarla iletişimi geliştirecektir" ifadesine (3.00 ortalama ile) ''Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum",

“Sermayeye daha kolay erişim sağlayacaktır” ifadesine (2.57 ortalama ile) ‘‘Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum”,

“İşletmenizin entegre düşünceyi içselleştirmesine aracılık ederek bağımsız departman anlayışını ortadan kaldıracaktır” ifadesine (3.73 ortalama ile) ‘‘Katılıyorum”,

“Şeffaflığı arttıracaktır” ifadesine (3.30 ortalama ile) ‘‘Katılıyorum”,

“Hisse senedi fiyatını arttıracaktır” ifadesine (3.02 ortalama ile) ‘‘Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum”,

“Kurumsal itibarı arttıracaktır” ifadesine (3.84 ortalama ile) ‘‘Katılıyorum”,

“Rekabet avantajı sağlayacaktır” ifadesine (2.98 ortalama ile) ‘‘Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum”,

“Daha iyi sermaye tahsis kararları alınmasını sağlayacaktır” ifadesine (3.37 ortalama ile) ‘‘Katılıyorum”,

“Veri kalitesini iyileştirecektir” ifadesine (3.69 ortalama ile) ‘‘Katılıyorum”,

“Karar verme sürecini iyileştirecektir” ifadesine (3.94 ortalama ile) ‘‘Katılıyorum”,

“Risk ve fırsatların daha iyi anlaşılmasını sağlayacaktır” ifadesine (3.41 ortalama ile) ‘‘Katılıyorum”,

“Yatırımcılar ile daha güçlü ilişkiler kurulmasını sağlayacaktır” ifadesine (3.92 ortalama ile) ‘‘Katılıyorum”,

“Yönetim, işletme ve stratejisini daha iyi anlayacaktır” ifadesine (3.84 ortalama ile) ‘‘Katılıyorum”, şeklinde cevap vermişlerdir.

Yukarıdaki sonuçlar incelendiğinde, işletme yöneticilerinin entegre raporlamanın muhtemel faydalarına ilişkin oluşturulan ifadelerden on birine katıldıkları ve dördüne de görüş beyan etmedikleri görülmüştür. Sonuç olarak, işletme yöneticileri, entegre raporlama uygulamalarının, işletmelerinin karar verme sürecini iyileştireceği, yatırımcılar ile daha güçlü ilişkiler kurulmasını sağlayacağı, yönetimin, işletme ve stratejisini daha iyi anlayacağı, kurumsal itibarı arttıracağı, entegre düşüncenin içselleştirmesine aracılık ederek bağımsız departman anlayışını ortadan

kaldıracağı, veri kalitesini iyileştireceği ve risk ve fırsatların daha iyi anlaşılmasını sağlayacağına inandıklarını ifade etmişlerdir. Ancak, işletme yöneticileri, entegre raporlama uygulamalarının sermayeye daha kolay erişim sağlayacağı, rekabet avantajı sağlayacağı, dış paydaşlarla iletişimi geliştireceği ve hisse senedi fiyatını arttıracağı konularında görüş beyan etmekten kaçındıkları tespit edilmiştir.

3.5.5. İşletme Yöneticilerinin, İşletmelerin Entegre Raporlama Yapmama Nedenlerine İlişkin Oluşturulan İfadelere Katılma Düzeylerinin Dağılımı

Tablo 3.6.'da işletme yöneticilerinin, işletmelerin entegre raporlama yapmama nedenlerine ilişkin oluşturulan ifadelere katılma düzeyleri ayrıntılı bir şekilde sunulmuştur.

Tablo 3. 6. İşletme Yöneticilerinin, İşletmelerin Entegre Raporlama Yapmama Nedenlerine İlişkin Oluşturulan İfadelere Katılma Düzeylerinin Dağılımı

İşletmelerin Entegre Raporlama Yapmama Nedenlerine İlişkin İfadeler	**Ortalama**	**Standart Sapma**	**Frekans %**				
			1	**2**	**3**	**4**	**5**
İşletmemizde entegre raporlama uygulamalarını yürütecek personel ve mevcut sistem/süreçler yetersizdir	2,7733	1,25820	16	29,3	30,7	9,3	14,7
İşletmemizde, kaynak ve zaman kısıtı, bir entegre rapor üretilmesinde engel teşkil etmektedir	2,6400	1,29072	25,3	22,7	22,7	21,3	8
İşletmemiz üst yönetiminin entegre raporlamaya bakış açısı olumsuzdur	3,2000	1,66035	25,3	14,7	12	10,7	37,3
Entegre raporlama, işletmemize ek maliyetler getirecektir	3,7733	0,95257	1,3	10,7	18,7	48	21,3
Entegre rapor hazırlama sürecinde yaşanabilecek muhtemel zorluklar fazladır	3,1200	1,30446	16	14,7	26,7	26,7	16
Ülkemizde, entegre raporlama uygulamaları yasal olarak zorunlu değildir	4,0800	0,80135	0	4	16	48	32
İşletmemizde mevcut raporlama uygulamaları yeterli görülmektedir	3,2000	1,19684	12	16	22,7	38,7	10,7
Genel	**3,2552**	**0,42032**	**-**				

(1=En önemsiz, 2=Önemsiz, 3=Ne önemli ne önemsiz, 4=Önemli, 5=En önemli)

Tablo 3.6.'dan da görüldüğü üzere, işletme yöneticileri, işletmelerin entegre raporlama yapmama nedenlerine ilişkin oluşturulan ifadelerden;

"İşletmemizde entegre raporlama uygulamalarını yürütecek personel ve mevcut sistem/süreçler yetersizdir" ifadesine (2,77 ortalama ile) "Ne Önemli Ne Önemsiz",

"İşletmemizde, kaynak ve zaman kısıtı, bir entegre rapor üretilmesinde engel teşkil etmektedir" ifadesine (2,64 ortalama ile) "Ne Önemli Ne Önemsiz",

"İşletmemiz üst yönetiminin entegre raporlamaya bakış açısı olumsuzdur" ifadesine (3,20 ortalama ile) "Ne Önemli Ne Önemsiz",

"Entegre raporlama, işletmemize ek maliyetler getirecektir" ifadesine (3,77 ortalama ile) "Önemli",

"Entegre rapor hazırlama sürecinde yaşanabilecek muhtemel zorluklar fazladır" ifadesine (3,12 ortalama ile) "Ne Önemli Ne Önemsiz",

"Ülkemizde, entegre raporlama uygulamaları yasal olarak zorunlu değildir" ifadesine (4,08 ortalama ile) "Önemli",

"İşletmemizde mevcut raporlama uygulamaları yeterli görülmektedir" ifadesine (3,20 ortalama ile) "Ne Önemli Ne Önemsiz", şeklinde cevap vermişlerdir.

Yukarıdaki sonuçlar incelendiğinde, işletme yöneticileri, işletmelerin entegre raporlama yapmama nedenlerine ilişkin oluşturulan ifadelerden beşine ne önemli ne önemsiz ve iki ifadeyi de önemli görmüşlerdir. Sonuç olarak, işletme yöneticileri, işletmelerinde entegre raporlama uygulamalarını yürütecek personel ve mevcut sistem/süreçlerin yetersizliği, kaynak ve zaman kısıtının bir entegre raporun hazırlanmasında engel oluşturacağı, üst yönetiminin entegre raporlamaya bakış açısının olumsuz olduğu, entegre rapor hazırlama sürecinde yaşanabilecek muhtemel zorlukların fazla olacağı ve mevcut raporlama uygulamalarının yeterli görüldüğü konularında görüş beyan etmekten kaçınmışlardır. Diğer taraftan, işletme yöneticilerinin, işletmelerinin entegre raporlama yapmama nedeni olarak önemli gördükleri ifadelerden birincisi entegre raporlama uygulamalarının, ülkemizde yasal olarak zorunlu olmamasıdır. İkinci ise entegre raporlamanın işletmelerine ek maliyetler getireceğine ilişkin algılarıdır.

3.5.6. İşletme Yöneticilerinin, İşletmeleri Entegre Raporlama Uygulamalarına Yönlendiren Nedenlere İlişkin Oluşturulan İfadelere Katılma Düzeylerinin Dağılımı

Tablo 3.7.'de işletme yöneticilerinin, işletmeleri entegre raporlama uygulamalarına yönlendiren nedenlere ilişkin oluşturulan ifadelere katılma düzeyleri ayrıntılı bir şekilde sunulmuştur.

Tablo 3. 7. İşletme Yöneticilerinin, İşletmeleri Entegre Raporlama Uygulamalarına Yönlendiren Nedenlere İlişkin Oluşturulan İfadelere Katılma Düzeylerinin Dağılımı

İşletmeleri Entegre Raporlama Uygulamalarına Yönlendiren Nedenler	**Ortalama**	**Standart Sapma**	**Frekans %**				
			1	**2**	**3**	**4**	**5**
Yatırımcılardan gelen açıklama talepleri, işletmemizi, entegre raporlama uygulamalarına yönlendirecektir	3,5867	1,06661	2,7	17,3	17,3	44	18,7
Ülkemizde entegre raporlamanın yasal olarak zorunlu olması, işletmemizi, entegre raporlama uygulamalarına yönlendirecektir	4,5733	0,59669	0	0	5,3	32	62,7
Entegre raporlama uygulamalarının rekabet avantajı sağlaması, işletmemizi, entegre raporlama uygulamalarına yönlendirecektir	3,9333	1,03105	4	5,3	16	42,7	32
Kurumsal itibarın artırılması, işletmemizi, entegre raporlama uygulamalarına yönlendirecektir	3,7200	1,04700	4	8	24	40	24
Maliyet tasarrufu, işletmemizi, entegre raporlama uygulamalarına yönlendirecektir	3,9467	1,13772	4	12	6,7	40	37,3
Dış paydaşlardan gelen açıklama talepleri, işletmemizi, entegre raporlama uygulamalarına yönlendirecektir	3,4667	1,09462	6,7	6,7	40	26,7	20
Hesap verebilirlik, işletmemizi, entegre raporlama uygulamalarına yönlendirecektir	2,9600	1,19050	6,7	37,3	24	17,3	14,7
Yatırım fonu çekme, işletmemizi, entegre raporlama uygulamalarına yönlendirecektir	4,2800	,83115	0	0	24	24	52
Güçlü paydaş gruplarını yönetme, işletmemizi, entegre raporlama uygulamalarına yönlendirecektir	3,5600	1,36797	12	16	4	40	28
Meşruiyet ve sorumluluk, işletmemizi, entegre raporlama uygulamalarına yönlendirecektir	4,0800	,74905	0	0	24	44	32
Ekonomik değer yaratma, işletmemizi, entegre raporlama uygulamalarına yönlendirecektir	3,7067	1,07519	0	13,3	36	17,3	33,3
Genel	**3,8012**	**,38474**					

(1=Çok etkisiz, 2=Etkisiz, 3=Ne etkili ne etkisiz, 4=Etkili, 5=Çok etkili)

Tablo 3.7.'den de görüldüğü üzere, işletme yöneticileri, işletmeleri entegre raporlama uygulamalarına yönlendiren nedenlere ilişkin oluşturulan ifadelerden;

"Yatırımcılardan gelen açıklama talepleri, işletmemizi, entegre raporlama uygulamalarına yönlendirecektir" ifadesine (3,58 ortalama ile) "Etkili",

"Ülkemizde entegre raporlamanın yasal olarak zorunlu olması, işletmemizi, entegre raporlama uygulamalarına yönlendirecektir" ifadesine (4,57 ortalama ile) "Çok Etkili",

"Entegre raporlama uygulamalarının rekabet avantajı sağlaması, işletmemizi, entegre raporlama uygulamalarına yönlendirecektir" ifadesine (3,93 ortalama ile) "Etkili",

"Kurumsal itibarın artırılması, işletmemizi, entegre raporlama uygulamalarına yönlendirecektir" ifadesine (3,72 ortalama ile) "Etkili",

"Maliyet tasarrufu, işletmemizi, entegre raporlama uygulamalarına yönlendirecektir" ifadesine (3,94 ortalama ile) "Etkili",

"Dış paydaşlardan gelen açıklama talepleri, işletmemizi, entegre raporlama uygulamalarına yönlendirecektir" ifadesine (3,46 ortalama ile) "Etkili",

"Hesap verebilirlik, işletmemizi, entegre raporlama uygulamalarına yönlendirecektir" ifadesine (2,96 ortalama ile) "Ne Etkili Ne Etkisiz",

"Yatırım fonu çekme, işletmemizi, entegre raporlama uygulamalarına yönlendirecektir" ifadesine (4,28 ortalama ile) "Çok Etkili",

"Güçlü paydaş gruplarını yönetme, işletmemizi, entegre raporlama uygulamalarına yönlendirecektir" ifadesine (3,56 ortalama ile) "Etkili",

"Meşruiyet ve sorumluluk, işletmemizi, entegre raporlama uygulamalarına yönlendirecektir" ifadesine (4,08 ortalama ile) "Etkili",

"Ekonomik değer yaratma, işletmemizi, entegre raporlama uygulamalarına yönlendirecektir" ifadesine (3,70 ortalama ile) "Etkili", şeklinde cevap vermişlerdir.

Yukarıdaki sonuçlar incelendiğinde, işletme yöneticileri, işletmeleri entegre raporlama uygulamalarına yönlendiren nedenlere ilişkin oluşturulan ifadelerden birine ne etkili ne etkisiz, sekizine etkili ve ikisine ise çok etkili cevabını verdikleri

görülmüştür. Sonuç olarak, işletme yöneticilerinin, ülkemizde entegre raporlamanın yasal olarak zorunlu olması ve yatırım fonu çekebilmeyi, işletmeleri entegre raporlama uygulamalarına yönlendiren çok etkili nedenler olarak gördükleri tespit edilmiştir.

3.5.7. İşletme Yöneticilerinin Entegre Raporların Bağımsız Denetime Tabi Tutulmasına İlişkin Oluşturulan İfadelere Katılma Düzeylerinin Dağılımı

Tablo 3.8.'de işletme yöneticilerinin entegre raporların bağımsız denetime tabi tutulmasına ilişkin oluşturulan ifadelere katılma düzeyleri ayrıntılı bir şekilde sunulmuştur.

Tablo 3. 8. İşletme Yöneticilerinin Entegre Raporların Bağımsız Denetime Tabi Tutulmasına İlişkin Oluşturulan İfadelere Katılma Düzeylerinin Dağılımı

Entegre Raporların Bağımsız Denetime Tabi Tutulmasına İlişkin İfadeler	**Ortalama**	**Standart Sapma**	**Frekans %**				
			1	**2**	**3**	**4**	**5**
Yatırımcıların raporlamaya güven duyabilmeleri için güvence gereklidir	4,2800	0,66900	0	0	12	48	40
Dış paydaşların raporlamaya güven duymaları için güvence gereklidir	4,4267	0,64038	0	0	8	41,3	50,7
Güvence, paydaş kararlarını etkilemektedir	4,2133	0,72211	0	0	17,3	44	37,7
Finansal ve finansal olmayan bileşenlerin denetim sürecinde bir araya getirebilmenin zorluğu oldukça fazladır	4,2800	0,72708	0	0	16	40	44
Genel	**4,3**	**,50671**	**-**				

(1=Kesinlikle katılmıyorum 2=Katılmıyorum 3=Ne katılıyorum ne katılmıyorum 4=Katılıyorum 5=Kesinlikle katılıyorum)

Tablo 3.8. 'den de görüldüğü üzere, işletme yöneticileri entegre raporların bağımsız denetime tabi tutulmasına ilişkin oluşturulan ifadelerden;

"Yatırımcıların raporlamaya güven duyabilmeleri için güvence gereklidir" ifadesine (4,28 ortalama ile) ''Kesinlikle Katılıyorum",

"Dış paydaşların raporlamaya güven duymaları için güvence gereklidir" ifadesine (4,42 ortalama ile) ''Kesinlikle Katılıyorum",

“Güvence, paydaş kararlarını etkilemektedir” ifadesine (4,21 ortalama ile) ‘‘Katılıyorum”,

“Finansal ve finansal olmayan bileşenlerin denetim sürecinde bir araya getirebilmenin zorluğu oldukça fazladır” ifadesine (4,28 ortalama ile) ‘‘Kesinlikle Katılıyorum”, şeklinde cevap vermişlerdir.

Yukarıdaki sonuçlar incelendiğinde, işletme yöneticilerinin entegre raporların bağımsız denetime tabi tutulmasına ilişkin oluşturulan ifadelerden üçüne kesinlikle katıldıkları ve birine de katıldıkları görülmüştür. Sonuç olarak, işletme yöneticileri, dış paydaşların ve yatırımcıların raporlamaya güven duymaları için güvencenin gerekli olduğunu belirtmişlerdir. Ancak, işletme yöneticilerinin finansal ve finansal olmayan bileşenlerin denetim sürecinde bir araya getirebilmenin zor olduğuna ilişkin algılarının da oldukça fazla olduğu tespit edilmiştir.

3.5.8. İşletme Yöneticilerinin Demografik Özelliklerine Göre Entegre Raporlama Farkındalığına, Entegre Raporlama Uygulamalarının Muhtemel Faydalarına ve Entegre Raporların Bağımsız Denetime Tabi Tutulmasına İlişkin İfadelere Katılma Düzeyleri Arasındaki Farklılığın Belirlenmesi

Bu hipotezi test edebilmek için demografik özellikler olarak sürdürülebilirlik/KSS Raporu yayınlayanlar, entegre raporlama uygulamalarını benimsemeyi düşünenler, işletme yöneticilerinin pozisyonları, işletmelerin çalışan sayısı, menşei ve faaliyet gösterdiği sektör aşağıda ayrı ayrı ele alınmaktadır.

3.5.8.1. Sürdürülebilirlik/KSS Raporu Yayınlayanlar ile Entegre Raporlama Farkındalığına Katılma Düzeyleri Arasındaki Farklılığın Belirlenmesi

Ankete katılan işletmelerden sürdürülebilirlik/KSS raporu yayınlayanlara göre entegre raporlama farkındalığına ilişkin oluşturulan ifadelere katılma düzeylerinde bir farklılık olup olmadığını belirleyebilmek için oluşturulan hipotez ve uygulanan Mann-Whitney Testi analizi sonucu elde edilen bulgular aşağıdaki gibidir;

H_{1a}: Sürdürülebilirlik/KSS raporu yayınlayanlara göre entegre raporlama farkındalığına ilişkin oluşturulan ifadelere katılma düzeyleri arasında anlamlı bir fark vardır.

Tablo 3. 9. Sürdürülebilirlik/KSS Raporu Yayınlayanlara Göre Entegre Raporlama Farkındalığına İlişkin Oluşturulan İfadelere Katılma Düzeylerinin Değişimi

Entegre Raporlama Farkındalığına İlişkin İfadeler	**Sig. (2-tailed)**
Sürdürülebilirlik raporlaması hakkında bilgi sahibiyim	0,218
Entegre raporlama hakkında bilgi sahibiyim	0,360
Türkiye'de entegre raporlama alanında yapılan çalışmaları takip ederim	0,212

Tablo 3.9.'da görüldüğü üzere, ankete katılan işletmelerden sürdürülebilirlik/KSS raporu yayınlayanlara göre entegre raporlama farkındalığına ilişkin oluşturulan ifadelerden "Sürdürülebilirlik raporlaması hakkında bilgi sahibiyim" ifadesi ile ilgili P=0,218, "Entegre raporlama hakkında bilgi sahibiyim" ifadesi ile ilgili P=0,360, "Türkiye'de entegre raporlama alanında yapılan çalışmaları takip ederim" ifadesi ile ilgili P=0,212 değerleri bulunmuştur. Bu nedenle, bulunan değerler P>0,05 olduğundan bu üç ifadeye ilişkin anlamlı bir farklılık tespit edilememiştir. Dolayısıyla, "*Sürdürülebilirlik/KSS raporu yayınlayanlara göre entegre raporlama farkındalığına ilişkin oluşturulan ifadelere katılma düzeyleri arasında anlamlı bir fark vardır*" şeklinde belirlenen H_{1a} hipotezi reddedilmiştir.

3.5.8.2. Sürdürülebilirlik/KSS Raporu Yayınlayanlar ile Entegre Raporlama Uygulamalarının Muhtemel Faydalarına Katılma Düzeyleri Arasındaki Farklılığın Belirlenmesi

Ankete katılan işletmelerden sürdürülebilirlik/KSS raporu yayınlayanlara göre entegre raporlama uygulamalarının muhtemel faydalarına ilişkin oluşturulan ifadelere katılma düzeylerinde bir farklılık olup olmadığını belirleyebilmek için oluşturulan hipotez ve uygulanan Mann-Whitney Testi analizi sonucu elde edilen bulgular aşağıdaki gibidir;

H_{1b}: Sürdürülebilirlik/KSS raporu yayınlayanlara göre entegre raporlama uygulamalarının muhtemel faydalarına ilişkin oluşturulan ifadelere katılma düzeyleri arasında anlamlı fark vardır.

Tablo 3. 10. Sürdürülebilirlik/KSS Raporu Yayınlayanlara Göre Entegre Raporlama Uygulamalarının Muhtemel Faydalarına İlişkin Oluşturulan İfadelere Katılma Düzeylerinin Değişimi

Entegre Raporlama Uygulamalarının Muhtemel Faydaları ile İlgili İfadeler	**Sig. (2-tailed)**
İşletmenizin kurumsal raporlarını iyileştirmeye yardımcı olacaktır	0,697
Sürdürülebilir ürün geliştirmeyi teşvik edecektir	0,228
Dış paydaşlarla iletişimi geliştirecektir	0,948
Sermayeye daha kolay erişim sağlayacaktır	0,969
İşletmenizin entegre düşünceyi içselleştirmesine aracılık ederek bağımsız departman anlayışını ortadan kaldıracaktır	0,706
Şeffaflığı arttıracaktır	0,689
Hisse senedi fiyatını arttıracaktır	0,841
Kurumsal itibarı arttıracaktır	0,595
Rekabet avantajı sağlayacaktır	0,625
Daha iyi sermaye tahsis kararları alınmasını sağlayacaktır	0,047
Veri kalitesini iyileştirecektir	0,079
Karar verme sürecini iyileştirecektir	0,509
Risk ve fırsatların daha iyi anlaşılmasını sağlayacaktır	0,746
Yatırımcılar ile daha güçlü ilişkiler kurulmasını sağlayacaktır	0,084
Yönetim, organizasyon ve stratejisini daha iyi anlayacaktır	0,432

Tablo 3.10.'da görüldüğü üzere, ankete katılan işletmelerden sürdürülebilirlik/KSS raporu yayınlayanlara göre entegre raporlama uygulamalarının muhtemel faydaları ile ilgili oluşturulan ifadelerden "Daha iyi sermaye tahsis kararları alınmasını sağlayacaktır" ifadesi ile ilgili P=0,047 değeri bulunmuştur. Bu nedenle, bulunan değer P<0.05 olduğundan sadece bu ifadeye ilişkin aralarında istatiksel olarak anlamlı bir farklılık tespit edilmiştir. Diğer ifadelere ilişkin bulunan değerlerin hepsi P>0.05 olduğundan aralarında istatiksel olarak anlamlı bir farklılık tespit edilememiştir. Dolayısıyla "*Sürdürülebilirlik/KSS raporu yayınlayanlara göre*

entegre raporlama uygulamalarının muhtemel faydalarına ilişkin oluşturulan ifadelere katılma düzeyleri arasında anlamlı fark vardır" şeklinde belirlenen H_{1b} hipotezi sadece bu ifade için kabul edilmiş, diğer ifadeler için reddedilmiştir.

3.5.8.3.Sürdürülebilirlik/KSS Raporu Yayınlayanlar ile Entegre Raporların Bağımsız Denetime Tabi Tutulmasına Katılma Düzeyleri Arasındaki Farklılığın Belirlenmesi

Ankete katılan işletmelerden sürdürülebilirlik/KSS raporu yayınlayanlara göre entegre raporların bağımsız denetime tabi tutulmasına ilişkin oluşturulan ifadelere katılma düzeylerinde bir farklılık olup olmadığını belirleyebilmek için oluşturulan hipotez ve uygulanan Mann-Whitney Testi analizi sonucu elde edilen bulgular aşağıdaki gibidir;

H_{1c}: Sürdürülebilirlik/KSS raporu yayınlayanlara göre entegre raporların bağımsız denetime tabi tutulmasına ilişkin oluşturulan ifadelere katılma düzeyleri arasında anlamlı bir fark vardır

Tablo 3. 11. Sürdürülebilirlik/KSS Raporu Yayınlayanlara Göre Entegre Raporların Bağımsız Denetime Tabi Tutulmasına İlişkin Oluşturulan İfadelere Katılma Düzeylerinin Değişimi

Entegre Raporların Bağımsız Denetime Tabi Tutulmasına İlişkin İfadeler	**Sig. (2-tailed)**
Yatırımcıların raporlamaya güven duyabilmeleri için güvence gereklidir	0,341
Dış paydaşların raporlamaya güven duymaları için güvence gereklidir	0,374
Güvence, paydaş kararlarını etkilemektedir	0,729
Finansal ve finansal olmayan bileşenlerin denetim sürecinde bir araya getirebilmenin zorluğu oldukça fazladır	0,808

Tablo 3.11.'de görüldüğü üzere, ankete katılan işletmelerden Sürdürülebilirlik/KSS raporu yayınlayanlara göre entegre raporların bağımsız denetime tabi tutulmasına ilişkin oluşturulan ifadelerden "Yatırımcıların raporlamaya güven duyabilmeleri için güvence gereklidir" ifadesi ile ilgili P=0,341, "Dış paydaşların raporlamaya güven duymaları için güvence gereklidir" ifadesi ile ilgili P=0,374, "Güvence, paydaş kararlarını etkilemektedir" ifadesi ile ilgili P=0,729,

"Finansal ve finansal olmayan bileşenlerin denetim sürecinde bir araya getirebilmenin zorluğu oldukça fazladır" ifadesi ile ilgili P=0,808 değerleri bulunmuştur. Bu nedenle, bulunan değerlerin hepsi P>0,05 olduğundan bu ifadelere ilişkin anlamlı bir farklılık tespit edilememiştir. Dolayısıyla, "*Sürdürülebilirlik/KSS raporu yayınlayanlara göre entegre raporların bağımsız denetime tabi tutulmasına ilişkin oluşturulan ifadelere katılma düzeyleri arasında anlamlı bir fark vardır*" şeklinde belirlenen H_{1c} hipotezi reddedilmiştir.

3.5.8.4.Entegre Raporlama Uygulamalarını Benimsemeyi Düşünenler ile Entegre Raporlama Farkındalığına Katılma Düzeyleri Arasındaki Farklılığın Belirlenmesi

Ankete katılan işletmelerden entegre raporlama uygulamalarını benimsemeyi düşünenlere göre entegre raporlama farkındalığına ilişkin oluşturulan ifadelere katılma düzeylerinde bir farklılık olup olmadığını belirleyebilmek için oluşturulan hipotez ve uygulanan Mann-Whitney Testi analizi sonucu elde edilen bulgular aşağıdaki gibidir;

$H_{1d:}$ *Entegre raporlama uygulamalarını benimsemeyi düşünenlere göre entegre raporlama farkındalığına ilişkin oluşturulan ifadelere katılma düzeyleri arasında anlamlı fark vardır.*

Tablo 3. 12. Entegre Raporlama Uygulamalarını Benimsemeyi Düşünenlere Göre Entegre Raporlama Farkındalığına İlişkin Oluşturulan İfadelere Katılma Düzeylerinin Değişimi

Entegre Raporlama Farkındalığına İlişkin İfadeler	**Sig. (2-tailed)**
Sürdürülebilirlik raporlaması hakkında bilgi sahibiyim	0,000
Entegre raporlama hakkında bilgi sahibiyim	0,000
Türkiye'de entegre raporlama alanında yapılan çalışmaları takip ederim	0,000

Tablo 3.12.'de görüldüğü üzere, ankete katılan işletmelerden entegre raporlama uygulamalarını benimsemeyi düşünenlere göre entegre raporlama farkındalığına ilişkin oluşturulan ifadelerden "Sürdürülebilirlik raporlaması hakkında bilgi sahibiyim" ifadesi ile ilgili P=0,000, "Entegre raporlama hakkında bilgi

sahibiyim" ifadesi ile ilgili P=0,000, "Türkiye'de entegre raporlama alanında yapılan çalışmaları takip ederim" ifadesi ile ilgili P=0,000 değerleri bulunmuştur. Bulunan değerler P<0.05 olduğundan bu ifadelere ilişkin aralarında istatiksel olarak anlamlı bir farklılık tespit edilmiştir. Dolayısıyla "*Entegre raporlama uygulamalarını benimsemeyi düşünenlere göre entegre raporlama farkındalığına ilişkin oluşturulan ifadelere katılma düzeyleri arasında anlamlı fark vardır*" şeklinde belirlenen H_{1d} hipotezi bu ifadeler için kabul edilmiştir.

3.5.8.5. Entegre Raporlama Uygulamalarını Benimsemeyi Düşünenler ile Entegre Raporlama Uygulamalarının Muhtemel Faydalarına Katılma Düzeyleri Arasındaki Farklılığın Belirlenmesi

Ankete katılan işletmelerden entegre raporlama uygulamalarını benimsemeyi düşünenlere göre entegre raporlama uygulamalarının muhtemel faydalarına ilişkin oluşturulan ifadelere katılma düzeylerinde bir farklılık olup olmadığını belirleyebilmek için oluşturulan hipotez ve uygulanan Mann-Whitney Testi analizi sonucu elde edilen bulgular aşağıdaki gibidir;

H_{1e}: *Entegre raporlama uygulamalarını benimsemeyi düşünenlere göre entegre raporlama uygulamalarının muhtemel faydalarına ilişkin oluşturulan ifadelere katılma düzeyleri arasında anlamlı fark vardır*.

Tablo 3. 13. Entegre Raporlama Uygulamalarını Benimsemeyi Düşünenlere Göre Entegre Raporlama Uygulamalarının Muhtemel Faydalarına İlişkin Oluşturulan İfadelere Katılma Düzeylerinin Değişimi

Entegre Raporlama Uygulamalarının Muhtemel Faydaları ile İlgili İfadeler	**Sig. (2-tailed)**
İşletmenizin kurumsal raporlarını iyileştirmeye yardımcı olacaktır	0,188
Sürdürülebilir ürün geliştirmeyi teşvik edecektir	0,325
Dış paydaşlarla iletişimi geliştirecektir	0,052
Sermayeye daha kolay erişim sağlayacaktır	0,292
İşletmenizin entegre düşünceyi içselleştirmesine aracılık ederek bağımsız departman anlayışını ortadan kaldıracaktır	0,441
Şeffaflığı arttıracaktır	0,933
Hisse senedi fiyatını arttıracaktır	0,079
Kurumsal itibarı arttıracaktır	1,000

Rekabet avantajı sağlayacaktır	0,033
Daha iyi sermaye tahsis kararları alınmasını sağlayacaktır	0,485
Veri kalitesini iyileştirecektir	0,510
Karar verme sürecini iyileştirecektir	0,812
Risk ve fırsatların daha iyi anlaşılmasını sağlayacaktır	0,858
Yatırımcılar ile daha güçlü ilişkiler kurulmasını sağlayacaktır	0,319
Yönetim, organizasyon ve stratejisini daha iyi anlayacaktır	0,785

Tablo 3.13.'de görüldüğü üzere, ankete katılan işletmelerden entegre raporlama uygulamalarını benimsemeyi düşünenlere göre entegre raporlama uygulamalarının muhtemel faydalarına ilişkin oluşturulan ifadelerden "Rekabet avantajı sağlayacaktır" ifadesi ile ilgili P=0,033 değeri bulunmuştur. Bu nedenle, bulunan değer P<0.05 olduğundan sadece bu ifadeye ilişkin aralarında istatiksel olarak anlamlı bir farklılık tespit edilmiştir. Diğer ifadelere ilişkin bulunan değerlerin hepsi P>0.05 olduğundan aralarında istatiksel olarak anlamlı bir farklılık tespit edilememiştir. Dolayısıyla "*Entegre raporlama uygulamalarını benimsemeyi düşünenlere göre entegre raporlama uygulamalarının muhtemel faydalarına ilişkin oluşturulan ifadelere katılma düzeyleri arasında anlamlı fark vardır"* şeklinde belirlenen H_{1e} hipotezi sadece bu ifade için kabul edilmiş, diğer ifadeler için reddedilmiştir.

3.5.8.6. Entegre Raporlama Uygulamalarını Benimsemeyi Düşünenler ile Entegre Raporların Bağımsız Denetime Tabi Tutulmasına Katılma Düzeyleri Arasındaki Farklılığın Belirlenmesi

Ankete katılan işletmelerden entegre raporlama uygulamalarını benimsemeyi düşünenlere göre entegre raporların bağımsız denetime tabi tutulmasına ilişkin oluşturulan ifadelere katılma düzeylerinde bir farklılık olup olmadığını belirleyebilmek için oluşturulan hipotez ve uygulanan Mann-Whitney Testi analizi sonucu elde edilen bulgular aşağıdaki gibidir;

H_{1f}: Entegre raporlama uygulamalarını benimsemeyi düşünenlere göre entegre raporların bağımsız denetime tabi tutulmasına ilişkin oluşturulan ifadelere katılma düzeyleri arasında anlamlı fark vardır.

Tablo 3. 14. Entegre Raporlama Uygulamalarını Benimsemeyi Düşünenlere Göre Entegre Raporların Bağımsız Denetime Tabi Tutulmasına İlişkin Oluşturulan İfadelere Katılma Düzeylerinin Değişimi

Entegre Raporların Bağımsız Denetime Tabi Tutulmasına İlişkin İfadeler	**Sig. (2-tailed)**
Yatırımcıların raporlamaya güven duyabilmeleri için güvence gereklidir	0,224
Dış paydaşların raporlamaya güven duymaları için güvence gereklidir	0,633
Güvence, paydaş kararlarını etkilemektedir	0,729
Finansal ve finansal olmayan bileşenlerin denetim sürecinde bir araya getirebilmenin zorluğu oldukça fazladır	0,543

Tablo 3.14.'te görüldüğü üzere, ankete katılan işletmelerden entegre raporlama uygulamalarını benimsemeyi düşünenlere göre entegre raporların bağımsız denetime tabi tutulmasına ilişkin oluşturulan ifadelerden "Yatırımcıların raporlamaya güven duyabilmeleri için güvence gereklidir" ifadesi ile ilgili P= 0,224, "Dış paydaşların raporlamaya güven duymaları için güvence gereklidir" ifadesi ile ilgili P=0,633, "Güvence, paydaş kararlarını etkilemektedir" ifadesi ile ilgili P=0,729, "Finansal ve finansal olmayan bileşenlerin denetim sürecinde bir araya getirebilmenin zorluğu oldukça fazladır" ifadesi ile ilgili P=0,543 değerleri bulunmuştur. Bu nedenle, bulunan değerlerin hepsi P>0,05 olduğundan bu ifadelere ilişkin anlamlı bir farklılık tespit edilememiştir. Dolayısıyla, "*Entegre raporlama uygulamalarını benimsemeyi düşünenlere göre entegre raporların bağımsız denetime tabi tutulmasına ilişkin oluşturulan ifadelere katılma düzeyleri arasında anlamlı fark vardır*" şeklinde belirlenen H_{1f} hipotezi reddedilmiştir.

3.5.8.7. İşletme Yöneticilerinin Pozisyonları ile Entegre Raporlama Farkındalığına Katılma Düzeyleri Arasındaki Farklılığın Belirlenmesi

İşletme yöneticilerinin pozisyonlarına göre entegre raporlama farkındalığına ilişkin oluşturulan ifadelere katılma düzeylerinde bir farklılık olup olmadığını belirleyebilmek için oluşturulan hipotez ve uygulanan Kruskal-Wallis Testi analizi sonucu elde edilen bulgular aşağıdaki gibidir;

H_{1g}: İşletme yöneticilerinin pozisyonlarına göre entegre raporlama farkındalığına ilişkin oluşturulan ifadelere katılma düzeyleri arasında anlamlı fark vardır

Tablo 3. 15. İşletme Yöneticilerinin Pozisyonlarına Göre Entegre Raporlama Farkındalığına İlişkin Oluşturulan İfadelere Katılma Düzeylerinin Değişimi

Entegre Raporlama Farkındalığına İlişkin İfadeler	**Sig. (2-tailed)**
Sürdürülebilirlik raporlaması hakkında bilgi sahibiyim	0,473
Entegre raporlama hakkında bilgi sahibiyim	0,841
Türkiye'de entegre raporlama alanında yapılan çalışmaları takip ederim	0,265

Tablo 3.15.'te görüldüğü üzere, işletme yöneticilerinin pozisyonlarına göre entegre raporlama farkındalığına ilişkin oluşturulan ifadelerden "Sürdürülebilirlik raporlaması hakkında bilgi sahibiyim" ifadesi ile ilgili P=0,473, "Entegre raporlama hakkında bilgi sahibiyim" ifadesi ile ilgili P=0,841, "Türkiye'de entegre raporlama alanında yapılan çalışmaları takip ederim" ifadesi ile ilgili P=0,265 değerleri bulunmuştur. Bulunan değerlerin hepsi P>0.05 olduğundan bu ifadelere ilişkin aralarında istatiksel olarak anlamlı bir farklılık tespit edilememiştir. Dolayısıyla H_{1g} hipotezi bu ifadeler için reddedilmiştir.

3.5.8.8. İşletme Yöneticilerinin Pozisyonları ile Entegre Raporlama Uygulamalarının Muhtemel Faydalarına Katılma Düzeyleri Arasındaki Farklılığın Belirlenmesi

Ankete katılan işletme yöneticilerinin pozisyonlarına göre entegre raporlama uygulamalarının muhtemel faydalarına ilişkin oluşturulan ifadelere katılma düzeylerinde bir farklılık olup olmadığını belirleyebilmek için oluşturulan hipotez ve uygulanan Kruskal-Wallis Testi analizi sonucu elde edilen bulgular aşağıdaki gibidir;

H_{1h}: İşletme yöneticilerinin pozisyonlarına göre entegre raporlama uygulamalarının muhtemel faydalarına ilişkin oluşturulan ifadelere katılma düzeyleri arasında anlamlı fark vardır.

Tablo 3. 16. İşletme Yöneticilerinin Pozisyonlarına Göre Entegre Raporlama Uygulamalarının Muhtemel Faydalarına İlişkin Oluşturulan İfadelere Katılma Düzeylerinin Değişimi

Entegre Raporlama Uygulamalarının Muhtemel Faydaları ile İlgili İfadeler	**Sig. (2-tailed)**
İşletmenizin kurumsal raporlarını iyileştirmeye yardımcı olacaktır	0,250
Sürdürülebilir ürün geliştirmeyi teşvik edecektir	0,834
Dış paydaşlarla iletişimi geliştirecektir	0,152
Sermayeye daha kolay erişim sağlayacaktır	0,990
İşletmenizin entegre düşünceyi içselleştirmesine aracılık ederek bağımsız departman anlayışını ortadan kaldıracaktır	0,197
Şeffaflığı arttıracaktır	0,143
Hisse senedi fiyatını arttıracaktır	0,277
Kurumsal itibarı arttıracaktır	0,834
Rekabet avantajı sağlayacaktır	0,469
Daha iyi sermaye tahsis kararları alınmasını sağlayacaktır	0,066
Veri kalitesini iyileştirecektir	0,553
Karar verme sürecini iyileştirecektir	0,800
Risk ve fırsatların daha iyi anlaşılmasını sağlayacaktır	0,090
Yatırımcılar ile daha güçlü ilişkiler kurulmasını sağlayacaktır	0,122
Yönetim, organizasyon ve stratejisini daha iyi anlayacaktır	0,797

Tablo 3.16.'da görüldüğü üzere, işletme yöneticilerinin pozisyonlarına göre entegre raporlama uygulamalarının muhtemel faydalarına ilişkin oluşturulan ifadelerden "Rekabet avantajı sağlayacaktır" ifadesi ile ilgili P=0,250, "Sürdürülebilir ürün geliştirmeyi teşvik edecektir" ifadesi ile ilgili P=0,834, "Dış paydaşlarla iletişimi geliştirecektir" ifadesi ile ilgili P=0,152, "Sermayeye daha kolay erişim sağlayacaktır" ifadesi ile ilgili P=0,990, "İşletmenizin entegre düşünceyi içselleştirmesine aracılık ederek bağımsız departman anlayışını ortadan kaldıracaktır" ifadesi ile ilgili P=0,197, "Şeffaflığı arttıracaktır" ifadesi ile ilgili P=0,143, "Hisse senedi fiyatını arttıracaktır" ifadesi ile ilgili P=0,277, "Kurumsal itibarı arttıracaktır" ifadesi ile ilgili P=0,834, "Rekabet avantajı sağlayacaktır" ifadesi ile ilgili P=0,469, "Daha iyi sermaye tahsis kararları alınmasını sağlayacaktır" ifadesi ile ilgili P=0,066, "Veri kalitesini iyileştirecektir" ifadesi ile ilgili P=0,553, "Karar verme sürecini iyileştirecektir" ifadesi ile ilgili P=0,800, "Risk ve fırsatların daha iyi anlaşılmasını sağlayacaktır" ifadesi ile ilgili 0,090, "Yatırımcılar ile daha güçlü ilişkiler kurulmasını sağlayacaktır"

ifadesi ile ilgili P=0,122, "Yönetim, organizasyon ve stratejisini daha iyi anlayacaktır" ifadesi ile ilgili P=0,797 değerleri bulunmuştur. Bu nedenle, bulunan değerlerin hepsi P>0.05 olduğundan aralarında istatiksel olarak anlamlı bir farklılık tespit edilememiştir. Dolayısıyla, H_{1h} hipotezi reddedilmiştir.

3.5.8.9. İşletmelerin Çalışan Sayısı ile Entegre Raporlama Farkındalığına Katılma Düzeyleri Arasındaki Farklılığın Belirlenmesi

Ankete katılan işletmelerin çalışan sayısına göre entegre raporlama farkındalığına ilişkin oluşturulan ifadelere katılma düzeylerinde bir farklılık olup olmadığını belirleyebilmek için oluşturulan hipotez ve uygulanan Kruskal-Wallis Testi analizi sonucu elde edilen bulgular aşağıdaki gibidir;

H_{1i}: İşletmelerin çalışan sayısına göre entegre raporlama farkındalığına ilişkin oluşturulan ifadelere katılma düzeylerinin değişimi arasında anlamlı fark vardır.

Tablo 3. 17. İşletmelerin Çalışan Sayısına Göre Entegre Raporlama Farkındalığına İlişkin Oluşturulan İfadelere Katılma Düzeylerinin Değişimi

Entegre Raporlama Farkındalığına İlişkin İfadeler	**Sig. (2-tailed)**
Sürdürülebilirlik raporlaması hakkında bilgi sahibiyim	0,236
Entegre raporlama hakkında bilgi sahibiyim	0,470
Türkiye'de entegre raporlama alanında yapılan çalışmaları takip ederim	0,255

Tablo 3.17.'de görüldüğü üzere, işletmelerin çalışan sayısına göre entegre raporlama farkındalığına ilişkin oluşturulan ifadelerden "Sürdürülebilirlik raporlaması hakkında bilgi sahibiyim" ifadesi ile ilgili P=0,236, "Entegre raporlama hakkında bilgi sahibiyim" ifadesi ile ilgili P=0,470, "Türkiye'de entegre raporlama alanında yapılan çalışmaları takip ederim" ifadesi ile ilgili P=0,255 değerleri bulunmuştur. Bu nedenle, bulunan değerler P>0,05 olduğundan bu üç ifadeye ilişkin anlamlı bir farklılık tespit edilememiştir. Dolayısıyla, "*İşletmelerin çalışan sayısına göre entegre raporlama farkındalığına ilişkin oluşturulan ifadelere katılma düzeylerinin değişimi arasında anlamlı fark vardır*" şeklinde belirlenen H_{1i} hipotezi reddedilmiştir.

3.5.8.10. İşletmelerin Çalışan Sayısı ile Entegre Raporlama Uygulamalarının Muhtemel Faydalarına Katılma Düzeyleri Arasındaki Farklılığın Belirlenmesi

Ankete katılan işletmelerin çalışan sayısına göre entegre raporlama uygulamalarının muhtemel faydalarına ilişkin oluşturulan ifadelere katılma düzeylerinde bir farklılık olup olmadığını belirleyebilmek için oluşturulan hipotez ve uygulanan Kruskal-Wallis Testi analizi sonucu elde edilen bulgular aşağıdaki gibidir;

H_{1j}: İşletmelerin çalışan sayısına göre entegre raporlama uygulamalarının muhtemel faydalarına ilişkin oluşturulan ifadelere katılma düzeyleri arasında anlamlı fark vardır.

Tablo 3. 18. İşletmelerin Çalışan Sayısına Göre Entegre Raporlama Uygulamalarının Muhtemel Faydalarına İlişkin Oluşturulan İfadelere Katılma Düzeylerinin Değişimi

Entegre Raporlama Uygulamalarının Muhtemel Faydaları ile İlgili İfadeler	**Sig. (2-tailed)**
İşletmenizin kurumsal raporlarını iyileştirmeye yardımcı olacaktır	0,629
Sürdürülebilir ürün geliştirmeyi teşvik edecektir	0,728
Dış paydaşlarla iletişimi geliştirecektir	0,216
Sermayeye daha kolay erişim sağlayacaktır	0,182
İşletmenizin entegre düşünceyi içselleştirmesine aracılık ederek bağımsız departman anlayışını ortadan kaldıracaktır	0,454
Şeffaflığı arttıracaktır	0,086
Hisse senedi fiyatını arttıracaktır	0,047
Kurumsal itibarı arttıracaktır	0,271
Rekabet avantajı sağlayacaktır	0,134
Daha iyi sermaye tahsis kararları alınmasını sağlayacaktır	0,731
Veri kalitesini iyileştirecektir	0,088
Karar verme sürecini iyileştirecektir	0,271
Risk ve fırsatların daha iyi anlaşılmasını sağlayacaktır	0,152
Yatırımcılar ile daha güçlü ilişkiler kurulmasını sağlayacaktır	0,230
Yönetim, organizasyon ve stratejisini daha iyi anlayacaktır	0,982

Tablo 3.18.'de görüldüğü üzere, işletmelerin çalışan sayısına göre entegre raporlama uygulamalarının muhtemel faydalarına ilişkin oluşturulan ifadelerden

"Hisse senedi fiyatını arttıracaktır" ifadesi ile ilgili P=0,047 değeri bulunmuştur. Bu nedenle, bulunan değer P<0.05 olduğundan sadece bu ifadeye ilişkin aralarında istatiksel olarak anlamlı bir farklılık tespit edilmiştir. Diğer ifadelere ilişkin bulunan değerlerin hepsi P>0.05 olduğundan aralarında istatiksel olarak anlamlı bir farklılık tespit edilememiştir. Dolayısıyla "*İşletmelerin çalışan sayısına göre entegre raporlama uygulamalarının muhtemel faydalarına ilişkin oluşturulan ifadelere katılma düzeyleri arasında anlamlı fark vardır*" şeklinde belirlenen H_{1j} hipotezi sadece bu ifade için kabul edilmiş, diğer ifadeler için reddedilmiştir.

3.5.8.11. İşletmelerin Çalışan Sayısı ile Entegre Raporların Bağımsız Denetime Tabi Tutulmasına Katılma Düzeyleri Arasındaki Farklılığın Belirlenmesi

Ankete katılan işletmelerin çalışan sayısına göre entegre raporların bağımsız denetime tabi tutulmasına ilişkin oluşturulan ifadelere katılma düzeylerinde bir farklılık olup olmadığını belirleyebilmek için oluşturulan hipotez ve uygulanan Kruskal-Wallis Testi analizi sonucu elde edilen bulgular aşağıdaki gibidir;

H_{1k}: İşletmelerin çalışan sayısına göre entegre raporların bağımsız denetime tabi tutulmasına ilişkin oluşturulan ifadelere katılma düzeyleri arasında anlamlı fark vardır.

Tablo 3. 19. İşletmelerin Çalışan Sayısına Göre Entegre Raporların Bağımsız Denetime Tabi Tutulmasına İlişkin Oluşturulan İfadelere Katılma Düzeylerinin Değişimi

Entegre Raporların Bağımsız Denetime Tabi Tutulmasına İlişkin İfadeler	**Sig. (2-tailed)**
Yatırımcıların raporlamaya güven duyabilmeleri için güvence gereklidir	0,946
Dış paydaşların raporlamaya güven duymaları için güvence gereklidir	0,047
Güvence, paydaş kararlarını etkilemektedir	0,721
Finansal ve finansal olmayan bileşenlerin denetim sürecinde bir araya getirebilmenin zorluğu oldukça fazladır	0,209

Tablo 3.19'da görüldüğü üzere, işletmelerin çalışan sayısına göre entegre raporların bağımsız denetime tabi tutulmasına ilişkin oluşturulan ifadelerden "Dış

paydaşların raporlamaya güven duymaları için güvence gereklidir" ifadesi ile ilgili P=0,047 değeri bulunmuştur. Bu nedenle, bulunan değer P<0,05 olduğundan bu ifadeye ilişkin anlamlı bir farklılık tespit edilmiştir. Dolayısıyla, "*İşletmelerin çalışan sayısına göre entegre raporların bağımsız denetime tabi tutulmasına ilişkin oluşturulan ifadelere katılma düzeyleri arasında anlamlı fark vardır*" şeklinde belirlenen H_{1k} hipotezi sadece bu ifade için kabul edilmiş, diğer ifadeler için reddedilmiştir.

3.5.8.12. İşletmelerin Menşei ile Entegre Raporlama Farkındalığına Katılma Düzeyleri Arasındaki Farklılığın Belirlenmesi

Ankete katılan işletmelerin menşeine göre entegre raporlama farkındalığına ilişkin oluşturulan ifadelere katılma düzeylerinde bir farklılık olup olmadığını belirleyebilmek için oluşturulan hipotez ve uygulanan Kruskal-Wallis Testi analizi sonucu elde edilen bulgular aşağıdaki gibidir;

H_{1l}: İşletmelerin menşeine göre entegre raporlama farkındalığına ilişkin oluşturulan ifadelere katılma düzeyleri arasında anlamlı fark vardır.

Tablo 3. 20. İşletmelerin Menşeine Göre Entegre Raporlama Farkındalığına İlişkin Oluşturulan İfadelere Katılma Düzeylerinin Değişimi

Entegre Raporlama Farkındalığına İlişkin İfadeler	**Sig. (2-tailed)**
Sürdürülebilirlik raporlaması hakkında bilgi sahibiyim	0,386
Entegre raporlama hakkında bilgi sahibiyim	0,360
Türkiye'de entegre raporlama alanında yapılan çalışmaları takip ederim	0,286

Tablo 3.20.'de görüldüğü üzere, işletmelerin menşeine göre entegre raporlama farkındalığına ilişkin oluşturulan ifadelerden "Sürdürülebilirlik raporlaması hakkında bilgi sahibiyim" ifadesi ile ilgili P=0,386, "Entegre raporlama hakkında bilgi sahibiyim" ifadesi ile ilgili P=0,360, "Türkiye'de entegre raporlama alanında yapılan çalışmaları takip ederim" ifadesi ile ilgili P=0,286 değerleri bulunmuştur. Bu nedenle, bulunan değerler P>0,05 olduğundan bu üç ifadeye ilişkin anlamlı bir farklılık tespit edilememiştir. Dolayısıyla, "*İşletmelerin menşeine göre entegre raporlama farkındalığına ilişkin oluşturulan ifadelere katılma düzeyleri arasında anlamlı fark*

vardır" şeklinde belirlenen H_{1l} hipotezi reddedilmiştir.

3.5.8.13. İşletmelerin Menşei ile Entegre Raporlama Uygulamalarının Muhtemel Faydalarına Katılma Düzeyleri Arasındaki Farklılığın Belirlenmesi

İşletmelerin menşeine göre entegre raporlama uygulamalarının muhtemel faydalarına ilişkin oluşturulan ifadelere katılma düzeylerinde bir farklılık olup olmadığını belirleyebilmek için oluşturulan hipotez ve uygulanan Kruskal-Wallis Testi analizi sonucu elde edilen bulgular aşağıdaki gibidir;

H_{1m}: İşletmelerin menşeine göre entegre raporlama uygulamalarının muhtemel faydalarına ilişkin oluşturulan ifadelere katılma düzeyleri arasında anlamlı fark vardır.

Tablo 3. 21. İşletmelerin Menşeine Göre Entegre Raporlama Uygulamalarının Muhtemel Faydalarına İlişkin Oluşturulan İfadelere Katılma Düzeylerinin Değişimi

Entegre Raporlama Uygulamalarının Muhtemel Faydaları ile İlgili İfadeler	**Sig. (2-tailed)**
İşletmenizin kurumsal raporlarını iyileştirmeye yardımcı olacaktır	0,745
Sürdürülebilir ürün geliştirmeyi teşvik edecektir	0,932
Dış paydaşlarla iletişimi geliştirecektir	0,996
Sermayeye daha kolay erişim sağlayacaktır	0,201
İşletmenizin entegre düşünceyi içselleştirmesine aracılık ederek bağımsız departman anlayışını ortadan kaldıracaktır	0,726
Şeffaflığı arttıracaktır	0,989
Hisse senedi fiyatını arttıracaktır	0,254
Kurumsal itibarı arttıracaktır	0,893
Rekabet avantajı sağlayacaktır	0,055
Daha iyi sermaye tahsis kararları alınmasını sağlayacaktır	0,822
Veri kalitesini iyileştirecektir	0,725
Karar verme sürecini iyileştirecektir	0,700
Risk ve fırsatların daha iyi anlaşılmasını sağlayacaktır	0,422
Yatırımcılar ile daha güçlü ilişkiler kurulmasını sağlayacaktır	0,808
Yönetim, organizasyon ve stratejisini daha iyi anlayacaktır	0,389

Tablo 3.21.'de görüldüğü üzere, işletmelerin menşeine göre entegre raporlama

uygulamalarının muhtemel faydalarına ilişkin oluşturulan ifadelerden "Rekabet avantajı sağlayacaktır" ifadesi ile ilgili P=0,745, "Sürdürülebilir ürün geliştirmeyi teşvik edecektir" ifadesi ile ilgili P=0,932, "Dış paydaşlarla iletişimi geliştirecektir" ifadesi ile ilgili P=0,996, "Sermayeye daha kolay erişim sağlayacaktır" ifadesi ile ilgili P=0,201, "İşletmenizin entegre düşünceyi içselleştirmesine aracılık ederek bağımsız departman anlayışını ortadan kaldıracaktır" ifadesi ile ilgili P=0,726, "Şeffaflığı arttıracaktır" ifadesi ile ilgili P=0,989, "Hisse senedi fiyatını arttıracaktır" ifadesi ile ilgili P=0,254, "Kurumsal itibarı arttıracaktır" ifadesi ile ilgili P=0,893, "Rekabet avantajı sağlayacaktır" ifadesi ile ilgili P=0,055, "Daha iyi sermaye tahsis kararları alınmasını sağlayacaktır" ifadesi ile ilgili P=0,822, "Veri kalitesini iyileştirecektir" ifadesi ile ilgili P=0,725, "Karar verme sürecini iyileştirecektir" ifadesi ile ilgili P=0,700, "Risk ve fırsatların daha iyi anlaşılmasını sağlayacaktır" ifadesi ile ilgili 0,422, "Yatırımcılar ile daha güçlü ilişkiler kurulmasını sağlayacaktır" ifadesi ile ilgili P=0,808, "Yönetim, organizasyon ve stratejisini daha iyi anlayacaktır" ifadesi ile ilgili P=0,389 değerleri bulunmuştur. Bu nedenle, bulunan değerlerin hepsi P>0.05 olduğundan aralarında istatiksel olarak anlamlı bir farklılık tespit edilememiştir. Dolayısıyla "*İşletmelerin menşeine göre entegre raporlama uygulamalarının muhtemel faydalarına ilişkin oluşturulan ifadelere katılma düzeyleri arasında anlamlı fark vardır*" şeklinde belirlenen H_{1m} hipotezi reddedilmiştir.

3.5.8.14. İşletmelerin Menşei ile Entegre Raporların Bağımsız Denetime Tabi Tutulmasına Katılma Düzeyleri Arasındaki Farklılığın Belirlenmesi

Ankete katılan işletmelerin menşeine göre entegre raporların bağımsız denetime tabi tutulmasına ilişkin oluşturulan ifadelere katılma düzeylerinde bir farklılık olup olmadığını belirleyebilmek için oluşturulan hipotez ve uygulanan Kruskal-Wallis Testi analizi sonucu elde edilen bulgular aşağıdaki gibidir;

H_{1n}: İşletmelerin menşeine göre entegre raporların bağımsız denetime tabi tutulmasına ilişkin oluşturulan ifadelere katılma düzeyleri arasında anlamlı fark vardır.

Tablo 3. 22. İşletmelerin Menşeine Göre Entegre Raporların Bağımsız Denetime Tabi Tutulmasına İlişkin Oluşturulan İfadelere Katılma Düzeylerinin Değişimi

Entegre Raporların Bağımsız Denetime Tabi Tutulmasına İlişkin İfadeler	**Sig. (2-tailed)**
Yatırımcıların raporlamaya güven duyabilmeleri için güvence gereklidir	0,666
Dış paydaşların raporlamaya güven duymaları için güvence gereklidir	0,440
Güvence, paydaş kararlarını etkilemektedir	0,709
Finansal ve finansal olmayan bileşenlerin denetim sürecinde bir araya getirebilmenin zorluğu oldukça fazladır	0,178

Tablo 3.22.'de görüldüğü üzere, işletmelerin menşeine göre entegre raporların bağımsız denetime tabi tutulmasına ilişkin oluşturulan ifadelerden "Yatırımcıların raporlamaya güven duyabilmeleri için güvence gereklidir" ifadesi ile ilgili P=0,666, "Dış paydaşların raporlamaya güven duymaları için güvence gereklidir" ifadesi ile ilgili P=0,440, "Güvence, paydaş kararlarını etkilemektedir" ifadesi ile ilgili P=0,709, "Finansal ve finansal olmayan bileşenlerin denetim sürecinde bir araya getirebilmenin zorluğu oldukça fazladır" ifadesi ile ilgili P=0,178 değerleri bulunmuştur. Bu nedenle, bulunan değerlerin hepsi P>0,05 olduğundan bu ifadelere ilişkin anlamlı bir farklılık tespit edilememiştir. Dolayısıyla, "*İşletmelerin menşeine göre entegre raporların bağımsız denetime tabi tutulmasına ilişkin oluşturulan ifadelere katılma düzeyleri arasında anlamlı fark vardır*" şeklinde belirlenen H_{1n} hipotezi reddedilmiştir.

3.5.8.15. İşletmelerin Faaliyet Gösterdiği Sektör ile Entegre Raporlama Farkındalığına Katılma Düzeyleri Arasındaki Farklılığın Belirlenmesi

Ankete katılan işletmelerin faaliyet gösterdiği sektöre göre entegre raporlama farkındalığına ilişkin oluşturulan ifadelere katılma düzeylerinde bir farklılık olup olmadığını belirleyebilmek için oluşturulan hipotez ve uygulanan Kruskal-Wallis Testi analizi sonucu elde edilen bulgular aşağıdaki gibidir;

$H_{1ö}$: İşletmelerin faaliyet gösterdiği sektöre göre entegre raporlama farkındalığına ilişkin oluşturulan ifadelere katılma düzeyleri arasında anlamlı fark vardır.

Tablo 3. 23. İşletmelerin Faaliyet Gösterdiği Sektöre Göre Entegre Raporlama Farkındalığına İlişkin Oluşturulan İfadelere Katılma Düzeylerinin Değişimi

Entegre Raporlama Farkındalığına İlişkin İfadeler	**Sig. (2-tailed)**
Sürdürülebilirlik raporlaması hakkında bilgi sahibiyim	0,837
Entegre raporlama hakkında bilgi sahibiyim	0,841
Türkiye'de entegre raporlama alanında yapılan çalışmaları takip ederim	0,773

Tablo 3.23.'te görüleceği üzere, işletmelerin faaliyet gösterdiği sektöre göre entegre raporlama farkındalığına ilişkin oluşturulan ifadelerden "Sürdürülebilirlik raporlaması hakkında bilgi sahibiyim" ifadesi ile ilgili P=0,837, "Entegre raporlama hakkında bilgi sahibiyim" ifadesi ile ilgili P=0,841, "Türkiye'de entegre raporlama alanında yapılan çalışmaları takip ederim" ifadesi ile ilgili P=0,773 değerleri bulunmuştur. Bu nedenle, bulunan değerler P>0,05 olduğundan bu üç ifadeye ilişkin anlamlı bir farklılık tespit edilememiştir. Dolayısıyla, "*İşletmelerin faaliyet gösterdiği sektöre göre entegre raporlama farkındalığına ilişkin oluşturulan ifadelere katılma düzeyleri arasında anlamlı fark vardır*" şeklinde belirlenen $H_{1ö}$ hipotezi reddedilmiştir.

3.5.8.16. İşletmelerin Faaliyet Gösterdiği Sektör ile Entegre Raporlama Uygulamalarının Muhtemel Faydalarına Katılma Düzeyleri Arasındaki Farklılığın Belirlenmesi

Ankete katılan işletmelerin faaliyet gösterdiği sektöre göre entegre raporlama uygulamalarının muhtemel faydalarına ilişkin oluşturulan ifadelere katılma düzeylerinde bir farklılık olup olmadığını belirleyebilmek için oluşturulan hipotez ve uygulanan Kruskal-Wallis Testi analizi sonucu elde edilen bulgular aşağıdaki gibidir;

H_{1p}: İşletmelerin faaliyet gösterdiği sektöre göre entegre raporlama uygulamalarının muhtemel faydalarına ilişkin oluşturulan ifadelere katılma düzeyleri arasında anlamlı fark vardır.

Tablo 3. 24. İşletmelerin Faaliyet Gösterdiği Sektöre Göre Entegre Raporlama Uygulamalarının Muhtemel Faydalarına İlişkin Oluşturulan İfadelere Katılma Düzeylerinin Değişimi

Entegre Raporlama Uygulamalarının Muhtemel Faydaları ile İlgili İfadeler	**Sig. (2-tailed)**
İşletmenizin kurumsal raporlarını iyileştirmeye yardımcı olacaktır	0,929
Sürdürülebilir ürün geliştirmeyi teşvik edecektir	0,379
Dış paydaşlarla iletişimi geliştirecektir	0,712
Sermayeye daha kolay erişim sağlayacaktır	0,828
İşletmenizin entegre düşünceyi içselleştirmesine aracılık ederek bağımsız departman anlayışını ortadan kaldıracaktır	0,523
Şeffaflığı arttıracaktır	0,847
Hisse senedi fiyatını arttıracaktır	0,248
Kurumsal itibarı arttıracaktır	0,492
Rekabet avantajı sağlayacaktır	0,698
Daha iyi sermaye tahsis kararları alınmasını sağlayacaktır	0,124
Veri kalitesini iyileştirecektir	0,527
Karar verme sürecini iyileştirecektir	0,166
Risk ve fırsatların daha iyi anlaşılmasını sağlayacaktır	0,099
Yatırımcılar ile daha güçlü ilişkiler kurulmasını sağlayacaktır	0,283
Yönetim, organizasyon ve stratejisini daha iyi anlayacaktır	0,240

Tablo 3.24.'te görüldüğü üzere, işletmelerin faaliyet gösterdiği sektöre göre entegre raporlama uygulamalarının muhtemel faydalarına ilişkin oluşturulan ifadelerden "Rekabet avantajı sağlayacaktır" ifadesi ile ilgili P=0,929, "Sürdürülebilir ürün geliştirmeyi teşvik edecektir" ifadesi ile ilgili P=0,379, "Dış paydaşlarla iletişimi geliştirecektir" ifadesi ile ilgili P=0,712, "Sermayeye daha kolay erişim sağlayacaktır" ifadesi ile ilgili P=0,828, "İşletmenizin entegre düşünceyi içselleştirmesine aracılık ederek bağımsız departman anlayışını ortadan kaldıracaktır" ifadesi ile ilgili P=0,523, "Şeffaflığı arttıracaktır" ifadesi ile ilgili P=0,847, "Hisse senedi fiyatını arttıracaktır" ifadesi ile ilgili P=0,248, "Kurumsal itibarı arttıracaktır" ifadesi ile ilgili P=0,492, "Rekabet avantajı sağlayacaktır" ifadesi ile ilgili P=0,698, "Daha iyi sermaye tahsis kararları alınmasını sağlayacaktır" ifadesi ile ilgili P=0,124, "Veri kalitesini iyileştirecektir" ifadesi ile ilgili P=0,527, "Karar verme sürecini iyileştirecektir" ifadesi ile ilgili P=0,166, "Risk ve fırsatların daha iyi anlaşılmasını sağlayacaktır"

ifadesi ile ilgili 0,099, "Yatırımcılar ile daha güçlü ilişkiler kurulmasını sağlayacaktır" ifadesi ile ilgili P=0,283, "Yönetim, organizasyon ve stratejisini daha iyi anlayacaktır" ifadesi ile ilgili P=0,240 değerleri bulunmuştur. Bu nedenle, bulunan değerlerin hepsi P>0.05 olduğundan aralarında istatiksel olarak anlamlı bir farklılık tespit edilememiştir. Dolayısıyla "*İşletmelerin faaliyet gösterdiği sektöre göre entegre raporlama uygulamalarının muhtemel faydalarına ilişkin oluşturulan ifadelere katılma düzeyleri arasında anlamlı fark vardır*" şeklinde belirlenen H_{1p} hipotezi reddedilmiştir.

3.5.8.17. İşletmelerin Faaliyet Gösterdiği Sektör ile Entegre Raporların Bağımsız Denetime Tabi Tutulmasına Katılma Düzeyleri Arasındaki Farklılığın Belirlenmesi

İşletmelerin faaliyet gösterdiği sektöre göre entegre raporların bağımsız denetime tabi tutulmasına ilişkin oluşturulan ifadelere katılma düzeylerinde bir farklılık olup olmadığını belirleyebilmek için oluşturulan hipotez ve uygulanan Kruskal-Wallis Testi analizi sonucu elde edilen bulgular aşağıdaki gibidir;

H_{1r}: İşletmelerin faaliyet gösterdiği sektöre göre entegre raporların bağımsız denetime tabi tutulmasına ilişkin oluşturulan ifadelere katılma düzeyleri arasında anlamlı fark vardır.

Tablo 3. 25. İşletmelerin Faaliyet Gösterdiği Sektöre Göre Entegre Raporların Bağımsız Denetime Tabi Tutulmasına İlişkin Oluşturulan İfadelere Katılma Düzeylerinin Değişimi

Entegre Raporların Bağımsız Denetime Tabi Tutulmasına İlişkin İfadeler	**Sig. (2-tailed)**
Yatırımcıların raporlamaya güven duyabilmeleri için güvence gereklidir	0,293
Dış paydaşların raporlamaya güven duymaları için güvence gereklidir	0,684
Güvence, paydaş kararlarını etkilemektedir	0,374
Finansal ve finansal olmayan bileşenlerin denetim sürecinde bir araya getirebilmenin zorluğu oldukça fazladır	0,324

Tablo 3.25.'te görüldüğü üzere, işletmelerin faaliyet gösterdiği sektöre göre entegre raporların bağımsız denetime tabi tutulmasına ilişkin oluşturulan ifadelerden "Yatırımcıların raporlamaya güven duyabilmeleri için güvence gereklidir" ifadesi ile

ilgili P=0,293, "Dış paydaşların raporlamaya güven duymaları için güvence gereklidir" ifadesi ile ilgili P=0,684, "Güvence, paydaş kararlarını etkilemektedir" ifadesi ile ilgili P=0,374, "Finansal ve finansal olmayan bileşenlerin denetim sürecinde bir araya getirebilmenin zorluğu oldukça fazladır" ifadesi ile ilgili P=0,324 değerleri bulunmuştur. Bu nedenle, bulunan değerlerin hepsi P>0,05 olduğundan bu ifadelere ilişkin anlamlı bir farklılık tespit edilememiştir. Dolayısıyla, "*İşletmelerin faaliyet gösterdiği sektöre göre entegre raporların bağımsız denetime tabi tutulmasına ilişkin oluşturulan ifadelere katılma düzeyleri arasında anlamlı fark vardır*" şeklinde belirlenen H_{1r} hipotezi reddedilmiştir.

3.6. ENTEGRE RAPOR HAZIRLAYAN İŞLETMELERE AİT ARAŞTIRMA BULGULARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Bu bölümde sadece, entegre rapor yayınlayan işletmelerden elde edilen anket bulguları analiz edilmiştir. Bu kapsamda, öncelikle araştırmaya katılan işletme yöneticilerinin demografik özellikleri sunulmuştur. Sonrasında, anket formundaki sorulara verilen cevaplar analiz edilmiştir. Analiz sonuçları ise anket formundaki her bir soruya verilen cevaplar ayrı ayrı ele alınarak tablolar halinde sunulmuştur.

3.6.1. Demografik Özelliklerin Değerlendirilmesi

Ankete katılan işletme yöneticilerinin demografik özellikleri Tablo 3.26.'daki gibidir. Bu tabloda yer alan sonuçlara göre, işletme yöneticilerinin pozisyonları şu şekildedir: %50'sinin finans müdürü ve %50'sinin ise entegre raporlama yöneticisi olduğu tespit edilmiştir. İşletme yöneticilerinin %50'sinin 1-5 yıl arasında ve %50'sinin 6-9 yıl arasında bir süredir görevlerini ifa etmekte oldukları belirlenmiştir.

Ankete katılan işletmelerin %75'inin 51-500 arasında ve %25'inin ise 501-1000 arasında çalışan sayısına sahip olduğu belirlenmiştir. Ayrıca, işletmelerin %75' inin yerli ve %25'inin ise yerli ve yabancı menşeili olduğu tespit edilmiştir.

Ankete katılan işletmelerin %25'inin madencilik ve taş ocakçılığı ve %75'inin mali kuruluşlar sektöründe faaliyet gösterdikleri belirlenmiştir. Bununla birlikte, demografik özelliklere ilişkin bilgilerde ankete katılan işletmelere entegre raporu hazırlarken herhangi bir eğitim/danışmanlık hizmeti alıp almadıkları, entegre raporlama uygulamalarından sorumlu olan bir üst düzey yöneticinin bulunup bulunmadığı, entegre rapor hazırlamakla sorumlu olan birim ve bu birimdeki çalışan sayısı, herhangi bir entegre raporlama girişimine katılıp katılmadıkları ve

sürdürülebilirlik raporu yayınlayıp yayınlamadıkları soruları yöneltilmiştir. Bu kapsamda, işletmelerin %100'ü eğitim ya da danışmanlık hizmeti aldıklarını; işletmelerin %100'ü entegre raporlama uygulamalarından sorumlu olan bir üst düzey yöneticinin bulunduğunu; işletmelerin %100'ü entegre rapor hazırlamakla sorumlu olan bir birimin olduğunu ve bu birimde %75'inin iki ve %25'inin ise üç çalışanı olduğunu; işletmelerin %100'ünün bir entegre raporlama girişimine katıldıkları ve işletmelerin %100'ünün sürdürülebilirlik raporu yayınladıkları tespit edilmiştir.

Tablo 3. 26. İşletme Yöneticilerinin Demografik Özellikleri

İşletme yöneticilerinin pozisyonları	**Sayı**	**Yüzde (%)**
Finans Müdürü	2	50
Entegre Raporlama Yöneticisi	2	50
İşletme yöneticilerinin çalışma süreleri		
1-5 Yıl	2	50
6-9 Yıl	2	50
İşletmelerin çalışan sayısı		
51-500	3	75
501-1000	1	25
İşletmelerin menşei		
Yerli	3	75
Yerli ve Yabancı	1	25
İşletmelerin faaliyet gösterdiği sektör		
Madencilik ve Taş Ocakçılığı	1	10,7
Mali Kuruluşlar	3	20
Entegre raporu hazırlarken herhangi bir eğitim/danışmanlık hizmeti aldınız mı?		
Evet	4	100
Hayır	-	-
İşletmelerde entegre raporlama uygulamalarından sorumlu olan bir üst düzey yönetici mevcut mu ?		
Evet	4	100
Hayır	-	-
Entegre rapor hazırlamakla sorumlu olan birim		
Entegre Rapor Birimi	4	100
Entegre rapor hazırlamakla sorumlu olan birimdeki çalışan sayısı		
2	3	75
3	1	25
İşletmeler herhangi bir entegre raporlama girişimine katılıyor mu?		
Evet	4	100
Hayır	-	-
Kuruluşunuz KSS/Sürdürülebilirlik Raporu yayınlıyor mu?		
Evet	4	100
Hayır	-	-

3.6.2. İşletme Yöneticilerinin Entegre Raporlama Sürecinde Karşılaşılan Sorunlara İlişkin Oluşturulan İfadelere Katılma Düzeylerinin Dağılımı

Tablo 3.27.'de ankete katılan işletme yöneticilerinin entegre raporlama sürecinde karşılaşılan sorunlara ilişkin oluşturulan ifadelere katılma düzeyleri ayrıntılı bir şekilde sunulmuştur.

Tablo 3. 27. İşletme Yöneticilerinin Entegre Raporlama Sürecinde Karşılaşılan Sorunlara İlişkin Oluşturulan İfadelere Katılma Düzeylerinin Dağılımı

Entegre Raporlama Sürecinde Karşılaşılan Sorunlara İlişkin İfadeler	**Ortalama**	**Standart Sapma**	**Frekans %**				
			1	**2**	**3**	**4**	**5**
Yatırımcıların raporlamaya ilgilerine dair yeterli kanıt olmadığını düşünüyorum	4,2500	0,95743	-	-	25	25	50
Bir entegre raporlamada sürdürülebilirlik raporlama süreçlerini finansal süreçlerle uyumlu hale getirebilmek güçtür	4,5000	0,57735	-	-	-	50	50
Üst yönetim ve/veya yönetim kurulu, entegre raporlamayı desteklememektedir	1,2500	0,50000	75	25	-	-	-
Yönetim, finansal ve sürdürülebilirlik göstergelerini eşit derece önemli görmemektedir	3,5000	0,57735	-	-	50	50	-
Entegre raporlamaya kuruluşumuz CFO'su olumsuz yaklaşmaktadır	1,5000	0,57735	50	50	-	-	-
Kuruluşumuzda entegre raporu hazırlayacak bütçe kısıtı bulunmaktadır	1,5000	0,57735	50	50	-	-	-
Kuruluşumuzda entegre raporu hazırlayacak personel kısıtı bulunmaktadır	1,2500	0,50000	75	25	-	-	-
Kuruluşumuzda entegre raporun hazırlanmasını olumsuz etkileyecek zaman kısıtı vardır	1,7500	0,50000	25	75	-	-	-
Kuruluşumuzda entegre rapor üretmek için uygun bilgi teknolojileri yetersizdir	1,2500	0,50000	75	25	-	-	-
Entegre raporun nasıl hazırlanacağı konusunda rehberlik eksikliği bulunmaktadır	1,7500	0,95743	50	25	25	-	-
Entegre raporun benimsenmesini sağlamak için organizasyon içindeki bağlantı ve entegrasyon süreci eksiktir	2,5000	1,29099	25	25	25	25	-
Entegre rapor hazırlama maliyetleri yüksektir.	4,5000	0,57735	-	-	-	50	50
Entegre rapor, sürdürülebilirlik performansı ile arasındaki bağlantıyı daha da sınırlandırmaktadır	1,5000	0,57735	50	50	-	-	-
Bir entegre rapora dahil edilecek konuların belirlenmesinde *"önemlilik kavramı"* zorlayıcıdır	3,2500	0,95743	-	25	25	50	-
Bir entegre raporda finansal olmayan bilgilerle ilgili ölçütleri belirleyebilmek güçtür (Kuruluşunuzun iklim ve toplum değerleri	3,7500	0,50000	-	-	25	75	-

üzerindeki etkisi gibi)							
Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinin ilkelere dayalı yaklaşıma sahip olması, entegre raporların karşılaştırılabilirliğini azaltmaktadır	2,5000	0,57735	-	50	50	-	-
Bir entegre raporda ilgili verilerin belirlenmesi, toplanması ve ölçülmesi zordur (örneğin, risk ve fırsatlara ilişkin veriler)	4,5000	0,57735	-	-	-	50	50
Bir entegre rapor üretebilmek için raporlama çerçevesi yetersizdir (Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi)	3,7500	1,25831	-	25	-	50	25
Entegre rapor için güvence standartları yetersizdir.	4,2500	0,50000	-	-	-	75	25
Entegre rapor uygulamalarının, ileriye dönük bilgileri de gerektiriyor olması, bu, raporlamanın uygulanabilirliğini olumsuz etkilemektedir	4,0000	0,81650	-	-	25	50	25
Entegre rapor hazırlama sürecinde, sermayelerin (Finansal, üretilmiş, fikri, insan, sosyal ve ilişkisel ve doğal sermaye) tanımlanması ve ölçülmesi zordur	4,2500	0,50000	-	-	-	75	25
Bir entegre raporun kapsamı ve içeriğinin belirlenebilmesi güçtür	4,2500	0,50000	-	-	-	75	25

(1=Kesinlikle katılmıyorum, 2=Katılmıyorum, 3=Ne katılıyorum ne katılmıyorum, 4=Katılıyorum, 5=Kesinlikle katılıyorum)

Tablo 3.27.'de görüldüğü üzere, ankete katılan işletme yöneticilerinin entegre raporlama sürecinde karşılaşılan sorunlara ilişkin oluşturulan ifadelerden;

"Yatırımcıların raporlamaya ilgilerine dair yeterli kanıt olmadığını düşünüyorum" ifadesine (4,25 ortalama ile) "Kesinlikle Katılıyorum",

"Bir entegre raporlamada sürdürülebilirlik raporlama süreçlerini finansal süreçlerle uyumlu hale getirebilmek güçtür" ifadesine (4,50 ortalama ile) "Kesinlikle Katılıyorum",

"Üst yönetim ve/veya yönetim kurulu, entegre raporlamayı desteklememektedir" ifadesine (1,25 ortalama ile) "Katılmıyorum",

"Yönetim, finansal ve sürdürülebilirlik göstergelerini eşit derecede önemli görmemektedir" ifadesine (3,50 ortalama ile) "Katılıyorum",

"Entegre raporlamaya kuruluşumuz CFO'su olumsuz yaklaşmaktadır" ifadesine (1,50 ortalama ile) "Katılmıyorum",

“Kuruluşumuzda entegre raporu hazırlayacak bütçe kısıtı bulunmaktadır” ifadesine (1,50 ortalama ile) “Katılmıyorum”,

“Kuruluşumuzda entegre raporu hazırlayacak personel kısıtı bulunmaktadır” ifadesine (1,25 ortalama ile) “Katılmıyorum”,

“Kuruluşumuzda entegre raporun hazırlanmasını olumsuz etkileyecek zaman kısıtı vardır” ifadesine (1,75 ortalama ile) “Katılmıyorum”,

“Kuruluşumuzda entegre rapor üretmek için uygun bilgi teknolojileri yetersizdir” ifadesine (1,25 ortalama ile) “Katılmıyorum”,

“Entegre raporun nasıl hazırlanacağı konusunda rehberlik eksikliği bulunmaktadır” ifadesine (1,75 ortalama ile) “Katılmıyorum”,

“Entegre raporun benimsenmesini sağlamak için organizasyon içindeki bağlantı ve entegrasyon süreci eksiktir” ifadesine (2,50 ortalama ile) “Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum”

“Entegre rapor hazırlama maliyetleri yüksektir” ifadesine (4,50 ortalama ile) “Kesinlikle Katılıyorum”,

“Entegre rapor, sürdürülebilirlik performansı ile arasındaki bağlantıyı daha da sınırlandırmaktadır” ifadesine (1,50 ortalama ile) “Katılmıyorum”,

“Bir entegre rapora dahil edilecek konuların belirlenmesinde “önemlilik kavramı” zorlayıcıdır” ifadesine (3,25 ortalama ile) “Katılıyorum”,

“Bir entegre raporda finansal olmayan bilgilerle ilgili ölçütleri belirleyebilmek güçtür (Kuruluşunuzun iklim ve toplum değerleri üzerindeki etkisi gibi)” ifadesine (3,75 ortalama ile) “Katılıyorum”,

“Uluslararası entegre raporlama çerçevesinin ilkelere dayalı yaklaşıma sahip olması, entegre raporların karşılaştırılabilirliğini azaltmaktadır” ifadesine (2,50 ortalama ile) “Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum”

“Bir entegre raporda ilgili verilerin belirlenmesi, toplanması ve ölçülmesi zordur (örneğin, risk ve fırsatlara ilişkin veriler)” ifadesine (4,50 ortalama ile) “Kesinlikle Katılıyorum”,

“Bir entegre rapor üretebilmek için raporlama çerçevesi yetersizdir (Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi)” ifadesine (3,75 ortalama ile) “Katılıyorum”,

“Entegre rapor için güvence standartları yetersizdir” ifadesine (4,25 ortalama ile) “Kesinlikle Katılıyorum”,

“Entegre rapor uygulamalarının, ileriye dönük bilgileri de gerektiriyor olması, bu, raporlamanın uygulanabilirliğini olumsuz etkilemektedir” ifadesine (4 ortalama ile) “Katılıyorum”,

“Entegre rapor hazırlama sürecinde, sermayelerin (Finansal, üretilmiş, fikri, insan, sosyal ve ilişkisel ve doğal sermaye) tanımlanması ve ölçülmesi zordur” ifadesine (4,25 ortalama ile) “Kesinlikle Katılıyorum”,

“Bir entegre raporun kapsamı ve içeriğinin belirlenebilmesi güçtür” ifadesine (4,25 ortalama ile) “Kesinlikle Katılıyorum”, şeklinde cevap vermişlerdir.

Yukarıda yer alan sonuçlar incelendiğinde, ankete katılan işletme yöneticilerinin entegre raporlama sürecinde karşılaşılan sorunlara ilişkin oluşturulan sekiz ifadeye katılmadıkları, iki ifadeye görüş beyan etmedikleri, beş ifadeye katıldıkları ve yedi ifadeye de kesinlikle katıldıkları tespit edilmiştir. Sonuç olarak, entegre raporlama uygulamalarında sürdürülebilirlik raporlama süreçlerini finansal süreçlerle uyumlu hale getirebilmenin güç olduğu, entegre rapor hazırlama maliyetleri yüksek olduğu, bir entegre raporda ilgili verilerin belirlenmesi, toplanması ve ölçülmesinin zor olduğu, yatırımcıların raporlamaya ilgilerine dair yeterli kanıt olmadığı, entegre rapor için güvence standartlarının yetersiz olduğu, entegre rapor hazırlama sürecinde, sermayelerin tanımlanması ve ölçülmesinin zor olduğu ve entegre raporun kapsamı ve içeriğinin belirlenebilmesinin güç olduğu, entegre rapor uygulamalarının ileriye dönük bilgileri de gerektiriyor olması, raporlamanın uygulanabilirliğini olumsuz etkilediği, bir entegre rapor üretebilmek için raporlama çerçevesinin yetersiz olduğu ve bir entegre raporda finansal olmayan bilgilerle ilgili ölçütleri belirleyebilmenin güç olduğuna ilişkin algılarının oldukça fazla olduğu tespit edilmiştir.

3.6.3. İşletme Yöneticilerinin Entegre Raporlamadan Beklenen Faydalarına İlişkin Oluşturulan İfadelere Katılma Düzeylerinin Dağılımı

Tablo 3.28.'de ankete katılan işletme yöneticilerinin entegre raporlamadan beklenen faydalarına ilişkin oluşturulan ifadelere katılma düzeyleri ayrıntılı bir şekilde sunulmuştur.

Tablo 3. 28. İşletme Yöneticilerinin Entegre Raporlamadan Beklenen Faydalarına İlişkin Oluşturulan İfadelere Katılma Düzeylerinin Dağılımı

Entegre Raporlamadan Beklenen Faydalarına İlişkin İfadeler	**Ortalama**	**Standart Sapma**	**Frekans %**				
			1	**2**	**3**	**4**	**5**
Kuruluşunuzun kurumsal raporlarını iyileştirmeye yardımcı olur	4,5000	0,57735	-	-	-	50	50
Dış paydaşlarla iletişimi geliştirir	4,2500	0,50000	-	-	-	75	25
Sermayeye daha kolay erişim sağlar	4,0000	0,81650	-	-	25	50	25
Kuruluşunuzun entegre düşünceyi içselleştirmesine aracılık ederek bağımsız departman anlayışını ortadan kaldırır.	4,5000	0,57735	-	-	-	50	50
Kuruluşunuzun, finansal sermaye sağlayıcılarına ve diğer dış paydaşlara önemli bağlantılarını ileterek şeffaflığını artırır	4,5000	0,57735	-	-	-	50	50
Entegre raporlama, finansal olmayan bilgi raporlamasının öneminin daha iyi anlaşılmasını sağlar	4,5000	0,57735	-	-	-	50	50
Hisse senedi fiyatını arttırır	3,7500	0,95743	-	-	50	25	25
Kurumsal itibarı arttırır	4,5000	0,57735	-	-	-	50	50
Rekabet avantajı sağlar	4,5000	0,57735	-	-	-	50	50
Daha iyi sermaye tahsis kararları alınmasını sağlar	4,2500	0,50000	-	-	-	75	25
İç katılımda olumlu etki yaratır	4,5000	0,57735	-	-	-	50	50
Veri kalitesini iyileştirir	4,5000	0,57735	-	-	-	50	50
Karar verme sürecini iyileştirir	4,5000	0,57735	-	-	-	50	50
Risk ve fırsatların daha iyi anlaşılmasını sağlar	4,5000	0,57735	-	-	-	50	50
Yatırımcılar ile daha güçlü ilişkiler kurulmasını sağlar	4,2500	0,50000	-	-	-	75	25
Yönetim kurulu kuruluşunuzun nasıl değer yarattığını daha iyi anlar	4,5000	0,57735	-	-	-	50	50
Sürdürülebilir ürün geliştirmeyi teşvik eder	4,5000	0,57735	-	-	-	50	50
Tedarik maliyetleri azalır	3,7500	0,95743	-	-	50	25	25
Kuruluşunuzun sürdürülebilirlik performansı üzerinde olumlu bir etki yaratır	4,7500	0,50000	-	-	-	25	75
Strateji ve iş modeli daha iyi ifade edilir	4,7500	0,50000	-	-	-	25	75
Üst yönetim düzeyinde sürdürülebilirlik konularını gündeme taşır	4,5000	0,57735	-	-	-	50	50

Yönetim, kuruluş ve stratejisini daha iyi anlar	4,5000	0,57735	-	-	-	50	50
Kuruluşunuzun etkilediği ve kullandığı sermayelerin (finansal, üretilmiş, fikri, insan, sosyal ve ilişkisel ve doğal sermaye) tamamının değer yaratma sürecinde dikkate alınmasını sağlar	4,7500	0,50000	-	-	-	25	75
Yatırımcı ihtiyaçları ile raporlanan bilginin uyumlaştırılmasını sağlar	4,2500	0,50000	-	-	-	75	25

(1=Çok düşük düzeyde katılıyorum, 2=Düşük düzeyde katılıyorum, 3=Orta düzeyde katılıyorum, 4=Yüksek düzeyde katılıyorum, 5=Çok yüksek düzeyde katılıyorum)

Tablo 3.28.'de görüldüğü üzere, ankete katılan işletme yöneticilerinin entegre raporlamadan beklenen faydalarına ilişkin oluşturulan ifadelerden;

"Kuruluşunuzun kurumsal raporlarını iyileştirmeye yardımcı olur" ifadesine (4,50 ortalama ile) "Çok yüksek düzeyde katılıyorum",

"Dış paydaşlarla iletişimi geliştirir" ifadesine (4,25 ortalama ile) "Çok yüksek düzeyde katılıyorum",

"Sermayeye daha kolay erişim sağlar" ifadesine (4,00 ortalama ile) "Yüksek düzeyde katılıyorum",

"Kuruluşunuzun entegre düşünceyi içselleştirmesine aracılık ederek bağımsız departman anlayışını ortadan kaldırır" ifadesine (4,50 ortalama ile) "Çok yüksek düzeyde katılıyorum",

"Kuruluşunuzun, finansal sermaye sağlayıcılarına ve diğer dış paydaşlara önemli bağlantılarını ileterek şeffaflığını artırır" ifadesine (4,50 ortalama ile) "Çok yüksek düzeyde katılıyorum",

"Entegre raporlama, finansal olmayan bilgi raporlamasının öneminin daha iyi anlaşılmasını sağlar" ifadesine (4,50 ortalama ile) "Çok yüksek düzeyde katılıyorum",

"Hisse senedi fiyatını arttırır" ifadesine (3,75 ortalama ile) "Yüksek düzeyde katılıyorum",

"Kurumsal itibarı arttırır" ifadesine (4,50 ortalama ile) "Çok yüksek düzeyde katılıyorum",

"Rekabet avantajı sağlar" ifadesine (4,50 ortalama ile) "Çok yüksek düzeyde katılıyorum",

“Daha iyi sermaye tahsis kararları alınmasını sağlar” ifadesine (4,25 ortalama ile) “Çok yüksek düzeyde katılıyorum”,

“İç katılımda olumlu etki yaratır” ifadesine (4,50 ortalama ile) “Çok yüksek düzeyde katılıyorum”,

“Veri kalitesini iyileştirir” ifadesine (4,50 ortalama ile) “Çok yüksek düzeyde katılıyorum”,

“Karar verme sürecini iyileştirir” ifadesine (4,50 ortalama ile) “Çok yüksek düzeyde katılıyorum”,

“Risk ve fırsatların daha iyi anlaşılmasını sağlar” ifadesine (4,50 ortalama ile) “Çok yüksek düzeyde katılıyorum”,

“Yatırımcılar ile daha güçlü ilişkiler kurulmasını sağlar” ifadesine (4,25 ortalama ile) “Çok yüksek düzeyde katılıyorum”,

“Yönetim kurulu kuruluşunuzun nasıl değer yarattığını daha iyi anlar” ifadesine (4,50 ortalama ile) “Çok yüksek düzeyde katılıyorum”,

“Sürdürülebilir ürün geliştirmeyi teşvik eder” ifadesine (4,50 ortalama ile) “Çok yüksek düzeyde katılıyorum”,

“Tedarik maliyetleri azalır” ifadesine (3,75 ortalama ile) “Yüksek düzeyde katılıyorum”,

“Kuruluşunuzun sürdürülebilirlik performansı üzerinde olumlu bir etki yaratır” ifadesine (4,75 ortalama ile) “Çok yüksek düzeyde katılıyorum”,

“Strateji ve iş modeli daha iyi ifade edilir” ifadesine (4,75 ortalama ile) “Çok yüksek düzeyde katılıyorum”,

“Üst yönetim düzeyinde sürdürülebilirlik konularını gündeme taşır” ifadesine (4,50 ortalama ile) “Çok yüksek düzeyde katılıyorum”,

“Yönetim, kuruluş ve stratejisini daha iyi anlar” ifadesine (4,50 ortalama ile) “Çok yüksek düzeyde katılıyorum”,

“Kuruluşunuzun etkilediği ve kullandığı sermayelerin (finansal, üretilmiş, fikri, insan, sosyal ve ilişkisel ve doğal sermaye) tamamının değer yaratma sürecinde

dikkate alınmasını sağlar" ifadesine (4,75 ortalama ile) "Çok yüksek düzeyde katılıyorum",

"Yatırımcı ihtiyaçları ile raporlanan bilginin uyumlaştırılmasını sağlar" ifadesine (4,25 ortalama ile) "Çok yüksek düzeyde katılıyorum", şeklinde cevap vermişlerdir.

Yukarıda yer alan sonuçlar incelendiğinde, ankete katılan işletme yöneticilerinin entegre raporlamadan beklenen faydalarına ilişkin oluşturulan üç ifadeye katıldıkları ve yirmi bir ifadeye de kesinlikle katıldıkları belirlenmiştir. Sonuç olarak, işletme yöneticileri, entegre raporlama uygulamalarının sürdürülebilirlik performansı üzerinde olumlu bir etki yaratacağı, strateji ve iş modelinin daha iyi ifade edileceği, işletmelerin etkilediği ve kullandığı sermayelerin tamamının değer yaratma sürecinde dikkate alınmasını sağlayacağı, işletmelerin kurumsal raporlarını iyileştirmeye yardımcı olacağı ve entegre düşünceyi içselleştirmesine aracılık ederek bağımsız departman anlayışını ortadan kaldıracağına inandıklarını ifade etmişlerdir.

3.6.4. İşletme Yöneticilerinin, İşletmeleri Entegre Raporlama Uygulamalarına Yönlendiren Nedenlere İlişkin Oluşturulan İfadelere Katılma Düzeylerinin Dağılımı

Tablo 3.29.'da ankete katılan işletme yöneticilerinin, işletmeleri entegre raporlama uygulamalarına yönlendiren nedenlere ilişkin oluşturulan ifadelere katılma düzeyleri ayrıntılı bir şekilde sunulmuştur.

Tablo 3. 29. İşletmeleri Entegre Raporlama Uygulamalarına Yönlendiren Nedenlere İlişkin Oluşturulan İfadelere Katılma Düzeylerinin Dağılımı

İşletmeleri Entegre Raporlama Uygulamalarına Yönlendiren Nedenler	**Ortalama**	**Standart Sapma**	**Frekans %**				
			1	**2**	**3**	**4**	**5**
Yatırımcılardan gelen açıklama talepleri, işletmemizi, entegre raporlama uygulamalarına yönlendirecektir	3,7500	0,50000	-	-	25	75	-
Ülkemizde entegre raporlamanın yasal olarak zorunlu olması, işletmemizi, entegre raporlama uygulamalarına yönlendirecektir	3,7500	0,95743	-	-	50	25	25
Entegre raporlama uygulamalarının rekabet avantajı sağlaması, işletmemizi, entegre raporlama uygulamalarına yönlendirecektir	4,0000	0,81650	-	-	25	50	25
Kurumsal itibarın artırılması, işletmemizi, entegre raporlama uygulamalarına yönlendirecektir	3,2500	0,50000	-	-	75	25	-
Maliyet tasarrufu, işletmemizi, entegre raporlama uygulamalarına yönlendirecektir	3,5000	0,57735	-	-	50	50	-

Dış paydaşlardan gelen açıklama talepleri, işletmemizi, entegre raporlama uygulamalarına yönlendirecektir	3,2500	0,50000	-	-	75	25	-
Hesap verebilirlik, işletmemizi, entegre raporlama uygulamalarına yönlendirecektir	3,2500	0,50000	-	-	75	25	-
Yatırım fonu çekme, işletmemizi, entegre raporlama uygulamalarına yönlendirecektir	3,5000	0,57735	-	-	50	50	-
Güçlü paydaş gruplarını yönetme, işletmemizi, entegre raporlama uygulamalarına yönlendirecektir	3,2500	0,50000	-	-	75	25	-
Meşruiyet ve sorumluluk, işletmemizi, entegre raporlama uygulamalarına yönlendirecektir	3,5000	0,57735	-	-	50	50	-
Ekonomik değer yaratma, işletmemizi, entegre raporlama uygulamalarına yönlendirecektir	3,2500	0,50000	-	-	75	25	-

(1=Çok etkisiz, 2=Etkisiz, 3=Ne etkili ne etkisiz, 4=Etkili, 5=Çok etkili)

Tablo 3.29.'da görüldüğü üzere, işletme yöneticileri, işletmeleri entegre raporlama uygulamalarına yönlendiren nedenlere ilişkin ifadelerden;

"Yatırımcılardan gelen açıklama talepleri, işletmemizi, entegre raporlama uygulamalarına yönlendirecektir" ifadesine (3,75 ortalama ile) "Etkili",

"Ülkemizde entegre raporlamanın yasal olarak zorunlu olması, işletmemizi, entegre raporlama uygulamalarına yönlendirecektir" ifadesine (3,75 ortalama ile) "Etkili",

"Entegre raporlama uygulamalarının rekabet avantajı sağlaması, işletmemizi, entegre raporlama uygulamalarına yönlendirecektir" ifadesine (4,00 ortalama ile) "Etkili",

"Kurumsal itibarın artırılması, işletmemizi, entegre raporlama uygulamalarına yönlendirecektir" ifadesine (3,25 ortalama ile) "Etkili",

"Maliyet tasarrufu, işletmemizi, entegre raporlama uygulamalarına yönlendirecektir" ifadesine (3,50 ortalama ile) "Etkili",

"Dış paydaşlardan gelen açıklama talepleri, işletmemizi, entegre raporlama uygulamalarına yönlendirecektir" ifadesine (3,25 ortalama ile) "Etkili",

"Hesap verebilirlik, işletmemizi, entegre raporlama uygulamalarına yönlendirecektir" ifadesine (3,25 ortalama ile) "Etkili",

"Yatırım fonu çekme, işletmemizi, entegre raporlama uygulamalarına yönlendirecektir" ifadesine (3,50 ortalama ile) "Etkili",

"Güçlü paydaş gruplarını yönetme, işletmemizi, entegre raporlama uygulamalarına yönlendirecektir" ifadesine (3,25 ortalama ile) "Etkili",

"Meşruiyet ve sorumluluk, işletmemizi, entegre raporlama uygulamalarına yönlendirecektir" ifadesine (3,50 ortalama ile) "Etkili",

"Ekonomik değer yaratma, işletmemizi, entegre raporlama uygulamalarına yönlendirecektir" ifadesine (3,25 ortalama ile) "Etkili", şeklinde cevap vermişlerdir.

Yukarıda yer alan sonuçlar incelendiğinde, ankete katılan işletme yöneticilerinin on bir ifadeye de etkili cevabını verdikleri görülmüştür. Sonuç olarak işletme yöneticilerinin, entegre raporlama uygulamalarının rekabet avantajı sağlaması, yatırımcılardan gelen açıklama talepleri, ülkemizde entegre raporlamanın yasal olarak zorunlu olması, maliyet tasarrufu ve yatırım fonu çekme gibi konuları, işletmeleri entegre raporlama uygulamalarına yönlendiren nedenler olarak gördükleri tespit edilmiştir.

3.6.5. İşletmelerin Entegre Raporlama Konularında Toplanan Veriler ile Birtakım Çalışmaları Hangi Sıklıkla Yaptıklarının Dağılımı

Tablo 3.30.'da ankete katılan işletmelerin entegre raporlama konularında toplanan veriler ile birtakım çalışmaları hangi sıklıkla yaptıklarının dağılımı ayrıntılı bir şekilde sunulmuştur.

Tablo 3. 30. İşletmelerin Entegre Raporlama Konularında Toplanan Veriler ile Birtakım Çalışmaları Hangi Sıklıkla Yaptıklarının Dağılımı

Entegre Raporlama Konularında Toplanan Veriler ile İşletmelerde Yapılan Birtakım Çalışmaların Sıklık Düzeyi	**Ortalama**	**Standart Sapma**	**Frekans %**				
			1	**2**	**3**	**4**	**5**
Rakip kuruluşlar ile karşılaştırılır	4,5000	,57735	-	-	-	50	50
Bilgi teknolojilerine yatırım yapılır	1,5000	,57735	50	50	-	-	-
Strateji ve iş modeli gözden geçirilir	1,5000	,57735	50	50	-	-	-
Yönetim kuruluna sunulur	1,0000	,00000	50	50	-	-	-
Raporlama yapısı yeniden tasarlanır	4,0000	,00000	-	-	-	100	-
Performans ölçütleri revize edilir	4,0000	,00000	-	-	-	100	-

(1=Üç ayda bir, 2=Altı ayda bir, 3=Dokuz ayda bir, 4=Yılda bir, 5=Bir yıl üstü)

Tablo 3.30. da görüldüğü üzere, ankete katılan işletmelerin entegre raporlama konularında toplanan veriler ile aşağıda yer alan çalışmalardan;

"Rakip kuruluşlar ile karşılaştırılır" çalışmasına (4,50 ortalama ile) "Bir yıl üstü",

"Bilgi teknolojilerine yatırım yapılır" çalışmasına (1,50 ortalama ile) "Altı ayda bir",

"Strateji ve iş modeli gözden geçirilir" çalışmasına (1,50 ortalama ile) "Altı ayda bir",

"Yönetim kuruluna sunulur" çalışmasına (1,00 ortalama ile) "Üç ayda bir",

"Raporlama yapısı yeniden tasarlanır" çalışmasına (4,00 ortalama ile) "Yılda bir",

"Performans ölçütleri revize edilir" çalışmasına (4,00 ortalama ile) "Yılda bir", şeklinde cevap vermişlerdir.

Yukarıda yer alan sonuçlar incelendiğinde, ankete katılan işletmelerde, üç ayda bir entegre raporlama konularında toplanan verilerin yönetim kuruluna sunulduğunu, entegre raporlama konularında toplanan veriler ile altı ayda bir bilgi teknolojilerine yatırım yapıldığını ve strateji ve iş modelinin gözden geçirildiğini, yılda bir raporlama yapısının yeniden tasarlandığını ve performans ölçütlerinin revize edildiğini ve bir yılın üzerinde bir sürede entegre raporlama konularında toplanan verilerin rakip kuruluşların verileri ile karşılaştırıldığını ifade etmişlerdir.

3.6.6. İşletme Yöneticilerinin Entegre Raporların Bağımsız Denetime Tabi Tutulmasına İlişkin Oluşturulan İfadelere Katılma Düzeylerinin Dağılımı

Tablo 3.31'de işletme yöneticilerinin entegre raporların bağımsız denetime tabi tutulmasına ilişkin oluşturulan ifadelere katılma düzeylerinin dağılımı ayrıntılı bir şekilde sunulmuştur.

Tablo 3. 31. İşletme Yöneticilerinin Entegre Raporların Bağımsız Denetime Tabi Tutulmasına İlişkin Oluşturulan İfadelere Katılma Düzeylerinin Dağılımı

Entegre Raporların Bağımsız Denetime Tabi Tutulmasına İlişkin İfadeler	**Ortalama**	**Standart Sapma**	**Frekans %**				
			1	**2**	**3**	**4**	**5**
Yatırımcıların raporlamaya güven duyabilmeleri için güvence gereklidir	4,0000	,00000	-	-	-	100	-
Dış paydaşların raporlamaya güven duymaları için güvence gereklidir	4,0000	,00000	-	-	-	100	-
Güvence, paydaş kararlarını etkilemektedir	2,2500	,50000	-	75	25	-	-
Finansal ve finansal olmayan bileşenlerin denetim sürecinde bir araya getirebilmenin zorluğu oldukça fazladır	4,7500	,50000	-	-	-	25	75
Bir entegre raporun tamamında güvence sağlanmalıdır	5,0000	,00000	-	-	-	-	100
Bir entegre raporun yalnızca belirli bileşenlerinde güvence sağlanmalıdır	2,5000	1,00000	25	-	75	-	-

(1=Kesinlikle katılmıyorum 2=Katılmıyorum 3=Ne katılıyorum ne katılmıyorum 4=Katılıyorum 5=Kesinlikle katılıyorum)

Tablo 3.8.' de görüldüğü üzere, işletme yöneticileri entegre raporların bağımsız denetime tabi tutulmasına ilişkin oluşturulan ifadelerden;

"Yatırımcıların raporlamaya güven duyabilmeleri için güvence gereklidir" ifadesine (4,00 ortalama ile) ''Katılıyorum",

"Dış paydaşların raporlamaya güven duymaları için güvence gereklidir" ifadesine (4,00 ortalama ile) ''Katılıyorum",

"Güvence, paydaş kararlarını etkilemektedir" ifadesine (2,25 ortalama ile) ''Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum",

"Finansal ve finansal olmayan bileşenlerin denetim sürecinde bir araya getirebilmenin zorluğu oldukça fazladır" ifadesine (4,75 ortalama ile) ''Kesinlikle Katılıyorum",

"Bir entegre raporun tamamında güvence sağlanmalıdır" ifadesine (5,00 ortalama ile) ''Kesinlikle Katılıyorum",

"Bir entegre raporun yalnızca belirli bileşenlerinde güvence sağlanmalıdır" ifadesine (2,50 ortalama ile) ''Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum", şeklinde cevap vermişlerdir.

Yukarıdaki sonuçlar incelendiğinde, ankete katılan işletme yöneticilerinin entegre raporların bağımsız denetime tabi tutulmasına ilişkin oluşturulan ifadelerden ikisine görüş beyan etmedikleri, ikisine katıldıkları ve ikisine de kesinlikle katıldıkları tespit edilmiştir. Sonuç olarak, işletme yöneticilerinin bir entegre raporun tamamında güvence sağlanması gerektiğini, finansal ve finansal olmayan bileşenlerin denetim sürecinde bir araya getirebilmenin zor olduğunu ve yatırımcıların/dış paydaşların raporlamaya güven duyabilmeleri için güvencenin gerekli olduğuna dair algılarının oldukça yüksek olduğu tespit edilmiştir. Diğer taraftan, işletme yöneticileri, bir entegre raporun yalnızca belirli bileşenlerinde güvence sağlanması gerektiği ve güvencenin paydaş kararlarını etkilediği konularında görüş bildirmekten kaçınmışlardır.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Temelde üç tür kurumsal raporlama vardır. Bunlar; finansal raporlama, sürdürülebilirlik raporlaması ve entegre raporlamadır. Finansal raporlama, piyasanın etkin işleyişini sağlamakta ve kıt kaynakların ekonomide etkin bir şekilde tahsis edilmesine aracılık etmektedir. Ayrıca, finansal raporlama olmadan bir işletmenin finansal bilgilerini, finansal bilgi kullanıcılarına iletmenin başka bir yolu bulunmamaktadır.

Sürdürülebilirlik raporlaması, bir işletmenin ekonomik, sosyal, çevresel ve yönetimsel performans boyutları hakkında bilgilerin açıklanmasını ifade etmektedir. Yatırımcılar, alacaklılar, çalışanlar, tedarikçiler ve hükümetler gibi paydaşlar, çeşitli nedenlerle, finansal olmayan bilgileri de işletmelerden talep etmektedir. Bu bilgiler ise sürdürülebilirlik raporlaması aracılığı ile sunulabilmektedir.

Finansal raporlama (geçmiş performansa odaklanması ve çevresel, sosyal ve yönetişim performansı hakkında bilgi edinilememesi gibi) ve sürdürülebilirlik raporlaması (sunulan bilgilerin genellikle bağımsız denetime tabi tutulmaması ve çevresel, sosyal ve yönetişim performansının finansal performanstan bağımsız olarak sunulması gibi) eksikliklerinden ortaya çıkan entegre raporlama, finansal raporlara çevresel, sosyal ve yönetimsel bilgilerin dahil edilmesini gerektirmektedir.

Yukarıdaki açıklamada belirtildiği gibi bir entegre raporun temel bileşenleri finansal raporlar ve sürdürülebilirlik raporlarıdır. Finansal raporlar, ulusal ve uluslararası düzenlemelere uygun olarak hazırlanmakta ve sunulmaktadır. Sürdürülebilirlik raporlarının hazırlanması/sunulması için de birçok standart kullanılabilmektedir. Bu raporların farklı düzenlemelere/standartlara göre hazırlanabilmesi ve sunulabilmesi nedeniyle entegre raporların hazırlanması ve sunulması aşamalarında da işletme yöneticileri pek çok sorunla karşılaşabilmektedir.

Literatürde yer alan teorik yazınlar dikkate alındığında, işletmelerin entegre rapor hazırlama sürecinde karşılaştıkları/karşılaşabilecekleri sorunları üç başlık altında özetlemek mümkündür:

İçsel Sorunlar (Finansal)

- Bir kuruluş bünyesinde entegre raporu hazırlayacak bütçe, personel ve zaman kısıtlarının olması,

- Kuruluş içerisinde entegre rapor üretmek için uygun bilgi teknolojilerinin yetersiz olması,
- Entegre rapor hazırlama maliyetlerinin yüksek olmasına ilişkindir.

İçsel Sorunlar (Yönetimsel)

- Üst yönetim ve/veya yönetim kurulunun entegre raporlama uygulamalarını desteklememesi,
- Yönetimin finansal ve sürdürülebilirlik göstergelerini eşit derece önemli görmemesi,
- Entegre raporun benimsenmesini sağlamak için kuruluş içindeki bağlantı ve entegrasyon sürecinin eksik olması,
- Bir entegre raporlamada sürdürülebilirlik raporlama süreçlerini finansal süreçlerle uyumlu hale getirebilmenin güç olması,
- Bir entegre rapora dahil edilecek konuların belirlenmesinde önemlilik kavramının zorlayıcı olması,
- Kuruluşların, bilgiler arası bağlantı kavramını, bir entegre raporun hazırlanmasının en büyük zorluklarından biri olarak görmesi,
- Entegre rapor uygulamalarının, ileriye dönük bilgileri de gerektiriyor olması,
- Bir entegre raporda finansal olmayan bilgilerle ilgili ölçütleri belirleyebilmenin güç olması,
- Bir entegre raporda ilgili verilerin belirlenmesi, toplanması ve ölçülmesinin zor olması,
- Bir entegre raporun kapsamı ve içeriğinin belirlenebilmesinin güç olması,
- Entegre rapor hazırlama sürecinde, sermayelerin tanımlanmasının ve ölçülmesinin zor olması,
- Kuruluşların birden fazla sermaye türünü iş süreçlerinin doğal bir parçası olarak görmemesi,
- Dış paydaşların ihtiyaç ve beklentileri ile onlara kuruluşun kendi hikayesini anlatabilmek arasında dengenin nasıl kurulacağına ilişkindir.

Dışsal Sorunlar (Rekabetçilik)

- Yatırımcıların raporlamaya ilgilerine dair yeterli kanıt olmaması,

- Entegre raporun nasıl hazırlanacağı konusunda rehberlik eksikliğinin bulunması,
- Bir entegre rapor üretebilmek için raporlama çerçevesinin yetersiz olması,
- Sürdürülebilirlik raporlaması için tek bir standardın olmaması,
- Entegre raporda yer alan bilgilerin güvencesinin, finansal rapor ve sürdürülebilirlik raporunun güvencesi olmadan gerçekleştirilip gerçekleştirilemeyeceği konusunda endişelerin olması,
- Entegre rapor için güvence standartlarının yetersiz olması,
- Uluslararası entegre raporlama çerçevesinin ilkelere dayalı yaklaşıma sahip olmasının entegre raporların karşılaştırılabilirliğini azalttığına ilişkindir.

Bu çalışmada ise finansal raporlama, sürdürülebilirlik raporlaması ve entegre raporlamaya ilişkin teorik açıklamalarda bulunulmuş ve işletme yöneticilerinin (entegre rapor yayınlayan/yayınlamayan işletmelerdeki) Türkiye'de entegre raporlama sürecinde karşılaşılabilecekleri sorunları tespit etmek amacıyla yapılan ankete dayalı araştırma sonuçlarına yer verilmiştir. Bu doğrultuda ankete katılan işletme yöneticilerinin (entegre rapor yayınlamayan işletmelerdeki); entegre raporlama farkındalığına, entegre raporlamanın önündeki engellerine/sorunlarına, entegre raporlama uygulamalarının muhtemel faydalarına, işletmelerin entegre raporlama yapmama nedenlerine, işletmeleri entegre raporlama uygulamalarına yönlendiren nedenlere ve entegre raporların bağımsız denetime tabi tutulmasına ilişkin ifadelere katılma düzeyleri tespit edilmeye çalışılmıştır.

Çalışmada ilk olarak, ankete katılan işletme yöneticilerinin entegre raporlama farkındalığı ile ilgili ifadelere katılma düzeylerine ilişkin açıklamalarda bulunulmuştur. İşletme yöneticilerinin verdikleri cevaplara göre, entegre raporlama farkındalığına ilişkin ifadelere katılma düzeyleri, ortalamaları en yüksek olanlara göre;

- Türkiye'de entegre raporlama alanında yapılan çalışmaları takip ederim,
- Entegre raporlama hakkında bilgi sahibiyim,
- Sürdürülebilirlik raporlaması hakkında bilgi sahibiyim, şeklinde tespit edilmiştir.

Yukarıdaki sonuçlar incelendiğinde, işletme yöneticilerinin entegre raporlama alanında yapılan çalışmaları takip ettikleri ve entegre raporlama/sürdürülebilir raporlaması hakkında bilgi sahibi oldukları söylenebilir.

Çalışmada ikinci olarak, işletme yöneticilerinin entegre raporlamanın önündeki engelleri/sorunları ile ilgili ifadelere katılma düzeylerine ilişkin açıklamalarda bulunulmuştur. İşletme yöneticilerinin verdikleri cevaplara göre, entegre raporlamanın önündeki engellerine/sorunlarına ilişkin ifadelere katılma düzeyleri, ortalamaları en yüksek olanlara göre;

- Yatırımcıların entegre raporlamaya ilgilerine dair yeterli kanıt olmadığını düşünüyorum,
- İşletmemizde üst yönetim ve/veya yönetim kurulu entegre raporlamayı desteklememektedir,
- Entegre rapor hazırlama maliyetleri yüksektir,
- Entegre raporun benimsenmesini sağlamak için işletme içindeki bağlantı ve entegrasyon süreci eksiktir,
- Entegre raporlama uygulamalarına işletmemiz CFO'su olumsuz yaklaşmaktadır,
- Entegre raporun nasıl hazırlanacağı konusunda rehberlik eksikliği bulunmaktadır,
- İşletmemizde entegre raporu hazırlayacak bütçe kısıtı bulunmaktadır,
- İşletmemizde entegre raporu hazırlayacak personel kısıtı bulunmaktadır,
- Bir entegre raporda bağımsız dış güvencenin olmaması, paydaşların bu raporlamaya ilgi göstermemesine neden olmaktadır,
- İşletmemizde entegre raporun hazırlanmasını olumsuz etkileyecek zaman kısıtı vardır,
- Bir entegre rapor üretebilmek için raporlama çerçevesi yetersizdir (Uluslararası entegre raporlama çerçevesi),
- İşletmemizde entegre rapor üretmek için uygun bilgi teknolojileri yetersizdir, şeklinde tespit edilmiştir.

Yukarıdaki sonuçlar incelendiğinde, ankete katılan işletme yöneticileri, yatırımcıların entegre raporlamaya ilgilerine dair yeterli kanıt olmadığı, işletmelerinde üst yönetim ve/veya yönetim kurulunun entegre raporlamayı desteklemediği, entegre rapor hazırlama maliyetlerinin yüksek olduğu, entegre raporun benimsenmesini

sağlamak için işletme içindeki bağlantı ve entegrasyon sürecinin eksik olduğu, entegre raporlama uygulamalarına işletmeleri CFO'sunun olumsuz yaklaşımının olduğu, entegre raporun nasıl hazırlanacağı konusunda rehberlik eksikliğinin olduğu, entegre raporu hazırlayacak bütçe, personel ve zaman kısıtlarının olduğu ve entegre raporların bağımsız denetime tabi tutulmamasının paydaşların bu raporlamaya ilgi göstermemesine neden olduğu konularında görüş beyan etmekten kaçınmışlardır. Diğer taraftan, işletme yöneticileri, bir entegre rapor üretmek için işletmelerinde kullanılan bilgi teknolojilerinin ve uluslararası entegre raporlama çerçevesinin de yeterli olduğunu düşünmektedirler.

Çalışmada üçüncü olarak, işletme yöneticilerinin entegre raporlamanın muhtemel faydaları ile ilgili ifadelere katılma düzeylerine ilişkin açıklamalarda bulunulmuştur. İşletme yöneticilerinin verdikleri cevapların ortalamasına göre, entegre raporlamanın muhtemel faydalarına ilişkin ifadelere katılma düzeyleri, ortalamaları en yüksek olanlara göre;

- Karar verme sürecini iyileştirecektir,
- Yatırımcılar ile daha güçlü ilişkiler kurulmasını sağlayacaktır,
- Yönetim, işletme ve stratejisini daha iyi anlayacaktır,
- Kurumsal itibarı arttıracaktır,
- İşletmenizin entegre düşünceyi içselleştirmesine aracılık ederek bağımsız departman anlayışını ortadan kaldıracaktır, şeklinde tespit edilmiştir.

Yukarıdaki sonuçlar incelendiğinde, ankete katılan işletme yöneticileri, entegre raporlama uygulamalarının karar verme sürecini iyileştireceği, yatırımcılar ile daha güçlü ilişkiler kurulmasını sağlayacağı, yönetimin işletme ve stratejisini daha iyi anlayacağı, kurumsal itibarı arttıracağı ve entegre düşüncenin içselleştirmesine aracılık ederek bağımsız departman anlayışını ortadan kaldıracağı yönünde algılarının oldukça yüksek olduğu tespit edilmiştir. Diğer taraftan, işletme yöneticileri, entegre raporlama uygulamalarının hisse senedi fiyatını artıracağı, dış paydaşlarla iletişimi geliştireceği, rekabet avantajı sağlayacağı ve sermayeye daha kolay erişim sağlayacağı gibi konularda görüş bildirmekten kaçınmışlardır.

Çalışmada dördüncü olarak, işletme yöneticilerinin, işletmelerin entegre raporlama yapmama nedenleri ile ilgili ifadelere katılma düzeylerine ilişkin açıklamalarda bulunulmuştur. İşletme yöneticilerinin verdikleri cevaplara göre,

işletmelerin entegre raporlama yapmama nedenlerine ilişkin ifadelere katılma düzeyleri, ortalamaları en yüksek olanlara göre;

- Ülkemizde, entegre raporlama uygulamaları yasal olarak zorunlu değildir,
- Entegre raporlama, işletmemize ek maliyetler getirecektir,
- İşletmemizde mevcut raporlama uygulamaları yeterli görülmektedir,
- İşletmemiz üst yönetimin entegre raporlamaya bakış açısı olumsuzdur,
- Entegre rapor hazırlama sürecinde yaşanabilecek muhtemel zorluklar fazladır, şeklinde tespit edilmiştir.

Yukarıdaki sonuçlar incelendiğinde, ankete katılan işletme yöneticileri, işletmelerinin entegre raporlama yapmama nedeni olarak, önemli gördükleri ifadelerden birincisi entegre raporlama uygulamalarının, ülkemizde yasal olarak zorunlu olmamasıdır. İkincisi ise entegre raporlamanın işletmelerine ek maliyetler getireceğine ilişkin algılarıdır. Bununla birlikte, işletme yöneticileri, mevcut raporlama uygulamalarının yeterli olduğu, üst yönetimin entegre raporlamaya bakış açısının olumsuz olduğu ve entegre rapor hazırlama sürecinde yaşanabilecek muhtemel zorlukların fazla olduğu gibi konularda görüş bildirmekten kaçınmışlardır.

Çalışmada beşinci olarak, işletme yöneticilerinin, işletmeleri entegre raporlama uygulamalarına yönlendiren nedenlerle ilgili ifadelere katılma düzeylerine ilişkin açıklamalarda bulunulmuştur. İşletme yöneticilerinin verdikleri cevaplara göre, işletme yöneticilerinin, işletmeleri entegre raporlama uygulamalarına yönlendiren nedenlere ilişkin ifadelere katılma düzeyleri, ortalamaları en yüksek olanlara göre;

- Ülkemizde entegre raporlamanın yasal olarak zorunlu olması, işletmemizi, entegre raporlama uygulamalarına yönlendirecektir,
- Yatırım fonu çekme, işletmemizi, entegre raporlama uygulamalarına yönlendirecektir,
- Meşruiyet ve sorumluluk, işletmemizi, entegre raporlama uygulamalarına yönlendirecektir,
- Maliyet tasarrufu, işletmemizi, entegre raporlama uygulamalarına yönlendirecektir,
- Entegre raporlama uygulamalarının rekabet avantajı sağlaması, işletmemizi, entegre raporlama uygulamalarına yönlendirecektir, şeklinde tespit edilmiştir.

Yukarıdaki sonuçlar incelendiğinde, işletme yöneticileri, işletmeleri entegre raporlama uygulamalarına yönlendiren nedenler olarak, ülkemizde entegre raporlamanın yasal olarak zorunlu olması, yatırım fonu çekme, meşruiyet ve sorumluluk, maliyet tasarrufu ve entegre raporlama uygulamalarının rekabet avantajı sağlaması konularını gördükleri tespit edilmiştir. Ancak, işletme yöneticileri, işletmeleri entegre raporlama uygulamalarına yönlendiren neden olarak, hesap verebilirlik konusunda görüş bildirmekten kaçınmışlardır.

Ayrıca, çalışmada işletme yöneticilerinin entegre raporların bağımsız denetime tabi tutulması ile ilgili ifadelere katılma düzeylerine ilişkin açıklamalarda bulunulmuştur. İşletme yöneticilerinin verdikleri cevaplara göre, işletme yöneticilerinin entegre raporların bağımsız denetime tabi tutulmasına ilişkin ifadelere katılma düzeyleri, ortalamaları en yüksek olanlara göre;

- Dış paydaşların raporlamaya güven duymaları için güvence gereklidir,
- Yatırımcıların raporlamaya güven duyabilmeleri için güvence gereklidir,
- Finansal ve finansal olmayan bileşenlerin denetim sürecinde bir araya getirebilmenin zorluğu oldukça fazladır,
- Güvence, paydaş kararlarını etkilemektedir, şeklinde tespit edilmiştir.

Yukarıdaki sonuçlar incelendiğinde, işletme yöneticileri, dış paydaşların/yatırımcıların raporlamaya güven duymaları için güvencenin gerekli olduğunu ve bağımsız dış denetimin paydaş kararlarını etkilediğini ifade etmişlerdir. Ancak, işletme yöneticilerinin finansal ve finansal olmayan bileşenlerin denetim sürecinde bir araya getirebilmenin zor olduğuna ilişkin algılarının da oldukça fazla olduğu görülmektedir.

Bununla birlikte, çalışmada, ankete katılan işletmelerden sürdürülebilirlik/KSS raporu yayınlayanlar, entegre raporlama uygulamalarını benimsemeyi düşünenler, işletme yöneticilerinin pozisyonları, işletmelerin çalışan sayısı, menşei ve faaliyet gösterdiği sektör gibi özellikleri açısından oluşturulan hipotezlerin, uygulanan Mann-Whitney Testi ve Kruskal-Wallis Testi analizi sonuçları, ankete katılan işletme yöneticilerinin katılma düzeyleri arasında bir farklılık olup olmadığı araştırılmış ve aşağıda belirtilen sonuçlara ulaşılmıştır.

Ankete katılan işletme yöneticilerinin, entegre raporlama farkındalığına, entegre raporlama uygulamalarının muhtemel faydalarına ve entegre raporların bağımsız denetime tabi tutulmasına ilişkin ifadelere katılma düzeyleri arasında;

- Sürdürülebilirlik/KSS raporu yayınlayanlara göre entegre raporlama uygulamalarının muhtemel faydaları ile ilgili oluşturulan ifadelerden sadece "Daha iyi sermaye tahsis kararları alınmasını sağlayacaktır" ifadesi ile ilgili bir fark tespit edilmiştir. Sürdürülebilirlik/KSS raporu yayınlayanlara göre diğer ifadelere ilişkin ise bir farkın olmadığı,
- Entegre raporlama uygulamalarını benimsemeyi düşünenlere göre entegre raporlama farkındalığına ilişkin oluşturulan ifadelerin tamamına ilişkin farklılık tespit edilmiştir. Ayrıca, entegre raporlama uygulamalarını benimsemeyi düşünenlere göre entegre raporlama uygulamalarının muhtemel faydalarına ilişkin oluşturulan ifadelerden sadece "Rekabet avantajı sağlayacaktır" ifadesi ile ilgili anlamlı bir fark tespit edilmiştir. Entegre raporlama uygulamalarını benimsemeyi düşünenlere göre diğer ifadelere ilişkin ise bir farkın olmadığı,
- İşletme yöneticilerinin pozisyonlarına göre bir farkın olmadığı,
- İşletmelerin çalışan sayısına göre entegre raporlama uygulamalarının faydalarına ilişkin oluşturulan ifadelerden "Hisse senedi fiyatını arttıracaktır" ifadesi ile ilgili bir fark tespit edilmiştir. İşletmelerin çalışan sayısına göre entegre raporların bağımsız denetime tabi tutulmasına ilişkin oluşturulan ifadelerden "Dış paydaşların raporlamaya güven duymaları için güvence gereklidir" ifadesi ile ilgili bir fark tespit edilmiştir. Çalışan sayısına göre diğer ifadelere ilişkin ise bir farkın olmadığı,
- İşletmelerin menşeine göre bir farkın olmadığı,
- İşletmelerin faaliyet gösterdiği sektöre göre bir farkın olmadığı tespit edilmiştir.

Çalışmada, entegre rapor yayınlayan işletmelerden elde edilen anket bulguları da analiz edilmiştir. Bu doğrultuda, ankete katılan işletme yöneticilerinin; entegre raporlama sürecinde karşılaşılan sorunlara, entegre raporlama uygulamalarının beklenen faydalarına ve entegre raporların bağımsız denetime tabi tutulmasına ilişkin ifadelere katılma düzeyleri tespit edilmeye çalışılmıştır. Bu kapsamda ilk olarak, işletme yöneticilerinin entegre raporlama sürecinde karşılaşılan sorunlarla ilgili

ifadelere katılma düzeylerine ilişkin açıklamalarda bulunulmuştur. İşletme yöneticilerinin verdikleri cevaplara göre, entegre raporlama sürecinde karşılaşılan sorunlara ilişkin ifadelere katılma düzeyleri, ortalamaları en yüksek olanlara göre;

- Bir entegre raporlamada sürdürülebilirlik raporlama süreçlerini finansal süreçlerle uyumlu hale getirebilmek güçtür,
- Entegre rapor hazırlama maliyetleri yüksektir,
- Bir entegre raporda ilgili verilerin belirlenmesi, toplanması ve ölçülmesi zordur (örneğin, risk ve fırsatlara ilişkin veriler),
- Yatırımcıların raporlamaya ilgilerine dair yeterli kanıt olmadığını düşünüyorum,
- Entegre rapor için güvence standartları yetersizdir,
- Entegre rapor hazırlama sürecinde, sermayelerin (Finansal, üretilmiş, fikri, insan, sosyal ve ilişkisel ve doğal sermaye) tanımlanması ve ölçülmesi zordur,
- Bir entegre raporun kapsamı ve içeriğinin belirlenebilmesi güçtür,
- Entegre rapor uygulamalarının, ileriye dönük bilgileri de gerektiriyor olması, bu, raporlamanın uygulanabilirliğini olumsuz etkilemektedir,
- Bir entegre raporda finansal olmayan bilgilerle ilgili ölçütleri belirleyebilmek güçtür (Kuruluşunuzun iklim ve toplum değerleri üzerindeki etkisi gibi),
- Bir entegre rapor üretebilmek için raporlama çerçevesi yetersizdir (Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi), şeklinde tespit edilmiştir.

Yukarıdaki sonuçlar incelendiğinde, işletme yöneticileri, entegre raporlama uygulamalarında sürdürülebilirlik raporlama süreçlerini finansal süreçlerle uyumlu hale getirebilmenin güç olduğu, entegre rapor hazırlama maliyetlerinin yüksek olduğu, bir entegre raporda ilgili verilerin belirlenmesi, toplanması ve ölçülmesinin zor olduğu, yatırımcıların entegre raporlamaya ilgilerine dair yeterli kanıt olmadığı, bir entegre rapor için güvence standartlarının yetersiz olduğu, entegre rapor hazırlama sürecinde, sermayelerin tanımlanması ve ölçülmesinin zor olduğu ve entegre raporun kapsamı ve içeriğinin belirlenebilmesinin güç olduğu, entegre rapor uygulamalarının ileriye dönük bilgileri de gerektiriyor olmasının raporlamanın uygulanabilirliğini olumsuz etkilediği, bir entegre rapor üretebilmek için raporlama çerçevesinin yetersiz

olduğu ve bir entegre raporda finansal olmayan bilgilerle ilgili ölçütleri belirleyebilmenin güç olduğuna ilişkin algılarının oldukça fazla olduğu tespit edilmiştir.

İkinci olarak, işletme yöneticilerinin entegre raporlamadan beklenen faydaları ile ilgili ifadelere katılma düzeylerine ilişkin açıklamalarda bulunulmuştur. İşletme yöneticilerinin verdikleri cevaplara göre, entegre raporlamadan beklenen faydalarına ilişkin ifadelere katılma düzeyleri, ortalamaları en yüksek olanlara göre;

- Kuruluşunuzun sürdürülebilirlik performansı üzerinde olumlu bir etki yaratır,
- Strateji ve iş modeli daha iyi ifade edilir,
- Kuruluşunuzun etkilediği ve kullandığı sermayelerin (finansal, üretilmiş, fikri, insan, sosyal ve ilişkisel ve doğal sermaye) tamamının değer yaratma sürecinde dikkate alınmasını sağlar,
- Kuruluşunuzun kurumsal raporlarını iyileştirmeye yardımcı olur,
- Kuruluşunuzun entegre düşünceyi içselleştirmesine aracılık ederek bağımsız departman anlayışını ortadan kaldırır, şeklinde tespit edilmiştir.

Yukarıdaki sonuçlar incelendiğinde, işletme yöneticileri, entegre raporlama uygulamalarının sürdürülebilirlik performansı üzerinde olumlu bir etki yarattığı, strateji ve iş modelinin daha iyi ifade edildiği, işletmelerin etkilediği ve kullandığı sermayelerin tamamının değer yaratma sürecinde dikkate alınmasını sağladığı, işletmelerin kurumsal raporlarını iyileştirmeye yardımcı olduğu ve entegre düşünceyi içselleştirmesine aracılık ederek bağımsız departman anlayışını ortadan kaldırdığına yönelik algılarının oldukça yüksek olduğu tespit edilmiştir.

Üçüncü olarak, işletme yöneticilerinin entegre raporların bağımsız denetime tabi tutulması ile ilgili ifadelere katılma düzeylerine ilişkin açıklamalarda bulunulmuştur. İşletme yöneticilerinin verdikleri cevaplara göre, entegre raporların bağımsız denetime tabi tutulmasına ilişkin ifadelere katılma düzeyleri, ortalamaları en yüksek olanlara göre;

- Bir entegre raporun tamamında güvence sağlanmalıdır,
- Finansal ve finansal olmayan bileşenlerin denetim sürecinde bir araya getirebilmenin zorluğu oldukça fazladır,
- Yatırımcıların raporlamaya güven duyabilmeleri için güvence gereklidir,

- Dış paydaşların raporlamaya güven duymaları için güvence gereklidir,
- Bir entegre raporun yalnızca belirli bileşenlerinde güvence sağlanmalıdır, şeklinde tespit edilmiştir.

Yukarıdaki sonuçlar incelendiğinde, işletme yöneticileri, bir entegre raporun tamamında güvence sağlanması gerektiğini, finansal ve finansal olmayan bileşenlerin denetim sürecinde bir araya getirebilmenin zor olduğunu, yatırımcıların raporlamaya güven duyabilmeleri için güvencenin gerekli olduğunu ve dış paydaşların raporlamaya güven duymaları için güvencenin gerekli olduğuna dair algılarının oldukça yüksek olduğu tespit edilmiştir.

Yukarıda belirtilen entegre raporlama uygulamaları sürecinde karşılaşılabilecek sorunların azaltılabilmesi veya ortadan kaldırılabilmesi için bazı çalışmaların yapılmasında fayda bulunmaktadır. Çalışmada yer alan teorik yazınlar ve anket analizi sonuçları dikkate alındığında konuyla ilgili yapılabilecek öneriler aşağıdaki gibi sıralanabilir;

- Kurumsal raporlamanın mevcut boşluklarından ortaya çıkan entegre raporlamanın, işletme performansını arttıracak bir araç olarak görülmesi, işletme yöneticilerinin entegre raporlama uygulamalarını benimsemesini sağlayacaktır.
- Entegre raporlama uygulamalarının işletme bünyesinde içselleştirilmesi ile potansiyel çalışanların işletmeye katılımı sağlanabilir ve/veya mevcut çalışanlar ise işletmede tutulabilir.
- Muhasebe firmaları, işletmelere entegre raporlama hakkında danışmanlık sağlayabilmek için bu raporlamayla ilgili gerekli bilgilerle donatılmalıdır,
- Ülkemizde finansal olmayan bilgilere ilişkin standartların oluşturulmasından herhangi bir kuruluş sorumlu olmadığından, ilgili düzenlemeler ile bir kuruluşa yetki verilebilir.
- İlgili yasal düzenlemeler ile entegre raporlama alanında düzenleyici ve denetleyici kuruluş olarak, KGK yetkilendirilebilir.
- İlgili yasal düzenlemeler ile, öncelikle, sermaye piyasası araçları borsada işlem gören işletmeler için entegre raporlama uygulamaları zorunlu hale getirilebilir.

- Hükümet, entegre rapor uygulamalarını teşvik etmek amacıyla, entegre rapor yayınlayan işletmelere, yüzde beş oranında vergi indirimi uygulayabilir.
- Üniversitelerimizde, muhasebe eğitimi veren lisans ve lisansüstü programlarda öğrencilerimizi, iş hayatına hazırlayabilmek için entegre raporlamaya ilişkin derslerin bu programlara konulması yerinde olacaktır.
- ERTA, tanıtım faaliyetlerini arttırarak hem işletmelerin hem de tüm paydaşların entegre raporlama farkındalığını ve benimsenmesine yönelik katkı sağlayabilir.
- TKYD ve SKD Türkiye, entegre raporlama uygulamalarının tüm kurum ve kuruluşlarda benimsenmesini sağlamak amacıyla seminerler düzenleyebilir.
- ERTA, iş dünyası ile iş birliği içerisinde çeşitli çalışmalar yaparak, uluslararası entegre raporlama çerçevesinin kapsamını oluşturan değer yaratma, sermaye öğeleri, değer yaratma süreci, içerik öğeleri ve kılavuz ilkelerin uygulanabilirliğini ortaya koyabilir.

Entegre raporlama uygulamalarıyla ilgili olarak yapılan bu anket araştırması, Borsa İstanbul'da işlem gören 414 işletmenin 79'unda çalışan yöneticilerden elde edilen anketle sınırlıdır. Bu anketlerin 4'ü entegre rapor yayınlayan (Ülkemizde entegre rapor yayınlayan toplam17 kuruluş bulunmaktadır (ERTA, agis, 2020)) ve 75'i entegre rapor yayınlamayan işletmelerden elde edilmiştir. Dolayısıyla, bu araştırma, zaman ve maliyet kısıtı açısından 79 işletme üzerinde yapılabilmiştir. Bu nedenle, ortaya konulan bulgular, ülkemizde faaliyet gösteren diğer işletmelerin görüşlerini yansıtması açısından genelleştirilebilmesi mümkün değildir. Elde edilen sonuçların genelleştirilebilmesi için araştırma evreninin tamamı üzerinde bir araştırma yapılması yerinde olacaktır. Gelecekte yapılacak çalışmalar da bu kısıt dikkate alınırsa hem literatürde önemli boşluk giderilmiş hem de entegre raporlama uygulamaları farklı boyutlarda analiz edilmiş olacaktır.

KAYNAKÇA

ACCA (2011), Adoption of integrated reporting by the ASX 50, Web: https://www.accaglobal.com/content/dam/acca/global/PDF technical/sustainability-reporting/tech-tp-air2.pdf, 12 Ocak 2019'da alınmıştır.

ACCA (2013). The Business Benefits of Sustainability Reporting in Singapore, Web: https://www.accaglobal.com/content/dam/acca/global/PDF-technical/other-PDFs/sustainability-roundtable.pdf, 28 Ocak 2019'da alınmıştır.

ACCA (2015), The Challenges of Assuring Integrated Reports: Views from the South a African Auditing Community, Web: https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/Technical /integrate/ea-south-africa-IR-assurance.pdf, 26 Ocak 2019'da alınmıştır.

ACCA (2017). ACCA Malaysia Sustainability Reporting Awards (MaSRA), Web: https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_National/my/events/ACCA-MaSRA-report-2017.pdf, 15 Ocak 2019'da alınmıştır.

ACCA (2018). Insights into integrated reporting 2.0: walking the talk, Web: https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/professional-insights/Insights-into-integrated-reporting-2-walking-the-talk/pi-insights-IR-2.0.pdf, 30 Ocak 2019'da alınmıştır.

AccountAbility (2008) AA1000 Assurance Standard 2008, Web: https://www.accountability.org/wp-content/uploads/2016/10/AA1000AS_english.pdf, 24 Ekim 2018'de alınmıştır.

Adams, S., and Simnett, R. (2011). Integrated Reporting: An opportunity for Australia's not-for-profit sector. *Australian Accounting Review*, *21*(3), 292-301.

Ağca, A. ve Aktaş, R. (2007). Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama (IAS/IFRS) Standartları İMKB'de Yer Alan Firmaların Finansal Tablolarını Nasıl Etkiledi?. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, *18*, 1-16.

Ahmed Haji, A., and Anifowose, M. (2016). The trend of integrated reporting practice in South Africa: ceremonial or substantive?. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, *7*(2), 190-224.

Alkan, G. İ. ve Doğan, O. (2012). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın Finansal Rasyolara Kısa ve Uzun Dönemli Etkileri: İMKB'de bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (54), 87-100.

Altınay, A. T. (2016). Entegre Raporlama ve Sürdürülebilirlik Muhasebesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (25), 47-64.

Aras, A. (2017). Step Towards Integrated Thınkıng In Turkey, Web: http://integratedreporting.org/news/a-step-towards-integrated-thinking-in-turkey/ 22 Ocak 2019'da alınmıştır.

Aras, G. ve Sarıoğlu, G. U. (2015). Kurumsal raporlamada yeni dönem: Entegre raporlama. *İstanbul: Tüsiad*.

Atkins, J., and Maroun, W. (2012). Integrated reporting in South Africa in 2012: Perspectives from South African institutional investors. *Meditari Accountancy Research*, *23*(2), 197-221.

Aydın, S. (2015). Kurumsal Raporlamanın Evrilme Sürecine İlişkin Bir İrdeleme. *Mali Çözüm Dergisi/Financial Analysis*, *25*(130).

Baldarelli, M. G., Del Baldo, M., and Nesheva-Kiosseva, N. (2017). Environmental Accounting and Reporting: Theory and Practice.

Ballou, B., Heitger, D., and Landes, C. (2006). The rise of corporate sustainability reporting: A rapidly growing assurance opportunity. *Journal of Accountancy*, *202*(6), 65-74.

Bansal, P. (2002). The corporate challenges of sustainable development. *Academy of Management Perspectives*, *16*(2), 122-131.

Barkemeyer, R., Holt, D., Preuss, L. and Tsang, (2014). What happened to the development in'sustainable development'? *Sustainable Development*, *22*(1): 15-32.

Barnabè, F., and Giorgino, M. C. (2013). "Integrating" Business Model and Strategy. *In Integrated Reporting* (pp. 111-126). Springer, Cham.

Başpınar, A. (2004). Türkiye'de ve dünyada muhasebe standartlarının oluşumuna genel bir bakış. *Maliye Dergisi*, *146*, 42-57.

Bendell, J., Miller, A., and Wortmann, K. (2011). Public policies for scaling corporate responsibility standards: Expanding collaborative governance for sustainable development. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, *2*(2), 263-293.

Bhasin, M. L. (2017). Integrated Reporting: The Future of Corporate Reporting. *International Journal of Management and Social Sciences Research*, *6*(2), 17-31.

Black Sun (2012). Realizing the benefits: The impact of Integrated Reporting, Web: https://integratedreporting.org/wpcontent/uploads/2014/09/IIRC.Black_.Sun_.Research.IR_.Impact.Single.pages.18.9.14.pdf, 1 Ekim 2018'de alınmıştır.

BM (2013). BM Küresel İlkeler Sözleşmesi İlerleme Raporu Prensipleri, Web: https://d306pr3pise04h.cloudfront.net/docs/communication_on_progress%2Ftranslations%2FCOP_Policy_TR.pdf, 3 Nisan 2020'de alınmıştır.

Bragg, S. M. (2010). *Wiley GAAP: Interpretation and application of generally accepted accounting principles 2011*. John Wiley & Sons.

Brockett, A., and Rezaee, Z. (2012). *Corporate sustainability: integrating performance and reporting* (Vol. 630). John Wiley & Sons.

Brown, H. S., De Jong, M., and Lessidrenska, T. (2009). The rise of the Global Reporting Initiative: a case of institutional entrepreneurship. *Environmental politics*, *18*(2), 182-200.

Buhr, N. (2007). Histories of and rationales for sustainability reporting. *Sustainability accounting and accountability*, *57*, 59-62.

Burhan, A. H. N., and Rahmanti, W. (2012). The impact of sustainability reporting on company performance. *Journal of Economics, Business, & Accountancy Ventura*, *15*(2), 257-272.

Busco, C., Frigo, M. L., Riccaboni, A., and Quattrone, P. (Eds.). (2013). *Integrated Reporting: Concepts and Cases that Redefine Corporate Accountability*. Springer Science & Business Media.

Calabrese, A., Costa, R., Levialdi, N., and Menichini, T. (2016). A fuzzy analytic hierarchy process method to support materiality assessment in sustainability reporting. *Journal of Cleaner Production*, *121*, 248-264.

Camfferman, K., and Zeff, S. A. (2007). *Financial reporting and global capital markets: A history of the international accounting standards committee*, 1973-2000. Oxford University Press on Demand.

Carpenter, V. L., and Feroz, E. H. (2001). Institutional theory and accounting rule choice: an analysis of four US state governments' decisions to adopt generally accepted accounting principles. *Accounting, organizations and society*, *26*(7-8), 565-596.

CGMA (2014). Integrated Thinking: The next step in integrated reporting, Web: https://www.cgma.org/Resources/Reports/DownloadableDocuments/integrated-thinking-the-next-step-in-integrated-reporting.pdf, 19 Mart.2018'de alınmıştır.

Charles, G. H. (2001). Financial Reporting and Analysis: Using financial accounting information. *South-Western College Publishing*.

Cheng, M., Green, W., Conradie, P., Konishi, N., and Romi, A. (2014). The international integrated reporting framework: key issues and future research opportunities. *Journal of International Financial Management & Accounting*, *25*(1), 90-119.

CIMA (2016). Integrated Reporting in the Public Sector, Web: https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2016/09/IR-in-the-Public-Sector-CIMACGMA.pdf, 25 Kasım 2018'de alınmıştır.

Clayton, A. F., Rogerson, J. M., and Rampedi, I. (2015). Integrated reporting vs. sustainability reporting for corporate responsibility in South Africa. Bulletin of Geography. *Socio-economic series*, *29*(29), 7-17.

Compact, U. G. (2015). Guide to corporate sustainability. *New York: UN Global Compact.*

Cowton, C., and Haase, M. (Eds.). (2008). *Trends in business and economic ethics*. Springer Science & Business Media.

Csreurope, Novo-nordisk-integrated-reporting-and-integrated-assurance, Web: https://www.csreurope.org/novo-nordisk-integrated-reporting-and-integrated-assurance-%E2%80%93-financial-and-non-financial-information#.W0t9NdIzaUk, 15 Temmuz 2018'de alınmıştır.

De Colle, S., Henriques, A., and Sarasvathy, S. (2014). The paradox of corporate social responsibility standards. *Journal of Business Ethics*, *125*(2), 177-191.

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.

Deegan, C. (2002). The legitimising effect of social and environmental disclosures–a theoretical foundation. Accounting, *Auditing & Accountability Journal*, *15*(3), 282-311.

Deloitte (2012). Integrated Reporting: The New Big Picture. https://www2.deloitte.com/insights/us/en/deloitte-review/issue-10/integrated-reporting-the-new-big-picture.html, 12 Ocak 2019'da alınmıştır.

Deloitte (2014). The new International Integrated Reporting Framework A review guide for Audit Committee members, Web: https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/za/Documents /governance-risk-compliance/ZA_IIRC_Framework GuideForBoardAndAudotCommittee_ 22082014. Pdf, 31 Ocak 2019'da alınmıştır.

Deloitte(2015). Integrated Reporting as a driver for Integrated Thinking? , Web:https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/nl/Documents/risk/deloitte-nl-risk-integrated-reporting-a-driver-for-integrated-thinking.pdf, 19 Mart 2018'de alınmıştır.

Deloitte, International Accounting Standards Committee (IASC), Web: https://www.iasplus.com/en/resources/ifrsf/history/resource25, 5 Şubat 2020'de alınmıştır.

Deloitte, International Integrated Reporting Council (IIRC), Web: https://www.iasplus.com/en/resources/sustainability/iirc, 2 Kasım 2018'de alınmıştır.

Deloitte, King IV: Bolder Than Ever Web: https://www2.deloitte.com/za/en/pages/africa-centre-for-corporate-governance/articles/kingiv-report-on-corporate-governance.html#:~:text=Key%20take%2Douts%3A,based%20rather%20than%20rules%2Dbased, 8 Eylül 2020'de alınmıştır.

Deloitte, Navigating the Evolving Sustainability Disclosure Landscape, Web: https://www2.deloitte.com/us/en/pages/risk/articles/navigating-the-evolving-sustainability-disclosure-landscape.html, 21 Mart 2018'de alınmıştır.

Deloitte, Recent Sustainability and Integrated Reporting Developments, Web: https://www.iasplus.com/en/news/2019/01/sustainability-and-integrated, 15 Ocak 2019'da alınmıştır.

Demartini, C., and Trucco, S. (2017). *Integrated reporting and audit quality*. Cham: Springer.

Dinç, E. ve Atasel, O. Y. (2016). Türkiye'deki Muhasebe Anlayışının Gelişim Süreci ve Mevcut Durumun İncelenmesi.

Doğan, Z. ve Acar A. (2019). Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlerin Entegre Rapor Uygulamaları Sürecinde Mesleki Yetkinliklerinin Tespitine İlişkin Bir Araştırma. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, *18*(56), 25-48.

Dragu, I. M., and Tiron-Tudor, A. (2013). The integrated reporting initiative from an institutional perspective: emergent factors. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, *92*, 275-279.

Drivdal, B. (2015). *Transparency and the sustainability reporting practice of Norwegian Companies* (Master's thesis). Norwegian School Of Economics, Norwegian.

Du Toit, E., Van Zyl, R., and Schütte, G. (2017). Integrated reporting by South African companies: a case study. *Meditari Accountancy Research*, *25*(4), 654-674.

Dube, V. (2018). *The association between integrated reporting and company financial performance: A graphical time-series approach* (Doctoral dissertation, University of Pretoria).

Dumay, J., and Dai, T. (2017). Integrated thinking as a cultural control?. *Meditari Accountancy Research*, *25*(4), 574-604.

Eccles ve Serafeim, Entegre Raporlamanin Kullanimini Hizlandirmada Yonetim Kurulunun Rolu, Web: http://entegreraporlamatr.org/tr/images/pdf/Entegre-Raporlamanin-Kullanimini-Hizlandirmada-Yonetim-Kurulunun-Rolu.pdf, 8 Ekim 2018'de alınmıştır.

Eccles, R. G., and Krzus, M. P. (2010). *One report: Integrated reporting for a sustainable strategy*. John Wiley & Sons.

Eccles, R. G., and Krzus, M. P. (2014). *The integrated reporting movement: Meaning, momentum, motives, and materiality*. John Wiley & Sons.

Eccles, R. G., and Serafeim, G. (2014). *Corporate and Integrated Reporting: A Functional Perspective. Harward Business School*. Working Paper 14-094, May 5.

Eccles, R. G., and Spiesshofer, B. (2015). Integrated reporting for a re-imagined capitalism. *Harvard Business School General Management Unit Working Paper*, (16-032).

Eccles, R. G., Krzus, M. P., and Ribot, S. (2014). *The integrated reporting movement: Meaning, momentum, motives, and materiality*. John Wiley & Sons.

Eccles, R. G., Krzus, M. P., Rogers, J., and Serafeim, G. (2012). The need for sector-specific materiality and sustainability reporting standards. *Journal of Applied Corporate Finance*, *24*(2), 65-71.

Elmacı, O. ve Sevim, Ş. (2017). Entegre Raporlamada Küresel Gelişmeler ve Türkiye İçin Bir Model Önerisi. *Uluslararası Sosyal ve Eğitim Bilimleri Dergisi*, *4*(8), 18-36.

English, D. M., and Schooley, D. K. (2014). The evolution of sustainablty reporting. *The CPA Journal*, *84*(3), 26.

Entegre Raporlama Türkiye Ağı, Amacımız, Web: http://www.entegreraporlamatr.org/tr/hakkimizda/amacimiz.aspx, 22 Ocak 2019'da alınmıştır.

Entegre Raporlama Türkiye Ağı, Entegre Raporlama Türkiye Hakkında, Web: http://www.entegreraporlamatr.org/tr/hakkimizda/kurucu-uyeler.aspx, 22 Ocak 2019'da alınmıştır.

Entegre Raporlama Türkiye Ağı, Entegre Raporlama Türkiye Hakkında, Web: http://www.entegreraporlamatr.org/tr/hakkimizda/biz-kimiz.aspx, 22 Ocak 2019'da alınmıştır.

Entegre Raporlama Türkiye Ağı, Sunum 2017, Web: http://www.entegreraporlamatr.org/tr/images/pdf/ERTA_Tanitim_Sunumu.pdf, 22 Ocak 2019'da alınmıştır.

Entegre Raporlama Türkiye Ağı, Türkiye'de Yayımlanan Entegre Raporlar, Web: http://www.entegreraporlamatr.org/tr/entegre-raporlama/turkiyede-yayimlanan-entegre-raporlar.aspx, 8 Eylül 2020'de alınmıştır.

Epstein, B. J., and Saafir, N. M. (2010). *Wiley GAAP: Practical Implementation Guide and Workbook*. John Wiley & Sons.

Ercan, C. ve Kestane, A. (2017). Entegre Raporlama ve Türkiye'deki Uygulama Örnekleri Üzerine Bir Araştırma. *Kırklareli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, *6*(4), 73-86.

Ernst & Young (2013a). The concept of 'capital' in Integrated Reporting, Web: https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-capital-in-integrated-reporting/$FILE/ey-capital-in-integrated-reporting.pdf, Erişim Tarihi 7 Kasım 2018'de alınmıştır.

Ernst & Young (2013b). The concept of "value creation" in Integrated Reporting, Web: https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/The_concept_of_value_creation_in_IntegratedReporting/$FILE/EY-the%20concept-of-value-creation-in-integrated-reporting.pdf, 21 Kasım 2018'de alınmıştır.

Ernst & Young (2013c), The "Business Model" Concept in Integrated Reporting, Web: https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-business-model-in-integrated-reporting/$FILE/ey-business-model-in-integrated-reporting.pdf, 30 Ocak 2019'da alınmıştır.

Ernst & Young (2013d), Value of sustainability reporting, Web: https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY_Value_of_Sustainability_Reporting/%24File/EY-Sustainability.pdf, 31 Ocak 2020'de alınmıştır.

Ernst & Young (2013e), 2013 Six Growing Trends In Corporate Sustainability, Web: https://www.eycom.ch/en/Publications/20131022-2013-six-growing-trends-in-corporate-sustainability/download, 21 Kasım 2018'de alınmıştır.

Ernst & Young (2014a). EY's Excellence in Integrated Reporting Awards 2014, Web: https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-Excellence-In-Integrated-Reporting-2014/$FILE/EY-Excellence-In-Integrated-Reporting-2014.pdf, 15 Ocak 2019'da alınmıştır.

Ernst & Young (2014b). IIRC Integrated Reporting Framework, Web: https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-iirc-integrated-reporting-framework/$FILE/EY-iirc-integrated-reporting-framework.pdf, 11 Kasım 2018'de alınmıştır.

Ernst & Young (2014c). Integrated reporting elevating value history, Web: http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-integrated-reporting-elevating-value-history/$FILE/EY-integrated-reporting-elevating-value-history.pdf, 21 Mart 2018'de alınmıştır.

Ernst & Young LLP. (2016). *International GAAP 2016: Generally Accepted Accounting Principles Under International Financial Reporting Standards* (Vol. 1). John Wiley & Sons.

Fasan, M. (2013). Annual reports, sustainability reports and integrated reports: trends in corporate disclosure. *In Integrated reporting* (pp. 41-57). Springer, Cham.

FASB, About the FASB, Web: https://www.fasb.org/facts/index.shtml, 2 Şubat 2020'de alınmıştır.

FASB, Emerging Issues Task Force (EITF), Web: https://www.fasb.org/cs/ContentServer?c=Page&cid=1218220137512&d=&pagename=FASB%2FPage%2FSectionPage, 2 Şubat 2020'de alınmıştır.

Fernando, S., and Lawrence, S. (2014). A theoretical framework for CSR practices: integrating legitimacy theory, stakeholder theory and institutional theory. *Journal of Theoretical Accounting Research, 10*(1), 149-178.

Financial Accounting Foundation, About the FAF, Web: https://www.accountingfoundation.org/aboutfaf, 2 Şubat 2020'de alınmıştır.

Fleckner, A. M. (2008). FASB and IASB: Dependence despite independence. *Va. L. & Bus. Rev.*, *3*, 275.

Freeman, R. E. (1984). *Strategic management: A stakeholder approach*. Pitman Publishing Inc.

Frías-Aceituno, J. V., Rodríguez-Ariza, L., and García-Sánchez, I. M. (2013). Is integrated reporting determined by a country's legal system? An exploratory study. *Journal of cleaner production*, 44, 45-55.

Friedman, A. L., and Miles, S. (2006). *Stakeholders: Theory and practice*. Oxford University Press on Demand.

GAA ACCOUNTING, The Journal Of The Global Accounting Alliance. The Bigger Picture: The Challenges of Integrated Reporting, Web: http://www.gaaaccounting.com/the-bigger-picture-the-challenges-of-integrated-reporting/, 8 Ekim 2018'de alınmıştır.

Gençoğlu, Ü. G. ve Aytaç, A. (2016). Kurumsal Sürdürülebilirlik Açısından Entegre Raporlamanın Önemi ve BIST Uygulamaları. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (72), 51-66.

Gibassier, D., Rodrigue, M., and Arjaliès, D. L. (2016). From share value to shared value: Exploring the role of accountants in developing integrated reporting in practice. *IMA (Institute of Management Accountants)–ACCA (The Association of Chartered Certified Accountants) Joint Research Report*.

Gilbert, D. U., and Rasche, A. (2007). Discourse ethics and social accountability: The ethics of SA 8000. *Business Ethics Quarterly*, *17*(2), 187-216.

Global Compact Türkiye(2015). Faaliyet Raporu-Dünyanın en büyük ve kapsayıcı sürdürülebilirlik girişimi. Web: http://www.globalcompactturkiye.org/wpcontent/uploads/2016/03/GCTR2015FaaliyetRaporu.pdf. 31 Ağustos 2018'de alınmıştır.

Global Reporting Initiative (2014). GRI G4 Guidelines and ISO 26000: 2010. How to use the GRI G4 Guidelines and ISO 26000 in conjunction. *Geneva: International Organization for Standartization (ISO) and Stichting Global Reporting Initiative (GRI)[online]. Accessed January, 18, 2016.*

Global Reporting Initiative(2012). Integrated reporting, Global Reporting Initiative, Integrated reporting October To December 2011, Web: https://www.globalreporting.org/SiteCollectionDocuments/Integrated-reporting-monthly-report-October-to-December-2011.pdf, 21 Mart 2018'de alınmıştır.

Gökten, P. O. ve Marşap, B. (2017). Paradigm shift in corporate reporting. *Accounting and corporate reporting-today and tomorrow*.

Gökten, S. (2016). Entegre Raporlama Yaklaşımı İçin Uygulamaya Yönelik Sistematik Bir Öneri. *World of Accounting Science*, *18*(4).

Gray, R., Owen, D., and Adams, C. (2009). Some theories for social accounting?: A review essay and a tentative pedagogic categorisation of theorisations around social accounting. *Sustainability, environmental performance and disclosures*, 4, 1-54.

GRI, About GRI, Web: https://www.globalreporting.org/Information/about-gri/Pages/default.aspx, 26 Ocak 2019'da alınmıştır.

GRI, GRI's History, Web: https://www.globalreporting.org/information/about-gri/gri-history/Pages/GRI's%20history.aspx, 5 Nisan 2020'de alınmıştır.

GRI, Sustainability Reporting, Web: https://www.globalreporting.org/information/sustainability-reporting/Pages/default.aspx, 10 Nisan 2020'de alınmıştır.

Guillaume, O., and Pierre, D. (2016). The convergence of US GAAP with IFRS: A comparative analysis of principles-based and rules-based accounting standards. *Scholedge International Journal of Business Policy & Governance*, *3*(5), 63-72.

Guthrie, J., and Parker, L. D. (1989). *Corporate social reporting: a rebuttal of legitimacy theory. Accounting and business research*, *19*(76), 343-352.

Guthrie, J., Manes-Rossi, F., and Orelli, R. L. (2017). Integrated reporting and integrated thinking in Italian public sector organisations. *Meditari Accountancy Research*, *25*(4), 553-573.

Güleç, Ö. F. ve Şener, Ergi. (2019). Dünyada ve Türkiye'de Finansal ve Yerel Raporlama Standartlarının Gelişim Süreci. *Kırklareli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, *8*(2), 258-277.

Herzig, C., and Schaltegger, S. (2006). Corporate sustainability reporting. An overview. *In Sustainability accounting and reporting* (pp. 301-324). Springer, Dordrecht.

ICAB, Integrated Reporting, Web: http://www.icab.org.bd/icabweb/webFileUpload/showDoc?fileWithPath=/app/icabwebcommonupload/images/upload/webupload/general_file/general_file/12.IR.pdf, 30 Ocak 2019'da alınmıştır.

IFRS Foundation. (2016). IFRS Foundation Constitution.

IFRS, IFRS Foundation Monitoring Board, Web: https://www.ifrs.org/groups/ifrs-foundation-monitoring-board/, 5 Şubat 2020'de alınmıştır.

IFRS, International Accounting Standards Board, Web: https://www.ifrs.org/groups/international-accounting-standards-board/, 6 Şubat 2020'de alınmıştır.

IFRS, Our Structure, Web: https://www.ifrs.org/about-us/our-structure/, 5 Şubat 2020'de alınmıştır.

IFRS, The Trustees of the IFRS Foundation, Web: https://www.ifrs.org/groups/trustees-of-the-ifrs-foundation/#about, 5 Şubat 2020'de alınmıştır.

IFRS, Who we are, Web: https://www.ifrs.org/about-us/who-we-are/#history, 3 Şubat 2020'de alınmıştır.

IIRC (2013a). Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi, Web: http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2015/03/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-Turkish.pdf, 1 Aralık 2018'de alınmıştır.

IIRC (2013b). Connectivity. Background Paper For IR, IIRC, New York. Web: http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2013/07/IR-Background-Paper-Connectivity.pdf, 1 Aralık 2018'de alınmıştır.

IIRC (2013c). Business Model Background Paper For IR, Web: https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2013/03/Business_Model.pdf,1 Aralık 2018'de alınmıştır.

IIRC (2013d). Materiality Background Paper For <IR>, Web: https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2013/03/IR-Background-Paper-Materiality.pdf, 1 Aralık 2018'de alınmıştır.

IIRC (2013e). Capitals Background Paper For <IR>, Web: https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2013/03/IR-Background-Paper-Capitals.pdf, 1 Aralık 2018'de alınmıştır.

IIRC (2013f). Business and Investors explore the sustainability perspective of Integrated Reporting, Web: http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2013/12/IIRC-PP-Yearbook-2013_PDF4_PAGES.pdf, 15 Ocak 2019'da alınmıştır.

IIRC (2015). Creating Value Integrated Reporting <IR> and Investor Benefits, Web: http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2015/12/Creating-Value-Integrated-Reporting-and-investor-benefits.pdf, 10 Eylül 2018'de alınmıştır.

IIRC (2016). Integrated Reporting, Web: http://integratedreporting.org/wpcontent/uploads/2016/11/CreatingValue_IntegratedThinking_.pdf, 7 Mart 2018'de alınmıştır.

IIRC, "Breakthrough moment for integrated reporting" – International Integrated Reporting Council publishes own annual integrated report, Web:http://integratedreporting.org/news/breakthrough-moment-for-integrated-reporting-international-integrated-reporting-council-publishes-own-annual-integrated-report/, 4 Kasım 2018'de alınmıştır.

IIRC, Creating Value for SMEs, Web: http://integratedreporting.org/wpcontent/uploads/2017/08/IFAC_CreatingValueforSMEs.pdf, 10 Eylül 2018'de alınmıştır.

IIRC, Framework Development: Prototype of the International <IR> Framework, Web: https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2012/11/23.11.12-Prototype-Final.pdf, 11 Kasım 2018'de alınmıştır.

IIRC, From Framework inception to implementation: The IIRC's history of consultation, Web: http://integratedreporting.org/news/from-framework-inception-to-implementation-the-iircs-history-of-consultation/, 1 Kasım 2018'de alınmıştır.

IIRC, Global Reporting Initiative, Web: http://integratedreporting.org/profile/global-reporting-initiative/, 23 Aralık 2018'de alınmıştır.

IIRC, IIRC welcomes strengthened focus on value creation in UK FRC Guidance on Strategic Report, Web: https://integratedreporting.org/news/iirc-welcomes-strengthened-focus-on-value-creation-in-uk-frc-guidance-on-strategic-report/, 6 Eylül 2020'de alınmıştır.

IIRC, Novo Nordisk, Web:http://integratedreporting.org/profile/novo-nordisk-denmark-pharmaceuticals-biotechnology/, 16 Temmuz 2018'de alınmıştır.

IIRC, What? The Tool for Better Reporting, Web: https://integratedreporting.org/what-the-tool-for-better-reporting/, 5 Şubat 2019'da alınmıştır.

IIRC, Frequently Asked Questions, Web: https://integratedreporting.org/faqs/#should-disclosures-on-opportunities-still-be-made-if-this-could-cause-competitive-harm, 22 Eylül 2020'de alınmıştır.

International Organization for Standardization (2010). *ISO 26000: 2010 Guidance on social responsibility*.

Ioana, D., and Adriana, T. (2013). New corporate reporting trends. Analysis on the evolution of integrated reporting. *Annals of the University of Oradea, Economic Science Series*, *22*(1), 1221-1228.

IODSA (2016). KING IV Report On Corporate Governance For South Africa 2016, Web: https://c.ymcdn.com/sites/iodsa.site-ym.com/resource/collection/684B68A7-B768-465C-8214-E3A007F15A5A/IoDSA_King_IV_Report_-_WebVersion.pdf, 4 Şubat 2019'da alınmıştır.

Ionuț, I. C., and Luciana, N. P. (2015). Integrated Reporting–A Solution For The Sustainable Development Of The Corporate Sector. *European Journal of Business and Social Sciences*, *4*(03), 172-180.

IRC of SA (2011). Discussion paper of the framework for integrated reporting and the integrated report discussion paper. Web: http://www.chartsec.co.za/documents/latestNews/IRCOfSAIntergratedReportingGuideJan11.pdf, 27 Temmuz 2018'de alınmıştır.

IRCSA (2014). Preparing An Integrated Report A Starter's Guide: A Starter's Guide, Web: http://integratedreportingsa.org/ircsa/wp-

content/uploads/2017/05/IRCSA_StartersGuide.pdf, 29 Ocak 2019'da alınmıştır.

IRCSA (2017). Disclosure Of Governance Information In The Integrated Report: An Information Paper, Web: http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2017/12/IRC-Governance-Information-Paper.pdf, 30 Ocak 2019'da alınmıştır.

Isaksson, R., and Steimle, U. (2009). What does GRI-reporting tell us about corporate sustainability?. *The TQM Journal*, *21*(2), 168-181.

Işgüden Kılıç, B. (2018). Entegre Raporlama ve Türkiye'deki Gelişmeler: Entegre Rapor Hazırlayan İşletmeler ve BIST Kurumsal Sürdürülebilirlik Endeksinde Yer Alan İşletmeler Açısından Bir İnceleme. *World of Accounting Science*, *20*(1).

Jones, P., Comfort, D., and Hillier, D. (2016). Managing materiality: a preliminary examination of the adoption of the new GRI G4 guidelines on materiality within the business community. *Journal of Public Affairs*, *16*(3), 222-230.

Karababa, A. G. (2018). Muhasebe Standartları ve Uygulamasına Genel Bir Bakış. *Türk Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi*, *3*(2), 16-24.

Kargın, S., Araci, H. ve Aktaţ, H. (2013). Entegre Raporlama: Yeni Bir Raporlama Perspektifi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamalari Dergisi (MUVU)/Journal of Accounting & Taxation Studies (JATS)*, *6*(1).

Katsikas, E., Rossi, F. M., and Orelli, R. L. (2016). *Towards integrated reporting: Accounting change in the public sector*. Springer.

Kaya, H. P. (2015). Entegre Raporlama Sisteminin Ortaya Çıkış Sebepleri ve İşletmelere Sağlayacağı Faydalar. *Muhasebe ve Denetime Bakis= Accounting & Auditing Review*, *15*(45), 113.

Kaya, U., Aygün, D. ve Yazan, Ö. (2016). Yeni Bir Kurumsal Raporlama Yaklaşımı Olarak Entegre Raporlama ve Dünyadaki Uygulama Örnekleri Üzerine Bir Araştırma. *Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi*, (*11*), 85-101.

KGK (2013). 2013 Faaliyet Raporu, Web: https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/YillikFaaliyetRaporlari/KGK_Faaliyet_Raporu_2013.pdf, 6 Şubat 2020'de alınmıştır.

KGK (2014). Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) Uygulama Kapsamına İlişkin Kurul Kararı Web: https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Kurul%20Kararlar%C4%B1/TMS%20Kurul%20Kararlar%C4%B1/TMS%20Uygulama%20Kapsam%C4%B1na%20%C4%B0li%C5%9Fkin%20Kurul%20Karar%C4%B1%20G%C3%BCncel(1).pdf, 6 Şubat 2020'de alınmıştır.

KGK (2018). 2018 Faaliyet Raporu, Web: https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/YillikFaaliyetRaporlari/KGK_Faaliyet_Raporu_2018.pdf, 6 Şubat 2020'de alınmıştır.

Kieso, D. E., Weygandt, J. J., and Warfield, T. D. (2013). *Intermediate Accounting*, 2014 FASB Update. Wiley Global Education.

Koerber, C. P. (2009). Corporate responsibility standards: Current implications and future possibilities for peace through commerce. *Journal of Business Ethics, 89*(4), 461-480.

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

Kolk, A. (2010). Trajectories of sustainability reporting by MNCs. *Journal of World Business*, *45*(4), 367-374.

KPMG (2013). GRI's G4 Guidelines: the impact on reporting.

KPMG (2017). The KPMG Survey of Corporate Responsibility Reporting 2017, Web: https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2017/10/kpmg-survey-of corporate-responsibility-reporting-2017.pdf, 3 Nisan 2020'de alınmıştır.

Kurochkina, I., Shuvalova, E., and Novozhilova, I. (2017). About Formation of the Integrated Reporting Performance in the Process of Building a Sustainable Business of Transport and Communication Companies. *Procedia Engineering*, *178*, 267-277.

Lai, A., Melloni, G., and Stacchezzini, R. (2017). What does materiality mean to integrated reporting preparers? An empirical exploration. *Meditari Accountancy Research*, *25*(4), 533-552.

Levy, D. L., Szejnwald Brown, H., and De Jong, M. (2010). The contested politics of corporate governance: The case of the global reporting initiative. *Business & Society*, *49*(1), 88-115.

Lodhia, S. (2015). Exploring the transition to integrated reporting through a practice lens: an Australian customer owned bank perspective. *Journal of Business Ethics*, *129*(3), 585-598.

Manetti, G., and Becatti, L. (2009). Assurance services for sustainability reports: Standards and empirical evidence. *Journal of Business Ethics*, *87*(1), 289-298.

Marimon, F., del Mar Alonso-Almeida, M., del Pilar Rodríguez, M., and Alejandro, K. A. C. (2012). The worldwide diffusion of the global reporting initiative: what is the point?. *Journal of cleaner production*, 33, 132-144.

Martinez, C., and Wachira, M. (2016). Does Integrated Reporting Foster Integrated Thinking? Evidence from Firms Listed on the JSE. *Evidence from Firms Listed on the JSE (July 29, 2016)*.

McNally, M. A., Cerbone, D., and Maroun, W. (2017). Exploring the challenges of preparing an integrated report. *Meditari Accountancy Research*, *25*(4), 481-504.

Milne, M. J., Ball, A., and Gray, R. (2008, August). Wither ecology? The triple bottom line, the global reporting initiative, and the institutionalization of corporate sustainability reporting. *In American Accounting Association Annual Meeting, Anaheim.*

Minguel G. G.E (August, 2017), The evolution of sustainability reporting: A case study of the airlines sector. Web: http://arno.uvt.nl/show.cgi?fid=143881 adresinden 3 Nisan 2020'de alınmıştır.

Mio, C. (2013). *Materiality and assurance: building the link. In Integrated Reporting* (pp. 79-94). Springer, Cham.

Mio, C. (Ed.). (2016). *Integrated reporting: A new accounting disclosure*. Springer.

Montiel, I., and Delgado-Ceballos, J. (2014). Defining and measuring corporate sustainability: Are we there yet?. *Organization & Environment*, *27*(2), 113-139.

O'Dwyer, B., and Owen, D. L. (2005). Assurance statement practice in environmental, social and sustainability reporting: a critical evaluation. *The British Accounting Review*, *37*(2), 205-229.

OECD (2016). Implementing the OECD Guidelines for Multinational Enterprises: The National Contact Points from 2000 to 2015 Web: http://mneguidelines.oecd.org/OECD-report-15-years-National-Contact-Points.pdf, 3 Mart 2020'de alınmıştır.

OECD Watch (2012). Çokuluslu Şirketler İçin OECD İlkeleri Web: https://www.oecdwatch.org/wp-content/uploads/sites/8/2012/06/OECD-Watch-brochure-Turkish.pdf, 3 Mart 2020'de alınmıştır.

Omran, M. A., and Ramdhony, D. (2015). Theoretical perspectives on corporate social responsibility disclosure: a critical review. *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, *5*(2), 38-55.

Organisation de coopération et de développement économiques (2005). *Environment and the OECD Guidelines for Multinational Enterprises: Corporate Tools and Approaches*. OECD Publishing.

Öztürk, S. (2019). Geleceğin Kurumsal Raporlama Yaklaşımı Olarak Entegre Raporlama: Garanti Bankası Örneği. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 81, 1-20.

Paia, The difference between Sustainability and Integrated Reporting, Web: https://paiaconsulting.com.sg/what-is-the-difference-between-sustainability-reporting-integrated-reporting/, 23 Aralık 2018'de alınmıştır.

Paternostro, S. (2013). The Connectivity of Information for the Integrated Reporting. *In Integrated Reporting* (pp. 59-77). Springer, Cham.

Perego, P., and Kolk, A. (2012). Multinationals' accountability on sustainability: The evolution of third-party assurance of sustainability reports. *Journal of Business Ethics*, *110*(2), 173-190.

Petrini, M., and Pozzebon, M. (2010). Integrating sustainability into business practices: learning from Brazilian firms. *BAR-Brazilian Administration Review*, *7*(4), 362-378.

Pistoni, A., Songini, L., and Bavagnoli, F. (2018). Integrated reporting quality: An empirical analysis. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, *25*(4), 489-507.

PricewaterhouseCoopers, L. L. P. (2019). IFRS and US GAAP: Similarities and differences. *Retrieved October*, 2019.

Proksch, F. (2015). The Integrated Reporting Journey and the Influence of Sustainability Reporting-Experiences and Practices from Sweden and Germany. *IIIEE Master thesis*.

PWC (2016). King IV:An outcomes-based corporate governance code fit for a changing World, Web: https://www.pwc.co.za/en/assets/pdf/king-iv-steering-point.pdf, 4 Şubat 2019'da alınmıştır.

PWC (2013). Integrated Reporting Companies struggle to explain what value they create, Web: https://www.pwc.nl/nl/assets/documents/ir-opmars-geintegreerde-verslaggeving-stagneert.pdf, 10 Kasım 2018'de alınmıştır.

PWC (2018). Integrated reporting: Corporate perspective in India, Web: https://www.pwc.in/assets/pdfs/publications/2018/integrated-reporting-corporate-perspective-in-india-may-2018.pdf, 15 Ocak 2019'da alınmıştır.

Rasche, A. (2010). The limits of corporate responsibility standards. *Business Ethics: A European Review*, *19*(3), 280-291.

Rasche, A. (2011). Corporate responsibility standards. *Continental philosophy and business ethics*, 263-284.

Raulinajtys-Grzybek, M., and Świderska, G. K. (2017). Practical use of the integrated reporting framework-an analysis of the content of integrated reports of selected companies. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowosci*, *94*(150).

Rego, A., e Cunha, M. P., and Polónia, D. (2017). Corporate sustainability: A view from the top. *Journal of Business Ethics*, *143*(1), 133-157.

Rinaldi, L. (2013). Stakeholder engagement. *In Integrated Reporting* (pp. 95-109). Springer, Cham.

Robertson, F. A., and Samy, M. (2015). Factors affecting the diffusion of integrated reporting–a UK FTSE 100 perspective. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, *6*(2), 190-223.

Roca, L. C., and Searcy, C. (2012). An analysis of indicators disclosed in corporate sustainability reports. *Journal of cleaner production*, *20*(1), 103-118.

Rowbottom, N., and Locke, J. (2016). The emergence of. *Accounting and Business Research*, *46*(1), 83-115.

Roxana-Ioana, B., and Petru, S. (2017). Integrated Reporting for a Good Corporate Governance. Ovidius University Annals, *Economic Sciences Series*, *17*(1), 424-428.

Saban, M., Vargün, H. ve Gürkan, S. (2017). Yatırımcılara Bilgi Sağlama Aracı Olarak Entegre Raporlama. *World of Accounting Science*, *19*(4).

Securities and Exchange Commission (2010). Commission Statement in Support of Convergence and Global Accounting Standards, Web: https://www.sec.gov/rules/other/2010/33-9109.pdf, 7 Mayıs 2020'de alınmıştır.

Serafeim, G. (2016). Integrated Reporting-Statement on Management Accounting. *Institute of Management Accountants*, *31*.

Sethi, S. P., Rovenpor, J. L., and Demir, M. (2017). Enhancing the quality of reporting in corporate social responsibility guidance documents: The roles of ISO 26000, global reporting initiative and CSR-sustainability monitor. *Business and Society Review*, *122*(2), 139-163.

Simnett, R., Zhou, S., and Hoang, H. (2016). Assurance and other credibility enhancing mechanisms for integrated reporting. *In Integrated Reporting* (pp. 269-286). Palgrave Macmillan, London.

Soyka, P. A. (2013). The International Integrated Reporting Council (IIRC) integrated reporting framework: toward better sustainability reporting and (way) beyond. *Environmental Quality Management*, *23*(2), 1-14.

Sridhar, K., and Jones, G. (2013). The three fundamental criticisms of the Triple Bottom Line approach: An empirical study to link sustainability reports in companies based in the Asia-Pacific region and TBL shortcomings. *Asian Journal of Business Ethics*, *2*(1), 91-111.

Stawinoga, M., and Velte, P. (2017). Empirical Evidence of the Disclosure and Assurance of Integrated Reporting-A Content Analysis of the IIRC Examples Database. *Zeitschrift für Umweltrecht & Umweltpolitik (Forthcoming)*.

Stent, W., and Dowler, T. (2015). Early assessments of the gap between integrated reporting and current corporate reporting. *Meditari Accountancy Research, 23*(1), 92-117.

Steyn, M. (2014). Organisational benefits and implementation challenges of mandatory integrated reporting: Perspectives of senior executives at South African listed companies. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, *5*(4), 476-503.

Stubbs, W., and Higgins, C. (2014). Integrated reporting and internal mechanisms of change. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, *27*(7), 1068-1089.

Topçu, M. K. ve Korkmaz, G. (2015). Entegre raporlama: Kavramsal bir inceleme. *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, *30*(1).

Trimble, M. K. (2017). The Historical and Current Status of IFRS Adoption around the World. *Available at SSRN 3276760.*

Tucker, T. N. (2002). It Really Is Just Trying to Help: The History of FASB and Its Role in Modern Accounting Practices. *NCJ Int'l L. & Com. Reg.*, *28*, 1023.

UNDP Türkiye, Sustainable Development Goals, Web: http://www.tr.undp.org/content/turkey/tr/home/sustainable-development-goals.html, 30 Ağustos 2018'de alınmıştır.

United Nation Global Compact (2014). Guide to corporate sustainability. Shaping a sustainable future, Web: https://www.unglobalcompact.org/docs/publications/UN_Global_Compact_GuidetoCorporate_Sustainability.pdf, 30 Ağustos 2018'de alınmıştır.

United Nation Global Compact, The world's largest corporate sustainability initiative Web: https://www.unglobalcompact.org/what-is-gc, 31 Ağustos 2018'de alınmıştır.

United Nations Global Compact, Our Participants, Web: https://www.unglobalcompact.org/what-is-gc/participants, 3 Nisan 2020'de alınmıştır.

Üstünel, B. (2003). Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu ve Ulusal Finansal Raporlama Standartları.

Van Bommel, K. (2014). Towards a legitimate compromise? An exploration of integrated reporting in the Netherlands. Accounting, *Auditing & Accountability Journal*, *27*(7), 1157-1189.

Van der Laan, S. (2009). The role of theory in explaining motivation for corporate social disclosures: Voluntary disclosures vs 'solicited'disclosures. *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, *3*(4), 2.

Van Marrewijk, M. (2003). Concepts and definitions of CSR and corporate sustainability: Between agency and communion. *Journal of business ethics*, *44*(2-3), 95-105.

Vigneau, L., Humphreys, M., and Moon, J. (2015). How do firms comply with international sustainability standards? Processes and consequences of adopting the global reporting initiative. *Journal of Business Ethics*, *131*(2), 469-486.

Yalkın, Y. K., Demir, V. ve Demir, D. (2006). Uluslararası finansal raporlama standartları ve Türkiye'de finansal raporlama standartlarının gelişimi. *Dünya Muhasebe Kongresi, Kasım.*

Yüksel, F. (2017). *Entegre Raporlama: Finansal ve Finansal Olmayan Bilgilerin Entegrasyonu.* Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.

Yüksel, F. ve Araci, H. (2017). Entegre Raporlama, Türk İşletmelerinin Entegre Raporlamaya Bakışı Üzerine Bir Araştırma. *Yönetim ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, *24*(3), 741-757.

Zeff, S. A. (2005). Evolution of US generally accepted accounting principles (GAAP). *Deloitte IASPlus*.

EKLER

EK-1 Borsa İstanbul'da İşlem Gören, Entegre Rapor Yayınlamayan İşletmelere Yönelik Yapılan Anket Formu

Sayın katılımcı,

Bu anket formundan elde edilecek bilgiler Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe ve Finansman Anabilim Dalı'nda yürütülmekte olan *"Türkiye'de Entegre Raporlama Sürecinde Karşılaşılabilecek Sorunların Tespitine İlişkin Bir Araştırma"* başlıklı doktora tezinde kullanılmak üzere hazırlanmıştır. Bu çalışmanın başarıya ulaşması her şeyden önce vereceğiniz bilgilerin doğruluğuna bağlıdır. Elde edilecek bilgi ve veriler tamamen akademik amaçla kullanılacak olup, kesinlikle üçüncü kişilerle paylaşılmayacaktır. Soruları cevaplamada gösterdiğiniz sabır ve samimiyet için teşekkür ederiz.

Prof. Dr. Zeki Doğan
Arş. Gör. Adalet Zozik

1. Şirketinizdeki pozisyonunuz:…….

2. Kaç yıldır bu pozisyonda çalışıyorsunuz?:…….

3. Şirketinizdeki toplam çalışan sayınız?……..……

4. Şirketinizin menşei aşağıdakilerden hangisidir? Yerli [ ] Yerli ve Yabancı [ ] Yabancı [ ]

5. Şirketiniz KSS/Sürdürülebilirlik Raporu yayınlıyor mu? Evet [ ] Hayır [ ]

6.Şirketiniz, hangi sektörde faaliyet göstermektedir?.....

7. Şirketiniz entegre raporlamayı benimsemeyi düşünüyor mu? Evet [ ] Hayır [ ]

8. Entegre raporlama farkındalığına ilişkin aşağıda verilen ifadelere katılma düzeyinizi işaretleyiniz.

	Kesinlikle katılmıyorum	**Katılmıyorum**	**Ne katılıyorum ne katılmıyorum**	**Katılıyorum**	**Kesinlikle katılıyorum**
Sürdürülebilirlik raporlaması hakkında bilgi sahibiyim					
Entegre raporlama hakkında bilgi sahibiyim					
Türkiye'de entegre raporlama alanında yapılan çalışmaları takip ederim					

9. Entegre raporlamanın önündeki engellerine/sorunlarına ilişkin aşağıda verilen ifadelere katılma düzeyinizi işaretleyiniz.

	Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne katılıyorum ne katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle katılıyorum
Yatırımcıların entegre raporlamaya ilgilerine dair yeterli kanıt olmadığını düşünüyorum					
Bir entegre raporda bağımsız dış güvencenin olmaması, paydaşların bu raporlamaya ilgi göstermemesine neden olmaktadır					
Şirketimizde üst yönetim ve/veya yönetim kurulu entegre raporlamayı desteklememektedir					
Entegre raporlama uygulamalarına şirketimiz CFO'su olumsuz yaklaşmaktadır					
Şirketimizde entegre raporu hazırlayacak personel kısıtı bulunmaktadır					
Şirketimizde entegre raporu hazırlayacak bütçe kısıtı bulunmaktadır					
Şirketimizde entegre raporun hazırlanmasını olumsuz etkileyecek zaman kısıtı vardır					
Entegre raporun nasıl hazırlanacağı konusunda rehberlik eksikliği bulunmaktadır					
Entegre raporun benimsenmesini sağlamak için kuruluş içindeki bağlantı ve entegrasyon süreci eksiktir					
Entegre rapor hazırlama maliyetleri yüksektir					
Şirketimizde entegre rapor üretmek için uygun bilgi teknolojileri yetersizdir					
Bir entegre rapor üretebilmek için raporlama çerçevesi yetersizdir(Uluslararası entegre raporlama çerçevesi)					

10. Entegre raporlamanın muhtemel faydalarına ilişkin aşağıda verilen ifadelere katılma düzeyinizi işaretleyiniz.

	Çok düşük düzeyde katılıyorum	Düşük düzeyde katılıyorum	Orta düzeyde katılıyorum	Yüksek düzeyde katılıyorum	Çok yüksek düzeyde katılıyorum
Şirketinizin kurumsal raporlarını iyileştirmeye yardımcı olacaktır					
Sürdürülebilir ürün geliştirmeyi teşvik edecektir					
Dış paydaşlarla iletişimi geliştirecektir					
Sermayeye daha kolay erişim sağlayacaktır					
Şirketinizin entegre düşünceyi içselleştirmesine aracılık ederek bağımsız departman anlayışını ortadan kaldıracaktır					
Şeffaflığı arttırcaktır					
Hisse senedi fiyatını arttıracaktır					
Kurumsal itibarı arttıracaktır					
Rekabet avantajı sağlayacaktır					
Daha iyi sermaye tahsis kararları alınmasını sağlayacaktır					
Veri kalitesini iyileştirecektir					
Karar verme sürecini iyileştirecektir					
Risk ve fırsatların daha iyi anlaşılmasını sağlayacaktır					
Yatırımcılar ile daha güçlü ilişkiler kurulmasını sağlayacaktır					
Yönetim, organizasyon ve stratejisini daha iyi anlayacaktır					

11. Entegre raporlama yapmama nedenlerinizi önem derecesine göre belirtiniz.

	En önemsiz	Önemsiz	Ne önemli ne önemsiz	Önemli	En önemli
Şirketimizde entegre raporlama uygulamalarını yürütecek personel ve mevcut sistem/süreçler yetersizdir					
Şirketimizde, kaynak ve zaman kısıtı, bir entegre rapor üretilmesinde engel teşkil etmektedir					
Şirketimiz üst yönetiminin entegre raporlamaya bakış açısı olumsuzdur					
Entegre raporlama, şirketimize ek maliyetler getirecektir					
Entegre rapor hazırlama sürecinde yaşanabilecek muhtemel zorluklar fazladır					
Ülkemizde, entegre raporlama uygulamaları yasal olarak zorunlu değildir					
Şirketimizde mevcut raporlama uygulamaları yeterli görülmektedir					
Diğer…					

12. Aşağıda yer alan unsurlar kuruluşunuzu entegre raporlama uygulamalarına yönlendirme konusunda ne ölçüde etkilemesini beklersiniz?

	Çok etkisiz	Etkisiz	Ne etkili Ne Etkisiz	Etkili	Çok etkili
Yatırımcılardan gelen açıklama talepleri, şirketimizi entegre raporlama uygulamalarına yönlendirecektir					
Ülkemizde entegre raporlamanın yasal olarak zorunlu olması, şirketimizi entegre raporlama uygulamalarına yönlendirecektir					
Entegre raporlama uygulamalarının rekabet avantajı sağlaması, şirketimizi, entegre raporlama uygulamalarına yönlendirecektir					
Kurumsal itibarın artırılması, şirketimizi, entegre raporlama uygulamalarına yönlendirecektir					
Maliyet tasarrufu, şirketimizi, entegre raporlama uygulamalarına yönlendirecektir					
Dış paydaşlardan gelen açıklama talepleri, şirketimizi, entegre raporlama uygulamalarına yönlendirecektir					
Hesap verebilirlik, şirketimizi, entegre raporlama uygulamalarına yönlendirecektir					
Yatırım fonu çekme, şirketimizi, entegre raporlama uygulamalarına yönlendirecektir					
Güçlü paydaş gruplarını yönetme, şirketimizi, entegre raporlama uygulamalarına yönlendirecektir					
Meşruiyet ve sorumluluk, şirketimizi, entegre raporlama uygulamalarına yönlendirecektir					
Ekonomik değer yaratma, şirketimizi, entegre raporlama uygulamalarına					

yönlendirecektir					

13. Entegre raporda bağımsız dış güvence/denetim ile ilgili ifadelere katılma düzeyinizi işaretleyiniz?

	Kesinlikle katılmıyorum	**Katılmıyorum**	**Ne katılıyorum ne katılmıyorum**	**Katılıyorum**	**Kesinlikle katılıyorum**
Yatırımcıların raporlamaya güven duyabilmeleri için güvence gereklidir					
Dış paydaşların raporlamaya güven duymaları için güvence gereklidir					
Güvence, paydaş kararlarını etkilemektedir					
Finansal ve finansal olmayan bileşenlerin denetim sürecinde bir araya getirebilmenin zorluğu oldukça fazladır					

14. Entegre raporlama sürecinde karşılaşılabilecek sorunlar veya diğer konulara ilişkin açıklamak istediğiniz başka hususlar varsa lütfen belirtiniz.

……

……

……

……

……

……

……

……

ANKETİMİZ BURADA TAMAMLANMIŞTIR. KATKILARINIZDAN DOLAYI TEŞEKKÜR EDERİZ.

EK-2 Borsa İstanbul'da İşlem Gören, Entegre Rapor Yayınlayan İşletmelere Yönelik Yapılan Anket Formu

Sayın katılımcı,

Bu anket formundan elde edilecek bilgiler Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe ve Finansman Anabilim Dalı'nda yürütülmekte olan *"Türkiye'de Entegre Raporlama Sürecinde Karşılaşılabilecek Sorunların Tespitine İlişkin Bir Araştırma"* başlıklı doktora tezinde kullanılmak üzere hazırlanmıştır. Bu çalışmanın başarıya ulaşması her şeyden önce vereceğiniz bilgilerin doğruluğuna bağlıdır. Elde edilecek bilgi ve veriler tamamen akademik amaçla kullanılacak olup, kesinlikle üçüncü kişilerle paylaşılmayacaktır. Soruları cevaplamada gösterdiğiniz sabır ve samimiyet için teşekkür ederiz.

Prof. Dr. Zeki Doğan
Arş. Gör. Adalet Zozik

1. Kuruluşunuzdaki pozisyonunuz:…….

2. Kaç yıldır bu pozisyonda çalışıyorsunuz?:…….

3. Kuruluşunuzdaki toplam çalışan sayınız?.....

4. Entegre raporu hazırlarken herhangi bir eğitim ya da danışmanlık hizmeti aldınız mı? Evet [ ] Hayır [ ]

5. Kuruluşunuzda entegre raporlama uygulamalarından sorumlu olan bir üst düzey yönetici mevcut mu?

Evet [ ] Hayır [ ]

6. Entegre rapor hazırlamakla sorumlu olan birim/bölümler……..

7. Entegre rapor hazırlamakla sorumlu birim/bölümünüz varsa, bu bölüm/birimde toplam çalışan sayınız kaçtır?.....

8. Kuruluşunuz herhangi bir entegre raporlama girişimine katılıyor mu? (Uluslararası Entegre Raporlama Kurulu(IIRC) ve Entegre Raporlama Türkiye Ağı (ERTA) gibi) Evet [ ] Hayır [ ]

9. Kuruluşunuz KSS/Sürdürülebilirlik Raporu yayınlıyor mu? Evet [ ] Hayır [ ]

10. Kuruluşunuzun menşei aşağıdakilerden hangisidir? Yerli [ ] Yerli ve Yabancı [ ] Yabancı [ ]

11. Kuruluşunuz, hangi sektörde faaliyet göstermektedir?.....

12. Entegre raporlama sürecinde karşılaşılan zorluklara ilişkin aşağıda verilen ifadelere katılma düzeyinizi işaretleyiniz.

	Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne katılıyorum ne katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle katılıyorum
Yatırımcıların raporlamaya ilgilerine dair yeterli kanıt olmadığını düşünüyorum					
Bir entegre raporlamada sürdürülebilirlik raporlama süreçlerini finansal süreçlerle uyumlu hale getirebilmek güçtür					
Üst yönetim ve/veya yönetim kurulu, entegre raporlamayı desteklememektedir					
Yönetim, finansal ve sürdürülebilirlik göstergelerini eşit derece önemli görmemektedir					
Entegre raporlamaya kuruluşumuz CFO'su olumsuz yaklaşmaktadır					
Kuruluşumuzda entegre raporu hazırlayacak bütçe kısıtı bulunmaktadır					
Kuruluşumuzda entegre raporu hazırlayacak personel kısıtı bulunmaktadır					
Kuruluşumuzda entegre raporun hazırlanmasını olumsuz etkileyecek zaman kısıtı vardır					
Kuruluşumuzda entegre rapor üretmek için uygun bilgi teknolojileri yetersizdir					
Entegre raporun nasıl hazırlanacağı konusunda rehberlik eksikliği bulunmaktadır					
Entegre raporun benimsenmesini sağlamak için organizasyon içindeki bağlantı ve entegrasyon süreci eksiktir					
Entegre rapor hazırlama maliyetleri yüksektir.					
Entegre rapor, sürdürülebilirlik performansı ile arasındaki bağlantıyı daha da sınırlandırmaktadır					
Bir entegre rapora dahil edilecek konuların belirlenmesinde *"önemlilik kavramı"* zorlayıcıdır					
Bir entegre raporda finansal olmayan bilgilerle ilgili ölçütleri belirleyebilmek güçtür (Kuruluşunuzun iklim ve toplum değerleri üzerindeki etkisi gibi)					
Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinin ilkelere dayalı yaklaşıma sahip olması, entegre raporların karşılaştırılabilirliğini azaltmaktadır					
Bir entegre raporda ilgili verilerin belirlenmesi, toplanması ve ölçülmesi zordur(örneğin, risk ve fırsatlara ilişkin veriler)					
Bir entegre rapor üretebilmek için raporlama çerçevesi yetersizdir(Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi)					
Entegre rapor için güvence standartları yetersizdir.					
Entegre rapor uygulamalarının, ileriye dönük bilgileri de gerektiriyor olması, bu, raporlamanın uygulanabilirliğini olumsuz etkilemektedir					
Entegre rapor hazırlama sürecinde, sermayelerin (Finansal, üretilmiş, fikri, insan, sosyal ve ilişkisel ve doğal sermaye) tanımlanması ve ölçülmesi zordur					
Bir entegre raporun kapsamı ve içeriğinin belirlenebilmesi güçtür					

13. Entegre raporlamanın beklenen faydalarına ilişkin aşağıda verilen ifadelere katılma düzeyinizi işaretleyiniz.

	Çok düşük düzeyde katılıyorum	Düşük düzeyde katılıyorum	Orta düzeyde katılıyorum	Yüksek düzeyde katılıyorum	Çok yüksek düzeyde katılıyorum
Kuruluşunuzun kurumsal raporlarını iyileştirmeye yardımcı olur					
Dış paydaşlarla iletişimi geliştirir					
Sermayeye daha kolay erişim sağlar					
Kuruluşunuzun entegre düşünceyi içselleştirmesine aracılık ederek bağımsız departman anlayışını ortadan kaldırır.					
Kuruluşunuzun, finansal sermaye sağlayıcılarına ve diğer dış paydaşlara önemli bağlantılarını ileterek şeffaflığını artırır					
Entegre raporlama, finansal olmayan bilgi raporlamasının öneminin daha iyi anlaşılmasını sağlar					
Hisse senedi fiyatını arttırır					
Kurumsal itibarı arttırır					
Rekabet avantajı sağlar					
Daha iyi sermaye tahsis kararları alınmasını sağlar					
İç katılımda olumlu etki yaratır					
Veri kalitesini iyileştirir					
Karar verme sürecini iyileştirir					
Risk ve fırsatların daha iyi anlaşılmasını sağlar					
Yatırımcılar ile daha güçlü ilişkiler kurulmasını sağlar					
Yönetim kurulu kuruluşunuzun nasıl değer yarattığını daha iyi anlar					
Sürdürülebilir ürün geliştirmeyi teşvik eder					
Tedarik maliyetleri azalır					
Kuruluşunuzun sürdürülebilirlik performansı üzerinde olumlu bir etki yaratır					
Strateji ve iş modeli daha iyi ifade edilir					
Üst yönetim düzeyinde sürdürülebilirlik konularını gündeme taşır					
Yönetim, kuruluş ve stratejisini daha iyi anlar					
Kuruluşunuzun etkilediği ve kullandığı sermayelerin(finansal, üretilmiş, fikri, insan, sosyal ve ilişkisel ve doğal sermaye) tamamının değer yaratma sürecinde dikkate alınmasını sağlar					
Yatırımcı ihtiyaçları ile raporlanan bilginin uyumlaştırılmasını sağlar					

14. Aşağıda yer alan unsurlar kuruluşunuzu entegre raporlama uygulamalarına yönlendirme konusunda ne ölçüde etkilemesini beklersiniz?

	Çok Etkisiz	Etkisiz	Ne Etkili Ne Etkisiz	Etkili	Çok Etkili
Yatırımcılardan gelen açıklama talepleri, kuruluşumuzu entegre raporlama uygulamalarına yönlendirecektir					
Ülkemizde entegre raporlamanın yasal olarak zorunlu olması, kuruluşumuzu entegre raporlama uygulamalarına yönlendirecektir					
Entegre raporlama uygulamalarının rekabet avantajı sağlaması, kuruluşumuzu, entegre raporlama uygulamalarına yönlendirecektir					
Kurumsal itibarın artırılması, kuruluşumuzu, entegre raporlama uygulamalarına yönlendirecektir					
Maliyet tasarrufu, kuruluşumuzu, entegre raporlama uygulamalarına yönlendirecektir					
Dış paydaşlardan gelen açıklama talepleri, kuruluşumuzu, entegre raporlama uygulamalarına yönlendirecektir					
Hesap verebilirlik, kuruluşumuzu, entegre raporlama uygulamalarına yönlendirecektir					
Yatırım fonu çekme, kuruluşumuzu, entegre raporlama uygulamalarına yönlendirecektir					
Güçlü paydaş gruplarını yönetme, kuruluşumuzu, entegre raporlama uygulamalarına yönlendirecektir					
Meşruiyet ve sorumluluk, kuruluşumuzu, entegre raporlama uygulamalarına yönlendirecektir					
Ekonomik değer yaratma, kuruluşumuzu, entegre raporlama uygulamalarına yönlendirecektir					

15. Entegre raporlama konularında toplanan veriler ile kuruluşunuzda aşağıda yer alan çalışmalar ne sıklıkla yapılmaktadır?

	Üç ayda bir	Altı ayda bir	Dokuz ayda bir	Yılda bir	Bir yıl üstü
Rakip kuruluşlar ile karşılaştırılır					
Bilgi teknolojilerine yatırım yapılır					
Strateji ve iş modeli gözden geçirilir					
Yönetim kuruluna sunulur					
Raporlama yapısı yeniden tasarlanır					
Performans ölçütleri revize edilir					

16.Entegre raporda bağımsız dış güvence/denetim ile ilgili ifadelere katılma düzeyinizi işaretleyiniz?

	Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne katılıyorum ne katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle katılıyorum
Yatırımcıların raporlamaya güven duyabilmeleri için güvence gereklidir					
Dış paydaşların raporlamaya güven duymaları için güvence gereklidir					
Güvence, paydaş kararlarını etkilemektedir.					
Finansal ve finansal olmayan bileşenlerin denetim sürecinde bir araya getirebilmenin zorluğu oldukça fazladır					
Bir entegre raporun tamamında güvence sağlanmalıdır					
Bir entegre raporun yalnızca belirli bileşenlerinde güvence sağlanmalıdır					

17. Entegre raporlama sürecinde karşılaşılabilecek sorunlar veya diğer konulara ilişkin açıklamak istediğiniz başka hususlar varsa lütfen belirtiniz.

……

……

……

……

ANKETİMİZ BURADA TAMAMLANMIŞTIR. KATKILARINIZDAN DOLAYI TEŞEKKÜR EDERİZ.

ÖZ GEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER

Adı ve Soyadı : Adalet ZOZİK
Doğum Yeri ve Tarihi : Aksaray 1987
Medeni Hali : Evli
İletişim Bilgileri : aacar@bayburt.edu.tr

0546 456 65 12 (GSM)

EĞİTİM

2007-2011	Selçuk Üniversitesi Karaman İ.İ.B.F. İşletme Bölümü
2012-2014	Aksaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Programı
2015-...	Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı Doktora Programı

İŞ DENEYİMİ

2015-…	Bayburt Üniversitesi – Araştırma Görevlisi

YABANCI DİL

İngilizce	YDS: 76,250

YAYINLARI

Makaleler

1. Doğan, Z. ve Acar, A. (2016). “Yan Mamullerin Tüm Yönleriyle Değerlendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 2016.
2. Deran, A. ve Acar, A. (2016). "TMS 2 Stoklar Standardı ve Vergi Usul Kanunu’na Göre Stok Değerleme İlkeleri Bu Düzenlemelerin Maliyetler ÜzerindekiEtkileri ile İki Düzenleme Arasındaki Farkların Analizi", *Vergi Dünyası*, 2016.
3. Doğan, Z. ve Acar, A. (2019). "Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlerin Entegre Rapor Uygulamaları Sürecinde Mesleki Yetkinliklerinin Tespitine İlişkin Bir Araştırma", *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 2019.
4. Deran, A. ve Acar, A. (2019). "Maddi Duran Varlıkların Değerleme Esasları ve Amortisman İşlemleri Açısından TMS 16, BOBİ FRS Bölüm 12 ile Vergi Usul Kanunu Kapsamında İncelenmesi", *Vergi Dünyası*, 2019.

Bildiriler

1. "Sürdürülebilirlik Raporlamasında Çevresel Faaliyetlerin Yeri ve Önemi: Türkiye Örneği", Zeki Doğan, Adalet Acar, (25.05.2016-27.05.2016), III. Uluslararası Türk Dünyası Araştırmaları Sempozyumu, 2016.
2. "Doğru Karar Almada Entegre Raporlamanın Önemi", Zeki Doğan, Adalet Acar, (26.04.2017-28.04.2017), 4.Uluslararası Türk Dünyası Araştırmaları Sempozyumu, 2017.
3. "Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıkların Değerleme Esasları

Açısından VUK, TMS 37 ve BOBİ FRS Bölüm 19 Kapsamında İncelenmesi", Adalet Acar, Eşref Kuloğlu, Alirıza Ağ, Ünal Gülhan, (27.06.2018-28.06.2018), International Conference on Empirical Economics And Social Sciences (ıceess'18), 2018.

4. "Vergi Usul Kanunu, TMS 2 Stoklar Standardı ve BOBİ FRS Kapsamında Stok Maliyetlerinin Belirlenmesinde Kullanılan Yöntemlerin İncelenmesi", Alirıza Ağ, Ünal Gülhan, Adalet Acar, Eşref Kuloğlu, (03.05.2018-05.05.2018), Uluslararası Uygulamalı İşletme Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Sempozyumu, 2018.
5. "Bileşik Finansal Araçların Yasal Düzenlemeler Açısından İncelenmesi ve Muhasebe Standartlarına Göre Değerlemesi", Eşref Kuloğlu, Adalet Acar, Ünal Gülhan, Alirıza Ağ, (27.06.2018-28.06.2018), International Conference on Empirical Economics And Social Sciences (ıceess'18), 2018.
6. "Finansal Varlık Niteliğindeki Hisse Senetlerinin Vuk ve TMS/TFRS'ye Göre Değerlemesi ve Muhasebeleştirilmesi", Ünal Gülhan, Alirıza Ağ, Eşref Kuloğlu, Adalet Acar, (03.05.2018-05.05.2018), Uluslararası Uygulamalı İşletme Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Sempozyumu, 2018.