

**T.C.
İZMİR KÂTİP ÇELEBİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**MUHASEBE KÜLTÜRÜ VE ENTEGRE
RAPORLAMA FARKINDALIĞI İLİŞKİSİ**

Yüksek Lisans Tezi

GÖZDE KARABURUN

İZMİR-2019

**T.C.
İZMİR KÂTİP ÇELEBİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**MUHASEBE KÜLTÜRÜ VE ENTEGRE
RAPORLAMA FARKINDALIĞI İLİŞKİSİ**

Yüksek Lisans Tezi

GÖZDE KARABURUN

DANIŞMAN: DR. ÖĞR. ÜYESİ ŞUAYYİP DOĞUŞ DEMİRCİ

İZMİR-2019

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Muhasebe Kùltürü ve Entegre Raporlama Farkındalığı İlişkisi” adlı çalışmanın, tarafımdan, akademik kurallara ve etik değerlere uygun olarak yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden olduğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

11/04/2019

GÖZDE KARABURUN



TS EN ISO
9001:2015

T.C.
İZMİR KÂTİP ÇELEBİ ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü



TEZ SINAVI TUTANAK FORMU

Dok. No: FR/604/21

İlk Yayın Tar.: 03.10.2017

Rev. No/Tar.: 00/..

Sayfa 1 / 1

GÖNDEREN : İşletme Anabilim Dalı Başkanlığı

GÖNDERİLEN : Sosyal Bilimler Enstitüsü

Anabilim Dalımız Yüksek Lisans Programı öğrencisi Gözde KARABURUN ile ilgili Tez Sınav Tutanağı aşağıdadır.

Tarih:

Sayı :

İşletme Anabilim Dalı Başkanı

İmza

SINAV TUTANAĞI

Tez Sınav Jürimiz tarafından incelenen “*Muhasebe Kültürü ve Entegre Raporlama Farkındalığı İlişkisi*” başlıklı tezli yüksek lisans tezi ile ilgili olarak jürimiz 11.04.2019 tarihinde toplanmış ve adı geçen öğrenciyi Tez Sınavına tabi tutmuştur. Sınav sonucunda adayın tezi hakkında OYBİRLİĞİ ile aşağıdaki karar verilmiştir.

KABUL

Kabul Edilen Tezli Yüksek Lisans tezi:

- i) Bilime yenilik getirmiştir
- ii)Yeni bir bilimsel yöntem geliştirmiştir
- iii)Bilinen bir yöntemi yeni bir alana uygulamıştır
- iv) Uygulama yapmıştır (sadece Yüksek Lisansda geçerlidir)

RED

DÜZELTME *

Tez Sınav Jürisi	Unvanı ve Adı Soyadı	İmza
Tez Danışmanı	Dr. Öğr. Üyesi Şuayyip Doğuş DEMİRCİ	
Üye	Prof. Dr. Hayrettin USUL	
Üye	Doç. Dr. Gülşah ATAĞAN	
Üye		
Üye		

Eki : Tez Değerlendirme Formu (Her bir jüri için)

* Tez sınavında düzeltme kararı verilmesi halinde jüri tarafından öngörülen düzeltmelere ilişkin bir jüri raporu eklenmelidir. Düzeltmeler için Ek süre her defasında en fazla yüksek lisans öğrencileri için 3 ay, doktora öğrencileri için 6 aydır.

ÖZET

Yüksek Lisans Tezi

Muhasebe Kültürü ve Entegre Raporlama Farkındalığı İlişkisi

Gözde Karaburun

İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

İşletme Anabilim Dalı

Entegre Raporlama, hem finansal hem de finansal olmayan verilerin birlikte sunuldukları ve karmaşık olmayan bir kurumsal rapor türüdür. Entegre raporlama sayesinde, yatırımcılar bütün olarak bilgilendirilmektedir ve işletmenin gelecek performansı üzerine doğru kararlar alabilmektedir.

1988 yılında S. J. Gray, Hofstede'in kültürel boyutlarını esas alarak muhasebe kültürü değerleri adını verdiği boyutları tanımlamıştır. Uluslararası Entegre Raporlama Komitesi tarafından 2013 yılında yayınlanan Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinin Gray'in muhasebe değerleriyle benzer yanları bulunmaktadır. Gray'in muhasebe değerlerine göre incelendiği zaman Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinin profesyonellikten ve şeffaflıktan yana net bir eğilim içinde olduğu yorumu yapılabilmektedir. Diğer muhasebe kültürü değerlerine göre incelendiği zaman Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinde net bir eğilim bulunmamaktadır.

Bu çalışmadaki veriler, İzmir ilinde muhasebe mesleğini yerine getiren muhasebecilere anket tekniği uygulanarak elde edilmiştir. Bu veriler üç ayrı açıdan incelenmiştir. Muhasebe kültürü değerleri açısından incelendiğinde, muhasebecilerin profesyonellik, tekdüzecilik, tutuculuk ve şeffaflık değerlerine yakın olduğu sonuçlarına ulaşılmıştır.

Entegre raporlama açısından incelendiğinde bir çok sonuç elde edilmiştir. Muhasebeciler entegre raporlama hakkında farkındalık sahibidir. Entegre rapor uygulandığı zaman olumlu sonuçları olacağına inanmaktadırlar. Entegre raporun algılanan faydaları olumludur. Ankete katılanlar entegre raporun denetlenmesi

gerektiği görüşündedirler. Muhasebeciler, yönetişimden sorumlu olanların sorumluluk kabul beyanı vermesi gerektiğine inanmaktadır. Mevcut kurumsal raporlamanın algılanan faydaları olumsuzdur. Ankete katılanlar entegre raporlama hakkında eğitim alarak bilgi edinmeyi düşünmektedirler.

Son olarak, muhasebecilerin sahip olduğu muhasebe kültürü değerlerinin entegre raporlama farkındalığı üzerinde etkisi olmadığı ortaya koyulmuştur. Bağımsız iki örnek t-testi sonuçlarına göre entegre raporlama farkındalığı, muhasebe kültürü değerlerine göre anlamlı bir farklılık göstermemektedir.

Anahtar Kelimeler: Kurumsal Raporlama, Entegre Raporlama, Uluslararası Entegre Raporlama Komitesi, Uluslararası Entegre Raporlama erevesi, Muhasebe Kültürü, Gray'in Muhasebe Değerleri, Muhasebe Kültürü Değerleri

ABSTRACT

Master's Thesis

The Relationship Between Accounting Culture and Integrated Reporting Awareness

Gözde Karaburun

İzmir Katip Çelebi University

Graduate School of Social Sciences

Department of Business Administration Programme

Integrated reporting is a type of corporate report in which both financial and non-financial data are presented together and it uncomplicated. Thanks to integrated reporting, investors are informed as a whole and they can make the right decisions on the future performance of the enterprise.

In 1988, S. J. Gray defined the dimensions of the called accounting culture values based on the cultural dimensions of Hofstede. The International Integrated Reporting Framework that published in 2013 by the International Integrated Reporting Committee has similar aspects to Gray's accounting values. When it is evaluated according to Gray's accounting values, it can be interpreted that the International Integrated Reporting Framework has a clear trend in favor of professionalism and transparency. When it is examined according to other accounting culture values, there is no clear trend in the International Integrated Reporting Framework.

The data in this study were obtained by applying a questionnaire technique to accountants who fulfilled the accounting profession in Izmir. These datas were analyzed from three different perspectives. When it is analyzed in terms of accounting culture values, it is concluded that accountants are close to professionalism, uniformity, conservatism and transparency values.

Many results were obtained in terms of integrated reporting. Accountants are aware of integrated reporting. They believe that there will be positive results when

the integrated report is applied. The perceived benefits of the integrated report are positive. The respondents agree that the integrated report should be audited. Accountants believe that those responsible for governance should have a statement of responsibility. The perceived benefits of existing corporate reporting are negative. Participants who attend the survey think to obtain information about integrated reporting.

As a result, it has been demonstrated that the accounting culture values of the accountants do not have an impact on the awareness of integrated reporting. According to the independent two-sample t-test results, the integrated reporting awareness does not display a significant difference according to the values of the accounting culture.

Keywords: Corporate Reporting, Integrated Reporting, International Integrated Reporting Committee, International Integrated Reporting Framework, Accounting Culture, Gray's Accounting Values, Accounting Culture Values

İÇİNDEKİLER

ÖZET	iv
ABSTRACT	vi
İÇİNDEKİLER	viii
TABLolar LİSTESİ	xiv
GRAFİK LİSTESİ	xviii
ŞEKİLLER LİSTESİ	xix
KISALTMALAR LİSTESİ	xx
ÖNSÖZ	xxiii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

KURUMSAL RAPOR TÜRLERİ VE ENTEGRE RAPOLAMA

1.1. Kurumsal Raporlama ve Rapor Türleri	2
1.1.1. Rapor ve Raporlama Tanımı.....	2
1.1.2. Kurumsal Raporlama ve İşletmelerin Hazırladığı Kurumsal Rapor Türleri.....	3
1.2. Entegre Raporlama ve Gelişim Süreci.....	12
1.3. Entegre Raporlamanın Amacı ve Kapsamı.....	13
1.4. Entegre Raporlamanın Önemi ve Diğer Raporlama Türlerinden Farkı. 14	
1.5. Entegre Raporlamanın Gelişimde Etkili Olan Kuruluşlar	15
1.5.1. Güney Afrika Yönetim Enstitüsü (Institute of Directors in Southern Africa - IoDSA).....	15
1.5.2. Prens'in Sürdürülebilirlik Muhasebesi Projesi (The Prince's Accounting for Sustainability Project - A4S)	16
1.5.3. Küresel Raporlama Girişimi (Global Reporting Initiative - GRI)..	16

1.5.4. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants - IFAC).....	17
1.5.5. Güney Afrika Entegre Raporlama Komitesi (The Integrated Reporting Committee of South Africa).....	17
1.5.6. Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (International Integrated Reporting Council - IIRC)	18
1.6. Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi	19
1.6.1. Temel Kavramlar	19
1.6.2. Entegre Rapor Kılavuz İlkeleri.....	24
1.6.3. Entegre Rapor İçerik Öğeleri.....	34
1.7. Entegre Rapora Şekil Veren Diğer Çerçeveler.....	43
1.7.1. Bağlı Raporlama Çerçevesi (Connected Reporting Framework - CRF).....	44
1.7.2. King III Kodu	45
1.7.3. King IV Kodu	46
1.8. Entegre Raporlamanın Sonuçları.....	47
1.8.1. Entegre Raporlamanın Avantajları	47
1.8.2. Entegre Raporlamanın Dezavantajları	47
1.9. Değişik Kesimlerin Entegre Raporlamaya Bakış Açılıarı	48
1.9.1. Yatırımcılar Açısından Entegre Raporlama.....	48
1.9.2. Şirketler Açısından Entegre Raporlama	49
1.9.3. Hukuksal Açından Entegre Raporlama	49
1.9.4. Muhasebe Açısından Entegre Raporlama.....	50
1.9.5. Kültürel Açından Entegre Raporlama	51

İKİNCİ BÖLÜM
KÜLTÜR VE MUHASEBE KÜLTÜRÜ

2.1. Kültür.....	52
2.1.1. Hofstede'in Kültürel Boyutları.....	52
2.2. Muhasebe - Kültür İlişkisi	62
2.2.1. Gray'in Muhasebe Kültürü Değerleri	63
2.2.2. Muhasebede Kültürün Yayılma Aşamaları	67
2.3. Kültürün Raporlamaya Etkisi	69
2.3.1. Kültürel Farklılıklara Muhasebe Standartlarının Uyumu	69
2.3.2. Muhasebeyi ve Muhasebe Kültürünü Etkileyen Faktörler	71
2.3.3. Türkiye'deki Muhasebe Kültürü	72
2.4. Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinde Muhasebe Kültürü.....	76
2.4.1. Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinde Statükoculuk Yerine Profesyonellik	76
2.4.2. Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinde Tekdüzecilik Yerine Esneklik.....	80
2.4.3. Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinde Tutuculuk Yerine İyimserlik	85
2.4.4. Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinde Gizlilik Yerine Şeffaflık.....	91

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ARAŞTIRMA

3.1. Araştırma	101
3.1.1. Araştırmanın Konusu ve Amacı	101
3.1.2. Araştırmanın Önemi	101
3.1.3. Araştırmanın Kısıtları	101
3.2. Metodoloji.....	102
3.2.1. Evren ve Örneklem Seçimi	102
3.2.2. Veri Toplama Tekniği ve Aracı.....	102
3.2.3. Anket Formunun Hazırlanması.....	102
3.2.4. Verilerin Analizi ve Yorumlanması.....	105
3.2.5. Araştırma Modeli ve Hipotezler	105
3.3. Demografik Bulgular	107
3.3.1. Cinsiyet	107
3.3.2. Yaş Aralığı.....	107
3.3.3. Eğitim Düzeyi	108
3.3.4. Unvan.....	108
3.3.5. Çalışma Şekli	116
3.3.6. Mevcut İşletmedeki Çalışma Süresi	116
3.3.7. Mesleki Tecrübe	117
3.3.8. İş Yeri Tecrübesi.....	117
3.4. Muhasebe Kültürü Değerleri Bulguları	118
3.4.1. Muhasebe Kültürü Değerleri Ortalamaları	118
3.4.2. Statükoculuk Yerine Profesyonellik	120
3.4.3. Tekdüzecilik Yerine Esneklik.....	122
3.4.4. Tutuculuk Yerine İyimserlik.....	125

3.4.5. Gizlilik Yerine Şeffaflık	128
3.4.6. İzmir'deki Muhasebe Kültürü ile Türkiye'deki Muhasebe Kültürünün Karşılaştırılması.....	131
3.5. Demografik Yapıya Göre Muhasebe Kültürü Değerleri	132
3.5.1. Cinsiyete Göre Muhasebe Kültürü Değerleri	133
3.5.2. Yaş Aralığına Göre Muhasebe Kültürü Değerleri	134
3.5.3. Eğitim Düzeyine Göre Muhasebe Kültürü Değerleri	135
3.5.4. Unvana Göre Muhasebe Kültürü Değerleri.....	136
3.5.5. Çalışma Şekline Göre Muhasebe Kültürü Değerleri	138
3.5.6. Mevcut İşletmedeki Çalışma Süresine Göre Muhasebe Kültürü Değerleri.....	139
3.5.7. Mesleki Tecrübeye Göre Muhasebe Kültürü Değerleri.....	140
3.5.8. İş Yeri Tecrübesine Göre Muhasebe Kültürü Değerleri.....	142
3.6. Entegre Raporlama Bulguları	143
3.6.1. Entegre Raporlama Ortalamaları	144
3.6.2. Entegre Raporlamanın Farkındalığı.....	145
3.6.3. Entegre Raporlamanın Faydalarının Algılanması	147
3.6.4. Entegre Raporun Uygulanması.....	149
3.6.5. Entegre Rapor ve Güvence	150
3.6.6. Entegre Raporlamada Sorumluluk Kabul Beyanı.....	151
3.6.7. Mevcut Kurumsal Raporlamanın Algılanan Faydaları.....	151
3.6.8. Entegre Raporlama Hakkında Eğitim.....	153
3.7. Demografik Yapıya Göre Entegre Raporlama	154
3.7.1. Cinsiyete Göre Entegre Raporlama	155
3.7.2. Yaş Aralığına Göre Entegre Raporlama	157
3.7.3. Eğitim Düzeyine Göre Entegre Raporlama	159

3.7.4. Unvana Göre Entegre Raporlama.....	161
3.7.5. Çalışma Şekline Göre Entegre Raporlama	163
3.7.6. Mevcut İşletmedeki Çalışma Süresine Göre Entegre Raporlama.	165
3.7.7. Mesleki Tecrübeye Göre Entegre Raporlama.....	167
3.7.8. İş Yeri Tecrübesine Göre Entegre Raporlama.....	169
3.8. Bağımsız İki Örnek T-Testi ile Hipotez Testleri	171
3.8.1. Statükoculuk Yerine Profesyonellik Düzeyi ile Entegre Raporlama Farkındalığı Arasındaki İlişki	171
3.8.2. Tekdüzecilik Yerine Esneklik Düzeyi ile Entegre Raporlama Farkındalığı Arasındaki İlişki	172
3.8.3. Tutuculuk Yerine İyimserlik Düzeyi ile Entegre Raporlama Farkındalığı Arasındaki İlişki	172
3.8.4. Gizlilik Yerine Şeffaflık Düzeyi ile Entegre Raporlama Farkındalığı Arasındaki İlişki.....	173
3.8.5. Entegre Raporlama Farkındalığına Göre Muhasebe Kültürü Değerleri.....	173
SONUÇ	174
KAYNAKÇA	179
EKLER	190
EK 1: Anket Formu	190
EK 2: Etik Onay Belgesi	192
EK 3: Muhasebe Kültürü Değerleri Anketi İzin Belgesi	193
EK 4: Entegre Raporlama Anketi İzin Belgesi	194
ÖZGEÇMİŞ	195

TABLolar LİSTESİ

<u>Tablo No</u>	<u>Tablonun Adı</u>	<u>Sayfa No</u>
Tablo 1:	Olumsuz, Şartlı ve Görüş Bildirmekten Kaçınma Durumları	6
Tablo 2:	GRI G4 Raporlama İlkeleri	11
Tablo 3:	Türkiye'de Yayınlanan Entegre Raporların Sermaye Öğeleri Bakımından Karşılaştırılması.....	22
Tablo 4:	Türkiye'de Yayınlanan Entegre Raporların Kılavuz İlkeler Bakımından Karşılaştırılması.....	33
Tablo 5:	Entegre Raporlama İçerik Öğeleri.....	35
Tablo 6:	Türkiye'de Yayınlanan Entegre Raporların İçerik Öğeleri Bakımından Karşılaştırılması.....	42
Tablo 7:	Türkiye'de Gray'in Muhasebe Değerleri Kullanılarak Yapılan Bazı Çalışmaların Karşılaştırılması.....	74
Tablo 8:	Muhasebe Kültürü Ölçeğine Ait İfadelerin Ölçtüğü Muhasebe Kültürü Değerleri.....	103
Tablo 9:	Entegre Raporlama Ölçeğine Ait İfadelerin Ölçtüğü Entegre Raporlama Değerleri	104
Tablo 10:	Demografik Bilgiler Birinci İfade	107
Tablo 11:	Demografik Bilgiler İkinci İfade.....	107
Tablo 12:	Demografik Bilgiler Üçüncü İfade.....	108
Tablo 13:	Demografik Bilgiler Dördüncü İfade	108
Tablo 14:	Cinsiyet ve Unvana Göre Dağılım	109
Tablo 15:	Yaş Aralığı ve Unvana Göre Dağılım	110
Tablo 16:	Eğitim Düzeyi ve Unvana Göre Dağılım	111
Tablo 17:	Çalışma Şekli ve Unvana Göre Dağılım	112
Tablo 18:	Mevcut İşletmedeki Çalışma Süresi ve Unvana Göre Dağılım	113
Tablo 19:	Mesleki Tecrübe ve Unvana Göre Dağılım.....	114
Tablo 20:	İş Yeri Tecrübesi ve Unvana Göre Dağılım.....	115

Tablo 21: Demografik Bilgiler Beşinci İfade	116
Tablo 22: Demografik Bilgiler Altıncı İfade	116
Tablo 23: Demografik Bilgiler Yedinci İfade	117
Tablo 24: Demografik Bilgiler Sekizinci İfade	117
Tablo 25: Muhasebe Kültürü Ölçeğindeki İfadelerin Ortalamaları.....	118
Tablo 26: Muhasebe Kültürü Ölçeğindeki Ters İfadelerin Ortalamaları.....	119
Tablo 27: Muhasebe Kültürü Değerleri Ortalamaları.....	119
Tablo 28: Muhasebe Kültürü Ölçeği Dördüncü İfade	120
Tablo 29: Muhasebe Kültürü Ölçeği Sekizinci İfade	121
Tablo 30: Muhasebe Kültürü Ölçeği On İkinci İfade.....	121
Tablo 31: Muhasebe Kültürü Ölçeği On Altıncı İfade	122
Tablo 32: Muhasebe Kültürü Ölçeği İkinci İfade.....	123
Tablo 33: Muhasebe Kültürü Ölçeği Altıncı İfade	123
Tablo 34: Muhasebe Kültürü Ölçeği Onuncu İfade	124
Tablo 35: Muhasebe Kültürü Ölçeği On Dördüncü İfade	125
Tablo 36: Muhasebe Kültürü Ölçeği Birinci İfade	126
Tablo 37: Muhasebe Kültürü Ölçeği Beşinci İfade	126
Tablo 38: Muhasebe Kültürü Ölçeği Dokuzuncu İfade.....	127
Tablo 39: Muhasebe Kültürü Ölçeği On Üçüncü İfade.....	128
Tablo 40: Muhasebe Kültürü Ölçeği Üçüncü İfade.....	129
Tablo 41: Muhasebe Kültürü Ölçeği Yedinci İfade	129
Tablo 42: Muhasebe Kültürü Ölçeği On Birinci İfade	130
Tablo 43: Muhasebe Kültürü Ölçeği On Beşinci İfade	130
Tablo 44: Demografik Yapı ve Muhasebe Kültürü Değerleri	132
Tablo 45: Cinsiyet ve Muhasebe Kültürü Değerleri.....	133
Tablo 46: Yaş ve Muhasebe Kültürü Değerleri	134
Tablo 47: Eğitim Düzeyi ve Muhasebe Kültürü Değerleri.....	135
Tablo 48: Unvan ve Muhasebe Kültürü Değerleri	137

Tablo 49: Çalışma Şekli ve Muhasebe Kültürü Değerleri.....	138
Tablo 50: Mevcut İşletmedeki Çalışma Süresi ve Muhasebe Kültürü Değerleri	139
Tablo 51: Mesleki Tecrübe ve Muhasebe Kültürü Değerleri	141
Tablo 52: İş Yeri Tecrübesi ve Muhasebe Kültürü	142
Tablo 53: Entegre Raporlama Ölçeğindeki İfadelerin Ortalamaları.....	144
Tablo 54: Entegre Raporlama Ana Başlıklarının Ortalamaları	144
Tablo 55: Entegre Raporlama Ölçeği Birinci İfade	145
Tablo 56: Entegre Raporlama Ölçeği İkinci İfade.....	145
Tablo 57: Entegre Raporlama Ölçeği Üçüncü İfade.....	146
Tablo 58: Entegre Raporlama Ölçeği Dördüncü İfade.....	146
Tablo 59: Entegre Raporlama Ölçeği On Üçüncü İfade.....	147
Tablo 60: Entegre Raporlama Ölçeği Beşinci İfade	148
Tablo 61: Entegre Raporlama Ölçeği Yedinci İfade	148
Tablo 62: Entegre Raporlama Ölçeği Altıncı İfade.....	149
Tablo 63: Entegre Raporlama Ölçeği Dokuzuncu İfade.....	150
Tablo 64: Entegre Raporlama Ölçeği Sekizinci İfade	150
Tablo 65: Entegre Raporlama Ölçeği Onuncu İfade	151
Tablo 66: Entegre Raporlama Ölçeği On Birinci İfade	152
Tablo 67: Entegre Raporlama Ölçeği On İkinci İfade.....	153
Tablo 68: Entegre Raporlama Ölçeği On Dördüncü İfade	153
Tablo 69: Demografik Yapı ve Entegre Raporlama İfadeleri	154
Tablo 70: Cinsiyet ve Entegre Raporlama İfadeleri	155
Tablo 71: Yaş ve Entegre Raporlama İfadeleri	157
Tablo 72: Eğitim Düzeyi ve Entegre Raporlama İfadeleri	159
Tablo 73: Unvan ve Entegre Raporlama İfadeleri.....	161
Tablo 74: Çalışma Şekli ve Entegre Raporlama İfadeleri	163
Tablo 75: Mevcut işletmedeki Çalışma Süresi ve Entegre Raporlama İfadeleri	165

Tablo 76: Mesleki Tecrübe ve Entegre Raporlama İfadeleri.....	167
Tablo 77: İş Yeri Tecrübesi ve Entegre Raporlama İfadeleri.....	169
Tablo 78: Bağımsız İki Örnek T-Testi Grup İstatistikleri	171
Tablo 79: Bağımsız İki Örnek T-Testi Sonuçları	171
Tablo 80: Entegre Raporlama Farkındalığı ve Muhasebe Kültürü Değerleri.	174



GRAFİK LİSTESİ

Grafik No

Grafik Adı

Sayfa No

Grafik 1: Muhasebe Kültürü Değerleri Ortalamaları..... 119



ŞEKİLLER LİSTESİ

<u>Şekil No</u>	<u>Şeklin Adı</u>	<u>Sayfa No</u>
Şekil 1:	Kurumsal Raporlamanın Gelişimi.....	4
Şekil 2:	Değer Yaratma Süreci	23
Şekil 3:	Araştırma Modeli	105



KISALTMALAR LİSTESİ

ABD	:Amerika Birleşik Devletleri
ACCA	:Tescil Edilmiş Ruhsatlı Muhasebeciler Birliği (the Association of Chartered Certified Accountants)
A4S	:Prens'in Sürdürülebilirlik Muhasebesi Projesi (The Prince's Accounting for Sustainability Project)
ASISA	:Güney Afrika'da Tasarruf ve Yatırım Derneği (Association for Savings & Investment South Africa)
BİST	:Borsa İstanbul
BT	:İngiliz Telekom (British Telecom)
ER	:Entegre Raporlama
ERTA	:Entegre Raporlama Tükiye Ağı
FIFO	:İlk Giren İlk Çıkar (First In First Out)
GRI	:Küresel Raporlama Girişimi (Global Reporting Initiative)
HSBC	:Hong Kong ve Şangay Bankacılık Şirketi (Hong Kong and Shanghai Banking Corporation)
IAS	:Uluslararası Muhasebe Standartları (International Accounting Standards)
IASC	:Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee)
IBM	:Uluslararası İş Makineleri (International Business Machines)
IFAC	:Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants)
IFRS	:Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (International Financial Reporting Standards)

IIRC	:Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (International Integrated Reporting Council)
IoD	:Yönetim Enstitüsü (Institute of Directors)
IoDSA	:Güney Afrika Yönetim Enstitüsü (Institute of Directors in Southern Africa)
IRC	:Entegre Raporlama Komitesi (Integrated Reporting Committee)
İMKB	:İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
İSO	:Uluslararası Standart Örgütü (International Organization for Standardization)
JSE	:Johannesburg Borsası (Johannesburg Stock Exchange)
KGK	:Kamu Gözetim Kurumu
KOBİ	:Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
KPMG	:Klynveld Peat Marwick Goerdeler
KPIs	:Temel Performans Göstergeleri (Key Performance Indicators)
LIFO	:Son Giren İlk Çıkar (Last In First Out)
MIA	:Malezya Sanat Enstitüsü (Malaysian Institute of Art)
SAICA	:Güney Afrika Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü (South African Institute of Chartered Accountants)
SAQA	:Güney Afrika Yeterlilik Kurumu (South African Qualifications Authority)
SEC	:ABD Sermaye Piyasası Kurumu (Securities and Exchange Commission)
SPK	:Sermaye Piyasası Kurulu

SPSS	:Sosyal Bilimler İstatistik Programı (Statistical Package for Social Sciences)
STK	:Sivil Toplum Kuruluşları
SWOT	:Güçlü Yönler, Zayıf Yönler, Fırsatlar ve Tehditler (Strengths, Weaknesses, Opportunities, Threats)
TDK	:Türk Dil Kurumu
TMUD	:Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
TSKB	:Türkiye Sınai Kalkınma Bankası
TTK	:Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB	:Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UNGC	:Birleşmiş Milletler Küresel İlkeler Sözleşmesi (United Nations Global Compact)
US GAAP	:Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (United States Generally Accepted Accounting Principles)
WBCSD-CSI	:Dünya Sürdürülebilir Kalkınma İş Konseyi-Çimento Sürdürülebilirlik Girişimi (World Business Council of Sustainable Development- Cement Sustainability Initiative)
WEF	:Dünya Ekonomik Forumu (World Economic Forum)
WEPS	:Kadının Güçlenmesi Prensipleri (Women's Empowerment Principles)

ÖNSÖZ

Bu çalışmada entegre raporlama, muhasebe kültürü değerleri ve Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinin Gray'in muhasebe değerleriyle benzer yanları incelenmiştir. İzmir ilinde muhasebe mesleğini yerine getiren muhasebecilerin muhasebe kültürünü nasıl konumlandıkları, entegre raporlama farkındalıkları ve muhasebe kültürünün entegre raporlama farkındalığı üzerinde etkisi olup olmadığı ortaya koyulmaya çalışılmıştır. Öncelikle ömrümü özgür kılan canım aileme, tez çalışmam boyunca her zaman yanımda olan ve yolumu aydınlatan tez danışmanım Dr. Öğr. Üyesi Şuayyip Doğuş Demirci'ye, bilgisini ve inancını benden esirgemeyen Prof. Dr. Hayrettin Usul'a, farklı bakış açısıyla yön gösteren Doç. Dr. Gülşah Atağan'a, zaman ayırıp anket formunu içtenlikle yanıtlayan İzmir'de muhasebe mesleğini yerine getiren muhasebecilere teşekkürlerimi borç bilirim.

GÖZDE KARABURUN

GİRİŞ

Entegre raporlama, kurumun hem geriye dönük bilgilerini hem de ileriye dönük vizyonunu paylaşmaktadır. Entegre raporlama, hem finansal hem de finansal olmayan verilerle bu paylaşımı yapan bir kurumsal raporlama türüdür. S. J. Gray, muhasebe sistemlerini karakterize eden muhasebe kültürü değerlerini belirlemiştir.

Bu çalışmada, İzmir ilinde muhasebe mesleğini yerine getiren muhasebecilerin muhasebe kültürünü nasıl konumlandıkları ve muhasebecilerin entegre raporlama farkındalığı belirlenmiştir. Muhasebe kültürünün entegre raporlama farkındalığı üzerinde etkisi olup olmadığı ortaya koyulmaya çalışılmıştır. Türkiye'nin çeşitli illerinde ve Türkiye genelinde muhasebe kültür değerlerine yönelik araştırmalar bulunmaktadır. Bu çalışma ile birlikte İzmir ili özelindeki bilgi açıkları giderilmeye çalışılmıştır. Yeni bir kavram olan entegre raporlama farkındalığı ve muhasebe kültürü değerleri birlikte ele alınmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

KURUMSAL RAPOR TÜRLERİ VE ENTEGRE RAPOLAMA

Bu bölümde ilk olarak rapor ve raporlamayla ilgili kavramlar açıklanmıştır. Kurumsal raporlamanın tanımı yapılmış ve işletmelerin hazırladığı kurumsal rapor türleri hakkında bilgiler verilmiştir.

İkinci olarak entegre raporlama kavramı ve ortaya çıkış süreci açıklanmıştır. Entegre raporlamanın amacı, kapsamı, önemi ve diğer raporlama türlerinden farkı konularından bahsedilmiştir. Entegre raporlamanın gelişiminde etkili olan kuruluşlar açıklanmıştır. Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi ve Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinin temel kavramları, entegre raporun kılavuz ilkeleri ve içerik öğeleri hakkında ayrıntılı bilgi verilmiştir. Entegre rapora şekil veren diğer çerçevelerle birlikte entegre raporlamanın sonuçları hakkında bilgi verilmiştir. Değişik kesimlerin entegre raporlamaya bakış açıları aktarılmaya çalışılmıştır.

1.1. Kurumsal Raporlama ve Rapor Türleri

Rapor ve raporlamayla ilgili kavramların yer aldığı bu bölümde kurumsal raporlama ve kurumsal rapor türleri hakkında açıklamalar yapılmıştır.

1.1.1. Rapor ve Raporlama Tanımı

Muhasebe, işletmenin mali yapısını ortaya koyma hedefleri ile ilgili işlemlerin tanımlanması, sınıflandırılması, özetlenmesi ve raporlanması süreci olarak tanımlanmaktadır. Muhasebe mali tablo kullanıcılarının yönetsel karar almasına yardımcı olur. İşletmenin mali durumunu göstermek için performans raporlarının hazırlanması sağlar. Muhasebe mali işlemlerin kaydedilmesini sağlayan aşamaları da içermektedir (Bayraktaroğlu, Sarıtaş, & Kalkan, 2015, s. 12).

Rapor, *"Herhangi bir işte, bir konuda yapılan inceleme, araştırma sonucunu, düşünceleri veya tespit edilenleri bildiren yazı"* olarak tanımlanmaktadır (TDK, 2018). Raporlama ise *"Raporun oluşturulmasını ya da oluşturulma süreci"* olarak ifade edilmektedir (Cavlak & Cebeci, 2017, s. 38).

İşletmelerin muhasebe bilgileri muhasebe bilgi sisteminde üretilir. Bu bilgiler işletme iç ve dış paydaşlarının kullanımına sunulur (Çelik O. , 2015, s. 5). Muhasebe bilgi sistemi ise muhasebeye dair iki temel fonksiyonu yerine getirir. Bunlardan ilki

işletmenin geçmişte gerçekleştirmiş olduğu, para ile ifade edilebilen etkinliklerine ilişkili bilgilerin kaydedilmesi ve gerektiği zaman işletme içindeki ve dışındaki paydaşlara sunulmasıdır. Muhasebe bilgi sisteminin yerine getirdiği ikinci fonksiyon ise kaydedilen işletme faaliyet bilgilerinin bir formata sokulup iç ve dış paydaşlara raporlanmasıdır. Bu fonksiyona finansal raporlama fonksiyonu da denilmektedir. Finansal raporlama fonksiyonu sayesinde muhasebe bilgi sistemi finansal tabloları raporlar. İşletmenin dışındaki ve içindeki çıkar sahiplerine, işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını sistemli bir şekilde sunmaktadır (Çelik O. , 2015, s. 7).

1.1.2. Kurumsal Raporlama ve İşletmelerin Hazırladığı Kurumsal Rapor

Türleri

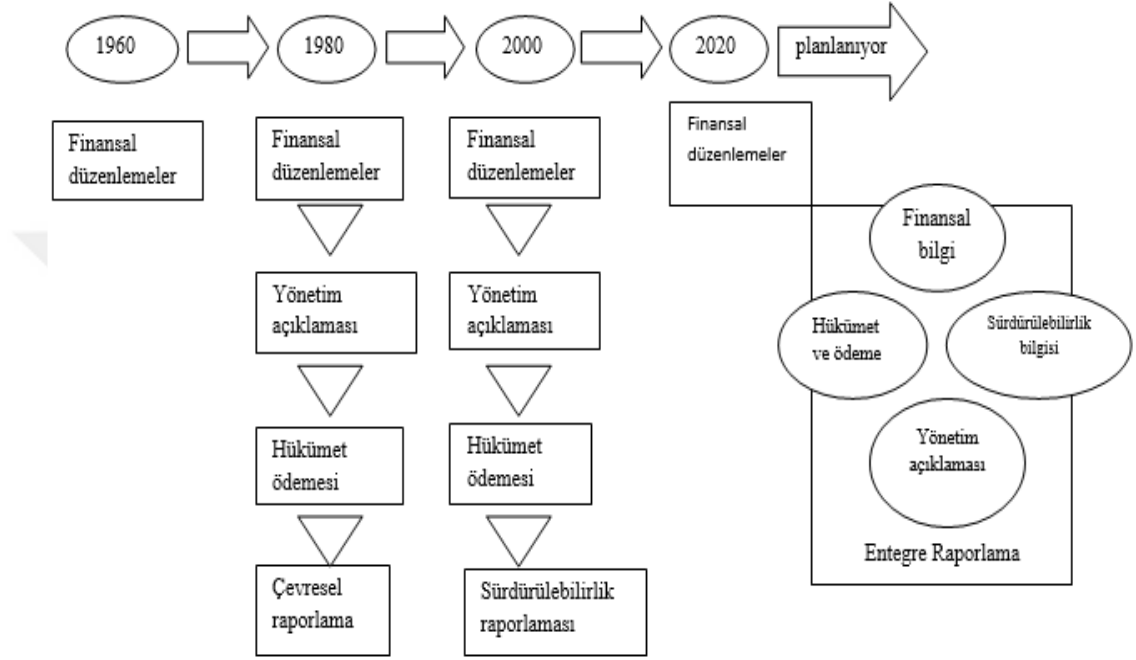
Kurumsal raporlama, finansal ve finansal olmayan bilgilerin birlikte raporlanmasından oluşur. Kurumsal raporlamanın temelleri ise ilk tarım faaliyetlerinin gerçekleştirildiği yıllara dayanır. Tarımsal faaliyetlerin muhasebe kayıtları kurumsal raporlamanın temelini oluşturmaktadır (Tarakçıoğlu Altınay, 2016, s. 56).

Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD) kayıtların yayımlanması kanunen zorunluluk bulunmamaktaydı. Zorunluluk haline gelmesi 1930'larda ABD'de yaşanan "Büyük Buhran" (Great Depression) sonrasında gerçekleşmiştir. Büyük Buhranın ardından yatırımcıların güvenleri zedelenmiştir. Bunun üzerine ABD, Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları'nı (United States Generally Accepted Accounting Principles-US GAAP) oluşturmuştur. ABD, Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu'nu (Securities and Exchange Commission-SEC) kurmuş ve borsada işlem gören işletmelerin finansal bilgilerini yayımlamasını zorunlu hale getirmiştir (Tarakçıoğlu Altınay, 2016, s. 56).

ABD'deki işletmelerin finansal bilgilerinin şeffaf bir şekilde sunulması yatırımcı güvenini artırmıştır. Bunu gören diğer ülkeler de benzer düzenlemelere gitmiştir. Sonuç olarak finansal raporlama kısa sürede dünyada yaygınlaşarak uygulanmıştır. Farklı ülkelerdeki işletmelerin farklı ilkelere göre raporlama yapması özellikle yatırımcılar açısından karşılaştırma yapmayı zorlaştırmıştır. Gerek yatırımcılar, gerekse kanun yapıcılar için güvenilir bir karşılaştırma yapabilmek amacıyla Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) tarafından 1973 senesinde "Uluslararası Muhasebe Standartları" (International Accounting Standards-

IAS) hazırlanmıştır. Söz konusu standartların bir diğer amacı uluslararası yatırımın ve ticaretin artırılmak istenmesidir. 2001 yılında güncellenen bu standartlar günümüzde ortak raporlama dilini oluşturan “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (International Financial Reporting Standards-IFRS)” halini almıştır (Tarakçıoğlu Altınay, 2016, s. 56).

Şekil 1: Kurumsal Raporlamanın Gelişimi



Kaynak: Tarakçıoğlu Altınay, 2016, s. 58

Şekil 1'de kurumsal raporlamanın dünü, bugünü ve gelecekte yer alması beklenen yeri gösterilmektedir. 1960'larda sadece finansal raporlama vardı, fakat 1980'lerde çevresel raporlama kavramı gelişti. Çevresel raporlama, hem finansal hem de finansal olmayan bilgileri içermekteydi. 2000'lerde ise sürdürülebilirlik raporları önem kazanmıştır. Sürdürülebilirlik raporları işletmelerin ekonomik, sosyal ve çevresel etkilerini anlatan günlük faaliyetleri içermektedir (Karğın, Aracı, & Aktaş, 2013, s. 41).

Günümüzde teknolojik gelişmeler, çevresel konulara yaklaşım ve sosyal duyarlılıklarda ilerlemeler mevcuttur. Sadece finansal raporlar incelenerek işletmenin mevcut durumu ve gelecekteki konumu hakkında eksik bilgi verilmektedir. Dünya bilgi toplumuna doğru hızla ilerlemektedir. Bu durum işletmelerin isim hakkı, teknik uzmanlık, insan sermayesi gibi maddi olmayan varlıklarını fiziki emek ve ekipman envanterine göre daha da ön plana çıkartmıştır. Maddi olmayan varlıkların finansal tablolarında açıklanması ve sunumu oldukça güçtür (Büdeyli & Kısa, 2016, s. 184).

Finansal raporlamanın temel amacı karar vericilere bilgi sunmaktır. Finansal raporların son yıllarda tüm tarafların bilgi ihtiyacını karşılamada yetersiz kalması, bu raporlara getirilen eleştirilerin başında gelmektedir. Finansal raporlarla getirilen bir diğer eleştiri ise bu raporların sosyal, çevresel ve diğer kurumsal konuları içermemeleri olmuştur (Aydın, 2015, s. 62).

Entegre raporlama incelendiği zaman kurumsal raporlama sürecinde üç evreden bahsedildiği görülmüştür. Bunlar; finansal olmayan raporlama girişimleri, sürdürülebilirlik dönemi ve entegre raporlama dönemidir (Büdeyli & Kısa, 2016, s. 183).

1.1.2.1. Bağımsız Denetim Raporları

Bağımsız denetim, *"Finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasını"* ifade eder (KGK, 2015, s. 1).

Bağımsız denetçi ise bağımsız denetim yapmak amacıyla, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre yeminli mali müşavirlik veya serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış ve bağımsız denetim yapmak üzere yetkilendirilen meslek mensupları olarak tanımlanmıştır (KGK, 2015, s. 1).

Bağımsız denetimin amacı; finansal tabloların finansal raporlama standartları gereğince düzenlenip düzenlenmediği konusunda bağımsız denetçi görüşünün meydana getirilebilmesini sağlamaktır (Usul, TMS ve TFRS uygulamalı Türkiye Denetim Standartlarına Göre Bağımsız Denetim, 2015, s. 215).

Denetçi görüşlerine göre dört çeşit bağımsız denetim raporu hazırlanmaktadır. Bunlar, olumlu görüş bildiren rapor, sınırlı olumlu (şartlı) görüş bildiren rapor, olumsuz görüş bildiren rapor ve görüş bildirmekten kaçınılan rapor şeklinde hazırlanır. Aşağıda bu raporlara ilişkin açıklamalar verilmiştir. Tablo 1'de olumsuz, şartlı ve görüş bildirmekten kaçınma durumları özetlenmiştir.

Tablo 1: Olumsuz, Şartlı ve Görüş Bildirmekten Kaçınma Durumları

Olumlu Görüş Dışında Görüş Bildirilmesine Neden Olan Durumlar	Bir Olgunun Finansal Tablolar Üzerindeki veya Muhtemel Etkilerinin Yaygınlığına İlişkin Denetçinin Muhakemesi	
Finansal tablolar önemli yanlışlıklar içermektedir	Önemli Ancak Yaygın Değil	Önemli ve Yaygın
	Sınırlı olumlu (Şartlı) görüş	Olumsuz görüş
Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememiştir	Sınırlı olumlu (Şartlı) görüş	Görüş vermekten kaçınma

Kaynak: Usul, 2015, s. 231

- 1. Olumlu Görüş Bildiren Denetim Raporu:** Denetçi, finansal tabloların bütün önemli açılardan, uygulanan finansal raporlama çerçevesine uygun olarak düzenlendiği sonucuna ulaşırsa olumlu görüş verir. Olumlu görüş veren denetçi, işletmenin finansal tablolarında Türkiye Muhasebe Standartlarına karşılığa rastlanmadığını belirtir. Ayrıca olumlu görüşte denetçi, denetim esnasında elde edilen neticelere göre işletmenin finansal tablolarının doğru olduğunu ve bu tabloların gerçek bir şekilde işletmenin finansal durumunu yansıttığını da belirtmiş olur (Usul, TMS ve TFRS uygulamalı Türkiye Denetim Standartlarına Göre Bağımsız Denetim, 2015, s. 222).
- 2. Sınırlı Olumlu (Şartlı) Görüş Bildiren Denetim Raporu:** Denetçi, incelemiş olduğu finansal raporlar üzerinde olumlu kanıya ulaşmasına rağmen, görüşüne şart koyması durumunda sınırlı olumlu görüş bildiren denetim raporu verir. Bu durum istisnalar hariç denetim raporunun olumlu görüş taşıdığı anlamına gelmektedir (Usul, TMS ve TFRS uygulamalı Türkiye Denetim Standartlarına Göre Bağımsız Denetim, 2015, s. 224). Denetçi, yanlışlıkların tek başına veya tamamının önemli olduğu ifade etse de finansal tablolarda yaygın olmadığı sonucuna varmaktadır. Ayrıca sınırlı olumlu (şartlı) görüş bildiren denetçi, tespit edilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki olası etkilerinin önemli olabileceği ancak yaygın olmayabileceği sonucuna da varmaktadır (Yaşar, 2015, s. 85).

3. **Olumsuz Görüş Bildiren Denetim Raporu:** Denetçi yeterli ve uygun denetim kanıtına ulaşmış ve sonuç olarak yanlışlıkların tek başına veya toplu olarak finansal tablolar için önemli olduğuna ulaşmışsa olumsuz görüş bildiren denetim raporu verecektir. Ayrıca yanlışlıkların etkisinin yaygın olduğu sonucuna varan denetçi olumsuz görüş verecektir (Yaşar, 2015, s. 85). Olumsuz görüş beyan eden denetçi, "Olumsuz görüşün dayanağı" başlığında bir paragrafı denetim raporuna ekler. Bu paragraf görüş bölümünden önce yer alır ve denetçiyi bu görüşe iten nedenleri içerir (Usul, TMS ve TFRS uygulamalı Türkiye Denetim Standartlarına Göre Bağımsız Denetim, 2015, s. 226).
4. **Görüş Bildirmekten Kaçınma Durumunda Denetim Raporu:** Denetçi üç durumda görüş bildirmekten kaçınır. Bunlar; görüşüne dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemediği durumlarda, tespit edilmemiş finansal hataların finansal tablolar üzerindeki olası etkilerinin önemli ve yaygın olabileceği sonucuna vardığı durumlarda ve finansal tablolarla ilgili görüş oluşturmanın mümkün olmadığı sonucuna vardığı durumlarda görüş vermekten kaçınacaktır (Yaşar, 2015, s. 85). Görüş bildirmekten kaçınan denetçi, "Görüş vermekten kaçınmanın dayanağı" başlığında bir paragrafı denetim raporuna ekler. Bu paragraf görüş bildirmekten kaçınma bölümünden önce yer alır. Denetçi kendisini bu görüşe iten nedenleri paragrafta açıklar (Usul, TMS ve TFRS uygulamalı Türkiye Denetim Standartlarına Göre Bağımsız Denetim, 2015, s. 229).

1.1.2.2. Faaliyet Raporları

Yıllık faaliyet raporu yönetim organı tarafından 13/1/2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununa ve 28395 sayılı yönetmeliğe göre düzenlenir. Yönetim organı, anonim şirketlerde yönetim kurulunu, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde yöneticiyi veya yöneticileri, limited şirketlerde müdürü veya müdürler kurulunu ifade etmektedir. Yıllık faaliyet raporu, işletmenin ilgili yıla bağlı faaliyetlerinin akışını içerir. Tüm yönleriyle işletmenin finansal durumunu doğru, eksiksiz, dolambaçsız, gerçeğe uygun ve dürüst bir şekilde yansıtır. İşletmenin gelişmesinin ve karşılaşılması muhtemel risklerin belirtildiği rapor yıllık faaliyet raporu olarak ifade edilir (Resmi Gazete, 2012, s. 1).

Birbirinden farklı kişilerin veya kuruluşların farklı amaçlar için faaliyet raporuna ihtiyaç duyması, bu raporun hazırlanmasındaki önemli kriterlerinden biridir (Benli & Varol, 2011, s. 72).

Faaliyet raporları işletmeler hakkında yeterli bilgiyi içererek şeffaf bir şekilde hazırlanmalıdır. İşletmeler büyük bir özenle faaliyet raporlarını hazırlamalıdır. Hazırlanan faaliyet raporu bağımsız denetim kuruluşu tarafından da tarafsız bir şekilde denetlenmelidir. Bağımsız denetim kuruluşu tarafından denetlenmiş faaliyet raporuna olan güven daha da artacaktır (Kaya & Uzay, Türkiye’de Faaliyet Raporu Denetimine İlişkin Tespit, Değerlendirme Ve Öneriler, 2014, s. 102).

Faaliyet raporu tasarım olarak işletmenin kurum kültürüne uygun olmalıdır. İçerik olarak da mevzuata uygun hazırlanmalıdır. Faaliyet raporu, işletmeyle alakalı bilgilerin, işletme iç ve dış paydaşlarına iletilmesinde en önemli kurumsal iletişim aracıdır (Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği ve Deloitte Ortak Yayını, 2014, s. 5).

Geçmiş yıllarla karşılaştırmalı analiz ve istatistiki bilgilerin yer aldığı bölüm faaliyet raporlarının dolayısıyla işletmenin finansal tablolarının en önemli bölümü olarak görülmektedir. İstatistiki verilerin ve analizlerin sade ve açık olması gerekmektedir. Bu bilgilerin sade ve açık olması faaliyet raporunda belirtilmesi kadar önemlidir (Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği ve Deloitte Ortak Yayını, 2014, s. 10).

28 Ağustos 2012 tarihli Resmi Gazete’de “Şirketlerin Yıllık Faaliyet Raporunun Asgari İçeriğinin Belirlenmesi Hakkında Yönetmelik" yayımlanmış ve yürürlüğe girmiştir. Bu yönetmelik hükümlerine göre yıllık faaliyet raporu; genel bilgiler, yönetim organı üyeleri ile üst düzey yöneticilere sağlanan mali haklar, işletmenin araştırma ve geliştirme çalışmaları, işletme faaliyetleri ve faaliyetlere ilişkin önemli gelişmeler, finansal durum, riskler ve yönetim organının değerlendirmesi ve diğer hususlar bölümlerinden oluşur (Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği ve Deloitte Ortak Yayını, 2014, s. 11).

Yıllık faaliyet raporu ilgili hesap dönemi bittikten sonraki iki ay içinde hazırlanır. İşletmenin yönetim organı başkanı ve üyeleri tarafından imzalanır ve onaylanır. Yıllık faaliyet raporu, Genel Kurul tarihinden en az 15 gün önce, işletme genel merkezinde hissedarların incelemesi için hazır bulundurulur. Bağımsız denetimin kapsamında olup da bağımsız denetimden geçmeyen faaliyet raporları

düzenlenmemiş hükmündedir (Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği ve Deloitte Ortak Yayını, 2014, s. 30).

1.1.2.3. Kurumsal Yönetim Raporları

Kurumsal yönetim, bir işletmenin yönetim kurulu, ortakları ve paydaşları arasındaki ilişkileri düzenleyen kurallar bütünü olarak tanımlanmaktadır. Kurumsal yönetimin amacı işletmenin herhangi bir paydaşının çıkarının diğer paydaşların önüne geçmesini engel olmaktır (Zengin & Altıok Yılmaz, 2017, s. 685).

- **Kurumsal Yönetimin Temel İlkeleri:** Kurumsal yönetim ilkelerinden adillik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk ilkeleri genel kabul görerek dikkati çekmektedir (Yılmaz & Kaya, 2014, s. 19). *Adillik ilkesi;* işletme yönetiminin tüm paydaşlar hakkında eşit davranmasını ifade eder. Bu ilke, tüm paydaşların haklarının korunmasını ve yapılan sözleşmelerin uygulanmasını belirtmektedir (Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği, 2018). *Şeffaflık ilkesi;* işletmenin kamuoyu ile doğru, açık ve karşılaştırılabilir bilgi paylaşımı yapması gerektiğini ifade etmektedir (Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği, 2018). *Hesap verebilirlik ilkesi;* yönetim kurulunun performansını bağımsız olarak izlemesini ve en baştaki yöneticilerin paydaşlara karşı hesap verebilirliğinin sağlanmasını ifade etmektedir (Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği, 2018). *Sorumluluk ilkesi;* işletmenin paydaşları için değer katarken sosyal değerleri aktaran kanun ve düzenlemelere uyum sağlayacak şekilde faaliyet göstermesini ifade etmektedir (Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği, 2018).
- **Kurumsal Yönetim İlkelerin Özellikleri:** Kurumsal yönetim ilkeleri, yol gösterici olarak da nitelendirilebilen prensipleri, standartları ve düzenlemeleri belirlemektedir. İşletmelerin verimli ve etkin kurumsal yönetim yapısı oluşturmalarına yöneliktir. Kurumsal yönetim ilkeleri hazırlanırken her işletmenin kendine has hukuki ve iktisadi durumu ele alınmalıdır. Bu ilkelerin işletmenin içinde bulunduğu ekonomik ve kültürel koşullara uyum sağlaması da göz önünde bulundurulmalıdır. Çünkü kurumsal yönetim düzenlemelerini ve kurumsal yönetim uygulamalarını hukukun belirttiği kurallardan farklı değerlendirmemek gerekir (Yılmaz & Kaya, 2014, s. 19). Kurumsal yönetim ilkelerini tam

olarak uygulayan işletmelerin piyasa güvenilirlikleri ile piyasa değerleri arasında benzerlikler bulunmaktadır. Bu yüzden uluslararası kabul edilen kurumsal yönetim ilkeleri ve uygulamaları işletmeler bakımından ilgili çıkar gruplarına karşı sergilenen önemli bir güven göstergesi olarak görülür (Yılmaz & Kaya, 2014, s. 20). Kurumsal yönetim ilkelerinin başarılı olabilmesi devamlı ve doğru bilgi akışıyla mümkün olmaktadır (Yılmaz & Kaya, 2014, s. 29). Artan rekabet ortamında önde olabilmek için kurumsal yönetim ilkeleri doğrultusunda yapılan çalışmaların işletmelerin finansal performansları üzerinde olumlu etkisi olduğu görülmektedir (Çelik, Dinçer, & Yılmaz, 2012, s. 59). Kurumsal yönetim ilkelerinin kapsamını, paydaşların bilgi alması ve temsili, kurumun sosyal sorumluluk uygulamaları ve yönetim kurulu yapısına yönelik düzenlemeler oluşturmaktadır (İcil Tuncel, 2015, s. 3). İşletmelerin yönetim kuruluna, kurumsal yönetim ilkelerine uyum sağlanması konusunda önemli sorumluluklar düşmektedir (Haşit & Uçar, 2014, s. 109).

1.1.2.4. Sürdürülebilirlik Raporları

Sürdürülebilir kalkınma, gelecek neslin kendi gereksinimlerini karşılayabilme olanaklarını tehlikeye atmadan bugünkü nesillerin gereksinimlerini karşılamak şeklinde ifade edilmektedir (Borsa İstanbul, 2014, s. 5).

Kurumsal sürdürülebilirlik; ekonomik, çevresel ve sosyal faktörlerin kurumsal yönetim ilkeleriyle birlikte işletme uygulamalarına ve karar mekanizmalarına uyarlanmasını ve risklerin yönetilmesini ifade etmektedir. Kurumsal sürdürülebilirlikte amaç, işletmelere uzun vadede değer katmaktır (İMKB İstatistik Müdürlüğü, 2011, s. 1).

Sürdürülebilirlik raporlaması, işletmelerin günlük faaliyetlerinin ekonomik, çevresel ve sosyal etkilerini sundukları raporları ifade etmektedir. Dünya genelinde sürdürülebilirlik performanslarını raporla ortaya koyan işletmelerin sayısı gün geçtikçe artmaktadır. İşletmeler sürdürülebilirlikle ilgili uygulamaları hakkında paydaşlarını bilgilendirmek için, bu konuya faaliyet raporlarında yer verebildikleri gibi internet sitelerinde ayrı bir başlık altında “sürdürülebilirlik raporu” da yayınlatabilirler. Kurumsal sürdürülebilirlik yaklaşımını benimseyen işletmelerin sadece hissedarlarına değil, diğer paydaşlara karşı da sorumluluklarını kabul ettiği

anlamına ulaşılabilir. Kurumsal sürdürülebilirlik yaklaşımıyla birlikte “hesap verilebilirlik” kavramının kapsamı genişlemiştir. Artık paydaşlar, işletmeden şeffaflık istemekte, finansal performanslarının yanında sosyal ve çevresel performanslarıyla ilgili de bilgi sahibi olmak istemektedirler. Sürdürülebilirlik raporları sadece iletişim ve hesap verme aracı değildir. Bu raporların temel özelliklerinden biri de işletmelerin finansal ve finansal olmayan yatırımları arasındaki ilişkiyi belirtmeleridir. Sürdürülebilirlik raporlaması işletmelerin finansal olmayan değerlerini ortaya çıkarmaya yardım etmekte ve böylece kurumsal saygınlığı ve marka bağlılığını pekiştirmektedir (Borsa İstanbul, 2014, s. 33).

Küresel Raporlama Girişimi (Global Reporting Initiative-GRI), bütünleşik sorumluluk raporlaması konusunda dünyadaki yaygın olarak kabul gören inisiyatiflerden biridir (Önce, Onay, & Yeşilçelebi, 2015, s. 237). GRI raporlama çerçevesinin amacı, bir kurumun ekonomik, çevresel ve sosyal performansı üzerine genel kabul gören bir raporlama çerçevesi olarak hizmet etmektir. Büyüklük, sektör ve yer fark etmeksizin tüm kurumlar tarafından kullanılması için tasarlanmıştır. Tüm kurumların karşılaştığı pratik uygulamaları hesaba katar. GRI raporlama çerçevesi genel içeriğe sahip olduğu gibi sektöre özgü içeriğe de sahiptir. GRI raporlama çerçevesi bir kurumun sürdürülebilirliğinin raporlanması için genel uygulanabilirliğe sahiptir ve bu durum dünyadaki birçok paydaş tarafından kabul edilmiştir (Global Reporting Initiative, 2006, s. 3).

Tablo 2: GRI G4 Raporlama İlkeleri

Rapor İçeriğinin Belirlenmesine İlişkin İlkeler	Rapor Niteliğinin Belirlenmesine İlişkin İlkeler
<ul style="list-style-type: none"> - Paydaş Kapsayıcılığı - Sürdürülebilirlik Bağlarını - Önceliklendirme - Eksiksizlik 	<ul style="list-style-type: none"> - Denge - Karşılaştırılabilirlik - Doğruluk - Zamansal Tutarlılık - Netlik - Güvenilirlik

Kaynak: Global Reporting Initiative, 2014, s. 16-18

Küresel Raporlama Girişimi (GRI) G4 Raporlama Kılavuzu’nda raporlama ilkeleri “Rapor İçeriğinin Belirlenmesine İlişkin İlkeler” ve “Rapor Niteliğinin

Belirlenmesine İlişkin İlkeler” olmak üzere iki bölümde incelenmektedir. Bu ilkeler Tablo 2’de gösterilmiştir.

1.1.2.5. Entegre Raporlar

Entegre raporlama kurumsal raporlama türlerinde büyümekte ve gelişmekte olan bir eğilimdir. Entegre raporlamayla birlikte bir kuruluşa finansal sermaye sağlayanlara, mevcut ve gelecekteki değer oluşturma süreçleri için temel olan kilit faktörleri entegre bir şekilde sunmak hedeflenmiştir (Global Reporting Initiative, 2014, s. 85).

Entegre raporlama, kurumun stratejisi, yönetim ve finansal performansı ile faaliyet alanındaki ekonomik, çevresel ve sosyal faktörler arasındaki ilişkiyi tanımlar (Önce, Onay, & Yeşilçelebi, 2015, s. 238). Entegre raporlamadan beklenen, işletmenin uzun dönemdeki vizyonunu ve stratejisini paylaşmasıdır. Bu paylaşım sırasında şu anki durum, kaynak ve değerlerini anlatması beklenir. Aynı zamanda hedeflerine ulaşmak için uygulaması planlanan yöntemleri ve izlenecek yolu paylaşması da beklenir. Entegre raporlamanın diğer raporlardan farkı, kurumun hem geriye dönük bilgilerini hem de ileriye dönük vizyonunu paylaşmasıdır. Entegre raporlama çerçevesi ilk defa 2013 yılının sonlarına doğru yayınlanmıştır. 2014 yılı içinde ise Türkçe versiyonu yayınlanmıştır (Borsa İstanbul, 2014, s. 35).

1.2. Entegre Raporlama ve Gelişim Süreci

Sürdürülebilirlik raporları sayesinde finansal açıdan iyi bir işletmenin, çevreye ve sosyal yaşama uyumu görülmekle birlikte, işletmenin risklerini ve fırsatlarını nasıl yönettiği de görülmektedir. Fakat zamanla yatırımcılar, sürdürülebilirlik raporlarında sunulan bilgilerle finansal performans ve işletme değeri arasındaki ilişkiyi tam anlamıyla kuramadılar. Sürdürülebilirlik raporları özellikle yatırımcılar için beklentileri karşılamada yetersiz kalmıştır (Gücenme Gençoğlu & Aytaç, 2016, s. 54).

Farklı yönetsel uygulamaları ve performans değerlendirme yöntemlerini birlikte ele alan bir yaklaşıma ihtiyaç duyulmuştur. Paydaş yaklaşımı içinde işletmenin bütün paydaş ilişkilerinin yönetilmesi, izlenmesi ve yönlendirilmesi amacıyla nicelik ve nitelik bakımından performans değerlendirmesini bütünleştirebilecek bir yaklaşıma gereksinim doğmuştur (Topcu & Korkmaz, 2015, s. 5). Bu yaklaşım entegre rapor olarak günümüzde yer bulmuştur.

Entegre kelimesi Fransızca *intégré* sıfatından alıntıdır ve Türkçedeki karşılığı bütünleşmiş olarak belirtilmiştir (TDK, 2018). Entegre rapor, bir işletmenin performansının, stratejisinin, kurumsal yönetiminin ve beklentilerinin o kuruluşun iç ve dış paydaşlarına kısa, orta ve uzun vadede yaratacağı değerini kısa ve öz bir biçimde bildirilmesini ifade eder. Entegre Raporlama (ER) entegre düşünce şekli üzerine inşa edilir. Entegre düşünce ise bir işletmenin çeşitli işletme ve fonksiyonel birimlerindeki ilişkileri ve kullandığı/etkilediği sermaye öğelerini etkili bir şekilde değerlendirilmesini ifade eder. Entegre Raporlama, bir kuruluş tarafından zamanla oluşturulan değer üzerine bir entegre raporun ve değer oluşturma sürecinin öğeleri hakkındaki diğer ilgili bildirimlerin yayınlanmasıyla sona eren süreci belirtir (ERTA, 2018, s. 1).

Entegre raporlamanın ortaya çıkış nedenleri olarak işletmelerin finansal raporlarında sadece geçmiş performans bilgilerini içermesi ve gelecekle ilgili hedeflerde yeterli bilgi sunamaması söylenebilir. Ayrıca sürdürülebilirlik raporlarında daha fazla geleceğe yönelik öngörü bulunması ve yeteri kadar finansal tablo verileri içermemesi de eklenebilir. İşletmenin sürdürülebilirliği ve gelecek değeri üzerine değerlendirmelerin entegre raporlama sisteminde finansal bilgilerle desteklenmiş olarak sunulması, veriyi kullanacaklar için daha güvenilir ve anlamlı olmaktadır (Kaya, 2015, s. 116).

Entegre rapor, öncelikli hedefi olan yatırımcıların kararlarıyla birlikte kurumla ilgili tüm paydaşların da kararlarında etkili olabilecek bir belgedir. Entegre raporların hazırlanmasında finansal sermaye, üretilmiş sermaye, insan sermayesi, sosyal/ilişki sermayesi, entelektüel sermaye ve doğal sermayenin analizleri gereklidir. Bununla birlikte hedeflenen, yatırımcıların bilgiye dayalı daha fazla yatırım kararı alabilmelerini sağlamaktır (Özkul Gökmen, Hangi Paydaş İçin Hangi Raporlama Standardı?, 2017, s. 107). Bir diğer ifadeyle entegre raporlamayla hedeflenen, yatırımcıların bütün olarak bilgilendirilmesi ve yatırımcıların işletmenin gelecek performansı üzerine doğru karar alabilmelerini sağlamaktır (Gücenme Gençoğlu & Aytaç, 2016, s. 54).

1.3. Entegre Raporlamanın Amacı ve Kapsamı

Entegre Raporlama (ER) kurumsal raporlamada diğer raporlama türlerine göre daha birleşik ve etkili bir yaklaşım ortaya koyar. Entegre Raporlama, sermayenin

etkili ve üretken olarak dağıtılması amacıyla finansal sermaye sağlayan paydaşlara sunulan verilerin niteliğini artırmayı amaçlar (IIRC, 2013, s. 4).

Entegre Raporlamayla bütün etkinliklerin finansal bilgilerle bağlantısı kurularak işletmenin değerinin tam olarak açıklanması amaçlanmaktadır. Entegre Raporlamada hem kurumsal sosyal sorumluluk raporlaması ve sürdürülebilirlik raporlaması, hem de finansal raporlara yer verilir. Bu sayede işletmenin etkilediği ve etkilendiği çevreyle ilgili bilgiler verilmektedir (Gücenme Gençoğlu & Aytaç, 2016, s. 52).

Bir entegre raporun asıl amaçlarından biri finansal sermaye sağlayanlara bir işletmenin zamanla nasıl değer yaratacağını açıklamaktır. Bu yüzden entegre rapor, hem finansal hem de diğer konularla ilgili veriler içerir (IIRC, 2013, s. 7). Entegre Raporlamanın bir diğer temel amacı ise, yatırımların önünü açmak ve ülke çapında sürdürülebilir kalkınmaya destek olacak işletmelerin ekonomik açıdan büyümelerini sağlamaktır. Entegre düşünceyi benimseyen işletmeler sadece işletmenin geçmişini gösteren finansal verileri değil, işletmenin geleceğini yansıtan finansal, entelektüel, insan, üretilmiş, sosyal ve ilişkisel sermaye ilişkilerini de aktarmaktadır. Entegre rapor işletme hakkında yatırımcılara daha doğru bilgiler vermektedir (Zorlu, 2016, s. 41).

İşletmelerin finansal ve finansal olmayan verilerinin tek rapor altında sunulmasını amaçlayan Entegre Raporlama, son on yıl içine kurumsal raporlama evriminin son kısmını oluşturmuştur. Bu gelişmeler, iç ve dış paydaşlara bilgi sağlanmasını artıran gelişmeler üzerinedir (Köse & Çetinel, 2017, s. 164).

İşletmeler entegre raporlarını hazırlıklarında sürdürülebilirlik raporlarının temellerinden yola çıkmalıdır. İşletmeler stratejilerini, yönetimlerini, performanslarını ve beklentilerini zamanla değer yaratırken nasıl mümkün kılacağına dair bir özet olarak entegre raporu sunmalıdır (Özkul Gökmen, 2015, s. 87).

1.4. Entegre Raporlamanın Önemi ve Diğer Raporlama Türlerinden Farkı

Entegre Raporlama, finansal rapora eklenen sürdürülebilirlik raporu veya tam tersi değildir. Yıllık finansal raporun genişletilmiş bir sürümü, diğer raporlardaki bilgilerin özeti, işletmenin halkla ilişkiler girişimi de değildir (Aras & Uğur Sarıoğlu, 2015, s. 44).

Geleneksel raporlama geçmiş faaliyetlere odaklanırken Entegre Raporlama geleceğe odaklanmaktadır. Diğer bir deyişle geleneksel raporlama geçmiş etkinlik

sonuçlarını temel alarak mevcut durumla ilgili ve sınırlı kapsamda görüş sunar. Entegre Raporlama ise geçmiş durumdan yola çıkar ve geniş kapsamda işletmenin gelecekteki değer oluşumu ve değişimiyle ilgili fikir beyan etmeyi hedeflemektedir. Bu çerçevede geleneksel raporlama işletmenin geçmişte nasıl ayakta kaldığını meydana koyar. Entegre Raporlama ise işletmenin gelecekte nasıl ayakta kalacağını ortaya koyar. Bu yüzden Entegre Raporlama için geleneksel finansal raporlama ile sürdürülebilirlik raporlamasının birleşimi biçimindeki tanımlamalar yetersiz ve hatalıdır (Gökten, 2016, s. 745).

Çoklu paydaş gruplarını hedefleyen sürdürülebilirlik raporlaması ve yatırımcılara hitap eden Entegre Raporlama birbirlerini tamamlayan raporlardır fakat birbirlerine alternatif değildirler (Özkul Gökmen, Hangi Paydaş İçin Hangi Raporlama Standardı?, 2017, s. 106).

Entegre rapor, bir işletmenin finansal raporu ile sürdürülebilirlik raporunun bire bir toplamından oluşmamaktadır (Kaya, 2015, s. 118). Bu tarz bir rapor da hazırlanabilir; buna kombine rapor adı verilebilir (Özkul Gökmen, Hangi Paydaş İçin Hangi Raporlama Standardı?, 2017, s. 107). Fakat entegre rapor, bu raporlarda bulunan verilerin birlikte ölçülmesi ve yorumlanması sonucu elde edilen çekirdek bilginin yer aldığı rapordur (Kaya, 2015, s. 118).

1.5. Entegre Raporlamanın Gelişimde Etkili Olan Kuruluşlar

Tarihsel gelişimi incelendiğinde entegre raporlama ve entegre raporun gelişiminde önemli rol oynayan 6 önemli kurum ve kuruluşun etkisi olduğu görülmüştür (Yüksel & Aracı, 2017, s. 745).

1.5.1. Güney Afrika Yönetim Enstitüsü (Institute of Directors in Southern Africa - IoDSA)

IoD (Institute of Directors-IoD) 1903'te kuruldu ve 1906'da Kraliyet Tüzüğü'nü aldı. IoD, Birleşik Krallıktaki ve denizaşırı ülkelerdeki 45.000 üyeden oluşan bir parti dışı siyasi kuruluştur. IoD, üyelerinin çıkarlarını hükümete ve en yüksek düzeydeki kilit fikir oluşturuculara sunmak için etkili bir ses sağlar. IoD, yönetici gelişimine büyük önem vermektedir. Türünün tek profesyonel ödülü olan IoD'nin en iyi yeterlilik ödülü, yöneticilere Kraliyet Tüzüğü altında verilir. IoD'nin mesleki gelişim programları, belirli yönetim kurulu düzeyinde ve yönetici düzeyinde eğitimi ve ekonominin tüm sektörlerinde kurumlar ve bireyler için bireysel kariyer rehberlik programları sağlamaktadır (Institute of Directors, 2010, s. 3).

Institute of Directors in Southern Africa (IoDSA), kurumsal yönetişimi teşvik etmek ve yöneticilik mesleğinin güvenilirliğini korumak ve geliştirmek için profesyonel bir meslek örgütüdür. IoDSA kar amacı gütmmez. IoDSA, Güney Afrika Yeterlilik Kurumu (South African Qualifications Authority-SAQA) tarafından kabul edilmektedir (Institute of Directors in Southern Africa, 2017, s. 1).

1.5.2. Prens'in Sürdürülebilirlik Muhasebesi Projesi (The Prince's Accounting for Sustainability Project - A4S)

Prens'in Sürdürülebilirlik Muhasebesi Projesi 2004'te Galler Prensi Charles tarafından, 20. yüzyılın karar alma ve raporlama sistemleriyle 21. yüzyılın zorluklarını karşılanmak için mücadele edilmediği gerekçesiyle kuruldu. A4S'nin üç temel amacı bulunmaktadır. Bunlardan ilki finans liderlerini sürdürülebilir ve esnek iş modellerini benimsemeye teşvik etmektir. İkinci amacı, çevresel ve sosyal sorunların yarattığı fırsat ve riskleri yansıtan entegre bir yaklaşımı mümkün kılmak için finansal karar verme sürecini dönüştürmektir. Son amacı ise küresel finans ve muhasebe topluluğu genelinde eylemleri artırmaktır. A4S, finans direktörleri ve finans ekipleri, hükümetler, düzenleyiciler ve politika belirleyiciler, Küresel Muhasebe Topluluğu, işletme okulları ve akademisyenler, yatırımcılar, sermaye piyasaları ve daha geniş finans toplulukları ile çalışmaktadır (Accounting for Sustainability, 2016, s. 1).

1.5.3. Küresel Raporlama Girişimi (Global Reporting Initiative - GRI)

Küresel Raporlama Girişimi, bütünleşik sorumluluk raporlaması konusunda faaliyet gösterir ve dünyada en yaygın kabul gören inisiyatiftir. Küresel Raporlama Girişimi, çevresel, ekonomik ve sosyal performansla ilişkili ilkeleri ve göstergeleri belirler. Küresel Raporlama Girişimi, çevresel, ekonomik ve sosyal boyutlardan meydana gelen üçlü sorumluluğu bütünleşik olarak ele almıştır. Bunun sonucunda ayrıntılı bir çerçeve oluşturmuştur ve yayınlamıştır. Küresel Raporlama Girişimi aynı zamanda sürdürülebilirlik raporlama rehberini de oluşturmuştur. Sürdürülebilirlik raporlama rehberinin amacı, işletmelerin faaliyetleriyle ve hizmetleriyle ilgili çevresel, ekonomik ve sosyal sonuçları raporlayabilmektir (Önce, Onay, & Yeşilçelebi, 2015, s. 237).

1.5.4. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants - IFAC)

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) kar amacı gütmeyen, politikayla ilgilenmeyen, ülke yönetimlerinden etkilenmeyen ve muhasebe örgütlerini bir araya getiren bir kuruluştur. IFAC'ın amacı, bir meslek olarak muhasebenin dünya genelinde ve uyumlu bir şekilde genişlemesini ve gelişmesini sağlamaktır. IFAC için çalışmalar 1973 yılında başlatılmıştır. Bu çalışmaların sonucunda Münih'te düzenlenen Uluslararası Muhasebeciler Kongresi'nde 1977 yılında onaylanmış ve IFAC faaliyetine başlamıştır (Pekdemir, 1999, s. 1).

IFAC hem kendi üyeleri ve hem de bölgesel muhasebe mesleği örgütleri ile işbirliği yapmıştır. Bu işbirliği sonucunda eğitim, ahlak ve teknik konularda ana hatlar belirlenmiş, uluslararası muhasebe mesleğinin gelişmesi için çalışmalar IFAC tarafından yürütülmüştür. IFAC üyesi muhasebe meslek örgütleri, muhasebe meslek mensuplarını temsil etmektedirler (Pekdemir, 1999, s. 1). Türkiye'den IFAC'a üye olan kuruluşlar, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) ile Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD)'dir. TMUD 1977 yılında kurucu üye olarak IFAC'a katılmıştır. TÜRMOB ise 1994 yılında IFAC'a üye olmuştur (Selvi, 2002, s. 95).

1.5.5. Güney Afrika Entegre Raporlama Komitesi (The Integrated Reporting Committee of South Africa)

Entegre Raporlama Komitesi (Integrated Reporting Committee-IRC) Mayıs 2010'da Güney Afrika'da kazanç elde etme amacıyla değil, gönüllük esasına dayalı olarak kurulan bir dernektir. IRC'nin ulusal bir kurum olarak rolü, teknik bilgi ve rehberlik, konferanslar ve diğer faaliyetler aracılığıyla Güney Afrika'da entegre raporlama ve entegre düşünce ile ilgili konularda yönlendirme sağlamaktır. Organizasyon üyeleri Güney Afrika'nın önde gelen profesyonel ve endüstri organları arasındadır. Kurucu üyeleri, Güney Afrika'da Tasarruf ve Yatırım Derneği (Association for Savings & Investment South Africa-ASISA), Güney Afrika'daki Yönetim Enstitüsü (Institute of Directors in Southern Africa-IoDSA), Johannesburg Menkul Kıymetler Borsası (Johannesburg Stock Exchange-JSE Ltd) ve Güney Afrika Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü (South African Institute of Chartered Accountants-SAICA) 'dır. IRC, entegre raporlama ve ilgili alanlarda uzmanlığa ve

deneyime sahip bireylerden oluşan bir çalışma grubuna sahiptir (Integrated Reporting Committee of South Africa, 2018).

1.5.6. Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (International Integrated Reporting Council - IIRC)

International Integrated Reporting Council (Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi-IIRC), düzenleyici kurumlar, yatırımcılar, işletmeler, muhasebe uzmanları, standart belirleme otoriteleri ve Sivil Toplum Kuruluşları (STK) tarafından oluşturulmuş dünya çapında bir koalisyonudur. Bu koalisyon, kurumsal raporlama sürecinin ileri gitmesinde bir sonraki adımın değer yaratma konusunda iletişim kurmak olduğu görüşünü kabul etmektedir (IIRC, 2013, s. 1).

Entegre Raporlamayla ilgili dünya çapında araştırmaların hız kazanması 2010 yılında Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi'nin (International Integrated Reporting Council-IIRC) kurulması ile başlamıştır. IIRC'nin üyeleri arasında Birleşmiş Milletler, Dünya Bankası (the World Bank), GRI, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants-IFAC), Dünya Ekonomik Forumu (World Economic Forum-WEF) gibi birçok kurum yer almaktadır. Bunun yanı sıra HSBC, Nestlé, Microsoft gibi işletme temsilcileri, yatırımcılar ve akademisyenler de yer almaktadır. IIRC uzun süreli vizyonunu, kamu kesiminde ve özel kesimde kurumsal raporlama modeli olarak Entegre Raporlamanın kullanıldığı, geçerli kurumsal uygulamalarda entegre düşüncenin uygulandığı bir dünya olarak açıklamıştır. IIRC kuruluşundan itibaren işletmelere entegre rapor hazırlarken yön gösterecek, uluslararası mecrada kabul görmüş olan bir Entegre Raporlama çerçevesinin hazırlanmasını misyonu olarak belirlemiştir. IIRC bu misyondan hareketle, ilk tartışma dokümanı 2011 yılında yayımlamıştır. Dünyanın dört bir yanından gelen yorumları ve katkıları değerlendiren IIRC, bu katkılar sonucunda son haline getirilen Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesini 5 Aralık 2013 yılında yayımlamıştır. Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesini entegre raporlamaya başlayan kurumlar referans almaktadır (Aras & Uğur Sarıoğlu, 2015, s. 42).

Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi, giriş bölümü ve entegre rapor bölümü olmak üzere iki bölümden oluşmaktadır. Giriş bölümü, çerçevenin kullanımı ve entegre rapordaki temel kavramları açıklar. Entegre rapor bölümü ise raporun

hazırlanmasında rehber olan kılavuz ilkeler ve raporda bulunması gerekli olan öğeleri açıklayan içerik öğelerinden oluşmaktadır (Yüksel & Aracı, 2017, s. 745).

1.6. Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi

Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi ilke bazlıdır. Çerçevenin ilkelere dayalı olmasının sebebi esneklik ve düzen içinde, kendine ait koşulları bulunan farklı kuruluşlar arasında karşılaştırılabilir bir seviye oluşturmaktır. İlkeler farklı kuruluşların arasındaki büyük farklılıkları da dikkate alır ve bilgi ihtiyacını karşılamak için bir denge sağlar (IIRC, 2013, s. 7).

Entegre raporun içeriğini düzenleyen ve oluşturan Kılavuz İlkelerin, İçerik Öğelerinin ve dolayısıyla temel kavramların açıklanması bu çerçevenin amacını oluşturmaktadır. Ölçek fark etmeksizin özel sektördeki işletmelere yönelik olarak hazırlanan bu çerçeveyi, gerekli düzenlemeler yapıldığı takdirde kamu kuruluşları veya kar amacı gütmeyen özel kuruluşlar da kullanabilir. Entegre raporun içereceği bilgiler, kuruluşun değer yaratma yeteneği değerlendirilirken kullanılır ve çerçeve bu bilgileri tanımlar. Bu çerçeve, entegre raporlama yapacak kuruluşun strateji kalitesi veya performans seviyesine benzer etmenler için göstergeler oluşturmaz (IIRC, 2013, s. 7).

Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi uygulanırken bir entegre raporda olması gereken ilgili bilgilerin veya özellikli yasal engellerin bulunmaması durumunda atlanan bu bilgilerin niteliği gösterilmelidir. Bu bilgilerin atlanma nedeni açıklanmalıdır. Veri olmadığı durumlarda ise bilgi elde etmek için atılan adımlar ve beklenen süre bildirilmelidir (IIRC, 2013, s. 8).

Bu bölümde entegre raporlamayla ilgili temel kavramlar, kılavuz ilkeler ve içerik öğeleri ayrıntılı olarak incelenecektir.

1.6.1. Temel Kavramlar

Temel kavramlar Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesindeki ihtiyaçların ve kılavuz bilgilerin esasını oluşturmakta ve bu bilgileri desteklemektedir. Bir entegre rapor, kuruluşu etkileyen dış çevre ve sermaye öğeleri hakkında bilgi verme amacındadır. Kuruluşun dış çevresi ve sermaye öğeleriyle değer yaratmak amacıyla etkileşim kurması entegre raporun bir diğer amacıdır (IIRC, 2013, s. 10).

1.6.1.1. Kuruluş ve Diğerleri için Değer Yaratma

Bir kuruluş zaman içinde değer yaratır ve yaratılan bu değer, sermaye ögeleri üzerine kendini gösterir. Sermaye ögeleri üzerindeki artışlar, azalmalar veya dönüşümler, kuruluşun faaliyetleri ve çıktıları aracılığıyla meydana gelmektedir. Kuruluşun kendisi için yaratılan değer ve diğerleri için yaratılan değer olmak üzere birbiriyle ilişkili iki ögesi vardır. Kuruluşun kendisi için yarattığı değerle ilgilenenler finansal sermaye sağlayanlardır. Finansal sermaye sağlayanlar, kuruluş tarafından diğer taraflar için yaratılan ve kuruluşun kendisini de etkileyen değerlerle de ilgilenirler (IIRC, 2013, s. 10).

Bir kuruluşun kendisi için değer yaratma kabiliyeti göz önüne alındığında diğerleri için yarattığı değerle bağlantılı olduğu görülür. Finansal sermayedeki değişimler, müşterilere yapılan doğrudan faaliyetlere ek olarak çeşitli etkileşimler ve ilişkilerle gerçekleştirilir. Bu etkileşim, faaliyet ve ilişkiler kuruluşun kendisi için değer yaratma yeteneği bakımından önemliyse entegre raporun içeriğine dahil edilmeleri gerekir. Sermaye ögeleri üzerindeki etkilerin hangi oranda dışsallaştırılacağına diğer bir deyişle sermaye ögeleri üzerinde kuruluşa ait olmayan maliyet veya etkilerin hesaba katılması da gerekir (IIRC, 2013, s. 10).

Dışsallıklar pozitif veya negatif olabilir. Sermaye ögeleriyle şekillendirilen değer, net bir artış veya azalmayla sonuçlanabilir. Dışsallıklar, kuruluşa özgü yaratılan değeri artırabilir veya azaltabilir. Bu nedenle, finansal sermaye sağlayanlar etkileri değerlendirme ve kaynakları tahsis etme amacıyla maddi dışsallıklar üzerine bilgiye ihtiyaç duyabilir (IIRC, 2013, s. 11).

1.6.1.2. Sermaye Ögeleri

Kuruluşlar başarıya ulaşmak için çeşitli sermaye ögelerine ihtiyaç duyar. Sermaye ögeleri bir değerler stokudur. Kuruluşun faaliyetleri ve sonuçlarıyla artar, azalır ya da dönüştürülür. Sermaye ögelerinin genel stoku sabitlenmez. Sermaye ögeleri kendi içlerinde ve aralarında bir akış içindedir. Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinde sermaye ögeleri; finansal, üretilmiş, fikri, insan kaynakları, sosyal, ilişkisel ve doğal sermaye ögeleri olarak sınıflandırılmıştır (IIRC, 2013, s. 11).

- *Finansal Sermaye:* Kuruluşun bütün fon havuzunu ifade eder, kuruluşun borç ve öz kaynakları da bu havuza dahildir. Finansal sermaye, kuruluşun mal üretmek ya da hizmet sağlamak için kullandığı

ve finansman veya yatırımlar yoluyla edindiği fonlardır (Aras & Uğur Sarioğlu, 2015, s. 54). Finansal sermaye, kaynakların birbirine dönüşümündense sermayenin kaynağına odaklanır (Küçükgergerli, 2017, s. 50).

- *Üretilmiş Sermaye:* Bir kuruluşun mal üretmek ya da hizmet sağlamak için kullanıma sunduğu üretilmiş fiziksel nesnelere üretilmiş sermaye olarak adlandırılır. Çerçeve binalar, ekipmanlar, karayolları, köprüler, limanlar, atık ve su arıtma tesisleri gibi altyapılar üretilmiş sermaye olarak açıklanmıştır. Üretilmiş sermayeyi genelde başka kuruluşlar yaratır. Buna ek olarak entegre raporu düzenleyen kuruluş aracılığıyla satış için üretilen ya da kendi kullanımı için edinilen varlıkları da kapsar (IIRC, 2013, s. 12).
- *Fikri (Entelektüel) Sermaye:* Kuruluşa ait olan ve maddi olmayan, patent, yazılım, lisans, telif hakları ve prosedürler gibi kaynaklar fikri (entelektüel) sermaye olarak tanımlanır. Fikri sermaye kuruluşun rekabet etmesi için önemli bir rol üstlenir. Bu sermaye gelecek kar potansiyelini de belirler (Aras & Uğur Sarioğlu, 2015, s. 55).
- *İnsan Sermayesi:* İnsana ait olan yeterlilikler, deneyimler, kabiliyetler ve yenilik yapma motivasyonları insan sermayesini oluşturur. İnsanların kuruluşa ait kurumsal yönetim çerçevesini, etik değerlerini ve risk yönetimi yaklaşımını desteklemeleri ve bunlara uyum sağlamaları insan sermayesinin özelliklerindedir. İnsanların bir kuruluşun stratejisini anlayıp geliştirme ve sonunda uygulama yetenekleri insan sermayesinin alanına girmektedir. İnsanların sadakatleri, hizmet geliştirme motivasyonları ve yönetme, liderlik etme ve işbirliği yapma yetenekleri de insan sermayesi için önemli unsurlardandır (IIRC, 2013, s. 12).
- *Sosyal ve İlişkisel Sermaye:* Paydaş grupları, toplumlar ve diğer ağların hem kendi içindeki ve hem de aralarındaki gelenek ve ilişkilerle, bireysel refah ve toplu refahı çoğaltmak için bilgi paylaşma kabiliyeti sosyal ve ilişkisel sermaye olarak tanımlanır. Sosyal ve ilişkisel sermayenin kapsamını oluşturan unsurlar; paylaşılan ortak değerler ve davranışlar, başta gelen paydaşlarla olan ilişkiler, kuruluş aracılığıyla geliştirilen ve dış paydaşlarla birlikte kuruluşun korumak için çalıştığı

karşılıklı olarak güven ve etkileşime girme isteği, kuruluş tarafından geliştirilen markayla ve itibarla ilgili maddi olmayan varlıklar ve son olarak kuruluşun etkinlik gösterme ehliyeti olarak sıralanabilir (IIRC, 2013, s. 12).

- *Doğal Sermaye:* Kuruluşun kullandığı ve kuruluşa ait olan bütün yenilenebilir ve yenilenemez doğal kaynaklar ve bunların süreçleri doğal sermayenin kapsamını oluşturur. Bütün ekonomik ve sosyal sistemin temelini oluşturan su, hava, madenler, fosil yakıtlar, ormanlar ve ekosistem gibi kaynaklar kuruluşun bağımlılık derecesini, yapılan operasyonların kaynaklar üzerindeki etkisini ve olumsuz etkilerin azaltılması için hangi önlemlerin alındığı doğal sermayede belirtilmelidir (Aras & Uğur Sarıoğlu, 2015, s. 55).

Tablo 3: Türkiye'de Yayınlanan Entegre Raporların Sermaye Öğeleri Bakımından Karşılaştırılması

İNCELENEN RAPORLAR / SERMAYE ÖĞELERİ	ADANA ÇİMENTO	ARGÜDEN YÖNETİŞİM AKADEMİSİ -2015	ARGÜDEN YÖNETİŞİM AKADEMİSİ -2016	ASLAN ÇİMENTO	ÇİMSA	GARANTİ BANKASI	TSKB
Finansal Sermaye	Var	Var	Var	Var	Var	Var	Var
Üretilmiş Sermaye	Var	Yok	Yok	Var	Var	Var	Var
Entelektüel (Fikri) Sermaye	Var	Var	Var	Var	Var	Var	Var
İnsan Sermayesi	Var	Var	Var	Var	Var	Var	Var
Sosyal ve İlişkisel Sermaye	Var	Var	Var	Var	Var	Var	Var
Doğal Sermaye	Var	Yok	Yok	Var	Var	Var	Var

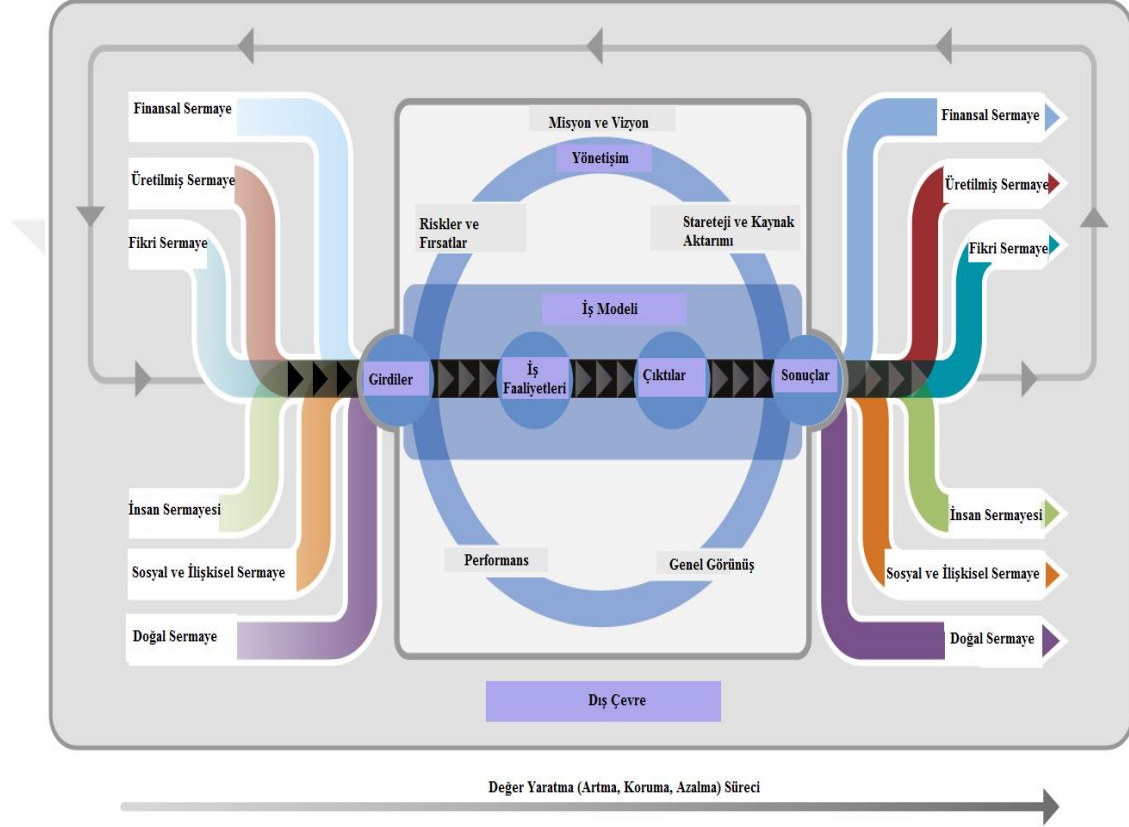
Türkiye'de yayımlanan entegre raporların sermaye öğeleri bakımından karşılaştırılması Tablo 3'te özetlenmiştir. İncelenen raporlardan Adana Çimento, Aslan Çimento, Çimsa, Garanti Bankası ve Türkiye Sınai Kalkınma Bankası (TSKB) entegre raporlarında sermaye öğelerinin tümüne yer verildiği belirlenmiştir. Argüden Yönetişim Akademisi 2015 ve 2016 raporlarında ise üretilmiş sermaye ve doğal sermaye öğelerine rastlanmamıştır. Üretilmiş sermaye, kuruluşun kullanıma sunduğu üretilmiş fiziksel nesnelere adlandırılır. Doğal sermaye ise kuruluşun kullandığı ve kuruluşa ait olan bütün yenilenebilir ve yenilenemez doğal kaynakları ifade eder. Argüden Yönetişim Akademisi kar amacı gütmeyen bir kuruluştur. Yapısı gereği

bünyesinde hem üretilmiş hem de doğal sermaye barındırmadığı düşünüldüğünden entegre raporda da yer verilmediği gözlemlenmiştir.

1.6.1.3. Değer Yaratma Süreci

Bu bölümde, Şekil 2'deki bileşenlerin içerik öğeleriyle sağladığı uyum ve süreç anlatılmıştır. Değer yaratma süreci Şekil 2'de açıklanmıştır.

Şekil 2: Değer Yaratma Süreci



Kaynak: IIRC, 2013, s. 13

Dış çevre bileşeni, toplumsal sorunları, çevresel zorlukları, ekonomik koşulları ve teknolojik değişimleri içerir. Aynı zamanda kuruluşun etkinlik gösterdiği bağlamı oluşturur. Misyon ve vizyon bileşenleri, kuruluşun tamamını kapsar. Kuruluşun hangi amaca hizmet ettiğini ve niyetinin ne olduğunu anlaşılır, öz ve kısa terimlerle açıklar. Kurumsal yönetim sorumluları, kuruluşun değer yaratma yeteneğini destekleyen yönetim yapısı meydana getirmekten sorumludur. Kuruluşun temelini iş modeli oluşturur. İş modeli, girdi olarak sermaye öğelerini kullanır ve iş etkinlikleri yoluyla bunları hizmet, ürün, yan ürün ve atık olarak çıktıya dönüştürür. Kuruluşun etkinlikleri ve çıktıları, sermaye öğeleri üstündeki etki bakımından sonuçları doğurur.

İş modelinin değişime uyarlanma kapasitesi, kuruluşun uzun sürede yaşayabilirliğini etkileyebilmektedir (IIRC, 2013, s. 13).

Dış çevrenin kuruluşun misyonu ve vizyonu bağlamında devamlı izlenmesi ve çözümlenmesi gereklidir. Bu izlenme ve çözümlenme sonucunda, kuruluşun stratejisi, kendisi ve iş modeliyle alakalı riskler ve fırsatlar belirlenir. Kuruluşun uyguladığı strateji, kuruluşun riskleri azaltır veya yönetirken izlenecek yolu belirler. İzlenecek bu yol fırsatları en üst düzeye çıkarmak için kullanılmaktadır. Kuruluşun stratejisi, hedefleri ve hedeflere ulaşmak amacıyla kaynak aktarımı planlarıyla uygulanan stratejileri de içermektedir. Karar verme sistemine bilgi sağlayan ölçüm ve takip sistemleri, performans hakkında bilgi sağlamak için kurulmaktadır. Sonuç olarak değer yaratma süreci sabit değildir. Her bileşenin ve bu bileşenlerin diğerleriyle olan etkileşimleri düzenli olarak incelenmeli ve kuruluşun genel görünüşüne odaklanılmalıdır. Bu inceleme ve odaklanma sayesinde bütün bileşenleri iyileştirecek revizyon ve iyileştirmeye giden yol açılır (IIRC, 2013, s. 14).

1.6.2. Entegre Rapor Kılavuz İlkeleri

Bir entegre rapor hazırlanırken ve sunulurken kılavuz ilkeler temel alınır. Bu ilkeler, raporun içeriğiyle ilgili bilgi verir ve bilgilerin hangi yolla sunulduğunu gösterir (IIRC, 2013, s. 16). Kılavuz ilkelerini;

- Stratejik odak ve geleceğe yönelim
- Bilgiler arası bağlantı
- Paydaşlarla ilişkiler
- Önemlilik
- Kısa ve öz olma
- Güvenilirlik ve eksiksizlik
- Tutarlılık ve karşılaştırabilirlik şeklinde sıralayabiliriz.

Bir entegre rapor hazırlanırken ve sunulurken kılavuz ilkeler ayrı ayrı kullanılabilirdiği gibi birlikte de kullanılabilir. Kısa ve öz olma ile eksiksiz olma arasında olduğu gibi aralarında belirgin bir çatışma olan ilkele söz konusu olabilir. Bu bilgiler uygulanırken çok iyi muhakeme edilmelidir (IIRC, 2013, s. 16).

1.6.2.1. Stratejik Odak ve Geleceğe Yönelim

Bir entegre rapor kuruluşun stratejisi üzerine bilgi vermelidir. Kuruluşun kısa, orta ve uzun vadeli değer yaratma kabiliyeti ile ilgili bilgileri de içeren entegre rapor,

sermaye ögelerinin kullanımı ve etkileşimi üzerine bilgi sağlamalıdır (IIRC, 2013, s. 16).

Entegre raporda yönetim, kendileri tarafından belirlenen stratejik hedeflerin gelecekte değer yaratma sürecine hangi yolla etki edeceğini açıklamaya zorlanmaktadır. İşletme yalnızca stratejik hedeflerini açıklayınca yatırımcılar çıkarımlarda bulunurken zorlanabilmektedir. Belirlenen stratejik hedeflerin değer yaratma sürecine katkısı açıklandığı zaman hem yatırımcılar hem de diğer fon sağlayıcılar işletmelerin fon bulması için ikna edilebilir. Stratejik odak ve geleceğe yönelim ilkesi, işletmenin bulunduğu konumu ve iş modelini etkileyen risk, fırsat ve bağımlılıkların vurgulanmasını anlatmaktadır. Geçmiş ve gelecek performans arasındaki bağlantı ve bu bağlantıyı değiştirebilecek etmenlerin ortaya konulması entegre raporun kalitesini artıracaktır (Saban, Vargün, & Gürkan, 2017, s. 924).

Kılavuz ilkelerin uygulanışı sadece içerik ögelerine bağlı değildir. Kılavuz ilkeler, başka içeriklerin seçilmesi ve sunulması için yol gösterir. Bu ilkeler kuruluşun pazardaki pozisyonunu ve iş modelini etkileyen önemli risk, fırsat ve bağımlılıkların vurgulanması konularını da içerebilir (IIRC, 2013, s. 16).

Risklerin ve fırsatların sunumunda, işletmenin geleceğe yönelik stratejik hedefleri belirlemek için geçmişten ve günümüzden öğrendiklerini hangi yolla edindiğini entegre raporda belirtmelidir (Bratu, 2017, s. 139).

Stratejik odaklanma, strateji ve değer yaratma arasındaki ilişkiyi dikkate almaktadır. Aynı zamanda kuruluşun stratejisini kullanabilme kapasitesi anlamındadır. Stratejiye gösterilen dikkat, kuruluşun operasyonları ve iş modeli ile ilgili önemli riskler, fırsatlar ve faktörlere daha fazla açıklık getirir. Bu ilkedен alınabilecek en önemli nokta, entegre raporun sermayeleri ve örgütün stratejik karar verme mekanizmasında oynadıkları rolü ele alması gerektiğidir (Serafeim, 2016, s. 14).

Geleceğe yönelim yol gösterici bir ilke olarak hem ileriye dönük bilgilerin önemini hem de örgütün stratejik önceliklerinin yayıldığı zaman tercihiyle ilgili hususları içerir. Kısa, orta ve uzun vadede geleceğe odaklanmanın ve değer yaratma sürecinin beraberinde, geçmiş eylemler ve örgütün gelecekteki beklentileri arasındaki bağlantıyı göstermek önemlidir. Entegre raporda gösterilen kanıtlar önemlidir. İşletme geçmişteki olayları da hesaba katar ve gelecekteki süreçlerin daha iyi

bilgilendirilmesi ve stratejik olarak uyumlu hale getirilmesi için operasyonlarını ve stratejik kararları buna göre düzenlemiştir (Serafeim, 2016, s. 15).

1.6.2.2. Bilgiler Arası Bağlantı

Entegre rapor kuruluşun belirli bir zaman zarfında değer yaratma yeteneğini etkileyen etkenlerin birleşimini, birbirleriyle ilişkilerini ve aralarındaki bağımlılıkların bütün olarak bir resmini sunmalıdır (IIRC, 2013, s. 16).

Önemli bir kavram olarak entegre düşünce, organizasyonun değer yaratmaya yönelik kararlarını bütünlük bir şekilde benimsemesine yol açar. Entegre düşünce, bir örgütün operasyonel ve fonksiyonel kavramlarıyla sermayeler üzerindeki kullanımı ve etkisi arasındaki ilişkiyi belirleme ve yorumlama becerisidir. Entegre raporun bilgi entegrasyonu ve kapasitesi; kullanıcıların kararlarını etkilemek için tutarlı bir şekilde organize edildiğinde, iyi sunulduğunda, bölümlerin özetleri ve çapraz referanslar gibi etkili yön bulma fırsatları ile geliştirilebilir (Dumitru, Glăvan, Gorgan, & Dumitru, 2013, s. 31).

Bilgiler arası bağlantıda kullanılan başlıca biçimler aşağıdaki öğelerin birbiri arasındaki bağlantılarını içerir (IIRC, 2013, s. 16):

- İçerik öğeleri
- Dün, bugün ve yarın
- Sermaye öğeleri
- Finansal bilgiler ve diğer bilgiler
- Nicel ve nitel bilgiler
- Yönetim bilgileri, yönetim kurulu bilgileri ve kuruluş dışından rapor edilen bilgiler
- Entegre rapordaki bilgiler, kuruluşun diğer bildirimlerindeki bilgiler ve diğer kaynaklardan gelen bilgiler

Entegre rapor içerik öğelerini eksiksiz bir biçimde kuruluşun etkinliklerindeki dinamik ve sistemik etkileşimlerini aktaran genel bir görüntüye bağlar (IIRC, 2013, s. 16). Dün, bugün ve yarın ögesi, kuruluş aracılığıyla geçmişten günümüze kadar olan dönemdeki etkinlikleri üzerine bir çözümlene yapılması günümüzden yarına kadar olan dönem ile ilgili raporlan verilerin akla uygunluğunu değerlendirmek için kullanışlı bilgiler temin edebilir. Sermaye öğeleri, bu öğeler arasındaki bağılıklar ve değişimlerle bunların bulunabilirliğinin, satın alınabilirliğinin ve kalitesinin

kuruluşun değer yaratma kabiliyetini ne şekilde etkilediğini kapsar. Bir entegre rapor, kuruluşun değer yaratma kabiliyetini gerçek olarak yansıtabilmek için hem nicel hem de nitel bilgilere ihtiyaç duyar. Çünkü bunlar birbirlerine bağlam sağlamaktadır. Entegre raporda kullanılan nicel bilgilerin, kurumsal yönetim sorumluları aracılığıyla kuruluş içinde kullanılan endekslerle tutarlı olması önem taşımaktadır. Kuruluş aracılığıyla yapılan bütün bildirimlerin tutarlı olması ve kuruluş aracılığıyla sağlanan bilgilerin değerlendirilirken diğer kaynaklardan gelen bilgilerle birlikte okunması gerekir (IIRC, 2013, s. 17).

Geleneksel raporlamanın aksine entegre raporlama, bilginin bütünlüğünü sağlayarak, bir şirketin farklı önemli sermaye kategorileri ile iş modeli ve değer yaratımı arasındaki bağlantının nasıl yapıldığına dair daha ayrıntılı bir analiz sağlar. Aynı zamanda entegre raporlamada bilgiyi birleştirerek önemli riskler, performans, fırsatlar ve gelecekteki stratejiler özetlenmektedir. IIRC pilot programı kapsamında entegre rapor yayımlayanların çoğunda bilgi bağları öncelikli olarak çeşitli dahili işlevlerden insanları birbirine bağlar. Sonrasında kurumların birbirine bağlı olan iş birimleri arasındaki ilişkiyi daha iyi anlamalarına ve etkili kararlar vermenin önündeki engelleri ortadan kaldırmaya olanak sağlar. Bilgiyi birleştirerek organizasyonun çalışanları arasında değer yaratılabilir. Buna ek olarak, paydaşlarla daha anlamlı bir iletişimle ilgili önemli sonuçlara ilişkin bir görüş alışverişi olabilir (Dumitru, Glăvan, Gorgan, & Dumitru, 2013, s. 31).

1.6.2.3. Paydaşlarla İlişkiler

Bir entegre rapor, kuruluşun temel paydaşlarıyla kurduğu ilişkilerle ilgili olarak bilgi vermelidir. Entegre rapor, kuruluşun paydaşların yasal ihtiyaç ve isteklerinin anlaşılma, hesaba katılma ve karşılanma ölçüsünü göstermelidir (IIRC, 2013, s. 17).

Paydaş, işletmeyle bağlantı olan bütün taraflar olarak değerlendirilebilir. Bu evrede işletmeyle ilgili bilgilerin paydaşlara zamanında ve doğru olarak iletilmesi hesap verilebilirlik ve güvenilirlik için önemlidir. İşletmenin mevcut paydaşlarıyla kurduğu ilişki ve bu ilişkinin kalitesi özellikle işletmenin kendisini ilgilendiren konularda oldukça önemlidir. İşletmede meydana gelen her yeni bilginin paydaşlara hızlı ve doğru şekilde iletilmesi sonucunda paydaşların yeni duruma uygun olarak kendilerini hazırlamaları kolaylaşacaktır (Saban, Vargün, & Gürkan, 2017, s. 926).

Entegre rapor, kuruluşun mevcut paydaşlarıyla ilişkileri üzerine bilgi temin eder ve paydaşların ihtiyaç ve beklentilerini anlama, hesaba katma ve karşılama

ölçüsünü gösterir (Aras & Uğur Sarıoğlu, 2015, s. 58). Değer bir kuruluş aracılığıyla ya da kuruluşun iç yapısından daha çok kuruluşun paydaşlarıyla olan ilişkileri sonucu meydana gelir. Bu durum bir entegre raporun tüm tarafların bilgi ihtiyacına göre hazırlanması demek değildir, böyle bir sorunluluk söz konusu değildir. Paydaşlarla ilişkiler ilkesi, kuruluşun başlıca paydaşlarıyla olan ilişkisinin önemini yansıtmaktadır (IIRC, 2013, s. 17). Kuruluş ile paydaşları iletişim halinde olsa da bu iletişim stratejik planlama ve risk değerlendirmesinin bir parçası durumuna getirilmelidir. Bu sayede ekonomik, sosyal ve çevresel konular da dahil olmak üzere kuruluş faydalı bilgiler elde eder. Paydaşlarla kurulan etkili iletişim beklentilerin doğru algılanması ve stratejilerin bu yönde geliştirilmesi için gereklidir. Paydaşlarla etkin bir iletişim stratejik eğilimlerin saptanmasına, önceden göze çarpmayan risklerin tespit edilmesine ve yönetilmesine de yardımcı olur. Entegre rapor, paydaşlarla olan iletişimi, bu iletişim sonucunda alınan kararları, yapılan etkinlik ve performansları şeffaf olarak aktarmalıdır (Aras & Uğur Sarıoğlu, 2015, s. 58).

1.6.2.4. Önemlilik

Bir entegre rapor, kuruluşun değer yaratma yeteneğini kısa, orta ve uzun vadede ve önemli ölçüde etkileyen konular hakkında bilgiler içermelidir (IIRC, 2013, s. 18).

İşletmenin değer yaratma yeteneğini etkileyebilen çok sayıda konu vardır. Entegre rapor tüm bu konuları ayrıntılı olarak içerirse raporun hacmi büyüyükçe özet rapor olma özelliğini kaybedecektir. Bu nedenle, işletmenin değer yaratma yeteneğini önemli oranda etkileyebilecek konuların rapora dahil edilmesi gerekir. Önemlilik sınırının belirlenmesinin kilit bir rolü vardır. Öncelikle işletmenin değer yaratma yeteneğini etkileyebilecek konular belirlenmelidir. Belirlenen bu konular etki güçleri göz önüne alınarak sıralanmalıdır. Daha sonra önemli görülen diğer konulara ağırlık verilmelidir. Hem olumlu hem de olumsuz konular bu sürece dahil edilmelidir. Önemlilik ilkesi, işletmenin değer yaratma yeteneğine etki eden konuların önem sırasına göre sıralanmasını da içerir. Önem sıralamasının yapılma amacı, yatırımcıların ağırlık verecekleri alanlar konusunda onlara yardımcı olma düşüncesidir (Saban, Vargün, & Gürkan, 2017, s. 926).

Önemlilik, entegre raporlamanın yol gösterici ilkelerinin temel taşıdır. Önemlilik ilkesine göre entegre raporda yer alan bilgiler, kuruluşun faaliyetlerine ve zamana bağlı olarak ortaya çıkan değer oluşturma sürecine ilişkin maddi bilgileri

sunmayı gerektirir. Önemlilik statik değildir, bir süreçtir. Bu nedenle, entegre rapor hazırlama amacında olan kuruluşların maddi konuları dikkatlice ayırmaları gerekmektedir. Entegre raporda sunulan maddi bilgilerin sadece olumlulardan oluşmamasına dikkat edilmelidir. Kuruluşun gelecekteki görünümünde hem riskler, fırsatlar hem de olumlu ve olumsuz eğilimler hakkında açıklama yapılmalıdır. Bir entegre raporun önemlilik ilkesine tam olarak uyması için finansal ve finansal olmayan bilgileri içermesi gerekmektedir. Maddi konularını belirleme süreci ile ilgili olarak, önemlilik ile ilgili tüm konuların organizasyonun yönetimine dahil edilmesi zorunludur. Maddi konular, bir kuruluşun değer yaratma süreciyle özellikle ilgili olan konulardır. Maddi konular genellikle paydaşlarla ve yönetim organlarıyla ilgili görüşülür. Maddi konular genellikle zordur ancak bu zorluk onları önemlilik belirleme sürecinden çıkarmaz. Önemlilik ilkesi, tüm ilgili paydaşların önemlilik tanımlama sürecine girmesiyle ve maddi konuların kurumun değer yaratma sürecine en üst düzeyde bağlı olduğu tespit edildiğinde yerine getirilir (Serafeim, 2016, s. 13).

Önemlilik süreci belirlenirken raporlama sınırı kavramı temel öğelerden biri olarak görülür. Entegre raporun sınırı iki unsura göre belirlenir. Bunlardan ilki finansal raporlama amacıyla kullanılan sınır için finansal raporlama yapan kuruluştur. Diğeri ise finansal raporlama yapan kuruluşu etkileyen riskler, fırsatlar ve sonuçlardır. Finansal raporlama yapan kuruluşun raporlama sınırını etkilemesinin nedenleri, finansal sermaye sağlayanların kuruluşa yatırım yapması ve mali durum raporlarındaki bilgilerin entegre rapordaki diğer bilgilerle ilişkilendirilebilmesi şeklinde sıralanabilir (IIRC, 2013, s. 19). Raporlama sınırının finansal raporlama yapan kuruluşla olan ilgisi risklerin, fırsatların ve sonuçların niteliği ve yakınlığı nedeniyle (IIRC, 2013, s. 20).

1.6.2.5. Kısa ve Öz Olma

Entegre rapor kısa ve öz olmalıdır (IIRC, 2013, s. 21). Entegre raporların kısa ve öz olmasının nedeni okunabilirliğinin artırılmak istenmesidir. Bir entegre raporun kısa ve öz olmasına katkıda bulunan ilke önemlilik ilkesidir. Entegre raporun gereksiz yere uzamasını engellemek için tekrarlardan kaçınılmaktadır. Bunun için ilgili konular arasında bağlantılar kurulur. Ayrıca, entegre raporun dilinin sade ve teknik terimlerden uzak olması istenmektedir. Durumu anlatmak için akış diyagramları hazırlanır. Bu diyagramlar entegre raporun kısa ve öz olmasına yardımcı olmaktadır (Saban, Vargün, & Gürkan, 2017, s. 927).

Kısa ve öz olma ilkesi yol gösterici ilkelerden biridir. Kuruluşun stratejisi, iş modeli, hedefleri gibi özelliklerinin okuyucu tarafından anlaşılması için yeterli bilgi olmalıdır. Aynı zamanda entegre raporda ilgisiz detaylar olmaksızın sadece ilgili bilgiler olmalıdır. Kuruluş entegre raporda dengeli bir yaklaşım benimsemelidir. Çünkü kısa ve öz olmak için diğer yol gösterici ilkelerden vazgeçilmemelidir. Bu nedenle kısa ve öz bir entegre rapor, önemlilik belirleme ile ilgili prosedürleri dikkatle sunmalıdır. Raporun genel akışını bozmayan ve tekrardan kaçınan net bir yapıya sahip olmalıdır. Önemli kavramları açık bir şekilde açıklamalı ve teknik ya da aşırı karmaşık terimlerden kaçınmalıdır. Kuruluşa özgü bilgileri açıklamalı ve genel ifadelerden kaçınmalıdır (Serafeim, 2016, s. 16).

1.6.2.6. Güvenilirlik ve Eksiksizlik

Bir entegre rapor olumlu veya olumsuz bütün maddi konuları dengeli içermelidir. Maddi hataya yer vermeyecek şekilde düzenlenmelidir (IIRC, 2013, s. 21).

Bir entegre raporun güvenilirliği iki temel başlık altında incelenmektedir. Bunlar, denge ve maddi hata içermemidir. Dengeli bir entegre raporda bilgiler seçilirken veya sunulurken önyargıya hiçbir şekilde başvurulmaz. Rapordaki bilgilerin farklı şekillerde algılanma olasılığına karşı bu bilgiler, bir yöne eğilimli, vurgulu ya da vurgusuz veya başka şekillerde değiştirilemez (IIRC, 2013, s. 21). Denge sağlamada kullanılan önceden bildirilen hedeflere, tahminlere ve beklentilere göre raporlama yapılması, önemli yöntemlerden biridir. Maddi hata içermeme, bilginin her açıdan kesin olması demek değildir. Tahmini bilgilerin net bir şekilde bildirilmesi ve tahmin süreçlerinin özelliklerinin açıklanması gereklidir (IIRC, 2013, s. 22).

Bilgi kullanıcıları için fayda sağlayan bir raporun, yanıltıcı olmaması gerekmektedir. Bu yüzden entegre raporun olumlu ve olumsuz bütün önemli konuları içermesi gereklidir. Maddi hatalar içeren entegre raporlar, rapora olan güvenilirliği azaltmaktadır. Güvenilirliğin artırılması için iç kontrol sisteminin güçlendirilmesi ve bağımsız dış denetime tabi olunması gerekmektedir. Farklı paydaşların denetim sürecinin içine alınması da güvenilirliğin artırılması adına atılacak adımlardandır (Saban, Vargün, & Gürkan, 2017, s. 928).

Entegre rapor tüm maddi unsurları dengeli bir şekilde bünyesinde barındırmalıdır. İç kontrol, iç denetim ve bağımsız dış denetim gibi mekanizmalar ile

güvenilirlik artırılmaktadır. Entegre rapor doğru bir karar vermek için gereken tüm bilgileri içermesi durumunda tamamlanmış kabul edilir. Şirket, sunulan bilgilerin kapsamını ve hassaslık düzeyini belirlemelidir. Çünkü sunulan bu bilgiler, gelecekteki hedefleri, maliyet / fayda ve rekabet avantajı açısından potansiyel endişeleri etkileyebilir (Bratu, 2017, s. 617).

Bir entegre raporda güvenilirlik ilkesi hata içermeyen bilgileri ifade eder. Çeşitli kontrol mekanizmaları, dış ve iç denetimlerin varlığı ve diğer uygulamalar, bilginin güvenilirliğini garanti etmede yardımcı olmaktadır. Bir kuruluştaki yönetim yapısı, işleyici ve stratejisi entegre raporun üretilmesi için genel süreçten sorumludur. Entegre raporda yer alan bilgilerin güvenilirliğine ilişkin olarak üst yönetim tarafından yakın denetime ve titiz değerlendirmeye sahip olmak gereklidir. Kuruluşlar raporda ileriye dönük bilgilerin güvenilirliğini güvence altına almak için raporun hazırlanmasının arkasındaki başka açıklamaları da içerebilir (Serafeim, 2016, s. 16).

Bir entegre raporun eksiksizliği üç temel başlık altında incelenmektedir. Bunlar, maliyet/fayda, rekabet avantajı ve geleceğe yönelik bilgilerdir. Sektördeki belirli konuların o sektördeki bütün kuruluşlar için gerekli olabilir. Bu yüzden aynı sektörde faaliyet gösteren kuruluşların hangi raporlama konuları üzerinde durdukları göz önünde bulundurulmalıdır. Bir konu işi yönetmek açısından önemliyse kritik bilgilerin edinilememesi bakımından maliyet bir faktör olarak düşünülmemelidir. Bir kuruluş, entegre raporun asıl amacını karşılaması için maliyet/fayda değerlendirmesi yapabilir. Fakat önemli bir konuda açıklama yapılırken yalnızca maliyet temeline dayanılmamalıdır. Bir kuruluş, rekabette önemli avantaj sağlayacak spesifik bilgilere sahiptir. Kuruluş bu bilgileri avantaj kaybına uğramadan ne şekilde açıklayacağını göz önünde bulundurur. Geleceğe yönelik bilgiler ise geçmişe dönük bilgilere göre daha belirsizdir (IIRC, 2013, s. 22).

1.6.2.7. Tutarlılık ve Karşılaştırılabilirlik

Entegre rapordaki bilgiler, zaman içinde tutarlı bir temele dayalı olarak sunulmalıdır. Bu bilgiler, kuruluşun değer yaratma kabiliyeti açısından, diğer kuruluşlarla karşılaştırılacak şekilde sunulmalıdır (IIRC, 2013, s. 23).

Entegre rapordaki bilgiler hem kuruluşlar arası karşılaştırılabilir olmalı hem de kuruluşun performansını yansıtarak tutarlı olmalıdır. Belli bir zaman içindeki kuruluş performansını takip etmek için karşılaştırılabilirlik önemlidir. Entegre rapordaki

bilgilerin güvenilirliği ve karşılaştırılabilirliği için birbirini takip eden dönemlerde kullanılan temel performans göstergelerinin ve raporlama ilkelerinin aynı olması gerekmektedir. Önemli bir değişiklik gerçekleşmesi durumunda değişikliğin nedeni ve rapordaki bilgilere etkisi açıklanmalıdır (Aras & Uğur Sarioğlu, 2015, s. 59).

Tutarlılık hem finansal raporlama için hem de entegre raporlama için temel ilkelerden biri olarak ele alınmaktadır. Tutarlılık raporlama ilkelerinin dönemler arasında aynı şekilde devam ettirilmesi anlamına gelmektedir. Yapılacak herhangi bir değişiklik nedenleri ve olası etkileriyle birlikte bilgi kullanıcılarına anlatılmalıdır (Saban, Vargün, & Gürkan, 2017, s. 928).

Karşılaştırılabilirlik için sektörel ve bölgesel kıyas noktalarının entegre raporda belirtilmesi gereklidir. Karşılaştırılabilirliği arttırmak için rapordaki sözel ifadeler oranlar ve nicel verilerle desteklenmelidir (Saban, Vargün, & Gürkan, 2017, s. 928). Entegre raporda geçmiş dönem performans ve hedeflerine yer verilmelidir. Performansta gerçekleşen değişim ve hedeflerin gerçekleşme ölçüsü açıklanmalıdır (Aras & Uğur Sarioğlu, 2015, s. 59).

1.6.2.8. Türkiye'de Yayımlanan Entegre Raporların Kılavuz İlkeler Bakımından Karşılaştırılması

Türkiye'de yayımlanan entegre raporların kılavuz ilkeler bakımından karşılaştırılması Tablo 4'te özetlenmiştir. Adana Çimento, Argüden Yönetişim Akademisi 2015 ve 2016, Aslan Çimento, Çimsa, Garanti Bankası ve Türkiye Sınai Kalkınma Bankası'na ait entegre raporlar incelenmiştir. Bu raporların tümünde stratejik odak ve geleceğe yönelim, bilgiler arası bağlantı, paydaşlarla ilişki, önemlilik, tutarlılık ve karşılaştırılabilirlik kılavuz ilkeleri mevcuttur.

Tablo 4: Türkiye'de Yayımlanan Entegre Raporların Kılavuz İlkeler Bakımından Karşılaştırılması

İNCELENEN RAPORLAR	ADANA ÇİMENTO	ARGÜDEN YÖNETİŞİM AKADEMİSİ -2015	ARGÜDEN YÖNETİŞİM AKADEMİSİ -2016	ASLAN ÇİMENTO	ÇİMSA	GARANTİ BANKASI	TSKB
KILAVUZ İLKELER							
Stratejik Odak ve Geleceğe Yönelim	Var	Var	Var	Var	Var	Var	Var
Bilgiler Arası Bağlantı	Var	Var	Var	Var	Var	Var	Var
Paydaşlarla İlişki	Var	Var	Var	Var	Var	Var	Var
Önemlilik	Var	Var	Var	Var	Var	Var	Var
Kısa ve Öz Olma	Var	Var	Yok	Var	Yok	Yok	Yok
Güvenilirlik ve Eksiksizlik	Yok	Var	Var	Yok	Var	Var	Yok
Tutarlılık ve Karşılaştırılabilirlik	Var	Var	Var	Var	Var	Var	Var

Adana Çimento, Aslan Çimento ve Türkiye Sınai Kalkınma Bankası entegre raporlarında önemlilik ilkesinin, "Önceliklendirme Matrisi" adı altında tablolandırıldığı gözlemlenmiştir. Argüden Yönetişim Akademisi 2015 ve 2016 entegre raporlarında önemlilik ilkesi, "Önemlilik Matrisi" olarak tablolandırıldığı verisine ulaşılmıştır. Çimsa "Çimsa'nın Sürdürülebilirlik Öncelikleri", Garanti Bankası ise "Değer Yaratımımız" başlığı altında önemlilik ilkesine uygun olarak veri paylaşımında bulunmuştur.

KPMG (Klynveld Peat Marwick Goerdeler) tarafından yayımlanan Japonya 2016'da Entegre Rapor Anketi'ne göre 274 şirketin entegre raporu incelenmiş ve ortalama sayfa sayısı 66 olarak tespit edilmiştir. Aynı çalışmaya göre bu ortalama değer 2015 yılında 68 sayfa, 2014 yılında ise 71 sayfa olarak tespit edilmiştir (KPMG, 2017, s. 33). Bu çerçevede Adana Çimento'nun 40 sayfalık, Argüden Yönetişim Akademisi-2015'in 52 sayfalık ve Aslan Çimento'nun 40 sayfalık entegre raporlarının kısa ve öz olma ilkesine uygun hazırlandığı söylenebilir. Diğer yandan Argüden Yönetişim Akademisi-2016'nın 92 sayfalık, Çimsa'nın 193 sayfalık, Garanti

Bankası'nın 454 sayfalık ve Türkiye Sınai Kalkınma Bankası'nın 121 sayfalık entegre raporlarının kısa ve öz olma ilkesine bağılı kalarak hazırlanmadığı söylenebilir.

Argüden Yönetişim Akademisi 2015 ve 2016, Çimsa ve Garanti Bankası entegre raporlarının güvenilirlik ve eksiksizlik ilkesine göre hazırlandığı söylenebilir. Adana Çimento ve Aslan Çimento'nun entegre raporlarında iç ve bağımsız denetime dair verilerin bulunmadığı belirlenmiştir. Türkiye Sınai Kalkınma Bankası entegre raporunda ise 2016 yılına ait mali tablolar ve denetim raporlarıyla ilgili detayların TSKB Faaliyet Raporunda yer aldığı belirtilmiş ve entegre raporda bu verilere yer verilmemiştir. Bu nedenlerden dolayı Adana Çimento, Aslan Çimento ve Türkiye Sınai Kalkınma Bankası entegre raporları, güvenilirlik ve eksiksizlik ilkesine göre eksik veriler içermektedir. Bu entegre raporların güvenilirlik ve eksiksizlik ilkesine göre hazırlanmadığı söylenebilir.

1.6.3. Entegre Rapor İçerik Öğeleri

Bir entegre rapor aşağıdaki sekiz içerik ögesini ve bunlarla ilgili soruların cevaplarını içermelidir (IIRC, 2013, s. 24). Bunlar;

- Kurumsal genel görünüm ve dış çevre
- Kurumsal yönetim
- İş modeli
- Riskler ve fırsatlar
- Strateji ve kaynak aktarımı
- Performans
- Genel görünüş
- Hazırlık ve sunum temeli
- Genel raporlama ilkeleri

Tablo 5: Entegre Raporlama İçerik Öğeleri

Kurumsal Genel Görünüm ve Dış Çevre	Kuruluş ne iş yapıyor ve hangi koşullarda faaliyet gösteriyor?
Kurumsal Yönetim	Kuruluşun kurumsal yönetim yapısı kısa, orta ve uzun vadede değer yaratma kabiliyetini nasıl destekliyor?
İş Modeli	Kuruluşun iş modeli nedir?
Riskler ve Fırsatlar	Kuruluşun kısa, orta ve uzun vadede değer yaratma kabiliyetini etkileyen spesifik risk ve fırsatlar nelerdir ve kuruluş bunları nasıl ele almaktadır?
Strateji ve Kaynak Aktarımı	Kuruluşun hedefi nedir ve buraya nasıl ulaşmayı amaçlamaktadır?
Performans	Kuruluş, dönem için belirlenen stratejik hedeflerine ne ölçüde ulaşmıştır ve elde edilen sonuçlar sermaye ögelerini nasıl etkilemiştir?
Genel Görüş	Kuruluşun stratejisini uygularken karşılaştığı muhtemel zorluk ve belirsizlikler ve bunların, iş modeli ile gelecekteki performansı açısından potansiyel etkileri nelerdir?
Hazırlık ve Sunum Temeli	Kuruluş entegre rapora dahil edilecek konuları nasıl belirlemektedir ve bu konular nasıl nicelenmekte veya değerlendirilmektedir?

Kaynak: IIRC, 2013, s. 5

IIRC tarafından belirlenen entegre raporlama içerik öğelerinin hangi sorulara cevap aradığı Tablo 5'te sunulmaktadır. Birbirine temelden bağlı olan içerik öğeleri, belirli bir sırayla veya ayrı bölümler halinde verilmese de olur. Entegre rapordaki bilgilerin içerik öğeleri ile bağlantı kurulacak şekilde sunulması gereklidir. İçerik öğeleri sorular şeklinde sunulmuştur. Her entegre rapor, kuruluşun karşılaştığı koşullara göre farklı içeriklere sahip olabilir. Bu yüzden içerik öğeleri belirlenen konuların listesi biçiminde sunulmamıştır (IIRC, 2013, s. 24).

1.6.3.1. Kurumsal Genel Görünüm ve Dış Çevre

Entegre rapor, kurumun misyon ve vizyonunu iletmesi için bir platform sağlar (Serafeim, 2016, s. 18). İşletmeyi tanıtıcı bilgilerin öncelikli olarak sunulması önerilmektedir. İşletme kültürü, etik ilkeleri, mülkiyet ve faaliyet yapısı, etkinlik gösterdiği pazarlar ve bu pazarların durumu, ürün yelpazesi gibi bilgiler kuruluşa ait genel bilgilendirme için yeterli görülmektedir. Kuruluşun geçirmiş olduğu değişimin istatistiksel verilerle geçmişten günümüze kadar ortaya konulması önem arz eder (Saban, Vargün, & Gürkan, 2017, s. 930). Ekonomik ve düzenleyici koşullar,

teknolojik değişiklikler, toplumsal sorunlar ve çevresel zorluklar dahil olmak üzere dış çevre, kuruluşun faaliyet gösterdiği bağlamı belirler. Tüm bu faktörler, kuruluşun değer yaratma yeteneğini doğrudan veya dolaylı olarak etkileyebilir (Serafeim, 2016, s. 18). Kuruluşun kısa, orta ve uzun vadede değer yaratma yeteneğini etkileyen yasal, ticari, çevresel, toplumsal ve siyasal faktörler başta olmak üzere bütün dış faktörler entegre raporda yer almalıdır. Bu dış faktörlere ekonomik dengeye etki eden mikro ve makro ekonomik koşulları, müşteri talebindeki değişimleri, teknolojik gelişmeleri, iklim değişikliğini veya yasal değişiklikleri de ekleyebiliriz (Aras & Uğur Sarıoğlu, 2015, s. 60). Dış çevre analizinin entegre raporda yer almasının önerilme sebebi, işletmelerin dış çevreleriyle birlikte değer yaratma yeteneğine sahip olmasıdır. Bu yüzden çevresel, toplumsal, ekonomik, hukuki ve siyasi etmenlerle değer yaratma yeteneği arasındaki bağlantılar açıklanmalı ve değerlendirilmelidir. Yapılacak SWOT (Güçlü yönler, Zayıf yönler, Fırsatlar ve Tehditler-Strengths, Weaknesses, Opportunities, Threats) analizi sonucunda elde edilen bulgular, kurumsal genel görünüm ve dış çevre kapsamında kullanılabilir (Saban, Vargün, & Gürkan, 2017, s. 930).

1.6.3.2. Kurumsal Yönetim

Entegre rapor; beceri ve çeşitlilik yelpazesi, ücret ve teşviklerin uyumlaştırılması, organizasyon kültürünün yönetilmesi, izlenmesi ve riske karşı tutum gibi bilgileri içererek bir kuruluşun yönetim yapısı hakkında bilgi sağlayabilir (Serafeim, 2016, s. 19). Kuruluşun ortaklık yapısı ve yönetim kurulu üyelerinin demografik yapılarının kuruluş performansına yansıdığı görülmektedir. Yönetim yapısına dair edinilen bilgiler değerlendirme yapılırken önem kazanmaktadır. Yatırımcıların dikkat ettiği konular arasında işletme yönetiminin kimlerden oluştuğu ve bu kişilerin yetenekleri sayılabilir. Entegre raporun kalitesinin artırılması için, işletme denetim kurulunun çalışma şekli, yönetimin stratejik ve risklere karşı bakış açısı gibi konuları içermesi beklenmektedir. Paydaşlarla ilişkiler kılavuz ilkesine ilişkin açıklamaların kurumsal yönetim içerik öğesi içerisinde yapıldığı söylenebilir (Saban, Vargün, & Gürkan, 2017, s. 930).

Kurumsal yönetim öğesi kapsamında entegre raporda yer alan bilgiler, paydaşların değerlendirmede bulunabilmelerine olanak sağlamalıdır. Bu bilgiler, yönetimin kuruluşa ait kaynakları yönetme şeklini ve yöneticilerin görevlerini etkin olarak yerine getirip getirmediği konularını içermelidir. Kuruluşun liderlik yapısı,

liderlerin deneyim ve becerileri, kurumsal yönetim anlayışını oluşturmak için kullanılan mekanizmalar ve süreçler, kurumsal yönetim anlamında yasal gereklilikleri aşan uygulamaların var olup olmadığı, uygulanan ücret ve teşvik politikaları bir entegre raporda açıklanması gereken bilgilerdir (Aras & Uğur Sarıoğlu, 2015, s. 61).

1.6.3.3. İş Modeli

İş modeli, bir kurumun girdilerini çıktılara ve sonuçlara dönüştürmek için iş faaliyetlerini nasıl kullandığını açıklar. Aynı zamanda iş modeli, örgütün stratejik amaçlarını yerine getirmeyi ve kısa, orta ve uzun vadede değer yaratmayı amaçlamaktadır (Serafeim, 2016, s. 20). Bir diğer ifadeyle, işletmenin sahip olduğu girdilerin değer yaratan çıktılara dönüştürüldüğü sisteme iş modeli denir. Bu girdiler iş faaliyetleri yoluyla çıktılara dönüştürülür. Girdiler, iş faaliyetleri, çıktılar ve sonuçlar iş modeli kapsamındadırlar. İş modelinin bilinmesi ve analiz edilmesi, işletmenin değer yaratma yeteneği hakkında yargıda bulunabilmek için önemli görülmektedir. Bu nedenle iş modeli entegre raporda açık ve anlaşılır bir şekilde yer almalıdır. İş modelinin şema ile açıklanması tercih edilen bir yöntem olarak gözlenmektedir. İş modeli açıklanırken önerilen, girdilerle sermaye ögeleri arasındaki ilişkinin ve bağlantının kurulmasıdır. Açıklanan girdilerde kılavuz ilkelerden önemlilik ilkesi gereğince önemli olanlarına odaklanılabilir (Saban, Vargün, & Gürkan, 2017, s. 931).

İş modelinin tanımında kuruluş operasyonları yer alır. Bu operasyonlar; kuruluşun etkileşim halinde olduğu tedarik zinciri, kuruluşun bağlı olduğu girdiler, üstlendiği süreçler, kuruluşun ürettiği çıktılar ve müşterileri şeklinde sıralanabilir. İş modeli kuruluşun temel girdilerini belirler ve bunların yönetim şeklini ve diğer sermaye ögeleriyle ilişkisini gösterir. Temel iş faaliyetleri olarak, kuruluşun kendini pazarda farklılaştırma biçimi, kuruluşun değişime uyum kapasitesi ve yenilikçiliği gibi bilgiler açıklanabilir. Çıktılar hem kuruluşun temel ürün ve hizmetlerini hem de yan ürünler, atıklar ya da emisyonları kapsar. Temel sonuçlar iç sonuçlar, dış sonuçlar, olumlu sonuçlar ve olumsuz sonuçlar olarak dört kısımda değerlendirilebilir. İç sonuçlara çalışan memnuniyeti veya gelirleri örnek gösterilirken dış sonuçlara müşteri memnuniyeti, vergi ödemeleri, marka sadakati örnek gösterilebilir (Aras & Uğur Sarıoğlu, 2015, s. 62). Olumlu sonuçlara sermaye ögelerinde net artışla sonuçlanan yani değer yaratanlar örnek gösterilirken olumsuz

sonuçlara sermaye ögelerinde net azalmayla sonuçlanan yani değeri azaltanlar örnek gösterilebilir (IIRC, 2013, s. 26). Sermaye ögelerinin geniş kapsamlı olarak ele alınması başta dış sonuçlar olmak üzere hem dış hem de iç sonuçların belirlenmesi ve açıklanması için gereklidir. Dolayısıyla sermaye ögeleri etkileri tüm değer zinciri boyunca açıklanabilir. İş modeli analizinin yararlarını; üst yönetimin kuruluşun değer yaratma biçimini daha iyi anlaması ve iş modelinin kuruluş stratejileriyle uyumunun belirlenmesi şeklinde sıralayabiliriz. Böylece bütünleştirici bakış açısıyla stratejik kararlar ele alınır. Aynı zamanda iş modeli SWOT analizi, tedarik zinciri gibi konular hakkında çerçeve sağlayabilir (Aras & Uğur Sarıoğlu, 2015, s. 62).

Farklı pazar segmentlerinde faaliyet gösteren bazı kuruluşlarda birden fazla iş modeli uygulanabilir. Kuruluş, kendisini oluşturan faaliyetleri ve bu faaliyetlerle ilgili iş modellerini birbirinden ayırtmalıdır. Bu sayede faaliyet gösterme şeklini etkili bir şekilde açıklayabilir. Bunun için her iş modeline ve bu iş modelleri arasındaki bağlantılara dikkatle yer verilmesi gerekir (IIRC, 2013, s. 26). Maddi öneme sahip bilgiler atlanmadan karmaşıklığı azaltmak için entegre raporda denge açıklaması bulunmalıdır. Kurumsal yönetim sorumlularına raporlanan bilgilerle iç ve dış raporların birbiriyle uyumlu hale getirilmesi uygun görülür (IIRC, 2013, s. 27).

1.6.3.4. Riskler ve Fırsatlar

Yatırımcılar işletmenin gelecekteki performansına dolayısıyla da işletmenin fırsatlarına ve risklerine odaklanmış durumdadırlar. Sahip olunan fırsatlar ve karşı karşıya kalınan riskler yatırımcıların dikkat ettiği alanlardan sayılabilir. İşletmeler SWOT analizi yaparak risklerini ve fırsatlarını belirleyebilir. Entegre raporun kalitesinin artırılması için risklerin büyüklüğü ve gerçekleşme ihtimali bilgi kullanıcılarına açıklanmalıdır. Sahip olunan fırsatların değerlendirilme ve kaynak bulabilme şekli gibi konuların da entegre raporda açıkça belirtilmesi öneriler arasındadır (Saban, Vargün, & Gürkan, 2017, s. 931).

Riskleri ve fırsatları tanımlamak, ortaya çıktıklarında onları tanımakla sınırlı değildir. Aynı zamanda gerçekleşme ihtimalini de değerlendirmek demektir. Riskleri azaltmayı veya yönetmeyi ve fırsatlardan yararlanmayı hedefleyen eylemler, entegre raporda mevcut olmalıdır (Serafeim, 2016, s. 21).

Bir kuruluş operasyonlarını sürdürebilmesi ve değer yaratabilmesi için kurumsal yönetime ihtiyaç duyar. Gelecek hedeflerle ilgili belirsizlikleri en aza indirmek için temel riskler karar alma mekanizmasına entegre edilmelidir. İç ve

dış faktörlerden kaynaklanan bütün risklerin tanımı entegre raporda yer almalıdır. Bu risklerin hem gerçekleşme ihtimali hem de gerçekleşmesi halinde kuruluşa etkisi değerlendirilmelidir. Kuruluş, riskleri azaltmak için aldığı önlemleri, stratejileri, politikaları ve hedefleri entegre raporda açıklamalıdır. Kurumlar, riskler açıklanırken rekabet avantajı için endişe duyabilir. Buna rağmen, yatırımcılar riskler açıklanınca şirketin üst yönetiminin riskleri değerlendirme yöntemini ve şirketin risklere karşı önlem alma şeklini göreceği için son derece önemlidir. Şirketin uzun vadede rekabet avantajı sağlayabilmesi için iyi bir risk yönetimi stratejisine sahip olması ve bu stratejiyi açıkça entegre raporda paylaşması gereklidir (Aras & Uğur Sarıoğlu, 2015, s. 62).

1.6.3.5. Strateji ve Kaynak Aktarımı

İşletmenin stratejik hedeflerini ve geleceğe yönelik beklentilerini stratejik odak ve geleceğe yönelim kılavuz ilkesi gereğince bilgi kullanıcılarına aktarması gerekmektedir. Kuruluşun stratejik hedeflerinin değerlendirildiği strateji ve kaynak aktarımı bölümünde, rekabet avantajı sağlayacak faktörlerin sayısal verilerle desteklenmesi ve sunulması önerilmektedir (Saban, Vargün, & Gürkan, 2017, s. 932).

Strateji, sadece işletmenin gelecekte nereye gitmek istediğini belirtmez. Belirlenen hedeflere nasıl ulaşacağını göstermeyi amaçlayan strateji, en önemli içerik unsurlarından biridir. Strateji ve kaynak aktarımı, bu hedeflere yönelik kaynak tahsis planları ile birlikte kısa, orta ve uzun vadeli tüm stratejik hedefleri içerir (Serafeim, 2016, s. 22).

Entegre rapor kuruluşun kısa, orta ve uzun vadedeki stratejik amaçlarını, bu amaçlara ulaşma planını ve yararlanacağı kaynakları içermelidir. Kuruluş entegre raporda amaçlarına ne ölçüde ulaştığını, hedeflerini ve sonuçlarını nasıl ölçeceğini açıklamalıdır. Entegre rapor kuruluşa ait strateji ve kaynak aktarım planlarıyla içerik öğeleri arasındaki bağlantıyı kurmalıdır. Stratejik hedeflerin iş modeliyle uyumu ve stratejik planların risklerden ve fırsatlardan etkilenme ölçüsü açıklanmalıdır. Rekabet avantajı sağlayan faktörler kuruluşa stratejik hedeflerine ulaşmada yardımcı olur. Bu faktörler entegre raporda belirtilmelidir. Entegre raporda yer alması gerek diğer konuları arasında kuruluşun yenilikçiliğe verdiği önem, fikri mülkiyet haklarını kullanma şekli, çevresel ve toplumsal konuların kuruluş stratejisine dahil edilme ölçüsü şeklinde sıralanabilir (Aras & Uğur Sarıoğlu, 2015, s. 63).

1.6.3.6. Performans

Performans ögesi, işletmenin stratejik hedeflerine ulaşma ölçüsünü içermektedir. Hem nicel hem de nitel veriler kullanılarak hazırlanan entegre rapor sayesinde yatırımcılar işletmenin performansını daha rahat değerlendirebilirler. Entegre raporda gelir artışı gibi finansal performansa dair verilerin bulunmasının yanı sıra müşteri ilişkilerini güçlendirme çalışmaları ve sonuçları gibi finansal olmayan verilere de yer verilmelidir (Saban, Vargün, & Gürkan, 2017, s. 932).

Performans hakkındaki nicel ve nitel bilgiler, kuruluşu başka kuruluşlarla karşılaştırmak ve kuruluşun istenen stratejik hedeflere doğru etkili bir şekilde ilerlemesi için gereklidir. Finansal performans ile farklı sermaye biçimleri arasındaki ilişkilerin belirlenmesine yardımcı olduklarından entegre rapor hem finansal hem de finansal olmayan bilgileri içermelidir (Serafeim, 2016, s. 23).

Entegre raporda kuruluşun performansıyla ilgili yer verilecek nicel ve nitel bilgilere; hedefler, risk ve fırsatlar açısından nitel göstergelerin tanımı ve belirlenme şekli, bu nitel göstergelerin sermaye öğelerine olumlu ve olumsuz etkileri, paydaşların ihtiyaçlarına ve isteklerine yanıt verilme ölçüsü, geçmiş ve mevcut performansın karşılaştırılması, şu an hedeflerin neresinde bulunduğu örnek gösterilebilir. Entegre raporlamanın diğer raporlama türlerine göre daha bütüncül bir yapıya sahip olduğu söylenebilir. Bunun nedeni, entegre raporun kuruluşun finansal ve finansal olmayan performansı arasındaki bağlantıyı içermesidir. Ayrıca entegre raporda hem geçmiş ve bugünkü performanslar hem de gelecek vizyonun ilişkisi ortaya konulmaktadır. Daha ayrıntılı performans verileri için finansal veya sürdürülebilirlik raporları gibi diğer kurumsal raporlar kaynak gösterilebilir (Aras & Uğur Sarıoğlu, 2015, s. 64).

1.6.3.7. Genel Görünüş

Entegre rapor çok sayıda bilgiyi ve bu bilgilerin dayandığı öngörülerini içerir. Yapılan tüm değerlendirmelerin toplu bir şekilde sunulması genel görüş ögesince önerilmektedir. İşletme yönetimi tarafından yapılacak kapsamlı bir değerlendirme işletmenin şu anki durumunu değerlendirmeyi yatırımcılar açısından kolaylaştıracaktır (Saban, Vargün, & Gürkan, 2017, s. 932).

Entegre rapor, bir şirketin dış etkenlerini ve karşılaşılabileceği zorlukları ve fırsatları tartışması için olanak verebilir. Dış etkenlerle ilgili böyle bir tartışma yatırımcılara, işletmenin riskleri nasıl ele aldığını, stratejilerinin ne anlama geldiğini

ve gelecekteki beklentileri yönetmeye nasıl yardımcı olduğunu değerlendirmek için gerekli bilgileri sağlar (Serafeim, 2016, s. 23).

Genel görünüş ögesi çerçevesinde kuruluşun karşılaşmasının muhtemel olduğu dış etkenler hakkındaki beklentilerine, kuruluşun nasıl etkileneceğine, zorluk ve belirsizliklere yanıt verme şekline ilişkin bilgi verilir. Beklenti ve öngörülerin gerçeğe yakın olması için kuruluşun yeteneklerinin, rekabet ortamının, pazardaki mevcut konumunun ve risklerinin dikkatli bir şekilde değerlendirilmesi gerekir. Entegre rapor işletmenin gelecek performansını etkileyebilecek dış çevre, riskler ve fırsatlar, kuruluşa ait sermaye öğelerinin bulunabilirliği, kalitesi ve satın alınabilirliği gibi konulara da yer vermelidir. Kuruluşun bağlı olduğu yasal veya düzenleyici gereklilikler de dikkate alınmalıdır (Aras & Uğur Sarioğlu, 2015, s. 64).

1.6.3.8. Hazırlık ve Sunum Temeli

Entegre rapor çeşitli ilkeler ve öğeler çerçevesinde hazırlanmaktadır. Bu da her raporu, kendine özgü sınırlılıkları olan bir rapor bir hale getirmektedir. Yatırımcılar değerlendirmelerini yaparken bu sınırlılıkları ve açıklamalarını göz önünde bulundurmalarıdır. Örnek vermek gerekirse işletmenin önemlilik kriterlerini bilen yatırımcılar, raporun sınırlılıklarını da rapor kapsamına dahil edilen ve edilmeyen verileri de kolaylıkla belirleyebilirler (Saban, Vargün, & Gürkan, 2017, s. 933).

Hazırlık ve sunumun temel unsurları, kuruluşun önemlilik belirleme sürecinin bir özeti. Maddi konuların nasıl tanımlandığı, değerlendirildiği ve önceliklendirildiği açıklanır. Entegre raporun raporlama sınırı ve sunulan bilgilerdeki sınırlamalar belirtilir. Hazırlık ve sunumun temel unsurları, maddi konuları ölçmek ya da değerlendirmek için kullanılan önemli çerçevelerin ve yöntemlerin bir özeti (Serafeim, 2016, s. 24).

Hazırlık ve sunum temeli sermaye ögesine göre önemlilik kılavuz ilkesince tanımlanan önemli konuların belirlenme süreci aktarılır. Diğer bir yandan entegre raporun sınırının belirlenme şekli ve sınırı da açıklanır. Kuruluşa ait riskler ve fırsatlar entegre raporda yer alabilir. Diğer kuruluşlara veya paydaşlara ait risk ve fırsatlar kuruluşu maddi olarak etkiliyorsa entegre raporda yer verilir. Entegre raporda yer alan bilgilerde verilerin güvenilirliği veya öngörülebilirliği için sınırlamalar olabilir. Bu gibi durumlarda yapılan sınırlamalar ve alınan önlemler raporda açıklanmalıdır. Genel raporlama ilkeleri kılavuz ilkeler ve içerik öğeleri gibi belirli kriterler göz önüne alınarak hazırlanır. Genel raporlama ilkeleri, maddi

konuların ve sermaye ögelerinin açıklamalarını, kısa, orta ve uzun vadeye ilişkin ek açıklamaları ve dikkat edilmesi gereken konuları içerir (Aras & Uğur Sarıoğlu, 2015, s. 65).

1.6.3.9. Türkiye'de Yayınlanan Entegre Raporların İçerik Öğeleri Bakımından Karşılaştırılması

Türkiye'de yayınlanan entegre raporların içerik öğeleri bakımından karşılaştırılması Tablo 6'da özetlenmiştir. Adana Çimento, Argüden Yönetişim Akademisi 2015 ve 2016, Aslan Çimento, Çimsa, Garanti Bankası ve Türkiye Sınai Kalkınma Bankası'na ait entegre raporlar incelenmiştir. Bu raporların tümünde kurumsal genel görünüm ve dış çevre, kurumsal yönetim, iş modeli, riskler ve fırsatlar, strateji ve kaynak aktarımı, performans, genel görünüş ve sunum temeli içerik öğeleri mevcuttur.

Tablo 6: Türkiye'de Yayınlanan Entegre Raporların İçerik Öğeleri Bakımından Karşılaştırılması

İNCELENEN RAPORLAR	ADANA ÇİMENTO	ARGÜDEN YÖNETİŞİM AKADEMİSİ - 2015	ARGÜDEN YÖNETİŞİM AKADEMİSİ - 2016	ASLAN ÇİMENTO	ÇİMSA	GARANTİ BANKASI	TSKB
İÇERİK ÖĞELERİ							
Kurumsal Genel Görünüm ve Dış Çevre	Var	Var	Var	Var	Var	Var	Var
Kurumsal Yönetim	Var	Var	Var	Var	Var	Var	Var
İş Modeli	Var	Var	Var	Var	Var	Var	Var
Riskler ve Fırsatlar	Var	Var	Var	Var	Var	Var	Var
Strateji ve Kaynak Aktarımı	Var	Var	Var	Var	Var	Var	Var
Performans	Var	Var	Var	Var	Var	Var	Var
Genel Görünüş	Var	Var	Var	Var	Var	Var	Var
Sunum Temeli	- IIRC Uluslararası <ER> Çerçevesi - GRI G4 İlkeleri - WBCSD-CSI Raporlama Rehberi	- IIRC Uluslararası <ER> Çerçevesi	- IIRC Uluslararası <ER> Çerçevesi	- IIRC Uluslararası <ER> Çerçevesi - GRI G4 İlkeleri - WBCSD - CSI Raporlama Rehberi	- IIRC Uluslararası <ER> Çerçevesi - GRI G4 İlkeleri - WBCSD-CSI Raporlama Rehberi - UNGC İlerleme Raporlama İlkeleri - TTK - SPK	- IIRC Uluslararası <ER> Çerçevesi - GRI G4 İlkeleri - UNGC İlerleme Raporlama İlkeleri - WEPs İlerleme Raporu	- IIRC Uluslararası <ER> Çerçevesi

Performans içerik ögesi, Adana Çimento ve Aslan Çimento entegre raporlarında "Genel Bakış ve Finansal Vizyon" adı altında yer almaktadır. Genel görünüş içerik ögesi, Adana Çimento ve Aslan Çimento entegre raporlarında gelecek hedefleri de içeren "Ar-Ge ve İnovasyon" ve "İklim Değişikliği ve Enerji" başlıkları altında yer almaktadır. Argüden Yönetişim Akademisi 2015 ve 2016 entegre raporları genel görünüş ögesine göre incelendiğinde raporda finansal olmayan hedeflerin yer aldığı belirlenmiştir. Argüden Yönetişim Akademisi kar amacı gütmeyen bir kuruluş olduğu için finansal hedeflere yer verilmediği gözlemlenmiştir. Garanti Bankası entegre raporunda genel görünüş, "2018 Öngörüler" başlığı altında paylaşılmıştır. Türkiye Sınai Kalkınma Bankası entegre raporunda genel görünüş ögesi için "Gelecekte TSKB" başlığı kullanılmıştır.

Sunum temeli içerik ögesine göre incelendiğinde, Adana Çimento ve Aslan Çimento entegre raporlarını hazırlarken IIRC Uluslararası <ER> Çerçevesinden, GRI G4 İlkeleri'nden ve Dünya Sürdürülebilir Kalkınma İş Konseyi-Çimento Sürdürülebilirlik Girişimi (World Business Council of Sustainable Development-Cement Sustainability Initiative-WBCSD-CSI) Raporlama Rehberi'nden yararlandığını belirtmiştir. Argüden Yönetişim Akademisi 2015-2016 ve Türkiye Sınai Kalkınma Bankası entegre raporlarında sadece IIRC Uluslararası <ER> Çerçevesinden yararlanılmıştır. Çimsa entegre raporunu hazırlarken IIRC Uluslararası <ER> Çerçevesinden, GRI G4 İlkeleri'nden, Dünya Sürdürülebilir Kalkınma İş Konseyi-Çimento Sürdürülebilirlik Girişimi (WBCSD-CSI) Raporlama Rehberi'nden, Birleşmiş Milletler Küresel İlkeler Sözleşmesi (United Nations Global Compact-UNGC) İlerleme Raporlama İlkeleri'nden, Türk Ticaret Kanunu'ndan ve Sermaye Piyasası Kanunu'ndan yararlandığını belirtmiştir. Garanti Bankası entegre raporunda, IIRC Uluslararası <ER> Çerçevesinden, GRI G4 İlkeleri'nden, Birleşmiş Milletler Küresel İlkeler Sözleşmesi (UNGC) İlerleme Raporlama İlkeleri'nden ve Kadının Güçlenmesi Prensipleri (Women's Empowerment Principles-WEPs) İlerleme Raporu'ndan yararlandığını belirtmiştir.

1.7. Entegre Rapora Şekil Veren Diğer Çerçeveler

Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesine öncülük eden çeşitli çerçeveler farklı zamanlarda yayınlanmıştır. 2007 yılında A4S tarafından Bağlı Raporlama Çerçevesi ve 2009 yılında IoDSA tarafından 2009 yılında King III yayınlanmıştır. Bu çerçevelerden sonra, 2013 yılında IIRC tarafından Uluslararası Entegre

Raporlama Çerçevesi yayınlanmıştır. Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinden sonra IoDSA tarafından 2016 yılında yayınlanan King IV'te yeni düzenlemelere gidilmiş ve kurumsal yönetim ilkelerindeki düzenlemeler açıklanmıştır.

1.7.1. Bağlı Raporlama Çerçevesi (Connected Reporting Framework - CRF)

Sürdürülebilirlik Muhasebesi (A4S) Projesi, Galler Prensi Charles tarafından kuruldu. SAICA, A4S'ye katılan bir kurumdur ve A4S'nin amaçlarını ve hedeflerini destekler. Uzun vadeli yatırımcıların bilgi ihtiyaçlarını emeklilik fonları, finansal, çevresel, sosyal ve yönetim faktörlerinin birbirine bağlı doğası gibi kavramlar ifade eder. A4S ise uzun vadeli yatırımcıların bilgi ihtiyaçlarını destekleyen sürdürülebilir bir ekonominin yaratılmasına yönelik önemli adımlar içeren raporlama modeline geçiş hakkında bilgi verir (The South African Institute of Chartered Accountants, 2018).

A4S Bağlı Raporlama Çerçevesini geliştirmiştir ve çerçeve ilk olarak 2007 yılında bir raporda ortaya konmuştur. O zamandan beri, Birleşik Krallık'ta Aviva, İngiliz Telekom (British Telecom-BT), Hong Kong ve Şangay Bankacılık Şirketi (Hong Kong and Shanghai Banking Corporation-HSBC) ve bazı kamu sektörü organları da dahil olmak üzere bir dizi kuruluş tarafından benimsenmiştir. Çerçevenin gelişim süreci, yatırımcılar, şirketler, muhasebe firmaları, hükümet ve STK'lar dahil olmak üzere 200'den fazla kuruluşla danışmayı yansıtmaktadır (The South African Institute of Chartered Accountants, 2018).

Bağlı Raporlama Çerçevesinde sürdürülebilirlik iki açıdan el alınır. Birincisi, kuruluşun stratejik hedeflerine ulaşmada hangi çevresel ve sosyal etkilerin önemli olduğudur. İkinci olarak, bu hedefler ve bunlara yanıt olarak alınan eylemlerin daha sürdürülebilir bir ekonomiye ve topluma katkılarının ne şekilde olacağıdır (The South African Institute of Chartered Accountants, 2018).

Çerçeve 2009 yılında güncellendi ve bu güncelleme sonrasında üç önemli adım öne çıkmıştır (The South African Institute of Chartered Accountants, 2018) :

- *İş Stratejisini ve Sürdürülebilirliği Birleştirmek:* Maddi sürdürülebilirlik konuları belirlenmeli ve bunların her birinin kuruluşun stratejik hedeflerine nasıl etki ettiği tanımlanmalıdır.

- *Temel Performans Göstergeleri (Key Performance Indicators-KPIs) ve Alınan Önlemler:* Her bir maddi sürdürülebilirlik konusunu ele almak için yapılan eylemler değerlendirilmeli ve performansı ölçmek için temel performans göstergeleri belirlenmelidir.
- *Bağlı Performans Raporu:* Kararlaştırılan hedeflere ve amaçlanan sonuçlara doğru ilerlemenin dengeli bir değerlendirmesi yapılmalıdır.

1.7.2. King III Kodu

The Institute of Directors in Southern Africa (IoDSA) Temmuz 1993'te Kral Kurumsal Yönetim Komitesi'ni kurdu. Kral Komitesi, 29 Kasım 1994 tarihinde yayınlanan ilk kurumsal yönetim raporunu hazırladı. İlk King Raporu (King I) yayınlandığında kurumsal yönetişime dair kapsayıcı yaklaşımı benimseyen konuyla ilgili en kapsamlı yayın olarak uluslararası düzeyde kabul gördü. Daha sonra Kral Kurumsal Yönetim Komitesi, 26 Mart 2002'de 700 kişinin katıldığı IoDSA Konferansı'nda Güney Afrika kurumsal yönetimine ilişkin olarak King II Raporunu başlattı. King II sürdürülebilirlik konularını da içermekteydi (IoDSA, 2018).

King III'ü incelediğimizde bir mevzuat olmadığını görülmektedir. King III, 'Uygula veya Açıkla' prensibine göre hareket eder. Kurumlara neden uygulamadıklarını açıklamalarını önerir. Bu durum da mevzuatla aynı otoriteye sahip olduğu algısını yaratır. King III'ün bütün varlıklar için uyguladığı ısrar göz önüne alındığında, bazı fon sağlayıcıların bunu Güney Afrika'daki tüm STK'lar için yönetim standardı olarak görebileceği öngörülmüştür (Hendricks & Wyngaard, 2010, s. 105).

King III dil ve anlam bakımından Güney Afrika'daki ticari sektörü etkilemiştir. Rapor çoğunlukla işletme ve ticari kuruluşlarla ilgili veriler içermektedir ve ticari faaliyetlerin tüm varlıkları sürdürmenin tek yolu olduğunu varsayar. Ancak King III, Güney Afrika'daki çok sayıda STK'nın alım satım faaliyetleri yoluyla kendi gelirlerini üretmediği gerçeğini göz ardı etmiştir. Bu durumda kar amacı gütmeyen sektörün ihmal edildiği sonucuna varılabilir (Hendricks & Wyngaard, 2010, s. 105). King III'ün temeline baktığımızda, Güney Afrika'daki Şirketler Yasası ile büyük ölçüde ilişkili olduğu görülmektedir. Raporda sadece, Güney Afrika'daki kuruluşların kurulmasını düzenleyen kanun olarak bilinen Şirketler Yasası'na atıfta bulunulmuştur (Hendricks & Wyngaard, 2010, s. 106).

1.7.3. King IV Kodu

King IV, IoDSA tarafından 2016 yılında yayınlanmıştır ve kurumsal yönetim ilkelerindeki yeni düzenlemeler açıklanmıştır. King IV kodu, paydaş katılımı kavramına odaklanır. Kuruluşların yalnızca ekonomik çizgiden sorumlu olmadığını, kuruluş faaliyetlerinin toplumsal-çevresel etkilerinin ve sonuçlarının göz önünde bulundurulması gerektiğini vurgular. King IV Kodu şirketler, kar amacı güden ve kar amacı gütmeyen kuruluşlar ile özel ve kamu kurumları arasında daha kolay uygulanabilecek bir çerçeve olarak yapılandırılmıştır. King IV Raporu, küçük ve orta büyüklükteki işletmeler, kar amacı gütmeyen kuruluşlar, kamu sektörü teşkilatı ve kuruluşları, belediyeler ve emeklilik fonları gibi çeşitli organizasyon ve sektör kategorilerine de rehberlik etmektedir (Nexia SAB&T, 2016, s. 1).

King IV, uygulamalar, ilkeler ve yönetim sonuçları elementlerine sahiptir. Uygulamalar, optimum düzeydeki kurumsal yönetim için tavsiye edilir ve ilkeleri elde etmek için her kuruluş tarafından uyarlanmalıdır. Yönetişim sonuçları, iyi kurumsal yönetim için olumludur. Yönetişim sonuçları; etik kültür, performans ve değer yaratma, yeterli ve etkili kontrol ve güven, iyi itibar ve meşruiyet içerir (Nexia SAB&T, 2016, s. 1).

King IV felsefesi, aşağıdakiler etrafında odaklanmıştır (Nexia SAB&T, 2016, s. 1):

- Etik ve etkili liderlik
- Şirketin toplumdaki rolü ve sorumluluğu
- Kurumsal vatandaşlık
- Sürdürülebilir kalkınma
- Paydaş katılımı ve cevap verme
- Entegre raporlama ve entegre düşünce

King III 'Uygula veya Açıkla' prensibine göre hareket eder. King IV ise buna karşılık 'Uygula ve Açıkla' prensibini uygular. Bu, ilkelerin uygulanmasının varsayıldığı anlamına gelir. Uygulamalara ve yönetişim sonuçlarına yönelik kaydedilen ilerlemeye ilişkin bir açıklama getirildiği anlamına gelir (Nexia SAB&T, 2016, s. 1).

1.8. Entegre Raporlamanın Sonuçları

Entegre raporlama hazırlayan kuruluşlar hazırlama sürecinde veya raporu yayımlandıktan sonra bazı durumlarla karşılaşmaktadırlar. Bu durumlar, olumlu veya olumsuz olarak sınıflandırılabilmesi gibi avantaj veya dezavantaj açısından da incelenebilir.

1.8.1. Entegre Raporlamanın Avantajları

Entegre raporlama, doğru şekilde kullanıldığında önemli avantajlar yaratabilecek karmaşık bir mekanizmadır. Bu nedenle, hem iç hem de dış paydaşlar (yöneticiler, tüketiciler, yasa koyucular, borsa komisyonları ve entegre raporu önemli bir bilgi kaynağı olarak gören diğerleri) karar verirken çeşitli faktörleri göz önünde bulundurmalarıdır (Maniora, 2017, s. 758). Düzenleyici seviyede yaygın kabul görme ve gelecekteki olası zorunlu entegre rapor gereksinimleri için güçlü eleştirel araştırma kanıtlarının desteğine ihtiyaç vardır. Entegre rapor, avantajlarını ve çeşitli paydaşlar için değerini gösteren bu güçlü eleştirel araştırma kanıtlarının desteğine gerek duyar (Dumay, Bernardi, Guthrie, & Demartini, 2016, s. 178).

Entegre raporlamanın faydalarını iç faydalar ve dış faydalar diye iki kısımda inceleyebiliriz. İç faydalardan ilki ve belki de en önemlisi, değer yaratmanın daha iyi anlaşılması ve dolayısıyla daha bilinçli karar verme ile sonuçlanmasıdır. İkincisi, raporun üretilmesi için işbirliği başladığında, bölümler arası anlayış ve iletişimin artması ihtimalidir. Üçüncü olarak, entegre raporlama ölçülen finansal ya da finansal olmayan değerleri geliştirecektir (Burke & Clark, 2006, s. 276).

Entegre raporlamanın dış faydalarına bakıldığında ilk olarak raporun değerle ilgili bilgileri basit bir şekilde açıklaması ve kurumsal ilişkileri geliştirmesi söylenebilir. Rapor mevcut ve gelecekteki çalışanlar, potansiyel müşteriler ve hatta yönetim kurulu üyeleri dahil olmak üzere birçok paydaşla etkileşim amacıyla kullanılabilir. Son olarak entegre raporlama, daha önce kamuya açıklanmamış olan bilgilerin açıklanması yoluyla firma ve hissedarları arasındaki bilgi eşitsizliğini azaltır (Burke & Clark, 2006, s. 276).

1.8.2. Entegre Raporlamanın Dezavantajları

Entegre raporlamanın avantajları olduğu kadar bazı dezavantajları olduğu da belirtilmektedir. Önerilenin aksine karmaşıklıkta düşüş değil olası bir artış olacağı öngörülmektedir. Finansal olmayan verilerden kaynaklanan açıklığın azalacağı

endişesi ve test edilmemiş standartlar entegre raporlamanın dezavantajları arasında gösterilir. Denetçiler için yeni standartların, raporlama mekanizmalarının, tekniklerin ve sorumluluk hususlarının gerekli olması entegre raporlamanın denetlenmesi konusunda göze çarpan bir başka dezavantajdır. Güvenilirliğin zarar görmesine neden olabilecek bazı bilgi formlarının temin edilmesindeki zorluk ve önemli bilgilerin kopyalanma ihtimali entegre raporlamanın diğer bir dezavantajı olarak belirtilir. Şeffaflık ve ticari duyarlılık/riske maruz kalmayı dengelemede yetersiz rehberlik entegre raporlama yapacak kuruluşların karşılaştığı bir diğer dezavantaj olarak göze çarpmaktadır (Kooiker, 2014, s. 19).

Denetçiler için belirlenmeyen yeni standartlar ve yükümlülükler işletmeler için de dezavantaj oluşturur. Raporda yer alan bilgilerin doğruluğu teyit edilemez. Bu durum sonucunda ortaya çıkabilecek zararlar işletmeyi etkiler. Hassas bilgiler paylaşılırken dengenin sağlanamadığı durumlarda oluşabilecek tehditler entegre raporlama açısından olumsuz karşılanmaktadır (Yılmaz, Atik, & Okyay, 2017, s. 99).

1.9. Değişik Kesimlerin Entegre Raporlamaya Bakış Açıları

Entegre rapor ve entegre raporlamaya ilişkin süreç, profesyonel anlamda konuşulmaya başlandığı ilk günlerden itibaren değişik kesimlerden farklı tepkiler almıştır. Bu yeni raporlama sistemine yatırımcılar, şirketler, hukuk sistemleri ve muhasebe departmanları kendi açılarından yaklaşmaktadır. Buna ek olarak entegre rapor kültürel açıdan da farklılık meydana getirmektedir.

1.9.1. Yatırımcılar Açısından Entegre Raporlama

Yatırım kararı alan yatırımcılar, şirketlerin hem finansal hem de finansal olmayan risklerin görmek istemektedirler. Şirketlerin risklerini yönetebilme kabiliyetleri ve değer yaratma biçimleri yatırımcıların bilmek istediği alanlardır. Birçok şirket hem finansal raporlarını hem de sürdürülebilirlik raporlarını yayımlar. Yatırımcılar bu iki rapor arasındaki bağlantı kurarken ve şirketleri birbiriyle karşılaştırırken zorluk çekmektedirler. Şirketler iyi iş modeli geliştirse de sürdürülebilirliği iş yapma modeline entegre etse de paydaşları için değer yaratsa da kaynaklar her zaman etkin bir şekilde şirketlere yönelmemektedir. Şirket performansının bir bütün olarak yansıtılması için entegre raporlama, yatırımcıların ihtiyaç duyacağı tüm önemli bilgilerin bir çerçevesinin sunulmasını sağlar. Şirketlerin finansal olmayan varlıkların şirket içindeki değeri artmaktayken finansal varlıklarının değeri azalmaktadır. Daha bütüncül ve şeffaf bir bilgilendirme biçimi

yatırımcılar için belirsizliği azaltıcı rol oynamaktadır (Aras & Uğur Sarioğlu, 2015, s. 47).

1.9.2. Şirketler Açısından Entegre Raporlama

Entegre rapor hazırlama sürecindeki kuruluşlar aynı zamanda öğrenme ve yeniden yapılanma sürecindedirler. Kuruluşlar, süreçlerindeki sorunları daha iyi belirleme ve performanslarını artırma yeteneği kazanmak için entegre rapor hazırlarken önemli konuları seçerler, kuruluş faaliyetlerinin etkisini hesaplarlar, verileri toplar, riskleri, fırsatları ve stratejileri belirlerler. Finansal verilerin finansal olmayan verilerle birleştirilmesi sonucu belirlenen kurumsal stratejiler daha bütüncül bir yaklaşımla tanımlanır. Yönetim kurulu ile üst yönetimin işbirliğinin artması, karar alma mekanizmalarının gelişmesi ve yönetim kurulunun kuruluş faaliyetleri kolayca takip edebilmesi için farklı faaliyet alanlarındaki kuruluş performansının bağlantılı olarak raporlanması gerekir. Şirketler entegre raporlama sayesinde kısa vadeli planlarsa uzun vadeli planlara odaklanır. İşletmeler hem ekonomik hem de sürdürülebilirlik risklerine göre risk analizi yaparlar ve bu bilgilerin ayrı ayrı analizinden önce birlikte analiz edilmesi maliyetlerin de düşürülmesini sağlar. Sürdürülebilirliğe ait konuların karar alma mekanizmalarına entegre olması ve kuruluşun farklı departmanlarla işbirliği içinde olması tekrarlanan bilgi sayısını azaltır. Kuruluşlar entegre rapor için hem çalışanlarıyla hem de dış paydaşlarıyla iletişimini güçlendirir ve paydaş katılımı sayesinde kuruluşlar beklentileri daha iyi belirler. Entegre rapor kuruluşlarda inovasyon kültürünü, motivasyonu ve çalışanların bağlılığını artırır. Entegre raporun daha şeffaf ve yüksek kalitede olması için kuruluş performansının iyi ve kötü yönleri açıklıkla paylaşılır. Bu durum paydaşların kuruluşa güvenini artırırken kuruluşun finansmana erişimini de kolaylaştırmaktadır. Entegre rapor sayesinde maliyetlerini azaltan, marka değerini ve saygınlığını artıran şirketler rekabet avantajı sağlar (Aras & Uğur Sarioğlu, 2015, s. 47).

1.9.3. Hukuksal Açısından Entegre Raporlama

Şirketler hangi ülkede faaliyet gösterirlerse o ülkenin kanunları çerçevesinde çalışmalarını sürdürürler. Kanunlar üretim, dağıtım, satış gibi alanları düzenler. Entegre raporlamanın kanun yapıcıların gündemine girmesinin sebebi toplum ihtiyaçlarının göz önüne alınması ve kısıtlı kaynakların verimli kullanılmak

istenmesidir. Entegre raporlamayı ilk uygulayan şirketlerin bulunduğu Güney Afrika Cumhuriyeti'nde borsaya kote edilen şirketlerin entegre rapor yayımlamaları bir zorunluluktur. Entegre rapor yayımlamayan şirketlerin ise nedenleriyle birlikte açıklama yapması gerekmektedir (Büdeyli & Kısa, 2016, s. 185).

Türkiye'de entegre raporlama yaklaşımı hakkında farkındalık yaratmak, raporu hazırlayacak şirketlere uygulamada destek olmak amacıyla Entegre Raporlama Türkiye Ağı (ERTA) kurulmuştur. 2017 yılında Borsa İstanbul'da düzenlenen gong törenine ERTA ve Borsa İstanbul temsilcilerinin yanı sıra IIRC'ye Türkiye'den üye olan Adana Çimento, Argüden Yönetişim Akademisi, Aslan Çimento, Çimsa, Garanti Bankası ve Türkiye Sınai Kalkınma Bankası'nın temsilcileri de katılmıştır. IIRC, Borsa İstanbul ve ERTA arasında imzalanan iş birliği anlaşması sayesinde Türkiye'de faaliyet gösteren şirketler entegre raporlama yapmaya teşvik edilmektedir. İş birliği anlaşması hukuksal açıdan ve entegre raporlamanın Türkiye'deki geleceği açısından oldukça önemli bir adım olarak yorumlanmıştır (Borsa İstanbul, 2017).

1.9.4. Muhasebe Açısından Entegre Raporlama

Muhasebe kayıt sistemi üç ana bölüme ayrılmaktadır. Bu ayrım, mali niteliği olan işlemlerin kayıtlanması, dönemsel olarak sonuçların saptanması, yorumlanması ve ilgili kişilerle kurumların kullanması için sunulması yönlerine göre irdelenerek yapılır (Arzova, Sabri Burak; Hiperlink, 2011, s. 11).

Finansal muhasebe; mal ve hizmetlerin hem satın alınmasını hem de satılmasını bununla beraber işletmenin finansal ve ekonomik yapısındaki değişimleri konu alır. Maliyet muhasebesi; üretimle ilgili tüm faaliyetleri konu alan, kaydeden, sınıflandıran, özetleyen, birim maliyetlerini hesaplayan ve elde edilen bilgileri raporlayan muhasebe dalına denir. Yönetim muhasebesi ise muhasebe yöneticilerinin sistemden temin ettiği bilgileri karar almada kullanabilmesini konu alır. Aynı zamanda bu bilgilerin değerlendirilip analiz edilmesi için geliştirilen kavram ve teknikleri de konu alır (Erdamar, Cengiz; Basık, Feryal Orhon; Hiperlink, 2014, s. 3).

Yönetim muhasebecileri, güvenilir finansal sürdürülebilirlik raporlaması için yatırımcıların artan talebini bilmelidir. Yönetim muhasebecileri, entegre raporlama ile ilgili ek maliyetlere hazırlanmalıdır. Özellikle yeni bilgi sistemlerine, raporu hazırlayacak kişilerin eğitimine ve özel açıklama risklerinin maliyetlerine karşı yönetim muhasebesi departmanlarının hazırlıklı olmaları gerekmektedir. Yönetim

muhasebecileri, entegre raporlamanın faydalarını iletebilmelidir ve IIRC Çerçevesinde belirtilenler gibi bir entegre raporun hazırlanması için bir dizi yol gösterici ilkeyi bilmelidir. Muhasebeciler paydaşların ele alacağı önceliklerin değerlendirilmesi için bir yol geliştirebilir (Institute of Management Accountants, 2018).

1.9.5. Kültürel Açıdan Entegre Raporlama

Kültür değerleriyle ilgilenen araştırmacılar, bu değerlerin iletilmesi ve Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi içindeki rolünün güçlendirilmesi için Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinin olanaklarını çok iyi anlamaları gereklidir. Kültürel etkinliklerden kaynaklanan faydaların para kazandıran terimlerle ifade edilmesi zordur. Bu zorluğu üç durumda özetlenebilir. İlk olarak finansal olmayan değerler için finansal ölçütler geliştirmek oldukça zorlu bir durumdur. İkincisi, sadece nitel yöntemler kullanan ve finansal değerlere yönelmiş olan şirketlerin nicel değerleri reddetmesi daha kolaylarına gelmektedir. Üçüncü zorluk durumu ise finansal ve finansal olmayan her iki bilgi türünün birbirinden farklı olmasına rağmen zamana dayalı değer bilgisi kaynakları olarak anlamlandırmaya çalışılması ve bir belgede birleştirilmek istenmesidir. Bilgiler arası bağlantı kılavuz ilkesine uygun olarak entegre raporlama yapanların dikkatleri kültüre doğru çekilmelidir. Kültürün ürettiği değer, çok boyutlu iletişiminin araştırılmasını gerektirdiği için entegre raporlama açısından bir çözüm yolu bulunabilir. Entegre raporlama ve kültür doğal olarak müttefiklerdir yani birbirine bağlıdır. Kavramsal ve pratik olarak verimli olmaları aralarındaki daha yakın bir ilişkiyle mümkün olur (Meyrick & Barnett, 2018, s. 20).

İKİNCİ BÖLÜM

KÜLTÜR VE MUHASEBE KÜLTÜRÜ

Bu bölümde kültürün tanımından ve Hofstede'in kültürü ele alış biçimlerinden bahsedilmiştir. Muhasebe ve kültür ilişkisi; Gray'in muhasebe kültürü değerleri, muhasebede kültürün yayılma aşamaları, muhasebe, kültür ve etik başlıkları altında incelenmiştir. Kültürün raporlamaya etkisi; kültürel farklılıklara muhasebe standartlarının uyumu, muhasebeyi ve muhasebe kültürünü etkileyen faktörler ve Türkiye'de muhasebe kültürü başlıkları altında incelenmiştir. Son olarak Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi Gray'in muhasebe kültürü değerleri açısından ele alınmıştır.

2.1. Kültür

Kültür, *"Tarihsel, toplumsal gelişme süreci içinde yaratılan bütün maddi ve manevi değerler ile bunları yaratmada, sonraki nesillere iletmede kullanılan, insanın doğal ve toplumsal çevresine egemenliğinin ölçüsünü gösteren araçların bütünü"* olarak tanımlanmaktadır (TDK, 2018).

Kültür; din, sosyal davranış ve töreler, değerler, alışkanlıklar ve milliyetçilik gibi öğelerin bir araya gelmesiyle oluşur. Topluma bağlı üyelerin ayırt edici özellikteki davranış modellerinden oluşan entegre sistemi kültür olarak tanımlanabilir (Taş & Cevrioğlu, 2013, s. 419).

Bir başka ifadeyle kültür, topluma ait belirli bir topluluğun üyeleriyle paylaşılan ve onları diğerlerinden ayıran inanç, değer, sembol ve davranışlardır. Kültür, kişilerin dış çevreye ve sosyal hayata uyumunu kolaylaştırır ve kişilerin belirli davranışları göstermelerini sağlar (Şekerli & Gerede, 2011, s. 20).

Geert Hofstede kültürel boyutlandırma çalışmaları yapmıştır. Geert Hofstede kültürel boyutları; güç mesafesi, bireyselci-kolektivist yapı, maskülen-feminen toplum, belirsizlikten kaçınma, uzun vadeli-kısa vadeli oryantasyon ve serbestliğe karşı sınırlama olarak altı başlık altında incelemiştir.

2.1.1. Hofstede'in Kültürel Boyutları

Hofstede kültürel farklılıkları ölçmek amacıyla 1980 yılında 40 ülkedeki IBM (Uluslararası İş Makineleri-International Business Machines) personelleriyle yürüttüğü çalışmada personellerin tutum ve davranışlarını ölçmüştür. Hofstede

araştırması sonucunda kültürel farklılıkları dört boyutta ele almıştır. Temel bir araştırma olan Hofstede'nin çalışmasındaki boyutlar şunlardır; Güç mesafesi, Belirsizlikten kaçınma, Bireyselci-Kolektivist yapı ve Maskülen-Feminen toplum (Dursun, 2013, s. 52).

Hofstede'in dört boyutuna 1980'lerde Kanadalı psikolog Michael Harris Bond'un Uzak Doğu'da yaptığı araştırmalara dayanılarak, beşinci boyut olan "Uzun Vadeli-Kısa Vadeli Oryantasyon" eklenmiştir. 2000'li yıllarda ise Bulgar akademisyen Michael Minkov Dünya Değerler Araştırması'ndan elde edilen verileri kullanarak bir araştırma yapmıştır. Bu araştırma sonucunda Hofstede'in kültürel boyutlarına altıncı boyut olan "Serbestliğe karşı Sınırlama" boyutu eklenmiştir (Hofstede, Dimensionalizing Cultures : The Hofstede Model in Context, 2011, s. 7).

Diğer kültürel boyutlandırma çalışmalarına göre Hofstede'nin kültürel boyutları, sıra dışı metodolojisi ve geleneksel boyutlardan ayrılması nedeniyle dikkat çekmektedir (Ronen & Shenkar, 1985, s. 446).

2.1.1.1. Güç Mesafesi

Güç mesafesi, örgüt ve kurumların daha az güçlü olan üyelerinin kabul edilme ve gücün eşit olmayan bir şekilde dağıtılma ölçüsü olarak tanımlanmıştır. Bu durum daha az veya daha fazla olduğu fark etmeksizin eşitsizliği tanımlar (Hofstede, Dimensionalizing Cultures : The Hofstede Model in Context, 2011, s. 9). Bir başka tanıma göre güç mesafesi kişilerarası gücün bir ölçüsü veya patron ve astı arasındaki etki olarak tanımlanır (Ronen & Shenkar, 1985, s. 446). Diğer bir ifadeyle güç mesafesi boyutu toplumdaki gücün nasıl dağıldığını göstermektedir. Güç mesafesi, kültürün üyeleri tarafından farklılık ve eşitsizliklerin onaylanma, kabul edilme ve meşru görülme derecesini tanımlamaktadır (Aydoğan & Zemestani, 2014, s. 53).

Bir toplumun eşitsizlik seviyesinin liderler kadar takipçileri tarafından da desteklendiği öne sürülmektedir. Güç ve eşitsizlik, herhangi bir toplumun temel gerçeklerindedir. Bütün toplumlarda eşitsizlik vardır ancak bazılarında diğerlerinden daha fazladır (Hofstede, Dimensionalizing Cultures : The Hofstede Model in Context, 2011, s. 9).

Örgüt içindeki güç dağılırken oluşan dengesizlikler ve eşitsizlikler geniş güç mesafesine sahip toplumlarda görülmektedir. Geniş güç mesafesine sahip toplumlarda unvan, pozisyon ve statü gibi unsurlar önem kazanır ve bu unsurlara saygı duyulur (Dursun, 2013, s. 52). Yüksek güç mesafesine sahip toplumlarda baba

olarak görülen yönetici otokratik tavır sergiler. Alınacak kararlara insanların katılma oranı düşüktür. İş yapma veya yaptırma emre dayalıdır ve yöneticilerin ayrıcalıkları ve statü sembolleri vardır (Aydoğan & Zemestani, 2014, s. 53).

Düşük güç mesafesine sahip toplumlarda insanlar arasında politik açıdan eşitlik desteklenir. Alınacak kararlara insanların katılma oranı ise yüksektir (Aydoğan & Zemestani, 2014, s. 53). Önemli kararlar verilirken çalışanların katılımının beklendiği, fikirlerinin alındığı ve güç dağılırken oluşan eşitsizliğin daha az olduğu kültürler dar güç mesafesine sahiptirler. Dar güç mesafesine sahip toplumlara Danimarka, Avusturya, Yeni Zelanda, İsrail ve İrlanda örnek gösterilirken geniş güç mesafesine sahip toplumlara Filipinler, Venezuela, Malezya, Panama ve Guetamala örnek gösterilebilmektedir (Dursun, 2013, s. 52). Hofstede'nin çalışmasında Türkiye'nin puanı 66'dır. Türkiye geniş güç mesafesine sahip toplumlar içerisinde yer almıştır (Hofstede, 2018, s. 1).

2.1.1.2. Bireyselci - Kolektivist Yapı

Hofstede'in bireyselci-kolektivist yapı boyutunda toplumların kendileri dışındakileri değerlendirme biçimleri, toplum ve bireyler arasındaki ilişkinin boyutları incelenmektedir (Aydoğan & Zemestani, 2014, s. 54). Hofstede'in kültürel boyutlarında toplumlar bireyselci ve kolektivist olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

Bireyselcilik toplum olarak değil bireysel bir özellik olarak karşımıza çıkmaktadır. Bireycilik, bir toplumdaki insanların gruplara entegre olma derecesi ile ilgilidir. Bireyselci yapı, bireyler arasındaki bağların zayıf olduğu kültürlerde görülmektedir. Bireyselci yapıda herkesin kendisine ve yakın ailesine bakması beklenir (Hofstede, *Dimensionalizing Cultures : The Hofstede Model in Context*, 2011, s. 11). Bireyselcilik, kuruluşa bağımlılık veya bağımsızlık düzeyini gösterir. Kişisel zaman, özgürlük, meydan okuma, örgütlenme gibi değişkenlerle pozitif ilişkili olan bireyselcilik, becerilerin, fiziksel koşulların ve eğitimin kullanımı ile olumsuz ilişkilidir (Ronen & Shenkar, 1985, s. 446).

Bireyselcilikte, özgürlük, özerklik, gruptan bağımsız olma, uzaklık, kendi başına yaşama, bireysel çıkar ve çatışmalar etkindir. Birey merkezli toplumlarda toplum yararına düşünmeden kaçınılmaktadır (Aydoğan & Zemestani, 2014, s. 54). Bireyselci toplumlarda ben düşüncesi hakimdir. Bu toplumlarda bireyler kendi istediklerinin olmasını isterler. Bireysel başarının ön planda olduğu İngiltere,

Amerika, Avustralya ve Kanada gibi Anglo-Sakson ülkeleri bireyselci toplumlara örnektir (Dursun, 2013, s. 52).

Kolektivist yapıdaki insanların doğumdan itibaren güçlü ve gruplara uyumlu olduğu belirtilmiştir. Sorgulamayan, sadakat karşılığında grubu korumaya devam eden ve diğer gruplara da karşı çıkan aileler kolektivist yapıda görülmektedir (Hofstede, *Dimensionalizing Cultures : The Hofstede Model in Context*, 2011, s. 11). Kolektivist yapıda, toplumsal çıkarlar, uyum, güçlü akrabalık ilişkileri ve gruba bağlılık ön plandadır. Kolektivist toplumlarda birey merkezli davranışlar hoş karşılanmamaktadır (Aydoğan & Zemestani, 2014, s. 54).

Kolektivist yapıdaki ülkelerde bireyler kendilerini, aileye, işleme ve örgüte bağlı hissetmektedir ve örgüte ait bir parça gibi davranmaktadırlar. Böylelikle bireylerin çıkarlarından topluluğun çıkarları önde olmaktadır. Kolektivist yapıdaki toplumlara Panama, Venezuela, Guatemala, Ekvator gibi ülkeler örnek gösterilmektedir (Dursun, 2013, s. 52). Hofstede'in araştırmasında Türkiye 37 puan ile yüksek kolektivist kısımda yer almıştır (Hofstede, 2018, s. 1).

2.1.1.3. Maskülen - Feminen Toplum

Maskülenliğe karşı Feminenlikte cinsiyetler arasındaki değerlerin dağılımı incelenir. Çalışmalar sonucu iki başlık ortaya koyuldu. Bunlardan ilki kadınların değerinin erkeklerin değerinden daha az farklı olduğu durumdur. İkincisi ise bir ülkedeki erkeklerin değerinin kadınların değerine göre daha çok iddialı ve rekabetçi bir boyut içermesidir. İddialı grup maskülen olarak adlandırılırken mütevazı ve önemseyen grup feminen olarak adlandırılmaktadır (Hofstede, *Dimensionalizing Cultures : The Hofstede Model in Context*, 2011, s. 12).

Maskülen ve feminen kültürlerde temel konu topluma ait sosyal rollerin cinsiyetlere bağlı olarak kurulmasıdır. Bu boyutta ifade edilen konular; bir toplumdaki kadınlara ve erkeklere verilen roller, toplumların kadın ve erkek hakkındaki temel inançları, kadın ve erkeklerin önem verdikleri farklı değerler olarak sıralanabilir. Bir toplumda geçerli olan ve baskın değerlerin hangi oranda kadına/erkeğe özgü olduğu bu boyutta ifade edilmektedir. Erkeğe özgü olduğu savunulan değerlere başarı, meydan okuma, kazanma, rekabet, güçlü olma örnek gösterilebilir. Kadına özgü olduğu savunulan değerlere ise iş birliği, sıcak ilişkiler, yaşam kalitesi, güçsüzlere yardım, hizmet ve affedicilik örnek gösterilebilir.

Maskülen ve Feminenlik boyutu, erkeğe özgü değerlerin kadına özgü değerlere göre baskın olup olmaması ile ilgilidir (Aydoğan & Zemestani, 2014, s. 54).

Feminen ülkelerdeki kadınlar erkekler ile aynı mütevazılığa ve önemseme değerlerine sahiptir (Hofstede, Dimensionalizing Cultures : The Hofstede Model in Context, 2011, s. 12). Feminen kültürler; cinsiyeti ilgilendiren rollerde esneklik, yaşamak için çalışmak, insanın ve çevrenin önemliliği, düzenlilik, bağımlılık, cinslerin eşit olması, zayıf olana gösterilen özen, yardımseverlik, alçakgönüllülük ve yaşam kalitesi kavramları ile özdeşleşmiştir. Hofstede'in endeksine göre feminen kültürler Finlandiya, İsveç, Danimarka, Hollanda ve Kosta Rika örnek gösterilebilir (Aydoğan & Zemestani, 2014, s. 54). Türkiye 45 puan ile feminen ülkeler arasında yer almaktadır (Hofstede, 2018, s. 1).

Maskülen ülkelerde kadınlar ve erkekler arasında duygusal ve sosyal rol farklılaşması çok fazladır (Hofstede, Dimensionalizing Cultures : The Hofstede Model in Context, 2011, s. 12). Maskülen kültürler; başarı, erkek egemen, bağımsızlık, iddiacılık, mantıklılık, kahramanlık, yaşamda başarı, hırs, saldırganlık, materyal başarısı, para ve eşyanın önemliliği kavramları ile özdeşleşmiştir. Hofstede'in endeksine göre maskülen kültürler İtalya, Avusturya, Japonya, Venezuela ve Macaristan örnek gösterilebilir (Aydoğan & Zemestani, 2014, s. 54).

Yönetim kademeler kadın-erkek popülasyonu ağırlığı açısından değerlendirildiği zaman, bu kademelerde istihdam edilen kadınların oranının bazı ülkelerde yüksek olduğu görülebilir. Maskülen kültürlerde kadınların işgücündeki nitel ve nicel dağılımında farklılıklar gözlenmektedir. Maskülen toplumlardan Avustralya ve Kanada'da kamu sektöründeki ve özel sektördeki yönetim kademelerinin %40'ından fazlasını kadınlar doldurmaktadır. Feminen toplumlardan Güney Kore'de yönetsel pozisyonların kadınlar tarafından doldurulma oranı %5'ten azdır. Üst düzey yöneticiler, hukuk ve yönetim gibi mesleki açılardan değerlendirildiğinde, feminen toplumlar içinde sayılan Türkiye'de ise yönetimdeki kadınların oranı %8'dir. Türkiye Büyük Millet Meclisi'nde az sayıda kadın milletvekilinin bulunması ve erkeklerin kadınlara göre ön planda olması bu duruma örnek gösterilebilir (Aydoğan & Zemestani, 2014, s. 55).

2.1.1.4. Belirsizlikten Kaçınma

Belirsizlikten kaçınma, riskten kaçınma ile aynı değildir; bir toplumun belirsizlik konusundaki hoşgörüsüyle ilgilidir. Belirsizlikten kaçınma, kültürü

oluşturan üyelerin yapılandırılmamış durumlarda ne kadar rahatsız veya rahat hissettiğini gösterir. Yapılandırılmamış durumlar yeni, bilinmeyen, şaşırtıcı ve normalden farklı olarak tanımlanabilir (Hofstede, *Dimensionalizing Cultures : The Hofstede Model in Context*, 2011, s. 10).

Belirsizlikten kaçınma boyutu, sorunlar veya yeni durumlar karşısında toplumların müdahale etmede ve çözüm üretmede alınan tavırla veya çözüm bulunurken bireyin yerinin ne olduğuyla ilgilidir. Bu boyut, toplumdaki bireylerin belirsiz ve yoruma açık durumlarda kendilerini nasıl hissettiği ile ilgilidir (Karabınar, *Kültür-Muhasebe Etkileşimi Açısından Muhasebe İklimi: Muhasebeye Kültürel Bakışlar*, 2005, s. 37). Belirsizlikten kaçınmada toplumdaki bireylerin belirsizlik hallerinden kaçınma ölçüsünü ifade eder. Gelecekteki bilinmeyen durumlara bireylerin tepki veriş biçimini sorgular (Aydoğan & Zemestani, 2014, s. 54).

Belirsizlikten kaçınma, bir toplumun günlük hayatta belirsizlik ve risk ile ilgilenme derecesini ölçer. Belirsizlikten kaçınmanın fazla olduğu kültürlerde insanlar geleceğe dair daha fazla endişe duymaktadır. Daha yüksek iş stresine sahip olan bu toplumlar, daha az değişiklik gösterme ve daha uzun süre tek bir işverenle kalma eğilimindedir (Ronen & Shenkar, 1985, s. 446).

Belirsizlikten kaçınmanın fazla olduğu kültürlerde katı davranış kuralları, yasalar ve kurallar vardır. Sapkın olarak adlandırdıkları görüşlerin onaylanmaması durumu ve gerçek kavramına olan inanç çok fazladır. Bu kültürlerde sadece bir tane gerçek olabilir biz de o gerçeğe sahibiz düşüncesi hakimdir (Hofstede, *Dimensionalizing Cultures : The Hofstede Model in Context*, 2011, s. 10).

Belirsizlikten kaçınmanın fazla olduğu toplumlardaki birey davranışları ve inançları katı kurallara bağlıdır. Değişime ve yeniliğe toleransları çok azdır veya hiç yoktur. Bu toplumlarda kurumlara düşen görev güvenli bir ortam oluşturmak ve riski ortadan kaldırmaktır (Karabınar, *Kültür-Muhasebe Etkileşimi Açısından Muhasebe İklimi: Muhasebeye Kültürel Bakışlar*, 2005, s. 37).

Belirsizlikten kaçınmanın fazla olduğu toplumlar, örgüt kurallarına uygun hareket etmektedir (Dursun, 2013, s. 52). Belirsizlikten güçlü bir biçimde kaçınan toplumların katı inançları vardır. Olağandışı insanlar ve fikirler bu toplumlar tarafından kabul görmezler. Belirsizlikten kaçınmanın yüksek olduğu ülkelere Yunanistan, Belçika, Uruguay, Portekiz ve Guatemala örnek gösterilebilir (Aydoğan

& Zemestani, 2014, s. 54). Türkiye 85 puanla belirsizlikten kaçınmanın yüksek olduğu ülkeler arasında yer almaktadır (Hofstede, 2018, s. 1).

Belirsizlikten kaçınmanın az olduğu toplumlarda bireylerin değişime uyum sağlaması daha kolaydır. Bireyler, serbest bir ortamı kurallar ve ilkelere tercih ederler (Karabınar, Kültür-Muhasebe Etkileşimi Açısından Muhasebe İklimi: Muhasebeye Kültürel Bakışlar, 2005, s. 37). Belirsizlikten kaçınmanın az olduğu toplumlar yeniliklere, değişikliklere ve farklılıklara şüphe ile bakmamaktadır (Dursun, 2013, s. 52). Belirsizlikten kaçınmanın az olduğu toplumlarda, normal olarak adlandırılan olayların dışında kalanlar daha kolay kabul edilir. Prensiplerdense uygulamalar daha anlamlıdır. Rahat bir ortama sahip bu ülkelere Jamaika, İsveç, Hong Kong, Singapur ve Danimarka örnek gösterilebilir (Aydoğan & Zemestani, 2014, s. 54).

2.1.1.5. Uzun Vadeli - Kısa Vadeli Oryantasyon

Bu boyut ilk olarak “Uzun Vadeli-Kısa Vadeli Oryantasyon” olarak adlandırıldı. Daha sonraları uzun vadeli oryantasyon yerine pragmatik, kısa vadeli oryantasyon yerine ise normatif ifadesi kullanılmaya başlandı. Her gün insanların yaşamlarını sürdürmek için ne kadar istekli oldukları veya gelecek için plan yapmayı tercih edip etmemeleri bu boyutun ilgilendiği konulardandır (Lanaro De Vito, 2014, s. 51). Kısa Vadeli-Uzun Vadeli Oryantasyon boyutu bir kültürün zamanla nasıl uğraştığını inceler. Özellikle, bir kültürün geçmişine, bugününe veya geleceğine daha fazla odaklanıp odaklanmadığını analiz eder. Geçmişe dönük toplumlar geçmiş başarıları ve deneyimleri, şimdiki ve gelecek için en önemli ve rehber olarak görür. Gelecek odaklı toplumlar ise bugün sadece faaliyetlerde bulunurlar çünkü gelecekte önemli faydalar elde edebileceklerine inanırlar (Fantini, 2015, s. 24).

Kısa vadeli oryantasyonda gelenekler çok önemlidir. Kısa vadeli oryantasyonda toplumu oluşturan bireyler, hayattaki en önemli olayların ya geçmişte gerçekleştiğini ya da günümüzde gerçekleştiğini düşünürler. Topluma iyi bir insan her zaman aynıdır düşüncesi hakimdir ve kişisel istikrara önem verilir. Kısa vadeli oryantasyonda iyi ve kötünün ne olduğu hakkında evrensel kuralların var olduğuna inanılır. Aile hayatı zorunluluklar tarafından yönlendirilir. Bireyler ülkeleriyle gurur duyar. Sosyal harcama ve tüketim ön plandadır ve başkalarına hizmet önemli bir amaçtır. Öğrenciler başarıyı ve başarısızlığı şansa bağlamaktadırlar. Fakir ülkelerde ekonomik büyüme ya yavaştır ya da ekonomik büyüme gerçekleşmemektedir. Kısa

vadeli oryantasyon ülkelerine ABD, Avustralya, Latin Amerika, Afrika ve Müslüman ülkeler örnek gösterilebilir (Hofstede, Dimensionalizing Cultures : The Hofstede Model in Context, 2011, s. 15).

Normatif toplumlarda gelecek, toplumu oluşturan insanlar için soyut bir şey olarak karakterize edilir. Normatif toplumlar bugüne odaklanmışlardır ve uzak gelecek hakkındaki düşüncelerden kaçınma eğilimindedirler. Bu sebeple, normatif toplumların istikrarı bulmaları daha olasıdır. Gelecek ve tasarruf etmek için küçük bir eğilim bile hızlı sonuçlara odaklanır (Lanaro De Vito, 2014, s. 51). Kısa vadeli oryantasyonda sonuçların hızlı bir şekilde elde edilme isteği ve geleneklere saygı görülmektedir (Kang, LEE, NG, & TAY, 2004, s. 17). Kısa vade odaklı toplumlarda desteklenen değerler geleneklere saygı, karşılıklılık ve sosyal yükümlülüklerin yerine getirilmesi de dahil olmak üzere geçmiş ve günümüz ile ilgilidir (D.M.S.B., et al., 2015, s. 216).

Uzun vadeli oryantasyonda gelenekler değişen koşullara uyarlanabilir. Uzun vadeli oryantasyonda toplumu oluşturan bireyler, hayattaki en önemli olayların henüz gerçekleşmediğini ve gelecekte ortaya çıkacağını düşünürler. İyi bir insan koşullara uyum sağlar düşüncesi topluma hakimdir. İyi ve kötünün ne olduğu koşullara bağlıdır. Aile hayatı paylaşılan görevler tarafından yönlendirilir. Büyük tasarruflar ve yatırım için kullanılabilir fonlar ön plandadır. Uzun vadeli oryantasyonda öğrenciler başarıyı çabaya ve başarısızlığı çaba eksikliğine bağlamaktadırlar. Ülkelerin refah seviyesi yüksektir ve ekonomik büyümesi hızlıdır. Uzun vadeli oryantasyon ülkelerine Doğu Asya, Doğu Avrupa ve Orta Avrupa ülkeleri örnek gösterilebilir (Hofstede, Dimensionalizing Cultures : The Hofstede Model in Context, 2011, s. 15).

Pragmatik toplumlar hayatın istikrarsız planlaması ile karakterize edilir. Bu toplumlarda yaşayan insanlar, bugünden çok geleceğe odaklanma eğilimindedir. Bu nedenle düzenlenmiş bir hayatı takdir etme eğilimindedirler ve planlardan sapmaları önlemeye çalışırlar (Lanaro De Vito, 2014, s. 51). Uzun vadeli oryantasyonda devamlılık, azim ve koşullara uyum sağlama görülmektedir (Kang, LEE, NG, & TAY, 2004, s. 17). Uzun vade odaklı toplumlar, geleceğe daha çok önem vermektedir. İstikrar, tasarruf ve adaptasyon kapasitesi de dahil olmak üzere ödüle yönelik pragmatik değerleri teşvik ederler (D.M.S.B., et al., 2015, s. 216). Uzun vade

yönelimli olmak hem geleneklere hem de sosyal sorumluluklara karşı duyarlı olmayı gerektirmektedir (Aydoğan & Zemestani, 2014, s. 55).

Türkiye'nin puanı 46'dır. Bu değer ölçeğin ortası da denilebilecek ara bir puandır. Bu nedenle baskın bir kültürel tercihten söz edilememektedir (Hofstede, 2018, s. 1).

2.1.1.6. Serbestliğe Karşı Sınırlama

Serbestliğe karşı sınırlama boyutu diğer beş boyutta ele alınmayan yönlere odaklanır ve literatürde “mutluluk araştırması” ile ilgili bilinir (Hofstede, Dimensionalizing Cultures : The Hofstede Model in Context, 2011, s. 16). 2010 yılında Michael Minkov'un araştırma sonuçlarına dayanılarak altıncı ve son boyut olarak Hoşgörü-Kısıtlama diğer bir ifadeyle Serbestliğe karşı Sınırlama boyutu eklenmiştir. Bu boyutta ortaya koyulan durum, birey ihtiyaç ve arzularını özgürce tatmin ederken toplumun buna bakış açısıdır. Yüksek skora sahip ülkeler Hoşgörü-Serbestlik alanını gösterirken, düşük skora sahip ülkeler Kısıtlama-Sınırlama alanı işaret etmektedir (Aydoğan & Zemestani, 2014, s. 56). Bu boyut, hedonistik davranışlarla ilgilidir. Başka bir deyişle, insanların temel ihtiyaçlarını ve arzularını karşılarken özgürce mi davrandıkları yoksa katı sosyal normları mı takip ettikleri bu boyutun alanını oluşturur (Lanaro De Vito, 2014, s. 53).

Hoşgörü boyutundaki toplumlarda kendilerini mutlu eden insanların yüzdesi yüksektir. Bireyler boş zamana önem verirler ve kişisel yaşamın kontrolü algısına sahiptirler. Bu toplumların olumlu duyguları hatırlama olasılığı daha yüksektir. Hoşgörü toplumlarındaki eğitilmiş nüfuslu ülkelerde yüksek doğum oranları görülmektedir. Aktif olarak sporla uğraşan insan sayısı daha fazladır. Hoşgörü toplumlarındaki yeterli gıdaya sahip ülkelerde, yüksek oranlarda obez insanlar görülmektedir. Bu tip ülkelerde düzeni korumak, öncelikli bir durum değildir (Hofstede, Dimensionalizing Cultures : The Hofstede Model in Context, 2011, s. 16). Bir toplumda hoşgörü, hayattan zevk alma ve eğlenme ile ilgili temel ve doğal insan arzularının nispeten özgür bir şekilde artmasını sağlar. Hoşgörü boyutu, Güney ve Kuzey Amerika, Batı Avrupa ve Sahra-altı Afrika bölgelerinde hüküm sürmektedir (Hofstede, Dimensionalizing Cultures : The Hofstede Model in Context, 2011, s. 11). Hoşgörüye sahip ülkelere Avustralya, ABD, İsveç, Kanada ve İngiltere de örnek gösterilebilir (Aydoğan & Zemestani, 2014, s. 56).

Hoşgörülü toplumlar, hayattan zevk alma ve eğlenmeyle ilgili temel ve doğal insan arzularının nispeten özgür bir şekilde artmasına izin verme eğilimindedir (D.M.S.B., et al., 2015, s. 216). Bu boyut için bir ülkenin yüksek puan alması o toplumun hoşgörülü olarak adlandırılmasına neden olur. Maddî ödüller o kadar etkili değildir, çünkü insanlar minnettarlık ve çalışanların motive edilmesi gibi diğer değerlere önem verirler. Burada insanlar ifade özgürlüğüne ve anın tadını çıkarma konusuna daha fazla değer verme eğilimlidirler (Lanaro De Vito, 2014, s. 53). Hoşgörülü kültürler refah ve bireysel mutluluğa odaklanır. Hoşgörülü kültürlerde ifade özgürlüğü, çalışanların görüşlerini dile getirme ve geri bildirim verme olasılıkları daha yüksektir. Hoşgörülü kültürler anlık tatmin ve kısa vadeli ödüller bekler. İnsanların duygularını ifade etme eğiliminde oldukları hoşgörülü kültürlerde çalışanlar, mutlu olmadıklarında iş değiştirmeye eğilimlidirler (Fantini, 2015, s. 26).

Kısıtlama boyutundaki toplumlarda mutlu insan sayısı daha azdır. Bireylerde çaresizlik algısı hakimdir. Çaresizlik algısı sonucunda insanlar başlarına gelenlerin kendi yaptıklarıyla ilgili olmadığı görüşündedirler. Boş zamanlarına daha az önem veren bireylerin olumlu duyguları hatırlama olasılığı da daha azdır. Kısıtlama toplumlarındaki eğitilmiş nüfuslu ülkelerde düşük doğum oranları görülmektedir. Aktif olarak sporla uğraşan insan sayısı daha azdır. Kısıtlama toplumlarındaki yeterli gıdaya sahip ülkelerde, düşük oranlarda obez insanlar görülmektedir. Bu ülkeler nüfus başına daha fazla polis memuru istihdam etmektedir (Hofstede, *Dimensionalizing Cultures : The Hofstede Model in Context*, 2011, s. 16). Bir toplum için kısıtlama, ihtiyaçların tatminini kontrol eder ve katı sosyal normlar aracılığıyla düzenler. Kısıtlama boyutu, Doğu Avrupa'da, Asya'da ve Müslüman dünyasında hakimdir (Hofstede, *Dimensionalizing Cultures : The Hofstede Model in Context*, 2011, s. 16). Kısıtlamaya sahip ülkelere Mısır, Rusya, Hindistan, Çin ve Pakistan da örnek gösterilebilir (Aydoğan & Zemestani, 2014, s. 56).

Kısıtlanmış toplumlar, bu tür doygunlukların katı normlarla dengelenmesi ve düzenlenmesi gerektiği inancına sahiptir. (D.M.S.B., et al., 2015, s. 216). Bu boyut için bir ülkenin düşük puan alması o toplumun kısıtlanmış olarak adlandırılmasına neden olur. Bu ülkelerdeki insanlar, işlerini mükemmel bir şekilde yaptıklarında maddî ödüllere daha fazla değer verirler. Bu ödüller, insanlara kolayca haksız muameleye maruz kaldığını hissettirdiği için çoğu zaman yeterli görülmez. Bu ülkelerde, fikirlerin özgürce ifade edilmesinin önemli olmadığını belirtilebilir

(Lanaro De Vito, 2014, s. 53). Kısıtlanmış kültürler refah ve bireysel mutluluk gibi değerlere daha az önem verir ve bireyler olumlu duyguları özgürce ifade etmezler. Kısıtlanmış kültürler, kariyer iyileştirmeleri gibi orta vadeli ödülleri tercih etmektedir. Kısıtlanmış kültürler, güçlü dini ya da politik normların sonucudur (Fantini, 2015, s. 26).

Türkiye'nin puanı 49'dur. Bu değer ara bir puandır. Bu nedenle Türkiye için bu boyuta uyan baskın bir özellik belirlenmemektedir (Hofstede, 2018, s. 1).

2.2. Muhasebe - Kültür İlişkisi

Muhasebe ile kültür arasındaki ilişkinin anlaşılması için ilk olarak toplumun kültürel değerleri ortaya konulmalıdır. Sonrasında ise kültürel değerlere göre şekillenen ve alt kültür olarak adlandırılabilen muhasebe değerlerinin belirlenmesi gereklidir. Antropologların kültüre soyut açıdan bakması, sosyologların toplumu şekillendirme penceresinden bakması ve psikologların bireyi etkileme açısından kültürü ele almasının nedeni, kültürün çok boyutlu karmaşık bir konu olmasıdır. Örgüt kültürü konusunda çalışanlar ise kültürün işletmelere yansımaları konu alır. Kültür, bu farklı bakış açılarının arakesitini oluşturmaktadır (Karabınar, Kültür-Muhasebe Etkileşimi Açısından Muhasebe İklimi: Muhasebeye Kültürel Bakışlar, 2005, s. 5).

Kültür, insan davranışının ve toplumsal değerlerin altında yatan güçlü bir etkidir. Bu nedenle muhasebe uygulamaları üzerindeki etkisi ihmal edilemez (Koleśnik, 2013, s. 33). Muhasebe değerleri muhasebe sistemlerini etkiler. Bu nedenle kültürel faktörler, ulusal düzeyde kalkınma ve finansal sistemler üzerinde bir etkiye sahiptir (Koleśnik, 2013, s. 35).

Toplumsal değerler ve muhasebe alt kültürüyle ilgili Gray'in kültür değerleri modeli Hofstede'nin önerileriyle başladı. Toplumsal değerler yasal, politik ve ekonomik sistemler gibi kurumsal sonuçlara sahiptir. Gray, Hofstede'nin modelini değer sistemini birincil toplumsal değer sisteminden alan bir muhasebe alt sisteminin varlığını öne sürerek genişletti (Salter & Niswander, 1995, s. 382).

Hofstede'in dört kültür boyutu çerçevesinde muhasebeyle bağlantılı davranış kalıpları Gray tarafından belirlenmiştir. Muhasebe-kültür ilişkisi de bu muhasebe değerleriyle ifade edilmiştir (Karabınar, Kültür-Muhasebe Etkileşimi Açısından Muhasebe İklimi: Muhasebeye Kültürel Bakışlar, 2005, s. 32).

2.2.1. Gray'in Muhasebe Kültürü Değerleri

S. J. Gray 1988 yılında Abacus dergisinde yayınladığı "Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally (Uluslararası Muhasebe Sistemlerinin Geliştirilmesi Üzerine Bir Kültürel Etkiye Doğru)" adlı makalesinde Hofstede'in kültürel boyutlarını esas alarak muhasebe değerleri adını verdiği dört boyutu tanımlamıştır. Bunlar; profesyonelliğe karşı statükoculuk, tekdüzeciliğe karşı esneklik, tutuculuğa karşı iyimserlik ve gizliliğe karşı şeffaflık değerleridir.

Gray muhasebe sistemlerini karakterize eden boyutları belirlemiştir. Bu boyutları belirlerken muhasebe sistemlerini ilgilendiren yasal otorite ile muhasebe sistemlerinin uygulanması, ölçülmesi ve açıklanması arasında ayırım yapmıştır. Profesyonellik ve tekdüzelik muhasebe değerleri, muhasebe kuralları ve bunların uygulanmasına yönelik yetkileri etkileme eğilimindedir. Tutuculuk değeri varlıkların ve kârın ölçülme şeklini etkiler. Gizlilik değeri ise bilgilerin açıklanma kapsamını etkiler (Doupnik & Riccio, 2006, s. 240).

2.2.1.1. Profesyonellik - Statükoculuk

Profesyonelliğe karşı statükoculuk (yasalarla kontrol), sıkı kurallara yaslanan yasal gereklilik ve kontrollere karşı bireye özgü olan profesyonel yargıları ve kişiye ilişkin sürdürülebilir profesyonel düzenlemeleri içeren bir tercihtir. Profesyonelliğe karşı statükoculuğun önemli bir muhasebe değeri olarak önerilmesinin nedeni, dünyanın farklı yerlerindeki muhasebe uygulayıcılarının uygulamaları sırasında mesleki yargılarında bağımsız davranabilme isteğidir (Durmuş & Güneş, 2017, s. 86).

Dünyadaki muhasebeciler bağımsız tutumlar benimserken bireysel mesleki yargılarını ya daha çok ya da daha az kullanmaları gerektiğini düşünmektedir (Gray, 1988, s. 8). Profesyonellik Hofstede'in kültür boyutlarından bireycilik ve belirsizlikten kaçınma boyutları ile yakından bağlantılı olabilir. Bağımsız mesleki yargıyı tercih edenler tarafından bağımsızlık, bireysel kararlara olan inanç ve bireysel çabalara saygı daha fazla vurgulanır. Profesyonellik, uygulamanın önemli olması, tarafsızlık ve mümkün olduğu kadar az sayıda kural olması görüşleri ile tutarlıdır. Bunlara ek olarak çeşitli mesleki yargıların daha kolay hoş görülme eğiliminde olduğu durumlarda da zayıf belirsizlikten kaçınma ile tutarlıdır. Profesyonellik ile güç mesafesi arasındaki daha az güçlü olan bir bağın, farklı güç düzeylerindeki

insanların eşit haklara daha fazla ilgi duyduğu düşük güç mesafeli bir toplumda kabul edilme olasılığının daha yüksek olduğu görünecektir. Farklı güç seviyelerindeki insanların daha az tehdit altında oldukları ve insanlara güvenmeye daha hazır olduklarını hissettikleri toplumlar, yasaların ve kuralların dayatılmasını haklı çıkarma ihtiyacına inancın olduğu yerlerdir. Bununla birlikte maskülenliğin profesyonellelikle anlamlı bir bağlantısı yoktur (Gray, 1988, s. 9).

Profesyonellik ile güç mesafesi arasında zayıf bir ilişki vardır. Çünkü farklı güç seviyelerindeki insanların daha az tehdit altında hissettikleri ve diğer insanlara güvenmeye daha hazırlıklı oldukları, kanun ve yönetmeliklerin dayatılmasını haklı çıkarma gereğinin daha fazla olduğu yerlerde profesyonellik herkesin eşit haklara sahip olması ile ilgili bir konudur. Ekonomik olaylar muhasebe tarafından kaydedilir. Muhasebe profesyonellerinin ekonomik olaylar hakkında karar verirken daha fazla özgürlüğe ve özerkliğe sahip olması, ülkenin daha profesyonel olarak sınıflandırılmasını sağlamaktadır. Öte yandan, daha fazla statü kontrolü olan ülkelerde muhasebe profesyonelleri daha az bağımsız olacaktır (de Lima, 2016, s. 357).

Bir muhasebe alt kültüründe tercih edilen profesyonellik derecesi, muhasebe sisteminin otoritesinin niteliğini etkileyecektir. Profesyonellik derecesi ne kadar yüksek olursa, mesleki öz-denetimin derecesi o kadar yüksek olur. Hükümet müdahalesine olan ihtiyaç da o kadar az olur. (Choi, 2002, s. 76).

Gelişmiş ülkelerdeki muhasebe sistemlerinde kendi kendine yetebilme ve profesyonellik ön plana çıkmaktadır. Gelişmemiş ülkelerde ise gerekli düzenlemelerin yapılması yetkili otoritelerden beklenmektedir (Varıcı & Özdemir, 2013, s. 28).

2.2.1.2. Tekdüzecilik - Esneklik

Tekdüzecilik şirketlerde tekdüzen muhasebe uygulamalarının uygulanmasını ve bu tür uygulamaların tutarlı bir şekilde kullanılmasını ifade etmektedir (Gray, 1988, s. 8). Tekdüzeciliğe karşı esneklik muhasebe değeri farklı yorumlara açık bir değerdir. Esneklik, şirketler arasında karşılaştırılabilirlik açısından kaygıya sebep olmaktadır. Buna ek olarak, zamanla şirket içinde meydana gelebilecek farklılıklar da tutarlılık açısından kaygıya sebep olmaktadır. Bu değer bireysel şirketlerin koşullarına uygun muhasebe uygulamalarının göreceli esnekliğine açıktır (Gray, 1988, s. 9).

Tekdüzeciliğin, belirsizlikten kaçınma ve bireycilik boyutlarıyla yakından bağlantılı olabileceği tartışılmaktadır. Tekdüzeliliğin tercih edilme nedenlerine; hukuk kurallarına, düzene, katı davranış kurallarına, yazılı kurallara ve düzenlemelere duyulan gereksinim gösterilebilmektedir. Mutlak gerçeklere ve değerlere yönelik kaygıyla birlikte belirsizlikleri önleme isteği tekdüzelik tercihini tutarlı hale getirmektedir. Tekdüzelik güç mesafesinin yüksek olduğu toplumlarda daha kolay uygulanmaktadır. Çünkü bu toplumlarda tek tip uygulamaların kabul edilmesi daha olasıdır. Bununla birlikte maskülenlik konusunun tekdüzelikle anlamlı bir bağlantısı yoktur (Gray, 1988, s. 10).

Tekdüzecilik, şirketler arasındaki tekdüzen muhasebe uygulamalarının uygulanması ve bu tür uygulamaların bireysel şirketlerin algılanan koşullarına uygun olarak zaman içinde tutarlı bir şekilde kullanılmasına yönelik bir tercih ile ilgilidir. Bir muhasebe alt kültüründe tercih edilen tekdüzelik derecesi, muhasebe sisteminin uygulanma şekli üzerinde etkiye sahip olacaktır. Tekdüzelik derecesi ne kadar yüksekse mesleki yargının kapsamı o kadar düşük olur. Yüksek tekdüzelik derecesine sahip ülkelerde muhasebe kural ve prosedürlerini uygulayan kuvvet o kadar güçlü olur (Choi, 2002, s. 76).

Tekdüzeciliğe karşı esneklik boyutuna göre muhasebe uygulamalarının esneklik düzeyinde görülen artış, yeni yöntem ve yaklaşımların benimsenmesine olanak sağlamaktadır (Öztürk, Muhasebedeki Değerleme Yaklaşımları Üzerine Kültürel Bir Değerlendirme, 2015, s. 22).

2.2.1.3. Tutuculuk - İyimserlik

Muhafazakârlık (tutuculuk) değeri gelecekteki olayların belirsizliği ölçülürken çok fazla tedbirci bir yaklaşım sergilenmesini; iyimserlik değeri ise müdahalesizliği, daha iyimser olmayı ve risk almaya yönelik bir yaklaşımı ifade etmektedir. Tutuculuğa karşı iyimserlik değeri de ikisi arasındaki tercihi ifade etmektedir (Durmuş & Güneş, 2017, s. 86).

Tutuculuk, gelecekteki olayların belirsizliği ile baş edebilmek için ihtiyatlı bir yaklaşımı ifade etmektedir. İyimserlikte ise laissez-faire (Bırakınız yapsınlar) ideolojisine göre hareket edilir. İyimserliği benimseyenler daha optimistiktir ve risk almaya meyillidir (Gray, 1988, s. 8).

Tutarlılığın muhasebeye farklı etkileri vardır. Sermaye piyasalarının gelişimi, kullanıcıların kendi çıkarları için baskıları ve muhasebecilerin uygulamak

istedikleriyle vergi yasalarının uyuşmazlığı bu etkileri güçlendirmektedir. Tutarlılığın toplumsal değer boyutlarına bağlantısına bakıldığında belirsizlikten kaçınma boyutuyla olan bağının kuvvetli olabileceği tartışılmaktadır. Güvenlik endişesi taşıyanların, gelecekteki olayların belirsizliği ile başa çıkmak için tutarlı bir yaklaşım benimseme ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Yüksek düzeyde bireyciliğin ve maskülenliğin, düşük düzeyde riskten kaçınmanın olduğu toplumlarda daha az tutucu bir yaklaşım görünmektedir. Bununla birlikte, güç mesafesi boyutu ile tutuculuk arasında önemli bir bağlantı olmadığı görünmektedir (Gray, 1988, s. 10).

Bu muhasebe değeri gelecekteki olayların belirsizliği ile başa çıkmak için muhasebe olgularında ihtiyatlı bir yaklaşımın tercih edilmesine ilişkindir (de Lima, 2016, s. 357). Muhasebe alt kültüründe tercih edilen tutarlılık derecesi kullanılan ölçüm uygulamalarını etkileyecektir. Tutarlılığın derecesi ne kadar yüksek olursa geleneksel ölçme uygulamalarıyla olan bağlar o kadar güçlü olmaktadır (Choi, 2002, s. 77).

Risk almayı sevmeyen toplumlar tutucu muhasebe metotlarını kullanmak isterken riski seven ve kazanma hırsı olan toplumlar iyimser muhasebe metotlarını kullanmak istemektedir (Varıcı & Özdemir, 2013, s. 29).

2.2.1.4. Gizlilik - Şeffaflık

Gizlilik değeri, işletmelerin finansal ve yönetim durumu ile ilgili gizliliği ve paylaşılan bilgilerin kısıtlanmasına yönelik bir yaklaşımı ifade etmektedir. Şeffaflık değeri, paylaşılan bilgilerin daha açık olmasını ve kamuya hesap verilebilir bir yaklaşımı ifade etmektedir. Gizliliğe karşı şeffaflık ise bu iki değer arasındaki tercihtir. İşletmelere ait bilgiler ilan edilirken gizlilik ve yasaklama mali tablolarda bulunan ulaşılabilir bilgi düzeyini azaltır ve değerlendirmelerde sorun yaratır. Bu durum sonucunda kişiler, mali tablolarda bulunan içerik düzeyi ile muhasebe uygulamalarındaki gizlilik düzeyi arasında olumlu olmayan bir ilişki olduğu tahminine yönelir (Durmuş & Güneş, 2017, s. 86).

Gizlilik, yönetim ve finansman ile yakından ilgilenenler için iş hakkındaki bilginin ifşa edilmesinin kısıtlanması anlamına gelmektedir. Şeffaflık ise daha anlaşılır ve kamuya açık bir yaklaşımı ifade etmektedir (Gray, 1988, s. 8).

Gizlilik boyutunun belirsizlikten kaçınma, güç mesafesi ve bireycilikle yakın bağlantılı olabileceği tartışılmaktadır. Belirsizlikten kaçınmanın yüksek olduğu toplumlar, çatışmadan kaçınmak ve güvenliği korumak için bilgi açıklamalarında

kısıtlama gereği duymaktadırlar. Yüksek güç mesafesine sahip toplumların güç eşitsizliklerini korumak için bilgilerin kısıtlanması görüşüne yakın olduğu görülmektedir. Gizlilik, bireyciliğin aksine kolektivizm ile tutarlıdır. Yaşam kalitesine, insanlara ve çevreye daha fazla önem veren toplumlar özellikle sosyal hayatı ilgilendiren bilgiler açısından daha açık olmaya eğilimli olacaktırlar (Gray, 1988, s. 11).

İş bilgilerinin yalnızca şirkete finansman sağlayan kişilere açıklanması gizlilik konusundaki tercihler ile ilgilidir. Gizlilik, muhasebe açıklamalarının miktarı ile ilgili olan bir değerdir. Artan gizlilikle kamuya açıklama miktarı da düşme eğilimindedir (de Lima, 2016, s. 358). Bir muhasebe alt kültüründe tercih edilen gizlilik derecesi, muhasebe raporlarında açıklanan bilgilerin kapsamını etkileyecektir. Gizlilik derecesi ne kadar yüksek olursa, açıklama derecesi o kadar düşük olur (Choi, 2002, s. 77).

Gelişmiş sermaye piyasasına ve işletmelere kredi veren yatırımcılara sahip ülkeler şeffaflığı ön planda tutmaktadır. Gelişmiş sermaye piyasasına sahip olmayan ve işletmelere kredi veren yatırımcıların ve kurumların az sayıda olduğu ülkelerde ise gizlilik ön plandadır. %99'u KOBİ (Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler) olan Türkiye ele alınırsa bilgilerin tümünün şeffaf olarak yayımlanması beklenilebilecek bir durum değildir. Ancak halka açıklık oranları göz önüne alındığında bu olgu işletmeden işletmeye değişebilmektedir (Varıcı & Özdemir, 2013, s. 29).

2.2.2. Muhasebede Kültürün Yayılma Aşamaları

Kültürel etkilerin muhasebede etki yaratması birbirini izleyen aşamalı bir sürecin sonunda gerçekleşir. Muhasebede kültürün yayılma aşamaları üç bölümde analiz edilmektedir. Bunlar kaynak aşaması, yayılma aşaması, etkileme ve sonuç doğurma aşamasıdır (Verma & Gray, 2006, s. 6).

2.2.2.1. Kaynak Aşaması

Kaynak aşamasının dışsal olaylardan, muhasebe sisteminin dışından kaynaklanan olaylardan oluşması beklenmektedir. Bu aşamada muhasebe sistemini bozan, muhasebe sistemine ait kurumlarda ve muhasebe düzenlemelerinde değişikliklere yol açan savaş, sömürgecilik ve uluslararası faktörler önemli rol oynar (Verma, The Influence of Culture and Politics on Accounting Change in India from 1947 to 1998, 2000, s. 6). Sistemi değişime doğru harekete geçiren olayları kapsar

(Verma, The Influence of Culture and Politics on Accounting Change in India from 1947 to 1998, 2000, s. 30).

Kaynak aşaması, değişikliğin meydana gelmesine neden olan faktörleri veya olayları kapsar. Bunların muhasebe sisteminin dışından çıkması ve dışsal süreçlerden oluşması beklenmektedir. Kolonileşme, emperyalizm, savaş, ekonomik ve politik bağımlılık ve uluslararası örgütler gibi faktörlerin değişimi teşvik etmede önemli bir rol oynayacağı beklenmektedir (Verma & Gray, 1997, s. 22).

2.2.2.2. Yayılma Aşaması

Yayılma aşaması, değişimin sistem içinde nasıl dağıldığını ve barındırıldığını inceler (Verma, The Influence of Culture and Politics on Accounting Change in India from 1947 to 1998, 2000, s. 6). Yayılma aşaması değişim kuvvetlerini barındırır. Bunlar genellikle sistemin içinden kaynaklanır (Verma, The Influence of Culture and Politics on Accounting Change in India from 1947 to 1998, 2000, s. 30). Yayılma aşaması hem muhasebe sisteminin farklı bileşenleri arasındaki iç aktiviteyi hem de trans-sistem olarak adlandırılan muhasebe sistemi ve komşu sistemler arasındaki faaliyetleri kapsamaktadır. Sistem içi aktivitenin önemli yönlerinden biri muhasebe sistemi içindeki muhasebe değerleri ile kurumsal çerçeve arasındaki etkileşimi içermesidir (Verma & Gray, 1997, s. 22).

2.2.2.3. Etkileme ve Sonuç Doğurma Aşaması

Etkileme ve sonuç doğurma aşaması, muhasebe değişikliğinin muhasebe sistemine nasıl dahil edileceğini inceler. buna ek olarak muhasebe sistemindeki değişikliğin yayılma aşamasının ardından nasıl değiştirildiğini inceler. Bu aşamada yayılma aşamasında olduğu gibi hem sistem içi aktivite hem de trans-sistem aktivitesinin önemli olacağı beklenmektedir (Verma & Gray, 1997, s. 23).

Yayılma aşaması ve etkileme-sonuç doğurma aşaması hem muhasebe sisteminin farklı bileşenleri arasındaki faaliyet olan sistem içi aktiviteyi hem de muhasebe sistemi ve komşu sistemleri arasındaki faaliyet olan trans-sistem aktiviteyi kapsamaktadır. Her iki aktivite türü de herhangi bir değişikliğin sonucunu belirleyecektir (Verma, The Influence of Culture and Politics on Accounting Change in India from 1947 to 1998, 2000, s. 6). Etkileme ve sonuç doğurma aşaması, yayılma aşaması olaylarından sonra ortaya çıkar ve değişimin etkisini hafifletmeye veya yoğunlaştırmaya hizmet eder (Verma, The Influence of Culture and Politics on Accounting Change in India from 1947 to 1998, 2000, s. 31).

2.3. Kültürün Raporlamaya Etkisi

Muhasebe alt kültür boyutları Gray tarafından belirlenmiştir. Muhasebe alt kültürünün küresel olarak şekillenmesi ve ortak bir muhasebe dili oluşturulması ise uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarının misyonudur. Bu standartların uygulanması için oluşturulan maddeler incelendiğinde kullanılması için önerilen bazı muhasebe yöntemleri ve yaklaşımları görülmektedir (Öztürk, 2015, s. 24).

2.3.1. Kültürel Farklılıklara Muhasebe Standartlarının Uyumu

Uyumlaştırmanın gerekliliği muhasebede kullanılan farklı yöntem veya politikalar sonucu ortaya çıkmıştır. Kullanılan farklı politikalar finansal tabloların sonuçlarını da farklılaştırmaktadır. Sonuçların farklı olması karşılaştırılabilirlik açısından zorluklara yol açmaktadır. Uyumlaştırmanın amacı, zorlukları ortadan kaldırmak ve finansal tabloların herkes için aynı algılanmasını sağlamaktır (Çankaya, Uluslararası Muhasebe Uyumunun Ölçülmesine Yönelik Bir Uygulama: Rusya, Çin ve Türkiye Karşılaştırması, 2007, s. 129).

2.3.1.1. Uluslararası Muhasebe Uyumlaştırılması

Ülkeler farklı muhasebe sistemlerine sahiptirler. Bu muhasebe sistemlerinin birbiri ile uyumlu hale getirilmesine uyumlaştırma denilmektedir. Uyumlaştırma süreciyle amaçlanan muhasebede uygulanan yöntem ve politika farklılıklarının ortadan kaldırılması, finansal tablolardaki bilgilerin tüm kullanıcılar tarafından anlaşılması ve karşılaştırılabilmesidir (Usul & Kıymık, 2010, s. 134).

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee-IASC), finansal raporlama standartlarının uluslararası düzeyde uyumlaştırılması için çalışan kuruluşların başında gelmektedir. Uluslararası muhasebe standartları konusunda ilk tartışmalar 1960'larda başlamıştır. Bir komitenin önderliğinde çalışmaların yürütülmesine yönelik somut öneriler ise 1972'de Sydney'deki 10. Uluslararası Muhasebeciler Kongresi'nde gündeme getirilmiştir. 1973'te kurulan bağımsız organizasyon niteliğindeki komitenin amaçları; finansal raporların sunulmasında temel standartların belirlenmesi, bu standartların kamuya açık olarak yayınlanması, sunulan finansal raporların dünya çapında kabul görmesi ve dikkate alınmasının artırılması şeklinde sıralanabilir (Başpınar, 2004, s. 53). IASC ve IFAC (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu-International Federation of Accountants) arasında 1982'de yapılan anlaşma

sonucunda iki kuruluş tek çatı altında toplanmıştır. Alınan koordine kararı sonucunda IFAC üyelerinin IASC üyesi olduğu kabul edilmiştir (Başpınar, 2004, s. 54).

Uluslararası muhasebe uyumlaştırması ile ilgili maddi uyumlaştırma ve formal uyumlaştırma olmak üzere iki farklı bakış açısı bulunmaktadır.

- *Maddi Uyumlaştırma*; muhasebe alternatifleri seviyesinin azaltılmasını, uyumluluk derecesinde ve dolaylı olarak da karşılaştırılabilirlik derecesinde bir artışı temsil eden süreçtir (Mustata & Matis, 2010, s. 51). Maddi uyumlaştırma, rapor seviyesine bakılmaksızın deneysel kanıtlara dayanan profesyonel bir mantık ile ele alınmalıdır. Çünkü maddi uyumlaştırmada mutlak uyum düzeyi ile bağdaştırılabilecek en yüksek uyum derecesi vardır (Mustata & Matis, 2010, s. 52).
- *Formal Uyumlaştırma*; yönetmelik ve muhasebe standartları arasındaki benzerlikleri ve farklılıkları işaret eder. Maddi uyumlaştırma, formal uyumlaştırmadan bir sonucu olarak ortaya çıkan bir süreç olarak görülmektedir. Bu durum, bir muhasebe sisteminde öncelikle kuralların ve standartların, sonrasında muhasebe uygulamalarının uyumlaştırılmasına bir kanıt olarak düşünülmektedir (Baltariu & Cîrstea, 2012, s. 312).

2.3.1.2. Uyumlaştırmanın Alternatif Yolları

Uyumlaştırmanın alternatif yolları, karşılıklı tanıma, uzlaşma ve standartlaştırma şeklinde sıralanmaktadır. Yabancı ülkelerin muhasebe ilkelerine uyumlu hazırlanmayan ulusal finansal raporların yurt dışında kabul edilmesi karşılıklı tanıma olarak ifade edilmektedir (Çankaya & Aydoğan, 2010, s. 307). Karşılıklı tanıma yönteminin amacı ülkeler arasındaki muhasebe sistemlerinden kaynaklanan farklılıkları ortadan kaldırmaktır (Usul & Kıymık, 2010, s. 135).

Uddin (2005)'e göre uzlaşma, yabancı şirketlere ait finansal raporların diğer ülkelerde kendi ülkelerinin muhasebe ilkelerine göre hazırlanmasına onay verilmesidir. Uzlaşmadaki amaç muhasebe uygulamalarındaki büyük farklılıkları ortaya koymaktır. Uzlaşmanın olumlu yönü şirketlerin aktif ve karlılıkları hakkında yabancı yatırımcıların kendi muhasebe ilkelerine dayalı bilgiler elde etmesidir. Bu sayede kolay karşılaştırma imkanı elde eden yatırımcılar, tamamını uyumlaştırmadıkları için de daha düşük maliyete katlanırlar. Uzlaşmanın olumsuz yönlerinden biri şirkete ait finansal durumlar hakkında özet bilgi sunulmasıdır. Bir

diğeri ise şirketin genel durumu hakkında bilgi verilmemesidir (aktaran Çankaya & Aydoğan, 2010, s. 308).

Standartlaştırma, bir ülkenin muhasebe bakış açısını diğer tüm ülkelere kabul ettirebileceği kurallar bütünüdür. Farklı bakış açılarının uzlaştırılması olarak kullanılmaktadır. Özel veya kamu kuruluşları farklı sektörlerindeki çeşitli yatırımlarını koordine etmek için bilgiye ihtiyaç duyarlar. Uluslararası ticari işlemlerin büyümesi, farklı yatırım kararlarını koordine etme ihtiyacını artırmıştır. Uygun bir muhasebe bilgi sistemi, çok uluslu işletmelerin yönetim işlevlerini küresel olarak yerine getirmelerine yardımcı olabilir. Raporların hazırlanma şeklinin standartlaştırılması halinde muhasebe sistemlerinin kullanıcıları için raporun değeri büyük ölçüde artırabilir. Bu sayede yatırımcılar ve düzenleyiciler için de şeffaflık artabilmektedir (Beke, 2013, s. 3).

2.3.2. Muhasebeyi ve Muhasebe Kültürünü Etkileyen Faktörler

Muhasebeyi ve muhasebe kültürünü etkileyen faktörler; siyasi faktörler, yasal faktörler, ekonomik faktörler, eğitim ve kültürel faktörler, bilim ve teknoloji olarak sıralanmaktadır.

2.3.2.1. Siyasi Faktörler

Devleti yönetenlerin siyasi fikirleri o dönemde uygulanan muhasebe uygulamalarına etki etmektedir. Muhasebenin ekonomik kalkınma ve yasalara göre yürütülmesi doğrusal bir pozisyonda yer almasını sağlamaktadır. Fakat subjektif ekonomiyle ilgili yasaların yerini objektif yönetici idaresi alırsa ekonomide tahripler meydana gelebilir (Haftacı & Zainiguli, 2016, s. 145).

2.3.2.2. Yasal Faktörler

Muhasebe faaliyetlerinin etkin bir şekilde işlemesi için sağlam ve kapsamlı mevzuat ortamı gereklidir. Hukuk sayesinde muhasebeye standart bir ortam sağlanır ve muhasebe faaliyetlerine yön verilir. Böylelikle muhasebe faaliyetleri koruma ve düzen altına alınır (Haftacı & Zainiguli, 2016, s. 145).

2.3.2.3. Ekonomik Faktörler

Farklı zamanlarda uygulanan ekonomi politikalarının muhasebeye etkisi farklı olabilir. Uygulanmakta olan ekonomi sisteminin yapısı muhasebe uygulamalarına etki etmektedir. Her şeyi hükümetin kontrol ettiği bir ülkede mali tabloların kamuoyuna açıklanması beklenmemektedir. Yoğun rekabet ortamında ise durum tam

tersidir. Mali tabloların standartlar bünyesinde düzenlenip kamuoyuna raporlanarak açıklanması önemlidir (Haftacı & Zainiguli, 2016, s. 145).

2.3.2.4. Eğitim ve Kültürel Faktörler

Muhasebe eğitimi, bir ülkedeki muhasebe mesleğinin statüsünü ve ülkenin muhasebe sistemini etkileyen bir faktör olarak görülebilmektedir. Yasal sistemleri hukuk kurallarına dayanan ülkelerde muhasebe mesleği daha az önemlidir ve muhasebe devlet tarafından düzenlenir. Bununla birlikte, Anglo-Sakson hukuk sistemine sahip ülkelerde eğitim, muhasebe ve denetim standartlarının belirlenmesinde ve mesleğin kendisini geliştirmesinde önemli bir rol oynamaktadır (Černe, 2009, s. 92).

2.3.2.5. Bilim ve Teknoloji

Bilim ve teknolojinin muhasebe üzerindeki etkisi direkt ortaya çıkmamasına rağmen giderek belirgin hale gelmiştir. Üretim yapılarındaki teknoloji gelişmeleri muhasebe işlemlerinde yeniliğe dolayısıyla da değişime yol açmaktadır (Haftacı & Zainiguli, 2016, s. 145).

2.3.3. Türkiye'deki Muhasebe Kültürü

Gray, Hofstede'nin kültürel boyutlarını geliştirerek muhasebe kültürü değerlerini oluşturmuştur. Uluslararası ve ulusal literatürde Gray'in muhasebe değerleri birçok çalışmaya konu olmuştur. Türkiye'de de muhasebe değerleri kavramı kullanılarak birçok araştırma yapılmıştır (Durmuş & Güneş, 2017, s. 89). Türkiye'de Gray'in muhasebe değerlerini kullanarak yapılan bazı çalışmalara kronolojik sırayla aşağıda yer verilmiştir.

Karabınar ve Güvenç (2006), "İçel İlinde Faaliyet Gösteren Bağımsız Muhasebe Meslek Mensuplarının Kültür Bazlı Muhasebe Değerleri" adlı çalışmalarında İçel Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odasına kayıtlı 198 kişiye anket uygulanması yapmıştır. Ana kütlenin %41.94'üne ulaşılmışlardır (Karabınar & Güvenç, 2006, s. 211).

Duman (2007), "İSO 500 Büyük Sanayi Kuruluşunun Muhasebe Kültürünün Araştırılması" adlı yüksek lisans tezinde İSO (Uluslararası Standart Örgütü-International Organization for Standardization) 500 Büyük Sanayi Kuruluşlarından 200 şirketteki muhasebe sorumlularına (muhasebe müdürü, muhasebe müdür yardımcısı veya muhasebe şefi) anket uygulaması yapmıştır (Duman, 2007, s. 33).

Tecimer (2010), "Halka Açık Şirketlerde Muhasebe Kültür Değerlerine Yönelik Bir Araştırma" adlı doktora tezinde İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nda halka açık 331 şirketten 200 şirketin muhasebecilerine anket çalışması uygulamıştır (Tecimer, 2010, s. 45).

Bekçi ve Bitlisli (2012), "Muhasebe-Kültür Değerlerinin Analizi: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma" adlı çalışmalarında Isparta Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odasına kayıtlı 121 muhasebe meslek mensubuna anket uygulamıştır. Bu meslek mensupları ana kütleinin % 38'ini temsil etmiştir (Bekçi & Bitlisli, 2012, s. 68).

Kıymık (2015), "Örgütsel Kültür ve Örgütsel Muhasebe Kültürü ile Hileli Finansal Raporlama Arasındaki İlişki: BİST Hizmet Endeksinde Araştırma" adlı doktora tezinde araştırma kapsamına 2009-2013 yılları arasında hisse senetleri BİST (Borsa İstanbul) Hizmetler endeksinde en az 3 yıl işlem görmüş olan 46 şirket girmektedir (Kıymık, 2015, s. 189). 32 şirketten muhasebe kültürüne ilişkin ankete geri dönüş sağlamıştır (Kıymık, 2015, s. 193).

Durmuş ve Güneş (2017), "Türkiye'deki Yeminli Mali Müşavirlerin Kültür Bazlı Muhasebe Değerlerinin Analizi" adlı çalışmalarında, 8 yeminli mali müşavirler odasına bağlı 420 yeminli mali müşavire anket uygulamıştır (Durmuş & Güneş, 2017, s. 90).

Özdaşlı (2017), "Muhasebe Kültürü Değerlerinin Muhasebe Meslek Mensuplarının İçsel ve Dışsal Motivasyonları Üzerine Etkisi: Bir Araştırma" adlı yüksek lisans tezinde Burdur Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odasına kayıtlı olan 99 meslek mensubuna anket uygulaması yapmıştır (Özdaşlı, 2017, s. 48).

Türkiye'de Gray'in muhasebe değerleri kullanılarak yapılan bazı çalışmaların karşılaştırılması Tablo 7'de özetlenmiştir.

Tablo 7: Türkiye'de Gray'in Muhasebe Değerleri Kullanılarak Yapılan Bazı Çalışmaların Karşılaştırılması

Muhasebe Değerleri İncelenen Çalışmalar	Statükoculuğa Karşı Profesyonellik	Tekdüzeciliğe Karşı Esneklik	Tutuculuğa Karşı İyimserlik	Gizliliğe Karşı Şeffaflık
Karabınar & Güvenç (2006)	Profesyonellik	Tekdüzecilik	Tutuculuk	Gizlilik
Duman (2007)	Profesyonellik	Tekdüzecilik	(Kararsız)	(Kararsız)
Tecimer (2010)	Profesyonellik	Tekdüzecilik	Tutuculuk	Gizlilik
Bekci & Bitlisli (2012)	Profesyonellik	Tekdüzecilik	İyimserlik	Şeffaflık
Kıymık (2015)	Profesyonellik	Tekdüzecilik	İyimserlik	Şeffaflık
Durmuş & Güneş (2017)	Profesyonellik	Tekdüzecilik	Tutuculuk	Şeffaflık
Özdaşlı (2017)	Profesyonellik	Esneklik	İyimserlik	Şeffaflık

2.3.3.1. Türkiye'de Statükoculuğa Karşı Profesyonellik

Karabınar ve Güvenç'in çalışmalarında ortalama değer 1,761 çıkmıştır. Bu çalışma profesyonel yaklaşımın büyük bir çoğunluk tarafından benimsendiğini göstermiştir (Karabınar & Güvenç, 2006, s. 216). Duman, anketler sonucunda statükoculuğa karşı profesyonellik değerinin 2,3438 olduğunu belirtmiş ve bu değer büyük ölçüde profesyonel bir düşünce yapısını ifade ettiğini vurgulamıştır (Duman, 2007, s. 89). Tecimer, çalışmaya katılanların profesyonellikten yana olduğunu, statükoculuğa karşı profesyonellik ortalamasının ise 2,525 olduğunu belirtmiştir (Tecimer, 2010, s. 80). Bekci ve Bitlisli, çalışmaları sonucunda statükoculuğa karşı profesyonellik değerini 2,1984 olarak bulmuştur. Bu durum ankete katılan muhasebe meslek mensuplarının profesyonellikten yana olduklarını göstermektedir (Bekci & Bitlisli, 2012, s. 71). Kıymık, çalışması sonucunda ankete katılanların profesyonellik değerinin 2,562 olduğunu ve ankete katılan meslek mensuplarının profesyonellikten yana olduklarını göstermektedir (Kıymık, 2015, s. 216). Durmuş ve Güneş, çalışmaları sonucunda 2,2023 ortalama değeri ile meslek mensuplarının büyük ölçüde profesyonellikten yana olduklarını belirlemişlerdir (Durmuş & Güneş, 2017, s. 92). Özdaşlı, muhasebe meslek mensupları profesyonellik eğiliminde olduklarını belirtmiştir (Özdaşlı, 2017, s. 93).

2.3.3.2. Türkiye'de Tekdüzeciliğe Karşı Esneklik

Karabınar ve Güvenç araştırmalarının sonucunda aritmetik ortalamayı 3,039 bulmuş ve ankete katılanların tekdüzelikten yana olduklarını belirtmiştir (Karabınar & Güvenç, 2006, s. 214). Duman, tekdüzeliğe karşı esneklik değerinin 3,2390 olduğunu ve bu sonucun tekdüzeci bir yaklaşımı ifade ettiğini vurgulamıştır (Duman, 2007, s. 92). Tecimer araştırması sonucunda çalışmaya katılanların tekdüzecilikten yana olduğunu, tekdüzeciliğe karşı esneklik ortalamasının ise 3,02 olduğunu belirtmiştir (Tecimer, 2010, s. 80). Bekci ve Bitlisli anket ortalamasını 3,3781 bulmuştur. Çalışmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının tekdüzelik eğiliminde olduklarını vurgulamışlardır (Bekci & Bitlisli, 2012, s. 72). Kıymık, anketlere katılanların bu boyutla ilgili ortalamasını 2,312 olarak bulmuştur. Katılımcıların tekdüzelik eğilimde oldukları görülmektedir (Kıymık, 2015, s. 218). Durmuş ve Güneş araştırmaları sonucunda ortalama değeri 2,7238 olarak tespit etmiştir. Bu sonucu değerlendirdiklerinde meslek mensuplarının tekdüzelik eğiliminde olduklarını görmüşlerdir (Durmuş & Güneş, 2017, s. 93). Özdaşlı çalışması sonucunda ankete katılanların esnek yapı eğiliminde olduklarını belirlemiştir (Özdaşlı, 2017, s. 93).

2.3.3.3. Türkiye'de Tutuculuğa Karşı İyimserlik

Karabınar ve Güvenç araştırmaları sonucunda ortalama değeri 3,36 bulmuştur. Bu sonucu kararsızlığa yakın olmakla birlikte tutuculuk yönünde eğilim olduğu şeklinde yorumlamışlardır (Karabınar & Güvenç, 2006, s. 2014). Duman ankete katılanların tutuculuğa karşı iyimserlik değerinin 4,015 olduğunu ve bu rakamın kararsızlığı ifade ettiğini belirtmiştir (Duman, 2007, s. 94). Tecimer çalışmaya katılanların tutuculuktan yana olduğunu, tutuculuğa karşı iyimserlik ortalamasının ise 2,4075 olduğunu tespit etmiştir (Tecimer, 2010, s. 80). Bekçi ve Bitlisli ankete katılan meslek mensuplarına ait cevapların ortalamasını 3,7293 olarak bulmuştur. Bu değer kararsızlığa yakın olmakla birlikte, meslek mensupları az farkla olsa da iyimserlik eğilimindedirler (Bekci & Bitlisli, 2012, s. 73). Kıymık, bu boyutun aritmetik ortalamasını 4,437 olarak bulmuştur. İfadelerin ortalaması kararsızlığa yakın olmasına rağmen muhasebe meslek mensuplarının az farkla da olsa iyimserlikten yana olduğunu belirtmiştir (Kıymık, 2015, s. 221). Durmuş ve Güneş araştırmaları sonucunda ortalama değeri 2,9964 olarak tespit etmiştir. Meslek mensuplarının tutuculuk değerine daha yakın olduklarını belirtmiştir (Durmuş &

Güneş, 2017, s. 94). Özdaşlı, ankete katılanların iyimserlik beklentileri olduğunu ifade etmiştir (Özdaşlı, 2017, s. 94).

2.3.3.4. Türkiye'de Gizliliğe Karşı Şeffaflık

Karabınar ve Güvenç araştırmaları sonucunda bu değere yönelik aritmetik ortalamayı 3,58 olarak tespit etmişlerdir. Ankete katılan meslek mensuplarının çoğunluğunun gizlilikten yana görüş bildirdiğini belirtmişlerdir (Karabınar & Güvenç, 2006, s. 215). Duman, gizliliğe karşı şeffaflık değerinin 4,0013 olduğunu ve bu ortalama değerini kararsızlığı ifade ettiğini belirtmiştir (Duman, 2007, s. 87). Tecimer çalışmaya katılanların gizlilikten yana olduğunu, gizliliğe karşı şeffaflık ortalamasını ise 3,555 olarak tespit etmiştir (Tecimer, 2010, s. 80). Bekçi ve Bitlisli ankete verilen cevapların ortalamasını 3,8595 olarak bulmuştur. Muhasebe meslek mensuplarının şeffaflık eğilimi içinde olduklarını belirtmiştir (Bekçi & Bitlisli, 2012, s. 73). Kıymık, bu değere ait aritmetik ortalamayı 4,602 olarak tespit etmiştir. Ankete katılanların şeffaflıktan yana bir eğilim içinde olduklarını gösterdiğini belirtmiştir (Kıymık, 2015, s. 212). Durmuş ve Güneş, araştırmaları sonucunda meslek mensuplarının çoğunlukla şeffaflıktan yana olduklarını belirtmişlerdir (Durmuş & Güneş, 2017, s. 95). Özdaşlı, bu değere ait ortalama değeri 2,6297 olarak tespit etmiş ve muhasebe meslek mensuplarının şeffaflık tutumuna yöneldiklerini vurgulamıştır (Özdaşlı, 2017, s. 93).

2.4. Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinde Muhasebe Kültürü

Uluslararası Entegre Raporlama Komitesi tarafından 2013 yılında yayınlanan Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinin Gray'in muhasebe değerleriyle benzer yanları bulunmaktadır. Bu benzerliklere ayrıntılı olarak aşağıda yer verilmiştir.

2.4.1. Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinde Statükoculuk Yerine Profesyonellik

2.3.3. Türkiye'deki Muhasebe Kültürü başlığında ele alınan çalışmalar dahilinde Türk muhasebecilerinin profesyonel davranış gösterenlerin oluşturduğu kümede olduğu söylenebilir. Bu kümenin varlığı kabul edildiği takdirde profesyonel davranış gösteren muhasebecilerin, Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesine uyum düzeyi önem kazanmaktadır. Gray'in muhasebe kültürü değerleri göz önünde bulundurulduğunda, aşağıdaki önermeleri öne sürmek mümkündür.

Önerme 1.a: Muhasebecilerin Profesyonellik düzeyi arttıkça Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi'ne uyum düzeyi artacaktır.

Önerme 1.b: Muhasebecilerin Statükoculuk düzeyi arttıkça Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi'ne uyum düzeyi azalacaktır.

Statükoculuk/Profesyonellik ile Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi uyum düzeyi bu şekilde önerilmiştir. Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinin Gray'in muhasebe değerlerinden statükoculuk yerine profesyonellikle benzer yanları bulunmaktadır. Önergeleri güçlendirmek adına aşağıdaki incelemeler yapılmış ve bu benzerliklere ayrıntılı olarak yer verilmiştir.

2.4.1.1. Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinde Statükoculuk

"Sermaye ögeleri başka taraflara aitse ya da bunların bir sahibi yoksa gözetme sorumluluğu kanun veya yönetmelikler (örneğin sermaye ögelerinin sahipleriyle yapılan sözleşmeler, çalışma kanunları veya çevre koruma yönetmelikleri) yoluyla yüklenebilir (IIRC, 2013, s. 18)." Paydaşlarla ilişkiler başlığı altında yer alan bu ifadedeki gözetleme sorumluluğunun kanun veya yönetmelikler yoluyla yüklenebilmesi kısmı statükoculuk değerine yakın görülmüştür.

"Performans açıklamalarında yönetmeliklerin performans üzerinde önemli etkisi olan durumlar (örneğin yasal fiyat düzenlemesi nedeniyle gelirlerin sınırlanması) veya kuruluşun kanun veya yönetmeliklere uymamasının faaliyetlerini önemli ölçüde etkileyebileceği hususuna da yer verilebilir (IIRC, 2013, s. 28)." Performans başlığı altında yer alan bu ifadedeki yönetmeliklerin performans üzerinde etkisi olan durumlara yer verilebilir kısmı statükoculuk değerine yakın görülmüştür.

"Bir kuruluşun genel görünüşü hakkında bir entegre raporda yapılacak açıklamalar, kuruluşun tabi olduğu yasal veya düzenleyici gereklilikleri dikkate alınarak yapılır (IIRC, 2013, s. 29)." Genel görünüş başlığı altında yer alan bu ifadedeki yasal veya düzenleyici gerekliliklerin dikkate alınması bölümü statükoculuk değerine yakın görülmüştür.

2.4.1.2. Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinde Profesyonellik

"International Integrated Reporting Council (Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi-IIRC), düzenleyici kurumlar, yatırımcılar, şirketler, standart belirleme otoriteleri, muhasebe uzmanları ve STK'lar tarafından kurulmuş küresel bir koalisyonudur (IIRC, 2013, s. 1)." IIRC hakkında başlığı altında yer alan bu ifadede

Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesini hazırlayan kuruluşun küresel bir koalisyon olması profesyonellik değerine yakın görülmüştür.

"Bu rapor, uyum sağlama ya da açıklama temelinde geçiş dönemi ile ilgili olarak rapor için sorumluluğu üstlenen, kurumsal yönetim sorumlularına ait bir beyanat içermelidir (IIRC, 2013, s. 4)." Bir entegre rapor başlığı altında yer alan bu ifadedeki kurumsal yönetim sorumlularına ait bir beyanat içermesi kısmı profesyonellik değerine yakın görülmüştür.

"Bir entegre rapor çalışanlar, müşteriler, tedarikçiler, iş ortakları, yerel toplumlar, yasa koyucular, düzenleyiciler ve politika yapıcılar dahil olmak üzere bir şirketin zaman içinde değer yaratma kabiliyeti üzerinde etkisi olan tüm paydaşlardan faydalanır (IIRC, 2013, s. 7)." Bir entegre raporun amacı ve kullanıcıları başlığı altında yer alan bu ifadedeki entegre raporun tüm paydaşlardan faydalanma kısmı profesyonellik değerine yakın görülmüştür.

"Bilgiler arası bağlantı için kullanılan başlıca biçimler aşağıdaki öğeler arasındaki bağlantıları içerir: Yönetim bilgileri, yönetim kurulu bilgileri ve kuruluş dışından rapor edilen bilgiler. Örneğin, paragraf 4.53'te belirtildiği gibi bir entegre raporda kullanılan nicel bilgilerin, kurumsal yönetim sorumluları tarafından kuruluş içinde kullanılan göstergelerle tutarlı olması önemlidir (IIRC, 2013, s. 16)." Bilgiler arası bağlantı başlığı altında yer alan bu ifadedeki yönetim kurulu bilgileri ve kuruluş dışından rapor edilen bilgiler kısmı profesyonellik değerine yakın görülmüştür.

"Yasal bir gözetim sorumluluğu yoksa kuruluş, gözetim sorumluluklarını kabul etmeye yönelik etik sorumluluğa sahip olabilir veya bunları kabul etmeyi seçebilir ve paydaşların beklentilerine göre bu sorumluluğunu yerine getirir (IIRC, 2013, s. 18)." Paydaşlarla ilişkiler başlığı altında yer alan bu ifadedeki yasal bir gözetim sorumluluğu olmamasına rağmen etik sorumluluğa sahip olabilme vurgusu profesyonellik değerine yakın görülmüştür.

"Normalde, değer yaratma ile ilgili olup kurumsal yönetim sorumluları ile yapılan toplantılarda tartışılan konular ilgili olarak kabul edilir. İlgili konuların belirlenmesinde başlıca paydaşların bakış açılarının ne olduğunu anlamak önemlidir (IIRC, 2013, s. 19)." İlgili konuların belirlenmesi başlığı altında yer alan bu ifadedeki başlıca paydaşların bakış açılarının ne olduğunu anlama kısmı profesyonellik değerine yakın görülmüştür.

“Maddi konular hakkında açıklanacak bilgileri belirlerken çok iyi muhakeme edilmesi gerekir. Bunun için hem iç hem dış bakış açılarından yararlanılır ve entegre raporun paragraf 1.7’de açıklanan asıl amacını karşılayabilmesi için finansal sermaye sağlayan taraflarla ve diğer taraflarla düzenli etkileşim kurulması gerekir (IIRC, 2013, s. 19).” Açıklanacak bilgilerin belirlenmesi başlığı altında yer alan bu ifadedeki finansal sermaye sağlayan taraflarla ve diğer taraflarla düzenli etkileşim kurulması kısmı profesyonellik değerine yakın görülmüştür.

“Finansal raporlama yapan kuruluşun raporlama sınırının merkezinde olmasının nedeni: Finansal sermaye sağlayan tarafların yatırım yaptığı ve dolayısıyla hakkında bilgi alması gereken alan finansal raporlama yapan kuruluştur (IIRC, 2013, s. 19).” Raporlama sınırı başlığı altında yer alan bu ifadedeki finansal raporlama yapan kuruluşun raporlama sınırının merkezinde olması kısmı profesyonellik değerine yakın görülmüştür.

“Finansal raporlama yapan kuruluş hangi bağlı kuruluşların, ortak girişimlerin veya iştiraklerin işlemlerinin ve ilgili olaylarının kuruluşun mali durum raporuna dahil edileceğini belirler. Finansal raporlama yapan kuruluş, kontrol veya önemli etki kavramlarına göre şekillenen finansal raporlama standartlarına göre belirlenir (IIRC, 2013, s. 20).” Finansal raporlama yapan kuruluş başlığı altında yer alan bu ifadedeki kuruluşun finansal raporlama standartlarına göre belirlenmesi kısmı standartlar komite tarafından hazırlandığı için profesyonellik değerine yakın görülmüştür.

“Kurumsal yönetim sorumluları kuruluşun stratejisinin, kurumsal yönetiminin, performansının ve beklentilerinin zaman içinde değer yaratmayla nasıl sonuçlanacağını belirlemede nihai sorumluluğa sahiptir. Bunlar, süreçte aktif rol alan çalışanların belirlenmesi ve yönetilmesi dahil olmak üzere bir entegre raporun hazırlanması ve sunulması açısından etkili liderlik ve karar verme kabiliyetlerinin sergilenmesini sağlamaktan sorumludur (IIRC, 2013, s. 21).” Güvenilirlik başlığı altında yer alan bu ifadedeki kurumsal yönetim sorumlularının sorumlulukları kısmı profesyonellik değerine yakın görülmüştür.

“Bir entegre rapor hazırlanırken bir denetim düzeni oluşturulması üst düzey yönetime ve kurumsal yönetim sorumlularına raporu incelemede ve bilgilerin rapora dahil edilmeye yeterli ilgiye sahip olup olmadığını belirlemede yardımcı olur. Bazı durumlarda (örneğin geleceğe yönelik bilgiler açısından) bir entegre raporun

güvenilirliği sağlamak için kullanılan mekanizmaları açıklaması gerekebilir (IIRC, 2013, s. 21)." Güvenilirlik başlığı altında yer alan bu ifadedeki entegre raporun güvenilirliği sağlamak için kullanılan mekanizmaların açıklaması kısmı profesyonellik değerine yakın görülmüştür.

"Eksiksiz bir raporda hem pozitif hem negatif tüm gerekli bilgiler yer alır (IIRC, 2013, s. 22)." Eksiksizlik başlığı altında yer alan bu ifadedeki aynı sektördeki kuruluşların hangi konular hakkında raporlama yaptığının göz önünde bulundurulması kısmı profesyonellik değerine yakın görülmüştür.

"Bir entegre raporda normalde zaman içinde beklenen değişiklikler vurgulanır ve aşağıdaki hususlar hakkında yapılan güvenilir ve şeffaf analizlerle elde edilen bilgiler sağlanır: Kuruluşun kısa, orta ve uzun vadede dış çevresinde karşılaşması muhtemel durumlar hakkındaki beklentileri. Bunun kuruluşu nasıl etkileyeceği. Kuruluşun halihazırda karşısına çıkması muhtemel kritik zorluklara ve belirsizliklere yanıt vermek için nasıl teşkilatlandığı (IIRC, 2013, s. 28)." Genel görünüş başlığı altında yer alan bu ifadedeki güvenilir ve şeffaf analizlerle elde edilen bilgiler kısmı profesyonellik değerine yakın görülmüştür.

Gray'in statükoculuk-profesyonellik muhasebe değerlerine göre incelendiği zaman Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinin profesyonellikten yana bir eğilim içinde olduğu yorumu yapılabilmektedir.

2.4.2. Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinde Tekdüzecilik Yerine Esneklik

2.3.3. Türkiye'deki Muhasebe Kültürü başlığında ele alınan çalışmalar dahilinde Türk muhasebecilerinin çoğunluğunun tekdüzeci davranış gösterenlerin oluşturduğu kümede olduğu söylenebilir. Türk muhasebecilerinin tekdüzecilikten yana olduğu kabul edilirse, aşağıdaki önermeleri sunmak mümkün olacaktır.

Önerme 2.a: Muhasebecilerin Esneklik düzeyi arttıkça Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi'ne uyum düzeyi artacaktır.

Önerme 2.b: Muhasebecilerin Tekdüzecilik düzeyi arttıkça Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi'ne uyum düzeyi azalacaktır.

Tekdüzecilik/Esneklik ile Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi uyum düzeyi bu şekilde önerilmiştir. Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinin Gray'in muhasebe değerlerinden tekdüzecilik yerine esneklikle benzer yanları bulunmaktadır.

Önermeleri güçlendirmek adına aşağıdaki incelemeler yapılmış ve bu benzerliklere ayrıntılı olarak yer verilmiştir.

2.4.2.1. Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinde Tekdüzecilik

"Tutarlılık ve karşılaştırabilirlik: Bir entegre rapordaki bilgiler: (a) zaman içinde tutarlı bir temele dayalı olarak ve (b) kuruluşun kendi zaman içinde değer yaratma kabiliyeti açısından, diğer kuruluşlarla karşılaştırılmasına olanak sağlayacak şekilde sunulmalıdır (IIRC, 2013, s. 5)." Kılavuz ilkeler başlığı altında yer alan bu ifadedeki entegre raporun diğer kuruluşlarla karşılaştırılacak şekilde sunulması kısmı tekdüzecilik değerine görülmüştür.

"Bir entegre rapor bu Çerçeveye göre hazırlanmalıdır (IIRC, 2013, s. 7)." Entegre rapor tanımı başlığı altında yer alan bu ifadedeki çerçeveye göre hazırlanma vurgusu tekdüzecilik değerine yakın görülmüştür.

"Bir entegre rapor olduğu iddia edilen ve Çerçeveye atıfta bulunan bildirimlerde, aksi belirtilmedikçe kalın italik harflerle belirtilen tüm gereksinimler uygulanmalıdır (IIRC, 2013, s. 8)." Çerçevenin uygulanışı başlığı altında yer alan kalın harflerle belirtilen gereksinimlerin hepsinin uygulanma vurgusu tekdüzecilik değerine yakın görülmüştür.

"Bir entegre raporda kurumsal yönetim sorumluları hakkında aşağıdakiler dahil olmak üzere bir beyanat yer almalıdır: Entegre raporun bütünlüğünü sağlamak için bu kişilerin sorumluluğuna ilişkin bir onay. Bu kişilerin entegre raporun hazırlanmasında ve sunulmasında müşterek akıl kullandıklarına ilişkin bir onay (IIRC, 2013, s. 9)." Bir entegre raporla ilgili sorumluluk başlığı altında yer alan bu ifadedeki onay vurgusu tekdüzecilik değerine yakın görülmüştür.

"Bir kuruluşun sermaye öğelerini kendi amaçları doğrultusunda nasıl kategorize ettiğine bakılmaksızın paragraf 2.15'te tanımlanan kategoriler, kuruluşun kullandığı veya etkilediği bir sermaye öğesini atlamamasını sağlamaya yönelik kılavuz bilgi olarak kullanılmalıdır (IIRC, 2013, s. 12)." Sermaye öğelerinin çerçevedeki rolü başlığı altında yer alan bu ifadedeki kılavuz bilgi olarak kullanılma kısmı tekdüzecilik değerine yakın görülmüştür.

"Bir entegre rapor kuruluşun stratejisi ve bunun, kuruluşun kısa, orta ve uzun vadede değer yaratma kabiliyetiyle ve sermaye öğelerini kullanımı ve etkileşimiyle nasıl bir ilgisi olduğu hakkında bilgi sağlamalıdır (IIRC, 2013, s. 16)." Stratejik

odak ve geleceğe yönelim başlığı altında yer alan bu ifadedeki kuruluşun stratejisi hakkında bilgi sağlamalı kısmı tekdüzecilik değerine yakın görülmüştür.

"Mantıklı bir yapıya sahip olması, iyi sunulması, net ifadelerle yazılması, anlaşılır ve mesleki jargon içermeyen dil kullanılması ve net bir şekilde betimlenen (ve bağlantı verilen) bölümler ve çapraz başvurular gibi etkili gezinme araçları kullanılması halinde bilgiler arası bağlantılar ve bir entegre raporun genel anlamda kullanışlılığı daha da güçlenecektir. Bu bağlamda bilgiler açısından arama, erişim, birleştirme, bağlantı kurma, kişiselleştirme, tekrar kullanma veya analiz etme kabiliyetini artırmak için bilgi ve iletişim teknolojisi kullanılabilir (IIRC, 2013, s. 17)." Bilgiler arası bağlantı başlığı altında yer alan bu ifadedeki, entegre raporun genel anlamda kullanışlılığını daha da güçlendirmemek adına bilgi ve iletişim teknolojisi kullanılabilmesi kısmı tekdüzecilik değerine yakın görülmüştür.

"Finansal raporlama yapan kuruluş hangi bağlı kuruluşların, ortak girişimlerin veya iştiraklerin işlemlerinin ve ilgili olaylarının kuruluşun mali durum raporuna dahil edileceğini belirler. Finansal raporlama yapan kuruluş, kontrol veya önemli etki kavramlarına göre şekillenen finansal raporlama standartlarına göre belirlenir (IIRC, 2013, s. 20)." Finansal raporlama yapan kuruluş başlığı altında yer alan bu ifadedeki kuruluşun finansal raporlama standartlarına göre belirlenmesi kısmı tekdüzecilik değerine yakın görülmüştür.

"Rapordaki bilgilerin kalitesini artırmak için bir değişiklik gerekmedikçe raporlama ilkeleri birbirini takip eden dönemlerde tutarlı şekilde izlenmelidir (IIRC, 2013, s. 23)." Tutarlılık başlığı altında yer alan bu ifadedeki raporlama ilkelerinin birbirini izleyen dönemlerde tutarlı olması kısmı tekdüzecilik değerine yakın görülmüştür.

"Bir entegre raporda iş modeli aşağıdaki temel öğelerle birlikte tanımlanır: Girdiler. İş faaliyetleri. Çıktılar. Sonuçlar (IIRC, 2013, s. 25)" İş modeli başlığı altında yer alan bu ifadedeki iş modelinin temel öğelerle birlikte tanımlanma kısmı tekdüzecilik değerine yakın görülmüştür.

2.4.2.2. Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinde Esneklik

"Entegre rapor hazırlama isteğinde olan şirketler ve diğer kuruluşlar için ilkelere dayalı bir kılavuz olan Uluslararası <ER> Çerçevesinin, söz konusu bireysel girişimleri hızlandırması ve raporlama sürecinin kendisi dahil olmak üzere <IR> uygulamasının faydalarını ortaya koymak üzere dünya çapında kurumsal raporlama

alanında yapılacak daha büyük yeniliklere ivme kazandırması amaçlanmaktadır (IIRC, 2013, s. 2)." Entegre raporlama hakkında başlığı altında yer alan bu ifadedeki ilkelere dayalı bir kılavuz olma kısmı esneklik değerine yakın görülmüştür.

"Sermaye öğeleri, kuruluşun faaliyetleri ve sonuçları ile artan, azalan ya da dönüştürülen bir değerler stoğudur. Bunlar bu Çerçeve finansal, üretilmiş, fikri, insan kaynakları, sosyal, ilişkisel ve doğal sermaye öğeleri olarak sınıflandırılmıştır ancak entegre rapor düzenleyen kuruluşların bu sınıflandırmayı kullanması ya da raporlarını bunlara göre düzenlemesi gerekmemektedir (IIRC, 2013, s. 4)." Temel kavramlar başlığı altında yer alan bu ifadedeki entegre raporun çerçevedeki sermaye öğelerini kullanması gerekmemektedir kısmı esneklik değerine yakın görülmüştür.

"Bu rapor spesifik temel performans göstergeleri, ölçüm yöntemleri ya da farklı konular hakkında açıklamalar sağlamaz; ancak, bir entegre raporun Çerçeve ile uyumlu olduğunu söyleyebilmek için öncesinde uygulanması gereken az sayıdaki bazı gereksinimleri içerir (IIRC, 2013, s. 4)." Bir entegre rapor başlığı altında yer alan bu ifadedeki az sayıda gereksinimleri içerme kısmı esneklik değeriyle yakın görülmüştür.

"Bu Çerçeve ilkelere dayalıdır. İkelere dayalı yaklaşımın amacı esneklik ve düzen arasında, farklı kuruluşların kendilerine özgü koşulları arasındaki büyük farklılıkları dikkate alarak ilgili bilgiye duyulan ihtiyacı karşılamak üzere kuruluşlar arasında yeterli bir karşılaştırılabilirlik seviyesi oluşturmaya yönelik bir denge sağlamaktır (IIRC, 2013, s. 7)." İkelere dayalı bir yaklaşım başlığı altında yer alan bu ifadedeki esneklik ve düzen arasında bir denge sağlama kısmı esneklik değerine yakın görülmüştür.

"Bu çerçeve asıl olarak özel sektördeki her ölçekten kar amaçlı şirketlere yönelik olarak yazılmış olmakla birlikte gereken uyarlamalarla birlikte kamu sektöründe veya kar amacı gütmeyen özel kuruluşlar tarafından da kullanılabilir (IIRC, 2013, s. 7)." Çerçevenin amacı başlığı altında yer alan bu ifadedeki çerçevenin farklı kesimlere yönelik olması kısmı esneklik değerine yakın görülmüştür.

"Bir entegre rapor mevcut uyumluluk gereksinimlerine yanıt olarak hazırlanabilir. Örneğin yerel kanunlar bir kuruluşun mali durum tablolarına ilişkin bağlam sağlayan bir yönetim yorumu ya da başka bir rapor hazırlamasını gerektirebilir. Bu durumda hazırlanacak olan rapor Çerçeveye göre hazırlanması

halinde bir entegre rapor olarak kabul edilebilir. Raporu bu Çerçevenin gerektirdikleri dışında bir bilgi yer alması gerekiyorsa söz konusu diğer bilgilerin bu Çerçeveyle istenen kısa ve öz bilgileri engellememesi halinde rapor, entegre rapor olarak kabul edilebilir (IIRC, 2013, s. 8)." Rapor biçimi ve diğer bilgilerle ilişkiler başlığı altında yer alan bu ifadelerdeki hazırlanan diğer raporların da entegre rapor olarak kabul edilebilmesi kısmı esneklik değerine yakın görülmüştür.

"Tüm kuruluşların başarıya ulaşması çeşitli sermaye öğelerine dayalıdır. Bu çerçevede sermaye öğeleri finansal, üretilmiş, fikri, insan kaynakları, sosyal, ilişkisel ve doğal sermaye öğeleri olarak sınıflandırılmıştır ancak paragraf 2.17–2.19'da da ele alındığı gibi entegre rapor düzenleyen kuruluşların bu sınıflandırmayı kullanması şart değildir (IIRC, 2013, s. 11)." Sermaye stokları ve akışı başlığı altında yer alan bu ifadedeki sınıflandırmanın kullanımının şart olmaması kısmı esneklik değerine yakın görülmüştür.

"Kuruluşlar bir değer yaratma amacıyla olmasına rağmen bunun için bazı sermaye öğelerinde saklı değer azalması ve dolayısıyla toplam sermaye stoğunda net bir azalma yaşanması gerekebilir. Birçok durumda net etkinin bir artış veya azalma (ya da değer korunması) şeklinde görülüp görülmeyeceği seçilen bakış açısına bağlıdır (IIRC, 2013, s. 11)." Sermaye stokları ve akışı başlığı altında yer alan net etkinin artış, azalış ya da değer korunmasının seçilen bakış açısına bağlı olması kısmı esneklik değerine yakın görülmüştür.

"Kuruluşlar sermaye öğelerini farklı şekilde kategorize edebilir. Örneğin, dış paydaşlarla olan ilişkiler ve marka ve itibar ile ilişkili maddi olmayan varlıklar (her ikisi de paragraf 2.15'te sosyal ve ilişkisel sermaye öğesi olarak tanımlanmıştır) bazı kuruluşlar tarafından ayrı sermaye öğeleri, başka sermaye öğelerinin bileşenleri ya da farklı sermaye öğelerinin dağılık parçaları olarak kabul edilebilir. Aynı şekilde bazı kuruluşlar, fikri sermaye öğesini insan, "yapısal" ve "ilişkisel" sermayelerden oluşan bir sermaye öğesi olarak tanımlayabilir (IIRC, 2013, s. 12)." Sermaye öğelerinin çerçevedeki rolü başlığı altında yer alan bu ifadedeki sermaye öğelerinin farklı şekilde kategorize edilebilmesi kısmı esneklik değerine yakın görülmüştür.

"Bir entegre rapor, başlıca paydaşların meşru ihtiyaç ve isteklerinin nasıl anlaşıldığını, dikkate alındığını ve alınan kararlar, yapılan işler, performans ve sürekli iletişim yoluyla nasıl karşılandığını açıklayarak, güven ve esneklik oluşturmada çok önemli rol oynayan şeffaflığı ve hesap verebilirliği güçlendirir

(IIRC, 2013, s. 18)." Paydaşlarla ilişkiler başlığı altında yer alan bu ifadedeki entegre raporun esneklik oluşturmada önemli rol oynayan şeffaflığı ve hesap verilebilirliği güçlendirmesi kısmı esneklik değerine yakın görülmüştür.

"Her kuruluş değer yaratırken kendine özgü bir yol izlediğinden, bir entegre rapordaki spesifik bilgilerin kuruluştan kuruluşa farklılık göstermesi gerekir (IIRC, 2013, s. 23)." Karşılaştırılabilirlik başlığı altında yer alan bu ifadedeki spesifik bilgilerin farklı gösterilmesi kısmı esneklik değerine yakın görülmüştür.

"Birden fazla iş kolunda faaliyet gösteren bir kuruluşun entegre raporunda karmaşıklığı azaltmak için bir denge açıklaması yer almalıdır ancak maddi öneme sahip bilgiler kesinlikle atlanmamalıdır. Kurumsal yönetim sorumlularına düzenli olarak rapor edilen bilgilerin en üst düzeyi dikkate alınarak dış ve iç raporların birbirlerine uyumlu hale getirilmesi genellikle uygun kabul edilir (IIRC, 2013, s. 27)." Birden fazla iş modeli olan kuruluşlar başlığı altında yer alan bu ifadedeki entegre raporda karmaşıklığı azaltmak için bir denge açıklamasının yer alması kısmı esneklik değerine yakın görülmüştür.

Gray'in tekdüzelik-esneklik muhasebe değerlerine göre incelendiği zaman Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinin hem tekdüzelikten hem de esneklikten yana bir eğilim içinde olduğu yorumu yapılabilmesine rağmen az farkla da olsa esneklikten yana bir eğilim içinde olduğu söylenebilir.

2.4.3. Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinde Tutuculuk Yerine İyimserlik

2.3.3. Türkiye'deki Muhasebe Kültürü başlığında ele alınan çalışmalar dahilinde Türk muhasebecilerinin hem tutucu hem de iyimser davranış gösterenlerin oluşturduğu kümede olduğu söylenebilir. Tutuculuk/İyimserliğe yönelik tartışmalardan sonra önermeler aşağıdaki şekilde sunulabilir.

Önerme 3.a: Muhasebecilerin Tutuculuk düzeyi arttıkça Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi'ne uyum düzeyi artacaktır.

Önerme 3.b: Muhasebecilerin İyimserlik düzeyi arttıkça Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi'ne uyum düzeyi azalacaktır.

Tutuculuk/İyimserlik ile Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi uyum düzeyi bu şekilde önerilmiştir. Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinin Gray'in muhasebe değerlerinden tutuculuk yerine iyimserlikle benzer yanları bulunmaktadır.

Önermeleri güçlendirmek adına aşağıdaki incelemeler yapılmış ve bu benzerliklere ayrıntılı olarak yer verilmiştir.

2.4.3.1. Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinde Tutuculuk

"Finansal sermaye sağlayan taraflar kuruluşun kendisi için yarattığı değerle ilgilenir. Ayrıca, kuruluşun diğer taraflar için yarattığı değer kuruluşun kendisi için değer yaratma kabiliyetini etkiliyorsa veya kuruluşun belirli bir amacıyla (örneğin açık bir sosyal amaç) ilgiliyse kendi değerlendirmelerine göre bu değerle de ilgilenirler (IIRC, 2013, s. 10)." Kuruluş ve diğerleri için değer yaratma başlığı altında yer alan bu ifadedeki Finansal sermaye sağlayan tarafların kuruluşun kendisi için yarattığı değerle ilgilenmesi kısmı tutuculuk değerine yakın görülmüştür.

"Kuruluşun stratejisi kuruluşun riskleri azaltır veya yönetirken ve fırsatları en üst düzeye çıkarırken nasıl bir yol izleyeceğini belirler. Stratejik hedefleri ve bunlara ulaşmak için kaynak aktarımı planları yoluyla uygulamaya konan stratejileri belirler (IIRC, 2013, s. 14)." Değer yaratma süreci başlığı altında yer alan bu ifadedeki kuruluş stratejisinin kuruluşun risklerini azaltır veya yönetirken nasıl bir yol izleneceğini belirleme kısmı tutuculuk değerine yakın görülmüştür.

"Bu Kılavuz İlkelerin uygulanışı 4E Strateji ve kaynak aktarımı ve 4G Genel Görünüş olarak adlandırılan İçerik Öğeleri ile sınırlı değildir. Başka içeriklerin seçilmesi ve sunulması için rehberlik eder ve aşağıdaki konuları içerebilir: Kuruluşun pazardaki konumunu ve iş modelini etkileyen önemli risklerin, fırsatların ve bağımlılıkların vurgulanması. Kurumsal yönetim sorumlularının aşağıdaki konular hakkındaki görüşleri: Geçmiş ve gelecek performans arasındaki ilişki ve bu ilişkiyi değiştirebilecek faktörler. Kuruluşun kısa, orta ve uzun vadedeki çıkarları arasında nasıl denge kurduğu. Kuruluşun gelecekteki stratejik yönünü belirlerken geçmiş deneyimlerinden neler öğrendiği (IIRC, 2013, s. 16)." Stratejik odak ve geleceğe yönelim başlığı altında yer alan bu ifadedeki kuruluşun pazardaki konumunu ve iş modelini etkileyen önemli risklerin, fırsatların ve bağımlılıkların vurgulanması ve kuruluşun gelecekteki stratejik yönünü belirlerken geçmiş deneyimlerinden neler öğrendiği kısımları tutuculuk değerine yakın görülmüştür.

"Bilgiler arası bağlantı için kullanılan başlıca biçimler aşağıdaki öğeler arasındaki bağlantıları içerir: Yönetim bilgileri, yönetim kurulu bilgileri ve kuruluş dışından rapor edilen bilgiler. Örneğin, paragraf 4.53'te belirtildiği gibi bir entegre raporda kullanılan nicel bilgilerin, kurumsal yönetim sorumluları tarafından kuruluş

içinde kullanılan göstergelerle tutarlı olması önemlidir (IIRC, 2013, s. 17)." Bilgiler arası bağlantı başlığı altında yer alan bu ifadedeki kullanılan göstergelerle tutarlı olması kısmı tutuculuk değerine yakın görülmüştür.

"Tüm ilgili konular önemli olarak kabul edilmez. Bir konunun entegre rapora dahil edilmesi için değer yaratma üzerindeki bilinen veya potansiyel etkisi bakımından yeterince önemli olması gerekir. Bunun için konunun etkisinin ne derece büyük olduğu ve gerçekleşip gerçekleşmeyeceği belirsizse meydana gelme olasılığı değerlendirilmelidir (IIRC, 2013, s. 19)." Önemin değerlendirilmesi başlığı altında yer alan bu ifadedeki gerçekleşmesi belirsiz olan konuların bile meydana gelme olasılığının değerlendirilmesi vurgusu, tutuculuk değerinin olabileceğin en kötüsünü bekleme/dikkate alma özelliğine yakın görülmüştür.

"Bilgilerin güvenilirliği sahip olduğu dengeye ve maddi hata içermemesine bağlıdır. Güvenilirlik (sıklıkla aslına sadık kalma olarak da adlandırılır) katı iç denetim ve raporlama sistemleri, paydaş katılımı, iç denetim veya benzeri fonksiyonlar ile kuruluş dışından bağımsız denetim gibi mekanizmalarla artırılır (IIRC, 2013, s. 21)." Güvenilirlik başlığı altında yer alan bu ifadedeki katı iç denetim ve raporlama sistemleri kısmı tutuculuk değerine yakın görülmüştür.

"Maddi hata içermeme demek bilginin her açıdan tamamen kesin olması demek değildir. Şu anlama gelir: Rapordaki bilgilerin maddi açıdan yanıltıcı olma riskini kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirmek için süreç ve denetimler uygulanmıştır. Tahmin içeren bilgilerin net bir şekilde bildirilmesi ve tahmin süreçlerinin özellikleri ve sınırlamalarının açıklanması sağlanmıştır (IIRC, 2013, s. 22)." Maddi hata içermeme başlığı altında yer alan bu ifadedeki, rapordaki bilgilerin maddi açıdan yanıltıcı olma riskini kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirmek için süreç ve denetimler uygulanma kısmı ve tahmin içeren bilgilerin net bir şekilde bildirilmesi kısmı tutuculuk değerine yakın görülmüştür.

"Bir kuruluş, rekabet avantajı ile ilgili maddi konular (örneğin kritik stratejiler) hakkındaki bilgileri rapora dahil etme sürecinde konunun özünü, rekabette önemli avantaj kaybına neden olabilecek spesifik bilgileri açığa çıkarmadan nasıl açıklayacağını göz önünde bulundurur. Kuruluş buna göre bir entegre raporda yer alan bilgilerden bir rakibinin ne tür bir kazanım sağlayacağını göz önünde bulundurur ve bunu, entegre raporun paragraf 1.7'de açıklanan asıl amacını karşılaması ihtiyacına göre dengeler (IIRC, 2013, s. 22)." Rekabet avantajı

başlığı altında yer alan bu ifadede spesifik bilgilerin açıklanması ve rakibin sağlayacağı kazanımlar, tutuculuk değerinin olabileceğin en kötüsünü bekleme/dikkate alma özelliğine yakın görülmüştür.

"Bir entegre rapordaki bilgiler: Zaman içinde tutarlı bir temele dayalı olarak, kuruluşun kendi zaman içinde değer yaratma kabiliyeti açısından, diğer kuruluşlarla karşılaştırılmasına olanak sağlayacak şekilde sunulmalıdır (IIRC, 2013, s. 23)." Tutarlılık ve karşılaştırabilirlik başlığı altında yer alan bu ifadedeki tutarlı bir temele dayalı olarak sunulması kısmı tutuculuk değerine yakın görülmüştür.

"Rapordaki bilgilerin kalitesini artırmak için bir değişiklik gerekmedikçe raporlama ilkeleri birbirini takip eden dönemlerde tutarlı şekilde izlenmelidir. Buna, raporlama dönemleri içinde maddi önem sahibi olmaya devam etmeleri halinde aynı KPI'ların rapor edilmesi dahildir. Önemli bir değişiklik gerçekleştiğinde, kuruluş değişikliğin nedenini ve etkisini açıklar (ve uygulanabilir ve maddi açıdan önemliyse niceliğini bildirir) (IIRC, 2013, s. 23)." Tutarlılık başlığı altında yer alan bu ifadedeki raporlama ilkelerinin birbirini takip eden dönemlerde tutarlı şekilde izlenmeli kısmı tutuculuk değerine yakın görülmüştür.

"Önemlilik adlı Kılavuz İlke dikkate alındığında kuruluşun sürekli değer yaratma kabiliyeti açısından temel önem taşıyan ya da aşırı sonuçlar doğurabilen gerçek risklere (kısa, orta veya uzun vadeli) olan yaklaşımı, bunların gerçekleşme olasılıkları çok düşük olsa da genellikle bir entegre rapora dahil edilir (IIRC, 2013, s. 27)." Riskler ve fırsatlar başlığı altında yer alan bu ifadedeki gerçekleşme olasılığı çok düşük olan risklerin entegre rapora dahil edilmesi yaklaşımı, tutuculuk değerinin belirsizlikle başa çıkabilmek için daha ölçülü ölçüm yöntemlerini kullanma özelliğine yakın görülmüştür.

2.4.3.2. Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinde İyimserlik

"Bir entegre raporun amacı kuruluşun herhangi bir zamandaki değerini, zaman içinde yarattığı değeri ya da tüm sermaye öğelerinin kullanımını veya bunlar üzerindeki etkilerini nicilemek veya parasallaştırmak değildir (IIRC, 2013, s. 8)." Nicel ve nitel bilgiler başlığı altında yer alan bu ifadedeki parasallaştırmama vurgusu iyimserlik değerine yakın görülmüştür.

"Sermaye öğeleri, kuruluşun faaliyetleri ve sonuçları ile artan, azalan ya da dönüştürülen bir değerler stoğudur. Örneğin, bir kuruluş kar yaptığında finansal sermayesi artar ve çalışanlara daha iyi eğitim verildiğinde insan sermayesi iyileşir

(IIRC, 2013, s. 11)." Sermaye stokları ve akışı başlığı altında yer alan bu ifadedeki sermaye öğelerinin artan, azalan ya da dönüştürülen değerler stoku olması kısmı iyimserlik değerine yakın görülmüştür.

"Kuruluşlar bir değer yaratma amacıyla olmasına rağmen bunun için bazı sermaye öğelerinde saklı değer azalması ve dolayısıyla toplam sermaye stoğunda net bir azalma yaşanması gerekebilir. Birçok durumda net etkinin bir artış veya azalma (ya da değer korunması) şeklinde görülüp görülmeyeceği seçilen bakış açısına bağlıdır (IIRC, 2013, s. 11)." Sermaye stokları ve akışı başlığı altında yer alan net etkinin artış, azalış ya da değer korunmasının seçilen bakış açısına bağlanması kısmı iyimserlik değerine yakın görülmüştür.

"Bir entegre raporda konuyla daha az ilgili bilgilerin getireceği karmaşıklık olmaksızın kuruluşun stratejisini, kurumsal yönetimini, performansını ve beklentilerini anlamak için yeterli bağlam sunulur (IIRC, 2013, s. 21)." Kısa ve öz olma başlığı altında yer alan bu ifadedeki yeterli bağlam sunulması kısmı iyimserlik değerine yakın görülmüştür.

"Dengeli bir entegre raporda bilgilerin seçiminde veya sunulmasında hiçbir şekilde önyargıya başvurulmaz. Rapordaki bilgiler olumlu ya da olumsuz algılanma olasılığını değiştirecek şekilde bir yöne eğilimli, ağırlıklı, vurgulu ya da vurgusuz, birleşik, kaymış veya başka şekilde manipüle edilmiş olamaz (IIRC, 2013, s. 21)." Denge başlığı altında yer alan bu ifadedeki bilgilerin seçiminde veya sunulmasında hiçbir şekilde önyargıya başvurulmaması kısmı iyimserlik değerine yakın görülmüştür.

"Denge sağlamada kullanılan önemli yöntemler şunlardır: Entegre rapora dayanarak yapılan değerlendirmeleri usulsüzce veya uygun olmayan şekilde etkileme ihtimali olmayan sunum formatlarının seçilmesi. Sermaye öğelerindeki artış ve azalmalara, kuruluşun güçlü ve zayıf yönlerine, olumlu ve olumsuz performansa vb. eşit ağırlık verilmesi. Daha önce bildirilen hedeflere, tahminlere, öngörülere ve beklentilere göre raporlama yapılması (IIRC, 2013, s. 22)." Denge başlığı altında yer alan bu ifadedeki, sermaye öğelerindeki artış ve azalmalara, kuruluşun güçlü ve zayıf yönlerine, olumlu ve olumsuz performansa vb. eşit ağırlık verilmesi kısmı iyimserlik değerine yakın görülmüştür.

"Bir entegre raporda yer verilen bilgiler doğası gereği iş yönetiminin temelinde yer alır. Buna göre, bir konu işi yönetmek açısından önemliyse konuyu

uygun şekilde ele almak ve yönetmek için kritik bilgilerin edinilememesi bakımından maliyet bir faktör olarak düşünülmemelidir (IIRC, 2013, s. 22)." Maliyet/fayda başlığı altında yer alan maliyetin bir faktör olarak düşünülmemesi bölümü iyimserlik değerine yakın görülmüştür.

"Geleceğe yönelik bilgiler doğası gereği geçmişe dönük bilgilerden daha belirsizdir. Ancak belirsizlik, bu bilgileri hariç tutma açısından kendi içinde bir neden teşkil etmez (IIRC, 2013, s. 22)." Geleceğe yönelik bilgiler başlığı altında yer alan bu ifadedeki geleceğe yönelik bilgilerin hariç tutulmaması kısmı iyimserlik değerine yakın görülmüştür.

"Kuruluşun açıkladığı beklentilerin, isteklerin ve niyetlerin gerçeklere dayanmasını sağlamaya dikkat edilmelidir. Bunların, kuruluşun kendisine sunulan fırsatları (ilgili sermaye öğelerinin bulunabilirliği, kalitesi ve satın alınabilirliği dahil) kullanma kabiliyetiyle orantılı olması ve kuruluşun rekabet ortamı, pazardaki konumu ve karşılaştığı riskleri gerçekçi bir şekilde öngörmesi gerekir (IIRC, 2013, s. 28)." Genel görünüş başlığı altında yer alan bu ifadedeki kuruluşun beklentilerinin açıklanması kısmı iyimserlik değerine yakın görülmüştür.

"Gelecekteki finansal performans üzerindeki dahil olmak üzere potansiyel etkiler genellikle aşağıdaki konular hakkında açıklamalar içerir: Dış çevre, riskler ve fırsatlar ve bunların stratejik amaçlara ulaşmayı nasıl etkileyebileceğine ilişkin bir analiz. Kuruluşun kullandığı veya etkilediği sermaye öğelerinin bulunabilirliği, kalitesi ve satın alınabilirliği (örneğin kalifiye işgücünün veya doğal kaynakların sürekli bulunabilir olması) ile temel ilişkilerin nasıl yönetildiği ve bunların, kuruluşun zaman içinde değer yaratma kabiliyeti açısından neden önemli olduğu (IIRC, 2013, s. 29)." Genel görünüş başlığı altında yer alan bu ifadedeki potansiyel etkilere dair açıklamalar kısmı iyimserlik değerine yakın görülmüştür.

Gray'in tutuculuk-iyimserlik muhasebe değerlerine göre incelendiği zaman Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinin hem tutuculuktan hem de iyimserlikten yana bir eğilim içinde olduğu yorumu yapılabilmesine rağmen az farkla da olsa tutuculuktan yana bir eğilim içinde olduğu söylenebilir.

2.4.4. Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinde Gizlilik Yerine Şeffaflık

2.3.3. Türkiye'deki Muhasebe Kültürü başlığında ele alınan çalışmalar dahilinde Türk muhasebecilerinin çoğunluğunun şeffaf davranış gösterenlerin oluşturduğu kümede olduğu söylenebilir. Türk muhasebecilerinin şeffaflıktan yana olduğu kabul edilirse, aşağıdaki önermeleri sunmak mümkün olacaktır.

Önerme 4.a: Muhasebecilerin Şeffaflık düzeyi arttıkça Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi'ne uyum düzeyi artacaktır.

Önerme 4.b: Muhasebecilerin Gizlilik düzeyi arttıkça Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi'ne uyum düzeyi azalacaktır.

Gizlilik/Şeffaflık ile Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi uyum düzeyi bu şekilde önerilmiştir. Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinin Gray'in muhasebe değerlerinden gizlilik yerine şeffaflık benzer yanları bulunmaktadır. Önermeleri güçlendirmek adına aşağıdaki incelemeler yapılmış ve bu benzerliklere ayrıntılı olarak yer verilmiştir.

2.4.4.1. Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinde Gizlilik

"Bir entegre raporu hazırlama ve sunma amacıyla önemlilik belirleme sürecinde şunlar yapılır: Maddi konular hakkında açıklanacak bilgilerin belirlenmesi (IIRC, 2013, s. 18)." Öncelik belirleme süreci başlığı altında yer alan bu ifadedeki maddi bilgilerin hepsinin değil belirli bir kısmının entegre raporda açıklanması kısmı gizlilik değerine yakın görülmüştür.

"Bir kuruluş, rekabet avantajı ile ilgili maddi konular (örneğin kritik stratejiler) hakkındaki bilgileri rapora dahil etme sürecinde konunun özünü, rekabette önemli avantaj kaybına neden olabilecek spesifik bilgileri açığa çıkarmadan nasıl açıklayacağını göz önünde bulundurur. Kuruluş buna göre bir entegre raporda yer alan bilgilerden bir rakibinin ne tür bir kazanım sağlayacağını göz önünde bulundurur ve bunu, entegre raporun paragraf 1.7'de açıklanan asıl amacını karşılaması ihtiyacına göre dengeler (IIRC, 2013, s. 22)." Rekabet avantajı başlığı altında yer alan bu ifadede spesifik bilgilerin açıklanması ve rakibin sağlayacağı kazanımlar kısımları gizlilik değerine yakın görülmüştür.

"Bir entegre raporda tüm girdilerin kapsamlı bir listesi verilmez. Bunun yerine, türetildikleri sermaye öğelerinin kuruluşa ait olup olmadığına bakılmaksızın

kısa, orta ve uzun vadede değer yaratma kabiliyeti üzerinde maddi öneme sahip olanlara odaklanır. Ayrıca, girdilerin seçimini etkileyen önemli takas unsurlarının özellikleri ve büyüklüğü hakkında bir tartışma da içerebilir (IIRC, 2013, s. 26)." Girdiler başlığı altında yer alan bu ifadedeki maddi öneme sahip olan girdilere odaklanma kısmı gizlilik değerine yakın görülmüştür.

2.4.4.2. Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinde Şeffaflık

"Bir kuruluşun kendisi için değer yaratabilme kabiliyeti, finansal sermaye sağlayan taraflara finansal geri dönüş sağlar. Bu, kuruluşun çok çeşitli faaliyetler, etkileşimler ve ilişkiler yoluyla paydaşları ve geniş anlamda toplum için yarattığı değerle ilişkilidir. Bunlar kuruluşun kendisi için değer yaratma kabiliyeti açısından önemliyse entegre rapora dahil edilmeleri gerekir (IIRC, 2013, s. 4)." Temel kavramlar başlığı altında yer alan bu ifadedeki, kuruluşun geniş anlamda toplum için yarattığı değerlerin entegre rapora dahil edilmesi kısmı şeffaflık değerine yakın görülmüştür.

"Raporun ayrıca, bir kuruluşun kısa, orta ve uzun vadede değer yaratmak amacıyla dış çevresiyle ve sermaye öğeleriyle nasıl etkileşim kurduğunu da açıklaması gerekir (IIRC, 2013, s. 4)." Temel kavramlar başlığı altında yer alan bu ifadedeki, kurulan etkileşimin açıklanma gereksinimi şeffaflık değerine yakın görülmüştür.

"Güvenilirlik ve eksiksizlik: Bir entegre rapor olumlu ya da olumsuz tüm maddi hususları dengeli ve maddi hata içermeyecek bir şekilde içermelidir (IIRC, 2013, s. 5)." Kılavuz ilkeler başlığı altında yer alan bu ifadedeki olumlu ya da olumsuz tüm maddi unsurların entegre raporda yer alması kısmı şeffaflık değerine yakın görülmüştür.

"Bir entegre raporun asıl amacı finansal sermaye sağlayan taraflara bir kuruluşun zaman içinde nasıl değer yaratacağını açıklamaktır. Dolayısıyla hem finansal hem de diğer konularda ilgili bilgiler içerir (IIRC, 2013, s. 7)." Entegre raporun amacı ve kullanıcıları başlığı altında yer alan bu ifadedeki kuruluş için yaratılacak değerlerin entegre raporda açıklanması kısmı şeffaflık değerine yakın görülmüştür.

"İlgili bilgilerin veya spesifik yasal engellerin bulunmaması halinde bir entegre rapor: Atlanan bilgilerin niteliğini göstermelidir. Bu bilgilerin neden atlandığını"

açıklamalıdır (IIRC, 2013, s. 8)." Çerçevenin uygulanışı başlığı altında yer alan bu ifadedeki atlanan bilgilerin açıklanması isteği şeffaflık değerine yakın görülmüştür.

"Bir stratejik odak ve geleceğe yönelim belirlemek için önemli sermaye öğelerinin sürdürülen bulunabilirliğinin, kalitesinin ve satın alınabilirliğinin kuruluşun gelecekte stratejik hedeflerine ulaşma ve değer yaratma kabiliyetine nasıl katkıda bulunacağına net bir şekilde ortaya konması gerekir (IIRC, 2013, s. 16)." Stratejik odak ve geleceğe yönelim başlığı altında yer alan bu ifadedeki gelecekte hedeflere ulaşma ve değer yaratma yeteneğine katkıda bulunma şeklinin net bir şekilde ortaya konması vurgusu şeffaflık değerine yakın görülmüştür.

"Bir entegre rapor kuruluşun temel paydaşlarıyla kurduğu ilişkilerin doğası ve kalitesi hakkında bilgi sağlamalı ve kuruluşun paydaşların meşru ihtiyaç ve isteklerini ne ölçüde anladığını, hesaba kattığını ve karşıladığını göstermelidir (IIRC, 2013, s. 17)." Paydaşlarla ilişkiler başlığı altında yer alan bu ifadedeki entegre raporun paydaşlarıyla kurduğu ilişkiler hakkında bilgi sağlama kısmı şeffaflık değerine yakın görülmüştür.

"Bir entegre rapor, başlıca paydaşların meşru ihtiyaç ve isteklerinin nasıl anlaşıldığını, dikkate alındığını ve alınan kararlar, yapılan işler, performans ve sürekli iletişim yoluyla nasıl karşılandığını açıklayarak, güven ve esneklik oluşturmada çok önemli rol oynayan şeffaflığı ve hesap verebilirliği güçlendirir (IIRC, 2013, s. 18)." Paydaşlarla ilişkiler başlığı altında yer alan bu ifadedeki entegre raporun şeffaflığı ve hesap verilebilirliği güçlendirmesi kısmı şeffaflık değerine yakın görülmüştür.

"Tüm ilgili konular önemli olarak kabul edilmez. Bir konunun entegre rapora dahil edilmesi için değer yaratma üzerindeki bilinen veya potansiyel etkisi bakımından yeterince önemli olması gerekir. Bunun için konunun etkisinin ne derece büyük olduğu ve gerçekleşip gerçekleşmeyeceği belirsizse meydana gelme olasılığı değerlendirilmelidir (IIRC, 2013, s. 19)." Önemin değerlendirilmesi başlığı altında yer alan bu ifadedeki gerçekleşmesi belirsiz olan konuların bile meydana gelme olasılığının değerlendirilmesi vurgusu şeffaflık değerine yakın görülmüştür.

"Kuruluş, entegre raporunda kısa ve öz olma ile özellikle eksiksizlik ve karşılaştırılabilirlik gibi diğer Kılavuz İlkeler arasında denge kurmaya çalışır (IIRC, 2013, s. 21)." Kısa ve öz olma başlığı altında yer alan bu ifadedeki, kısa ve öz olma

ile eksiksizlik ve karşılaştırılabilirlik arasında denge kurmaya çalışması kısmı şeffaflık değerine yakın görülmüştür.

"Bir entegre rapor hazırlanırken bir denetim düzeni oluşturulması üst düzey yönetime ve kurumsal yönetim sorumlularına raporu incelemede ve bilgilerin rapora dahil edilmeye yeterli ilgiye sahip olup olmadığını belirlemede yardımcı olur. Bazı durumlarda (örneğin geleceğe yönelik bilgiler açısından) bir entegre raporun güvenilirliği sağlamak için kullanılan mekanizmaları açıklamaları gerekebilir (IIRC, 2013, s. 21)." Güvenilirlik başlığı altında yer alan bu ifadedeki güvenilirliği sağlamak için kullanılan mekanizmaların açıklanması kısmı şeffaflık değerine yakın görülmüştür.

"Maddi hata içermeme demek bilginin her açıdan tamamen kesin olması demek değildir. Şu anlama gelir: Tahmin içeren bilgilerin net bir şekilde bildirilmesi ve tahmin süreçlerinin özellikleri ve sınırlamalarının açıklanması sağlanmıştır (IIRC, 2013, s. 22)." Maddi hata içermeme başlığı altında yer alan bu ifadedeki tahmin içeren bilgilerin de bildirilmesi vurgusu şeffaflık değerine yakın görülmüştür.

"Eksiksiz bir raporda hem pozitif hem negatif tüm gerekli bilgiler yer alır (IIRC, 2013, s. 22)." Eksiksizlik başlığı altında yer alan bu ifadedeki olumlu ve olumsuz bilgilerin entegre raporda yer alması kısmı şeffaflık değerine yakın görülmüştür.

"Önemli bir değişiklik gerçekleştiğinde, kuruluş değişikliğinin nedenini ve etkisini açıklar (ve uygulanabilir ve maddi açıdan önemliyse niceliğini bildirir) (IIRC, 2013, s. 23)." Tutarlılık başlığı altında yer alan bu ifadedeki değişikliği açıklama vurgusu şeffaflık değerine yakın görülmüştür.

"İş modeli açıklamasının etkinliğini ve okunabilirliğini güçlendiren özellikler şunlardır: İş modelinin temel öğeleri hakkında net bir açıklama. Temel öğeleri vurgulayan basit bir şema ve bunu desteklemek üzere bu öğelerin kuruluş açısından ilgisi hakkında net bir açıklama. Kuruluşun içinde bulunduğu koşullara uygun, mantıklı bir metin akışı. Başlıca paydaşlar ile dış çevreyi etkileyen diğer bağımlılıklar (örneğin ham madde) ve önemli faktörler hakkında açıklama (IIRC, 2013, s. 25)." İş modeli başlığı altında yer alan bu ifadedeki iş modeli hakkında net açıklama kısmı ve önemli faktörler hakkında açıklama kısmı şeffaflık değerine yakın görülmüştür.

"Bir entegre raporda temel iş faaliyetleri açıklanır. Aşağıdakileri içerebilir: Kuruluş pazarda kendisini nasıl farklılaştırıyor (örneğin ürün farklılaşması, pazar segmentasyonu, teslimat kanalları ve pazarlama). İş modeli ilk satış noktasından sonra gelir yaratmaya ne ölçüde dayalı (örneğin genişletilmiş garanti anlaşmaları veya ağ kullanım ücretleri). Kuruluş, yenilikçilik ihtiyacına nasıl yaklaşıyor. İş modeli değişime uyum sağlamak için nasıl tasarlanmıştır (IIRC, 2013, s. 26)." İş faaliyetleri başlığı altında yer alan bu ifadedeki temel iş faaliyetleri hakkında açıklamalar kısmı şeffaflık değerine yakın görülmüştür.

"Bir entegre raporda aşağıdakiler gibi temel sonuçlar açıklanır: Olumlu sonuçlar (yani sermaye öğelerinde net artışla sonuçlanan ve dolayısıyla değer yaratanlar) ve olumsuz sonuçlar (yani sermaye öğelerinde net azalmayla sonuçlanan ve dolayısıyla değeri azaltanlar) (IIRC, 2013, s. 26)." Sonuçlar başlığı altında yer alan bu ifadedeki hem olumlu hem de olumsuz sonuçların entegre raporda açıklanması vurgusu şeffaflık değerine yakın görülmüştür.

"Bir entegre raporda normalde zaman içinde beklenen değişiklikler vurgulanır ve aşağıdaki hususlar hakkında yapılan güvenilir ve şeffaf analizlerle elde edilen bilgiler sağlanır: Kuruluşun kısa, orta ve uzun vadede dış çevresinde karşılaşması muhtemel durumlar hakkındaki beklentileri. Bunun kuruluşu nasıl etkileyeceği. Kuruluşun halihazırda karşısına çıkması muhtemel kritik zorluklara ve belirsizliklere yanıt vermek için nasıl teşkilatlandığı (IIRC, 2013, s. 28)." Genel görünüş başlığı altında yer alan bu ifadedeki güvenilir ve şeffaf analizlerle bilgilerin elde edilmesi kısmı şeffaflık değerine yakın görülmüştür.

"KPI'lar gibi nicel göstergeler karşılaştırılabilirliği güçlendirmeye yardımcı olur ve özellikle hedeflere göre bulunulan konumu açıklamaya ve rapor etmeye yardımcı olur (IIRC, 2013, s. 31)." Nicel göstergelerin özellikleri başlığı altında yer alan bu ifadedeki nicel göstergelerin bulunulan konumu açıklamaya ve rapor etmeye yardımcı olması kısmı şeffaflık değerine yakın görülmüştür.

Gray'in gizlilik-şeffaflık muhasebe değerlerine göre incelendiği zaman Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinin şeffaflıktan yana bir eğilim içinde olduğu görülmektedir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ARAŞTIRMA

Bu bölümde İzmir ilinde muhasebe mesleğini yerine getiren muhasebecilerin muhasebe kültürünü nasıl konumlandıkları, entegre raporlama farkındalıkları ve muhasebe kültürünün entegre raporlama farkındalığı üzerinde etkisi olup olmadığı ortaya koyulmaya çalışılmıştır.

3.1. Araştırma

Araştırmanın konusu ve amacı, araştırmanın önemi ve araştırmanın kısıtları hakkında ayrıntılı bilgiler bu bölüme açıklanmıştır.

3.1.1. Araştırmanın Konusu ve Amacı

Araştırma muhasebe kültürü değerlerini ve entegre raporlamayı kapsamaktadır. Statükoculuk yerine profesyonellik, tekdüzecilik yerine esneklik, tutuculuk yerine iyimserlik ve gizlilik yerine şeffaflık dört muhasebe kültürü değerini oluşturmaktadır.

Araştırma kapsamında muhasebe kültürü değerlerinin entegre raporlama farkındalığı üzerine etkisi olup olmadığı belirlenmeye çalışılmıştır. Araştırmanın amacı; muhasebe kültürü değerlerinin muhasebe mesleğini yerine getirenlerin entegre raporlama farkındalığına etkisi üzerine ampirik bir kanıt sağlayabilmektir.

3.1.2. Araştırmanın Önemi

Bu araştırma, İzmir ilinde muhasebe mesleğini yerine getiren muhasebecilerin muhasebe kültürü değerlerinin ve entegre raporlama farkındalıklarının belirlenmesi yönünden önem arz etmektedir.

3.1.3. Araştırmanın Kısıtları

Araştırmanın konusu, muhasebe kültürü değerleri ile muhasebe mesleğini yerine getirenlerin entegre raporlama farkındalığı arasındaki ilişkinin açıklanması ile sınırlıdır. Araştırma İzmir ilinde muhasebe mesleğini yerine getiren muhasebeciler ile sınırlandırılmıştır. Araştırmada anket tekniği kullanılmıştır.

3.2. Metodoloji

Evren ve örneklem seçimi, veri toplama tekniği ve aracı, anket formunun hazırlanması, verilerin analizi ve yorumlanması, araştırma modeli ve hipotezler hakkında ayrıntılı bilgiler bu bölüme açıklanmıştır.

3.2.1. Evren ve Örneklem Seçimi

Araştırmanın evrenini İzmir ilinde muhasebe mesleğini yerine getiren muhasebeciler oluşturmaktadır. Ana kütleyi gösteren bir liste olmadığı için örneklem, ihtimalsiz bir örneklemdir. Örnek hacmi, oranlar yoluyla tahmin yöntemi ile belirlenmiştir. Örneklem hacminin belirlenmesi için $n = \frac{Z^2(pq)}{E^2}$ formülü kullanılmıştır (Nakip & Yaraş, 2016, s. 278). %90 güven aralığında %5 hata payında, Z=1.65; E=0.05; p=0.5 ve q=0.5 alındığında örneklem büyüklüğü 273 kişi olarak hesaplanmıştır.

3.2.2. Veri Toplama Tekniği ve Aracı

Veriler anket formları aracılığıyla elde edilmiştir. İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası ve İzmir Yeminli Mali Müşavirler Odası'nın düzenlediği konferanslar aracılığıyla anketler uygulanmıştır. Bunun yanı sıra yüz yüze görüşmelerle ve elektronik anket aracılığıyla da veriler elde edilmiştir.

3.2.3. Anket Formunun Hazırlanması

Anket formu muhasebe kültürü ölçeği, entegre raporlama ölçeği ve demografik bilgiler olmak üzere üç kısımdan oluşmaktadır. Demografik bilgiler kısmında anketi yanıtlayanların cinsiyetine, yaşına, eğitim düzeyine, unvanına, çalışma şekline, mevcut işletmesindeki çalışma süresine, mesleki tecrübesine ve görev yaptığı iş yeri sayısına dair ifadeler yer almaktadır. Muhasebe kültürü ölçeğine ve entegre raporlama ölçeğine dair bilgiler ayrıntılı olarak aşağıda yer almaktadır.

3.2.3.1. Muhasebe Kültürü Ölçeği

Muhasebe kültürü ölçeğinde Chanchani ve Willet'in muhasebe kültürü anketi kullanılmıştır (Chanchani & Willett, 2004, s. 151). Orijinal ankette olduğu gibi 7'li Likert Ölçeği ile hazırlanan muhasebe kültürü ölçeğinde 16 ifade yer almaktadır.

Tablo 8: Muhasebe Kültürü Ölçeğine Ait İfadelerin Ölçtüğü Muhasebe Kültürü Değerleri

Muhasebe Kültürü Ölçeğine Ait İfadeler	İfadelerin Ölçtüğü Muhasebe Kültürü Değeri
1.Şüpheli durumda kar ve varlıkların değeri düşük gösterilmelidir (Örneğin; stoklar, menkul kıymetler, alacaklar için karşılık ayrılması).	Tutuculuk Yerine İyimserlik
2.Amortisman kuralları, her farklı varlık grubu için Maliye tarafından belirlenmelidir (Amortisman kurallarının TURMOB gibi profesyonel mesleki örgütler yerine Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanmasına ne ölçüde katılıyorsunuz).	Tekdüzecilik Yerine Esneklik
3.Finansal tablolar, sadece hissedarlara ve yöneticilere değil, kamuoyuna yönelik hazırlanmalıdır.	Gizlilik Yerine Şeffaflık
4.Muhasebe mesleği ile ilgili düzenlemeler meslek mensupları ve onların kurduğu kurum ve kuruluşlar tarafından yapılmalıdır.	Statükoculuk Yerine Profesyonellik
5.Cari piyasa değeri tarihi maliyetlere göre daha az yararlıdır.	Tutuculuk Yerine İyimserlik
6.Tüm şirketlerin finansal tabloları standart formatlara sahip olmalıdır.	Tekdüzecilik Yerine Esneklik
7.Finansal tablolarda sadece minimum düzeyde detaylı bilgi yer almalıdır.	Gizlilik Yerine Şeffaflık
8.Muhasebe meslek mensupları, bir firmanın finansal durumunu ve performansını nasıl ölçecekleri konusunda en iyi kaniya sahiptir.	Statükoculuk Yerine Profesyonellik
9.Piyasa değerleri genellikle tarihi maliyet yerine kullanılmalıdır.	Tutuculuk Yerine İyimserlik
10.Muhasebe politikaları (Stok değerlendirme, amortisman yöntemleri gibi) bir kere belirlendikten sonra değiştirilmemelidir.	Tekdüzecilik Yerine Esneklik
11.Şirket yönetimine ve sahiplerine ilişkin bilgiler finansal tablolara dahil edilmemelidir.	Gizlilik Yerine Şeffaflık
12.Muhasebe meslek mensupları finansal tablolarda neyin açıklanacağı konusunda en iyi kaniya sahiptir.	Statükoculuk Yerine Profesyonellik
13.Fiyatların yükseldiği zamanlarda FIFO yerine LIFO kullanılmalıdır.	Tutuculuk Yerine İyimserlik
14.Finansal tablolarda standartlaştırılmış ayrıntılı bilgilerin sayısı artırılmalıdır.	Tekdüzecilik Yerine Esneklik
15.Yönetim tahminleri finansal tablolara dahil edilmelidir.	Gizlilik Yerine Şeffaflık
16.Meslek mensupları yüksek etik standartları sürdürmelidir.	Statükoculuk Yerine Profesyonellik

Kaynak: Chanchani & Willet, 2004, s. 135–136

Tablo 8'de muhasebe kültürü ölçeğine ait ifadelerin ölçtüğü muhasebe kültürü değerleri belirtilmiştir. Birinci, beşinci, dokuzuncu ve on üçüncü ifadeler tutuculuk yerine iyimserlik değerini ölçmektedir. İkinci, altıncı, onuncu ve on dördüncü ifadeler tekdüzecilik yerine esneklik değerini ölçmektedir. Üçüncü, yedinci, on birinci ve on beşinci ifadeler gizlilik yerine şeffaflık değerini ölçmektedir. Dördüncü, sekizinci, on ikinci ve on altıncı ifadeler statükoculuk yerine profesyonellik değerini ölçmektedir.

3.2.3.2. Entegre Raporlama Ölçeği

Entegre raporlama ölçeğinde Malezyalı Muhasebeciler Enstitüsü (Malaysian Institute of Accountants-MIA) ve Tescil Edilmiş Ruhsatlı Muhasebeciler Birliği (Association of Chartered Certified Accountants-ACCA) tarafından uygulanan entegre raporlama anketinin bazı bölümlerinden ifadeler kullanılmıştır (MIA-ACCA, 2016, s. 27-36). Orijinal ankette olduğu gibi üç seçenekli yanıt formatıyla hazırlanan entegre raporlama ölçeğinde 14 ifade yer almaktadır.

Tablo 9: Entegre Raporlama Ölçeğine Ait İfadelerin Ölçtüğü Entegre Raporlama Değerleri

Entegre Raporlama Ölçeğine Ait İfadeler	İfadelerin Ölçtüğü Entegre Raporlama Değeri
1.Entegre raporlama hakkında bilgiye sahip misiniz?	Farkındalık
2.Entegre raporlamanın şirketlerin yönetim kurulu seviyesinde tartışıldığını düşünüyor musunuz?	Farkındalık
3.Mükelleflerimiz entegre raporlamayı uygulamayı düşünüyor mu?	Farkındalık
4.Kendimizi entegre raporlamanın savunucusu olarak görüyor musunuz?	Farkındalık
5.Entegre raporlamanın şirketlerin güncel kurumsal raporlarını geliştirmeye yardımcı olacağını düşünüyor musunuz?	Entegre Raporlamanın Faydalarının Algılanması
6.Entegre rapor Türkiye'deki şirketler tarafından yaygın olarak kullanıldığı zaman, Türkiye'nin iş yapmak için daha çekici bir yer haline geleceğine inanıyor musunuz?	Entegre Raporun Uygulanması
7.Entegre raporlamanın kurumsal raporlamayı geliştirmeye yardımcı olacağına inanıyor musunuz?	Entegre Raporlamanın Faydalarının Algılanması
8.Paydaşların raporlara güvenmeleri için entegre raporun denetlenmesinin gerekeceğini düşünüyor musunuz?	Güvence
9.Entegre rapor Türkiye'deki şirketler tarafından yaygın olarak kullanıldığı zaman, Türk işletmelerimin yatırımcılara daha çekici hale geleceğine inanıyor musunuz?	Entegre Raporun Uygulanması
10.Yönetişimden sorumlu olanların entegre rapor için sorumluluklarını kabul eden bir beyanı gerekli midir?	Sorumluluk Kabul Beyanı
11.Mevcut kurumsal raporlama çerçevesi, şirketlerin yatırımcılara ve diğer paydaşlara yarattığı değeri ve değer yaratma potansiyelini yeterince iletilmesine imkan tanıyor mu?	Mevcut Kurumsal Raporlamanın Algılanan Faydaları
12.Şirketlerin mevcut kurumsal raporlarına bakarak, şirketin değeri ve değer yaratma potansiyeli hakkında yeterli bilgiye ulaşabiliyor musunuz?	Mevcut Kurumsal Raporlamanın Algılanan Faydaları
13.Entegre raporlama hakkında bilgi sahibi olmayı planlıyor musunuz?	Farkındalık
14.Entegre raporlama için uluslararası düzeyde tanınan bir eğitim müfredatından beceri ve bilgi edinmeyi düşünür müsünüz?	Eğitim

Kaynak: MIA-ACCA, 2016, s. 27-36

Tablo 9'da entegre raporlama ölçeğine ait ifadelerin ölçtüğü entegre raporlama değerleri belirtilmiştir. Birinci, ikinci, üçüncü, dördüncü ve on üçüncü ifadeler

farkındalık değerini ölçmektedir. Beşinci ve yedinci ifadeler entegre raporlama üzerine algılanan fayda değerini ölçmektedir. Altıncı ve dokuzuncu ifadeler uygulama değerini ölçmektedir. Sekizinci ifade güvence değerini ölçmektedir. Onuncu ifade sorumluluk kabul beyanı değerini ölçmektedir. On birinci ve on ikinci ifadeler mevcut kurumsal raporlama üzerine algılanan fayda değerini ölçmektedir. On dördüncü ifade ise eğitim değerini ölçmektedir.

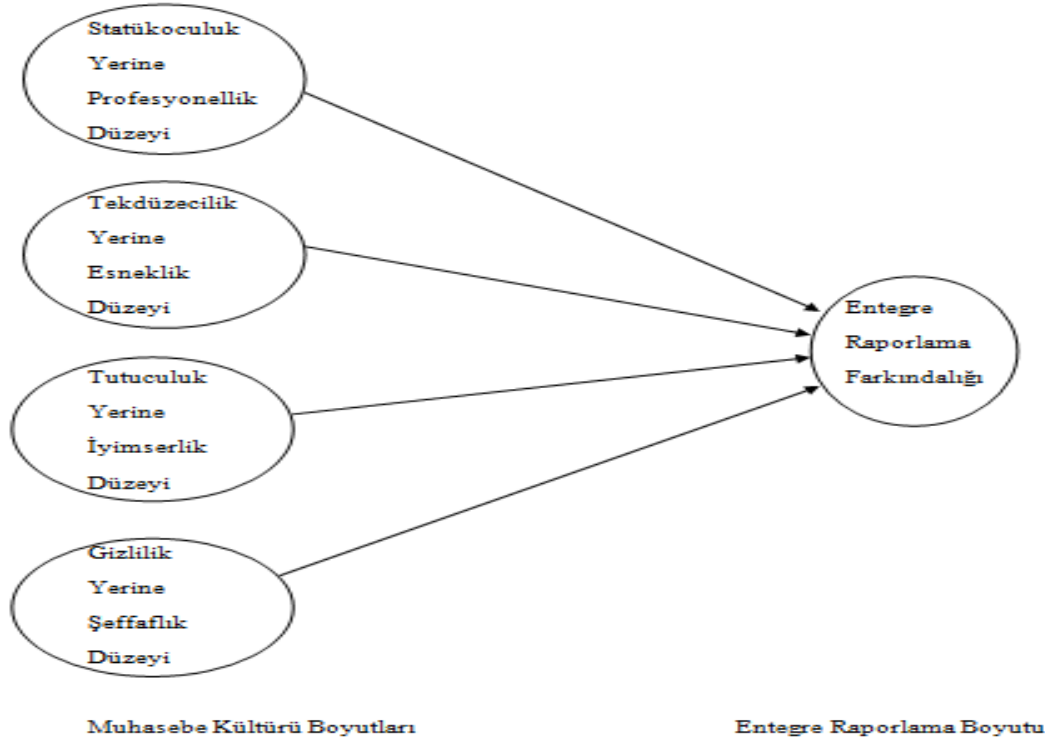
3.2.4. Verilerin Analizi ve Yorumlanması

Elde edilen veriler Sosyal Bilimler İstatistik Programı 22.0 (Statistical Package for Social Sciences-SPSS) programıyla analiz edilmiştir. Veri setine frekans analizleri, çapraz tablo analizleri, hipotezlerin testi için bağımsız iki örnek t-testi (independent-sample t-test) uygulanmıştır. SPSS 22.0 tablolarında Türkçe karakterler kullanılmamıştır.

3.2.5. Araştırma Modeli ve Hipotezler

Araştırma modeli ve hipotezler bu bölümde yer almaktadır.

Şekil 3: Araştırma Modeli



Şekil 3'te araştırma modelini oluşturan muhasebe kültürü değerlerini içeren muhasebe kültürü boyutu ile entegre raporlama farkındalığını içeren entegre raporlama boyutu yer almaktadır.

Araştırma hipotezlerinde bağımsız değişkenler muhasebe kültürü değerleri iken bağımlı değişken entegre raporlama farkındalığıdır. Araştırmanın hipotezleri aşağıda yer almaktadır.

$H_{0.1}$: Statükoculuk yerine Profesyonellik düzeyi ve Entegre Raporlama farkındalığı arasında anlamlı bir ilişki yoktur.

$H_{A.1}$: Statükoculuk yerine Profesyonellik düzeyi ve Entegre Raporlama farkındalığı arasında anlamlı bir ilişki vardır.

$H_{0.2}$: Tekdüzecilik yerine Esneklik düzeyi ve Entegre Raporlama farkındalığı arasında anlamlı bir ilişki yoktur.

$H_{A.2}$: Tekdüzecilik yerine Esneklik düzeyi ve Entegre Raporlama farkındalığı arasında anlamlı bir ilişki vardır.

$H_{0.3}$: Tutuculuk yerine İyimserlik düzeyi ve Entegre Raporlama farkındalığı arasında anlamlı bir ilişki yoktur.

$H_{A.3}$: Tutuculuk yerine İyimserlik düzeyi ve Entegre Raporlama farkındalığı arasında anlamlı bir ilişki vardır.

$H_{0.4}$: Gizlilik yerine Şeffaflık düzeyi ve Entegre Raporlama farkındalığı arasında anlamlı bir ilişki yoktur.

$H_{A.4}$: Gizlilik yerine Şeffaflık düzeyi ve Entegre Raporlama farkındalığı arasında anlamlı bir ilişki vardır.

Hipotez testlerine ait ayrıntılı bilgi 3.8. Bağımsız İki Örnek T-Testi İle Hipotez Testleri başlığında yer verilmiştir. Bağımsız iki örnek t-testi sonuçlarına göre reddedilemeyen hipotezlere aşağıda yer almaktadır.

$H_{0.1}$: Statükoculuk yerine Profesyonellik düzeyi ve Entegre Raporlama farkındalığı arasında anlamlı bir ilişki yoktur.

$H_{0.2}$: Tekdüzecilik yerine Esneklik düzeyi ve Entegre Raporlama farkındalığı arasında anlamlı bir ilişki yoktur.

$H_{0.3}$: Tutuculuk yerine İyimserlik düzeyi ve Entegre Raporlama farkındalığı arasında anlamlı bir ilişki yoktur.

$H_{0.4}$: Gizlilik yerine Şeffaflık düzeyi ve Entegre Raporlama farkındalığı arasında anlamlı bir ilişki yoktur.

3.3. Demografik Bulgular

Bu bölümde anketi yanıtlayanların cinsiyet, yaş, eğitim düzeyi, unvan, çalışma şekli, mevcut işletmesindeki çalışma süresi, mesleki tecrübe ve görev yaptığı iş yeri ifadelerine ait frekanslara yer verilmiştir. Araştırmanın evreni İzmir ilinde muhasebe mesleğini yerine getiren muhasebeciler olduğu için unvan ifadesi ayrıntılı olarak incelenmiştir.

3.3.1. Cinsiyet

Cinsiyet ifadesine ait frekanslara Tablo 10'da yer verilmiştir.

Tablo 10: Demografik Bilgiler Birinci İfade

Cinsiyetiniz

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Kadin	108	39,6	40,3	40,3
	Erkek	160	58,6	59,7	100,0
	Total	268	98,2	100,0	
Missing	System	5	1,8		
Total		273	100,0		

Anketi yanıtlayanların %39.6'sını kadınlar, %58.6'sını erkekler oluşturmaktadır. Erkeklerin payı kadınlara oranla daha fazladır. Katılımcıların %1.8'i bu ifadeyi boş bırakmıştır.

3.3.2. Yaş Aralığı

Yaş aralığı ifadesine ait frekanslara Tablo 11'de yer verilmiştir.

Tablo 11: Demografik Bilgiler İkinci İfade

Yaşınız

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	18-25	41	15,0	15,3	15,3
	26-30	69	25,3	25,7	41,0
	31-35	27	9,9	10,1	51,1
	36-40	17	6,2	6,3	57,5
	41-45	26	9,5	9,7	67,2
	46-50	20	7,3	7,5	74,6
	51-55	27	9,9	10,1	84,7
	56+	41	15,0	15,3	100,0
	Total		268	98,2	100,0
Missing	System	5	1,8		
Total		273	100,0		

Anketi yanıtlayanların %25.3'ünü oluşturan 26-30 yaş aralığı en fazla paya sahipken %6.2'sini oluşturan 36-40 yaş aralığı en az paya sahiptir. Katılımcıların %1.8'i bu ifadeyi boş bırakmıştır.

3.3.3. Eğitim Düzeyi

Eğitim düzeyi ifadesine ait frekanslara Tablo 12'de yer verilmiştir.

Tablo 12: Demografik Bilgiler Üçüncü İfade

Eğitim Düzeyiniz

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid On_Lisans	23	8,4	8,4	8,4
Lisans	177	64,8	64,8	73,3
Yuksekk_Lisans	68	24,9	24,9	98,2
Doktora	5	1,8	1,8	100,0
Total	273	100,0	100,0	

Anketi yanıtlayanların %64.8'ini oluşturan lisans düzeyi en fazla paya sahipken %1.8'ini oluşturan doktora düzeyi en az paya sahiptir.

3.3.4. Unvan

Unvan ifadesine ait frekanslara Tablo 13'te yer verilmiştir.

Tablo 13: Demografik Bilgiler Dördüncü İfade

Unvanınız

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Muhasebe_Meslek_Elemanı	31	11,4	11,4	11,4
Aday_Meslek_Mensubu	83	30,4	30,4	41,8
SMMM	126	46,2	46,2	87,9
YMM	15	5,5	5,5	93,4
Muhasebe_Yetkilisi	18	6,6	6,6	100,0
Total	273	100,0	100,0	

Anketi yanıtlayanların %46.2'sini oluşturan serbest muhasebeci mali müşavirler en fazla paya sahipken %5.5'ini oluşturan yeminli mali müşavirler en az paya sahiptir.

Araştırmanın evrenini İzmir ilinde muhasebe mesleğini yerine getiren muhasebeciler oluşturduğu için ayrıntılı olarak incelenmiştir.

3.3.4.1. Cinsiyet ve Unvana Göre Dağılım

Cinsiyet ve unvana ait dağılımlara Tablo 14'te yer verilmiştir. Cinsiyet ifadesine ait frekanslara 3.3.1. Cinsiyet başlığında ayrıntılı olarak yer verilmiştir.

Tablo 14: Cinsiyet ve Unvana Göre Dağılım

Unvanınız * Cinsiyetiniz Crosstabulation

			Cinsiyetiniz		Total
			Kadın	Erkek	
Unvanınız	Muhasebe_Yardimci_Eleman	Count	18	13	31
		% within Unvanınız	58,1%	41,9%	100,0%
	Aday_Meslek_Mensubu	Count	44	35	79
		% within Unvanınız	55,7%	44,3%	100,0%
	SMMM	Count	33	92	125
		% within Unvanınız	26,4%	73,6%	100,0%
	YMM	Count	2	13	15
		% within Unvanınız	13,3%	86,7%	100,0%
	Muhasebe_Yetkilisi	Count	11	7	18
		% within Unvanınız	61,1%	38,9%	100,0%
Total		Count	108	160	268
		% within Unvanınız	40,3%	59,7%	100,0%

Anketi yanıtlayan muhasebe yardımcı elemanlarının %58.1'ini oluşturan kadınlar en fazla paya sahipken %41.9'unu oluşturan erkekler en az paya sahiptir. Aday meslek mensuplarının %55.7'sini oluşturan kadınlar en fazla paya sahipken %44.3'ünü oluşturan erkekler en az paya sahiptir. Serbest muhasebeci mali müşavirlerin %73.6'sını oluşturan erkekler en fazla paya sahipken %26.4'ünü oluşturan kadınlar en az paya sahiptir. Yeminli mali müşavirlerin %86.7'sini oluşturan erkekler en fazla paya sahipken %13.3'ünü oluşturan kadınlar en az paya sahiptir. Muhasebe yetkililerinin %61.1'ini oluşturan kadınlar en fazla paya sahipken %38.9'unu oluşturan erkekler en az paya sahiptir.

3.3.4.2. Yaş Aralığı ve Unvana Göre Dağılım

Yaş aralığı ve unvana ait dağılımlara Tablo 15'te yer verilmiştir. Yaş aralığı ifadesine ait frekanslara 3.3.2. Yaş Aralığı başlığında ayrıntılı olarak yer verilmiştir.

Tablo 15: Yaş Aralığı ve Unvana Göre Dağılım**Unvanınız * Yaşınız Crosstabulation**

			Yaşınız							Total	
			18-25	26-30	31-35	36-40	41-45	46-50	51-55		56+
Unvanınız	Muhasebe_Yardimci_Eleman	Count	14	10	4	1	1	0	0	0	30
		% within Unvanınız	46,7%	33,3%	13,3%	3,3%	3,3%	0,0%	0,0%	0,0%	100,0%
	Aday_Meslek_Mensubu	Count	24	40	9	4	3	0	0	0	80
		% within Unvanınız	30,0%	50,0%	11,3%	5,0%	3,8%	0,0%	0,0%	0,0%	100,0%
	SMMM	Count	0	12	11	10	20	20	25	27	125
		% within Unvanınız	0,0%	9,6%	8,8%	8,0%	16,0%	16,0%	20,0%	21,6%	100,0%
	YMM	Count	0	0	0	0	0	0	1	14	15
		% within Unvanınız	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	6,7%	93,3%	100,0%
	Muhasebe_Yetkilisi	Count	3	7	3	2	2	0	1	0	18
		% within Unvanınız	16,7%	38,9%	16,7%	11,1%	11,1%	0,0%	5,6%	0,0%	100,0%
Total		Count	41	69	27	17	26	20	27	41	268
		% within Unvanınız	15,3%	25,7%	10,1%	6,3%	9,7%	7,5%	10,1%	15,3%	100,0%

Anketi yanıtlayan muhasebe yardımcı elemanlarının %46.7'sini oluşturan 18-25 yaş aralığı en fazla paya sahipken %3.3'ünü oluşturan 36-40 ve 41-45 yaş aralıkları en az paya sahiptir. Aday meslek mensuplarının %50'sini oluşturan 26-30 yaş aralığı en fazla paya sahipken %3.8'ini oluşturan 41-45 yaş aralığı en az paya sahiptir. Serbest muhasebeci mali müşavirlerin %21.6'sını oluşturan 56 yaş ve üstü en fazla paya sahipken %8'ini oluşturan 36-40 yaş aralığı en az paya sahiptir. Yeminli mali müşavirlerin %93.3'ünü oluşturan 56 yaş ve üstü en fazla paya sahipken %6.7'sini oluşturan 51-55 yaş aralığı en az paya sahiptir. Muhasebe yetkililerinin %38.9'unu oluşturan 26-30 yaş aralığı en fazla paya sahipken %5.6'sını oluşturan 51-55 yaş aralığı en az paya sahiptir.

3.3.4.3. Eğitim Düzeyi ve Unvana Göre Dağılım

Eğitim düzeyi ve unvana ait dağılımlara Tablo 16'da yer verilmiştir. Eğitim düzeyi ifadesine ait frekanslara 3.3.3. Eğitim Düzeyi başlığında ayrıntılı olarak yer verilmiştir.

Tablo 16: Eğitim Düzeyi ve Unvana Göre Dağılım**Unvanınız * Eğitim Düzeyiniz Crosstabulation**

			Eğitim Düzeyiniz				Total
			On_Lisans	Lisans	Yuksek_Lisans	Doktora	
Unvanınız	Muhasebe_Yardimci_Eleman	Count	13	18	0	0	31
		% within Unvanınız	41,9%	58,1%	0,0%	0,0%	100,0%
	Aday_Meslek_Mensubu	Count	4	50	29	0	83
		% within Unvanınız	4,8%	60,2%	34,9%	0,0%	100,0%
	SMMM	Count	3	92	26	5	126
		% within Unvanınız	2,4%	73,0%	20,6%	4,0%	100,0%
	YMM	Count	0	11	4	0	15
		% within Unvanınız	0,0%	73,3%	26,7%	0,0%	100,0%
	Muhasebe_Yetkilisi	Count	3	6	9	0	18
		% within Unvanınız	16,7%	33,3%	50,0%	0,0%	100,0%
Total		Count	23	177	68	5	273
		% within Unvanınız	8,4%	64,8%	24,9%	1,8%	100,0%

Anketi yanıtlayan muhasebe yardımcı elemanlarının %58.1'ini oluşturan lisans düzeyi en fazla paya sahipken %41.9'unu oluşturan ön lisans düzeyi en az paya sahiptir. Aday meslek mensuplarının %50'sini oluşturan lisans düzeyi en fazla paya sahipken %4.8'ini oluşturan ön lisans düzeyi en az paya sahiptir. Serbest muhasebeci mali müşavirlerin %73'ünü oluşturan lisans düzeyi en fazla paya sahipken %2.4'ünü oluşturan ön lisans düzeyi en az paya sahiptir. Yeminli mali müşavirlerin %73.3'ünü oluşturan lisans düzeyi en fazla paya sahipken %26.7'sini oluşturan yüksek lisans düzeyi en az paya sahiptir. Muhasebe yetkililerinin %50'sini oluşturan yüksek lisans düzeyi en fazla paya sahipken %16.7'sini oluşturan ön lisans düzeyi en az paya sahiptir.

3.3.4.4. Çalışma Şekli ve Unvana Göre Dağılım

Çalışma şekli ve unvana ait dağılımlara Tablo 17'de yer verilmiştir. Çalışma şekli ifadesine ait frekanslara 3.3.5. Çalışma Şekli başlığında ayrıntılı olarak yer verilmiştir.

Tablo 17: Çalışma Şekli ve Unvana Göre Dağılım

Unvanınız * Hangi şekilde çalışıyorsunuz? Crosstabulation

			Hangi şekilde çalışıyorsunuz?				Total
			Ruhsatim_Va r_Kullanmıyor um	Bagimsiz	Bagimli	Diger	
Unvanınız	Muhasebe_Yardimci_Ele mani	Count	0	0	5	24	29
		% within Unvanınız	0,0%	0,0%	17,2%	82,8%	100,0%
	Aday_Meslek_Mensubu	Count	0	8	25	43	76
		% within Unvanınız	0,0%	10,5%	32,9%	56,6%	100,0%
	SMMM	Count	19	75	22	9	125
		% within Unvanınız	15,2%	60,0%	17,6%	7,2%	100,0%
	YMM	Count	1	13	1	0	15
		% within Unvanınız	6,7%	86,7%	6,7%	0,0%	100,0%
	Muhasebe_Yetkilisi	Count	0	1	6	11	18
		% within Unvanınız	0,0%	5,6%	33,3%	61,1%	100,0%
Total		Count	20	97	59	87	263
		% within Unvanınız	7,6%	36,9%	22,4%	33,1%	100,0%

Anketi yanıtlayan muhasebe yardımcı elemanlarının %82.8'ini oluşturan diğer grubu en fazla paya sahipken %17.2'sini oluşturan bir şirkette bağımlı statüde çalışanlar grubu en az paya sahiptir. Aday meslek mensuplarının %56.6'sını oluşturan diğer grubu en fazla paya sahipken %10.5'ini oluşturan bağımsız olarak çalışanlar grubu en az paya sahiptir. Serbest muhasebeci mali müşavirlerin %60'ını oluşturan bağımsız olarak çalışanlar grubu en fazla paya sahipken %7.2'sini oluşturan diğer grubu en az paya sahiptir. Yeminli mali müşavirlerin %86.7'sini oluşturan bağımsız olarak çalışanlar grubu en fazla paya sahipken %6.7'sini oluşturan ruhsatı olup kullanmayanlar ve bağımlı olarak çalışanlar grupları en az paya sahiptir. Muhasebe yetkililerinin %61.1'ini oluşturan diğer grubu en fazla paya sahipken %5.6'sını oluşturan bağımsız olarak çalışanlar grubu en az paya sahiptir.

3.3.4.5. Mevcut İşletmedeki Çalışma Süresi ve Unvana Göre Dağılım

Mevcut işletmedeki çalışma süresi ve unvana ait dağılımlara Tablo 18'de yer verilmiştir. Mevcut işletmedeki çalışma süresi ifadesine ait frekanslara 3.3.6. Mevcut İşletmedeki Çalışma Süresi başlığında ayrıntılı olarak yer verilmiştir.

Tablo 18: Mevcut İşletmedeki Çalışma Süresi ve Unvana Göre Dağılım

Unvanınız * Mevcut İşletmenizdeki Çalışma Süreniz Crosstabulation

			Mevcut İşletmenizdeki Çalışma Süreniz						Total
			1-5	6-10	11-15	16-20	21-25	26+	
Unvanınız	Muhasebe_Yardimci_Elemanı	Count	21	4	2	1	0	0	28
		% within Unvanınız	75,0%	14,3%	7,1%	3,6%	0,0%	0,0%	100,0%
	Aday_Meslek_Mensubu	Count	65	9	1	4	1	0	80
		% within Unvanınız	81,3%	11,3%	1,3%	5,0%	1,3%	0,0%	100,0%
	SMMM	Count	22	19	17	25	18	24	125
		% within Unvanınız	17,6%	15,2%	13,6%	20,0%	14,4%	19,2%	100,0%
	YMM	Count	0	1	1	6	0	6	14
		% within Unvanınız	0,0%	7,1%	7,1%	42,9%	0,0%	42,9%	100,0%
	Muhasebe_Yetkilisi	Count	8	5	3	1	1	0	18
		% within Unvanınız	44,4%	27,8%	16,7%	5,6%	5,6%	0,0%	100,0%
Total		Count	116	38	24	37	20	30	265
		% within Unvanınız	43,8%	14,3%	9,1%	14,0%	7,5%	11,3%	100,0%

Anketi yanıtlayan muhasebe yardımcı elemanlarının %75'ini oluşturan 1-5 yıl grubu en fazla paya sahipken %3.6'sını oluşturan 16-20 yıl grubu en az paya sahiptir. Aday meslek mensuplarının %81.3'ünü oluşturan 1-5 yıl grubu en fazla paya sahipken %1.3'ünü oluşturan 11-15 yıl ve 21-25 yıl grupları en az paya sahiptir. Serbest muhasebeci mali müşavirlerin %20'sini oluşturan 16-20 yıl grubu en fazla paya sahipken %14.4'ünü oluşturan 21-25 yıl grubu en az paya sahiptir. Yeminli mali müşavirlerin %42.9'unu oluşturan 16-20 yıl ve 26 yıl ve üstü grupları en fazla paya sahipken %7.1'ini oluşturan 6-10 yıl ve 1 -15 yıl grupları en az paya sahiptir. Muhasebe yetkililerinin %44.4'ünü oluşturan 1-5 yıl grubu en fazla paya sahipken %5.6'sını oluşturan 16-20 yıl ve 21-25 yıl grupları en az paya sahiptir.

3.3.4.6. Mesleki Tecrübe ve Unvana Göre Dağılım

Mesleki tecrübe ve unvana ait dağılımlara Tablo 19'da yer verilmiştir. Mesleki tecrübe ifadesine ait frekanslara 3.3.7. Mesleki Tecrübe başlığında ayrıntılı olarak yer verilmiştir.

Tablo 19: Mesleki Tecrübe ve Unvana Göre Dağılım**Unvanınız * Mesleki Tecrübe Süreniz Crosstabulation**

			Mesleki Tecrübe Süreniz						Total
			1-5	6-10	11-15	16-20	21-25	26+	
Unvanınız	Muhasebe_Yardimci_Eleman	Count	20	2	2	3	0	0	27
		% within Unvanınız	74,1%	7,4%	7,4%	11,1%	0,0%	0,0%	100,0%
Unvanınız	Aday_Meslek_Mensubu	Count	51	19	4	2	3	0	79
		% within Unvanınız	64,6%	24,1%	5,1%	2,5%	3,8%	0,0%	100,0%
Unvanınız	SMMM	Count	14	5	12	24	22	48	125
		% within Unvanınız	11,2%	4,0%	9,6%	19,2%	17,6%	38,4%	100,0%
Unvanınız	YMM	Count	0	0	1	0	0	14	15
		% within Unvanınız	0,0%	0,0%	6,7%	0,0%	0,0%	93,3%	100,0%
Unvanınız	Muhasebe_Yetkilisi	Count	7	4	5	0	1	1	18
		% within Unvanınız	38,9%	22,2%	27,8%	0,0%	5,6%	5,6%	100,0%
Total		Count	92	30	24	29	26	63	264
		% within Unvanınız	34,8%	11,4%	9,1%	11,0%	9,8%	23,9%	100,0%

Anketi yanıtlayan muhasebe yardımcı elemanlarının %74.1'ini oluşturan 1-5 yıl grubu en fazla paya sahipken %7.4'ünü oluşturan 6-10 yıl ve 11-15 yıl grupları en az paya sahiptir. Aday meslek mensuplarının %64.6'sını oluşturan 1-5 yıl grubu en fazla paya sahipken %2.5'ini oluşturan 16-20 yıl grubu en az paya sahiptir. Serbest muhasebeci mali müşavirlerin %38.4'ünü oluşturan 26 yıl ve üstü grubu en fazla paya sahipken %4'ünü oluşturan 6-10 yıl grubu en az paya sahiptir. Yeminli mali müşavirlerin %93.3'ünü oluşturan 26 yıl ve üstü grubu en fazla paya sahipken %6.7'sini oluşturan 11-15 yıl grubu en az paya sahiptir. Muhasebe yetkililerinin %38.9'unu oluşturan 1-5 yıl grubu en fazla paya sahipken %5.6'sını oluşturan 21-25 yıl ve 26 yıl ve üstü grupları en az paya sahiptir.

3.3.4.7. İş Yeri Tecrübesi ve Unvana Göre Dağılım

İş yeri tecrübesi ve unvana ait dağılımlara Tablo 20'de yer verilmiştir. İş yeri tecrübesi ifadesine ait frekanslara 3.3.8. İş Yeri Tecrübesi başlığında ayrıntılı olarak yer verilmiştir.

Tablo 20: İş Yeri Tecrübesi ve Unvana Göre Dağılım**Unvanınız * Görev yaptığınız iş yeri kaçınıcı iş yerinizdir? Crosstabulation**

			Görev yaptığınız iş yeri kaçınıcı iş yerinizdir?					Total
			1	2	3	4	5+	
Unvanınız	Muhasebe_Yardimci_Eleman	Count	14	9	3	2	0	28
		% within Unvanınız	50,0%	32,1%	10,7%	7,1%	0,0%	100,0%
	Aday_Meslek_Mensubu	Count	26	28	14	9	3	80
		% within Unvanınız	32,5%	35,0%	17,5%	11,3%	3,8%	100,0%
	SMMM	Count	31	25	27	18	20	121
		% within Unvanınız	25,6%	20,7%	22,3%	14,9%	16,5%	100,0%
	YMM	Count	4	6	4	0	1	15
		% within Unvanınız	26,7%	40,0%	26,7%	0,0%	6,7%	100,0%
	Muhasebe_Yetkilisi	Count	10	2	5	1	0	18
		% within Unvanınız	55,6%	11,1%	27,8%	5,6%	0,0%	100,0%
Total		Count	85	70	53	30	24	262
		% within Unvanınız	32,4%	26,7%	20,2%	11,5%	9,2%	100,0%

Anketi yanıtlayan muhasebe yardımcı elemanlarının %50'sini oluşturan birinci iş yeri grubu en fazla paya sahipken %7.1'ini oluşturan dördüncü iş yeri grubu en az paya sahiptir. Aday meslek mensuplarının %35'ini oluşturan ikinci iş yeri grubu en fazla paya sahipken %3.8'ini oluşturan beş ve üzeri iş yeri grubu en az paya sahiptir. Serbest muhasebeci mali müşavirlerin %25.6'sını oluşturan birinci iş yeri grubu en fazla paya sahipken %14.9'unu oluşturan dördüncü iş yeri grubu en az paya sahiptir. Yeminli mali müşavirlerin %40'ını oluşturan ikinci iş yeri grubu en fazla paya sahipken %6.7'sini oluşturan beş ve üzeri iş yeri grubu en az paya sahiptir. Muhasebe yetkililerinin %55.6'sını oluşturan birinci iş yeri grubu en fazla paya sahipken %5.6'sını oluşturan dördüncü iş yeri grubu en az paya sahiptir.

3.3.5. Çalışma Şekli

Çalışma şekli ifadesine ait frekanslara Tablo 21'de yer verilmiştir.

Tablo 21: Demografik Bilgiler Beşinci İfade

Hangi şekilde çalışıyorsunuz?

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Ruhsatim_Var_Kullanmıyorum	20	7,3	7,6	7,6
	Bagimsiz	97	35,5	36,9	44,5
	Bagimli	59	21,6	22,4	66,9
	Diğer	87	31,9	33,1	100,0
	Total	263	96,3	100,0	
Missing	System	10	3,7		
Total		273	100,0		

Anketi yanıtlayanların %35.5'ini oluşturan bağımsız çalışanlar en fazla paya sahipken %7.3'ünü oluşturan ruhsatı olup kullanmayanlar en az paya sahiptir. Katılımcıların büyük çoğunluğunun, Diğer ifadesinin açıklama kısmını boş bıraktığı belirlenmiştir. Az sayıdaki açıklamalarda ise; bağımsız denetçi, emekli ve çalışmıyor ifadeleri bulunmaktadır. Katılımcıların %3.7'si bu ifadeyi boş bırakmıştır.

3.3.6. Mevcut İşletmedeki Çalışma Süresi

Mevcut işletmedeki çalışma süresi ifadesine ait frekanslara Tablo 22'de yer verilmiştir.

Tablo 22: Demografik Bilgiler Altıncı İfade

Mevcut İşletmenizdeki Çalışma Süreniz

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1-5	116	42,5	43,8	43,8
	6-10	38	13,9	14,3	58,1
	11-15	24	8,8	9,1	67,2
	16-20	37	13,6	14,0	81,1
	21-25	20	7,3	7,5	88,7
	26+	30	11,0	11,3	100,0
	Total	265	97,1	100,0	
Missing	System	8	2,9		
Total		273	100,0		

Anketi yanıtlayanların %42.5'ini oluşturan 1-5 yıl en fazla paya sahipken %7.3'ünü oluşturan 21-25 yıl en az paya sahiptir. Katılımcıların %2.9'u bu ifadeyi boş bırakmıştır.

3.3.7. Mesleki Tecrübe

Mesleki tecrübe ifadesine ait frekanslara Tablo 23'te yer verilmiştir.

Tablo 23: Demografik Bilgiler Yedinci İfade

Mesleki Tecrübe Süreniz

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1-5	92	33,7	34,8	34,8
	6-10	30	11,0	11,4	46,2
	11-15	24	8,8	9,1	55,3
	16-20	29	10,6	11,0	66,3
	21-25	26	9,5	9,8	76,1
	26+	63	23,1	23,9	100,0
	Total		264	96,7	100,0
Missing	System	9	3,3		
Total		273	100,0		

Anketi yanıtlayanların %33.7'sini oluşturan 1-5 yıl en fazla paya sahipken %8.8'ini oluşturan 11-15 yıl en az paya sahiptir. Katılımcıların %3.3'ü bu ifadeyi boş bırakmıştır.

3.3.8. İş Yeri Tecrübesi

İş yeri tecrübesi ifadesine ait frekanslara Tablo 24'te yer verilmiştir.

Tablo 24: Demografik Bilgiler Sekizinci İfade

Görev yaptığınız iş yeri kaçınıcı iş yerinizdir?

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	85	31,1	32,4	32,4
	2	70	25,6	26,7	59,2
	3	53	19,4	20,2	79,4
	4	30	11,0	11,5	90,8
	5+	24	8,8	9,2	100,0
	Total		262	96,0	100,0
Missing	System	11	4,0		
Total		273	100,0		

Anketi yanıtlayanların %31.1'ini oluşturan birinci iş yeri en fazla paya sahipken %8.8'ini oluşturan beş ve üzeri en az paya sahiptir. Katılımcıların %4'ü bu ifadeyi boş bırakmıştır.

3.4. Muhasebe Kültürü Değerleri Bulguları

SPSS 22.0’de veriler tanımlanırken orijinal ankete sadık kalınmıştır. Kesinlikle katılıyorum ölçeğine bir, katılıyorum ölçeğine iki, kısmen katılıyorum ölçeğine üç, ne katılıyorum ne katılmıyorum ölçeğine dört, kısmen katılmıyorum ölçeğine beş, katılmıyorum ölçeğine altı ve kesinlikle katılmıyorum ölçeğine yedi sayısal değeri verilmiştir. Aritmetik ortalama sonucunda bire yakın değerler profesyonellik, tekdüzecilik, tutuculuk ve gizlilik ifadelerine yakınlığı belirtmektedir. Yediye yakın değerler ise statükoculuk, esneklik, iyimserlik ve şeffaflık ifadelerine yakınlığı belirtmektedir. Orijinal ankette olduğu gibi üçüncü, beşinci ve on beşinci ifadeler bu belirtilen duruma ters şekilde kurgulanmıştır. Üçüncü ve on beşinci ifadelerde bire yakın değer şeffaflığı yediye yakın değer gizliliği belirtmektedir. Beşinci ifade ise bire yakın değer iyimserliği yediye yakın değer tutuculuğu belirtmektedir. Tekli incelemelerde üçüncü, beşinci ve on beşinci ifadeler orijinal haliyle bırakılmış ve ona göre yorumlanmıştır. Fakat aritmetik ortalama alınırken verilerin sonuçlarını yanlış yansıtmamak adına üçüncü, beşinci ve on beşinci ifadeler 1=7, 2=6, 3=5, 4=4, 5=3, 6=2 ve 7=1 dönüşümü yapılmıştır. Böylece bütün sayısal değerler aynı muhasebe kültürü değeri ifadelerini belirtmiştir.

3.4.1. Muhasebe Kültürü Değerleri Ortalamaları

Muhasebe kültürü değerleri statükoculuk yerine profesyonellik, tekdüzecilik yerine esneklik, tutuculuk yerine iyimserlik ve gizlilik yerine şeffaflık olmak üzere dört ana başlıktan oluşmaktadır. Veri setinin aritmetik ortalamaları alınarak analiz edilmiştir.

Tablo 25: Muhasebe Kültürü Ölçeğindeki İfadelerin Ortalamaları

		Statistics															
		K1	K2	K3	K4	K5	K6	K7	K8	K9	K10	K11	K12	K13	K14	K15	K16
N	Valid	273	273	273	273	273	273	273	273	273	273	273	273	273	273	273	273
	Missing	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Mean		3,31	4,10	2,20	2,18	4,29	2,32	4,30	2,78	3,42	4,07	4,05	2,95	3,78	3,15	3,56	1,99
Std. Error of Mean		,116	,126	,096	,092	,109	,100	,117	,092	,099	,124	,121	,098	,119	,096	,105	,085
Std. Deviation		1,920	2,076	1,588	1,517	1,803	1,648	1,930	1,519	1,637	2,044	2,006	1,611	1,973	1,587	1,737	1,404

Tablo 26: Muhasebe Kültürü Ölçeğindeki Ters İfadelerin Ortalamaları

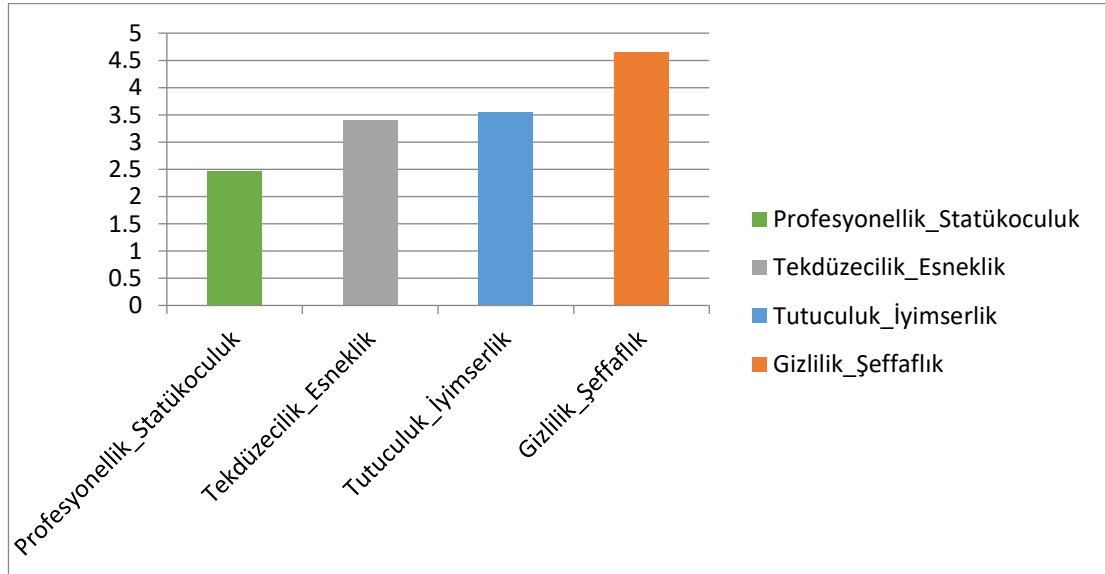
		K3_Ters	K5_Ters	K15_Ters
N	Valid	273	273	273
	Missing	0	0	0
Mean		5,7985	3,7106	4,4359
Std. Error of Mean		,09611	,10912	,10516
Std. Deviation		1,58801	1,80292	1,73748

Muhasebe kültürü ölçeğindeki ifadelerin ortalamalarına ait SPSS analiz sonuçları Tablo 25'teki ve Tablo 26'daki şekilde elde edilmiştir. Her ifadenin ayrıntılı yorumuna ait olduğu muhasebe değeri başlığında yer verilmiştir.

Tablo 27: Muhasebe Kültürü Değerleri Ortalamaları

		Profesyonellik_Statükoculuk	Tekdüzcilik_Esneklik	Tutuculuk_İyimserlik	Gizlilik_Seffaflık
N	Valid	273	273	273	273
	Missing	0	0	0	0
Mean		2,4734	3,4093	3,5568	4,6465
Std. Error of Mean		,06379	,06639	,05841	,06340
Std. Deviation		1,05391	1,09699	,96515	1,04761

Grafik 1: Muhasebe Kültürü Değerleri Ortalamaları



Muhasebe kültürü değerlerinin aritmetik ortalamalarına ait SPSS 22.0 analiz sonuçları Tablo 27'deki ve Grafik 1'deki gibi elde edilmiştir. İzmir ilinde muhasebe mesleğini yerine getiren muhasebecilerin muhasebe kültürü değerlerinden

profesyonellik, tekdüzecilik, tutuculuk ve şeffaflık değerlerine yakın olduğu yorumu yapılabilir. Her başlığın ayrıntılı yorumuna ait olduğu başlıkta yer verilmiştir.

3.4.2. Statükoculuk Yerine Profesyonellik

Dördüncü, sekizinci, on ikinci ve on altıncı ifadeler statükoculuk yerine profesyonellik değerini ölçmektedir.

Tablo 27’de yer verilen statükoculuk yerine profesyonellik muhasebe değerinin aritmetik ortalaması 2.4734’tür. İzmir’de muhasebe mesleğini yerine getiren muhasebecilerin profesyonellikten yana olduğu yorumu yapılabilir.

3.4.2.1. Muhasebe Kültürü Ölçeği Dördüncü İfade

“Muhasebe mesleği ile ilgili düzenlemeler meslek mensupları ve onların kurduğu kurum ve kuruluşlar tarafından yapılmalıdır.” ifadesine ait frekanslara Tablo 28’de yer verilmiştir.

Tablo 28: Muhasebe Kültürü Ölçeği Dördüncü İfade

Muhasebe mesleği ile ilgili düzenlemeler meslek mensupları ve onların kurduğu kurum ve kuruluşlar tarafından yapılmalıdır.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Kesinlikle_Katiliyorum	118	43,2	43,2	43,2
Katiliyorum	75	27,5	27,5	70,7
Kismen_Katiliyorum	43	15,8	15,8	86,4
Ne_Katiliyorum_Ne_Katilmiyorum	15	5,5	5,5	91,9
Kismen_Katilmiyorum	4	1,5	1,5	93,4
Katilmiyorum	8	2,9	2,9	96,3
Kesinlikle_Katilmiyorum	10	3,7	3,7	100,0
Total	273	100,0	100,0	

Tablo 25’te yer verilen dördüncü ifadenin ortalaması 2.18’dir. Profesyonellik değerinin kümülatif yüzdesi 86.4’tür. Ankete katılanların bu ifadede profesyonellik değerine yakın olduğu yorumu yapılabilir. En çok payı %43.2 ile kesinlikle katılıyorum ölçeği alırken en az payı %1.5 ile kısmen katılmıyorum ölçeği almıştır.

3.4.2.2. Muhasebe Kültürü Ölçeği Sekizinci İfade

“Muhasebe meslek mensupları, bir firmanın finansal durumunu ve performansını nasıl ölçecekleri konusunda en iyi kaniya sahiptir.” ifadesine ait frekanslara Tablo 29’da yer verilmiştir.

Tablo 29: Muhasebe Kültürü Ölçeği Sekizinci İfade

Muhasebe meslek mensupları, bir firmanın finansal durumunu ve performansını nasıl ölçecekleri konusunda en iyi kanya sahiptir.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Kesinlikle_Katiliyorum	55	20,1	20,1	20,1
Katiliyorum	83	30,4	30,4	50,5
Kismen_Katiliyorum	69	25,3	25,3	75,8
Ne_Katiliyorum_Ne_Katilmiyorum	30	11,0	11,0	86,8
Kismen_Katilmiyorum	13	4,8	4,8	91,6
Katilmiyorum	16	5,9	5,9	97,4
Kesinlikle_Katilmiyorum	7	2,6	2,6	100,0
Total	273	100,0	100,0	

Tablo 25'te yer verilen sekizinci ifadenin ortalaması 2.78'dir. Profesyonellik değerinin kümülatif yüzdesi 75.8'dir. Ankete katılanların bu ifadede profesyonellik değerine yakın olduğu yorumu yapılabilir. En çok payı %30.4 ile katılıyorum ölçeği alırken en az payı %2.6 ile kesinlikle katılmıyorum ölçeği almıştır.

3.4.2.3. Muhasebe Kültürü Ölçeği On İkinci İfade

"Muhasebe meslek mensupları finansal tablolarda neyin açıklanacağı konusunda en iyi kanya sahiptir." ifadesine ait frekanslara Tablo 30'da yer verilmiştir.

Tablo 30: Muhasebe Kültürü Ölçeği On İkinci İfade

Muhasebe meslek mensupları finansal tablolarda neyin açıklanacağı konusunda en iyi kanya sahiptir.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Kesinlikle_Katiliyorum	45	16,5	16,5	16,5
Katiliyorum	89	32,6	32,6	49,1
Kismen_Katiliyorum	60	22,0	22,0	71,1
Ne_Katiliyorum_Ne_Katilmiyorum	35	12,8	12,8	83,9
Kismen_Katilmiyorum	14	5,1	5,1	89,0
Katilmiyorum	19	7,0	7,0	96,0
Kesinlikle_Katilmiyorum	11	4,0	4,0	100,0
Total	273	100,0	100,0	

Tablo 25'te yer verilen on ikinci ifadenin ortalaması 2.95'tir. Profesyonellik değerinin kümülatif yüzdesi 71.1'dir. Ankete katılanların bu ifadede profesyonellik

değerine yakın olduğu yorumu yapılabilir. En çok payı %32.6 ile katılıyorum ölçeği alırken en az payı %4.0 ile kesinlikle katılmıyorum ölçeği almıştır.

3.4.2.4. Muhasebe Kültürü Ölçeği On Altıncı İfade

"Meslek mensupları yüksek etik standartları sürdürmelidir." ifadesine ait frekanslara Tablo 31'de yer verilmiştir.

Tablo 31: Muhasebe Kültürü Ölçeği On Altıncı İfade

Meslek mensupları yüksek etik standartları sürdürmelidir.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Kesinlikle_Katılıyorum	130	47,6	47,6	47,6
Katılıyorum	89	32,6	32,6	80,2
Kismen_Katılıyorum	17	6,2	6,2	86,4
Ne_Katılıyorum_Ne_Katılmıyorum	20	7,3	7,3	93,8
Kismen_Katılmıyorum	5	1,8	1,8	95,6
Katılmıyorum	4	1,5	1,5	97,1
Kesinlikle_Katılmıyorum	8	2,9	2,9	100,0
Total	273	100,0	100,0	

Tablo 25'te yer verilen on altıncı ifadenin ortalaması 1.99'dur. Profesyonellik değerinin kümülatif yüzdesi 86.4'tür. Ankete katılanların bu ifadede profesyonellik değerine yakın olduğu yorumu yapılabilir. En çok payı %47.6 ile kesinlikle katılıyorum ölçeği alırken en az payı %1.5 ile katılmıyorum ölçeği almıştır.

3.4.3. Tekdüzecilik Yerine Esneklik

İkinci, altıncı, onuncu ve on dördüncü ifadeler tekdüzecilik yerine esneklik değerini ölçmektedir.

Tablo 27'de yer verilen tekdüzecilik yerine esneklik muhasebe değerinin aritmetik ortalaması 3.4093'tür. Kararsızlığa yakın olmakla birlikte İzmir'de muhasebe mesleğini yerine getiren muhasebecilerin tekdüzecilikten yana olduğu yorumu yapılabilir.

3.4.3.1. Muhasebe Kültürü Ölçeği İkinci İfade

"Amortisman kuralları, her farklı varlık grubu için Maliye tarafından belirlenmelidir (Amortisman kurallarının TÜRMOB gibi profesyonel mesleki örgütler yerine Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanmasına ne ölçüde katılıyorsunuz)." ifadesine ait frekanslara Tablo 32'de yer verilmiştir.

Tablo 32: Muhasebe Kültürü Ölçeği İkinci İfade

Amortisman kuralları, her farklı varlık grubu için Maliye tarafından belirlenmelidir (Amortisman kurallarının TÜRMOB gibi profesyonel mesleki örgütler yerine Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanmasına ne ölçüde katılıyorsunuz).

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Kesinlikle_Katiliyorum	32	11,7	11,7	11,7
Katiliyorum	48	17,6	17,6	29,3
Kismen_Katiliyorum	50	18,3	18,3	47,6
Ne_Katiliyorum_Ne_Katilmiyorum	21	7,7	7,7	55,3
Kismen_Katilmiyorum	16	5,9	5,9	61,2
Katilmiyorum	65	23,8	23,8	85,0
Kesinlikle_Katilmiyorum	41	15,0	15,0	100,0
Total	273	100,0	100,0	

Tablo 25’te yer verilen ikinci ifadenin ortalaması 4.10’dur. Esneklik değerinin kümülatif yüzdesi 44.7’dir (5.9+23.8+15). Ankete katılanların bu ifadede kararsız oluşunu söylemekle birlikte çok az da olsa esneklik değerine yakın olduğu yorumu yapılabilir. En çok payı %23.8 ile katılmıyorum ölçeği alırken en az payı %7.7 ile ne katılıyorum ne katılmıyorum ölçeği almıştır.

3.4.3.2. Muhasebe Kültürü Ölçeği Altıncı İfade

"Tüm şirketlerin finansal tabloları standart formatlara sahip olmalıdır." ifadesine ait frekanslara Tablo 33’te yer verilmiştir.

Tablo 33: Muhasebe Kültürü Ölçeği Altıncı İfade

Tüm şirketlerin finansal tabloları standart formatlara sahip olmalıdır.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Kesinlikle_Katiliyorum	116	42,5	42,5	42,5
Katiliyorum	77	28,2	28,2	70,7
Kismen_Katiliyorum	26	9,5	9,5	80,2
Ne_Katiliyorum_Ne_Katilmiyorum	14	5,1	5,1	85,3
Kismen_Katilmiyorum	18	6,6	6,6	91,9
Katilmiyorum	16	5,9	5,9	97,8
Kesinlikle_Katilmiyorum	6	2,2	2,2	100,0
Total	273	100,0	100,0	

Tablo 25’te yer verilen altıncı ifadenin ortalaması 2.32’dir. Tekdüzecilik değerinin kümülatif yüzdesi 80.2’dir. Ankete katılanların bu ifadede tekdüzecilik değerine yakın olduğu yorumu yapılabilir. En çok payı %42.5 ile kesinlikle katılıyorum ölçeği alırken en az payı %2.2 ile kesinlikle katılmıyorum ölçeği almıştır.

3.4.3.3. Muhasebe Kültürü Ölçeği Onuncu İfade

"Muhasebe politikaları (Stok değerlendirme, amortisman yöntemleri gibi) bir kere belirlendikten sonra değiştirilmemelidir." ifadesine ait frekanslara Tablo 34'te yer verilmiştir.

Tablo 34: Muhasebe Kültürü Ölçeği Onuncu İfade

Muhasebe politikaları (Stok değerlendirme, amortisman yöntemleri gibi) bir kere belirlendikten sonra değiştirilmemelidir.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Kesinlikle_Katiliyorum	31	11,4	11,4	11,4
Katiliyorum	59	21,6	21,6	33,0
Kismen_Katiliyorum	30	11,0	11,0	44,0
Ne_Katiliyorum_Ne_Katilmiyorum	23	8,4	8,4	52,4
Kismen_Katilmiyorum	34	12,5	12,5	64,8
Katilmiyorum	61	22,3	22,3	87,2
Kesinlikle_Katilmiyorum	35	12,8	12,8	100,0
Total	273	100,0	100,0	

Tablo 25'te yer verilen onuncu ifadenin ortalaması 4.07'dir. Esneklik değerinin kümülatif yüzdesi 47.6'dır (12.5+22.3+12.8). Ankete katılanların bu ifadede kararsız olduğunu söylemekle birlikte çok az da olsa esneklik değerine yakın olduğu yorumu yapılabilir. En çok payı %22.3 ile katılmıyorum ölçeği alırken en az payı %8.4 ile ne katılıyorum ne katılmıyorum ölçeği almıştır.

3.4.3.4. Muhasebe Kültürü Ölçeği On Dördüncü İfade

"Finansal tablolarda standartlaştırılmış ayrıntılı bilgilerin sayısı artırılmalıdır." ifadesine ait frekanslara Tablo 35'te yer verilmiştir.

Tablo 35: Muhasebe Kültürü Ölçeği On Dördüncü İfade

Finansal tablolarda standartlaştırılmış ayrıntılı bilgilerin sayısı artırılmalıdır.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Kesinlikle_Katiliyorum	38	13,9	13,9	13,9
Katiliyorum	75	27,5	27,5	41,4
Kismen_Katiliyorum	61	22,3	22,3	63,7
Ne_Katiliyorum_Ne_Katilmiyorum	43	15,8	15,8	79,5
Kismen_Katilmiyorum	25	9,2	9,2	88,6
Katilmiyorum	25	9,2	9,2	97,8
Kesinlikle_Katilmiyorum	6	2,2	2,2	100,0
Total	273	100,0	100,0	

Tablo 25'te yer verilen on dördüncü ifadenin ortalaması 3.15'tir. Tekdüzecilik değerinin kümülatif yüzdesi 63.7'dir. Ankete katılanların bu ifadede tekdüzecilik değerine yakın olduğu yorumu yapılabilir. En çok payı %27.5 ile katılıyorum ölçeği alırken en az payı %2.2 ile kesinlikle katılmıyorum ölçeği almıştır.

3.4.4. Tutuculuk Yerine İyimserlik

Birinci, beşinci, dokuzuncu ve on üçüncü ifadeler tutuculuk yerine iyimserlik değerini ölçmektedir.

Tablo 27'de yer verilen tutuculuk yerine iyimserlik muhasebe değerinin aritmetik ortalaması 3.5568'dir. Kararsızlığa yakın olmakla birlikte İzmir'de muhasebe mesleğini yerine getiren muhasebecilerin tutuculuktan yana olduğu yorumu yapılabilir.

Muhasebe kültürü ölçeğinin on üçüncü ifadesinde "Fiyatların yükseldiği zamanlarda FIFO yerine LIFO kullanılmalıdır" cümlesi yer almaktadır. Orijinal ankete sadık kalındığı için bu ifadeye yer verilmiştir. Fakat hem vergi mevzuatında hem de TMS/TFRS'lerde LIFO yöntemi, kullanılmasına izin verilmeyen bir yöntemdir (Fındık, 2013, s. 97). Tablo 26'daki ve Tablo 27'deki verilerden yararlanarak on üçüncü ifade hariç tutulduğu zaman tutuculuk yerine iyimserlik muhasebe değerinin aritmetik ortalaması 3.48 bulunmuştur $[(3.31+3,71+3,42)/3]$. On üçüncü ifade değerlendirmeye alınmadığı zaman sonuç değişmemekle birlikte İzmir'de muhasebe mesleğini yerine getiren muhasebecilerin yine tutuculuktan yana olduğu yorumu yapılabilir.

3.4.4.1. Muhasebe Kültürü Ölçeği Birinci İfade

"Şüphe durumunda kar ve varlıkların değeri düşük gösterilmelidir (Örneğin; stoklar, menkul kıymetler, alacaklar için karşılık ayrılması)." ifadesine ait frekanslara Tablo 36'da yer verilmiştir.

Tablo 36: Muhasebe Kültürü Ölçeği Birinci İfade

Şüphe durumunda kar ve varlıkların değeri düşük gösterilmelidir (Örneğin; stoklar, menkul kıymetler, alacaklar için karşılık ayrılması).

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Kesinlikle_Katiliyorum	48	17,6	17,6	17,6
Katiliyorum	70	25,6	25,6	43,2
Kismen_Katiliyorum	58	21,2	21,2	64,5
Ne_Katiliyorum_Ne_Katilmiyorum	26	9,5	9,5	74,0
Kismen_Katilmiyorum	9	3,3	3,3	77,3
Katilmiyorum	41	15,0	15,0	92,3
Kesinlikle_Katilmiyorum	21	7,7	7,7	100,0
Total	273	100,0	100,0	

Tablo 25'te yer verilen birinci ifadenin ortalaması 3.31'dir. Tutuculuk değerinin kümülatif yüzdesi 64.5'tir. Ankete katılanların bu ifadede tutuculuk değerine yakın olduğu yorumu yapılabilir. En çok payı %25.6 ile katılıyorum ölçeği alırken en az payı %3.3 ile kısmen katılmıyorum ölçeği almıştır.

3.4.4.2. Muhasebe Kültürü Ölçeği Beşinci İfade

"Cari piyasa değeri tarihi maliyetlere göre daha az yararlıdır." ifadesine ait frekanslara Tablo 37'de yer verilmiştir.

Tablo 37: Muhasebe Kültürü Ölçeği Beşinci İfade

Cari piyasa değeri tarihi maliyetlere göre daha az yararlıdır.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Kesinlikle_Katiliyorum	15	5,5	5,5	5,5
Katiliyorum	37	13,6	13,6	19,0
Kismen_Katiliyorum	51	18,7	18,7	37,7
Ne_Katiliyorum_Ne_Katilmiyorum	48	17,6	17,6	55,3
Kismen_Katilmiyorum	30	11,0	11,0	66,3
Katilmiyorum	57	20,9	20,9	87,2
Kesinlikle_Katilmiyorum	35	12,8	12,8	100,0
Total	273	100,0	100,0	

Tablo 25'te yer verilen beşinci ifadenin ortalaması 4.29'dir. Tutuculuk değerinin kümülatif yüzdesi 44.7'dir (11+20.9+12.8). Ankete katılanların bu ifadede

kararsız oluğunu söylemekle birlikte çok az da olsa tutuculuk değerine yakın olduğu yorumu yapılabilir. En çok payı %20.9 ile katılmıyorum ölçeği alırken en az payı %5.5 ile kesinlikle katılıyorum ölçeği almıştır.

3.4.4.3. Muhasebe Kültürü Ölçeği Dokuzuncu İfade

"Piyasa değerleri genellikle tarihi maliyet yerine kullanılmalıdır." ifadesine ait frekanslara Tablo 38'de yer verilmiştir.

Tablo 38: Muhasebe Kültürü Ölçeği Dokuzuncu İfade

Piyasa değerleri genellikle tarihi maliyet yerine kullanılmalıdır.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Kesinlikle_Katiliyorum	32	11,7	11,7	11,7
Katiliyorum	62	22,7	22,7	34,4
Kismen_Katiliyorum	53	19,4	19,4	53,8
Ne_Katiliyorum_Ne_Katilmiyorum	58	21,2	21,2	75,1
Kismen_Katilmiyorum	29	10,6	10,6	85,7
Katilmiyorum	30	11,0	11,0	96,7
Kesinlikle_Katilmiyorum	9	3,3	3,3	100,0
Total	273	100,0	100,0	

Tablo 25'te yer verilen dokuzuncu ifadenin ortalaması 3.42'dir. Tutuculuk değerinin kümülatif yüzdesi 53.8'dir. Ankete katılanların bu ifadede tutuculuk değerine yakın olduğu yorumu yapılabilir. En çok payı %22.7 ile katılıyorum ölçeği alırken en az payı %3.3 ile kesinlikle katılmıyorum ölçeği almıştır.

3.4.4.4. Muhasebe Kültürü Ölçeği On Üçüncü İfade

"Fiyatların yükseldiği zamanlarda FIFO (İlk Giren İlk Çıkar-First In First Out) yerine LIFO (Son Giren İlk Çıkar-Last In First Out) kullanılmalıdır." ifadesine ait frekanslara Tablo 39'da yer verilmiştir.

Tablo 39: Muhasebe Kültürü Ölçeği On Üçüncü İfade

Fiyatların yükseldiği zamanlarda FIFO yerine LIFO kullanılmalıdır.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Kesinlikle_Katiliyorum	31	11,4	11,4	11,4
Katiliyorum	64	23,4	23,4	34,8
Kismen_Katiliyorum	43	15,8	15,8	50,5
Ne_Katiliyorum_Ne_Katilmiyorum	41	15,0	15,0	65,6
Kismen_Katilmiyorum	19	7,0	7,0	72,5
Katilmiyorum	40	14,7	14,7	87,2
Kesinlikle_Katilmiyorum	35	12,8	12,8	100,0
Total	273	100,0	100,0	

Tablo 25'te yer verilen on üçüncü ifadenin ortalaması 3.78'dir. Tutuculuk değerinin kümülatif yüzdesi 50.5'tir. Ankete katılanların bu ifadede tutuculuk değerine yakın olduğu yorumu yapılabilir. En çok payı %23.4 ile katılıyorum ölçeği alırken en az payı %7.0 ile kısmen katılmıyorum ölçeği almıştır.

Hem vergi mevzuatında hem de TMS/TFRS'lerde LIFO yöntemi, kullanılmasına izin verilmeyen bir yöntem olmasına rağmen orijinal ankete sadık kalındığı için bu ifadeye yer verilmiştir. Bu ifade çıkarılsa dahi sonuç değişmemektedir. İzmir'de muhasebe mesleğini yerine getiren muhasebecilerin yine tutuculuktan yana olduğu yorumu yapılabilir.

3.4.5. Gizlilik Yerine Şeffaflık

Üçüncü, yedinci, on birinci ve on beşinci ifadeler gizlilik yerine şeffaflık değerini ölçmektedir.

Tablo 27'de yer verilen gizlilik yerine şeffaflık muhasebe değerinin aritmetik ortalaması 4.6465'tir. İzmir'de muhasebe mesleğini yerine getiren muhasebecilerin şeffaflıktan yana olduğu yorumu yapılabilir.

3.4.5.1. Muhasebe Kültürü Ölçeği Üçüncü İfade

"Finansal tablolar, sadece hissedarlara ve yöneticilere değil, kamuoyuna yönelik hazırlanmalıdır." ifadesine ait frekanslara Tablo 40'ta yer verilmiştir.

Tablo 40: Muhasebe Kültürü Ölçeği Üçüncü İfade

Finansal tablolar, sadece hissedarlara ve yöneticilere değil, kamuoyuna yönelik hazırlanmalıdır.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Kesinlikle_Katiliyorum	119	43,6	43,6	43,6
Katiliyorum	85	31,1	31,1	74,7
Kismen_Katiliyorum	23	8,4	8,4	83,2
Ne_Katiliyorum_Ne_Katilmiyorum	15	5,5	5,5	88,6
Kismen_Katilmiyorum	13	4,8	4,8	93,4
Katilmiyorum	8	2,9	2,9	96,3
Kesinlikle_Katilmiyorum	10	3,7	3,7	100,0
Total	273	100,0	100,0	

Tablo 25'te yer verilen üçüncü ifadenin ortalaması 2.20'dir. Şeffaflık değerinin kümülatif yüzdesi 83.2'dir. Ankete katılanların bu ifadede şeffaflık değerine yakın olduğu yorumu yapılabilir. En çok payı %43.6 ile kesinlikle katılıyorum ölçeği alırken en az payı %2.9 ile katılmıyorum ölçeği almıştır.

3.4.5.2. Muhasebe Kültürü Ölçeği Yedinci İfade

"Finansal tablolarda sadece minimum düzeyde detaylı bilgi yer almalıdır." ifadesine ait frekanslara Tablo 41'de yer verilmiştir.

Tablo 41: Muhasebe Kültürü Ölçeği Yedinci İfade

Finansal tablolarda sadece minimum düzeyde detaylı bilgi yer almalıdır.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Kesinlikle_Katiliyorum	19	7,0	7,0	7,0
Katiliyorum	48	17,6	17,6	24,5
Kismen_Katiliyorum	44	16,1	16,1	40,7
Ne_Katiliyorum_Ne_Katilmiyorum	27	9,9	9,9	50,5
Kismen_Katilmiyorum	25	9,2	9,2	59,7
Katilmiyorum	77	28,2	28,2	87,9
Kesinlikle_Katilmiyorum	33	12,1	12,1	100,0
Total	273	100,0	100,0	

Tablo 25'te yer verilen yedinci ifadenin ortalaması 4.30'dur. Şeffaflık değerinin kümülatif yüzdesi 49.5'tir (9.2+28.2+12.1). Ankete katılanların bu ifadede kararsız oluşunu söylemekle birlikte çok az da olsa şeffaflık değerine yakın olduğu yorumu yapılabilir. En çok payı %28.2 ile katılmıyorum ölçeği alırken en az payı %7.0 ile kesinlikle katılıyorum ölçeği almıştır.

3.4.5.3. Muhasebe Kültürü Ölçeği On Birinci İfade

"Şirket yönetimine ve sahiplerine ilişkin bilgiler finansal tablolara dahil edilmemelidir." ifadesine ait frekanslara Tablo 42'de yer verilmiştir.

Tablo 42: Muhasebe Kültürü Ölçeği On Birinci İfade

Şirket yönetimine ve sahiplerine ilişkin bilgiler finansal tablolara dahil edilmemelidir.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Kesinlikle_Katiliyorum	28	10,3	10,3	10,3
Katiliyorum	60	22,0	22,0	32,2
Kismen_Katiliyorum	35	12,8	12,8	45,1
Ne_Katiliyorum_Ne_Katilmiyorum	23	8,4	8,4	53,5
Kismen_Katilmiyorum	30	11,0	11,0	64,5
Katilmiyorum	67	24,5	24,5	89,0
Kesinlikle_Katilmiyorum	30	11,0	11,0	100,0
Total	273	100,0	100,0	

Tablo 25'te yer verilen on birinci ifadenin ortalaması 4.05'tir. Şeffaflık değerinin kümülatif yüzdesi 46.5'tir (11+24.5+11). Ankete katılanların bu ifadede kararsız oluşunu söylemekle birlikte çok az da olsa şeffaflık değerine yakın olduğu yorumu yapılabilir. En çok payı %24.5 ile katılmıyorum ölçeği alırken en az payı %8.4 ile ne katılıyorum ne katılmıyorum ölçeği almıştır.

3.4.5.4. Muhasebe Kültürü Ölçeği On Beşinci İfade

"Yönetim tahminleri finansal tablolara dahil edilmelidir." ifadesine ait frekanslara Tablo 43'te yer verilmiştir.

Tablo 43: Muhasebe Kültürü Ölçeği On Beşinci İfade

Yönetim tahminleri finansal tablolara dahil edilmelidir.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Kesinlikle_Katiliyorum	26	9,5	9,5	9,5
Katiliyorum	69	25,3	25,3	34,8
Kismen_Katiliyorum	54	19,8	19,8	54,6
Ne_Katiliyorum_Ne_Katilmiyorum	42	15,4	15,4	70,0
Kismen_Katilmiyorum	23	8,4	8,4	78,4
Katilmiyorum	49	17,9	17,9	96,3
Kesinlikle_Katilmiyorum	10	3,7	3,7	100,0
Total	273	100,0	100,0	

Tablo 25'te yer verilen on beşinci ifadenin ortalaması 3.56'dır. Şeffaflık değerinin kümülatif yüzdesi 54.6'dır. Ankete katılanların bu ifadeye kararsız olduğunu söylemekle birlikte çok az da olsa şeffaflık değerine yakın olduğu yorumu yapılabilir. En çok payı %25.3 ile katılıyorum ölçeği alırken en az payı %3.7 ile kesinlikle katılmıyorum ölçeği almıştır.

3.4.6. İzmir'deki Muhasebe Kültürü ile Türkiye'deki Muhasebe Kültürünün Karşılaştırılması

Muhasebe kültürü değerlerinin aritmetik ortalamalarına ait SPSS 22.0 analiz sonuçları Tablo 27'deki ve Grafik 1'deki gibi elde edilmiştir. İzmir'deki muhasebecilerin muhasebe kültürü değerlerinden profesyonellik, tekdüzcülük, tutuculuk ve şeffaflık değerlerine yakın olduğu yorumu yapılabilir.

Türkiye'de Gray'in muhasebe kültürü değerleri kullanılarak yapılan bazı çalışmaların karşılaştırılması, 2.3.3. Türkiye'deki Muhasebe Kültürü başlığı altında ele alınmış ve Tablo 7'de özetlenmiştir.

Karabınar ve Güvenç (2006), Duman (2007), Tecimer (2010), Bekçi ve Bitlisli (2012), Kıymık (2015), Durmuş ve Güneş (2017) ve Özdaşlı (2017) çalışmaları sonucunda katılımcıların profesyonellik değerine yakın olduğunu belirtmişlerdir. İzmir'deki muhasebecilerin de profesyonellik değerine yakın olduğu tespit edilmiştir.

Karabınar ve Güvenç (2006), Duman (2007), Tecimer (2010), Bekçi ve Bitlisli (2012), Kıymık (2015) ve Durmuş ve Güneş (2017) çalışmaları sonucunda katılımcıların tekdüzcülük değerine yakın olduğunu belirtmişlerdir. İzmir'deki muhasebecilerin de tekdüzcülük değerine yakın olduğu tespit edilmiştir.

Karabınar ve Güvenç (2006), Tecimer (2010) ve Durmuş ve Güneş (2017) çalışmaları sonucunda katılımcıların tutuculuk değerine yakın olduğunu belirtmişlerdir. İzmir'deki muhasebecilerin de tutuculuk değerine yakın olduğu tespit edilmiştir.

Bekçi ve Bitlisli (2012), Kıymık (2015), Durmuş ve Güneş (2017) ve Özdaşlı (2017) çalışmaları sonucunda katılımcıların şeffaflık değerine yakın olduğunu belirtmişlerdir. İzmir'deki muhasebecilerin de şeffaflık değerine yakın olduğu tespit edilmiştir.

Durmuş ve Güneş'in (2017) 8 yeminli mali müşavirler odasına bağlı 420 yeminli mali müşavire anket uyguladığı "Türkiye'deki Yeminli Mali Müşavirlerin

Kültür Bazlı Muhasebe Değerlerinin Analizi" adlı çalışmasıyla İzmir'deki muhasebecilerin muhasebe kültürü değerleri, tüm muhasebe kültürü değerlerinde uyum sağlamaktadır. İki çalışmada da muhasebe kültürü değerleri profesyonellik, tekdüzelik, tutuculuk ve şeffaflık olarak sıralanmaktadır.

3.5. Demografik Yapıya Göre Muhasebe Kültürü Değerleri

Bu bölümde anketi yanıtlayanların cinsiyet, yaş, eğitim düzeyi, unvan, çalışma şekli, mevcut işletmesindeki çalışma süresi, mesleki tecrübe ve görev yaptığı iş yeri sayısının muhasebe kültürü değerlerindeki dağılımı yer almaktadır.

Tablo 44: Demografik Yapı ve Muhasebe Kültürü Değerleri

Muhasebe Kültürü Değerleri	Statükoculuk Yerine Profesyonellik	Tekdüzelik Yerine Esneklik	Tutuculuk Yerine İyimserlik	Gizlilik Yerine Şeffaflık
Demografik Bulgular				
Cinsiyet	<u>Daha Profesyonel:</u> Erkekler	<u>Daha Tekdüzeci:</u> Erkekler	<u>Daha Tutucu:</u> Erkekler	<u>Daha Şeffaf:</u> Erkekler
Yaş	<u>Daha Profesyonel:</u> 56 Yaş ve Üstü	<u>Daha Tekdüzeci:</u> 18-25 Yaş	<u>Daha Tutucu:</u> 56 Yaş ve Üstü	<u>Daha Şeffaf:</u> 41-45 Yaş
Eğitim Düzeyi	<u>Daha Profesyonel:</u> Ön Lisans	<u>Daha Tekdüzeci:</u> Lisans	<u>Daha Tutucu:</u> Doktora	<u>Daha Şeffaf:</u> Doktora
Unvan	<u>Daha Profesyonel:</u> Yeminli Mali Müşavirler	<u>Daha Tekdüzeci:</u> Muhasebe Yardımcı Elemanları	<u>En Tutucu:</u> Yeminli Mali Müşavirler <u>En İyimser:</u> Muhasebe Yetkilileri	<u>Daha Şeffaf:</u> Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler
Çalışma Şekli	<u>Daha Profesyonel:</u> Bağımsız Çalışanlar	<u>Daha Tekdüzeci:</u> Mali Müşavirlik Ruhsatı Olup, Kullanmayanlar	<u>Daha Tutucu:</u> Bağımsız Çalışanlar	<u>Daha Şeffaf:</u> Bir Şirkette Bağımlı Statüde Çalışanlar
Mevcut İşletmedeki Çalışma Süresi	<u>Daha Profesyonel:</u> 21-25 Yıl	<u>Daha Tekdüzeci:</u> 26 Yıl ve Üstü	<u>Daha Tutucu:</u> 26 Yıl ve Üstü	<u>Daha Şeffaf:</u> 6-10 Yıl
Mesleki Tecrübe	<u>Daha Profesyonel:</u> 21-25 Yıl	<u>Daha Tekdüzeci:</u> 6-10 Yıl	<u>Daha Tutucu:</u> 26 Yıl ve Üstü	<u>Daha Şeffaf:</u> 16-20 Yıl
İş Yeri Tecrübesi	<u>Daha Profesyonel:</u> Beş ve Üzeri	<u>Daha Tekdüzeci:</u> Birinci İş Yeri	<u>Daha Tutucu:</u> Dördüncü İş Yeri	<u>Daha Şeffaf:</u> Dördüncü İş Yeri

Tablo 44’te demografik yapıya göre muhasebe kültürü değerleri özetlenmiştir. Tablodaki her hücre birbirinden bağımsız olarak değerlendirilmelidir. Her ifadenin ayrıntılı yorumuna ait olduğu başlığın altında yer verilmiştir.

3.5.1. Cinsiyete Göre Muhasebe Kültürü Değerleri

Cinsiyete ve muhasebe kültürü değerlerine ait frekanslara Tablo 45’te yer verilmiştir.

Tablo 45: Cinsiyet ve Muhasebe Kültürü Değerleri

		Profesyonellik_Statukoculuk	Tekduzecilik_Esneklik	Tutuculuk_Iyimserlik	Gizlilik_Seffaflık
Profesyonellik_Statukoculuk Tekduzecilik_Esneklik Tutuculuk_Iyimserlik Gizlilik_Seffaflık ^					
Cinsiyetiniz					
Kadın	Mean	2,4769	3,4167	3,6551	4,6389
	N	108	108	108	108
	Std. Deviation	1,07463	1,06780	,87456	1,11087
	Std. Error of Mean	,10341	,10275	,08415	,10689
	% of Total N	40,3%	40,3%	40,3%	40,3%
Erkek	Mean	2,4625	3,3969	3,4766	4,6516
	N	160	160	160	160
	Std. Deviation	1,04581	1,13214	1,00736	1,00043
	Std. Error of Mean	,08268	,08950	,07964	,07909
	% of Total N	59,7%	59,7%	59,7%	59,7%
Total	Mean	2,4683	3,4049	3,5485	4,6465
	N	268	268	268	268
	Std. Deviation	1,05554	1,10468	,95839	1,04432
	Std. Error of Mean	,06448	,06748	,05854	,06379
	% of Total N	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Statükoculuk yerine profesyonellik değerinde hem kadınlar hem de erkekler profesyonellik değerine yakındır. Ancak ankete katılanların %59.7’sini oluşturan ve 2.4625 ortalamaya sahip erkeklerin, ankete katılanların %40.3’ünü oluşturan ve 2.4769 ortalamaya sahip kadınlara göre profesyonellik değerine daha yakın olduğu yorumu yapılabilir.

Tekdüzecilik yerine esneklik değerinde hem kadınlar hem de erkekler tekdüzecilik değerine yakındır. Ancak 3.3969 ortalamaya sahip erkeklerin 3.4167 ortalamaya sahip kadınlara göre tekdüzecilik değerine daha yakın olduğu yorumu yapılabilir.

Tutuculuk yerine iyimserlik değerinde hem kadınlar hem de erkekler tutuculuk değerine yakındır. Ancak 3.4766 ortalamaya sahip erkeklerin 3.6551 ortalamaya sahip kadınlara göre tutuculuk değerine daha yakın olduğu yorumu yapılabilir.

Gizlilik yerine şeffaflık değerinde hem kadınlar hem de erkekler şeffaflık değerine yakındır. Ancak 4.6516 ortalamaya sahip erkeklerin 4.6389 ortalamaya sahip kadınlara göre şeffaflık değerine daha yakın olduğu yorumu yapılabilir.

3.5.2. Yaş Aralığına Göre Muhasebe Kültürü Değerleri

Yaş ve muhasebe kültürü değerlerine ait frekanslara Tablo 46'da yer verilmiştir.

Tablo 46: Yaş ve Muhasebe Kültürü Değerleri

Profesyonellik_Statükoculuk Tekduzecilik_Esneklik Tutuculuk_İyimserlik Gizlilik_Seffaflık * Yaşınız					
Yaşınız		Profesyonellik_Statükoculuk	Tekduzecilik_Esneklik	Tutuculuk_İyimserlik	Gizlilik_Seffaflık
18-25	Mean	2,7683	3,1768	3,8476	4,1768
	N	41	41	41	41
	Std. Deviation	1,21500	1,10148	,74975	,93749
	Std. Error of Mean	,18975	,17202	,11709	,14641
	% of Total N	15,3%	15,3%	15,3%	15,3%
26-30	Mean	2,3913	3,2101	3,6558	4,8297
	N	69	69	69	69
	Std. Deviation	,83300	,96408	1,00924	1,06282
	Std. Error of Mean	,10028	,11606	,12150	,12795
	% of Total N	25,7%	25,7%	25,7%	25,7%
31-35	Mean	2,6296	3,3241	3,7315	4,6574
	N	27	27	27	27
	Std. Deviation	1,02931	1,03500	,87411	1,16880
	Std. Error of Mean	,19809	,19919	,16822	,22494
	% of Total N	10,1%	10,1%	10,1%	10,1%
36-40	Mean	2,8971	3,8676	3,6029	4,6912
	N	17	17	17	17
	Std. Deviation	1,20240	1,34953	1,10063	1,39343
	Std. Error of Mean	,29163	,32731	,26694	,33796
	% of Total N	6,3%	6,3%	6,3%	6,3%
41-45	Mean	2,4231	3,7212	3,4135	5,0962
	N	26	26	26	26
	Std. Deviation	1,29763	1,08703	1,39811	,88056
	Std. Error of Mean	,25449	,21318	,27419	,17269
	% of Total N	9,7%	9,7%	9,7%	9,7%
46-50	Mean	2,4500	3,7625	3,5125	4,2500
	N	20	20	20	20
	Std. Deviation	1,21287	1,15130	,89397	1,01631
	Std. Error of Mean	,27121	,25744	,19990	,22725
	% of Total N	7,5%	7,5%	7,5%	7,5%
51-55	Mean	2,2315	3,6667	3,4722	4,7500
	N	27	27	27	27
	Std. Deviation	,96558	1,34272	,67344	1,00000
	Std. Error of Mean	,18583	,25841	,12960	,19245
	% of Total N	10,1%	10,1%	10,1%	10,1%
56+	Mean	2,1524	3,2500	3,1220	4,6220
	N	41	41	41	41
	Std. Deviation	,89421	,98742	,84986	,85900
	Std. Error of Mean	,13965	,15421	,13273	,13415
	% of Total N	15,3%	15,3%	15,3%	15,3%
Total	Mean	2,4599	3,4011	3,5550	4,6465
	N	268	268	268	268
	Std. Deviation	1,05425	1,10477	,96619	1,04790
	Std. Error of Mean	,06440	,06748	,05902	,06401
	% of Total N	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Statükoculuk yerine profesyonellik değerinde tüm yaş aralıkları profesyonellik değerine yakındır. Ankete katılanların %15.3'ünü oluşturan ve 2.1524 ortalamaya sahip 56 yaş ve üstü, profesyonellik değerine en yakın yaş grubudur.

Ankete katılanların %6.3'ünü oluşturan ve 2.8971 ortalamaya sahip 36-40 yaş grubu ise en uzak yaş grubudur.

Tekdüzecilik yerine esneklik değerinde tüm yaş aralıkları tekdüzecilik değerine yakındır. Ankete katılanların %15.3'ünü oluşturan ve 3.1768 ortalamaya sahip 18-25 yaş grubu, tekdüzecilik değerine en yakın yaş grubudur. Ankete katılanların %6.3'ünü oluşturan ve 3.8676 ortalamaya sahip 36-40 yaş grubu ise en uzak yaş grubudur.

Tutuculuk yerine iyimserlik değerinde tüm yaş aralıkları tutuculuk değerine yakındır. Ankete katılanların %15.3'ünü oluşturan ve 3.1220 ortalamaya sahip 56 yaş ve üstü, tutuculuk değerine en yakın yaş grubudur. Ankete katılanların %15.3'ünü oluşturan ve 3.8476 ortalamaya sahip 18-25 yaş grubu ise en uzak yaş grubudur.

Gizlilik yerine şeffaflık değerinde tüm yaş aralıkları şeffaflık değerine yakındır. Ankete katılanların %9.7'sini oluşturan ve 5.0962 ortalamaya sahip 41-45 yaş grubu, şeffaflık değerine en yakın yaş grubudur. Ankete katılanların %15.3'ünü oluşturan ve 4.1768 ortalamaya sahip 18-25 yaş grubu ise en uzak yaş grubudur.

3.5.3. Eğitim Düzeyine Göre Muhasebe Kültürü Değerleri

Eğitim düzeyi ve muhasebe kültürü değerlerine ait frekanslara Tablo 47'de yer verilmiştir.

Tablo 47: Eğitim Düzeyi ve Muhasebe Kültürü Değerleri

Eğitim Düzeyiniz		Profesyonellik_Statukoculuk	Tekduzecilik_Esneklik	Tutuculuk_Iyimserlik	Gizlilik_Seffaflık
On_Lisans	Mean	2,2826	3,3913	3,7826	4,1957
	N	23	23	23	23
	Std. Deviation	,83020	1,10481	1,08530	1,26347
	Std. Error of Mean	,17311	,23037	,22630	,26345
	% of Total N	8,4%	8,4%	8,4%	8,4%
Lisans	Mean	2,3079	3,3757	3,4986	4,6808
	N	177	177	177	177
	Std. Deviation	,91148	1,08813	,85964	1,01890
	Std. Error of Mean	,06851	,08179	,06461	,07659
	% of Total N	64,8%	64,8%	64,8%	64,8%
YukseLisans	Mean	2,9265	3,4779	3,6654	4,6985
	N	68	68	68	68
	Std. Deviation	1,28863	1,04893	1,15304	1,04966
	Std. Error of Mean	,15627	,12720	,13983	,12729
	% of Total N	24,9%	24,9%	24,9%	24,9%
Doktora	Mean	3,0500	3,7500	3,1000	4,8000
	N	5	5	5	5
	Std. Deviation	1,42960	2,07666	1,08397	,64711
	Std. Error of Mean	,63934	,92871	,48477	,28940
	% of Total N	1,8%	1,8%	1,8%	1,8%
Total	Mean	2,4734	3,4093	3,5568	4,6465
	N	273	273	273	273
	Std. Deviation	1,05391	1,09699	,96515	1,04761
	Std. Error of Mean	,06379	,06639	,05841	,06340
	% of Total N	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Statükoculuk yerine profesyonellik değerinde tüm eğitim düzeyleri profesyonellik değerine yakındır. Ankete katılanların %8.4'ünü oluşturan ve 2.2826 ortalamaya sahip ön lisans grubu, profesyonellik değerine en yakın eğitim düzeyidir. Ankete katılanların %1.8'ini oluşturan ve 3.0500 ortalamaya sahip doktora grubu ise en uzak eğitim düzeyidir.

Tekdüzecilik yerine esneklik değerinde tüm eğitim düzeyleri tekdüzecilik değerine yakındır. Ankete katılanların %64.8'ini oluşturan ve 3.3757 ortalamaya sahip lisans grubu, tekdüzecilik değerine en yakın eğitim düzeyidir. Ankete katılanların %1.8'ini oluşturan ve 3.7500 ortalamaya sahip doktora grubu ise en uzak eğitim düzeyidir.

Tutuculuk yerine iyimserlik değerinde tüm eğitim düzeyleri tutuculuk değerine yakındır. Ankete katılanların %1.8'ini oluşturan ve 3.1000 ortalamaya sahip doktora grubu, tutuculuk değerine en yakın eğitim düzeyidir. Ankete katılanların %8.4'ünü oluşturan ve 3.7826 ortalamaya sahip ön lisans grubu ise en uzak eğitim düzeyidir.

Gizlilik yerine şeffaflık değerinde tüm eğitim düzeyleri şeffaflık değerine yakındır. Ankete katılanların %1.8'ini oluşturan ve 4.8000 ortalamaya sahip doktora grubu, şeffaflık değerine en yakın eğitim düzeyidir. Ankete katılanların %8.4'ünü oluşturan ve 4.1957 ortalamaya sahip ön lisans grubu ise en uzak eğitim düzeyidir.

3.5.4. Unvana Göre Muhasebe Kültürü Değerleri

Unvan ve muhasebe kültürü değerlerine ait frekanslara Tablo 48'de yer verilmiştir.

Tablo 48: Unvan ve Muhasebe Kültürü Değerleri

Profesyonellik_Statükoculuk Tekdüzecilik_Esneklik Tutuculuk_İyimserlik Gizlilik_Şeffaflık * Unvanınız					
Unvanınız		Profesyonellik_Statükoculuk	Tekdüzecilik_Esneklik	Tutuculuk_İyimserlik	Gizlilik_Şeffaflık
Muhasebe_Yardımcı_Elemanı	Mean	2,4194	3,0726	3,4919	4,1613
	N	31	31	31	31
	Std. Deviation	,78631	1,00870	,78391	1,23920
	Std. Error of Mean	,14123	,18117	,14079	,22257
	% of Total N	11,4%	11,4%	11,4%	11,4%
Aday_Meslek_Mensubu	Mean	2,6355	3,3916	3,7952	4,5994
	N	83	83	83	83
	Std. Deviation	1,21117	1,09891	1,01298	,95711
	Std. Error of Mean	,13294	,12062	,11119	,10506
	% of Total N	30,4%	30,4%	30,4%	30,4%
SMMM	Mean	2,4048	3,4643	3,4345	4,8710
	N	126	126	126	126
	Std. Deviation	1,04874	1,16992	,92314	,94273
	Std. Error of Mean	,09343	,10422	,08224	,08398
	% of Total N	46,2%	46,2%	46,2%	46,2%
YMM	Mean	2,3167	3,6667	2,7000	4,4333
	N	15	15	15	15
	Std. Deviation	,74682	,63151	,74522	1,24451
	Std. Error of Mean	,19283	,16306	,19242	,32133
	% of Total N	5,5%	5,5%	5,5%	5,5%
Muhasebe_Yetkilisi	Mean	2,4306	3,4722	4,1389	4,3056
	N	18	18	18	18
	Std. Deviation	,93071	,97351	,86272	1,28210
	Std. Error of Mean	,21937	,22946	,20334	,30219
	% of Total N	6,6%	6,6%	6,6%	6,6%
Total	Mean	2,4734	3,4093	3,5568	4,6465
	N	273	273	273	273
	Std. Deviation	1,05391	1,09699	,96515	1,04761
	Std. Error of Mean	,06379	,06639	,05841	,06340
	% of Total N	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Statükoculuk yerine profesyonellik değerinde tüm unvan grupları profesyonellik değerine yakındır. Ankete katılanların %5.5'ini oluşturan ve 2.3167 ortalamaya sahip yeminli mali müşavirler, profesyonellik değerine en yakın unvan grubudur. Ankete katılanların %30.4'ünü oluşturan ve 2.6355 ortalamaya sahip aday meslek mensupları ise en uzak unvan grubudur.

Tekdüzecilik yerine esneklik değerinde tüm unvan grupları tekdüzecilik değerine yakındır. Ankete katılanların %11.4'ünü oluşturan ve 3.0726 ortalamaya sahip muhasebe yardımcı elemanları, tekdüzecilik değerine en yakın unvan grubudur. Ankete katılanların %5.5'ini oluşturan ve 3.6667 ortalamaya sahip yeminli mali müşavirler ise en uzak unvan grubudur.

Tutuculuk yerine iyimserlik değerinde muhasebe yardımcı elemanları, aday meslek mensupları, serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler tutuculuk değerine yakındır. Muhasebe yetkilileri ise iyimserlik düzeyine yakındır. Ankete katılanların %5.5'ini oluşturan ve 2.7000 ortalamaya sahip yeminli mali müşavirler, tutuculuk değerine en yakın unvan grubudur. Ankete katılanların %6.6'sını oluşturan ve 4.1389 ortalamaya sahip muhasebe yetkilileri ise iyimserlik düzeyine en yakın unvan grubudur.

Gizlilik yerine şeffaflık değerinde tüm unvan grupları şeffaflık değerine yakındır. Ankete katılanların %46.2'sini oluşturan ve 4.8710 ortalamaya sahip serbest

muhasebeci mali müşavirler, şeffaflık değerine en yakın unvan grubudur. Ankete katılanların %11.4'ünü oluşturan ve 4.1613 ortalamaya sahip muhasebe yardımcı elemanları ise en uzak unvan grubudur.

3.5.5. Çalışma Şekline Göre Muhasebe Kültürü Değerleri

Çalışma şekline ve muhasebe kültürü değerlerine ait frekanslara Tablo 49'da yer verilmiştir.

Tablo 49: Çalışma Şekli ve Muhasebe Kültürü Değerleri

Profesyonellik_Statükoculuk Tekduzecilik_Esneklik Tutuculuk_İyimserlik Gizlilik_Seffaflık * Hangi şekilde çalışıyorsunuz?

Hangi şekilde çalışıyorsunuz?		Profesyonellik_Statükoculuk	Tekduzecilik_Esneklik	Tutuculuk_İyimserlik	Gizlilik_Seffaflık
Ruhsatim_Var_Kullanmıyorum	Mean	2,6125	3,1750	3,5625	4,8125
	N	20	20	20	20
	Std. Deviation	,87538	1,36955	1,16944	,81060
	Std. Error of Mean	,19574	,30624	,26150	,18126
	% of Total N	7,6%	7,6%	7,6%	7,6%
Bağımsız	Mean	2,1443	3,4794	3,3531	4,6830
	N	97	97	97	97
	Std. Deviation	,90199	1,01015	,84066	,94821
	Std. Error of Mean	,09158	,10257	,08536	,09628
	% of Total N	36,9%	36,9%	36,9%	36,9%
Bağımlı	Mean	2,6144	3,5720	3,3898	4,8686
	N	59	59	59	59
	Std. Deviation	,93923	1,05664	,91712	1,07815
	Std. Error of Mean	,12228	,13756	,11940	,14036
	% of Total N	22,4%	22,4%	22,4%	22,4%
Diğer	Mean	2,6638	3,2816	3,8822	4,4885
	N	87	87	87	87
	Std. Deviation	1,23880	1,17062	1,03559	1,16321
	Std. Error of Mean	,13281	,12550	,11103	,12471
	% of Total N	33,1%	33,1%	33,1%	33,1%
Total	Mean	2,4572	3,4116	3,5523	4,6702
	N	263	263	263	263
	Std. Deviation	1,05381	1,10646	,97628	1,04881
	Std. Error of Mean	,06498	,06823	,06020	,06467
	% of Total N	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Statükoculuk yerine profesyonellik değerinde tüm çalışma şekilleri profesyonellik değerine yakındır. Ankete katılanların %36.9'unu oluşturan ve 2.1443 ortalamaya sahip bağımsız çalışanlar, profesyonellik değerine en yakın çalışma şekli grubudur. Ankete katılanların %33.1'ini oluşturan ve 2.6638 ortalamaya sahip diğer grubu ise en uzak çalışma şekli grubudur.

Tekdüzecilik yerine esneklik değerinde tüm çalışma şekilleri tekdüzecilik değerine yakındır. Ankete katılanların %7.6'sını oluşturan ve 3.1750 ortalamaya sahip ruhsatı olup kullanmayanlar, tekdüzecilik değerine en yakın çalışma şekli grubudur. Ankete katılanların %22.4'ünü oluşturan ve 3.5720 ortalamaya sahip bir şirkette bağımlı statüde çalışanlar ise en uzak çalışma şekli grubudur.

Tutuculuk yerine iyimserlik değerinde tüm çalışma şekilleri tutuculuk değerine yakındır. Ankete katılanların %36.9'unu oluşturan ve 3.3531 ortalamaya sahip bağımsız çalışanlar, tutuculuk değerine en yakın çalışma şekli grubudur. Ankete katılanların %33.1'ini oluşturan ve 3.8822 ortalamaya sahip diğer gruba ise en uzak çalışma şekli grubudur.

Gizlilik yerine şeffaflık değerinde tüm çalışma şekilleri şeffaflık değerine yakındır. Ankete katılanların %22.4'ünü oluşturan ve 4.8686 ortalamaya sahip bir şirkette bağımlı statüde çalışanlar, şeffaflık değerine en yakın çalışma şekli grubudur. Ankete katılanların %33.1'ini oluşturan ve 4.4885 ortalamaya sahip diğer gruba ise en uzak çalışma şekli grubudur.

3.5.6. Mevcut İşletmedeki Çalışma Süresine Göre Muhasebe Kültürü Değerleri

Mevcut işletmedeki çalışma süresine ve muhasebe kültürü değerlerine ait frekanslara Tablo 50'de yer verilmiştir.

Tablo 50: Mevcut İşletmedeki Çalışma Süresi ve Muhasebe Kültürü Değerleri

Profesyonellik_Statukoculuk Tekduzecilik_Esneklik Tutuculuk_Iyimserlik Gizlilik_Seffaflık * Mevcut İşletmenizdeki Çalışma Süresiniz					
Mevcut İşletmenizdeki Çalışma Süresiniz	Profesyonellik_Statukoculuk	Tekduzecilik_Esneklik	Tutuculuk_Iyimserlik	Gizlilik_Seffaflık	
1-5	Mean N Std. Deviation Std. Error of Mean % of Total N	2,5797 116 1,11833 .10383 43,8%	3,3082 116 1,14225 .10606 43,8%	3,7091 116 .93944 .08722 43,8%	4,6703 116 1,06148 .09856 43,8%
6-10	Mean N Std. Deviation Std. Error of Mean % of Total N	2,4605 38 .82513 .13385 14,3%	3,3092 38 1,03394 .16773 14,3%	3,5395 38 .94534 .15335 14,3%	4,7434 38 1,06144 .17219 14,3%
11-15	Mean N Std. Deviation Std. Error of Mean % of Total N	2,3229 24 .82580 .16857 9,1%	3,7604 24 1,03860 .21200 9,1%	3,4792 24 1,09325 .22316 9,1%	4,5417 24 1,13172 .23101 9,1%
16-20	Mean N Std. Deviation Std. Error of Mean % of Total N	2,5946 37 1,20236 .19767 14,0%	3,5608 37 .99549 .16366 14,0%	3,5676 37 1,12523 .18499 14,0%	4,6149 37 1,04681 .17209 14,0%
21-25	Mean N Std. Deviation Std. Error of Mean % of Total N	1,8375 20 .74901 .16748 7,5%	3,4625 20 1,33099 .29762 7,5%	3,4000 20 .94730 .21182 7,5%	4,5250 20 1,20005 .26834 7,5%
26+	Mean N Std. Deviation Std. Error of Mean % of Total N	2,3833 30 1,10784 .20226 11,3%	3,2750 30 1,06946 .19526 11,3%	3,1417 30 .73015 .13331 11,3%	4,7083 30 .74592 .13619 11,3%
Total	Mean N Std. Deviation Std. Error of Mean % of Total N	2,4632 265 1,05476 .06479 100,0%	3,3925 265 1,10579 .06793 100,0%	3,5566 265 .97049 .05962 100,0%	4,6547 265 1,03861 .06380 100,0%

Statükoculuk yerine profesyonellik değerinde tüm mevcut işletmedeki çalışma süreleri grupları profesyonellik değerine yakındır. Ankete katılanların %7.5'ini oluşturan ve 1.8375 ortalamaya sahip 21-25 yıl grubu, profesyonellik değerine en yakın mevcut işletmedeki çalışma süresi grubudur. Ankete katılanların %14'ünü oluşturan ve 2.5946 ortalamaya sahip 16-20 yıl grubu ise en uzak mevcut işletmedeki çalışma süresi grubudur.

Tekdüzecilik yerine esneklik değerinde tüm mevcut işletmedeki çalışma süreleri grupları tekdüzecilik değerine yakındır. Ankete katılanların %11.3'ünü oluşturan ve 3.2750 ortalamaya sahip 26 yıl ve üstü grubu, tekdüzecilik değerine en yakın mevcut işletmedeki çalışma süresi grubudur. Ankete katılanların %9.1'ini oluşturan ve 3.7604 ortalamaya sahip 11-15 yıl grubu ise en uzak mevcut işletmedeki çalışma süresi grubudur.

Tutuculuk yerine iyimserlik değerinde tüm mevcut işletmedeki çalışma süreleri grupları tutuculuk değerine yakındır. Ankete katılanların %11.3'ünü oluşturan ve 3.1417 ortalamaya sahip 26 yıl ve üstü grubu, tutuculuk değerine en yakın mevcut işletmedeki çalışma süresi grubudur. Ankete katılanların %43.8'ini oluşturan ve 3.7091 ortalamaya sahip 1-5 yıl grubu ise en uzak mevcut işletmedeki çalışma süresi grubudur.

Gizlilik yerine şeffaflık değerinde tüm mevcut işletmedeki çalışma süreleri grupları şeffaflık değerine yakındır. Ankete katılanların %14.3'ünü oluşturan ve 4.7434 ortalamaya sahip 6-10 yıl grubu, şeffaflık değerine en yakın mevcut işletmedeki çalışma süresi grubudur. Ankete katılanların %7.5'ini oluşturan ve 4.5250 ortalamaya sahip 21-25 yıl grubu ise en uzak mevcut işletmedeki çalışma süresi grubudur.

3.5.7. Mesleki Tecrübeye Göre Muhasebe Kültürü Değerleri

Mesleki tecrübe ve muhasebe kültürü değerlerine ait frekanslara Tablo 51'de yer verilmiştir.

Tablo 51: Mesleki Tecrübe ve Muhasebe Kültürü Değerleri**Profesyonellik_Statükoculuk Tekdüzecilik_Esneklik Tutuculuk_İyimserlik Gizlilik_Seffaflık *
Mesleki Tecrübe Süreiniz**

Mesleki Tecrübe Süreiniz	Profesyonellik_Statükoculuk	Tekdüzecilik_Esneklik	Tutuculuk_İyimserlik	Gizlilik_Seffaflık	
1-5	Mean	2,6277	3,2609	3,8723	4,6359
	N	92	92	92	92
	Std. Deviation	1,14923	1,08049	,85605	1,10966
	Std. Error of Mean	,11982	,11265	,08925	,11569
	% of Total N	34,8%	34,8%	34,8%	34,8%
6-10	Mean	2,4500	3,1000	3,4833	4,6750
	N	30	30	30	30
	Std. Deviation	,92008	1,07399	1,05236	1,03422
	Std. Error of Mean	,16798	,19608	,19213	,18882
	% of Total N	11,4%	11,4%	11,4%	11,4%
11-15	Mean	2,4583	3,5313	3,5000	4,6354
	N	24	24	24	24
	Std. Deviation	,93153	1,09919	1,08848	1,10576
	Std. Error of Mean	,19015	,22437	,22218	,22571
	% of Total N	9,1%	9,1%	9,1%	9,1%
16-20	Mean	2,6379	3,5948	3,3448	4,9397
	N	29	29	29	29
	Std. Deviation	1,14093	1,12483	1,07615	,94646
	Std. Error of Mean	,21187	,20888	,19984	,17575
	% of Total N	11,0%	11,0%	11,0%	11,0%
21-25	Mean	2,1731	3,7981	3,5000	4,5962
	N	26	26	26	26
	Std. Deviation	1,11079	,96182	1,16833	,90299
	Std. Error of Mean	,21784	,18863	,22913	,17709
	% of Total N	9,8%	9,8%	9,8%	9,8%
26+	Mean	2,2659	3,4127	3,3135	4,6230
	N	63	63	63	63
	Std. Deviation	,93851	1,16843	,81933	1,01090
	Std. Error of Mean	,11824	,14721	,10323	,12736
	% of Total N	23,9%	23,9%	23,9%	23,9%
Total	Mean	2,4621	3,3930	3,5663	4,6667
	N	264	264	264	264
	Std. Deviation	1,05841	1,10441	,97246	1,03649
	Std. Error of Mean	,06514	,06797	,05985	,06379
	% of Total N	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Statükoculuk yerine profesyonellik değerinde tüm mesleki tecrübe grupları profesyonellik değerine yakındır. Ankete katılanların %9.8'ini oluşturan ve 2.1731 ortalamaya sahip 21-25 yıl grubu, profesyonellik değerine en yakın mesleki tecrübe grubudur. Ankete katılanların %11'ini oluşturan ve 2.6379 ortalamaya sahip 16-20 yıl grubu ise en uzak mesleki tecrübe grubudur.

Tekdüzecilik yerine esneklik değerinde tüm mesleki tecrübe grupları tekdüzecilik değerine yakındır. Ankete katılanların %11.4'ünü oluşturan ve 3.1000 ortalamaya sahip 6-10 yıl grubu, tekdüzecilik değerine en yakın mesleki tecrübe grubudur. Ankete katılanların %9.8'ini oluşturan ve 3.7981 ortalamaya sahip 21-25 yıl grubu ise en uzak mesleki tecrübe grubudur.

Tutuculuk yerine iyimserlik değerinde tüm mesleki tecrübe grupları tutuculuk değerine yakındır. Ankete katılanların %23.9'unu oluşturan ve 3.3135 ortalamaya sahip 26 yıl ve üstü grubu, tutuculuk değerine en yakın mesleki tecrübe grubudur. Ankete katılanların %34.8'ini oluşturan ve 3.8723 ortalamaya sahip 1-5 yıl grubu ise en uzak mesleki tecrübe grubudur.

Gizlilik yerine şeffaflık değerinde mesleki tecrübe grupları şeffaflık değerine yakındır. Ankete katılanların %11'ini oluşturan ve 4.9397 ortalamaya sahip 16-20 yıl grubu, şeffaflık değerine en yakın mesleki tecrübe grubudur. Ankete katılanların %9.8'ini oluşturan ve 4.5962 ortalamaya sahip 21-25 yıl grubu ise en uzak mesleki tecrübe grubudur.

3.5.8. İş Yeri Tecrübesine Göre Muhasebe Kültürü Değerleri

İş yeri tecrübesi ve muhasebe kültürü değerlerine ait frekanslara Tablo 52'de yer verilmiştir.

Tablo 52: İş Yeri Tecrübesi ve Muhasebe Kültürü

Profesyonellik_Statukoculuk Tekduzecilik_Esneklik Tutuculuk_Iyimserlik Gizlilik_Seffaflık * Görev yaptığınız iş yeri kaçınıcı iş yerinizdir?					
Görev yaptığınız iş yeri kaçınıcı iş yerinizdir?		Profesyonellik_Statukoculuk	Tekduzecilik_Esneklik	Tutuculuk_Iyimserlik	Gizlilik_Seffaflık
1	Mean	2,3882	3,1147	3,6294	4,6206
	N	85	85	85	85
	Std. Deviation	,86989	,90102	,87254	,98698
	Std. Error of Mean	,09435	,09773	,09464	,10705
	% of Total N	32,4%	32,4%	32,4%	32,4%
2	Mean	2,6214	3,4786	3,6750	4,4964
	N	70	70	70	70
	Std. Deviation	1,28800	1,27599	1,02536	1,13611
	Std. Error of Mean	,15395	,15251	,12255	,13579
	% of Total N	26,7%	26,7%	26,7%	26,7%
3	Mean	2,4906	3,7642	3,6274	4,6745
	N	53	53	53	53
	Std. Deviation	1,09847	1,00529	,94643	1,16498
	Std. Error of Mean	,15089	,13809	,13000	,16002
	% of Total N	20,2%	20,2%	20,2%	20,2%
4	Mean	2,5083	3,4250	3,2500	5,0417
	N	30	30	30	30
	Std. Deviation	1,04321	1,25112	1,15781	,81496
	Std. Error of Mean	,19046	,22842	,21139	,14879
	% of Total N	11,5%	11,5%	11,5%	11,5%
5+	Mean	2,2188	3,4063	3,4167	4,7292
	N	24	24	24	24
	Std. Deviation	,76012	1,06529	,89584	,82395
	Std. Error of Mean	,15516	,21745	,18286	,16819
	% of Total N	9,2%	9,2%	9,2%	9,2%
Total	Mean	2,4695	3,4055	3,5782	4,6565
	N	262	262	262	262
	Std. Deviation	1,05297	1,10550	,96940	1,04099
	Std. Error of Mean	,06505	,06830	,05989	,06431
	% of Total N	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Statükoculuk yerine profesyonellik değerinde tüm iş yeri tecrübesi grupları profesyonellik değerine yakındır. Ankete katılanların %9.2'sini oluşturan ve 2.2188 ortalamaya sahip beş ve üzeri iş yeri grubu, profesyonellik değerine en yakın iş yeri tecrübesi grubudur. Ankete katılanların %26.7'sini oluşturan ve 2.6214 ortalamaya sahip ikinci iş yeri grubu ise en uzak iş yeri tecrübesi grubudur.

Tekdüzecilik yerine esneklik değerinde tüm iş yeri tecrübesi grupları tekdüzecilik değerine yakındır. Ankete katılanların %32.4'ünü oluşturan ve 3.1147 ortalamaya sahip birinci iş yeri grubu, tekdüzecilik değerine en yakın iş yeri tecrübesi grubudur. Ankete katılanların %20.2'sini oluşturan ve 3.7642 ortalamaya sahip üçüncü iş yeri grubu ise en uzak iş yeri tecrübesi grubudur.

Tutuculuk yerine iyimserlik değerinde tüm iş yeri tecrübesi grupları tutuculuk değerine yakındır. Ankete katılanların %11.5'ini oluşturan ve 3.2500 ortalamaya sahip dördüncü iş yeri grubu, tutuculuk değerine en yakın iş yeri tecrübesi grubudur. Ankete katılanların %26.7'sini oluşturan ve 3.6750 ortalamaya sahip ikinci iş yeri grubu ise en uzak iş yeri tecrübesi grubudur.

Gizlilik yerine şeffaflık değerinde iş yeri tecrübesi grupları şeffaflık değerine yakındır. Ankete katılanların %11.5'ini oluşturan ve 5.0417 ortalamaya sahip dördüncü iş yeri grubu, şeffaflık değerine en yakın iş yeri tecrübesi grubudur. Ankete katılanların %26.7'sini oluşturan ve 4.4964 ortalamaya sahip ikinci iş yeri grubu ise en uzak iş yeri tecrübesi grubudur.

3.6. Entegre Raporlama Bulguları

Entegre raporlama ölçeğinde ilk on iki ifadede evet-hayır iki seçenekli yanıt formatı kullanılırken, on üçüncü ve on dördüncü ifadelerde evet-hayır-belki üç seçenekli yanıt formatı kullanılmıştır. Orijinal ankete sadık kalınarak yanıt formatı evet-hayır-belki sıralamasıyla yer almıştır. SPSS 22.0'de veriler tanımlanırken hayır yanıtına bir, belki yanıtına iki, evet yanıtına da üç sayısal değeri verilmiştir. Aritmetik ortalama alındıktan sonra verileri yorumlarken daha açık ve anlaşılır olmak adına bu sırayla tanımlama yapılmıştır. Bire yakın değerler hayır yanıtına yakınlığı, üçe yakın değerler ise evet yanıtına yakınlığı belirtmektedir. Entegre raporlama hakkında bilgi sahibi olmayanların entegre raporlamayla ilgili olan ifadeleri boş bırakıp on birinci ifadeden anketi yanıtlamaya devam etmeleri istenmiştir.

3.6.1. Entegre Raporlama Ortalamaları

Entegre raporlama bulguları; entegre raporlamanın farkındalığı, entegre raporlamanın faydalarının algılanması, entegre raporun uygulanması, güvence, entegre raporlamada sorumluluk kabul beyanı, mevcut kurumsal raporlamanın algılanan faydaları ve entegre raporlama hakkında eğitim olmak üzere yedi ana başlıktan oluşmaktadır. Veri setinin aritmetik ortalamaları alınarak analiz edilmiştir.

Tablo 53: Entegre Raporlama Ölçeğindeki İfadelerin Ortalamaları

		Statistics													
		E1	E2	E3	E4	E5	E6	E7	E8	E9	E10	E11	E12	E13	E14
N	Valid	273	137	126	133	137	137	138	138	136	136	241	241	244	245
	Missing	0	136	147	140	136	136	135	135	137	137	32	32	29	28
Mean		2,01	1,82	1,86	2,40	2,75	2,65	2,86	2,80	2,76	2,60	1,76	1,90	2,61	2,51
Std. Error of Mean		,061	,084	,089	,080	,057	,065	,044	,052	,055	,069	,063	,064	,042	,045
Std. Deviation		1,002	,987	,994	,921	,662	,763	,520	,606	,647	,801	,972	,997	,654	,699

Entegre raporlama ölçeğindeki ifadelerin ortalamalarına ait SPSS analiz sonuçları Tablo 53'teki şekilde elde edilmiştir. Her ifadenin ayrıntılı yorumuna ait olduğu entegre raporlama başlığında yer verilmiştir.

Tablo 54: Entegre Raporlama Ana Başlıklarının Ortalamaları

		Statistics						
		ER_Farkindalik_Ortalama	ER_Algilanan_Fayda_Ortalama	ER_Uygulama_Ortalama	Güvence	Sorumluluk_Kabul_Beyanı	Mevcut_Durum_Algilanan_Fayda_Ortalama	Egitim
N	Valid	120	137	135	138	136	236	245
	Missing	153	136	138	135	137	37	28
Mean		2,3800	2,8029	2,7111	2,80	2,60	1,8220	2,51
Std. Error of Mean		,04217	,03991	,05450	,052	,069	,05380	,045
Std. Deviation		,46193	,46715	,63324	,606	,801	,82649	,699

Entegre raporlama ölçeğinde bulunan yedi ana başlığın aritmetik ortalamalarına ait SPSS 22.0 analiz sonuçları Tablo 54'teki şekilde elde edilmiştir. İzmir ilinde muhasebe mesleğini yerine getiren muhasebecilerin entegre raporlama hakkında farkındalık sahibi olduğu, entegre rapor uygulandığı zaman olumlu sonuçları olacağına inandığı ve entegre raporun algılanan faydalarının olumlu olduğu yorumu yapılabilir. Ayrıca ankete katılanların entegre raporun denetlenmesi gerektiğine ve yönetişimden sorumlu olanların sorumluluk kabul beyanı vermesine inandığı yorumu yapılabilir. Son olarak mevcut kurumsal raporlamanın algılanan

faedalarının olumsuz olduğu ve ankete katılanların eğitim alarak bilgi edinmeyi dűşündüđu yorumu yapılabilir. Her başlığın ayrıntılı yorumuna ait olduğu başlıkta yer verilmiştir.

3.6.2. Entegre Raporlamanın Farkındalığı

Birinci, ikinci, üçüncü, dördüncü ve on üçüncü ifadeler entegre raporlama farkındalığını ölçmektedir.

Tablo 54’te yer verilen entegre raporlama farkındalığının aritmetik ortalaması 2.3800’dir. İzmir’de muhasebe mesleğini yerine getiren muhasebecilerin entegre raporlama hakkında farkındalık sahibi olduğu yorumu yapılabilir.

3.6.2.1. Entegre Raporlama Ölçeği Birinci İfade

“Entegre raporlama hakkında bilgiye sahip misiniz?” ifadesine ait frekanslara Tablo 55’te yer verilmiştir.

Tablo 55: Entegre Raporlama Ölçeği Birinci İfade

Entegre raporlama hakkında bilgiye sahip misiniz?

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Hayir	135	49,5	49,5	49,5
Evet	138	50,5	50,5	100,0
Total	273	100,0	100,0	

Tablo 53’te yer verilen birinci ifadenin ortalaması 2.01’dir. Ankete katılanlardan entegre raporlama hakkında bilgi sahibi olanlar, az farkla da olsa fazladır. Katılımcıların %50.5’i entegre raporlama hakkında bilgiye sahipken %49.5’i entegre raporlama hakkında bilgiye sahip değildir.

3.6.2.2. Entegre Raporlama Ölçeği İkinci İfade

“Entegre raporlamanın şirketlerin yönetim kurulu seviyesinde tartışıldığını dűşünüyor musunuz?” ifadesine ait frekanslara Tablo 56’da yer verilmiştir.

Tablo 56: Entegre Raporlama Ölçeği İkinci İfade

Entegre raporlamanın şirketlerin yönetim kurulu seviyesinde tartışıldığını dűşünüyor musunuz?

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Hayir	81	29,7	59,1	59,1
Evet	56	20,5	40,9	100,0
Total	137	50,2	100,0	
Missing System	136	49,8		
Total	273	100,0		

Tablo 53'te yer verilen ikinci ifadenin ortalaması 1.82'dir. Ankete katılanlar entegre raporlamanın şirketlerin yönetim kurulu seviyesinde tartışıldığını düşünmeme fikrine daha yakındır. Geçerli olanların %59.1'i (katılımcıların %29.7'si) entegre raporlamanın şirketlerin yönetim kurulu seviyesinde tartışıldığını düşünmemekteyken geçerli olanların %40.9'u (katılımcıların %20.5'i) entegre raporlamanın şirketlerin yönetim kurulu seviyesinde tartışıldığını düşünmektedir. Katılımcıların %49.8'i bu ifadeyi boş bırakmıştır.

3.6.2.3. Entegre Raporlama Ölçeği Üçüncü İfade

“Mükellefleriniz entegre raporlamayı uygulamayı düşünüyor mu?” ifadesine ait frekanslara Tablo 57'de yer verilmiştir.

Tablo 57: Entegre Raporlama Ölçeği Üçüncü İfade

Mükellefleriniz entegre raporlamayı uygulamayı düşünüyor mu?

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Hayir	72	26,4	57,1	57,1
	Evet	54	19,8	42,9	100,0
	Total	126	46,2	100,0	
Missing	System	147	53,8		
Total		273	100,0		

Tablo 53'te yer verilen üçüncü ifadenin ortalaması 1.86'dır. Ankete katılanların mükellefleri entegre raporlamayı uygulamayı düşünmeme fikrine daha yakındır. Geçerli olanların %57.1'inin (katılımcıların %26.4'ünün) mükellefleri entegre raporlamayı uygulamayı düşünmemekteyken geçerli olanların %42.9'unun (katılımcıların %19.8'inin) mükellefleri entegre raporlamayı uygulamayı düşünmektedir. Katılımcıların %53.8'i bu ifadeyi boş bırakmıştır.

3.6.2.4. Entegre Raporlama Ölçeği Dördüncü İfade

“Kendinizi entegre raporlamanın savunucusu olarak görüyor musunuz?” ifadesine ait frekanslara Tablo 58'de yer verilmiştir.

Tablo 58: Entegre Raporlama Ölçeği Dördüncü İfade

Kendinizi entegre raporlamanın savunucusu olarak görüyor musunuz?

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Hayir	40	14,7	30,1	30,1
	Evet	93	34,1	69,9	100,0
	Total	133	48,7	100,0	
Missing	System	140	51,3		
Total		273	100,0		

Tablo 53'te yer verilen dördüncü ifadenin ortalaması 2.40'tır. Ankete katılanlar kendilerini entegre raporlamanın savunucusu olarak görme fikrine daha yakındır. Geçerli olanların %30.1'i (katılımcıların %34.1'i) kendilerini entegre raporlamanın savunucusu olarak görürken geçerli olanların %69.9'u (katılımcıların %14.7'si) kendilerini entegre raporlamanın savunucusu olarak görmemektedir. Katılımcıların %51.3'ü bu ifadeyi boş bırakmıştır.

3.6.2.5. Entegre Raporlama Ölçeği On Üçüncü İfade

“Entegre raporlama hakkında bilgi sahibi olmayı planlıyor musunuz?” ifadesine ait frekanslara Tablo 59'da yer verilmiştir.

Tablo 59: Entegre Raporlama Ölçeği On Üçüncü İfade

Entegre raporlama hakkında bilgi sahibi olmayı planlıyor musunuz?					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Hayir	23	8,4	9,4	9,4
	Belki	48	17,6	19,7	29,1
	Evet	173	63,4	70,9	100,0
	Total	244	89,4	100,0	
Missing	System	29	10,6		
Total		273	100,0		

Tablo 53'te yer verilen on üçüncü ifadenin ortalaması 2.61'dir. Ankete katılanlar entegre raporlama hakkında bilgi sahibi olmayı planlama fikrine daha yakındır. Geçerli olanların %70.9'u (katılımcıların %63.4'ü) entegre raporlama hakkında bilgi sahibi olmayı planlarken geçerli olanların %9.4'ü (katılımcıların %8.4'ü) entegre raporlama hakkında bilgi sahibi olmayı planlamamaktadır. Katılımcıların %17.6'sı (geçerli olanların %19.7'si) ise kararsız kalmıştır. Katılımcıların %10.6'sı bu ifadeyi boş bırakmıştır.

3.6.3. Entegre Raporlamanın Faydalarının Algılanması

Beşinci ve yedinci ifadeler entegre raporlamanın faydalarının algılanmasını ölçmektedir.

Tablo 54'te yer verilen entegre raporlamanın faydalarının algılanmasının aritmetik ortalaması 2.8029'dur. İzmir'de muhasebe mesleğini yerine getiren muhasebeciler tarafından entegre raporlamanın algılanan faydalarının olumlu olduğu yorumu yapılabilir.

3.6.3.1. Entegre Raporlama Ölçeği Beşinci İfade

“Entegre raporlamanın şirketlerin güncel kurumsal raporlarını geliştirmeye yardımcı olacağını düşünüyor musunuz?” ifadesine ait frekanslara Tablo 60'da yer verilmiştir.

Tablo 60: Entegre Raporlama Ölçeği Beşinci İfade

Entegre raporlamanın şirketlerin güncel kurumsal raporlarını geliştirmeye yardımcı olacağını düşünüyor musunuz?

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Hayir	17	6,2	12,4	12,4
	Evet	120	44,0	87,6	100,0
	Total	137	50,2	100,0	
Missing	System	136	49,8		
Total		273	100,0		

Tablo 53'te yer verilen beşinci ifadenin ortalaması 2.75'tir. Ankete katılanlar entegre raporlamanın şirketlerin güncel kurumsal raporlarını geliştirmeye yardımcı olacağı fikrine daha yakındır. Geçerli olanların %87.6'sı (katılımcıların %44'ü) entegre raporlamanın şirketlerin güncel kurumsal raporlarını geliştirmeye yardımcı olacağını düşünürken geçerli olanların %12.4'ü (katılımcıların %6.2'si) entegre raporlamanın şirketlerin güncel kurumsal raporlarını geliştirmeye yardımcı olacağını düşünmemektedir. Katılımcıların %49.8'i bu ifadeyi boş bırakmıştır.

3.6.3.2. Entegre Raporlama Ölçeği Yedinci İfade

“Entegre raporlamanın kurumsal raporlamayı geliştirmeye yardımcı olacağına inanıyor musunuz?” ifadesine ait frekanslara Tablo 61'de yer verilmiştir.

Tablo 61: Entegre Raporlama Ölçeği Yedinci İfade

Entegre raporlamanın kurumsal raporlamayı geliştirmeye yardımcı olacağına inanıyor musunuz?

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Hayir	10	3,7	7,2	7,2
	Evet	128	46,9	92,8	100,0
	Total	138	50,5	100,0	
Missing	System	135	49,5		
Total		273	100,0		

Tablo 53'te yer verilen yedinci ifadenin ortalaması 2.86'dır. Ankete katılanlar entegre raporlamanın kurumsal raporlamayı geliştirmeye yardımcı olacağı fikrine daha yakındır. Geçerli olanların %92.8'i (katılımcıların %46.9'u) entegre raporlamanın kurumsal raporlamayı geliştirmeye yardımcı olacağını düşünürken

geçerli olanların %7.2'si (katılımcıların %3.7'si) entegre raporlamanın kurumsal raporlamayı geliştirmeye yardımcı olacağını düşünmemektedir. Katılımcıların %49.5'i bu ifadeyi boş bırakmıştır.

3.6.4. Entegre Raporun Uygulanması

Altıncı ve dokuzuncu ifadeler entegre raporun uygulanmasını ölçmektedir.

Tablo 54'te yer verilen entegre raporun uygulanmasının aritmetik ortalaması 2.711'dir. İzmir'de muhasebe mesleğini yerine getiren muhasebecilerin entegre rapor uygulandığı zaman olumlu sonuçları olacağına inandığı yorumu yapılabilir.

3.6.4.1. Entegre Raporlama Ölçeği Altıncı İfade

“Entegre rapor Türkiye'deki şirketler tarafından yaygın olarak kullanıldığı zaman, Türkiye'nin iş yapmak için daha çekici bir yer haline geleceğine inanıyor musunuz?” ifadesine ait frekanslara Tablo 62'de yer verilmiştir.

Tablo 62: Entegre Raporlama Ölçeği Altıncı İfade

Entegre rapor Türkiye'deki şirketler tarafından yaygın olarak kullanıldığı zaman, Türkiye'nin iş yapmak için daha çekici bir yer haline geleceğine inanıyor musunuz?

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid				
Hayir	24	8,8	17,5	17,5
Evet	113	41,4	82,5	100,0
Total	137	50,2	100,0	
Missing				
System	136	49,8		
Total	273	100,0		

Tablo 53'te yer verilen altıncı ifadenin ortalaması 2.65'tir. Ankete katılanlar entegre rapor Türkiye'deki şirketler tarafından yaygın olarak kullanıldığı zaman, Türkiye'nin iş yapmak için daha çekici bir yer haline geleceği fikrine daha yakındır. Geçerli olanların 82.5'i (katılımcıların %41.4'ü) entegre rapor Türkiye'deki şirketler tarafından yaygın olarak kullanıldığı zaman, Türkiye'nin iş yapmak için daha çekici bir yer haline geleceğine inanmaktadır. Geçerli olanların %17.5'i (katılımcıların %8.8'i) ise entegre rapor Türkiye'deki şirketler tarafından yaygın olarak kullanıldığı zaman, Türkiye'nin iş yapmak için daha çekici bir yer haline geleceğine inanmamaktadır. Katılımcıların %49.8'i bu ifadeyi boş bırakmıştır.

3.6.4.2. Entegre Raporlama Ölçeği Dokuzuncu İfade

“Entegre rapor Türkiye'deki şirketler tarafından yaygın olarak kullanıldığı zaman, Türk işletmelerinin yatırımcılara daha çekici hale geleceğine inanıyor musunuz?” ifadesine ait frekanslara Tablo 63'te yer verilmiştir.

Tablo 63: Entegre Raporlama Ölçeği Dokuzuncu İfade

Entegre rapor Türkiye'deki şirketler tarafından yaygın olarak kullanıldığı zaman, Türk işletmelerinin yatırımcılara daha çekici hale geleceğine inanıyor musunuz?

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Hayir	16	5,9	11,8	11,8
	Evet	120	44,0	88,2	100,0
	Total	136	49,8	100,0	
Missing	System	137	50,2		
Total		273	100,0		

Tablo 53'te yer verilen dokuzuncu ifadenin ortalaması 2.76'dır. Ankete katılanlar entegre rapor Türkiye'deki şirketler tarafından yaygın olarak kullanıldığı zaman, Türk işletmelerinin yatırımcılara daha çekici hale geleceği fikrine daha yakındır. Geçerli olanların %88.2'si (katılımcıların %44'ü) entegre rapor Türkiye'deki şirketler tarafından yaygın olarak kullanıldığı zaman, Türk işletmelerinin yatırımcılara daha çekici hale geleceğine inanmaktadır. Geçerli olanların %11.8'i (katılımcıların %5.9'u) ise entegre rapor Türkiye'deki şirketler tarafından yaygın olarak kullanıldığı zaman, Türk işletmelerinin yatırımcılara daha çekici hale geleceğine inanmamaktadır. Katılımcıların %50.2'si bu ifadeyi boş bırakmıştır.

3.6.5. Entegre Rapor ve Güvence

“Paydaşların raporlara güvenmeleri için entegre raporun denetlenmesinin gerekeceğini düşünüyor musunuz?” ifadesine ait frekanslara Tablo 64'te yer verilmiştir.

Tablo 64: Entegre Raporlama Ölçeği Sekizinci İfade

Paydaşların raporlara güvenmeleri için entegre raporun denetlenmesinin gerekeceğini düşünüyor musunuz?

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Hayir	14	5,1	10,1	10,1
	Evet	124	45,4	89,9	100,0
	Total	138	50,5	100,0	
Missing	System	135	49,5		
Total		273	100,0		

Tablo 53'te ve Tablo 54'te yer verilen sekizinci ifadenin ortalaması 2.80'dir. Ankete katılanlar, paydaşların raporlara güvenmeleri için entegre raporun denetlenmesinin gerekeceği fikrine daha yakındır. Geçerli olanların %89.9'u (katılımcıların %45.4'ü) paydaşların raporlara güvenmeleri için entegre raporun denetlenmesinin gerekeceğine inanırken geçerli olanların %10.1'i (katılımcıların %5.1'i) paydaşların raporlara güvenmeleri için entegre raporun denetlenmesinin gerekeceğine inanmamaktadır. Katılımcıların %49.5'i bu ifadeyi boş bırakmıştır.

3.6.6. Entegre Raporlamada Sorumluluk Kabul Beyanı

“Yönetişimden sorumlu olanların entegre rapor için sorumluluklarını kabul eden bir beyanı gerekli midir?” ifadesine ait frekanslara Tablo 65'te yer verilmiştir.

Tablo 65: Entegre Raporlama Ölçeği Onuncu İfade

Yönetişimden sorumlu olanların entegre rapor için sorumluluklarını kabul eden bir beyanı gerekli midir?

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Hayir	27	9,9	19,9	19,9
	Evet	109	39,9	80,1	100,0
	Total	136	49,8	100,0	
Missing	System	137	50,2		
Total		273	100,0		

Tablo 53'te ve Tablo 54'te yer verilen onuncu ifadenin ortalaması 2.60'tır. Ankete katılanlar, yönetimden sorumlu olanların entegre rapor için sorumluluklarını kabul eden bir beyan vermelerinin gerekli olduğu fikrine daha yakındır. Geçerli olanların %80.1'i (katılımcıların %39.9'u) yönetimden sorumlu olanların entegre rapor için sorumluluklarını kabul eden bir beyan vermelerinin gerekli olduğunu belirtmiştir. Geçerli olanların %19.9'u (katılımcıların %9.9'u) ise yönetimden sorumlu olanların entegre rapor için sorumluluklarını kabul eden bir beyan vermelerinin gerekli olmadığını belirtmişlerdir. Katılımcıların %50.2'si bu ifadeyi boş bırakmıştır.

3.6.7. Mevcut Kurumsal Raporlamanın Algılanan Faydaları

On birinci ve on ikinci ifadeler mevcut kurumsal raporlamanın algılanan faydalarını ölçmektedir.

Tablo 54'te yer verilen Mevcut kurumsal raporlamanın algılanan faydalarının aritmetik ortalaması 1.8220'dir. İzmir'de muhasebe mesleğini yerine getiren

muhasebeciler tarafından mevcut kurumsal raporlamanın algılanan faydalarının olumsuz olduğu yorumu yapılabilir.

3.6.7.1. Entegre Raporlama Ölçeği On Birinci İfade

“Mevcut kurumsal raporlama çerçevesi, şirketlerin yatırımcılara ve diğer paydaşlara yarattığı değeri ve değer yaratma potansiyelini yeterince iletilmesine imkân tanıyor mu?” ifadesine ait frekanslara Tablo 66’da yer verilmiştir.

Tablo 66: Entegre Raporlama Ölçeği On Birinci İfade

Mevcut kurumsal raporlama çerçevesi, şirketlerin yatırımcılara ve diğer paydaşlara yarattığı değeri ve değer yaratma potansiyelini yeterince iletilmesine imkan tanıyor mu?

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Hayir	150	54,9	62,2	62,2
	Evet	91	33,3	37,8	100,0
	Total	241	88,3	100,0	
Missing	System	32	11,7		
Total		273	100,0		

Tablo 53’te yer verilen on birinci ifadenin ortalaması 1.76’dır. Ankete katılanlar mevcut kurumsal raporlama çerçevesinin, şirketlerin yatırımcılara ve diğer paydaşlara yarattığı değeri ve değer yaratma potansiyelini yeterince iletilmesine imkân tanımadığı fikrine daha yakındır. Geçerli olanların %62.2’si (katılımcıların %54.9’u) mevcut kurumsal raporlama çerçevesinin, şirketlerin yatırımcılara ve diğer paydaşlara yarattığı değeri ve değer yaratma potansiyelini yeterince iletilmesine imkân tanımadığını belirtmişlerdir. Geçerli olanların %37.8’i (katılımcıların %33.3’ü) ise mevcut kurumsal raporlama çerçevesinin, şirketlerin yatırımcılara ve diğer paydaşlara yarattığı değeri ve değer yaratma potansiyelini yeterince iletilmesine imkân tanıdığını belirtmişlerdir. Katılımcıların %11.7’si bu ifadeyi boş bırakmıştır.

3.6.7.2. Entegre Raporlama Ölçeği On İkinci İfade

“Şirketlerin mevcut kurumsal raporlarına bakarak, şirketin değeri ve değer yaratma potansiyeli hakkında yeterli bilgiye ulaşabiliyor musunuz?” ifadesine ait frekanslara Tablo 67’de yer verilmiştir.

Tablo 67: Entegre Raporlama Ölçeği On İkinci İfade

Şirketlerin mevcut kurumsal raporlarına bakarak, şirketin değeri ve değer yaratma potansiyeli hakkında yeterli bilgiye ulaşabiliyor musunuz?

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Hayir	133	48,7	55,2	55,2
	Evet	108	39,6	44,8	100,0
	Total	241	88,3	100,0	
Missing	System	32	11,7		
Total		273	100,0		

Tablo 53'te yer verilen on ikinci ifadenin ortalaması 1.90'dır. Ankete katılanlar şirketlerin mevcut kurumsal raporlarına bakarak, şirketin değeri ve değer yaratma potansiyeli hakkında yeterli bilgiye ulaşamadığı fikrine daha yakındır. Geçerli olanların %55.2'si (katılımcıların %48.7'si) şirketlerin mevcut kurumsal raporlarına bakarak, şirketin değeri ve değer yaratma potansiyeli hakkında yeterli bilgiye ulaşamadığını belirtmişlerdir. Geçerli olanların %44.8'i (Katılımcıların %39.6'sı) ise şirketlerin mevcut kurumsal raporlarına bakarak, şirketin değeri ve değer yaratma potansiyeli hakkında yeterli bilgiye ulaştığını belirtmişlerdir. Katılımcıların %11.7'si bu ifadeyi boş bırakmıştır.

3.6.8. Entegre Raporlama Hakkında Eğitim

“Entegre raporlama için uluslararası düzeyde tanınan bir eğitim müfredatından beceri ve bilgi edinmeyi düşünür müsünüz?” ifadesine ait frekanslara Tablo 68'de yer verilmiştir.

Tablo 68: Entegre Raporlama Ölçeği On Dördüncü İfade

Entegre raporlama için uluslararası düzeyde tanınan bir eğitim müfredatından beceri ve bilgi edinmeyi düşünür müsünüz?

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Hayir	29	10,6	11,8	11,8
	Belki	62	22,7	25,3	37,1
	Evet	154	56,4	62,9	100,0
	Total	245	89,7	100,0	
Missing	System	28	10,3		
Total		273	100,0		

Tablo 53'te ve Tablo 54'te yer verilen on dördüncü ifadenin ortalaması 2.51'dir. Ankete katılanlar entegre raporlama için uluslararası düzeyde tanınan bir eğitim müfredatından beceri ve bilgi edinme fikrine daha yakındır. Geçerli olanların

%62.9'u (katılımcıların %56.4'ü) entegre raporlama için uluslararası düzeyde tanınan bir eğitim müfredatından beceri ve bilgi edinmeyi düşünmektedir. Geçerli olanların %11.8'i (katılımcıların %10.6'sı) entegre raporlama için uluslararası düzeyde tanınan bir eğitim müfredatından beceri ve bilgi edinmeyi düşünmemektedir. Geçerli olanların %25.3'ü (katılımcıların %22.7'si) ise kararsız kalmıştır. Katılımcıların %10.3'ü bu ifadeyi boş bırakmıştır.

3.7. Demografik Yapıya Göre Entegre Raporlama

Bu bölümde anketi yanıtlayanların cinsiyet, yaş, eğitim düzeyi, unvan, çalışma şekli, mevcut işletmesindeki çalışma süresi, mesleki tecrübe ve görev yaptığı iş yeri sayısının entegre raporlama ifadelerindeki dağılımı yer almaktadır.

Tablo 69: Demografik Yapı ve Entegre Raporlama İfadeleri

Entegre Raporlama Başlıkları	Entegre Raporlama Farkındalığı	Entegre Raporlamanın Faydalarının Algılanması	Entegre Raporun Uygulanması	Güvence	Sorumluluk Kabul Beyanı	Mevcut Kurumsal Raporlamanın Algılanan Faydaları	Eğitim
Demografik Bilgiler	<u>Daha Farkında Olanlar</u>	<u>Daha Olumlu Algulayanlar</u>	<u>Daha Olumlu Olacağına İnananlar</u>	<u>Daha Denetim Yanlısı Olanlar</u>	<u>Daha Çok Gerekli Görenler</u>	<u>Daha Olumsuz Olanlar</u>	<u>Daha İstekli Olanlar</u>
Cinsiyet	Kadınlar	Kadınlar	Kadınlar	Kadınlar	Erkekler	Kadınlar	Erkekler
Yaş	31-35 Yaş	46-50 Yaş	41-45 Yaş	41-45 Yaş Ve 51-55 Yaş	41-45 Yaş	<u>En Olumsuz:</u> 46-50 Yaş <u>En Olumlu:</u> 41-45 Yaş	56 Yaş ve Üstü
Eğitim Düzeyi	Doktora	Doktora	Doktora	Doktora	Doktora	<u>En Olumsuz:</u> Doktora <u>Kararsız:</u> Yüksek Lisans	Doktora
Unvan	Muhasebe Yetkilileri	Muhasebe Yardımcı Elemanları	Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler	Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler	Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler	<u>En Olumsuz:</u> Muhasebe Yardımcı Elemanları <u>En Olumlu:</u> Muhasebe Yetkilileri	Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler
Çalışma Şekli	<u>En Çok Farkında Olanlar:</u> Bir Şirkette Bağımlı Statüde Çalışanlar <u>En Az Farkında Olanlar:</u> Mali Müşavirlik Ruhsatı Olup, Kullanmayanlar	Bir Şirkette Bağımlı Statüde Çalışanlar	Mali Müşavirlik Ruhsatı Olup, Kullanmayanlar	Bir Şirkette Bağımlı Statüde Çalışanlar	Mali Müşavirlik Ruhsatı Olup, Kullanmayanlar	Mali Müşavirlik Ruhsatı Olup, Kullanmayanlar	Bir Şirkette Bağımlı Statüde Çalışanlar
Mevcut İşletmedeki Çalışma Süresi	11-15 Yıl	11-15 Yıl	11-15 Yıl	11-15 Yıl	26 Yıl ve Üstü	26 Yıl ve Üstü	26 Yıl ve Üstü
Mesleki Tecrübe	11-15 Yıl	21-25 Yıl	21-25 Yıl	11-15 Yıl Ve 21-25 Yıl	16-20 Yıl	<u>En Olumsuz:</u> 16-20 Yıl <u>En Olumlu:</u> 21-25 Yıl	21-25 Yıl
İş Yeri Tecrübesi	Dördüncü İş Yeri	Birinci İş Yeri	Beş ve Üzeri	Dördüncü İş Yeri	Dördüncü İş Yeri	Beş ve Üzeri	Beş ve Üzeri

Tablo 69’da demografik yapıya göre entegre raporlama ifadeleri özetlenmiştir. Tablodaki her hücre birbirinden bağımsız olarak değerlendirilmelidir. Entegre raporlama farkındalığı, mevcut kurumsal raporlamanın algılanan faydaları ve eğitim başlıkları, entegre raporlama hakkında bilgisi olup olmadığına bakılmaksızın anket formunu dolduranlar tarafından yanıtlanmıştır. Entegre raporun faydalarının algılanması, entegre raporun uygulanması, güvence ve sorumluluk kabul beyanı başlıkları sadece entegre raporlama hakkında bilgi sahibi olanlar tarafından yanıtlanmıştır. Bu başlıklar altındaki demografik bilgiler entegre raporlamayı bilenleri ifade etmektedir. Örneğin; entegre raporlama hakkında en az farkındalığı olan çalışma şekli grubu mali müşavirlik ruhsatı olup kullanmayanlardır. Sorumluluk kabul beyanı başlığında ise yönetişimden sorumlu olanların sorumluluk kabul beyanı vermesini daha çok gerekli görenler, entegre raporlama hakkında bilgi sahibi olan ve mali müşavirlik ruhsatı olup kullanmayanlardır. Her ifadenin ayrıntılı yorumuna ait olduğu başlığın altında yer verilmiştir.

3.7.1. Cinsiyete Göre Entegre Raporlama

Cinsiyete ve entegre raporlama ifadelerine ait frekanslara Tablo 70’te yer verilmiştir.

Tablo 70: Cinsiyet ve Entegre Raporlama İfadeleri

ER_Farkindalik_Ortalama ER_Algılanan_Fayda_Ortalama ER_Uygulama_Ortalama Paydaşların raporlara güvenmeleri için entegre raporun denetlenmesinin gerekeceğini düşünüyor musunuz? Yönetişimden sorumlu olanların entegre rapor için sorumluluklarını kabul eden bir beyanı gerekli midir? Mevcut_Algılanan_Fayda_Ortalama Entegre raporlama için uluslararası düzeyde tanınan bir eğitim müfredatından beceri ve bilgi edinmeyi düşünür müsünüz? * Cinsiyetiniz

Cinsiyetiniz		ER_Farkindalik_Ortalama	ER_Algılanan_Fayda_Ortalama	ER_Uygulama_Ortalama	Guvence	Sorumluluk_Kabul_Beyani	Mevcut_Algılanan_Fayda_Ortalama	Egitim
Kadin	Mean	2,4585	2,8800	2,8200	2,88	2,48	1,7283	2,41
	N	41	50	50	50	50	92	96
	Std. Deviation	,46313	,38545	,52255	,480	,886	,83998	,762
	Std. Error of Mean	,07233	,05451	,07390	,068	,125	,08757	,078
	% of Total N	34,5%	36,8%	37,0%	36,5%	37,0%	39,3%	39,5%
Erkek	Mean	2,3462	2,7558	2,6471	2,75	2,67	1,8944	2,57
	N	78	86	85	87	85	142	147
	Std. Deviation	,45774	,50727	,68497	,669	,746	,81395	,652
	Std. Error of Mean	,05183	,05470	,07430	,072	,081	,06831	,054
	% of Total N	65,5%	63,2%	63,0%	63,5%	63,0%	60,7%	60,5%
Total	Mean	2,3849	2,8015	2,7111	2,80	2,60	1,8291	2,51
	N	119	136	135	137	135	234	243
	Std. Deviation	,46077	,46857	,63324	,608	,803	,82650	,700
	Std. Error of Mean	,04224	,04018	,05450	,052	,069	,05403	,045
	% of Total N	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Entegre raporun farkındalığı ifadelerinde hem kadınlar hem de erkekler farkındalık tarafına yakındır. Ancak hesaplanan değerin %34.5'ini oluşturan ve 2.4585 ortalamaya sahip kadınların, hesaplanan değerin %65.5'ini oluşturan ve 2.3462 ortalamaya sahip erkeklere göre farkındalık tarafına daha yakın olduğu yorumu yapılabilir.

Entegre raporlamanın faydalarının algılanması ifadelerinde hem kadınlar hem de erkekler olumlu tarafa yakındır. Hesaplanan değerin %36.8'ini oluşturan ve 2.8800 ortalamaya sahip kadınların, hesaplanan değerin %63.2'sini oluşturan ve 2.7558 ortalamaya sahip erkeklere göre olumlu tarafa daha yakın olduğu yorumu yapılabilir.

Entegre raporun uygulanması ifadelerinde hem kadınlar hem de erkekler olumlu sonuçların olacağına inanmaya yakındır. Ancak hesaplanan değerin %37'sini oluşturan ve 2.8200 ortalamaya sahip kadınların, hesaplanan değerin %63'ünü oluşturan ve 2.6471 ortalamaya sahip erkeklere göre olumlu tarafa daha yakın olduğu yorumu yapılabilir.

Entegre rapor ve güvence ifadesinde hem kadınlar hem de erkekler entegre raporun denetlenmesi gerektiğine inanmaya yakındır. İfadeyi yanıtlayanların %36.5'ini oluşturan ve 2.88 ortalamaya sahip kadınların, ifadeyi yanıtlayanların %63.5'ini oluşturan ve 2.75 ortalamaya sahip erkeklere göre entegre raporun denetlenmesi gerektiği tarafa daha yakın olduğu yorumu yapılabilir.

Sorumluluk kabul beyanı ifadesinde hem kadınlar hem de erkekler yönetişimden sorumlu olanların, sorumluluk kabul beyanı vermesi görüşüne yakındır. Ancak ifadeyi yanıtlayanların %63'ünü oluşturan ve 2.67 ortalamaya sahip erkeklerin, ifadeyi yanıtlayanların %37'sini oluşturan ve 2.48 ortalamaya sahip kadınlara göre sorumluluk kabul beyanı verilmesinin gerekli olduğu görüşüne daha yakındır.

Mevcut kurumsal raporlamanın algılanan faydaları ifadelerinde hem kadınlar hem de erkekler olumsuz tarafa yakındır. Hesaplanan değerin %39.3'ünü oluşturan ve 1.7283 ortalamaya sahip kadınların, hesaplanan değerin %60.7'sini oluşturan ve 1.8844 ortalamaya sahip erkeklere göre mevcut kurumsal raporlamanın algılanan faydalarında olumsuz tarafa daha yakın olduğu yorumu yapılabilir.

Eğitim ifadesinde hem kadınlar hem de erkekler eğitim olarak bilgi edinmeyi düşünme görüşüne yakındır. Ancak ifadeyi yanıtlayanların %60.5'ini oluşturan ve

2.51 ortalamaya sahip erkeklerin, ifadeyi yanıtlayanların %39.5'ini oluşturan ve 2.41 ortalamaya sahip kadınlara göre eğitim alarak bilgi edinmeyi düşünme görüşüne daha yakındır.

3.7.2. Yaş Aralığına Göre Entegre Raporlama

Yaş aralığına ve entegre raporlama ifadelerine ait frekanslara Tablo 71'de yer verilmiştir.

Tablo 71: Yaş ve Entegre Raporlama İfadeleri

ER_Farkındalık_Ortalama ER_Algılanan_Fayda_Ortalama ER_Uygulama_Ortalama Paydaşların raporlara güvenmeleri için entegre raporun denetlenmesinin gerekeceğini düşünüyor musunuz? Yönetişimden sorumlu olanların entegre rapor için sorumluluklarını kabul eden bir beyanı gerekli midir? Mevcut_Algılanan_Fayda_Ortalama Entegre raporlama için uluslararası düzeyde tanınan bir eğitim müfredatından beceri ve bilgi edinmeyi düşünür müsünüz? * Yaşınız

Yaşınız		ER_Farkındalık_Ortalama	ER_Algılanan_Fayda_Ortalama	ER_Uygulama_Ortalama	Guvence	Sorumluluk_Kabul_Beyanı	Mevcut_Algılanan_Fayda_Ortalama	Egitim
18-25	Mean	2,2824	2,6111	2,5556	2,78	2,78	1,9459	2,15
	N	17	18	18	18	18	37	39
	Std. Deviation	,40037	,50163	,70479	,647	,647	,84807	,844
	Std. Error of Mean	,09710	,11824	,16612	,152	,152	,13942	,135
	% of Total N	14,3%	13,2%	13,4%	13,1%	13,3%	15,7%	16,0%
26-30	Mean	2,4467	2,7714	2,5714	2,71	2,20	1,7049	2,52
	N	30	35	35	35	35	61	65
	Std. Deviation	,48618	,54695	,73907	,710	,994	,82349	,664
	Std. Error of Mean	,08876	,09245	,12492	,120	,168	,10544	,082
	% of Total N	25,2%	25,7%	26,1%	25,5%	25,9%	26,0%	26,6%
31-35	Mean	2,5000	2,8333	2,8182	2,85	2,50	1,7826	2,42
	N	12	12	11	13	12	23	24
	Std. Deviation	,61200	,38925	,40452	,555	,905	,79524	,776
	Std. Error of Mean	,17667	,11237	,12197	,154	,261	,16582	,158
	% of Total N	10,1%	8,8%	8,2%	9,5%	8,9%	9,8%	9,8%
36-40	Mean	2,3143	2,8889	2,7778	2,78	2,56	1,8000	2,40
	N	7	9	9	9	9	15	15
	Std. Deviation	,53984	,33333	,66667	,667	,882	,94112	,828
	Std. Error of Mean	,20404	,11111	,22222	,222	,294	,24300	,214
	% of Total N	5,9%	6,6%	6,7%	6,6%	6,7%	6,4%	6,1%
41-45	Mean	2,4800	2,8333	3,0000	3,00	3,00	2,1905	2,57
	N	10	12	12	12	12	21	21
	Std. Deviation	,42374	,57735	,00000	,000	,000	,81358	,676
	Std. Error of Mean	,13400	,16667	,00000	,000	,000	,17754	,148
	% of Total N	8,4%	8,8%	9,0%	8,8%	8,9%	8,9%	8,6%
46-50	Mean	2,4667	3,0000	2,6667	2,78	2,56	1,6875	2,56
	N	9	9	9	9	9	16	16
	Std. Deviation	,45826	,00000	,70711	,667	,882	,79320	,727
	Std. Error of Mean	,15275	,00000	,23570	,222	,294	,19830	,182
	% of Total N	7,6%	6,6%	6,7%	6,6%	6,7%	6,8%	6,6%
51-55	Mean	2,1778	2,9231	2,7692	3,00	2,85	1,7917	2,71
	N	9	13	13	13	13	24	24
	Std. Deviation	,29059	,27735	,59914	,000	,555	,77903	,550
	Std. Error of Mean	,09686	,07692	,16617	,000	,154	,15902	,112
	% of Total N	7,6%	9,6%	9,7%	9,5%	9,6%	10,2%	9,8%
56+	Mean	2,3040	2,7857	2,7778	2,71	2,78	1,7632	2,75
	N	25	28	27	28	27	38	40
	Std. Deviation	,43635	,49868	,64051	,713	,641	,81983	,439
	Std. Error of Mean	,08727	,09424	,12327	,135	,123	,13299	,069
	% of Total N	21,0%	20,6%	20,1%	20,4%	20,0%	16,2%	16,4%
Total	Mean	2,3748	2,8015	2,7090	2,80	2,60	1,8170	2,51
	N	119	136	134	137	135	235	244
	Std. Deviation	,46033	,46857	,63512	,608	,803	,82465	,700
	Std. Error of Mean	,04220	,04018	,05487	,052	,069	,05379	,045
	% of Total N	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Entegre raporun farkındalığı ifadelerinde tüm yaş aralıkları farkındalık tarafına yakındır. Hesaplanan değer %10.1'ini oluşturan ve 2.5 ortalamaya sahip 31-35 yaş, farkındalık tarafına en yakın yaş grubudur. Hesaplanan değer %7.6'sını oluşturan ve 2.1778 ortalamaya sahip 51-55 yaş ise en uzak yaş grubudur.

Entegre raporlamanın faydalarının algılanması ifadelerinde tüm yaş aralıkları olumlu tarafa yakındır. Hesaplanan değer %6.6'sını oluşturan ve 3 ortalamaya sahip 46-50 yaş, olumlu tarafa en yakın yaş grubudur. Hesaplanan değer %13.2'sini oluşturan ve 2.6111 ortalamaya sahip 18-25 yaş ise en uzak yaş grubudur.

Entegre raporun uygulanması ifadelerinde tüm yaş aralıkları olumlu sonuçların olacağına inanmaya yakındır. Hesaplanan değer %9'unu oluşturan ve 3 ortalamaya sahip 41-45 yaş, olumlu tarafa en yakın yaş grubudur. Hesaplanan değer %13.4'ünü oluşturan ve 2.5556 ortalamaya sahip 18-25 yaş ise en uzak yaş grubudur.

Entegre rapor ve güvence ifadesinde tüm yaş aralıkları entegre raporun denetlenmesi gerektiğine inanmaya yakındır. İfadeyi yanıtlayanların %8.8'ini oluşturan 41-45 yaş ile %9.5'ini oluşturan 51-55 yaş, 3 ortalamaya sahiptir ve entegre raporun denetlenmesi gerektiği tarafına en yakın yaş gruplarıdır. İfadeyi yanıtlayanların %25.5'ini oluşturan 26-30 yaş ile %25.9'unu oluşturan 56 yaş ve üstü, 2.71 ortalamaya sahiptir ve en uzak yaş gruplarıdır.

Sorumluluk kabul beyanı ifadesinde tüm yaş aralıkları yönetimden sorumlu olanların, sorumluluk kabul beyanı vermesi görüşüne yakındır. İfadeyi yanıtlayanların %8.9'unu oluşturan ve 3 ortalamaya sahip 41-45 yaş, sorumluluk kabul beyanı verilmesinin gerekli olduğu görüşüne en yakın yaş grubudur. İfadeyi yanıtlayanların %25.9'unu oluşturan ve 2.20 ortalamaya sahip 26-30 yaş ise en uzak yaş grubudur.

Mevcut kurumsal raporlamanın algılanan faydaları ifadelerinde 18-25, 26-30, 31-35, 36-40, 46-50, 51-55, 56 yaş ve üstü grupları olumsuz tarafa yakındır. 41-45 yaş ise olumlu tarafa yakındır. Hesaplanan değer %8.9'unu oluşturan ve 2.1905 ortalamaya sahip 41-45 yaş, kurumsal raporlamanın algılanan faydalarında olumlu tarafa en yakın yaş grubudur. Hesaplanan değer %6.8'ini oluşturan ve 1.6875 ortalamaya sahip 46-50 yaş, olumsuz tarafa en yakın yaş grubudur.

Eğitim ifadesinde tüm yaş aralıkları eğitim alarak bilgi edinmeyi düşünme görüşüne yakındır. İfadeyi yanıtlayanların %16.4'ünü oluşturan ve 2.75 ortalamaya sahip 56 yaş ve üstü, eğitim alarak bilgi edinmeyi düşünme görüşüne en yakın yaş

grubudur. İfadeyi yanıtlayanların %16'sını oluşturan ve 2.15 ortalamaya sahip 18-25 yaş ise en uzak yaş grubudur.

3.7.3. Eğitim Düzeyine Göre Entegre Raporlama

Eğitim düzeyi ve entegre raporlama ifadelerine ait frekanslara Tablo 72’de yer verilmiştir.

Tablo 72: Eğitim Düzeyi ve Entegre Raporlama İfadeleri

ER_Farkindalik_Ortalama ER_Algilanan_Fayda_Ortalama ER_Uygulama_Ortalama Paydaşların raporlara güvenmeleri için entegre raporun denetlenmesinin gerekeceğini düşünüyor musunuz? Yönetimden sorumlu olanların entegre rapor için sorumluluklarını kabul eden bir beyan gerekli midir? Mevcut_Algilanan_Fayda_Ortalama Entegre raporlama için uluslararası düzeyde tanınan bir eğitim müfredatından beceri ve bilgi edinmeyi düşünür müsünüz? * Eğitim Düzeyiniz

Eğitim Düzeyiniz		ER_Farkindalik_Ortalama	ER_Algilanan_Fayda_Ortalama	ER_Uygulama_Ortalama	Guvence	Sorumluluk_Kabul_Beyani	Mevcut_Algilanan_Fayda_Ortalama	Egitim
On_Lisans	Mean	2,1500	2,6667	2,3333	2,33	1,89	1,5500	1,52
	N	8	9	9	9	9	20	21
	Std. Deviation	,54248	,50000	,86603	1,000	1,054	,82558	,750
	Std. Error of Mean	,19180	,16667	,28868	,333	,351	,18460	,164
	% of Total N	6,7%	6,6%	6,7%	6,5%	6,6%	8,5%	8,6%
Lisans	Mean	2,3634	2,8415	2,7750	2,88	2,68	1,7931	2,56
	N	71	82	80	83	81	145	153
	Std. Deviation	,45142	,42946	,59481	,479	,739	,79841	,626
	Std. Error of Mean	,05357	,04743	,06650	,053	,082	,06630	,051
	% of Total N	59,2%	59,9%	59,3%	60,1%	59,6%	61,4%	62,4%
Yuksek_Lisans	Mean	2,4526	2,7317	2,6341	2,71	2,56	2,0000	2,67
	N	38	41	41	41	41	66	66
	Std. Deviation	,46426	,54883	,66167	,716	,838	,85934	,616
	Std. Error of Mean	,07531	,08571	,10334	,112	,131	,10578	,076
	% of Total N	31,7%	29,9%	30,4%	29,7%	30,1%	28,0%	26,9%
Doktora	Mean	2,4667	3,0000	3,0000	3,00	3,00	1,4000	3,00
	N	3	5	5	5	5	5	5
	Std. Deviation	,46188	,00000	,00000	,000	,000	,89443	,000
	Std. Error of Mean	,26667	,00000	,00000	,000	,000	,40000	,000
	% of Total N	2,5%	3,6%	3,7%	3,6%	3,7%	2,1%	2,0%
Total	Mean	2,3800	2,8029	2,7111	2,80	2,60	1,8220	2,51
	N	120	137	135	138	136	236	245
	Std. Deviation	,46193	,46715	,63324	,606	,801	,82649	,699
	Std. Error of Mean	,04217	,03991	,05450	,052	,069	,05380	,045
	% of Total N	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Entegre raporun farkındalığı ifadelerinde tüm eğitim düzeyleri farkındalık tarafına yakındır. Hesaplanan değer %2.5’ini oluşturan ve 2.4667 ortalamaya sahip doktora grubu, farkındalık tarafına en yakın eğitim düzeyidir. Hesaplanan değer %6.7’sini oluşturan ve 2.1500 ortalamaya sahip ön lisans grubu ise en uzak eğitim düzeyidir.

Entegre raporlamanın faydalarının algılanması ifadelerinde tüm eğitim düzeyleri olumlu tarafa yakındır. Hesaplanan değer %3.6'sını oluşturan ve 3 ortalamaya sahip doktora grubu, olumlu tarafa en yakın eğitim düzeyidir. Hesaplanan değer %6.6'sını oluşturan ve 2.6667 ortalamaya sahip ön lisans grubu ise en uzak eğitim düzeyidir.

Entegre raporun uygulanması ifadelerinde tüm eğitim düzeyleri olumlu sonuçların olacağına inanmaya yakındır. Hesaplanan değer %3.7'sini oluşturan ve 3 ortalamaya sahip doktora grubu, olumlu tarafa en yakın eğitim düzeyidir. Hesaplanan değer %6.7'sini oluşturan ve 2.3333 ortalamaya sahip ön lisans grubu ise en uzak eğitim düzeyidir.

Entegre rapor ve güvence ifadesinde tüm eğitim düzeyleri entegre raporun denetlenmesi gerektiğine inanmaya yakındır. İfadeyi yanıtlayanların %3.6'sını oluşturan ve 3 ortalamaya sahip doktora grubu, entegre raporun denetlenmesi gerektiği tarafına en yakın eğitim düzeyidir. İfadeyi yanıtlayanların %6.5'ini oluşturan ve 2.33 ortalamaya sahip ön lisans grubu ise en uzak eğitim düzeyidir.

Sorumluluk kabul beyanı ifadesinde lisans, yüksek lisans ve doktora eğitim grupları, yönetişimden sorumlu olanların sorumluluk kabul beyanı vermesi görüşüne yakındır. Ön lisans grubu ise kabul beyanı verilmesi görüşüne uzaktır. İfadeyi yanıtlayanların %3.7'sini oluşturan ve 3 ortalamaya sahip doktora grubu, sorumluluk kabul beyanı verilmesinin gerekli olduğu görüşüne en yakın eğitim düzeyidir. İfadeyi yanıtlayanların %6.6'sını oluşturan ve 1.89 ortalamaya sahip ön lisans grubu ise en uzak eğitim düzeyidir.

Mevcut kurumsal raporlamanın algılanan faydaları ifadelerinde yüksek lisans düzeyi hariç tüm eğitim düzeyleri olumsuz tarafa yakındır. Hesaplanan değer %28'ini oluşturan ve 2 ortalamaya sahip yüksek lisans grubu, kurumsal raporlamanın algılanan faydalarında kararsız tarafta yer alan eğitim düzeyidir. Hesaplanan değer %2.1'ini oluşturan ve 1.4000 ortalamaya sahip doktora grubu, olumsuz tarafa en yakın eğitim düzeyidir.

Eğitim ifadesinde lisans, yüksek lisans ve doktora grupları, eğitim olarak bilgi edinme düşünme görüşüne yakındır. Ön lisans grubu ise eğitim olarak bilgi edinme düşünme görüşüne uzaktır. İfadeyi yanıtlayanların %2'sini oluşturan ve 3 ortalamaya sahip doktora grubu, eğitim olarak bilgi edinme düşünme görüşüne en yakın eğitim düzeyidir. İfadeyi yanıtlayanların %8.6'sını oluşturan ve 1.52 ortalamaya sahip ön

lisans grubu ise eğitim olarak bilgi edinme düşünme görüşüne en uzak eğitim düzeyidir.

3.7.4. Unvana Göre Entegre Raporlama

Unvana ve entegre raporlama ifadelerine ait frekanslara Tablo 73'te yer verilmiştir.

Tablo 73: Unvan ve Entegre Raporlama İfadeleri

ER_Farkındalık_Ortalama ER_Algılanan_Fayda_Ortalama ER_Uygulama_Ortalama Paydaşların raporlara güvenmeleri için entegre raporun denetlenmesinin gerekeceğini düşünüyor musunuz? Yönetimden sorumlu olanların entegre rapor için sorumluluklarını kabul eden bir beyanı gerekli midir? Mevcut_Algılanan_Fayda_Ortalama Entegre raporlama için uluslararası düzeyde tanınan bir eğitim müfredatından beceri ve bilgi edinmeyi düşünüyor musunuz? * Unvanınız

Unvanınız		ER_Farkındalık_Ortalama	ER_Algılanan_Fayda_Ortalama	ER_Uygulama_Ortalama	Guvence	Sorumluluk_Kabul_Beyanı	Mevcut_Algılanan_Fayda_Ortalama	Egitim
Muhasebe_Yardımcı_Elemanı	Mean	2,2000	3,0000	2,5714	2,71	2,43	1,5185	1,83
	N	6	7	7	7	7	27	29
	Std. Deviation	,52154	,00000	,78680	,756	,976	,80242	,848
	Std. Error of Mean	,21292	,00000	,29738	,286	,369	,15443	,157
	% of Total N	5,0%	5,1%	5,2%	5,1%	5,1%	11,4%	11,8%
Aday_Meslek_Mensubu	Mean	2,4051	2,7045	2,5814	2,73	2,45	1,8714	2,51
	N	39	44	43	44	44	70	74
	Std. Deviation	,42423	,55320	,69804	,694	,901	,83269	,726
	Std. Error of Mean	,06793	,08340	,10645	,105	,136	,09953	,084
	% of Total N	32,5%	32,1%	31,9%	31,9%	32,4%	29,7%	30,2%
SMMM	Mean	2,4037	2,8906	2,8889	2,91	2,78	1,8519	2,68
	N	54	64	63	65	63	108	111
	Std. Deviation	,46862	,36153	,40605	,423	,634	,79502	,539
	Std. Error of Mean	,06377	,04519	,05116	,052	,080	,07650	,051
	% of Total N	45,0%	46,7%	46,7%	47,1%	46,3%	45,8%	45,3%
YMM	Mean	2,0800	2,5455	2,2727	2,45	2,45	1,6667	2,60
	N	10	11	11	11	11	15	15
	Std. Deviation	,40222	,68755	1,00905	,934	,934	,81650	,507
	Std. Error of Mean	,12719	,20730	,30424	,282	,282	,21082	,131
	% of Total N	8,3%	8,0%	8,1%	8,0%	8,1%	6,4%	6,1%
Muhasebe_Yetkilisi	Mean	2,5455	2,8182	2,7273	2,82	2,45	2,0625	2,44
	N	11	11	11	11	11	16	16
	Std. Deviation	,51452	,40452	,64667	,603	,934	,99791	,727
	Std. Error of Mean	,15513	,12197	,19498	,182	,282	,24948	,182
	% of Total N	9,2%	8,0%	8,1%	8,0%	8,1%	6,8%	6,5%
Total	Mean	2,3800	2,8029	2,7111	2,80	2,60	1,8220	2,51
	N	120	137	135	138	136	236	245
	Std. Deviation	,46193	,46715	,63324	,606	,801	,82649	,699
	Std. Error of Mean	,04217	,03991	,05450	,052	,069	,05380	,045
	% of Total N	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Entegre raporun farkındalığı ifadelerinde tüm unvan grupları farkındalık tarafına yakındır. Hesaplanan değer %9.2'sini oluşturan ve 2.5455 ortalama sahip muhasebe yetkilileri, farkındalık tarafına en yakın unvan grubudur. Hesaplanan değer %8.3'ünü oluşturan ve 2.0800 ortalama sahip yeminli mali müşavirler ise en uzak unvan grubudur.

Entegre raporlamanın faydalarının algılanması ifadelerinde tüm unvan grupları olumlu tarafa yakındır. Hesaplanan değer %5.1'ini oluşturan ve 3 ortalamaya sahip muhasebe yardımcı elemanları, olumlu tarafa en yakın unvan grubudur. Hesaplanan değer %8'ini oluşturan ve 2.5455 ortalamaya sahip yeminli mali müşavirler ise en uzak unvan grubudur.

Entegre raporun uygulanması ifadelerinde tüm unvan grupları olumlu sonuçların olacağına inanmaya yakındır. Hesaplanan değer %46.7'sini oluşturan ve 2.8889 ortalamaya sahip serbest muhasebeci mali müşavirler, olumlu tarafa en yakın unvan grubudur. Hesaplanan değer %8.1'ini oluşturan ve 2.2727 ortalamaya sahip yeminli mali müşavirler ise en uzak unvan grubudur.

Entegre rapor ve güvence ifadesinde tüm unvan grupları entegre raporun denetlenmesi gerektiğine inanmaya yakındır. İfadeyi yanıtlayanların %47.1'ini oluşturan ve 2.91 ortalamaya sahip serbest muhasebeci mali müşavirler, entegre raporun denetlenmesi gerektiği tarafına en yakın unvan grubudur. İfadeyi yanıtlayanların %8'ini oluşturan ve 2.45 ortalamaya sahip yeminli mali müşavirler ise en uzak unvan grubudur.

Sorumluluk kabul beyanı ifadesinde tüm unvan grupları, yönetişimden sorumlu olanların sorumluluk kabul beyanı vermesi görüşüne yakındır. İfadeyi yanıtlayanların %46.3'ünü oluşturan ve 2.78 ortalamaya sahip serbest muhasebeci mali müşavirler, sorumluluk kabul beyanı verilmesinin gerekli olduğu görüşüne en yakın unvan grubudur. İfadeyi yanıtlayanların %5.1'ini oluşturan ve 2.43 ortalamaya sahip muhasebe yardımcı elemanları ise en uzak unvan grubudur.

Mevcut kurumsal raporlamanın algılanan faydaları ifadelerinde muhasebe yetkilileri hariç tüm unvan grupları olumsuz tarafa yakındır. Hesaplanan değer %11.4'ünü oluşturan ve 1.5185 ortalamaya sahip muhasebe yardımcı elemanları, olumsuz tarafa en yakın unvan grubudur. Hesaplanan değer %6.8'ini oluşturan ve 2.0625 ortalamaya sahip muhasebe yetkilileri, kurumsal raporlamanın algılanan faydalarında olumlu tarafa en yakın unvan grubudur.

Eğitim ifadesinde aday meslek mensupları, serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler eğitim olarak bilgi edinmeyi düşünme görüşüne yakındır. Muhasebe yardımcı elemanları ise eğitim olarak bilgi edinmeyi düşünme görüşüne uzaktır. İfadeyi yanıtlayanların %45.3'ünü oluşturan ve 2.68 ortalamaya sahip serbest muhasebeci mali müşavirler, eğitim olarak bilgi edinme düşünmeyi görüşüne en

yakın unvan grubudur. İfadeyi yanıtlayanların %11.8'ini oluşturan ve 1.83 ortalamaya sahip muhasebe yardımcı elemanları ise eğitim alarak bilgi edinmeyi düşünme görüşüne en uzak unvan grubudur.

3.7.5. Çalışma Şekline Göre Entegre Raporlama

Çalışma şekline ve entegre raporlama ifadelerine ait frekanslara Tablo 74'te yer verilmiştir.

Tablo 74: Çalışma Şekli ve Entegre Raporlama İfadeleri

ER_Farkındalık_Ortalama ER_Algılanan_Fayda_Ortalama ER_Uygulama_Ortalama Paydaşların raporlara güvenmeleri için entegre raporun denetlenmesinin gerekeceğini düşünüyor musunuz? Yönetişimden sorumlu olanların entegre rapor için sorumluluklarını kabul eden bir beyanı gerekli midir? Mevcut_Algılanan_Fayda_Ortalama Entegre raporlama için uluslararası düzeyde tanınan bir eğitim müfredatından beceri ve bilgi edinmeyi düşünüyor musunuz? * Hangi şekilde çalışıyorsunuz?

Hangi şekilde çalışıyorsunuz?		ER_Farkındalık_Ortalama	ER_Algılanan_Fayda_Ortalama	ER_Uygulama_Ortalama	Guvence	Sorumluluk_Kabul_Beyanı	Mevcut_Algılanan_Fayda_Ortalama	Eğitim
Ruhsatım_Var_Kullanmıyorum	Mean	1,9200	2,8571	3,0000	2,75	3,00	1,5625	2,56
	N	5	7	6	8	6	16	18
	Std. Deviation	,26833	,37796	,00000	,707	,000	,62915	,511
	Std. Error of Mean	,12000	,14286	,00000	,250	,000	,15729	,121
	% of Total N	4,3%	5,2%	4,5%	5,9%	4,5%	6,9%	7,5%
Bağımsız	Mean	2,3755	2,7818	2,7636	2,78	2,56	1,8409	2,65
	N	49	55	55	55	55	88	89
	Std. Deviation	,46122	,49781	,60747	,629	,834	,78618	,566
	Std. Error of Mean	,06589	,06712	,08191	,085	,112	,08381	,060
	% of Total N	41,9%	41,0%	41,7%	40,7%	41,4%	38,1%	37,2%
Bağımlı	Mean	2,4091	2,9630	2,8519	3,00	2,63	1,8163	2,74
	N	22	27	27	27	27	49	50
	Std. Deviation	,42528	,19245	,53376	,000	,792	,88208	,527
	Std. Error of Mean	,09067	,03704	,10272	,000	,152	,12601	,075
	% of Total N	18,8%	20,1%	20,5%	20,0%	20,3%	21,2%	20,9%
Diğer	Mean	2,3902	2,7111	2,5455	2,69	2,64	1,8462	2,21
	N	41	45	44	45	45	78	82
	Std. Deviation	,47948	,54864	,69732	,733	,773	,88387	,842
	Std. Error of Mean	,07488	,08179	,10513	,109	,115	,10008	,093
	% of Total N	35,0%	33,6%	33,3%	33,3%	33,8%	33,8%	34,3%
Total	Mean	2,3675	2,7985	2,7197	2,79	2,62	1,8182	2,51
	N	117	134	132	135	133	231	239
	Std. Deviation	,46010	,47144	,62167	,612	,784	,82978	,697
	Std. Error of Mean	,04254	,04073	,05411	,053	,068	,05460	,045
	% of Total N	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Entegre raporun farkındalığı ifadelerinde bağımsız olarak çalışanlar, bir şirkette bağımlı statüde çalışanlar ve diğer grupları farkındalık tarafına yakındır. Ruhsatı olup kullanmayanlar ise farkındalık tarafına uzaktır. Hesaplanan değerlerin %18.8'ini oluşturan ve 2.4091 ortalamaya sahip bir şirkette bağımlı statüde çalışanlar, farkındalık tarafına en yakın çalışma şekli grubudur. Hesaplanan değerlerin %4.3'ünü oluşturan ve 1.9200 ortalamaya sahip ruhsatı olup kullanmayanlar ise en az farkında olan çalışma şekli grubudur.

Entegre raporlamanın faydalarının algılanması ifadelerinde tüm çalışma şekli grupları olumlu tarafa yakındır. Hesaplanan değerin %20.1'ini oluşturan ve 2.9630 ortalamaya sahip bir şirkette bağımlı statüde çalışanlar, olumlu tarafa en yakın çalışma şekli grubudur. Hesaplanan değerin %33.6'sını oluşturan ve 2.7111 ortalamaya sahip diğer grubu ise en uzak çalışma şekli grubudur.

Entegre raporun uygulanması ifadelerinde tüm çalışma şekli grupları olumlu sonuçların olacağına inanmaya yakındır. Hesaplanan değerin %4.5'ini oluşturan ve 3 ortalamaya sahip ruhsatı olup kullanmayanlar, olumlu tarafa en yakın çalışma şekli grubudur. Hesaplanan değerin %33.3'ünü oluşturan ve 2.5455 ortalamaya sahip diğer grubu ise en uzak çalışma şekli grubudur.

Entegre rapor ve güvence ifadesinde tüm çalışma şekli grupları entegre raporun denetlenmesi gerektiğine inanmaya yakındır. İfadeyi yanıtlayanların %20'sini oluşturan ve 3 ortalamaya sahip bir şirkette bağımlı statüde çalışanlar, entegre raporun denetlenmesi gerektiği tarafına en yakın çalışma şekli grubudur. İfadeyi yanıtlayanların %33.3'ünü oluşturan ve 2.69 ortalamaya sahip diğer grubu ise en uzak çalışma şekli grubudur.

Sorumluluk kabul beyanı ifadesinde tüm çalışma şekli grupları, yönetişimden sorumlu olanların sorumluluk kabul beyanı vermesi görüşüne yakındır. İfadeyi yanıtlayanların %45'ini oluşturan ve 3 ortalamaya sahip ruhsatı olup kullanmayanlar, sorumluluk kabul beyanı verilmesinin gerekli olduğu görüşüne en yakın çalışma şekli grubudur. İfadeyi yanıtlayanların %41.4'ünü oluşturan ve 2.56 ortalamaya sahip bağımsız olarak çalışanlar ise en uzak çalışma şekli grubudur.

Mevcut kurumsal raporlamanın algılanan faydaları ifadelerinde tüm çalışma şekli grupları olumsuz tarafa yakındır. Hesaplanan değerin %6.9'unu oluşturan ve 1.5625 ortalamaya sahip ruhsatı olup kullanmayanlar, olumsuz tarafa en yakın çalışma şekli grubudur. Hesaplanan değerin %33.8'ini oluşturan ve 1.8462 ortalamaya sahip diğer grubu, kurumsal raporlamanın algılanan faydalarında olumsuz tarafa en uzak çalışma şekli grubudur.

Eğitim ifadesinde tüm çalışma şekli grupları eğitim olarak bilgi edinmeyi düşünme görüşüne yakındır. İfadeyi yanıtlayanların %20.9'unu oluşturan ve 2.74 ortalamaya sahip bir şirkette bağımlı statüde çalışanlar, eğitim olarak bilgi edinmeyi düşünme görüşüne en yakın çalışma şekli grubudur. İfadeyi yanıtlayanların

%34.3'ünü oluşturan ve 2.21 ortalamaya sahip diğer grubu ise en uzak çalışma şekli grubudur.

3.7.6. Mevcut İşletmedeki Çalışma Süresine Göre Entegre Raporlama

Mevcut işletmedeki çalışma süresine ve entegre raporlama ifadelerine ait frekanslara Tablo 75'te yer verilmiştir.

Tablo 75: Mevcut işletmedeki Çalışma Süresi ve Entegre Raporlama İfadeleri

ER_Farkındalık_Ortalama ER_Algılanan_Fayda_Ortalama ER_Uygulama_Ortalama Paydaşların raporlara güvenmeleri için entegre raporun denetlenmesinin gerekeceğini düşünüyor musunuz? Yönetimden sorumlu olanların entegre rapor için sorumluluklarını kabul eden bir beyanı gerekli midir? Mevcut_Algılanan_Fayda_Ortalama Entegre raporlama için uluslararası düzeyde tanınan bir eğitim müfredatından beceri ve bilgi edinmeyi düşünür müsünüz? * Mevcut işletmenizdeki Çalışma Süresiz

Mevcut İşletmenizdeki Çalışma Süresiz	ER_Farkındalık_Ortalama	ER_Algılanan_Fayda_Ortalama	ER_Uygulama_Ortalama	Güvence	Sorumluluk_Kabul_Beyanı	Mevcut_Algılanan_Fayda_Ortalama	Eğitim	
1-5	Mean N Std. Deviation Std. Error of Mean % of Total N	2,4000 47 ,45873 ,06691 39,8%	2,7857 56 ,49412 ,06603 41,5%	2,6545 55 ,64458 ,08692 41,4%	2,75 57 ,662 ,088 41,9%	2,54 56 ,852 ,114 41,8%	1,8077 104 ,82529 ,08093 44,4%	2,46 108 ,742 ,071 44,6%
6-10	Mean N Std. Deviation Std. Error of Mean % of Total N	2,3111 18 ,48615 ,11459 15,3%	2,7500 20 ,44426 ,09934 14,8%	2,6000 20 ,75394 ,16859 15,0%	2,90 20 ,447 ,100 14,7%	2,40 20 ,940 ,210 14,9%	1,8485 33 ,87039 ,15152 14,1%	2,31 35 ,676 ,114 14,5%
11-15	Mean N Std. Deviation Std. Error of Mean % of Total N	2,4667 9 ,44721 ,14907 7,6%	3,0000 9 ,00000 ,00000 6,7%	3,0000 9 ,00000 ,00000 6,8%	3,00 9 ,000 ,000 6,6%	2,78 9 ,667 ,222 6,7%	1,7778 18 ,73208 ,17255 7,7%	2,26 19 ,872 ,200 7,9%
16-20	Mean N Std. Deviation Std. Error of Mean % of Total N	2,2250 16 ,50000 ,12500 13,6%	2,7059 17 ,58787 ,14258 12,6%	2,5294 17 ,87447 ,21209 12,8%	2,65 17 ,786 ,191 12,5%	2,41 17 ,939 ,228 12,7%	1,8710 31 ,84624 ,15199 13,2%	2,69 32 ,644 ,114 13,2%
21-25	Mean N Std. Deviation Std. Error of Mean % of Total N	2,4600 10 ,49933 ,15790 8,5%	2,9167 12 ,28868 ,08333 8,9%	2,9091 11 ,30151 ,09091 8,3%	2,67 12 ,778 ,225 8,8%	2,82 11 ,603 ,182 8,2%	1,8000 20 ,89443 ,20000 8,5%	2,56 18 ,616 ,145 7,4%
26+	Mean N Std. Deviation Std. Error of Mean % of Total N	2,4222 18 ,42226 ,09953 15,3%	2,8095 21 ,51177 ,11168 15,6%	2,8571 21 ,47809 ,10433 15,8%	2,90 21 ,436 ,095 15,4%	2,90 21 ,436 ,095 15,7%	1,7500 28 ,79931 ,15105 12,0%	2,80 30 ,407 ,074 12,4%
Total	Mean N Std. Deviation Std. Error of Mean % of Total N	2,3763 118 ,46201 ,04253 100,0%	2,8000 135 ,47000 ,04045 100,0%	2,7068 133 ,63701 ,05524 100,0%	2,79 136 ,610 ,052 100,0%	2,60 134 ,805 ,070 100,0%	1,8120 234 ,82276 ,05379 100,0%	2,50 242 ,701 ,045 100,0%

Entegre raporun farkındalığı ifadelerinde tüm mevcut işyerindeki çalışma süresi grupları farkındalık tarafına yakındır. Hesaplanan değer %7.6'sını oluşturan ve 2.4667 ortalamaya sahip 11-15 yıl, farkındalık tarafına en yakın mevcut işyerindeki çalışma süresi grubudur. Hesaplanan değer %13.6'sını oluşturan ve 2.2250 ortalamaya sahip 16-20 yıl ise en uzak mevcut işyerindeki çalışma süresi grubudur.

Entegre raporlamanın faydalarının algılanması ifadelerinde tüm mevcut işyerindeki çalışma süresi grupları olumlu tarafa yakındır. Hesaplanan değer

%6.7'sini oluşturan ve 3 ortalamaya sahip 11-15 yıl, olumlu tarafa en yakın mevcut işyerindeki çalışma süresi grubudur. Hesaplanan değer %12.6'sını oluşturan ve 2.7059 ortalamaya sahip 16-20 yıl ise en uzak mevcut işyerindeki çalışma süresi grubudur.

Entegre raporun uygulanması ifadelerinde tüm mevcut işyerindeki çalışma süresi grupları olumlu sonuçların olacağına inanmaya yakındır. Hesaplanan değer %6.8'ini oluşturan ve 3 ortalamaya sahip 11-15 yıl, olumlu tarafa en yakın mevcut işyerindeki çalışma süresi grubudur. Hesaplanan değer %12.8'ini oluşturan ve 2.5294 ortalamaya sahip 16-20 yıl ise en uzak mevcut işyerindeki çalışma süresi grubudur.

Entegre rapor ve güvence ifadesinde tüm mevcut işyerindeki çalışma süresi grupları entegre raporun denetlenmesi gerektiğine inanmaya yakındır. İfadeyi yanıtlayanların %6.6'sını oluşturan ve 3 ortalamaya sahip 11-15 yıl, entegre raporun denetlenmesi gerektiği tarafına en yakın mevcut işyerindeki çalışma süresi grubudur. İfadeyi yanıtlayanların %12.5'ini oluşturan ve 2.65 ortalamaya sahip 16-20 yıl ise en uzak mevcut işyerindeki çalışma süresi grubudur.

Sorumluluk kabul beyanı ifadesinde tüm mevcut işyerindeki çalışma süresi grupları, yönetişimden sorumlu olanların sorumluluk kabul beyanı vermesi görüşüne yakındır. İfadeyi yanıtlayanların %15.7'sini oluşturan ve 2.90 ortalamaya sahip 26 yıl ve üstü, sorumluluk kabul beyanı verilmesinin gerekli olduğu görüşüne en yakın mevcut işyerindeki çalışma süresi grubudur. İfadeyi yanıtlayanların %14.9'unu oluşturan ve 2.40 ortalamaya sahip 6-10 yıl ise en uzak mevcut işyerindeki çalışma süresi grubudur.

Mevcut kurumsal raporlamanın algılanan faydaları ifadelerinde tüm mevcut işyerindeki çalışma süresi grupları olumsuz tarafa yakındır. Hesaplanan değer %12'sini oluşturan ve 1.75 ortalamaya sahip 26 yıl ve üstü, olumsuz tarafa en yakın mevcut işyerindeki çalışma süresi grubudur. Hesaplanan değer %13.2'sini oluşturan ve 1.8710 ortalamaya sahip 16-20 yıl, kurumsal raporlamanın algılanan faydalarında olumsuz tarafa en uzak mevcut işyerindeki çalışma süresi grubudur.

Eğitim ifadesinde tüm mevcut işyerindeki çalışma süresi grupları, eğitim olarak bilgi edinmeyi düşünme görüşüne yakındır. İfadeyi yanıtlayanların %12.4'ünü oluşturan ve 2.80 ortalamaya sahip 26 yıl ve üstü, eğitim olarak bilgi edinmeyi düşünme görüşüne en yakın mevcut işyerindeki çalışma süresi grubudur. İfadeyi

yanıtlayanların %7.9'unu oluşturan ve 2.26 ortalamaya sahip 11-15 yıl ise en uzak mevcut işyerindeki çalışma süresi grubudur.

3.7.7. Mesleki Tecrübeye Göre Entegre Raporlama

Mesleki tecrübeye ve entegre raporlama ifadelerine ait frekanslara Tablo 76'da yer verilmiştir.

Tablo 76: Mesleki Tecrübe ve Entegre Raporlama İfadeleri

ER_Farkindalik_Ortalama ER_Algılanan_Fayda_Ortalama ER_Uygulama_Ortalama Paydaşların raporlara güvenmeleri için entegre raporun denetlenmesinin gerekeceğini düşünüyor musunuz? Yönetişimden sorumlu olanların entegre rapor için sorumluluklarını kabul eden bir beyanı gerekli midir? Mevcut_Algılanan_Fayda_Ortalama Entegre raporlama için uluslararası düzeyde tanınan bir eğitim müfredatından beceri ve bilgi edinmeyi düşünür müsünüz? * Mesleki Tecrübe Süreniz

Mesleki Tecrübe Süreniz	ER_Farkindalik_Ortalama	ER_Algılanan_Fayda_Ortalama	ER_Uygulama_Ortalama	Guvence	Sorumluluk_Kabul_Beyanı	Mevcut_Algılanan_Fayda_Ortalama	Egitim	
1-5	Mean N Std. Deviation Std. Error of Mean % of Total N	2,3135 37 ,47268 ,07771 30,8%	2,7143 42 ,55373 ,08544 30,7%	2,6098 41 ,70278 ,10976 30,4%	2,67 42 ,754 ,116 30,4%	2,48 42 ,890 ,137 30,9%	1,8046 87 ,84687 ,09079 37,2%	2,42 89 ,751 ,080 36,8%
6-10	Mean N Std. Deviation Std. Error of Mean % of Total N	2,4533 15 ,46884 ,12105 12,5%	2,8125 16 ,40311 ,10078 11,7%	2,5000 16 ,73030 ,18257 11,9%	2,88 16 ,500 ,125 11,6%	2,25 16 1,000 ,250 11,8%	1,8000 25 ,86603 ,17321 10,7%	2,36 28 ,731 ,138 11,6%
11-15	Mean N Std. Deviation Std. Error of Mean % of Total N	2,7000 12 ,38612 ,11146 10,0%	2,8462 13 ,37553 ,10415 9,5%	2,9231 13 ,27735 ,07692 9,6%	3,00 13 ,000 ,000 9,4%	2,69 13 ,751 ,208 9,6%	2,0476 21 ,80475 ,17561 9,0%	2,43 21 ,746 ,163 8,7%
16-20	Mean N Std. Deviation Std. Error of Mean % of Total N	2,5200 10 ,55136 ,17436 8,3%	2,9286 14 ,26726 ,07143 10,2%	2,7143 14 ,72627 ,19410 10,4%	2,87 15 ,516 ,133 10,9%	2,86 14 ,535 ,143 10,3%	1,6957 23 ,82212 ,17142 9,8%	2,46 24 ,779 ,159 9,9%
21-25	Mean N Std. Deviation Std. Error of Mean % of Total N	2,4364 11 ,38800 ,11699 9,2%	3,0000 12 ,00000 ,00000 8,8%	3,0000 12 ,00000 ,00000 8,9%	3,00 12 ,000 ,000 8,7%	2,67 12 ,778 ,225 8,8%	2,1429 21 ,79282 ,17301 9,0%	2,75 20 ,639 ,143 8,3%
26+	Mean N Std. Deviation Std. Error of Mean % of Total N	2,2514 35 ,42383 ,07164 29,2%	2,7750 40 ,53048 ,08388 29,2%	2,7436 39 ,63734 ,10206 28,9%	2,75 40 ,670 ,106 29,0%	2,74 39 ,677 ,108 28,7%	1,7368 57 ,79116 ,10479 24,4%	2,70 60 ,497 ,064 24,8%
Total	Mean N Std. Deviation Std. Error of Mean % of Total N	2,3800 120 ,46193 ,04217 100,0%	2,8029 137 ,46715 ,03991 100,0%	2,7111 135 ,63324 ,05450 100,0%	2,80 138 ,606 ,052 100,0%	2,60 136 ,801 ,069 100,0%	1,8291 234 ,82650 ,05403 100,0%	2,51 242 ,695 ,045 100,0%

Entegre raporun farkındalığı ifadelerinde tüm mesleki tecrübe grupları farkındalık tarafına yakındır. Hesaplanan değer %10'unu oluşturan ve 2.70 ortalamaya sahip 11-15 yıl, farkındalık tarafına en yakın mesleki tecrübe grubudur. Hesaplanan değer %29.2'sini oluşturan ve 2.2514 ortalamaya sahip 26 yıl ve üstü ise en uzak mesleki tecrübe grubudur.

Entegre raporlamanın faydalarının algılanması ifadelerinde tüm mesleki tecrübe grupları olumlu tarafa yakındır. Hesaplanan değer %8.8'ini oluşturan ve 3 ortalamaya sahip 21-25 yıl, olumlu tarafa en yakın mesleki tecrübe grubudur.

Hesaplanan değerin %30.7'sini oluşturan ve 2.7143 ortalamaya sahip 1-5 yıl ise en uzak mesleki tecrübe grubudur.

Entegre raporun uygulanması ifadelerinde tüm mesleki tecrübe grupları olumlu sonuçların olacağına inanmaya yakındır. Hesaplanan değerin %8.9'unu oluşturan ve 3 ortalamaya sahip 21-25 yıl, olumlu tarafa en yakın mesleki tecrübe grubudur. Hesaplanan değerin %11.9'unu oluşturan ve 2.5 ortalamaya sahip 6-10 yıl ise en uzak mesleki tecrübe grubudur.

Entegre rapor ve güvence ifadesinde tüm mesleki tecrübe grupları entegre raporun denetlenmesi gerektiğine inanmaya yakındır. İfadeyi yanıtlayanların %9.4'n oluşturan 11-15 yıl ile %8.7'sini oluşturan 21-25 yıl, 3 ortalamaya sahiptir ve entegre raporun denetlenmesi gerektiği tarafına en yakın mesleki tecrübe gruplarıdır. İfadeyi yanıtlayanların %30.4'n oluşturan ve 2.67 ortalamaya sahip 1-5 yıl ise en uzak mesleki tecrübe grubudur.

Sorumluluk kabul beyanı ifadesinde tüm mesleki tecrübe grupları, yönetişimden sorumlu olanların sorumluluk kabul beyanı vermesi görüşüne yakındır. İfadeyi yanıtlayanların %10.3'n oluşturan ve 2.86 ortalamaya sahip 16-20 yıl, sorumluluk kabul beyanı verilmesinin gerekli olduğu görüşüne en yakın mesleki tecrübe grubudur. İfadeyi yanıtlayanların %11.8'ini oluşturan ve 2.25 ortalamaya sahip 6-10 yıl ise en uzak mesleki tecrübe grubudur.

Mevcut kurumsal raporlamanın algılanan faydaları ifadelerinde 1-5, 6-10, 16-20, 26 yıl ve üstü mesleki tecrübe grupları olumsuz tarafa yakındır. 11-15 ve 21-25 yıl mesleki tecrübe grupları ise olumlu tarafa yakındır. Hesaplanan değerin %9'unu oluşturan ve 2.1429 ortalamaya sahip 21-25 yıl, olumlu tarafa en yakın mesleki tecrübe grubudur. Hesaplanan değerin %9.8'ini oluşturan ve 1.6957 ortalamaya sahip 16-20 yıl, kurumsal raporlamanın algılanan faydalarında olumsuz tarafa en yakın mesleki tecrübe grubudur.

Eğitim ifadesinde tüm mesleki tecrübe grupları, eğitim olarak bilgi edinmeyi düşünme görüşüne yakındır. İfadeyi yanıtlayanların %8.3'n oluşturan ve 2.75 ortalamaya sahip 21-25 yıl, eğitim olarak bilgi edinmeyi düşünme görüşüne en yakın mesleki tecrübe grubudur. İfadeyi yanıtlayanların %11.6'sını oluşturan ve 2.36 ortalamaya sahip 6-10 yıl ise en uzak mesleki tecrübe grubudur.

3.7.8. İş Yeri Tecrübesine Göre Entegre Raporlama

İş yeri tecrübesine ve entegre raporlama ifadelerine ait frekanslara Tablo 77’de yer verilmiştir.

Tablo 77: İş Yeri Tecrübesi ve Entegre Raporlama İfadeleri

ER_Farkindalik_Ortalama ER_Algilanan_Fayda_Ortalama ER_Uygulama_Ortalama Paydaşların raporlara güvenmeleri için entegre raporun denetlenmesinin gerekeceğini düşünüyor musunuz? Yönetimden sorumlu olanların entegre rapor için sorumluluklarını kabul eden bir beyanı gerekli midir? Mevcut_Algılanan_Fayda_Ortalama Entegre raporlama için uluslararası düzeyde tanınan bir eğitim müfredatından beceri ve bilgi edinmeyi düşünür müsünüz? * Görev yaptığınız iş yeri kaçınıcı iş yerinizdir?

Görev yaptığınız iş yeri kaçınıcı iş yerinizdir?		ER_Farkindalik_Ortalama	ER_Algilanan_Fayda_Ortalama	ER_Uygulama_Ortalama	Guvence	Sorumluluk_Kabul_Beyani	Mevcut_Algılanan_Fayda_Ortalama	Egitim
1	Mean	2,4667	2,9048	2,7143	2,90	2,62	1,7927	2,49
	N	39	42	42	42	42	82	84
	Std. Deviation	,49701	,29710	,63575	,431	,795	,84236	,668
	Std. Error of Mean	,07959	,04584	,09810	,067	,123	,09302	,073
	% of Total N	33,1%	31,1%	31,3%	30,9%	31,1%	35,5%	35,1%
2	Mean	2,1806	2,6471	2,6765	2,53	2,53	1,8548	2,47
	N	31	34	34	34	34	62	64
	Std. Deviation	,45711	,64584	,63821	,861	,861	,86549	,776
	Std. Error of Mean	,08210	,11076	,10945	,148	,148	,10992	,097
	% of Total N	26,3%	25,2%	25,4%	25,0%	25,2%	26,8%	26,8%
3	Mean	2,4000	2,8571	2,7407	2,86	2,50	1,8571	2,55
	N	23	28	27	28	28	42	44
	Std. Deviation	,44721	,35635	,65590	,525	,882	,78310	,697
	Std. Error of Mean	,09325	,06734	,12623	,099	,167	,12083	,105
	% of Total N	19,5%	20,7%	20,1%	20,6%	20,7%	18,2%	18,4%
4	Mean	2,5143	2,8235	2,6471	3,00	2,76	1,8800	2,50
	N	14	17	17	18	17	25	26
	Std. Deviation	,35703	,39295	,70189	,000	,664	,78102	,707
	Std. Error of Mean	,09542	,09531	,17023	,000	,161	,15620	,139
	% of Total N	11,9%	12,6%	12,7%	13,2%	12,6%	10,8%	10,9%
5+	Mean	2,4545	2,7857	2,7857	2,86	2,71	1,7500	2,57
	N	11	14	14	14	14	20	21
	Std. Deviation	,38043	,57893	,57893	,535	,726	,85070	,676
	Std. Error of Mean	,11470	,15473	,15473	,143	,194	,19022	,148
	% of Total N	9,3%	10,4%	10,4%	10,3%	10,4%	8,7%	8,8%
Total	Mean	2,3831	2,8074	2,7090	2,81	2,60	1,8268	2,50
	N	118	135	134	136	135	231	239
	Std. Deviation	,46231	,46515	,63512	,590	,803	,82639	,703
	Std. Error of Mean	,04256	,04003	,05487	,051	,069	,05437	,045
	% of Total N	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Entegre raporun farkındalığı ifadelerinde tüm iş yeri tecrübesi grupları farkındalık tarafına yakındır. Hesaplanan değer %11.9'unu oluşturan ve 2.5143 ortalamaya sahip dördüncü iş yeri, farkındalık tarafına en yakın iş yeri tecrübesi grubudur. Hesaplanan değer %26.3'ünü oluşturan ve 2.1806 ortalamaya sahip ikinci iş yeri ise en uzak iş yeri tecrübesi grubudur.

Entegre raporlamanın faydalarının algılanması ifadelerinde tüm iş yeri tecrübesi grupları olumlu tarafa yakındır. Hesaplanan değer %31.1'ini oluşturan ve 2.9048 ortalamaya sahip birinci iş yeri, olumlu tarafa en yakın iş yeri tecrübesi

grubudur. Hesaplanan değerin %25.2'sini oluşturan ve 2.6471 ortalamaya sahip ikinci iş yeri ise en uzak iş yeri tecrübesi grubudur.

Entegre raporun uygulanması ifadelerinde tüm iş yeri tecrübesi grupları olumlu sonuçların olacağına inanmaya yakındır. Hesaplanan değerin %10.4'ünü oluşturan ve 2.7857 ortalamaya sahip beş ve üzeri, olumlu tarafa en yakın iş yeri tecrübesi grubudur. Hesaplanan değerin %12.7'sini oluşturan ve 2.6471 ortalamaya sahip dördüncü iş yeri ise en uzak iş yeri tecrübesi grubudur.

Entegre rapor ve güvence ifadesinde tüm iş yeri tecrübesi grupları entegre raporun denetlenmesi gerektiğine inanmaya yakındır. İfadeyi yanıtlayanların %13.2'sini oluşturan ve 3 ortalamaya sahip dördüncü iş yeri, entegre raporun denetlenmesi gerektiği tarafına en yakın iş yeri tecrübesi grubudur. İfadeyi yanıtlayanların %25'ini oluşturan ve 2.53 ortalamaya sahip ikinci iş yeri ise en uzak iş yeri tecrübesi grubudur.

Sorumluluk kabul beyanı ifadesinde tüm iş yeri tecrübesi grupları, yönetişimden sorumlu olanların sorumluluk kabul beyanı vermesi görüşüne yakındır. İfadeyi yanıtlayanların %12.6'sını oluşturan ve 2.76 ortalamaya sahip dördüncü iş yeri, sorumluluk kabul beyanı verilmesinin gerekli olduğu görüşüne en yakın iş yeri tecrübesi grubudur. İfadeyi yanıtlayanların %20.7'sini oluşturan ve 2.50 ortalamaya sahip üçüncü iş yeri ise en uzak iş yeri tecrübesi grubudur.

Mevcut kurumsal raporlamanın algılanan faydaları ifadelerinde tüm iş yeri tecrübesi grupları olumsuz tarafa yakındır. Hesaplanan değerin %8.7'sini oluşturan ve 1.75 ortalamaya sahip beş ve üzeri, olumsuz tarafa en yakın iş yeri tecrübesi grubudur. Hesaplanan değerin %10.8'ini oluşturan ve 1.88 ortalamaya sahip dördüncü iş yeri, kurumsal raporlamanın algılanan faydalarında olumsuz tarafa en uzak iş yeri tecrübesi grubudur.

Eğitim ifadesinde tüm iş yeri tecrübesi grupları, eğitim olarak bilgi edinmeyi düşünme görüşüne yakındır. İfadeyi yanıtlayanların %8.8'ini oluşturan ve 2.57 ortalamaya sahip beş ve üzeri, eğitim olarak bilgi edinmeyi düşünme görüşüne en yakın iş yeri tecrübesi grubudur. İfadeyi yanıtlayanların %26.8'ini oluşturan ve 2.47 ortalamaya sahip ikinci iş yeri ise en uzak iş yeri tecrübesi grubudur.

3.8. Bağımsız İki Örnek T-Testi ile Hipotez Testleri

Muhasebe kültürü değerleri ve entegre raporlama farkındalığı olarak adlandırılan iki farklı örneklem grubunun ortalamalarını karşılaştırmak ve sıfır hipotezlerini test etmek için veri setine bağımsız iki örnek t-testi uygulanmıştır.

Tablo 78: Bağımsız İki Örnek T-Testi Grup İstatistikleri

Group Statistics					
	Entegre raporlama hakkında bilgiye sahip misiniz?	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Profesyonellik_Statukoculuk	Evet	138	2,5036	1,08951	,09275
	Hayir	135	2,4426	1,01937	,08773
Tekduzecilik_Esneklik	Evet	138	3,4873	1,18319	,10072
	Hayir	135	3,3296	,99937	,08601
Tutuculuk_Iyimserlik	Evet	138	3,5743	1,06641	,09078
	Hayir	135	3,5389	,85293	,07341
Gizlilik_Seفافlik	Evet	138	4,6975	1,02410	,08718
	Hayir	135	4,5944	1,07241	,09230

Tablo 79: Bağımsız İki Örnek T-Testi Sonuçları

Independent Samples Test										
		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
									Lower	Upper
Profesyonellik_Statukoculuk	Equal variances assumed	,160	,689	,478	271	,633	,06103	,12776	-,19050	,31256
	Equal variances not assumed			,478	270,466	,633	,06103	,12767	-,19032	,31238
Tekduzecilik_Esneklik	Equal variances assumed	6,988	,009	1,188	271	,236	,15769	,13269	-,10355	,41893
	Equal variances not assumed			1,191	265,382	,235	,15769	,13245	-,10309	,41847
Tutuculuk_Iyimserlik	Equal variances assumed	5,065	,025	,302	271	,763	,03539	,11703	-,19502	,26579
	Equal variances not assumed			,303	260,757	,762	,03539	,11675	-,19450	,26527
Gizlilik_Seفافlik	Equal variances assumed	,434	,510	,812	271	,418	,10302	,12690	-,14681	,35285
	Equal variances not assumed			,811	269,749	,418	,10302	,12696	-,14694	,35298

SPSS 22.0 analiz sonuçları Tablo 78 ve Tablo 79'daki şekilde elde edilmiştir. Tabloların ayrıntılı yorumuna aşağıda yer verilmiştir.

3.8.1. Statükoculuk Yerine Profesyonellik Düzeyi ile Entegre Raporlama Farkındalığı Arasındaki İlişki

Analiz sonuçlarına göre entegre raporlama hakkında bilgisi olan 138 katılımcının statükoculuk yerine profesyonellik ortalaması 2.5036'dır. Entegre raporlama hakkında bilgisi olmayan 135 katılımcının statükoculuk yerine profesyonellik ortalaması 2.4426'dır. Grupların ortalamaları arasında önemli bir fark

olduğu gözlenmemektedir. Buna rağmen entegre raporlama hakkında bilgisi olmayanlar profesyonellik değerine daha yakın gözükmektedirler. Bağımsız iki örnek t-testi sonucunda; %95 güven aralığı içinde sig. değeri (2-tailed) yani anlamlılık değeri $p=0.633$ çıkmıştır. Sig. değeri (2-tailed) 0.05'ten büyük çıktığı için sıfır hipotezi reddedilemez (Kalaycı, et al., s. 77). Bu durumda entegre raporlama farkındalığı, statükoculuk yerine profesyonellik düzeyine göre anlamlı bir farklılık göstermemektedir yorumu yapılabilir. Reddedilemeyen hipoteze aşağıda yer verilmiştir.

$H_{0.1}$: Statükoculuk yerine Profesyonellik düzeyi ve Entegre Raporlama farkındalığı arasında anlamlı bir ilişki yoktur.

3.8.2. Tekdüzecilik Yerine Esneklik Düzeyi ile Entegre Raporlama Farkındalığı Arasındaki İlişki

Analiz sonuçlarına göre entegre raporlama hakkında bilgisi olan 138 katılımcının tekdüzecilik yerine esneklik ortalaması 3.4873'tür. Entegre raporlama hakkında bilgisi olmayan 135 katılımcının tekdüzecilik yerine esneklik ortalaması 3.3296'dır. Grupların ortalamaları arasında önemli bir fark olduğu gözlenmemektedir. Buna rağmen entegre raporlama hakkında bilgisi olmayanlar tekdüzelik değerine daha yakın gözükmektedirler. Bağımsız iki örnek t-testi sonucunda; %95 güven aralığı içinde sig. değeri (2-tailed) $p=0.236$ çıkmıştır. Sig. değeri (2-tailed) 0.05'ten büyük çıktığı için sıfır hipotezi reddedilemez (Kalaycı, et al., s. 77). Bu durumda entegre raporlama farkındalığı, tekdüzecilik yerine esneklik düzeyine göre anlamlı bir farklılık göstermemektedir yorumu yapılabilir. Reddedilemeyen hipoteze aşağıda yer verilmiştir.

$H_{0.2}$: Tekdüzecilik yerine Esneklik düzeyi ve Entegre Raporlama farkındalığı arasında anlamlı bir ilişki yoktur.

3.8.3. Tutuculuk Yerine İyimserlik Düzeyi ile Entegre Raporlama Farkındalığı Arasındaki İlişki

Analiz sonuçlarına göre entegre raporlama hakkında bilgisi olan 138 katılımcının tutuculuk yerine iyimserlik ortalaması 3.5743'tür. Entegre raporlama hakkında bilgisi olmayan 135 katılımcının tutuculuk yerine iyimserlik ortalaması 3.5389'dur. Grupların ortalamaları arasında önemli bir fark olduğu gözlenmemektedir. Buna rağmen entegre raporlama hakkında bilgisi olmayanlar

tutuculuk değerine daha yakın gözükmektedirler. Bağımsız iki örnek t-testi sonucunda; %95 güven aralığı içinde sig. değeri (2-tailed) $p=0.763$ çıkmıştır. Sig. değeri (2-tailed) 0.05'ten büyük çıktığı için sıfır hipotezi reddedilemez (Kalaycı, et al., s. 77). Bu durumda entegre raporlama farkındalığı, tutuculuk yerine iyimserlik düzeyine göre anlamlı bir farklılık göstermemektedir yorumu yapılabilir. Reddedilemeyen hipoteze aşağıda yer verilmiştir.

$H_{0.3}$: Tutuculuk yerine İyimserlik düzeyi ve Entegre Raporlama farkındalığı arasında anlamlı bir ilişki yoktur.

3.8.4. Gizlilik Yerine şeffaflık Düzeyi ile Entegre Raporlama Farkındalığı Arasındaki İlişki

Analiz sonuçlarına göre entegre raporlama hakkında bilgisi olan 138 katılımcının gizlilik yerine şeffaflık ortalaması 4.6975'tir. Entegre raporlama hakkında bilgisi olmayan 135 katılımcının gizlilik yerine şeffaflık ortalaması 4.5944'tür. Grupların ortalamaları arasında önemli bir fark olduğu gözlenmemektedir. Buna rağmen entegre raporlama hakkında bilgisi olmayanlar şeffaflık değerine daha yakın gözükmektedirler. Bağımsız iki örnek t-testi sonucunda; %95 güven aralığı içinde sig. değeri (2-tailed) $p=0.418$ çıkmıştır. Sig. değeri (2-tailed) 0.05'ten büyük çıktığı için sıfır hipotezi reddedilemez (Kalaycı, et al., s. 77). Bu durumda entegre raporlama farkındalığı, gizlilik yerine şeffaflık düzeyine göre anlamlı bir farklılık göstermemektedir yorumu yapılabilir. Reddedilemeyen hipoteze aşağıda yer verilmiştir.

$H_{0.4}$: Gizlilik yerine şeffaflık düzeyi ve Entegre Raporlama farkındalığı arasında anlamlı bir ilişki yoktur.

3.8.5. Entegre Raporlama Farkındalığına Göre Muhasebe Kültürü Değerleri

Sıfır hipotezlerini test etmek için veri setine bağımsız iki örnek t-testi uygulanmıştır. Bunun sonucunda muhasebe kültürü değerleri ve entegre raporlama farkındalığı olarak adlandırılan iki farklı örneklem grubunun ortalamalarını karşılaştırılmıştır.

Tablo 80: Entegre Raporlama Farkındalığı ve Muhasebe Kültürü Değerleri

Muhasebe Kültürü Değerleri	Statükoculuk Yerine Profesyonellik	Tekdüzecilik Yerine Esneklik	Tutuculuk Yerine İyimserlik	Gizlilik Yerine Şeffaflık
Entegre Raporlama Farkındalığı				
ER Hakkında Bilgi Sahibi Olanlar	X	X	X	Daha Şeffaf
ER Hakkında Bilgi Sahibi Olmayanlar	Daha Profesyonel	Daha Tekdüzeci	Daha Tutucu	X

Tablo 78'deki bağımsız iki örnek t-testi grup istatistikleri, Tablo 80'de özetlenmiştir. Entegre raporlama farkındalığına göre muhasebe kültürü değerleri incelenmiştir. Bunun sonucunda hem entegre raporlama hakkında bilgi sahibi olanlar hem de entegre raporlama hakkında bilgi sahibi olmayanlar profesyonellik, tekdüzecilik, tutuculuk ve şeffaflık değerlerine yakın bulunmuştur. Entegre raporlama hakkında bilgi sahibi olmayanların olanlara göre profesyonellik, tekdüzecilik ve tutuculuk değerlerine daha yakın olduğu yorumu yapılabilir. Entegre raporlama hakkında bilgi sahibi olanların ise olmayanlara göre şeffaflık değerine daha yakın olduğu yorumu yapılabilir.

SONUÇ

Araştırmada kullanılan araştırma modeli, muhasebe kültürü değerlerini içeren muhasebe kültürü boyutlarından ve entegre raporlama farkındalığını içeren entegre raporlama boyutundan oluşmaktadır.

Araştırma sonucunda İzmir ilinde muhasebe mesleğini yerine getiren muhasebecilerin muhasebe kültürü değerlerinden profesyonellik, tekdüzelik, tutuculuk ve şeffaflık değerlerine yakın olduğu yorumu yapılabilir.

Statükoculuk yerine profesyonellik değeri demografik bulgulara göre incelendiğinde bazı sonuçlara ulaşılmıştır. Ankete katılan erkeklerin kadınlara göre profesyonellik değerine daha yakın olduğu yorumu yapılabilir. 56 yaş ve üstü, profesyonellik değerine en yakın yaş grubudur. 36-40 yaş grubu ise en uzak yaş grubudur. Ön lisans grubu, profesyonellik değerine en yakın eğitim düzeyidir. Doktora grubu ise en uzak eğitim düzeyidir. Yeminli mali müşavirler, profesyonellik değerine en yakın unvan grubudur. Aday meslek mensupları ise en uzak unvan grubudur. Bağımsız çalışanlar, profesyonellik değerine en yakın çalışma şekli grubudur. Diğer grubu ise en uzak çalışma şekli grubudur. 21-25 yıl grubu, profesyonellik değerine en yakın mevcut işletmedeki çalışma süresi grubudur. 16-20 yıl grubu ise en uzak mevcut işletmedeki çalışma süresi grubudur. 21-25 yıl grubu, profesyonellik değerine en yakın mesleki tecrübe grubudur. 16-20 yıl grubu ise en uzak mesleki tecrübe grubudur. Beş ve üzeri iş yeri grubu, profesyonellik değerine en yakın iş yeri tecrübesi grubudur. İkinci iş yeri grubu ise en uzak iş yeri tecrübesi grubudur.

Tekdüzelik yerine esneklik değeri demografik bulgulara göre incelendiğinde bazı sonuçlara ulaşılmıştır. Erkeklerin kadınlara göre tekdüzelik değerine daha yakın olduğu yorumu yapılabilir. 18-25 yaş grubu, tekdüzelik değerine en yakın yaş grubudur. 36-40 yaş grubu ise en uzak yaş grubudur. Lisans grubu, tekdüzelik değerine en yakın eğitim düzeyidir. Doktora grubu ise en uzak eğitim düzeyidir. Muhasebe yardımcı elemanları, tekdüzelik değerine en yakın unvan grubudur. Yeminli mali müşavirler ise en uzak unvan grubudur. Mali müşavirlik ruhsatı olup kullanmayanlar, tekdüzelik değerine en yakın çalışma şekli grubudur. Bir şirkette bağımlı statüde çalışanlar ise en uzak çalışma şekli grubudur. 26 yıl ve üstü grubu, tekdüzelik değerine en yakın mevcut işletmedeki çalışma

süresi grubudur. 11-15 yıl grubu ise en uzak mevcut işletmedeki çalışma süresi grubudur. 6-10 yıl grubu, tekdüzecilik değerine en yakın mesleki tecrübe grubudur. 21-25 yıl grubu ise en uzak mesleki tecrübe grubudur. Birinci iş yeri grubu, tekdüzecilik değerine en yakın iş yeri tecrübesi grubudur. Üçüncü iş yeri grubu ise en uzak iş yeri tecrübesi grubudur.

Tutuculuk yerine iyimserlik değeri demografik bulgulara göre incelendiğinde bazı sonuçlara ulaşılmıştır. Erkeklerin kadınlara göre tutuculuk değerine daha yakın olduğu yorumu yapılabilir. Doktora grubu, tutuculuk değerine en yakın eğitim düzeyidir. Ön lisans grubu ise en uzak eğitim düzeyidir. Yeminli mali müşavirler, tutuculuk değerine en yakın unvan grubudur. Muhasebe yetkilileri ise iyimserlik düzeyine en yakın unvan grubudur. Bağımsız çalışanlar, tutuculuk değerine en yakın çalışma şekli grubudur. Diğer grubu ise en uzak çalışma şekli grubudur. 26 yıl ve üstü grubu, tutuculuk değerine en yakın mevcut işletmedeki çalışma süresi grubudur. 1-5 yıl grubu ise en uzak mevcut işletmedeki çalışma süresi grubudur. 26 yıl ve üstü grubu, tutuculuk değerine en yakın mesleki tecrübe grubudur. 1-5 yıl grubu ise en uzak mesleki tecrübe grubudur. Dördüncü iş yeri grubu, tutuculuk değerine en yakın iş yeri tecrübesi grubudur. İkinci iş yeri grubu ise en uzak iş yeri tecrübesi grubudur.

Gizlilik yerine şeffaflık değeri demografik bulgulara göre incelendiğinde bazı sonuçlara ulaşılmıştır. Erkeklerin kadınlara göre şeffaflık değerine daha yakın olduğu yorumu yapılabilir. Doktora grubu, şeffaflık değerine en yakın eğitim düzeyidir. Ön lisans grubu ise en uzak eğitim düzeyidir. Serbest muhasebeci mali müşavirler, şeffaflık değerine en yakın unvan grubudur. Muhasebe yardımcı elemanları ise en uzak unvan grubudur. Bir şirkette bağımlı statüde çalışanlar, şeffaflık değerine en yakın çalışma şekli grubudur. Diğer grubu ise en uzak çalışma şekli grubudur. 6-10 yıl grubu, şeffaflık değerine en yakın mevcut işletmedeki çalışma süresi grubudur. 21-25 yıl grubu ise en uzak mevcut işletmedeki çalışma süresi grubudur. 16-20 yıl grubu, şeffaflık değerine en yakın mesleki tecrübe grubudur. 21-25 yıl grubu ise en uzak mesleki tecrübe grubudur. Dördüncü iş yeri grubu, şeffaflık değerine en yakın iş yeri tecrübesi grubudur. İkinci iş yeri grubu ise en uzak iş yeri tecrübesi grubudur.

İzmir ilinde muhasebe mesleğini yerine getiren muhasebecilerin entegre raporlama hakkında farkındalık sahibi olduğu, entegre rapor uygulandığı zaman olumlu sonuçları olacağına inandığı ve entegre raporun algılanan faydalarının olumlu olduğu yorumu yapılabilir. Ayrıca ankete katılanların entegre raporun denetlenmesi

gerektiğine ve yönetimden sorumlu olanların sorumluluk kabul beyanı vermesine inandığı yorumu yapılabilir. Son olarak mevcut kurumsal raporlamanın algılanan faydalarının olumsuz olduğu ve ankete katılanların entegre raporlama hakkında eğitim alarak bilgi edinmeyi düşündüğü yorumu yapılabilir.

Entegre raporun farkındalığı ifadeleri demografik bulgulara göre incelendiğinde bazı sonuçlara ulaşılmıştır. Kadınların erkeklere göre farkındalık tarafına daha yakın olduğu yorumu yapılabilir. 31-35 yaş farkındalık tarafına en yakın yaş grubudur. 51-55 yaş ise en uzak yaş grubudur. Doktora grubu farkındalık tarafına en yakın eğitim düzeyidir. Ön lisans grubu ise en uzak eğitim düzeyidir. Muhasebe yetkilileri farkındalık tarafına en yakın unvan grubudur. Yeminli mali müşavirler ise en uzak unvan grubudur. Bir şirkette bağımlı statüde çalışanlar farkındalık tarafına en yakın çalışma şekli grubudur. Mali müşavirlik ruhsatı olup kullanmayanlar ise en az farkında olan çalışma şekli grubudur. 11-15 yıl farkındalık tarafına en yakın mevcut işyerindeki çalışma süresi grubudur. 16-20 yıl ise en uzak mevcut işyerindeki çalışma süresi grubudur. 11-15 yıl farkındalık tarafına en yakın mesleki tecrübe grubudur. 26 yıl ve üstü ise en uzak mesleki tecrübe grubudur. Dördüncü iş yeri farkındalık tarafına en yakın iş yeri tecrübesi grubudur. İkinci iş yeri ise en uzak iş yeri tecrübesi grubudur.

Entegre raporlamanın faydalarının algılanması ifadeleri demografik bulgulara göre incelendiğinde bazı sonuçlara ulaşılmıştır. Kadınların erkeklere göre olumlu tarafa daha yakın olduğu yorumu yapılabilir. 46-50 yaş olumlu tarafa en yakın yaş grubudur. 18-25 yaş ise en uzak yaş grubudur. Doktora grubu olumlu tarafa en yakın eğitim düzeyidir. Ön lisans grubu ise en uzak eğitim düzeyidir. Muhasebe yardımcı elemanları olumlu tarafa en yakın unvan grubudur. Yeminli mali müşavirler ise en uzak unvan grubudur. Bir şirkette bağımlı statüde çalışanlar olumlu tarafa en yakın çalışma şekli grubudur. Diğer grubu ise en uzak çalışma şekli grubudur. 11-15 yıl olumlu tarafa en yakın mevcut işyerindeki çalışma süresi grubudur. 16-20 yıl ise en uzak mevcut işyerindeki çalışma süresi grubudur. 21-25 yıl olumlu tarafa en yakın mesleki tecrübe grubudur. 1-5 yıl ise en uzak mesleki tecrübe grubudur. Birinci iş yeri olumlu tarafa en yakın iş yeri tecrübesi grubudur. İkinci iş yeri ise en uzak iş yeri tecrübesi grubudur.

Entegre raporun uygulanması ifadeleri demografik bulgulara göre incelendiğinde bazı sonuçlara ulaşılmıştır. Kadınların erkeklere göre olumlu tarafa

daha yakın olduğu yorumu yapılabilir. 41-45 yaş olumlu tarafa en yakın yaş grubudur. 18-25 yaş ise en uzak yaş grubudur. Doktora grubu olumlu tarafa en yakın eğitim düzeyidir. Ön lisans grubu ise en uzak eğitim düzeyidir. Serbest muhasebeci mali müşavirler olumlu tarafa en yakın unvan grubudur. Yeminli mali müşavirler ise en uzak unvan grubudur. Mali müşavirlik ruhsatı olup kullanmayanlar olumlu tarafa en yakın çalışma şekli grubudur. Diğer grubu ise en uzak çalışma şekli grubudur. 11-15 yıl olumlu tarafa en yakın mevcut işyerindeki çalışma süresi grubudur. 16-20 yıl ise en uzak mevcut işyerindeki çalışma süresi grubudur. 21-25 yıl olumlu tarafa en yakın mesleki tecrübe grubudur. 6-10 yıl ise en uzak mesleki tecrübe grubudur. Beş ve üzeri olumlu tarafa en yakın iş yeri tecrübesi grubudur. Dördüncü iş yeri ise en uzak iş yeri tecrübesi grubudur.

Entegre rapor ve güvence ifadesi demografik bulgulara göre incelendiğinde bazı sonuçlara ulaşılmıştır. Kadınların erkeklere göre entegre raporun denetlenmesi gerektiği tarafa daha yakın olduğu yorumu yapılabilir. 41-45 yaş ve 51-55 yaş entegre raporun denetlenmesi gerektiği tarafına en yakın yaş gruplarıdır. 26-30 yaş ve 56 yaş ve üstü ise en uzak yaş gruplarıdır. Doktora grubu entegre raporun denetlenmesi gerektiği tarafına en yakın eğitim düzeyidir. Ön lisans grubu ise en uzak eğitim düzeyidir. Serbest muhasebeci mali müşavirler entegre raporun denetlenmesi gerektiği tarafına en yakın unvan grubudur. Yeminli mali müşavirler ise en uzak unvan grubudur. Bir şirkette bağımlı statüde çalışanlar entegre raporun denetlenmesi gerektiği tarafına en yakın çalışma şekli grubudur. Diğer grubu ise en uzak çalışma şekli grubudur. 11-15 yıl entegre raporun denetlenmesi gerektiği tarafına en yakın mevcut işyerindeki çalışma süresi grubudur. 16-20 yıl ise en uzak mevcut işyerindeki çalışma süresi grubudur. 11-15 yıl ve 21-25 yıl entegre raporun denetlenmesi gerektiği tarafına en yakın mesleki tecrübe gruplarıdır. 1-5 yıl ise en uzak mesleki tecrübe grubudur. Dördüncü iş yeri entegre raporun denetlenmesi gerektiği tarafına en yakın iş yeri tecrübesi grubudur. İkinci iş yeri ise en uzak iş yeri tecrübesi grubudur.

Sorumluluk kabul beyanı ifadesi demografik bulgulara göre incelendiğinde bazı sonuçlara ulaşılmıştır. Erkekler kadınlara göre sorumluluk kabul beyanı verilmesinin gerekli olduğu görüşüne daha yakındır. 41-45 yaş sorumluluk kabul beyanı verilmesinin gerekli olduğu görüşüne en yakın yaş grubudur. 26-30 yaş ise en uzak yaş grubudur. Doktora grubu sorumluluk kabul beyanı verilmesinin gerekli

olduğu görüşüne en yakın eğitim düzeyidir. Ön lisans grubu ise en uzak eğitim düzeyidir. Serbest muhasebeci mali müşavirler sorumluluk kabul beyanı verilmesinin gerekli olduğu görüşüne en yakın unvan grubudur. Muhasebe yardımcı elemanları ise en uzak unvan grubudur. Mali müşavirlik ruhsatı olup kullanmayanlar sorumluluk kabul beyanı verilmesinin gerekli olduğu görüşüne en yakın çalışma şekli grubudur. Bağımsız olarak çalışanlar ise en uzak çalışma şekli grubudur. 26 yıl ve üstü sorumluluk kabul beyanı verilmesinin gerekli olduğu görüşüne en yakın mevcut işyerindeki çalışma süresi grubudur. 6-10 yıl ise en uzak mevcut işyerindeki çalışma süresi grubudur. 16-20 yıl sorumluluk kabul beyanı verilmesinin gerekli olduğu görüşüne en yakın mesleki tecrübe grubudur. 6-10 yıl ise en uzak mesleki tecrübe grubudur. Dördüncü iş yeri sorumluluk kabul beyanı verilmesinin gerekli olduğu görüşüne en yakın iş yeri tecrübesi grubudur. Üçüncü iş yeri ise en uzak iş yeri tecrübesi grubudur.

Mevcut kurumsal raporlamanın algılanan faydaları ifadeleri demografik bulgulara göre incelendiğinde bazı sonuçlara ulaşılmıştır. Kadınların erkeklere göre mevcut kurumsal raporlamanın algılanan faydalarında olumsuz tarafa daha yakın olduğu yorumu yapılabilir. 41-45 yaş kurumsal raporlamanın algılanan faydalarında olumlu tarafa en yakın yaş grubudur. 46-50 yaş ise olumsuz tarafa en yakın yaş grubudur. Yüksek lisans grubu kurumsal raporlamanın algılanan faydalarında kararsız tarafta yer alan eğitim düzeyidir. Doktora grubu ise olumsuz tarafa en yakın eğitim düzeyidir. Muhasebe yardımcı elemanları olumsuz tarafa en yakın unvan grubudur. Muhasebe yetkilileri ise kurumsal raporlamanın algılanan faydalarında olumlu tarafa en yakın unvan grubudur. Mali müşavirlik ruhsatı olup kullanmayanlar olumsuz tarafa en yakın çalışma şekli grubudur. Diğer grubu ise kurumsal raporlamanın algılanan faydalarında olumsuz tarafa en uzak çalışma şekli grubudur. 26 yıl ve üstü, olumsuz tarafa en yakın mevcut işyerindeki çalışma süresi grubudur. 16-20 yıl ise kurumsal raporlamanın algılanan faydalarında olumsuz tarafa en uzak mevcut işyerindeki çalışma süresi grubudur. 21-25 yıl olumlu tarafa en yakın mesleki tecrübe grubudur. 16-20 yıl ise kurumsal raporlamanın algılanan faydalarında olumsuz tarafa en yakın mesleki tecrübe grubudur. Beş ve üzeri olumsuz tarafa en yakın iş yeri tecrübesi grubudur. Dördüncü iş yeri ise kurumsal raporlamanın algılanan faydalarında olumsuz tarafa en uzak iş yeri tecrübesi grubudur.

Eğitim ifadesi demografik bulgulara göre incelendiğinde bazı sonuçlara ulaşılmıştır. Erkeklerin kadınlara göre eğitim olarak bilgi edinmeyi düşünme görüşüne daha yakındır. 56 yaş ve üstü eğitim olarak bilgi edinmeyi düşünme görüşüne en yakın yaş grubudur. 18-25 yaş ise en uzak yaş grubudur. Doktora grubu eğitim olarak bilgi edinme düşünme görüşüne en yakın eğitim düzeyidir. n lisans grubu ise eğitim olarak bilgi edinme düşünme görüşüne en uzak eğitim düzeyidir. Serbest muhasebeci mali müşavirler eğitim olarak bilgi edinme düşünme görüşüne en yakın unvan grubudur. Muhasebe yardımcı elemanları ise eğitim olarak bilgi edinmeyi düşünme görüşüne en uzak unvan grubudur. Bir şirkette bağımlı statüde çalışanlar, eğitim olarak bilgi edinmeyi düşünme görüşüne en yakın çalışma şekli grubudur. Diğer grubu ise en uzak çalışma şekli grubudur. 26 yıl ve üstü eğitim olarak bilgi edinmeyi düşünme görüşüne en yakın mevcut işyerindeki çalışma süresi grubudur. 11-15 yıl ise en uzak mevcut işyerindeki çalışma süresi grubudur. 21-25 yıl eğitim olarak bilgi edinmeyi düşünme görüşüne en yakın mesleki tecrübe grubudur. 6-10 yıl ise en uzak mesleki tecrübe grubudur. Beş ve üzeri eğitim olarak bilgi edinmeyi düşünme görüşüne en yakın iş yeri tecrübesi grubudur. İkinci iş yeri ise en uzak iş yeri tecrübesi grubudur.

Bağımsız iki örnek t-testi ile entegre raporlama farkındalığına göre muhasebe kültürü değerleri incelenmiştir. Testin sonucunda hem entegre raporlama hakkında bilgi sahibi olanlar hem de entegre raporlama hakkında bilgi sahibi olmayanlar profesyonellik, tekdüzecilik, tutuculuk ve şeffaflık değerlerine yakın bulunmuştur. Entegre raporlama hakkında bilgi sahibi olanların olmayanlara göre şeffaflık değerine daha yakın olduğu yorumu yapılabilir. Entegre raporlama hakkında bilgi sahibi olmayanların da olanlara göre profesyonellik, tekdüzecilik ve tutuculuk değerlerine daha yakın olduğu yorumu yapılabilir.

Muhasebe kültürü değerleri ve entegre raporlama farkındalığı olarak adlandırılan iki farklı örneklem grubunun ortalamalarını karşılaştırmak ve sıfır hipotezlerini test etmek için veri setine bağımsız iki örnek t-testi uygulanmıştır. Muhasebecilerin sahip olduğu muhasebe kültürü değerlerinin entegre raporlama farkındalığı üzerinde etkisi olmadığı ortaya koyulmuştur. Bağımsız iki örnek t-testi sonuçlarına göre entegre raporlama farkındalığı, muhasebe kültürü değerlerine göre anlamlı bir farklılık göstermemektedir. Bir başka ifadeyle entegre raporlama farkındalığı; statükoculuk yerine profesyonellik, tekdüzecilik yerine esneklik,

tutuculuk yerine iyimserlik ve gizlilik yerine şeffaflık düzeylerine göre anlamlı bir farklılık göstermemektedir yorumu yapılabilir. Bağımsız iki örnek t-testi sonuçları çerçevesinde reddedilemeyen sıfır hipotezlerine aşağıda yer verilmiştir.

$H_{0.1}$: Statükoculuk yerine Profesyonellik düzeyi ve Entegre Raporlama farkındalığı arasında anlamlı bir ilişki yoktur.

$H_{0.2}$: Tekdüzecilik yerine Esneklik düzeyi ve Entegre Raporlama farkındalığı arasında anlamlı bir ilişki yoktur.

$H_{0.3}$: Tutuculuk yerine İyimserlik düzeyi ve Entegre Raporlama farkındalığı arasında anlamlı bir ilişki yoktur.

$H_{0.4}$: Gizlilik yerine Şeffaflık düzeyi ve Entegre Raporlama farkındalığı arasında anlamlı bir ilişki yoktur.

KAYNAKÇA

- Institute of Management Accountants. (2018, Nisan 27). *Integrated Reporting*. Imanet: <https://www.imanet.org/insights-and-trends/external-reporting-and-disclosure-management/integrated-reporting?ssopc=1> adresinden alınmıştır
- Accounting for Sustainability. (2016). *About A4S*. Accounting for Sustainability Web Sitesi: https://www.accountingforsustainability.org/content/dam/a4s/corporate/media/A4S_Leaflet_2016.pdf.downloadasset.pdf adresinden alınmıştır
- Aras, G., & Uğur Sarioğlu, G. (2015). *Kurumsal Raporlamada Yeni Dönem: Entegre Raporlama*. İstanbul: Tüsiad.
- Arzova, Sabri Burak; Hiperlink. (2011). *Finansal Muhasebe 1*. İstanbul: Hiperlink.
- Aydın, S. (2015). Kurumsal Raporlamanın Evrilme Sürecine İlişkin Bir İrdeleme. *Mali Çözüm Dergisi*(130), 61-72.
- Aydoğan, E., & Zemestani, G. (2014). Erillik/Dişillik (Hofstede) Bağlamında İran ile Türkiye'nin Yönetim Kültürlerinin Karşılaştırılması. *Üçüncü Sektör Sosyal Ekonomi*, 50-71.
- Baltariu, C.-A., & Cîrstea, A. (2012). Harmonization of Goodwill Reporting Practice in the Consolidated Financial Statements of Romanian Groups. *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, 311-319.
- Başpınar, A. (2004). Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış. *Maliye Dergisi*, 42-57.
- Bayraktaroğlu, H., Sarıtaş, A., & Kalkan, A. (2015). KOBİ’lerde Yöneticilerin Muhasebe Bilgi Sistemini Kullanım Düzeylerinin Araştırılması: Burdur İlinde Bir Uygulama. *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, 9-21.
- Bekci, İ., & Bitlisli, F. (2012). Muhasebe-Kültür Değerlerinin Analizi: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma. *C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 61-76.
- Beke, J. (2013). *International Accounting Standardization*. Oxford: Chartridge Books Oxford.
- Benli, S., & Varol, S. (2011). Mali Sistemde Faaliyet Raporlarının Önemi. *Denetim*, 70-77.

- Borsa İstanbul. (2014, Ekim). *Şirketler için Sürdürülebilirlik Rehberi*. Borsa İstanbul Web Sitesi: <http://www.borsaistanbul.com/data/kilavuzlar/surdurulebilirlik-rehberi.pdf> adresinden alınmıştır
- Borsa İstanbul. (2017, Kasım 14). *Borsa İstanbul'da Gong, Entegre Rapor Hazırlayan Kurumlar için Çaldı*. Borsa İstanbul Web Sitesi: <http://www.borsaistanbul.com/duyurular/2017/11/14/borsa-istanbul-da-gong-entegre-rapor-hazirlayan-kurumlar-icin-caldi> adresinden alınmıştır
- Bratu, A. (2017). Empirical Study Regarding The Integrated Reporting Practices In Europe. *Audit Financiar*, 613-627.
- Burke, J. J., & Clark, C. E. (2006). The business case for integrated reporting: Insights from leading practitioners, regulators, and academics. *Business Horizons*, 273-283.
- Büdeyli, T., & Kısa, A. (2016). Entegre Raporlama(ER): Literatür Araştırması. *3rd International Conference on Education, Social Sciences and Humanities* (s. 182-188). İstanbul: International Organization Center of Academic Research.
- Cavlak, H., & Cebeci, Y. (2017). İşletmeler Tarafından Hazırlanan Raporların Yasal Düzenlemeler Kapsamında İncelenmesi. *Global Business Research Congress (GBRC)*, 37-47.
- Černe, K. (2009). Influential Factors of Country's Accounting System Development. *Economic Research*, 86-97.
- Chanchani, S., & Willett, R. (2004). An Empirical Assessment of Gray's Accounting Value Constructs. *The International Journal of Accounting*, 125– 154.
- Choi, J.-S. (2002). Financial Crisis and Accounting Reform : A Cultural Perspective. *4th APIRA Conference* (s. 71-93). Adelaide: Journal of Accounting and Finance.
- Coşkun, G. (2017). Türkiye'de Finansal Raporlamadan Entegre Raporlamaya Geçiş Süreci ve Türkiye Sınai Kalkınma Bankası Entegre Raporunun İçerik Öğeleri Açısından İncelenmesi. *İşletme ve Yönetim Bilimleri Uluslararası Kongresi* (s. 124-144). İstanbul: İndense Eğitim ve Dış Kaynak Hizmetleri Ltd.Şti.
- Çankaya, F. (2007). Uluslararası Muhasebe Uyumunun Ölçülmesine Yönelik Bir Uygulama: Rusya, Çin ve Türkiye Karşılaştırması. *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 127–148.

- Çankaya, F., & Aydoğan, E. (2010). Kültürel Farklılıklar Çerçevesinde Muhasebe Standartlarının Uyumu. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 299-326.
- Çelik, İ. E., Dinçer, H., & Yılmaz, R. (2012). İmkb'de İşlem Gören Mevduat Bankalarının Kurumsal Sosyal Sorumluluk Çalışmalarının Finansal Sonuçları Üzerine Kurumsal Yönetim İlkeleri Çerçevesinde Bir İnceleme. *Sosyal Bilimler Dergisi*, 37-63.
- Çelik, O. (2015). *Muhasebe ve Finansal Raporlama*. İstanbul: Sermaye Piyasası Lisanslama Sicil ve Eğitim Kuruluşu A.Ş.
- D.M.S.B., D., W.W.A.E., N., M.H., N., M.L.D., R., S.K.R.A., S., S.E.I., S., . . . W.W.M.E.G.P.M.B., W. (2015). Cultural comparison in Asian countries: An Application of Greet Hofstede's Cultural Dimensions. *In Proceedings of the 2nd Undergraduate Symposium on Contemporary Management and Theory*, (s. 211-224).
- de Lima, B. J. (2016). The Impact of the Cultural Dimensions on Accounting Practice in Brazil: a perspective based on the Accounting Operators' Perception. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 353-370.
- Demir, Ö., & Tanyıldızı, İ. (2017). Muhasebe Kültüründe Etik Değerlerin Etkisinin CHAID Analizi ile İncelenmesi: Elazığ İlinde Yapılan Bir Araştırma. *Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 193-214.
- Douppnik, T. S., & Riccio, E. L. (2006). The Influence of Conservatism and Secrecy on the Interpretation of Verbal Probability Expressions in the Anglo and Latin Cultural Areas. *The International Journal of Accounting*, 237-261.
- Duman, S. (2007, Ocak). İSO 500 Büyük Sanayi Kuruluşunun Muhasebe Kültürünün Araştırılması. Sakarya: Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Dumay, J., Bernardi, C., Guthrie, J., & Demartini, P. (2016). Integrated Reporting: A Structured Literature Review. *Accounting Forum*, 166-185.
- Dumitru, M., Glăvan, M. E., Gorgan, C., & Dumitru, V. F. (2013). International Integrated Reporting Framework: A Case Study In The Software Industry. *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, 24-39.

- Durmuş, A. F., & Güneş, R. (2017). Türkiye'deki Yeminli Mali Müşavirlerin Kültür Bazlı Muhasebe Değerlerinin Analizi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 81-98.
- Dursun, İ. T. (2013). Örgüt Kültürü ve Strateji İlişkisi: Hofstede'nin Boyutları Açısından Bir Değerlendirme. *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 43-56.
- Erdamar, Cengiz; Basık, Feryal Orhon; Hiperlink. (2014). *Finansal Muhasebe ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi*. İstanbul: Hiperlink.
- ERTA. (2018, Mart 03). *Entegre Raporlama Türkiye Ağı Kuruluş Esasları*. Entegre Raporlama Türkiye: http://www.entegreraporlamatr.org/tr/images/pdf/ERTA_Kurulus_Esasları.pdf adresinden alınmıştır
- Fantini, A. (2015, Mart 10). Managing Cultural Differences in International Business Indian & Italian Multicultural Encounters. Università Ca' Foscari Venezia.
- Fındık, H. (2013). Finansal Performansın Değer Odaklı Ölçülmesi: Ekonomik Katma Değer Yaklaşımı. *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, 90-105.
- Global Reporting Initiative. (2006, Ocak 1). *G3 Sürdürülebilirlik Raporlaması İlkeleri*. Global Reporting Web Sitesi: <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/Turkish-G3-Reporting-Guidelines.pdf> adresinden alınmıştır
- Global Reporting Initiative. (2014, Temmuz 4). *G4 Sürdürülebilirlik Raporlaması Kılavuzları*. Global Reporting Web Sitesi: <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/Turkish-G4-Part-One.pdf> adresinden alınmıştır
- Gökten, S. (2016). Entegre Raporlama Yaklaşımı için Uygulamaya Yönelik Sistematik Bir Öneri. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 741-765.
- Gray, S. J. (1988). Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting. *Abacus*, 1-15.
- Gücenme Gençoğlu, Ü., & Aytaç, A. (2016). Kurumsal Sürdürülebilirlik Açısından Entegre Raporlamanın Önemi ve BIST Uygulamaları. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 51-66.

- Haftacı, V., & Zainiguli, R. (2016). Muhasebe Uygulamalarını Etkileyen Faktörler ve Çin Muhasebe İklimi. *İşletme Bilimi Dergisi*, 141-159.
- Haşit, G., & Uçar, A. (2014). Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Kurumsal Yönetim İlkelerinden Yönetim Kurulu İlkesinin İncelenmesine Yönelik Niter Bir Araştırma. *Sakarya İktisat Dergisi*, 85-113.
- Hendricks, P. S., & Wyngaard, R. G. (2010). South Africa's King III: A Commercial Governance Code Determining Standards of Conduct for Civil Society Organizations. *International Journal of Not-for-Profit Law*, 104-109.
- Hofstede, G. (2011). Dimensionalizing Cultures : The Hofstede Model in Context. *Online Readings in Psychology and Culture*, 1-26.
- Hofstede, G. (2018, Ekim 17). *Country Comparison - What About Turkey?* Hofstede Insights: <https://www.hofstede-insights.com/country-comparison/turkey/> adresinden alınmıştır
- İcil Tuncel, A. (2015). Kurumsal Yönetim İlkeleri ile Mükemmel Halkla İlişkiler Bağı Üzerine Bir Analiz. *İletişim Kuram ve Araştırma Dergisi*, s. 1-15.
- IIRC. (2013). *Uluslararası <ER> Çerçevesi*. International Integrated Reporting Council (IIRC).
- İMKB İstatistik Müdürlüğü. (2011, Mayıs). *Sürdürülebilirlikle İlgili Özet Bilgiler*. Borsa İstanbul Web Sitesi: http://www.borsaistanbul.com/datum/surdurulebilirlik/SURDURULEBILIRLIK_OZET_BILGILER.pdf adresinden alınmıştır
- Institute of Directors. (2010, Kasım). *Corporate Governance Guidance and Principles for Unlisted Companies in the UK*. European Corporate Governance Institute Web Sitesi: http://www.ecgi.org/codes/documents/cg_principles_unlisted_companies_iod_uk_nov2010_en.pdf adresinden alınmıştır
- Institute of Directors in Southern Africa. (2017, Nisan 20). *2016 Integrated Report*. Institute of Directors in Southern Africa Web Sitesi: https://c.yimcdn.com/sites/iodsa.site-ym.com/resource/collection/2477EA3B-957A-43AC-BD29-E7C045B41AE9/IoDSA_Integrated_Report_2016.pdf adresinden alınmıştır

- Integrated Reporting Committee of South Africa. (2018, 03 23). *About the IRC of SA*. Integrated Reporting Committee of South Africa Web Sitesi: <http://integratedreportingsa.org/about/about-the-irc-of-sa/> adresinden alınmıştır
- IoDSA. (2018, Nisan 24). *King Report on Corporate Governance in SA*. IoDSA Web Sitesi: <http://www.iodsa.co.za/?kingIII> adresinden alınmıştır
- Kalaycı, Ş., Albayrak, A. S., Eroğlu, A., Küçüksille, E., Ak, B., Karaatlı, M., . . . Sungur, O. (tarih yok). *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri*. Ankara: Dinamik Akademi.
- Kang, T., LEE, L. F., NG, J., & TAY, J. (2004). The Impact of Culture on Accounting Choices: Can Cultural Conservatism Explain Accounting Conservatism? *Asia Pacific Interdisciplinary Research in Accounting Conference 4th APIRA 2004, July 2-3* (s. 1-23). Research Collection School Of Accountancy.
- Karabınar, S. (2005). *Kültür-Muhasebe Etkileşimi Açısından Muhasebe İklimi: Muhasebeye Kültürel Bakışlar*. Seçkin Yayıncılık.
- Karabınar, S., & Güvenç, N. (2006). İçel İlinde Faaliyet Gösteren Bağımsız Muhasebe Meslek Mensuplarının Kültür Bazlı Muhasebe Değerleri. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 210-217.
- Karabınar, S., & Kışlalıoğlu, V. (2014). Muhasebe Kültürü ile İlgili Seçilmiş Bazı Çalışmaların Ampirik Analizi. *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 233-254.
- Karğın, S., Aracı, H., & Aktaş, H. (2013). Entegre Raporlama: Yeni Bir Raporlama Perspektifi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları*, 27-46.
- Kaya, H. P. (2015). Entegre Raporlama Sisteminin Ortaya Çıkış Sebepleri ve Şirketlere Sağlayacağı Faydalar. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 113-130.
- Kaya, H. P., & Uzay, Ş. (2014). Türkiye’de Faaliyet Raporu Denetimine İlişkin Tespit, Değerlendirme Ve Öneriler. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 99-120.
- KGK. (2015, Aralık 22). *Bağımsız Denetim Yönetmeliği*. 02 19, 2018 tarihinde Kamu Gözetim Kurumu Web Sitesi:

<http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v1/BDY/BDYGuncel22Aralik2015.pdf> adresinden alındı

- Kıymık, H. (2015). Örgütsel Kültür ve Örgütsel Muhasebe Kültürü ile Hileli Finansal Raporlama Arasındaki İlişki: BİST Hizmet Endeksinde Araştırma. Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Koleśnik, K. (2013). The Role of Culture in Accounting in The Light of Hofstede's, Gray's and Schwartz's Cultural Dimensions Theories - A Literature Review. *Financial Internet Quarterly 'e-Finanse'*, 33-41.
- Kooiker, K. (2014, Haziran). *Towards a new corporate reporting model? Analyzing stakeholder opinions concerning the role of business in society and integrated reporting*. University of Twente Student Theses: http://essay.utwente.nl/65567/1/Kooiker_MA_MB.pdf adresinden alınmıştır
- Köse, E., & Çetinel, T. (2017). Kurumsal ve Entegre Raporlama: Bir Araştırma. *Siirt Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 155-181.
- KPMG. (2017, Haziran 14). *Survey of Integrated Reports in Japan 2016*. KPMG Web Sitesi: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/jp/pdf/jp-e-integrated-reporting-20170324.pdf> adresinden alınmıştır
- Küçükgergerli, N. (2017). *Şirket Değerlemesinde Yeni Bir Yaklaşım: Entegre Raporlama Endeksi*. İstanbul: Türkmen Kitapevi.
- Lanaro De Vito, L. (2014, Aralık 15). “The impact of culture in International Business: an application of the Hofstede’s Model”. LUISS Guido Carli.
- Maniora, J. (2017). Is Integrated Reporting Really the Superior Mechanism for the Integration of Ethics into the Core Business Model? An Empirical Analysis. *Journal of Business Ethics*, 755–786.
- Meyrick, J., & Barnett, T. (2018, Nisan 27). *Using the Integrated Reporting Framework (IR) to value culture’s intangibles*. Universidad de Valladolid: http://eventos.uva.es/file_manager/get_paper/8080 adresinden alınmıştır
- MIA-ACCA. (2016). *MIA-ACCA Integrated Reporting Survey*. Kuala Lumpur: Malaysian Institute of Accountants (MIA) ve Association of Chartered Certified Accountants (ACCA).

- Mustata, R. V., & Matis, D. (2010). Systems for Material Harmonization Measurement within the Changing Global Accounting Environment: A Review. *Journal of Organisational Transformation & Social Change*, 47-87.
- Nakip, M., & Yaraş, E. (2016). *SPSS Uygulamalı Pazarlama Araştırmalarına Giriş*. Seçkin Yayıncılık.
- Nexia SAB&T. (2016, Ekim). *King IV Report*. Nexia SAB&T Web Sitesi: https://www.nexia-sabt.co.za/wp-content/uploads/2016/11/SABTip_October_2016_KingIV.pdf adresinden alınmıştır
- Önce, S., Onay, A., & Yeşilçelebi, G. (2015). Corporate Sustainability Reporting and Situation in Turkey. *Journal of Economics, Finance and Accounting*, 230-252.
- Özdaşlı, E. (2017). Muhasebe Kültürü Değerlerinin Muhasebe Meslek Mensuplarının İçsel ve Dışsal Motivasyonları Üzerine Etkisi: Bir Araştırma. Burdur: Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Özkul Gökmen, E. (2015, Şubat). Entegre Raporlamaya Hazır Mıyız? *EKOIQ*, s. 86-87.
- Özkul Gökmen, E. (2017, Kasım-Aralık). Hangi Paydaş İçin Hangi Raporlama Standardı? *EKOIQ*, s. 106-107.
- Öztürk, E. (2015). Muhasebedeki Değerleme Yaklaşımları Üzerine Kültürel Bir Değerlendirme. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 17-33.
- Öztürk, E. (2015). Muhasebedeki Değerleme Yaklaşımları Üzerine Kültürel Bir Değerlendirme. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 17-33.
- Pekdemir, R. (1999). Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Eğitim Komitesi Sidney Toplantısından Notlar. *Mali Çözüm Dergisi*, 1-8.
- Resmi Gazete. (2012, Ağustos 28). 28395 Sayılı Yönetmelik. *Şirketlerin Yıllık Faaliyet Raporunun Asgari İçeriğinin Belirlenmesi Hakkında Yönetmelik*. Ankara, Türkiye: Gümrük ve Ticaret Bakanlığı.
- Ronen, S., & Shenkar, O. (1985). Clustering Countries on Attitudinal Dimensions: A Review and Synthesis. *The Academy of Management Review*, 435-454.
- Saban, M., Vargün, H., & Gürkan, S. (2017). Yatırımcılara Bilgi Sağlama Aracı olarak Entegre Raporlama. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 915-936.

- Salter, S. B., & Niswander, F. (1995). Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally: A Test of Gray's [1988] Theory. *Palgrave Macmillan Journals*, 379-397.
- Selvi, Y. (2002). Uluslararası Muhasebeciler Federasyonunun Finansal ve Yönetim Muhasebesi Komitesinin Sidney Toplantısından Notlar. *Mali Çözüm Dergisi*, 95-101.
- Serafeim, G. (2016, Nisan). *Integrated Reporting*. Institute of Management Accountants: <http://www.imanet.org/-/media/0830fcd907cd41a7bd760b8900fe7b94.ashx?as=1&mh=200&mw=200&hash=AB7FF339676C03AA8B034BC0B42BD1381BB84A08> adresinden alınmıştır
- Şekerli, E. B., & Gerede, E. (2011). Kültürün EKY'ye Etkileri ve Türk Pilotların Hofstede Kültür Boyutları Açısından Durumları. *"İşGüç" Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi*, 17-38.
- Tarakçıoğlu Altınay, A. (2016). Entegre Raporlama ve Sürdürülebilirlik Muhasebesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*(25), 47-64.
- Taş, A., & Cevrioğlu, E. (2013). Ulusal Kültürü Oluşturan Değerler Tipolojisi - Stratejik Yönetim İlişkisi: Kültürel Kodların İşletmelerin Stratejik Yönelimlerine Etkisi Üzerine Bir Araştırma. *AİBÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 417-435.
- TDK. (2018, 03 02). *Entegre*. TDK Web Sitesi: <http://www.tdk.gov.tr/> adresinden alınmıştır
- TDK. (2018, Mayıs 2). *Kültür*. TDK Web Sitesi: <http://www.tdk.gov.tr/> adresinden alınmıştır
- TDK. (2018, Şubat 19). *Rapor*. 02 19, 2018 tarihinde TDK Web Sitesi: <http://www.tdk.gov.tr/> adresinden alındı
- Tecimer, Y. (2010, Aralık). Halka Açık Şirketlerde Muhasebe Kültür Değerlerine Yönelik Bir Araştırma. Sakarya: Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- The South African Institute of Chartered Accountants. (2018, Nisan 24). *Connected Reporting Framework*. SAICA Web Sitesi:

<https://www.saica.co.za/DesktopModules/EngagePublish/printerfriendly.aspx?itemId=1673&PortalId=0&TabId=1600> adresinden alınmıştır

Topcu, M. K., & Korkmaz, G. (2015). Entegre Raporlama: Kavramsal Bir İnceleme. *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 1-22.

Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği. (2018, Şubat 25). *Kurumsal Yönetim İlkeleri nedir?* Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği Web Sitesi: <http://tkyd.org/tr/sss-kurumsal-yonetim-ilkeleri-nedir.html> adresinden alınmıştır

Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği ve Deloitte Ortak Yayını. (2014, Ocak). *Anonim ve Limited Şirketler için Yıllık Faaliyet Raporu Hazırlama Kılavuzu*. Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği: http://www.tkyd.org/files/downloads/faaliyet_alanlari/yayinlarimiz/tkyd_yayinlari/faaliyet_raporu_hazirlama_rehberi_2014.pdf adresinden alınmıştır

Usul, H. (2015). *TMS ve TFRS uygulamalı Türkiye Denetim Standartlarına Göre Bağımsız Denetim*. Ankara: Detay Yayıncılık.

Usul, H., & Kıymık, H. (2010). Uluslararası Muhasebe Standartlarının Entegrasyon Sorunları. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 123-139.

Varıcı, İ., & Özdemir, S. (2013). Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Yönelişin Kültür Bağlamında Değerlendirilmesi. *Mali Çözüm*, 15-41.

Verma, S. (2000, Şubat). The Influence of Culture and Politics on Accounting Change in India from 1947 to 1998. University of Warwick.

Verma, S., & Gray, S. (1997). The Impact of Culture on Accounting Development and Change: An Exploratory Model. *International Association for Accounting Education and Research*, (s. 1-28). Paris.

Verma, S., & Gray, S. J. (2006, Şubat). The Establishment of the Institute of Chartered Accountants of India (ICAI): the First Step in the Development of an Accounting Profession in Post- Independence India. *Working Paper*, 1-40. York: Department of Management Studies, University of York.

Yaşar, A. (2015). Olumsuz Denetim Görüşü ve Bağımsız Denetçi Değişikliği Arasındaki İlişki: Borsa İstanbul Sanayi Şirketleri Üzerine Bir Uygulama. *Muhasebe ve Finansman*, 81-96.

- Yılmaz, B., Atik, M., & Okyay, A. (2017). Geleceğin Rpaorlama Sistemi: Entegre Raporlama. *Muhasebe ve Denetime BAKIŞ*, 95-108.
- Yılmaz, R., & Kaya, M. (2014). Kurumsal Yönetim İlkelerinin Muhasebe Etik Kuralları İle İlişkisi. *İşletme Bilimi Dergisi*, 17-35.
- Yüksel, F., & Aracı, H. (2017). Entegre Raporlama, Türk İşletmelerinin Entegre Raporlamaya Bakışı Üzerine Bir Araştırma. *Yönetim ve Ekonomi*, 741-757.
- Zengin, A. N., & Altıok Yılmaz, A. (2017). Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Standartları. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 684-702.
- Zorlu, H. (2016). Raporlama; Adillik, Sorumluluk, Hesap Verebilirlik ve Şeffaflık İlkelerinin Hayata Şirketler için Önemli Bir Araç. *TÜYİD Hissedar Dergisi*, 40-41.

EK 1: ANKET FORMU

Sayın Katılımcı,

Bu anket formu, Dr. Öğr. Üyesi Şuayyip Doğu DEMİRCİ danışmanlığında hazırlanan muhasebe kültürü ile entegre raporlama arasındaki ilişkiyi ortaya çıkarmayı hedefleyen yüksek lisans tez çalışmasının araştırma kısmıyla ilgilidir. Bulgular tamamen bilimsel amaçla kullanılacaktır. İfadeleri içtenlikle ve tarafsız olarak cevaplandırmanız çalışmanın bilimsel değerini artıracaktır. Anketteki ifadeleri cevaplandırırken maddelerden size en uygun olanı seçiniz. İlginiz ve anketi yanıtlamak için ayırdığınız zaman için teşekkür ederiz.

Gözde KARABURUN

İzmir Katip Çelebi Üniversitesi, Yüksek Lisans Öğrencisi

BÖLÜM I: MUHASEBE KÜLTÜRÜ ÖLÇEĞİ

Lütfen aşağıdaki ifadelere katılma derecenizi belirtiniz.		Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kısmen Katılıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Kısmen Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum
1.	Şüphe durumunda kar ve varlıkların değeri düşük gösterilmelidir (Örneğin; stoklar, menkul kıymetler, alacaklar için karşılık ayrılması).	1	2	3	4	5	6	7
2.	Amortisman kuralları, her farklı varlık grubu için Maliye tarafından belirlenmelidir (Amortisman kurallarının TÜRMOB gibi profesyonel mesleki örgütler yerine Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanmasına ne ölçüde katılıyorsunuz).	1	2	3	4	5	6	7
3.	Finansal tablolar, sadece hissedarlara ve yöneticilere değil, kamuoyuna yönelik hazırlanmalıdır.	1	2	3	4	5	6	7
4.	Muhasebe mesleği ile ilgili düzenlemeler meslek mensupları ve onların kurduğu kurum ve kuruluşlar tarafından yapılmalıdır.	1	2	3	4	5	6	7
5.	Cari piyasa değeri tarihi maliyetlere göre daha az yararlıdır.	1	2	3	4	5	6	7
6.	Tüm şirketlerin finansal tabloları standart formatlara sahip olmalıdır.	1	2	3	4	5	6	7
7.	Finansal tablolarda sadece minimum düzeyde detaylı bilgi yer almalıdır.	1	2	3	4	5	6	7
8.	Muhasebe meslek mensupları, bir firmanın finansal durumunu ve performansını nasıl ölçecekleri konusunda en iyi kaniya sahiptir.	1	2	3	4	5	6	7
9.	Piyasa değerleri genellikle tarihi maliyet yerine kullanılmalıdır.	1	2	3	4	5	6	7
10.	Muhasebe politikaları (Stok değerlendirme, amortisman yöntemleri gibi) bir kere belirlendikten sonra değiştirilmemelidir.	1	2	3	4	5	6	7
11.	Şirket yönetimine ve sahiplerine ilişkin bilgiler finansal tablolara dahil edilmemelidir.	1	2	3	4	5	6	7
12.	Muhasebe meslek mensupları finansal tablolarda neyin açıklanacağı konusunda en iyi kaniya sahiptir.	1	2	3	4	5	6	7
13.	Fiyatların yükseldiği zamanlarda FIFO yerine LIFO kullanılmalıdır.	1	2	3	4	5	6	7
14.	Finansal tablolarda standartlaştırılmış ayrıntılı bilgilerin sayısı artırılmalıdır.	1	2	3	4	5	6	7
15.	Yönetim tahminleri finansal tablolara dahil edilmelidir.	1	2	3	4	5	6	7
16.	Meslek mensupları yüksek etik standartları sürdürmelidir.	1	2	3	4	5	6	7

BÖLÜM II: ENTEGRE RAPORLAMA ÖLÇEĞİ

Lütfen aşağıdaki ifadeleri yanıtlayınız (1. ifadeye "Hayır" yanıtını verdiyseniz 11. ifadeye geçebilirsiniz).

1.	Entegre raporlama hakkında bilgiye sahip misiniz?	Evet	Hayır	
2.	Entegre raporlamanın şirketlerin yönetim kurulu seviyesinde tartışıldığını düşünüyor musunuz?	Evet	Hayır	
3.	Mükellefleriniz entegre raporlamayı uygulamayı düşünüyor mu?	Evet	Hayır	
4.	Kendinizi entegre raporlamanın savunucusu olarak görüyor musunuz?	Evet	Hayır	
5.	Entegre raporlamanın şirketlerin güncel kurumsal raporlarını geliştirmeye yardımcı olacağını düşünüyor musunuz?	Evet	Hayır	
6.	Entegre rapor Türkiye'deki şirketler tarafından yaygın olarak kullanıldığı zaman, Türkiye'nin iş yapmak için daha çekici bir yer haline geleceğine inanıyor musunuz?	Evet	Hayır	
7.	Entegre raporlamanın kurumsal raporlamayı geliştirmeye yardımcı olacağına inanıyor musunuz?	Evet	Hayır	
8.	Paydaşların raporlara güvenmeleri için entegre raporun denetlenmesinin gerekeceğini düşünüyor musunuz?	Evet	Hayır	
9.	Entegre rapor Türkiye'deki şirketler tarafından yaygın olarak kullanıldığı zaman, Türk işletmelerinin yatırımcılara daha çekici hale geleceğine inanıyor musunuz?	Evet	Hayır	
10.	Yönetişimden sorumlu olanların entegre rapor için sorumluluklarını kabul eden bir beyanı gerekli midir?	Evet	Hayır	
11.	Mevcut kurumsal raporlama çerçevesi, şirketlerin yatırımcılara ve diğer paydaşlara yarattığı değeri ve değer yaratma potansiyelini yeterince iletilmesine imkan tanıyor mu?	Evet	Hayır	
12.	Şirketlerin mevcut kurumsal raporlarına bakarak, şirketin değeri ve değer yaratma potansiyeli hakkında yeterli bilgiye ulaşabiliyor musunuz?	Evet	Hayır	
13.	Entegre raporlama hakkında bilgi sahibi olmayı planlıyor musunuz?	Evet	Hayır	Belki
14.	Entegre raporlama için uluslararası düzeyde tanınan bir eğitim müfredatından beceri ve bilgi edinmeyi düşünür müsünüz?	Evet	Hayır	Belki

BÖLÜM III: DEMOGRAFİK BİLGİLER

Cinsiyetiniz:	Kadın ()	Erkek ()		
Yaşınız:	18-25 ()	26-30 ()	31-35 ()	36-40 ()
	41-45 ()	46-50 ()	51-55 ()	56 ve üstü ()
Eğitim Düzeyiniz:	Ortaöğretim ()	Ön Lisans ()	Lisans ()	
	Yüksek Lisans ()	Doktora ()	Diğer ()	
Unvanınız:	Muhasebe Yardımcı Elemanı ()	Aday Meslek Mensubu ()		
	SMMM ()	YMM ()	Muhasebe Yetkilisi ()	
Hangi şekilde çalışıyorsunuz?	Ruhsatım var ama kullanmıyorum ()	Bağımsız olarak çalışıyorum ()		
	Bir şirkette bağımlı statüde çalışıyorum ()	Diğer:		
Mevcut İşletmenizdeki Çalışma Süreniz:	1-5 Yıl ()	6-10 Yıl ()	11-15 Yıl ()	
	16-20 Yıl ()	21-25 Yıl ()	26 ve üstü ()	
Mesleki Tecrübe Süreniz:	1-5 Yıl ()	6-10 Yıl ()	11-15 Yıl ()	
	16-20 Yıl ()	21-25 Yıl ()	26 ve üstü ()	
Görev yaptığınız iş yeri kaçınıcı iş yerinizdir?	1 ()	2 ()	3 ()	4 ()
				5 ve üzeri ()



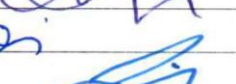
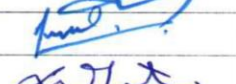
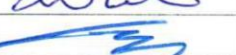




EK 2: ETİK ONAY BELGESİ

T.C.
İZMİR KÂTİP ÇELEBİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL ARAŞTIRMALAR ETİK KURULU
ETİK ONAY BELGESİ

ARAŞTIRMANIN BAŞLIĞI	Entegre Raporlama ve Muhasebe Kültür İlişkisi: İzmir İlinde Bir Araştırma
SORUMLU ARAŞTIRMACININ ADI SOYADI	Gözde KARABURUN
ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ KARAR	Araştırma muhasebe kültürü değerlerini ve entegre raporlamayı kapsayacaktır. Statükoculuk yerine profesyonellik, tekdüzecilik yerine esneklik, tutuculuk yerine iyimserlik ve gizlilik yerine şeffaflık dört muhasebe kültürü değerini oluşturmaktadır. Araştırma kapsamında muhasebe kültürü değerlerinin entegre raporlama farkındalığı üzerine etkisi olup olmadığı belirlenmeye çalışılacaktır. Araştırmanın amacı; muhasebe kültürü değerlerinin muhasebe mesleğini yerine getirenlerin entegre raporlama farkındalığına etkisi üzerine ampirik bir kanıt sağlayabilmektir. Bu araştırma, İzmir ilinde muhasebe mesleğini yerine getiren muhasebecilerin muhasebe kültürü değerlerinin ve entegre raporlamaya bakış açılarının belirlenmesi yönünden önem arz etmektedir.
ETİK KURUL KARARI	Yukarıda bilgileri verilen başvuru dosyası ile ilgili belgeler araştırmanın /çalışmanın gerekçe, amaç, yaklaşım ve yöntemleri dikkate alınarak incelenmiş ve uygun bulunmuş olup, araştırmanın / çalışmanın başvuru dosyasında belirtilen merkezlerde gerçekleştirilmesinde etik ve bilimsel sakınca bulunmadığına oy birliği ile karar verilmiştir.

ETİK KURUL ÜYESİNİN ADI SOYADI

İMZA/04.03.2019

1. Prof. Dr. Muhsin AKBAŞ	
2. Prof. Dr. Kerem BATIR	
3. Prof. Dr. Özer KÜPELİ	
4. Prof. Dr. Osman KONUK	
5. Prof. Dr. Cengiz DEMİR	
6. Prof. Dr. Sinan NARDALI	
7. Prof. Dr. Kurtuluş ÖNGEL	
8. Doç. Dr. Levent ÇETİN	
9. İmge ERCAN DİKÇAM	

EK 3: MUHASEBE KÜLTÜRÜ DEĞERLERİ ANKETİ İZİN BELGESİ

Subject: Re: Permission to Accounting Culture Values Survey
From: Roger Willett <roger.willett@vuw.ac.nz>
To: "r.willett@qut.edu.au" <r.willett@qut.edu.au>, Gözde Karaburun
<gozdekaraburun@gmail.com>
Date Sent: 09 Ocak 2019 Çarşamba 16:07:28 GMT+03:00
Date Received: 09 Ocak 2019 Çarşamba 16:07:33 GMT+03:00

Hi Godze,
You have my permission to use the survey.
Roger

Get [Outlook for Android](#)

From: Gözde Karaburun <gozdekaraburun@gmail.com>
Sent: Tuesday, January 8, 2019 8:18:46 AM
To: Roger Willett; r.willett@qut.edu.au
Subject: Permission to Accounting Culture Values Survey

Dear Prof.Dr. Willett

I have been studying as a graduate student at İzmir Katip Çelebi University in Turkey. My lecturer and I are working on "The Relationship Between Integrated Reporting and Accounting Culture; An Example of Turkey". We are writing a thesis that includes accounting culture. We would like to use the survey in your "Empirical Assessment of Gray's Accounting Value Constructs" study that was written in 2004 if you accept. Our study is an academic study. This study is not had any commercial purpose. Ethically, we need your permission to use your survey.

Best Regards

EK 4: ENTEGRE RAPORLAMA ANKETİ İZİN BELGESİ

Subject: RE: Permission to Integrated Reporting Survey
From: Shared Mailbox | MIA Communications <communications@mia.org.my>
To: Gözde Karaburun <gozdekaraburun@gmail.com>
Cc: Shared Mailbox | MIA Communications <communications@mia.org.my>
Date Sent: 18 Mart 2019 Pazartesi 11:20:58 GMT+03:00
Date Received: 18 Mart 2019 Pazartesi 11:21:02 GMT+03:00

Dear Gözde

Our sincere apologies for the delay on our reply.

We are ok for you to utilise the "MIA-ACCA Integrated Reporting Survey 2016" for your thesis on "The relationship between integrated reporting and accounting culture; an example of Turkey". We note that your thesis includes integrated reporting and it is only for an academic study (not for any commercial purpose).

Please include the following acknowledgement in your academic study:

Copyright © September 2016 by the Malaysian Institute of Accountants (MIA) and the Association of Chartered Certified Accountants (ACCA). All rights reserved. 'Used with the permission of the Malaysian Institute of Accountants (MIA) and the Association of Chartered Certified Accountants (ACCA)'.

Please also observe the following:

- No adaptations, alterations, or additions shall be made to the survey
- You shall be made liable for any reproduction of this piece without MIA's consent. You are advised to provide sufficient notice to your reader.

Copyright © September 2016 by the Malaysian Institute of Accountants (MIA) and the Association of Chartered Certified Accountants (ACCA). All rights reserved.

The MIA's logo appearing on/in this publication is a registered trademark of MIA. The ACCA logo appearing on/in this publication is a registered trademark of ACCA.

No part of this publication either in whole or in part may be copied, reproduced, recorded, distributed, republished, downloaded, displayed, posted, stored or transmitted in any form (tangible or intangible) or by any means, including but not limited to electronic, mechanical, photocopying, scanning or audio/video recording, information storage or retrieval system for any purpose whatsoever without prior express written permission of MIA and ACCA. Such request can be emailed to the Strategic Communication Department at: communications@mia.org.my and/or ACCA at myinfo@accaglobal.com

Permission is however granted to any person to make copies of this publication provided that such copies are strictly for personal use or fair use in the academic classrooms. Such copies shall not be sold or disseminated and each copy shall bear the following credit line - 'Used with the permission of the Malaysian Institute of Accountants (MIA) and the Association of Chartered Certified Accountants (ACCA)'.

Any unauthorised use of this publication and/or any creation of a derivative work therefrom in any form or by any means is strictly prohibited and may violate the relevant intellectual property laws. In the event of any violation or infringement of the copyright and/or logo, MIA and/or ACCA will not hesitate to take legal action for such violation and/or infringement.

Here is wishing you every success for your thesis.

Thanks much!

Regards

Thane

Strategic Communication & Branding

Malaysian Institute of Accountants

03-27229184

ÖZGEÇMİŞ

GÖZDE KARABURUN

1992'de İzmir'de doğdu. İlköğretimi İzmir/Çeşme Namık Kemal İlköğretim Okulu'nda okudu. Daha sonra İzmir/Çeşme Hacı Murat-Hatice Özsoy Anadolu Lisesi'nde liseyi tamamladı. 2010 yılında Dokuz Eylül Üniversitesi İşletme Fakültesi işletme bölümünde lisans eğitimine başladı. 2016 yılında İzmir Katip Çelebi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı'nda işletme yüksek lisans eğitimine başladı. Hala devam etmektedir.