



T.C.

TOKAT GAZİOSMANPAŞA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ ENTEGRE
RAPORLAMA ALGILAMA DÜZEYLERİ ÜZERİNE BİR
ARAŞTIRMA**

Hazırlayan
Özlem Nur BESLER

İşletme Anabilim Dalı
Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı
Yüksek Lisans Tezi

Danışman
Prof. Dr. Fatih Coşkun ERTAŞ

TOKAT – 2019

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ ENTEGRE RAPORLAMA
ALGILAMA DÜZEYLERİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Tezin Kabul Ediliş Tarihi: 25 /01/2019

Jüri Üyeleri (Unvanı, Adı Soyadı)

Başkan : Prof.Dr. Fatih Coşkun ERTAŞ

Üye : Doç.Dr. Süleyman Serdar KARACA

Üye : Dr. Öğr.Üyesi Atila KARKACIER

Üye :

Üye :

İmzası

.....
S. Coşkun
.....
.....
.....
.....

Bu tez, Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulunun
.10.../01.../2019 tarih ve 01.06 sayılı oturumunda belirlenen jüri tarafından kabul
edilmiştir.

Prof.Dr.Mustafa ÇOLAK
Enstitü Müdürü:Enstitü Müdürü



BİLİMSEL ETİK SAYFASI

Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü tez yazım kılavuzuna göre, Prof. Dr. Fatih Coşkun ERTAŞ danışmanlığında hazırlamış olduğum " Muhasebe Meslek Mensuplarının Entegre Raporlama Algılama Düzeyleri Üzerine Bir Araştırma" adlı Yüksek Lisans tezimin bilimsel etik değerlere ve kurallara uygun, özgün bir çalışma olduğunu, aksinin tespit edilmesi halinde her türlü yasal yaptırımını kabul edeceğimi beyan ederim.

29 / 01 /2019

Özlem Nur BESLER

İmza



TEŞEKKÜR SAYFASI

Tez çalışmam sırasında kıymetli bilgi, birikim ve tecrübeleri ile bana yol gösterici ve destek olan değerli danışman hocam sayın Prof. Dr. Fatih Coşkun ERTAŞ'a sonsuz teşekkür ve saygılarımı sunarım.

Yüksek lisans eğitimim boyunca yardım, bilgi ve tecrübeleri ile bana sürekli destek olan başta Doç. Dr. Mihriban Coşkun ARSLAN, Doç. Dr. Serdar Süleyman KARACA ve Dr. Öğr. Gör. Atilla KARKACIER olmak üzere Muhasebe ve Finansman Anabilim dalındaki tüm hocalarıma teşekkür ederim.

Çalışmalarım boyunca yardımını hiç esirgemeyen değerli arkadaşım Ema ŞAHİN' e teşekkürü bir borç bilirim.

Çalışmalarım boyunca maddi manevi destekleriyle beni hiçbir zaman yalnız bırakmayan babam Burhan BESLER' e, annem Tülay ALKOÇ' a, kardeşlerime ve aileme de sonsuz teşekkür ederim.

ÖZET

Günümüzde teknoloji ve küreselleşmenin hızla ilerlemesiyle birlikte tüm bilgi kullanıcılarının işletmelerle ilgili bilgilere ulaşması çok daha kolay bir hale gelebilmektedir. Geçmişte işletmelerle ilgili finansla raporlamalar bilgi kullanıcıları için yeterli olurken günümüz dünyasında finansal bilgilerin de dışında işletmelerin sosyal ve sürdürülebilirlik yönündeki çalışmaları da bilgi kullanıcılarının ihtiyaç duyduğu bilgiler haline gelmiştir. Bilgi kullanıcılarının bu çok yönlü bilgi ihtiyaçlarını karşılama da finansal raporlama yetersiz kalmış ve işletme hakkında tüm bilgileri entegre bir şekilde içerisinde barındıran yeni raporlama şekline ihtiyaç doğmuştur.

Çalışmada İstanbul ilinde faaliyet gösteren 246 muhasebe meslek mensubuna anket uygulaması yapılmış ve entegre rapor hakkındaki görüşleri alınarak meslek mensubunun entegre raporlama hakkında algı düzeyleri ölçümlenmek amaçlanmıştır. Yapılan anket çalışması sonucunda ulaşılan sonuçlara göre ankete katılan muhasebe meslek mensuplarının entegre raporlama hususunda yeterli bir algıya sahip olmadıkları sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Entegre raporlama, kurumsal yönetim, sürdürülebilirlik muhasebesi.

ABSTRACT

Along with a rapid development in technology and globalization, it is getting much more easier for all users of knowledge to reach information related to enterprises. While financial reports of enterprises were adequate for users of knowledge in the past; in today's world, initiations of enterprises related to social responsibility and sustainability, beside financial knowledge, have become a necessity that are needed by knowledge users. Financial reporting has been inadequate in order to overcome the mentioned multi-sided and diversified necessities of knowledge users and thus, it has been needed a new reporting type to arise containing all the information related to the enterprise in an integrated way.

In the thesis, it has been executed a survey study towards 246 members of accounting profession located and operating in İstanbul and their perception level related to integrated reporting was tried to be measured by taking their opinions of integrated reporting. Consequently and according to results of the survey, it has been reached a conclusion that the respondent members of accounting profession do not have an adequate perception level related to integrated reporting.

Key Words: Integrated reporting, corporate governance, sustainability accounting.

İÇİNDEKİLER

Bilimsel Etik Sayfası	ii
Teşekkür Sayfası.....	iii
Özet.....	iv
Abstract.....	v
İçindekiler	vi
Tablolar Listesi	ix
Şekiller Listesi	xii
Kısaltmalar Listesi	xiii
GİRİŞ.....	1
1. BÖLÜM: KURUMSAL YÖNETİM.....	4
1.1. Kurumsal Yönetimin Önemi ve Tarihsel Gelişimi	5
1.1.1. Dünya’da Kurumsal Yönetim ve Tarihsel Gelişimi.....	6
1.1.2. Türkiye’de Kurumsal Yönetim ve Tarihsel Gelişimi.....	7
1.2. Kurumsal Yönetim Amaçları ve Faydaları.....	8
1.3. Kurumsal Yönetimin Temel İlkeleri	10
1.3.1. Eşitlik.....	12
1.3.2. Sorumluluk	12
1.3.3. Şeffaflık	14
1.3.4. Hesap Verilebilirlik	14
1.3.5. Doğruluk.....	15
1.3.6. Yetkinlik.....	15
1.4. Kurumsal Raporlama.....	16

1.4.1. Kurumsal Raporlamanın Amacı ve Önemi	17
1.4.2. Kurumsal Raporlamanın Tarihsel Gelişimi.....	18
2. BÖLÜM: ENTEGRE RAPORLAMA	28
2.1. Entegre Raporun Tanımı, Amacı ve Kapsamı	29
2.2. Entegre Raporlamayı Düzenleyici ve Destekleyici Kuruluşlar	36
2.2.1. Küresel Raporlama Girişimi (GRI)	38
2.2.2. Uluslararası Entegre Raporlama Kurulu (IIRC).....	38
2.3. Entegre Raporun Kullanıcıları.....	39
2.4. Entegre Raporlamanın Tarihsel Gelişimi: Finansal Raporlamadan	
Entegre Raporlamaya	40
2.5. Entegre Raporlamanın Avantajları ve Dezavantajları	46
2.6. Entegre Raporlamada Sermaye Öğeleri.....	52
2.6.1. Finansal Sermaye	54
2.6.2. Üretilmiş Sermaye	54
2.6.3. Fikri Sermaye	54
2.6.4. İnsan Sermayesi.....	54
2.6.5. Sosyal ve İlişkisel Sermaye	55
2.6.6. Doğal Sermaye	55
2.7. Değer Yaratma	57
2.8. Entegre Raporlama İlkeleri	59
2.8.1. Entegre Raporlama Çerçevesi Kılavuz İlkeleri	59
2.9. Entegre Raporlama Çerçevesi İçerik Öğeleri	62
2.9.1. Kurumsal Genel Görünüm ve Dış Çevre	62
2.9.2. Kurumsal Yönetim	63
2.9.3. İş Modeli.....	64
2.9.4. Riskler ve Fırsatlar	64
2.9.5. Strateji ve Kaynak Aktarımı	64
2.9.6. Performans.....	65
2.9.7. Genel Görünüş.....	66
2.9.8. Hazırlık ve Sunum Temeli	66
2.9.9. Genel Raporlama İlkeleri	67
2.10. Entegre Raporlamanın Farklı Açılardan Önemi.....	67

2.10.1. Entegre Raporlamanın Hukuksal Açıdan Önemi	67
2.10.2. Entegre Raporlamanın Kültürel Açıdan Önemi	68
2.10.3. Entegre Raporlamanın Muhasebesel Açıdan Önemi.....	68
2.10.4. Entegre Raporlamanın Yönetim Uygulamaları Açısından Önemi.....	69
3. BÖLÜM: LİTERATÜR ÖZETİ.....	70
4.BÖLÜM: MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ ENTEGRE RAPORLAMA ALGILAMA DÜZEYLERİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA.....	74
4.1. Araştırmanın Tanımı, Alanı, Uygulama Hazırlıkları.....	74
4.2. Araştırmanın Verilerinin Toplanması	75
4.3. Kullanılan İstatistik Programı ve Yöntemler.....	75
4.4. Araştırmanın Hipotezleri	76
4.5. Araştırma Bulguları	77
4.5.1. Demografik Bilgiler	77
4.5.2. Entegre Raporlama Sistemine Dair Sorular	79
4.5.3. Korelasyon Analizi Sonuçları	97
4.5.4. Kümeleme Analizi.....	99
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	106
KAYNAKÇA.....	110
EKLER	116
ÖZGEÇMİŞ	122

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1. Cinsiyet Durumu	78
Tablo 2. Yaş Durumu.....	78
Tablo 3. Mesleki Kıdem Durumu	79
Tablo 4. Unvan Durumu	79
Tablo 5. Eğitim Durumu	79
Tablo 6. “Entegre Raporlama Hakkında Yeterli Bilgiye Sahibim” Frekans Dağılımı ...	80
Tablo 7. “Entegre Raporlama Hakkında Yeterli Bilgiye Sahibim” Mann Whitney U Testi Sonuçları	81
Tablo 8. “Entegre Raporlama Hakkında Yeterli Bilgiye Sahibim” Ki Kare Testi Sonuçları	81
Tablo 9. “Entegre Raporlamanın Muhasebe Meslek Mensuplarının İş Yükünü Arttıracakını Düşünüyorum” Frekans Dağılımı	83
Tablo 10. “Entegre Raporlamanın Muhasebe Meslek Mensuplarının İş Yükünü Arttıracakını Düşünüyorum” Mann Whitney U Testi Sonuçları	83
Tablo 11. “Entegre Raporlamanın Muhasebe Meslek Mensuplarının İş Yükünü Arttıracakını Düşünüyorum Ki Kare Testi Sonuçları	84
Tablo 12. “Bölgemizde Faaliyet Gösteren İşletmelerin Finansal Olan ve Olmayan Bütün Bilgileri, Günlük Yönetimlerinde Yer Almayan Dış Kullanıcılar İçin Son Derece Önemlidir.” Frekans Dağılımı	85
Tablo 13. “Bölgemizde Faaliyet Gösteren İşletmelerin Finansal Olan ve Olmayan Bütün Bilgileri, Günlük Yönetimlerinde Yer Almayan Dış Kullanıcılar İçin Son Derece Önemlidir.” Mann Whitney – U Testi Sonuçları	85
Tablo 14. “Bölgemizde Faaliyet Gösteren İşletmelerin Finansal Olan ve Olmayan Bütün Bilgileri, Günlük Yönetimlerinde Yer Almayan Dış Kullanıcılar İçin Son Derece Önemlidir.” Ki Kare Testi Sonuçları	86
Tablo 15. “İşletmeler Faaliyetleri Sonucunda Ortaya Çıkan Çıktıları Entegre Rapordan Tespit Edememektedir.” Frekans Dağılımı	87
Tablo 16. “İşletmeler Faaliyetleri Sonucunda Ortaya Çıkan Çıktıları Entegre Rapordan Tespit Edememektedir.” Mann Whitney – U Testi Sonuçları	87
Tablo 17. “İşletmeler Faaliyetleri Sonucunda Ortaya Çıkan Çıktıları Entegre Rapordan Tespit Edememektedir.” Ki Kare Testi Sonuçları	88

Tablo 18. “İşletmeler İçin Finansal Performans Verileri, Sosyal Performans Verilerine Göre Daha Çok Önem Arz Etmektedir.” Frekans Dağılımı	89
Tablo 19. “İşletmeler Faaliyetleri Sonucunda Ortaya Çıkan Çıktıları Entegre Raporadan Tespit Edememektedir.” Mann Whitney – U Testi Sonuçları	89
Tablo 20. “İşletmeler Faaliyetleri Sonucunda Ortaya Çıkan Çıktıları Entegre Raporadan Tespit Edememektedir.” Ki Kare Testi Sonuçları	89
Tablo 21. “Entegre Raporlamanın Gelişiminde, Finansal Raporlama Da Olduğu Gibi Belirli Standartlara Sahip Olmaması Engel Teşkil Etmektedir.” Frekans Dağılımı.....	90
Tablo 22. “İşletmeler Finansal Bilgileri Olduğu Gibi Kaydederken, Finansal Olmayan Bilgilerini Kaydetmeyip Raporlamamaktadır.” Frekans Dağılımı	91
Tablo 23. “Entegre Raporlama Küçük Ve Orta Ölçekli İşletmelere Göre Büyük Ölçekli İşletmelerce Daha Çok Tercih Edilebilen Raporlama Türü Olabilir” Frekans Dağılımı	91
Tablo 24. “Entegre Raporlamanın Standart Detaylı Çerçevesinin Bulunmaması İşletmeler İçin Karşılaştırma Yapma İmkanını Azaltmaktadır” Frekans Dağılımı	92
Tablo 25. “Entegre Raporlama Faaliyetleri, Göreceli Değerler İçerdiği İçin, Değerlerin Maddi Karşılığının Tespiti Zordur” Frekans Dağılımı	92
Tablo 26. “Entegre Raporlamayı Muhasebe Meslek Mensupları Kısa Sürede Benimseyip Uygulayabileceklerdir” Frekans Dağılımı	93
Tablo 27. “Entegre Raporlamayı Muhasebe Meslek Mensupları Kısa Sürede Benimseyip Uygulayabileceklerdir” Mann Whitney – U Testi Sonuçları	93
Tablo 28. “Entegre Raporlamayı Muhasebe Meslek Mensupları Kısa Sürede Benimseyip Uygulayabileceklerdir” Ki Kare Testi Sonuçları.....	94
Tablo 29. “Entegre Raporlama, İşletmelere Vergi Avantajı Sağlayacaktır.” Frekans Dağılımı	95
Tablo 30. “Entegre Raporlama, İşletmelere Finansal Tablolarda Şeffaflık Sağlayacaktır” Frekans Dağılımı.....	95
Tablo 31. “Entegre Raporlama, İşletmelerin Paydaşların Haklarının Korunmasını Sağlayacaktır” Frekans Dağılımı	96
Tablo 32. “Entegre Raporun Yaygınlaşması, Sürdürülebilirliğin İşletme Tarafından İşselleştirerek, İşletme Kültürü Haline Gelmesine Katkı Sağlayacaktır” Frekans Dağılımı	96
Tablo 33. Korelasyon Analizi Sonuçları.....	98

Tablo 34. Küme Merkezleri.....	102
Tablo 35. Küme Üyeliği	103
Tablo 36. Cinsiyete Göre Mann Whitney U Tablosu	116
Tablo 37. Unvana Göre Mann Whitney U Tablosu.....	119



ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1. Kurumsal Yönetimin Temel İlkeleri	11
Şekil 2. Kurumsal Raporlamannın Tarihçesi.....	18
Şekil 3. Sermaye Öğeleri	53
Şekil 4. Kümeleme Analizi.....	101
Şekil 5. Kümeleme Analizi Süreci	102



KISALTMALAR LİSTESİ

Global Reporting Initiative (GRI),
Institute of Directors in Southern Africa (IoDSA),
International Federation of Accountants (IFAC),
International Integrated Reporting Council (IIRC)
Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD)
Sermaye Piyasası Kurumu (SPK)
The Integrated Reporting Committee (IRC)
The Prince's Accounting for Sustainability Project (A4S),
Türk Ticaret Kanunu (TTK)
Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC)

GİRİŞ

Finansal tablolar epey zamandır işletmelerin performanslarının ölçülmesinde faydalanılan temel kaynaklar iken, dünyada gerçekleşen küresel ekonomik çalkantılar, sadece mali raporlar yoluyla gerçekleşen ölçümlerin şirket performanslarının ve ileriye ilişkin beklenen tüm tabloyu ortaya koymakta yetersiz olacağını açıkça belli etmektedir.

Dünyanın bir ucunda yaşanan afetlerin dünyanın diğer ucunda üretimi durdurması, çevreye zarar veren uygulamaların veya insan hakları ihlallerinin geniş çaplı boykotlara yol açması, azalan doğal kaynakların hammaddeleri tehdit etmesi ve benzeri gelişmeler, şirketlerin finansal tablolarında yer almayan risklerin şirketler için finansal sonuçlara yol açabildiğinin göstergesi olmuştur.

İşletmelerin yalnızca elde ettiği karla ölçülmesi anlayışından giderek uzaklaşılması ve şirketler sürekli karşı karşıya kaldığı çevresel, sosyal ve yönetsel belirsizliklerin şirket faaliyetlerinin sürdürülebilirliğini direk olarak etkilediğinin farkında olan bilgi paydaşları, şirketlere ait finansal olmayan performanslarına ilişkin bilgi sağlamak için çalışmaya başlamışlardır.

Sürdürülebilirlik kavramıyla birlikte “entegre raporlama (tümleşik raporlama)” ve “sürdürülebilirlik muhasebesi” kavramları da ortaya çıkmıştır. Bu iki kavramda paydaş yaklaşımı ve kurumsal sosyal sorumluluk gibi konularına da bir temel oluşturmuştur.

Entegre raporlama dünya genelinde dikkat çeken ve kabul görmeye başlayan yeni bir kurumsal raporlama şeklidir. Bu sebeple dünya genelinde entegre raporlamanın gelişimini sağlayabilmek amacıyla devletler, çeşitli kurumlar, akademisyenler ve meslek mensupları tarafında birtakım çalışmalar yürütülmektedir. Muhasebe meslek mensuplarının entegre raporlama da rolü ve meslek mensupları arasında entegre raporlamanın yaygınlaştırılabilmesi açısından halen birtakım tartışmalar gerçekleştirilmektedir.

Entegre raporlama, işletmenin değer yaratma kabiliyetini temel alarak entegre düşünceyi benimseyen işletme faaliyetleri ve faaliyet sonuçlarının değerlendirilmesinin entegre rapor ile paydaşlara gerekli bilgileri açıklayarak sunmaktadır. Entegre raporlamanın temelini entegre düşünce yapısı oluşturmaktadır. Muhasebe meslek mensupları sadece entegre rapor hazırlamamakta olup işletmenin strateji belirleme ve değer yaratma aşamalarında tecrübe ve bilgilerini sunarak entegre düşünce yapısını işletme de uygulamaya geçirebilecek temel üyedir.

Muhasebe meslek mensupları, işletmeye ait geçmiş dönem bilgilerini kullanarak, işletme stratejisi ve iş modeli çerçevesinde, kısa, orta ve uzun vadelerde girdi ve çıktıklarına dair finansal bilgilerin bütçeleme ve maliyet-hacim-kar analizleri gibi yöntemleri kullanarak işletmenin gelecekte ki değer yaratma kabiliyetine ilişkin planlama yapabilmektedir. İşletme planları ile meslek mensuplarının ortaya koydukları planlar karşılaştırılmakta ve hedeflere ne derece ulaşılabildiği tespit edilmekte, böylece işletmenin performans değerlendirmesi ölçülebilmektedir. Yani, muhasebe meslek mensubu, Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinde ortaya konan içerik öğelerine dair verilerin bir araya getirilmesi ve finansal olarak sayısal olarak raporlanmasında önemli bir rol üstlenmektedir.

Muhasebe meslek mensupları, daha çok işletmenin finansal sermayesi açısından faaliyet göstermesinin yanında yakın geçmişte akademisyenler ve çeşitli kuruluşlar tarafından yapılan çalışmalar sonucunda sosyal muhasebe, çevre muhasebesi, sürdürülebilirlik muhasebesi gibi alanlarda da meslek mensuplarına ihtiyaç olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

Tez çalışmasının birinci bölümünde kurumsal yönetim anlayışının doğuşu ve ortaya çıkış sebepleri üzerinde durularak entegre raporlamaya uzanan süreç açıklanmaya çalışılmıştır. İkinci bölümde entegre raporlama kavramı ayrıntılı bir şekilde sunulmuş olup entegre raporlama farklı açılardan değerlendirilmiştir. Üçüncü bölüm çalışma konusu üzerine yapılan diğer çalışmaları üzerine bir literatür çalışmasına yer verilmiştir. Dördüncü bölüm uygulama kısmını oluşturmakta olup muhasebe meslek mensupları üzerinde bir anket uygulaması gerçekleştirilerek meslek mensuplarının entegre raporlama algı düzeylerini ölçmek hedeflenmiştir. Beşinci bölümde ise

çalışmanın sonuçları ve çalışma konusu üzerine ne gibi iyileştirmeler yapılabileceği hususunda önerilere yer verilmiştir.



1. BÖLÜM

KURUMSAL YÖNETİM

Kurumsal yönetim kavramı tarihte ilk kez 1960'ta işletme politikalarının yapısını ve işletme politikalarının işleyişini açıklamak amacıyla kullanılmıştır. İşletme ortakları, işletme yöneticisinin belirlediği işletme stratejileri ve politikaları yönünde işletmeye ait varlıkların ve kaynakların yönetimini işletme yöneticisine bırakılmaktadır (Yüksel, 2017; 3). Son yıllarda, şirketlerin hesap verilebilir ve şeffaf olma sorumluluklarına ilişkin toplumun beklentileri her geçen gün artmaktadır. Tüm Dünya'da gerçekleşen finansal krizler ve şirket skandallarının (Enron, WorldCom, Andersen, Xerox), şirketlere sosyal ve ekonomik anlamda ne şekilde etki edeceği gibi konularda meydana getirdiği endişelerin her geçen gün artması bilgi kullanıcıları tarafından kurumsal yönetimi bir ihtiyaç haline getirmiştir (Kavut, 2010: 3-4).

Her geçen gün daha çok değişim sürecine şahit olduğumuz iş hayatında, ekonomik ve sosyal yapılarda meydana gelen problemler, tüm Dünya'yı etkileyen finansal krizler, bilgi kullanıcılarının hizmetine sunulan finansal bilgilerin güvenilirliğine ve şeffaflığına dair şüphe düşürmektedir. Gerçekleşen finansal krizler ve evrensel skandallar, paydaşların işletmelere olan güvenlerini kaybetmelerine neden olarak, kurumsal yönetim kavramı bilgi sunucularının güvenilirliklerini ve şeffaflıklarını korumak amacıyla meydana gelmiştir. Kurumsal yönetim çalışmaları sonucunda ortaya çıkan kurumsal yönetim anlayışı, işletmelerin hedeflerine ulaşması doğrultusunda bir bilgi sistemi ve paydaşlara bilgi sunan bir iletişim bacağı olma çerçevesinde uzmanca yönetilen ve denetlenen güvenilir bir bilgi sistemi yapısına dönüştürme gayretindedir (Dinç ve Abdioğlu, 2009: 157-184).

Ayrıca işletmelerin zamanla büyümesi ve hissedar sayılarının artması ile birlikte işletme ortakları işletme varlık ve kaynaklarının kullanımına ilişkin yönetimini yöneticilerin kontrolüne bırakmasıyla vekalet problemi ortaya çıkmıştır. Vekalet sorununa çözüm getirmek amacıyla yapılan çalışmalar sonucunda kurumsal yönetim kavramı tüm prensipler tarafından kabul edilmiştir (Yüksel, 2017: 2).

1.1. Kurumsal Yönetimin Önemi ve Tarihsel Gelişimi

Günümüzde hızlı bir şekilde gerçekleşen değişim ve gelişim süreçleri işletme yönetimlerinde kurumsal yönetim gibi yeni yaklaşımları ortaya çıkarmıştır. Kurumsal yönetim kavramının ortaya çıkmasının birçok nedeni vardır. Bunlar (Koçel, 2003: 23);

- Ulusal ekonomilerin büyümesi,
- Uluslararası ekonomik ilişkilerin gelişmesi,
- Uluslararası sermaye alışkanlığının artması,
- İşletme ortaklarının işletme yönetimindeki etkinliklerinin azalması,
- İşletme yönetim kurulları ve özellikle yönetim kurulu içerisinde Genel Müdür unvanı taşıyan yöneticilerin verdikleri kararların öneminin artması gibi etkenlerdir.

İşletme hedeflerine ulaşabilmesi varlıkları ile kaynaklarını verimli ve etkin kullanması ile doğru orantılıdır. Varlıkların ve kaynakların verimli ve etkin kullanılması, işletmenin tüm paydaşlarının kazançlarının maksimize edilmesine imkân verecektir. Çünkü işletme varlık ve kaynakları sadece işletme hissedarlarından değil, işletme dışından kişi ve kurumlardan da sağlanmaktadır. İşletmenin iç ve dış tüm paydaşların çıkarlarının güvence altına alınması amacıyla kurumsal yönetim gün geçtikçe daha çok önem taşımaktadır (Yüksel, 2017: 18).

Kurumsal yönetim kavramının işletmeler açısından daha önemli hale gelmesinin de birçok nedeni vardır. Bunlar (Şehirli, 1999: 12);

- Ortaklık yönetimlerindeki başarısızlıklar (vekalet problemi),
- Suiistimaller,
- Gelişen piyasalarda yaşanan finansal krizler,
- Son 20 yılda özel sektörün artan rolü,
- Ülkelerin ekonomik olarak birbirlerine olan bağılıklarının artması,
- Ortaklıkların içinde buldukları yeni rekabet şartları,
- Paydaşların arasındaki çıkar çatışmaları,
- İşletme sahipleri ve yöneticiler arasında asimetrik bilgi problemleri,

- Özel tasarrufların artması ve emeklilik fonuna iyileştirmelerin gelmesi,
- 1980'lerin devralma merakı,
- Sermaye piyasaları ile serbestleşmenin entegre hale gelmesi,
- Kurumsal yönetim kavramına dikkat çeken gelişmekte olan ülkelerde 1998 Güneydoğu Asya Krizi,
- ABD' de yakın tarihte görülen Kurumsal yönetimdeki başarısızlıklar,
- İşletme skandallarıdır.

Bu gelişmeler sonucunda kurumsal yönetim kavramı, tüm uluslararası kuruluşlar tarafından, ülkeler ve işletmeler için en iyi ve en doğru kurumsal yönetim şeklini oluşturmak amaçlanmıştır (Dinç ve Abdioğlu, 2009: 157-184).

1.1.1. Dünya'da Kurumsal Yönetim ve Tarihsel Gelişimi

Kurumsal yönetim sistemleri, kurumsal başarısızlıklara ya da sistemik krizlere yanıt olarak, yüzyıllar boyunca gelişmiştir. Yönetişimin ilk iyi belgelenmiş başarısızlığı, 1700'lü yıllarda İngiltere'deki iş yasaları ve uygulamalarında devrim yaratan 'South Sea Bubble' dir. Benzer şekilde, ABD'deki menkul kıymetler yasasının çoğu 1929 borsa çöküşünün ardından uygulamaya konuldu. İngiltere'de 1970'lerin krizi, 1980'lerde ABD'nin tasarruf ve kredi çöküşü, 1998'deki Rusya'daki mali kriz, Asya'daki 1997-1998 mali krizi (özellikle Endonezya, Güney Kore ve Tayland) ve mevcut küresel mali kriz 2008 yılında başladı.

Kurumsal yönetişimin tarihi de bir dizi tanınmış şirket hatasıyla başlamıştır. 1990'lı yılların başlarında Maxwell Group gazetelerin Mirror Grubu emeklilik fonunda düzenlemeler ile Barings Bank'ın çöküşüne tanık olmuştur. Yakın zamanda, ABD'de Enron'un muhteşem çöküşü, Fransa'daki Vivendi Universal'in iflası, İtalya'daki Parmalat'taki skandalı, Société Générale ve en son multi-milyar dolarlık ponzi şeması gibi Dünya'da birçok olay kurumsal yönetim kavramının gelişimine sebep olmuştur.

Genellikle yetersizlik ya da doğrudan sahtekarlık sonucu ortaya çıkan bu kurumsal başarısızlıkların her biri, özellikle birçok ulusal kurumsal yönetişim yasası, Sarbanes Oxley Yasası ve bankacılık konusundaki daha sıkı düzenleyici denetime

yönelme eğilimi gibi yeni yönetim çerçeveleri hızla geliştirilmeye yönlendirmiştir (IFC, 2010: 10).

OECD; kurumsal yönetime ilişkin Dünya’da önemli katkı sağlamış olan kuruluşlardandır. 30 Kasım 2015 tarihinde yapılan çalışmalar sonucunda ‘G20/OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri’ olarak güncellenmiştir.

Günümüzde Arjantin, Brezilya, Bulgaristan, Mısır, Yemen, Finlandiya, Kazakistan, Kenya ve birçok ülke daha kurumsal yönetime ilişkin çalışmalarda bulunmaktadır (Yüksel, 2017: 10).

1.1.2. Türkiye’de Kurumsal Yönetim ve Tarihsel Gelişimi

Türkiye kurumsal yönetimin önemini erken fark eden ülkeler arasındadır. Türkiye’de kurumsal yönetim konusunda ilk çalışma; Aralık 2002 de Türk Sanayicileri ve İş adamları Derneği (TÜSİAD) tarafından yapılan ‘Kurumsal Yönetim En İyi Uygulama Kodu: Yönetim Kurulunun Yapısı ve İşleyişi’ adlı çalışma olmuştur. TÜSİAD’ın oluşturduğu bu çalışmadan sonra, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Temmuz 2003’te halka açık şirketler için ‘Sermaye Piyasası Kurulu Kurumsal Yönetim İlkeleri’ ni oluşturmuştur. Bu ilkeleri; işletmelerin isteğine bağlı olarak yayınlamışlardır (Yüksel, 2017: 10).

Ülkemizde kurumsal yönetim çalışmalarına yön veren son düzenlemelerden birisi de Türk Ticaret Kanunu (TTK) dur. Şubat 2011 de yayımlanan Resmî Gazete’ de, TTK’nın 4. Kısım’ında Anonim Şirketler için önemli düzenlemeler yapılmıştır.

İyi ve doğru kurumsal yönetim, son birkaç yıldır Türkiye’de de şirketlerin önem verdiği hususların arasındadır ve birçok büyük şirket kurumsal yönetim konusunda daha profesyonelce ve hassasiyet göstererek yaklaşımaya başlamıştır. Yani şirketlerin yönetim anlayışını ve şirket işleyişini yayımlanan kurumsal yönetim ilkelerine uygun hale getirmeye çalışmaktadır. Bunun sebebi ise hem büyük kurumsal yatırımcılar hem de bireysel yatırımcılar ve fon sahipleri kurumsal yönetim ilkelerini benimseyen şirketlere öncelikli olarak yatırım yapma eğilimindedirler (Sakarya ve Özmen, 2008: 112).

1.2. Kurumsal Yönetim Amaçları ve Faydaları

Kurumsal yönetim, sanayileşme ile birlikte modernleşen şirketlerin ortaya koymuş olduğu işletme sahipliği ve işletme yönetiminin ayrışması ve bu ayrışmanın sonucunda; yöneticiler, yatırımcılar ve kreditorler gibi paydaşların arasındaki çıkar çatışması ve yaşanan asimetrik bilgi problemi sonucunda oluşan ortak bir hareket etme ve bu durumun meydana getirdiği maliyetleri (enformasyon ve işlem maliyetleri) azaltmayı amaçlamaktadır (Kıyılar ve Belen, 2005). Bu sebeple işletmeler de kurumsal yönetim açısından genel kabul görmüş, doğru ve iyi kurumsal yönetim ilkelerine göre gereklilikleri; şirketlerin hesap verebilir olması, yayınlanan finansal raporların yeterince bilgi içermesi ve şeffaf olması, yönetim kurullarının bağımsız olması ve yönetim kurulunun yarısından fazlasının bağımsız üyelerden (icracı olmayan) meydana gelmesidir. Bununla birlikte ortaklarla beraber, işletmeye kredi sağlayanlar, çalışanlar, işletme ile her türlü iş ilişkisi içinde olanlar gibi tüm çıkar gruplarının haklarının korunması, işletmelerin sosyal sorumluluk bilincine sahip olmaları ve etik değerlere de özen göstermeleri gerekir (Abdioğlu, 2007: 14-15).

İşletmelerde kurumsal yönetim yaklaşımının kullanılmasının birçok amacı vardır. Bunlar (Demirbaş ve Uyar, 2006: 28, Aktan ve Çatıkkaş, 2013: 6);

- İşletme ekonomisi ve makroekonomik olarak ülke ekonomisindeki kaynakların etkin bir şekilde kullanımını sağlamak,
- İşletmenin sağlayacakları kaynakların işletmenin kurumsal amaçları için kullanılacağına dair ulusal ve uluslararası yatırımcılara güvence verebilmek suretiyle, işletmeye düşük maliyetli yatırım sermayesi sağlayabilmek,
- İşletmenin gerçekleştirdiği faaliyetlerin; kanunlara, yasalara, yeni düzenlemelere ve toplumun beklentilerini karşılayabilmesi,
- İşletme yöneticilerinin, kurumsal varlıkların kullanılırken özen göstermesini sağlamak,
- İşletmelerin, piyasalardaki daha önceden ön görülemeyen değişikliklere ve önüne geçilemeyen krizlere hızlı bir şekilde çözüm bularak uyum sağlayabilmelerini sağlamak,

- Başarısız olmaları sonucunda yerlerine başka yöneticilerin tercih edileceğini bilen yöneticilerin, işletme performansını arttırmak için daha etkin çalışmalarını sağlamak,
- Piyasada karşılaşılan su istimal durumlarını ve piyasalarda gerçekleşen yasa dışı çalışmaları azaltmak. Kurumsal yönetim yaklaşımı bahsedilen tüm amaçlara artı olarak sayılacak en önemli amacı, işletmelerin varlıklarını işletme kurucuları veya yöneticilerinin bireysel performanslarının değerlendirilmesinden ziyade işletmenin tüm paydaşları ile yarattıkları ortak kültürlere dayandırmak,
- İşletme tepe yönetiminin elindeki güç ve yetkilerin, yönetimin keyfi kullanımının önüne geçilmesi, yani yönetimin elindeki güç ve yetkileri kendilerine bireysel çıkar sağlamak amacıyla kötüye kullanmalarının engellenmesi,
- Yatırımcı olan paydaş grubunun menfaatlerinin korunması,
- İşletme hissedarlarına eşit ve adil bir tutum sergilenmesi konusunda güvence verilmesi,
- İşletme ile direkt bir ilişki içerisinde olan tüm paydaş gruplarının haklarının korunmaya alınması ve bu yönde azınlık haklarının güvence altına alınması,
- İşletme faaliyetleri ve finansal durumu ile alakalı olarak kamuoyunun gereken şekilde bilgilendirilmesi ve maksimum derecede şeffaf olunması, bu yönde hisse senetleri borsada işlem gören işletmelerin, şeffaflığa önem vermesi ve kurumsal yatırımcılar ile tüm paydaşlar için önem arz eden verileri zamanında ve eksiksiz olarak kamuoyuna sunmaları,
- Yönetimin görev ve sorumluluklarının yani iş tanımının sınırlarının net bir çerçevede belirlenmesi,
- İşletme tepe yönetiminin, faaliyetleri sonucunda hissedarlara ve tüm çıkar gruplarına hesap verme yükümlülüğünü yerine getirmesi,
- Vekâlet verme maliyetlerinin minimuma düşürülmesi,
- İşletme gelirlerinin ortaklara ve tüm paydaşlara hakları dahilinde geri dönüşünün yapılması,
- Büyük ortakların diğer azınlık hisse sahiplerinin hisselerine el koymasının önüne geçilmesi,

- Uzun vadeli olan yatırımlara yönelen kurumsal yatırımcılar açısından güvenin sağlanması ve sermaye maliyetinin düşürülmesi, işletmelerin hisse senedi ihraç etme yolu ile fon kaynaklarına daha kolay ulaşabilme imkanlarının artırılmasıdır.

Kurumsal yönetimin faydaları için aşağıdaki maddeler de açıklamaktadır (<http://www.ticariyer.com/kurumsal-y%C3%B6netim.html>);

1. Hem işletmenin hem de işletme yönetimi istikrarlı bir hale kavuşur,
2. İşletmenin piyasa da rekabet avantajı sağlayarak rekabet anlamında gücünü artırır,
3. Yaşanabilecek ekonomik krizlerle başa çıkma gücü artar,
4. Modern yönetim anlayışlarının kullanılmasına imkân verir,
5. İşletmenin karlılığı artar,
6. İşletmenin yönetimin de şeffaflık ve kalite anlayışı artar,
7. İşletmeye hem iç hem dış paydaşlar tarafından itimat ve güven duygusu artar,
8. İşletmenin kullanılan sermaye maliyetleri minimuma indirilmesine olanak sağlar,
9. İşletmenin kredi vericilere olan faiz yükümlülükleri düşer, yani kullanılan kredi maliyetleri de azalır.

1.3. Kurumsal Yönetimin Temel İlkeleri

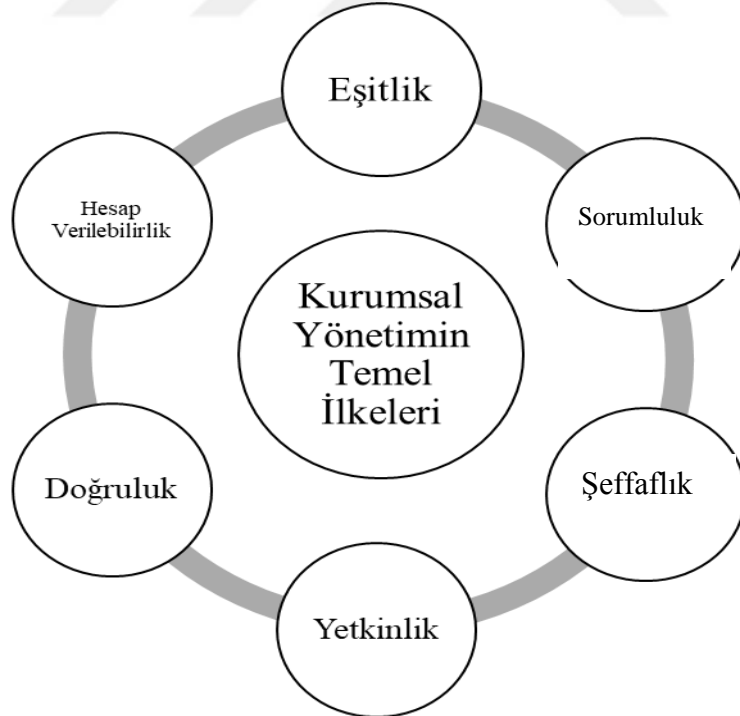
Dünya'nın her geçen gün küreselleşmesiyle birlikte uluslararası finansal piyasalardan ve uluslararası kuruluşlardan işletmenin ihtiyacı olan fonu sağlayabilmesi ve uluslararası pazarlarda yatırım yapabilmesinin kolaylaşması, uluslararası anlamda rekabetin artmasına sebep olmuştur. İşletmeler faaliyetlerini büyütmek ve varlıklarının devamlılığını sağlayabilmek için yönetim yapılarını kurumsal yönetim ilkelerine uygun hale getirmeye çalışmaktadırlar (Yüksel, 2017: 19).

Kurumsal yönetim kavramı tarihte ilk defa 1960 yılında kullanılmış görünse de yapılan araştırmalarda kurumsal yönetim kavramının üzerinde duran ilk kapsamlı çalışma 1992 yılında 'Cadbury Raporu' olduğu belirtilir. İngiltere'de başkanlığını Sir Adrian Cadbury' ın yaptığı 'Kurumsal Yönetimin Finansal Boyutu Komitesi' tarafından

‘Kurumsal Yönetimin Finansal Boyutu’ adlı raporu yayımlanmıştır. Cadbury Raporu’na göre ‘En İyi Uygulama Kodu’ olabilmek için uygulanması gereken temel ilkeler; Açıklık, Dürüstlük ve Hesap Verilebilirlik ilkeleridir (Cadbury Raporu, 1992: 15).

2015 yılında yayınlanan OECD’nin G20 Bakanları ve Merkez Bankası Başkanlarına Raporu olan ‘G20/OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri’ de temel olarak ‘Eşitlik, Sorumluluk, Şeffaflık ve Hesap Verilebilirlik’ ilkelerine dayandırılmıştır (OECD: 2015: 16). Bu anlamda birçok çalışma yapılmış ve raporlar yayınlanmıştır fakat son olarak 2016 yılında IoDSA tarafından Dünya’da yaşanan değişimlere uyum gösterebilmek için ‘King IV Report on Corporate Governance for South Africa 2016’ raporu yayınlanmıştır. King IV Raporuna göre, bir işletme yönetiminin ‘Eşitlik, Sorumluluk, Şeffaflık ve Hesap Verilebilirlik’ ilkelerine ilave olarak, ‘Doğruluk ve Yetkinlik’ ilkelerini de taşıması gerektiğini belirtmiştir. Bu iki ilke daha çok işletme tepe yönetiminde olması gereken kişisel özellikler şeklinde belirtilmiştir (IoDSA, 2016: 36).

Şekil 1. Kurumsal Yönetimin Temel İlkeleri (Kaynak: Yazar tarafından derlenmiştir.)



1.3.1. Eşitlik

Eşitlik ilkesi; işletme ortaklarının haklarını ve ortaklık payları dahilinde adil bir şekilde haklarının korunması konularını düzenlemektedir. Eşitlik ilkesi, ortakların işletme hakkında bilgi edinme ve talep ettiğinde inceleyebilme hakkına, oy kullanma hakkına, genel kurula katılım hakkına, kardan pay alma hakkına ve azınlık haklarına detaylı bir şekilde yer almaktadır (Dinç ve Abdioğlu, 2009: 160).

OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri'nde 6 bölümden oluşan tavsiyeler niteliğinde açıklamalar bulunmaktadır fakat eşitlik ilkesini iki bölümünde ele almıştır. Bu iki bölüm; 'Pay Sahiplerinin Hakları, Adil Muamele Görmeleri ve Temel Ortaklık İşlevleri' ve 'Kurumsal Yatırımcılar, Pay Senedi Piyasaları ve Diğer Aracılar' şeklindedir (OECD, 2015: 4). Bu düzenlemeler ile işletme pay sahiplerinin payları oranında hakları gözetilmiş, tüm paydaşlara adil şekilde işlem gerçekleştirilmiştir.

1.3.2. Sorumluluk

İşletmede üst yönetim veya yetkililerin, işletme ait faaliyetlerini, yasal düzenlemelere, toplumun etik değerlerine ve işletme içi düzenlemeler ile doğru orantılı olarak faaliyetlerini yürütmesini ifade etmektedir. Hesap verme ilkeleri, sorumluluk ilkeleri ile birbirini tamamlayan ve destekleyen faaliyetlere temel oluşturur. Sorumluluk ilkesini temelini kurallara uygun faaliyet göstermeyi ifade ederken, hesap verme ilkesi de işletmenin faaliyetlerini yürütürken belirlenmiş olan kurallara uyma gerekliliğinin oluşturduğu sorumluluk derecesi ile ilgili güvence sağlar (Kavut, 2010: 5).

Sorumluluk ilkesi; işletmelerin faaliyetlerini yürütürken toplum ait değerlere ve kanunlara uygun olarak hedefler koymalarını ve bu hedefleri gerçekleştirme yönünde faaliyet göstermelerini amaçlamıştır. Yani bu ilke ile toplum değerlerine ve kanunlarına ters durumları cezalandıran ve uygun davranışlara da teşvik eden bir denetim sistemi olarak görülmektedir. Burada sorumluluk ilkesinin etkin bir şekilde gerçekleştirilmesinde yönetimin payının büyük olduğu görülmektedir (Dinç ve Abdioğlu, 2009: 161). Kurumsal yönetim kavramı çerçevesi bakımından, işletmenin stratejik rehberliğini, işletmenin üst yönetimi tarafından yönetimin etkin denetimini ve

üst yönetimin işletmeye ve ortaklara karşı sorumluluğunu yerine getirmelidir (OECD, 2015: 51).

Kurumsal sosyal sorumluluk, sürdürülebilirlik teriminin öneminin artması ile birlikte kurumsal sosyal sorumluluk kavramı da popülerlik kazanmıştır. Sürdürülebilirliğin geniş anlamda olduğu kadar dar anlamda da işletmeler için önem arz etmesi sorumluluk sahibi şirket anlayışını meydan getirmiştir; bütün işletmelerin kendi kaynak ve hacimleri bazında topluma karşı bazı yükümlülüklerini yerine getirmeye başlamışlardır. İşletmelerin, kurumsal anlamda sosyal sorumluluklarını yerine getirmesi için dört temel ilkesinin gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Sosyal sorumlu işletmelerin gönüllü, kanuni, etik ve ekonomik boyutlarda sorumlu davranmak zorundadırlar.

Kurumsal sosyal sorumluluk faaliyetlerinin şirketlere olan kazançlarına dikkat edildiğinde, şirketlerin sosyal sorunlarına karşı uzun vade ile satışlarını artırmaları söz konusudur. Tüketicilerin şirkete karşı olumlu bir tutum göstermeleri, güven, sadakat ve bağlılığın artması, personellerde giderek artan iş takibinin gelişmesi, şirketlerin daha sağlam bir görüntü sergilemesi, marka değerinin yükselmesi, itibarının artması ve maliyet anlamında öncülüğü edinme hususunda faydası olacağı ifade edilebilir.

İşletmeler için kurumsal sosyal sorumluluğun giderek önden arz etmesi; yoğun rekabet olgusu, bilgi iletişim teknolojilerindeki gelişmeler, bilinçlenen tüketici, sivil toplum kuruluşlarının artan baskıları ve gerçekleştirdiği karın belli bir bölümünü toplum için harcamayan şirketlere ve bu şirketlerin ürünlerine olan talebin giderek düşmesine etkili olmaktadır.

Faaliyetlerinden etkilenen tarafların güvenini kazanmayı isteyen işletmeler finansal ve finansal olmayan tüm bilgilerini paylaşabilmelerinde önemli bir araç olan raporlar kurumsal sosyal sorumluluk açısından büyük önem arz etmektedir. Bu raporlarda yer alan bilgilerin açık, anlaşılır ve şeffaf olması güven kazanma ve bu güvenin sürdürülebilmesinde son derece önemlidir.

1.3.3. Şeffaflık

Şeffaflık ilkesi; işletmenin mevcut durumu ve faaliyetleri hakkında verilerin anlaşılabilir, ulaşılabilir ve somut olmasını ifade etmektedir. Şeffaflık ilkesi özellikle belirsizlik zamanlarında paydaşların piyasa beklentileri ile ilgili bilgilendirme sorumluluğu olması piyasalara istikrarlı bir ortam hazırlar (Dinç ve Abdioğlu, 2009: 160).

Şeffaflık, piyasada bilgi kullanıcılarının bir işletmeyi diğer işletmelerden ayırabilmek ve karşılaşılabilecekleri riskler ile ilgili ihtiyaçları olan bilgiye ulaşmalarını sağlarken, kaynaklarında dağılımını etkinliğini sağlamaktadır. Bununla birlikte, şeffaflık katılımcıları piyasa beklentileri hakkında bilgilendirmekte, belirsizlik zamanlarında piyasalarda istikrarın sağlanmasına yardımcı olmakta ve açıklanan politikaların etkinliğinin sağlanmasına katkıda bulunmaktadır.

Şeffaflık, işletme faaliyetleri için finansal ve finansal olmayan bilgileri içeren tüm verilerin doğru, anlaşılabilir ve eksiksiz olarak kamuya sunulması şeklinde açıklanabilir. İşletmeler açısından kamuoyuna sunulan verilerin şeffaflık derecesi, kurumsal yapıların önem arz eden göstergelerindedir (Kavut, 2010: 4).

1.3.4. Hesap Verilebilirlik

Hesap verilebilirlik ilkesi, sorumluluk ve şeffaflık ilkeleri birbiriyle etkileşim halindedir ve öncelikli olarak hissedarlar olmak üzere tüm paydaşların, işletme tepe yönetiminin verdikleri kararları ve gerçekleştirdikleri uygulamaları değerlendirmesine olanak vererek kamuoyunun aydınlatılmasına fayda sağlamaktadırlar. Böylece hesap verme, yönetimin başarısı ve işletme yönetim yetkisinin tüm paydaşların çıkarları, istekleri ve menfaatleri için kullanılması açısından katkı sağlamaktadır (Kavut, 2010: 4-5).

Hesap verilebilirlik ilkesi, verilen kararların doğruluğunu ispat etme ve verilen kararların sorumluluğunu alma gerekliliğini ifade etmektedir. Hesap verme ilkesi, yönetimin işletmedeki işlevinin ve işletmeye sorumluluklarının ortaya konmasını, ortaklar ve tepe yönetiminin isteklerinin sıralanması ve kararların objektif olarak

verildiğinin yönetim kurulu tarafından izlenmesi ve takibinin yapılmasını öngörmektedir. Bu ilke, tüm paydaşlar ile ilgili konulara değinerek işletme ile paydaşlar arasındaki ilişkileri birtakım kurallara bağlayarak belirli bir düzene sokmayı amaçlamaktadır (Dinç ve Abdioğlu, 2009: 160).

İşletme gözetim, düzenleme ve kontrol anlamında üzerine düşenleri profesyonel ve objektif olarak gerçekleştirebilmek için yeterli yetkiye, kaynaklara ve güvenilirliğe sahip olmalıdırlar. Bununla birlikte, işletme kararlarını şeffaf, zamanında ve bütünüyle kamuoyuna açıklamış olmalıdır (OECD, 2015: 16).

1.3.5. Doğruluk

Doğruluk ilkesi çerçevesi, üst yönetimde kilit görevlerde olanlardan beklenen dürüstlük ve doğruluğu açıklayan bir kavramdır. Yönetim kurulu üyeleri kendi çıkarlarını gözetmeksizin iyi niyetle işletme ve tüm paydaşların faydasına faaliyet göstermeli, herhangi bir çıkar çatışmasına mahal bırakmamalı, yasal düzenlemelere göre hareket etmeli, işletmeye etik ve ahlaki kurallara uygun bir işletme kültürü oluşturulmalıdır (Yüksel, 2017: 21).

Yönetim kurulu, işletme faaliyetleri sonucunda çıkar çatışmalarının oluşabileceği ihtimali olan görevlere bağımsız karar verebilecek yönetim kurulu üyesi atamalıdır. Önemli sorumlulukların başında finansal raporlamalar ve finansal olmayan raporlamaları olması gereken doğrulukta olmasını sağlamaktır. Çıkar tartışması çıkabilecek işlemlerde, yönetim kurulu üyelerini belirlemek de ve kilit görev üstlenecek yönetici adaylarını seçmek ve yönetim kurulu üyelerinin ücretlendirmesi gibi örnek konular gösterilebilir (OECD, 2015: 59).

1.3.6. Yetkinlik

Yönetim kurulu üyeleri sermaye, endüstri faaliyetleri, organizasyon, kanunlar, kurallar hakkında yeterli donanımına sahip olmalı, değişimlere ayak uydurarak kendini devamlı geliştirmeli, olması gereken dikkati ve özeni göstermeli, karar alma süreçlerinde gerekli kararları alırken dikkatli davranmalıdır (Yüksel, 2017: 21).

Yönetim kurulları, performanslarını değerlendirmek ve özgeçmiş ile yetkinliklerin doğru bir birleşimine sahip olup olmadıklarını tespit etmek için düzenli olarak değerlendirmeler yapmalıdırlar (OECD, 2015: 60).

1.4. Kurumsal Raporlama

Kurumsal raporlama şekli işletmeye ait hem finansal bilgileri hem de finansal olmayan bilgileri bünyesinde bulunduran bir raporlamadır. Finansal olmayan bilgilerden kasıt; marka, müşteri memnuniyeti, pazar payı gibi somut bir değer içermeyen bilgilerdir. Sermaye piyasasının bir parçası olan yatırımcılar açısından kurumsal raporlama oldukça önem arz etmektedir. Yatırımcıların işletme ile ilgili karar verme süreçlerinde ihtiyaçları olan; gerekli zamanda ulaşabildikleri güvenilir ve şeffaf bilgidir (Köse ve Çetinel, 2017: 158).

Kurumsal raporlar, hissedarların yöneticilerin inisiyatifine bırakılan kaynakların nasıl kullanıldığını gösteren birincil raporlama araçlarıdır. Sadece işletme hissedarları için değil, bilgiye ihtiyaç duyan paydaşlar olarak adlandırılan tüm bilgi kullanıcılarına ihtiyaçları olan bilgiyi iletirler. İşletme bilgilerine ihtiyaç duyan bilgi kullanıcıları yani paydaşlar şunlardır;

- Sermaye sahipleri,
- Çalışanlar,
- Potansiyel yatırımcılar,
- Müşteriler,
- Yönetim kurulu,
- Kreditorler,
- Tedarikçiler,
- Analistler,
- İş ilişkisi içerisinde olunan diğer işletmeler,
- Devlet ve
- Toplum

1.4.1. Kurumsal Raporlamanın Amacı ve Önemi

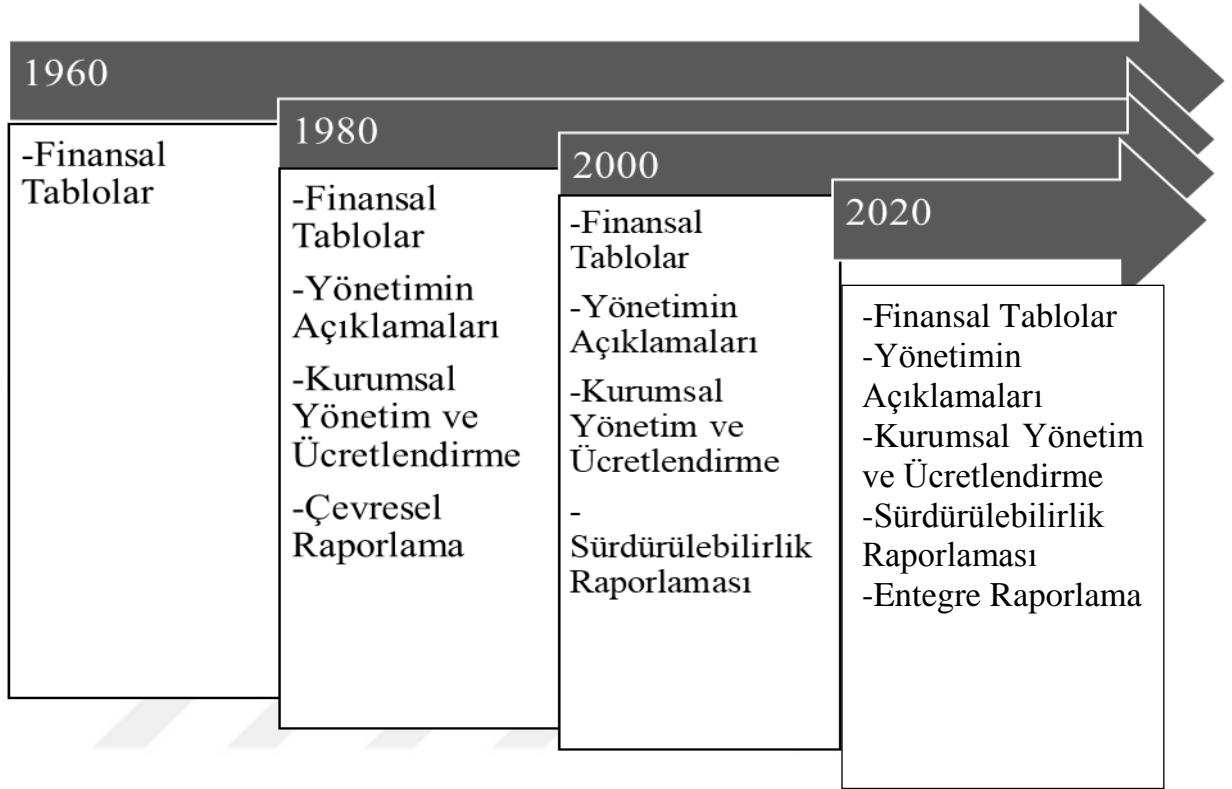
Birçok farklı şekilde ortaya çıkan kurumsal raporların başlıca amacı bilgi kullanıcılarına ihtiyaçları olan bilgiyi sağlamaktır. Kurumsal raporlar aracılığı ile ortaya konan bilgi, raporun içeriğine göre farklı bilgi kullanıcılarına karar verme aşamasında yol gösterici olma amacıyla sağlanmaktadır. İşletmelerin tüm paydaşları ile arasında gerçekleşen etkileşimlerin bütününe kapsayan bir kurumsal raporlama şekli olan sürdürülebilirlik raporları, bütün işletme paydaşları için hazırlanan birtakım raporlardır (Aydın, 2015: 67).

Kurumsal raporlamanın başlıca amacı, işletmenin faaliyetleri sonucunda finansal olarak sağladığı kardaki ve işletme değerindeki artışlar anlamında mevcutta ve gelecekte ne denli başarıya ulaştığına ve ulaşacağına dair güvenilir ve gerçekçi bilgileri bilgi kullanıcılarına sunmak ve bilgi kullanıcılarının bu bilgilerin değerlendirme yapabilmelerine imkân sağlamaktır.

İşletmelerin geleceği için karar verme en önemli süreçtir. Karar verme sürecinde de kurumsal raporlamanın önemi oldukça fazladır. Kurumsal yönetim kültürünün benimsediği işletmelerde kurumsal raporlama bu nedenle oldukça önemsenen bir raporlama şeklidir. Kurumsal raporlama sadece işletme içerisindeki süreçler için değil işletmenin yatırımcılar ve diğer tüm paydaşlarının karar verme süreçlerini etkileyebilir.

1.4.2. Kurumsal Raporlamanın Tarihsel Gelişimi

Şekil 2. Kurumsal Raporlamanın Tarihçesi



Kaynak: Şekil 1.2.2.(Aydın, 2013; 22)

1930'lu yıllar itibariyle Dünya'da giderek büyüyen küreselleşmenin sonucunda küresel ekonomi de rekabet şartlarını daha iyi hale getirebilmek için çeşitli yöntemler arayışına girmiştir. Sanayi devriminin sonucunda toplumun meydana getirdiği talepte bir artış ortaya çıkmıştır. Talepleri karşılamak amacıyla da üretim yöntemlerinin şeklinde de çeşitli değişiklikler oluşmuştur ve bu daha çok sermaye ihtiyacını doğurmuştur. İşletmeler kısıtlı imkanlar dahilinde sermaye ihtiyacını ancak işletmeye yeni ortaklar olarak karşılayabilmiştir. İşletme ortaklarının artması ile birlikte yönetim de birtakım sorunlar ortaya çıkmıştır. Bu sebeple de işletme ortakları, işletme yönetimini bu konuda uzman yöneticilere bırakmaya karar vermiş olup yönetim ve sahipliği birbirinden ayrılmıştır. Bunun sonucunda yöneticiler ile hissedarlar arasında bir takım çıkar çatışmaları yaşanmaya başlamıştır. İşletme hissedarları bu sorunu çözebilmek adına işletme faaliyetlerinin verimliliğinin en maksimum seviyede tutulmak

kaydıyla işletme yönetimi belirli ilke ve kurallara bağlanarak işletme hissedarlarının hak ve çıkarlarını korumayı amaçlamıştır. İşletme yönetiminin hissedarlara karşı olan sorumluluğunun dışında Dünya’ da sürdürülebilirliğe olan önem giderek artmış ve işletmelerin tüm paydaşlarına ve doğal çevreye olan sorumlulukları da kabul edilmiştir (Yüksel, 2017: 3).

1980’li yıllar itibariyle, sosyal ve çevresel duyarlılığın giderek artmasıyla birlikte, geleneksel finansal raporlamaların işletmelerin mevcut durumu ve gelecekte beklenen durumu hakkında bilgi kullanıcılarının ihtiyacı olan bilgiyi sağlama konusunda yetersiz kaldığı fark edilmiştir. Bu sebeple, geleneksel finansal tablolara ek olarak yönetimin mevcut ve gelecek dönem için açıklamalarına, kurumsal yönetim ve çevresel raporlamalara ve ücretlendirmeler gibi konulara hakkındaki verileri de paydaşlarına sunmaya başlamıştır. 2000’li yıllar itibariyle de çevresel raporlama çerçevesini biraz daha geliştirerek sürdürülebilirlik raporlaması şeklinde gelişmiştir (Aydın, 2015: 21).

Her geçen gün işletmeye ait finansal olmayan bilgiler toplumun her kesimi için yani işletmenin tüm paydaşları için önem arz etmektedir. İşletmelerin kendi içerisinde sürdürülebilirliğinin sağlanmasının yanında tüm evrende sürdürülebilir kalkınmaya dikkat çekilmiştir. Gelecek nesillerin de ihtiyaçları olacak kaynakları karşılayabilmek sürdürülebilir kalkınma da esas alınan konudur. İşletmeler için düşünüldüğünde ise sürdürülebilirliğin üç temel noktası vardır. Birbiri arasında dengede olan bu üç nokta; sosyal, çevresel ve ekonomik amaçlardır. 1990 itibariyle bazı işletmeler sürdürülebilirlik raporlarını tüm bilgi kullanıcılarına sunmaya başlamıştır. İlk başlarda üretim işletmelerinde tüketilen kaynaklar, tahrip edilen doğal kaynakların ölçüsü gibi çevresel datalar raporlanırken, zamanla işletmelerde istihdam sağladığı çalışanlarının hakları ve işletmenin sosyal sorumluluk çalışmaları gibi konuları da kapsayan sürdürülebilirlik raporlarını hazırlanmıştır (Büdeyri ve Kısa, 2016: 184).

Ancak yapılan tüm bu çalışmalar ile işletmenin bilgi kullanıcılarına ihtiyaçları olan bilgiyi tam olarak güvenilir ve şeffaf bir rapor sunamamak ile birlikte birçok anlamda eksikleri de bulunmaktaydı. Sosyal sorumluluk muhasebesi, çevre muhasebesi, sürdürülebilirlik muhasebesi gibi birbirinden farklı olarak gelişen bunca raporlamanın

tek bir raporda bulunmasını amaçlayan entegre raporlama kavramı ortaya çıkmıştır (Yanık ve Türker, 2012: 302).

1.4.2.1. Finansal Raporlama

İşletmeler açısından uzun yıllar kullanılan tek bilgi sistemi; muhasebe bilgi sistemi olmuştur. İşletmenin faaliyetleri sonucu finansal bilgilerini bilgi kullanıcılarına sunmak üzere sistematik olarak kaydedip, sınıflandırıp ve raporlayan sisteme, muhasebe bilgi sistemi yani finansal raporlama denmektedir. Finansal raporlama sonucu üretilen bilgiler hem işletme içi bilgi kullanıcılarına hem de işletme dışı hem de işletme içi paydaşlar tarafından işletmenin değerlendirilmesi ve işletme ile ilgili karar verme süreçlerinde kullanılmaktadır (Çalış ve Altınsoy, 2014: 30).

Finansal tablolar; yöneticiler, yatırımcılar, kreditorler ve düzenleyici kuruluşlar gibi grupların dahil olduğu çeşitli bilgi kullanıcılarına işletmelerin faaliyetlerinin sonuçlarını raporlamak için oluşturulan iş dokümanlarıdır. Bilgi kullanıcısı olan tüm paydaş grupları; finansal raporlama vasıtasıyla yatırım yapıp yapmamak veya şirkete borç para verip vermemek gibi çeşitli kararları alabilmek için raporlanmış bu bilgileri kullanırlar (Harrison, Horngren, Thomas ve Suwardy, 2014: 2).

Farklı ülkeler tarafından farklı raporlamaların ortaya çıkması sonucu yatırımcılar ve diğer bilgi kullanıcılar tarafından raporlamalar arasında karşılaştırma problemi yaşanmıştır. Bu soruna yönelik potansiyel çözüm için Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) oluşturulmuştur (Harrison, Horngren, Thomas ve Suwardy, 2014: 7). Ülkemiz sınırları içerisindeki işletmelerin uluslararası anlamda faaliyetlerinin değerlendirilebilmesi için Dünyaca belirlenmiş olan bu ortak raporlama diline uyum sağlaması gerekir (Karasioğlu ve Eren, 2015: 3). Bu kapsamda ülkemizde de Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları oluşturulmuştur (Elmas, 2016: 10).

1.4.2.2. Yönetim Raporları

Günümüzde küreselleşme ile ortadan kalkan sınırlar ile birlikte işletmeler arasındaki rekabette yoğun bir artış meydana gelmiştir. Bunun sonucunda da finansal

karar alıcılarında işletmeden beklenen bilgi ihtiyacı da doğru orantılı olarak artmış olup bilgiye daha hızlı ve daha çözüm odaklı bilgiye ihtiyaç duyulmaya başlanmıştır. İşletme yöneticilerine; işletme için stratejik anlamda karar alma süreçlerinde ihtiyaçlarını karşılayacak yönetim raporlama sistemleri olarak raporlamalar sunulmuştur.

Yönetim raporlaması, daha çok işletme içi paydaşlara bilgi ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik olup işletmede mevcut ve gelecekte risk teşkil eden durumları ortaya koymaktadır. Bunun yanı sıra işletmenin iç kontrol yapısını destekleyerek işletmenin zayıf ve güçlü yönlerini de rapor da belirtmektedir. Yönetim raporlaması isteğe bağlı olup finansal raporlama gibi herhangi bir yasal zorunluluğu bulunmamaktadır. Yönetim raporlamasının büyük çoğunluğunu sorumluluk muhasebesi oluşturmaktadır (Çalış ve Altınsoy, 2014; 30). İşletme faaliyetlerinin doğru planlaması ve denetlenmesi amacıyla daha çok yönetim raporlarında yer alan bilgiler kullanılır (Çalış ve Altınsoy, 2014: 31).

Yönetim muhasebesi işletme içi amaçlar için genel olarak verilerin tanımlanması, bir araya getirilmesi ve analiz yapılması sürecidir. Yönetim raporlarının başlıca amacı, işletmenin gelecekteki yönetsel kararlarına bir dayanak oluşturmaktır. Yönetim raporlaması, üretim düzeyleri, maliyetleri, envanter ve işletmenin diğer önemli tarafları ile ilgili gerekli bilgileri içerir. Muhasebe bilgi sistemi içerisinde yer alan yönetim raporlama sisteminin kontrolü ile bir araya getirilen bu bilgilerden, işletmenin farklı şekiller ile kontrol, değerlendirme ve planlamasında faydalanılabilir (Çetin, Özcan ve Yücel, 2004: 65).

1.4.2.3. Çevre Raporlaması

Her geçen gün küreselleşmenin de etkisiyle ülkeler arası sınırlar kalkmış ve serbest piyasa ekonomisi neredeyse tüm Dünya'ya hâkim olmuştur. Bunun sonucunda da teknoloji gelişmiş ve işletmeler arasında akıl almaz bir rekabet ortaya çıkmıştır. İşletmeler ilk kuruluş aşamasında ilk amaçları kar elde etmek olduğundan pek fazla çevre ile ilgili meydana getirdikleri olumsuz etkileri önemsemeyip sadece kar elde etmeyi hedeflemiş ve doğal kaynakları olumsuz etkilerini devam ettirmişlerdi. Fakat orta ve uzun vadede işletmelerin gelişimlerinin ilerleyen aşamalarında eğer bu olumsuz

etkilere bir dur denmediği takdirde işletme faaliyetlerini gerçekleştirmek için ihtiyaçları olan doğal kaynağı da kaybedeceklerinin farkına varmış ve doğal kaynaklar ile çevrenin üzerinde olumsuz etkiler yaratmamaya dikkat etmeye başlanmıştır. Bunun yanı sıra ise toplumun bu husustaki hassasiyeti, çevre ile ilgili bir takım yasal düzenlemeler, tüketicinin çevre ile ilgili talepleri, çeşitli çevre organizasyonları gibi baskılayıcı faktörler sayesinde işletmeler çevreye karşı duyarlı olmaya ve faaliyet süreçlerinde çevresel unsurları göz önüne almaya başlamışlardır (Haftacı ve Soylu, 2008: 93).

İşletmelerin faaliyetlerinde verimliliği arttırmak, topluma karşı imajlarını geliştirmek ve böylece piyasada prestijini arttırmak gibi işletme lehine kazançlar sağlamak amacıyla çevreyi kullanmaktadırlar (Aydın, 2015: 10).

Çevre muhasebesi alanında ortaya çıkan ilk yaklaşım bir takım muhasebeci ve ekonomistin yaptığı çevresel uygulamalar ve tekniklerin 1960'lı yıllarda geliştirilmesiyle ortaya çıkmıştır (Taşdemir, 2011; 32). Muhasebe bilgi sistemi içerisine çevresel konuları da dahil etme çalışmaları iki temel çalışma ile başlamıştır. Bu iki temel çalışmadan birincisi, 1972 yılında Nordhaus ve Tobin tarafından Birleşik Amerika'da yapılmıştır. İkinci çalışma ise, 1974 yılında Norveç Hükümetin de gerçekleşen doğal kaynak muhasebesi modelidir (Pearce, Markandya ve Barbier: 1993; 88). Çevre raporlaması ile ilgili yapılan çalışmalar genelinde sosyal muhasebe üzerine yoğunlaşarak makroekonomik anlamda olmuştur. Fakat 1980'li yıllar itibariyle çevre muhasebesine ilişki ayrı bir başlık olarak çalışmalar çoğalmış olup mikroekonomik anlamda da çalışmalar yapılmıştır (Korukoğlu, 2011: 81).

26/12/1992 tarihinde 1.nolu Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği'nde yayımlanan on iki adet kavramdan birisi de sosyal sorumluluk kavramıdır (Sevilengül, 2016: 18). Sosyal sorumluluk kavramı gereğince işletmelerin doğal kaynaklar ve çevre üzerinde yarattığı değişimleri raporlayarak üzerine düşen yükümlülüğü gerçekleştirmiş bulunur (Arı ve Bayram, 2017: 541). Çevresel raporlamanın içeriğinde çevresel risklerin neler olduğunu, işletmenin faaliyetleri sonucunda çevreye etkilerini ve yarattıkları etkiyi ne şekilde ne maliyetle yönettiklerini, çevresel olarak işletmelerin belirledikleri politikaları, uygulamayı düşündükleri stratejileri ve çevresel hedefleri yer almaktadır. Bu bilgileri içerisinde bulunduran çevresel raporlama ile işletmeler ilgili

paydaşlara (bilgi kullanıcılarına) işletmenin çevresel performans bilgilerini sunmaktadırlar (Uluslan, 2009: 184).

Çevresel muhasebenin amaçları da diğer muhasebe sistemleri ile benzerlik göstermektedir. Bunlar (Pearce, Markandya ve Barbier, 1993: 87);

- Belirli bir zaman diliminde kaynak envanterinin durumunu gösteren ve bunun bir bilançosunu çıkarmak,
- Belirli bir zaman diliminde kaynak stokunun ne kadarının kullanıldığını ne kadar kaynak geldiğinin ne kadarının şekil değiştirdiğinin ve bu kaynaklara ne ilave edildiği gibi bilgilerin belirlenmesi ve gerekli hesaplarının açılması,
- Duran değerler ile dönen değerlerin dengeli ve tutarlı olmasını sağlamaktır.

Yönetim kararları açısından değerlendirildiğinde güvenilir ve zamanında bilgi edinebilmek amacıyla çevre muhasebesinde gerekli görülen konular şunlardır (Erkol, 1998: 24);

- Mevcut ya da gelecekte karşılaşılabilecek riskler,
- Enerji, çöp ve çevresel koruma gibi birtakım konularda maliyet analizi,
- Çevresel unsurları da içerisine alan yatırım değerlendirilmesi yapılması,
- Bilançoda ve işletme maliyetlerinde finansal olmayan ekolojik kavramlar belirleyerek birtakım muhasebe teknikleri geliştirmek,
- İşletmelerin faaliyet sahalarındaki çevresel alanların iyileştirilmesi anlamında yapılan çalışmaların maliyet ve gelirlerini belirleyerek vergilendirmek şeklindedir.

Ekonomik anlamda çevre muhasebesinin yerine getirdiği misyonu gerçekleştirirken iki farklı şekilde incelenmesi söz konusudur. Çevre muhasebesinin uygulamaya geçirildiği ülkelere bakıldığında makro ve mikro boyutları ile ele alınmıştır. Çevre muhasebesi makro anlamda düşünüldüğünde milli açıdan, mikro anlamda düşünüldüğün de ise işletme boyutundan ayrı ayrı ele alınmıştır (Kırlioğlu ve Can, 1998: 58).

Çevre muhasebesi, uluslararası boyutta düşünüldüğünde IASC'in oluşturduğu Uluslararası Muhasebe Standartları'nda çevresel sorunlar şu başlıklar ile incelenmiştir (Özbirecikli, 2002: 34);

- Çevresel maliyet ve bu anlamda ortaya çıkan sorumlulukların ortaya konması,
- Çevresel masrafların ne denli oluştuğunun ölçüsü,
- Zararlı malların ortaya çıkardığı zararları azaltmaya gidilmesi,
- Kirletme ve emisyonlar hakkında cezai yaptırımların uygulanmasıdır.

1.4.2.4. Sürdürülebilirlik Raporlaması

1970'li yıllar itibariyle yapılan çalışmalarda, dönemsel endüstriyel kalkınma faaliyetlerinin, çevrenin sağladığı kaynakların üstünde olduğu ve bunun sonucunda ilerleyen dönemlerde insanlığa olumsuz etkilerinin ortaya çıkacağı sonucuna varılmıştır. Sonraki yıllarda çeşitli Sivil Toplum Kuruluşlarının ve uluslararası toplulukların birtakım çalışmaları ile gelecek nesillerin hak ve ihtiyaçlarını da korumaya yönelik bir anlayış başlamıştır.

'Sürdürülebilir Kalkınma' kavramını 1987 yılında Dünya Çevre ve Kalkınma Komisyonu ve 2008 yılında ise Birleşmiş Milletler çeşitli şekillerde tanımlamışlardır. Yıllar ile birlikte çevresel anlamda yapılan çalışmalar ile anlaşılmıştır ki ekolojik bir kriz evresinde bulunduğu sonucu varılarak tanımlarda geliştirilmiştir. Ve son olarak 'yaşam kalitesinin, çevrede ki yaşamı destekleyici doğal sistemlerin taşıma kapasitesi içerisinde kalacak şekilde iyileştirilmesi' şeklinde tanımlanmıştır (TİSK ve Proje Ortakları, 2016: 18).

Sürdürülebilirlik muhasebesi, belirlenmiş bir ekonominin; çevresel ve sosyal etkenlerin yarattığı finansal etkilerini ilk olarak, ekolojik ve sosyal etkilerini de ikinci olarak ve en önemlisi olan sürdürülebilirliğin sosyal, çevresel ve ekonomik olarak üç boyutunu oluşturan konular arasındaki ilişkilerini kaydetmek, sınıflandırmak, raporlayarak analiz etmek üzere işletme faaliyetlerini yöntemlerini ve sistemleri ile ilgilenen muhasebe bilim dalının bir alt dalı olarak tanımlanabilmektedir (Tarakcıoğlu Altınay, 2016: 60).

Sürdürülebilirlik raporlaması aynı zamanda sosyal sorumluluk raporlaması olarak da tanımlanabilir. İşletme çalışmaları bir tek ekonomik anlamda değil, çevresel ve sosyal anlamda ki faaliyetlerini içine almaktadır. Sürdürülebilirlik raporları bununla birlikte işletmelerin sosyal bilgi kullanıcılarına onların taleplerini önemseyip önemsemediği ile ilgili bir değerlendirme sunabilir. İşletmelere gerçekleştirdiği faaliyetler sonucunda ne denli başarıya ulaşıp ulaşmadığını gösterebilir ve gerekirse yeni işleme politikalarına yönlendirebilir (Yanık ve Türker, 2012: 298).

Sürdürülebilirlik raporlaması işletmelerin faaliyetlerini gelecek nesillere aktarabilmek amacıyla daha sürdürülebilir hale sokabilmek için kendilerine hedef belirlemelerine, işletmelerin kendi performanslarının değerlendirmelerine ve performans değişimlerini kontrol etmelerine fayda sağlamaktadır. Sürdürülebilirlik rapor bir işletmenin çevreye, topluma ve ekonomiye etkileri hakkında bilgiler içermektedir. Bu şekilde sürdürülebilirlik raporlaması, işletmelerin soyut konular ile ilgili bilgilerini elle tutulur olarak somut bir hale getirerek sürdürülebilirlik anlamında işletmelerdeki iyileşmeleri faaliyetleri ve işletme stratejisinde ki etkilerinin anlaşılmasını sağlayabilir (GRI, 2014: 5).

Sürdürülebilirlik raporlaması; işletmelerin sadece hisselerini alan yatırımcılar açısından değil toplumu da işletmenin bir paydaşı olarak görmektedir. Bunun sonucunda işletmelerin faaliyetlerini ve ekonomik, sosyal ve çevresel etkilerini ortaya koyduğu, bu etkilerin kontrolünü ve iyileştirilmesi ya da pozitif yönde kullanılması amacıyla hayat geçirilen projeleri ve uygulamaların açıklandığı bir raporlanma şeklidir. Sürdürülebilirlik raporlamaları işletmelerin topluma karşı olan sorumluluklarını açık ve şeffaf bir şekilde ortaya koyması olarak tanımlanmaktadır (TİSK ve Proje Ortakları, 2016: 18).

Kurumsal sürdürülebilirlik, uzun vadeli olarak işletmelerde değer yaratmak için, sosyal, çevresel ve ekonomik unsurların kurumsal yönetim ilkeleri ile birlikte işletme faaliyetlerinde ve yöneticilerinin karar verme süreçlerinde dikkat edilmesi ve bu unsurlar ile ilgili risklerin etkin ve verimli bir şekilde yönetilmesi olarak tanımlanmıştır. İşletmelerin sürdürülebilirliğe yönelmelerinin başında kurumsal sosyal sorumluluk gelmektedir (Aydın, 2015; 7).

Bowman ve Haire, 82 adet işletme üzerine gıda sektöründe yapılan çalışmada sosyal sorumluluk çalışmaları ile karlılık arasında pozitif bir ilişki olduğu ortaya konmuştur. Çalışmada, işletmelerde yıllık raporlarında sosyal sorumluluk çalışmalarına ilişkin yaptığı faaliyetlerine yer veren 31 işletmenin daha karlı olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bu işletmeler, diğer bu tarz sosyal çalışmalarına ilişkin açıklamalarda bulunmaya işletmelere göre beş yıllık bir süreçte ortalama %4-5 karlılık oranıyla daha fazla olduğu görülmüştür (Sözbilir, 1981: 56).

İşletmelerin sürdürülebilirlik raporu oluşma nedenleri (Uyar, 2015: 136);

- Mecburi menkul kıymet borsasında işlem görebilmeli için oluşan gereksinimleri,
- İşletmelerin yasalar ve mevzuatlar açısından gereksinimleri,
- İşletmelerin gönüllü olarak yaptıkları menkul kıymetler borsası kılavuzları,
- Bilgi kullanıcılarının ihtiyacı olan bilgiyi sunma gereksinimi,
- Kılavuz ve çerçevelerin ulaşılabilir olması,
- Hesap verebilirliği ve şeffaflık anlayışını ve sürdürülebilirliği destekleyen kuruluşlar,
- Sürdürülebilir raporlamanın sağlayacağı yararlar,
- İşletmenin sürdürülebilirlik anlayışına olan bağlılığı ortaya koyar,
- İşletmenin pazarlama ve raporlamayı bir iletişim kanalı olarak bilgi kullanıcılarına sürdürülebilirlik yönetim anlayışını sunmak ve işletmenin prestijini ve güvenini arttırmak,
- İşletmeye hedefler koyma ve bu hedeflere ne şekilde ulaşılması gerektiğinin değerlendirilmesidir.

Sürdürülebilirlik raporu bir işletmenin ekonomi, çevre ve topluma olan artı ve eksi etkilerine dair açıklamalar aktarmaktadır. GRI, sürdürülebilirlik raporlarının işletmeler için amaçlarını şu şekilde açıklamıştır (Yüksel, 2017: 113).

- İşletmenin sürdürülebilir kalkınma ile ilgili toplumun beklentilerini ne şekilde etkilediğinin gösterilmesi gerektiği,
- Sürdürülebilirlik açısından işletmenin performans değerlendirmeleri, yasalar, yönetmelikler, gönüllü girişimler ve kurallar ile değerlendirilmesi,

- İşletmenin performansının işletme içinde ve farklı işletmeler ile sektörde zaman ile karşılaştırılması.

Ülkemizde kurumsal yönetim ve kurumsal sürdürülebilirlik için belirlenen konular Sermaye Piyasası Kanunu ve Sermaye Piyasası Kurulu'nun (SPK) oluşturduğu Kurumsal Yönetim İlkeleri Tebliği ile ortaya konmuştur. Çoğunlukla 1999 yılında OECD tarafından sunulan kurumsal yönetim ilkeleri temel alınarak ortaya konan, 'Kurumsal Yönetim İlkeleri Tebliği'nde; şeffaflık, sorumluluk, adillik ve hesap verebilirlik olarak belirlenen kurumsal yönetim ilkeleri bulunmaktadır. İlk olarak 2003 yılında SPK tarafından yayınlanan 'Sermaye Piyasası Kurulu Kurumsal Yönetim İlkeleri' ilerleyen yıllarda uluslararası gelişmelere göre değişik tarihlerde revize edilmiştir (Gücenme Gençoğlu ve Aytaç, 2016: 58).

1.4.2.5. Entegre Raporlama

Kurumsal raporlamanın gelişim süreci üç evreden oluşmaktadır. İlk olarak finansal olmayan raporlama çalışmaları; daha sonra sürdürülebilirlik raporlaması gelişim süreci ve son olarak entegre raporlama devrimi başlamıştır. Bu sebeple, 2001-2006 yılları arasında hem ulusal kapsamda hem de uluslararası alanlarda finansal olmayan raporlama hakkında birçok çalışma yapılmıştır. Bu çalışmaların sonucunda da işletmeler 2007 yılında sürdürülebilirlik raporları sunmaya başlamıştır ve 2008 yılında da sürdürülebilirlik (sosyal sorumluluk) rapor sayısı artmaya başlamıştır. Dünya'da 2010 yılında meydana gelen bir takım ekonomik skandallar raporlama şekillerine bakış açısında değişiklikler ile ilk entegre raporlar yayınlanmaya başlamıştır. İlk uygulama taslağı, IIRC tarafından 2011 yılında yayınlanmıştır. Entegre raporlamanın bu ilk taslağında; içerik maddeleri ve ilkeleri ortaya konmuştur (Büdeyri ve Kısa, 2016: 183).

2. BÖLÜM

ENTEĞRE RAPORLAMA

Kurumsal raporlama da küreselleşme ile birlikte birtakım değişiklikler yaşamıştır. İlk başta kurumsal raporlama başlığı altında bilgi kullanıcılarına işletmelerin mali durumlarına ilişkin ortaya konan finansal bilgiler, finansal raporlama şeklinde sunulmaktadır. İlerleyen yıllarda bilgi kullanıcılarının değişen gereksinimleri nedeniyle bilgi kullanıcılarının edindiği finansal bilgiler karar alma süreçlerinde yetersiz kalmaya başlamış ve bunun sonucunda işletmelerin sosyal, çevresel ve ekonomik çalışmalarını da önemseyen sürdürülebilirlik raporlamaları ortaya konmuştur. Günümüzde ise kısa, orta ve uzun vadeler de işletmelerin devam ettikleri faaliyetlerinde çevresel, sosyal ve ekonomik performansları açısından ne şekilde değer yarattıkları ve bilgi kullanıcıları ile ne şekilde iletişim kurdukları araştırılmaya başlanarak entegre raporlama şekli ortaya konmuştur (Ercan ve Kestane, 2017: 74).

İşletmelerin faaliyetlerine ilişkin bilgilere farklı yönleriyle tüm bilgi kullanıcılarının ihtiyaçları bulunmaktadır. Özellikle fon ihtiyaçları olan işletmelerin ihtiyaçlarını karşılamada önemli rol oynayan menkul kıymet yatırımcıları, borç veren finansal kurumlar, işletmeden mal ve hizmet talep eden müşteriler, işletmenin tedarikçileri gibi bilgiye ihtiyacı olan bilgi kullanıcılarının karar alma süreçlerinde kullanılırlar. Yani finansal tablo kullanıcı olarak bilinen bu işletme paydaşları için işletme ile ilgili mali açıdan tüm bilgileri bilmek, işletme fonlarının etkin bir şekilde yönetilmesi ve kaynakların dağılımlarının verimli olması açısından hayati önem taşımaktadır. Özellikle işletmeye gelecekte yatırım yapacak ya da mevcut yatırımcılar ve gelecekte borç verecek ya da mevcut borç veren kişiler tarafınca işletmenin finansal durumu hakkındaki parametreler karar verme süreçlerinde belirleyici rol oynamaktadır. Fakat, her geçen gün işletmelerin sadece finansal bilgilerini sunarak değerlendirilmesi yeterli ve gerçekçi görülmemekte olup finansal olmayan verilerinde sunulması gerekliliği kabul edilmiştir. Bu yaklaşımla birlikte entegre raporlama kavramı ortaya konmuştur. Entegre raporlama, ‘tek rapor’ olarak ta adlandırılmakta olup işletmenin tüm faaliyetlerine ilişkin finansal ve finansal olmayan raporlarının ve sürdürülebilirlik raporlarının tek bir raporda toplandığı rapordur. Entegre raporlamanın hem

sürdürülebilirlik hem de finansal yönü bulunmaktadır (Karğın, Aracı ve Aktaş, 2013: 28).

2.1. Entegre Raporun Tanımı, Amacı ve Kapsamı

Bir işletmenin kısa, orta ve uzun vadede içinde bulunduğu dış çevre anlamında işletmenin belirlediği stratejisi, işletme kurumsal yönetimi, değerlendirilmesi açısından performansı ve gelecekte beklentilerinin ne şekilde değer yarattığının kısa ve öz bir iletişim kaynağıdır (IIRC, 2013: 7).

Entegre raporlama işletmenin mevcut raporlarında bulunan önemli bilgileri tek bir raporda toplayarak bu bilgilerin birbirleri arasındaki bağlantılarını sağlar, bu bilgilerin işletmenin bugün ve gelecekte işletme için değer yaratmasına ne şekilde etki yarattığını ifade etmektedir. Entegre raporlama, işletme faaliyetlerinin açık ve net bir şekilde birbiri arasında bağlantı kurarak ve karşılaştırılabilir olarak bütüncül bir bakış açısı ile ortaya konmasıdır. İşletmelerin faaliyetleri sosyal, çevresel ve ekonomik yönleri ile ilişkilendirirken entegre raporlama ile geçmiş dönemlere ait işletme değerlendirmelerinin yanında uzun vadeli olarak geleceğe dönük değerlendirmeler de sunmaktadır. Entegre raporlama bununla birlikte işletmelerin tedarik zinciri sürecince finansal ve finansal olmayan işletmeyi tüm yönleri ile fırsatlarını, risklerini ve değerlendirmelerinin analizi gerçekleştirmektedir. Bilgi kullanıcılarına işletme stratejisi ve işletmenin iş modelleri ile birlikte tahmin edilen riskleri ve bu risklerin ne şekilde değerlendirildiğini belirtmektedir. Entegre raporlama ile işletmelerin ortakları ve işletmenin diğer bilgi kullanıcıları arasındaki iletişimi etkili olmasını sağlayarak mevcut piyasa rekabet şartlarında sürdürülebilir bir başarı elde etmeyi amaçlamaktadır (Aras ve Sarıoğlu, 2015: 43).

Kurumsal raporlama hem finansal hem de finansal olmayan bilgilerin bir arada raporlanması ile oluşturulmuştur. Kurumsal raporlama ilk olarak tarımsal çalışmaların sürdürüldüğü zamanlarda kayda alınan muhasebe kayıtları yıllarında temelleri atılmıştır. 1930'lu yıllarda bu kayıtların sunulması yasal bir zorunluluk haline gelmesi ABD'de gerçekleşen "Büyük Buhran" krizi ile başlamıştır. ABD gerçekleşen bu önemli kriz sonrasında yatırımcıların işletmelere karşı güvenlerinin sarsıldığını fark etmiştir ve

Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları'nı ortaya koymuştur ve ABD Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu'nu (SEC) oluşturarak borsada işlem gören işletmelerin finansal bilgilerini kamuya sunmasını mecburi hale getirmiştir. İşletmelerin finansal bilgilerini sunarken şeffaf olmanın işletmeye karşı yatırımcıların güvenini artırdığını tespit eden diğer ülkeler de ABD' de gerçekleşen düzenlemeleri uygulamaya gitmesi sonucunda finansal raporlama az zamanda dünya çapında yaygınlaşmıştır. Fakat, farklı ülkelerden işletmelerin birbirinden değişik uygulamaları benimseyip buna göre raporlama sunması yatırımcılar tarafından karşılaştırma yapmayı güçleştirmekte olup yatırımcılar ve devlet cephesinde doğru ve gerçekçi bir karşılaştırma yapabilmesine imkan vermiştir ve bununla birlikte 1973 yılında uluslararası anlamda ticaretin ve yatırımların geliştirilmesi hususunda artırılabilmesi için Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) aracılığıyla "Uluslararası Muhasebe Standartları" oluşturulmuştur. 2001 yılında bu standartlar revize edilerek günümüzde birçok ülkede ortak bir raporlama dili olarak kabul edilen "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları" olmuştur (Altınay Tarakçıoğlu, 2016: 56).

Entegre rapor, bir işletmenin stratejisinin, beklentilerinin, belirlediği kurumsal yönetimin ve işletme performansının işletmenin dış çevresi anlamında kısa, orta ve uzun vadede tüm süreç içerisinde değer yaratmayı ne şekilde gerçekleştireceğinin kısa ve öz olarak sunmasıdır. Bir entegre raporun oluşturulmasında ki temel amaç, işletmeye finansal bir sermaye kaynağı olan taraflar için bu işletmenin kısa, orta ve uzun vadede ne şekilde değer katacağını ifade etmektedir (Gücenme Gençoğlu ve Aytaç, 2016: 55).

Sadece finansal tabloların kullanılmasını işletmelerin ihtiyacı olan yeterli bilgileri sunmuyor oluşunun bir nedeni de finansal tablolar da yalnızca geçmiş dönemlere ait bilgilerinin bulunuyor olmasıdır. Ayrıca Dünya' da her geçen gün biraz daha küreselleşen ticari çalışmalar tüm işletmeleri geçmişe oranla daha çok ilgilendirmektedir. Dünya'daki herhangi bir ülkede gerçekleşen bir kriz, tüm Dünya'yı kısa sürede etkilemektedir. Bu sebeple işletmelerin bu gibi oluşabilecek risklere önlem almak için ne şekil de bir strateji uygulayacağı da finansal anlamda işletmenin gelecekleriyle çok yakından alakalıdır. Bir tek bu gibi karşılaşılabilecek tehditler için değil, işletmenin karşılaşılabileceği fırsatlar ve bu fırsatların keşfedilmesi için nasıl bir

strateji uygulayacağı işletmelerin finansal sürdürülebilirliği için önem arz etmektedir. Günümüzde yatırımcılar işletmeye ait finansal bilgilerin yanı sıra sosyal, çevresel ve yönetsel boyutlarda işletmelerin karar, uygulama ve strateji mekanizmaları hakkında bilgi edinmek istemektedirler (Büdeyri ve Kısa, 2016: 184).

Entegre raporlama hakkında birden fazla tanımlama yapılmaktadır. Bu tanımlamalar genellikle birbiri ile aynı konulara değinmektedir ve entegre raporlamanın kapsamı her geçen gün gelişmeye devam etmektedir. King Raporunda; entegre raporlama, işletmenin hem finansal faaliyetlerinin hem de sürdürülebilirlik çalışmalarını bütünsel ve tüm bilgilerin tek raporda toplanması olarak entegre raporlamayı tanımlamaktadır (Köse ve Çetinel, 2017: 161-162).

İşletmelerin entegre raporlama ile kısa, orta ve uzun vadelerde vizyonunu ve işletmenin stratejisini sunmasını, böylece de işletmenin mevcut durumunu yani varlıklarını ve kaynaklarını, işletme kültürünü oluşturan değerlerini, hedeflediği noktaya gelmek amacıyla uygulamayı planladığı stratejileri ve bu stratejiyi ne şekilde uygulayacağını açıklaması beklenmektedir. Entegre raporlama diğer raporlama şekillerine artı olarak entegre raporlamada işletmenin hem geçmiş bilgileri hem de geleceğe dair vizyonuna ilişkin bilgiler sunulmaktadır (BİST Rehberi, 2014: 35). Entegre raporlamayı geleceğe dönük olması yani gelecekte olmayı planladığı hedeflerini ve bilgilerini sunması geleneksel raporlamadan farklı en mühim özelliğidir. Geleneksel raporlama şekli bir işletmenin geçmiş dönemlerine ilişkin faaliyetlerinin ve performanslarının sonuçları ile kısıtlı bir raporlama sunarken, entegre raporlama hem geçmiş dönemde hem de işletmenin gelecekteki değer yaratma kabiliyetini ve uzun vadede beklenen değişimi hakkında daha kapsamlı bilgi edinme imkânı vermektedir (Ercan ve Kestane, 2017: 75).

İşletmeler zorunlu olan finansal raporların yanında fahri olarak düzenlediği kurumsal yönetim raporları, çevresel raporlar, sosyal raporlar ve yönetim raporları, kurumsal sosyal sorumluluk raporları ya da sürdürülebilirlik raporları gibi birçok raporlama yapılmaktadır. Fakat tüm bu raporlar ya bir tek finansal performansına ilişkin bilgileri, ya işletmeye ait çalışmaların çevreye ve topluma etkilerini ya da işletmenin kurumsal sosyal sorumluluk faaliyetleri hakkındaki bilgileri sunmaktadır. Bu sebeple

işletme paydaşların işletme hakkında karar verme süreçlerinde dayanak olarak kullanılan raporlama şekillerinin birtakım eksiklikleri bulunduğu tespit edilmiştir. “Mevcut raporlama şekillerinin eksikliklerinin ortaya çıkarılarak ve daha etkin raporlama yapabilmek için ihtiyaca yönelik yeni raporlama şekilleri bulunması için dünya çapındaki araştırmalar sonucunda entegre raporlama şekli oluşmaya başlamıştır (Yüksel ve Aracı, 2017: 744).

Entegre raporlama (Aras ve Sarıoğlu, 2015: 43, Topçu ve Korkmaz, 2015: 4, IIRC, 2013: 2);

- İşletmelerin yayınladığı bilgilerin kalitesini yükseltmeyi,
- Daha bütünsel ve etkin bir kurumsal raporlama yaklaşımı oluşturmayı,
- Sermayenin tüm kapsamalarını içine alarak (finans, insan kaynakları, fikri, sosyal, insan kaynakları, ilişkisel ve doğal) yönetilebilirlik ve hesap verilebilirlik öğelerinin etkinliğini arttırmak,
- Kısa, orta ve uzun vadede tüm süreçlerde işletmenin kendini geliştirerek değer yaratılma anlamında yönlendirmeyi amaçlamaktadır.
- Kapsamı daha geniş ve etkin bir raporlama haline getirmek,
- Karar verme süreçlerinde yatırımcılara ihtiyacı olan bilgiyi sunmak,
- İhtiyaca yönelik hizmet verme ve işletme raporlarında hesap verilebilirlik ilkesini yaygınlaştırmak,
- Tümüleşik ve entegre bir düşünce yapısına teşvik etmeyi amaçlamaktadır.
- Kurumsal raporlama için kullanılan birbirinden farklı raporlama şekillerini ve bir işletmenin kısa, orta ve uzun vadede değer yaratma sürecini maddi ve sosyal olarak etkisi dokunan tüm unsurları içinde barındıran daha entegre, bütüncül ve etkin bir raporlama ortaya koymayı,
- Sermayenin tabana yaygın olabilmesi (finans, üretilmiş, fikri, insan kaynakları, sosyal, ilişkisel ve doğal) amacıyla yönetilebilirlik ve hesap verilebilirlik unsurlarını desteklemek ve bu unsurların birbiri ile bağlantılarını açıklamak,
- İşletmenin zaman içinde değer yaratmasını kapsayan entegre düşünce, işletmenin karar verme ve aldığı kararları uygulamaya geçirme süreçlerini desteklemeyi amaçlamaktadır.

Entegre raporlamanın amacı işletme ortaklarının; organizasyonun tüm süreçlerinde değer yaratabilmesini geliştirmesinin yanı sıra bu gelişimi devamlı olarak sürdürülebilirlik becerisini değerlendirmesine katkı sağlamaktadır.

Entegre raporlama ile ilgili en çok karıştırılan konu; entegre raporlama bir işletmenin sürdürülebilirlik raporları ve finansal raporunun bir araya getirilmesi sonucu oluşan bir raporlama şekli olmadığıdır. Entegre raporun esas amacı, işletmenin hedef ve beklentilerinin göz önüne alınarak sürdürülebilirlik anlamındaki faaliyetlerinin sonucunda, bunların işletmenin finansal bilgileri ile bağlantılarını kurarak, işletmenin kısa, orta ve uzun vadeler de işletmenin gelecekte ortaya koymayı planladığı işletme değerinin bir raporlama sistemini oluşturmaktadır (İşgüden Kılıç, 2018: 30-31).

Günümüz rekabet şartlarında uyumluluk sağlanması amacıyla entegre raporlama yapılabilir. Ya da farklı bir raporlamanın ulaşılabilir bir bölümü olabilir. Bir entegre raporun temel amacı, işletmenin etkisinin olduğu veya işletmeye etkisi dokunan varlıklar, kaynaklar ve ilişkiler ile ilgili bilgi sunmak ve ne derecede etkileyip ya da etkilediğini sunmak olmalıdır. Burada dikkat edilmesi gereken en önemli konu işletmenin tüm paydaşlarına ne şekilde değer yarattığının bildirilmesidir (Yılmaz, Atik ve Okyay, 2017: 98).

Entegre raporlamanın oluşumu ile işletmenin finansal bilgileriyle ilişki kurularak işletmenin yarattığı değer belirlenmesi amaçlanmaktadır. Entegre raporlama içeriğinde finansal bilgileri içeren raporlamalar, sürdürülebilirlik raporlaması ve kurumsal sosyal sorumluluk raporlaması konu alınarak işletmenin etki alanına giren çevreye dair bilgiler sunmaktadır. Sürdürülebilirlik raporlarını oluşturmak finansal durumu iyi olarak sayılabilecek bir işletmenin çevreye ve sosyal anlamda uyumlu olup olmadığını, risklerini ve fırsatlarını doğru değerlendirip değerlendirilmediğini görmek için kullanılmaktadır. Fakat yatırımcılar, sürdürülebilirlik raporlarından elde ettikleri veriler ile finansal performans verileri ve işletme değerinin birbiriyle bağlantılarını tam olarak ilişkilendiremedikleri için bu sürdürülebilirlik raporları yatırımcıların ihtiyaçlarını karşılamada yeterli olamamıştır. Bu sebeple eksiklikleri tamamlamak amacıyla yatırımcıları; entegre raporlama ile işletmenin gelecekteki performansı ile

ilgili daha bütünsel olarak bilgilendirmek ve doğru kararlar alabilmelerini sağlamak hedeflenmiştir. (Gücenme Gençoğlu ve Aytaç, 2016: 52-54-55).

Entegre raporlamanın esas amacı, bir işletmenin zaman ile ne şekilde değer yaratmayı planladığını işletmeye fon kaynağı sağlayan taraflara açıklamaktır. Bu anlamda entegre raporlamanın IIRC' ye göre amaçlarını şu şekilde sıralayabiliriz (IIRC, 2013: 3, Ercan ve Kestane, 2017: 75):

- İşletmeye göre finansal olarak fon kaynağı sağlayan taraflara sunulan verilerin güvenilirliğini arttırmak,
- Daha tümleşik ve etkili bir kurumsal raporlama yaklaşımı geliştirmek,
- Raporlama da daha yönetilebilirlik ve şeffaflık kavramlarını ön plana çıkarmak,
- Kısa, orta vadelerde ve en çok da uzun vadede bir değer yaratmayı hedefleyen entegre düşünce yapısı, işletme ile ilgili karar verme süreçlerini ve karar verildikten sonra bunu harekete geçirme faktörlerini desteklemek.

Entegre raporlama oluşturmak ile amaçlanan; sermayeyi daha verimli olarak dağıtılarak fon kaynağı sağlayıcılarına raporlamada yer alan bilgileri daha verimli olarak aktarmak ve kurumsal raporlamanın eksikliklerini kapatarak etkili bir raporlama ortaya koymaktır. Aynı sermaye öğeleri (maddi, üretilmiş, fikri, insan kaynakları, sosyal, ilişkisel ve doğal sermaye) için yönetilebilirlik ve hesap verebilirlik kavramlarına önem vererek, kısa, orta ve uzun vadede değer yaratmayı amaçlayan entegre düşünce, en doğru şekilde karar verme ve karar verme sürecinin tümünü kapsamaktadır. Entegre raporlamanın çıkış noktası olan entegre düşünce ise, bir işletme çeşitli birimleri arasındaki ilişkiyi ve birimlerin kullandığı sermaye öğelerini verimli bir şekilde birlikte değerlendirmeyi ifade etmektedir. Entegre düşünce; işletme faktörleri arasındaki etkileşimi ve birbirini ne şekilde etkilediği ile işletme bilgi kullanıcıları için işletmelerin uzun vade de işletmenin sürdürülebilirliğini sağlamak için işletmenin ne şekilde değer yarattığını açıklamaktadır (Köse ve Çetinel, 2017; 167-168).

Entegre rapor, öncelikli olarak yatırımcılar gelmek üzere bir işletmenin tüm bilgi kullanıcılarına işletme ile ilgili tüm faaliyetleri hakkında entegre bir düşünce ile bilgi sunarak işletme için daha doğru kararlar verebilmeleri için işletmeyi her yönüyle açık

ve şeffaf bir şekilde değerlendirme imkânı sunmaktadır. “İşletmenin stratejisi, kurumsal yönetim anlayışı, performans değerlendirmesi ve işletmenin sadece geçmiş dönem bilgilerini paydaşlara sunması değil gelecekte beklenenlerin de kısa, orta ve uzun vadede ne şekilde işletmeye değer kattığının kısa ve öz bir şekilde sunulması” şeklinde özetlenen entegre raporlama, işletmenin başta yatırımcılarına ve diğer tüm paydaşlarına işletmenin değer yaratma süreciyle ilgili daha doğru ve iyi bilgi verme çalışmalarından doğmuştur. Finansal raporlar ile işletmenin sosyal ve sürdürülebilirlik raporlarının entegre olarak sunulması ile ortaya çıkan entegre raporlama, bu raporlamalarda yer alan bilgilerin birbiriyle bağlantılarını ilişkilendirerek, açıklanan verilerin işletmenin değer yaratma sürecine etkisini bilgi kullanıcılarına sunmayı amaçlamaktadır. Bu şekilde entegre rapor, öncelikli olarak yatırımcılar olmak üzere bir işletmenin tüm bilgi kullanıcılarına işletmeye dair bütünsel bir yaklaşım ortaya koyarak daha verimli ve etkin kararlar verebilmeleri konusunda destek vermek amaçlanmıştır (Aras ve Sarıoğlu, 2015; 16).

Entegre raporun kapsamı, işletmenin ilgililik ve önemlilik faktörlerine göre ortaya çıkmaktadır. Entegre raporlama da işletmenin değer yaratma sürecini ciddi derece de etkileyen hususlar hakkında açıklamalar da bulunmaktadır. Bu hususlar; riskler ve fırsatlar, işletmeden beklenen ve beklenmeyen performans veya hedefler hem olumlu hem de olumsuz finansal ve finansal olmayan konuları içine almaktadır. Bu hususlar ile ilgili konular ise işletmenin değer yaratma sürecini etkilemiş ya da etkilemesi beklenen konulardır. Entegre raporlamanın kapsamı; işletmenin stratejisine, kurumsal yönetimine, işletme performansına ve hedeflerine olan etkisi dikkate alınarak ortaya konmaktadır (IIRC, 2013: 20-21)

Bunun yanında entegre raporlama, işletmenin küresel ekonomi, işletme pay sahipleri, toplum ve çevreye karşı olan sorumluluklarının belirlenmesi için ortaya konan bir yaklaşım olarak düşünülmektedir. Bu yaklaşım ile raporlamanın kapsamı da genişlemektedir. Yani muhasebe raporlaması zaman içerisinde finansal raporlamaya ve ilerleyen yıllarda sosyal yaklaşım anlayışı içerisinde entegre raporlamaya doğru evrilmiştir (Yanık ve Türker, 2012: 303).

Literatür içerisinde yapılan çalışmalarda entegre raporlamaya bakıldığında finansal raporlar ve sürdürülebilirlik raporlarının bir arada sunulması gibi değerlendiren çalışmalar bulunsa da özünde entegre raporlama bu raporlamaların bileşimi tanımından çok daha fazla bir kapsamı bulunmaktadır. Entegre raporlama, finansal sermaye ile birlikte sosyal, entelektüel ve beşerî sermayeyi de kapsamaktadır (Topcu ve Korkmaz: 2015; 4).

Bir entegre raporun kapsamı işletmenin çalışmalarının, yer aldığı sektör gibi farklı faktörlerle ilişkili olmanın yanında, entegre rapor hazırlarken oldukça kısa, öz ve açık sunulması ve sadece işletmenin kısa, orta ve uzun vadede değer yaratma sürecine etki eden ciddi konuları kapsamasına özen gösterilmesi gerekmektedir. İlk kez entegre rapor hazırlayacak işletmeler için önemli konuların belirlenmesi ve işletme ait veriler arasında ilişki kurulması açısından çeşitli güçlüklerle karşılaşılacaktır. Böylece, Entegre Raporlama Çerçevesi'nde açıklanan önemli konuların belirlenme sürecini takip etmek ve diğer işletmelerin raporlarına bakmak, raporlama hazırlamaya yeni başlayan işletmeler için bir örnek oluşturabilir. İşletme de entegre düşünce şekli oturdukça raporun içeriğini oluşturmak ve işletme bilgileri arasında bağlantıları kurmak daha basitleşecek, işletmenin her yeni faaliyet döneminde entegre raporun verimliliği, etkinliği ve kalitesi artacaktır (Aras ve Sarioğlu, 2015; 67).

2.2. Entegre Raporlamayı Düzenleyici ve Destekleyici Kuruluşlar

Entegre raporlamanın tarihsel gelişimine bakıldığında entegre raporlama ve entegre raporlamanın zamanla geçirdiği değişim ve gelişiminde önemli bir faktör olan altı önemli kuruluşun etkisi bulunmaktadır.

Bu kuruluşlar,

- International Integrated Reporting Council (IIRC),
- International Federation of Accountants (IFAC),
- Global Reporting Initiative (GRI),
- Institute of Directors in Southern Africa (IoDSA),
- The Prince's Accounting for Sustainability Project (A4S),

- The Integrated Reporting Committee (IRC) of South Africa' dır.

2007 yılında The Prince's Accounting for Sustainability Project tarafından yayınlanan Bağlı Raporlama Çerçevesi (Connected Reporting Framework)'nde ve Eylül 2009'da IoDSA tarafından yayınlanan King III'd, işletmelerin işletme stratejileri ile finansal ve finansal olmayan bilgileri arasındaki bağlantıyı raporda sunması gerektiği savunulmuş ve ilk kez entegre raporlama kavramına değinilmiştir. Son yıllarda da Aralık 2013'te IIRC tarafından Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi yayınlanmıştır.

5 Aralık 2013'de IIRC tarafından; yatırımcılar, düzenleyici kuruluşlar, muhasebe uzmanları, akademisyenler, standart belirleyiciler, yasa koyucular ve sivil toplum kuruluşlarının da birlikteliğiyle gerçekleşen çalışmalar neticesinde Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi yayınlanmıştır. Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi başlıca iki bölümden oluşmaktadır. Bunlar; Giriş Bölümü ve Entegre Rapor Bölümleridir. Giriş Bölümü; entegre raporlamaya ait temel kavramlar ve entegre raporlama çerçevesinin kullanım kılavuzunu ayrıntılı olarak belirtmektedir. Entegre Rapor Bölümünde ise; entegre raporun hazırlanma aşamasında izlenecek yolu gösteren kılavuz ilkeleri ve entegre raporda yer alması gereken öğeleri açıklayan İçerik Öğelerinden meydana gelmektedir.

Entegre raporlama çerçevesinde yer alan temel kavramların içeriğini değer yaratma, sermaye öğeleri ve değer yaratma süreci konuları oluşturmaktadır. Çerçevde kılavuz ilkeler olarak; yedi ilke belirtilmiştir. Bunlar; stratejik odak ve geleceğe yönelim, bilgiler arası bağlantı, paydaşlarla ilişkiler, önemlilik, kısa ve öz olma, güvenilirlik ve tamlık, tutarlılık ve karşılaştıra bilirlidir.

Entegre düşünce yaklaşımından yola çıkarak hazırlanan entegre raporda birbiri ile ilişkilendirilen başlıkların yer aldığı 'İçerik Öğeleri' ise sekiz öğeden oluşmaktadır. Bu öğeler; kurumsal genel görünüm ve dış çevre, kurumsal yönetim, iş modeli, riskler ve fırsatlar, strateji ve kaynak aktarımı, performans, genel görünüş, hazırlık ve sunumun temeli olarak açıklanmıştır (Yüksel ve Aracı, 2017; 745).

2.2.1. Küresel Raporlama Girişimi (GRI)

Küresel Raporlama Girişimi (GRI) sürdürülebilirlik raporlaması ayrıntılı bir şekilde tüm dünyada genel çerçevenin ortaya konmasına öncülük eden bir kuruluştur. Bununla birlikte teknolojik ağlar üzerinden de çalışmalarını devam ettiren bir kuruluştur. Sisteme birçok farklı taraf dahil olabilmektedir. Bu taraflar; sivil toplum kuruluşları, akademik, işletmeler, insan kaynakları ve profesyonel kurum ve kuruluşlardır. Bunlar; GRI'nın çerçeve sınırlarını çizdiği kılavuza göre (G3 ve G4 Sürdürülebilirlik Raporlama Kılavuzu) sundukları sürdürülebilirlik raporlarını farklı düzeylerde hazırlayan veri tabanına kaydederek onaylatabilmektedirler (Yüksel Ve Aracı, 2017; 745).

2.2.2. Uluslararası Entegre Raporlama Kurulu (IIRC)

2010 yılında küresel anlamda entegre raporlama çerçevesini yaygınlaştırabilmek ve geliştirebilmek için 'Uluslararası Entegre Raporlama Kurulu' kurulmuştur. Uluslararası Entegre Raporlama Kurulunun kuruluşuna IFAC, GRI ve "Prince of Wales Accounting for Sustainability Project" gibi kuruluşlar desteklemiştir. Kurulda hem finansal raporlamayı hem de sürdürülebilirlik raporlama standartlarını kullananlar bulunmaktadır. Kurul, uluslararası raporlama standartlarını ve raporlama kılavuzlarının yaygınlaştırılmasına, anlaşılıp geliştirilmesine ve teşvik edilmesine öncülükte bulunmaktadır. Kurul bu hedeflerini gerçekleştirmek amacıyla aşağıdaki faaliyetleri gerçekleştirmektedir (Karğın, Aracı ve Aktaş, 2013; 33);

- Entegre raporlama ile devlet, işletmeler ve kuruluşların arasında bir standart sağlamak,
- Çalışma yapılması gereken kısımları önceliklendirmek ve geliştirmek.
- Ayrıntılı olarak "Entegre Raporlama Çerçevesi"ni oluşturarak, entegre raporlamanın kapsamını ve unsurlarını ortaya koymak,
- Entegre raporlamanın zorunlu bir uygulama mı olarak yoksa işletme inisiyatifine mi bırakılması gerektiğinin değerlendirilmesi.

Kurumsal raporlama da Aralık 2011 yılı dönüm noktası olarak görülmektedir. Çünkü 2011 yılında Uluslararası Entegre Raporlama Kurulu tarafından sürdürülebilirlik

muhasebesi için bir raporlama çerçevesi ortaya koyma kararı alınmıştır. Bu raporlama çerçevesi, işletmeye sürdürülebilir bir şekilde değer yaratma ve sadece geçmiş dönemlere göre değil geleceğe yönelik de bir raporlama ortaya koyma amacı ile geliştirilmiştir (IIRC,2013: 2).

2010 yılında entegre raporlama ile ilgili faaliyetlerin tüm dünyada bilinir hale gelmesi için Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (IIRC) kurulmuştur. IIRC; işletmeler, düzenleyici kurumlar, kanun koyucular, yatırımcılar, akademisyenler, sivil toplum kuruluşları ve muhasebe uzmanları tarafından bir araya gelinerek oluşturulan küresel bir koalisyonudur. IIRC'nin ortağı olan kurum ve kuruluşlar; Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants- IFAC), Sürdürülebilirlik Küresel Raporlama İnisyatifi (Global Reporting Initiative- GRI), Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Vakfı, Karbon Saydamlık Projesi (Carbon Disclosure Project- CDP), Sürdürülebilirlik Muhasebe Standartları Kurulu (Sustainability Accounting Standards Board- SASB) şeklindedir (IIRC, 2013; 3).

IIRC, kurumsal raporlamadan entegre raporlamaya doğru olan evrilme sürecinde değer yaratma ve uzun vadeli olarak geleceğe odaklanan; Uluslararası Entegre Rapor Çerçevesini yayınlamıştır. Bu çerçevede entegre raporun hazırlanış sürecini ve entegre raporun sunum şekline yönelik ilkeler, temel kavramları ve raporun içeriği açıklamaktadır. Ayrıca işletmelerin entegre raporlamalarını IIRC tarafından yayınlanmış olan entegre raporlama çerçevesine göre oluşturulması gerektiğini vurgulamıştır. Bu çerçevede belirlenmiş olan ilkelere bağlı bir yaklaşım olduğu savunulmaktadır. Kamu sektörü, özel sektör ve sivil toplum kuruluşlarının da kullanabileceği bir çerçevedir (IIRC, 2013: 7).

2.3. Entegre Raporun Kullanıcıları

Bir entegre raporlama kullanıcısı olabilecek taraflar; işletme çalışanları, iş ortakları, müşteriler, yerel toplumlar, tedarikçiler, yasa koyucular, politika yapıcılar ve düzenleyiciler kuruluşlar olmak üzere bir işletmenin zaman içerisinde değer yaratma sürecinde bir şekilde etkisi dokunan tüm paydaşlar tarafından kullanılabilir (IIRC, 2013; 7).

İşletmeye ait finansal bilgileri ile işletmenin sosyal, yönetim ve çevresel raporlarını bir arada raporlayarak entegre bir şekilde daha bütüncül bir raporlama şekli olan entegre raporlama, işletmenin ne şekilde bir değer yarattığını üst yönetime, çalışanlara ve işletmenin tüm bilgi kullanıcıları tarafından daha şeffaf, hesap verilebilir ve yönetilebilir bir şekilde daha etkin olarak anlaşılmasına imkân verir. Bu sebeple entegre rapor, işletmenin ve tüm bilgi kullanıcılarının daha sağlıklı ve doğru bilgi edinebilmesi doğru kararlar verebilmesi açısından hayati önem taşımaktadır.

2.4. Entegre Raporlamanın Tarihsel Gelişimi: Finansal Raporlamadan Entegre Raporlamaya

2001-2006 yılları arasında sosyal raporlama ile ilgili birçok çalışma yapıldığı görülmektedir. Bu çalışmaların sonucunda 2007 yılı sonrasında işletmeler de popülerlik kazanan sürdürülebilirlik raporları ve kurumsal sosyal sorumluluk raporları hazırlanmaya başlanmıştır.

Küresel Raporlama Girişimi (Global Reporting Initiative, GRI) küresel anlamda sürdürülebilirlik raporlaması ile ilgili yapılan düzenlemeleri (G3 ve G4-Sustainability Reporting Guidelines-Sürdürülebilirlik Raporlama Kılavuzu) gerçekleştiren bir kuruluştur. Entegre raporlama hakkında ortaya çıkan gelişmelere dikkat çekilmesini Küresel Raporlama Girişimi (Global Reporting Initiative, GRI), Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants, IFAC) ve bu kurumlar tarafından kurulan Uluslararası Entegre Raporlama Kurulu (IIRC)'nin önemli ölçüde desteği olmuştur (Karğın ve diğerleri, 2013; 33).

Entegre raporlama standartları bakımından geçtiğimizden yıllar içinde önemli çalışmalardan biri Mayıs 2013 yılında GRI'ın dördüncü güncellemesini yaparak (G4) yeni çerçeveyi yayınlaması olmuştur. GRI G4 Kılavuzu işletmeyi entegre raporlama oluşturmaya hazırlayan ve entegre raporlama hazırlayabilecek bir işletme kültürü yaratmayı hedefleyen bir sürdürülebilirlik kılavuzudur. GRI G4 te yapılan son güncellemeler ile daha önce yayınlanmış olan G3'ten ayıran en önemli fark, entegre raporlamanın hangi bilgi kullanıcılarına hazırlandığı, bu bilgi kullanıcıların raporlamadan beledikleri veya ihtiyaç duydukları bilgilerin hangi konular olduğu ve bu

konular hakkında işletmenin ne şekilde bir performans gösterdiğine ilişkin değerlendirmesini yapmasıdır. G4'ün getirdiği bir diğer önemli farklılık da işletmelerin tedarik zincirinde karşılaşılabilecekleri olası risk ve fırsatları belirleyip daha sonra da değerlendirmelerini yapması G4 ile gelen yeni revizelerden bir başka önemli eklentilerden birisidir (Keskin, 2014; 52-53).

IIRC'in oluşması sonucunda işletmeler, yatırımcılar, sivil toplum kuruluşları ve uluslararası kuruluşlar gibi taraflarının da bulunduğu büyük bir katılımcı kitlesi ile Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi ortaya konmuştur ve bunun sonucunda 2010 yılı ve sonrasında entegre raporlama ile ilgili ilk denemeler yapılmaya başlamıştır. Entegre raporlamayı hisseleri borsada işlem gören işletmeler için yasal bir zorunluluk haline gelen ilk ülke Güney Afrika Cumhuriyeti olarak gerçekleşmiştir. 2011 yılında IIRC'nin yaptığı çalışmadan sonra birçok ülkenin kamu ile özel sektör, akademisyenlerin ve sivil toplum kuruluşlarının temsilcilerinin de dahil olmasıyla 2013 yılında Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi son halini bulmuştur. Bu son yayınlanan çerçeve ile entegre raporlama hazırlamaya başlayan işletmeler 2013 yılında yayınlanan çerçeveyi temel almaktadır (Büdeyri ve Kısa, 2016: 183; Aras ve Sarıoğlu, 2015: 16).

Ülkemizde 2011 yılında İş Dünyası ve Sürdürülebilir Kalkınma Derneği (SKD Türkiye) ve Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği (TKYD) aracılığıyla oluşturulan bir çalışma grubu tarafından entegre raporlama ile ilgili ilk çalışmalar yapılmaya başlanmıştır. Bu zaman zarfında IIRC'nin Türkiye'deki temsilciliği görevini Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği üstlendi. 2013 yılında entegre raporlamayı kullanmak için IIRC deneme çalışmalarına dahil olan ilk işletmeler Türkiye'den Garanti Bankası ve Çimsa oldular. TÜSİAD tarafından 2015 yılında Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Koordinasyon Kurulu (YOİKK), 2014-2015 eylem planı kapsamında 'Kurumsal Raporlamada Yeni Dönem: Entegre Raporlama' rehberi 2014-2015 eylem planı kapsamında yayınlandı. Şubat 2017 yılı itibariyle Güney Afrika ve Brezilya vb. ülkelerde olduğu gibi Türkiye'de entegre raporlama ağının oluşturulmasına ihtiyaç duyulmuş ve entegre raporlama ile ilgili farkındalık yaratılabilmesi ve işletmelerin entegre raporlama hakkındaki uygulamalarına teşvik edebilmek için IIRC'nin de desteği

ile Entegre Raporlama Türkiye Ağı (ERTA) oluşturulduğunu İstanbul'da gong töreni ile kamuoyuna duyurmuştur (<http://www.borsaistanbul.com/duyurular/2017/02/16/borsa-istanbul-da-gongentegre-raporlama-turkiye-agi-icin-caldi>).

Dünya'da her geçen gün artan küreselleşme ve piyasadaki rekabet koşulları sebebi ile işletmeler için yeni değerler ortaya koymaları gerekmiş ve bu da işletmeler de faaliyetlerini gerçekleştirirken iş yapma yöntemleri günümüzün şartlarına göre güncellenmiştir. Bu zaman aralığında küreselleşme ve rekabet faktörleri ile birlikte doğal kaynakların azalışı, yaşanan krizler, paydaşların ve devletin işletme raporlarından şeffaflık beklentisi, işletmelerin ne kadar kar elde ettiğinden çok, karı ne şekilde elde ettiğinin değerlendirilmesi gibi unsurlar dikkate alınmıştır. Bu yönde entegre raporlama kısa, orta ve uzun vadelerde işletmenin yarattığı değeri ve sürecini sunan kısa, öz ve anlaşılır bir raporlama şekli olma hedefindedir. Bu hedefleri gerçekleştirebilmek amacıyla oluşturulan ERTA entegre raporlamayı tüm bilgi kullanıcılarının bu konuda bilgi sahibi olmasına imkân sağlamıştır (İşgüden Kılıç, 2018: 33-34).

Finansal olarak faaliyetlerin kaydedilmesi zirai ticaret çalışmalarının tutulması ile başlamıştır. Fakat Muhasebe kayıtlarının tutulması kamuoyuna yayınlanması hemen gerçekleşmemiştir. 1930'larda ABD'de muhasebe kayıtlarının ilk defa yasal olarak zorunlu hale gelmiştir. ABD'de zorunlu hale gelmesinin en önemli sebebi o dönemde gerçekleşen Büyük Buhran olmuştur. Büyük Buhran krizi ile yatırımcıların ve diğer bilgi kullanıcılarının işletmelere ve borsaya olan güvenleri önemli derecede zedelemiştir. Bilgi kullanıcılarının zedelenen güvenlerindeki hasarı düzeltebilmek amacıyla ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları'nı yayınlamıştır sonra da ABD Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu'nu (SEC) oluşturularak borsada işlem gören işletmelerin finansal bilgilerin yayınlamasını zorunlu hale getirmiştir. Bu çalışmaların sonucunda bilgi kullanıcılarının güveninin olumlu sonuç alınca birçok ülke de benzer çalışmalar yaparak kanun ve standartlar ortaya koyarak finansal raporların kayda alınarak yaygınlaşmaya başlamıştır. Fakat bu defa da ülkeler arasında raporlama şekilleri arasında farklılıklar doğduğu için bilgi kullanıcıları birtakım zorluklar çekmeye başlamıştır. 1973 yılında küresel olarak uluslararası ticaretin gelişebilmesi, yatırımların artmasının sağlanması ve bilgi kullanıcılarının işletme

raporlamaları arasında daha gerçekçi karşılaştırma yapabilmeleri açısından Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC)' nin hazırladığı “Uluslararası Muhasebe Standartları” (International Accounting Standards –IAS) ortaya konmuştur. 2001 yılında bu standartlar revize edilerek birçok ülkede ortak raporlama dili olarak kabul edilmiş ve “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (International Financial Reporting Standards –IFRS)” olarak kabul edilmiştir (Büdeyri ve Kısa, 2016: 183).

Entegre raporlama gelişim sürecine bakıldığında kurumsal raporlama kapsamında üç evreden söz edilebilir;

- (1) finansal olmayan raporlama girişimleri;
- (2) sürdürülebilirlik dönemi;
- (3) entegre raporlama devrimi şeklindedir.

Bu sebeple, 2001-2006 yılları arası hem ulusal hem uluslararası anlamda finansal olmayan raporlama hakkında birçok çalışma gerçekleşmiştir. Bu çalışmaların sonucunda da işletmeler 2007 yılında sürdürülebilirlik raporları yayınlanmaya başlamıştır ve 2008 yılında sürdürülebilirlik/sosyal sorumluluk raporları daha da popülerlik kazanmaya başlamıştır. İlk olarak entegre raporlama, 2010'da dünyadaki bazı olayların ekstra finansal raporlara bakış açısını değiştirmesiyle yayınlanmaya başlandı. IIRC entegre raporlama olarak ilk uygulama taslağını 2011 yılında yayınlamıştır. Bu uygulama taslağında; entegre raporlamada yer alması gereken içerik maddeleri ve ilkeleri bulunmaktadır.

2010- 2012 yılları arasında, entegre raporlama alanında teorik ve deneysel faaliyetler akademisyenler tarafından gerçekleştirilmiştir. Entegre raporlama mevcutta Güney Afrika Cumhuriyeti'nde yasal bir mecburiyetken, Avustralya'da fahri olarak tutulabilmektedir. Teknolojik gelişmeler, çevresel alanda ve sosyal sorumluluk anlamında gerçekleşen ilerlemeler sebebiyle sadece finansal raporlamanın bir işletmelerin mevcut durumlarını ve işletmelerin gelecekteki durumları hakkındaki beklentileri ile ilgili bilgi sunmaları gerekliliği konusunda birtakım eksiklikleri bulunmaktadır. Bununla birlikte iletişimin hızla gelişmesi ile dünyanın bilgi toplumuna

dönüşmesi, işletmelerin bir tek finansal bilgilerinden başka know-how, isim hakkı ve insan sermayesi gibi finansal olmayan varlıklarını da dikkate almayı gerektirmektedir. İşletmelerin bu finansal olmayan varlıklarının finansal tablolar aracılığıyla hazırlanması ve sunumu zor olacaktır. Sadece finansal tabloların işletmeler hakkında yeterli bilgiyi sunamamasının bir nedeni de finansal tablolarda işletmeye ait yalnızca geçmiş dönem durumunu ait bilgilerin bulunmasıdır. Bununla birlikte uluslararası ticari faaliyetlerin tüm işletmeleri geçmişe göre günümüzde daha çok etkilemektedir. Küreselleşmenin sonucunda dünyanın herhangi bir yerinde gerçekleşen bir kriz, az zamanda tüm dünyayı etkilemektedir. Bu sebeple işletmelerin karşılaşılabilecekleri herhangi bir riske karşı ne şekilde bir strateji uygulayacakları da işletmelerin gelecekteki finansal durumlarını ciddi anlamda etkilemektedir. Yalnızca riskler açısından değil işletmenin potansiyel fırsatlarının keşfedilmesi ve bu fırsatların ortaya konulabilmesi için neler yapılabileceği hakkındaki stratejiler de işletmelerin finansal sürdürülebilirliği açısından önemli etkisi bulunmaktadır. Günümüzde tüm bilgi kullanıcıları finansal bilgiler ile birlikte sosyal, çevresel ve yönetsel anlamda da işletmelerin karar, uygulama ve stratejileri ile ilgili bilgi sunulmasını beklemektedir.

Günümüzde işletmelerin finansal olmayan bilgileri sadece o işletmenin mevcut yatırımcıları ya da potansiyel yatırımcılarının değil, işletmenin diğer paydaşları olan tüm toplum tarafından da bilgilerin sunulması beklenmektedir. Çünkü işletmelerin sürdürülebilirliği ile birlikte tüm toplum açısından bir sürdürülebilir kalkınma da oldukça önem arz edilmeye başlamıştır. Sürdürülebilir kalkınma ile insanoğlunun ihtiyaçlarını karşılar, gelecek nesillerin de ihtiyaçlarını karşılayabilmeleri amacıyla bu dünyayı onların ihtiyaçlarına da yetecek şekilde miras bırakmaktır.

İşletmeler açısından düşünüldüğünde ise, sürdürülebilirliğin üç temel boyutu bulunmaktadır. Bu boyutlar; sosyal, ekonomik ve çevresel alanlardır ve de bu alanların birbirleri arasındaki ince dengedir. Bu anlamda bazı işletmeler 1990'lı yıllarla beraber sürdürülebilirlik raporlarını sunmaya başlamışlardır. İlk zamanlar üretimi arttırabilmek için tüketilen kaynaklar, hasara uğrayan doğal alanların sayısı gibi çevresel bilgilere dikkat çekilmesinden sonraları ise sektörlerde istihdam edilen çalışanların hakları ve

işletmelerin faaliyette bulunduğu sosyal sorumluluk gibi hususları da içeren sürdürülebilirlik raporları sunulmaya başlanmıştır.

Yapılan çalışmalarda sosyal sorumluluk muhasebesi, çevre muhasebesi, kurumsal yönetim ve stratejik yönetim anlamında sürdürülebilirlik hedefli raporlar sunulmuştur. Bu raporlamalar sonucunda uygulama farklılıkları doğması ile, sosyal sorumluluk muhasebesi, çevre muhasebesi, kurumsal yönetim ve stratejik yönetim ile sürdürülebilir raporlamalarının hepsini içerisine alacak şekilde Tümüleşik (Entegre) Raporlama yaklaşımı ortaya çıkmıştır (Yanık ve Türker, 2012; 302).

Kurumsal raporlama anlamında entegre raporlamanın tarihi incelendiğinde 1970 yılı sonrasında ciddi anlamda tartışılmaya başlandığı görülmektedir. 1975 yılında Birleşik Krallık Muhasebe Standartları Yönlendirme Komitesi tarafından ‘The Corporate Report’ yayınlanmıştır. Bu rapor hazırlanırken yalnızca paydaşların ve finans bilgi kullanıcılarının değil bununla birlikte tüm bilgi kullanıcılarının bilgi ihtiyaçlarının karşılamak amacıyla entegre düşünce yaklaşımına sahip olmanın gerekliliği ortaya konulmuştur. 1990’lı yıllar itibariyle entegre raporlama ile hakkında birçok akademik çalışma gerçekleştirilmiştir. 2002 yılında entegre bir rapor sunan ilk işletme olarak, ana faaliyet konusu endüstriyel enzimler, biyofarmasötik ve mikroorganizmalar gibi çalışmaları olan Danimarkalı Novozymes adlı bir işletme tarafından yapıldığı düşünülmektedir. 2007 yılında yayınlanan sürdürülebilirlik amacıyla Muhasebe Birleşik Raporlama Çerçevesi ile entegre raporlamanın bugünkü şekline ulaşması yolunda çeşitli çalışmalar başlamıştır. 2009 yılında entegre raporlama ilk olarak Güney Afrika’da yapılmıştır. Bu tarihten itibaren Johannesburg Borsası Entegre Raporlama prensipleri yolunda “uygulama ve açıklama” ilkelerine göre faaliyet göstermektedir ve Güney Afrika’dan sonra Almanya, Fransa, İspanya, Brezilya ve İngiltere de finansal olmayan raporlama hakkında çeşitli düzenlemeler ortaya koymuştur (Köse ve Çetinel, 2017; 163).

Gelişen ekonomik ilişkiler, sosyal ve çevresel unsurlar karar verici taraflar için daha fazla bilginin ihtiyaç olduğu sonucunu ortaya çıkarmıştır, tüm bilgi kullanıcılarını entegre raporlamaya doğru yöneltmiştir. Küreselleşme sonucunda değişen ekonomik dengeler, gelişen teknoloji, tedarik zincirlerindeki bağımlılık durumu, hızla artan nüfus

ve sonu gelmeyen bir küresel tüketim sebebiyle dünya ciddi bir değişim sürecine girmiştir. Ani değişiklik gösteren ekonomik, sosyal ve çevresel unsurlar işletmeler hakkında daha fazla bilgi sahibi olmayı zorunlu hale getirmiştir. Bunun sonucunda yaşanan bu değişimler de işletmelerin yapılarında da değişikliklere sebep olmuştur. 1970’li yıllarda işletmeler fiziki varlık mevcutları %83 oranında daha fazla ağırlıklı iken, 2009’lu yıllara ulaşıldığında bu oran %20’nin altına inmiştir. İşletmelerin maddi duran varlıklarını yani işletmelerin mevcut finansal durumlarına finansal tablolardan ulaşılabilirken, maddi olmayan varlıklarının sadece birkaçına ulaşılabilir. Fakat 2000’li yıllara gelindiğinde işletmelerin maddi olmayan varlık paylarının arttığı görülmekte olup işletmelere ait bu bilgilerinde sunulması mecburi hale gelmiştir. (IIRC, 2012; 4).

Finansal raporlama, sanayi döneminin raporlaması şeklinde düşünülmeyle birlikte işlevi ve önemi hiçbir zaman yadsınmaz. Fakat işletmelerin değer yaratma zincirleri hakkında yeterli bilgi sağlayamamaktadır. İşletme faaliyetleri karmaşık bir hal amaya başladıkça ortaya çıkan farklılıklarında ayırıcı olması anlamında daha çok önem arz etmeye başlamıştır. Finansal raporlama ile başlayan kurumsal raporlamanın gelişim süreci, 2020’li yıllara gelindikçe kapsamlı ve çeşitlilik sağlayan değişik raporlama şekilleri ile devam etmektedir. 2000’li yıllarda Sürdürülebilirlik raporlaması, 2010’lu yıllarda ise entegre raporlama, kurumsal raporlamaya dahil olmuştur. 2020’li yıllara yaklaştıkça etki ve kapsam açısından entegre raporlama, finansal raporlamadan daha fazla tercih edileceği ön görülmektedir (Karğın, Aracı ve Aktaş, 2013; 30).

2.5. Entegre Raporlamanın Avantajları ve Dezavantajları

Sosyal, yönetsel ve çevresel veriler ile finansal bilgileri entegre ederek işletmeye daha bütünsel bir yaklaşım olarak ortaya koyan entegre raporlama, işletmenin değer yaratma sürecinin yöneticiler, çalışanlar ve işletmenin tüm paydaşları tarafından daha kolay anlaşılmasını imkân verir. Böylece entegre rapor, işletmenin ve paydaşların daha doğru ve eksiksiz bilgiler ile kararlar alması şeklinde raporlama sunmaya imkân vermektedir.

Entegre raporlamanın bilgi kullanıcıların nitelikleri açısından düşünüldüğünde değişik avantaj ve dezavantajları bulunmaktadır. Öncelikle entegre raporu “Tek Rapor” olarak ortaya koyan ve birçok yerde tartışmalara sunan en önemli otoriterden birisi olan Eccles ve Krzus entegre raporlamanın işletmeler anlamında dört kritik avantajı olduğunu savunmaktadır (Yılmaz, Atik ve Okyay, 2017; 99);

- a. İşletmelerin paydaşları ile arasındaki ilişkileri ve sorumlulukları konusunda daha fazla bilgi sunmakta olması ve işletmelerin bilgi kullanıcılarına daha etkili ve verimli bilgileri sunabilmeleri açısından daha ayrıntılı bir raporlama ortaya koymalarına imkân sağlaması,
- b. İşletmelerin verdikleri kararların daha kaliteli olmasını sağlayarak sürdürülebilir bir yaklaşımı benimseyen ve sürdürülebilirliği destekleyen daha doğru kararlar alabilmelerine imkân vermektedir.
- c. İşletmenin bilgi kullanıcıları ile ilişkilerinin sağlamlaşmasını sağlayarak işletme ve bilgi kullanıcıları arasında devamlı bir iletişim bağı kurulmasını sağlayacaktır.
- d. Önceden ortaya koyulmayan risklerden ötürü işletmenin itibari riskinin azalmasına imkân vermektedir.

Kanzer’e göre ise entegre raporlamanın aşağıdaki şekilde faydaları bulunmaktadır (Yılmaz, Atik ve Okyay, 2017; 99);

- a. Finansal bilgiler ile sürdürülebilirlik raporları arasında ilişkilerin bağlantılarını kurarak bilgi kullanıcılarına sunulabilmektedir.
- b. Sürdürülebilirliğin işletme politikası olarak kabul edilmesi ile tüm işletme genelinde uygulanması ile işletmenin değeri arasında bağlantıları doğru bir şekilde kurmaya yardımcı olmaktadır.
- c. Raporlamanın belirlenen şekil ve şartlara uygun bir şekilde kurulması ile finansal ve sürdürülebilirlik performans değerlerinde yükselmeye imkân sağlamaktadır.

Entegre raporlama, finansal raporları sosyal, yönetimsel ve çevresel bilgileri ile bir araya toplayarak bütüncül bir raporlama ortaya koymaktadır. Entegre raporlamanın işletmeler, yatırımcılar ve diğer paydaşlar anlamında avantajları aşağıdaki şekildedir;

İşletmeler açısından entegre raporlamanın avantajları aşağıdaki maddelerde açıklanmıştır (Köse ve etinel, 2017;165, Karđın, Aracı ve Aktaş, 2013; 32-33, Aras ve Sarıoğlu, 2015; 45, Solak, Gönen ve Rasgen, 2017; 173-175, Coşkun Arslan ve zkan, 2018; 28, Topçu ve Korkmaz, 2015; 7);

- İşletmeler tarafından entegre bir yaklaşımı raporlama yöntemlerinde kullandıkları ve gerekli verileri ve geçerli lmlmeleri entegre ettikleri takdir de mevcut raporlamalarında ile sundukları bilgileri açıklama şekillerinde yeni ve ağdaş bir raporlama sunabileceklerdir.
- Entegre raporlama doğru şekilde hazırlandığı sürece finansal performansı ve sürdürülebilirlik performanslarını iyileştirip bu iki hususun birbiriyle ilişkili olduğunu ortaya koyar.
- Finansal raporların, sosyal, yönetimsel ve çevresel bilgiler ile entegre edilerek kurumsal stratejilerin daha bütüncül olarak belirlenmesine imkân vermektedir.
- İşletmenin diğer çalışma alanlarındaki performanslarının bağlantılı olarak raporlanması, yönetim kurulunun işletmenin faaliyetlerini daha anlaşılır ve şeffaf bir şekilde öğrenebilmesine fayda sağlamaktadır. Bu sebeple işletme üst yönetimlerinde karar süreçlerinde daha güvenilir ve doğru kararlar verilebilmektedir.
- İşletmenin değer yaratma süreçlerini geniş bir perspektiften görebilmesi, işletme stratejilerini ve kullandığı kaynak dağılımını en etkin şekilde düzenlemesi konusunda fayda sağlamaktadır.
- Entegre raporlama kısa vadeli den çok işletmelerin daha uzun vadeli geleceğe yönelik planlamalar yapmasına imkân vermektedir.
- İşletmeler ekonomik risklerin yanında paralel olarak sürdürülebilirlik risklerine de dikkat ederek daha etkin risk analizi sağlamaktadır.
- Finansal ve finansal olmayan bilgilerin tek tek raporlanmasının oluşturduğu maliyetleri azaltmaktadırlar.

- Sürdürülebilirlik ile ilgili gerçekleşen kazanımlar karar alma sürecine entegre bir hale getirebilmektedir.
- İşletme yapısında olan farklı departmanların iş birliğini arttırarak sağlamaktadır ve işletme kültürünün oluşmasına katkı sağlamaktadır.
- İşletmelerin şeffaflığının ve işletme bilgilerinin raporlama kalitesinin arttırılması, yatırımcıların işletmeye olan güvenini güçlendirerek işletmelerin ihtiyaçları olan fon kaynaklarına daha kolay ulaşabilmelerini sağlamaktadır.
- İşletmenin operasyonel verimliliğinin, bir takım raporlama farklılıklarından doğan maliyetlerin azalması ve marka değerinin artışı işletmelerin rekabet avantajı sağlamasına imkân vermektedir.
- İşletmenin risk yönetimini geliştirmektedir.
- Entegre raporlama, kısa ve öz olarak hazırlanması hedeflendiği için ortaya çıkabilecek bilgi kalabalığını düşürmektedir.
- İşletmenin karşılaşılabileceği riskleri ve fırsatları daha iyi şekilde analiz edebilmesini sağlamaktadır.
- İşletmeye ait finansal bilgiler ile finansal olmayan bilgilerin karşılıklı olarak ne şekilde bir etkileşim sağladığını göstermektedir.
- İşletme de yenilikçi bir yaklaşımın oluşmasını ve gelişmesini imkân vermektedir.
- İşletmenin bilgi kullanıcılarına işletme bilgilerinin daha doğru şekilde ulaşmasını ve anlaşılmasını sağlamaktadır.
- İşletme bilgilerine ulaşım güçlüğünü azaltmaktadır.
- Raporlama konusunda bir takım formalite ve kurallara bağlı kalmamaktadır.
- İşletmenin iş süreçlerinin etkinliği arttırmaktadır.
- Uluslararası düzenlemelere raporlama anlamında uyumu arttırmaktadır.
- Entegre raporlama sayesinde hazırlanan diğer raporlama şekillerinde bulunmayan fikri mülkiyet hakları, sürdürülebilirlik yönetimi, yetenek yönetimi ve marka değeri gibi maddi olmayan değerleri de bilgi kullanıcıları için sunabilmektedir.

Yatırımcı açısından entegre raporlamanın avantajları aşağıdaki maddelerde açıklanmıştır (Coşkun Arslan ve Özkan, 2018; 28, Solak, Gönen ve Rasgen, 2017;173-175);

- İşletme bilgi kullanıcılarının başında gelen yatırımcıların ihtiyaçlarına daha çok cevap veren bilgilerin bulunduğu bir raporlama imkânı sunmaktadır.
- Yatırımcılar ve diğer bilgi kullanıcıların işletmelere olan güvenlerinin güçlenmesi ve paydaşlarla olan iletişimin artmasını sağlamaktadır.
- Yatırımcılar, işletme ile ilgili yatırım kararlarını verirken işletmenin finansal riskleri ile birlikte finansal olmayan riskleri de öğrenmek ve işletmenin orta ve uzun vadedeki stratejilerini öğrenebilmektedirler.
- Sürdürülebilirlik raporlarını ayrı ayrı yayınlayan işletmelerin yatırımcıları, finansal bilgilerin yer aldığı raporların birbiri arasındaki bağlantıyı ilişkilendirmekte ve karşılaştırmakta yaşadıkları güçlükleri entegre raporlama ile ortada kaldırmaktadırlar.
- Yatırımcıların, işletmelerin gerçek değerinin ortaya çıkarılmasında gerekli olan tüm bilgiler entegre raporlama da yer almaktadır.
- Yatırımcılar, işletmelerin karşılaşılabilecekleri önemli risk veya fırsat faktörleri hakkında bilgi sahibi olarak yatırım kararları konusunda kaynaklarını daha doğru şekilde kullanabilmektedir.
- Yatırımcıların en doğru kararı verebilme ise globalleşen dünyada faaliyet yapan işletmelerin daha kolay kaynak bulmasını ve bulduğu kaynakların daha verimli bir şekilde kullanılması hususunda fayda sağlamaktadır.

Diğer paydaşlar açısından entegre raporlamanın avantajları aşağıdaki maddelerde açıklanmıştır (Coşkun Arslan ve Özkan, 2018: 28, Solak, Gönen ve Rasgen, 2017;173-175);

- Çalışanların işletme ile olan bağlılığını arttırmaktadır.
- İşletmelerin iş modellerinin anlaşılmasını kolaylaştırmaktadır.
- Entegre raporlama, işletmenin tüm bilgi kullanıcılarını daha iyi analiz ederek, işletme ile ilişki kurmasına imkân vermektedir.

- İşletmenin tedarik zinciri ile arasındaki ilişkiyi ve bu ilişkinin işletmeye ne şekilde bir değer kattığını paydaşlara sunmaktadır.
- Tüketicilerin sürdürülebilirlik ile ilgili bilgilendirilmesine ve topluma ve çevreye karşı daha duyarlı çalışanların ve toplum kültürünün oluşmasına fayda sağlamaktadır.

Entegre raporlamanın dezavantajları ise şu şekilde belirtilmektedir (Karğın, Aracı ve Aktaş, 2013; 32-33, Yılmaz, Atik ve Okyay, 2017; 99):

- Finansal raporlar ile sürdürülebilirlik raporlarının birlikte sunulması nedeniyle uzun olması entegre raporlamanın okunmadıkları raporlama hakkında önemli bir eleştiri olmaktadır. Bu sebeple bu iki bilgi seti bir araya toplayan entegre raporlama hazırlayıcılar tarafından bu eleştirinin önemszenmesi gerekir.
- Yadsınamaz ki finansal raporlama şeklinin tarihi 150 yılı aşkındır, sürdürülebilirlik raporlama şekli ise yeni sayılabilecek şekilde son 15 yıl kadar kısa bir süredir varlığı bulunmaktadır. Bu iki farklı raporlama şeklinin geçmiş zaman sürelerine bakıldığında tek raporda güçlü bir raporlama sunmak zor olabilmektedir.
- Günümüzde sürdürülebilirlik raporlarının ortaya koyduğu veriler yatırımcılar tarafından ne kadar önemsense de yatırımcıların işletme hakkında karar verme sürecinde yeterli bilgiyi sağlayamadığı düşünülmektedir.
- Gerçekleştirilen birkaç çalışmaya göre, dünyadaki en büyük çaplı işletmelerin CEO'larının %96'sının işletme ile ilgili temel stratejilerinde ve çalışmaları hakkındaki kararlarda sürdürülebilirlik konusunun yer almasının gerekli olduğunu düşünmektedir. Fakat işletmeler tarafından yapıla çalışmalarda halka açık işletmelerin sadece %21'inin hazırladığı raporlamalarda sürdürülebilirlik ile ilgili verilerini yayımladığı görülmektedir.
- Entegre raporlama şekli birçok raporlamayı içerisinde bulundurması sebebiyle kompleks bir raporlama olması, ilk aşamada karmaşık gelen ve finansal olmayan bilgileri ile sunulduğu için anlaşılması güç, henüz denenmiş standartlarının bulunmaması ve bu konuda bir netlik sağlamaması,

- Hem işletmeler hem de denetçiler açısından entegre raporlamaya ilişkin standartlar ve yükümlülüklerin bulunmaması,
- Entegre raporun içerdiği finansal olmayan bilgilerin gerçekliğinin doğrulanamaması sebebiyle ortaya çıkabilecek sorunların işletme itibarına zarar verebilme ihtimali,
- Raporda yer alan bilgilerde tekrarların olması,
- Şeffaflık ve hassas verilerin sunulması hususunda dengenin ayarlanamaması söz konusu olduğunda ortaya çıkabilecek risk ve tehditler gibi dezavantajları olabilmektedir.

2.6. Entegre Raporlamada Sermaye Öğeleri

Bir işletmenin entegre raporlama anlamında ortakları ve tüm bilgi kullanıcıları için değer yaratabilme sürecinde ilk olarak sermayenin varlığı ile birlikte işletme sermayesinin işletme faaliyetlerinde verimli bir şekilde gerçekleştirebilecek yeterlilik ve özellikte nitelikte olması gerekmektedir. Bu sebeple işletmelerin hedeflerine ulaşabilmeleri için farklı sermaye öğelerinin bir araya gelmesi gereklidir. Fakat işletmelerin faaliyetlerini gerçekleştirirken bazı sermaye öğelerinde artış görülürken bazı sermaye öğelerinin mevcutlarında ise azalışlar gerçekleşebilmektedir. Fakat işletme sermayesindeki artış ve azalışları hesaplarken işletmenin toplam değer yaratma sürecinde dikkate alınmalıdır (IIRC, 2013: 10-11).

Entegre raporlama hazırlamanın en önemli faktörü, işletmenin ortaya koyacağı değer yaratma sürecidir. Entegre rapor işletmenin gelecekte ne şekilde bir değer yaratacağı hakkında bilgiler ortaya koymaktadır. Geleneksel raporlama ile entegre raporlama arasında önemli fark yaratan diğer unsurlar ise işletme ve bilgi kullanıcıları için “değer yaratma” ve “sermaye öğeleri” gibi kavramlardır (Aras ve Sarıoğlu, 2015: 53).

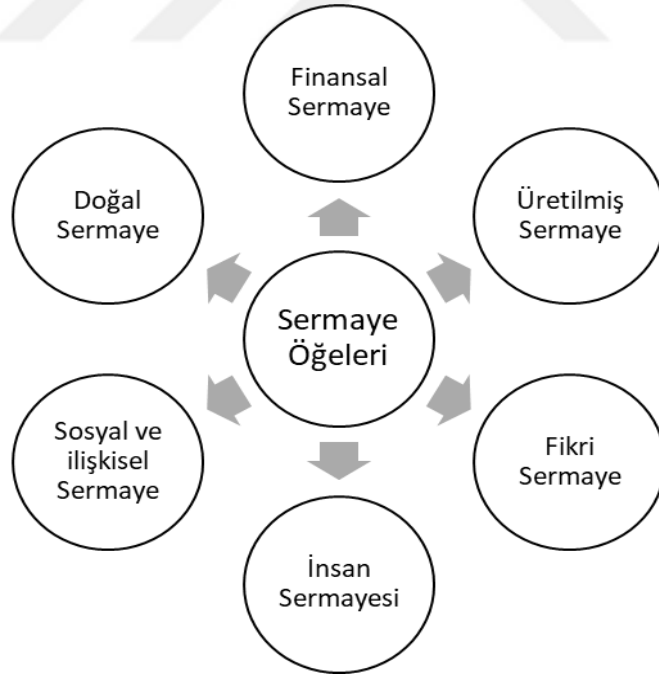
Entegre raporlamanın amacı işletmenin faaliyetlerini gerçekleştirirken kullandığı sermayelerin işletmeye artı bir değer katıp katmadığı ve ne şekilde değer yarattığını sunmaktadır. Entegre raporlama işletmeye ait her bir sermaye öğesini detaylı bir şekilde açıklayarak, bu sermaye öğeleri üzerindeki işletme faaliyetlerinin etkilerini

sunmaktadır. İşletmeye ait sermaye ögeleri nasıl kullanıldığı ifade edilirken temel performans göstergelerinden faydalanılmıştır (Köse ve Çetinel, 2017; 175-176).

Tüm işletmeler faaliyetlerinin devamlılığını sağlayabilmek ve başarıya ulaşabilmek için farklı kaynaklara gereksinim duymaktadır. Bu kaynaklar işletmeye ait olabileceği gibi, 3. kişilerden de sağlanabilir hatta doğal kaynaklar olarak bile işletme ihtiyaçlarında kullanılabilir. İşletmelerin ürün veya hizmet ortaya çıkarabilmek için yararlandıkları bu ögelere sermaye denir (Ercan ve Kestane, 2017; 18-19).

Entegre raporlama hazırlamanın en önemli faktörü, işletmenin ortaya koyacağı değer yaratma sürecidir. Entegre rapor işletmenin gelecekte ne şekilde bir değer yaratacağı hakkında bilgiler ortaya koymaktadır. Değer yaratma kavramı bir sonra ki başlıkta açıklanacak olup sermaye ögeleri; finansal sermaye, üretilmiş sermaye, fikri sermaye, insan sermayesi, sosyal ve ilişkisel sermaye ile doğal sermaye olarak altı sermaye ögesi bulunmaktadır.

Şekil 3. Sermaye Ögeleri (Kaynak: Yazar tarafından derlenmiştir.)



2.6.1.Finansal Sermaye

İşletmenin borç ve öz kaynaklarını da kapsayan tüm fon kaynaklarını oluşturmaktadır. Bunlar işletmelerin mal ve hizmet üretmek amacıyla yararlandığı fonlar ile birlikte öz sermaye, borçlanma, bağışlar ve hibeler gibi finansman şekilleri ile işletme faaliyetleri ya da yatırımlar yaparak edindiği fonlardır (Aras ve Sarıoğlu, 2015: 53). İşletmenin kullanımı için ortaya konulan fon olarak kabul edilmektedir (Yılmaz, Atik ve Okyay, 2017: 105-106).

2.6.2. Üretilmiş Sermaye

İşletmenin üretim aşamasına dahil olan fakat nihai ürün veya hizmete dahil olmayan karayolları, limanları, arıtma tesisleri gibi fiziksel altyapı, bina ve teknolojik teçhizatı kapsar. Üretilmiş sermaye, işletmeye ait ya da üçüncü kişiler tarafından sağlanıyor olabilir. Üretilmiş sermayenin doğru ve verimli olarak harcanması kaynak kullanımında tasarruf imkânı verebilmekte olup işletmenin kendisini yenilmesini destekler ve bu sebeple işletmenin sürdürülebilirliğini ve kararlar karşısındaki esnekliğini artırmaktadır.

2.6.3. Fikri Sermaye

İşletmenin patent, prosedürler, bilgi birikimi, yayınlar, yazılım ve lisanslar, telif hakları, sistemler gibi maddi olmayan kaynaklardan oluşmaktadır. İşletmeler arasındaki rekabet piyasasında bir hayli öneme sahip olan fikri sermaye, rekabet avantajının yanında işletmelerin uzun vadede kar elde etme kabiliyetlerinin de ortaya koymaktadır.

2.6.4. İnsan Sermayesi

İşletmede ki iş gücünün yetenek ve alanlarında profesyonellikleri ile birlikte işletmeye bağlılıkları, yenilikçi olma kabiliyetleri, liderlik etme, yönetim ve iş birliği içerisinde olma çabalarını da içerisine almaktadır. İşletmenin rekabetçi piyasadaki konumu işletmenin insan sermayesini etkin bir şekilde yönetmesi, motive etmesi ve çalışanlara kendi kişisel gelişimlerini sağlamak yönünde teşvik etmesi ile doğru orantılıdır (Aras ve Sarıoğlu, 2015; 55). Örneğin işletmenin danışma kurulu, akademik

kurul, yönetim kurulu, gönüllüler ve ekip gibi kaynaklar insan sermayesidir (Köse ve Çetinel, 2017: 175-176).

2.6.5. Sosyal ve İlişkisel Sermaye

İşletmenin tüm bilgi kullanıcıları ile ilişkileri ve iletişimlerinin sonucunda elde edilen kaynaklara sosyal ve ilişkisel sermaye denmektedir. Sosyal ve ilişkisel sermayeler; ortak değerlere, paylaşılan normlara, işletme içerisinde karşılıklı güvene, hükümetle ilişkiler, tedarik zinciri ve marka itibari gibi maddi olmayan varlıkları kapsar (Aras ve Sarıoğlu, 2015: 55).

Bireysel ve toplu refahı yükseltmek amacıyla her bir toplum, işletme, paydaşlar ve bağlantısı olan diğer tüm tarafların kendi aralarında sağladıkları bağlantı kurdukları ilişkilerdir. Yani bir işletmenin iş ortaklarıyla, müşterilerle, tedarikçilerle, müşterilerle ve diğer dış paydaşlarla ilişkileri sonucunda ortaya çıkan kaynaklardır. (Ercan ve Kestane, 2017: 18-19). Örneğin işletme içerisindeki ortaklar, iş birlikleri ve paydaşlar olarak sosyal sermayeyi oluşturur (Köse ve Çetinel, 2017: 175-176).

2.6.6. Doğal Sermaye

İşletmenin faaliyetlerini gerçekleştirirken yararlandığı hem yenilenebilir olan hem de yenilenemez doğal kaynakları ve bu kaynakların işletmenin faaliyet süreçlerinde kullanım aşamalarını kapsar. Hava, ormanlar, fosil yakıtlar, ekosistem, madenler, su ve tarım mahsulleri gibi kaynaklar örnek olarak verilebilir. İşletmenin tüm sosyal ve ekonomik sistemin esasını ortaya koyan bu kaynaklara işletmenin ne düzeyde bağımlı olduğu, işletmelerin bu kaynaklara olan pozitif etkileri arttırabilmek ve negatif etkileri düşürebilmek için alınan önlemlerin entegre raporda belirtilmelidir (Aras ve Sarıoğlu, 2015: 55).

Uluslararası entegre raporlama çerçevesinde değer yaratmanın önemini vurgulayabilmek için yukarıda belirtilen altı sermaye ögesinden yararlanılmaktadır. İşletmelerin etkiledikleri sermaye ögelerini kullanmaları ve önemsemeleri doğrudan da kılavuz bilgiler ortaya konmaktadır. Bu sebeple bir entegre raporlama yukarıda sermaye ögelerinin hepsini içermesine veya bu sermaye ögelerini kullanmasına gerek

bulunmamaktadır. Tüm işletmeler bakımından değerlendirildiğinde aynı önemde kullanılması gerekli değildir. Bu sebeple her işletmenin sermaye öğelerini birbirinden farklı şekilde yapılanmaktadır (Ercan ve Kestane, 2017: 18-19).

Yukarıda açıklanan altı sermaye ögesinin her işletme tarafından kullanılması beklenemez. Bu sebeple işletmenin değer yaratma sürecine dahil olan farklı sermaye öğelerini oranları ile sermaye öğeleri kombinasyonlarını entegre raporlamada yer alması gerekir. Teknoloji alanlarındaki bir işletme için entelektüel sermaye ve insan sermayesi başlıca öğelerken, madencilik alanında faaliyet gösteren bir işletme için doğal sermaye başlıca öğe olarak kullanılacaktır (Aras ve Sarıoğlu, 2015: 55-56).

Aynı zamanda sermaye öğeleri, işletmenin çalışmaları sonucunda artan, azalan ya da zaman içerisinde dönüştürülebilen işletmeye ait olan değerlerin bir deposudur şeklinde ifade edilebilir. Zamanla sermaye öğeleri dönüşebilirken öğeler arasında devamlı bir akış gerçekleşmektedir. Bir işletme yukarıda verdiğimiz örnekte ki gibi personellerine eğitim almaları konusunda imkanlar sağlarsa insan sermayesini geliştirmiş ve daha iyi bir seviyeye çıkarmış olur. Bunun sonucunda insan sermayesi artarken buna bir bedel ödenmesi gerektiği için eğitim maliyetleri sebebiyle ise finansal sermayede aşağı yönlü bir hareket gerçekleşir. Böylece finansal sermaye, insan sermayesine dönüşmüş olur (Ercan ve Kestane, 2017: 18-19).

Bununla birlikte sermaye öğelerinin işletme faaliyetlerinde kullanım amaçları ve içerikleri bakımından gereği birbirinden bağlantısız olarak düşünülmemesi gerekmektedir. Bir sermaye ögesi diğer bir sermaye ögesini aynı derece de ve aynı düzeyde pozitif ve negatif olarak etkileyebilirler. Örnek olarak finansal sermayenin azalacağı gibi üretilmiş sermayenin artması şeklinde olabilmektedir (Yılmaz, Atik ve Okyay, 2017: 105-106).

Sermaye öğeleri durağan kavramlar olmayıp değişiklikler gösterebilir. Uzun vadede işletme faaliyetlerine göre sermaye öğelerinde artış ya da azalışlar gerçekleşebilir ve sermaye öğeleri birbirleriyle bağlantılı olması sebebi ile birbiri arasında etkileşimler gerçekleşebilmektedir. İşletme personellerine eğitim verilmesi sermaye öğelerinden olan insan sermayesi için gerçekleşen bir yatırım olarak

düşünülebilir. İşletme personelinin motivasyonun yükselmesi, yenilikçi çalışmalar ortaya koymaları sonucu üretilmiş ve entelektüel sermayede yükselişe sebep olurken, finansal sermayede düşüşe sebep olmaktadır. Fakat faaliyetler sonucunda işletmenin başarısında yükseliş ile birlikte finansal olarak ta olumlu bir dönüş sağlayacak ve finansal sermayede de yükseliş gerçekleşecektir (Aras ve Sarıoğlu, 2015: 55-56).

İşletmenin hangi sermaye öğelerini kullandığı ve bu sermaye öğelerinin işletmeye olan etkilerini açıklarken sayısal verilerden ve temel performans göstergelerinden faydalanması raporlamanın entegre bir rapor olması açısından önem arz etmektedir. Aynı zamanda her sermaye ögesi için sayısal veriler ile açıklamak mümkün olmayabilir. Fakat bu tarz durumlarda sözel şekilde ifade etmek mümkündür (Aras ve Sarıoğlu, 2015: 55-56).

2.7. Değer Yaratma

İşletmenin faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan çıktılarının işletme mevcutları olan sermaye öğelerini artırması, azaltması ya da dönüştürmesi ile gerçekleşen süreç değer yaratma denir. Kullanılan ve etkilenen sermaye öğelerinde işletme faaliyetleri sonucu meydana gelen artış veya azalış, kullanılan sermaye öğeleri arasındaki dönüşüm değer yaratma olarak ifade edilir (Aracı ve Yüksel, 2017: 392).

Entegre rapor bir işletmenin uzun vadede ne şekilde değer yarattığını ifade etmektedir. Zaman içerisinde bir işletmenin faaliyetleri sonucunda ortaya konulan değer işletmenin faaliyetleri ve çıktılarının sermaye öğeleri üzerinde ne şekilde bir etki yarattığı yani sermaye öğelerinde artışlar, azalmalar ya da dönüşümlerle etkilerini göstermektedir. Değer bir tek işletme tarafından ya da işletme kapsamında yaratılmaz. İşletmenin dış çevresindeki diğer kaynaklardan da değer yaratılabilir (IIRC, 2013: 10). Bu sebeple bir işletmenin faaliyetleri, işletmenin etkileşimleri ve paydaşları ile olan ilişkileri, işletmenin faaliyetlerini gerçekleştirmek için kullandığı farklı sermaye öğelerinin artışları ve azalışları, işletmenin değer yaratma yeteneğini ve değer yaratma yeteneğinin ne derece de sürdürülebilirliğini etkilediğini ortaya koymaktadır. Bu bakımdan işletmenlerin değer yaratma süreçlerini iki şekilde düşünebiliriz. Bunlar;

işletmenin kendisi için yarattığı değer ve toplum ile paydaşlar gibi diğerleri için yaratılan değerdir (Ercan ve Kestane, 2017: 16-17).

Bir işletmenin kendisi için değer yaratma kabiliyeti diğerleri paydaşları için yarattığı değerle bağlantılıdır. Bu sebeple, işletme ortakları ve yatırımcılar ilk aşamada işletmenin kendisi için değer yaratmasını hedeflese de işletmenin diğer paydaşları için yarattığı değer, zaman içerisinde işletmenin genel anlamda değer yaratabilme kabiliyetiyle yakından alakalıdır. Günümüzde birçok işletme ortakları için zaman içerisinde karlılık sağlamak ile birlikte işletmeye istihdam gerçekleştirmek, toplum için gerekli ihtiyaçları karşılayacak yenilikler üretmek, işletmenin bulunduğu konum da yerel üretime destek vermek gibi sosyal değerler de sağlamaktadır. Bu sebeple entegre raporlamanın temel esasını oluşturan, işletmenin yarattığı değerleri ve değer yaratma sürecinde değerle etkisi olan tüm unsurları belirleyerek bilgi kullanıcıları ile iletişimin gerçekleştirilmesidir (Aras ve Sarioğlu, 2015: 51).

Entegre raporlama genel bir bilgi sunmaktan ziyade bir işletmenin ne şekilde ve ne derece de değer yarattığı doğrultusunda bilgi sunmaktadır. Entegre raporlamaya kadar yararlanılan diğer raporlar uzun vadeli ve geleceğe yönelik raporlar sunmadığı için değer yaratma hakkında bilgileri de bilgi kullanıcılarının hizmetine sunmamaktadır. İşletmenin yarattığı değeri ortaya koyarken aşağıda belirtilen unsurlara göz önüne alınmalıdır (Elmacı ve Sevim, 2017: 25);

- İşletmenin iş modelinin analizi
- İşletmenin performans hedefleri
- İşletmenin hedeflediği değer yaratmayı şekli,
- İşletmenin kim için ve nasıl değer yaratmayı amaçladığı
- İşletme yönetiminin işletmenin hedeflediği değere ulaşıp ulaşılmadığına dair değerlendirilmesi
- İşletme yönetiminde, işletme faaliyetlerini gerçekleştirmek amacıyla kullanılan sermaye ögelerinin iş modeli üzerinde ne şekilde bir etki yarattığının değerlendirmesi
- İşletmenin yenilik yapabilme kabiliyeti ve geleceğe yönelik yaklaşımı
- Değer yaratma sürecine paydaşların dahil olma derecesi

- İşletmenin dış çevre ile bağlantıları
- İşletmenin finansal ve finansal olmayan tüm unsurlarının değer yaratma süresine olan etkisi
- İşletme paydaşlarının işletmenin değer yaratma kabiliyetine karşı tepkisi.

2.8. Entegre Raporlama İlkeleri

2013 yılında IIRC tarafından entegre raporlama hazırlayacak olan işletmeler için yol gösterici olması amacıyla Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi yayınlanmıştır. Çerçeve; Kılavuz İlkeler ve İçerik Öğelerini de içermektedir.

2.8.1. Entegre Raporlama Çerçevesi Kılavuz İlkeleri

Entegre raporlama, bir işletmenin stratejisinin, kurumsal yönetim şeklinin, performansının ve beklentilerinin işletme dış bilgi kullanıcılarına, zaman içerisinde ne şekilde değer yaratacağını kısa, anlaşılır ve öz olarak oluşturduğu raporlama şeklidir. Bir entegre raporun oluşturulabilmesi için gerekli olan kılavuz ilkeler temel yedi kılavuz ilkedен meydana gelmektedir (IIRC, 2013: 16);

2.8.1.1. Stratejik Odak ve Geleceğe Yönelim

Bir entegre rapor, işletmenin izlediği strateji ile, zaman içerisinde değer yaratma kabiliyeti ve sermaye öğeleri olan kaynakları kullanım şekilleri ve birbiri arasındaki etkileşimlerinin ne şekilde bir ilişki içerisinde olduğu ile ilgili açıklayıcı bilgiler sunmaktadır. İşletmenin pazardaki durumunu etkisi olabilecek önemli risklere ve fırsatlara dikkat çekilerek işletmenin gelecekteki performansına olumlu ve olumsuz etkisi olabilecek tüm faktörler belirtilmelidir (Solak, Gönen ve Rasgen, 2017: 169-171).

2.8.1.2. Bilgiler Arası Bağlantı

Bir entegre rapor, kuruluşun zaman içinde değer yaratmasını sağlayan faktörlerin birbirleri arasındaki ilişkiyi ve bağımlılığı tanımlamalıdır. Mevcut kaynak aktarımları ve başka yatırımların olup olmayacağı, gelişen ve değişen toplumsal beklentiler, araştırma-geliştirme politikaları, çevre politikaları, enerji verimliliği ile nicel ve nitel bilgilerin bir bütün olarak entegre raporda belirtilmesi gerekmektedir

(Solak, Gönen ve Rasgen, 2017: 169-171). Bilgiyi arama, bilgiye ulaşma, bilgileri birleştirme, bilgiler arası bağlantı kurma, bilgileri kişiselleştirme, gerektiği takdirde tekrar kullanma veya bilgileri analiz etme yeteneğini artırmak için bilgi ve iletişim teknolojilerinden faydalanılmalıdır (Yılmaz, Atik ve Okyay, 2017: 104).

2.8.1.3. Paydaşlarla İlişkiler

Bir entegre raporlama, işletmenin temel paydaşları ile oluşturduğu ilişkilerin esası ve kalitesi ile ilgili bilgi sunmalıdır. İşletmenin iç ve dış bilgi kullanıcılarının bilgi ihtiyaçlarının ne seviyede karşılandığı raporlama da yer almalıdır. İşletmenin faaliyetler için yararlandıkları sermaye öğelerinin etkin kullanılıp kullanılmadığı hesap verilebilirlik ilkesi gereğince bilgi kullanıcılarına raporda belirtilmelidir.

2.8.1.4. Önemlilik

Bir entegre raporlama, işletmenin zaman içerisinde değer yaratma kabiliyetini önemli derecede etkileyen tüm faktörler ile ilgili önemlilik derecesine göre açıklamalarda bulunulmalıdır. İlgili faktörler tespit edilerek önemlilik derecesi belirlenir ve faktörün önemlilik derecesine göre açıklanacak yapılacak bilgiler tespit edilebilir (Solak, Gönen ve Rasgen, 2017: 169-171).

2.8.1.5. Kısa ve Öz Olma

Bir entegre raporlama, konu hakkında gereksiz bilgilerin raporun anlaşılabilirliğini zorlaştırmasının önüne geçilmesini sağlayacak şekilde hazırlanmalıdır. Entegre raporda yer alan kavramlar net, açık ve öz bir şekilde açıklanmalı ve teknik bilgilerin yer aldığı tanımlamalardan ziyade herkesin anlayabileceği sade bir dil tercih edilmelidir (Solak, Gönen ve Rasgen, 2017: 169-171).

2.8.1.6. Güvenilirlik ve Eksiklik

Kısa ve öz ilkesi ile birlikte entegre rapor, işletmeye olan güveni sarsmayacak şekilde raporda herhangi bir eksik bilginin yer almadığından emin bir şekilde hazırlanmalı, işletmeye ait olumlu ve olumsuz tüm maddi ve maddi olmayan faaliyet sonuçlarını dengeli, eksiksiz ve tarafsız bir şekilde raporda bilgi kullanıcılarına

sunmalıdır. İç denetim ve bağımsız denetim ya da bu gibi çalışmalar ile işletmeye ait raporların güvenilirliği arttırılmalıdır. Entegre raporun tutarlı bilgiler sunabilmesi için objektif olmayan ifadelerden kaçınılması ve paydaşların kararlarını manipüle edilerek etkileyecek bir biçimde oluşturulmadan hazırlanmalıdır. Entegre raporu tutarlı bir şekilde hazırlanabilmesi için sunum şeklinin paydaşları etkileme çabalarına yer vermeden ve işletme sermayesindeki artış ve azalışları, işletmenin güçlü ve zayıf taraflarını ve işletmenin değer yaratma performansını eşit ve adil bir şekilde paydaşlara sunulması zorunludur (Solak, Gönen ve Rasgen, 2017: 169-171).

2.8.1.7. Tutarlılık ve Karşılaştırılabilirlik

Bir entegre raporlama da sunulan bilgiler, kısa, orta ve uzun vadelerde tutarlı bir şekilde ve diğer işletmelerle karşılaştırılmasına imkân vererek sunulmalıdır. Entegre rapordaki bilgilerin güvenilirliğini ve niteliğini arttırmak için birbirlerini takip eden dönemlerde gerekli bir sebep olmadan değişiklik yapılmadan aynı raporlama ilkelerinin kullanılması gerekmektedir.

Entegre raporlama sadece işletmeyi değil bununla birlikte işletmenin faaliyetlerini yürüttüğü çevreyi de açıklamalıdır. Bu bakımdan işletme kültürü ve etik, ürün ve faaliyetler, işletmenin organizasyon şeması ve işletmede ki sahiplik oranları, hedef pazarlar, rekabet durumu ve işletmenin içinde yer aldığı pazardaki konumu raporlamada belirtilmelidir. İşletmenin istihdam yapısı ve işletmenin finansal verileri hakkında coğrafi dağılım ve istatistiki bilgiler ile yasal, ticari, sosyal, çevresel ve siyasi unsurlar dahil dış çevreye etkisi olan tüm faktörlerin analizleri yapılmalıdır (Topcu ve Korkmaz, 2015: 16)

Yukarı da açıklanan ilkeler entegre raporlamanın hazırlık ve sunum süreçlerinde temel olarak kabul edilmektedir ve içerik ile ilgili bilgi sağlayarak entegre raporun sunum şeklini ortaya koymaktadır (Yılmaz, Atik ve Okyay, 2017: 104).

Entegre raporlama şeklinin herhangi bir standart formu bulunmamakta olup şekil ve kurallara dikkat edilmemektedir. Kılavuz ilkeler yönünde; kurumsal genel görünüş ve dış çevre, kurumsal yönetim, iş modeli, riskler ve fırsatlar, strateji ve kaynak aktarımı, performans, genel görünüş ve sunumun temeli başlıklarında gerekli bilgilerin

eksiksiz olarak açıklamalarının bulunması beklenmektedir. Finansal bilgiler ise performans başlığı ile açıklanmaktadır.

2.9. Entegre Raporlama Çerçevesi İçerik Öğeleri

İçerik Öğeleri arasında sıkı sıkıya bir bağ bulunmaktadır ve içerik öğeleri bildirimlerinde ters düşecek açıklamalar bulunmamaktadır. İçerik öğelerinin sıralamasında herhangi bir standart bulunmamaktadır. Daha çok bir entegre raporda yapılan açıklamalar içerik öğeleri arasında bulunan ilişkilerin bağlantılarını sunmak ile ilgilidir.

Bir işletmenin entegre raporunun içeriği işletmenin faaliyet gösterdiği sektöre ve şartlara göre değişkenlik gösterebilir. Bu sebeple içerik öğeleri belirli bir standart oluşturmak için değil öğeler arasındaki ilişki ve içerik öğeleri ile ilgili bilgilerin entegre raporlama da ne şekilde sunulacağı ile ilgili oluşturulmaktadır. Entegre raporlama da kurumsal genel görünüş ve dış çevre, kurumsal yönetim, iş modeli, riskler ve fırsatlar, strateji ve kaynak aktarımı, performans, genel görünüş ve sunum ile genel raporlama ilkeleri şeklinde başlıklardan oluşan dokuz içerik ögesi bulunmaktadır (IIRC, 2013: 24).

2.9.1. Kurumsal Genel Görünüm ve Dış Çevre

İşletmenin hangi alanında ve şartlarda faaliyet gösterdiği hakkındaki bilgilerin sunulduğu içerik ögesi kurumsal genel görünüm ve dış çevre başlığı altında sunulmalıdır.

Bir entegre raporlama da işletmeye ait misyonu ve vizyonu ortaya koymaktadır ve işletme ile ilgili birtakım konuları açıklayarak birbiri arasındaki bağlantıları sunması gerekmektedir. Bu konular (IIRC, 2013: 24);

1. İşletmeye:

- Kültürü, etik ilkeleri ve değerleri
- Mülkiyet ve faaliyet yapısı
- Temel faaliyetleri ve pazarları
- Rekabet yapısı ve pazar konumu

- Değer zincirindeki konumu
- 2. İşletmenin geçmiş dönemlere göre mevcut dönemde yaşandığı büyük değişimlere dikkat çeken kritik nicel bilgileri
- 3. Dış çevreyi ve çevre şartları altında işletmeyi etkileyen önemli unsurları sunması gerekmektedir.

2.9.2. Kurumsal Yönetim

Entegre raporlama da kurumsal yönetim ögesi ile işletmenin kurumsal yönetim modeli ile kısa, orta ve uzun vadelerde işletmenin değer yaratma yeteneği hakkında yeterli açıklamaları yapması gerekmektedir.

Bir entegre rapor işletmenin ne şekilde değer yaratma yeteneğini etkileyen önemli hususlar hakkında bilgi sunması gerekmektedir. Bu hususlar (IIRC, 2013: 25);

- Kurumsal yönetim becerileri ve farklı yönleri dahil olmak üzere kuruluşun İşletme yöneticilerinin deneyim ve tecrübelerini ortaya koyarak işletmenin liderlik yapısının ve bir takım yasal zorunlulukların kurumsal yönetim modelini etkileyip etkilemediği,
- İşletme faaliyetleri hakkında stratejik anlamda stratejik kararlar vermek ve işletmenin risklere ve etik hususlara karşı olan yaklaşımlarını, işletmenin kültürü ve bu kültürün oluşturulma süreçlerini,
- Kurumsal yönetim yöneticilerin işletmenin stratejik taraflarını ve işletmenin benimsediği risk yönetimi yaklaşımını ve kontrol edebilmek için aldığı önlemleri,
- İşletme kültürünün, değerlerinin ve etik ilkelerinin paydaşlarla olan ilişkilerine, sermaye ögelerine ne şekilde etkilediği,
- İşletmenin yasal zorunluluklarına karşı ne şekilde kurumsal yönetim yaklaşımını uyguladığı,
- İşletmenin kurumsal yönetim yaklaşımının yenilikçi olmayı ne şekilde desteklediği ve uyguladığı,

- İşletmenin uyguladığı ücret ve ikramiyeler ile kısa, orta ve uzun vadelerde işletmenin değer yaratma sürecine ve sermaye ögelerine ne şekilde etki yarattığı gibi konulardır.

2.9.3. İş Modeli

Entegre raporlama da işletmenin iş modeli hakkında bilgilere yer verilmesi gerekmektedir. Bir işletmenin iş modeli, işletmenin girdileri iş faaliyetleri aracılığıyla işletmenin stratejik hedeflerine ulaştırmaya yönelik ve kısa, orta ve uzun vadelerde değer yaratan çıktı ve sonuçlara ulaştırmada faydalandığı yaklaşımlardır.

Bir entegre rapora ait iş modelini oluşturan dört kavram bulunmaktadır. Bunlar (IIRC, 2013: 25);

- Girdiler
- İş faaliyetleri
- Çıktılar
- Sonuçlar.

2.9.4. Riskler ve Fırsatlar

Bir entegre raporlama da işletmenin kısa, orta ve uzun vadelerde değer yaratma yeteneğine etkisi olan risk ve fırsatları tanımlayarak ve bunlara karşı yaklaşımlarını raporda sunması gerekmektedir (IIRC, 2013: 25).

Kurumsal risk yönetimi bir işletmenin faaliyetlerini yürütebilmesi ve değer yaratma sürecine dahil edebilmesi açısından ciddi bir öneme sahiptir. İşletmenin sermaye ögelerini ve stratejisini etkileyen başlıca risk ve fırsatların işletmenin karar verme sürecine entegre bir şekilde sunulması ile işletmenin gelecek hedeflerine dair belirsizlikler minimuma düşürülebilmektedir (Aras ve Sarıoğlu, 2013: 62).

2.9.5. Strateji ve Kaynak Aktarımı

Bir entegre raporlama da işletmenin hedefleri ve bu hedeflere ne şekilde ulaşmayı planladığı yer almalıdır.

Bir entegre raporlama da strateji ve kaynak aktarımı ögesinin temelini oluşturan konuların tanımlanması gerekmektedir. Bu konular (IIRC, 2013: 27);

- İşletmenin kısa, orta ve uzun vadelerdeki stratejik hedefleri,
- Bu stratejik hedeflere ulaşmak amacıyla benimsediği stratejiler,
- Stratejisini uygulayabilmek amacıyla gerekli olan kaynaklar,
- Kısa, orta ve uzun vadelerde başarılarını ve hedeflerine ulaşp ulaşmadığına dair değerlendirme kriterleridir.

Bir entegre raporda işletmenin kısa, orta ve uzun vadelerde stratejik hedefleri, bu hedefleri ne şekilde ulaşmayı planladığı ve hedeflerine ulaşmak için gerekli kaynaklar açıklanmalıdır. Hedeflere ulaşmakta ki başarısı ve hedeflerle ulaştığında ki sonuçları ne şekilde değerlendirileceğini bildirmelidir. Raporda, işletmenin stratejisi ve kaynak kullanımları ile diğer içerik öğeleri arasındaki ilişkilerin bağlantılarını ortaya koyması gerekmektedir (Aras ve Sarioğlu, 2013: 63).

2.9.6. Performans

Entegre raporlama da işletmenin belirlediği hedeflerini ne derece gerçekleştirdiği ve faaliyet sonuçlarının sermaye öğelerin de ne şekilde bir etki yarattığı hakkında açıklamalara yer verilmektedir.

Bir entegre raporlama da işletmenin faaliyet sonuçlarının değerlendirmelerinin performans ile ilgili nitel ve nicel verileri içerir ve bunların dışında birkaç konu hakkında daha bilgi sunmaktadır. Bu konular (IIRC, 2013: 27);

- Hedefler, risk ve fırsatlar bakımından nitel ölçütler ile bu kavramların önemi, etkileri ve bu kavramların ortaya koyulmasında faydalanılan yöntem ve yaklaşımlar ile ilgili,
- İşletmenin performans sonuçları ile sermaye öğeleri üzerindeki olumlu ve olumsuz etkileri,
- Paydaş ilişkileri arasındaki bağı ve işletmenin paydaşlarının isteklerine karşı ne şekilde cevap verdiği,

- Mevcut ve geçmiş performanslarının karşılaştırarak ve mevcut performans ile işletmenin genel görünüşü arasındaki ilişkiler hakkında bilgilendirme sunması gerekmektedir.

2.9.7. Genel Görünüş

İşletme belirlediği stratejileri gerçekleştirirken karşılaşılabileceği birtakım sıkıntılar ve belirsizliklerin, işletmenin iş modeli ile kısa, orta ve uzun vadeler de performansı bakımından potansiyel etkileri hakkında bilgiler sunmalıdır.

Bir entegre raporlama da kısa, orta ve uzun vadelerde işletmede gerçekleşecek değişikliklere dikkat çekilerek ve yapılan birtakım hesap verilebilirlik ve şeffaflık analizler ile bazı konular hakkında bilgiler sağlanır. Bu konular (IIRC, 2013: 28);

- İşletmenin kısa, orta ve uzun vadelerde karşılaşması beklenen dış çevre ile ilgili durumlar hakkındaki beklentileri,
- Bu durumların işletmeyi ne şekilde etkileyeceği,
- İşletmenin karşılaşılabileceği zorluk ve belirsizliklere karşı ne şekilde bir strateji geliştireceği hakkındaki konulardır.

2.9.8. Hazırlık ve Sunum Temeli

İşletmenin entegre raporlama da sunulacak konuları ne şekilde belirlediği ve bu konuları ne şekilde nitelendirmekte ve değerlendirmekte olduğu hakkında bilgiler sunmaktadır.

Bir entegre raporlama da hazırlık ve sunum aşamasında, içereceği konular şunlardır (IIRC, 2013: 29);

- İşletmenin önemlilik derecelendirme sürecinin kısa bir özeti,
- Raporlamanın çerçevesini ve bu çerçeveyi ne şekilde belirlendiği ile ilgili bir açıklama,
- Maddi konuları açıklamak veya değerlendirmek amacıyla yararlanılan temel çerçevelerin ve uygulamaların bir özetini içermelidir.

2.9.9. Genel Raporlama İlkeleri

Yukarıda açıklanan içerik öğeleri, entegre raporlama da belirli ilkelere dikkat edilerek hazırlanmaktadır.

Raporlama da açıklanması gereken içerik öğeleri ile ilgili birtakım genel konular genel raporlama ilkeleri başlıklı içerik ögesine uygun olarak raporda sunulmalıdır. Bu konular şunlardır (Aras ve Sarıoğlu, 2015: 65);

- Maddi konuların olumlu ve olumsuz yönleri açıklanması,
- Sermaye öğelerinin açıklamalarının yapıp belirlenmesi,
- Kısa, orta ve uzun vade için zaman aralık süreçleri,
- Birleştirme ve ayırma konularına ilişkin ek olarak açıklamaların yapılması gerekmektedir.

2.10. Entegre Raporlamanın Farklı Açılardan Önemi

Entegre raporlamanın farklı bakış açıları bakımından önemi değişiklik göstermektedir. Entegre raporlamanın hukuksal, kültürel, muhasebesel ve yönetsel açılarından önemi aşağıda açıklanmıştır.

2.10.1. Entegre Raporlamanın Hukuksal Açılardan Önemi

İşletmeler faaliyetlerini gerçekleştirdikleri ülkelerin kanun ve yasalarına uygun faaliyet göstermek durumundadırlar. Ülkelerde kabul edilmiş kanun ve yasalar, üretim, satış, dağıtım aşamaları gibi değişik tüm alanları düzenlemektedir. Hem genel düşünerek toplum ihtiyaçlarını baz alarak, hem de sonsuz olmayan kaynakları etkin bir şekilde kullanmanın önemi gün geçtikçe artmasıyla birlikte entegre raporlama her geçen gün devletlerin de dikkatini çekmeye başlamıştır. Örneğin Güney Afrika Cumhuriyeti'nde hisseleri borsada işlem gören işletmelerin entegre raporlamaları yasal bir zorunluluk haline getirilmiştir. Eğer entegre raporlama hazırlamayan bir işletme varsa bunu gerekçeleri ile açıklamak mecburiyetindedir. Nisan 2013'te Yatırımcı Sorumlulukları Araştırma Enstitüsü'nün ve Sürdürülebilir Yatırımlar Enstitüsü'nün yayınladığı bir rapora göre S&P 500'de bulunan her işletme, sürdürülebilirlikle

hakkından minimum bir açıklama getirmesi gerekmektedir. Fakat S&P 500’de bulunan sadece yedi işletme entegre raporlama hazırlamaktadır (Büdeyri ve Kısa, 2016: 185).

2.10.2. Entegre Raporlamanın Kültürel Açıdan Önemi

İşletmelerin içinde buldukları ülkelerin kültürleri, toplumların ve bireylerin günlük yaşantılarını etkilediği gibi işletmelerin ve ekonomik hayatın da yakın derece de etkilemektedir. Örneğin bireyler bazı konularda kendileri için uygun olmasa bile toplumda ortak kabul görmüş yargılarına göre davranış sergilemektedir, işletmeler de yer aldığı ülke veya konunun yer aldığı bölgeye ait kültürel özelliklere ve hususlara uygun olan bir iş yapma şekline dikkat etmektedir (Büdeyri ve Kısa, 2016: 185).

2.10.3. Entegre Raporlamanın Muhasebesel Açıdan Önemi

Finansal bilgiler ile birlikte finansal olmayan birkaç raporların da birlikte bulunduran entegre raporların düzenlenmesi işletmelerde bazı departmanların ortak faaliyet göstermeleri gerektirmektedir. Muhasebe ve finansal servis personelleri radikal bir kararlar bazı değişimlerden geçmektedirler. Teknolojideki bütünleşik ilerlemelerle piyasa alanında gerçek zamanlı verilere olan taleplerin dengeleye ulaşması için finansal servislere inovasyona tabi olmuş bir bakış açısını kullanma zorunluluğu getirmiştir. İşle alakalı alınan kararlar, doğru, uygun ve zamanlı veriler gerekmektedir. Muhasebenin fonksiyonu ise verileri karar mekanizmasını yöneten yöneticilere bu verileri aktarmaktır. İşletme içerisinde üretilmiş ve onaylanmış verilerin yönetsel kararların kalitesini artırırken, bunun yanında içsel muhasebe kabiliyetlerini de artırmaktadır. Bu değişim piyasadaki uygulamacıların pazarlarda ve pazar beklentilerindeki akademik biçimde desteklenmelerini sağlamaktadır (Büdeyri ve Kısa, 2016: 185).

Esasen, entegre rapora, muhasebe müfredatları bakımından bu entegre raporları düzenlemek amacıyla gerekli eğitime sahip olacak adayların o işletmelerin faaliyetleriyle alakalı daha bütünleşik verileri bulunması gerektiriyor. Entegre raporlar daha çok yeni sunulmaya başladığı için bazı problemlerde bulunmaktadır. Tecrübe hususunda ele alınacak olursa, rapor okuyucusuyla, raporu düzenleyen ve sunan işletme arasındaki bilgi asimetrisi, rapor okuyucularının bu hususta tecrübelerinin artmasıyla birlikte bilgi asimetrisi de azalacaktır.

2.10.4. Entegre Raporlamanın Yönetim Uygulamaları Açısından Önemi

Entegre raporlamayı sadece bir işletmenin faaliyetlerinin sonuçlarını raporlaması şeklinde görmemek gerekmektedir. Entegre raporlar, A'dan Z'ye işletmenin faaliyet biçimine etkisi olan bir unsurdur. Etik, sosyal, çevresel ve ekonomik verilerden faydalanmadan işletmeleri sürdürülebilirlik performanslarını yükseltmesi zordur. Entegre düşünme ayrıca kısa vadeli iş gerekleri, değer yaratma ilişkisi optimum bir denge sağlamayı gerektirir (Büdeyri ve Kısa, 2016: 186).



3. BÖLÜM

LİTERATÜR ÖZETİ

Yanık ve Türker (2012), tarafından yapılan çalışma da işletmelerin geleceğe yönelik olarak sürekliliklerini sağlamak ve bununla birlikte küresel bir dünya ekonomik düzenine dahil olabilmek için, son 30 senede evrilen muhasebe şekillerini, değişen muhasebe raporlamalarını ve ortaya çıkan bu raporlamaların bilgi ihtiyacını karşıladığı kesimlerinin bariz bir değişime uğradığı sonucuna ulaşılmıştır. Muhasebenin basit bir borç-alacak hesaplamasından, finansal tablolara ve finansal raporlardan tümleşik (entegre) raporlamaya uzanan macerası kuşkusuz dinamik olan finansal rapor kullanıcısından paydaşlara geçiş kurumsallaşma süreci içinde düşünülebilmektedir.

IIRC (International Integrated Reporting Council) (2013), tarafından gerçekleştirilen çalışmada bir işletmenin zaman içinde yaratılan değer işletme faaliyetleri ve çıktıları tarafından sermaye ögelerinde yarattığı etkileri yani artışlar, azalmalar veya dönüşümlerle ortaya konabileceği gözlemlenmiş olup yaratılan bu değer birbirleriyle ilişki içerisinde olan iki unsura etki edeceği düşünülmüştür: Bunlardan ilk unsur işletmenin kendisi için yaratılan değer (finansal sermaye sağlayan taraflara finansal geri dönüş sunmaya imkan verir) ve ikinci unsur ise diğerleri (paydaşlar ve geniş anlamda toplum) için yaratılan değer olarak düşünülmüştür.

Akarçay (2014), tarafından yapılan çalışmada genel bir değerlendirme sonucunda, sürdürülebilirlik anlayışı Türkiye’de faaliyet gösteren işletmeler anlamında yeni bir kavramdır. Büyük ölçekli işletmeler mevcut sosyal, ekonomik ve çevresel kaynaklarını diğer işletmelerden daha verimli kullanarak değer yaratabileceklerinin bilincinde olduklarından, işletmeler bunu bilgi kullanıcılarına sunmak üzere sürdürülebilirlik raporları düzenlemektedir. Hazırlanması isteğe bağlı olan bu raporlara bütün işletmelerin aynı önemi vermedikleri söylenebilir. Bu durum, Türkiye’de faaliyette bulunan işletmelerin %99’unun KOBİ olması ile finansal raporlamaya ve vergi mevzuatı konularına daha fazla önem verdikleri düşünülebilmektedir. Fakat Borsa İstanbul’a işlem gören işletmeler açısından durum daha farklıdır. Finansal raporlama ile birlikte finansal olmayan bilgilerin de işletmeye değer yarattığının bilincinde olarak

bazı işletmeler sürdürülebilirlik performanslarını ayrı bir rapor olarak hazırlamaktadır. Bu uygulamanın halka açık şirketlerin geneli tarafından yapılmasının sağlanması veya zorunlu hale getirilmesi, bilgi kullanıcıları açısından önemli bir düzenleme olacağı düşünülmüştür.

Topcu ve Korkmaz (2015), tarafında yapılan çalışmanın konusunu dünyada yeni yeni duyulmaya başlayan, Türkiye’de henüz yaygın olmamakla birlikte çalışmalarına başlanan entegre raporlama şekli oluşturmaktadır. Entegre raporlamanın oluşmasında gerçekleşen süreçlere yer verilmiş ve finansal raporlama başta olmak üzere kurumsal yönetim, çevre ve sürdürülebilirlik gibi diğer raporlamalar ile arasındaki farklar ortaya konmaya çalışılmıştır. Entegre Raporlamanın oluşturduğu format anlamında bir fikir birliği olmasa da bu raporu şekillendirecek bir şablon ortaya konulabileceği önerisinde bulunulmuştur. Küresel ve ulusal anlamda yeni yeni gündem de yer alan bir husus olması sebebi ile özellikle ulus ötesi çalışmalarla altı sermaye çeşidinin alt başlıklara kırımını sağlayacak bir çerçeve format geliştirileceği düşünülmüştür.

Aras ve Sarıoğlu (2015), çalışmalarında Türkiye’deki şirketlerin özellikle son 10 yılda sürdürülebilirlik alanında farkındalıklarının hızla arttığını ve bu alanda dünyadaki gelişmeleri yakından takip ettiklerini söylemek mümkündür. Türkiye’de UN Global Compact imzacısı kuruluş sayısı 2015 yılı itibarıyla 300’ü bulurken, GRI seviyesinde raporlama yapan şirket sayısı da her geçen gün artmaktadır. Bununla birlikte, sürdürülebilirliğin şirket stratejilerine entegre edildiği şirketlerin genellikle yabancı ortaklı veya büyük şirketler olduğu görülmektedir. Bu anlamda özellikle Türk sermayeli ve küçük ve orta ölçekli şirketlerde sürdürülebilirliğin daha iyi anlatılabilmesine ve sürdürülebilirlik raporlamanın yaygınlaştırılmasına ihtiyaç duyulmaktadır. Borsa İstanbul bünyesinde hayata geçirilen Sürdürülebilirlik Endeksi bu anlamda, payları borsada işlem gören şirketlerimizin sürdürülebilirlik çalışmalarını daha görünür kılınmasına, iyi örneklerin paylaşılmasına ve ülkemizde sürdürülebilir yatırımların artmasına katkı sağlayacaktır. Araştırmalar yakın zamanda entegre raporlama yapmayı planlayan şirket sayısının hayli yüksek olduğunu ortaya koymaktadır.

Gücenme Gençoğlu ve Aytaç (2016), tarafından gerçekleştirilen çalışmada geleneksel yönetim görüşüne göre, işletme yöneticileri sadece işletme ortaklarına karşı

bir sorumluluk duyarken, kurumsal sürdürülebilirlik yaklaşımına göre, hesap verebilirliğin çerçevesi çok daha fazla bilgi kullanıcılarını içerisine alacak şekilde genişletilmiştir. Paydaşlara işletme stratejisi, yönetim yaklaşımı ve hedeflerine ilişkin bir değerlendirme raporu sunmakta olan sürdürülebilirlik raporları (üçlü raporlama) hesap verebilirliğin bir aracı şeklinde görülmektedir. Tüm dünyada sürdürülebilirlik performanslarını raporlayan işletme sayısı gittikçe artmakta olduğu bulgusuna ulaşılmıştır. Bazı işletmelerin sürdürülebilirlik ile ilgili gerçekleştirdikleri çalışmaları faaliyet raporlarında sunarken, bazı işletmeler ise internet sitelerinde belli bir bölümde sürdürülebilirlik anlamında yaptıkları çalışmaları sunarak bilgi kullanıcılarını bilgilendirmektedir. Ancak işletmelerin büyük kısmı ise ayrı bir “sürdürülebilirlik raporu” oluşturmayı tercih etmektedir. İşletmelerin açık, anlaşılır ve şeffaf bir sürdürülebilirlik raporlaması sunabilmesi amacıyla dünya genelinde kabul görmüş farklı raporlama çerçeveleri oluşturulmuştur. Bu çerçeveler bilgi kullanıcılarının talepleri ve gelişen ihtiyaçlar ile entegre bir şekilde sürekli güncellenmektedir. Sürdürülebilirlik stratejilerinin, işletmelerin kurumsal itibarını ve prestiji artırdığı ve bu itibarın işletmenin marka değerine olumlu bir etki yarattığı düşünülmektedir.

Tarakçıoğlu Altınay (2016), Türkiye’de faaliyet gösteren şirketlerin özellikle geçtiğimiz son 10 yılda sürdürülebilirlik alanında farkındalıklarında hızlı bir artış yaşandığı ve sürdürülebilirlik alanında dünyada yaşanan gelişmeleri de yakından takip ettikleri görülmektedir. Sürdürülebilirlik kavramına atfedilen değerlerde gün geçtikçe yaşanan artış ve entegre raporlamanın yaygınlaşması, muhasebe için yeni fırsatlar sunmaktadır. Sürdürülebilirliğe ilişkin kavramların muhasebeleştirilmesine aracılık eden sürdürülebilirlik muhasebesi, entegre raporlar için gerekli bilgi akışına katkı verecek muhasebe bilgi sistemine farklı bir bakış, çağdaş bir yaklaşım olma özelliği taşımakta olduğu saptanmıştır.

Büdeyri ve Kısa (2016), çalışmaların da entegre raporlama kavramının yeni bir kavram olmasına rağmen önceki bazı raporlama kavramlarıyla beraber değerlendirileceğini ve bazı şirketler yayınlamaları gereken mecburi yıllık finansal raporlar dışında bazı dönemlerde sosyal sorumluluk ve sürdürülebilirlik raporlarını da yayınlıyor olduğunu belirtmiştir. Ancak finansal olmayan bu iki raporun, finansal

raporlarla beraber yayınlanması olarak adlandırılan entegre raporlama gerek akademik camiada gerekse piyasada her geçen gün daha da çok önem kazanıyor olması vurgulanmıştır. Şirketlere ve onların paydaşlarının yanında tüm toplum kesimlerine de hitap edebilen bu raporlar şirketlerin şeffaflığını ve güvenilirliğini de sağlıyor olmasına rağmen yeni gelişmekte olan her olgu gibi entegre raporlama konusunda da bazı belirsizlikler ve boşluklar bulunduğu belirtilmiştir. 2013 yılında ana çerçevesi IIRC tarafından çizilmesine rağmen, henüz çok az ülke tarafından bir zorunluluk haline getirilmiş durumda olduğu ancak gerek yeni yapılacak akademik çalışmaların gerek ulusal ve uluslararası kuruluşların ön ayak olması gerekse ülkelerin çıkartacakları kanunlarla entegre raporlama hak ettiği değere ulaşacağı düşünülmüştür. Diğer bir deyişle şirketler, para kazanmak ve kazandırmaktan başka içinde buldukları toplumlara ve dünyaya karşı daha duyarlı hale gelecekler ve bunları da yayınladıkları entegre raporlarla gösterecekleri saptanmıştır.

Kaya ve diğerleri (2017), yapılan bu çalışmada kısıtlı sayıda uluslararası entegre rapor incelenmiştir. Bu kısıtın en önemli nedeni henüz çok yeni olması ve ulaşılabilen rapor sayısının azlığıdır. Benzer konuda inceleme yapacak gelecek çalışmaların gerek ülke gerekse işletme sayısını artırmaları, aynı işletmeye ait entegre raporları birden fazla yılı kapsayacak şekilde incelenmeleri daha tutarlı karşılaştırma sonuçlarına ulaşılmasını sağlayacağı belirtilmiştir.

4. BÖLÜM

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ ENTEGRE RAPORLAMA ALGILAMA DÜZEYLERİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Tez çalışmasının bu bölümünde, çalışmanın teorik kısmında bilgileri sunulan entegre raporlama sisteminin, uygulayıcılar arasında nasıl algılandığı konusunda gerçekleştirdiğimiz alan araştırmasının sonuçlarına yer verilecektir.

4.1. Araştırmanın Tanımı, Alanı, Uygulama Hazırlıkları

Araştırmanın konusunu entegre raporlama sistemi oluşturmaktadır. Entegre raporlama sisteminin meslek mensupları arasında ki bilinirliğinin ve kullanılabilirliğinin tespiti araştırmanın ana hareket noktasını oluşturmaktadır.

Çalışmanın evrenini İstanbul ilinde faaliyetlerini sürdüren meslek mensuplarını kapsamaktadır. Çalışmayı gerçekleştirirken karşılaşılan iki önemli sorun bulunmaktadır. Bunlardan ilki tam meslek mensubu sayısının belirlenmesi ve bu meslek mensupları arasında entegre raporlama sistemleri hakkında bilgi sahip olan kesimin belirlenmesidir.

Meslek mensuplarının bir kısmının başka isim ve ünvanlar altında ya da bağlı çalışmalarından dolayı sayıları tam olarak tespit edilmesinde önemli güçlükler yaşanmaktadır. Bu durum çalışmanın kısıtını oluşturmaktadır.

Konu hakkında sayısal verilere ulaşmak için Eylül ve Ekim ayları içerisinde farklı zamanlarda tekrar eden ziyaretlerimizde görüştüğümüz SMMM ve YMM meslek odası yetkilerinden aldığımız bilgilere göre entegre raporlama sistemi üzerinde bilgi sahibi olan meslek mensubu sayısı son derece sınırlıdır. Nitekim bu bilgi tez çalışması kapsamında anket düzenlemek için ziyaret ettiğimiz meslek mensuplarının konuya yaklaşımı sırasında müşahade edilmiştir. Meslek mensupları entegre raporlamadan bahsedilince akıllarına öncelikli olarak bütünleşik muhasebe programları gelmektedir.

Meslek mensuplarının dahi konuya yaklaşım açıları dikkate alındığında saha araştırmamızın önemi daha da fazla ortaya çıkmaktadır. Bu çalışmalar sayesinde entegre raporlama sistemlerinin yaygınlığı ve bilinirliği konusundaki eksik veya yanlış görüşler ortaya çıkmakta ve bu kanaatlerle mücadele yöntemleri geliştirilebilmektedir.

Araştırma kapsamında 215 Adet SMMM ve 50 Adet YMM'ye ulaşılmıştır. Bu kişilerden alınan dönüşler incelenmiş olup, 202 SMMM ve 44 YMM Meslek mensubunun vermiş olduğu yanıtların kullanılabilir kalitede olduğu anlaşıldığından analize dahil edilmiştir.

4.2. Araştırmanın Verilerinin Toplanması

Entegre raporlama sisteminin uygulanması konusunda öncelikli literatür araştırması gerçekleştirilmiştir. Bu alanda hazırlanmış bir ölçek çalışması olmadığı tespit edilmesi üzerine, öncelikle bir soru formu yaratılmıştır.

Tarafımızca hazırlanan bu soru formu iki kısımdan oluşmaktadır. İlk kısım katılımcı meslek mensubuna ait demografik verilerin toplanmasını sağlamayı amaçlamaktadır. İkinci kısım tarafımızca hazırlanmasının akabinde alan uzmanlarının görüşlerine sunulan ve onların da alınan geri dönüşlere göre gerekli düzeltmelere yapılan beşli likert tipi ölçekte sorulan entegre raporlama sistemine dair soruları içermektedir.

Hazırlanan soru formu, google form aracılığı ile katılımcılara iletilmiş ve dönüşler google form üzerinde toplanmıştır.

4.3. Kullanılan İstatistik Programı ve Yöntemler

Kolay uygulanabilir olması, sonuç raporlarının sade bir şekilde vermesi, yaygınlığı hususları dikkate alınarak SPSS istatistik paket programının 17.0 sürümü kullanılmıştır.

Demografik bilgilerin analizi için frekans tablolarından yararlanılmıştır. Tüm değişkenler tek tek kontrol edilmiş ve normallik testi yapılarak parametrik analizi için gerekli olan şartların sağlanmadığının tespit edilmesi üzerine cinsiyet, eğitim, yaş gibi

demografik unsurların bir farklılık yaratıp yaratmadığı Mann Whitney U Testi, ki kare testleri uygulanmıştır. Demografik verilere göre verilen cevaplar arasında bir ilişki olup olmadığı korelasyon analizi ile sınanmıştır. Son olarak verilen yanıtlardan meslek mensuplarının belirli gruplara ayrılıp ayrılmadığı incelenmesi için kümeleme analizi yapılmıştır.

4.4. Araştırmanın Hipotezleri

Araştırmamız kapsamında kurduğumuz hipotezlerimiz şunlardır:

H₁: Entegre raporlama konusunda meslek mensuplarının yeterli bilgileri bulunmamaktadır.

H₁₁: Meslek mensuplarının entegre raporlama konusundaki bilgileri cinsiyete göre farklılık göstermemektedir.

H₁₂: Meslek mensuplarının entegre raporlama konusundaki bilgileri unvanlarına göre farklılık göstermemektedir.

H₁₃: Meslek mensuplarının entegre raporlama konusundaki bilgileri eğitimlerine göre farklılık göstermemektedir.

H₂: Entegre raporlamanın sağladığı bilgileri, meslek mensupları yetersiz veya faydasız bulunmaktadır.

H₂₁: Meslek mensuplarının entegre raporlama sisteminden temin edilen bilgilere yaklaşımı cinsiyete göre farklılık göstermemektedir.

H₂₂: Meslek mensuplarının entegre raporlama sisteminden temin edilen bilgilere yaklaşımı unvanlarına göre farklılık göstermemektedir.

H_{a23}: Meslek mensuplarının entegre raporlama sisteminden temin edilen bilgilere yaklaşımı eğitimlerine göre farklılık göstermemektedir.

H₃: Meslek mensuplarının entegre raporla konusundaki görüşleri ve bilgileri ile cinsiyetleri, yaşları mesleki kıdemleri, unvanları ve eğitimleri arasında bir ilişki bulunmaktadır.

H₄: Meslek mensuplarının entegre raporla konusundaki bilgileri ve düşünceler, meslek mensuplarını farklı alt gruplara ayırmaktadır.

4.5. Araştırma Bulguları

Tez çalışmasının bu kesiminde anket uygulamasından elde edilen sonuçlar ve bu sonuçlar üzerinden gerçekleştirdiğimiz istatistik testlerin sonuçlarına yer verilecektir.

Cronbach's Alpha	N of Items
,646	25

Literatürde kısaca alfa katsayısı olarak geçen "Cronbach alfa katsayısı" veri setlerinin güvenilirlik analizlerinde kullanılan yöntemlerden biridir. Bu yöntem ile birlikte katılımcıların verdiği cevapların kendi içsel tutarlılık incelenmektedir. Bir ölçüm modeli olarak cronbach alfa katsayısı bir olasılık içermesi nedeniyle 0 ile 1 arasında değer almaktadır. Sıfır değerine yaklaştıkça güvenilirlik azalmakta, bire yaklaştıkça güvenilirlik düzeyi artmaktadır. Aldığı değerlere göre içsel tutarlılık şu şekilde değerlendirilmektedir:

0.80 - 1.00 Yüksek güvenilirlik

0.60 - 0.79 Güvenilir

0.40 - 0.59 Düşük güvenilirlik

0.00 - 0.39 Güvenilir değil

Tez çalışması kapsamında, soruların içsel tutarlığının olup olmadığı cronbach alfa katsayısı ile ölçülmüş sonuçlar aşağıdaki tabloda arz edilmiştir. Hesaplanan ,646 değeri ile birlikte ankette kullanılan soruların güvenilir seviyede içsel tutarlılığının olduğu tespit edilmektedir.

4.5.1. Demografik Bilgiler

Katılımcıların %15,4'ü kadın ve 84,6'sı erkektir. Katılımcılar modu 38 – 45 yaş aralığında oluşmaktadır. %82,1 katılımcı SMMM unvanına ve %17,9'u YMM unvanına sahiptir. Eğitim seviyesinin modu lisanstır. Lise mezunu 5, doktora mezunu 4 meslek mensubu sorularımıza yanıt vermiştir. Katılımcı meslek mensupları genel olarak mesleki kıdemi olduğu ifade edilebilir. 10 yıl üstü mesleki kıdeme sahip katılımcı oranı %87,8'dir. Buna karşın entegre raporlama hizmeti veren meslek mensubu sayısı son derece düşüktür. 246 meslek mensubundan sadece 10 tanesi entegre rapor hazırladığını ifade etmiştir.

Araştırma katılımcısı meslek mensuplarının cinsiyeti, yaşı, mesleki kıdemi, unvanı ve eğitimi ile ilgili frekans bilgileri aşağıdaki tablolarda sunulmaktadır.

Tablo 1. Cinsiyet

		Frekans	Yüzde	Geçerli Yanıtlarda Yüzde	Kümülatif Yüzde
Geçerli Yanıtlarda	Kadın	38	15,4	15,4	15,4
	Erkek	208	84,6	84,6	100,0
	Toplam	246	100,0	100,0	

Tablo 2. Yaş

		Frekans	Yüzde	Geçerli Yanıtlarda Yüzde	Kümülatif Yüzde
Geçerli Yanıtlarda	23 - 30	3	1,2	1,2	1,2
	31 - 37	39	15,9	15,9	17,1
	38 - 45	92	37,4	37,4	54,5
	46 - 53	84	34,1	34,1	88,6
	53+	28	11,4	11,4	100,0
	Toplam	246	100,0	100,0	

Tablo 3. Mesleki Kıdem

		Frekans	Yüzde	Geçerli Yanıtlarda Yüzde	Kümülatif Yüzde
Geçerli Yanıtlarda	5 Yıldan Az	13	5,3	5,3	5,3
	5 - 10 Yıl	17	6,9	6,9	12,2
	10 - 15 Yıl	40	16,3	16,3	28,5
	15 - 20 Yıl	75	30,5	30,5	58,9
	20 Yıldan Çok	101	41,1	41,1	100,0
	Toplam	246	100,0	100,0	

Tablo 4. Unvan

		Frekans	Yüzde	Geçerli Yanıtlarda Yüzde	Kümülatif Yüzde
Geçerli Yanıtlarda	SMMM	202	82,1	82,1	82,1
	YMM	44	17,9	17,9	100,0
	Toplam	246	100,0	100,0	

Tablo 5. Eğitim

		Frekans	Yüzde	Geçerli Yanıtlarda Yüzde	Kümülatif Yüzde
Geçerli Yanıtlarda	Lise	5	2,0	2,0	2,0
	Lisans	189	76,8	76,8	78,9
	Yüksek Lisans	48	19,5	19,5	98,4
	Doktora	4	1,6	1,6	100,0
	Toplam	246	100,0	100,0	

4.5.2. Entegre Raporlama Sistemine Dair Sorular

Muhasebe meslek mensuplarının entegre raporlama hakkındaki algı düzeylerini ölçebilmek amacıyla oluşturulan soruların analizleri aşağıdaki şekilde açıklanmaktadır.

4.5.2.1. Entegre Raporlama Sistemi Hakkında Sahip Olunan Bilgi

Katılımcılardan %31,3'ü yeterli bilgi, %20,3'ü kısmi bilgi sahibi olduğunu ifade etmiştir. 119 Adet katılımcı entegre raporlama sistemi konusunda bilgi sahibi olmadığını ifade etmiş olup, genel örneklem içerisindeki oranı %48,4'tür.

Tablo 6. “Entegre Raporlama Hakkında Yeterli Bilgiye Sahibim” Frekans Dağılımı

		Frekans	Yüzde	Geçerli Yanıtlarda Yüzde	Kümülatif Yüzde
Geçerli Yanıtlarda	Hayır	119	48,4	48,4	48,4
	Evet	77	31,3	31,3	79,7
	Kısmen	50	20,3	20,3	100,0
	Toplam	246	100,0	100,0	

Araştırmanın ana hipotezi, “Entegre raporlama konusunda meslek mensuplarının yeterli bilgileri bulunmamaktadır.” Şeklinde tesis edilmişti. Bu hipotez aynı zamanda tezle ilgili araştırma konumuzu oluşturmaktadır. Zira bu teze başlarken konunun son derece önemli olmasına karşın meslek mensuplarının bu konuda yeterli bilgi sahibi olmadıkları yönünde bir kanaatimiz mevcut idi. Yukarıdaki frekans dağılımı tabloları incelendiğinde, katılımcıların %48,4'ü kendileri bu konuda bilgi sahibi olmadıklarını ifade etmektedir.

Katılımcıların bu soruya verdikleri yanıtlara göre gerçekleştirilen analizlerde çıkan sonuçlar; Mann Whitney U testinin sonuçları cinsiyet anlamında bakıldığında p değeri 0,195 çıkmaktadır. Bunun anlamı; 0,05 anlamlılık derecesinin üstünde kalması sebebi ile soruya verilen cevapların cinsiyet bakımından bir fark yaratmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Mann Whitney U testi sonuçları unvan anlamında bakıldığında ise p değeri 0,401 çıkmaktadır. Bunun anlamı; 0,05 anlamlılık derecesinin üstünde kalması sebebi ile soruya verilen cevapların unvan bakımından yine bir fark yaratmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Katılımcıların verdikleri yanıtlar üzerinden yapılan hipotez testlerinde alfa önem seviyesine göre istatistiki bir fark elde edilmemesine karşın cinsiyet ve unvan analiz için yapılan ve eklerde arz edilen ortalama skorların incelendiğinde, gruplar arasında istatistiki bir fark olmamasına karşın grup değerleri açısından farklılık olduğu

görülmektedir. Konu bütünlüğü bozulmaması açısından eklerde sunulan tablolarda da görüldüğü üzere kadınlar, erkeklere nazaran daha bilgi sahibidir. Benzer şekilde YMM'ler, SMMM'lere nazaran konu hakkında daha fazla bilgi sahibidirler (Bu sonuç ile ilgili veriler Ekler'de yer almaktadır).

Tablo 7. “Entegre Raporlama Hakkında Yeterli Bilgiye Sahibim” Mann Whitney U Testi Sonuçları

Mann-Whitney U	Z	Sig.	
3470,500	-1,297	,195	Cinsiyet
4113,000	-,840	,401	Unvan

Entegre raporlama sistemi bilgisinin eğitim ile ilişkisinin olup olmadığı ki kare testi ile araştırılmıştır. Ki Kare testi sonuçlarına göre eğitim seviyelerine göre, entegre raporlama bilgisi açısından fark bulunmaktadır.

Katılımcıların bu soruya verdikleri yanıtlara göre gerçekleştirilen analizlerde çıkan sonuçlar; Ki-kare testinin sonuçları eğitim anlamında bakıldığında p değeri 0,000 çıkmaktadır. Bunun anlamı; 0,05 anlamlılık derecesinin altında kalması sebebi ile soruya verilen cevapların eğitim bakımından anlamlı bir fark yarattığı sonucuna ulaşılmıştır. Yani entegre raporlama hakkında bilgi sahibi olmaları katılımcılarının liseden doktora doğru eğitim seviyeleri arttıkça entegre raporlama konusundaki bilgileri bir farklılık meydana gelmektedir. Çapraz tablolar incelendiğinde farklılığın eğitim seviyesine göre arttıkça pozitif yönde geliştiği görülmektedir.

Tablo 8. “Entegre Raporlama Hakkında Yeterli Bilgiye Sahibim” Ki Kare Testi Sonuçları

		Entegre raporlama hakkında yeterli bilgiye sahibim			Toplam
		Hayır	Evet	Kısmen	
Eğitim	Lise	3	0	2	5
	Lisans	110	44	35	189
	Yüksek Lisans	6	30	12	48
	Doktora	0	3	1	4
Toplam		119	77	50	246

Ki-Kare Test Sonuçları

	Value	Df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	43,249 ^a	6	,000
Likelihood Ratio	47,998	6	,000
Linear-by-Linear Association	15,219	1	,000
N of Valid Cases	246		

“H₁₁: Meslek mensuplarının entegre raporlama konusundaki bilgileri cinsiyete göre farklılık göstermemektedir.” Hipotezimiz doğrulanmıştır.

“H₁₂: Meslek mensuplarının entegre raporlama konusundaki bilgileri unvanlarına göre farklılık göstermemektedir.” Hipotezimiz doğrulanmıştır.

“H₁₃: Meslek mensuplarının entegre raporlama konusundaki bilgileri eğitimlerine göre farklılık göstermemektedir.” Hipotezimiz doğrulanmamıştır. Buna göre meslek mensuplarının entegre raporlama sistemi hakkında bilgi sahibi olmaları konusu eğitim seviyesine göre anlamlı fark içermektedir.

4.5.2.2. Entegre Raporlama Sisteminin Yeterliliği ve Faydasına İlişkin Düşünceler

Meslek mensuplarının, entegre raporlama sisteminin faydası ve yeterliliğine karşın görüşlerini tespit edebilmek için ikinci ana hipotez olan “*Entegre raporlamanın sağladığı bilgileri, meslek mensupları yetersiz veya faydasız bulunmaktadır.*” oluşturulmuştur. Ayrıca cinsiyete, eğitim ve veya unvana göre bir değişiklik olup olmadığı ayrı ayrı analiz edilmiş ve fark olup olmadığı irdelenmiştir.

4.5.2.2.1. Entegre Raporlama Sisteminin Getireceği İş Yükü Hakkında Düşünceler

Katılımcılar entegre raporlama sisteminin bir iş yükü getireceğini ifade etmişlerdir. Anket sonuçlarına göre katılımcıların %74,0’ı kesinlikle iş yükünün

artacağını ifade ederken, %11,4'ü arttıracığını ifade etmiştir. %14,6'lık kesim ise kararsız olduğunu ifade etmiştir.

Tablo 9. “Entegre Raporlamanın Muhasebe Meslek Mensuplarının İş Yükünü Arttıracığını Düşünüyorum” Frekans Dağılımı

		Frekans	Yüzde	Geçerli Yanıtlarda Yüzde	Kümülatif Yüzde
Geçerli Yanıtlarda	Kararsızım	36	14,6	14,6	14,6
	Katılıyorum	28	11,4	11,4	26,0
	Kesinlikle Katılıyorum	182	74,0	74,0	100,0
	Toplam	246	100,0	100,0	

Verilen yanıtlar cinsiyete göre fark göstermezken, unvana göre tespit edilen istatistiki fark sınır değerlerine çok yakın tespit edilmiştir. Benzer durum eğitim seviyesine göre farklar bazında incelendiğinde de ortaya çıkmaktadır.

Katılımcıların bu soruya verdikleri yanıtlara göre gerçekleştirilen analizlerde çıkan sonuçlar; Mann Whitney U testinin sonuçları cinsiyet anlamında bakıldığında p değeri 0,255 çıkmaktadır. Bunun anlamı; 0,05 anlamlılık derecesinin üstünde kalması sebebi ile soruya verilen cevapların cinsiyet bakımından bir fark yaratmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Mann Whitney U testi sonuçları unvan anlamında bakıldığında ise p değeri 0,005 çıkmaktadır. Bunun anlamı; 0,05 anlamlılık derecesinin altında kalması sebebi ile soruya verilen cevapların unvan bakımından anlamlı bir fark yarattığı sonucuna ulaşılmıştır. Yani entegre raporlamayı iş yükü olarak değerlendirme durumu unvana göre değişiklik göstermekte olup, eklerde sunulan tablolarda yer alan grup skorları dikkate alındığında, SMMM'lerin YMM'lere göre entegre raporlamayı iş yükü olarak algıladıkları sonucuna ulaşılmaktadır. (Ayrıntılı sonuçlar Ekler'de yer almaktadır).

Tablo 10. “Entegre Raporlamanın Muhasebe Meslek Mensuplarının İş Yükünü Arttıracığını Düşünüyorum” Mann Whitney U Testi Sonuçları

Mann-Whitney U	Wilcoxon W	Z	Sig.	
3599,000	25335,000	-1,139	,255	Cinsiyet
3528,000	4518,000	-2,787	,005	Unvan

Katılımcıların bu soruya verdikleri yanıtlara göre gerçekleştirilen analizlerde çıkan sonuçlar; Ki-kare testinin sonuçları eğitim anlamında bakıldığında p değeri 0,146 çıkmaktadır. Bunun anlamı; 0,05 anlamlılık derecesinin üstünde kalması sebebi ile soruya verilen cevapların eğitim bakımından anlamlı bir fark yaratmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Yani entegre raporlamayı iş yükü olarak değerlendirme hususunda katılımcılarının liseden doktora doğru eğitim seviyeleri arttıkça entegre raporlamayı iş yükü olarak değerlendirme bakış açılarında bir değişiklik yaratmamaktadır.

Tablo 11. “Entegre Raporlamanın Muhasebe Meslek Mensuplarının İş Yükünü Arttıracığını Düşünüyorum Ki Kare Testi Sonuçları

	Entegre raporlamanın muhasebe meslek mensuplarının iş yükünü arttıracığını düşünüyorum.			Toplam
	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	
Eğitim Lise	0	0	5	5
Lisans	26	21	142	189
Yüksek Lisans	10	5	33	48
Doktora	0	2	2	4
Toplam	36	28	182	246

Ki- Kare Test Sonuçları

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	9,518 ^a	6	,146
Likelihood Ratio	8,848	6	,182
Linear-by-Linear Association	2,183	1	,140
N of Valid Cases	246		

4.5.2.2.2. Entegre Raporlama Sisteminin Dış Kullanıcılar Açısından Önemi

Meslek mensupları açısından entegre raporlamaların dış kullanıcılar için bir değerinin olmadığı görüşünün hâkim olduğu anlaşılmaktadır. Bu konuda sorduğumuz

sorumuza verilen yanıtlara göre 246 meslek mensubundan sadece 17'si entegre raporlamaların dış kullanıcılar açısından önemli olduğunu düşünmektedir.

Tablo 12. “Bölgemizde Faaliyet Gösteren İşletmelerin Finansal Olan ve Olmayan Bütün Bilgileri, Günlük Yönetimlerinde Yer Almayan Dış Kullanıcılar İçin Son Derece Önemlidir.” Frekans Dağılımı

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yanıtlarda Yüzde	Kümülatif Yüzde
Geçerli Kesinlikle Katılmıyorum	203	82,5	82,5	82,5
Yanıtlarda Katılmıyorum	4	1,6	1,6	84,1
Kararsızım	22	8,9	8,9	93,1
Katılıyorum	11	4,5	4,5	97,6
Kesinlikle Katılıyorum	6	2,4	2,4	100,0
Toplam	246	100,0	100,0	

Katılımcıların bu soruya verdikleri yanıtlara göre gerçekleştirilen analizlerde çıkan sonuçlar; Mann Whitney U testinin sonuçları cinsiyet anlamında bakıldığında p değeri 0,117 çıkmaktadır. Bunun anlamı; 0,05 anlamlılık derecesinin üstünde kalması sebebi ile soruya verilen cevapların cinsiyet bakımından bir fark yaratmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Mann Whitney U testi sonuçları unvan anlamında bakıldığında ise p değeri 0,000 çıkmaktadır. Bunun anlamı; 0,05 anlamlılık derecesinin altında kalması sebebi ile soruya verilen cevapların unvan bakımından anlamlı bir fark yarattığı sonucuna ulaşılmıştır.

Tablo 13. “Bölgemizde Faaliyet Gösteren İşletmelerin Finansal Olan ve Olmayan Bütün Bilgileri, Günlük Yönetimlerinde Yer Almayan Dış Kullanıcılar İçin Son Derece Önemlidir.” Mann Whitney – U Testi Sonuçları

Mann-Whitney U	Wilcoxon W	Z	Sig.	
3534,000	4275,000	-1,567	,117	Cinsiyet
2445,000	22948,000	-7,068	,000	Unvan

Katılımcıların bu soruya verdikleri yanıtlara göre gerçekleştirilen analizlerde çıkan sonuçlar; Ki-kare testinin sonuçları eğitim anlamında bakıldığında p değeri 0,001 çıkmaktadır. Bunun anlamı; 0,05 anlamlılık derecesinin altında kalması sebebi ile soruya verilen cevapların eğitim bakımından anlamlı bir fark yarattığı sonucuna ulaşılmıştır. Bölgede faaliyet gösteren işletmelerin finansal olan ve olmayan bütün bilgileri, günlük yönetimlerinde yer almayan dış kullanıcılar için önemli olduğuna dair bakış açısı eğitime göre değişiklik göstermektedir.

Tablo 14. “Bölgemizde Faaliyet Gösteren İşletmelerin Finansal Olan ve Olmayan Bütün Bilgileri, Günlük Yönetimlerinde Yer Almayan Dış Kullanıcılar İçin Son Derece Önemlidir.” Ki Kare Testi Sonuçları

		Bölgemizde faaliyet gösteren işletmelerin finansal olan ve olmayan bütün bilgileri, günlük yönetimlerinde yer almayan dış kullanıcılar için son derece önemlidir.					
		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Toplam
Eğitim	Lise	4	0	1	0	0	5
	Lisans	164	4	13	4	4	189
	Yüksek Lisans	33	0	8	5	2	48
	Doktora	2	0	0	2	0	4
Toplam		203	4	22	11	6	246

Ki- Kare Test Sonuçları

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	34,176 ^a	12	,001
Likelihood Ratio	22,169	12	,036
Linear-by-Linear Association	12,840	1	,000
N of Valid Cases	246		

4.5.2.2.3. İşletme Faaliyetlerinin Entegre Raporlara Yansımaları

Meslek mensupları, işletme faaliyetlerinin sonuçlarının entegre raporlara yansımadığını ifade etmektedir. Bu konuda geliştirdiğimiz “İşletmeler faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan çıktıları entegre rapordan tespit edememektedir.” Hipotezine kesinlikle katılma meslek mensubu sayısı 215 olup, örneklemin %87,4’üne tekabül etmektedir. Verilen yanıtlar cinsiyete ve eğitim durumuna göre farklılık göstermezken, unvana göre, YMM lehine sonuçlar elde edildiği tespit edilmiştir.

Tablo 15. “İşletmeler Faaliyetleri Sonucunda Ortaya Çıkan Çıktıları Entegre Rapordan Tespit Edememektedir.” Frekans Dağılımı

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yanıtlarda Yüzde	Kümülatif Yüzde
Geçerli Kararsızım	19	7,7	7,7	7,7
Yanıtlar Katılıyorum	12	4,9	4,9	12,6
da Kesinlikle Katılıyorum	215	87,4	87,4	100,0
Toplam	246	100,0	100,0	

Katılımcıların bu soruya verdikleri yanıtlara göre gerçekleştirilen analizlerde çıkan sonuçlar; Mann Whitney U testinin sonuçları cinsiyet anlamında bakıldığında p değeri 0,154 çıkmaktadır. Bunun anlamı; 0,05 anlamlılık derecesinin üstünde kalması sebebi ile soruya verilen cevapların cinsiyet bakımından bir fark yaratmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Mann Whitney U testi sonuçları unvan anlamında bakıldığında ise p değeri 0,000 çıkmaktadır. Bunun anlamı; 0,05 anlamlılık derecesinin altında kalması sebebi ile soruya verilen cevapların unvan bakımından anlamlı bir fark yarattığı sonucuna ulaşılmıştır.

Tablo 16. “İşletmeler Faaliyetleri Sonucunda Ortaya Çıkan Çıktıları Entegre Rapordan Tespit Edememektedir.” Mann Whitney – U Testi Sonuçları

Mann-Whitney U	Wilcoxon W	Z	Sig.	
3621,000	25357,000	-1,425	,154	Cinsiyet
3232,500	4222,500	-4,917	,000	Unvan

Katılımcıların bu soruya verdikleri yanıtlara göre gerçekleştirilen analizlerde çıkan sonuçlar; Ki-kare testinin sonuçları eğitim anlamında bakıldığında p değeri 0,146 çıkmaktadır. Bunun anlamı; 0,05 anlamlılık derecesinin üstünde kalması sebebi ile soruya verilen cevapların eğitim bakımından anlamlı bir fark yaratmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Yani katılımcıların verdikleri cevaplar liseden doktora doğru eğitim seviyeleri arttıkça bir değişiklik yaratmamaktadır.

Tablo 17. “İşletmeler Faaliyetleri Sonucunda Ortaya Çıkan Çıktıları Entegre Rapordan Tespit Edememektedir.” Ki Kare Testi Sonuçları

	İşletmeler faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan çıktıları entegre rapordan tespit edememektedir.			Toplam
	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	
Eğitim Lise	0	0	5	5
Lisans	15	7	167	189
Yüksek Lisans	4	5	39	48
Doktora	0	0	4	4
Toplam	19	12	215	246

Ki- Kare Test Sonuçları

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	5,112 ^a	6	,529
Likelihood Ratio	5,543	6	,476
Linear-by-Linear Association	,374	1	,541
N of Valid Cases	246		

4.5.2.2.4. Entegre Raporlama Çıktılarının, Sayısal Performans Çıktılarına Göre Önemi

Meslek mensuplarına göre, işletmelerin sosyal performans verileri, sayısal performans verileri kadar önem arz etmemektedir. Bu durum unvana göre farklılık göstermezken, cinsiyete göre kadınların daha duyarlı olduğu ifade edilebilir. Meslek

mensuplarının bu kanaatte kavuşmaları üzerinde eğitim seviyesinin bir etkisi bulunmamaktadır.

Tablo 18. “İşletmeler İçin Finansal Performans Verileri, Sosyal Performans Verilerine Göre Daha Çok Önem Arz Etmektedir.” Frekans Dağılımı

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yanıtlarda Yüzde	Kümülatif Yüzde
Geçerli Kesinlikle Katılmıyorum	184	74,8	74,8	74,8
Yanıtlarda Katılmıyorum	2	,8	,8	75,6
Kararsızım	15	6,1	6,1	81,7
Katılıyorum	13	5,3	5,3	87,0
Kesinlikle Katılıyorum	32	13,0	13,0	100,0
Toplam	246	100,0	100,0	

Katılımcıların bu soruya verdikleri yanıtlara göre gerçekleştirilen analizlerde çıkan sonuçlar; Mann Whitney U testinin sonuçları cinsiyet anlamında bakıldığında p değeri 0,054 çıkmaktadır. Bunun anlamı; 0,05 anlamlılık derecesine sınır bir değer olması sebebi ile soruya verilen cevapların cinsiyete göre ortalamalarına bakılmasında fayda olacaktır. Bu noktada yapılan değerlendirmelerde istatistiki farksızlığın çok cüzi bir farkla ortaya çıktığı tespit edilmektedir. Mann Whitney U testi sonuçları unvan anlamında bakıldığında ise p değeri 0,000 çıkmaktadır. Bunun anlamı; 0,05 anlamlılık derecesinin altında kalması sebebi ile soruya verilen cevapların unvan bakımından anlamlı bir fark yarattığı sonucuna ulaşılmıştır.

Tablo 19. “İşletmeler Faaliyetleri Sonucunda Ortaya Çıkan Çıktıları Entegre Rapordan Tespit Edememektedir.” Mann Whitney – U Testi Sonuçları

Mann-Whitney U	Wilcoxon W	Z	Sig.	
3360,000	4101,000	-1,929	,054	Cinsiyet
135,000	20638,000	-13,240	,000	Unvan

Katılımcıların bu soruya verdikleri yanıtlara göre gerçekleştirilen analizlerde çıkan sonuçlar; Ki-kare testinin sonuçları eğitim anlamında bakıldığında p değeri 0,003 çıkmaktadır. Bunun anlamı; 0,05 anlamlılık derecesinin altında kalması sebebi ile

soruya verilen cevapların eğitim bakımından anlamlı bir fark yarattığı sonucuna ulaşılmıştır.

Tablo 20. “İşletmeler Faaliyetleri Sonucunda Ortaya Çıkan Çıktıları Entegre Raporadan Tespit Edememektedir.” Ki Kare Testi Sonuçları

		İşletmeler için finansal performans verileri, sosyal performans verilerine göre daha çok önem arz etmektedir.				Toplam
		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	
Eğitim	Lise	5	0	0	0	5
	Lisans	150	2	11	9	179
	Yüksek Lisans	29	0	3	4	48
	Doktora	0	0	1	0	4
Toplam		184	2	15	13	246

Ki- Kare Test Sonuçları

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	30,080 ^a	12	,003
Likelihood Ratio	26,722	12	,008
Linear-by-Linear Association	22,009	1	,000
N of Valid Cases	246		

4.5.2.2.5. Entegre Raporlamada Standart Sorunu

Meslek mensupları, entegre raporlamada standartların olmayışının, çeşitli engeller yarattığı konusunda görüş birliğindedirler.

Tablo 21. “Entegre Raporlamanın Gelişiminde, Finansal Raporlama Da Olduğu Gibi Belirli Standartlara Sahip Olmaması Engel Teşkil Etmektedir.” Frekans Dağılımı

		Frekans	Yüzde	Geçerli Yanıtlarda Yüzde	Kümülatif Yüzde
Geçerli Yanıtlarda	Kesinlikle Katılıyorum	246	100,0	100,0	100,0

4.5.2.2.6. İşletmelerin Entegre Raporlama İçin Gerekli Verileri Arşivlemesi

Meslek mensupları, işletmelerde, entegre raporlamada gerekli bilgilerin saklanmadığı konusunda görüş birliğindedirler.

Tablo 22. “İşletmeler Finansal Bilgileri Olduğu Gibi Kaydederken, Finansal Olmayan Bilgilerini Kaydetmeyip Raporlamamaktadır.” Frekans Dağılımı

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yanıtlarda Yüzde	Kümülatif Yüzde
Geçerli Kesinlikle Katılıyorum Yanıtlarda	241	98,0	100,0	100,0
Yanıtız Cevap Vermeyen	5	2,0		
Toplam	246	100,0		

4.5.2.2.7. Entegre Raporlamaların Büyük Ölçekli İşletmelerce Yapılması

Meslek mensupları, entegre raporlamaların büyük işletmelerce tercih edilecek bir rapor türü olduğunu ifade etmektedir.

Tablo 23. “Entegre Raporlama Küçük Ve Orta Ölçekli İşletmelere Göre Büyük Ölçekli İşletmelerce Daha Çok Tercih Edilebilen Raporlama Türü Olabilir” Frekans Dağılımı

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yanıtlarda Yüzde	Kümülatif Yüzde
Geçerli Kesinlikle Katılıyorum Yanıtlarda	240	97,6	100,0	100,0
Yanıtız Cevap Vermeyen	6	2,4		
Toplam	246	100,0		

4.5.2.2.8. Entegre Raporlamada Karşılaştırma Sorunu

Meslek mensuplarına göre, entegre raporlamalarda standardın bulunmayışı, işletmeler arasında mukayese yapmayı zorlaştırmaktadır.

Tablo 24. “Entegre Raporlamanın Standart Detaylı Çerçevesinin Bulunmaması İşletmeler İçin Karşılaştırma Yapma İmkânını Azaltmaktadır” Frekans Dağılımı

		Frekans	Yüzde	Geçerli Yanıtlarda Yüzde	Kümülatif Yüzde
Geçerli Yanıtlarda	Kararsız	2	,8	,8	,8
	Kesinlikle Katılıyorum	241	98,0	99,2	100,0
	Toplam	243	98,8	100,0	
Yanıtız Toplam	Cevap Vermeyen	3	1,2		
Toplam		246	100,0		

4.5.2.2.9. Entegre Raporlamada Maddi Değer Sorunu

Meslek mensuplarına göre, entegre raporlamalara görece değerler barındırdığı için maddi değerlerinin tespit edilmesi zordur.

Tablo 25. “Entegre Raporlama Faaliyetleri, Göreceli Değerler İçerdiği İçin, Değerlerin Maddi Karşılığının Tespiti Zordur” Frekans Dağılımı

		Frekans	Yüzde	Geçerli Yanıtlarda Yüzde	Kümülatif Yüzde
Geçerli Yanıtlarda	Kararsızım	6	2,4	2,5	2,5
	Katılıyorum	3	1,2	1,2	3,7
	Kesinlikle Katılıyorum	232	94,3	96,3	100,0
	Toplam	241	98,0	100,0	
Yanıtız Toplam	Cevap Vermeyen	5	2,0		
Toplam		246	100,0		

4.5.2.2.10. Entegre Raporlamanın Benimsenip Uygulanması

Meslek mensuplarının önemli bir bölüm (%72,0) entegre raporlamanın kısa sürede benimseneceğine inanmadığını ifade etmiştir. Bu kanaat cinsiyete, unvana ve eğitim durumuna göre farklılık göstermektedir. Erkekler kadınlara nazaran daha olumlu iken, YMM’ler, SMMM’lere nazaran daha olumlu kanaat bildirmişlerdir. (Sonuçlar Ekler’ de yer almaktadır.)

Tablo 26. “Entegre Raporlamayı Muhasebe Meslek Mensupları Kısa Sürede Benimseyip Uygulayabileceklerdir” Frekans Dağılımı

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yanıtlarda Yüzde	Kümülatif Yüzde
Geçerli Yanıtlarda Kesinlikle Katılmıyorum	177	72,0	72,0	72,0
Katılmıyorum	2	,8	,8	72,8
Kararsızım	21	8,5	8,5	81,3
Katılıyorum	3	1,2	1,2	82,5
Kesinlikle Katılıyorum	43	17,5	17,5	100,0
Toplam	246	100,0	100,0	

Katılımcıların bu soruya verdikleri yanıtlara göre gerçekleştirilen analizlerde çıkan sonuçlar; Mann Whitney U testinin sonuçları cinsiyet anlamında bakıldığında p değeri 0,027 çıkmaktadır. Bunun anlamı; 0,05 anlamlılık derecesinin altında bir değer olması sebebi ile soruya verilen cevapların cinsiyet bakımından bir fark yaratabileceği sonucuna ulaşılmıştır. Mann Whitney U testi sonuçları unvan anlamında bakıldığında ise p değeri 0,000 çıkmaktadır. Bunun anlamı; 0,05 anlamlılık derecesinin altında kalması sebebi ile soruya verilen cevapların unvan bakımından anlamlı bir fark yarattığı sonucuna ulaşılmıştır.

Tablo 27. “Entegre Raporlamayı Muhasebe Meslek Mensupları Kısa Sürede Benimseyip Uygulayabileceklerdir” Mann Whitney – U Testi Sonuçları

Mann-Whitney U	Wilcoxon W	Z	Sig.	
3251,000	3992,000	-2,204	,027	Cinsiyet
152,000	20655,000	-12,728	,000	Unvan

Katılımcıların bu soruya verdikleri yanıtlara göre gerçekleştirilen analizlerde çıkan sonuçlar; Ki-kare testinin sonuçları eğitim anlamında bakıldığında p değeri 0,003 çıkmaktadır. Bunun anlamı; 0,05 anlamlılık derecesinin altında kalması sebebi ile soruya verilen cevapların eğitim bakımından anlamlı bir fark yarattığı sonucuna ulaşılmıştır.

Tablo 28. “Entegre Raporlamayı Muhasebe Meslek Mensupları Kısa Sürede Benimseyip Uygulayabileceklerdir” Ki Kare Testi Sonuçları

		Entegre raporlamayı muhasebe meslek mensupları kısa sürede benimseyip uygulayabileceklerdir.					Toplam
		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	
Eğitim	Lise	4	0	1	0	0	5
	Lisans	146	2	15	2	24	189
	Yüksek Lisans	27	0	3	1	17	48
	Doktora	0	0	2	0	2	4
Toplam		177	2	21	3	43	246

Ki- Kare Test Sonuçları

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	30,152 ^a	12	,003
Likelihood Ratio	27,446	12	,007
Linear-by-Linear Association	19,310	1	,000
N of Valid Cases	246		

4.5.2.2.11. Entegre Raporlamanın Vergi Avantajına Katkısı

Meslek mensuplarının entegre raporlamanın, vergi avantajı yaratmayacağını ifade etmektedir.

Tablo 29. “Entegre Raporlama, İşletmelere Vergi Avantajı Sağlayacaktır.” Frekans Dağılımı

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yanıtlarda Yüzde	Kümülatif Yüzde
Geçerli Kesinlikle Katılmıyorum	193	78,5	78,5	78,5
Yanıtlarda Katılmıyorum	5	2,0	2,0	80,5
Kararsızım	32	13,0	13,0	93,5
Katılıyorum	16	6,5	6,5	100,0
Toplam	246	100,0	100,0	

4.5.2.2.12. Entegre Raporlamanın Şeffaflığa Katkısı

Meslek mensuplarının entegre raporlamanın, şeffaflığa katkı sağlamayacağı ifade etmektedir.

Tablo 30. “Entegre Raporlama, İşletmelere Finansal Tablolarda Şeffaflık Sağlayacaktır” Frekans Dağılımı

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yanıtlarda Yüzde	Kümülatif Yüzde
Geçerli Kesinlikle Katılmıyorum	175	71,1	71,1	71,1
Yanıtlarda Katılmıyorum	2	,8	,8	72,0
Kararsızım	31	12,6	12,6	84,6
Katılıyorum	10	4,1	4,1	88,6
Kesinlikle Katılıyorum	28	11,4	11,4	100,0
Toplam	246	100,0	100,0	

4.5.2.2.13. Entegre Raporlamanın Paydaşların Haklarını Korunmaya Katkısı

Meslek mensuplarının entegre raporlamanın, paydaş haklarını koruyacağına dair inançları bulunmamaktadır.

Tablo 31. “Entegre Raporlama, İşletmelerin Paydaşların Haklarının Korunmasını Sağlayacaktır” Frekans Dağılımı

		Frekans	Yüzde	Geçerli Yanıtlarda Yüzde	Kümülatif Yüzde
Geçerli Yanıtlarda	Kesinlikle Katılmıyorum	154	62,3	62,3	62,3
	Katılmıyorum	5	2,0	2,0	64,4
	Kararsızım	6	2,4	2,4	66,8
	Katılıyorum	3	1,2	1,2	68,0
	Kesinlikle Katılıyorum	79	32,0	32,0	100,0
	Toplam	247	100,0	100,0	

4.5.2.2.14. Entegre Raporlamanın İşletme Kültürünün Oluşmasına Katkısı

Meslek mensuplarının entegre raporlamanın, paydaş işletme kültürünün oluşmasına katkı sağlayacağına dair inançları bulunmamaktadır.

Tablo 32. “Entegre Raporun Yaygınlaşması, Sürdürülebilirliğin İşletme Tarafından İçselleştirerek, İşletme Kültürü Haline Gelmesine Katkı Sağlayacaktır” Frekans Dağılımı

		Frekans	Yüzde	Geçerli Yanıtlarda Yüzde	Kümülatif Yüzde
Geçerli Yanıtlarda	Kesinlikle Katılmıyorum	193	78,5	78,5	78,5
	Kararsızım	1	,4	,4	78,9
	Katılıyorum	24	9,8	9,8	88,6
	Kesinlikle Katılıyorum	28	11,4	11,4	100,0
	Toplam	246	100,0	100,0	

4.5.2.2.15. Entegre Raporlamanın konusunda İttifakla Belirtilen Diğer Kanaatler

Meslek mensuplarının vermiş olduğu yanıtlarda;

- Entegre raporlama sistemi ile ilgili bilgilendirilmenin daha etkin yapılması,

- Entegre raporlamada paydaş taleplerinin büyük olduğu,
- Eğitim vb. etkinliklerle duyarlılığın daha da yükseltilebileceğini,
- Bu tür raporlamada yasal zorunluluk olması halinde daha hızlı geçileceğini,
- Bu tür raporlamalarda bağımsız denetim şartının aranmaması gerektiğini,
- Mükelleflerin bu tür raporlamaları gereksiz gördüğünü,

İfade etmişlerdir.

4.5.3. Korelasyon Analizi Sonuçları

Araştırma kapsamında kurulmuş olan “*Meslek mensuplarının entegre raporlama konusundaki görüşleri ve bilgileri ile cinsiyetleri, yaşları mesleki kıdemleri, unvanları ve eğitimleri arasında bir ilişki bulunmaktadır.*” Hipotezinin testi için korelasyon analizi kullanılmıştır.

Araştırmada yer alan sorulara verilen yanıtların cinsiyet, yaş, mesleki kıdem, unvan ve eğitim arasında bir ilişki olup olmadığının tespiti için Spearman’ın sıra korelasyonundan yararlanılmıştır. Sorular ile demografik değişkenler arasında tespit edilen korelasyon ilişkileri aşağıdaki tabloda sunulmuştur.

Çalışma kapsamı içerisinde spearman korelasyon tekniğinin Pearson sıra korelasyona göre tercih edilmesinin nedeni, araştırılan değişkenlerin sürekli değil, kesikli olmasından kaynaklanmaktadır. Spearman sıra korelasyonu, Pearson sıra korelasyon ayıran temel unsur, verilerin kendi değeri üzerinden analize almak yerine sıraları üzerinden ileme almasından kaynaklanmaktadır. Bilindiği üzere Spearman sıra korelasyon katsayısı, ordinal ölçekte tespit edilmiş olan ve kendi içerisinde belirlenmiş bazı kriterlere göre sıralanmış iki değişkenin arasındaki ilişkiyi göstermektedir. Bu açıdan Spearman Korelasyon katsayısı, Pearson korelasyon katsayısının nonparametrik alternatifidir.

Sorular ile demografik değişkenler arasında tespit edilen korelasyon ilişkileri aşağıdaki tabloda sunulmuştur. Tabloda verilen değerler korelasyon katsayımı

göstermekte olup, * işareti 0,05, ve ** işareti ,01 güven düzeyindeki anlamlılığı ifade etmektedir. Burada edinilen bazı sonuçlar şu şekilde sıralanabilir:

- En yüksek korelasyon ilişkisi en yüksek “İşletmeler için finansal performans verileri, sosyal performans verilerine göre daha çok önem arz etmektedir.” İfadesine verilen ile unvan arasındadır.
- İşletmeler için finansal performans verileri, sosyal performans verilerine göre daha çok önem arz etmektedir.
- “Entegre raporlama hakkında yeterli bilgiye sahibim” sorusuna verilen yanıtlar ile eğitim seviyesi arasında pozitif ilişki mevcuttur.
- “Entegre raporlamanın muhasebe meslek mensuplarının iş yükünü arttıracak” sorusuna verilen yanıtlar ile unvan arasında negatif bir ilişki mevcuttur.

Tablo 33. Korelasyon Analizi Sonuçları

	Cinsiyet	Yaş	Mesleki Kıdem	Unvan	Eğitim
Entegre raporlama hakkında yeterli bilgiye sahibim					,293**
Entegre raporlamanın muhasebe meslek mensuplarının iş yükünü arttıracakını düşünüyorum.				-,178**	
Bölgemizde faaliyet gösteren işletmelerin finansal olan ve olmayan bütün bilgileri, günlük yönetimlerinde yer almayan dış kullanıcılar için son derece önemlidir.		,164**	,206**	,452**	,209**
İşletmeler faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan çıktıları entegre rapordan tespit edememektedir.		-,166**	-,189**	-,314**	
İşletmeler için finansal performans verileri, sosyal performans verilerine göre daha çok önem arz etmektedir.		,198**	,235**	,846**	,263**
Entegre raporlama faaliyetleri, göreceli değerler içerdiği için, değerlerin maddi karşılığının tespiti zordur.				-,195**	-,175**

Entegre raporlamayı muhasebe meslek mensupları kısa sürede benimseyip uygulayabileceklerdir.	,141 [*]	,178 ^{**}	,198 ^{**}	,813 ^{**}	,254 ^{**}
Entegre raporlama, işletmelere vergi avantajı sağlayacaktır.	,145 [*]			,418 ^{**}	,146 [*]
Entegre raporlama, işletmelere finansal tablolarda şeffaflık sağlayacaktır.	,151 [*]	,184 ^{**}	,202 ^{**}	,767 ^{**}	,248 ^{**}
Entegre raporlama, işletmelere finansal tablolarda ortak bilgi üretimi sağlayacaktır.				,127 [*]	
Entegre raporlama, işletmelerin paydaşların haklarının korunmasını sağlayacaktır.	,130 [*]		,184 ^{**}	,597 ^{**}	,191 ^{**}
Entegre raporun yaygınlaşması, sürdürülebilirliğin işletme tarafından içselleştirerek, işletme kültürü haline gelmesine katkı sağlayacaktır.		,171 ^{**}	,170 ^{**}	,629 ^{**}	,243 ^{**}
Mükellefler entegre raporlamayı gereksiz görmektedir.				-,601 ^{**}	-,223 ^{**}

Tabloda çift yıldızlı çıkan sonuçlar %95, tek yıldızlı çıkan sonuçlar ise %99 anlamlılık derecesi üzerinden değerlendirilmiştir. Korelasyon analizinde negatif çıkan sonuçlar ise değişkenler arasındaki ters bakış açısını ifade etmektedir.

4.5.4. Kümeleme Analizi

Meslek mensuplarının düşünce yapılarına göre homojen gruplaşmanın olup olmadığını merak edildiğinden dördüncü hipotez “*Meslek mensuplarının entegre raporlama konusundaki bilgileri ve düşünceler, meslek mensuplarını farklı alt gruplara ayırmaktadır.*” olarak tesis edilmiştir.

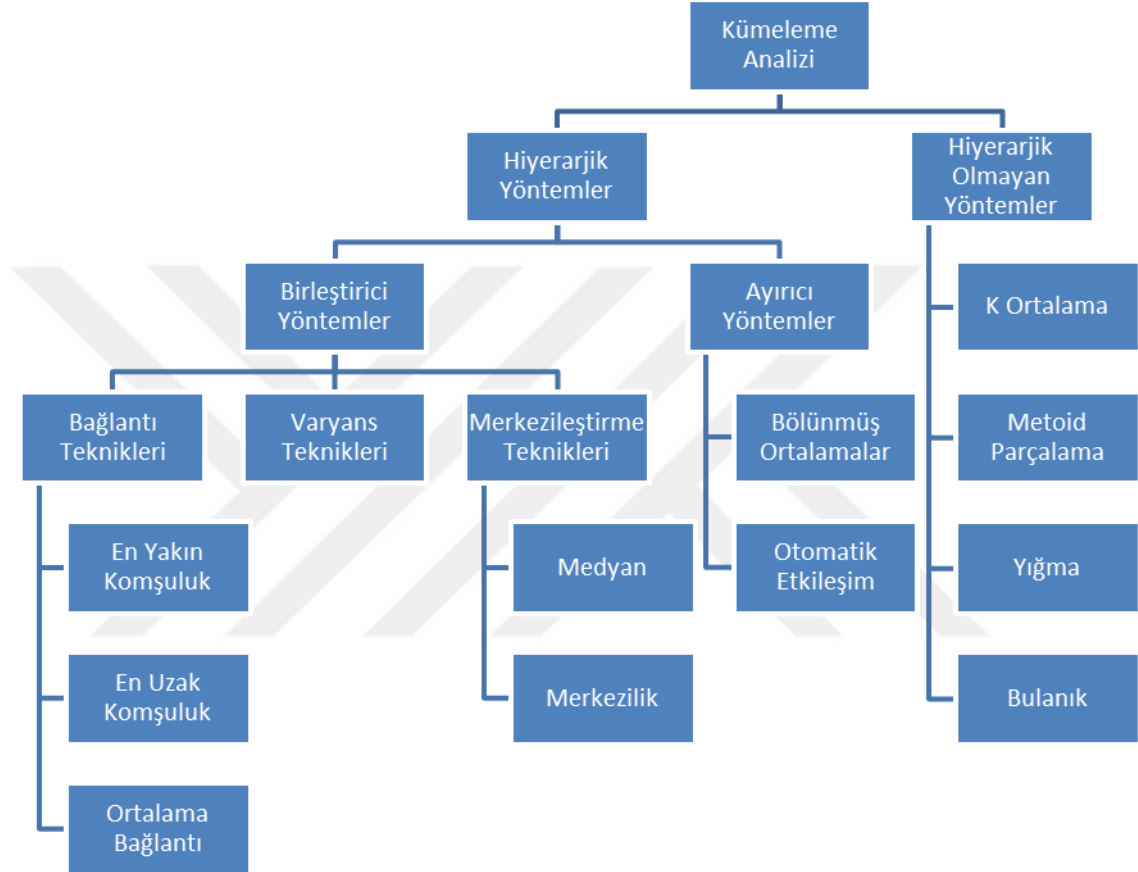
Meslek mensuplarınca araştırmamız dahilinde verilen yanıtlar önceki sayfalarda detaylı bir şekilde sunulmuştu. Bu yanıtlar incelendiğinde belli belirsiz bir ayırım olduğu görülmekteydi. Ancak araştırmaya katılan meslek mensuplarının vermiş olduğu yanıtlara göre uzaydaki konumlarının nasıl bir örüntü arz ettiği tespit edilmesi amaçlanmıştır. Bu nedenle hipotezin testi için kümeleme analizi kullanılmıştır.

Kümeleme analizi, literatürde, çok değişkenli analiz teknikleri içerisinde sayılmaktadır. Kümeleme Analizi ile araştırmaya konu gözlem birimlerinin farklı sınıflar altında toplanması için kullanılmaktadır. Oluşturulacak sınıflar, kendi arasında homojen nitelik arz etmektedir. (Nevruz, 2017:13)

Kümeleme analizi yöntemini, diğer yöntemlerden ayıran temel fark, kümeleme analizinin önceden atamaları yapılmamış gözlem birimlerini o anki ilişkiler üzerinde kümelemesi ile sınıflandırma işlemini tamamlamasından kaynaklanmaktadır. Bir başka deyişle, kümeleme analizinde amaç gözlem birimlerini inceleyerek uygun bir gruba atamayı amaçlamaktadır. Atamaların bu farklılıklar ve benzerlikler üzerinden gerçekleştirilmesinin doğal sonucu olarak gruplar kendi içerisinde homojen olacaktır. Ancak farklı gruplar karşılaştırıldığında heterojen oldukları görülecektir. Uzay geometrisi terimleri ile ifade edilecek olursa, uzayda yakın konumda yer alan gözlem birimleri bir küme oluşturmaktadır. Diğer gözlem birimleri, bu kümeye göre farklılaşmaktadır. Bu açıdan bakıldığında, gözlem birimlerinin uzayda yer aldığı konumu kullanması nedeni ile kümeleme analizi diğer analiz tekniklerden farklılaşmakta ve normal dağılım gibi bazı şartları gerektirmemektedir (Nevruz, 2017:15-16).

Değişken yapıları ile kullanım amacına bağlı olarak farklı kümeleme analizi teknikleri geliştirilmiştir. Bu yöntemler aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

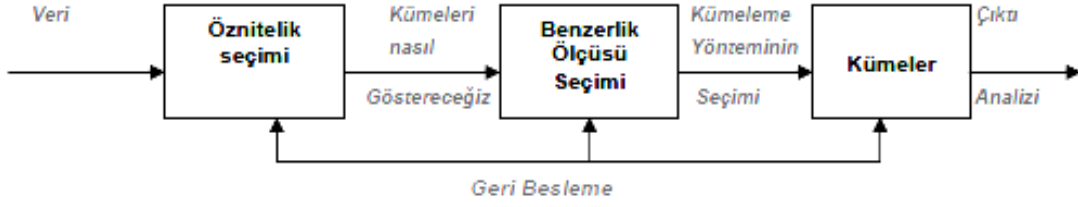
Şekil 4. Kümeleme Analizi



Kaynak: Yalçın N. (2013), “*Kümeleme Analizi ve Uygulaması*”, Yüksek Lisans Tezinden hareketle yazar tarafından hazırlanmıştır.

Kümeleme analizi farklı gözlem birimlerini, farklı kümelere atamak suretiyle sınıflandırma fonksiyonunu yerine getiren bir analiz yöntemi olarak proses şu şekilde işlemektedir:

Şekil 5. Kümeleme Analizi Süreci



Kaynak: Jain vd. (2011) çalışmalarından hareketle yazar tarafından hazırlanmıştır.

Demografik veriler haricindeki sorulara verilen yanıtlar üzerinde gerçekleştirilen K Ortalamalar tekniğine göre kümeleme analizine dair sonuçlar şu şekildedir:

Tablo 34. Küme Merkezleri

	Küme	
	1	2
Entegre raporlama hakkında yeterli bilgiye sahibim	1	0
Entegre raporlamanın muhasebe meslek mensuplarının iş yükünü arttıracığını düşünüyorum.	4	5
Bölgemizde faaliyet gösteren işletmelerin finansal olan ve olmayan bütün bilgileri, günlük yönetimlerinde yer almayan dış kullanıcılar için son derece önemlidir.	2	1
İşletmeler faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan çıktıları entegre rapordan tespit edememektedir.	5	5
İşletmeler için finansal performans verileri, sosyal performans verilerine göre daha çok önem arz etmektedir.	5	1
Entegre raporlamanın gelişiminde, finansal raporlama da olduğu gibi belirli standartlara sahip olmaması engel teşkil etmektedir.	5	5
İşletmeler finansal bilgileri olduğu gibi kaydederken, finansal olmayan bilgilerini kaydetmeyip raporlamamaktadır.	5	5
Entegre raporlama küçük ve orta ölçekli işletmelere göre büyük ölçekli işletmelerce daha çok tercih edilebilen raporlama türü olabilir.	5	5
Entegre raporlamanın standart detaylı çerçevesinin bulunmaması işletmeler için karşılaştırma yapma imkanını azaltmaktadır.	5	5
Entegre raporlama faaliyetleri, göreceli değerler içerdiği için, değerlerin maddi karşılığının tespiti zordur.	5	5

Entegre raporlamayı muhasebe meslek mensupları kısa sürede benimseyip uygulayabileceklerdir.	5	1
Entegre raporlama, işletmelere vergi avantajı sağlayacaktır.	2	1
Entegre raporlama, işletmelere finansal tablolarda şeffaflık sağlayacaktır.	4	1
Entegre raporlama, işletmelere finansal tablolarda ortak bilgi üretimi sağlayacaktır.	5	5
Entegre raporlama, işletmelerin paydaşların haklarının korunmasını sağlayacaktır.	5	2
Entegre raporun yaygınlaşması, sürdürülebilirliğin işletme tarafından içselleştirerek, işletme kültürü haline gelmesine katkı sağlayacaktır.	4	1
Entegre raporlama ile ilgili daha fazla bilgilendirmeye ihtiyaç vardır.	5	5
Entegre raporlama ile ilgili gelişimi üzerinde işletme paydaşlarının taleplerinin önemi büyüktür.	5	5
Entegre raporlamanın gelişiminin sağlanabilmesi için seminer, eğitim vb. yollarla bilgi ve duyarlılık seviyesinin yükseltilmesine ihtiyaç vardır.	5	5
Belirli ölçek büyükleri için entegre raporlamaların, yasal zorunluluk haline getirilmesi durumunda, raporlama standartları yükseltilmesine katkı sağlayacaktır.	5	5
Entegre raporlamanın güvenilirlik seviyesinin yükseltilmesi için bağımsız bir denetime tabi olması gerekir.	1	1
Mükellefler entegre raporlamayı gereksiz görmektedir.	3	5
Mükellefler, entegre raporlama için ayrılan kaynağın boşa gittiğini düşünmektedir.	5	5
Mükellef firmaların entegre raporlamaların da değerlerin düşük çıkmasına sosyal performans notlarının etkisi bulunmaktadır.	5	5
Mükellef firmaların entegre raporlamaların da değerlerin düşük çıkmasına çevresel performans notlarının etkisi bulunmaktadır.	5	5

Tablo 35. Küme Üyeliği

Küme	1	39,000
	2	167,000
Toplam		206,000
Atanmayan		41,000

Yapılan kümeleme analizi neticesinde 39 meslek mensubu bir kümeye atanırken, 167 meslek mensubu diğer bir kümeye atanmıştır 41 meslek mensubu ise bu iki kümeye atanması uygun bulunmamıştır.

Küme yapıları incelendiğinde 44 YMM meslek mensubunun 39'unun 1. kümeye atandığı görülmüştür. 202 SMMM Meslek Mensubundan ise 167'si 2. kümeye atanmıştır. Küme değerleri incelendiğinde atamanın başarılı bir şekilde gerçekleştiği sonucuna ulaşılmaktadır. Bir başka deyişle SMMM ile YMM'ler arasında bir bilinç düzeyi farkı bulunduğu ifade edilebilir.

1960'lı yıllardan itibaren işletme alanındaki araştırmacıların ilgi alanına giren kurumsal yönetim kavramı ile işletme politikaları farklı bir bakış açısı ile değerlendirilmiş ve stratejik olarak önemli yenilikler getirilmiştir.

1970'li yıllardan itibaren refah devleti yaklaşımında görülen sorunlar, kur ve petrol krizi olarak adlandırılan ekonomik sarsıntı dönemlerinden sonra sürdürülebilir olmaktan uzaklaşmış, ekonomik birimlerin daha liberal şartlar altında faaliyet göstermesi gerekmiştir. Bu durum pek çok büyük ölçekli işletmenin ticari hayatının sonlanmasına neden olmuştur. Büyük ölçekli firmalarda ortaya çıkan ticari sorunların önemli kısmı ortakların paydaşlara yeteri kadar bilgi vermemesi ile iş ve işlemlerinde yeterince şeffaf olmadığını ortaya çıkarmıştır. Global ölçekte faaliyet gösteren işletmelerin karşılaştıkları yönetsel sorunlar karşısında ekonomik krizler yaşaması ve akabinde iflasa kadar sürüklenmesi kurumsal yönetim ilkelerinin ortaya çıkmasına neden olmuştur.

Kurumsal yönetim anlayışı ölçek ekonomilerine bağlı olarak ortaya çıkmış kavramlardandır. İşletmelerin ölçeklerinin büyümesine paralel olarak işletmenin ortakları ile yöneticileri ve yatırımcıları farklılaşmıştır. Her ne kadar ülkemiz gibi iktisadi kültürün yeteri kadar gelişmediği ülkelerde "firma sahipliğinden" söz edilmesine karşın, hukuki olarak her işletmenin ortaklarından ayrı bir kurumsal kişiliği bulunmaktadır. Bu kişilikle ilgili her bir kesim kendi çıkarlarını öncelemekte ve bu konuda adımlar atmaktadır. Örneği işletme ortakları işletmenin yapısını güçlendirmeye çalışırken, işletmeye hisse senedi alarak "ortak" sıfatı kazanan yatırımcılar, ortaklıkları

boyunca yüksek kar elde etmek istemektedirler. Yöneticiler ise ortak ve paydaşlardan ayrı olarak işletmenin kişiliğini kendi kişiliklerine bağlamaya çalışmakta ve bu suretle işletmedeki pozisyonlarını güçlendirmek istemektedirler. Kesimler arasında ortaya çıkan bu çıkar farklılıkları zaman içerisinde çıkar çatışmalarına neden olmakta ve işletme ortamındaki asimetrik bilgiden dolayı yanlı veya yanlış tutum ve davranışlar sergileyebilmektedirler.



SONUÇ VE ÖNERİLER

Tez çalışmasının genelinde detaylı bir şekilde ifade edilen sorunlarla karşılaşmamak için işletmelere ilgili kesimler, günümüzde kurumsal yönetim anlayışını benimsemektedirler. İşletmelerin yayınladıkları mali tablolarının şeffaf ve güvenilir olması, işletmelerin hesap verilebilir tutumda bulunmaları işletmelere karşı bir güven ortamı yaratırken, farklı kesimlerin kurumsal yönetim ilkelerine göre belirlenen şartlarda hazırlanan raporları denetleyebilmeleri, tüm ilgili kesimlere büyük avantaj sağlamaktadır.

Kurumsal yönetim ile birlikte ortaya çıkan bir raporlama türü de entegre raporlamadır. Entegre raporlama işletmenin mevcut raporlarında bulunan önemli bilgileri tek bir raporda toplayarak bu bilgilerin birbirleri arasındaki bağlantılarını sağlamaktadır. Özellikle son yıllarda gelişen bilinç düzeyi ve işletmelere yaklaşım açılarının değişmesi ile birlikte önem kazanan işletmelerin faaliyetlerinin sosyal, çevresel ve ekonomik yönleri ile ilişkilendirmesi nedeni ile entegre raporlama ile geçmiş dönemlere ait işletme değerlendirmelerinin yanında uzun vadeli olarak geleceğe dönük değerlendirmeler de tespit edilmektedir. Entegre raporlama kullanılarak taraflar, işletmelerin tedarik zinciri sürecince finansal ve finansal olmayan işletmeyi tüm yönleri ile fırsatlarını, risklerini ve değerlendirmelerinin analizi gerçekleştirebilme olanağına kavuşmaktadır.

Tarihi 1970'li yıllardaki tartışmaya dayanmasına mukabil, verimli sonuçların 2000'li yılların başlarına dayanan entegre raporlama çalışmalarının ülkemizde uygulanmaya başlaması 2011 yılında mümkün olabilmiştir. Yaklaşık 7 yıldır ülkemizde kullanılması ve global ölçekte 20 yılı aşkın tartışmalar sürdürülmesine rağmen, entegre raporlama konusu ülkemizde tam olarak bilinmemektedir. Tez çalışmamız kapsamında bu konunun nedenleri araştırılmış ve su sonuçlara ulaşılmıştır.

- Araştırmamıza katılan meslek mensuplarının 48,4'ü entegre raporlama sistemi ile ilgili bilgilerinin olmadığını ifade etmiştir.

- Entegre raporlama sistemi konusunda bilgi sahibi olunmasının eğitim seviyesine göre bir farklılık gösterip göstermediği araştırılmış, eğitim seviyelerine göre anlamlı fark olduğu tespit edilmiştir.
- Meslek mensupları entegre raporlama sistemi ile iş yüklerinin artacağı kanaatine sahiptirler. Katılımcıların %74'ünün iş yükünü arttıracığı yönünde kanaat bildirmeleri dikkat çekici bulunmuştur. Zira katılımcılardan %48,4'ü bu konuda bilgisi olmadığını ifade etmişlerdir. Bu şartlar altında meslek mensupları bilmedikleri bir konu olan entegre raporlamanın bir yük oluşturacağı yönünde ön yargılarının olduğu söylenebilir. Ancak bu farklılık cinsiyete göre bir farklılık göstermezken, unvana göre kritik değerlere yakın sonuç vermesi dikkat çekicidir.
- Sorulara verilen yanıtlardan anlaşıldığı kadarı ile araştırmaya katılan meslek mensuplarının tamamı bir standardın olmamasından ve işletmeler arasında karşılaştırma imkânı vermemesinden dolayı yaygın olarak kullanılmadığı kanaatindedirler.
- Meslek mensupları, entegre raporlama sisteminin uluslararası nitelikte taşıdığı önemi kabul etmedikleri anlaşılmaktadır. 246 Meslek mensubu katılımcıdan sadece 17'si (6,9%) önemli olduğunu ifade etmiştir. Buna göre entegre raporlama sistemi konusunda bilgi sahibi olan meslek mensuplarının konu hakkındaki önemi dikkate almamalarının önemli olduğu düşünülmektedir.
- Araştırmadan çıkan önemli sonuçlardan bir tanesi de bu raporlamaların paydaşların hakkını koruma konusunda yeteri kadar önem taşımadıklarına dair inançlarıdır. Araştırmaya katılanlardan 159 meslek mensubu bu görüşü dile getirirken 6 meslek mensubu çekimser kalmıştır. Standartlar konusunda bilgili olduklarını iddia eden meslek mensuplarının sayısı dikkate alındığında sonuçların özel önem arz ettiği anlaşılmaktadır.
- Araştırmaya katılan meslek mensuplarından alınan bilgiye göre, raporlama konusundaki bilgi ile eğitim seviyesi arasında pozitif korelasyon tespit edilirken,

entegre raporlamanın iş yükü yaratacağı kanaati ile mesleki unvan arasında negatif korelasyon tespit edilmiştir.

- Meslek mensupları finansal verilerine verdikleri önem sosyal performans verilerine göre daha çok olup olmadığının hangi kriterlere göre değiştiği araştırılmış olup, unvan ile güçlü pozitif korelasyon görülürken, yaş, mesleki kıdem ve eğitim arasında pozitif korelasyon olduğu görülmüştür.

Meslek mensuplarının verdikleri cevaplar dikkate alındığında farklı alt kümelere ayrılıp ayrılmadığı konusu kümeleme analizi ile değerlendirilmiştir. Verilen cevaplara göre iki küme oluşturulmuştur. İlk kümede 39 meslek mensubu yer alırken ikinci kümede 167 meslek mensubu yer almıştır. Sorularımıza yanıt veren 41 meslek mensubu ise bir kümeye atanamamıştır. Küme üyeleri incelendiğinde kümelerin genellikle unvana göre oluştuğu görülmüştür. 44 YMM Meslek mensubunda 39'u bir kümede toplanmıştır.

Tez çalışması sırasında edinilen teorik bilgi ile alan araştırması sonuçlarından elde edilen sonuçlara göre aşağıdaki öneriler geliştirilmiştir:

- a. Entegre raporlama sistemine gelişmiş ülkelerde özel önem verilirken ülkemizde bu önem verilmemektedir. Meslek odaları bu konuda gerekli çalışmaları yapmalıdırlar.
- b. Eğitim ile entegre raporlama arasında olumlu bir ilişki keşfedilmiştir. Ülkemizdeki eğitim seviyesinde görülen yükselmeye bağlı olarak entegre raporlama sistemlerine yönelik ilgi ve bilgi birikimi artacaktır.
- c. Meslek mensuplarının önemli kısmının entegre raporlama sistemleri konusunda bilgisi bulunmamaktadır. Kamu otoritesi gerekli şartları düzenleyerek meslek mensuplarının bu eğitimleri almasını zorunlu kılması, entegre raporlama faaliyetleri konusunda önemli olumlu adımlardan biri olacağı düşünülmektedir.
- d. Meslek mensuplarına göre mali veriler çok daha fazla önem arz etmektedir. Batı toplumlarında olduğu gibi, ülkemizde de oluşturulacak kamuoyu baskısı ile meslek mensuplarının düşünce yapılarının değişeceği öngörülmektedir.

- e. Bu çalışma da İstanbul'daki bağımsız muhasebe meslek mensuplarına anket çalışması uygulanarak entegre raporlama konusundaki algılama düzeyleri ölçümlenmiştir. Gelecekte gerçekleştirilebilecek çalışmalarda ise, çalışmanın konusu üzerine bağımlı ve bağımsız muhasebecilerin hepsinin dahil edilerek çalışmanın kapsamı genişletilip daha geniş bir perspektiften tüm meslek mensuplarının entegre raporlama konusunda ki algılama düzeyleri ölçülebilir.



KAYNAKÇA

- Abdioğlu, H. (2007). İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı Kapsamında İç Denetimin Rolü ve İMKB – 100 Örneği. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- Akarçay, Ç. (2014). Sürdürülebilirlik Muhasebesi Standartları Kurulu. *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*.
- Aktan, Ç. C. (2014). Kurumsal Şirket Yönetiminin Amaçları, [Http://Www.Canaktan.Org/Yonetim/Kurumsalyonetim/Amaclar.Htm](http://www.canaktan.org/yonetim/kurumsalyonetim/amaclar.htm), (Erişim Tarihi: 01.09.2014).
- Arı, M. ve Bayram, G. (2017). Kurumsal Yönetim Açısından Sosyal Sorumluluk ve Çevre Muhasebesinin İncelenmesi. Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. Cilt: 2(Sayı: 2). 533-545.
- Aydın S. Kurumsal Sosyal ve Çevresel Raporlama Performansının Ölçülmesi İçin Bir Modelleme Yaklaşımı. *Muhasebe Ve Denetime Bakış*. 2016;16(49):103-112.
- Aydın, S. (2015). Kurumsal Raporlamanın Evrilme Sürecine İlişkin Bir İrdeleme. *Mali Çözüm*. 67.
- Aydın, S. (2015). *Entegre Raporlama*. İstanbul: Türkmen Kitapevi.
- BİST, 2014, Şirketler İçin Sürdürülebilirlik Rehberi [Http://Www.Borsa- İstanbul .Com/Data/Kilavuzlar/Surdurulebilirlik-Rehberi .Pdf](http://www.borsa-istanbul.com/Data/Kilavuzlar/Surdurulebilirlik-Rehberi.Pdf)
- Büdeyri, T. ve Kısa, A. (2016). Entegre Raporlama: Literatür Araştırması. *Proceedings of SOCIOINT 2016 3rd International Conference on Education, Social Sciences and Humanities*.
- Coşkun Arslan, M., ve Özkan, O. (2018). Entegre Raporlamaya Evrilme Süreci ve Durum Tespiti- BİST Örneği. *Mali Çözüm Dergisi / Financial Analysis*, (148), 29–52.
- Çalış, E. Y. ve Baran Altınsoy, N. (2014). Yönetim Raporlama Sisteminde Sorumluluk Muhasebesi: Bir İnşaat İşletmesinin Maliyet Merkezine Yönelik Performans Analizi. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 16 (1), 29-44.

- Çatıkkaş, Ö. (2013). Eğitim Alanı: Kurumsal Yönetim İlkeleri. Marmara Üniversitesi Sürekli Eğitim Merkezi, [Http://Www.Google.Com.Tr/Url?Sa=T&Rct=J&Q=&Esrc=S&Source=Web&Cd=1&Ved=0ccaqfjaa&Url=Http%3a%2f%2fwww.Kgk.Gov.Tr%2fcontents%2ffiles%2fpdf%2fegitim%2fmarmara%2fkurumsalyonetim.Pdf&Ei=Nkvyvljh1oosu2zugbad&Usg=Afjqcnemodt4xdmsmlbemann6v91habi_Q&Sig2=Fyln8kyof_6_X1uxpyt1tw](http://www.google.com.tr/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0ccaqfjaa&url=http%3a%2f%2fwww.kgk.gov.tr%2fcontents%2ffiles%2fpdf%2fegitim%2fmarmara%2fkurumsalyonetim.pdf&ei=Nkvyvljh1oosu2zugbad&usq=Afjqcnemodt4xdmsmlbemann6v91habi_Q&sig2=Fyln8kyof_6_X1uxpyt1tw), (Erişim Tarihi: 01.11.2014).
- Çetin, A., Özcan, M. ve Yücel, R. (2004). Çevre Muhasebesine Genel Bakış. Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 4 (7), 61-76.
- Demirbaş, M. ve Uyar, S. (2006). Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Denetim Komitesi, İstanbul: Güncel.
- Dinç, E. ve Abdioğlu, H. (2009). İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı ve Muhasebe Bilgi Sistemi İlişkisi: İMKB-100 Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Araştırma. Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. Cilt:12. Sayı:21. 157-183.
- Elmacı, O. ve Sevim, Ş. (2017). Entegre Raporlamada Küresel Gelişmeler Ve Türkiye İçin Bir Model Önerisi. Uluslararası Sosyal Ve Eğitim Bilimleri Dergisi, 4 (8), 18-36.
- Elmas, B. (2016). Finansal Tablolar Analizi. 2. Basım. Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık.
- Ercan, C. ve Kestane, A. (2017). Entegre Raporlama ve Türkiye'deki Uygulama Örnekleri Üzerine Bir Araştırma. Kırklareli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. 6 (4). 73-86.
- GRI (Global Reporting Initiative). (2014). G4 Sürdürülebilirlik Raporlaması Kılavuzları.
- Gücenme Gençoğlu, Ü. ve Aytaç, A. (2016). Kurumsal Sürdürülebilirlik Açısından Entegre Raporlamanın Önemi ve BIST Uygulamaları. Muhasebe ve Finansman Dergisi. (72). 51-66.
- Haftacı, V. ve Soylu, K. (2008). Çevresel Bilgilerin Muhasebesi ve Raporlanması. Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. Cilt:1(Sayı:15). 92-113.

- Harrison, W. T., Horngren, C. T., Thomas, C. W., Tietz, W. M., ve Suwardy, T. (2014). *Financial Accounting, Global Edition* (Vol. Ninth Edition). Harlow: Pearson.
- <Http://Www.Ticariyer.Com/Kurumsal-Y%C3%B6netim.Html> (Erişim Tarihi: 10.03.2018)
- <Http://Www.Ticariyer.Com/Kurumsal-Y%C3%B6netim.Html> Erişim Tarihi: 03.07.2018
- IIRC, "Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi", 2013.
- International Finance Corporation (2010), *Corporate Governance Manual*. Second Edition.
- İşgüden Kılıç, B. (2018). Entegre Raporlama ve Türkiye'deki Gelişmeler: Entegre Rapor Hazırlayan İşletmeler ve BIST Kurumsal Sürdürülebilirlik Endeksinde Yer Alan İşletmeler Açısından Bir İnceleme. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20 (1), 28-64.
- Jain, Y. K., Yadav, V. K., Panday, G. S. (2011). An Efficient Association Rule Hiding Algorithm For Privacy Preserving Data Mining, *International Journal On Computer Science And Engineering*, Vol. 3 No. 7, pp. 2792-2798.
- Karasioğlu, F. ve Eren, T. (2015). *Finansal Tablolar Analizi*. Konya: Atlas Akademi.
- Karğın, S., Aracı, H. ve Aktaş, H. (2013). Entegre Raporlama: Yeni Bir Perspektif. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 6 (4). 27-47.
- Kavut, L. (2010). Kurumsal Yönetim, Kurumsal Sosyal Sorumluluk Ve Çevresel Raporlama: İmkb 100 Şirketlerinin Çevresel Açıklamalarının İncelenmesi. *Istanbul Management Journal*, 21 (66), 9-43.
- Kaya, U., Aygün, D., ve Yazan, Ö. (2016). Yeni Bir Kurumsal Raporlama Yaklaşımı Olarak Entegre Raporlama ve Dünyadaki Uygulama Örnekleri Üzerine. *Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi*, (11), 85.
- Keskin, B. (2014). "Entegre Yönetim Olmadan Entegre Raporlama Olamaz", *Ekoiq*, 46.
- Kırlioğlu, H. ve Can, V. A. (1998). *Çevre Muhasebesi*. Adapazarı: Değişim Yayınları.
- Kıyılar, M. ve Belen, M. (2005). Kurumsal Yönetim Kavramı ve İlkeleri: Bir Kurumsal Yönetim Formu Olarak Türkiye'de Holding Yapılanma Biçimlerinin

Değerlendirilmesi. İSMMMO 1. Uluslararası Muhasebe Denetimi ve Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Antalya.

Koçel, T., (2003), İşletme Yöneticiliği, İstanbul: Beta Basım Yayım.

Korukoğlu, A. (2011). İşletmelerde Çevre Muhasebesi: İzmir İli Uygulaması. *Ege Akademik Bakış*. 11(1), 81–89.

Köse, E. ve Çetinel, T. (2017). Kurumsal ve Entegre Raporlama: Bir Araştırma. Siirt Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 5 (8), 155-181.

Lodsa (2016).

Nevruz, C. A. (2017). Çok Değişkenli İstatistik Analiz Yöntemleri İle Finansal Verilerin Analizi, Yıldız Araştırma, Eğitim Ve Danışmanlık, Seminer Notları.

Oecd (2015). G20/Oecd Kurumsal Yönetim İlkeleri. <https://www.oecd.org/daf/ca/corporategovernance-principles-tur.pdf> (12.06.2018).

Özbirecikli, M. (2002). Çevre Muhasebesi. Ankara: Natürel Kitap ve Yayıncılık.

Özkol, A. E. (1998). Çevre Muhasebesi. Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 13 (1), 15-26.

Pearce, D., Markandya, A. ve Barbier, E. (1993). Yeşil Ekonomi İçin Mavi Kitap. Çev. Türksen Kafaoğlu ve Arslan Başer Kafaoğlu. İstanbul: Alan Yayıncılık.”

Saban, M., Vargün, H., ve Gürkan, S. (2017). Yatırımcılara Bilgi Sağlama Aracı Olarak Entegre Raporlama. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. 19(4), 915–936.

Sakarya, Ş. Ve Özmen, İ. (2008), Türkiye'nin Kurumsal Yönetim Sürecinin Gelişimi Ve Balıkesir'deki İşletmeler Tarafından Algılanması Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe Ve Denetime Bakış Dergisi*. Ekim. 103-126.

Sevilengül, O. (2016). Genel Muhasebe. 18. Baskı. Ankara: Gazi Kitapevi.

Solak, B., Gönen, S. ve Rasgen, M. (2017). Muhasebe Meslek Mensuplarının Entegre Raporlamaya İlişkin Farkındalık Düzeylerinin Belirlenmesine Yönelik Bir Alan Araştırması. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. 19(1), 166–188.

Sözbilir, H. (1981). İşletmelerde Sosyal Muhasebe Kuramı ve Türkiye'de Bir Anket Çalışması. Afyon: Neriman ve İbrahim Küçük Kurt Sosyal Hizmetler, Eğitim, Sağlık ve Bilimsel Araştırma Vakfı Yayınları.

Şehirli, K. (1999), Kurumsal Yönetim, Spk Araştırma Raporu (Yeterlik Etüdü), Sayı: Xiv-4/55-3, Ankara.

- Taracıoğlu Altınay, A. (2016). Entegre Raporlama Ve Sürdürülebilirlik Muhasebesi. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. (25). 47-64.
- Taşdemir, V. (2011). İşletme-Çevre İlişkilerinin Muhasebe Açısından Raporlama. (Yüksek Lisans Tezi). Ankara: Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- The Committee On The Financial Aspects Of Corporate Governance And Gee And Co. Ltd., (1992). The Cadbury Committee Report: Financial Aspects Of Corporate Governance.
- TİSK Ve Proje Ortakları. (2016). *Herkes İçin Kurumsal Sosyal Sorumluluk Projesi: Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlaması Ulusal İnceleme Raporu*. İstanbul: Sucs (Kurumsal Sürdürülebilirlik ve Sosyal Sorumluluk Danışmanlığı).
- Topcu, M. K., ve Korkmaz, G. (2015). Entegre Raporlama: Kavramsal Bir İncel. *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 30(1), 1.
- Tüsiad (2015), Kurumsal Raporlamada Yeni Dönem: Entegre Raporlama, İstanbul.
- TÜSİAD; Kurumsal Yönetim En İyi Uygulama Kodu: Yönetim Kurulunun Yapısı ve İşleyişi, Yayın No: TÜSİAD-T/2002-12/336, Aralık – 2002.
- Uluslan, H. (2009). Çevresel Raporlama Rehberleri ve İşletme Çevresel Raporlarında Açıklanması Gereken Bilgiler. Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. 14 (2). 181-206.
- Uyar, A. (2015). Kurumsal Raporlamanın Gelişimi ve Güncel Yaklaşımlar. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Yalçın, N., (2013). Kümeleme Analizi Ve Uygulaması, Yüksek Lisans Tezi, Fırat Üniversitesi, Fen Bilimleri Enstitüsü/ İstatistik Anabilim Dalı.
- Yanık, S. V8e Türker, İ. (2012). Sürdürülebilirlik ve Sosyal Sorumluluk Raporlamasındaki Gelişmeler (Tümleşik Raporlama). İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi. (47). 291-308.
- Yılmaz, B., Atik, M., ve Okyay, A. (2017). Geleceğin Raporlama Sistemi: Entegre Raporlama. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, (52), 95.
- Yılmaz, D. (2016). Entegre Raporlamanın Yatırımcılar Açısından Analizi ve Entegre Yatırım Analizi Algoritması. (Yüksek Lisans Tezi). Kütahya: Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Yüksel, F. (2017). Entegre Raporlama Finansal ve Finansal Olmayan Bilgilerin Entegrasyonu. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.

Yüksel, F. Ve Aracı, H. (2017). Hizmet İşletmelerine Ait Raporların Entegre Raporlama İlkeleri Açısından İncelenmesi. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*. 729-748.

Yüksel, F., ve Aracı, H. (2017). Entegre Raporlama, Türk İşletmelerinin Entegre Raporlamaya Bakışı Üzerine Bir Araştırma. *Manisa Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi*. 24(3), 741-757.



EKLER

Tablo 36. Cinsiyete Göre Mann Whitney U Tablosu

Ranks				
	Cinsiyet	N	Mean Rank	Sum of Ranks
Entegre raporlama hakkında yeterli bilgiye sahibim	Kadın	38	136,17	5174,50
	Erkek	208	121,19	25206,50
	Total	246		
Entegre raporlamanın muhasebe meslek mensuplarının iş yükünü arttıracığını düşünüyorum.	Kadın	38	132,79	5046,00
	Erkek	208	121,80	25335,00
	Total	246		
Bölgemizde faaliyet gösteren işletmelerin finansal olan ve olmayan bütün bilgileri, günlük yönetimlerinde yer almayan dış kullanıcılar için son derece önemlidir.	Kadın	38	112,50	4275,00
	Erkek	208	125,51	26106,00
	Total	246		
İşletmeler faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan çıktıları entegre rapordan tespit edememektedir.	Kadın	38	132,21	5024,00
	Erkek	208	121,91	25357,00
	Total	246		
İşletmeler için finansal performans verileri, sosyal performans verilerine göre daha çok önem arz etmektedir.	Kadın	38	107,92	4101,00
	Erkek	208	126,35	26280,00
	Total	246		
Entegre raporlamanın gelişiminde, finansal raporlama da olduğu gibi belirli standartlara sahip olmaması engel teşkil etmektedir.	Kadın	38	123,50	4693,00
	Erkek	208	123,50	25688,00
	Total	246		
İşletmeler finansal bilgileri olduğu gibi kaydederken, finansal olmayan bilgilerini kaydetmeyip raporlamamaktadır.	Kadın	38	121,00	4598,00
	Erkek	203	121,00	24563,00
	Total	241		
Entegre raporlama küçük ve orta ölçekli işletmelere göre büyük ölçekli işletmelerce daha çok tercih edilebilen raporlama türü olabilir.	Kadın	38	120,50	4579,00
	Erkek	202	120,50	24341,00
	Total	240		
Entegre raporlamanın standart detaylı	Kadın	38	123,00	4674,00

çerçevesinin bulunmaması işletmeler için karşılaştırma yapma imkanını azaltmaktadır.	Erkek	205	121,81	24972,00
	Total	243		
Entegre raporlama faaliyetleri, göreceli değerler içerdiği için, değerlerin maddi karşılığının tespiti zordur.	Kadın	37	122,20	4521,50
	Erkek	204	120,78	24639,50
	Total	241		
Entegre raporlamayı muhasebe meslek mensupları kısa sürede benimseyip uygulayabileceklerdir.	Kadın	38	105,05	3992,00
	Erkek	208	126,87	26389,00
	Total	246		
Entegre raporlama, işletmelere vergi avantajı sağlayacaktır.	Kadın	38	106,28	4038,50
	Erkek	208	126,65	26342,50
	Total	246		
Entegre raporlama, işletmelere finansal tablolarda şeffaflık sağlayacaktır.	Kadın	38	103,46	3931,50
	Erkek	208	127,16	26449,50
	Total	246		
Entegre raporlama, işletmelere finansal tablolarda ortak bilgi üretimi sağlayacaktır.	Kadın	38	122,34	4649,00
	Erkek	208	123,71	25732,00
	Total	246		
Entegre raporlama, işletmelerin paydaşların haklarının korunmasını sağlayacaktır.	Kadın	38	124,50	4731,00
	Erkek	208	123,32	25650,00
	Total	246		
Entegre raporun yaygınlaşması, sürdürülebilirliğin işletme tarafından içselleştirerek, işletme kültürü haline gelmesine katkı sağlayacaktır.	Kadın	38	123,78	4703,50
	Erkek	208	123,45	25677,50
	Total	246		
Entegre raporlama ile ilgili daha fazla bilgilendirmeye ihtiyaç vardır.	Kadın	38	123,50	4693,00
	Erkek	208	123,50	25688,00
	Total	246		
Entegre raporlama ile ilgili gelişimi üzerinde işletme paydaşlarının taleplerinin önemi büyüktür.	Kadın	38	123,50	4693,00
	Erkek	208	123,50	25688,00
	Total	246		
Entegre raporlamanın gelişiminin sağlanabilmesi için seminer, eğitim vb. yollarla bilgi ve duyarlılık seviyesinin yükseltilmesine ihtiyaç vardır.	Kadın	38	123,50	4693,00
	Erkek	208	123,50	25688,00
	Total	246		

Belirli ölçek büyükleri için entegre raporlamaların, yasal zorunluluk haline getirilmesi durumunda, raporlama standartları yükseltilmesine katkı sağlayacaktır.	Kadın	38	123,50	4693,00
	Erkek	208	123,50	25688,00
	Total	246		
Entegre raporlamanın güvenilirlik seviyesinin yükseltilmesi için bağımsız bir denetime tabi olması gerekir.	Kadın	38	123,50	4693,00
	Erkek	208	123,50	25688,00
	Total	246		
Mükellefler entegre raporlamayı gereksiz görmektedir.	Kadın	38	131,03	4979,00
	Erkek	208	122,13	25402,00
	Total	246		
Mükellefler, entegre raporlama için ayrılan kaynağın boşa gittiğini düşünmektedir.	Kadın	38	123,50	4693,00
	Erkek	208	123,50	25688,00
	Total	246		
Mükellef firmaların entegre raporlamaların da değerlerin düşük çıkmasına sosyal performans notlarının etkisi bulunmaktadır.	Kadın	31	104,00	3224,00
	Erkek	176	104,00	18304,00
	Total	207		
Mükellef firmaların entegre raporlamaların da değerlerin düşük çıkmasına çevresel performans notlarının etkisi bulunmaktadır.	Kadın	31	104,00	3224,00
	Erkek	176	104,00	18304,00
	Total	207		

Tablo 37. Unvana Göre Mann Whitney U Tablosu

		Ranks		
	Unvan	N	Mean Rank	Sum of Ranks
Entegre raporlama hakkında yeterli bilgiye sahibim	SMMM	202	121,86	24616,00
	YMM	44	131,02	5765,00
	Total	246		
Entegre raporlamanın muhasebe meslek mensuplarının iş yükünü arttıracığını düşünüyorum.	SMMM	202	128,03	25863,00
	YMM	44	102,68	4518,00
	Total	246		
Bölgemizde faaliyet gösteren işletmelerin finansal olan ve olmayan bütün bilgileri, günlük yönetimlerinde yer almayan dış kullanıcılar için son derece önemlidir.	SMMM	202	113,60	22948,00
	YMM	44	168,93	7433,00
	Total	246		
İşletmeler faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan çıktıları entegre rapordan tespit edememektedir.	SMMM	202	129,50	26158,50
	YMM	44	95,97	4222,50
	Total	246		
İşletmeler için finansal performans verileri, sosyal performans verilerine göre daha çok önem arz etmektedir.	SMMM	202	102,17	20638,00
	YMM	44	221,43	9743,00
	Total	246		
Entegre raporlamanın gelişiminde, finansal raporlama da olduğu gibi belirli standartlara sahip olmaması engel teşkil etmektedir.	SMMM	202	123,50	24947,00
	YMM	44	123,50	5434,00
	Total	246		
İşletmeler finansal bilgileri olduğu gibi kaydederken, finansal olmayan bilgilerini kaydetmeyip raporlamamaktadır.	SMMM	199	121,00	24079,00
	YMM	42	121,00	5082,00
	Total	241		
Entegre raporlama küçük ve orta ölçekli işletmelere göre büyük ölçekli işletmelerce daha çok tercih edilebilen raporlama türü olabilir.	SMMM	198	120,50	23859,00
	YMM	42	120,50	5061,00
	Total	240		
Entegre raporlamanın standart detaylı çerçevesinin bulunmaması işletmeler	SMMM	200	121,79	24357,00
	YMM	43	123,00	5289,00

İçin karşılaştırma yapma imkanını azaltmaktadır.	Total	243		
Entegre raporlama faaliyetleri, göreceli değerler içerdiği için, değerlerin maddi karşılığının tespiti zordur.	SMMM	198	123,08	24370,00
	YMM	43	111,42	4791,00
	Total	241		
Entegre raporlamayı muhasebe meslek mensupları kısa sürede benimseyip uygulayabileceklerdir.	SMMM	202	102,25	20655,00
	YMM	44	221,05	9726,00
	Total	246		
Entegre raporlama, işletmelere vergi avantajı sağlayacaktır.	SMMM	202	113,55	22937,50
	YMM	44	169,17	7443,50
	Total	246		
Entegre raporlama, işletmelere finansal tablolarda şeffaflık sağlayacaktır.	SMMM	202	103,22	20851,00
	YMM	44	216,59	9530,00
	Total	246		
Entegre raporlama, işletmelere finansal tablolarda ortak bilgi üretimi sağlayacaktır.	SMMM	202	121,65	24573,00
	YMM	44	132,00	5808,00
	Total	246		
Entegre raporlama, işletmelerin paydaşların haklarının korunmasını sağlayacaktır.	SMMM	202	106,64	21541,50
	YMM	44	200,90	8839,50
	Total	246		
Entegre raporun yaygınlaşması, sürdürülebilirliğin işletme tarafından içselleştirilerek, işletme kültürü haline gelmesine katkı sağlayacaktır.	SMMM	202	108,55	21927,50
	YMM	44	192,13	8453,50
	Total	246		
Entegre raporlama ile ilgili daha fazla bilgilendirmeye ihtiyaç vardır.	SMMM	202	123,50	24947,00
	YMM	44	123,50	5434,00
	Total	246		
Entegre raporlama ile ilgili gelişimi üzerinde işletme paydaşlarının taleplerinin önemi büyüktür.	SMMM	202	123,50	24947,00
	YMM	44	123,50	5434,00
	Total	246		
Entegre raporlamanın gelişiminin sağlanabilmesi için seminer, eğitim vb. yollarla bilgi ve duyarlılık seviyesinin yükseltilmesine ihtiyaç vardır.	SMMM	202	123,50	24947,00
	YMM	44	123,50	5434,00
	Total	246		

Belirli ölçek büyükleri için entegre raporlamaların, yasal zorunluluk haline getirilmesi durumunda, raporlama standartları yükseltilmesine katkı sağlayacaktır.	SMMM	202	123,50	24947,00
	YMM	44	123,50	5434,00
	Total	246		
Entegre raporlamanın güvenilirlik seviyesinin yükseltilmesi için bağımsız bir denetime tabi olması gerekir.	SMMM	202	123,50	24947,00
	YMM	44	123,50	5434,00
	Total	246		
Mükellefler entegre raporlamayı gereksiz görmektedir.	SMMM	202	134,46	27160,00
	YMM	44	73,20	3221,00
	Total	246		
Mükellefler, entegre raporlama için ayrılan kaynağın boşa gittiğini düşünmektedir.	SMMM	202	123,50	24947,00
	YMM	44	123,50	5434,00
	Total	246		
Mükellef firmaların entegre raporlamaların da değerlerin düşük çıkmasına sosyal performans notlarının etkisi bulunmaktadır.	SMMM	171	104,00	17784,00
	YMM	36	104,00	3744,00
	Total	207		
Mükellef firmaların entegre raporlamaların da değerlerin düşük çıkmasına çevresel performans notlarının etkisi bulunmaktadır.	SMMM	171	104,00	17784,00
	YMM	36	104,00	3744,00
	Total	207		

ÖZGEÇMİŞ

Adı Soyadı : Özlem Nur BESLER

Doğum Yılı ve Yeri : 1991 / TOKAT

Eğitim Durumu

Lisans Öğrenimi : Kocaeli Üniversitesi/ İşletme Bölümü

Atatürk Üniversitesi/ Sosyal Hizmetler

Yüksek Lisans Öğrenimi : Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi/ İşletme Anabilim Dalı/ Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı

Yabancı Dili : İngilizce

Bilimsel Faaliyetleri :Yaratıcı Muhasebe Sistemine Etik Bakış: Gaziosmanpaşa Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü Örneği/ 2. Lisansüstü İşletme Öğrencileri Sempozyumu, 2017.

Entegre Raporlamanın Standartlaştırılması: Örnek Bir İşletme Üzerine Değerlendirme Uygulaması/ 3. Lisansüstü İşletme Öğrencileri Sempozyumu, 2018.

İş Deneyimi : (2014-2016) Şekerbank Bireysel Krediler- Yetkili Yardımcısı

(2017- Halen): İstinye Üniversitesi- Öğretim Görevlisi

İletişim

E-Posta Adresi : onbesler@hotmail.com

obesler@istinye.edu.tr