



**T.C.
ÇANAKKALE ONSEKİZ MART ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

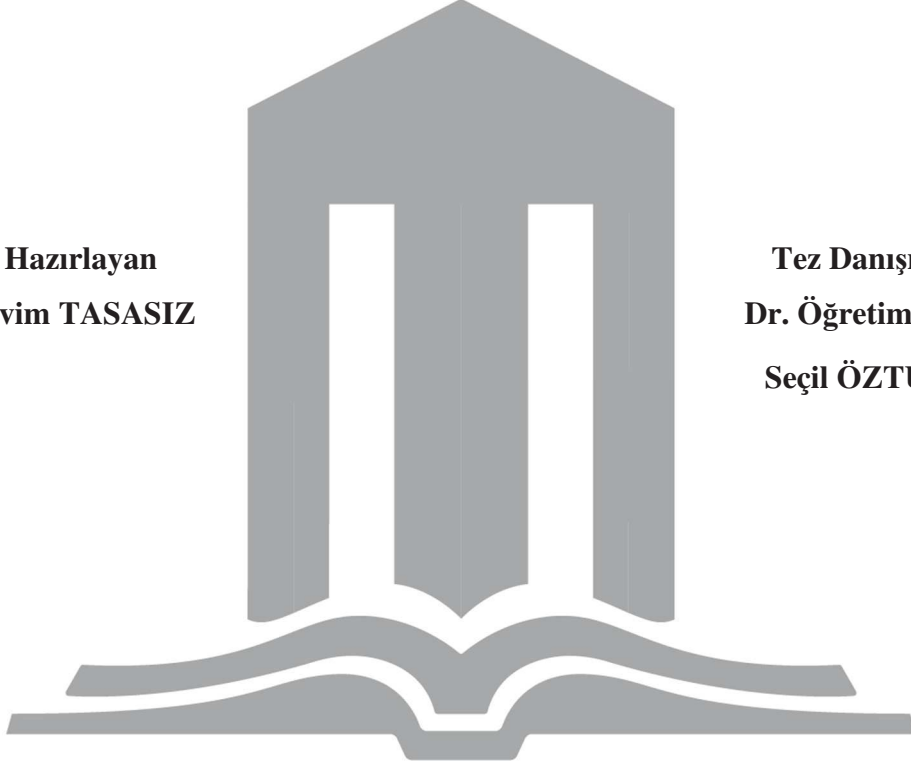
ETKİN İÇ DENETİMİN ENTEGRE RAPORLAMA AÇISINDAN ÖNEMİ:

TÜRKİYE ÖRNEĞİ

Yüksek Lisans Tezi

**Hazırlayan
Sevim TASASIZ**

**Tez Danışmanı
Dr. Öğretim Üyesi
Seçil ÖZTÜRK**



Çanakkale – 2019

TAAHHÜTNAME

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Etkin İç Denetimin Entegre Raporlama Açısından Önemi: Türkiye Örneği” adlı çalışmanın, tarafımdan, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını, özgünlüğünü ve bir başka mecraya sunulmadığını, yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu ve yararlandığım kaynak ve verilerde hiçbir bir çarpıtma yapmadığımı belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

22/11/2019



Sevim TASASIZ

ÖZET

ETKİN İÇ DENETİMİN ENTEGRE RAPORLAMA AÇISINDAN ÖNEMİ: TÜRKİYE ÖRNEĞİ

Entegre raporlama, kuruluş içerisinde bütünsel bir bakış açısı oluşturmaya çalışan, kuruluşun değer yaratma sürecine odaklanan, paydaşlarla (iç ve dış) ilişkileri dikkate alan, kuruluşun etkilediği/etkilendiği tüm sosyal, çevresel ve finansal unsurları raporlamaya dâhil ederek finansal-finansal olmayan bilgileri etkileşimleriyle ortaya koyan kurumsal raporlama yaklaşımıdır. İç denetim ise kuruluşa değer katan, güvence ve danışmanlık hizmeti sunan, kuruluşun yönetim, kontrol ve risk yönetim süreçlerini geliştirmeye çalışan bir süreçtir. Dolayısıyla entegre raporlama ve iç denetim arasında çeşitli yönlerden etkileşim olması beklenmektedir. Bu çalışmanın amacı, entegre raporların hazırlanmasında ve güvenilirliğinin sağlanmasında iç denetimin rolünün ve öneminin tespit edilmesi, entegre raporlama ve iç denetimin kurumsal uygulamalarda hangi açılardan ilişkisinin bulunduğu belirlenmesidir. Çalışmada veri toplama sürecinde, mülakat yöntemi tercih edilmiştir. Katılımcılardan sağlanan veriler, MAXQDA 2018 programından yararlanılarak içerik analizi yöntemi ile analize tabi tutulmuş ve sonuçlar yorumlanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Entegre Rapor, Entegre Raporlama, İç Denetim

ABSTRACT

IMPORTANCE IN TERMS OF INTEGRATED REPORTING OF EFFECTIVE INTERNAL AUDITING: THE CASE OF TURKEY

Integrated reporting is the corporate reporting approach that aims to create a holistic perspective within the organization, focuses on the value creation process of the organization, considers relationships with stakeholders (internal and external), and demonstrates the interactions of financial and non-financial information incorporating all social, environmental and financial elements that the organization has affected or has been affected itself. Internal audit is a process that adds value to the organization, provides assurance and consultancy services, and tries to improve the management, control and risk management processes of the organization. Therefore, it is expected that there are various aspects of interaction between integrated reporting and internal audit. The purpose of this study is to determine the role and importance of internal audit in the preparation of integrated reports and ensuring its reliability, to determine the relationship between integrated reporting and internal audit in corporate practices. In the study, interview method was preferred during the data collection process. Data obtained from the participants has been analyzed with the help of MAXQDA 2018 program, using content analysis method, and the results have been interpreted.

KeyWords: Integrated Report, IntegratedReporting, InternalAudit

ÖNSÖZ

Desteyini hiçbir zaman esirgemeyen, eğitim-öğretim hayatım boyunca yanımda olan, varlığıyla güven duyduğum değerli abim Erol Tasasız' a, yoğun programlarına rağmen mülakat içi vakit ayırıp değerli bilgilerini paylaşan ve tanımaktan mutluluk duyduğum tüm katılımcılara ve tezin hazırlanması aşamasından bitimine kadarki süreçte değerli öneri ve katkıları ile desteyini hiçbir zaman esirgemeyen tez danışmanım Sayın Dr. Öğretim Üyesi Seçil Öztürk'e sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Sevim TASASIZ

Çanakkale, 2019

İÇİNDEKİLER

ÖZET	i
ABSTRACT	ii
ÖNSÖZ	iii
İÇİNDEKİLER.....	iv
KISALTMALAR.....	vii
TABLolar.....	ix
ŞEKİLLER.....	x
GRAFİKLER.....	xii
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM ENTEGRE RAPORLAMA

1.1. Düünden Bugüne Kurumsal Raporlama	4
1.2. Entegre Raporlamaya Genel Bir Bakış	8
1.2.1. Entegre Raporlama Nedir?	8
1.2.2. Entegre Raporlamanın Ortaya Çıkış Sebepleri	10
1.2.3. Entegre Raporlamanın Sağladığı Faydalar	12
1.2.4. Entegre Raporlamaya Yöneltilen Eleştiriler	14
1.3. Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi	15
1.3.1. Temel Kavramlar	16
1.3.1.1. Kuruluş ve Diğerleri İçin Değer Yaratma	16
1.3.1.2. Sermaye Öğeleri.....	17
1.3.1.3. Değer Yaratma Süreci	18
1.3.2. Kılavuz İlkeler	19
1.3.3. İçerik Öğeleri	20
1.4. Entegre Raporlamanın Diğer Kurumsal Raporlarla İlişkisi	21
1.5. Dünyada Entegre Raporlamanın Gelişimi ve Uygulamaları	23
1.6. Türkiye’de Entegre Raporlamanın Gelişimi ve Uygulamaları	25

İKİNCİ BÖLÜM

İÇ DENETİM VE ENTEGRE RAPORLAMADA İÇ DENETİMİN ÖNEMİ

2.1. İç Denetime Genel Bir Bakış	28
2.1.1. İç Denetimin Fonksiyonları	31
2.1.1.1. <i>Güvence ve Danışmanlık Hizmeti</i>	31
2.1.1.2. <i>Değer Katma</i>	31
2.1.1.3. <i>Bağımsız ve Objektif Olma</i>	32
2.1.1.4. <i>Risk Yönetimi</i>	32
2.1.1.5. <i>Standartlara Uygun Denetim</i>	32
2.1.2. İç Denetimin Tarihsel Gelişimi ve Uygulamaları	33
2.2. Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi	38
2.2.1. İç Denetim Misyonu	39
2.2.2. Zorunlu Rehber	40
2.2.2.1. <i>Temel Prensipler</i>	40
2.2.2.2. <i>Uluslararası İç Denetim Standartları</i>	40
2.2.2.3. <i>Etik Kurallar</i>	44
2.2.2.4. <i>İç Denetim Tanımı</i>	44
2.2.3. Tavsiye Edilen Rehber	45
2.2.3.1. <i>Uygulama Rehberi</i>	45
2.2.3.2. <i>Tamamlayıcı Rehber</i>	45
2.3. Etkin İç Denetim Mekanizması	46
2.3.1. <i>Şirketlerde İç Denetim Biriminin Yapısı</i>	47
2.3.2. <i>İç Denetçinin Özellikleri ve Görevleri</i>	49
2.3.3. <i>İç Denetimin Etkinliğini Engelleyen Faktörler</i>	52
2.4. Entegre Raporların Denetimi.....	52
2.4.1. <i>Entegre Raporlama ve İç Denetim İlişkisi</i>	54

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE ÖRNEĞİNDE ETKİN İÇ DENETİMİN ENTEGRE RAPORLAMADA ROLÜ

3.1. Araştırmanın Amacı ve Problemi	61
3.2. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırlılıkları.....	61

3.3. Araştırmanın Yöntemi	63
3.4. Araştırma Bulgularının Değerlendirilmesi.....	64
3.4.1. Kurumsal Yönetim Teması	70
3.4.2. Entegre Raporlama Teması.....	71
3.4.3. Entegre Raporlama ve İç Denetim İlişkisi Teması.....	85
3.4.4. Entegre Raporlamada İç Denetimin Rolü Teması	91
3.4.5. Etkin İç Denetimin Entegre Raporlama Açısından Önemi Teması	97
SONUÇ	101
KAYNAKÇA.....	105
EK 1. MÜLAKAT SORULARI	112
ÖZGEÇMİŞ	115

KISALTMALAR

ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AYA	: Argüden Yönetişim Akademisi
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BİST	: Borsa İstanbul
CIA	: Certified Internal Auditor (Sertifikalı İç Denetçi)
ECIIA	: European Confederation of Institutes of Internal Auditing (Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu)
ERTA	: Entegre Raporlama Türkiye Ağı
FCPA	: Foreign Corrupt Practices Act (Yolsuzluk ve Rüşveti Önleme Kanunu)
GRI	: Global Reporting Initiative (Küresel Raporlama Girişimi)
IAS	: International Accounting Standards (Uluslararası Muhasebe Standartları)
IASB	: International Accounting Standards Board (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu)
IASC	: International Accounting Standards Committee (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi)
IFAC	: International Federation of Accountants (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)
IFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
IIA	: The Institute of Internal Auditors (İç Denetçiler Enstitüsü)
IIRC	: The International Integrated Reporting Council (Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi)
ISAE	: International Standard on Assurance Engagements (Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Standardı)
İDKK	: İç Denetim Koordinasyon Kurulu
OECD	: The Organization for Economic Co-operation and Development (Ekonomik Kalkınma ve İş Birliği Örgütü)
SEC	: Securities and Exchange Commission (ABD Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu)
SKD	: İş Dünyası ve Sürdürülebilir Kalkınma Derneği
SOX	: Sarbanes-Oxley Yasası (Halka Açık Şirketler Muhasebe Reformu ve Yatırımcıyı Koruma Yasası)

SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
STK	: Sivil Toplum Kuruluşları
TİDE	: Türkiye İç Denetim Enstitüsü
TKYD	: Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği
TSKB	: Türkiye Sınai Kalkınma Bankası
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜSİAD	: Türk Sanayicileri ve İş İnsanları Derneği
UMUÇ	: Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi
UNEP	: Birleşmiş Milletler Çevre Programı
US-GAAP	: United States Generally Accepted Accounting Principles (Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları)
vb.	: ve benzeri
vd.	: ve diğerleri

TABLÖLER

Tablo 1.1.	Entegre Raporlamanın Paydaşlara Sağladığı Faydalar.....	12
Tablo 1.2.	Entegre Raporlamanın Mevcut Diğer Raporlama Türlerinden Farklılıkları.....	23
Tablo 1.3.	Türkiye’de Entegre Rapor Yayınlayan Kuruluşlar.....	26
Tablo 2.1.	UMUÇ Kapsamı.....	39
Tablo 2.2.	Uluslararası İç Denetim Standartları.....	42
Tablo 2.3.	Entegre Raporlama ve İç Denetimde Kurumsal Yönetim ve Risk.....	57
Tablo 2.4.	Ekonomik, Çevresel ve Sosyal Bilgilerin Toplanması ve Hazırlanmasında Üç Savunma Hattının Rolü.....	59
Tablo 3.1.	Türkiye’de Entegre Raporlama Yapan Kurum ve Kuruluşlar.....	62
Tablo 3.2.	Temalar ve İçerdiği Konular	64
Tablo 3.3.	Kod Sistemi	65

ŞEKİLLER

Şekil 1.1.	Kurumsal Raporlamanın Evrimi.....	7
Şekil 1.2.	Entegre Rapor Kullanıcıları.....	14
Şekil 1.3.	Değer Yaratma Süreci.....	18
Şekil 2.1.	İç Denetimin Değişen Yapısı.....	35
Şekil 2.2.	Üç Savunma Hattı Modeli.....	58
Şekil 2.3.	Entegre Raporlamada İç Denetimin Rollerini.....	60
Şekil 3.1.	Entegre Rapor Hazırlama, Eğitim, Yayın Durumu.....	72
Şekil 3.2.	Entegre Raporlama Talebi	73
Şekil 3.3.	Entegre Raporlamada Karşılaşılan Zorluklar	75
Şekil 3.4.	Entegre Raporlamanın Dezavantajları	76
Şekil 3.5.	Entegre Raporlamanın Avantajları	77
Şekil 3.6.	Kurumsal Raporlamada Entegre Raporlama	78
Şekil 3.7.	Türkiye’deki Entegre Raporların Durumu	80
Şekil 3.8.	Danışmanlık Hizmeti	81
Şekil 3.9.	Güvence Sağlama	82
Şekil 3.10.	Değer Katma	83
Şekil 3.11.	Entegre Raporlama ve İç Denetim İlişkisi	85
Şekil 3.12.	Sürdürülebilirlik	87
Şekil 3.13.	Stratejik Planlama	89

Şekil 3.14.	Entegre Raporlama ve İç Denetim Yoğunluk İlişkisi	90
Şekil 3.15.	Paydaşlarla İlişkiler	92
Şekil 3.16.	Entegre Düşünce	93
Şekil 3.17.	İş Modeli	94
Şekil 3.18.	Kurumsal Genel Görünüş	95
Şekil 3.19.	Entegre Raporlamada İç Denetimin Rolü Yoğunluk İlişkisi	96
Şekil 3.20.	İç Denetim	98
Şekil 3.21.	Entegre Raporlama	99

GRAFİKLER

Grafik 1.1.	S&P 500 Şirketlerinin Pazar Bileşenleri.....	5
Grafik 3.1.	Kurumsal Yönetim İlkeleri Teması	70
Grafik 3.2.	Entegre Raporlama Teması	71
Grafik 3.3.	Entegre Raporlamada İç Denetimin Rolü	91
Grafik 3.4.	Etkin İç Denetimin Entegre Raporlama Açısından Önemi	97



GİRİŞ

Finansal raporlamaya dayanan kurumsal raporlama uygulamaları, zamanın gereklerine uygun olarak değişime uğramaktadır. Kurumsal raporlama ilk olarak, finansal verilerin kayıt altına alınmasıyla başlamış, zamanla yaşanan ekonomik krizler ve şirket skandalları sebebiyle bilgi kullanıcılarının ihtiyacını karşılamada ve şirket performansının ölçülmesinde yetersiz kalmıştır. Aynı zamanda şirket ile ilgili bilgi talep eden taraflar önceleri devlet, hissedarlar ve yatırımcılar olarak görülürken, sonraları bu taraflara yöneticiler, çalışanlar, müşteriler, tedarikçiler, kredi sağlayan kuruluşlar, sivil toplum kuruluşları ve genel anlamda toplum paydaş olarak eklenmiştir. Bu gelişmeler paralelinde, farklı paydaşların farklı bilgi taleplerini karşılamak üzere finansal raporlara ek olarak çevresel raporlar, sosyal sorumluluk raporları, kurumsal yönetim raporları, faaliyet raporları, sürdürülebilirlik raporları gibi kurumsal rapor türleri düzenlenmeye başlanmıştır. Ancak farklı amaçlar için hazırlanan çeşitli raporlarda sunulan bilgiler birbirleriyle, finansal verilerle ve şirket stratejisiyle ilişkilendirilmemiştir. Ayrıca sunulan raporların genellikle karmaşık yapıda olması, bilgi kullanıcılarının talep ettikleri bilgilere ulaşmasında engel teşkil ederek bilgi ihtiyacını karşılamaktan çok bilgi karmaşasına sebep olmuş ve raporların şirketlerin geçmiş performansları üzerine temellendirilmesi paydaşların geleceğe yönelik alacakları kararlarda yol gösterme işlevi açısından yetersiz kalmıştır. İlaveten, farklı konulara odaklanan birden çok raporun parasal ve zamansal külfet oluşturması şirketleri olumsuz etkilemiştir. Son dönemde bu olumsuzlukların giderilmesine yönelik olarak bütünsel bir kurumsal raporlama yaklaşımı olan entegre raporlama fikri geliştirilmiştir. Entegre raporlama, kurumsal raporlamada geleceğin kurumsal raporlama yaklaşımı olarak gösterilmektedir.

Entegre raporlama, odağında kurumsal değer yaratma süreci bulunan, finansal ve finansal olmayan bilgileri birbirleriyle etkileşimini de dikkate alarak ortaya koyan, kuruluşun geçmiş performansını raporlarken kısa, orta ve uzun vadede karşılaşılmaması beklenen risk ve fırsatları dikkate alarak kuruluşun stratejisini yansıtan ve geleceğin kurumsal raporlama yaklaşımı olarak gösterilen bütünsel raporlama yaklaşımıdır (Öztürk,2019:1). Entegre rapor, paydaşların kararlarında etkili olacak önemli düzeydeki finansal ve finansal olmayan bilgileri birbiriyle ilişkilendirilerek karşılaşılmaması muhtemel risk ve fırsatların yansıtıldığı, hedeflere nasıl ulaşılacağı noktasında bilgi sunulduğu, şirket stratejisini, performansını ve kısa, orta, uzun vade de nasıl değer yaratacağının açıklandığı,

mevcut durumu da yansıtan gelecek yönelimli, bilgilerin kısa, öz ve bütünlük olarak verildiği rapor şeklinde açıklanabilir. Entegre raporlama ile ilgili çalışmaları 2010 yılında kurulan Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (International Integrated Reporting Council- IIRC) yürütmektedir. IIRC, çalışmaları neticesinde 2013 yılında, entegre raporun hazırlanmasında kullanılacak kılavuz ilkeler ile raporda bulunması gereken içerik öğelerinin yer aldığı Entegre Raporlama Çerçevesini yayınlamıştır. Ancak entegre rapor konusunda standart bir format getirmemiştir. Dolayısıyla entegre raporun en uygun şekilde hazırlanması da önemli bir süreci gerektirmektedir.

Entegre raporun kapsamının geniş olması hazırlanmasında şirketin tüm birimlerinin entegre çalışmasını gerekli kılmaktadır. İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors- IIA) finansal olmayan raporların hazırlanması aşamasında da iç denetim biriminin yer alması gerektiğini belirtmektedir. Entegre raporun hazırlanmasında iç denetim biriminin etkinliği önemli katkılar sağlayabilir. Rekabetin ve risklerin arttığı günümüzde sürdürülebilir başarı için önemli hale gelen iç denetim, şirket faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliği üzerinde durarak şirkete değer katmayı hedefler, objektif güvence ve danışmanlık hizmeti sunar. İç denetim birimi, entegre raporun hazırlanması aşamasında danışmanlık faaliyeti ile tavsiyelerde bulunabilir. Bunun yanında entegre raporda yer alan özellikle finansal olmayan bilgiler için güvence sağlayabilir. İç denetim birimi tarafından verilen güvence paydaşların, özellikle yatırımcıların güvenini kazanmak için önem arz etmektedir.

Bu çalışmada kurumsal raporlamada geleceğin raporlama yaklaşımı olarak gösterilerin entegre raporlama açıklanarak entegre raporlama ve iç denetim ilişkisi irdelenmiş ve etkin iç denetimin entegre raporlamadaki rolünü tespit etmek amaçlanmıştır. Bu çalışma ile Türkiye’de iç denetimin entegre raporlama üzerindeki etkilerinin araştırılmasının literatüre katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde; kurumsal raporlamada entegre raporlamaya giden süreç, entegre raporlamanın ortaya çıkış sebepleri, sağladığı faydalar, yöneltilen eleştiriler, Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi, Dünya’daki ve Türkiye’deki durumu incelenmiştir. İkinci bölümde; iç denetim süreci açıklanmış ve entegre raporlamada iç denetimin önemine yer verilmiştir. Çalışmanın son bölümü olan üçüncü bölümde ise Türkiye’de entegre raporlama ve iç denetim konularında öncülük eden

kişi ve kurumlar ile mülakat gerçekleştirilmiş, MAXQDA 2018 programı ile analiz edilmiş ve sonuçlar yorumlanmıştır.



BİRİNCİ BÖLÜM

ENTEGRE RAPORLAMA

Entegre raporlama, değişen kurumsal raporlama anlayışında gelinen son noktadır. Bu bölümde entegre raporlamanın getirdiği yenilikler, sağladığı faydalar, yöneltilecek eleştiriler, entegre raporlama çerçevesi, diğer kurumsal raporlarla ilişkisi, dünyada ve Türkiye’de gelişimi incelenecektir.

1.1. Düünden Bugüne Kurumsal Raporlama

Kurumsal raporlama, ilk tarım faaliyetlerinin ortaya çıktığı yıllarda tutulan muhasebe kayıtlarına kadar dayandırılabilir. 1930’lu yıllara gelindiğinde ABD’de yaşanan “Büyük Buhran” sonrasında yasal çerçeveye alınarak, Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları (US GAAP) oluşturulmuş ve ABD Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu(SEC) kurularak payları borsada işlem gören şirketlerin finansal bilgilerini yayınlaması zorunlu hale getirilmiştir. Diğer ülkelerin de finansal bilgilerin şeffaflığının yatırımcı güvenini artırdığını fark etmesiyle, finansal raporlama dünya genelinde hızla yaygınlaşmıştır. Ancak uluslararası yatırım ve ticaretin artmasıyla ulusal düzeyde uygulanan standartlar, şirketlerin finansal durum açısından küresel düzeyde karşılaştırılmasını güçleştirmiştir. Bu nedenle, şirketlerin finansal raporlarını uluslararası düzeyde karşılaştırılabilir kılacak standartlara ihtiyaç duyulmuştur. 1973- 2001 yılları arasında Uluslararası Muhasebe Standartları (International Accounting Standards- IAS)’ nı hazırlama görevini Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee- IASC) üstlenmiştir. Bu görev, 2001 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu(International Accounting Standards Board– IASB)’ na devredilerek, birçok ülkede ortak raporlama dili olarak uygulanan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları yayınlanarak devam etmektedir (Aras ve Sarıoğlu, 2015: 21-23).

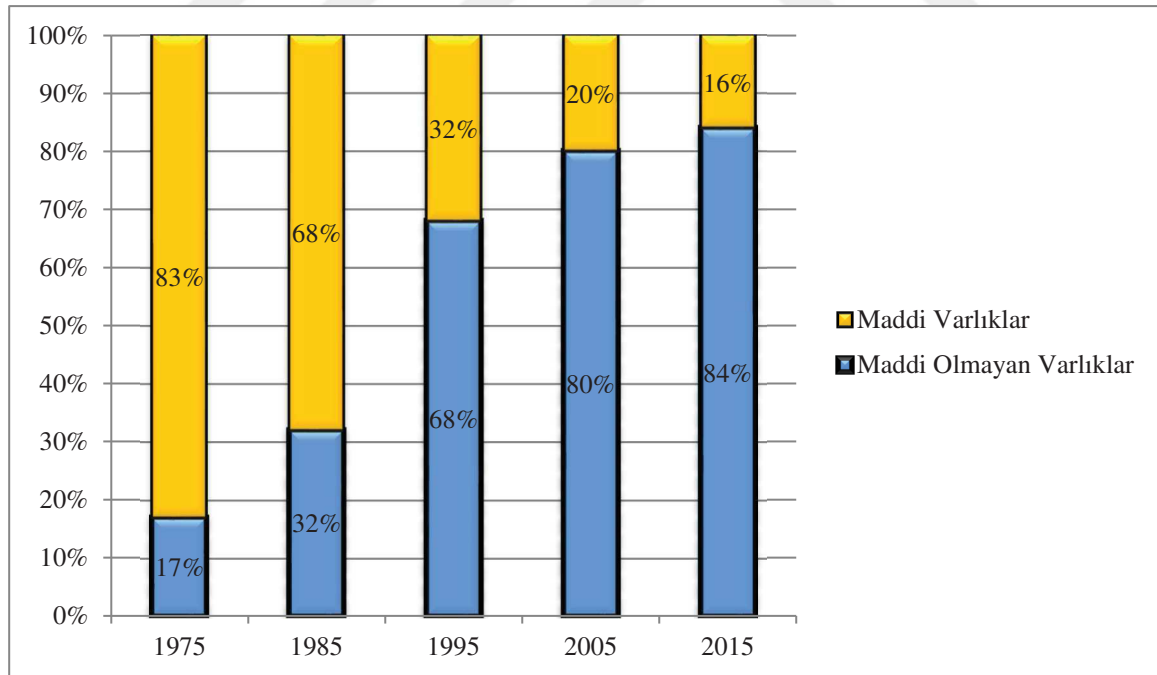
Muhasebe sistemi içinde toplanıp işlenerek kaydedilen bilgilerin, bilgi kullanıcılarına belirli zaman aralıklarıyla sunumu finansal tablolar aracılığı ile olmaktadır. Ancak sermaye piyasalarının doğru, tam ve bir sistem dâhilinde açıklanacak finansal ve finansal olmayan bilgi ihtiyacını karşılamada Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında yer verilen genel amaçlı finansal tablolar yetersiz kalmaktadır (Sipahi ve Arsoy, 2010: 57). Finansal tablolar, kullanıcılarına işletmelerin geçmişe dönük

para ile ifade edilebilen bilgilerini sunmaktadır. Bu durum, işletmelerin gelecekte sahip olacakları imkân ve fırsatlar ile karşılaşabilecekleri riskleri göz ardı etmesine neden olabilir.

Günümüzde paydaşların işletmelerden bilgi talepleri artarken, şirketlerin sorumlulukları genişlemiştir. Başka bir ifadeyle, paydaşlar sadece finansal bilgi değil, finansal bilgilere ilaveten kuruluşun stratejisi, kurumsal yönetim yapısı, riskleri, sosyal ve çevresel politikaları, sosyal ve çevresel performans, sosyal ve çevresel ortamın işletme üzerindeki etkisi gibi bilgilere alacakları kararlarda ihtiyaç duymaktadırlar. Şirketlerin ise sadece hissedar ve yatırımcılarına karşı değil etkileşimde bulunduğu müşteriler, çalışanlar, toplum, devlet ve hatta tüm insanlığa karşı sorumlulukları vardır. Bu değişimin sebebi olarak şirketlerin varlık yapısındaki değişim gösterilebilir.

Ocean Tomo' nun 2017 yılında S&P 500 şirketlerinin pazar değerini araştırdığı çalışmanın sonuçları, günümüze kadarki süreçte şirketlerin değerinde maddi olmayan varlıkların artan rolünü ortaya koymaktadır. Buna ilişkin grafik aşağıda verilmiştir.

Grafik1.1: S&P 500 Şirketlerinin Pazar Değeri Bileşenleri



Kaynak: Ocean Tomo, *IntangibleAsset Market Value Study*, 2017, (<https://www.oceantomo.com/intangible-asset-market-value-study/>)

Grafik 1.1’ de görüldüğü üzere 1975’den bu yana maddi olmayan varlıkların şirketlerin piyasa değerindeki payı artmış ve %84’lere ulaşmıştır.

Geleceğe yönelik tehdit ve fırsatların değerlendirilebilmesi işletmelerin sürdürülebilirliğinin sağlanmasında önemlidir. Ayrıca işletmelerin gelecekte karşılaşılabilecekleri finansal olmayan riskler için alacağı önlemler işletmelerin finansal geleceklerini etkilemektedir. Dolayısıyla, bu durum paydaşları alternatif bilgi kaynakları arayışına yöneltmiştir. Zamanla finansal raporlamanın işletmelerin gerçek durumu hakkında yetersiz bilgi sağladığı görülerek çeşitli raporlar düzenlenmeye başlamıştır. Farklı gerekçelerle hazırlanan kurumsal raporların temel amacı, şeffaflık ve hesap verilebilirlik ilkeleri doğrultusunda hem kurumun kendisine hem de paydaşlara kararlarında yol gösterici bilgiler sunmak olmuştur.

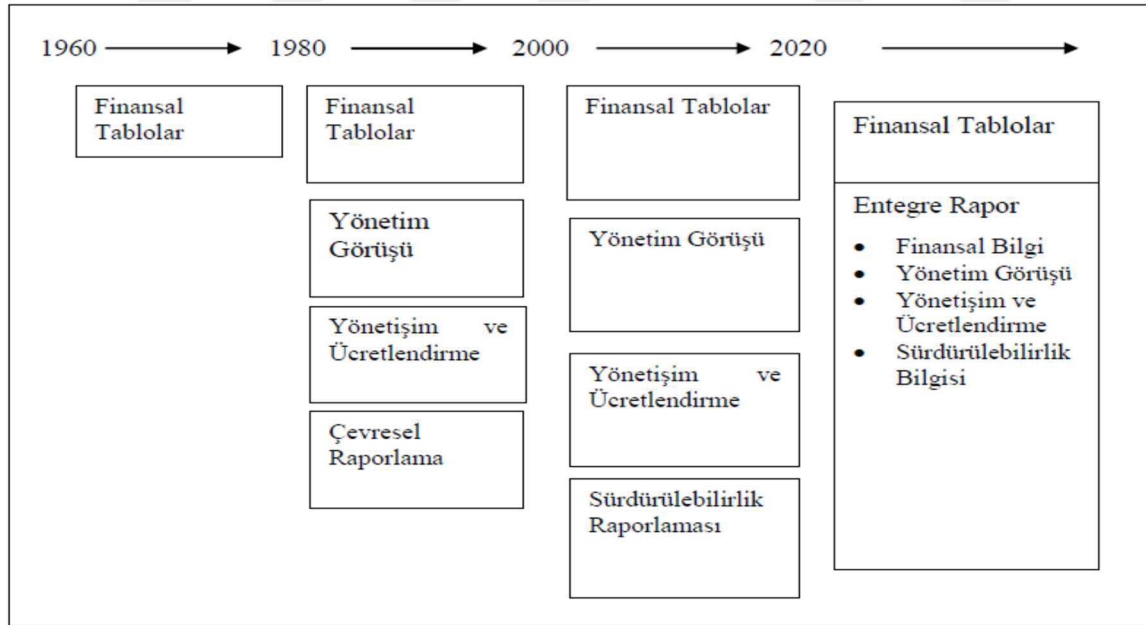
Finansal tabloların yetersiz kalması sebebiyle işletmeler finansal tablolarda sunamadıkları finansal olmayan bilgiler için sürdürülebilirlik raporu, kurumsal yönetim raporu, faaliyet raporu gibi çeşitli raporlar düzenlemişler, fakat artan rapor sayısı şirketler için maliyetli ve zaman alıcı olmuştur. Paydaşlar için ise geçmişe dönük, çok fazla ve karmaşık bilgi içermesi önemli bilginin ayırt edilmesini zorlaştırmış, finansal ve finansal olmayan bilgiler arasındaki bağlantı yeterince kurulamamıştır. Bu soruna çözüm olarak; tüm paydaşlara finansal ve finansal olmayan bilgileri ilişkilendirerek sunan, karmaşıklığı ortadan kaldırmayı hedefleyen, şirketin nasıl değer yarattığı ve gelecekte nasıl değer yaratacağı noktasında kısa ve öz bilgiler içeren bütüncül bir raporlama yaklaşımı olarak entegre raporlama gösterilmektedir.

Entegre raporlama, finansal raporlar ile sürdürülebilirlik raporlarının bir araya getirilmesinden ibaret değildir. Finansal ve finansal olmayan bilgileri aralarındaki bağlantıları ortaya koyarak açıklayan ve kurumsal değer yaratma sürecine odaklanan bir raporlama yaklaşımıdır. Entegre raporda geçmiş performansın yanı sıra gelecek dönemlerdeki (kısa, orta ve uzun dönem) hedeflere nasıl ulaşılacağı, sürdürülebilirliğin nasıl sağlanacağı ve nasıl değer yaratılacağı da sunularak, diğer kurumsal raporlara kıyasla daha geniş bir bakış açısı sağlanmaktadır. Tüm paydaşların finansal ve finansal olmayan bilgiler arasında bağlantı kurmasına, şirketin süreçlerini ve stratejilerini, kısa, orta ve uzun vadede ölçülebilir risk ve fırsatlarını değerlendirebilmesine imkân vermektedir (Öztürk, 2019: 15).

Ioana ve Adriana (2013: 1224), kurumsal raporlamanın üç aşamasının olduğundan söz etmişlerdir. Bunlar sırasıyla; finansal olmayan raporlama girişimleri, sürdürülebilirlik dönemi ve entegre raporlama devrimidir. Finansal olmayan raporlamaya ilişkin çalışmaların 2000’li yıllardan itibaren başladığı görüşüyle, 2001- 2006 yıllarında ulusal ve uluslararası düzeyde finansal olmayan raporlama ile ilgili birçok düzenleme yapıldığını, bu düzenlemeler sonucunda şirketlerin 2007 yılında sürdürülebilirlik raporları yayınlamaya başladığını, 2008 yılına gelindiğinde sürdürülebilirlik/ sosyal sorumluluk raporlarının sayısının artış gösterdiğini, 2010 yılında finansal raporlamaya bakış açısını değiştirmeye başladığını ve 2011 yılında IIRC tarafından ilk entegre raporlama taslak metni yayınlandığını ifade etmişlerdir. 2010-2012 yıllarında ise akademik alanda, entegre raporlamanın belirleyici faktörleri, karakteristikleri ve benimsenmesinin temel çalışma konuları olduğu, spesifik olarak bazı ülkelerde (Güney Afrika ve Avustralya gibi) entegre raporlama aşamaları üzerine de çeşitli teorik ve ampirik çalışmalar yapıldığı sonucuna ulaşmışlardır.

Kurumsal Raporlamanın evrimi Şekil 1.1’ de gösterilmektedir.

Şekil 1.1: Kurumsal Raporlamanın Evrimi



Kaynak: EY, *Integrated Reporting: Elevating Value*, 2013. [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-Integrated-reporting/\\$FILE/EY-Integrated-reporting.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-Integrated-reporting/$FILE/EY-Integrated-reporting.pdf)

Kurumsal raporlamanın evriminde henüz gelişme evresinde olan entegre raporlamanın işletmelerin ve paydaşlarının taleplerini ne derece karşılayacağını zaman gösterecektir.

1.2. Entegre Raporlamaya Genel Bir Bakış

Bu başlık altında entegre raporlama tanımı, ortaya çıkış sebepleri, kurumsal raporlamaya sağladığı faydalar, getirilen eleştiriler ele alınmıştır.

1.2.1. Entegre Raporlama Nedir?

Entegre raporlama, “finansal ve finansal olmayan bilgileri kapsayan ve aralarında etkileşim kuran, kısa, orta ve uzun vadede kurumsal değer yaratma sürecine odaklanan, kuruluşun karşılaşması beklenen risk ve fırsatlarını dikkate alan, kuruluş stratejisini yansıtan geniş bakış açılı bütünsel bir raporlama yaklaşımıdır. Entegre raporlama yatırımcılar da dâhil olmak üzere tüm paydaşlara finansal ve finansal olmayan bilgiler arasında bağlantı kurma, şirketin süreçlerini ve stratejilerini, kısa, orta ve uzun vadede ölçülebilir risk ve fırsatlarını görme imkânı vermektedir. Entegre raporlama ile sunulan bilgiler ışığında şirketin geçmiş performansını ortaya koyan fotoğrafı verilmekle birlikte, şirketin hedeflerine nasıl ulaşacağı, nasıl hayatta kalacağı ve nasıl değer yaratacağı da açıklanmaktadır” (Öztürk, 2019: 3).

IIRC’ ye göre “Entegre rapor, bir kuruluşun içinde yer aldığı dış çevre bağlamında stratejisi, yönetimi, performansı ve gelecekte beklentilerinin kısa, orta ve uzun vadede nasıl değer yarattığının kısa ve öz bir iletişimidir.” (<http://www.entegreraporlamatr.org/tr/>).

IIRC Onursal Başkanı Mervyn King’ e göre entegre rapor, “şirket faaliyetinin önemli finans ve sürdürülebilirlik meseleleri arasındaki bağlantıyı ve sürdürülebilirlik meselelerinin değer yaratımını devam ettirmek üzere uzun vadeli stratejiyle nasıl bütünleştirildiğini net olarak ifade ettiği bir rapordur.” (<http://www.entegreraporlamatr.org/tr/>).

BİST Bülteninde (2014a: 38) entegre raporlama, “toplumu temel alan entegre düşünce yapısını gerektiren, finansal ve finansal olmayan mevcut raporlama uygulamalarını konsolide etmeyi amaçlayan ve raporlarda kurumun geleceğine yönelik stratejilerini de tanımlayan bir raporlama yöntemidir” şeklinde tanımlanmıştır.

Çerçeve de entegre raporlama “entegre düşünce biçimi üzerine inşa edilen ve bir kuruluş tarafından zaman içinde yaratılan değer hakkında bir entegre raporun ve değer yaratma sürecinin unsurları hakkındaki diğer ilgili bildirimlerin yayınlanmasıyla sonuçlanan bir süreçtir.” şeklinde tanımlanmıştır (IIRC, 2013: 33)

King’ e göre entegre raporlama, şirketin ne kadar kazandığı ile değil nasıl kazandığıyla, kazanırken de çevresel, toplumsal ve finansal olarak nasıl etkiler yaptığıyla ilgilenir. Entegre raporlama, çevre, toplum ve finans üzerindeki etkisini artırarak şirketlerin değer yaratmayı nasıl sürdürdüğünü göstermektedir. Ayrıca King entegre raporlamanın 20- 30 yıla kadar şirketin uzun vadeli stratejisini sunduğunu, şirket yönetim kurulunun finansal sürdürülebilirliğe yönelik kolektif fikirlere nasıl başvurduğunu hissedarlara anlatmanın açık ve anlaşılır yolu olduğunu vurgulamıştır (Kurumsal Yönetim Dergisi, 2014: 18).

Entegre raporlama bir süreçtir. Bu süreç sonunda elde edilen entegre rapor ise kuruluşun paydaşlarla iletişim kurmasını sağlayan bir çıktı olarak ifade edilebilir (Kurt, 2018: 182). Entegre raporlama, kuruluş için entegre düşünce biçimini vurgulamaktadır. Entegre düşünce, bir kuruluşun çeşitli işletme ve fonksiyonel birimleri arasındaki bağlantıları, kullandığı ya da etkilediği sermaye öğelerini aktif şekilde dikkate almasıdır. Entegre düşünce; kısa, orta ve uzun vadede kuruluşun kullandığı ya da etkilediği sermaye öğeleriyle bağımlılığını, paydaşların meşru istek ve ihtiyaçlarına cevap verebilme kapasitesini, iş modeli ve stratejisinin dış çevreye cevap verebilecek şekilde nasıl düzenlendiğini, kuruluşun geçmişte, bugünde ve gelecekte sermaye açısından faaliyetlerini, performans ve sonuçları dâhil olmak üzere kuruluşun değer yaratma yeteneğini etkileyen çeşitli faktörler arasındaki bağlantıları hesaba katmaktadır (IIRC, 2013: 2). Entegre düşünce, kurumsal raporlama üzerinde personelin birlikte çalışmasına imkân verebilir (IIA, 2015a: 5). Kuruluş stratejisinin tüm kuruluşça benimsenmesi ve bu stratejiye ulaşmak için birlikte çalışılıyor olması, karar alma süreci ve değer yaratımı konusunda uzun vadeli bir bakış açısı bulunması bir kuruluşta entegre düşünmenin var olduğunu gösterebilir. Bir kuruluşta nasıl değer yaratıldığı ve kısa, orta, uzun vadede nasıl değer yaratılacağına analizi yapılmalı, paydaşlar ile ilişkiler ve sürdürülebilirlik uzun vadeli stratejilere dâhil edilmelidir (Kurt, 2019: 118).

Entegre raporlamada temel amaç, şirketin zaman içinde nasıl değer yarattığını sermaye sağlayıcılara açıklamaktır (IIRC, 2013: 4). Bunun yanında entegre raporlama (<http://www.entegreraporlamatr.org/tr/>);

- Finansal rapor bilgilerinin kalitesini arttırmayı,
- Kurumsal raporlamada bütüncül bakış açısı sağlamayı,
- Finans, üretilmiş, fikri, insan kaynağı, sosyal- ilişkisel ve doğal sermaye öğeleri için yönetilebilirlik ve hesap verilebilirliği güçlendirmeyi amaç edinir.

Entegre raporlama, IFRS' de yer alan finansal raporlama ölçütlerini kullanarak finansal olmayan riskleri birbirine bağlayan bir dil yaratma amacı taşıyan yenilikçi bir çabadır. Bir şirketin değerini finansal tablolarda yer alan finansal veya fiziksel bilgiler ile entelektüel sermaye, rekabet gibi finansal tablolarda gösterilemeyen faktörlerin etkilediği algısı entegre raporlamanın merkezinde yer alır. Entegre raporlama, şirketlerin kısa, orta ve uzun vadede değer yaratmak için almış oldukları kararların sonuçlarını yansıtmaya çalışır, kaynakların etkin kullanımına yardımcı olur. Entegre raporlama, şirketlerde entegre düşünme ve karar vermeyi sağlayan, yatırımcıların daha doğru kararlar almasına yardımcı olan bir rehberdir (Dräger, 2014: 43). Entegre rapor, sadece şirket faaliyetlerinin sonuçlarının raporlanması değildir. Entegre raporlamaya şirketin A'dan Z'ye iş modeli etki etmektedir. Sonuçta, ekonomik, sosyal, çevresel ve etik bilgilerden faydalanmadan şirketlerin sürdürülebilirlik performanslarını arttırmaları güçtür (Adams ve Frost, 2008: 290).

1.2.2. Entegre Raporlamanın Ortaya Çıkış Sebepleri

20. yüzyılın sonlarına doğru sermaye piyasalarındaki gelişmelere ve uluslararası ticaret hacmindeki artışa rağmen yaşanan ekonomik ve finansal krizler, küresel ısınma ve çevresel problemler ile başa çıkmak üzere sürdürülebilirlik kavramı ortaya atılmıştır. Finansal raporlama ile başlayan kurumsal raporlama faaliyeti, sürdürülebilirlik kavramının ortaya çıkmasından sonra finansal bilgilere ilaveten sosyal ve çevresel konuları da kapsayacak şekilde genişlemeye başlamıştır.

Sürdürülebilir gelişmenin muhasebe alanına yansımaları çevresel muhasebe, çevresel yönetim muhasebesi, yaşam döngüsü maliyet muhasebesi, üç kâr hanesi muhasebesi, doğal sermaye stokunun muhasebesi gibi kavramlar ile açığa çıkmıştır (Senal ve Ateş 2012: 94). Ekonomilerin küreselleşmesi, krizler, yeni yasal düzenlemeler ve bilgi

talebinin artması kurumsal raporlamayı değiştirmiştir. Bu değişim finansal olmayan bilgi, yönetim, strateji ve çevre politikasıyla ilgili konularda paydaşların daha fazla bilgi talebinden kaynaklanmaktadır (Pozzoli ve Gesuele, 2016: 23). Kurumsal şeffaflık ve hesap verilebilirliği sağlamak, toplum ve yatırımcıların güvenini kazanmak amacıyla şirketler ekonomik, sosyal ve çevresel etkilerini ve sorumluluklarını açıklamak için kurumsal sosyal sorumluluk raporları, yönetim ilkelerine uyum raporları, sürdürülebilirlik raporları gibi raporları yayınlamaya başlamışlardır. Ancak artan rapor çeşitliliği bilgi kirliliğine yol açmış, finansal ve finansal olmayan bilgiler arasında bağlantı yeterince kurulamamış ve geçmiş performansa odaklanılmıştır. Bu durumlar mevcut problemlerin çözülmesi için entegre raporlama anlayışını gündeme getirmiştir (Öztürk, 2019: 15).

Yatırımcıların önlerinde bir yol olduğunun düşünülmediği, ulaşabildikleri bilgilerin çoğunluğunun geçmişe yönelik olduğu bir durumda, sadece arkayı gösteren bir ayna ile sonraki köşeyi dönmeleri istenmektedir (Dräger, 2014: 43). Bu durum hem şirket hem de paydaşlar için geleceğe dönük risk taşımakta, verilen kararlarda eksik değerlendirmelere sebep olmaktadır. Şirketlerin geçmiş performansının yanında gelecekte sahip olacağı fırsat ve imkânlar ile karşılaşabilecekleri risklerin belirlenmesi paydaşların doğru kararlar verebilmeleri için birlikte değerlendirilmelidir. Bunun için finansal ve finansal olmayan bilgilerin anlamlı bir şekilde ilişkilendirilerek bütüncül bir tablo sunulması entegre raporlama ile mümkün hale gelmiştir. Ayrıca yatırımcılar ve diğer paydaşlar için değer kavramı önemli hale gelerek, şirketler yarattıkları ve gelecekte yaratacakları değerleri açıklamak için finansal verilerden daha fazlasına ihtiyaç duymuştur. Bu ihtiyaç, entegre raporlama yaklaşımının gelişmesinde itici bir güç olmuştur.

Şirketlerin tek rapor düzenlemelerinin iki ana nedeni vardır. Birincisi, sürdürülebilir bir toplum için risk ve fırsatlara cevap verecek sürdürülebilir bir strateji oluşturmaktır. İkincisi, paydaşların tamamına tek rapordan bilgi sunmanın kurumsal açıklama ve şeffaflığı artırmanın temel unsuru olmasıdır (Eccles ve Krzus, 2010: 146- 147). Kaya (2015: 116), entegre raporlamanın ortaya çıkış sebeplerini şu şekilde açıklamıştır:

- Bilgi kullanıcılarının şirketi sadece finansal ya da toplumsal sorunlara olan duyarlılığına bakarak tek ölçüte bağlı değerlendirmek istememesi,
- Mevcut raporların bölümleri arasında tutarsızlıklar ve çok fazla sayfadan oluşmasına karşın sunulan bilgilerde eksiklikler olmasından dolayı kullanıcılar için anlaşılmasının zorlaşması,

- Finansal raporların geçmiş performans odaklı olması ve gelecekteki hedeflerle ilgili bilgi içermemesi,
- Sürdürülebilirlik raporlarının daha çok geleceğe yönelik tahminlerde bulunması ve yeterli ölçüde finansal veri içermemesi,
- Bilgi kullanıcılarının kararlarına etki edecek gerek finansal gerek finansal olmayan bilgileri birbiriyle ilişkilendirilmiş şekilde tek raporda bulma ihtiyacı ve bunun kullanıcılar açısından daha anlamlı ve güvenilir olmasıdır.

1.2.3. Entegre Raporlamanın Sağladığı Faydalar

Entegre raporlama, şirketlere faaliyetlerinin ekonomik, sosyal, çevresel bağlantılarını kurma imkânı sunmuştur. Bu da bilgi kullanıcılarının ulaşmak istedikleri bilgileri bütüncül olarak görmelerine olanak verecektir. Ayrıca finansal ve finansal olmayan bilgilerin etkileşimini sunması, geçmiş performansın yanında geleceğe dönük risk ve fırsatları görme imkânı vermesi, şirkette yaratılan değere odaklanması entegre raporlamayı önemli kılmaktadır.

Entegre rapor, şirket ve paydaşlar arasındaki iletişimi arttırarak karşılıklı güven ortamının oluşmasını sağlayacak, hem şirketin piyasadaki itibar ve değerinin artmasına hem de iç kontrol süreçlerinin güçlenmesine katkı sağlayacaktır. Şeffaflığın artması ve bilginin homojen dağılması ile finansal piyasalar olumlu yönde etkilenecektir (Kaya, 2015: 128). Entegre raporlama kuruluşun stratejisinin ortaya konulmasını ve bu stratejiyi destekleyen anahtar performans göstergelerinin daha iyi anlaşılmasına katkı sunarak işletme performansına fayda sağlar (IIA, 2015a: 7).

Entegre raporlamanın kuruluşlar, yatırımcılar ve diğer paydaşlar açısından yararları Tablo1.1' deki gibi özetlenebilir:

Tablo 1.1: Entegre Raporlamanın Paydaşlara Sağladığı Faydalar

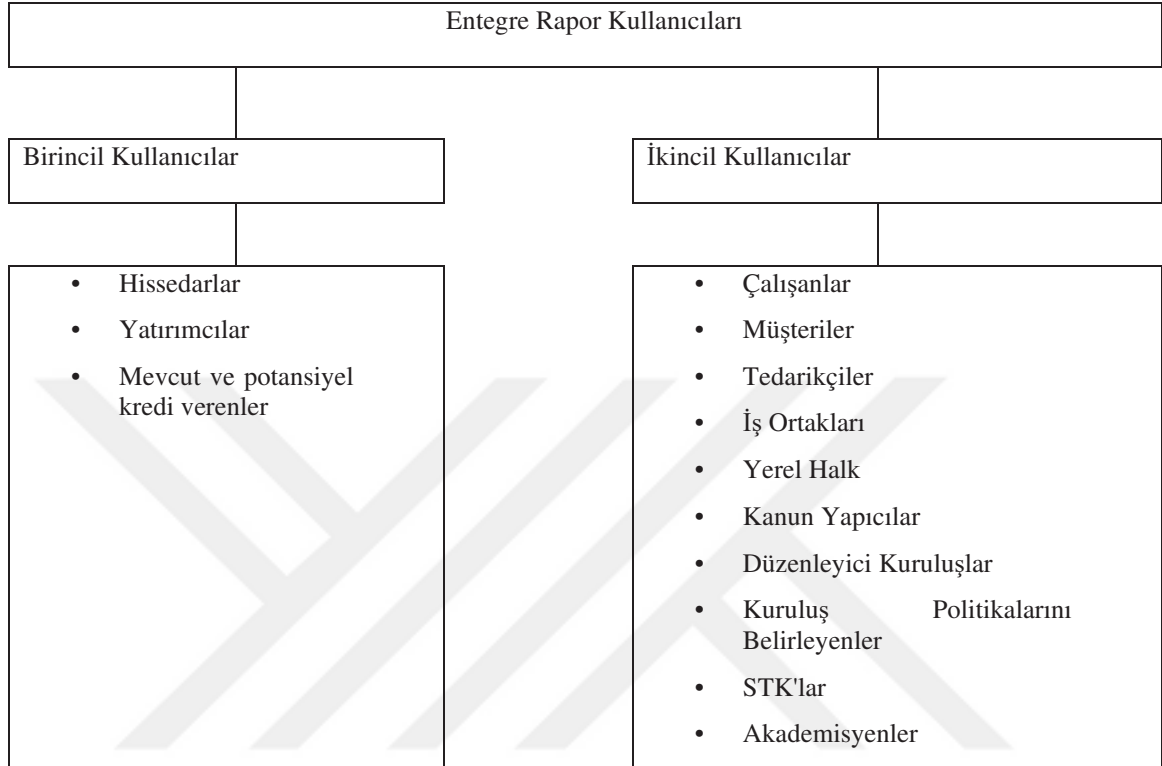
Kuruluşlara Faydaları	Yatırımcılara Faydaları
Hazırlanma süreci, kuruluş için yeniden yapılanma sürecidir.	Sunulan bilgilerin kalitesinin artmasını, bilgiler arası ilişki kurulmasını sağlar.
İş süreçlerindeki sorunların belirlenmesi, performansın artırılması için önemli olan konuların seçimi, faaliyet etkilerinin hesaplanması, risk, fırsat ve stratejilerin belirlenmesine yardımcıdır.	Finansal ve fiziksel varlıkların şirket değeri içindeki oranı zamanla azalırken finansal olmayan şirket stratejisi, iş modeli, çevresel, sosyal ve yönetsel performans dahil bütüncül ve şeffaf sunum ile belirsizliği azaltır
Finansal bilgilerin çevresel, sosyal ve yönetsel bilgilerle birlikte sunumu ile stratejilerin bütüncül bir yaklaşımla belirlenmesini sağlar.	Kuruluşun değerini belirlerken önemli bilgileri bütüncül olarak yatırımcılara verir.

Farklı faaliyet alanlarındaki performanslar birbiriyle ilişkilendirilerek raporlanır. Böylece kuruluş faaliyetlerinin izlenmesi kolaylaşır, kurum içi iş birliği ve karar alma mekanizması gelişir.	Kuruluşların finansal ve finansal olmayan risklerini yönetim şekillerini kısa, orta ve uzun vadede yarattıkları değeri sunarak yatırımcılara yardımcı olur.
Şirketin yarattığı değer bütünsel olarak ortaya konulmasını sağlar ve stratejileri, kaynak dağılımını, yönetimi bu değere uyumlaştırır.	Yatırımcıların karar almalarında önemli ve beklentilerini karşılayan bilgileri sunar.
Geleceğe yönelik uzun vadeli bakış açısı sağlar.	Standart, karşılaştırılabilir, bütüncül ve güvenilir bilgi ihtiyacını karşılar.
Risk analizinde finansal risklerin yanında sürdürülebilirlik risklerinin de dikkate alınmasını sağlar.	Yatırımcılar kaynaklarını, risk ve fırsatlarını tespit etmiş ve bunları iyi şekilde yönetebilecek kuruluşlara yönlendirebilirler.
Raporlama maliyeti, finansal ve finansal olmayan bilgilerin birlikte analiz edilmesi ile azalır.	Diğer Paydaşlara Faydaları
Karar alma mekanizmasına, finansal ve sürdürülebilirlik konularını entegre eder.	Tüketicilere ve STK'lara kuruluşun üretmiş olduğu çevre dostu ürünler ve yarattığı değer açıklanır.
Farklı birimlerin işbirliği ile aynı bilgilerin tekrarı en aza indirilebilir.	Paydaşlarla iletişimi güçlendirir.
İnovasyon kültürünün gelişmesine yardımcıdır.	Kuruluşun tedarik zincirinde yarattığı değeri ve tedarik zinciri ile olan ilişkisini açıklar
Paydaşların beklentilerinin daha iyi anlaşılması için paydaş katılımını artırır.	Tedarikçilerle yakın ilişkiler kurularak, işbirliğini geliştirir, sürdürülebilirlik farkındalığını yükseltir.
Çalışanlarla iletişimi güçlendirerek iş motivasyonu ve şirkete bağlılıklarını yükseltir.	Sürdürülebilirlik konusunda tüketicilerin bilinçlendirilmesine katkı sağlar.
Kurumsal performansın olumlu ve olumsuz yanlarının şeffaf olarak paylaşılması şirketin güvenilirliğini, saygınlığını ve marka değerini artırır.	Paydaşlara sunulan yaratılan değer, kuruluşun daha yakından tanınmasına yardımcı olur.
Kuruluş, rekabet avantajı elde eder.	Ekonomik amaçlar yanında çevresel ve sosyal sorumluluğu artırarak çalışanlara, topluma örnek olur.

Kaynak: Aras ve Sarioğlu, (2015: 46- 49).

Entegre rapor kullanıcıları, paydaş teorisinden hareketle Şekil 1.2’ deki gibi gruplandırılabilir (Kurt, 2018: 183):

Şekil 1.2: Entegre Rapor Kullanıcıları



Kaynak: Kurt (2018: 183).

1.2.4. Entegre Raporlamaya Yöneltilen Eleştiriler

Flower (2015), IIRC’ nin hedefleri (2011 tarihli tartışma metni ve kurucuların açıklamaları) ile Aralık 2013’de yayınlanan önerilerini kıyaslayarak IIRC’ nin başarısız olduğunu iddia etmektedir. IIRC’ nin değer kavramının “toplum için değer yaratma” değil “yatırımcılar için değer yaratma” olduğunu, faaliyetler sonucu dış çevreye olan zararları raporlamak için bir zorunluluk getirmediği düşüncesiyle IIRC’ nin sürdürülebilirlik yaklaşımını eleştirmiştir. Ayrıca IIRC’ nin önerilerinin kurumsal raporlamada çok az etkili olacağını ve IIRC’ nin 2013’te yayınladığı entegre raporlama çerçevesinde sürdürülebilirlik muhasebesini terk ettiğini iddia etmiştir. Thomson (2015: 21) ise Flower’ in eleştirilerini analiz etmiş ve destekleyerek entegre raporlamanın kapitalizmin temel ilkeleriyle uyumlu sürdürülebilirlik unsurlarını içerdiğini, entegre raporda sürdürülebilirliğin radikal unsurları bastırılarak, sürdürülebilir olmayan kurumsal uygulamaların sürdürülebilirlik adı altında sunmanın mümkün olabileceğini ve entegre

raporlamanın içeriğinde sürdürülebilirlik ve kurumsal uygulamalar arasında ortak noktalar saptanarak, sürdürülebilirliğin böylece kuruma dahil edilebileceğini ifade etmiştir.

Stacchezzini vd. (2016: 102) yapmış oldukları çalışmada entegre raporun sürdürülebilirliğe katkısı ve firma açıklamalarındaki manipülasyonları araştırmışlardır. Araştırma sonucuna göre şirketlerin entegre raporda taraflı açıklamalar yaparak geleceğe yönelik ve nicel açıklamalarını sınırlı tuttuğu, şirketlerin sosyal ve çevresel çıktılarının zayıf olduğu durumlarda sürdürülebilirlik performansı hakkında bilgi vermekten kaçındığı görülmüştür.

Entegre raporlama şirket açısından bazı risk ve sorumlulukları da barındırmaktadır. Entegre raporların hazırlanması sürecinde, kuruluş çalışanlarının entegre raporlamayı ve entegre düşünceyi kavraması; kısa, öz ve anlaşılır bilgi sunulabilmesi ve bilgiler arasında bağlantıların kurulabilmesi açısından raporun sınırlarının tespit edilmesi; sosyal, çevresel ve yönetsel performansa ilişkin verilerin toplanması ve finansal- finansal olmayan verilerin güvenilirliğinin sağlanması, artan maliyet ve ilave sorumluluklar getirmektedir (Aras ve Sarioğlu, 2015: 65-70). Ayrıca şirketlerin hazırlayacakları raporlar için bir standart ya da yönlendirici belge bulunmamakla birlikte entegre raporlama sürecinde raporun yapısı ve içeriği ile ilgili net bilgiler de bulunmamaktadır (Topçu ve Korkmaz: 2015: 13).

1.3. Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi

Entegre raporlama ile ilgili gelişmelerde Küresel Raporlama Girişimi (Global Reporting Initiative- GRI), Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants- IFAC) ve bunların öncülüğünde oluşturulan IIRC gibi kurum ve kuruluşların etkisi görülmektedir (Karğın vd., 2013: 33). 2010 yılında IIRC' nin kurulmasıyla küresel boyutta entegre raporlama çalışmalarına başlanmıştır ve 2011 yılında ilk tartışma dokümanını yayınlamıştır. Kuruluşun vizyonu, entegre düşünme ve raporlama sayesinde kurumsal davranış ve sermaye paylaşımını, sürdürülebilir kalkınma ve finansal istikrar hedeflerine uyumlu hale getirmektir. Misyonu, kamu ve özel sektörde kurumsal raporlama normu olarak entegre düşünce ve raporlama oluşturmaktır. 2013 yılı sonunda IIRC, entegre raporlama yapacak kurumların rehber edineceği, birçok ülkeden özel ve kamu sektörü, akademisyen ve Sivil Toplum Kuruluşları (STK)' ndan edindiği görüşler neticesinde oluşturduğu Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesini (International IR

Framework) yayınlamıştır (<http://www.entegreraporlamatr.org/tr/>, <http://integratedreporting.org>). Çerçevenin amacı, şirketlerin uzun vadeli sürdürülebilir başarısı için önem arz eden konularda daha stratejik bir bütün sunması için kurumsal raporlamanın kalitesini arttırmaktır (Eccles, 2011: 15).

IIRC tarafından 2013 yılında yayınlanan Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi, “giriş” ve “entegre rapor” olmak üzere iki bölümden oluşmaktadır. Giriş bölümünde “çerçevenin kullanımı” ve entegre raporda yer alan “temel kavramlar”, entegre rapor bölümünde ise entegre raporun hazırlanmasında yol gösterecek “kılavuz ilkeler” ile raporda bulunması gereken “içerik öğeleri” yer almaktadır. Çerçeve, özel sektördeki kâr amaçlı şirketlere yönelik olup, uyarlama yapılarak kamu sektöründe veya kar amacı gütmeyen özel kuruluşlar tarafından da kullanılabilir (IIRC, 2013: 1). Kılavuz ilkelerin ve içerik öğelerinin temeli değer yaratma ve sermaye öğeleridir (Kurt, 2018: 186).

1.3.1. Temel Kavramlar

Çerçevede kuruluş ve diğerleri için değer yaratma, sermaye öğeleri ve değer yaratma süreci olmak üzere üç temel kavramın açıklamasına yer verilmiştir. Entegre raporlama bu üç ana bileşene dayanmaktadır.

1.3.1.1. Kuruluş ve Diğerleri İçin Değer Yaratma

Değer, sadece kuruluş tarafından değil kuruluşların paydaşlarıyla ilişkileri, dış çevresi ve çeşitli kaynaklarla (finansal, üretilmiş, fikri, insan, sosyal, ilişkisel ve doğal sermaye) birlikte yaratılmaktadır. Bu sebeple entegre raporda değer yaratan unsurlar hakkında bilgi verilmelidir. Zamanla yaratılan değer, sermaye öğelerindeki artış, azalış veya dönüşümlerle kuruluşun faaliyetleri ve çıktıları ile kendini gösterir. Burada iki unsur karşımıza çıkmaktadır: finansal sermaye sağlayıcılara finansal geri dönüş sunma imkânı veren kuruluşun kendisi için yarattığı değer ile paydaşlar ve toplum için yarattığı değer. Finansal sermaye sahipleri kuruluşun kendisi için yarattığı değer ile ilgilenmektedir. Eğer kuruluşun kendisi için yarattığı değer, diğer paydaşlar ve toplum için yaratılan değerden etkileniyorsa finansal sermaye sahipleri paydaşlar ve toplum için yaratılan değer ile ilgili de bilgi almak ister. Kuruluşun kendisi için yarattığı değer ile paydaşları için yarattığı değer birbiriyle bağlantılıdır. Finansal sermaye değişimleriyle doğrudan ilişkili olan kuruluşun faaliyetleri ve ürünlerin satışı neticesinde oluşan müşteri memnuniyeti, kuruluşun itibarı, tedarikçilerin içinde bulunduğu koşullar ve kuruluşla iş yapma isteği,

tedarik zinciri ve yasal prosedürlerin uygulanışı, kuruluşun faaliyet gösterirken elinde bulundurduğu sosyal yetkiyi etkileyen şartlar, kuruluş ile birlikte iş ortaklarının üstleneceği girişimler vb. bu bağlantıyı göstermektedir. Bu faktörler kuruluşun kendisi için değer yaratma kabiliyeti açısından önemli ise entegre raporda belirtilmelidir (IIRC, 2013: 10).

1.3.1.2. Sermaye Öğeleri

IIRC (2013: 11-12) sermaye öğelerini şu şekilde sınıflandırmış ve açıklamıştır:

Finansal sermaye: Şirketin mal ve hizmet sunması için kullandığı özkaynak, borçlanma yoluyla veya faaliyetleri, yatırımlarıyla elde ettiklerinden oluşan fon havuzudur.

Üretilmiş sermaye: Şirketin mal ve hizmet sunması için kullandığı bina, teçhizat, altyapı gibi üretilmiş fiziksel nesnelerden oluşan donanımlardır.

Fikri sermaye: Şirketin sahip olduğu bilgiye dayalı yazılım, patent, telif hakkı, lisans gibi fikri mülkiyetler ile prosedür, bilgi sistemleri gibi kuruluşa ait maddi olmayan varlıklardır.

İnsan sermayesi: Çalışanların deneyimleri, yetenekleri, motivasyonları ölçüsünde kurumsal yönetime, risk yönetimine, etik değerlere uyum sağlamaları ve bunları desteklemeleri, şirket stratejisini anlama, uygulama ve geliştirmeye katkı sağlamaları, sadakatleri, işbirliği yapma, liderlik ve yönetme yeteneklerinden oluşur.

Sosyal ve ilişkisel sermaye: Paydaşların kendi içindeki ve aralarındaki gelenek ve ilişkiler ile bireysel ve toplu refahı artırmak amacıyla paylaştığı ortak değerler ve normlar, şirketin dış paydaşlarla olan güven ve etkileşime girme isteğini kapsar.

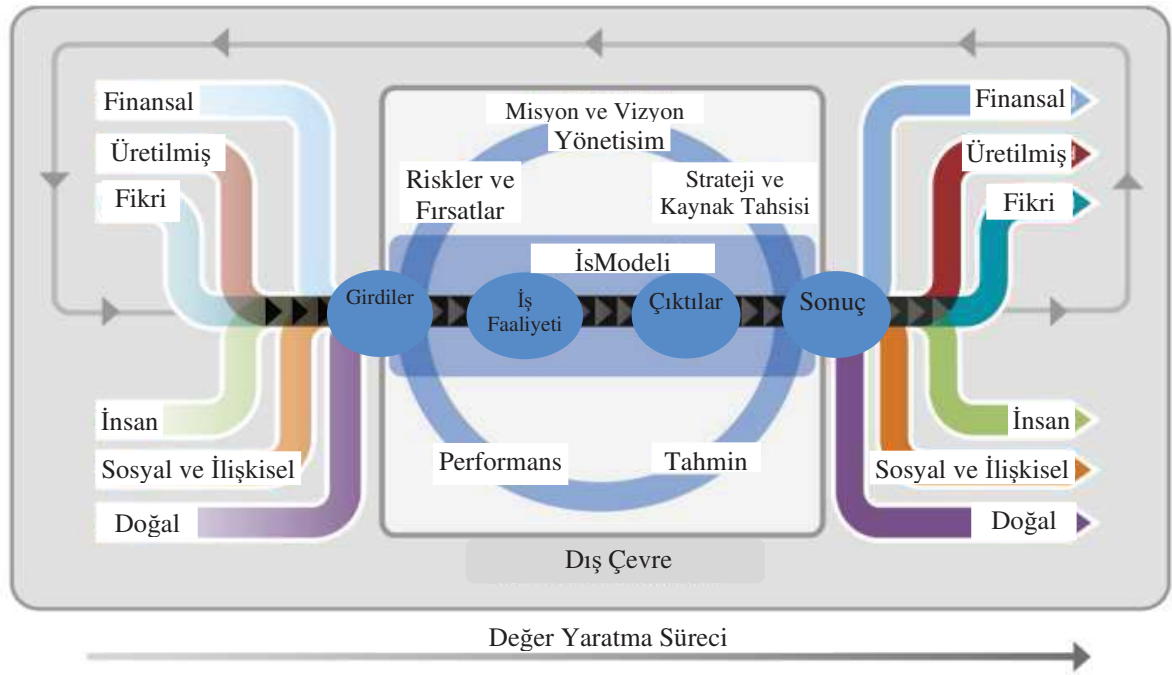
Doğal sermaye: Şirketin sahip olduğu ve gelecekte sahip olacağı refahını destekleyici ürün ve hizmetler sunmasını sağlayan toprak, hava, su, madenler, biyolojik çeşitlilik ve ekosistem sağlığı gibi yenilenebilir veya yenilenemez doğal kaynaklar ve süreçlerden oluşur.

Sermaye öğeleri, bir kuruluşun faaliyetlerinde kullanıp etkilediği kaynaklardan oluşur. Bu kaynaklar faaliyetler sonucunda artan, azalan veya değişen değerlerdir. Entegre raporlamanın amacı kuruluşun kullanıp etkilediği kaynaklar hakkında bilgi vermektir (Kurt: 2018: 189).

1.3.1.3. Değer Yaratma Süreci

Raporun esas amacı finansal sermaye sağlayan taraflara kuruluşun süreç içerisinde nasıl değer yaratacağını açıklamaktır. Değer yaratma bir süreçtir. Bu süreç kuruluşun faaliyet ve çıktılarının sermaye öğelerini artırması, azaltması ya da dönüştürmesiyle son bulmaktadır (IIRC, 2013: 10). Değer yaratma süreci aşağıdaki şekilde gösterilmiştir:

Şekil 1.3: Değer Yaratma Süreci



Kaynak: IIRC (2013: 13).

Değer yaratma sürecinde vizyon ve misyon açıklanmalı, kuruluşun değer yaratma yeteneğini destekleyecek uygun bir yönetim yapısı oluşturulmalıdır. Dış çevre koşullarındaki değişim nedeniyle kuruluşun vizyonunun ve misyonunun sürekli takibi ve analiz edilmesi yararlı olacaktır. Böylece kuruluşun kendisi, stratejisi ve iş modeliyle ilgili risk ve fırsatların belirlenmesi sağlanabilmektedir. Riskleri minimum fırsatları maksimum seviyeye çıkarabilmek adına stratejik hedefler ve bu hedeflere ulaşmak için kaynak aktarımı planları yoluyla uygulamaya konan stratejiler belirlenmelidir. Kuruluşun temelinde yatan iş modeli, çeşitli sermaye öğelerini girdi olarak kullanarak, ürün planlama, tasarlama ve üretme ile hizmete sunmada kullanılan uzmanlık bilgi ve becerilerini kapsayan iş faaliyetleriyle bunları çıktıya dönüştürür. Sermaye öğeleri açısından ortaya çıkan iç ve dış (pozitif ve negatif) etkiler bu iş faaliyetleri ve çıktılarının bir sonucudur. İş modelinde girdilere erişim, kapasitesi ve satın alınabilirlik gibi değişimlere uyum düzeyi

kuruluşun sürdürülebilirliğini etkileyebilir. Bu süreçte, kuruluşun performansı ile ilgili bilgi ihtiyacını karşılamak için karar verme açısından bilgi sunacak ölçüm ve takip sistemleri kurması gereklidir. Değer yaratma süreci dinamik bir süreçtir. Dolayısıyla tüm bileşenlerin ve bileşenlerin birbiri ile olan etkileşiminin düzenli olarak gözden geçirilmesi yararlı olacaktır (IIRC, 2013: 13- 14).

Entegre raporda hem finansal hem de diğer konularla ilgili bilgiler bulunmaktadır. Entegre rapor kuruluşun temel paydaşlarıyla kurulan ilişkilerin doğası ve kalitesi hakkında bilgi sağlamalı ve kuruluşun paydaşların meşru ihtiyaç ve isteklerine ne ölçüde cevap verildiğini göstermelidir. Kuruluş tarafından yaratılan değer, kuruluş bünyesinin yanı sıra dış çevreden ve paydaşlardan etkilendiği için entegre raporda kuruluşun dış çevreyle, sermaye öğeleriyle (finansal sermaye, üretilmiş sermaye, fikri sermaye, insan sermayesi, sosyal ve ilişkisel sermaye, doğal sermaye) ve paydaşlarla etkileşimine yer verilir. Rapora dâhil edilip edilmeme konusunda değer yaratma sürecindeki önem düzeyine bakılır (IIRC, 2013).

1.3.2. Kılavuz İlkeleri

Kılavuz ilkeler entegre raporun hazırlanmasında ve sunumunda kullanılmaktadır. Raporun içerdiği bilgileri ve bu bilgilerin nasıl sunulduğunu göstermektedir. Bu ilkeler şunlardır (IIRC, 2013: 16- 23):

Stratejik odak ve geleceğe yönelim: Önemli sermaye öğelerinin bulunabilirliği, kalitesi ve satın alınabilirliğinin, şirketin stratejik hedeflerine ulaşmasına ve değer yaratma yeteneğine nasıl katkıda bulunacağını göstermesi gerekir.

Bilgiler arası bağlantı: Şirketin dün, bugün ve yarın, finansal ve finansal olmayan bilgileri, sermaye öğeleri, içerik öğeleri, şirket birimlerinden ve dış paydaşlardan gelen bilgiler bütüncül bir bakış açısıyla ilişkilendirilerek değerlendirilmelidir.

Paydaşlarla ilişkiler: Şirketin yarattığı değer, paydaşlar tarafından nasıl algılandığı paydaşlardan gelen bilgiler ile anlaşılır, risk ve fırsatlar da dâhil olmak üzere maddi konuların belirlenmesi, risk yönetimi, strateji geliştirme ve değerlendirme gibi konularda yardımcı olabilir.

Önemlilik: Entegre rapor, şirketin kısa, orta ve uzun vadede nasıl değer yaratacağını etkileyen önemli konuları içermelidir.

Kısa ve öz olma: Şirket stratejisinin, performansının, beklentilerinin, kurumsal yönetimin bilgi karışıklığı yaratmadan, açık ve net bir şekilde sunulmasıdır.

Güvenilirlik ve eksiksizlik: Hata içermeyecek şekilde olumlu- olumsuz tüm maddi hususlar entegre raporda yer almalıdır.

Tutarlılık ve karşılaştırabilirlik: Entegre rapordaki bilgiler birbiriyle tutarlı olmalı ve şirketin zaman içinde yarattığı değerin diğer şirketlerle karşılaştırılmasına imkân sağlamalıdır.

1.3.3. İçerik Öğeleri

Çerçevede entegre raporda bulunması gereken sekiz içerik ögesine yer verilmiştir. Bir entegre raporda içerik öğeleriyle ilgili sorulara ve sorulara verilen cevaplara birlikte yer verilmelidir. Bu öğeler şunlardır (IIRC, 2013: 24):

Kurumsal genel görünüm ve dış çevre: Şirketin yaptığı iş, faaliyet gösterdiği koşullar ve kuruluşu etkileyen faktörler açıklanmalıdır.

Kurumsal yönetim: Kurumsal yönetim yapısının kısa, orta ve uzun vadede şirketin değer yaratma yeteneğine olan etkileri açıklanmalıdır.

İş modeli: Şirketin girdileri, faaliyetleri yoluyla kuruluşun stratejik hedeflerini karşılamayı hedefleyen ve kısa, orta ve uzun vadede değer yaratan çıktı ve sonuçlara dönüştürmede kullandığı sistemi belirtmelidir.

Riskler ve fırsatlar: Şirketin değer yaratma yeteneğini etkileyen unsurlar belirtmelidir.

Strateji ve kaynak aktarımı: Şirketin hedefinin ne olduğu ve hedefine hangi yolla ulaşmayı amaçladığı açıklanmalıdır.

Performans: Şirketin belirlemiş olduğu stratejik hedeflerine ne derece ulaştığı ve sonuçta sermaye öğelerini nasıl etkilediği açıklanmalıdır.

Genel görünüş: Strateji uygulanırken karşılaşılabilecek belirsizlik ve zorlukların neler olduğu ve bunların iş modeli ve gelecek performansı üzerindeki etkileri açıklanmalıdır.

Hazırlık ve sunum temeli: Entegre raporda yer alan konuların nasıl belirlendiği ve değerlendirildiği açıklanmalıdır.

1.4. Entegre Raporlamanın Diğer Kurumsal Raporlarla İlişkisi

Şirketlerin düzenlemiş oldukları raporların amacı, hesap verebilirlik ve şeffaflık ilkelerine uygun olarak faaliyetleri konusunda kamuoyunu bilgilendirmektir. Dolayısıyla her bir raporun bilgi içeriği ve düzenleniş amacı farklı boyut ve çerçevede olabilmektedir. Günümüz ihtiyaçlarına cevap vermeyen ya da beklentileri yeterince karşılamayan kurumsal raporlama türlerindeki sorunlara çözüm olarak öne sürülen entegre raporlama ile kurumsal raporlamaya daha bütünsel bir bakış açısı getirilmiştir.

Finansal raporlama şirketin sürdürülebilirliği ile ilgili bilgi içermeyen, geçmişe dönük ve tek yönlü raporlama iken entegre raporlama finansal performans yanında kurum stratejisi, kurumsal yönetim, çevresel ve sosyal konular hakkında da birbiriyle ilişkili bilgi sunmaktadır. Artan dünya nüfusuna paralel olarak şirketler, ihtiyaçları karşılama adına makro ve mikro anlamda sürdürülebilirlik sorunları yaşayacak ve azalan doğal kaynaklar sebebiyle daha az kaynakla daha fazla üretim yapmak mecburiyetinde kalacaklardır. Entegre raporlama, toplumun bir parçası olan şirketlere yol gösterici görev üstlenmektedir (Çalkıvık, 2013: 74).

Faaliyet raporları, entegre rapor gibi finansal bilgiler yanında finansal olmayan bilgilerde barındırmaktadır fakat bu durum entegre raporun faaliyet raporunun kısaltılmış şekilde yayınlanması anlamına gelmemektedir (Kılıç, 2018: 44). Çevresel raporlar da sadece çevresel etki odaklı olmaları sebebiyle şirketlerin diğer boyutlardaki etkilerini yansıtmamakta ve şirket sürdürülebilirliğini bütüncül olarak gösterme noktasında eksik yönleri bulunmaktadır.

Sürdürülebilirlik raporları çevresel, sosyal ve yönetim konuları, şirket stratejisi ile finansal performans arasında bağlantı kuramadığı için zayıf kalmaktadır (Krzus, 2011: 274). Sürdürülebilirlik uygulamaları şirket stratejilerinin ve paydaş ilişkilerinin geliştirilmesi, karşılaşılabilecek risklerin daha etkin yönetilebilmesi açısından avantaj sağlarken entegre raporlama, entegre düşünme ile geleceğe yönelik değer yaratmada önemli bir adım olarak görülmektedir (Altınay, 2016: 59).

Sürdürülebilirlik raporlama süreçlerine sahip olan ve sürdürülebilirliği yönetim biçimi olarak benimseyerek faaliyetlerine entegre edip etkilerini ölçen şirketler entegre rapor hazırlama sürecini etkin bir şekilde yürütebilirler. Yıllık faaliyet raporlarının sürdürülebilirlik bilgilerini içermesi sebebiyle yıllık faaliyet raporu hazırlayan şirketlerin

sürdürülebilirlik vizyonu sayesinde finansal olmayan bilgilerin raporlanmasına yönelik sahip oldukları raporlama yeteneği, bilgi üretme mekanizmaları ve disiplin entegre rapor hazırlama sürecine de katkı sağlayacaktır. Ancak faaliyet raporlarının mevcut içeriği ile entegre rapor içerik öğeleri ve açıklama ölçütleri tam olarak örtüşmemektedir (Kılıç, 2018: 63).

Çoğu zaman hazırlanan finansal raporlar ve sürdürülebilirlik raporları kullanıcılar tarafından uzun ve karmaşık olarak nitelendirilmektedir. Bazen finansal tabloların dipnot ve açıklamaları kendisinden daha uzun olabilmektedir. Muhasebe standartlarının gereklerini yerine getirmek, şirketler için maliyet ve kapsamlı denetim prosedürleri gerektirmektedir. Fakat bilgi kullanıcıları hazırlanan raporları anlaşılır bulmayabilir. Entegre raporun finansal ve sürdürülebilirlik raporlarındaki bilgileri ilişkilendirerek sunması çok sayfadan oluştuğu anlamına gelmez (Eccles ve Krzus, 2010: 52- 56). Aksine birbiriyle ilişkilendirilmiş bilgilerin kısa ve öz sunumunu sağlayarak karışıklığı ortadan kaldırır.

King, GRI' nin 2013 yılında gerçekleşen G4 Sürdürülebilirlik Raporlama Rehberi lansmanındaki konuşmasında entegre raporlamaya yönelik yanlış algılamalar olduğunu, düzenlenen raporların hiçbirinin birbirinin yerini tutamayacağını ve daha işlevsel hale getirilmelerinin önemli olduğunu belirtmiştir. Finansal raporların uluslararası muhasebe standartlarına göre, G3 ve G3.1 'e göre hazırlanan sürdürülebilirlik raporlarının ise bundan sonra GRI G4 baz alınarak hazırlanması gerektiğini, böylece entegre raporlama için gerekli bilgilerin yarısına yakınının bu şekilde tamamlanmış olacağını vurgulamıştır. Ayrıca etkin sürdürülebilirlik raporlaması süreçlerine sahip olmayan şirketlerin entegre raporlama yapamayacağı, 2013 yılında GRI' nin düzenlediği konferansta üzerinde durulan önemli bir konudur (Gökmen, 2013: 72). Şirketlerin entegre rapor hazırlamasına alt yapı oluşturacak ve bu noktada şirket kültürü oluşturmalarını sağlayacak bir kılavuz olan G4' ün yayınlanması son yıllarda raporlama standartları açısından yaşanan önemli gelişmelerden biridir. G4'ün getirmiş olduğu yenilikler ise şirketin raporu kimler için hazırladığı, raporda sadece şirketlerin önemli bulduğu konular değil paydaşların hangi bilgileri görmek istediği ve bu noktada şirket uygulama ve performansının ne olduğu sorularına cevap vermesidir. Ayrıca şirketlerin tedarik zinciri ile risk ve fırsatlarını değerlendirmelerini istemesi diğer önemli bir yeniliktir. Tam olarak GRI göstergelerine göre raporlama yapılması şirketin sosyal ve çevresel unsurlarının hem şirket hem de paydaşlar için yaratmış olduğu finansal

değeri ortaya çıkarmaktadır (Keskin, 2014: 52- 53). GRI' nin yayınlamış olduğu kılavuzlar entegre raporlamaya geçişte merdiven görevi üstlenmiştir.

Şirketin entegre raporlama ile uzun dönemli vizyon ve stratejisini paylaşarak aynı zamanda mevcut durum, kaynak ve değerini, hedeflerine ulaşmak için uygulayacağı yöntemleri ve izleyeceği yolu anlatması beklenmektedir. Dolayısıyla entegre raporun diğer raporlardan farklı olarak geçmişe dönük bilgiler yanında ileriye dönük şirket vizyonunu da paylaştığı söylenebilir (BİST, 2014b: 35). Entegre raporlama işletmenin kısa, orta ve uzun vadede değer yaratma yeteneğine odaklanmakta böylece buna etki eden sermaye öğeleri, stratejik odak ve geleceğe yönelim arasındaki ilişkilere değinmekte ve entegre düşüncenin önemini vurgulamaktadır (IIRC, 2013: 2). Entegre düşünce, değer yaratma ve kısa dönemli iş gerekleri arasında optimum dengenin kurulmasını sağlar (Churet ve Eccles, 2014: 56).

IIRC (2011) tartışma metninden hareketle entegre raporlamanın diğer raporlama türlerinden çeşitli açılardan farkları aşağıdaki tabloda verilmiştir (IIA, 2015a: 6).

Tablo 1.2: Entegre Raporlamanın Mevcut Diğer Raporlama Türlerinden Farklılıkları

	Mevcut Raporlama	Entegre Raporlama
Düşünce	Birbirlerinden ayrılmış	Entegre
Sorumluluk	Finansal sermaye	Sermayenin tüm formları (finansal, insan, doğal, teknolojik vb.)
Odak Noktası	Geçmişe finansal açıdan bakış	Kuruluşun geçmiş ve gelecek performansına, birbirleriyle bağlantılı ve stratejik bakış açısı
Zaman Aralığı	Kısa dönem	Kısa, orta ve uzun dönem
Güven	Sınırlı açıklamalar	Daha fazla şeffaflık
Uyumluluk	Kurallara bağlı	Bireysel koşullara cevap verebilen
Kısalık	Uzun ve karmaşık	Kısa ve Özlü
Teknoloji Temeli	Kâğıt esaslı	Teknoloji etkin

Kaynak: IIA (2015a: 6).

1.5. Dünyada Entegre Raporlamanın Gelişimi ve Uygulamaları

İlk entegre raporlama girişimi 1994 yılında Nelson Mandela'nın Güney Afrika'daki şirketlere olan güvensizliği azaltmak adına şeffaflığı ve bilgi paylaşımını teşvik etmek amacıyla Mervyn King'i King Komitesini kurmak için görevlendirmesiyle başlamaktadır.

1994'te King I, 2002'de King II ve 2009'da King III raporlarının yayınlanmasıyla şirketler, finansal olmayan bilgilerini de finansal bilgilerinin yanında yayınlarken finansal, çevresel ve sosyal etkilerini raporlaştırmıştır. Ardından 2010 yılında Johannesburg Borsası borsaya kote şirketlerin entegre rapor yayınlamasını, yayınlamayanların ise sebebini açıklamasını (report or explain) zorunlu kılmıştır. Bu gelişmeler neticesinde entegre raporlamayı borsaya kote şirketlere zorunlu kılan ilk ülke Güney Afrika olmuştur. (<http://www.entegreraporlamatr.org/tr/>). 2016 yılında yayınlanan King IV raporu ile yönetimin adillik, eşitlik, sorumluluk ve hesap verilebilirlik ilkelerine ek olarak doğruluk ve yetkinlik özelliklerini de taşıması gerektiği vurgulanmıştır. Yetkinlik ve doğruluk ilkeleri daha çok yöneticinin taşıması gereken özellikler olarak nitelendirilebilir (Yüksel ve Aracı, 2017: 743).

GRI, uluslararası düzeyde sürdürülebilirlik raporlaması düzenlemelerini yapan bir kurum olarak 2008 yılında düzenlemiş olduğu bir konferansta raporlamanın geleceğine yönelik iki stratejik hedef belirlemiştir. Bunlar; OECD ülkeleri ve gelişmekte olan büyük ekonomilerdeki büyük ve orta ölçekli şirketler için 2015 yılına kadar çevresel, sosyal ve yönetim raporlamasının zorunlu hale gelmesi, raporlayamıyorlarsa nedenini açıklamaları ve finansal raporlama ile çevresel, sosyal ve yönetim raporlamasını etkin olarak entegre edip uluslararası platformda kabul görececek bir standardın 2020 yılına kadar hazırlanmasıdır. Belirlenen ikinci hedef IIRC' nin pilot çalışmalarını yürüttüğü Entegre Raporlama Çerçevesinin ilk adımını oluşturmaktadır (Gökmen, 2013: 71). 2009' da İngiltere'de Prens Charles'ın çağrısı ile toplanan GRI, IASB, BM Çevre Programı (UNEP), Uluslararası Denetmen ve Sigortacılar Kurulu (International Auditing and Assurance Board) ve Dünya Borsacılar Federasyonu Başkanı, raporlamanın entegre hale geldiği, şeffaflık ilkesi gözetilerek finansal ve sürdürülebilirlik raporlarının online yapılabilirdiği, bütün paydaşlara hitap eden materyallerin üretilmesi gerektiği kararları alınmıştır (Çalkıvık, 2013: 74). Yine bu toplantıda küresel olarak kabul edilen bir entegre raporlama çerçevesinin hazırlanması için uluslararası düzeyde faaliyet gösterecek bir kuruluşun oluşturulmasına karar verilmiştir (Kurt, 2018: 179- 180). 2010 yılında kurulan IIRC, 2011 yılında çerçevenin taslak metnini ve 2013 yılında ise Entegre Raporlama Çerçevesini yayınlamıştır.

2013 yılında düzenlenen GRI konferansında, 2010- 2012 döneminde GRI rehberi baz alınarak "entegre" adı altında hazırlanan 756 raporun ne derece entegre rapor özelliği

taşıdığı ve dünya genelinde nasıl şekillendiği incelemesini yapan araştırmanın değerlendirilmesi yapılmıştır. İnceleme sonuçlarından bazıları şunlardır (Gökmen, 2013: 72):

- Raporlar çoğunlukla Güney Afrika, Hollanda, Brezilya, Avusturalya, Finlandiya ülkelerine aittir. Sektörel olarak bakıldığında; raporlar finansal hizmetler sektörü başta olmak üzere elektrik üretimi, enerji ve madencilik sektörlerinde faaliyet gösteren şirketlerce hazırlanmıştır,
- Hazırlanan raporlardan üçte birinde net olarak finansal ve sürdürülebilirlik bilgileri ilişkilendirilerek değerlendirilmiştir,
- Raporların yarısı ise finansal ve sürdürülebilirlik raporlarını ilişkilendirmeden tek rapor şeklinde sunmuştur.

2017 yılında hem G250 (dünyanın en büyük 250 şirketi) hem de N100 (Türkiye'nin de dahil olduğu 49 ülkedeki en büyük ilk 100 şirket) grubundaki şirketlerin %14'ü entegre raporlama yapmıştır. Bu şirketlerin ise yaklaşık üçte ikisi de IIRC' ye atıf yapmıştır. Dünya çapında entegre raporlama yapan şirket sayısında 2017 yılında 2015 yılına göre artış olmuştur. Entegre raporlamada önemli artışın olduğu ülkeler; Japonya (+21), Brezilya(+16), Meksika (+16) ve İspanya (+9)' dır. Sırasıyla, Güney Afrika (90), Japonya (42), İspanya (36), Hollanda (36), Brezilya (22), Meksika (21), Güney Kore (17), Birleşik Krallık (15), İsveç (15), Polonya (15) ise 2017 itibariyle N100 grubundaki en fazla entegre rapor yayınlayan ilk on ülke olmuştur (KPMG, 2017: 9-24'ten aktaran; Öztürk, 2019: 8).

1.6. Türkiye'de Entegre Raporlamanın Gelişimi ve Uygulamaları

Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği (TKYD) ve Sürdürülebilir Kalkınma Derneği (SKD) 2011 yılında ülkemizde entegre raporlama ile ilgili farkındalık yaratmak adına çalışma grubu kurmuştur. Bu süreçte TKYD, IIRC' nin Türkiye'deki iletişim noktası olmuştur. Ülkemizde entegre rapor hazırlamak amacıyla Garanti BBVA ve Çimsa 2013 yılında IIRC' ye katılan ilk üye şirketlerdir. 2015 yılında 'Kurumsal Raporlamada Yeni Dönem: Entegre Raporlama' rehberi ile ilk Türkçe rehber literatüre kazandırılmıştır. Rehber, entegre raporlamayı, entegre raporlamanın getirmiş olduğu yenilikleri ve dünyada gelen son noktayı açıklamakta ayrıca entegre raporlamanın gelişimi, kuruluşlar için önemi, Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi gibi konulara yer vermektedir. 2015 yılında Prof. Dr. Güler Aras öncülüğünde, TÜSİAD, TKYD, BİST, IIRC Türkiye

Büyükelçisi, Argüden Yönetişim Akademisi (AYA), Global Compact Network Türkiye, Garanti BBVA, SKD Türkiye ve Çimsa tarafından Entegre Raporlama Türkiye Ağı (ERTA) kurulmuştur (<http://www.entegreraporlamatr.org/tr/>). ERTA, IIRC' nin Türkiye ayağını oluşturmaktadır. Türkiye Entegre Raporlama Platformunun (ERTA) kurulmasına SKD ile TKYD öncülük etmiştir. Bu platformun amacı entegre raporlama konusunda farkındalık yaratmak, entegre raporlamanın Türkiye'de uygulanmasını teşvik etmek, tüm paydaşları bir araya getirerek kriterlerin uygulanabilirliği hakkında IIRC' ye bildirmek üzere görüş oluşturmak, Türkiye'de pilot şirket olarak entegre rapor hazırlamak isteyen şirketlere eğitimler düzenlemektir (Çalkıvık, 2013: 74).

Tablo 1.3: Türkiye'de Entegre Rapor Yayınlayan Kuruluşlar

	2015	2016	2017	2018
Adana Çimento Sanayii T.A.Ş.		X		
Argüden Yönetişim Akademisi	X	X	X	
Aslan Çimento A.Ş.		X		
Borsa İstanbul			X	X
Çimsa Çimento Sanayi ve Ticaret AŞ.		X	X	X
Kadıköy Belediyesi				X
Nuh Çimento Sanayi AŞ.			X	X
Türkiye Eğitim Gönüllüleri Vakfı				X
Garanti BBVA			X	X
Türkiye İş Bankası AŞ.				X
Türkiye Sınai ve Kalkınma Bankası AŞ.		X	X	X
Yıldız Teknik Üniversitesi, Finans, Kurumsal Yönetim ve Sürdürülebilirlik Uygulama ve Araştırma Merkezi			X	
Yıl Bazında Toplam Sayı	1	5	7	8

Kaynak: <http://www.entegreraporlamatr.org>

Türkiye'de ilk entegre raporu 2015 yılında Argüden Yönetişim Akademisi yayınlamıştır. 2016 yılında Türkiye Sınai ve Kalkınma Bankası AŞ. Türk finans sektöründe ilk entegre rapor yayınlayan kuruluştur. Hazırlamış olduğu rapor IIRC' nin

örnek raporlara yer verdiği veri tabanına eklenmiştir. Yine 2016 yılında reel sektörde ilk entegre faaliyet raporu Çimsa Çimento Sanayi ve Ticaret AŞ. tarafından yayınlanmıştır. 2017 yılı entegre faaliyet raporunu yayınlayan ilk mevduat bankası Garanti BBVA' dır. 2017 yılında, Yıldız Teknik Üniversitesi Finans, Kurumsal Yönetim ve Sürdürülebilirlik Uygulama ve Araştırma Merkezi ilk entegre raporunu yayınlamıştır. 13 Kasım 2017'de, IIRC ile Borsa İstanbul, Türkiye' de entegre raporlamanın yaygınlaştırılması amacıyla bir işbirliği anlaşması imzalamış ve Borsa İstanbul ilk olarak 2017 yılı entegre faaliyet raporunu yayınlamıştır. Yerel yönetim bazında ise dünyada bir ilk olarak Kadıköy Belediyesi 2017 yılı entegre raporunu yayınlamıştır. 2018 yılında imzalanan protokolle ERTA, resmi olarak IIRC' nin uluslararası bir partneri haline gelmiş, yine 2018 yılında Türkiye Eğitim Gönüllüleri Vakfı faaliyet raporunu entegre bir şekilde yayınlamıştır (<http://www.entegreraporlamatr.org>). Entegre rapor hazırlayan şirket sayısı her geçen yıl artış göstermiştir.

Türkiye, IIRC' nin öncelikli ülkelerindendir. Türk şirketlerinin paydaşlarıyla işbirliği yapması, Türkiye'de entegre raporlamanın gittikçe yaygınlaşması beklenmektedir (Dräger, 2014: 43).

İKİNCİ BÖLÜM

İÇ DENETİM VE ENTEGRE RAPORLAMADA İÇ DENETİMİN ÖNEMİ

Şirketler karşılaşılabilecekleri riskleri en aza indirmek için dış denetime ilaveten şirket içi denetime de ihtiyaç duymaktadırlar. Yönetimin fonksiyonlarında biri olan denetim, şirket yönetiminin sorumluluğunda ve şirket personelince finansal olaylar yanında finansal olmayan olayları da kapsayacak şekilde yapılmaktadır. İç denetim şirket faaliyetlerinin etkin bir şekilde yerine getirilip getirilmediği hakkında yönetime danışmanlık ve işlemlerine güvence hizmeti sunarak şirket sürdürülebilirliği hakkında bilgi vermektedir. Bu bölümde iç denetim ve gelişimi hakkında bilgi verilerek, iç denetim standartlarına, etkin iç denetim mekanizmasının işleyişine ve iç denetim ile entegre raporlama ilişkisine yer verilmiştir.

2.1. İç Denetime Genel Bir Bakış

Günümüz koşullarında para, mal ve hizmet akışındaki hız ulusal ve uluslararası riskleri de beraberinde getirmiştir. İşletmelerin bu riskleri en aza indirgeyerek ileriye dönük daha etkili kararlar alabilmesi adına geçmiş performansı gösteren finansal tablolar üzerinden yapılan dış denetimin yanında muhtemel riskleri kontrol altına alabilmek için farklı bir denetim anlayışı gereklidir. Çünkü geçmiş performansı gösteren finansal tablolar üzerinden yapılan dış denetimin işletmeleri faaliyetleri ile ilgili karşılaştacakları çeşitli risklerden yeterince koruyacağını söylemek mümkün değildir. Dolayısıyla işletmelerin kendi faaliyetlerini kendilerinin incelemesi ve değerlendirmesine duyulan ihtiyaç, bilimsel bir çerçevede ve uluslararası standartlarla ortaya konulan belirli bir sistematik içerisinde çalışan iç denetim birimlerini zorunlu hale getirmiştir (Aslan, 2010: 65). Yönetimin planlama, örgütleme, yöneltme ve koordinasyon fonksiyonları neticesinde ortaya çıkan çıktı ile ilgili değerlendirmeler diğer bir yönetim fonksiyonu olan denetim ile yapılmaktadır. Denetim gerektiğinde yeni strateji, politika, yönetim felsefesi belirlenmesi amacıyla yönetime geribildirim sağlamaktadır. Yönetimin önemli bir kontrol aracıdır (Aslan, 2010: 64). İç denetimin şirkete ve paydaşlara değer katması, yönetişim, kontrol süreçleri ve risk yönetimini geliştirmeye çalışması ve objektif güvence sağlamak için strateji, hedef ve riskleri göz önünde bulundurması gerekir (IIA, 2017: 12).

İç denetim şu aşamalardan geçerek günümüzdeki halini almıştır (Pickett, 2003: 2):

- Kurum içindeki işlemlerin kontrol edilmesi süreci,
- İşlem bazlı sürekli denetim anlayışı,
- İstatistiksel yöntemler kullanılarak yapılan denetim,
- Olasılık esasına dayalı bir yaklaşımla denetim,
- Anlık olarak belirli noktaların kontrolüne yönelik denetim,
- Risk analizine dayalı denetim,
- Sistem tabanlı yaklaşımla denetim,
- İdari işlemlerin de denetim kapsamına dâhil edilmesi,
- Yönetim denetimi,
- Risk odaklı denetim.

İç denetim, örgüte değer katmak amacıyla örgütün faaliyetlerini incelemek ve değerlendirmek için finansal ve finansal olmayan işlemlerle ilgilenen kuruluş içinde bulunan bağımsız bir değerlendirme fonksiyonudur (Cömert, 2016: 12).

İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors- IIA)' ne göre iç denetim, kurum faaliyetlerine değer katmayı ve faaliyetleri geliştirmeyi amaçlayan, bağımsız ve objektif güvence ve danışmanlık hizmeti sunan faaliyettir. Şirketin risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerindeki etkinliğin değerlendirilmesi ve geliştirilmesini amaçlayarak sistemli ve disiplinli yaklaşım ile şirketin amaçlarına ulaşmasına yardımcıdır (<https://global.theiia.org/Pages/globaliiaHome.aspx>). IIA' nın yapmış olduğu tanıma göre iç denetim, bağımsız ve objektif güvence sağlama ve danışmanlık hizmetlerini kapsamaktadır.

Güvence hizmetleri, iç denetçinin mevcut delilleri tarafsız bir şekilde değerlendirerek kurum, faaliyet, süreç, sistem gibi unsurlarla ilgili görüş veya kanaat oluşturmasını içerir. Danışmanlık hizmetleri ise doğası gereği tavsiye niteliği taşımakta ve genel olarak görevlendirme talebinde bulunan müşterinin isteği üzerine gerçekleştirilmektedir (IIA, 2017: 2). İç denetimin üst yönetime verdiği danışmanlık hizmeti yönetimin bilgi temelli kararlar almasına yardımcı olmaktadır. İç denetim raporlarında yapılan faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği üzerinde durulmakta ve yönetime tavsiyelerde bulunulmaktadır (Güredin, 1994: 15).

İç denetim, şirket faaliyetlerini izleyerek faaliyetlerle ilgili risk, kontrol ve değerlemelere ilişkin önerilerde bulunur, yapılan kontrollerin uygunluk ve etkinliğini denetler. İç denetim finansal, uygunluk, faaliyet, bilgi sistemleri denetimi gibi faaliyetleri içermektedir. Bu bakımdan iç denetim, şirketlerin finansal raporlama sisteminin güvenilirliği, yasal düzenlemelere uygunluk, faaliyetlerin etkin, verimli ve ekonomik olması, bilgi sistemlerinin güvenilirliği ve güvenliği için önem taşımaktadır. Ayrıca risk yönetiminin bir parçası olması sebebiyle riskleri önleyici niteliğe sahiptir. Şirketlerde yönetsel hesap verilebilirliğe katkı sunmaktadır. Böylece kurumsal yönetimin kalitesini artırır bu da kurumsal değerin yükselmesini sağlar (Uzun, 2008: 1). İç denetim faaliyet alanları şöyledir (İDKK, 2006: 4919):

- Şirketlerde iç kontrol sisteminin etkinliği ve yeterliliğinin incelenip değerlendirilmesi,
- Risk yönetimiyle ilgili öneriler geliştirme, risk değerlendirme ve yönetim yöntemlerinin etkinliği ve uygulamasının incelenmesi,
- Mevcut kaynakların ekonomik, etkili ve verimli kullanılması için performans değerlendirmeleri yapma ve yönetime önerilerde bulunma,
- Yönetim faaliyetlerinin mevzuat, belirlenmiş politika ve hedeflere uygunluğunu denetleme,
- Muhasebe kayıtları ve finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliğini inceleme,
- Üretilmiş olan tüm bilgiler ile paydaşlara açıklanan her türlü bilginin doğruluğu, güvenilirliği ve zamanındalığını kontrol etme
- Elektronik bilgi sistemlerinin güvenilirliğini gözden geçirme.

Mevzuatların değişmesi, standartlara getirilen uyum zorunluluğu, rekabetin artması, küresel çaplı krizlerin yaşanması ve şirketlerin çok ortaklı yapısı sebebiyle büyük ve kurumsal şirketlerde iç denetim önemli hale gelmiştir (Kartal, 2013: 9). Etkin bir iç denetim ve risk yönetimi sistemi faaliyetlerin tam ve güvenli bir şekilde devam ettirilmesi için olması gereken yapıdır. Etkin iç denetim sistemi, şirketin amaçlarına ulaşması, uzun dönemli hedeflenen karların gerçekleşmesi ve güvenilir idari ve mali raporlamanın devamı için gereklidir (Sezal, 2017: 795). Geline nokta denetim anlayışı risk odaklı iç denetim olarak son şeklini almıştır. Günümüzde iç denetim ileriye dönük olmalı ve daha iyi ve yeniliğe dayalı değişimi hedeflemelidir. Bunun yanında ihtiyaçlar göz önünde bulundurulduğunda, geriye dönük olan klasik denetimi de kapsamaktadır. İş ve hizmetlerin

kalitesini yükseltmeli, maliyetleri düşürmeli, sistemleri sorgulamalı, yeniliklere açık olmalı, eğitici ve ekonomik olmalı, etkinliği ve verimliliği arttırmalı, yönetimin iş ve işlem akışları, idari ve iç kontrol sistemlerinin çalışmalarından kaynaklı ortaya çıkabilecek riskleri öngörebilecek nitelikte olmalıdır. Öngörülen risklere karşı proaktif önlemler alan, uluslararası standartlara uygun, kaliteli ve objektif denetim niteliklerine sahip olmalıdır (Aksoy, 2002: 62).

2.1.1. İç Denetimin Fonksiyonları

İç denetimin fonksiyonları şu şekilde sıralanabilir; güvence ve danışmanlık hizmeti sunma, değer katma, bağımsızlık ve objektiflik, risk yönetimi ve standartlara uygun denetim.

2.1.1.1. Güvence ve Danışmanlık Hizmeti

Güvence hizmetleri ile işletme amaçları, faaliyetleri ve sahip olunan kaynakları etkileyebilecek potansiyel risk unsurları, tüm yönetim süreçleriyle birlikte iç kontrol sistemlerinin yeterliliği ve etkinliği konusunda değerlendirme yapılır. Böylece, işletmenin varlığını tehlikeye sokan, zarara uğratan operasyonel ve finansal riskler ortaya çıkmadan öngörülmekte, işletmeyi etkilemesi engellenmekte ya da azaltılmaktadır (Adiloğlu, 2011: 10). Kurumun yönetim, kontrol ve risk yönetimi süreçlerine ilişkin bağımsız bir değerlendirmede bulunmak amacıyla elde edilen bulguların tarafsız bir şekilde raporlanmasıyla güvence sağlamış olur. İç denetim, yönetimin faaliyetlerine yönelik olarak mutlak güvence vermemekle beraber makul ölçüde bir güvence sağlayabilmektedir (IIA, 2017: 28).

Danışmanlık hizmeti, yönetsel bir sorumluluk bulunmadan bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve faaliyetlerine değer katmak amacıyla kapsamı ve niteliği denetlenen taraf ile birlikte belirlenen faaliyetler ve ilgili diğer hizmetlerdir. Yol göstermek, işleri kolaylaştırmak, tavsiye vermek, eğitim vermek gibi faaliyetlerden oluşur (IIA, 2017: 24).

2.1.1.2. Değer Katma

İç denetim, kuruluşun faaliyetlerini, stratejilerini, hedeflerini ve risklerini dikkate alır, kurumsal yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerini geliştirmeye yönelik tavsiye vermek için çalışır ve objektif ve uygun güvence sağlayarak kuruma değer katar (IIA, 2017: 12). İç denetim, kuruma ve ilişkili olduğu taraflara güvence sağlayarak ve yönetime

danışmanlık yaparak şirketin faaliyetlerini geliştirmesine, amaçlarına ulaşmasına katkı sağlamakta ve meydana gelebilecek riskleri azaltmakta, böylece kuruma değer katmaktadır. Bu sebeplerle iç denetim, şirket içinde hata ve yolsuzlukların önlenmesi açısından yönetim için elinde bulundurduğu çok etkin bir araçtır (Güredin, 1994: 176).

2.1.1.3. Bağımsız ve Objektif Olma

Yönetimin sorumluluğunda yürütülen iç denetim işlevsel olarak bağımsız bir şekilde faaliyetlerini yürütmelidir. Bu durum kurumsal yönetim ilkelerinden şeffaflık ve hesap verilebilirliğin gelişimine büyük ölçüde katkı sunmaktadır (Aslan, 2010: 73).

2.1.1.4. Risk Yönetimi

Risk, yönetimin amaçlarını gerçekleştirilmesini engelleyebilecek her türlü olay veya durum olarak ifade edilebilir. Bu doğrultuda risk yönetimi, çeşitli risklerin tespit edilmesi, ölçülmesi ve ortadan kaldırılmasını içerir. Günümüzde denetimin geçmiş faaliyetlere odaklanmak yerine geleceğe ışık tutacak şekilde değişen bakış açısı risk odaklılık olarak tanımlanmaktadır. Riskler, tekrarlanma durumlarına ve yol açacakları zarara göre belirlenirler. Risklere uygun olarak belirlenen iç kontrol tedbirleriyle ortadan kaldırılır veya minimize edilirler. Yönetim faaliyetleri ve mevcut risklerin kapsamlı bir analizi yapıldıktan sonra iç denetim planı hazırlanır. İç denetimin temel sorumluluklarından biri risk yönetim süreçlerinin, verimli ve etkili olduğu konusunda üst yönetime nesnel güvence sağlamaktır (Gönülaçar, 2007: 7).

2.1.1.5. Standartlara Uygun Denetim

Standartlar tüm iç denetim faaliyetlerine uygulanan iki ana kategori, “Nitelik Standartları” ve “Performans Standartları” ndan oluşur. Nitelik standartları, iç denetim faaliyetlerini yürüten kurumların ve kişilerin özelliklerine yönelik iken performans standartları, iç denetimin doğasını açıklamaktadır. Hizmetlerin performansını değerlendirmekte kullanılan kalite kriterlerini içerir. Standart çerçevesinde “Uygulama Standartları” da mevcuttur. Uygulama standartları, danışmanlık ya da güvence hizmetlerine uygulanabilecek gereklilikleri belirtir. Nitelik ve Performans Standartlarını geliştirir. İç denetçi ve iç denetim faaliyeti IIA İç Denetim Standartları Kurulu tarafından yayınlanan standartlara uygun olarak yapılmalıdır (IIA, 2017: 2).

2.1.2. İç Denetimin Tarihsel Gelişimi ve Uygulamaları

1817 yılında kurulan New York Menkul Kıymetler Borsası, ABD’de 1929 yılında yaşanan Kara Perşembe neticesinde etkili olan olumsuzluklar nedeniyle 1933 yılında Menkul Kıymetler Yasası ve 1934 yılında Menkul Kıymetler Borsası Yasasını çıkartarak Birleşik Devletler Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (SEC)’ nu kurmuştur. Çıkartılan yasalarla hem muhasebe hem de denetim alanlarında önemli düzenlemeler yapılarak bu tarihlerde şirketlerde iç denetim birimleri kurulmaya başlanmıştır. Yine ABD’de 1941 yılında kurulan IIA, iç denetim mesleği için önemli bir gelişmedir. IIA’ nın 1947 yılında yayınladığı İç Denetçilerin Sorumlulukları Bildirgesinde iç denetim tanımlanarak şirketlerde iç denetim biriminin amaçları, örgütlenmesi ve çalışma alanları belirlenmiştir. İlk olarak muhasebe kayıtlarının doğruluğu ile ilgilenen ve zamanla şirket süreçlerinin değerlendirilmesini de kapsayan iç denetim, 1900’lü yılların sonlarına doğru meydana gelen şirket skandalları neticesinde etik kurallar ve standartların yayınlanmasıyla önemi artan bir meslek haline gelmiştir (Selimoğlu ve Özbek, 2018: 79- 80).

Yasal anlamda da uluslararası boyutta iç denetim biriminin görev, yetki ve sorumluluklarıyla ilgili birçok düzenleme yapılmıştır. Bunlardan bazıları şunlardır:

- Yolsuzluk ve Rüşveti Önleme Kanunu (Foreign Corrupt Practices Act –FCPA) (1977): Halka açık şirketlerde işlemlerin yetkili kişiler tarafından yapılması, makul güvence verecek iç kontrol sistemlerinin oluşturulması ve finansal faaliyetler için muhasebe sistemlerinin oluşturulması konularını içermektedir (Özgül ve Mengi, 2016: 17).
- Cadbury Komitesi Raporu (1992): Kurumsal yönetimde etkinliğin sağlanması için öneriler içermektedir. İngiltere’de halka açık şirketlerde denetim komitesinin oluşturulması ve iç denetim biriminin komite adına yolsuzluk şüphesi olan olayları takip etmesini tavsiye etmiştir (Adiloğlu, 2011: 39).
- Turnbull Raporu (1999): İngiltere’de halka açık şirketlerde risk yönetimi ve kurumsal yönetimde iç denetimin rolü ve gerekliliğine değinilmiştir. İç kontrol sisteminin risk odaklı olması ve sürekli olarak etkinliğinin izlenmesi üzerinde durulmuştur (Adiloğlu, 2011: 40).

İç denetim prensiplerinin oluşturulması görevini üstlenen ve 1974 yılında kurulan Basel Komitesi (Bankacılık Düzenleme ve Denetim Uygulamaları Komitesi- Committee

on Banking Regulations and Supervisory Practices), Bankalarda İç Denetim ve Murakıbn Denetçilerle İlişkisi (Internal Audit in Banks and the Supervisor's Relationship With Auditors) raporunu 2001 yılında yayınlamıştır. Bu rapora göre iç kontrollerin yeterliliğinin ve etkinliğinin incelenmesi- değerlendirilmesi, muhasebe kayıtları ile finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliğinin incelenmesi, risk değerlendirme yöntemlerinin etkinliğinin ölçülmesi, elektronik bilgi sistemi ile elektronik bankacılık hizmetleri dâhil olmak üzere yönetim ve mali bilgi sistemlerinin gözden geçirilmesi iç denetimin kapsamını oluşturmaktadır (Alptürk, 2008: 280).

ABD'de COSO (The Committee on Sponsoring Organizations of the Treadway Commission)' nun 1992 yılında yayınladığı ve 2013 yılında revize ettiği İç Kontrol- Bütünleşik Çerçeve ve 2004 yılında yayınlanan Kurumsal Risk Yönetimi- Bütünleşik Çerçeve iç denetimle ilgili atılan önemli adımlardandır (Selimoğlu ve Özbek, 2018: 82). İç Kontrol- Bütünleşik Çerçevede uluslararası boyutta kabul gören iç kontrol tanımı yapılarak etkin ve verimli iç kontrol sistemlerinde iç denetçilerin önemli roller üstlendikleri ve faaliyetlerini yönetim ve bağımsız denetçilerle koordineli bir şekilde yürütmeleri gerektiği üzerinde durulmuştur (Adiloğlu, 2011: 42).

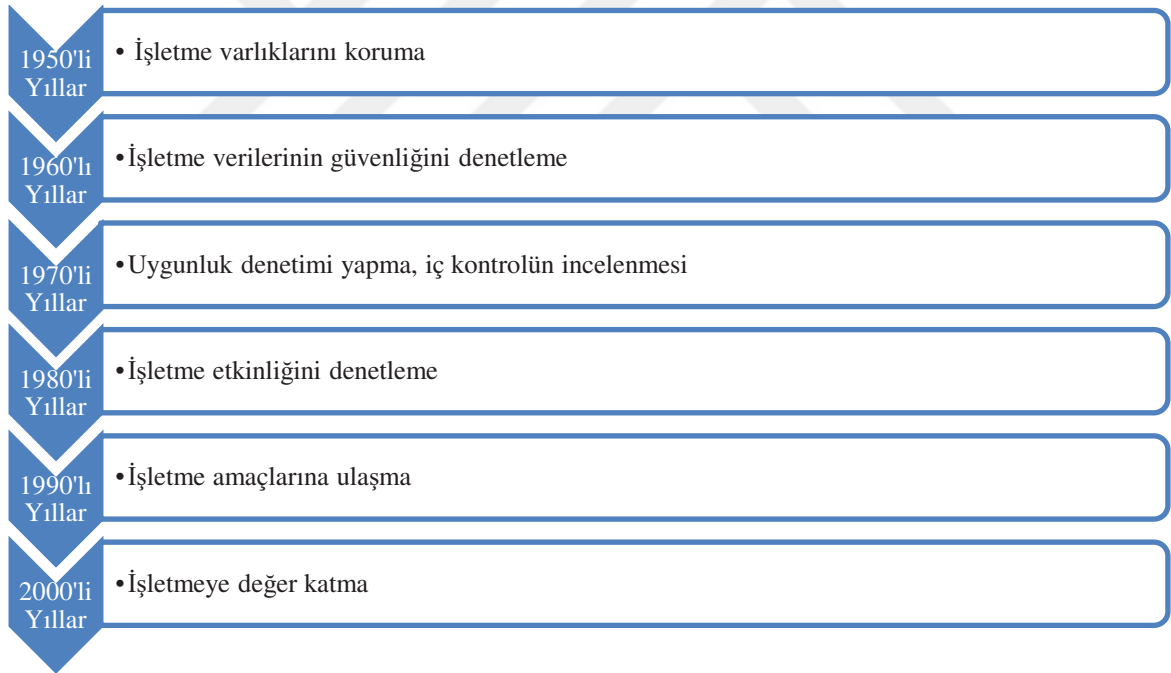
ABD ve Avrupa'da bazı kurumlarda yolsuzluk ve suiistimallerin yaşanması, denetim mekanizmasının istenen düzeyde çalışmadığını göstermiş ve etkin bir denetimin önemini ortaya çıkartmıştır. Finansal tablolardaki bilgilerin gerçeği yansıtmadığının anlaşılması başta yatırımcılar olmak üzere paydaşların denetimden geçmiş verilere olan güvenini sarsmıştır. Yaşanan skandallar sebebiyle hesap verilebilirlik, şeffaflık gibi kurumsal yönetim dinamikleri öne çıkmış, denetimin etkinliği, bağımsızlığı ve bağlı bulunduğu organlar ele alınmıştır. Küresel krizle birlikte kurumsal yönetim ve risk yönetimine verilen önem artmış, gerek otoriteler gerekse ekonomik koşullar işletmeleri etkin risk stratejileri ile risklerini azaltmaya yöneltmiştir. Bu noktada iç denetimin risk yönetimine katkıları gündeme gelerek kamu kurumları da dâhil tüm kurum ve kuruluşlarda yönetim aracı, izleme ve bilgi edinme mekanizması, kontrol, yönlendirme ve uyum sürecinde denetim fonksiyonu önemli hale gelmiştir (Kartal, 2013: 12).

Yatırımcıların güvenini tekrar kazanmak için halka açık şirketler ve denetçilerle ilgili geniş reformlar yapan Halka Açık Şirketler Muhasebe Reformu ve Yatırımcıyı Koruma Yasası (Sarbanes- Oxley Yasası -SOX) 2002 yılında ABD'de yürürlüğe girmiştir. Yasa, küresel boyuttaki sorunlara değinerek iç denetimi düzenlediği için önemlidir. Yasa

ile şirket üst yönetim ve denetim kurullarının sorumlulukları düzenlenerek bağımsız denetçiler tarafından yapılan danışmanlık ve iç denetim hizmetlerine sınırlamalar getirilmiştir (Selimoğlu ve Özbek, 2018: 82). Halka açık şirketlere denetim komitesi kurma zorunluluğu getirilerek yönetim kurulunun sorumlulukları arttırılmıştır (Candan ve Özgün, 2009: 28).

Avrupa Birliği'nde iç denetim ile ilgili belirli bir mevzuat bulunmamakla birlikte üye ülkelerden birliğin kendi ilke ve standartlarıyla uyumlu uluslararası standartların uygulanmasını, çerçevesi iyi çizilmiş, rol ve sorumlulukları kanunla belirlenmiş olan denetim mekanizmalarının oluşturulması talep edilmektedir. İç denetim birimlerinin kurumsal yapılanma biçimi üye ülkelerin tercihine bırakılmış olup iç denetim birimi uluslararası iç denetim standartlarına uygun, tam denetim yetkisine sahip ve fonksiyonel olarak bağımsız olmalıdır (Okur, 2010: 578).

Şekil 2.1: İç Denetimin Değişen Yapısı



Kaynak: Memiş (2008: 80).

Şekilde görüleceği üzere iç denetimin faaliyet alanında zamanla değişimler meydana gelmiştir. İç denetim, 1950'li yıllarda sadece şirket varlıklarının korunmasına yönelik çalışmalar yürütürken 2000'li yıllara gelindiğinde şirkete değer katma amacıyla somut kazanımların sunulduğu bir döneme girmiştir. Günümüzde iç denetim hata ve birey

odaklı klasik yaklaşımı terk etmiş, proaktif bir işlev üstlenerek süreç odaklı yaklaşımı benimsemiştir. Bu noktada değer yaratma kavramı öne çıkmaktadır (Tektüfekçi, 2008: 90). Önceleri sadece şirket içi finansal usullere uygunluk denetimi faaliyetini yürüten iç denetim, günümüzde finansal olmayan konuların da etkinlik ve verimliliğini kapsamaktadır (Bilge ve Kiracı, 2010: 8).

Ülkemizde ise iç denetim mesleğinde örgütlenmeyi ve mesleği geliştirmeyi sağlamak, standartları ve meslek ahlakını oluşturmak için ilk adım 1994 yılında atılmıştır. 1995 yılında İç Denetim Enstitüsü kurularak, ilk Uluslararası İç Denetim Sempozyumu gerçekleştirilmiştir. Enstitü, 1996 yılında IIA ve Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu (European Confederation of Institutes of Internal Auditing- ECIIA) üyeliğine kabul edilmiş olup 1997 yılından itibaren ülkemizde her yıl Türkiye İç Denetim Kongresi düzenlemektedir. 1998 yılında Uluslararası İç Denetim Standartlarını Türkçeye çevirmiş ve enstitü aynı yıl Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE) adını almıştır. 2000 yılından itibaren Türkiye’de Uluslararası Sertifikalı İç Denetçi (Certified Internal Auditor- CIA) sınavı ülkemizde IIA ve ECIIA’ nın temsilcisi olan TİDE tarafından yapılmaya başlanmıştır. 2001 yılında İç Denetim Dergisi’ni çıkartarak yayın hayatına başlamıştır. 2015 yılında Türkiye İç Denetim Kongresi uluslararası düzeyde yapılmaya başlanmıştır (www.tide.org.tr).

İç denetime kurumsal yönetim alanında yaşanan kriz ve gelişmelerin etkisiyle Türk mevzuatında da yer verilmiştir. Meydana gelen krizler sistemin sorgulanmasını gerektirerek yönlendirici önlemler alınmasını sağlamıştır. Ülkemizde yapılan düzenlemelerde ABD’de yaşanan skandallar ve yapılan düzenlemelerin etkisi olmuştur. Yapılan düzenlemelerle iç denetim, finans ve kamu sektöründe zorunlu hale gelmiştir. (Özgül ve Mengi, 2016: 18).

1999 yılında yürürlüğe giren 4389 sayılı Bankalar Kanunu öncesindeki mevzuatta bankalarda iç denetim ile ilgili yeterli sayıda çalıştırılacak müfettiş istihdamına değinilerek genel düzenlemelere yer verilmiş ancak iç denetimle ilgili amaç ve kurallara yer verilmemiştir (Yurtsever, 2008: 82). 2001 yılında yayınlanan Bankaların İç Denetim Ve Risk Yönetim Sistemleri Hakkında Yönetmelikle bankaların iç denetim sistemleriyle ilgili esas ve yöntemler düzenlenmiştir. Bu yönetmelik 2006 yılında Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) tarafından 2005 yılında çıkartılan 5411 sayılı Bankacılık Kanunu’na dayanılarak yayınlanan Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik ile

yürürlükten kaldırılmıştır. İlgili yönetmelikte günün koşullarına bağlı olarak gerekli düzenlemeler yapılarak güncellemelere yer verilmiştir. 2014 yılında Bankaların İç Sistemleri ve İçsel Sermaye Yeterliliği Değerlendirme Süreci Hakkında Yönetmelik ile kapsamı genişletilerek Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik yürürlükten kaldırılmıştır. Bunun yanında 2006 yılında yayınlanan Bankalarca Yıllık Faaliyet Raporunun Hazırlanmasına ve Yayınlanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik ve yine 2006 yılında çıkartılarak 2011 yılında düzenlenen Bankaların Kurumsal Yönetim İlkelerine İlişkin Yönetmelikte de iç denetim sisteminin işleyişine ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir (Selimoğlu ve Özbek, 2018: 87- 88).

Sigortacılık sektöründe de iç denetim ile ilgili düzenlemelere yer verilmiştir. 7397 sayılı Sigorta Murakabe Kanununa dayanarak 2004 yılında Sigorta ve Reasürans Şirketlerinin Kuruluş ve Çalışma Esasları Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik yürürlüğe girmiştir. Bu yönetmelikte sigorta şirketlerinin iç denetim sistemlerini kurmaları gerektiği üzerinde durulmuştur. 7397 sayılı Sigorta Murakabe Kanunu 2007 yılında yürürlüğe giren 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu ile yürürlükten kaldırılmıştır. Yeni kanun ile iç denetim sigortacılık sektöründe kanun seviyesinde düzenlenmiştir. Sigortacılık Kanununa dayanılarak 2008 yılında Sigorta ve Reasürans ile Emeklilik Şirketlerinin İç Sistemlerine İlişkin Yönetmelik yürürlüğe girmiştir (Adiloğlu, 2011: 34- 35).

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafında 2003 yılında yayınlanan Aracı Kurumlarda Uygulanacak İç Denetim Sistemine İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ'de iç denetim, iç kontrol ile teftiş sisteminden oluşan bütünleştirilmiş bir süreç olarak tanımlanmıştır. Yine SPK tarafından 2006 yılında yayınlanan Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde yapılan düzenlemelerde iç denetimin bağımsız denetimle ilişkisi üzerinde durulmuştur (Selimoğlu ve Özbek, 2018: 90).

Ülkemizde ticari hayatın düzenlendiği 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) 2011 yılında yürürlüğe girmiştir. Kanunda iç denetimle ilgili yapılan düzenlemelerde bağımsız denetimin yanında iç denetimin kurumsal yönetim ilkelerine dayanan bir gereklilik olduğu vurgulanmış ve kurumlarda iç denetim görevini yürüten yönetim kurulunun sahip olduğu haklar açıklanmıştır (Pehlivanlı, 2010: 27). TTK' da ilgili hüküm ve gerekçeler incelendiğinde iç denetimin yönetim kurulunun vazgeçilemez görevlerinden biri olduğu ifade edilebilir. İç denetim sadece finans sektörü için değil diğer sektörlerde

faaliyet gösteren sermaye şirketleri için de gereklilikten doğan bir zorunluluk haline gelebilir(https://www.verginet.net/dtt/5/Yonetim_Kurulunun_Vazgecilemez_Bir_Gorevi_Ic_Denetim.aspx). Yine TTK' nın iç denetimle ilgili düzenlemelerine baktığımızda şirket ortakları ve yönetim kurulunun kanunun tedbirli yönetici yaklaşımı çerçevesi ve bağımsız denetim verimliliği ve güvence kapsamının arttırılması açısından iç denetim ihtiyacı ortaya çıkmaktadır. Düzenlemelerle iç denetim, şirketlerde hesap verilebilirliğin yerleşmesi, risk önleyici tedbirler alınması, kurumsal yönetim kalitesinin artması, pay ve menfaat sahiplerine güvence sağlanması konularında roller üstlenmektedir (TİDE, 2012: 5).

Türkiye'de genel yönetim bünyesindeki kamu idarelerinde iç denetimin kurulmasını öngören, uluslararası standartlara ve Avrupa Birliği mevzuatına uyum çerçevesinde 2003 yılında kabul edilen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda gerekli görülen iyileştirmeler yapılarak 2006 yılında yürürlüğe girmesiyle iç denetim kamu sektöründe de yerini almıştır (Bilge ve Kiracı, 2010: 77- 78).

2.2. Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi

ABD'de 1941 yılında kurulan IIA tarafından iç denetim mesleği dünyada kurumsal bir yapıya kavuşmuştur. 1982 yılında ise ECIIA kurulmuştur. 32 Avrupa ülkesindeki iç denetim enstitüleri tarafından oluşturulmuştur. İç denetim meslek standartları bu iki kurum tarafından belirlenmekte ve iç denetim ile ilgili araştırma ve toplantıların düzenlenmesine öncülük ederek uluslararası işbirliğinin sağlanması hedeflenmektedir (Yılancı, 2006: 8).

IIA, ilk İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarını 1978 yılında yayınlamıştır. İç denetim birimine ilişkin ölçme ve değerlendirme ölçütlerini belirleyen standartların amacı (Ramamoorti, 2003: 6);

- İç denetimin rol, kapsam, performans ve hedeflerinin ilgili taraflara iletilmesinde yardımcı olmak,
- İç denetimi küresel anlamda birleştirmek,
- Geliştirilmiş iç denetimi teşvik etmek,
- İç denetim faaliyetlerinin tutarlı ölçümü için esaslar belirlemek,
- İç denetimin meslek haline gelmesini sağlayacak bir araç oluşturmaktır.

IIA tarafında 1999 yılında yayınlanan ve 2002 yılında uygulamaya koyulan ilk Mesleki Uygulama Çerçevesi geliştirilerek Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi

(UMUÇ) adını almış ve 2009 yılından itibaren uygulanmaya başlanmıştır (Adiloğlu, 2010: 43). Bunun yanında 1999 yılında IIA, günümüzdeki iç denetim tanımını yapmıştır. UMUÇ, 2015 yılında güncellenerek çerçeveye iç denetimin misyonu ve mesleki uygulamalar için zorunlu rehber temel prensipler eklenerek uygulama önerileri de uygulama rehberine dönüştürülmüştür (<https://global.theiia.org/Pages/globaliiaHome.aspx>). Çerçeve son olarak 2016 yılında revize edilerek 2017 yılında uygulamaya konmuştur.

UMUÇ, küresel anlamda iç denetçilere büyüyen ve kaliteli iç denetim hizmetleri gerektiren piyasaların ihtiyaçlarına cevap vermede yardım amacı gütmektedir (Deloitte, 2008: 3).

Tablo 2.1: UMUÇ Kapsamı

İç Denetim Misyonu	
Zorunlu Rehber	
	Temel Prensipler
	Uluslararası İç Denetim Standartları
	Nitelik Standartları
	Performans Standartları
	Etik Kurallar
	İç Denetim Tanımı
Tavsiye Edilen Rehber	
	Uygulama Rehberi
	Tamamlayıcı Rehber

Kaynak: <https://global.theiia.org/Pages/globaliiaHome.aspx>

UMUÇ, iç denetim misyonu, zorunlu rehber ve tavsiye edilen rehberden oluşmaktadır.

2.2.1. İç Denetim Misyonu

IIA' nın belirlemiş olduğu iç denetim misyonu, riske dayalı ve nesnel güvence, tavsiye ve içgörü sağlayarak kurumsal değeri geliştirmek ve korumaktır. İç denetim misyonu, iç denetimin kuruluşta neyi hedeflediğini açıklamakta ve uygulayıcıların misyona ulaşmalarını kolaylaştırmak için çerçeveyi nasıl kullanmaları gerektiğini göstermektedir

(<https://global.theiia.org/Pages/globaliiaHome.aspx>). Belirlenen misyonla günümüzde güvence ve danışmanlık sunan iç denetim faaliyetinin stratejik yönetimle bağlantılı bir konuma taşınma amacı olduğu söylenebilir. İç denetim faaliyetine kurumsal değeri korumanın yanında geliştirmek için de görev yüklenmiş olup vereceği güvence, tavsiye ve iç görüşle bu görevi yerine getirecektir (Selimoğlu ve Özbek, 2018: 99- 100).

2.2.2. Zorunlu Rehber

Zorunlu rehberde Temel Prensipler, Uluslararası İç Denetim Standartları, Etik Kurallar ve İç Denetim Tanımına yer verilmiştir. İç denetim faaliyetlerinde bu unsurlara uyulması zorunludur. İç denetim faaliyetlerinin yerine getirilmesinde Temel Prensipler, Uluslararası İç Denetim Standartları, Etik Kurallar ve İç Denetim Tanımı birbiriyle ilişkili ve birbirini zorunlu kılan unsurlardır.

2.2.2.1. Temel Prensipler

Etkin bir iç denetim için tüm ilkelerin hem iç denetçiler hem de iç denetim faaliyetleri açısından etkin olarak uygulanması gerekmektedir. Bu prensiplerden herhangi birinin sağlanamaması iç denetimin faaliyetinin istenilen düzeyde etkili olmadığı anlamına gelmekte ve iç denetim misyonunun yerine getirilmesini olumsuz etkilemektedir. Çerçeve de yer verilen ilkeler şunlardır (<https://na.theiia.org/Pages/IIAHome.aspx>):

- Dürüst ve faziletli davranır.
- Yetkinlik ve profesyonel özen sergiler.
- Objektiftir ve etki altında kalmaz (bağımsızdır)
- Kurumun stratejileri, hedefleri ve riskleri ile uyumludur.
- Uygun olarak konumlandırılmıştır ve yeterli kaynağa sahiptir.
- Kaliteli ve sürekli gelişimi esas alır.
- Etkili bir şekilde iletişim kurar.
- Risk temelli güvence sağlar
- İlgörülü, proaktif ve gelecek odaklıdır.
- Kurumsal gelişimi teşvik eder.

2.2.2.2. Uluslararası İç Denetim Standartları

IIA tarafından iç denetçilerin sorumluluklarını açıklamaya yönelik Uluslararası İç Denetim Standartları 2016 yılında revize edilmiştir. Standartlar tüm iç denetim faaliyetleri

ve iç denetçiler için geçerlidir. Standartlar sürekli olarak IIA tarafından gözden geçirilip değişen şartlara göre güncellenerek geliştirilmektedir.

Farklı sektörlerde faaliyet gösteren şirketlerin iç denetimi, çeşitli kanuni düzenlemeler, özellikleri ve ölçekleri farklı kurumsal yapılarda gerçekleştirilmektedir. Bu farklılıklar içerisinde tanımına uygun bir iç denetim yapılabilmesi için iç denetimin temel ilkelerini belirlemek, katma değerini belirtmek, performansının değerlendirilmesine yönelik imkân sunmak için IIA tarafından belirlenen Uluslararası İç Denetim Standartlarına uyulmalıdır. Eğer uyum sağlanamıyorsa özel durumun açıklanması gerekmektedir (Uzun, 2008: 2).

IIA (2017: 1) tarafından belirlenen standartlar iç denetimin uygulanması için çerçeve sunmaktadır ve ilke odaklıdır. Standartların amaçları şunlardır:

- UMUÇ' ta belirlenmiş olan zorunlu unsurlar ile uyuma kılavuzluk etme,
- Geniş bir alanda katma değeri olan iç denetim hizmetlerini teşvik etme ve uygulamaya dönük çerçeve oluşturma,
- İç denetimin performansını değerlendirebilmek için uygun zemin oluşturma,
- Gelişmiş kurumsal faaliyet ve süreçlere teşvikte bulunma.

Uluslararası İç Denetim Standartları nitelik ve performans standartlarından oluşmaktadır. Nitelik Standartları iç denetimi yapan şirket ve kişilerin özelliklerine yönelik olarak iç denetim faaliyetinin amaç, yetki ve sorumluluklarının tanımlanması, bağımsızlık ve tarafsızlık, mesleki yeterlilik, özen ve dikkat, sürekli mesleki gelişim, kalite güvence ve geliştirme programını içermektedir. Performans Standartları iç denetimin doğasını açıklayıp iç denetim hizmetlerinin performansını değerlendirirken kullanılan kalite ölçütlerini vermekte, iç denetim faaliyetinin yönetimi, işin niteliği, görev planlaması yapılması, sonuçların raporlanması, gelişmelerin izlenmesi, mevcut riskin yönetim tarafından üstlenilmesi gibi faaliyetlerden oluşmaktadır. Nitelik ve Performans Standartları iç denetimin tüm hizmetlerine uygulanmaktadır. Uygulama Standartları güvence ve danışmanlık hizmetlerine uygulanabilir olan gereklilikleri belirleyerek, Nitelik ve Performans Standartlarının geliştirilmesini sağlamaktadır. IIA' nın yayınladığı Etik Kurallar ile iç denetim mesleğinde iş ahlakı kültürünün geliştirilmesi amaçlanmıştır. (Uzun, 2008: 2; IIA, 2017: 2).Standartların doğru anlaşılması ve uygulanabilmesi için yorumlara ve standartların tamamlayıcısı olarak özellikle tanımlanan terimlerin yer aldığı

terimler sözlüğüne yer verilmiştir. Mutlaka uyulması gereken gereklilikleri belirlemek için zorundadır ifadesi, içinde bulunulan şartların gerektirdiği müddetçe uyulması beklenen gereklilikleri belirlemek gereklidir ifadesi kullanılmıştır (<https://na.theiia.org/Pages/IIAHome.aspx>).

Tablo 2.2: Uluslararası İç Denetim Standartları

Nitelik Standartları	Performans Standartları
1000 – Amaç, Yetki ve Sorumluluklar 1010 – Zorunlu Rehberin İç Denetim Yönetmeliğinde Tanınması 1100 – Bağımsızlık ve Objektiflik 1110 – Kurum İçi Bağımsızlık 1111 – Yönetim Kurulu ile Doğrudan Etkileşim 1112 - İç Denetim Yöneticisinin İç Denetim Haricindeki Görevleri 1120 – Bireysel Objektiflik 1130 – Bağımsızlık veya Objektifliğin Bozulması 1200 – Yeterlilik ve Azamî Meslekî Özen ve Dikkat 1210 – Yeterlilik 1220 – Azamî Meslekî Özen ve Dikkat 1230 – Sürekli Meslekî Gelişim 1300 – Kalite Güvence ve Geliştirme Programı 1310 – Kalite Güvence ve Geliştirme Programının Gereklilikleri 1311 – İç Değerlendirmeler 1312 – Dış Değerlendirmeler 1320 – Kalite Güvence ve Geliştirme Programı Hakkında Raporlama 1321 – “Uluslararası İç Denetim Meslekî	2000 – İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi 2010 – Planlama 2020 - Bildirim ve Onay 2030 – Kaynak Yönetimi 2040 – Politika ve Prosedürler 2050 – Eşgüdüm (Koordinasyon) ve İtimat 2060 – Üst Yönetim ve Yönetim Kuruluna Raporlamalar 2070 – Dış Hizmet Sağlayıcı ve Kurumsal Sorumluluk 2100 – İşin Niteliği 2110 – Yönetişim/Kurumsal Yönetim 2120 – Risk Yönetimi 2130 – Kontrol 2200 – Görev Planlaması 2201 – Planlamada Dikkate Alınması Gerekenler 2210 – Görev Amaçları 2220 – Görev Kapsamı 2230 – Görev Kaynaklarının Tahsisi 2240 – Görev İş Programı 2300 – Görevin Yapılması

Uygulama Standartlarına Uygundur” İbaresinin Kullanılması	2310 – Bilgilerin Tespiti ve Tanımlanması
1322 – Aykırılıkların Açıklanması	2320 – Analiz ve Değerlendirme
	2330 – Bilgilerin Kayıtlı Hâle Getirilmesi
	2340 – Görevin Gözetim ve Kontrolü
	2400 – Sonuçların Raporlanması
	2410 – Raporlama Kısıtları
	2420 – Raporlamaların Kalitesi
	2421 – Hata ve Eksiklikler
	2430 – “Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları’na Uygun Olarak Yapılmıştır” İbaresinin Kullanılması
	2431 – Görevlendirmelerde Aykırılıkların Açıklanması
	2440 – Sonuçların Dağıtımı
	2450 – Genel Görüşler
	2500 – İlerlemenin Gözlenmesi
	2600 – Risklerin Kabul Edildiğinin İletilmesi

Kaynak: <https://na.theiia.org/Pages/IIAHome.aspx>

Nitelik Standartlarında iç denetim faaliyetlerini yürüten kişi ve kurumların özelliklerine yönelik olarak iç denetim faaliyetinin yerine getirilebilmesi için gerekli olan nitelikler belirtilmiştir. Nitelik Standartları, iç denetim faaliyetinin amaç, yetki ve sorumluluklarının standartlara uygun olarak yazılı bir düzenlemeyle açık bir şekilde tanımlanmasını, iç denetim faaliyetlerinin ve iç denetçinin bağımsız ve objektif olmasını, iç denetçilerin mesleki yeterliliklere ve iç denetim faaliyetlerinin yürütülmesinde azamî meslekî özen ve dikkate sahip olmasını gerektirmektedir (Uzun ve Ergüden, 2010: 352). Bunların yanında kalite geliştirme ve güvence programı, iç denetim tanımına, standartlara, etik kurallara ne ölçüde uyulduğunu ve iç denetimde etkinliğin ve verimliliğin

değerlendirilmesi ve geliştirilmesi için olanaklar belirleme amacı gütmektedir (IIA, 2017: 9).

Performans Standartlarında ise iç denetim faaliyetinin süreç ve sonuçlarının izlenmesine ilişkin düzenlemeler yapılarak iç denetim faaliyetinin performansını değerlendirmek için kullanılan kalite ölçütlerine yer verilmiştir. Performans Standartları, iç denetim faaliyetinin yönetimi, işin niteliği, görev planlaması, görevin yapılması, sonuçların raporlanması, raporlanan konularda ilerlemenin gözlenmesi ve risklerin yönetim tarafından kabul edildiğinin iletilmesi konularını içermektedir (<https://na.theiia.org/Pages/IIAHome.aspx>).

2.2.2.3. Etik Kurallar

Son olarak 2019 yılında revize edilen, iç denetim hizmeti veren kişi ve kuruluşların uymak zorunda olduğu Etik Kurallar, iç denetim mesleğinin etik kültürünü geliştirmeyi amaçlayarak iç denetim mesleği ve uygulamasıyla ilgili ilkeler ve iç denetçilerden beklenen davranış kurallarını kapsamaktadır (<https://na.theiia.org/Pages/IIAHome.aspx>). İç Denetçinin Özellikleri ve Görevleri başlığında yer verilen davranış kuralları, ilkeleri desteklemekte ve iç denetçilerin etik davranışları konusunda rehberlik etmektedir. Dürüstlük, objektiflik, gizlilik ve yetkinlik (ehil olma), Etik Kurallarda yer verilen İlkeler ve Davranış Kurallarıdır.

İç denetçilere ve verdikleri hükümlere güven duyulması için iç denetim faaliyetlerinin dürüstlük ilkesine uygun yürütülmesi gerekir. İç denetçiler bilgi toplarken, değerlendirirken ve raporlarken üst düzey mesleki objektiflik sergilemeli, tüm şartların dengeli bir şekilde değerlendirmesini yaparak yargıya varırken kendi menfaatleri dâhil kimsenin menfaatlerinden çok etkilenmemelidir. Gerekli görülen durumlar haricinde hukuki ve mesleki bir mecburiyet olmaksızın ve yetki almaksızın sahip olduğu bilgiyi gizlilik ilkesi gereği açıklayamaz. İç denetçiler, yetkinlik ilkesi gereğince iç denetim faaliyetlerinin yürütülmesinde gerekli olan bilgi, beceri ve tecrübeye sahip olmalıdır (<https://na.theiia.org/Pages/IIAHome.aspx>).

2.2.2.4. İç Denetim Tanımı

IIA' nın yapmış olduğu iç denetim tanımına İç Denetime Genel Bir Bakış başlığında yer verilmiştir. Küresel boyutta kabul gören iç denetim tanımında iç denetim mesleğinin temel amacına, yapısına ve içeriğine değinilmiştir.

Tanımda, iç denetimin güvence ve danışmanlık hizmeti sunması yanında şu unsurlara yer verilmiştir (Özbek, 2012: 17- 19):

- Kurum içine yönelik bir faaliyettir,
- Kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirir ve geliştirir,
- Sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla faaliyetlerini yürütür,
- Kurumun amaçlarına ulaşmasında yardımcıdır,
- Bağımsız ve objektiftir,
- Kurum faaliyetlerine değer katar ve geliştirir.

2.2.3. Tavsiye Edilen Rehber

Tavsiye edilen rehber, uygulama rehberi ve tamamlayıcı rehber olmak üzere iki başlık altında toplanmıştır. Zorunlu Rehberde yer alan Temel Prensipler, İç Denetim Tanımı, Etik Kurallar ve Uluslararası İç Denetim Standartlarının etkin bir şekilde uygulanmasına yönelik uygulamaları açıklamaktadır.

Bu rehberde yer verilen konularda iç denetçilerin mesleki yargılarını ve deneyimlerini kullanarak iç denetim faaliyetlerini yürütmeleri beklenmektedir. Bu sebeple zorunlu olmayıp tavsiye niteliği taşımaktadır (Selimoğlu ve Özbek, 2018: 156- 157).

2.2.3.1. Uygulama Rehberi

Uygulama Rehberi, Uluslararası İç Denetim Standartları ve Etik Kuralların uygulanmasında iç denetçilere yardımcı olur. Uygulama Rehberinde iç denetim yaklaşımı, metodolojileri ve değerlendirmesi topluca ele alınmış fakat iç denetim süreçleri ve prosedürleri detaylandırılmamıştır (<https://na.theiia.org/Pages/IIAHome.aspx>).

2.2.3.2. Tamamlayıcı Rehber

Tamamlayıcı Rehberde iç denetim faaliyetleri için ayrıntılı süreç ve prosedürlere yer verilerek iç denetçilere rehberlik etmesi amaçlanmıştır. Tamamlayıcı Rehberde, sektöre özgü konular, araçlar ve teknikler, programlar, uygulama adımları, uygulama örnekleri gibi düzenlemelere yer verilmiştir. Genel Uygulama Rehberi, Finansal Hizmetler Uygulama Rehberi, Kamu Sektörü Uygulama Rehberi, Global Teknoloji Denetim Rehberi, Bilgi Teknolojisi Riskini Değerlendirme Rehberi ve Diğer Tamamlayıcı Rehberlik başlıkları altında yayınlanmış rehberler bulunmaktadır (<https://na.theiia.org/Pages/IIAHome.aspx>).

2.3. Etkin İç Denetim Mekanizması

İç denetim mekanizmasının etkin bir şekilde işleyebilmesi için standartlara ve şirket politikalarına uygun hareket edilmeli, denetimler paydaşların güven duyacağı şekilde bağımsız ve objektif yapılmalı, risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerine katkı sağlamalıdır. Halka açık şirketlerde iç denetimin etkinleştirilmesi için (Akarkarasu, 2000: 4-5);

- Şirket faaliyet alanlarındaki iş tanımı, sorumluluklar, yetki gibi unsurlar yazılı hale getirilerek işletme varlıklarının korunması, kayıpların önlenmesi, muhasebe verilerinin doğruluk ve güvenilirliğinin sağlanması, faaliyetlerin etkinliğinin geliştirilmesi ve yönetim politikalarına bağlılığın sağlanması için iç kontrol sistemi oluşturulmalı,
- Şirket büyüklüğüne göre yeterli sayıda denetçinin görev yapması, denetçilerin bağımsızlık ve tarafsızlığını etkileyebilecek şirket veya şirket yöneticileri ile idari, ticari, hısımlık gibi ilişkilerin denetçi olarak seçilmelerine engel olması,
- Denetçilerin en az 3 yıl görev yapması, belirlenen denetçilerin çoğunluğunun azınlık ortakların aday gösterdikleri arasından seçilmesi,
- Denetçilerin muhasebe, işletme, iktisat, hukuk, kamu yönetimi, maliye bölümlerinden lisans mezunu olması ve muhasebe, banka ve kambiyo, vergi, işletme analizi, organizasyonu, denetimi veya hukuk konularında en az 3 yıl mesleki tecrübeye sahip olması,
- Menkul kıymetler borsasında işlem gören şirketlerin denetçilerinin en az ikisinin sayılan maddelere ek olarak yeminli mali müşavir, serbest muhasebeci mali müşavir ya da TİDE' nin düzenlediği sertifika sınavını geçerek Sertifikalı İç Denetçi unvanını taşıyan ya da bu sınava girmeye hak kazanan kişilerden seçilmesi,
- Hisse senetleri menkul kıymetler borsasında işlem gören şirketlerin denetim kurullarının şirket faaliyetleri ve raporlama sürecinin hukuka ve esas sözleşmeye uygunluğunun denetlenmesi, vergi yükümlülüğünün, iç kontrol sisteminin etkinliğinin, bağımsız denetim sonuçlarının ve tespit edilen eksikliklerin giderilip giderilmediğinin incelenmesi ile bunlar dışındaki denetim görevlerinin kapsamlı bir şekilde belirlendiği bir denetim yönetmeliğinin oluşturulması,
- Denetçilerin yapmış olduğu denetim faaliyetlerinin kapsamına ve denetim yönetmeliğinde yer alan görevleri yerine getirip getirmediğine, denetim neticesinde

mevzuat, şirket politikalarına aykırı durumlara ilişkin açıklama yapmalarını zorunlu hale getiren düzenlemelerin olması gerekmektedir.

İç denetim faaliyetleri için oluşturulacak bir strateji iç denetim biriminin vizyon ve misyon belgelerindeki hedeflerin gerçekleştirilmesine katkı sağlayacak insan kaynağı ve finansal kaynağın temin edilmesini sağlamaktadır. İyi planlanan bir yasal çerçeve, iyi şekilde ifade edilen vizyon ve misyon, iyi planlanmış insan kaynağı ve eğitimi yönetimi, standartlara uygun olarak oluşturulan bir iç denetim metodolojisi ve teknolojik altyapı, etkili ve detaylandırılmış iç ve dış iletişim planı ile hazırlanan stratejinin uygulanmasında etkin takip ve gerekli durumlarda revizyon etkin bir iç denetim stratejisinde olması gereken hususlardır (Özbek, 2016).

2.3.1. Şirketlerde İç Denetim Biriminin Yapısı

Dış denetimin şirket faaliyetlerinden ziyade finansal tablolar üzerinde yapılması yani geçmiş performans odaklı olması şirketlerin karşılaşılabilecekleri risklerden korunması için yeterli değildir. Bu durum, şirket faaliyetlerinin şirket içinde incelenmesi ve değerlendirilmesini gerekli kılarak sistematik bir şekilde işleyen iç denetim birimlerinin kurulmasında zorunluluk arz etmektedir (Aslan, 2010: 65).

Geleneksel anlamda iç denetim faaliyetlerinin amacı her türlü riski bulmak ve ortadan kaldırmaktır. İç denetim birimi, işletme faaliyetlerinin önceden belirlenmiş olan hedeflere, standartlara ve politikalara uygun olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini kontrol eden birimdir (Saka, 2001: 50). İç kontrolün işleyişini değerlendirerek aksaklıklarla ilgili yönetime önerilerde bulunma ve ayrıca riskleri belirleyerek risklere karşı yeni iç kontrol sistemlerinin oluşturulmasını önerme iç denetimin biriminin görevidir (Selimoğlu ve Özbek, 2018: 77).

Şirket içinde iç denetimin tam anlamıyla yerine getirilebilmesine fırsat veren yönetim kademesine bağlı ve bu kademe tarafından desteklenen bir iç denetim yöneticisi olmalıdır. İç denetim yöneticisi, iç denetim faaliyetlerinin tüm yönlerini kapsayan ve etkinliğini devamlı olacak şekilde gözetim kalite güvencesi ve geliştirme programı hazırlamalıdır. Hazırlanan program dönemsel olarak hem iç hem de dış değerlendirmeleri ve sürekli olarak iç gözlemleri içermelidir. Program, iç denetim faaliyetlerinin katma değer sağlamasına, şirket faaliyetlerinin geliştirilmesinde destek olmalı ve yürütülen iç denetim faaliyetlerinin standartlara ve etik kurallara uyma noktasında güvence sağlamalıdır (Uzun,

2008:1). İç denetim faaliyetlerinin yürütülmesinde kısıtlama ve müdahale olmamalı, gerek duyulması halinde tüm personel, bilgi, kayıt, varlık ve belge gibi unsurlar erişilebilir olmalıdır. Bu olanaklar denetim komitesi ve yönetim kurulunca onaylanan iç denetim yönetmeliğinde açıkça belirtilmelidir (Uzun, 2011: 305).

İç denetim faaliyetinin amaç, yetki ve sorumlulukları, iç denetim standartları ile uyumlu olarak hazırlanmış olan iç denetim yönetmeliğinde açıklanmak zorundadır. İç denetim yönetmeliği, iç denetim yöneticisinin yönetim kuruluna bağlılığını da içerecek şekilde iç denetim faaliyetlerinin konumunu belirler, üstlenilen görevlerin yerine getirilmesi için ilgili kayıtlara, fiziki varlıklara ve personellere erişim için yetki vererek yapılacak faaliyetlerin kapsamını tanımlar. İç denetim yöneticisi bu yönetmeliği dönemsel olarak gözden geçirerek yönetim kurulu onayına sunmak zorundadır (IIA, 2017: 4).

İç denetim yönetmeliğinde yer alan sorumluluklar yerine getirilerek amaçlara ulaşıldığında, standartlara uygun yürütüldüğünde, iç denetçilerin standartlarla birlikte etik kurallara uyum sağladıklarında, şirketi etkileyebilecek eğilim ve yeni konular göz önünde bulundurduğunda iç denetim faaliyetinin etkin bir şekilde yönetildiğinden söz edilebilir (IIA, 2017: 12).

Basel Komitesinin 1998 yılında yayınlamış olduğu Bankalarda İç Kontrol Sistemlerinin Çerçevesinde iç denetimin bankaların iç kontrol sistemlerinin sürekli izlenmesinin bir parçası olduğu belirtilerek iç denetim organının görev alanı şu şekilde belirlenmiştir (Yavuz, 2002: 45):

- İç kontrol sisteminin etkinlik ve yeterliliğinin sürekli olarak test edilmesi ve değerlendirilmesi,
- Risk ölçme ve yönetimi yöntem ve süreçlerinin uygulama ve etkinliğinin denetlenmesi,
- Yönetim bilgi sistemlerinin (Elektronik bankacılık hizmetleri ve elektronik bilgilendirme sistemleri de dâhil) denetlenmesi,
- Muhasebe kayıtları ve finansal raporların doğruluk ve güvenilirliğinin denetlenmesi,
- Mevcut varlıkları muhafazası için kullanılan araçların koruma yöntemlerinin denetlenmesi,
- Bankanın sermaye yapısının, üstlendiği risklerle orantısını ölçmek için kurulan sistemlerin denetlenmesi,

- Operasyonların hem maliyet hem de etkinliklerinin değerlendirilmesi,
- Özel iç kontrol süreçleri ve işlemlerin işleyişinin test edilmesi,
- İşlemlerin yasal ve düzenleyici mevzuatlara, banka politika ve prosedürlerine uygun yapılması için kurulan sistemlerin denetlenmesi,
- Gerek düzenleme gerekse denetleme otoritelerine yapılan raporlamanın zamanındalığını ve güvenilirliğini denetlemek,
- Özel inceleme, araştırma ve soruşturma faaliyetlerini yürütmek.

2.3.2. İç Denetçinin Özellikleri ve Görevleri

İç denetçinin mesleki bilgi ve deneyime sahip olması, iç denetim faaliyetlerini mesleki özen ve dikkatle yürütmesi, kendisini sürekli olarak geliştirmesi, bağımsız davranabilme ve objektif değerlendirme yeteneğine sahip olması beklenmektedir. Ayrıca yüksek ahlaki nitelikleri de bulunmalıdır. İç denetçinin sahip olması gereken niteliklere standartlarda ve etik ilkelerde yer verilmiştir (Selimoğlu ve Özbek, 2018: 130). İç denetçiler yürüttükleri faaliyetlerde Etik Kurallar ve Uluslararası İç Denetim Standartlarına uymak zorundadır. Etik Kurallarda yer verilen ilkelere ilişkin düzenlenen Davranış Kuralları, dürüstlük, objektiflik, gizlilik ve yetkinlik (ehil olma)tir. Davranış kuralları şu açıklamaları içermektedir (<https://na.theiaa.org/Pages/IIAHome.aspx>):

Dürüstlük ilkesini sağlamak için iç denetçiler;

- İç denetim faaliyetini doğruluk, dikkat ve sorumluluk duygusuyla yerine getirir,
- Hukukun ve mesleğin gerektirdiği özel durumlarda hukuki gereklilikleri dikkate alarak açıklamalarda bulunur,
- Bilerek ve isteyerek kanun dışı bir faaliyette taraf olmaz veya mesleği ve kurumu açısından yüz kızartıcı eylemlerde bulunamaz,
- Kurumun meşru ve etik amaçlarına saygı duyarak katkıda bulunur.

Objektiflik ilkesini yerine getirmek için iç denetçiler;

- Değerlendirmelerinin tarafsızlığına ve kurumun çıkarlarına zarar verecek veya zarar verme ihtimali olan hiçbir ilişki kuramaz, faaliyete katılamaz,
- Mesleki değerlendirmelerini zayıflatacak ya da zayıflatma ihtimali olan hiçbir şeyi kabul etmez,

- Tespit ettikleri ve açıklanmadığı durumda gözden geçirdikleri faaliyetlere ilişkin raporları etkileyecek tüm önemli bulguları açıklar.

Gizlilik ilkesini sağlamak için iç denetçiler;

- Görev sırasında edindikleri bilgileri koruma ve kullanma konusunda ihtiyatlı olur,
- Edindikleri bilgileri kişisel menfaatleri için, hukuka aykırı olarak veya kurumun meşru ve etik amaçlarına zarar vereceği şekilde kullanamaz.

Yetkinlik (Ehil Olma) ilkesi gereği iç denetçiler;

- Sadece görevin gerektirdiği bilgi, beceri ve tecrübeye sahip oldukları işleri üstlenmeli,
- İç denetim hizmetlerini Uluslararası İç Denetim Standartlarına uygun olarak yerine getirmeli,
- Sahip oldukları yeterliliklerin ve yerine getirdikleri hizmetlerin etkinlik ve kalitesini sürekli olarak geliştirirler.

İç denetçinin sorumluluğu, kurumsal yönetim açısından baktığımızda kurum içi etik ve diğer değerlerin geliştirilmesi, etkin kurumsal yönetim ve hesap verilebilirlik, iç kontrol ve risk bilgilerinin üst yönetime ve gerekli durumlarda diğer mercilere iletilmesi ve bunların yanında üst yönetim, yönetim kurulu, denetim komitesi, iç-bağımsız denetçiler arasında koordinasyon sağlama olarak tanımlanabilir (Selimoğlu ve Özbek, 2018: 11).

Uluslararası iç denetim standartlarına göre iç denetçiler iç denetim faaliyetlerini yürütürken tarafsız olmalıdır ve denetim öncesinde sorumlu olduğu faaliyetlerle ilgili en az bir yıl geçmeden değerlendirmelerde bulunmaması gerekmektedir. İç denetçilerin bağımsız olabilmeleri için denetim faaliyetlerini serbest ve tarafsız yürütebilmeleri gerekir. Tüm belge ve bilgilere ulaşabilmeli, inceleyebilmeli ve her kademedeki çalışan ile görüşebilmelidir (Uzun, 2008: 1). İç denetçiler faaliyetlerini yerine getirirken belirlenmiş olan standartlara uymakla yükümlüdür.

Yöneticiler ile şirket sahiplerinin çıkar çatışmalarının önlenmesi, şirket sahiplerinin kaynakların etkin ve verimli kullanılıp kullanılmadığını görebilmesi, yöneticilerin görevlerini yerine getirip getirmediğinin değerlendirilmesi için şirket sahiplerinin yeterli teknik bilgi ve zamanları yoktur. Bu sebeple bağımsız ve nesnel bir şekilde yapılan iç denetim şüpheleri ortadan kaldırmaktadır. Finansal ve finansal olmayan

bilgilerin denetimi ile iç denetçiler şirket sahipleri ve yöneticiler arasında potansiyel çıkar çatışmalarının önlenmesini sağlar (Akarkarasu, 2000: 12).

İç denetçiler ile dış denetçiler arasında bir takım farklılıklar söz konusudur. Daha çok geçmişe dönük olarak denetim yapan dış denetçiler, finansal işlemlerin belirlenmiş olan kurallara uygunluğuna ilişkin düşüncelerini destekleyecek yeterli kanıtlar aramaktadır ve yaptıkları denetimin amacı sonuçların değerlendirilmesidir. İç denetçiler, yapılan denetimin türüne göre geçmişte ve şimdi ne olduğuna, gelecekte de ne olacağına bakmaktadır. İç denetçilerin yaptıkları denetimin amacı finansal sistemlerin değerlendirilmesidir (Aslan, 2010: 71).

Modern iç denetçi yönetime yardımcı olacak şekilde eğitim ve deneyime sahip olmalıdır. İç denetçiler hata ve hileleri ortaya çıkararak ileride aynı problemlerin yaşanmaması için yöneticilere danışmanlık ve eğitim hizmeti de verebilirler. İç denetçiler, faaliyetlerini gerçekleştirebilmek için planlama, organizasyon, yönetim ve kontrol konularında bilgi sahibi olmalı, olayları profesyonel bir yönetici gibi değerlendirebilmelidir (Akarkarasu, 2000: 12).

Şirket yöneticileri bazı yetki ve sorumluluklarını astlarına devretmesi neticesinde astların görevlerini etkin ve verimli bir şekilde yerine getirip getirmediğini öğrenmelidir fakat astların düzenlemiş oldukları raporlar çıkar çatışması sebebiyle gerçeği yansıtmayabilir. Bu durumda iç denetçiler mesleki yeterlilikleri sebebiyle usul, sistem ve kontrollerin değerlendirilmesi ve hedeflere ne düzeyde ulaşıldığının belirlenmesinde yöneticilere vekâlet ederler. İç denetçilerin değerlendirme görevi ölçme, onaylama ve tavsiyelerle sınırlı kalmaktadır. Denetçi, nesnelliğini koruması için yöneticiler adına çalışanların görevlerini tanımlamamalıdır. İç denetçilerin yönetim kurulu adına tüm kademelerdeki yöneticilerin görev performansını incelemesi sebebiyle doğrudan iletişimine olanak sağlayan bir yönetmeliğin bulunması ve yönetim kuruluna sunulacak konuların üst yöneticilerle tartışılması denetçinin denetim bulgu ve değerlendirmelerini herhangi bir şüpheye maruz kalmadan yönetim kurulu veya denetim komitesine sunabilmelerini sağlar. Ayrıca yönetim kurulunun üst yönetim karar ve tekliflerini değerlendirebilecek bilgiye sahip olmadığı durumlarda yönetim kurulunun tüm paydaşlara olan sorumluluğu göz önünde bulundurulduğunda yürütülen faaliyetler hakkında güvenilir ve nesnel bilgi elde etmek için iç denetçilerin hazırladığı raporlar katkı sağlamaktadır. (Akarkarasu, 2000: 11- 12).

2.3.3. İç Denetimin Etkinliğini Engelleyen Faktörler

Denetçilerin muhasebe, finans ve hukuk alanlarında yeterli eğitim ve deneyiminin olmaması, şirket yönetimi ve şirket sahipleriyle ticari ve idari ilişkilerde bulunması, yönetim tarafından aday gösterilip yönetimi belirleyen pay çoğunluğu tarafından seçilmeleri, anonim ortaklıklarda denetim kurullarının küçük pay sahiplerinin haklarının korunmasında ve yönetimin denetlenmesinde etkin olamamalarına sebep olmaktadır (Akarkarasu, 2000: 4).

İç denetimin etkinliğini etkileyen bazı faktörler şu şekilde sıralanabilir;

- Denetimlerin standartlara uygun yapılmaması,
- Maliyet kaygısı sebebiyle etkin bir iç denetim biriminin oluşturulmaması,
- Belirlenen iç denetçilerin denetim süreci ve denetlenecek hususlarla ilgili yeterli eğitim ve deneyime sahip olmaması,
- Denetçilerin denetim faaliyetlerini yürütürken bir yandan da şirketin diğer faaliyetlerine katılmaları,
- Denetçilerin iç denetim faaliyetlerine katkı sağlayacak gerekli bilgi ve belgelere ulaşamaması, ilgili çalışanlarla görüşememesi,
- İç denetim faaliyetlerinin sürdürülmesinde denetçilere kısıtlamalar getirilmesi,
- Denetçilerin gerek pay sahipleri gerekse yöneticiler tarafından başta yatırımcılar olmak üzere tüm paydaşların kararlarını etkileyecek hususlarda mevcut durumun olduğu gibi gösterilmesi hususunda baskı altında olmaları,
- Halka açık şirketlerdeki büyük pay sahiplerinin, küçük pay sahiplerinin hakları ve kar payı alma noktasında kötü niyetli davranması.

2.4. Entegre Raporların Denetimi

Sürdürülebilir bir toplum için tüm şirketlerin sürdürülebilir stratejilere sahip olması gerekir. Sürdürülebilir strateji, kısa vadeli finansal performansa odaklanmak yerine uzun vadede değer yaratan bir stratejidir. Entegre raporlama, sürdürülebilir strateji hakkında bilgi vermekte ve finansal-finansal olmayan performansın entegre iç yönetimi için disiplin oluşturmaktadır. Entegre raporun hazırlanması için şirketin tek bir birimi gerekli olan tüm bilgilere sahip değildir. Bu sebeple entegre raporun hazırlanmasında işbirlikçi ve çok işlevli bir süreç gerekmektedir ve şirketin tüm birimleri bu süreçte katılmalıdır. Entegre raporda sunulan finansal ve finansal olmayan bilgilerin birbirini tamamlayıcı nitelikte

olması birlikte değerlendirilmelerini gerektirmektedir. Bu sebeple denetim mekanizması da birlikte oluşturulmalıdır. Entegre raporun hazırlanmasında olduğu gibi denetlenmesi de entegrasyon gerektirmektedir (Eccles, 2011: 14). Dolayısıyla bağımsız denetimin entegre raporda yer alan bilgiler konusunda güvence vermesi, kaliteli entegre raporlar hazırlanması için kuruluştaki entegre düşünme yaklaşımını yansıtan bir iç kontrol sisteminin varlığı ve etkili bir iç denetim işlevi gerekmektedir (Kurt, 2019: 118).

Bağımsız denetçiler ve denetim firmalarının günümüze kadar denetledikleri bilgiler finansal niteliktedir ve finansal bilgilerin denetimi Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları ve ülkemizde de buna uygun olarak hazırlanan Türkiye Denetim Standartlarına uygun olarak yapılmaktadır. Ancak finansal olmayan bilgilerin denetimi konusunda uzlaşmış görüş ve standartlar mevcut değildir (Kaya, 2015: 122). Entegre raporların bağımsız dış denetimi konusunda IIRC tarafından 2014 yılında entegre raporun güvencesine ilişkin dünyada mevcut güvence standartları ve bunların entegre raporlamada nerelerde kullanılabileceği tartışıldığı bir tartışma metni sunulmuştur. Ayrıca güvencenin sağlanması konusunda IFAC' ın Denetim Standartları Kurulu ve Account Ability örgütü tarafından sırasıyla Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Standardı (ISAE) 3000 ve AA1000 Güvence Standartları yayınlanmıştır (Kurt, 2019: 120).

Belirlenmiş standartların olmaması sebebiyle entegre raporda yer alan finansal olmayan bilgilere güvence sağlanması önem arz etmektedir. Denetim teriminin uluslararası alandaki denetim standartlarında finansal tablolardaki bilgilere uygulanması sebebiyle bazı kaynaklar finansal olmayan bilgilerin denetimi ifadesini kullanmaktan kaçınarak finansal olmayan bilgilerin güvencesi ifadesini kullanmaktadır. Günümüzde çoğu ülkede finansal olmayan bilgilere ilişkin güvence gönüllülük esasına dayalıdır. KPMG' nin 2008 yılında yapmış olduğu araştırmada Fransa, İtalya, İspanya ve İngiltere'deki kurumsal sosyal sorumluluk raporları için güvence görüşü alan şirket sayısında artış eğilimi bulunmuştur. En düşük orana sahip olan ABD'de bile güvence görüşü alan şirketlerin oranı 2002 yılında %2 iken, 2008 yılında %14'e ulaşmıştır (Eccles ve Krzus, 2010: 105). Finansal olmayan bilgiler için iç kontrol ve ölçüm sistemlerinin finansal bilgilerde olduğu kadar gelişmiş ve sağlam olmaması sebebiyle finansal olmayan raporlama için standartların iyileştirilmesi ve denetçilerin finansal olmayan bilgileri denetleme yeteneğini geliştirmesi gerekmektedir (Eccles, 2011: 14).

Günümüzde birkaç şirket finansal olmayan bilgiler için de finansal bilgiler için oluşturduğu gibi iç ölçüm ve kontrol sistemleri oluşturmuştur. Paydaşların alacakları kararlarda etkili olacak yüksek kaliteli finansal olmayan bilgi taleplerinin artacağı düşünülmektedir (Eccles ve Krzus, 2010: 109). Entegre raporlar, uygulanan muhasebe ve denetim çerçevelerinde düzenlemeler yapılmasını gerektirmektedir (Odenwald ve Berg, 2014: 50).

Ülkemizde finansal olmayan bilgilerin denetimini öngören bazı düzenlemeler mevcuttur. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun yayınlamış olduğu Bağımsız Denetçinin Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları Standardı' nın 3. maddesinde *“Diğer bilgilerin finansal tablolarla veya denetçinin denetim sırasında elde ettiği bilgilerle önemli ölçüde tutarsız olması, finansal tablolarda önemli bir yanlışlığın olduğuna ya da diğer bilgilerin önemli bir yanlışlık içerdiğine işaret edebilir. Her iki durumun da finansal tabloların ve bu tablolara ilişkin denetçi raporunun güvenilirliğini zedeleyebilmesi sebebiyle bu Bağımsız Denetim Standardı, denetçinin diğer bilgileri incelemesini ve değerlendirmesini [denetlemesini] zorunlu kılar. Söz konusu önemli yanlışlıklar, denetçi raporunun kullanıcılarının alacakları ekonomik kararları da uygun olmayan biçimde etkileyebilir.”* ifadesi yer almaktadır. Denetlenmiş finansal tablo bilgilerini de içinde barındıran entegre raporların ilgili standart kapsamında değerlendirilmesi uygun olacaktır. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun 2014 yılında yayınlamış olduğu Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri Standardı ile güvence denetimi uygulanmaya başlamıştır. Güvence denetimi, alınan veya sunulan hizmetin, finansal veya finansal olmayan bilgilerin kalitesinin üçüncü taraflarca doğrulanması neticesinde tarafların şirkete olan güven duygusunu arttıran bir denetim faaliyetidir (Dinç ve Atabay, 2016: 1540).

2.4.1. Entegre Raporlama ve İç Denetim İlişkisi

Entegre raporlama işletmenin değer yaratma süreci üzerinde durmaktadır. Değer yaratma, iç denetim faaliyetleri için de geçerlidir. Bu noktada iç denetim ile entegre raporlamanın örtüştüğü görülmektedir. Entegre raporlama finansal ve finansal olmayan bilgileri birbirleriyle ilişkilendirerek paydaşların kullanımına sunmaktadır. Finansal tablolarda sunulan veriler için bağımsız denetim tarafından görüş bildirilirken finansal olmayan bilgiler için paydaşlara güvence verecek bir denetim mekanizması

bulunmamaktadır. Bu noktada entegre raporlama sürecinde ve entegre raporda belirtilen risklerin kontrol altında olduğu ve etkili bir şekilde yönetildiği hususunda iç denetim güvence sağlamaktadır. İç denetim işletmenin tüm süreçlerini yakından tanıması ve işletmenin olası riskleri hakkında bilgi sahibi olması nedeniyle entegre raporun hazırlanması aşamasında danışmanlık yapabilir ve güvence verebilir. Yönetişim, risk yönetimi ve kontrol süreçleri hem entegre raporlamanın hem de iç denetimin alanına girmektedir. İçeriği ve amaçları sebebiyle işletmelerde önemli rol üstlenen iç denetim entegre raporlama üzerinde de önemli bir role sahiptir. Entegre raporlamada yer alan bilgiler için iç denetimin önemli bir güvence kaynağı olabileceği düşünülmektedir.

Günümüz iş dünyasında şirketler hesap verebilir ve şeffaf olmalıdır ve şirketin değer yaratması konusunda etkisi olan faktörlerin iyi anlaşılması gerekir. Şirketlerin değer yaratma noktasında paydaşların doğru değerlendirmeler yapabilmeleri için şirketlerin stratejisine, risk ve fırsatlarına, performansına, iş modeline, kaynaklarına, paydaşlarla olan ilişkilerine ve tüm bu faktörlerin birbirleri ile olan ilişkilerine ihtiyaçları vardır. Birbirleri ile ilintili olan bu faktörler şirketin bugünü ve geleceği noktasında bilgiler verir. İçinde sadece finansal bilgilerin değil gelecek odaklı ve daha geniş kapsamlı bilgilerin yer aldığı, kurumsal raporlamanın gelişimi olarak görülen entegre raporlama gelişmekte olan bir trend olarak karşımıza çıkmaktadır. Entegre raporu farklı ve önemli kılan gelecek odaklı olması ve böylece şirketin gelecekte değer yaratma durumu ile karşılaşabileceği riskler hakkında bilgi sunmasıdır. Entegre raporlamayı benimsemiş olan şirketlerin piyasadaki itibar ve değeri artarken kendi iç kontrol süreçleri de güçlenecektir.

İşletmenin tüm süreçlerini yakından tanıyan iç denetim, entegre raporlamada sunulan bilgilerin güvenilirliği konusunda işletmelere ve paydaşlara katkı sağlayacağı gibi entegre rapor hazırlama sürecinin daha verimli ve etkili olmasına da katkı sağlayacağı düşünülmektedir. Entegre raporda sunulan bilgilerin birçoğu iç denetim biriminden sağlanabilir. İç denetimin entegre raporlamaya en büyük katkısı finansal olmayan bilgiler için güvence sağlamasıdır. Kurumsal yönetim, risk ve fırsatlar, işletmenin karşılaşabileceği riskler için almış olduğu önlemler gibi paydaşların alacakları kararlarda etkili olan önemli hususlarda işletmelerde önemli bir role sahip olan iç denetim birimi öne çıkmaktadır.

Kuruluşun sürdürülebilirliğinin değerlendirilmesinde entegre raporlamanın güvenilir bir araç olarak görülebilmesi için kuruluşların raporda sunulan bilgilere güvence sağlamaları gerekmektedir. GRI, her büyüklük, sektör ve konum için raporlama çerçevesi

sunarken, entegre raporlamada bu mevcut değildir. Entegre güvence sağlanması iç ve dış denetçilerin koordinasyonu ile ilgilidir. Yönetim kurulu tarafından gereken güvence seviyesi tanımlanmalıdır. Ayrıca entegre raporlamaya ek olarak koordineli güvence alınmalıdır (ECIIA, 2015: 12). Özellikle paydaşların güveninin sağlanması için finansal olmayan bilgilere güvence verilmesi önemli bir konudur. Güvence bir süreçtir. Nitelikli, güvenilir ve amaca uygun bilgiye dayanmalıdır. Ölçülebilir ve uygun çerçevede olmalıdır. Riske dayalı yaklaşım benimsenmelidir. Denetim süreci standartlara dayalı olarak yürütülmeli ve yetkin ve objektif bireyler tarafından bağımsız değerlendirilmelidir. Ayrıca süreçlerden bağımsız olarak raporlanabilmelidir. IIRC, güvenilirliğin güçlü paydaş katılımı, bağımsız ve dış güvence gibi mekanizmalar tarafından geliştirildiğini ifade etmiştir. Ancak dış denetçilerin makul güvence sağlayabilmesi için bazı “içerik öğeleri” hakkında yeterli bilgi sahibi olması zor olabilmekte ve bu güvencenin sağlanması dış denetçinin bilgi, deneyim ve becerilerinde önemli değişiklik gerektirecektir (ECIIA, 2015: 11).

Entegre raporlamanın temel dayanakları, sağlam yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçleridir (IIA, 2015a: 8). Bu bağlamda iç denetimle yakın ilişkilidir.

Tablo2.3: Entegre Raporlama ve İç Denetimde Kurumsal Yönetim ve Risk

Entegre Raporlama Çerçevesinde Yönetişim ve Risk	Denetim Standartlarında Yönetişim ve Risk
4B KURUMSAL YÖNETİM 4.8 Kuruluşun kurumsal yönetim yapısı kısa, orta ve uzun dönemde kuruluşun değer yaratma yeteneğini nasıl etkiler? 4.9 Liderlik yapısı ve uygulamalarının kurumsal yönetim yapısı üzerindeki etkisi -Ücret ve teşvik politika ve uygulamalarının kurumsal yönetim ile bağlantısı	KURUMSAL YÖNETİM/YÖNETİŞİM 2110 İç denetim faaliyetinin kuruluşun yönetim süreçlerini değerlendirmek ve iyileştirmek için gerekli tavsiyelerde bulunma zorunluluğu vardır. 2110.A1 – İç denetim faaliyeti, kurumun etik ile ilgili amaç, program ve faaliyetlerinin tasarımı, uygulanmasını ve etkinliğini değerlendirmek zorundadır. 2110.A2 – İç denetim faaliyeti, kurumun bilgi teknolojileri yönetişiminin kurumun strateji ve amaçlarını destekleyip desteklemediğini değerlendirmek zorundadır.
4D FIRSATLAR VE RİSKLER 4.23 Kuruluşun kısa, orta ve uzun vadede değer yaratma kabiliyetini etkileyen spesifik risk ve fırsatlar nelerdir ve kuruluş bunları nasıl ele almaktadır 4.24 Bir entegre raporda, kuruluşun kısa, orta ve uzun vadede ilgili sermaye ögeleri üzerindeki etkileri ile kuruluşu özgü temel risk ve fırsatlar tanımlanır. 4.25 Risk ve fırsatlara ilişkin spesifik açıklamaların gerekliliği, pratik bilgilerin kapsama alınması, basmakalıp açıklamalardan kaçınılması 4.26 Kuruluşun değer yaratma kabiliyetini etkileyebilecek risklere olan yaklaşımı	RİSK YÖNETİMİ 2120 İç denetim faaliyeti; risk yönetimi süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve iyileştirilmesine katkıda bulunmak zorundadır. 2120.A1 – İç denetim faaliyeti, kurumun yönetim süreçlerinin, faaliyetlerinin ve bilgi sistemlerinin maruz kaldığı riskleri değerlendirmek zorundadır. 2120.A2 – İç denetim faaliyeti, suistimalin gerçekleşme ihtimalini ve kurumun suistimal riskini nasıl yönettiğini değerlendirmek zorundadır. 2120.C1 – İç denetçiler, danışmanlık görevleri sırasında, görevin amaçlarıyla uyumlu şekilde riski ele almak ve diğer önemli risklere karşı uyanık olmak zorundadır. 2120.C2 – İç denetçiler, danışmanlık görevlerinden elde ettikleri risk bilgilerini, kurumun risk yönetim süreçlerini değerlendirmede kullanmak zorundadır.

Kaynak: IIA (2013: 10).

İç denetim ve entegre raporlamanın örtüştüğü bir diğer temel nokta değer yaratmadır. Özellikle entegre raporlamanın kuruluşun değer yaratma sürecine yaptığı vurgu, iç denetim faaliyetlerinde de karşımıza çıkmaktadır. Şöyle ki, iç denetimin temel amaçlarından biri kurum faaliyetlerinin geliştirilerek, yaratılan değer artırılmasıdır (Ağdeniz, 2018: 128). İç denetim kuruluştaki süreçleri tanıır, işleme birimleri arasındaki iletişimin tutarlılığını etkileyebilir, güvence sağlar, olası riskler hakkında fikir verir Dolayısıyla, iç ve dış paydaşlarla iletişimi güçlendirmek ve artırmak için entegre raporlamanın benimsenmesini etkileyebilir. Bu bağlamda iç denetim, entegre raporlama

uygulamaları desteklemek ve geliştirmek için kuruluştaki önemli bir yere sahiptir (IIA, 2013: 5).

Avrupa İç Denetim Enstitüsü Konfederasyonu (The European Confederation of Institutes of Internal Auditing- ECIIA), raporlama sürecindeki her bir fonksiyonun rolünü birbirinden ayırt edebilmek adına üç savunma hattı modelini öne sürmüştür. Üç savunma hattı modeli aşağıdaki şekilde verilmiştir.

Şekil 2.2: Üç Savunma Hattı Modeli

Yönetim Kurulu /Denetim Komitesi		
Üst Yönetim		
1. Savunma Hattı	2.Savunma Hattı	3. Savunma Hattı
Yönetim Kontrolleri	Risk Yönetimi	İç Denetim
İç Kontrol Önlemleri	Finansal Kontrol	
	Uygunluk	
Dış Denetim		
Düzenleyiciler		

Kaynak: ECIIA (2015: 8).

İlk savunma hattı, operasyonel yönetimdir. Bu hat, finansal olmayan raporlama için hesap verebilirlik, güvenilirlik ve mülkiyet sahibidir. İkinci hat, risk yönetimi, finansal kontrol, uygunluktan oluşur. Ayrıca bu hat, operasyonel birimlere bilgi akışını sağlamaya yardımcı olan ve operasyonel yönetim tarafından etkin bir finansal raporlama yapılabilmesini kolaylaştıran benzer fonksiyonları da kapsar. Üçüncü ve son hat ise iç denetimdir. İç denetim üst yönetime ve organizasyonun yönetim kuruluna bağımsız denetim sağlar. İç denetim, finansal olmayan raporlama süreçleri ve açıklamalarıyla ilgili olarak güvence sağlayabilir (ECIIA, 2015: 8). Yeni raporlama sistemi ekonomik, sosyal ve çevresel bilgileri içerdiği için bu bilgilerin toplanması ve hazırlanmasında her bir savunma hattının rolü Tablo 2.2' de verilmiştir (ECIIA, 2015: 9).

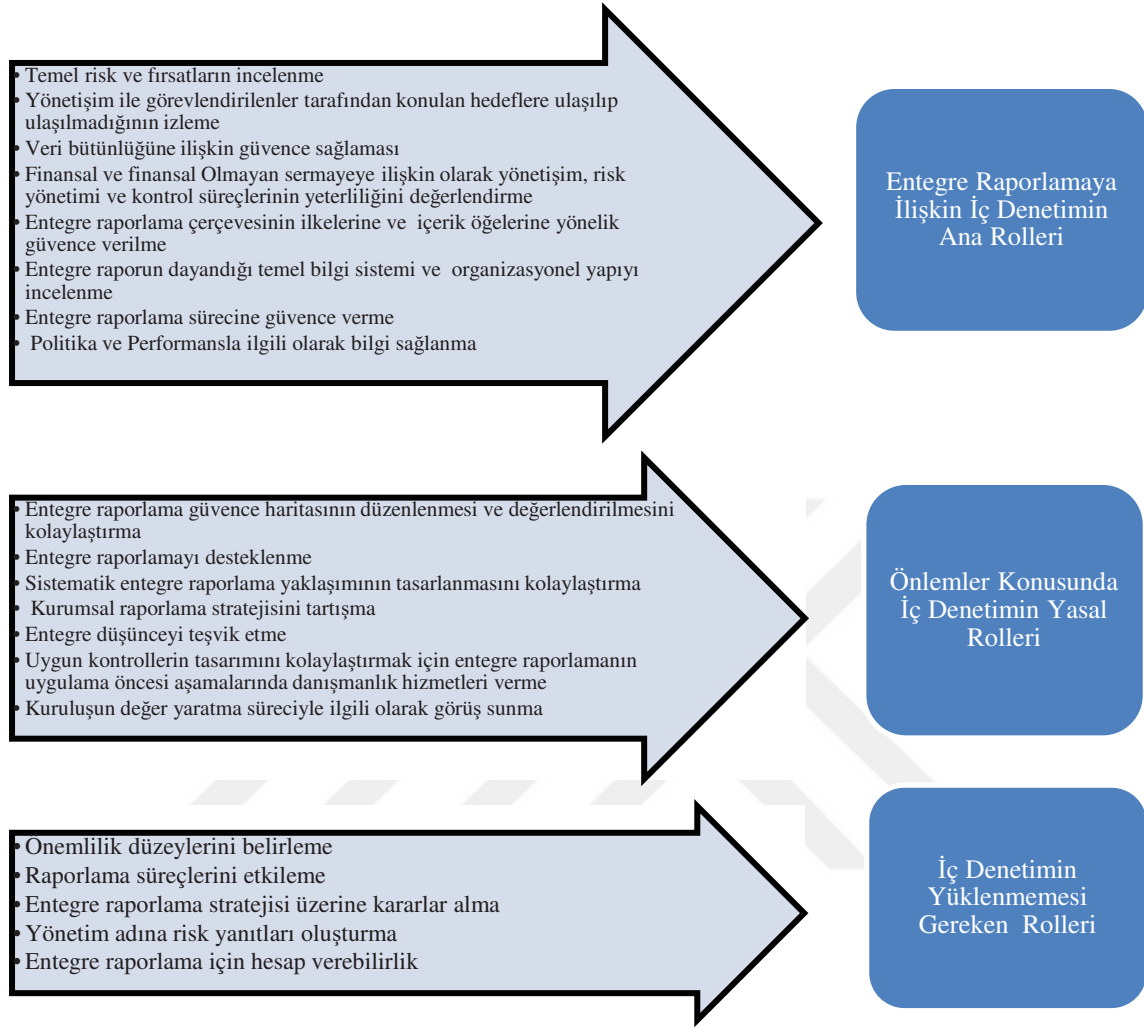
Tablo 2.4: Ekonomik, Çevresel ve Sosyal Bilgilerin Toplanması ve Hazırlanmasında Üç Savunma Hattının Rolü

	Ekonomik	Çevresel	Sosyal
1. Hat	Yolsuzlukla ve rüşvetle mücadele için veri toplanır. Bu hatta süreç izlenir ve gerektiğinde düzeltici faaliyetler yapılır.	Çevresel unsurlarla ilgili veriler toplanır. Anahtar performans göstergeleri tanımlanır. Bu hatta süreç izlenir ve gerektiğinde düzeltici faaliyetler yapılır.	Sosyal unsurlarla ilgili veriler toplanır. Bu hatta süreç izlenir ve gerektiğinde düzeltici faaliyetler yapılır.
2. Hat	1. hatta yardımcı olarak, raporlama formatı ve süreçleri tanımlanır.	Güvenlik, sağlık ve çevre koruma konuları tanımlanır. 1. hatta yardımcı olarak, raporlama formatı ve süreçleri tanımlanır.	İnsan Hakları tanımlanır. 1. hatta yardımcı olarak, raporlama formatı ve süreçleri tanımlanır.
3. Hat	Organizasyonun riskleri değerlendirmesi yönetmesi ve iç kontrol sistemiyle ilgili (1. ve 2. Hat dâhil) olarak güvence hizmeti sunulur.	Organizasyonun riskleri değerlendirmesi yönetmesi ve iç kontrol sistemiyle ilgili (1. ve 2. Hat dâhil) olarak güvence hizmeti sunulur.	Organizasyonun riskleri değerlendirmesi yönetmesi ve iç kontrol sistemiyle ilgili (1. ve 2. Hat dâhil) olarak güvence hizmeti sunulur.

Kaynak: ECIIA (2015: 9).

İç denetimin kuruluşun tüm sistemleri ve süreçleri arasında geniş bir bakış açısına ve risk ve kontrol anlayışına sahip olması, onu entegre raporlama için üretilen bilgilere danışma ve güvence sağlamak için önemli bir konuma getirmektedir. Entegre raporlamada iç denetimin rolü aşağıdaki şekilde verilmiştir (IIA, 2015a: 9).

Şekil 2.3: Entegre Raporlamada İç Denetimin Roller



Kaynak: IIA (2015a: 9).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE ÖRNEĞİNDE ETKİN İÇ DENETİMİN ENTEGRE RAPORLAMADA ROLÜ

Çalışmanın bu bölümünde etkin iç denetimin entegre raporlama açısından öneminin tespit edilebilmesi için yapılan araştırmanın verileri sunulacaktır. Veriler mülakat yöntemi neticesinde elde edilmiş ve MAXQDA 2018 programından yararlanılarak analiz edilmiştir. Önceki bölümlerde kuramsal temel oluşturmak amacıyla kuramsal ve kavramsal açıdan değinilen bilgilerin pratikte hangi ölçüde uygulandığının araştırılması çalışma için önem taşımaktadır. Bu bölümde, entegre raporlama ile iç denetim ilişkisi irdelenerek, iç denetimin entegre raporlama üzerindeki etkileri ortaya konmaya çalışılmıştır.

3.1. Araştırmanın Amacı ve Problemleri

Entegre raporların güvenilirliğinin sağlanmasında güçlü bir iç denetim mekanizmasına ihtiyaç duyulmaktadır. Bu bağlamda, çalışmanın temel amacı entegre raporların hazırlanmasında ve güvenilirliğinin sağlanmasında iç denetimin rolünün ve öneminin tespit edilmesi, entegre raporlama ve iç denetimin kurumsal uygulamalarda hangi açılardan ilişkisinin bulunduğu belirlenmesidir.

Araştırmanın amacı doğrultusunda “Entegre raporlama nedir ve nasıl olmalıdır?”, “Etkin iç denetim yapısı nedir?”, “Entegre raporlamada iç denetimin rolü nedir?”, “Entegre raporlamanın denetim mekanizması nasıl oluşturulacaktır?”, “Türkiye’de iç denetimin entegre raporlama üzerindeki etkisi nedir?” sorularına cevap aranmıştır.

3.2. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırlılıkları

Çalışmanın evrenini Türkiye’de entegre raporlama yapan şirketler ile entegre raporlama konusunda farkındalık oluşturma çabasında bulunan kişi ve kurumlar oluşturmaktadır. Ancak entegre raporlamanın yeni bir raporlama yaklaşımı olması ve entegre rapor yayınlayan şirket sayısının az olması çalışmanın kısıtıdır. Dolayısıyla mülakat yapılacak kişilerin belirlenmesinde nitel araştırma geleneğinde doğup şekillenen amaçlı örnekleme yöntemine (Creswell, 2016: 156- 157) başvurulmuştur. Türkiye’de entegre raporlama yapan kurum ve kuruluşlar Tablo 3.1’de verilmiştir.

Tablo3.1: Türkiye’de Entegre Raporlama Yapan Kurum ve Kuruluşlar

Türkiye’ de Entegre Rapor Yayınlayan Kurum ve Kuruluşlar		
Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar	Borsa İstanbul (2017, 2018)	
Kamu Kurumları	Yıldız Teknik Üniversitesi (YTÜ) Finans Kurumsal Yönetim ve Sürdürülebilirlik Merkezi (CFGs) (2017)	
Özel Sektör Şirketler	Bankacılık Sektörü	-Garanti BBVA (2017, 2018) -Türkiye İş Bankası (2018) -Türkiye Sınai Kalkınma Bankası (TSKB) (2016, 2017, 2018)
	Reel Sektör	-Adana Çimento (2016) -Aslan Çimento (2016) -Çimsa (2016, 2017, 2018) -Nuh Çimento (2017,2018)
Sivil Toplum Kuruluşları	Argüden Yönetişim Akademisi (2015, 2016, 2017)	
	Türkiye Eğitim Gönüllüleri Vakfı (2018)	
Yerel Yönetimler	Kadıköy Belediyesi (2018)	

Kaynak:<http://www.entegreraporlamatr.org/tr/entegre-raporlama/turkiyede-yayimlanan-entegre-raporlar.aspx> (E.T. 17.07.2019).

Entegre raporlama gelişme sürecinde olduğu için ülkemizde entegre raporlama yapan kurum ve kuruluş sayısı düşüktür. Ancak yine de zaman ve maliyet kısıtları nedeniyle tüm bu taraflar ile tek tek görüşülmesi mümkün olmadığı için amaçlı örnekleme yöntemine göre görüşme yapılacak kişi ve kurumlar tespit edilirken özellikle entegre raporlama tecrübesi olan ve/veya entegre raporlamanın geliştirilmesine yönelik olarak faaliyet gösteren kurum ve kuruluşlar, entegre raporlama konusunda akademik çalışmaları bulunan, projelerde görev alan kişiler dikkate alınmıştır. Amaçlı örnekleme yöntemlerinden maksimum çeşitlilik örnekleme tercih edilmiş, böylece şirketlerin, STK’ların, üniversitelerin ve akademisyenlerin bakış açısıyla konuyu derinlemesine incelemek amaçlanmıştır. Örneklemin kapsamı şöyledir:

- Entegre Raporlama Türkiye Ağı (ERTA) Yürütme Kurulu Başkanı & Kamu Üniversitesi Uygulama ve Araştırma Merkezi Kurucu Direktörü
- Sivil Toplum Kuruluşu (Vakıf) Araştırma Direktörü
- Sivil Toplum Kuruluşu (Dernek) Genel Sekreteri
- Entegre Rapor Hazırlayan Halka Açık Bir Şirketin İç Denetçisi
- Kamu Üniversitesi Öğretim Üyesi (Doç. Dr.)
- Kamu Üniversitesi Öğretim Üyesi (Dr.)
- Kamu Üniversitesi Uygulama ve Araştırma Merkezi Asistanı
- Sivil Toplum Kuruluşu (İç Denetim Meslek Örgütü) Genel Müdürü

3.3. Araştırmanın Yöntemi

Bu çalışmada nitel araştırma yöntemlerinden mülakat yöntemi kullanılmıştır.

Çalışmada veri toplama sürecinde, yarı yapılandırılmış mülakat yöntemi tercih edilerek, derinlemesine bilgi edinmek amaçlanmıştır. Mülakat soruları, katılımcıların entegre raporlama, iç denetim, entegre raporlama ve iç denetim arasındaki ilişki ve etkin iç denetimin entegre raporlama üzerindeki rolüne odaklanmıştır. Sorular, araştırılmak istenen hususları ortaya koymak amacıyla açık uçlu olarak tasarlanmıştır.

Görüşme formu 19 ana sorudan oluşmaktadır. 1., 6., 9., 10. ve 11. ana sorular ile 6.2 ve 6.3 alt sorular ilgili literatürden (IIA, 2015: 10), diğer sorular ise araştırmacı tarafından gözlem ve konuya hakim akademisyenler ile görüşmeler sonucunda hazırlanmıştır. Görüşmeler kapsamında Entegre Raporlama Türkiye Ağı yetkilisi (1), Sivil Toplum Kuruluşu (Vakıf) yetkilisi (1), Sivil Toplum Kuruluşu (Dernek) yetkilisi (1), entegre rapor hazırlayan halka açık şirket yetkilisi (1), Kamu Üniversitesi Uygulama ve Araştırma Merkezi yetkilisi (1), Kamu Üniversitesi Öğretim Üyesi (2), Sivil Toplum Kuruluşu (Meslek Örgütü) yetkilisi (1) olmak üzere toplam 8 kişi ile görüşmeler gerçekleştirilmiştir. Görüşmeler yüz yüze gerçekleşmiş, görüşme esnasında notlar alınmış, katılımcının izin verdiği ölçüde ses kayıt cihazıyla görüşmeler kaydedilmiştir. Sonrasında katılımcılardan alınan yanıtlar doküman haline getirilmiştir. Doküman haline getirilen veriler araştırmacı tarafından belirli temalar ve kodlar altında düzenmiş, MAXQDA 2018 programından yararlanılarak içerik analizi yöntemi ile analize tabi tutulmuş, analiz sonuçları yorumlanmıştır.

3.4. Araştırma Bulgularının Değerlendirilmesi

Görüşmede 19 adet soru sorulmuştur. Bu soruların tema olarak kodlanması aşağıdaki gibidir.

Tablo 3.2: Temalar ve İçerdiği Konular

TEMALAR/SORULAR	İÇERİK
Entegre Raporlama	-Entegre raporlama talebi (gönüllü/zorunlu) -Entegre rapor hazırlama, eğitim ve yayın durumu, - Karşılaşılan zorluklar, - Entegre raporlamanın dezavantajları, - Entegre raporlamanın avantajları, -Kurumsal raporlamada entegre raporlama, -Türkiye’deki entegre raporların durumu -Danışmanlık hizmeti, -Güvence sağlama, -Değer katma
Kurumsal Yönetim İlkeleri	-Şeffaflık, -Hesapverilebilirlik, -Adillik, -Sorumluluk
Entegre Raporlama ve İç Denetim İlişkisi	-Risk yönetimi, -Değer yaratma, -Entegre düşünce, -Sürdürülebilirlik, -Paydaşlarla etkileşim (iç ve dış), -Sermaye öğeleri, -Stratejik planlama, -Yönetim sürecine katkı, -Etik Değerler.
Entegre Raporlamada İç Denetimin Rolü	-Güvence sağlama, -Entegre düşünce, -Değer yaratma, -Paydaşlarla ilişkiler, -İş modeli, -Riskler ve fırsatlar, -Kurumsal genel görünüş, -Kurumsal Yönetim, -Stratejik odak ve geleceğe yönelim, -Bilgiler arası bağlantı (finansal-finansal olmayan), -Etkin kaynak dağılımı
Etkin İç Denetimin Entegre Raporlama Açısından Önemi	-İç denetim -Entegre Raporlama

Görüşme sorularına verilen cevaplar, her tema için alt kodlar belirlenerek Maxqda programında gösterilmiştir. Programda temalar halinde oluşturulan kod sistemine aşağıda yer verilmiştir.

Tablo 3.3: Kod Sistemi

1 Kurumsal Yönetim İlkeleri	0
1.1 Şeffaflık	9
1.2 Hesapverilebilirlik	2
1.3 Adillik	4
1.4 Sorumluluk	4
2 Entegre Raporlama	0
2.1 Entegre Raporlama Talebi	0
2.1.1 Zorunlu	0
2.1.2 Gönüllü	8
2.2 Entegre Rapor Hazırlama, Eğitim ve Yayın Durumu	0
2.2.1 Eğitim	5
2.2.2 Yayın	4
2.2.3 Rapor Hazırlama	3
2.3 Karşılaşılan Zorluklar	0
2.3.1 Güvence Verilecek Kuruluşların Azlığı	1
2.3.2 Nitelikli Personel Eksikliği	1
2.3.3 Rapora Dahil Edilecek Bilgiler	1
2.3.4 Raporda Yer Alan Bilgilerin Toplanması / Ölçülmesi	2
2.3.5 Yetersiz Farkındalık	3
2.3.6 Yönetim Desteğinin Olmaması	3
2.3.7 Zaman ve Maliyet	2
2.3.8 Entegre Düşünce Yapısının Olmaması /Eksikliği	2
2.3.9 Önemlilik Matrisini Belirlemek	1
2.3.10 Yeni Bir Raporlama Düzeni Olması	2
2.3.11 Güvence Verecek Kuruluşların Azlığı	1
2.3.12 Örneğinin Olmaması/Deneyim Eksikliği	5
2.3.13 Eksik Bilgi	3
2.3.14 Tartışma	1
2.3.15 Önemlilik Matrisini Belirlemek	1
2.4 Entegre Raporlamanın Dezavantajları	0
2.4.1 Nitelikli Personel Eksikliği	1
2.4.2 Şirket Alt Yapısının Hazır Olmaması	3
2.4.3 Entegre Düşüncenin Tam Anlamıyla Benimsenmemesi	1
2.4.4 Sonuçların Farklı Yorumlanması	1
2.4.5 Gelişimini Tamamlamamış Olması	1
2.4.6 Entegre Düşünce Oluşturmanın Zorluğu	1

2.5 Entegre Raporlamanın Avantajları	0
2.5.1 Risk Yönetimi	1
2.5.2 Bilgilerin Tek Raporda Sunumu	1
2.5.3 Yönetim Sürecine Katkı Sağlama	1
2.5.4 Paydaşlarla Etkileşim	1
2.5.5 Süreçlerin İyileştirilmesi	1
2.5.6 Çoklu Sermayenin Anlaşılması Sunumu	1
2.5.7 Saygınlık	2
2.5.8 Paydaşlara Sağlanan Katkının Sunulması	1
2.5.9 Bilgiler Arası Bağlantı(Finansal/Finansal Olmayan)	5
2.5.10 Yaratılan Değerin Açıklanması	2
2.5.11 Paydaşlarla Güven İlişkisi	5
2.5.12 Etkin Kaynak Kullanımı	1
2.5.13 Bütüncül Bakış	4
2.5.14 Uzun Vadeli Bakış Açısı	2
2.5.15 Birimler Arası Etkileşimin Artması	2
2.5.16 Geçmiş ve Gelecek Performansın Birlikte Sunumu	1
2.5.17 Stratejik Odak ve Geleceğe Yönelim	6
2.5.18 Bilgiler Arası Bağlantı	4
2.5.19 Riskler ve Fırsatlar	1
2.5.20 Saygınlık	1
2.5.21 Paydaşlara Sunulan Güven	5
2.5.22 Strateji/Vizyon/Misyon İle Uyum	3
2.5.23 Farkındalık	3
2.5.24 Kurumsal Yönetim İlkelerine Katkı	1
2.5.25 Daha Önceden Raporlanmayan Değerleri Görmek	1
2.5.26 İş Süreçlerine Bütüncül Bakış	2
2.5.27 Risklerin ve Fırsatların Daha İyi Görülmesi	1
2.5.28 Entegre Düşüncenin Benimsenmesi	2
2.6 Kurumsal Raporlamada Entegre Raporlama	0
2.6.1 Paydaş Odaklı	4
2.6.2 Anlaşılabilir	1
2.6.3 Sonuç Odaklı	2
2.6.4 Kalite Artışı	2
2.6.5 Bütüncül Bakış/Farkındalık	4
2.6.6 Yönlendirici/Öğretici	2
2.6.7 Yaygınlaşma Aşamasında	2

2.7 Türkiye'deki Entegre Raporların Durumu	0
2.7.1 Gelişim Aşamasında	6
2.7.2 Başlangıç Seviyesi	2
2.8 Danışmanlık Hizmeti	0
2.8.1 Güvenceye Engel Olmamalı	1
2.8.2 Tarafsız ve Bağımsız Olmalı	1
2.8.3 Entegre Düşünceye Hakimiyet	1
2.8.4 İç Denetim Biriminin Görevi	2
2.8.5 Farkındalık Yaratılması	1
2.9 Güvence Sağlama	0
2.9.1 Eğitim	1
2.9.2 Dış Denetçi Desteği	2
2.9.3 Tarafsızlık	1
2.9.4 Donanımlı Ekip	1
2.9.5 Öncelik Verilmeli	1
2.9.6 Kriterler Oluşturulmalı	1
2.10 Değer Katma	0
2.10.1 Sürdürülebilirlik	1
2.10.2 Sistem İyileştirme	2
2.10.3 Entegre Düşünce Yapısı	1
2.10.4 Bilgi Karşılaştırma	2
2.10.5 Entegre Bilgi Sistemi	5
3 Entegre Raporlama ve İç Denetim İlişkisi	0
3.1 Risk Yönetimi (Risk ve Fırsatların Değerlendirilmesi)	4
3.2 Değer Yaratma	1
3.3 Entegre Düşünce	1
3.4 Sürdürülebilirlik	0
3.4.1 Kurumsal Yönetim	1
3.4.2 Entegre Düşünme	1
3.4.3 Değer Yaratma	1
3.4.4 Farkındalık/İyileştirme	2
3.4.5 Fırsatlar	1
3.4.6 Risk Analizi	1
3.4.7 Stratejik Odak ve Geleceğe Yönelim	1
3.4.8 Bilgiler Arası Bağlantı	1
3.4.9 Paydaşlarla İlişkiler	4
3.5 Paydaşlarla Etkileşim (İç ve Dış Paydaşlar)	2

3.6 Sermaye Öğeleri	4
3.7 Stratejik Planlama (İş Modelinde)	0
3.7.1 Önem Verilmesi	3
3.7.2 Farkındalık	4
3.7.3 Kontrol Süreçlerinin Etkinliğini Arttırma	1
3.7.4 Güvence Sağlama	1
3.7.5 İş Planına Ekleme	2
3.7.6 Değerlendirme	2
3.7.7 Yönlendirme/Bilgilendirme	2
3.7.8 Eğitim	4
3.7.9 Süreçlerin İyileşmesi	2
3.7.10 Geleceğe Yönelik Hedefler ve Faaliyetler	3
3.8 Yönetim Sürecine Katkı	4
3.9 Etik Değerler	2
4 Entegre Raporlamada İç Denetimin Rolü	0
4.1 Güvence Sağlama	10
4.2 Entegre Düşünce	3
4.2.1 Uyum	1
4.2.2 Bütüncül Bakış	1
4.2.3 Birimler Arası İletişim	2
4.2.4 Denetim Planı	1
4.2.5 Risk Raporu	2
4.2.6 Süreçlerin İyileştirilmesi	4
4.3 Değer Yaratma	3
4.4 Paydaşlarla İlişkiler	10
4.4.1 İç Paydaşlarla Etkileşim Sağlanmalı	1
4.4.2 Dış Paydaşlarla Etkileşim Sağlanmalı	7
4.4.3 Paydaşlarla Etkileşime Gerek Yoktur	2
4.5 İş Modeli	0
4.5.1 Danışmanlık Hizmeti	1
4.5.2 Katkı Sağlamalı	2
4.5.3 Paydaşlarla İletişim	1
4.5.4 Potansiyel Riskleri Tanımlama	2
4.5.5 İç Denetim Biriminin Katkısına Gerek Yoktur	2
4.5.6 İç Denetim Birimi Kısmen Katkı Sağlamalı	2
4.6 Riskler ve Fırsatlar	5
4.7 Kurumsal Genel Görünüş	0

4.7.1 Silo Yaklaşımı	1
4.7.2 Finansal Olmayan Raporların Eksikliği	1
4.7.3 Bilgi Kirliliği	1
4.7.4 Gelecekteki Hedeflerin ve Vizyonun Eksikliği	3
4.8 Kurumsal Yönetim	0
4.9 Stratejik Odak ve Geleceğe Yönelim	3
4.10 Bilgiler Arası Bağlantı (Finansal / Finansal Olmayan)	2
4.11 Etkin Kaynak Dağılımı	1
5 Etkin İç Denetimin Entegre Raporlama Açısından Önemi	0
5.1 İç Denetim	0
5.1.1 Yasal Düzenlemeler ve Uygulamalarındaki Yetersizlikler	0
5.1.1.1 Çözüm Önerileri	0
5.1.1.1.1 İç Denetim Departmanı Kurma Zorunluluğu	1
5.1.1.1.2 Uluslararası Standartların Uygulanması	1
5.1.1.1.3 Kotasyon Ücretlerinden Muafiyet	1
5.1.1.1.4 Eğitim Destekleri	1
5.1.1.2 Yetersiz Yasal Düzenleme Uygulamaları	0
5.1.1.2.1 Bilgi Yetersizliği	1
5.1.1.2.2 Denetim Eksikliği	1
5.1.2 Şirket İçi İletişim	3
5.1.3 Yönetim Sistemi	3
5.1.4 Anlaşılabilir Raporlama	2
5.1.5 Farkındalık	4
5.1.6 Güvence Sağlama	2
5.1.7 Yönetişim	5
5.1.8 Risk Yönetimi	5
5.1.9 Değer Yaratma	3
5.2 Entegre Raporlama	0
5.2.1 Baş Denetçi Bilgi Düzeyi	0
5.2.1.1 Bütüncül Bakış Açısı	1
5.2.1.2 Bilgi Sahibi	6
5.2.2 Stratejik Olarak Önemli	4
5.2.3 Kurumsal Yönetim	1
5.2.4 Risk Yönetimi	7
5.2.5 Değer Yaratma	0

3.4.1. Kurumsal Yönetim Teması

Katılımcıların görüşme sırasında kurumsal yönetim ilkelerine ne kadar çok değindikleri aşağıdaki grafikte verilmiştir.

Grafik 3.1: Kurumsal Yönetim İlkeleri Teması

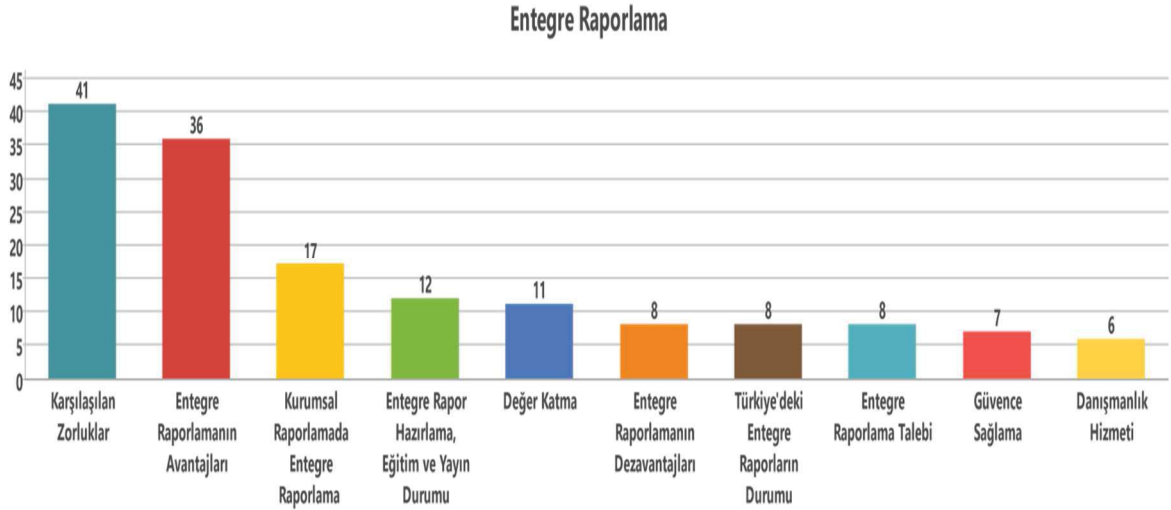


Grafik 3.1’ den de görüleceği üzere kurumsal yönetim ilkeleri temasında işlenen şeffaflık, adillik, sorumluluk ve hesapverilebilirlik kodları katılımcılar tarafından görüş bildirilmiş konulardır. Bu kodlardan şeffaflık kodu diğer kodlara göre biraz daha yoğun işlenmiştir.

3.4.2. Entegre Raporlama Teması

Katılımcıların entegre raporlamaya bakış açısının ölçülmeye çalışıldığı entegre raporlama temasında sorulara verilen yanıtlar incelenerek özel kodlarla detaylandırılmıştır.

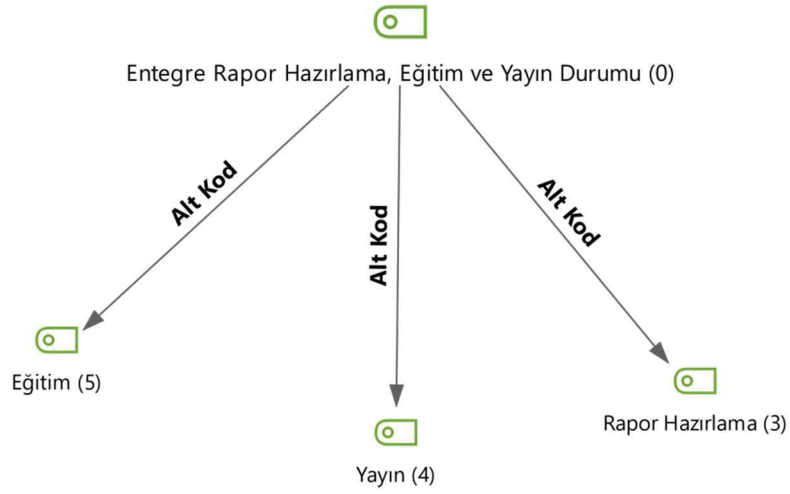
Grafik 3.2: Entegre Raporlama Teması



Entegre raporlama temasında katılımcılara yöneltilen sorularda işlenen konular en çok işlenen konulardan en az işlenene doğru sıralandığında; karşılaşılan zorluklar, entegre raporlamanın avantajları, kurumsal raporlamada entegre raporlama, entegre rapor hazırlama, eğitim ve yayın durumu, değer yaratma, entegre raporlamanın dezavantajları, Türkiye’de entegre raporlamanın durumu, entegre raporlama talebi, güvence sağlama danışmanlık hizmeti alt kodlarında toplanmıştır.

Katılımcıların entegre raporlama konusunda betimsel analiz sonuçları aşağıda verilmiştir.

Şekil 3.1: Entegre Rapor Hazırlama, Eğitim, Yayın Durumu

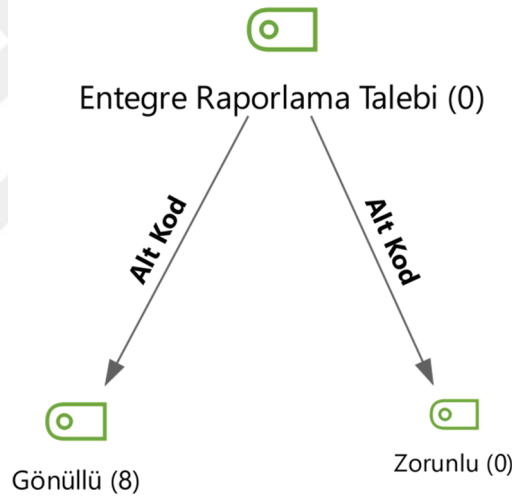


Katılımcıların entegre rapor hazırlama, eğitim ve yayın durumları incelendiğinde 3 katılımcının kurumsal düzeyde entegre rapor hazırladığı anlaşılmaktadır. Bu katılımcılar, bir Kamu Üniversitesi Uygulama ve Araştırma Merkezi, bir halka açık şirket ve bir Sivil Toplum Kuruluşu (Vakıf)’nu temsil etmektedir. Halka açık olan şirket 2016, 2017, 2018 yıllarında, Kamu Üniversitesi Uygulama ve Araştırma Merkezi 2017 yılında, ve Sivil Toplum Kuruluşu (Vakıf) 2015, 2016, 2017 yıllarında entegre rapor yayınlamıştır. Sivil Toplum Kuruluşu (Vakıf), Türkiye’de ilk entegre rapor yayınlayan kuruluş olmakla birlikte entegre raporlama konusunda Dünya’da ilk 10 kuruluş arasındadır. Katılımcılardan 4’ünün entegre raporlama konusunda akademik çalışmaları, 8 katılımcıdan 5’inin entegre raporlama konusunda eğitim verme/alma durumu bulunmaktadır. Entegre Raporlama Türkiye Ağı Yürütme Kurulu Başkanı ve Kamu Üniversitesi Uygulama ve Araştırma Merkezi kurucu direktörü, entegre raporlamanın ülkemizde gelişmesine öncülük etmiş ve bu alanda çok sayıda yayına sahiptir. IIRC akredite / akredite olmayan eğitimleri ve entegre raporlama bilgilendirme eğitimleri bulunmaktadır. Sivil Toplum Kuruluşu (Vakıf) Araştırma Direktörü, entegre düşünce eğitimi vermektedir. Kamu Üniversitesi Öğretim Üyesi Doç. Dr., KPMG&ACCA ve YTÜ CFGS işbirliği ile “Türkiye’de Entegre Raporlama: Mevcut Durum Paydaşların Algı ve Beklentileri” konulu bir araştırma raporunu hazırlayan ekibin üyesidir. Araştırmaya katılan Kamu Üniversitesi Öğretim Üyesi Dr. ise entegre raporlama konusunda akademik çalışmalara sahip olmakla birlikte TİDE’nin çeşitli komitelerinde görev almıştır. Kamu Üniversitesi Uygulama ve Araştırma Merkezi Asistanı IIRC akredite entegre raporlama eğitimini almış olup entegre raporlama

konusunda akademik çalışmalar yapmaktadır. Sivil Toplum Kuruluşu (Meslek Örgütü) Genel Müdürü, iç denetim mesleğinin akademik gelişimi için hizmetler sunan, denetim mesleğinin nitelikli meslek mensupları tarafından yürütülmesini sağlamak üzere yetiştirilmeleri ve mesleki gelişimleri ile ilgili olarak ulusal ve uluslararası nitelikte kurslar, seminerler, sempozyumlar, çalıştaylar ve eğitim programları düzenlemek amacıyla faaliyetlerini sürdüren kurumu temsil etmektedir. Sivil Toplum Kuruluşu (Dernek) Genel Sekreteri ise ülkemizde kurumsal yönetim anlayışının tanınması, geliştirilmesi ve uygulanması için faaliyetlerde bulunan derneği temsil etmektedir.

Katılımcıların entegre raporlama konusundaki zorunlu/gönüllü talebi gösteren şekil aşağıda verilmiştir.

Şekil 3.2: Entegre Raporlama Talebi



Şekil 3.2’den de anlaşılacağı üzere katılımcıların hepsi entegre raporlamanın gönüllü olmasını ifade etmiştir. Katılımcılarımızın entegre raporlamanın neden gönüllü olmasını tercih ettiklerine yönelik ifadelerinden dikkat çeken bazıları şöyledir:

“...Zorunlu olduğunda istenilen sonucu vermeyebilir. Daha çok yeni, yaygınlaştırılması gerekiyor.” (Sivil Toplum Kuruluşu –Dernek- Genel Sekreteri)

“...Raporlama kültürü yaygınlaştıkça, kurumlar faydasını gördükçe raporlamanın ilerleyen yıllarda normal seyrinde zorunlu olmasının kurumlar için bir yaptırım niteliği taşımayacağını düşünüyorum.” (Kamu Üniversitesi Öğretim Üyesi Doç. Dr.)

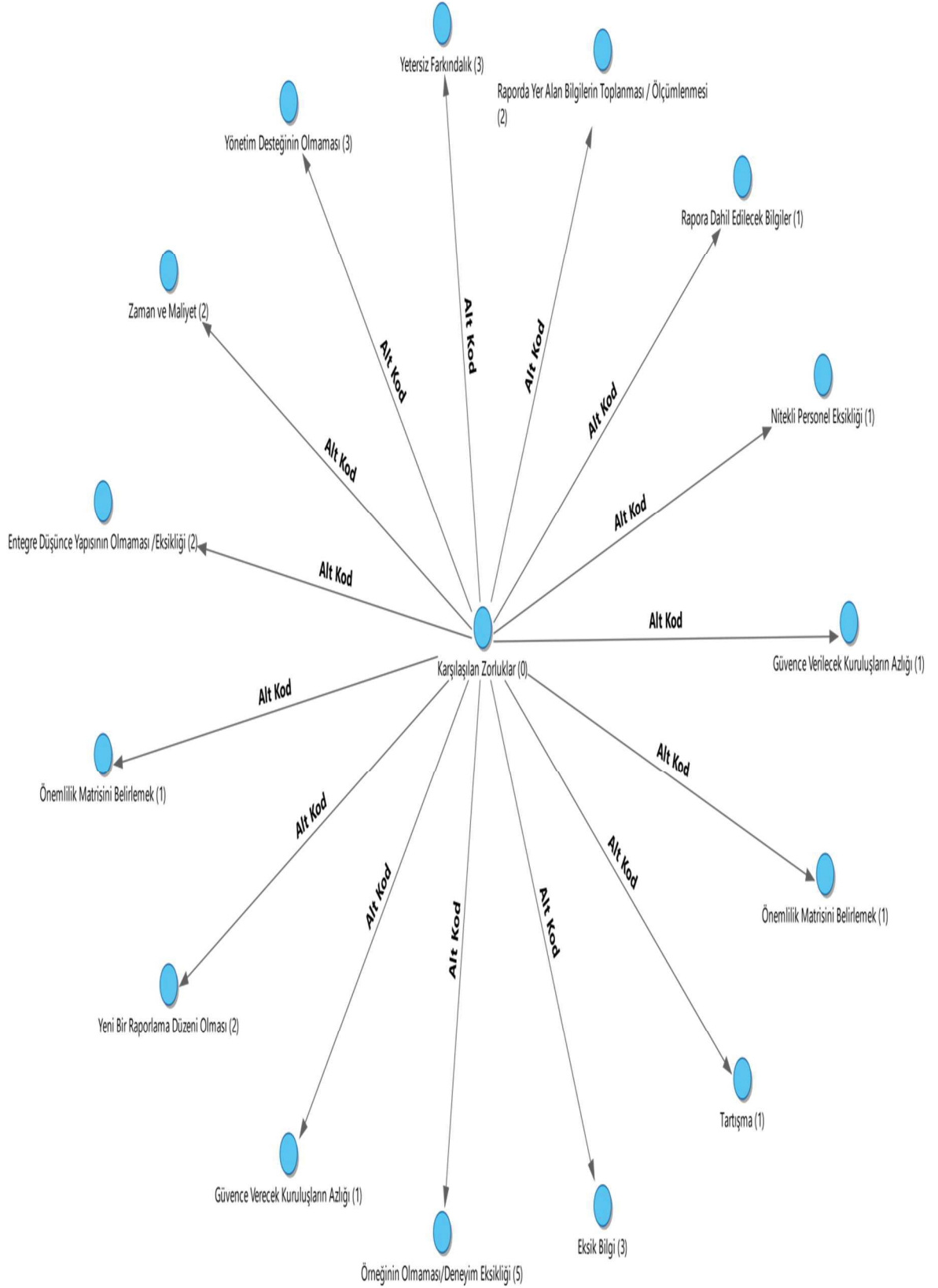
“...Zorunlu olma aşamasına gelinceye kadar şirketlerin alt yapısını hazırlamaları gerekir.” (Kamu Üniversitesi Uygulama ve Araştırma Merkezi)

“Zorunlu olması gerektiğini düşünmüyorum. Çünkü şirketler raporun hazırlanması için gerekli hazırlıkları yapmadığı ve altyapıya sahip olmadığı sürece hazırlanan raporların yüksek kalitede olacağını düşünmüyorum. Entegre raporu hazırlayan firmalara fayda sağlayacağına yönelik teşvik, yönlendirme yapılabilir. Teşvik edici kurumlar özellikle halka açık şirketlerde SPK, Borsa İstanbul, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu gibi kurumlar yönlendirici bir rol üstlenebilir. ERTA olarak direkt bu kurumlarla iletişim halinde çalışıyoruz teşvik etme ve yönlendirmeleri için.” (ERTA Yürütme Kurulu Başkanı)



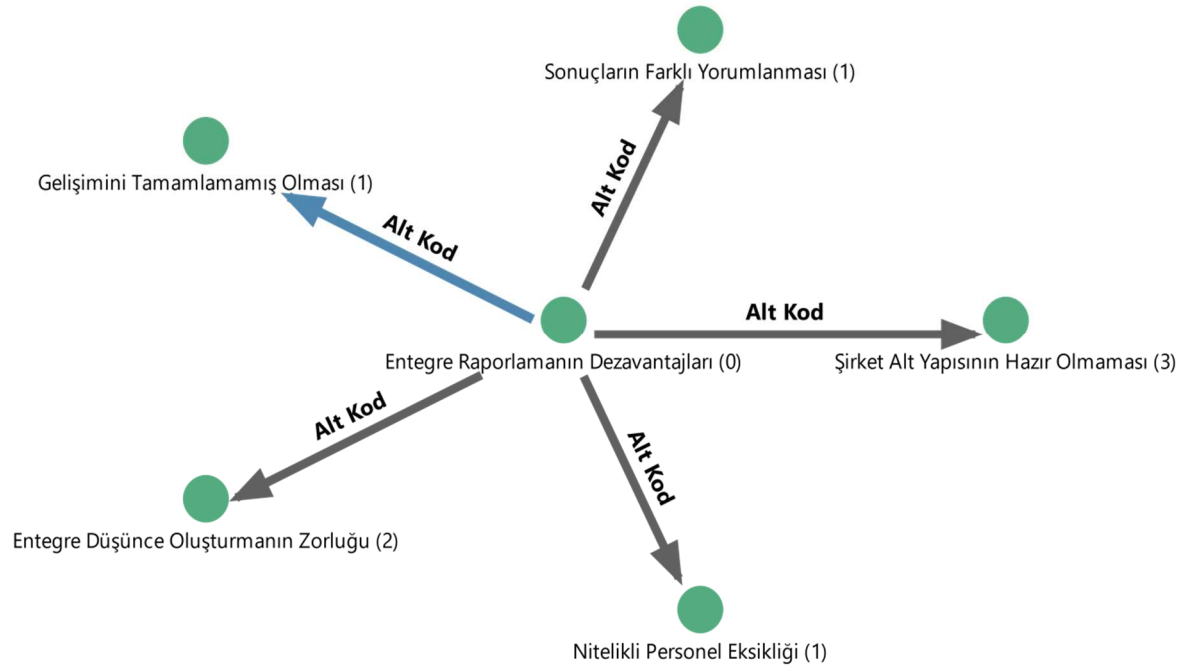
Entegre raporlama konusunda karşılaşılan zorluklar Şekil 3.3' te verilmiştir.

Şekil 3.3: Entegre Raporlamada Karşılaşılan Zorluklar



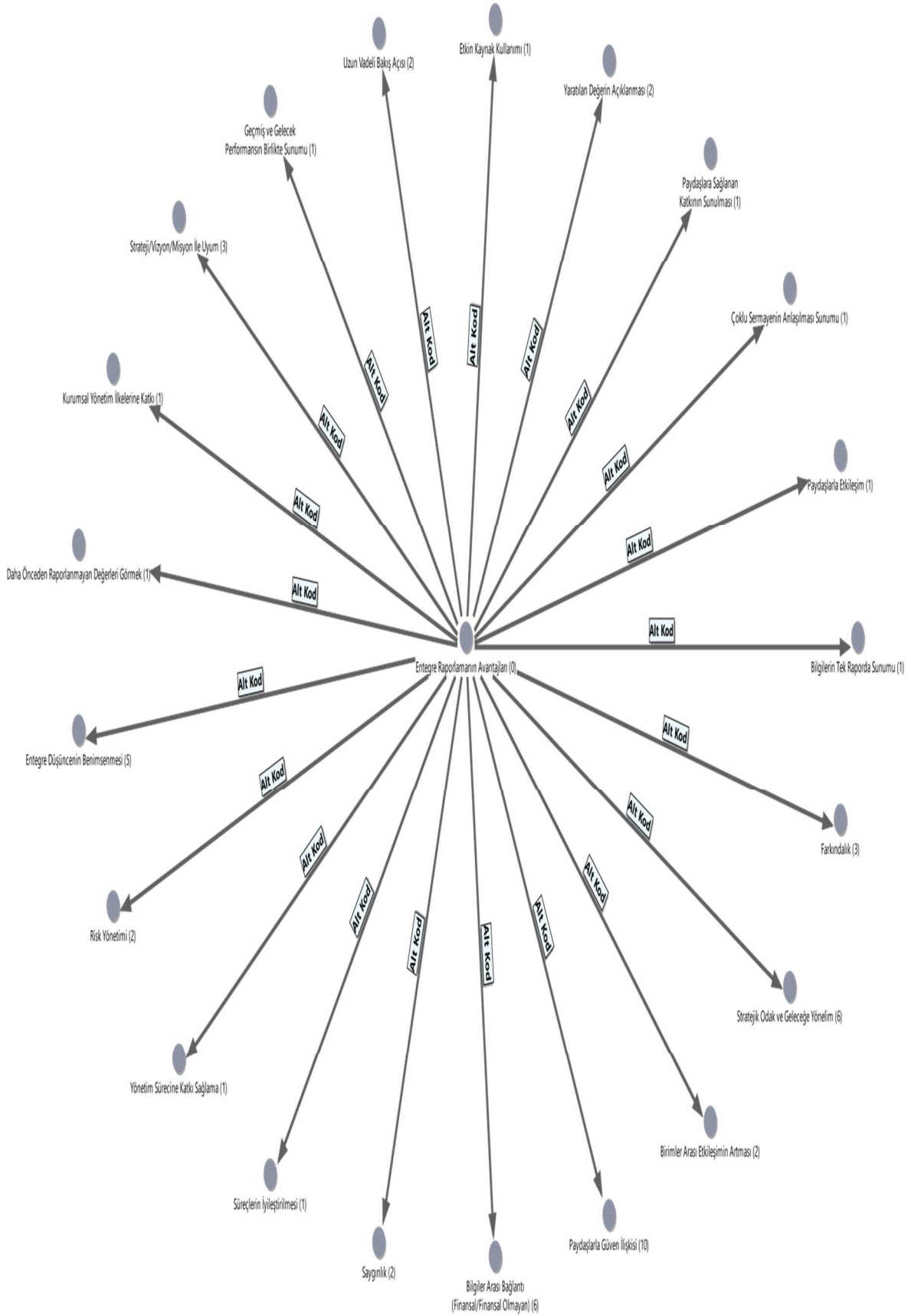
Yukarıdaki şekilde görüldüğü üzere katılımcılarımızdan entegre raporlamada karşılaşılan zorluklar kategorisinde alınan cevaplardan en sık rastlanan, örneğinin olmaması/deneyim eksikliği olmuştur. Bunu takiben, entegre raporlamada karşılaşılan zorluklar kategorisinde eksik bilgi, yönetim desteğinin olmaması, yetersiz farkındalık, yeni bir raporlama düzeni olması, zaman ve maliyet, raporda yer alan bilgilerin toplanması ve ölçümlenmesindeki zorluklar, önemlilik matrisinin belirlenmesi, kişileri bir araya getirerek düşüncelerini değiştirmeye yönelik ortaya çıkan tartışma, güvence verecek kuruluşların azlığı, nitelikli personel eksikliği noktalarında görüş bildirmişlerdir.

Şekil 3.4: Entegre Raporlamanın Dezavantajları



Entegre raporlamanın dezavantajları kategorisinden katılımcılarımızdan alınan cevaplar şirket alt yapısının hazır olmaması, nitelikli personel eksikliği, entegre düşüncenin tam olarak benimsenmemesi, sonuçların farklı yorumlanması (her şirketin farklı anlamlar yüklemesi), gelişimini tamamlamamış olması, entegre düşünce oluşturmanın zorluğu alt kodları çerçevesinde işlenmiştir. En çok dikkat çekilen husus henüz şirketlerin alt yapısının entegre raporlama hazırlamaya uygun ve yeterli olmamasıdır.

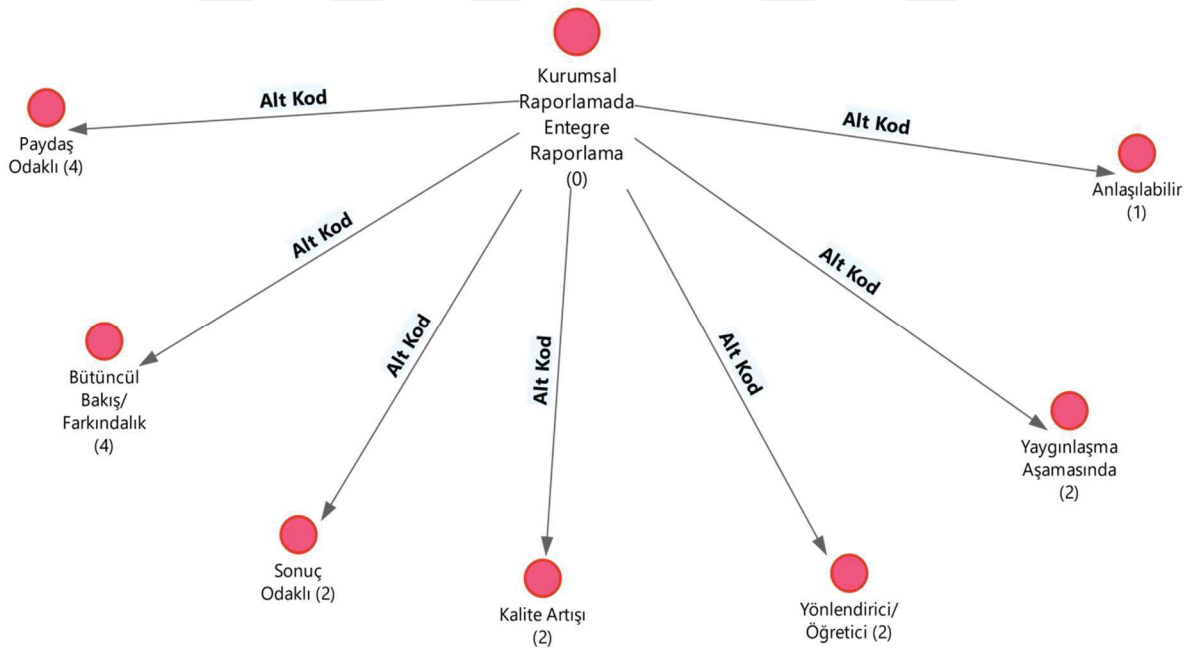
Şekil 3.5: Entegre Raporlamanın Avantajları



Entegre raporlamanın avantajları kategorisi; alınan cevaplar ışığında riskler ve fırsatlar, çoklu sermayenin anlaşılması sunumu, bilgiler arası bağlantı (finansal/finansal olmayan), paydaşlarla etkileşim, bilgilerin tek raporda sunumu, risk yönetimi, yönetim sürecine katkı sağlama, saygınlık, birimler arası etkileşimin artması, daha önceden raporlanmayan değerleri görmek, kurumsal yönetim ilkelerine katkı, strateji/vizyon/misyon ile uyum, farkındalık, paydaşlara sunulan güven, etkin kaynak kullanımı, süreçlerin iyileştirilmesi, stratejik odak ve geleceğe yönelim, paydaşlara sağlanan katkının sunulması, yaratılan değerın açıklanması, uzun vadeli bakış açısı, geçmiş ve gelecek performansın birlikte sunumu kodları çerçevesinde işlenmiştir. Bu kodlar arasında özellikle stratejik odak, geleceğe yönelim, bilgiler arası bağlantı, bütüncül bakış, paydaşlarla güven ilişkisi katılımcıların üzerinde sıklıkla durduğu konu olarak öne çıkmaktadır.

Kurumsal raporlamanın geleceğini nasıl görüyorsunuz? Entegre raporlamanın kurumsal raporlamayı daha ileriye taşıyacağını düşünüyor musunuz? sorusu hakkında katılımcılarımızın görüşleri Şekil 3.6'da verilmiştir.

Şekil 3.6: Kurumsal Raporlamada Entegre Raporlama



Kurumsal raporlama uygulamaları arasında entegre raporlama paydaş odaklı, bütüncül bakış açısına sahip, sonuç odaklı, kalite artışı sağlayan, yönlendirici/öğretici, yaygınlaşma aşamasında bulunan raporlama sistemi olarak ifade edilmiştir. Katılımcılar

açısından entegre raporlamanın özellikle paydaş odaklı olması ve bütüncül bakış açısı sunması öne çıkan konulardandır. Katılımcıların çarpıcı ifadelerinden bazıları şöyledir:

“Entegre raporlamanın kurumsal raporlamayı daha ileriye taşıyacağını düşünüyorum. Şuan ki raporlama düzeninin ne iç ne dış, ne yatırımcı ne de diğer kullanıcıların bilgi ihtiyacını karşılayamadığını düşünüyorum. Entegre raporlama, tüm paydaşların ihtiyacı olan bilgileri sağlayarak şirketin sürdürülebilir değer yaratması anlamında hem içsel gelişimine katkı sağlıyor, hem de diğer paydaşlara katkı sağlıyor.” (ERTA Yürütme Kurulu Başkanı)

“...Daha ileriye taşıyacaktır.” (Entegre rapor hazırlayan halka açık şirket iç denetçisi)

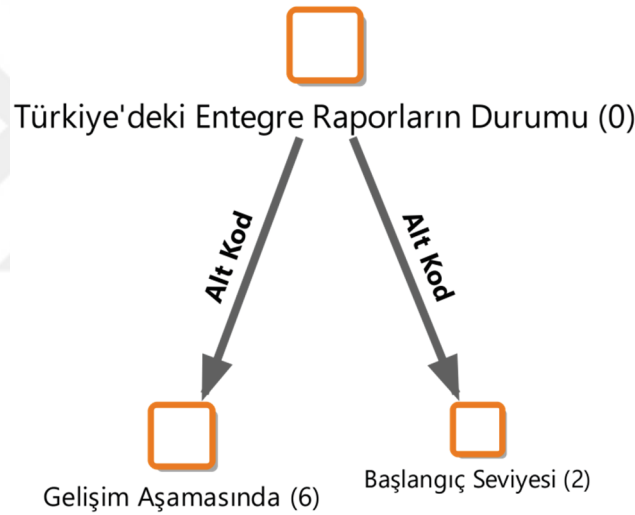
“Mutlaka taşıyacak çünkü bu kadar güzel bir kaynak, güzel bir yönlendirici çerçeve, paydaşın merkezde olduğu bir raporlama sistemini mutlaka ileri taşıyacaktır. Dünya artık paydaş odaklı dönüyor yani alıştığımız gibi yürümüyor bu işler. Dolayısıyla sadece kar odaklı yürümüyor. Tabi ki kar elde edecek bir kuruluş ama paydaşı ve insanı merkeze koymak zorunda kalıyorsunuz artık dünya bunu istiyor. Birçok raporlama inisiyatifi şuan birbiriyle mukayese halinde ve yeni düzene ayak uydurmaya çalışıyor. Dolayısıyla geleceğinde gördüklerim, diğer raporlama türlerinde de bir değişim ve dönüşüm söz konusu ve entegre raporlamanın hayata geçmesi diğer kurumsal raporlamalarında kalitesini arttırıyor.” (Sivil Toplum Kuruluşu –Vakıf- Araştırma Direktörü)

“Yatırımcılar, tedarikçiler, müşteriler, şirket çalışanları gibi paydaşlar açısından entegre raporlamanın fayda sağladığını düşünüyorum. Doğru iş yapma ve paydaşlara katkı anlamında ne yapması gerektiğinin farkına varıyor. En önemli faydayı şirkete sağlıyor bence, şirket ne yaptığının ve ne yapması gerektiğinin farkına varıyor. Şirketler entegre raporlamayla birlikte önlerine bir ev ödevi alıyor. Yapabileceklerinin farkına varıyor ve bir sonraki süreçte şirketlerin daha iyi iş yapmasına katkıda bulunuyor entegre raporlama. Tabi bilinçli yapılan bir raporlama için bu böyle.” (Kamu Üniversitesi Uygulama ve Araştırma Merkezi)

“Örneğin paydaşların talepleri kurumsal rapor türünü etkiler. Yaşanan şirket skandallarına (Enron vb.) çözüm olarak kurumsal yönetim raporlaması önerildi. Geçen süreçte yaşananlar kurumsal yönetim raporlamasının da çare olmadığını gösterdi. Ayrıca

sürdürülebilirlik raporunun çok fazla ve karmaşık bilgi sunması ve teknik bir dille hazırlanması anlaşılmasını zorlaştırmakta diyebiliriz. Bunları önleyecek, değer yaratan, yaratılan faydayı paylaşmaya yönelik, daha insanca yaşamaya, gelir adaletsizliğindeki makasın kapanmasına yönelik vb. için çeşitli çabalar var. Refah seviyesi daha yüksek olan ülkeler sosyal boyutu ve çevreyi daha fazla düşünür hale geldikleri için bu anlamda entegre raporlama oradan bize doğru yayılan bir raporlama. Söylediğim nedenlerden dolayı ihtiyaç duyuluyor entegre raporlamaya. Bir de kaynaklar hep sonsuz gibi düşünülüyor. Döngüsel ekonomiye geçiş aynı zamanda entegre raporlamanın ortaya çıkmasını sağlıyor. Entegre raporlama, bence insana en uygun raporlama, sosyal hakları destekliyor, dış paydaşları da memnun ediyor.” (Kamu Üniversitesi Öğretim Üyesi Dr.)

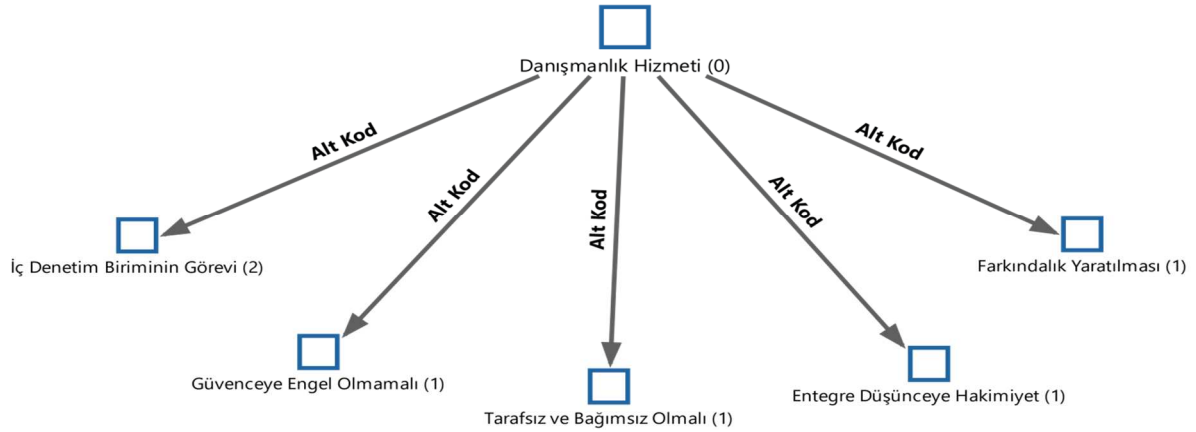
Şekil 3.7: Türkiye’deki Entegre Raporların Durumu



Katılımcılarımızın 6’sı ülkemizin entegre raporlama konusunda gelişim aşamasında olduğunu, 2’si ise henüz başlangıç seviyesinde bulunduğumuzu ifade etmiştir.

Entegre raporlamada danışmanlık hizmeti sunulmasıyla ilgili düşünceniz nedir? Sorusuna katılımcılarımız 5 alt kodla işlediğimiz görüşlerini bildirmişlerdir.

Şekil 3.8: Danışmanlık Hizmeti



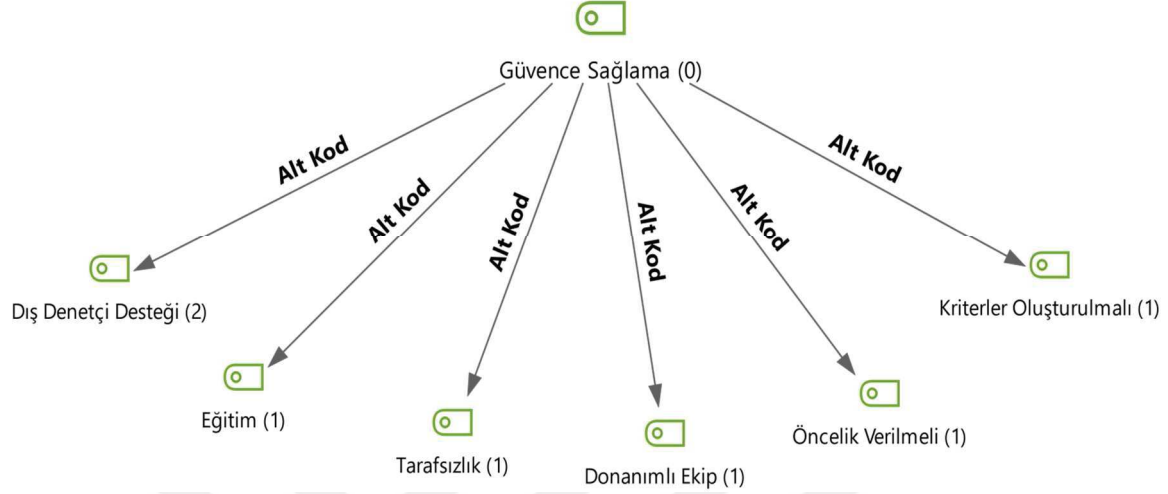
Şekil 3.8’de görüleceği üzere danışmanlık hizmeti kategorisi iç denetim biriminin görevi, güvenceye engel olmamalı, tarafsız ve bağımsız olmalı, entegre düşünceye hakimiyet ve farkındalık yaratma kodları ile işlenmiştir. İç denetim biriminin entegre raporlama konusunda danışmanlık hizmeti sağlayabileceği yanıtlarda yoğunken, bu hizmetin güvenceye engel olmaması ve tarafsız olması gerektiği, entegre düşünce yapısına hakim olması ve sadece danışmanlık hizmeti alınarak hazırlanmaması gerektiğinin farkında olunması dengeli olarak dağılmıştır. Çarpıcı katılımcı ifadeleri ise şöyledir:

“...Mervyn King entegre raporlamanın kurucularından, bizimde danışma kurulumuzda ve biz onunla da bu konuyu çok tartıştık. O da diyor ki entegre düşünce bir düşünce sistematığının değişimi. İnanın diyor entegre raporlamayı yaptığınız için mi entegre düşüncüyü benimsiyorsunuz yoksa entegre düşüncüyü benimsediğiniz için mi raporlamayı yapıyorsunuz benim için bir farkı yok diyor. Önemli olan o düşünce egzersizini yaşamış olmanız. Dolayısıyla danışmanlık faaliyetleri bu konuda farkındalığı arttırmaya yönelik nasıl çalışılacağını, yapısını, yönlendirmesini yapmaya yönelik olabilir ki belki de olmalıdır. Ama sıfırdan bir raporu yazmak olmamalıdır.” (Sivil Toplum Kuruluşu –Vakıf- Araştırma Direktörü)

“Şirket nasıl sürekli değişen dinamik bir yapıysa entegre raporlama da dinamik bir süreçtir. Haliyle bu raporlamada iç denetçiye önemli bir danışmanlık görevi de düşüyor. Daha önce diğer faaliyetlerde danışmanlık hizmeti sunduğu gibi bu değişim sürecinde de yönetime entegre raporlama konusunda bir danışmanlık hizmeti sunar. Entegre raporlama esasında şirket faaliyetlerinin bütüncül bir şekilde raporlaması olduğu için bu hizmeti sunar. İç denetimin hem geriye dönük bir geri bildirim verme hem de ileriye yönelik

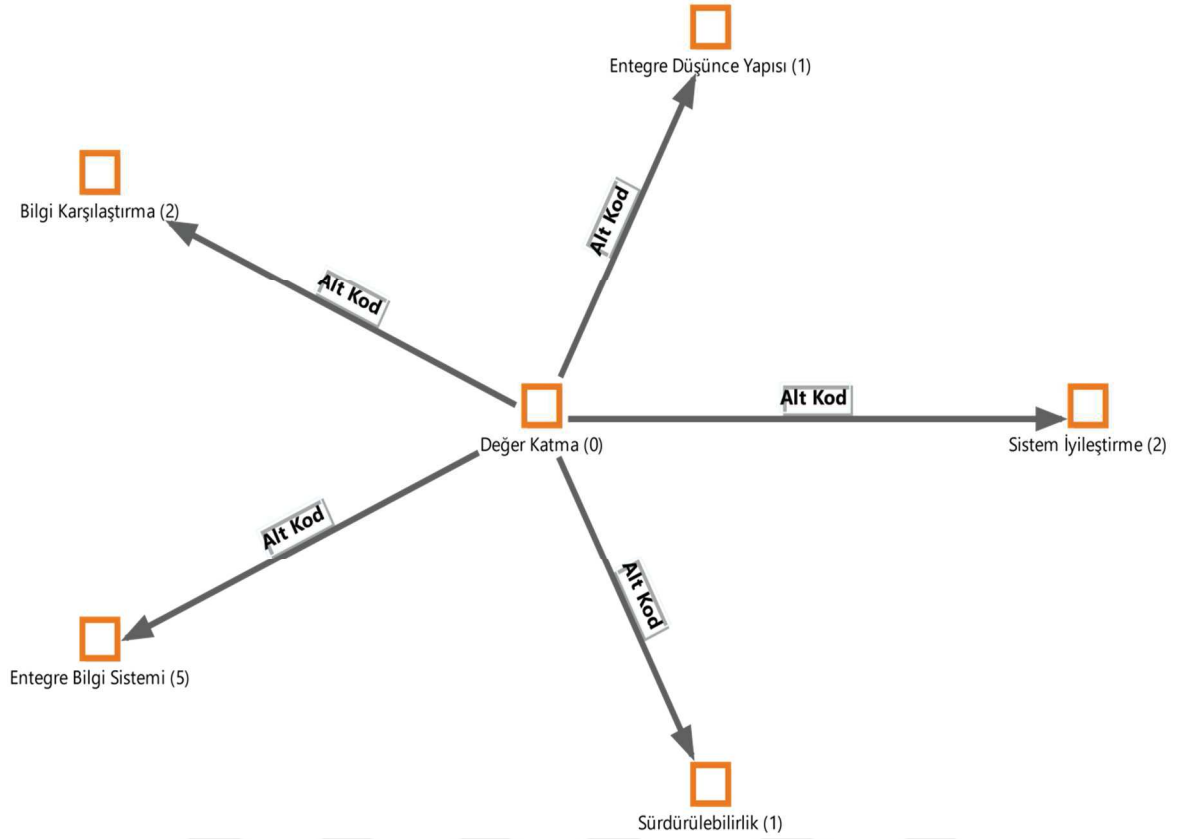
önlemler alınmasını sağlayan önleyici fonksiyonu var. İç denetçinin tarafsızlığının ve bağımsızlığının sağlanması lazım.” (Kamu Üniversitesi Öğretim Üyesi Dr.)

Şekil 3.9: Güvence Sağlama



Entegre raporlamaya güvence verilmesi hakkındaki görüşleri sorulan katılımcıların yanıtları dış denetçi desteği, eğitim, tarafsızlık, donanımlı ekip, öncelik verilmeli, kriterler oluşturmalı kodları ile işlenmiştir. Katılımcılar tarafından güvence hizmetlerini iç denetçinin verebileceği ancak bu süreçte dışarıdan sağlanmasının yararlı olacağı, böylece tarafsızlık anlamında da katkı sağlanacağı, entegre raporlamanın denetimi için denetçilere ayrıca bir eğitim verilmesi gerektiği, donanımlı bir ekibin bulunması gerekliliği, entegre raporlamaya iç denetim birimi tarafından güvence sağlanmasına yakın gelecekte öncelik verilmesinin düşük olduğu, güvencenin nasıl verileceği konusunda kriterlere ihtiyaç olduğu ifade edilmiştir.

Şekil 3.10: Değer Katma



Yukarıdaki şekilde görüleceği üzere entegre raporlama teması değer katma kategorisinde entegre bilgi sistemi, sistem iyileştirme, bilgi karşılaştırma, sürdürülebilirlik, entegre düşünce yapısı kodları ile işlenmiştir. Entegre bilgi sistemi sağlaması değer katma anlamında en göze çarpan husus olmuştur. Katılımcı görüşlerine göre entegre bilgi sistemi içerisinde yönetsel, sosyal ve çevresel sonuçları da barındırmaktadır. Entegre düşünce yapısı, sermaye kavramının daha geniş kapsamlı olarak ele alınması, ekonomik, sosyal ve çevresel bilgilerin birbirleriyle ilişkilendirilmesi, bilgi toplama mekanizmalarını ve süreçlerini iyileştirerek kurumsal bilgi sistemine ve sürdürülebilirliğe önemli katkılar sağlamaktadır. Bu kategoride ifade edilen görüşlerden birisi aşağıda verilmiştir:

“Entegre raporlamanın mantığına uygun olarak üretilecek bilgiler için yeni bilgi sistemleri kullanma ihtiyacı doğabilir. Mesela riskleri yönetmek için SAP’ tan senaryo analizine ilişkin bir program daha almak gerekebilir. Yani şirketlerin bilgi yönetim sistemlerine ilaveler yapması gerekebilir. Diyelim ki daha önce sürdürülebilirlik raporlaması yapmamış bir şirket entegre raporlamaya geçmeyi düşünüyor. Entegre rapor sürdürülebilirliğe ilişkin de bilgi vermeli. Şirketin sürdürülebilirliğe ilişkin ölçme-değerlendirme-raporlama sistemlerini kurması gerek. Yine bu noktada bir fayda sağlar.

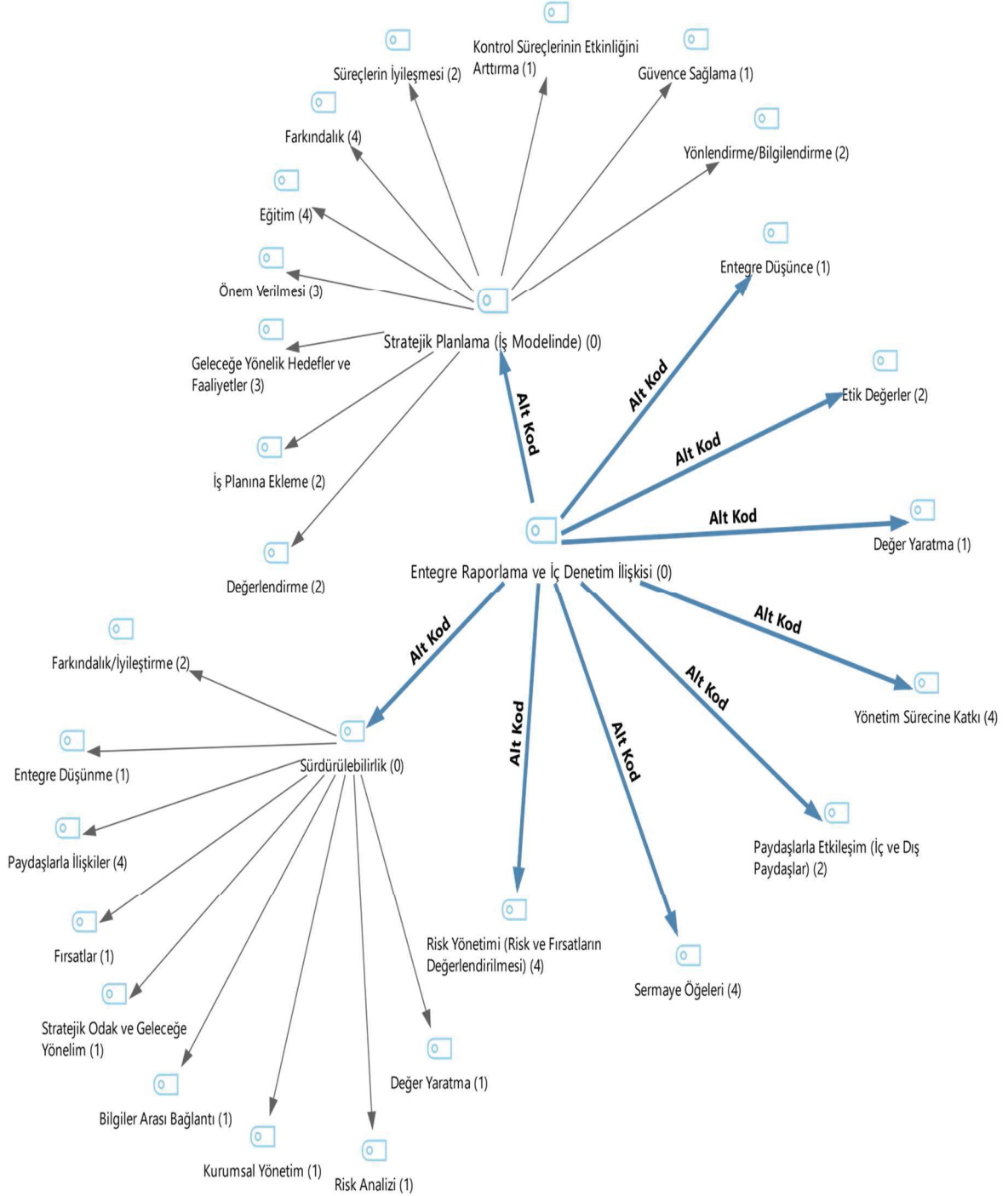
Örneğin, şirketin güncellenmiş ya da detaylı bir organizasyon şeması olmayabilir. Bu organizasyon şemasının olmaması raporlamada sorumluluk, gecikme vb. çeşitli çatışmalara neden olur. Bu nedenle de entegre raporlamanın raporlama hattında da iyileşmeler sağladığını düşünüyorum. Haliyle raporlama hattının daha etkili ve verimli çalışması da yöneticilerin daha isabetli kararlar almasını sağlar. Modern yönetim sistemlerinin kullanılmasını sağlar. Yeni performans ölçüm sistemleri, önemli performans göstergelerinin belirlenmesi gibi faydalar sağlar.” (Kamu Üniversitesi Öğretim Üyesi Dr.)



3.4.3. Entegre Raporlama ve İç Denetim İlişkisi Teması

Entegre raporlama ve iç denetim ilişkisi sürdürülebilirlik, stratejik planlama, entegre düşünce, etik değerler, değer yaratma, yönetim sürecine katkı, paydaşlarla etkileşim (iç ve dış paydaşlar) sermaye öğeleri, risk yönetimi kategorileri altında da ele alınmıştır. Bu kategorilerin genel gösterimi aşağıdaki gibidir.

Şekil 3.11: Entegre Raporlama ve İç Denetim İlişkisi



Şekil 3.11’den de görüleceği üzere özellikle sürdürülebilirlik, stratejik planlama, risk yönetimi, sermaye ögeleri, yönetim sürecine katkı, paydaşlarla etkileşim kategorileri katılımcı görüşlerinde daha çok değinilen konular olarak öne çıkmaktadır.

Katılımcı görüşlerine göre şirketlerin entegre raporlama yaparak, sermaye ögelerini tespit etmesi ve paylaşması aynı zamanda bu sermaye ögelerine yönelik risk ve fırsatlarının ortaya konulması sağlanmış olmakta ve bu durum iç denetimde hangi konulara daha çok odaklanılması gerektiğinin çerçevesini çizmektedir. Entegre raporlama ve iç denetim yönetim süreçlerine katkı sunmaktadır.

İç denetimin entegre raporlamaya hangi açılardan katkısı olmuştur? sorusuna verilen ve risk yönetiminin iç denetim ve entegre raporlama arasında ilişki sağladığına yönelik cevaplardan biri şöyledir:

“Riskli alanları belirlediği için entegre raporlama yaparken bu riskleri nasıl yönettiğinizi de paydaşlarınızla paylaşıyorsunuz. Çünkü entegre raporlama tam şeffaflığı savunuyor ve tam ilişkili bilgiyi sunuyor, öneriyor. Dolayısıyla risklerinizi ortaya koyduğunuz için paydaşlara risklerinizi yönetmek için hangi tip önlemler aldığınızı söyleyebiliyorsunuz. ... Dolayısıyla bence birbirini besliyor ikisi.” (Sivil Toplum Kuruluşu –Vakıf- Araştırma Direktörü)

Kuruluşun değer yaratma süreci açısından entegre raporlama ve iç denetim arasında ilişki olduğunu düşünüyor musunuz? sorusuna verilen cevaplardan bazıları da şöyledir:

“Kuruluşların değer yaratma süreçlerini yıllar itibariyle raporlaması, tüm paydaş grupları ile paylaşması, sürdürülebilir değer yaratma açısından önemli bilinmektedir. Bu açıdan entegre raporlamanın kapsayıcı olabilmesi için kurumların iç denetim mekanizmalarının iyileştirilmesine ihtiyaç vardır.” (Kamu Üniversitesi Öğretim Üyesi Doç. Dr.)

“Şirketin değer yaratma sürecinde iş yapış şekli, bütün birimlerde süreçlerin doğru işleyip işlemediğinden sorumlu. Dolayısıyla değer yaratma sürecinde işlerin doğru yapıp yapılmadığından sorumludur iç denetim.” (Kamu Üniversitesi Uygulama ve Araştırma Merkezi)

“İç denetim kurumlar için bir güvence sağlamakla birlikte değer yaratma sürecindeki tüm fonksiyonların doğru işleyip işlemediğinden sorumlu.” (ERTA Yürütme Kurulu Başkanı)

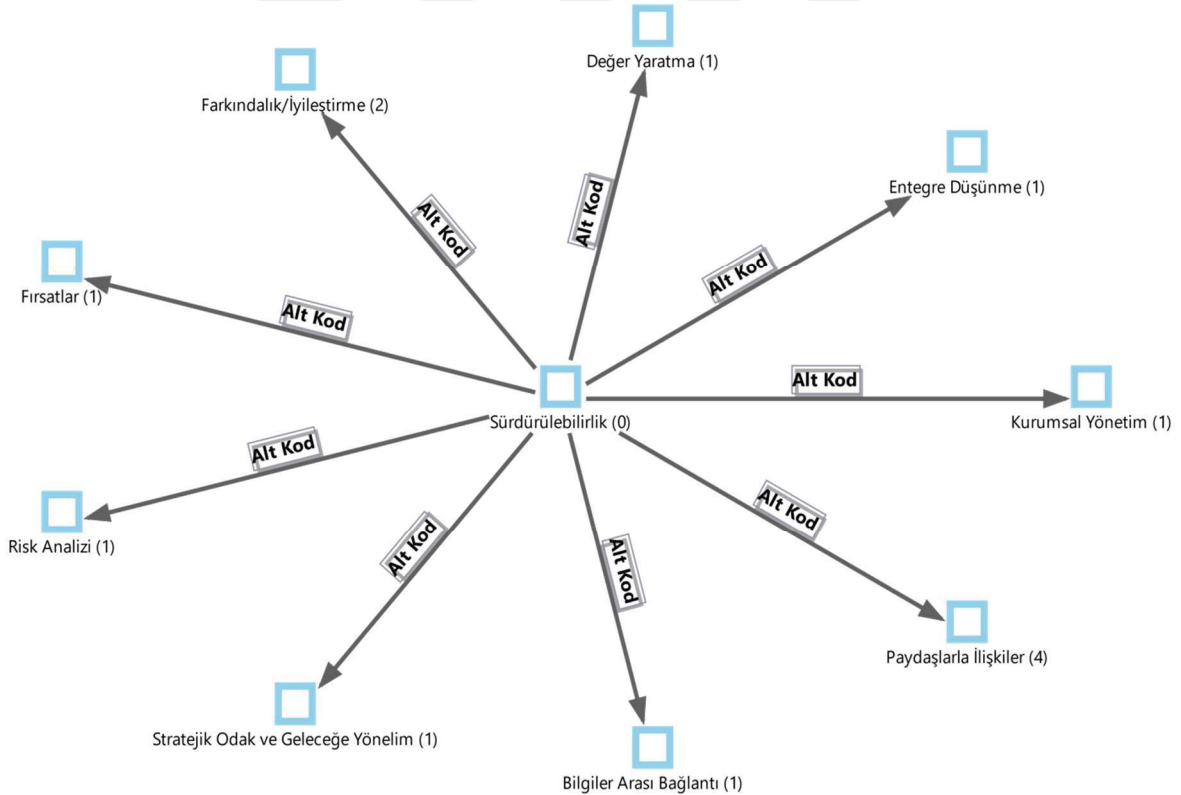
“İç denetim entegre raporun kalitesini doğrudan etkiler. İç denetim risk odaklı olduğu için risk yönetimine katkı sağlar. Entegre raporlamada da risk yönetimi önemli bir konu olduğundan katkı sağlar.” (Kamu Üniversitesi Öğretim Üyesi Dr.)

“İkisi de tam resmi göstermeye çalıştığı için benzer, paralel bakış açıları var.” (Sivil Toplum Kuruluşu –Meslek Örgütü- Genel Müdür)

“Düşünüyorum. Her ikisi de şirketin gelecekte daha sağlıklı ilerlemesini sağlamayı hedeflemektedir.” (Entegre rapor hazırlayan halka açık şirket iç denetçisi)

Sürdürülebilirlik ve stratejik planlama kategorisi de kendi içerisinde alt kodlarla işlenmiştir.

Şekil 3.12: Sürdürülebilirlik



Sürdürülebilirlik kategorisi paydaşlarla ilişki, farkındalık, kurumsal yönetim, entegre düşünme, değer yaratma, fırsatlar, risk analizi, stratejik odak ve geleceğe yönelim, bilgiler arası bağlantı kodları çerçevesinde işlenmiştir. Bu kodlardan özellikle paydaşlarla ilişkiler

katılımcıların üzerinde durduğu bir konu olarak dikkat çekmiştir. Bu konuda çarpıcı görüşlerden bazıları şöyledir:

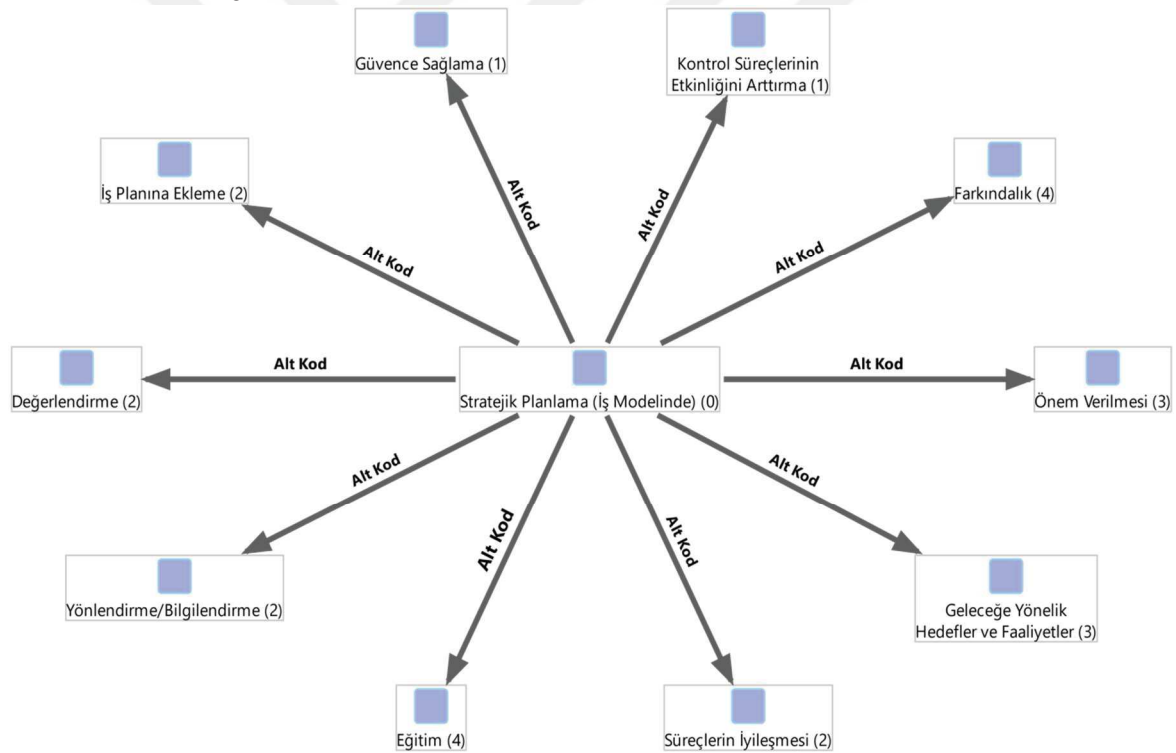
“Entegre raporlama şirketin sürdürülebilirlik yaklaşımını destekler. Çünkü entegre rapor hazırlarken şunun mutlaka değerlendirilmesi gerekiyor: ben ne değer yaratıyorum? Paydaş odaklı bir yaklaşıma geçilmesi gerekiyor. Ben kurumuma ne değer yaratıyorum? Dış paydaşlarıma ne değer yaratıyorum? Hissedarlarıma ne değer yaratıyorum? Şirketler iç paydaşlarına ne değer yarattığını yazıyor. Bu da kritik çünkü hepsi zaten çalışanlarının ne değer yarattığını söyleyebiliyor. Bir de dış paydaşlar var. Dış paydaşların ne değer yarattığını yazan şirket sayısı %44 dünyada. Yani yarısından daha azı dış paydaşların ne değer yarattığından bahsediyor genel raporlamalarda hepsi entegre raporlama değil tabi bunların. Dolayısıyla entegre raporlamayı yaptığınız zaman dış paydaşlarınıza da ne değer ürettiğinizi düşünmek zorundasınız. Bu da sürdürülebilirliğe mutlaka katkı sağlıyor. Ki zaten entegre raporlama yapan şirketlerin sürdürülebilirlik yönetiminde çok daha önde çıktığını görüyoruz.” (Sivil Toplum Kuruluşu –Vakıf- Araştırma Direktörü)

“Burada önemli bir katkısı var. Entegre raporlamayı diğer raporlamalardan farklı kılan özellik, kısa vadeli olmaktansa özellikle orta ve uzun vadeli olması. Uzun vadeli bakış açısı şirketlerin vizyonlarını ve misyonlarını neredeyse baştan oluşturmalarını sağlıyor. Günümüzde şirketler faaliyette bulunurken sürdürülebilirliği, paydaşlarla etkileşimi göz ardı edemez. Şirket entegre düşünce yapısını benimsediği zaman zaten vizyonunu sürdürülebilirliğe ilişkin olarak hazırlar. Bir diğer katkısı da yönetimin bir felsefesi olması gereken, üst yönetimden bütün çalışanlara yayılması gereken entegre düşünme. Bu zaten entegre raporlamanın en önemli kavramlarından biri ve entegre düşünme olmazsa iyi bir raporlamanın yapılması düşünülemez. Burada iyi bir rapordan bahsediyorsak entegre düşüncenin yaygınlaşması lazım. Entegre düşünme yaygınlaşırsa şirket sürdürülebilirliğine çok uzun süreli faydaları olur. Entegre raporlama paydaşlarla yakın ilişkiler gerektirir. Bu da zaten entegre raporlamanın en genel kavramlarından biri. Paydaşlarla yakın ilişkiler sağlamak şirket sürdürülebilirliğine katkı sağlar. Şirketler ileride aktivist eylemlerle karşılaşmak istemiyorlarsa paydaşlarla yakın ilişkiler kurmak zorundalar. Üretilen mal ve hizmeti alacak olanlar yine paydaşlar, bunun içinde tedarikçilerde var. Örneğin hammadde tedarikinde yaşanan bir sıkıntı üretim sürecini etkiler, bu yüzden tedarikçilerle yakın ilişkiler kurmak gerekir. Toplam kalite yönetimi çerçevesinde paydaşlarla işbirliği içinde olunması halinde sürdürülebilirliğe ciddi katkılar

sağlar. Entegre raporlamanın en önemli faydalarından biri iyi bir kurumsal yönetimdir. İyi bir kurumsal yönetimi etkileyen ya da buna fayda sağlayan faktörler iyi bir iç kontrol sistemi ve iç denetimdir. Bunların içinde de risk yönetimi var. Bunların hepsi şirketin daha uzun vadeli düşünmesini ve uzun vadede risklerini daha iyi yönetmesini sağlar. Bu tür faydalar şirketin daha uzun vadeli olmasını sağlar.” (Kamu Üniversitesi Öğretim Üyesi Dr.)

İş modeli oluşturma süreci değer yaratma sürecinin, dolayısıyla entegre raporlamanın çekirdeğini oluşturmaktadır. İş modeli oluşturulurken sermaye öğeleri, iş faaliyetleri, misyon/vizyon, riskler fırsatlar, geleceğe bakış, stratejiler, yönetim, kaynak dağılımı, çıktılar ve sonuçlar belirlenmektedir. Bu süreçte stratejik planlama kategorisinde iç denetim ve entegre raporlama ilişkisi aşağıdaki şekilde gösterilmiştir.

Şekil 3.13: Stratejik Planlama



Stratejik planlama kategorisi farkındalık, eğitim, önem, geleceğe yönelik hedefler ve faaliyetler, iş planına ekleme, değerlendirme, süreçlerin iyileştirilmesi, yönlendirme/bilgilendirme, güvence sağlama, kontrol süreçlerinin etkinliği kodları çerçevesinde işlenmiştir. Katılımcı görüşlerine göre, stratejik planlar hazırlanırken entegre raporlama ve iç denetim ilişkisine önem verilmelidir. Stratejik planlamanın hem entegre raporlamanın temelini oluşturması hem de iç denetim açısından önemi ve iç denetçinin tüm

şirket strateji ve süreçlerine hakim olması gerekliliği bu ilişkiye yönelik farkındalık sağlamaktadır. Yine stratejik planlama geleceğe yönelik hedefler ve faaliyetler noktasında entegre raporlama ve iç denetim ilişkisine katkı sunmaktadır.

Katılımcılarca sık değinilen diğer bir konu eğitim olmuştur. Entegre raporlamanın yeni bir raporlama modeli olması iç denetim personeline yönelik bu konuda eğitim verilmesi gerekliliğinden bahsedilmiştir. Bu hususun iş planlarına dâhil edilmesi de yararlı olacaktır.

Şekil 3.14: Entegre Raporlama ve İç Denetim Yoğunluk İlişkisi

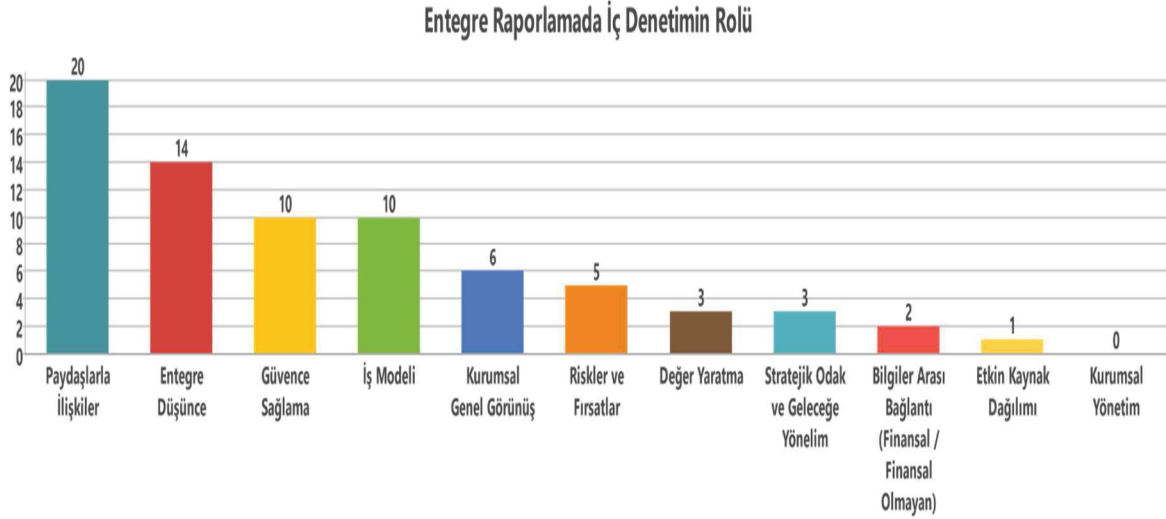


Entegre raporlama ve iç denetim ilişkisi temasının yoğunluk grafiğine bakıldığı zaman ise en çok işlenen kodun risk yönetimi, paydaşlarla ilişkiler, sermaye öğeleri, farkındalık, eğitim, yönetim sürecine katkı, önem, geleceğe yönelik hedefler ve faaliyetler olduğu görülmektedir. Burada katılımcıların dengeli olarak birçok konudan da bahsettiği görülmektedir.

3.4.4. Entegre Raporlamada İç Denetimin Rolü Teması

Entegre raporlamada iç denetimin rolü temasında sorulara verilen yanıtlar incelenerek çeşitli kategorilerde gösterimi aşağıdaki grafikte verilmiştir.

Grafik 3.3: Entegre Raporlamada İç Denetimin Rolü

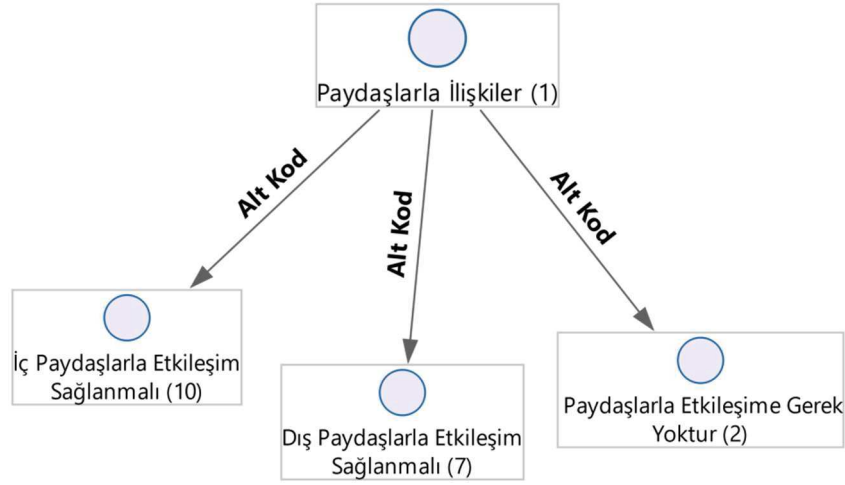


Entegre raporlamada iç denetimin rolü teması paydaşlarla ilişkiler, entegre düşünce, güvence sağlama, iş modeli, kurumsal genel görünüş, risk ve fırsatlar, değer yaratma, stratejik odak ve geleceğe yönelim, bilgiler arası bağlantı, etkin kaynak dağılımı, kurumsal yönetim kategorileri altında da ele alınmıştır. Daha çok değinilen kategorilerin, paydaşlarla ilişkiler, entegre düşünce, güvence sağlama, iş modeli, kurumsal genel görünüş, riskler ve fırsatlar olduğu söylenebilir.

Entegre raporlama diğer kurumsal raporlama uygulamalarının çok fazla ve gereksiz bilgi vererek oluşturduğu bilgi kirliliğini gidererek, geleceğe yönelimli kurumsal raporlama yapılmasına katkı sunmaktadır. İç denetim ise güvence hizmeti ile raporlamanın güvencesini artırmaktadır. Güvence hizmeti iç denetimin entegre raporlamaya katkısıdır. Ayrıca iç denetim uzun vadede değer yaratma süreçlerini iyileştireceği için sürdürülebilirliğe ve entegre raporlamaya yardımcı olacaktır.

Paydaşlarla ilişkiler, entegre düşünce, iş modeli ve kurumsal genel görünüş alt kodlar verilerek detaylandırılmıştır.

Şekil 3.15: Paydaşlarla İlişkiler

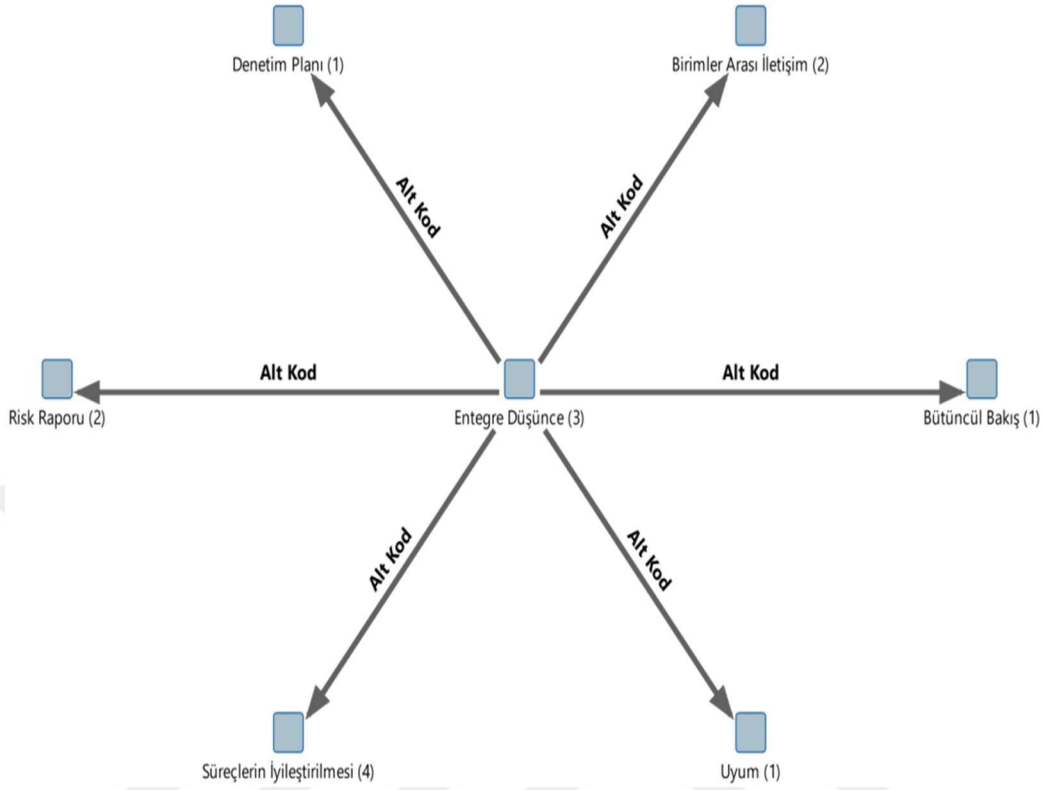


Paydaşlarla ilişkiler kategorisinde iç paydaşlarla etkileşim, dış paydaşlarla etkileşim ve paydaşlarla etkileşime gerek yoktur şeklinde kodlar işlenmiş, genel olarak katılımcıların paydaşlarla etkileşim sağlanması görüşünde oldukları anlaşılmaktadır.

Entegre raporlama hem iç paydaşlarla hem de dış paydaşlarla etkileşimi gerektirmektedir. Katılımcı yanıtlarını incelediğimizde, iç denetimin birimin iç paydaş olarak raporlama sürecine dâhil olması konusuna sıklıkla değinilmiştir. Bir katılımcı cevabı şöyledir:

“Şirketin bütün birimleriyle sağlanmalı. İç denetim birimleri, şirketlerin bütün süreçlerini bilen yapılar, gözetim fonksiyonu var ve yönlendirme yapabilirler. Fakat entegre raporu hazırlayan denetleyemez. İç denetim hazırlamamalı.”(Sivil Toplum Kuruluşu –Dernek- Genel Sekreteri)

Şekil 3.16: Entegre Düşünce



Entegre düşünce kategorisinde süreçlerin iyileştirilmesi, birimler arası iletişim, risk raporu, uyum, bütüncül bakış, denetim planı kodlar işlenmiş, süreçlerin iyileştirilmesi diğer konulara göre ön plana çıkmıştır. Entegre raporlama, şirket içerisindeki birimlerin iletişimini dikkate almakla birlikte bütünsel bir bakış açısı oluşturmayı amaçlayan entegre düşünce sisteminin benimsendiği bir raporlama sistemidir. İç denetimin ise entegre düşünce konusunda entegre raporlama üzerindeki rolü; “entegre düşünme ile ilgili görüşünüz nedir? İç denetim entegre düşünmeyi nasıl kolaylaştırır?” sorusu ile sorulmuş ve katılımcıların görüşleri doğrultusunda iç denetimin entegre düşünce sistemine sahip olduğu yorumu yapılabilir. Bu konudaki çarpıcı bazı görüşler şöyledir:

“İyi yapılandırılmış bir iç denetim, süreçler arasında ilişki ve iletişimi güçlendirebilecek bir fonksiyona ve potansiyele sahip. Entegre düşünce sisteminin yerleştiği kurumlarda iç denetim, tüm birimler arasındaki bağlantının net bir şekilde görülmesine ve birimler arasında etkin bir iletişimin sağlanmasına olanak sağlamaktadır. Entegre düşünce konusunda bilgi sahibi olan kurumlar, iç denetim fonksiyonunu daha bilinçli ve etkin bir şekilde gerçekleştirme konusunda önemli bir potansiyele sahiptir.” (ERTA Yürütme Kurulu Başkanı)

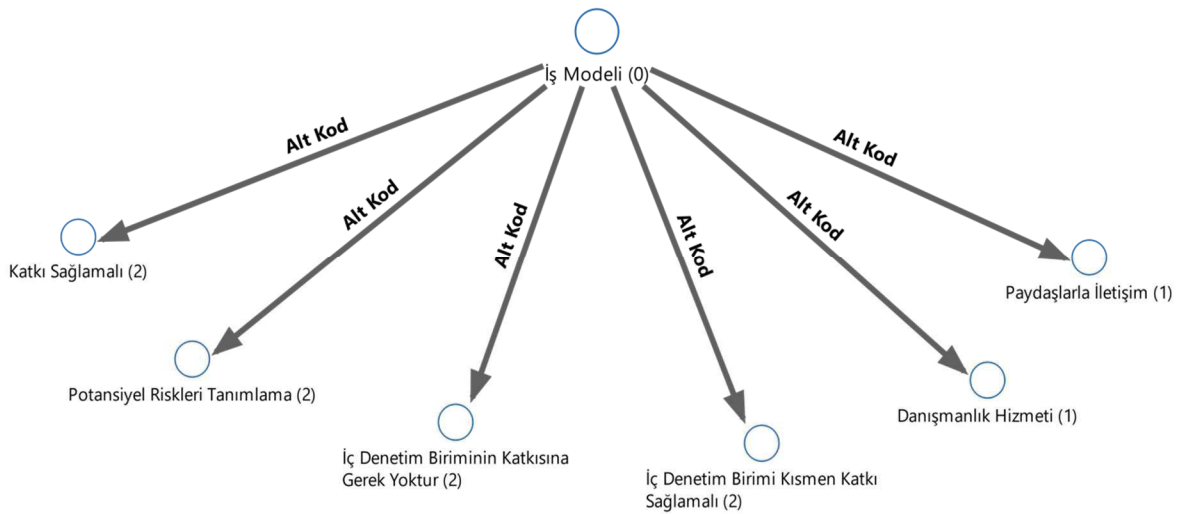
“Daha öncede vurguladığım gibi iç denetimle entegre düşünmenin karşılıklı etkileşimi olduğunu düşünüyorum. Eğer bir iç denetçi denetimi sadece masa başında yapıyorsa bütüncül bir düşünce yapısına sahip değil demektir ve iç denetimin asıl fonksiyonu olan güvence ve danışmanlık fonksiyonunu yerine getiremez. Etkin bir iç denetim çalışanı ya da biriminden bahsedilemez. İç denetim süreci bütüncül düşünmeyle gerçekleştiği için bu nedenle de entegre düşünmeyi bunun aynısı olarak görüyorum.” (Kamu Üniversitesi Öğretim Üyesi Dr.)

“İç denetim süreçleri; sistematik ve risk temelli bir yaklaşım kullanarak işletme yönetimini, risk yönetimini ve kontrol süreçlerini değerlendirmek ve bunlara katkıda bulunmak zorundadır. Bu durum, kurumlarda entegre düşünceyi de kolaylaştıracaktır.” (Kamu Üniversitesi Öğretim Üyesi Doç. Dr.)

“Farkındalığı artırmak için iç denetim planlarına konulabilir. Entegre düşünme, şirketin tüm süreçleriyle ilgili riskler gözden geçirildiğinde dikkate alınmalıdır.” (Entegre rapor hazırlayan halka açık şirket iç denetçisi)

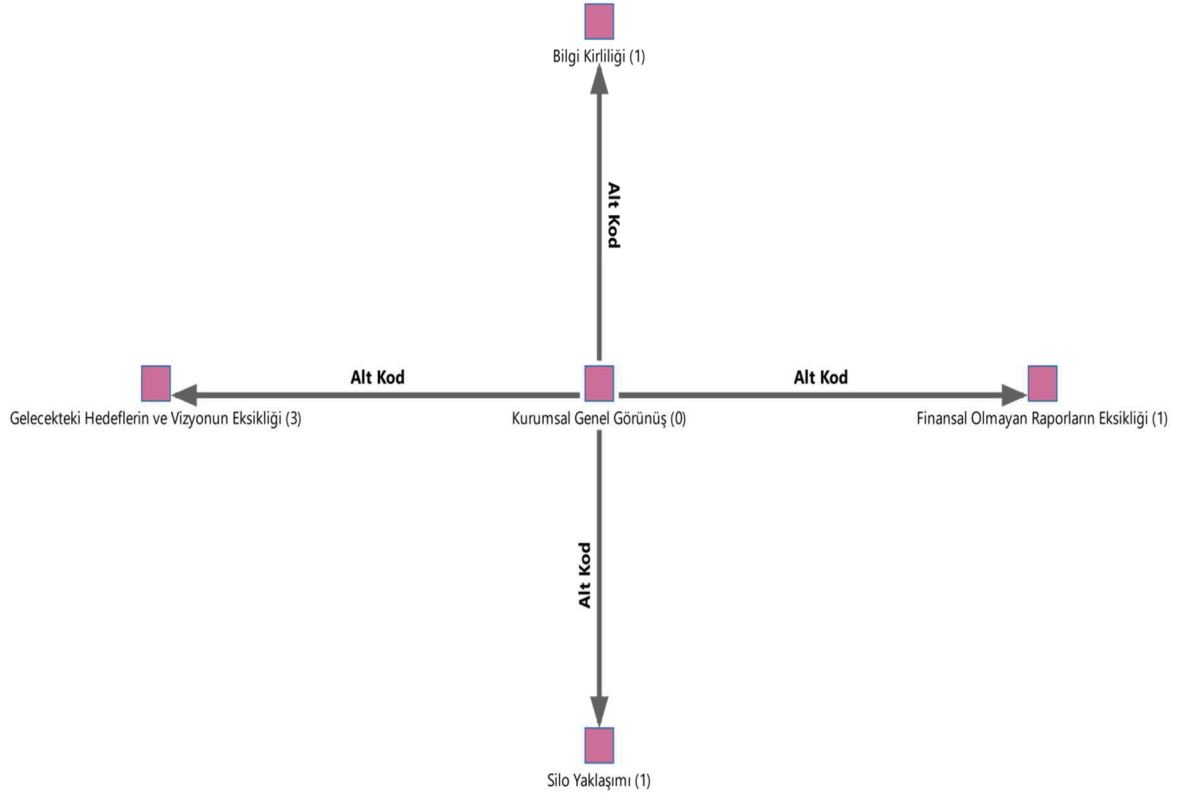
“İç denetim, tüm birimleri kapsar ve birimler arası bağlantıyı en iyi görebilecek olan yapıdır. Entegre düşünce, bütün şirket birimlerinin ilişkili bir şekilde çalışmasını hedefleyen bir yaklaşımdır. Bu nedenle entegre düşünce, şirket stratejisiyle de ilişkilidir. İç denetim de entegre düşünceye sahip olmalıdır.” (Kamu Üniversitesi Uygulama ve Araştırma Merkezi)

Şekil 3.17: İş Modeli



İş modeli kategorisinde iş modeli oluşturulurken iç denetim birimi katkı sağlamalı, potansiyel riskleri tanımlamalı, katkı sağlamamalı, kısmen katkı sağlamalı, danışmanlık hizmeti ve paydaşlarla iletişim kodları işlenmiştir.

Şekil 3.18: Kurumsal Genel Görünüş



Kurumsal genel görünüş kategorisi, bilgi kirliliği, gelecek hedeflerinin ve vizyonunun eksikliği, silo yaklaşımı ve finansal olmayan raporların eksikliği alt kodlarıyla işlenmiştir.

Kurumsal genel görünüşün iç denetimin entegre raporlama üzerindeki rolünü çeşitli şekillerde etkiliyor. Şöyle ki; finansal raporlama benimsendiği durumda finansal olmayan bilgilerin görülmesinin imkânının olmaması, geçmiş performansa odaklanılmasının gelecek vizyonunu olumsuz etkilemesi, entegre raporlama dışındaki sistemlerin fazla ve gereksiz bilgi verilmesinden dolayı bilgi karmaşasına yol açması ve mevcut raporlamalardaki silo yaklaşımı, başka bir ifadeyle paydaş katılımı ve etkileşimin yetersizliği gibi durumlar ile karşılaşılmaktadır.

Şekil 3.19: Entegre Raporlamada İç Denetimin Rolü Yoğunluk İlişkisi

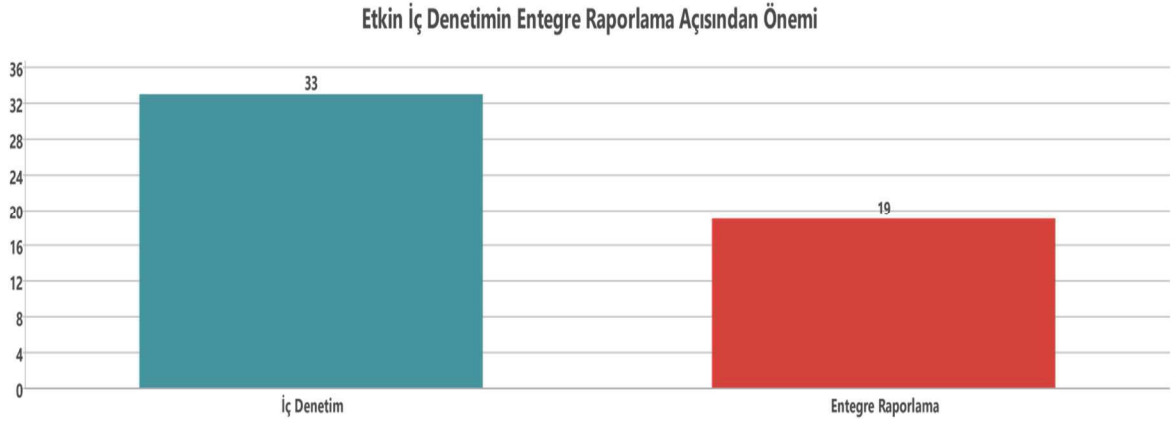


Şekilden de görüleceği üzere entegre raporlama üzerinde iç denetimin en yoğun ilişki gösterdiği kod güvence sağlamadır. Sonrasında iç paydaşlarla etkileşim, dış paydaşlarla etkileşim, riskler ve fırsatlar, süreçlerin iyileştirilmesi entegre raporlamada iç denetimin rolü temasında yoğun ilişkinin olduğu kodlardır. Burada katılımcıların dengeli olarak birçok konudan da bahsettiği görülmektedir.

3.4.5. Etkin İç Denetimin Entegre Raporlama Açısından Önemi Teması

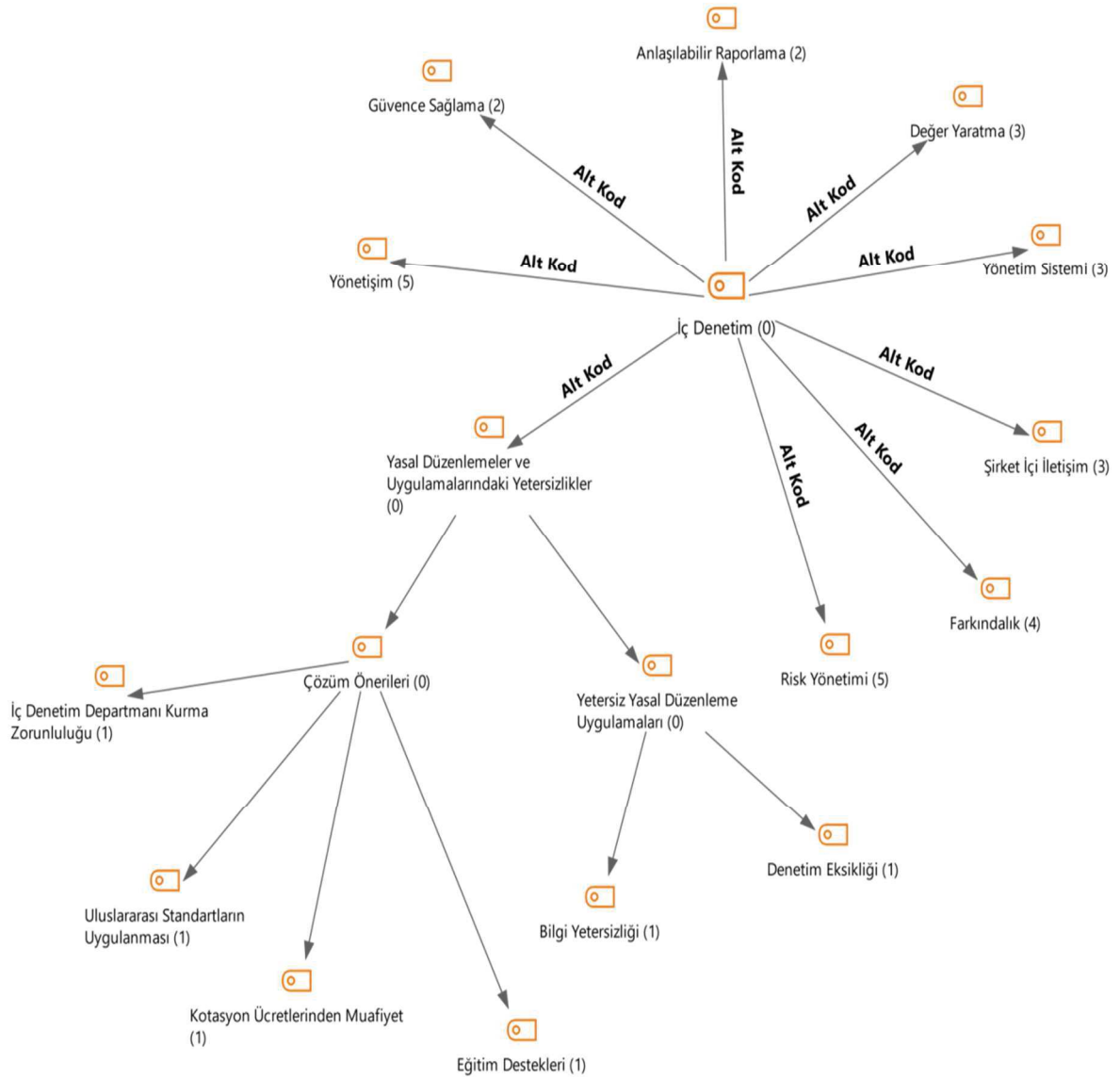
Bu tema, İç denetim ve entegre raporlama olmak üzere iki ana kategoride incelenmiştir. Temanın genel görünüşü aşağıda verilmiştir.

Grafik 3.4: Etkin İç Denetimin Entegre Raporlama Açısından Önemi



Kategoriler katılımcıların yanıtlarına göre özel kodlarla detaylandırılmıştır.

Şekil 3.20: İç Denetim



İç denetim kategorisinde yasal düzenlemeler ve uygulamalarındaki yetersizlikler, yönetim, risk yönetimi, farkındalık, şirket içi iletişim, güvence sağlama anlaşılabilir raporlama, değer yaratma ve yönetim sistemi kategorileri oluşturulmuştur.

Katılımcılara yasal düzenlemeler, yönetim ve iç denetimi birimi açısından iç denetimin etkinleştirilmesi için neler yapılmalı? Sorusu yöneltilmiş ve alınan cevaplar kodlanmıştır.

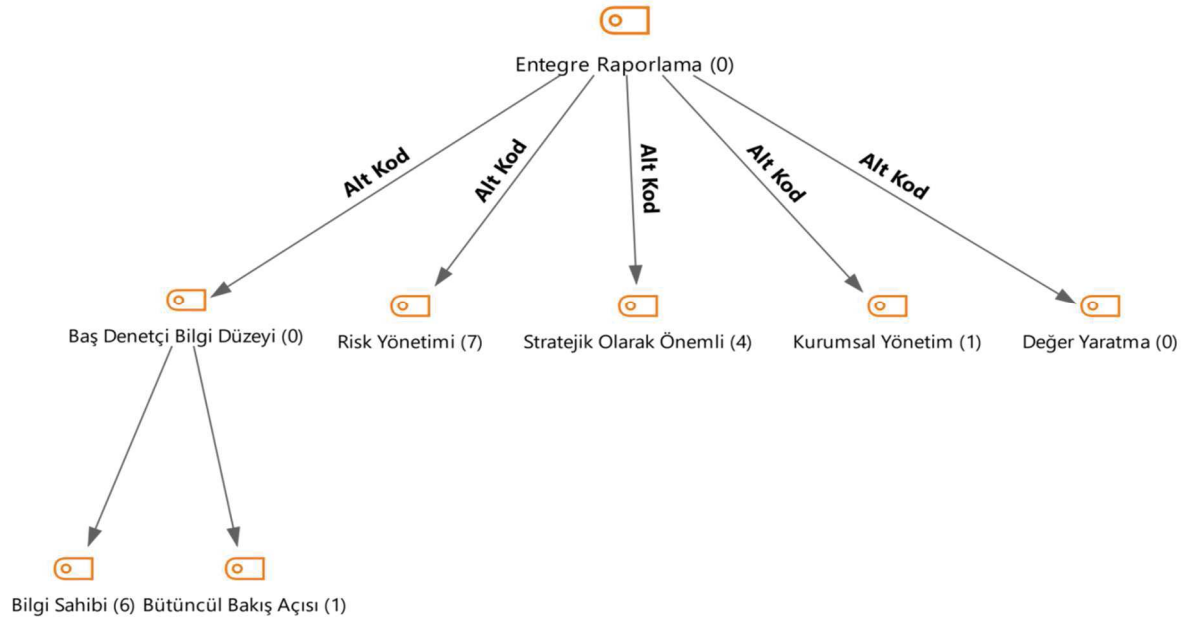
Buna göre katılımcılar şirketlerin yasal düzenlemelerin uygulanmasında yetkililerin bilgi yetersizliği ve denetimin eksikliğinden dolayı yasal düzenlemelerin uygulamasından kaynaklanan eksiklikler ifade edilmiştir. Çözüm önerileri ise, iç denetim departmanı kurma

zorunluluğu, uluslararası standartların uygulanması, kotasyon ücretlerinden muafiyet, eğitim destekleri olarak ifade edilmiştir.

Yönetişim konusunda, iç denetimin etkinleştirilmesi konusunda yönetimin nasıl bir yol izlemesi gerektiği yönetim koduyla işlenmiştir. Katılımcı görüşlerine göre yönetim, hedefleri, rol ve sorumlulukları değer yaratma sürecini şirket içindeki tüm paydaşlara aktarmalıdır.

Katılımcılar tarafından şirket içi iletişim sağlanması noktasında üst yönetimin iç denetimin ne olduğu, öneminin ne olduğu, şirkete ne tür faydalar sağlayacağını bilmesi, denetim raporlarının şirkette ilgili kişileri yönlendirecek bilgiler içermesi gerektiği, şirket içerisinde iç denetim farkındalığının oluşturulması, raporlanan ve denetlenen departmanlar arasında iletişimin olması gerektiği ifade edilmiştir.

Şekil 3.21: Entegre Raporlama



Katılımcılar entegre rapor hazırlarken baş denetçinin entegre raporlama konusunda bilgi sahibi olması gerektiğini ve bütüncül bakış açısının bulunması gerektiğine değinmişlerdir.

Risk yönetimi noktasında katılımcılar iç denetim raporu hazırlanırken entegre raporlama ile ilgili önemli risklerin göz önüne alınması gerektiğini konusunda yoğunlaşmışlardır.

Stratejik olarak önemli konusunda katılımcılar iç denetim stratejisi entegre raporlamanın bir parçası olmalı ya da tam tersi olarak entegre raporlama iç denetim stratejisinin bir parçası olmalı şeklinde yanıtlar vermişlerdir.



SONUÇ

Bir kurumda nasıl ve kimin için değer yaratıldığı, değer yaratma süreci, sermaye öğeleri entegre raporlamanın temelini oluşturmaktadır. Değer yaratma sürecinin merkezinde ise kuruluşun iş modeli bulunmaktadır. Entegre raporda kurumsal risk ve fırsatlar, stratejiler, paydaşlar, paydaşlar ile etkileşimler, kurumsal yönetim, sermaye öğeleri, iş modeli, değer yaratma süreci, performans göstergeleri ve finansal-finansal olmayan bilgiler arasındaki tüm etkileşimler bulunmalıdır. Bu sayede, entegre raporlama ile kuruluştaki bir bütün olarak ilişkilerin, faaliyetlerin ve etkileşimlerin değer yaratma süreci üzerindeki etkileri raporlanmış olacaktır (Öztürk, 2019: 15- 16). Entegre raporların güvenilirliğinin sağlanmasında güçlü bir iç denetim mekanizmasına ihtiyaç duyulmaktadır. Bu bağlamda, çalışmanın temel amacı entegre raporların hazırlanmasında ve güvenilirliğinin sağlanmasında iç denetimin rolünün ve öneminin ne olduğu, entegre raporlama ve iç denetimin kurumsal uygulamalarda hangi açılardan ilişkisinin bulunduğunun tespit edilmesidir.

Araştırmanın amacı doğrultusunda “Entegre raporlama nedir ve nasıl olmalıdır?”, “Etkin iç denetim yapısı nedir?”, “Entegre raporlamada iç denetimin rolü nedir?”, “Entegre raporlamanın denetim mekanizması nasıl oluşturulacaktır?”, “Türkiye’de iç denetimin entegre raporlama üzerindeki etkisi nedir?” sorularına cevap aranmıştır. Amaçlı örnekleme yöntemlerinden maksimum çeşitlilik örnekleme tercih edilmiş, böylece şirketlerin, STK’ların, üniversitelerin ve akademisyenlerin bakış açısıyla konuyu derinlemesine incelemek amaçlanmıştır. Bu çalışmada nitel araştırma yöntemlerinden mülakat yöntemi kullanılmıştır. Çalışmada veri toplama sürecinde, yarı yapılandırılmış mülakat yöntemi tercih edilmiştir.

Görüşmeler kapsamında Entegre Raporlama Türkiye Ağı yetkilisi (1), Sivil Toplum Kuruluşu (Vakıf) yetkilisi (1), Sivil Toplum Kuruluşu (Dernek) yetkilisi (1), entegre rapor hazırlayan halka açık şirket yetkilisi (1), Kamu Üniversitesi Uygulama ve Araştırma Merkezi yetkilisi (1), Kamu Üniversitesi Öğretim Üyesi (2), Sivil Toplum Kuruluşu (Meslek Örgütü) yetkilisi (1) olmak üzere toplam 8 kişi ile görüşmeler gerçekleştirilmiştir. Görüşmeler yüz yüze gerçekleşmiş, görüşme esnasında notlar alınmış, katılımcının izin verdiği ölçüde ses kayıt cihazıyla görüşmeler kaydedilmiştir. Sonrasında katılımcılardan alınan yanıtlar doküman haline getirilmiştir. Doküman haline getirilen veriler araştırmacı

tarafından belirli temalar ve kodlar altında düzenlenmiştir. Temalar; kurumsal yönetim ilkeleri, entegre raporlama, entegre raporlama ve iç denetim ilişkisi, entegre raporlamada iç denetimin rolü ve etkin iç denetimin entegre raporlama açısından önemidir. MAXQDA 2018 programından yararlanılarak içerik analizi yöntemi ile analize tabi tutulmuş, analiz sonuçları yorumlanmıştır. Sonuçlar aşağıda maddeler halinde özetlenmiştir:

1. Kurumsal yönetim ilkelerinden şeffaflık ilkesine yoğun olarak değinilmiştir.
2. Katılımcılar entegre raporlamanın gönüllü olmasından yanadır.
3. Entegre raporlamada karşılaşılan zorluklar kategorisinde alınan cevaplardan en sık rastlanı örneğinin olmaması/ deneyim eksikliği olmuştur. Bunu takiben, eksik bilgi, yönetim desteğinin olmaması, yetersiz farkındalık, yeni bir raporlama düzeni olması, zaman ve maliyet, raporda yer alan bilgilerin toplanması ve ölçümlemesindeki zorluklar, önemlilik matrisinin belirlenmesi, kişileri bir araya getirerek düşüncelerini değiştirmeye yönelik ortaya çıkan tartışma, güvence verecek kuruluşların azlığı, nitelikli personel eksikliği noktalarında görüş bildirmişlerdir.
4. Entegre raporlamanın dezavantajları kategorisinden katılımcılarımızdan alınan cevaplar şirket alt yapısının hazır olmaması, nitelikli personel eksikliği, entegre düşüncenin tam olarak benimsenmemesi, sonuçların farklı yorumlanması (her şirketin farklı anlamlar yüklemesi), gelişimini tamamlamamış olması, entegre düşünce oluşturma zorluğu alt kodları çerçevesinde işlenmiştir. En çok dikkat çekilen husus henüz şirketlerin alt yapısının entegre raporlama hazırlamaya uygun ve yeterli olmamasıdır.
5. Entegre raporlamanın avantajları kategorisi alınan cevaplar ışığında riskler ve fırsatlar, çoklu sermayenin anlaşılması sunumu, bilgiler arası bağlantı (finansal/ finansal olmayan), paydaşlarla etkileşim, bilgilerin tek raporda sunumu, risk yönetimi, yönetim sürecine katkı sağlama, saygınlık, birimler arası etkileşimin artması, daha önceden raporlanmayan değerleri görmek, kurumsal yönetim ilkelerine katkı, strateji/vizyon/misyon ile uyum, farkındalık, paydaşlara sunulan güven, etkin kaynak kullanımı, süreçlerin iyileştirilmesi, stratejik odak ve geleceğe yönelim, paydaşlara sağlanan katkının sunulması, yaratılan değer açıklanması, uzun vadeli bakış açısı, geçmiş ve gelecek performansın birlikte sunumu kodları çerçevesinde işlenmiştir. Stratejik odak, geleceğe yönelim,

bilgiler arası bağlantı, bütüncül bakış, paydaşlarla güven ilişkisi katılımcıların üzerinde sıklıkla durduğu konu olarak öne çıkmaktadır.

6. Kurumsal raporlama uygulamaları arasında entegre raporlama paydaş odaklı, bütüncül bakış açısına sahip, sonuç odaklı, kalite artışı sağlayan, yönlendirici/öğretici, yaygınlaşma aşamasında bulunan, raporlama sistemi olarak ifade edilmiştir.
7. Entegre raporlamada güvence hizmetlerini iç denetçinin verebileceği ancak bu süreçte dışarıdan destek sağlanmasının yararlı olacağı, böylece tarafsızlık anlamında da katkı sağlanacağı, entegre raporlamanın denetimi için denetçilere ayrıca bir eğitim verilmesi gerektiği, donanımlı bir ekibin bulunması gerekliliği, entegre raporlamaya iç denetim birimi tarafından güvence sağlanmasına yakın gelecekte öncelik verilmesinin düşük olduğu, güvencenin nasıl verileceği konusunda kriterlere ihtiyaç olduğu ifade edilmiştir.
8. Entegre raporlara danışmanlık hizmeti de sunulabilir ancak bu raporun sadece tek bir birim tarafından hazırlanması anlamına gelmemelidir.
9. Entegre raporun entegre bilgi sistemi sağlaması değer katma anlamında en göze çarpan husus olmuştur. Katılımcı görüşlerine göre entegre bilgi sistemi içerisinde yönetsel, sosyal ve çevresel sonuçları da barındırmaktadır.
10. Entegre düşünce yapısı, sermaye kavramının daha geniş kapsamlı olarak ele alınması, ekonomik, sosyal ve çevresel bilgilerin birbirleriyle ilişkilendirilmesi, bilgi toplama mekanizmalarını ve süreçlerini iyileştirerek kurumsal bilgi sistemine ve sürdürülebilirliğe önemli katkılar sağlamaktadır.
11. Entegre raporlama ve iç denetim ilişkisinde özellikle sürdürülebilirlik, stratejik planlama, risk yönetimi, sermaye öğeleri, yönetim sürecine katkı, paydaşlarla etkileşim kategorileri katılımcı görüşlerinde daha çok değinilen konular olarak öne çıkmaktadır. Katılımcı görüşlerine göre şirketlerin entegre raporlama yaparak, sermaye öğelerini tespit etmesi ve paylaşması aynı zamanda bu sermaye öğelerine yönelik risk ve fırsatlarının ortaya konulması sağlanmış olmakta ve bu durum iç denetimde hangi konulara daha çok odaklanması gerektiğinin çerçevesini çizmektedir.
12. Entegre raporlama ve iç denetim yönetim süreçlerine katkı sunmaktadır. Entegre raporlamada iç denetimin rolü teması paydaşlarla ilişkiler, entegre düşünce, güvence sağlama, iş modeli, kurumsal genel görünüş, risk ve fırsatlar, değer

yaratma, stratejik odak ve geleceğe yönelim, bilgiler arası bağlantı, etkin kaynak dağılımı, kurumsal yönetim kategorileri altında da ele alınmıştır. Daha çok değinilen kategorilerin, paydaşlarla ilişkiler, entegre düşünce, güvence sağlama, iş modeli, kurumsal genel görünüş, riskler ve fırsatlar olduğu söylenebilir.



KAYNAKÇA

- Adams, Carol A.; Frost, Geoffrey R. (2008). Integrating Sustainability Reporting Into Management Practices. *Accounting Forum* 32(4), 288- 302.
- Adiloğlu, Burcu (2011). *İç Denetim Süreci ve Kontrol Prosedürleri*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Ağdeniz, Şafak (2018). Entegre Raporlamada İç Denetimin Rolü. *Mali Çözüm Dergisi*, 147, 121- 138.
- Akarkarasu, Nahit (2000). Halka Açık Şirketlerde İç Denetim ve Denetim Kurullarının Etkinleştirilmesi İçin Öneriler. SPK Denetleme Dairesi Yeterlilik Etüdü. İstanbul.
- Aksoy, Tamer (2002). *Tüm Yönleriyle Denetim*. Ankara: Yetkin Hukuk Yayınları.
- Alptürk, Ercan (2008). *Finans, Muhasebe ve Vergi Boyutlarında İç Denetim Rehberi*. Ankara: Özkan Matbaacılık.
- Altınay, Ayşenur Tarakçıoğlu (2016). Entegre Raporlama ve Sürdürülebilirlik Muhasebesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 3(25), 47- 64.
- Aras, Güler; Sarıoğlu, Gaye Uğur (2015). Kurumsal Raporlamada Yeni Dönem: Entegre Raporlama. TÜSİAD Yayınları, No:10- 567.
- Aslan, Bayram (2010). Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim. *Sayıştay Dergisi*, 77, 63- 86.
- Bilge, Semih; Kiracı, Murat (2010). *Kamu Sektöründe İç Denetim ve İç Denetimin Başarıyla Uygulanmasında Rol Oynayan Faktörler (Kamu İç Denetçileri Üzerine Bir Araştırma)*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Candan, Hasan; Özün, Alper (2009). *Bankalarda Risk Yönetimi ve Basel II*. İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları.
- Churet, Cecile; Eccles, Robert G. (2014). Integrated Reporting, Quality of Management and Financial Performance. *Journal of Applied Corporate Finance*, 26(1), 56- 64.

- Cömert, Nuran (2016). İşletmelerde Kontrol ve Denetim Kavramlarının Doğru Kullanılması Amacına Yönelik Kavramsal Bir İnceleme. *Marmara Üniversitesi Marmara Business Review* 1(1), 1- 20.
- Creswell, J. W. (2016). *Nitel Araştırma Yöntemleri: Beş Yaklaşım Göre Nitel Araştırma ve Araştırma Deseni*. (3. Baskıdan Çeviri), M. Bütün ve S.B. Demir (Çev. Ed.), Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Dinç, Engin; Atabay, Esra (2016). Güvence Denetimi Standartları ve Güvence Denetimi Süreci. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 21, 1527- 1541.
- Dräger, Henning (2014). Daha Anlamlı Kurumsal Raporlamaya Yeni Yaklaşımlar. *Kurumsal Yönetim Dergisi*, 24, 43.
- Eccles, Robert G. (2011). Perspective: The Academic. *Accountancy Futures: Accountants for Business Integrated Reporting*, 3, 14.
- Eccles, Robert G.; Krzus, Michael P. (2010). *One Report: Integrated Reporting for a Sustainable Strategy*. New York: John Wiley&Sons.
- Flower, John (2015). The International Integrated Reporting Council: A Story of Failure. *Critical Perspectives on Accounting*, 27, 1- 17.
- Gönülaçar, Şener (2007). İç Denetimde Hedefler ve Beklentiler. *Mali Hukuk Dergisi*, 130-131, 1- 21.
- Güredin, Ersin (1994). *Denetim*. İstanbul: Beta Yayınları.
- Ioana, Dragu; Adriana, Tudor- Tiron (2013). New Corporate Reporting Trends. Analysis On The Evolution Of Integrated Reporting. *Annals of the University of Oradea Economic Series*, 22(1), 1221- 1228.
- Karğın, Sibel; Aracı, Hakan; Aktaş, Hüseyin (2013). Entegre Raporlama: Yeni Bir Raporlama Perspektifi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 6(1), 27- 46.
- Kartal, Fikret (2013). Türkiye’de Kamu ve Özel Sektörde İç Denetim Uygulamaları. *Maliye ve Finans Yazıları*, 1(99), 8- 36.
- Kaya, Pınar (2015). Entegre Raporlama Sisteminin Ortaya Çıkış Sebepleri ve Şirketlere Sağlayacağı Faydalar. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 15(45), 113- 130.

- Kılıç, Burcu Işgüden (2018). Entegre Raporlama ve Türkiye’deki Gelişmeler: Entegre Rapor Hazırlayan İşletmeler Ve BİST Kurumsal Sürdürülebilirlik Endeksinde Yer Alan İşletmeler Açısından Bir İnceleme. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20(1), 28- 64.
- Krzus, Michael P. (2011). Integrated Reporting: If not Now, When?. *Zeitschrift für internationale Rechnungslegung*, 6, 271- 276.
- Kurt, Emine Serap (2019). Entegre Düşünmek Nedir?. *TİDE Academia Research*, 1, 109- 129.
- Memiş, Mehmet Ünsal (2008). Etkin ve Başarılı Bir İç Denetim İçin Gerekli Koşullar. *Mali Çözüm Dergisi*, 85, 75- 92.
- Okur, Yaşar (2010). Türkiye’de Teftiş ve İç Denetim: Kavramlar, Beklentiler ve Hayatla Yüzleşme. *Maliye Dergisi*, 158, 570- 586.
- Özbek, Cevdet Yiğit (2012). *Kamu İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Programı: Uluslararası İç Denetim Standartları Açısından Değerlendirme*. Ankara: Pelikan Yayıncılık.
- Öztürk, Seçil (2019). Geleceğin Kurumsal Raporlama Yaklaşımı Olarak Entegre Raporlama: Garanti Bankası Örneği. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 81, 1- 20.
- Pehlivanlı, Davut (2010). *Modern İç Denetim*. İstanbul: Beta Basım A.Ş.
- Pickett K.H. Spencer (2003). *The International Auditing Handbook*, USA: Wiley.
- Pozzoli, Matteo; Gesuele, Benedetta (2016). The Quality of Integrated Reporting in The Public Utilities Sector: First Empirical Impressions. *International Journal of Business Research and Development*, 5(1), 23- 31.
- Institute of Internal Auditors (2003). *Research Opportunities in Internal Auditing*. USA: The IIA Research Foundation.
- Saka, Tamer (2001). İç Denetim Mesleği, Bankacılık ve Risk Yönetimi. *İç Denetim Dergisi*, 1, 49- 50.
- Selimoğlu, Seval Kardeş; Özbek, Cevdet Yiğit (2018). *İç Denetim*. Ankara: Nobel Yayınları.

- Senal, Serpil; Ateş, Burcu Aslantaş(2012). Kurumsal Sürdürülebilirlik İçin Muhasebe ve Raporlama. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 4, 83- 97.
- Sezal, Levent (2017). Türk Bankacılık Sektöründe Etkin Bir İç Denetim Sistemi Uygulamasında Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri. *Journal of International Social Research*, 10(53), 794- 806.
- Sipahi, Barış; Arsoy, Aylin Poroy (2010). Finansal Raporlamada Yeni Yaklaşımlar. *Öneri Dergisi*, 9(33), 51- 57.
- Stacchezzini, Riccardo; Melloni, Gaia; Lai, Alessandro (2016). Sustainability Management and Reporting: The Role of Integrated Reporting for Communicating Corporate Sustainability Management. *Journal of Cleaner Production*, 136, 102-110.
- Tektüfekçi, Fatma (2008). İç Denetimin Değişen Rolü: Değer Yaratmak. *Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi*, 10(2), 79- 108.
- Thomson, Ian (2015). But Does Sustainability Need Capitalism or An Integrated Report'a Commentary on 'The Integrated Reporting Council: A Story of Failure' by Flower, J. *Critical Perspectives on Accounting*, 27, 18- 22.
- Topçu, Mustafa Kemal; Korkmaz, Göksel (2015). Entegre Raporlama: Kavramsal Bir İnceleme. *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 30(1), 1-22.
- Uzun, Ali Kamil (2008). İç Denetim Nedir? *Deloitte*.
- Uzun, Ali Kamil; Ergüden, Engin (2010). İç Denetim Mesleğinin Akademik Eğitimden Beklentileri, Mesleki Akademik Gelişim İçin Öneriler, 29. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Bildiriler Kitabı, Antalya
- Uzun, Ali Kamil (2011). Küresel Riskler ve Denetim. IX. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu- III. Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu. 301-312.
- Yavuz, Salih Tanju (2002). İç Kontrol Fonksiyonunun Bileşenleri. *Bankacılar Dergisi*, 13(42), 39- 56.
- Yılandıcı, Münevver (2006). *İç Denetim*. Eskişehir: Nobel Yayınları.

Yurtsever, Gürdoğan (2008). *Bankacılığımızda İç Kontrol*. İstanbul: Türkiye Bankalar Birliği Yayını.

Yüksel, Filiz; Aracı, Hakan (2017). Entegre Raporlama, Türk İşletmelerinin Entegre Raporlamaya Bakışı Üzerine Bir Araştırma. *Yönetim ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 24 (3), 741- 757.

Kurt, Emine Serap vd. (2018). Kurumsal Raporlama.(Ed.: Emine Serap Kurt). *Bütünleşik (Entegre) Raporlama*, Bursa: Ekin Yayınevi.

İnternet Kaynakları

BİST (2014a). Borsa İstanbul Sürdürülebilirlik Bülteni. <http://www.borsaistanbul.com/docs/default-source/yayinlar/borsa-istanbul-2014-surdurulebilirlik-bulteni.pdf?sfvrsn=4>, (Erişim Tarihi: 15.01.2019).

BİST (2014b). Şirketler İçin Sürdürülebilirlik Rehberi. <http://www.borsaistanbul.com/data/kilavuzlar/surdurulebilirlik-rehberi.pdf>, (Erişim Tarihi: 15.01.2019).

Çalkıvık, Konca (2013). Entegre Raporlama Dönemi Başlıyor. *EKOIQ Dergisi*,32, 74. <http://ekoik.com/arsiv/ekoiqsayi32.pdf>, (Erişim Tarihi: 16.11.2018).

ECIIA (2015). Non-Financial Reporting: Building Trust With Internal Audit, https://www.eciia.eu/wp-content/uploads/2019/02/ECCIA_Brochure_Trust_2015_V04_BD.pdf, (Erişim Tarihi: 14.07.2019).

EY, Integrated Reporting: Elevating Value, 2013. [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-Integrated-reporting/\\$FILE/EY-Integrated-reporting.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-Integrated-reporting/$FILE/EY-Integrated-reporting.pdf), (Erişim Tarihi: 15.01.2019).

Gökmen, Elif Özkul (2013). Entegre Raporlamaya Hazır mısınız?. *EKOIQ Dergisi*,32, 70-73. <http://ekoik.com/arsiv/ekoiqsayi32.pdf>, (Erişim Tarihi: 16.11.2018).

<http://integratedreporting.org/>, (Erişim Tarihi: 10.11.2018).

<http://www.entegreraporlamatr.org/tr/>, (Erişim Tarihi: 29.11.2018).

<http://www.entegreraporlamatr.org/tr/entegre-raporlama/turkiyede-yayimlanan-entegre-raporlar.aspx> (Erişim Tarihi: 17.07.2019).

- <http://www.entegreraporlamatr.org/tr/guncel/haberler-2018.aspx>(Erişim Tarihi: 01.12.2018).
- <https://global.theiia.org/Pages/globaliiaHome.aspx> ,(Erişim Tarihi: 07.05.2019).
- Keskin, Bahar (2014). Entegre Yönetim Olmadan Entegre Raporlama Olamaz. *EKOIQ Dergisi*, 46, 52- 53. <http://ekoik.com/arsiv/ekoiksayi46.pdf>, (Erişim Tarihi: 20.01.2018).
- Ocean Tomo, (2017). Intangible Asset Market Value Study, (<https://www.oceantomo.com/intangible-asset-market-value-study/> (Erişim Tarihi: 20.06.2019).
- Odenwald, Thomas; Berg, Christian (2014). Kurumsal Kaynak Yönetimi ve Sürdürülebilirlik. *EKOIQ Dergisi*, 45,47- 50. <http://ekoik.com/arsiv/ekoiksayi45.pdf>, (Erişim Tarihi: 14.07.2019).
- Özbek, Çetin (2016). İç Denetim Stratejisi, Maliye Bakanlığı İç Denetçi Eğitimi <http://www.idkk.gov.tr/SiteDokumanlari/Manset/2016AntalyaEgitimiSunumlar/IDStretejisi-CetinOzbek.pdf>, (Erişim Tarihi: 08.04.2019).
- The IIA (2013). Integrated Reportingand the Emerging Role of İnternal Auditing. Flash Alert. IIA Audit Executive Center <https://na.theiia.org/services/cae-resources/Public%20Documents/CAE-AEC%20Flash%20Alert-Integrated%20Report.pdf>, (Erişim Tarihi: 14.07.2019).
- The IIA (2015). Enhancing Integrated Reporting: Internal Audit Value Proposition
- The IIA (2015a) The Role of İnternal Audit in Non-Financial andİntegratedReporting<https://www.ii.org.uk/media/1356228/Integrated-reporting-FINAL.pdf>, (Erişim Tarihi: 14.07.2019).
- The IIA (2017). Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi.<https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Turkish.pdf>, (Erişim Tarihi: 14.07.2019).
- The IIRC (2011). Towards Integrated Reporting, Communicating Value in the 21st Century. <https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2012/06/Discussion-Paper-Summary1.pdf>, (Erişim Tarihi: 14.07.2019).

Uzun, Ali Kamil. Yönetim Kurulunun Vazgeçilemez Bir Görevi: İç Denetim.

https://www.verginet.net/dtt/5/Yonetim_Kurulunun_Vazgecilemez_Bir_Gorevi_Ic_Denetim.aspx (Erişim Tarihi: 14.07.2019).

www.tide.org.tr, (Erişim Tarihi: 04.07.2019).

Diğer Kaynaklar

Deloitte (2008). Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi (2007'deki Değişikliklerle). İstanbul.

IIRC (2013). The International <IR> Framework.

İDKK (2006). İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik. İç Denetim Koordinasyon Kurulu.

Kamu Gözetimi Kurumu (2018). BDS 720 Bağımsız Denetçinin Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları Standardı.

Kurumsal Yönetim Dergisi (2014). Dünyadan Haberler, 24, 18.

TİDE (2012). Yeni Türk Ticaret Kanunu ve İç Denetime İlişkin Düzenlemeler Hakkında Görüş- Öneriler

EK 1

MÜLAKAT SORULARI

1. Entegre raporlama için talebiniz nedir? (Zorunlu/Gönüllü)
2. Entegre raporlama şirketlerin bilgi sistemine ne gibi katkılar sağlar?
3. Entegre raporlamanın şirket sürdürülebilirliğine katkısı nedir?
4. İç denetimin şirket sürdürülebilirliğine katkıları nelerdir?
5. İç denetimin etkinleştirilmesi için neler yapılmalıdır?
 - 5.1. Yasal düzenlemeleri yeterli buluyor musunuz? Yeterli değilse çözüm önerileriniz nelerdir?
 - 5.2. Yönetim nasıl bir yol izlemelidir?
 - 5.3. İç denetim biriminin yapması gerekenler nelerdir?
6. Sizce iç denetimin entegre raporlamada bugün ve gelecekteki rolü nedir/nasıl olmalıdır?
 - 6.1. Entegre raporlama iç denetim stratejisinin bir parçası mıdır?
 - 6.2. İç denetim planı geliştirilirken entegre raporlama ile ilgili önemli riskler göz önüne alındı mı/alınmalı mı?
 - 6.3. Baş denetçinin (baş denetim yöneticisinin) kuruluşun entegre raporlama stratejisine ilişkin bilgisi nasıl olmalıdır?
 - 6.4. Bu alanda çalışmalarınız var mı/ eğitime katıldınız mı? Varsa veya katıldıysanız nelerdir?
7. Entegre rapor hazırlama sürecinde paydaşlarla etkileşim sağlandı mı/sağlanmalı mı? Etkileşim sağlandıysa/sağlanmalıysa hangi hususlarda görüş alındı/alınmalı?
 - 7.1. İç denetçiler ile etkileşim sağlandı mı/sağlanmalı mı? Ne düzeyde sağlandı/sağlanmalı?

- 7.2. Dış paydaşların görüşüne başvuruldu mu/ başvurulmalı mı?
- 7.3. Entegre raporlama sürecinde iş modeli oluşturulurken iç denetim biriminin katkısı oldu mu/ olmalı mı?
8. Entegre rapor hazırlanırken şirketlerin karşılaştığı zorluklar nelerdir?
9. İç denetim kaynakları(nın) entegre raporlama stratejisi için yeterli mi/yeterli hale getirilmesi için neler yapılmalı?
10. Entegre düşünme ile ilgili görüşünüz nedir? İç denetim entegre düşünmeyi nasıl kolaylaştırır?
11. Entegre raporlamada iç denetim mekanizmasının rolü nedir? Entegre raporlama için ideal bir iç denetim yapısı nasıl olmalıdır?
- 11.1. Entegre raporlamaya güvence verilmesi hakkında düşünceniz nedir?
- 11.2. Entegre raporlamada danışmanlık hizmeti sunulmasıyla ilgili düşünceniz nedir?
12. Entegre raporlamaya neden ihtiyaç duyuyoruz?
- 12.1. Entegre raporlamaya geçişin sağladığı avantajlar nelerdir?
- 12.2. Entegre raporlamaya geçişin dezavantajları var mıdır? Varsa nelerdir?
13. Daha önceki kurumsal raporlama sistemin(iz)in eksik yönleri nelerdir? Mevcut raporlamalarda iç denetim mekanizmasının rolü nedir?
14. Entegre raporlamaya geçtikten sonra neler değişti?
15. Entegre raporlama ile iç denetim arasında etkileşim olduğunu düşünüyor musunuz?
- 15.1. Entegre raporlamanın iç denetime katkısı var mıdır? Varsa hangi açılardan katkısı olmuştur?
- 15.2. İç denetimin entegre raporlamaya hangi açılardan katkısı olmuştur?

16. Kuruluşun değer yaratma süreci açısından entegre raporlama ve iç denetim arasında ilişki olduğunu düşünüyor musunuz?
17. Stratejik planın orta ve uzun vadede iç denetim ve entegre raporlama ilişkisine katkısı oldu mu/olur mu?
18. Kurumsal raporlamanın geleceğini nasıl görüyorsunuz? Entegre raporlamanın kurumsal raporlamayı daha ileriye taşıyacağını düşünüyor musunuz?
19. Hazırlanan entegre raporlar amacına ulaşıyor mu? Türkiye’de hazırlanmış olan entegre raporlar paydaşların ihtiyaçlarına cevap veriyor mu?



ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler

Soyadı, Adı : Tasasız, Sevim
Uyruğu : T.C.
Doğum Tarihi ve Yeri : 16.03.1990 Tekirdağ
E-mail : svmtssz@gmail.com

Eğitim

<i>Derece</i>	<i>Eğitim Birimi</i>	<i>Mezuniyet Tarihi</i>
Lisans	Gazi Üniversitesi	04.06.2012
Lise	Gündoğdu Mesleki ve Teknik Anadolu Lisesi	15.06.2007

İş Deneyimi

<i>Yıl</i>	<i>Yer</i>	<i>Görev</i>
2016-	Balaban ÇPAL	Öğretmen

Yabancı Dil

İngilizce