

ENTEĞRE RAPOR HAZIRLAMA SÜRECİNDE İŞLETMELERİN KARŞILAŞABİLECEKLERİ SORUNLAR

Zeki DOĞAN

Prof. Dr., Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü,
Niğde, Türkiye. E-mail: zekidogan7@hotmail.com, ORC-ID:0000-0003-3328-7565.

Firdevs Ela MERDANE

Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Öğrencisi, Niğde, Türkiye.
E-mail: firdevs_ela_1990@hotmail.com, ORC-ID:0000-0002-8821-1050.

ENTEĞRE RAPOR HAZIRLAMA SÜRECİNDE İŞLETMELERİN KARŞILAŞABİLECEKLERİ SORUNLAR

ÖZ

Günümüzde işletmelerin hazırlayıp sundukları finansal raporlar ve sürdürülebilirlik raporları, paydaşların bilgi ihtiyacını yeterince karşılayamamaktadır. Çünkü paydaşlar, işletmelerin finansal performansları ve çevreye, topluma karşı yapmış oldukları faaliyetleri ile ilgili bilgileri de hazırlanan ve sunulan raporlarda görmek istemektedirler. Bu nedenle de paydaşların bu ihtiyacını karşılamak için yeni bir raporlama çeşidi olarak entegre raporlama ortaya çıkmıştır. Fakat, tüm dünyaca kabul gören veya uygulanan bir entegre rapor formatı ise bulunmamaktadır. Bu nedenle de işletmeler entegre raporlarını hazırlarken zaman zaman bazı sorunlarla karşılaşmaktadırlar.

Bu çalışmada ise entegre raporlama hakkında genel bilgiler, entegre raporlamanın işletmelere sağlayabileceği faydalar ve Türkiye’de faaliyet gösteren işletmelerin entegre raporlama sürecinde karşılaştıkları veya karşılaşılabilecekleri sorunlar hakkında açıklamalara yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Entegre Rapor, Entegre Raporlama, Türkiye’de Entegre Raporlama.

PROBLEMS THAT FIRMS MAY ENCOUNTER DURING THE PREPARATION OF INTEGRATED REPORT

ABSTRACT

As of today, financial and sustainability reports prepared and submitted by firms cannot adequately meet the information needs of stakeholders. Because, stakeholders wish to access to information regarding the financial performance and the activities of the firms toward the environment, society in the reports prepared and presented. Therefore, integrated reporting has emerged as a new reporting type to meet this need of stakeholders. Nonetheless, there is no worldwide accepted integrated report format. Therefore, firms sometimes encounter some problems while preparing their integrated reports.

In this study, general information about the integrated reporting, importance that has been given explanations about integrated reporting may provide firms with benefits and the challenges and problems that firms operating in Turkey may face during the process of integrated reporting.

Keywords: Integrated Report, Integrated Reporting, Integrated Reporting in Turkey.

1. GİRİŞ

Son yıllarda artan küresel sorunlar, özel sektörün, kamu sektörünün ve sivil toplum kuruluşlarının topluma karşı sorumluluğunu farklı bir boyuta taşımaları gerektiğini ortaya çıkarmış ve söz konusu kuruluşlar, çevreyle dost olunması gerektiğinin farkına varmışlardır (Aras ve Sarioğlu, 2015:15; Güney, 2018:1). Finansal bilgi kullanıcıları da bu farkındalığa sahip bir şekilde işletmelerin performanslarını değerlendirmeye başlamış ve buna paralel olarak da işletmeler, ortaklarından, çalışanlarından ve yöneticilerinden evrene karşı üstlerine düşen ne ise onu yapmalarını ve dürüst davranmalarını istemiştir (Küçükgergerli, 2017:1).

Artan farkındalıkları ile işletmeler, kullandıkları doğal kaynakların çevreye etkisi, kurumsal yönetim, çalışan hakları gibi birçok konuyu içeren sürdürülebilirlik raporlarını yayımlamaya başlamışlar ve bu girişim zaman içerisinde birçok ülkede asgari raporlama ölçütlerinin belirlendiği düzenlemeler haline gelmiştir. Fakat sürdürülebilirlik raporlarının finansal rapordan bağımsız bir şekilde yayımlanması, sürdürülebilirliğin amacına ulaşmasına engel olmuştur (Aras ve Sarioğlu, 2015:15). Buna ilaveten değişik dönemlerde, sayıca fazla ve birbirinden bağımsız olarak yayımlanan kurumsal raporlar, okuyucuların bu bilgiler arasında kaybolmasına ve gereksiz yere zaman kaybetmesine neden olurken, bu raporların çoğunlukla geçmiş odaklı olması da okuyucuların işletmelerin geleceklerine yönelik tahmin yapmalarını zorlaştırmıştır (Aras ve Sarioğlu, 2015:16).

Bununla birlikte, günümüzde kurumsal sosyal sorumluluk raporları, sürdürülebilirlik raporları, faaliyet raporları gibi finansal ve finansal olmayan birçok bilgiyi içeren farklı geleneksel/kurumsal raporlar, işletmelerle ilgili doğru kararlar almayı zorlaştırıp, bilgi kullanıcılarının beklentilerini karşılamak yerine bilgi kirliliğine sebep olmuştur (Kaya, 2015:113). Buna ilaveten, mevcut finansal raporlama biçimleri, finansal raporlama standartlarının ve sürdürülebilirlik raporu standartlarının gerekliliklerini yerine getirme amacını gütmemesinden dolayı, anlaşılması ve yorumlanması güç hale geldiğinden finansal bilgi kullanıcıları işletmenin uzun vadedeki başarısını değerlendirmede zorluk çekmişlerdir.

Finansal bilgi kullanıcılarının veya paydaşların işletmeyi değerlendirmelerinde finansal bilgilerin yetersiz kalması nedeniyle, işletmelerin finansal bilgilerine ilaveten finansal olmayan bilgilerini içeren entegre raporlama gündeme gelmiştir (Kurt, 2018:178). Dünyada entegre raporlamaya ilişkin uygulamalar yakın bir zamanda başlamış fakat çok kısa bir sürede yaygınlaşıp, günümüzde pek çok ülkede çok sayıda kuruluşun kullanmakta olduğu bir raporlama haline gelmiştir (Aras ve Sarioğlu, 2015:16).

Entegre raporlamayı önemli hale getiren ve ortaya çıkmasındaki bu nedenler ise aşağıdaki şekilde özetlenebilir (Saban vd., 2017:918; Güney, 2018:617-618; Kaya, 2015:116);

- Bilgi kullanıcılarının bir işletmeyi değerlendirirken, sadece finansal durumuna veya sadece işletmenin toplumsal duyarlılığına göre tek yönlü değerlendirme yapmak istememeleri,
- Mevcut raporlamanın bölümleri arasında bulunan tutarsızlıklar ve eksik bilgilerden dolayı bilgi kullanıcılarının aradıklarını bulamaması,
- Finansal raporların yalnızca işletmenin geçmiş performansını ortaya koyması dolayısıyla gelecek hedefleri belirlemek için yeterli bilgiyi sunamaması,
- Sürdürülebilirlik raporlarında bulunan bilgilerin daha çok geleceğe dönük tahminler barındırması,
- Sürdürülebilirlik raporlarındaki finansal durumu yansıtan bilgilerin yetersizliği,
- Bilgi kullanıcılarının işletmeyle alakalı ihtiyaçları olan tüm bilgileri tek bir rapordan elde etmek istemeleri,
- İşletmenin gelecekteki değerinin ve sürdürülebilirliğinin finansal bilgilerle ortaya konulmasının bilgi kullanıcıları için daha güvenilir ve anlamlı olacağı düşünülmesi,
- Mevcut finansal raporlamanın temel olarak maddi ve ölçülebilir varlıkların ölçülmesini ve raporlanmasını amaçlaması sebebiyle, son yıllarda maddi olmayan varlıklara yapılan yatırımların boyutunun oldukça artmış olmasının geleneksel sistem içerisinde ölçülen ve raporlanan bilgilerin önemini azaltması,

- Mevcut finansal raporlama sistemiyle işletmeyi bir bütün olarak değerlendirmenin mümkün olmaması,
- Mevcut finansal raporlama sistemi içerisinde raporlanan gelirlerin geçmiş maliyetlere dayanması, buna bağlı olarak da tarihi maliyet esasına göre düzenlenen finansal tabloların işletmenin gelecekte elde edeceği nakit akışlarını göstermemesi,
- İşletmenin entelektüel sermayesinin mevcut raporlama sistemi tarafından kayıtlara alınmaması,
- Mevcut finansal raporlama sisteminin kişisel grup dinamikleri gibi entelektüel sermayenin ana dayanakları hakkında oldukça az bilgi vermesi, etkili olmuştur.

Kurumsal raporlamada entegre raporlamanın ilk kez ortaya çıkışı ise 1970 yılından sonradır. 1990'lardan itibaren entegre raporlama ile ilgili birçok akademik çalışma gerçekleştirilmiştir. Entegre raporlamayı uyguladığı düşünülen ilk işletme, 2002'de hazırladığı bir entegre raporu yayımlayan Danimarka şirketi Novozymes'tir (Kaya vd. 2016:86).

Diğer yandan entegre raporlama, ilk kez 2009 yılında Güney Afrika'da duyurulmuş ve 2009 yılından itibaren Johannesburg Borsası Entegre Raporlama prensipleri doğrultusunda “*uygula ve açıkla*” ilkelerine (King IV) göre hareket edilmiştir. Güney Afrika'dan sonra, Almanya, Fransa, İspanya, Brezilya ve İngiltere de finansal olmayan raporlama ile ilgili düzenlemeler yapmıştır (Altınay, 2016:58).

Entegre raporlama çalışmalarına destek veren ülkelerden birisi de Türkiye'dir. Türkiye'de entegre raporlama konusunda en önemli destekçi ise Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği (TKYD)'dir. Entegre raporlamanın destekçilerinden bir diğeri de Türk Sanayicileri ve İşadamları Derneği (TÜSİAD) olmuştur. Uluslararası entegre raporlama standartlarının ve çerçevesinin yerleşmesi ve yaygınlaşması ile Türkiye'de de bu raporlamanın yaygınlaşacağı tahmin edilmektedir. Bunun nedeni, entegre raporun işletmenin faaliyetlerine dair finansal raporları ve sürdürülebilirlik raporlarını tek bir rapor olarak sunmasıdır. Entegre raporlamanın benimsenmesini sağlamak ve işletmelere entegre raporlama konusunda yol göstermek amacıyla oluşturulan Entegre Raporlama Ağları'ndan birisi Entegre Raporlama Türkiye Ağı(ERTA)'dır (Güney, 2018: 624). ERTA ve TÜSİAD ortaklaşa “*kurumsal raporlamada yeni dönem: Entegre raporlama (TÜSİAD Raporu)*” isimli ilk Türkçe entegre raporlama rehberini hazırlamıştır (Yücel, 2018:111). İşletmeler bu doğrultuda entegre rapor hazırlama çalışmalarına başlamıştır. Doğal olarak işletmeler ilk kez entegre rapor hazırladıklarından bir takım sorunla karşılaşmışlar ve karşılaşmaya da devam etmektedirler. Bu nedenle bu sorunların önceden tespit edilmiş olması da işletmelerin başarılı bir entegre rapor hazırlamalarında ve sunmalarında önem arz etmektedir.

Bu çalışmada ise, öncelikle entegre raporlama hakkında genel bilgiler, entegre raporlamanın işletmelere sağlayabileceği faydalar ve Türkiye'de faaliyet gösteren işletmelerin entegre raporlama sürecinde karşılaştıkları veya karşılaşılabilecekleri sorunlar hakkında açıklamalara yer verilmiş, sonrasında da işletmelerin entegre rapor hazırlama sürecinde karşılaşılabilecekleri sorunları azaltmak veya ortadan kaldırmak için neler yapılması gerektiği konusunda öneriler sunulmuştur.

2. ENTEGRE RAPORLAMANIN TANIMI

Kurumsal raporlama sürecinin günümüzdeki en son aşaması olan entegre raporlama, işletmenin finansal ve finansal olmayan bilgilerini bir arada içermekte olup, işletmenin kısa, orta ve uzun vadede değer yaratma kapasitesinin ne durumda olduğunu yansıtmaya bakımından oldukça önemlidir (Yücel, 2018:90). Buna ilaveten entegre raporlama, işletmenin yaratacağı değer ile finansal ve finansal olmayan bilgileri arasında bağlantı kurması ile sürdürülebilirliği hakkında da yatırımcılara ve ortaklara bilgiler sunan çok fonksiyonlu bir raporlama sistemidir (Saban vd., 2017:916).

Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (IIRC) ise entegre raporlamayı, organizasyonun stratejisi, yönetimi, performansı ile beklentilerine dair maddi bilgileri bir araya toplayan ve organizasyonun içerisinde faaliyet gösterdiği ticari, sosyal ve çevresel ortamı yansıtan, bugün ve gelecekte organizasyonun nasıl değer yarattığını ve hizmetlerini kısa ve öz bir şekilde temsili olarak göstermesini sağlayan bir raporlama şekli olarak tanımlamıştır (IIRC, 2015:7).

Entegre rapor ile ilgili tanımlar incelendiğinde ise bu rapor çeşidinin bazı özelliklere sahip olduğu görülmektedir. Bunlar şu şekilde sıralanabilir (Güney, 2018:21);

- Uzun dönemlidir.
- Tek bir rapordur.
- Finansal olmayan bilgileri de içerir.
- Finansal açıdan ve sürdürülebilirlik açısından bütünseldir.
- İşletmenin yarattığı değerleri gösterir.
- Bir süreçtir.

Tablo 1: Raporların Özellikleri

FİNANSAL RAPORLAR	SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORLARI	ENTEGRE RAPORLAR
Finansal bilgiler içermektedir.	Finansal olmayan bilgileri içermektedir.	Finansal ve finansal olmayan bilgileri içermektedir
Geçmiş odaklıdır.	Geçmiş ve gelecek odaklıdır.	Geçmiş ve gelecek odaklıdır.
Kısa vadede değer yaratma odaklıdır.	Kısa, orta ve uzun vadede değer yaratma odaklıdır.	Kısa, orta ve uzun vadede değer yaratma odaklıdır.
Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB), Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IFRS)	Küresel Raporlama Girişimi (GRI)	Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (IIRC)
Halka açık şirketler için zorunludur.	Çoğunlukla gönüllü	Güney Afrika hariç çoğunlukla gönüllü

Kaynak: Güney, 2018.

Kurumsal raporlar, genellikle muhasebe ve finans birimleri tarafından hazırlanırken, entegre raporlar, hem finansal ve hem de finansal olmayan bilgileri bir arada içermesi ve bilgiler arasındaki bağlantıyı net olarak sunması gerektiğinden, işletmenin tüm birimleri koordineli bir şekilde çalışarak bu raporları hazırlanıp sunmaktadırlar.

Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi (IIRC, 2015:5);

1. Temel kavramlar,
2. Kılavuz ilkeler,
3. İçerik öğeleri, olmak üzere üç bölümden oluşmaktadır.

Temel kavramlar, Çerçevdeki gereksinimlerin ve kılavuz bilgilerin temelini oluşturmakta ve bunları desteklemektedir. Ayrıca temel kavramlar bölümünde, kuruluş ve diğerleri için değer yaratma, sermaye öğeleri (finansal sermaye, üretilmiş sermaye, fikri sermaye, insan sermayesi, sosyal ve ilişkisel sermaye, doğal sermaye) ve değer yaratma süreci hakkında bilgilere yer verilmiştir.

Bir kuruluşun zaman içerisinde yarattığı değer; kuruluşun faaliyetleri ve çıktıları tarafından sermaye öğeleri üzerinde yaratılan artmalar, azalmalar veya dönüşümler ile kendini göstermektedir. Bu değer, kuruluşun kendisi için yaratılan değer ve diğerleri için yaratılan değer olmak üzere birbirleriyle ilişkili iki unsuru bulunmaktadır (IIRC, 2015: 10).

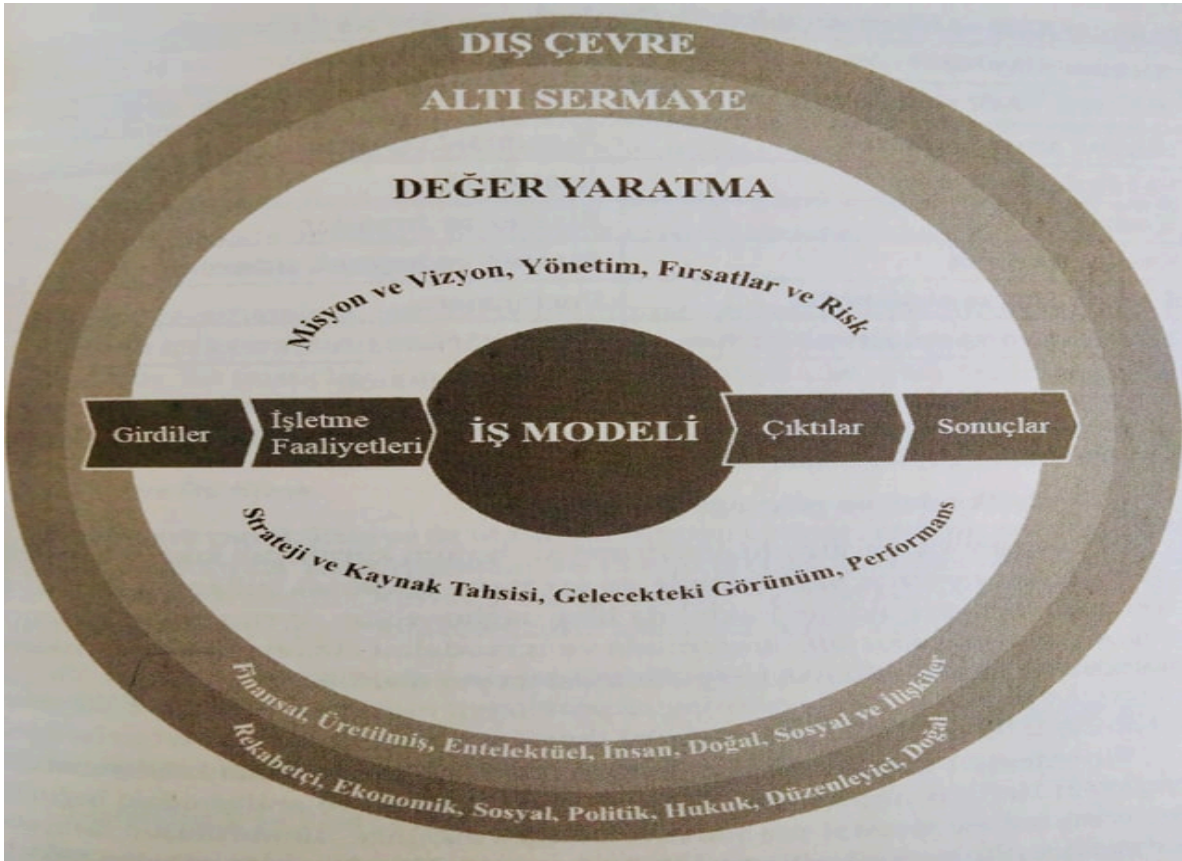
Türkçe de dahil olmak üzere 11 dilde yayınlanan çerçevenin amaçları doğrultusunda sınıflandırılan sermaye öğeleri ise 6 bileşenden oluşmakta ve şu şekilde açıklanmaktadır;

- **Fikri Sermaye:** Patent, telif hakkı, yazılım, haklar ve lisanslar gibi kuruluşa ait olan ve bilgiye dayalı olarak edinilen maddi olmayan varlıklardır. Kuruluşun rekabetçiliğinde önemli bir role sahiptir ve gelecekte kar elde etme potansiyelini de belirler (Aras ve Sarıoğlu, 2015: 55).
- **Finansal Sermaye:** Bir işletmenin mal üretmek veya hizmet sağlamak amacıyla kullandığı, yabancı kaynak, öz kaynak ve hibe gibi finansman, faaliyetler veya yatırımlar yoluyla edinilen fon havuzudur (Kurt, 2018: 190).

- **İnsan Sermayesi:** Bir kuruluşun çalışanlarının yeteneklerinin ve uzmanlıklarının yanı sıra sadakatleri, inovasyon, yönetim, liderlik ve işbirliği kabiliyetlerini ifade eder (Kurt, 2018: 190).
- **İlişki Sermayesi:** Bir kuruluşun bütün paydaşları ile olan ilişkilerinin sonucunda elde ettiği kaynakları ifade eder (Yücel, 2018: 98).
- **Üretilmiş Sermaye:** Mal üretmek veya hizmet sağlamak amacıyla kullandığı binalar, ekipmanlar, yeraltı ve yerüstü düzenleri gibi varlıkları ifade eder (Yüksel, 2017: 72).
- **Doğal Sermaye:** Bir işletmenin sahip olduğu ve sahip olacağı refahı destekleyen mal veya hizmetler sunmasını sağlayan yenilenebilir ve yenilenemeyen doğal kaynakları ifade eder (Güney, 2018: 28).

Entegre raporlama çerçevesinde geçen temel kavramlardan bir tanesi olan değer yaratma süreci, entegre raporların temelini oluşturmaktadır. Değer yaratma; sermaye ögelerini, iş modelini ve sürecini, performansı, riskleri ve fırsatları, strateji ve kaynak dağılımını ve aynı zamanda kurumsal yönetimi kapsayan bir süreçtir. Değer yaratma, bir kuruluşun değer yaratma hikâyesidir. Değer, sadece kuruluşun bünyesinde yaratılmamakta, aynı zamanda dış çevreden de etkilenmekte ve hissedarlarla olan ilişkileri vesilesiyle de yaratılabilmektedir (Kurt, 2018:187).

Şekil 1: Değer Yaratma Süreci



Kaynak: Güney, 2018:31.

IIRC kılavuz ilkelerini ise “stratejik odak ve geleceğe yönelim”, “bilgiler arası bağlantı”, “paydaşlarla ilişkiler”, “önemlilik”, “kısa ve öz olma”, “güvenilirlik ve eksiksizlik” ve “tutarlılık ve karşılaştırılabilirlik” şeklinde sıralamıştır. Bu ilkeler şu şekilde açıklanabilmektedir (IIRC, 2015:5);

- **Stratejik Odak ve Geleceğe Yönelim:** Entegre rapor, işletmenin stratejisini ve gelecekte (kısa, orta ve uzun vadede) değer yaratma kapasitesini ortaya koymalıdır.

- **Bilgiler Arası Bağlantı:** Entegre rapor, işletmenin iç ve dış çevresi ile değer yaratma kabiliyeti arasındaki bağlantıyı içermelidir.
- **Paydaşlarla İlişkiler:** Entegre rapor, işletmenin aldığı tüm kararlarda paydaşların istek ve ihtiyaçlarının ne ölçüde anlaşıldığı ve karşılandığı açıkça belirtilmelidir.
- **Önemlilik:** Entegre raporda, önemlilik düzeylerine göre sıralanmış olan işletmeye dair hususların sırasıyla yer alması gerekmektedir.
- **Kısa ve Öz Olma:** Entegre raporda, işletme için değer yaratan konular kısa ve öz bir şekilde sunulmalıdır.
- **Güvenilirlik ve Eksiksizlik:** Entegre raporda sunulan bilgilerin tam ve eksiksiz olması gerekmektedir.
- **Tutarlılık ve Karşılaştırılabilirlik:** Entegre raporda yer alan bilgilerin tutarlı olması, bunun yanında hem yıllar arasında hem de işletmeler arasında karşılaştırma yapılabilmesine imkân vermesi gerekmektedir.

İçerik öğelerini ise “Kurumsal genel görünüm ve dış çevre”, “kurumsal yönetim”, “iş modeli”, “riskler ve fırsatlar”, “strateji ve kaynak”, “performans”, “genel görünüş”, “hazırlık ve sunum temeli” ve genel raporlama ilkeleri”, şeklinde sıralamıştır. İçerik öğeleri de şu şekilde açıklanmaktadır (IIRC, 2015:5);

- **Kurumsal Genel Görünüm ve Dış Çevre:** Entegre rapor, “Kuruluş ne iş yapıyor?” ve “Kuruluş hangi koşullarda faaliyet gösteriyor?” sorularının cevabını içinde barındırmalıdır.
- **Kurumsal Yönetim:** Entegre rapor, “Kuruluşun kurumsal yönetim yapısı kısa, orta ve uzun vadede değer yaratma kabiliyetini nasıl destekliyor” sorusunun cevabını içinde barındırmalıdır.
- **İş Modeli:** Entegre rapor, “Kuruluşun iş modeli nedir?” sorusuna cevap vermelidir.
- **Riskler ve Fırsatlar:** Entegre rapor, “Kuruluşun kısa, orta ve uzun vadede değer yaratma kabiliyetini etkileyen spesifik risk ve fırsatlar nelerdir ve kuruluş bunları nasıl ele almaktadır?” sorusuna da cevap vermelidir.
- **Strateji ve Kaynak:** Entegre rapor, “Kuruluşun hedefi nedir ve buraya nasıl ulaşmayı amaçlamaktadır?” sorusunu cevaba kavuşturmalıdır.
- **Performans:** Entegre rapor, “Kuruluş dönem için belirlenen stratejik hedeflerine ne ölçüde ulaşmıştır ve elde edilen sonuçlar sermaye öğelerini nasıl etkilemiştir?” sorusunun cevabını vermelidir.
- **Genel Görünüş:** Entegre rapor, “Kuruluşun stratejisini uygularken karşılaşması muhtemel zorluk ve belirsizlikler ve bunların, iş modeli ile gelecekteki performansı açısından potansiyel etkileri nelerdir?” sorusunun cevabını da vermelidir.
- **Hazırlık ve Sunum Temeli:** Entegre rapor, “Kuruluş entegre rapora dahil edilecek konuları nasıl belirlemektedir ve bu konular nasıl incelenmekte veya değerlendirilmektedir?” sorularına da cevap vermelidir.
- **Genel Raporlama İlkeleri:** Entegre rapor, “maddi konuların açıklanması, sermaye öğelerinin açıklanması, kısa orta ve uzun vade için zaman aralıkları ve birleştirme ve ayırma” ile ilgili hususları da içermelidir.

3. ENTEGRE RAPORLAMANIN İŞLETMELERE SAĞLAYABİLECEĞİ FAYDALAR

Entegre raporlama, organizasyonların toplumdaki rolünü ve uzun vadede değer yaratmaya katkısını daha iyi ifade etmek için oluşturulmuş bir raporlama biçimidir. Entegre raporlama özünde, finansal performansa ek olarak yaratılan/yaratılacak değer, çevreye, itibarına, insan sermayesi becerilerine ve diğerlerine olan güven gibi tüm sürdürülebilirlik faktörlerini dinamik ve karşılıklı ilişkilerini bütüncül bir şekilde ele almakta ve temel yapı taşı oluşturmaktadır (Güney, 2018:622). Bu doğrultuda entegre raporun amaçları ise (IIRC, 2015: 2);

1. Sermaye sağlayan taraflara sunulan bilgilerin kalitesini arttırmak suretiyle kullanılan sermayenin daha etkili ve üretken bir şekilde dağılmasını sağlamak,

2. Kurumsal raporlamaya, farklı raporlama yolları kullanan ve bir kuruluşun zaman içinde değer yaratma kabiliyetini maddi yönde etkileyen tüm faktörleri içeren daha birleşik ve etkili bir yaklaşım ortaya koymak,
3. Sermaye ögeleri için hesap verebilirlik ve yönetilebilirlik unsurlarını güçlendirmek ve bunların birbirleriyle olan ilişkilerini açıklamak,
4. Kısa, orta ve uzun vadede değer yaratmaya odaklanan entegre düşünceyi, karar vermeyi ve harekete geçmeyi desteklemek, şeklinde sıralanmıştır.

Entegre raporlama sisteminin bu amaçları doğrultusunda, entegre raporlamayı uygulayan işletmelere sağlayacağı birçok yenilik ve fayda bulunmaktadır. Bunlar şu şekilde sıralanabilir (Güney, 2018:41; Saban vd., 2017:921; Kaya, 2015:124; Yüksel, 2017:44-48; Yıldırım ve Uzun Kocamış, 2018:52);

- İşletmelerin farklı isimlerle düzenlemiş oldukları tüm raporları tek bir raporda birleştirmelerini sağlayarak, rapor hazırlama maliyetlerini aşağı çekmelerine yardımcı olmaktadır.
- İşletmelerin iç süreçlerini güçlendirmelerini sağlamaktadır.
- İşletmelerin bilgi kullanıcıları ile olan iletişimlerini güçlendirmektedir.
- İç ve dış iletişim ortamı etkinleştirilerek, toplumun istekleri doğrultusunda oluşturulan işletme stratejileri, işletmenin itibarının zedelenme riskini azaltmaktadır.
- İşletmelerin karar almada doğru adımlar atmalarını sağlayıp, kaynakların etkin ve verimli kullanılmasına katkıda bulunmaktadır.
- Finansal performans ve finansal olmayan performans arasındaki bağlantıyı daha iyi görmeyi sağlamaktadır.
- İşletmenin sermaye maliyetini düşürmektedir.
- Çalışanların işletmeye karşı bağlılıklarının artmasına katkı sağlamaktadır.
- Yöneticilerin riskleri; saptama ve yönetme yeteneklerini artırırken, fırsatları; daha iyi değerlendirmelerini sağlayarak, doğru kararlar almalarında yardımcı olmaktadır.
- Finansal olmayan bilgileri zamanında ve güvenilir olarak üretmek amacıyla iç kontrol sistemlerinin geliştirilmesine katkıda bulunmaktadır.
- Sadece finansal konulara odaklanmaz, çevre ve toplum gibi mühim unsurları da dikkate aldığından işletmenin istikrarlı olmasına katkı sağlamaktadır.
- İşletmenin daha uygun koşullarda kaynak bulmasında yardımcı olmaktadır.
- İşletmenin/işletmelerin marka değerini yükseltmesine katkıda bulunmaktadır.
- Farklı birimler arasındaki koordinasyonu ve işbirliğini artırıp, şeffaflığın önünü açmaktadır.
- Hazırlanacak iç ve dış raporların birbirleri ile tutarlı olmasını sağlamaktadır.
- İşletmenin/işletmelerin paydaşlarıyla etkili bir iletişim kurmasını sağlamaktadır.
- Uluslar ötesi entegrasyon temelli yerel düzenlemelerin yapılmasına vesile olmaktadır.
- Sürdürülebilir değer yaratmaya katkı sağlamaktadır.
- Yalnız başına yeterli olmayan sürdürülebilirlik raporlarının, finansal bilgilerle ilişkisini kurmak suretiyle, analistlerin ve bilgi kullanıcılarının gereksinim duyduğu bilgileri sunmaktadır.
- Kurumsal sürdürülebilirlik performansının yalnızca bağlı olduğu bölüm ile alakalı olmadığını ortaya koymaktadır.
- İşletme değeri ile sürdürülebilirlik arasındaki ilişkinin ortaya konulması ihtimali, üst yönetim tarafından alınacak kararları da etkileyebilmektedir.
- Etkin bir şekilde gerçekleştirilen entegre raporlama, finansal performansa ve sürdürülebilirlik performansına katkıda bulunmaktadır.

4. ENTEGRE RAPOR HAZIRLAMA SÜRECİNDE KARŞILAŞILABİLECEK SORUNLAR

Entegre raporlama, finansal raporlar ve sürdürülebilirlik raporları olmak üzere iki bileşenden oluşmaktadır. Finansal raporların ve sürdürülebilirlik raporlarının hazırlanmasında ülkeler kendi

mevzuatlarına uygun davranmakta ve bu mevzuatlara paralel olarak yöneticilerin görev, yetki ve sorumlulukları da farklılıklar göstermektedir. Bu farklılıklardan dolayı, küreselleşen dünyada birden fazla ülkede faaliyet gösteren çok uluslu işletmelerin ise entegre rapor hazırlama ve sunma konusunda bir çok sorunla karşılaşabilme ihtimali de yüksektir.

Bununla birlikte Türkiye’de faaliyet gösteren ve entegre rapor hazırlayıp paydaşların kullanımına sunan birçok işletme bulunmaktadır. Bu işletmeler de entegre rapor hazırlarken ve sunarken birçok sorunla karşılaşabilmektedirler. Türkiye’de ilk entegre raporunu hazırlayan ve yayımlayan kuruluş ise Argüden Yönetişim Akademisi’dir. Yıllar itibariyle entegre rapor hazırlayan ve yayımlayan işletmeler ise Tablo 2’de sunulmuştur.

Tablo 2: 2015- 2019 Yılları Arası Türkiye’de Entegre Rapor Yayımlayan Kuruluşlar

	2015	2016	2017	2018	2019
Adana Çimento Sanayii Türk A.Ş.		X		X	X
Argüden Yönetişim Akademisi	X	X	X	X	X
Aslan Çimento A.Ş.		X		X	X
Borsa İstanbul A.Ş.			X	X	X
Çimsa Çimento Sanayi ve Ticaret A.Ş.		X	X	X	X
Kadıköy Belediyesi				X	
Nuh Çimento Sanayi A.Ş.			X	X	X
Oyak Maden Metalurji Grubu					X
Türkiye Eğitim Gönüllüleri Vakfı (TEGV)				X	X
Türkiye Garanti BBVA			X	X	X
Türkiye İş Bankası				X	X
Türkiye Sınai Kalkınma Bankası A.Ş.		X	X	X	X
Türkiye Vakıflar Bankası					X
Yapı ve Kredi Bankası A.Ş.					X
Yıldız Teknik Üniversitesi				X	
YTÜ Finans Kurumsal Yönetim ve Sürdürülebilirlik Merkezi (CFGs)			X		
Ziraat Bankası					X
TOPLAM RAPOR SAYISI	1	5	7	12	14

Kaynak: <http://www.entegreraporlamatr.org/tr/entegre-raporlama/turkiyede-yayimlanan-entegre-raporlar.aspx>, (Erişim Tarihi: 05.09.2020)

Tablo 2’de yer alan bilgilere göre, Türkiye’de günümüze kadar toplamda 39 adet entegre rapor yayımlanmıştır. En fazla entegre rapor 2019 yılında yayımlanmıştır. İlk entegre rapor ise 2015 yılında Argüden Yönetişim Akademisi tarafından hazırlanmıştır. 2019 yılında entegre rapor yayımlayan Türkiye Vakıflar Bankası ise entegre rapor yayımlayan ilk kamu bankası unvanına sahip olmuştur. Benzer şekilde, Çimsa, 2016 yılında yayımladığı entegre rapor ile Türkiye’de ilk kez Entegre Faaliyet Raporu yayımlayan reel sektör şirketi olmuştur.

Diğer yandan Tablo 2’de yer alan bilgiler incelendiğinde de görüleceği üzere Türkiye’de henüz çok az uygulama alanına sahip olmasından dolayı entegre rapor hazırlama sürecinde işletmeler pek çok sorunla karşılaşabilmektedirler. Türkiye’de entegre rapor hazırlayan ve yayımlayan işletmelerin bu süreçte karşılaştıkları sorunlar şu şekilde özetlenebilir (Yüksel, 2017:51; Doğan ve Acar, 2019:38-47);

- Mevcut denetim uygulamalarının, entegre düşünceye paralel düzenlemelere ihtiyaç duyması,
- Yöneticilerin görev ve sorumluluklarında ortaya çıkacak artış,

- Ülke çapında entegre raporlama ile ilgili düzenlemelerin yetersiz kalabilmesi,
- Ülkelerarası mevzuat farklılıklarından kaynaklanabilecek sorunlar,
- Başarılı işletmelerin entegre rapor uygulamasını gereksiz görme ihtimali,
- Çalışanların entegre raporlama sürecine dahil olma konusundaki isteksizlikleri,
- Entegre raporun hazırlanması, sunulması ve denetiminde mesleki eğitim ve yeterliliğe sahip kişi veya kurumların yetersizliği,
- İşletmeler tarafından hissedarların kısa vadeli beklentilerine cevap verilememe ihtimali,
- İşletmelerin hissedar ve diğer paydaş beklentilerini aynı oranda karşılayamama olasılığı,
- Paydaşların entegre düşünce temelli entegre raporu analiz etme hususundaki yetersizliği,
- Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin entegre rapor hazırlamada entegre rapor hazırlama ve sunum aşamasında bilgi teknolojilerini kullanabilme gibi teknolojik sorunlar yaşayabilmeleri,
- Muhasebe meslek mensuplarının entegre rapor hazırlama ve sunum aşamasında gerekli olan Türkiye Muhasebe Standartları, sürdürülebilirlik kavramı/sürdürülebilirlik raporları, işletmenin geçmiş, cari ve gelecek dönem performansı arasındaki bağlantıyı kurabilme, entegre düşünce, değer yaratma kavramı, iç kontrol sisteminin oluşturulması, risk yönetimi, fırsatları değerlendirme, Entegre Raporlama çerçevesinde yer alan sermaye ögeleri hakkında bilgi sahibi olma ve sermaye ögeleri arasındaki bağlantıyı kurabilme, finansal ve finansal olmayan performans göstergeleri arasındaki bağlantıyı kurabilme gibi bazı konularda yetkinliğe sahip olmaması,
- Rapora dâhil edilecek önemli konuların belirlenememesi,
- Fırsatların nasıl ölçüleceğinin açık olmaması,
- Risklerin gerçekleşme olasılıklarının tespit edilememesi,
- Raporun kapsamının ve içeriğinin net bir şekilde belirlenememesi,
- Finansal olmayan verilerin toplanmasında güçlükler yaşanması,
- Geleceğe yönelik öngörülerin tutarlı ve güvenilir şekilde oluşturulamaması,
- Bilgi paylaşımı konusunda çekincelerin olması,
- Entegre raporların güvencesi aşamasında uluslararası genel kabul görmüş standartların bulunmaması,
- Entegre rapor hazırlama sürecinde üst yönetimin desteğinin alınmaması,
- Stratejik odak için uygun içeriğin, stratejik amaçların ve temel performans göstergelerinin belirlenememesi,
- Raporlama için ihtiyaç duyulan bilgi sistem ve süreçlerinin işletmelerdeki eksikliği,
- Hangi spesifik unsurların ölçülmesi gerektiğinin belirlenmesi ve her bir sermaye kaynağına dair fırsatların belirlenmesi,
- Finansal olmayan sermaye ögelerinin girdi ve çıktılarının nasıl ölçüleceği konusu,
- Raporlama ilkelerini destekleyecek bilgi sistemlerinin işletmelerde oluşturulmasına ilişkin yapısal zorluklar,
- Maliyetler ile fırsatların ölçümü ve hazırlama sürecindeki temel zorluklar,
- Verilerin güvenilirliği konusu.

Yukarıda belirtilen sorunlar incelendiğinde ise ülkemizde entegre raporlama uygulamaları kapsamında yapılması gereken bir takım çalışmalar olduğu görülmektedir.

5. SONUÇ

Günümüzde bilgiye erişme hızının artmasıyla beraber, bilgi kullanıcıları bilginin açık, şeffaf, anlaşılır, doğru ve nitelikli olma özelliklerine daha çok önem vermeye başlamıştır. Bununla birlikte geçmişe dönük verileri içeren geleneksel raporlamanın, paydaşların ihtiyaçlarını karşılayamaması yeni bir raporlama sistemi olan entegre raporlamanın ortaya çıkmasına zemin hazırlamıştır (Yücel, 2018:1). Çünkü, işletmenin hem finansal hem de finansal olmayan performansını bir arada sergileyen entegre raporlama, işletmelerin açık, şeffaf, anlaşılır, doğru ve nitelikli bilgi sunmasına imkan tanımıştır. Diğer yandan entegre raporlama ile birlikte işletmeler uzun dönemde devamlılığı sağlayarak, rekabet güçlerini artırma imkânına ulaşmıştır (Aras ve Sarioğlu, 2015: 26). Entegre rapor, birkaç ülkede mecburi

kılınırken, Türkiye’de henüz gelişme safhasındadır. Bu nedenle de entegre raporlamaya ilişkin Türkiye’de öncelikle bir alt yapı oluşturulmalıdır (Yücel, 2018:112). Bu bağlamda, IIRC’nin yayımlanmış olduğu Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi, entegre rapor yayımlayan işletmelerin raporlarını analiz ederken, bilgi kullanıcıları için önemli bir kılavuz olmuştur. Buna rağmen bilgi kullanıcıları ve muhasebeciler gibi işletmenin iç ve dış çevresinin entegre raporun uygulanmasıyla birlikte karşı karşıya kalabileceği bazı sorunlar bulunmaktadır.

Karşılaşılabilecek bu sorunları azaltmak veya ortadan kaldırmak için gerek işletmeler gerekse paydaşlar tarafından bazı çalışmaların yapılmasında fayda bulunmaktadır. Bunlar aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Dereköy, 2018:593; Aydın, 2015:23; Güney, 2018:54);

- Yayımlanan entegre raporun, entegre raporlama ilkelerine uygunluğunun artırılması amacıyla işletme; girdilerini, iş faaliyetlerini, çıktılarını ve sonuçlarını bir iş modeli ile açıklamalıdır.
- İşletme, hedeflerini kısa, orta ve uzun vadeli olarak tanımlayarak, tanımladığı hedeflerine ulaşmak amacıyla belirlediği stratejileri açıklamalıdır.
- İşletme stratejisini, içerik öğeleri ile ilintili bir şekilde açıklamalıdır.
- İşletme stratejisini etkileyebilecek olası riskleri tanımlamalı ve risklere karşı alınabilecek tedbirleri açıklamalıdır.
- İşletmenin faaliyet gösterdiği sektöre yönelik fırsatları ve bu fırsatların işletmeye etkilerini tanımlamalıdır.
- İşletme, gelecekteki performansını etkileyebilecek faktörlere yer vermelidir.
- İşletme içerik öğelerini ve aralarındaki etkileşimi işletme değerini yansıtacak şekilde açıklamalıdır.
- Raporda finansal ve finansal olmayan bilgiler bağlantılı bir şekilde açıklanmalıdır.
- İşletme geçmiş dönem performanslarını ve gelecekte nerede olmak istediğini, entegre bir şekilde açıklamalıdır.
- Entegre raporlamanın yeni bir raporlama sistemi olması nedeniyle, geliştirilmesi gereken yönleri üzerine gerekli çalışmalar ilgili kurumlar tarafından yapılmalıdır.
- Entegre raporlamayı teşvik edici uygulamaların hayata geçirilmesi için gerekli yasal düzenlemeler yapılmalıdır.
- Entegre raporlama ile ilgili kamuoyu farkındalık ve talebi yaratılmalıdır.
- Mevcut muhasebe denetim uygulamalarının entegre raporlama doğrultusunda düzenlenmesi sağlanmalıdır.
- Entegre raporlama ile ilgili yöneticilere yeni görev ve sorumluluklarına ilişkin eğitimler verilebilir.
- Ülkelerarası mevzuat farklılıklarını gidermek amacıyla bütün işletmeler için genel bir entegre raporlama yapma zorunluluğu getirilebilir.
- Başarılı işletmelerin de entegre raporlama uygulamasına ılımlı yaklaşımları için entegre raporlamanın işletmelere olan katkılarını görmeleri konusunda çalışmalar yapılabilir.
- Entegre raporlamanın yalnızca işletmelere değil, aynı zamanda çalışanlara da faydalarının olduğu gösterilerek istekli bir şekilde entegre raporlama sürecine katılmaları sağlanabilir.
- Entegre raporun hazırlanması, sunulması ve denetimi ile ilgili eksikliklerin giderilmesi amacıyla ilgili kişi veya kurumlara gerekli mesleki eğitimler verilebilir.
- Paydaşlara entegre raporları analiz edebilme eğitimi verilebilir.
- Muhasebe meslek mensuplarına entegre rapor hazırlama ve sunma konusunda, gerekli her türlü bilgi ve yetkinliğe sahip olmalarını sağlamak amacıyla, teknolojik bilgilendirmeler ve seminerler verilebilir.
- Entegre raporlamaya kapsamlı standart bir çerçeve getirilmelidir.
- Entegre raporlamanın tanıtımı amacıyla seminerler düzenlenebilir.
- İşletmelerin paydaşlarının entegre rapor hakkındaki farkındalıklarını ve bilgi birikimlerini arttırmak için gerekli çalışmalar yapılmalıdır.
- Entegre rapor hazırlamayı planlayan işletmelere profesyonel danışmanlık yardımıyla bulunulmalıdır.

Sonuç olarak, özellikle bazı yetkili kurum ve kuruluşların (KGK, TÜRMOB, BDDK, SPK, BİST kurumlarının gibi) yukarıda belirtilen çalışmaları yapmaları halinde, Türkiye’de faaliyet gösteren işletmelerin entegre raporlama sürecinde karşılaştıkları sorunlar azalabilecek veya ortadan kalkabilecektir.

KAYNAKÇA

- Altınay, A. (2016), “Entegre Raporlama ve Sürdürülebilirlik Muhasebesi”, *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 3(25), 47-64.
- Aras, G. ve Sarıoğlu G. U., (2015), *Kurumsal Raporlamada Yeni Donem :Entegre Raporlama*, TÜSİAD, Yayın No: T/2015, İstanbul, 1-98.
- Aydın, S. (2015), *Entegre Raporlama*, İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Dereköy, F. (2018), “Entegre Raporlama Uygulamalarının Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi Bağlamında Değerlendirilmesi”, *Yönetim Bilimleri Dergisi*, 16(32), 589-608.
- Doğan, Z. ve Acar, A. (2019), “Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlerin Entegre Rapor Uygulamaları Sürecinde Mesleki Yetkinliklerinin Tespitine İlişkin Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 18(56), 25-48.
- Güney, A. (2018), *Entegre Raporlama*, Ankara: Detay Yayıncılık.
- Güney A. (2018), “Geleneksel Raporlamadan Entegre Raporlamaya Geçiş”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 614-627.
- <http://www.entegreraporlamatr.org/tr/entegre-raporlama/turkiyede-yayimlanan-entegre-raporlar.aspx>, (Erişim Tarihi:05.09.2020)
- IIRC (2015), Consultation Draft of the International <IR> Framework, Integrated Reporting. <https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2015/03/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-Turkish.pdf> (Erişim Tarihi: 30.03.2020).
- Kaya, H. P. (2015), “Entegre Raporlama Sisteminin Ortaya Çıkış Sebepleri ve Şirketlere Sağlayacağı Faydalar”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 113-130.
- Kaya, U. Aygün, D. ve Yazan, Ö. (2016), “Yeni Bir Raporlama Yaklaşımı Olarak Entegre Raporlama ve Dünyadaki Uygulama Örnekleri Üzerine Bir Araştırma”, *KTÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi*, 6 (11).
- Kurt, Emine S. (2018), *Kurumsal Raporlama*, Bursa: Ekin Yayınevi.
- Küçükgergerli, D. N. (2017), *Şirket Değerlemesinde Yeni Bir Yaklaşım: Entegre Raporlama Endeksi*, İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Saban, M., Vargün, H. ve Gürkan, S. (2017), “Yatırımcılara Bilgi Sağlama Aracı Olarak Entegre Raporlama”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 19(4), 915-936.
- Yıldırım, G. ve Uzun Kocamış, T. (2018), *Entegre Raporlama Sürdürülebilir ve Daha İyi Bir Yönetim İçin Entegre Raporlama*, İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Yücel, E. (2018), *Entegre Raporlama Kurumsal Sürdürülebilirlik Kapsamında Kurumsal Raporlamanın Gelişimi*, Bursa: Dora Yayıncılık.
- Yüksel, F. (2017), *Entegre Raporlama Finansal ve Finansal Olmayan Bilgilerin Entegrasyonu*, Bursa: Ekin Yayınevi.