

Dissertation/Tez Özeti

ENTEGRE DÜŞÜNCE BAĞLAMINDA RAPORLAMA VE İÇ DENETİMİN DÖNÜŞEN ROLÜ^{1,2}

Emine Esra BİLGİÇ³Melih ERDOĞAN⁴

Submitted/Başvuru: 12.10.2020

Revised/Düzeltilme: 30.01.2021

Accepted/Kabul: 02.01.2021

Öz

Küresel gelişmeler, değişen paydaş beklentileri ve risk ortamı nedeniyle iç denetim mesleğinin son yıllarda bir değişim yaşadığı söylenebilir. Kurumsal raporlamadaki bütünleşmeyi vurgulayan entegre raporlama da bu gelişmelerin bir sonucudur. Bu çalışmada, Türkiye’de entegre raporlamaya geçiş sürecinde iç denetimin rol ve sorumluluklarındaki değişim ve gelişim yapılan durum çalışmasıyla anlaşılmasına çalışılmıştır. Bu amaçla yapılan görüşmeler analiz edilerek bulgularıyla beş başlık altında ortaya konmuştur.

Çalışmanın sonucunda; Türkiye’de entegre düşünce ve sürdürülebilirlik bilincinin henüz tam olarak yerleşmediği ve bu alanda farkındalığın da yeterince artmadığı anlaşılmıştır. Türkiye’de iç denetçilerin dünyadaki gelişmeleri yakından takip etmeye çalıştığı; ancak ER uygulaması ve güvencesi konusunda temkinli davrandığı anlaşılmaktadır. İç denetçiler; entegre düşünce ve entegre raporlama anlamında beceri ve yetkinliklerini arttırdıkları tak-

1 Bu araştırma Emine Esra Bilgiç’in Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme (Muhasebe) Anabilim Dalı’nda yapmış olduğu “Entegre Düşünce Bağlamında Raporlama ve İç Denetimin Dönüşen Rolü” adlı doktora tezinden türetilmiştir. Araştırmamızın veri toplama sürecindeki değerli destekleri için Türkiye İç Denetim Enstitüsü’ne en içten teşekkürlerimizi sunarız.

2 Bu çalışma için etik kurul izni Anadolu Üniversitesi Etik Kurulunun 27/03/2019 tarihli kararı ile alınmıştır.

3 Sorumlu Yazar, Araş. Gör. Dr., Anadolu Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Muhasebe Anabilim Dalı, eeyilmaz@anadolu.edu.tr, 0000-0003-1760-2799

4 Prof. Dr., Tez Danışmanı, Anadolu Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Muhasebe Anabilim Dalı, merdogan@anadolu.edu.tr, 0000-0001-7119-375X

dirde, güvenilir bir danışman olabilecekleri gibi tecrübe ve çok yönlü bakışlarıyla bütünlük güvencenin de bir parçası olabilecekleri sonucu çıkmaktadır. İç denetçilerin yeni bir uygulama olarak entegre raporlamayı sahiplenmeleri, mesleklerine değer katabilecekleri bir fırsat yaratmaktadır ve bu alanda gelecekte daha çok görev almaları beklenebilir.

Anahtar Sözcükler: Entegre raporlama, Entegre düşünce, İç Denetim, Güvence, Danışmanlık

JEL Sınıflandırması: G32, G34, M42

REPORTING IN THE CONTEXT OF INTEGRATED THINKING AND THE TRANSFORMATION IN INTERNAL AUDIT'S ROLE

Abstract

Internal audit profession has experienced a change in recent years due to global developments, changing stakeholder expectations and risk environment. Integrated reporting, which emphasises the integration in corporate reporting is also a result of these developments. In this case study, during the transition process to integrated reporting in Turkey, it has been tried to put forward the transformation and development of internal audit's role and responsibilities. The interviews conducted for this purpose have been analysed and the findings are summarised under five topics.

As a result of the study; it is understood that integrated thinking and consciousness about sustainability has not yet fully settled in Turkey. It is also understood that the awareness in this area has not yet increased enough. In terms of integrated reporting, internal auditors in Turkey have tried to follow the developments closely; however, it is understood that they are cautious about the implementation and assurance of IR. It is clear that internal auditors may have a pioneering role in this area but not yet adequately entered this field due to the constraints in awareness, time and competence. If they increase their skills and competencies in terms of integrated thinking and integrated reporting; it can be said that internal auditors with their experience and versatility can be reliable consultants as well as being a part of integrated assurance. The adoption of integrated reporting as a new practice at the beginning, creates an opportunity for internal auditors to add value to their profession and it might be expected to take on more duties in this field in the future.

Keywords: Integrated reporting, Integrated thinking, Internal audit, Assurance, Consulting

JEL Classification: G32, G34, M42

Extended Summary

Introduction

In this case study, during the transition process to integrated reporting in Turkey, it has been tried to put forward the transformation and development of internal audit's role and responsibilities.

Literature Review

There are studies investigating the roles and responsibilities of internal auditors in integrating reporting. On the other hand, in Turkey integrated reporting and the awareness about the roles are quite new and there is limited research (especially case studies) on this subject. The aim of this research is to understand the situation and offer suggestions for internal auditors in order to be prepared for IR.

Methodology

In order to explain the roles of internal audit and the transition process in Turkey, a case study was designed and semi-structured questionnaires were prepared for this research. After the expert review process, the interviews were conducted. Then the interviews were analysed and the findings were summarised under five topics; "Transition process to integrated reporting in Turkey", "The awareness of integrated reporting", "Units involved in the integrated reporting process and the competencies required in this field", "Assurance and consulting roles of internal audit in the integrated reporting process" and "The future of integrated reporting".

Conclusion

As a result of the study; it is understood that integrated thinking and consciousness about sustainability has not yet fully settled in Turkey. It is also understood that the awareness in this area has not yet increased enough. In terms of integrated reporting, internal auditors in Turkey have tried to follow the developments closely; however, it is understood that they are cautious about the implementation and assurance of IR. It is clear that internal auditors may have a pioneering role in this area but not yet adequately entered this field due to the constraints in awareness, time and competence. If they increase their skills and competencies in terms of integrated thinking and integrated reporting; it is concluded

that internal auditors with their experience and versatility can be reliable consultants as well as being a part of integrated assurance. The adoption of integrated reporting as a new practice at the beginning, creates an opportunity for internal auditors to add value to their profession and it might be expected to take on more duties in this field in the future.

1. Giriş

Son dönemde dünyada yaşanan hızlı değişim ve gelişim pek çok alanda olduğu gibi kurumsal raporlamayı ve iç denetim mesleğini de etkilemiştir. Yaşanan finansal krizlerin, çevre ve iklim sorunlarının yanında 2020 yılında tüm dünyayı etkisi altına alan Covid 19 salgını tüm dünyayı ve ekonomiyi olumsuz yönde etkilemiştir. Bu gelişmelerin sadece ekonomik değil, toplumsal etkileri de olmuştur. Küresel ölçekte karşılaşılan risklerin bu kadar çeşitlendiği ve etkilerinin bu kadar kapsamlı olduğu bir ortamda daha kapsayıcı ve bütüncül bir bakış açısına ihtiyaç duyulmaktadır. Bu ihtiyacın raporlama alanındaki etkisi; sadece finansal bilgiye değer veren bir yaklaşım yerine finansal olmayan bilginin de raporlandığı yaklaşımların benimsenmesi şeklinde olmuştur. Bu raporlama yaklaşımları son 20 yılda gelişim göstererek dönemin ihtiyaçlarına cevap verecek şekilde daha kapsamlı ve sürdürülebilir olmaya başlamakla birlikte, finansal sermaye odaklı ve kısa vadeli bakış açısının değişimi tam olarak gerçekleşmemiştir.

Dünyada raporlama ve özellikle entegre raporlama alanında yaşanan gelişmeler doğrultusunda Türkiye’de de entegre raporlama uygulamaları geçtiğimiz yıllarda başlamıştır. Entegre raporlama ve entegre düşüncenin yaratacağı değişim ve gelişimin ülkemizde henüz başlangıç aşamasında olduğu söylenebilir. King ve Roberts (2013)’ın da “Entegre Düşünce, 21. Yüzyılın İş Yapma Şekli” kitabında belirttikleri gibi 21. yüzyılda şirketler entegre düşünce ve entegre raporlamaya, bununla birlikte de yönetişimin ve paydaş ilişkilerinin iyi olmasına ihtiyaç duyacaktır. Gelişmekte olan küresel bir trend olarak da değerlendirilen ancak ilerleyen bölümlerde açıklanacağı üzere temelinde entegre düşünce gibi bir yaklaşımı barındıran bu raporlama sisteminin faaliyet raporlarının yerini almaya başladığı görülmektedir. Bu aşamada, entegre raporlamanın gelişim ve benimsenmesi sürecinde rol alacak taraflar ile bunların rol ve sorumluluklarının ortaya koyulması da oldukça önemlidir. Yönetişimin köşe taşı olarak görülen iç denetçilerin de bu süreçte rol alacak taraflardan biri olması kaçınılmazdır. İç denetim mesleği entegre raporlamanın uygulanmasında içgörü ve destek sağlayabilecek özgün bir konuma sahiptir (ECIIA,2015). IIA’ın Global CEO’su ve Başkanı olan Richard Chambers da iç denetçilerin geniş bir perspektife sahip olmalarıyla çok çeşitli organizasyonel girişim ve faaliyette önemli bir fark yaratabileceklerini belirtmiştir (ECIIA, 2015). İç denetim finansal olmayan raporlama konusunda rapor-

lama sürecinin olgunluk seviyesine ve organizasyonun yol haritasına göre çok çeşitli roller üstlenebilir. İlk aşamalarda danışmanlık ile başlayabilecek olan bu rol, sonrasında güvence faaliyeti ile sürdürülebilir. Değişimin öncüsü olmayı hedefleyen iç denetçiler, silo bakış açısının ve yapısının değişmesine destek olabilecekleri gibi entegre düşüncenin organizasyonda yerleşmesine ve etkin şekilde işlerliğinin sağlanmasına da yardımcı olabilirler.

Bu doğrultuda, Türkiye’de de iç denetçiler entegre raporun temeli olan entegre düşüncenin kurum ve kuruluşlarda yerleşmesi, planlama ve hazırlık evresinde sürece ilişkin danışmanlık verilmesi ve hazırlanan entegre raporlara güvence verilmesi konularında kilit ve öncü bir rol üstlenebilir. Türkiye’de iç denetçiler ve iç denetim birimlerinin bu konudaki farkındalıkları, bilgi düzeyleri ve yetkinliklerinin artması ile süreçteki rollerinin anlaşılması ve uygulanması hızlanacaktır.

Bu çalışmada, Türkiye’de entegre raporlama sürecinin gelişimi ve entegre raporlama ile birlikte iç denetimin rolünün nasıl şekilleneceği ve entegre raporlamada iç denetçilerin aldıkları ve alabilecekleri roller ortaya koyularak iç denetimin gelecekteki rolünü öngörebilmek hedeflenmiştir. Bu amaçla yapılan durum çalışmasında; “Entegre Raporlamaya Geçiş Süreci”, “Entegre Raporlamaya İlişkin Farkındalık”, “Entegre Raporlama Sürecinde Görev Alan Birimler ve Bu Alanda Gerekli Yetkinlikler”, “Entegre Rapora Güvence ve Danışmanlık Verilmesi Konusunda İç Denetimin Rolü” ve “Entegre Raporlamanın Geleceği” başlıkları altında konu incelenerek bulgularıyla ortaya konmuştur.

2. Entegre Düşünce Bağlamında Raporlama

Son yıllarda yaşanan gelişmeler ve değişen risk ortamı her alanda olduğu gibi raporlama alanında da değişiklikler olmasına yol açmıştır. Şirketlerin iklim değişikliği, demografik ayaklanmalar ve teknolojik yıkım gibi konulara nasıl cevap vereceklerini öğrenmelerini ve buna göre hazırlanmalarını gerektiren bir süreç yaşanmaktadır. Finansal stabiliteyi ve sürdürülebilir kalkınmayı sağlayabilmek amacıyla yeni yolların arandığı böyle bir ortamda, bütüncül bir yaklaşım sunan entegre düşünce ve raporlamanın öne çıktığı ve tartışılmaya başlandığı söylenebilir.

Entegre raporlamanın ortaya çıkış süreci incelenecek olursa; yeni bir kavram olmamakla birlikte, özellikle 2008 yılında yaşanan krizlerden sonra daha sık tartışılmaya başlandığı

anlaşılmaktadır. Bu dönemde yaşanan şirket skandalları özellikle şirketlere olan güveni olumsuz etkilemiştir (Gergerli, 2017). Bu dönemde gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde ortaya çıkan girişimlere örnek olarak IIRC'nin kuruluşu, SASB (Sustainability Accounting Standards Board)'nin oluşumu sayılabilir (Kassai ve Carvalho, 2016). Bu süreçte finansal bilginin raporlanmasının yanında artık finansal olmayan konuların (insan hakları, iklim değişikliği, göçler, doğal kaynakların hızla tüketilmesi) da öneminin arttığı ve raporlanması gerekliliği anlaşılmaya başlanmıştır. Değişen ekonomik, sosyal ve çevresel dinamikler işletmeler ile ilgili daha fazla bilgiye ihtiyaç duyulmasına, işletme yapılarının da değişmesine yol açmıştır (Karğın, Aracı ve Aktat, 2013). Çevre kirliliği, kaynak tüketimi, atık maddeler, ürün kalitesi ve güvenliği, çalışanların hakları, sosyal sorumluluk gibi konular daha fazla dikkat çekmeye başlamıştır. Karar almada, karlılık hesaplarında veya finansal raporlarda biyoçeşitlilik ve ekosistemler gibi çevresel ve doğal sermayeden, insan sermayesinden, fikri sermayeden yeterince faydalanılmadığı görülmektedir. Diğer taraftan şirketlerin iç denetim birimleri, bağımsız denetim firmaları ve yasal düzenlemeler finansal raporları daha güvenilir hale getirirken, raporların her geçen gün daha fazla teknik bilgi içermesi ve karmaşık bir yapıya dönüşmesi de kullanıcılar için bu raporların anlaşılmasını zorlaştırmıştır (Eccles ve Saltzman, 2011). Teknolojik gelişmeler ve paydaş talepleri ile uyumlu hale getirilmeyen raporlama yaklaşımları, iç kontroller ve yönetim mekanizmaları durumu daha da kötüleştirmiştir. Bu hızlı değişim süreci ve yeni risk alanlarının ortaya çıkışı finansal ve finansal olmayan raporlama gereksinimindeki değişiklikleri de beraberinde getirmiştir. Sürdürülebilirlik ve şirketlerin stratejileriyle ilişkilendirerek değer yaratmaya çalışmaları bazı yeniliklere yol açmış; iş çevresinin değişimi, var olan raporlama çerçevesinin iyileştirilmesi için de bir fırsat doğurmuştur (PwC, 2013).

2.1. Entegre Rapor Üzerine Tanımlar

İngilizcesi “Integrated Reporting” olan kavram dilimize “Entegre Raporlama” ya da “Bütünleşik Raporlama” olarak çevrilebilir ancak literatürde yaygın olarak entegre raporlama kullanıldığı için bu çalışmada da “Entegre Raporlama” olarak kullanılacaktır. “Entegre”nin kelime anlamı “bütünleşmiş”tir⁵. Altında yatan fikirlerle de uyumlu olarak kurumsal raporlamanın bütünleşmesini ifade etmektedir. Entegre raporu doğru şekilde ifade ede-

5 <https://sozluk.gov.tr/> (Erişim tarihi: 10.11.2019)

bilmek için çeşitli tanımlamalar yapılmıştır. Bu alandaki en yetkili kurum olan Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (IIRC)'nin yayımladığı Uluslararası Entegre Raporlama (ER) Çerçevesinde entegre rapor (IIRC, 2013, s.7); “bir kuruluşun stratejisinin, yönetişiminin, performansının ve beklentilerinin kuruluşun dış çevresi bağlamında kısa, orta ve uzun vadede değer yaratmayı nasıl sağlayacağını kısa ve öz bir şekilde bildirilmesi” olarak tanımlanır. Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere entegre raporda özellikle kuruluşun kısa, orta ve uzun vadede nasıl değer yaratacağı ve bunu şirketin stratejisi ile uyumlu bir şekilde vermesi gerektiğine odaklanılır. 2020 yılında Uluslararası Entegre Raporlama (ER) Çerçevesinde yapılması planlanan değişiklikte ise tanımın “bir kuruluşun stratejisinin, yönetişiminin, performansının ve beklentilerinin kuruluşun dış çevresi bağlamında kısa, orta ve uzun vadede değer yaratmasını, değerini korumasını ya da değerinin aşınmasını nasıl etkileyeceğinin kısa ve öz bir şekilde bildirilmesi” olarak düşünüldüğü belirtilmiştir (IIRC,2020b, s.15).

Eccles ve Krzus (2010, s.10) ise yazdıkları “One Report: Integrated Reporting for a Sustainable Strategy” adlı kitaplarında entegre raporu Tek Rapor (One Report) olarak adlandırmışlardır. Tek rapor en basit anlamıyla, şirketin faaliyet raporunda yer alan finansal ve özet bilgi ile şirketin Kurumsal Sosyal Sorumluluk (KSS) ve Sürdürülebilirlik raporlarında yer alan finansal olmayan (çevresel, sosyal ve yönetim konuları gibi) ve özet bilginin birleştirilerek tek bir rapor hazırlanması olarak açıklanmıştır. Ancak Eccles ve Krzus (2010)'a göre bu durum, finansal ve finansal olmayan raporların entegrasyonu, sadece birleştirilmiş bir belge yayımlamaktan çok daha fazlasını ifade etmektedir. Entegre raporun internet ve teknolojiye tüm yenilikler kullanılarak sunulması (örneğin analitik araçlar yardımıyla kullanıcının finansal ve finansal olmayan bilgiyi kendisinin analiz etmesi sağlanabilir), onu diğer raporlardan ayırıcı özelliklerinden biri olarak gösterilir. Bunun yanında; farklı paydaş gruplarının özel ilgi alanına yönelik bilgi sağlanması da bu yöntemlerden biri olarak sayılabilir. Bu tanımda öne çıkan; entegre raporun bunu kullanan paydaşlara etkileşimli bir şekilde sunulmasını ve farklı analizleri gerçekleştirebilmesini sağlamaktır. Tüm bu sebeplerle teknolojinin gelişimi ile entegre raporun ortaya çıkışını da birbirinden ayrı düşünmemek gerekir. Günümüzde dijital ortamdan da erişilebilen raporların ilgili paydaşların istek ve sorularına cevap verebilecek şekilde geliştirilmesi önemlidir. Tüm bu gelişmelerin de tek bir aşamada gerçekleşmeyeceği, kuruluşların bunu bir yolculuk olarak algılayarak bu sürece girmeleri önemlidir.

Eccles ve Krzus (2010) da bu nedenle tek raporu, sadece böyle bir rapor hazırlama kararı vermek değil; aynı zamanda şirketin dış raporlamadaki entegrasyon seviyesini sürekli artırma vaadiyle çıktığı bir yolculuk olarak açıklar. Bu yaklaşım günümüzde de oldukça kabul görmektedir. Entegre düşüncenin benimsenmesi ve entegre rapor hazırlanması anlık bir durum değil sürdürülebilirlik bilincinin oluşması gibi bir yolculuk olarak düşünülmektedir.

Owen (2013) da benzer şekilde entegre raporun, finansal ve finansal olmayan performans arasındaki ilişkinin ve karşılıklı etkileşim halindeki boyutlarının hissedarlar ve diğer paydaşlar için nasıl değer yaratacağını ya da değerleri yıkacağını ortaya koyması gerektiğini belirtmiştir.

2.2. Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi

2009 yılının Aralık ayında, Galler Prensi sponsorluğunda yatırımcıların, standart belirleyici otoritelerin, şirketlerin, muhasebe alanında yetkili organların/uzmanların ve BM temsilcilerinin üst düzeyde katılımıyla Sürdürülebilirlik için Muhasebe Forumu (A4S-Accounting for Sustainability) gerçekleşmiştir. Bu kuruluşlar; BM Çevre Programı'nın da desteği ile 1997 yılında kurulmuş olan Küresel Raporlama Girişimi (GRI) ile ekonomik sürdürülebilirliği desteklemek ve teşvik etmek için iş birliği yapmışlardır. Bu iş birliği, Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (IIRC) olarak bilinen, resmi olarak da Ağustos 2010 yılında duyurulan, tamamen yeni bir yapının yaratılmasıyla sonuçlanmıştır (Owen, 2013).

Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi- IIRC (International Integrated Reporting Council), düzenleyici kurumlar, yatırımcılar, şirketler, standart belirleme otoriteleri, muhasebe uzmanları ve STK'lar tarafından kurulmuş küresel bir koalisyon olarak açıklanmaktadır. IIRC'nin misyonu, "kamu sektörü ve özel sektörde entegre raporlamanın ve düşüncenin bir norm olarak yaygın şekilde uygulanması" olarak açıklanır. Vizyonu ise "finansal(mali) istikrar ve sürdürülebilir kalkınma gibi ana hedeflere ulaşabilmek için entegre düşünce ve raporlama döngüsü aracılığıyla sermaye dağılımı ve kurumsal davranışı (corporate behavior) uyumlu ve bağlantılı hale getirmek" olarak belirtilir⁶.

⁶ <http://integratedreporting.org/the-iirc-2/> (Erişim tarihi 26.04.2017)

IIRC'nin vizyonunda da belirtildiği gibi ER kullanımı ve entegre düşüncenin kurum içinde yerleşmesi, mali istikrar ve sürdürülebilir kalkınma için önemlidir.

2020 yılı itibarıyla çelişkili raporlama çerçevelerinin uyumlaştırılması çalışmaları ile Küresel Benimsenme Dönemine (Global Adoption Phase) geçilmesi planlanmıştır. Bu aşama ile hedeflenen ER'yi kesin olarak yönetişimin ve raporlamanın merkezinde konumlandırmaktır (ACCA, 2017). Bu doğrultuda; küresel bir raporlama sistemi oluşturabilmek ve bu anlamda çeşitli finansal olmayan raporlamaları uyumlaştırabilmek için de IIRC çalışmalarını sürdürmektedir.

2.3. Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi

2010 yılında kurulan Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (The International Integrated Reporting Council- IIRC), 2013 yılında, ER çerçevesini yayınlamıştır. Entegre Raporlama Çerçevesi "Giriş" ve "Entegre Rapor" olarak iki bölümden oluşmaktadır. ER Çerçevesinin kullanılmasını ve gelişmesini teşvik eden Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi'dir (Yükçü ve Kaplanoğlu, 2016).

ER Çerçevesinde entegre rapor (IIRC, 2013); "bir kuruluşun stratejisinin, yönetişiminin, performansının ve beklentilerinin kuruluşun dış çevresi bağlamında kısa, orta ve uzun vadede değer yaratmayı nasıl sağlayacağını kısa ve öz bir şekilde bildirilmesi" olarak tanımlanır.

Entegre Raporlama çerçevesi ile raporlama yapacak kuruluşlara yol gösterebilecek temel bazı bilgiler sunulmaktadır. Bunlar; tanımlar, entegre raporun amaçları ve kullanıcılarına ilişkin bilgiler, değer yaratımı süreci, raporda yer alması beklenen sermaye öğeleri, entegre raporun hazırlanmasında temel olarak kullanılan ve raporun içeriği hakkında bilgi veren kılavuz ilkeler ve birbiriyle bağlantılı olarak raporda sunulması istenen içerik öğeleri olarak sıralanabilir. Bu çerçevenin ilk olarak 2013 yılında yayımlanmasının ardından, yıllar içinde uygulamanın yaygınlaşması ve gelişmesi ile çerçevede vurgulanan konular ve açıklamaların yeniden değerlendirilmesi konusunda bir anlayış birliği oluşmuştur. Bu amaçla 2020 yılının Şubat ayında entegre raporlama yapan paydaşlardan çerçeveye yönelik görüşleri istenmiştir. Bunları dikkate alan IIRC, 2020 yılının Mayıs ayında çerçevede yapılacak bazı değişikliklerle ilişkin taslağı paydaşları ile paylaşarak görüş istemiştir. Bu görüşler doğ-

rultusunda yapılacak son değerlendirmelerin ardından 2020 yılının sonunda çerçevenin revize edilmiş halinin yayımlanması beklenmektedir.

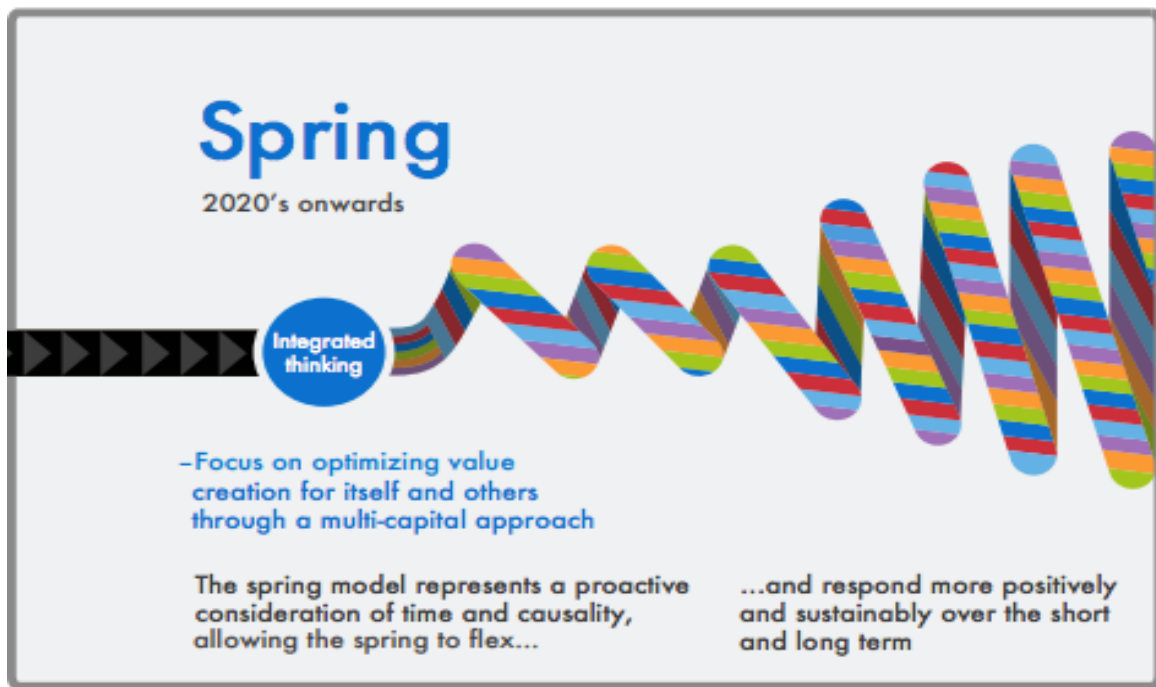
2.4. Entegre Düşünce

Entegre düşünce kavramı yeni ortaya çıkan bir kavram olarak değerlendirilmemelidir. İlk olarak eğitim bilimleri ve yönetim biliminde kullanılan entegre düşünce kavramının ilk halinin bütünleştirici/entegre düşünce (integrative thinking) kavramı olduğu söylenebilir. Entegre raporlama ile birlikte de raporlama alanında da bu kavram kullanılmaya başlanmıştır (Kurt, 2019). Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi'nde (2013) entegre düşünce, "bir kuruluşun çeşitli işletme ve fonksiyonel birimleri arasındaki ilişkileri ve kullandığı ya da etkilediği sermaye öğelerini aktif şekilde hesaba katması" olarak tanımlanır. Entegre düşüncenin kurum için önemini; değer yaratma ve karar verme süreçlerine nasıl katkı sağlayacağını anlaşılmaması ile daha iyi anlaşılacağı belirtilir. Bu süreçlerin bütünleşmiş bir bakış açısıyla ele alınmasının ve entegre düşüncenin bir sonucu olarak ise entegre raporun ortaya çıkacağı belirtilir.

King ve Roberts (2017) ise entegre düşünceyi "paydaşların şirket değerini etkileyebilecek nitelikte olduğu ve bu nedenle de şirketin uzun dönemli çıkarını sağlamak için paydaşların ihtiyaçlarının, çıkarlarının, endişelerinin ve beklentilerinin göz önünde bulundurulması" olarak tanımlamaktadırlar. Dumay, Torre ve Farneti (2018) entegre düşünce ve kurumsal raporlama girişimlerinin sadece raporlamayı ve kurumsal açıklamaları iyileştirmekle sınırlı kalmayarak kurumun ve yöneticilerin davranışlarını değiştirmeyi de sağlayabileceğini belirtmiştir. Entegre düşünce, bu bağlamda raporlama ve davranışları uyumlu hale getirme girişimine dönüşmüştür. Bu şekilde raporlamanın iç ve dış davranışları açıkça yansıtacak ve yönetecek hale gelmesinin sağlanabileceğini belirtmişlerdir.

Entegre düşüncenin kuruluşun tüm faaliyetlerine dahil edilmesi ile bu düşünce sistemi tüm iş akışına ve iş süreçlerine yansıtacağı için tüm raporlama süreçleri (iç ve dış) bundan olumlu yönde etkilenecektir. Bu yaklaşımla kurumun stratejisi, hedefleri tüm çalışanlar tarafından içselleştirilebilecek, sistemde iyileşme alanları daha iyi ortaya konulabilecektir. Entegre raporlamanın gerçek başarısı ve faydaları; ancak entegre düşüncenin kurumlarda tam olarak kabul görmesi ile görülebilecektir. Entegre düşüncenin yerleşmesi sürecinin doğal bir sonucu olarak da entegre raporun çıkacağı anlaşılmaktadır.

IIRC 2020 yılı Ocak ayında “Integrated Thinking and Strategy State of Play Report” adlı bir rapor yayımlamıştır. Bu raporda da entegre düşünce için yeni bir model önerisi getirmiştir. Yay modeli (spring model) olarak da ifade edilen bu model; proaktif bir şekilde zaman ve nedenselliği dikkate alarak yayın esnemesine, kısa ve uzun vadede daha sürdürülebilir ve pozitif bir şekilde yanıt verilmesine olanak sağlayacaktır. Yay modeli ve zaman içinde yaratılan değer optimizasyonu aşağıda Şekil 1’de gösterilmiştir.



Şekil 1: Entegre Düşünce için Yay Modeli

Kaynak: IIRC(2020a)

Bu modele geçişin altında yatan yaklaşım, entegre raporlamada bahsedilen altı sermaye ögesi arasında kuruluşun yaptığı kısa ve uzun vadeli etkiye dayalı seçimlerin optimize edilmesine dayanmaktadır. Sermaye ögeleri birbirleriyle ve dış çevre ile sürdürdükleri ilişkiler

bağlamında ele alınmalıdır. Bu yaklaşımda sadece finansal sermaye değil, diğer sermaye öğeleri de nedensellik ve zaman bağlamında ele alınarak yaratılan değere vurgu yapılmaktadır (IIRC; 2020a). Kuruluşta değer yaratımı hedeflense de bazı durumlarda sermaye öğelerinin bazılarının net değeri düşebilir. Burada vurgulanan bir diğer konu da; çoklu sermaye yapısının yaratabileceği kısıtlılıklara tepkisel bir yaklaşım göstermek yerine bu yapının yaratabileceği fırsatlara proaktif bir yaklaşım geliştirilmesinin vurgulanmasıdır (IIRC, 2020a).

Entegre düşünce anlayışının aslında entegre raporun kapsayıcılığının temeli olduğu ve tüm yapıya ya da sisteme yerleşmezse sonuçlarının tam olarak görülemeyeceği söylenebilir. Üst yönetimden başlayarak kuruluşun her seviyesinde bu bilinçle iş yapılmadığı takdirde istenen başarı sağlanamayacaktır. Entegre düşüncenin kurum çapında benimsenmiş olması, işletmenin sürdürülebilirliği, başarı ve performansını etkileyecektir.

2.5. Sermaye öğeleri, kılavuz ilkeler ve içerik öğeleri

Kuruluş tarafından kullanılan ya da etkilenen kaynaklardan çerçevede “sermaye öğeleri” olarak bahsedilmektedir. Entegre raporda bu sermaye öğeleri hakkında bilgi verilirken, bununla birlikte kuruluşun bu öğelerle nasıl etkileşim kurduğu da açıklanır. Sermaye öğeleri; finansal, üretilmiş, fikri/entelektüel, insan, sosyal ve ilişkisel ve doğal sermaye öğeleri olarak sınıflandırılmaktadır; ancak entegre rapor düzenleyen kuruluşların bu sınıflandırmayı aynen kullanması ya da raporlarını bunlara göre düzenlemesi konusunda bir zorunluluk bulunmamaktadır.

ER Çerçevesi'nin bir amacı da bir entegre raporun toplam içeriğini düzenleyen Kılavuz İlkeler ve İçerik Öğeleri sağlamak ve bunların altında yatan temel kavramları açıklamak olarak belirtilmiştir. Kılavuz ilkeleri ve içerik öğelerini oluşturan başlıklar Şekil 2'de gösterilmiştir.

Kılavuz İlkeler	İçerik Öğeleri
<ul style="list-style-type: none"> • <i>Stratejik odak ve geleceğe yönelim</i> • <i>Bilgiler arası bağlantı</i> • <i>Paydaşlarla ilişkiler</i> • <i>Önemlilik</i> • <i>Kısa ve öz olma</i> • <i>Güvenilirlik ve eksiksizlik</i> • <i>Tutarlılık ve karşılaştırılabilirlik</i> 	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Kurumsal genel görünüm ve dış çevre</i> • <i>Yönetişim</i> • <i>İş modeli</i> • <i>Riskler ve fırsatlar</i> • <i>Strateji ve kaynak aktarımı</i> • <i>Performans</i> • <i>Genel görünüş</i> • <i>Sunumun temeli</i>

Şekil 2: Kılavuz İlkeler ve İçerik Öğeleri

2.6. Dünyada ve Türkiye’de Entegre Raporlama

Dünyada ER'nin başlangıcının 1990'lı yıllarda, Güney Afrika'nın tam demokrasiye geçmesine kadar uzandığı düşünülmektedir. 1993'te Güney Afrika Yönetim Enstitüsü (Institutions of Directors), Güney Afrika Yüksek Mahkemesi'nin eski hâkimi olan Mervyn King'den yönetim komitesine başkanlık etmesini istemiştir. Güney Afrika'daki kuruluşlara ve şirketlere duyulan güvensizliğin azaltılabilmesi ve şeffaflık, eşitlik ve bilgi paylaşımının teşvik edilmesi amacıyla Yargıtay Eski Hâkimi Mervyn King, King Komitesi'nin kurulmasında görev almıştır. Bu komitenin görevi yönetim ilkelerine ilişkin çalışmalar yürütmek olacaktır (Aras ve Sarıoğlu,2015).

Komitenin ilk raporu (King I) 1994'te yayınlanmıştır. 2009'da yayımlanan King III raporu ile Güney Afrika'da 2010 yılından sonra Johannesburg Borsası'na kote şirketlerin entegre rapor yayımlaması, yayımlamazsa da bunun sebebini açıklaması zorunlu hale getirilmiştir. 2016 yılında yayımlanan ve 1 Nisan 2017 itibariyle uygulamaya geçen King IV raporu ile King III'te yer alan 75 ilke azaltılarak 17 temel ilkeye indirilmiş ve “uygula ya da açıkla” ilkesi yerine “uygula ve açıkla” ilkesi benimsenmiştir (King IV, 2016). Güney Afrika'dan sonra Danimarka, Portekiz, Fransa gibi birçok ülke de borsada işlem gören şirketlerin finansal raporların içinde finansal olmayan bazı verileri de açıklamasını zorunlu kılarak ER'ye doğru adım atmaya başlamıştır (Aras ve Sarıoğlu, 2015)

Şirket bazında bakıldığında ise ilk entegre raporlamayı 2002 yılında, endüstriyel enzimler, mikroorganizmalar ve biyo eczacılığa içerikler üreten Danimarkalı Novozymes şirketinin yaptığı genel olarak kabul görmektedir. Diğer entegre raporlama öncüleri Novo Nordisk (2004), United Technologies (2008), Natura (2008) ve Philips (2008) şirketleridir (Eccles ve Saltzman, 2011).

Avrupa Birliği de 2014 yılında yayımladığı direktifte (Directive 2014/95/EU) finansal olmayan bilginin; uzun vadedeki karlılığın, toplumsal adalet ve çevrenin korunmasıyla entegre edilerek açıklanmasının, sürdürülebilir küresel ekonomiye doğru değişimin yönetilmesi için çok önemli olduğunu belirtmiştir. Bunu takiben yayımlanan kılavuz (EU Guidelines 2017/C215/01) ile de kuruluşların paydaşlarına karşı hesap verebilirliğini artırmak amacıyla finansal olmayan bilgilerin de aktarılmasını istemiştir⁷.

KPMG'nin (2015) yaptığı çalışmaya göre entegre rapor olduğu belirtilen ve IIRC'ye referans verilen raporların sayısı 2013 yılından beri iki katına çıkmıştır. Buna rağmen, şirketler içinde entegre raporlamaya geçişteki toplam orana bakıldığında önemli bir artış görünmemektedir. Çalışmada, en büyük ilk yüz şirketi içinde entegre rapor yayımlayan şirket bulduran ülkeler sıralanmıştır. Buna göre; G Afrika'da 91 şirket, Hollanda ve İspanya'da 27 şirket, Japonya'da 21 ve İsveç'te 13 şirket entegre rapor yayımlamıştır. Bunun sebebi olarak şirketlerin entegre raporlamaya geçiş sürecinde halen belirsizliklerin olması gösterilebilir.

IIRC'nin sitesinde yayımlanan bir çalışmada 2017-2018 yılları itibariyle entegre raporlama yapan şirketler, ülke, sektör, büyüklük gibi alanlarda incelenmiştir. Araştırmanın sonuçlarına göre bilinen raporların % 85'ini 21 ülke oluşturmaktadır. En üstte yer alan iki ülke, toplam raporların % 43'ünü oluşturan Güney Afrika ve Japonya'dır. Asya'da ise, Sri Lanka, Hindistan, Malezya, Tayland, Filipinler ve Tayvan'da entegre raporlarda yüksek bir yoğunlaşma görülmektedir. Buna karşın aynı çalışmada daha gelişmiş ülkelerde bir gecikme olduğu tespit edilmiştir. Örneğin, Kanada ve Almanya'da, bütünlük raporlama yapan yalnızca 20 şirket ve ABD'de yalnızca 29 şirket olduğu anlaşılmıştır (Gibassier, Adams ve Jérôme, 2017). Bunun yanında yakın zamanda yapılan çalışmalar Birleşik Krallık, Hollanda, İspanya, Avustralya, Singapur, Japonya ve ABD'de entegre raporlamaya doğru bir yöneliş olduğuna dair kanıtlar olduğu belirtilmektedir (de Villiers, Rinaldi ve Unerman, 2014).

⁷ <https://www.mdpi.com/2071-1050/10/4/1162/htm> (Erişim tarihi:11.12.2016)

Dünyada kurumsal raporlamaya uyum sağlama hedefini açıkça belirten IIRC, finansal raporlama standart belirleyicileri (IASB, FASB) ve sürdürülebilirlik çerçevelerinin en kapsamlı ve küresel olan dört çerçevesini (GRI, SASB, CDP ve CDSB) bir araya getirerek “Kurumsal Raporlama Diyalogu” nu toplamıştır. Bu diyalogun amacı farklı raporlama çerçeveleri arasında açıklık, uyum, tutarlılık ve karşılaştırılabilirlik sağlayabilmek için arayışı sürdürmek olarak belirtilmiştir. Entegre raporlamanın bu diyalog içinde, var olan raporlama çerçevelerine bir alternatif olarak değil, tersine hepsini altında toplayan bir şemsiye olarak görülmektedir. Kurumsal Raporlama Diyalogunun katılımcıları, sürdürülebilirlik raporlama çerçeveleri arasında uyum sağlamayı hedeflemektedir⁸.

Türkiye’de ise entegre raporlama çalışmaları özellikle son birkaç yılda hız kazanmıştır. Entegre raporlamaya geçmemekle beraber; 1980’lerde kurumsal sosyal sorumluluk (KSS) ve çevresel raporlamalarla başlayan ve günümüzde standartlara bağlanan sürdürülebilirlik raporlarını yayınlayan şirketlerimiz vardır.

2011 yılında Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği (TKYD) ve Sürdürülebilir Kalkınma Derneği (SKD) tarafından bir çalışma grubu kurulmuş ve Türkiye’de entegre raporlama hakkında farkındalık yaratılması amacıyla çalışma başlatılmış; TKYD, bu süreçte IIRC’nin Türkiye’deki iletişim noktası olarak görev almıştır⁹. 2013 yılında Garanti Bankası ve Çimsa, Entegre Rapor hazırlamak amacıyla Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (IIRC) pilot programına katılarak bu alanda Türkiye’de ilk adımı atmışlardır. Türkiye’de ilk entegre rapor ise 2015 yılında Argüden Yönetişim Akademisi tarafından yayımlanmıştır.

Entegre Raporlama Türkiye Ağı (ERTA) Prof. Dr. Güler Aras (Bağımsız kurucu üye) başkanlığında; TÜSİAD, TKYD, Borsa İstanbul, IIRC Türkiye Büyükelçisi, Argüden Yönetişim Akademisi, Global Compact Network Türkiye, Garanti Bankası, SKD Türkiye ve Çimsa tarafından kurulan bir platformdur ve şirketlerin, finansal olmayan bilgilerini finansal bilgiler ile entegre bir şekilde raporlamalarını ve entegre düşüncenin yaygınlaşmasını amaçlamaktadır¹⁰.

8 <http://integratedreporting.org/corporate-reporting-dialogue/> (Erişim tarihi: 15.02.2020)

9 <http://www.entegreraporlamatr.org/tr/> (Erişim tarihi 26.04.2018)

10 <http://www.entegreraporlamatr.org/tr/> (Erişim tarihi 26.04.2018)

2020 yılı itibarıyla; reel sektör alanında Çimsa, Aslan Çimento, Adana Çimento ve Nuh Çimento, demir çelik sektöründen Oyak Maden Metalürji Grubu, finans sektöründen TSKB, Garanti Bankası İş Bankası, Vakıfbank ve Ziraat Bankası, STK olarak Argüden Yönetişim Akademisi ve Türkiye Eğitim Gönüllüleri Vakfı, yerel yönetimlerden Kadıköy Belediyesi ve kamu kurumlarından Yıldız Teknik Üniversitesi ve YTÜ Finans Kurumsal Yönetim ve Sürdürülebilirlik Merkezi entegre raporlarını yayımlamışlardır.

Bu şirketler ve kurumların yanında, 13 Kasım 2017'de Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (IIRC) ile entegre raporlamanın ülkemizde yaygınlaştırılması amacıyla bir iş birliği anlaşması imzalamış olan Borsa İstanbul da 2017 yılından beri entegre rapor yayımlamaktadır.

Entegre raporlama ve entegre düşüncenin Türkiye'de yaygınlaşması için Entegre Raporlama Türkiye Ağı (ERTA)'nın kuruluşu ve ilk entegre raporlarını yayımlayan şirketlerimiz de dikkate alındığında raporlamadaki yeni gelişmeler anlamında Türkiye'de atılan adımların son yıllarda hız kazandığı; ancak ekonomik konjonktür ve belirsizlikler gibi sebeplerle yeterli düzeye ulaşmadığı söylenebilir.

3. Entegre Raporlama ve İç Denetim

3.1. İç Denetimin Gelişen Faaliyet Alanları

İç denetim yıllar içinde muhasebe odaklı bir faaliyetten, işletme odaklı bir mesleğe dönüşmüştür. Bir zamanlar bağımsız muhasebe mesleğinin altında işlevini sürdürürken ve mesleğin en çok ilgilendiği konu finansal verilerin doğruluğu hakkında onay vermek iken; şu anda iç denetim çok daha geniş bir bakış açısıyla özgün bir disiplin olarak kendini kabul ettirmiştir (Sawyer, Dittenhofer ve Scheiner, 2005). Pickett da (2004) iç denetim sürecindeki değer, yaklaşım ve tutumda yıllar içinde hızlı bir değişimin söz konusu olduğunu belirtmektedir. Bu değişim; alt seviyede hesap kontrolünden üst düzey danışmanlık ve güvence işlerine, hesap kontrollerinden risk değerlendirmesine, kuralların uygulamacısı olmaktan yönetim danışmanlığına doğru olmuştur. Son yıllarda, yönetim içinde iç denetimin rolü -iç kontrol ve risk yönetimi ile ilişkisi nedeniyle- daha çok dikkat çekmeye başlamıştır ve iç denetimin sorumluluk alanı risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerini de kapsayacak şekilde genişlemiştir (Arena ve Azzone, 2009). Denetlenen raporla-

rın etkilediği paydaşlar çeşitlendikçe ve piyasalar geliştikçe iç denetimin kapsamının da genişlediği ortadadır. Eskiden sadece etkin bir finansal raporlama talep edilmekteyken günümüzde finansal olmayan bilgiyi talep eden paydaş sayısı artış göstermiştir. Bu da bu bilgiyi sağlayan süreçlerin denetimi, bu alanlarda danışmanlık ve çıkan raporun güvencesi gibi konuları öne çıkarmıştır. Adams vd. (2016)'ın da belirttiği gibi iç denetimin sürekli gelişiminin sebebinin iş dünyası ve kamu kesimi faaliyetlerinin artan karmaşıklığı ve bu alanlardaki gelişmeler olduğu söylenebilir.

İç denetim kuruluşun finansal yönleri üzerinde belli bir dereceye kadar odaklanmasına rağmen, -dış denetimin aksine- esasen finansal bir disiplin değildir. Çok boyutlu doğası, organizasyonda dış denetimden daha geniş bir bakış açısını gerektirmektedir. İç denetçinin günlük çalışmasının doğası, kuruluşun stratejisini ve operasyonlarını anlama konusunda önemli miktarda derinlik ve genişlik kazanma fırsatı yaratır. Çok boyutlu doğası bu nedenle kaçınılmaz olarak iç denetçileri entegre raporlama alanında önemli danışman, güvence sağlayıcı ve değişimin öncüsü konumuna getirir.

Deloitte da yayımladığı “İç Denetim 3.0” raporunda (2018) iç denetim paydaşlarının değer yaratımı için istediği ve ihtiyaç duyduğu üçlü yapıyı açıklamıştır. Daha önce IIA tarafından oluşturulan iç denetim değer modeli ile de örtüşen bu yaklaşımda “**İç Denetim 3.0 = Güvence + Danışmanlık + Öngörü sağlama (Anticipate)**” olarak ifade edilmiştir. İç Denetim 3.0 modeli bağlamında iç denetçinin güvence sağlama, danışmanlık ve riskler konusunda öngöründe bulunma rollerini üstlenirken ihtiyaç duyabileceği ve bu nedenle sahip olması gereken bazı yetkinlik ve beceriler; öngörü sahibi olunması, teknolojik gelişmelere hâkim olunması, çeşitli konularda bilgi sahibi olunması olarak sıralanmıştır.

İç denetimin, kurumun faaliyetlerine nasıl değer katabileceğinin, yönetime ve paydaşlara daha iyi aktarılabilmesi için IIA tarafından 2011 yılında “iç denetim değer modeli” oluşturmuştur. İç Denetim 3.0 gibi burada da iç denetim 3 temel kavram çerçevesinde incelenmiştir. İşletmenin hedeflerine ulaşabilmesi için iç denetimin nasıl değer yaratabileceğini ortaya koymaya çalışan bir modeldir. Her biri ayrı alt başlıklara sahip olmakla birlikte 3 temel kavram; güvence, tarafsızlık ve iç görü olarak sıralanabilir. Söz konusu modele göre, iç denetimin yaratabileceği değerler üç temel kavram ile özetlenebilir: *Güvence, tarafsızlık ve içgörü*. Bilindiği gibi iyi ve güçlü bir yönetim,

risk yönetimi ve iç kontrol, işletmelerin uzun vadeli kurumsal başarıları ve sürdürülebilirlikleri için son derece önemlidir. İç denetim değer modeline göre yönetim organları ve üst yönetim, iç denetimin kurumun yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerinin etkililiği ve verimliliği üzerinde; tarafsız güvence ve içgörü sağlamasına güvenirliler¹¹. Bir başka ifadeyle, iç denetim değer modelini oluşturan üç kavram –güvence, tarafsızlık, içgörü- iç denetimin işletmede yaratması beklenen değerlerdir. İşletme yönetimi iç denetimin bu kavramları gerçekleştirerek, işletme faaliyetlerine değer katmasını beklemektedir ve bu nedenle iç denetime güvenmektedir.

İç denetim; ihtiyaç duyulan analiz ve değerlendirmeleri doğru zamanda ve doğru soruları sorarak yapabilen bir faaliyet olmalıdır. PwC'nin (2017) "State of the Internal Audit Profession Study" çalışmasında da değişen risk ortamına iç denetçilerin ayak uydurabilmesi için hazırlıklı ve değişime uyum sağlayabilecek yetkinlikleri kazanmış olması, yani çevik davranabilmesi gerekliliğinden bahsedilmiştir. Yıkıcı risklerden kaçınmak, işletme hedeflerine ulaşmak, yönetim için güvenilir bir danışman olabilmek ve bu doğrultuda değer yaratabilmek için iç denetçiler öncü ve hazır olmalıdır. Finansal ve finansal olmayan pek çok konuda iç denetimin bu öncü rolüne ihtiyaç duyulmaktadır.

İç denetim 3.0 ve iç denetim değer modelinde kendini yenileyerek değişen koşullara uyum sağlayabilen, günümüz koşullarında paydaş talep ve beklentilerini anlayarak güvence, danışmanlık ve öngörü sağlama konusunda yeni yaklaşımlar sunabilen iç denetçilere ihtiyaç olacağını ortaya koymaktadır. Robotik süreç otomasyonu ve yapay zekâ uygulamalarının yarattığı riskleri anlayabilen ve bunu iş koluna uyarlayabilen insanlara kurumlarımızda daha çok ihtiyaç duyulacağı öngörülmektedir. Entegre raporlama gibi kapsamlı ve bütüncül bakışı öne çıkaran bir konuda da iç denetimin öncü ve çevik davranması, bu alanda değişimin öncüsü olarak değer yaratmasını ve dolayısıyla kurum içindeki statü ve algılarını yükseltmelerini sağlayacaktır.

3.2. Entegre Raporlamada İç Denetimin Rolü

Küresel çapta yaşanan krizler, tüm endüstrilerde yer alan kuruluşların ve paydaşlarının uyguladığı stratejik kararların ve bu kuruluşların gerçek değerlerinin sorgulanmasına sebep

¹¹ <http://www.theiia.org/theiia/about-the-profession/value-proposition/?sf1473960=1> (Erişim Tarihi 20.01.2019)

olmuştur. Bir kurumun değerinin, finansal analiz ve raporlamanın ötesine geçtiği, kaynak tahsisi ve karar almaya kadar uzandığı düşünülmektedir. Böyle bir ortamda, kurumların değer yaratma konusunda kapsamlı ve bütüncül bir bakış sunma kabiliyeti daha da önemli hale gelmeye başlamıştır. Bir kuruluşun değeri hakkında bütüncül bir öykü yaratabilmek için birkaç raporun sonuçlarını birleştiren bir raporlamaya doğru bir yönelim olmuştur (Yükçü ve Kaplanoğlu, 2016; TİDE İç Denetimin Global Nabzı, 2016) Entegre raporlama olarak anılan bu yöntem yeni olmakla beraber; entegre raporlama kullanımının gelecekte önemli oranda artması beklenmektedir. Yıllardır kullanılmakta olan sürdürülebilirlik raporlamasının kullanımı da gün geçtikçe artmaktadır. Hem sürdürülebilirlik kavramı hem de entegre raporlama olgusu düşünüldüğünde iç denetimin uzmanlığı ve iç görüşüne kuvvetli bir gereksinim olacağı düşünülmektedir. İç denetçiler kuruma ilişkin özgün ve benzersiz bir görüşe sahip oldukları için bir konuyu tüm yönleriyle görme yeteneğine de sahiptirler. Kurumun geleceği açısından oldukça stratejik bir konumda olan iç denetçiler, kurumdaki değişimlere de daha derinden bakabilmektedirler. Silo halde işleyen yapıların bütünleşmesini sağlayabilirler. Aynı zamanda işletmede yönetim, risk yönetimi, uygunluk ve kontroller konusunda kapsamlı ve bütüncül bir bakış açısının ve entegre düşüncenin yerleşmiş olması konusunda destek verebilirler.

Entegre raporlama çerçevesi, değer kavramına odaklanması doğrultusunda, organizasyon içinde ve dışında yaratılmış olan değerlerin ortaya konulmasına yönelik pek çok birimin ve kişinin bir arada çalışmasını gerektirmektedir. İç Denetim Yöneticileri, bu birimlerle rutin olarak etkileşim içine girebilir, doğru tesis edilmiş bir örgütsel bağımsızlık ve sağlam bir iş anlayışıyla, iç denetim birimi, entegre raporlama uygulamasını destekleyebilir. Bu anlamda özgün bir niteliğe ve konuma sahiptir. TİDE'nin yayınladığı "İç Denetimin Global Nabzı (2016)" çalışmasında entegre raporlama gereksinimi dünyada ve ülkemizde arttıkça, iç denetçilerin değişime yönelik tedbirler alabileceği ve liderlik gösterebilecekleri belirtilmiştir.

Dünyadaki gelişmelere paralel olarak, akademik araştırmalar ve düzenleyici kurumlar da finansal olmayan açıklama ve bildirimlerin güvenilirliğini ve kredibilitelerini arttırmak için iç ve dış güvence sağlanmasının önemine vurgu yapmaktadırlar (Jones ve Solomon, 2010; Soh ve Martinov-Bennie, 2015). Jones ve Solomon (2010)'ın çalışmasının sonucu göstermiştir ki, denetim komitesinin fonksiyonu gibi iç güvence mekanizmaları ER uygulaması

için gerçek ve uygun maliyetli alternatif güvence mekanizmaları olabilir. Dış güvence sağlayıcıların aksine, denetim komitesi gibi iç güvence birimleri iç denetim ile yakın temas içinde oldukları için dış güvence sağlayıcıların yaşayabileceği pek çok teknik sorunu doğal olarak aşacaktır. İç güvence birimleri aynı zamanda işletme faaliyetlerine daha hakimdir ve raporlama sürecini daha sık ve sürekli izleme becerisine sahiplerdir. İç denetim yöneticileri kendi kurumları ile daha uzun süre iç içe olma şansı bulduğu için, karşılaşılan yeni risklerin etkisi hakkında iç görüş sunma ve şirketlerine bu alanda değer katmada ve daha iyi bir karar alma süreci yaratmada da fayda sağlayabilirler (TİDE, 2016).

Engelbrecht, Yasseen ve Omarjee (2018) Güney Afrika'daki iç denetim yöneticileriyle yaptıkları çalışmada iç denetim faaliyetinin entegre raporlama sürecindeki rolünü araştırmışlardır. Araştırmanın sonuçları; iç denetçilerin veri bütünlüğü konusunda güvence sağlamak, riskleri ve fırsatları gözden geçirmek, yönetim ve risk yönetimi kontrollerinin yeterliliğini değerlendirmek ve entegre raporlama sürecine ilişkin güvence vermek gibi rolleri olabileceğini ortaya koymuştur.

Adams (2015) da çalışmasında; entegre rapor hazırlama kararının, karar alma sürecinde, formel ve enformel iletişim süreçlerinde, önemlilik ve kurumsal risk belirleme süreçlerinde değişime yol açacağını belirtmiştir. Bu değişim sonrasında süreçlere yerleştirilen kontrollerin etkin işlediğine ve risklerin iyi yönetildiğine dair güvence verebilmek için üçlü hat modelinin bir parçası olarak iç denetime de önemli roller düşecektir. İç denetçiler, entegre raporların kredibilitelerini artırmak için değişen bu süreçlere danışmanlık verebileceği gibi, gereken güvenceyi sağlayabilir ve/veya örgüt birimleri arasındaki iletişimin tutarlılığının güçlendirilmesine yardımcı olabilir.

Çevresel, sosyal ve yönetim (ÇSY) konularına artan ilgi ve finansal olmayan bilginin raporlanması konuları dikkate alındığında bu anlamda güvence ve danışmanlık verebilmek için hangi yetkinliklerin öne çıkacağı konusu da önem kazanmaktadır. Soh ve Martinov-Bennie (2015)'nin çalışması iç denetim mesleğinin, ÇSY ile ilgili konularda danışmanlık ve güvence hizmeti sunabilmek konusunda algılanan yetenek açığını irdelemeleri ve buna yönelmeleri gerektiğini gösteren kanıtlar sunmuştur. Ancak bu şekilde etkili bir güvence sağlama konusunda paydaşların ihtiyaç ve beklentilerini karşılayabilecekler; bu alanda gerekli beceri ve yetkinliklere sahip olduklarını garanti edeceklerdir. İç denetim

fonksiyonunun faaliyet alanı ÇSY ile ilgili konularda güvence ve danışmanlık hizmetlerini kapsayacak şekilde geliştiği sürece, bütünleşik güvence modellerinin gelişimi önemli bir araştırma alanı olacaktır (Sarens, Decaux ve Lenz 2012'den aktaran Soh ve Martinov-Bernie, 2015). Entegre raporlama ve entegre düşünce ele alınacak olursa iç denetçilerin bu alanlarda kendilerini yetiştirmesi sonucunda işletmeye değer katacakları, daha şeffaf ve sürdürülebilir bir raporlama anlayışının yerleşmesinde bütünleşik güvencenin bir parçası olacakları açıktır.

IIA(2015b) entegre raporlama konusunda iç denetim tarafından sağlanabilecek güvence ve danışmanlık faaliyetlerini şu şekilde belirtmiştir:

İç Denetimin ER'ye İlişkin Temel Roller

- İşletmenin politikası ve performansı hakkında bilgi sağlanması
- ER süreçleri hakkında güvence vermek
- ER'de verilen organizasyon yapısının gözden geçirilmesi
- ER'nin kılavuz ilkeleri ve içerik öğelerinin raporda dikkate alındığına dair güvence verilmesi
- Finansal olmayan ve finansal sermaye ile ilgili yönetim, kontrol süreçleri ve risk yönetiminin yeterli olup olmadığının değerlendirilmesi
- Veri bütünlüğünün raporda sunulduğuna ilişkin güvence verilmesi
- Yönetişim hedeflerine ilişkin ilerlemenin izlenmesi
- Temel risk ve fırsatların gözden geçirilmesi

Alınacak Önlemlerle Beraber Yer Alabileceği Roller (Katılımcı Rolü)

- ER güvence haritasının oluşturulmasını ve değerlendirilmesini kolaylaştırmak
- ER'nin desteklenmesi
- Entegre düşüncenin teşvik edilmesi

- Uygun kontrollerin tasarlanmasını kolaylaştırmak için entegre raporlamanın uygulama öncesi aşamalarında danışmanlık hizmetlerinin verilmesi
- İşletmenin değer yaratma sürecine ilişkin öngöründe bulunulması.

3.2.1. Bütünleşik güvence, üçlü hat modeli ve iç denetim

Entegre raporlama alanında öncü ülkelerden Güney Afrika'da yayımlanmış olan King III Raporu; yönetim, iç ve dış güvence süreçlerinin entegre edildiği bir güvence modelini (combined assurance) getirmiştir. Bütünleşik güvence (Combined assurance); risk ve yönetim gözetimini ve kontrol verimliliğini artırmak için, bir şirketteki güvence süreçlerinin belli bir sıraya koyulup entegre edilmesi ve şirketin risk iştahı da dikkate alınarak, denetim ve risk komitesi için tam güvencenin en iyi şekilde sağlanması imkânını verir (King III Raporu, 2009). King IV Raporunda da bütünleşik güvence modelinden bahsedilmiş, bunun için bir model sunulmamakla beraber, yönetimin bu anlamda kendi yargısını oluşturmasına izin verilmiştir (King IV, 2016). King IV raporunda (2016) kurum için güvence sağlayan taraflardan biri olarak iç denetimin, yönetim için merkezi konumunu koruduğu belirtilmiştir. Son yıllarda gelişen ve değişen rolü ile güvenilir bir danışman rolü üstlenen iç denetimin, kuruluşun faaliyetlerine ilişkin öngörülerıyla kuruma değer kattığından bahsedilmiştir.

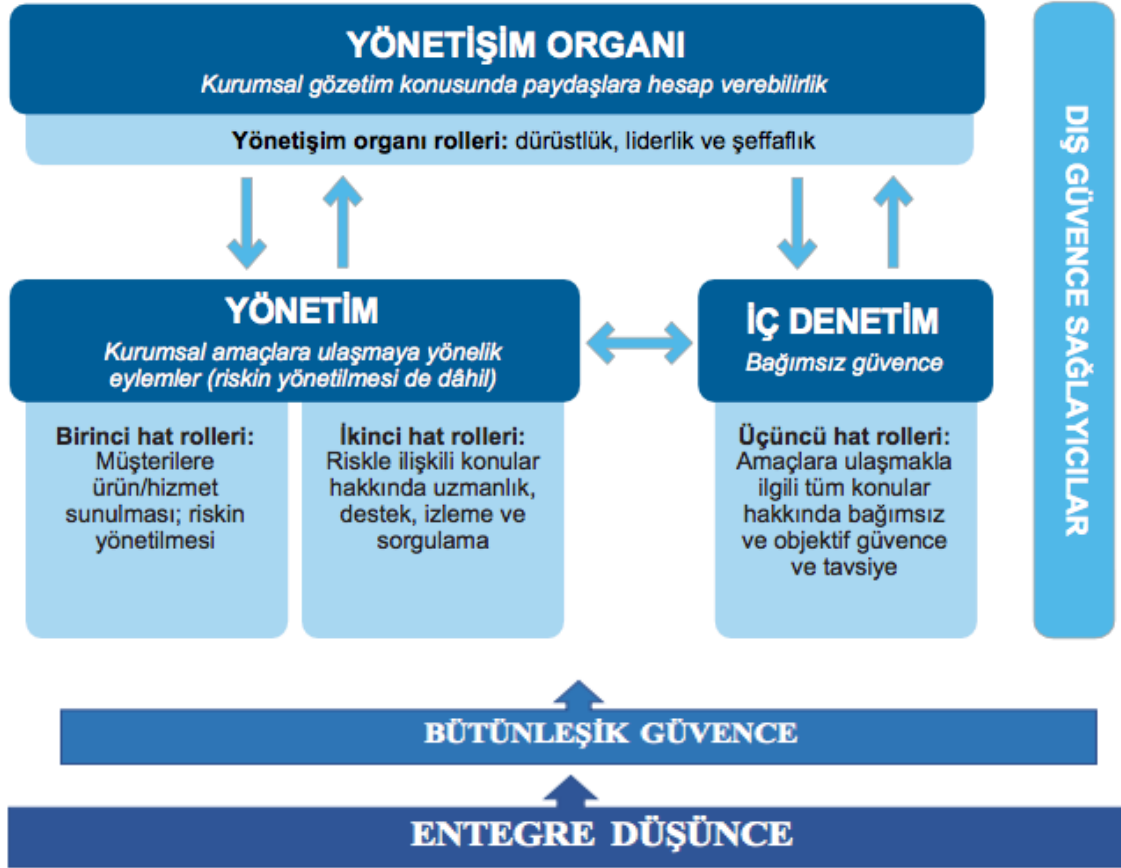
Bütünleşik güvence modelini oluşturan taraflar; yönetim, iç güvence sağlayıcıları ve dış güvence sağlayıcıları olarak belirtilmiştir. Huibers (2015)'e göre bütünleşik güvencenin sağlanabilmesi için güvence faaliyetlerinin beraber yürütülmesi, taraflar arasındaki planlama ve raporlamanın bütünleştirilmesi, ayrı birimler tarafından yürütülen faaliyetlerin uyumlu hale getirilmesi gerekmektedir. Bununla birlikte iç denetimin bu birimlerle etkileşim içine girerek yönetime destek verebileceği şekilde örgüt yapısının da koordinasyon ve uyumu gerekmektedir. Bütünleşik güvence iç denetim için bir tehdit olarak değil, tersine farklı güvence sağlayıcıları arasındaki koordinasyon ve uyumu sağlayarak; şirketin “tek dil, tek ses ve tek görüş” olmasını ve zaman içinde bunun faydasını görmesini sağlayacaktır.

Güney Afrika'daki İç Denetim Enstitüsü de Tip of the Iceberg adlı raporunda (2015) iç denetimin entegre rapordaki bilgilerin doğruluğu ve tamlığı konusunda güvence verebileceğini, aynı zamanda iç denetimin bütünleşik güvence süreçlerinin koordinasyonu

için ideal bir şekilde konumlandığını da belirtmiştir. Doğru bir şekilde koordine edilen bütünleşik güvence modeli, güvence maliyetini düşürecektir. Bütünleşik güvencede iç denetçiler uygulanan kontrol süreçlerinin işletmenin hedeflerini karşıladığını ve güvenilir bilgi sağladığını doğrulayabilir (Maroun, 2017).

Bütünleşik güvence yaklaşımı, YRU (Yönetişim, risk ve uygunluk) yaklaşımı ile de uyumludur. Pek çok farklı birim tarafından yürütülen faaliyetlerin koordinasyon ve uyumunu sağlamak şirketin risk, yönetim ve kontrol süreçlerine olumlu katkı sağlayacaktır. Ortak bir güvence evreninin paylaşılması ve faaliyetlerin bütünleşmesi ile denetimi daha kolay ve anlaşılabilir kılacak olan bu yaklaşım sayesinde düşük maliyetle denetimin gerçekleştirilmesi de sağlanmış olacaktır (Onay ve Erdoğan, 2019).

Bütünleşik güvence modeli ile 3'lü hat modeli ilişkisinin anlaşılması da entegre raporun ve bütüncül yaklaşımda iç denetimin rolünün daha iyi anlaşılabilmesini sağlayacaktır. Bütünleşik güvencede işletme içindeki 3 hattın yanında bağımsız denetim de sürece dahil olmaktadır. Aşağıda Şekil 3'te entegre raporlama sürecinde 3'lü hat modelinin durumu gösterilmiştir. Gerçek zamanlı risk yönetimi için sürekli izleme ve denetimin uygulandığı, yöneticilerin, iç denetçiler ve bağımsız denetçilerin teknolojik yetkinlik ve kapasitelerinin arttırıldığı, sürece ilişkin özellikle önleyici kontrollerin etkin ve verimli işlediği bir yapı oluşturulmaya çalışılmıştır. Bu yapı bir bütün olarak düşünülerek ve birimler arası etkileşim, işbirliği ve eşgüdüm göz ardı edilmeden, tüm sürecin entegre düşünce ve raporlama anlayışında olduğu gibi ele alınması önemlidir.



Şekil 3: Entegre Düşünce ve Raporlama Ortamında Üçlü Hat Modeli

İşletme konularında yetkin olduğu kadar teknolojiye de hâkim çalışanların modelin her hattında-iç denetim de dahil- yer alması silo yapının kırılması ve entegre düşüncenin tüm yapıya işleyebilmesi için faydalı olacaktır. İşbirliği ve uyum içinde hareket edilmesi, süreçlerin iyileştirilmesini sağlayarak değer yaratılmasını ve var olan değerlerin de korunmasını sağlayacaktır.

IAASB (2015)'nin çalışmaları da iç süreçlerin geliştirilmesi ile entegre raporlamanın güvenilirliğini arttıracaklarını göstermektedir. Bu süreçlerin iyileştirilmesi için iç denetçilerin görevlendirilebileceği gibi bağımsız ve bilgi sistemleri konusunda uzman denetçilerden ya da bağımsız danışmanlardan faydalanılabileceğini belirtmiştir.

3.2.2. Entegre raporlama konusunda koordinasyonun sağlanması ve gerekli yetkinliklerin kazanılması

Entegre raporlama için işletmedeki farklı birimlerin bir arada ve süreçler arası çalışmasının (organizasyonunun) entegre raporun uygulanması için kilit mekanizma olduğunu belirten çalışmalar da vardır (Mio, Marco ve Pauluzzo, 2016; Stubbs ve Higgins, 2014). Daha önce de belirtildiği gibi iç denetçilerin işletmedeki özgün konumları dikkate alındığında kuruluştaki farklı birimlerin ve süreçlerin işleyişini iyi bilen iç denetçilerin de ekipte yer almasının değer yaratacağı ve uygulamanın gerçekleştirilmesine katkı sağlayacağı anlaşılmaktadır.

De Villiers, Rinaldi ve Unerman (2014)'ın araştırmalarında entegre raporlamanın geliştiği ortam düşünüldüğünde, muhasebe meslek mensuplarının ve kuruluşlarının yeni standartlar oluşturmada, bu alanda çıkan yeni görevleri belirlemedeki rollerinin neler olabileceğinin araştırılması gerektiğini belirtmişlerdir. Aynı zamanda finansal denetim ve sürdürülebilirlik güvencesinin entegre rapor güvencesine yaklaşım yaklaşmayacağı, yaklaşacaksa da bunu sağlayacak mekanizmanın ne olabileceği araştırılabilir bir konu olarak belirtilmiştir. Güvence hizmeti için standartlar koyan kurumların standartlarını, entegre raporun gerektirdiklerini de kapsayacak şekilde değiştirmesini hızlandıracak/sağlayacak en etkili mekanizmaların neler olduğu; finansal denetim standartları ve sürdürülebilirlik güvencesi standartlarının bir noktada birleşmesi ve entegre rapor standartlarına dönüşebilmesinin mümkün olup olmadığı ya da bunu hızlandıracak unsurların neler olduğu bu çalışmada araştırılabilir konular olarak belirlenmiştir. Bu doğrultuda standartlarda bütünlüşmeye giden bir çalışma hali hazırda IIRC önderliğinde başlatılmıştır. Bu alanda çalışacak çeşitli meslek mensupları ve örgütlerinin de bu aşamada görev alması gerektiği açıktır. Bu gelişmeler dikkate alındığında, entegre raporlamayla beraber iç denetim faaliyetinin değer yaratmaya devam edebilmesi için mesleki eğitim, lisanslama, standartlar konusunda nasıl değişimlere ihtiyaç duyacağı araştırmaya açık bir alandır. İç denetim meslek mensuplarının rol ve sorumluluklarının da raporlamadaki bu gelişmeler ışığında şekilleneceğini öngörebiliriz.

İç denetimin eğitim ve öğretime yaklaşımı, mesleki akreditasyon gereklilikleri, profesyonel gelişim için girişimler de ER sürecinde mevcut nesillerin ve gelecek nesillerin gelişimi için

yeniden ele alınmalıdır. Meslek örgütleri, STK ve üniversiteler bir arada çalışarak eğitim müfredatını ve meslek sınavlarını güncellemelidir.

Benzer şekilde Soh, Leung ve Leong (2015) de entegre raporlamanın gelişiminde muhasebe ve denetim mesleğinin önemli bir rol oynamakta olduğunu belirterek; özellikle entegre düşüncenin şimdiki ve gelecek nesil profesyoneller tarafından benimsenmesi için bu kişilerin çaba göstermesi gerektiği belirtilmiştir. Muhasebe ve denetim meslek mensuplarının eleştirel düşünme ve analiz becerilerini geliştirmelerinin yanında, çok çeşitli paydaşlarla çalışabilmek, raporlama ve güvence rollerini etkin bir şekilde üstlenebilmek için iletişim becerilerini de geliştirmeleri gerektiği vurgulanmıştır. Meslekte finansal raporlama odaklı bakış açısını sürdürülmesi halinde, muhasebeci ve denetçilerin yetkinlikleri oluşan yeni raporlama ve risk ortamında yetersiz ve geçersiz kalacaktır.

Danışmanlık rolü düşünüldüğünde ise iç denetim, yöneticilerin gelişen trendleri dile getirmesine ve entegre rapora dahil edilecek kuruluş için önemli hususları belirlemede yardımcı olarak önemli bir rol oynayacaktır.

Raporlama çalışmalarından verim alabilmek için öncelikle işletme içindeki yapının ve kontrollerin işlerliğinden emin olmak gerekir. Teknolojik gelişmelerin ve raporları analiz edecek yapıların sisteme entegre edilmemesi sonucunda, pek çok farklı çerçeve ve birbirinden bağımsız ve bir arada değerlendirilmesi zor olan raporlar ortaya çıkacaktır. İç kontroller, iç denetim ve yönetim kurulunun gözetimi olmadan hazırlanan raporlama ve açıklamaların (hangi çerçeve ya da standart kullanılırsa kullanılsın) yeterince değeri olmayacaktır.

Dünyada ve Türkiye’de entegre raporlamanın gelişim süreçleri düşünüldüğünde şirketlerin farklı olgunluk seviyelerinde olduğu söylenebilir. Bu raporların oluşturulabilmesi için gerekli altyapıyı yıllar önce kurmuş ve bu doğrultuda raporlama yapan şirketler olduğu gibi; henüz kontrol sistemlerini oluşturmayan, finansal ve finansal olmayan veriye ulaşmanın zor olduğu şirketler de vardır. Bu durum da bu şirketlerin farklı olgunluk seviyesinde ele alınmasını ve iç denetimin rollerinin bu bakış açısıyla incelenmesi gerekliliğini ortaya koymuştur. Bu anlamda sürdürülebilirlik ve entegre raporlama yolculuğunda bulunulan seviyelere göre iç denetimin üstlenebileceği roller farklılık göstermektedir. İç denetimin

yer alabileceği roller; Deloitte (2011) “The Role of Internal Audit in Integrated Reporting: A Blend of the Right Ingredients” raporunda da başlangıç seviyesinden yenilikçilik seviyesine kadar gruplandırılmıştır. Başlangıç seviyesinde temel gereksinimler karşılanmaya çalışılırken, olgunluk döneminde sürdürülebilirlik ve ER ile ilgili riskin azaltılması ve değer kaybının önlenmesi ön plana çıkmaktadır. Liderlik aşamasında ise paydaş katılımı daha çok sağlanarak kazançların arttırılması ve değer yaratılması rolü üstlenilir. Son olarak yenilikçilik seviyesi; sürdürülebilirlik, ER, ekonomik, sosyal, ve çevresel alanlara strateji ve değer katmanın entegre edilmesini içerir.

IIA'nın “Enhancing Integrated Reporting” (2015a) adlı raporunda iç denetçilerin ER değer yaratma sürecinde alabilecekleri görevlerin bazı şartlara bağlı olduğu belirtilmiştir. Bunlar; örgütsel anlamda doğru konumlandırma, geniş kapsamda bilgiye ulaşabilme yetkisi, uygun ve yeterli yetkinliğe sahip kaynak yapısı, kurum stratejisini yansıtan bir iç denetim planı ve iç denetimin rolünün üçlü hat modelindeki sınırlarının yeterince açık bir şekilde çizilmiş olması olarak belirtilir. Üçlü hat modelinin tarafları arasındaki eşgüdüm ve sürekli iletişim ER faaliyetlerinin yerine getirilmesini sağlayacaktır.

3.2.3. ER çerçevesi kılavuz ilkeler ve iç denetim ilişkisi

IIRC tarafından belirlenen ER Çerçevesi kılavuz ilkeleri, raporun içerik öğelerini ve bilginin nasıl sunulacağını göstermektedir. ER Çerçevesi'nde Kılavuz İlkeler yedi başlıkta verilmektedir (IIRC 2013). Önceki bölümlerde bu ilkeler detaylı olarak ele alınmıştır. Kılavuz ilkelerle ilgili de iç denetimin alabileceği görevler ve bu görevleri gerçekleştirebilmesi için öne çıkan bazı konular olduğu düşünülmektedir. Bu rollerden bazıları IIA (2015a)'in çalışmasında aşağıdaki gibi sıralanmıştır:

- ➔ Kuruluşu geleceğe yönelim ve stratejik odak konusunda destekleyebilmek ve bu alandaki öngörülerini sunabilmek için iç denetimin stratejik olarak;
 - o En üst seviyeye kadar uzanan uygun bir raporlama hattına sahip olması ve resmi bir iç denetim planının olması gerekir.
 - o Değer yaratma kadar değer kaybını da kapsayan bir bakış açısına sahip olması

(Karşılaşılabilecek farklı belirsizliklerin değerlendirilmesini de içeren kapsamlı ve proaktif bir yaklaşım) gerekir.

- o Yönetişim anlamında görev alan herkesle (üst yönetim ve YK gibi) uygun ve tarafsız bir iletişim sağlanması gerekir. Örneğin kuruluşun faaliyetlerinin sermaye ögelerinin gelecekteki kalitesine ve kullanılabilirliğine etkisi konusunda iletişimin sağlanması gibi.

➔ Bilgiler arası bağlantı konusunda da iç denetimin alabileceği roller vardır. Özellikle bütünlük güvence yaklaşımı ve üçlü hat modelinde yer alan tarafların etkileşim ve koordinasyonu bu bağlantının sağlanmasında önemlidir. Entegre raporun temelinde yatan entegre bir düşünce yapısının yerleşmesi ve silo yapıların kaldırılması ile risklerin yönetiminde kaynaklar etkin ve verimli şekilde kullanılabilir. 2050 Eşgüdüm ve İtimat Standardı da faaliyetlerin koordine edilmesi ve işlerin tekrarını önlemek konusunda iç denetimin rolünden bahsetmektedir. Bu bağlamda iç denetimin görev alabileceği konular aşağıdaki gibidir (IIA, 2015a):

- o İç denetim sahip olduğu geniş ve fonksiyonel faaliyet alanı ile, farklı bilgi kaynaklarının güvenilirliğini ve içerik ögelerinin tutarlılığını gözden geçirebilir. İçerik ögelerinin çeşitliliği değerlendirildiğinde “dış çevre” ile “riskler ve fırsatlar”; “zaman içinde değer yaratma” ile “görünüm”; “çeşitli sermaye biçimleri üzerindeki dengeli etkiler” ile “strateji”, “kaynak dağılımı” ile “görünüm” arasındaki tutarlılık gibi konuları iç denetçiler gözden geçirebilirler.
- o “Yönetim kurulu, bağımsız denetçiler, iç denetçiler ve yönetim arasında bilgilerin iletilmesi ve faaliyetlerin koordine edilmesi” için uygun önerilerde bulunabilirler.
- o Güvence sağlayan diğer tarafların çalışmalarını dikkate alarak, gereksiz iş tekrarı yapmamaya çalışabilir.

➔ Paydaşlarla ilişkilerin kalitesi ve kuruluşun paydaş talep ve isteklerini ne ölçüde dikkate aldığı ve bunlara yönelik aksiyonlar aldığı önemli bir konudur ve entegre raporlamada bu konuya ilişkin bilgi sağlanmalıdır (IIRC 2013). Entegre raporlamadaki sermaye ögelerinin çeşitliliği nedeniyle değer yaratımını etkileyen çok çeşitli paydaş grupları vardır. Geniş

ve kapsamlı bakış açısıyla iç denetimin paydaşlarla ilişkiler konusunda alabileceği roller vardır. Çeşitli paydaş grupları arasında yaşanabilecek potansiyel çatışmaların yönetilebilmesi için iç denetim yöneticisi (IIA, 2015a):

- o Kilit paydaşlarla ilgili bilgilere iç denetim faaliyetinin erişiminin olmasını sağlamalıdır.
- o Dış paydaşlarla iletişim halinde olan ve bu konularla ilgilenen birimlerle (yatırımcı ilişkileri, müşteri departmanı, BT vb.) ve risk yönetimi ve iç kontrol fonksiyonlarıyla düzenli toplantılar yapılmasını teşvik etmelidir.
- o Paydaşların adil ve yeterli şekilde temsil edilip edilmediği konusunda dengeli bir iç iletişimin sürdürülmesini sağlamalıdır. Örneğin, yalnızca önemli paydaşlara mı odaklanılıyor? Gelecekteki çıkarlar dikkate alınıyor mu?
- o Paydaşların ihtiyaçlarının karar alma süreçlerine dahil edilip edilmediğini gözden geçirmelidir.

➔ Bir entegre raporun kuruluşun kısa, orta ve uzun vadede değer yaratma kabiliyetini önemli ölçüde etkileyen konular hakkında bilgi vermesi istenmektedir. Karşılaşılabilecek belirsizliklerin kuruluşun hedeflerine ulaşmasını ne ölçüde etkileyeceği analiz edilirken yönetimin risk iştahına ilişkin kararları esas alınır. *Önemlilik* belirlenmesi sürecinde iç denetimin desteğini etkileyebilecek konular (IIA, 2015a);

- o Kuruluşun operasyonel hedeflere ve raporlama hedeflerine ulaşma konusundaki başarısının değerlendirilmesine ilişkin sonuçlar,
- o Kuruluşun risk yönetim sistemi hakkındaki incelemelerinin sonuçları,
- o Endüstri bilgileri ve paydaşların iletişimiyle ilgili kriterler olarak sıralanmasıdır.
- o İç denetim yaptığı denetimler ve gözden geçirmelerinin sonuçlarından faydalanarak, aynı zamanda risk yönetimi birimi ile düzenli bir iletişimi sürdürerek çeşitli olayların, faaliyetlerin ve kararların önemini etkin ve verimli bir şekilde değerlendirebilir.

➔ Bir entegre raporun kısa ve öz olarak sunulması beklenir. Bu konuda iç denetçiler aşağıdaki konularda katkı sağlayabilir (IIA, 2015a);

- o Raporlama birimleri arasında koordinasyonu kolaylaştırarak gereksiz bilgi ve tekrardan kaçınılmasını sağlayabilir.
- o Raporun içerdiği bilginin uygunluk riskini değerlendirebilirler. Önemlilik ve bütünlük açısından yeterli bilgiyi içerdiğine dair uygunluğu değerlendirebilecekleri gibi, kısa olma kaygısıyla yetersiz bilgi sunulması riskine karşı da raporun dengeli bilgiyi taşıdığı konusunda uygunluk riskini değerlendirebilirler.

➔ Entegre raporun kalitesi kuruluşun itibar riskini etkileyeceği için sunulan raporların güvenilirliğini ve eksiksizliğini sağlamak oldukça önemlidir. Bir entegre rapor olumlu ya da olumsuz tüm önemli konuları dengeli ve önemli hata içermeyecek şekilde sunulmalıdır. ER Çerçevesi de güvenilirliğin iç kontrol ve raporlama sistemleri, paydaş katılımı, iç denetim yada bağımsız güvence gibi mekanizmalarla sağlanabileceğini belirtmiştir. Bu doğrultuda iç denetim (IIA, 2015a);

- o Raporlama hedeflerine ve açıklama sürecine ilişkin iç kontrol sistemini değerlendirebilir.
- o Önemli yanlış beyanların tespit ve takip edildiğine dair bir güvence sağlamak için iç kontrol ve risk yönetimi fonksiyonları tarafından yapılan sürekli değerlendirmenin güvenilirliğini gözden geçirebilir.
- o Kilit raporlama araçlarını ve otomatize kontrol faaliyetlerini değerlendirebilir
- o Raporda sunulan geleceğe yönelik bilginin altında yatan varsayımların güvenilirliğini sorgulayabilir.

➔ Çerçeveye göre (IIRC 2013) bir entegre rapordaki bilgilerin zaman içinde tutarlı bir temele dayalı olarak sunulması gerekir. Aynı zamanda kuruluşun değer yaratma kabiliyeti, diğer kuruluşlarla karşılaştırılmasına olanak sağlayacak şekilde sunulmalıdır. Finansal bilginin karşılaştırılmasında kullanılan ölçüt ve kriterler varken, finansal olmayan raporlamada bu konuda halen bazı zorluklar yaşanmaktadır. İç denetimin bu alanda (IIA, 2015a);

- o Tutarlılık ve karşılaştırılabilirliği sağlayacak ortak kuralların oluşturulması konusunda güvence sağlayabilir.

- o Üçlü hat modelinin ikinci hattı tarafından gerçekleştirilen risk kontrollerinin (sürekli izleme dâhil) gözden geçirilmesini gerçekleştirebilir.
- o Varsa önemli tutarsızlıkları belirleyebilmek için endüstri içi ve dışındaki diğer kuruluşlarla karşılaştırma yapabilir.

Kılavuz ilkeler incelendiğinde iç denetimin güvence, danışmanlık ve öngörüsüne ihtiyaç duyulabilecek pek çok konu olduğu görülmektedir. Entegre raporlama benimsedikçe iç denetimin bu alanlardaki rolünde de gelişim olacaktır.

3.2.4. ER çerçevesi içerik öğeleri ve iç denetim ilişkisi

Entegre raporda yer alan içerik öğelerine ilişkin önceki bölümlerde bilgi verilmiştir. Bu bölümde her bir içerik öğesi bağlamında iç denetimin üstlenebileceği roller aşağıdaki gibidir:

- **Kurumsal genel görünüm ve dış çevre:** Bu bağlamda iç denetim (IIA, 2015a);
 - o Dış çevreyi değerlendirmekte kullandığı risk, kontrol ve yönetim süreçlerini gözden geçirebilir ve bu anlamda tavsiyelerde bulunabilir.
 - o Dış çevreye (sosyal, çevresel, yasal vb. bağlamında) verilen yanıtları tanımlayan ve izleyen süreçlerin yeterliliğinin değerlendirebilir.
 - o Bilgi sahibi olması ve yetkinliklerini arttırması halinde çevresel tehditler ve fırsatlar hakkında öngörülerde bulunabilir.
- **Yönetişim:** Kuruluşun yönetim anlayışı iş yapış şeklini bütünüyle etkileyecektir. Entegre raporlamanın temelini oluşturan entegre düşüncenin yerleşmesi ve değer yaratımı gibi konular da kuruluşun yönetim anlayışından etkilenecektir. Yönetişim anlayışının etkileri konusunda raporda bilgi verilmelidir. Bu noktada iç denetim (IIA, 2015a);
 - o Entegre raporlamadaki ilkelere ve uygulanmasına ilişkin öngörülerini sunabilir.
 - o Entegre raporlamaya ilişkin kontrol, koordinasyon ve izleme mekanizmalarının etkin ve verimli şekilde çalışıp çalışmadığını değerlendirebilir.

- o Özellikle yönetim anlamında görevli birimler arasındaki koordinasyon ve uyumun sağlanmasında rol oynayabilir.
- o Entegre düşüncenin kuruluşta gelişimi için rol oynayabilir. Bunu da veri bütünlüğünü gözden geçirerek, birimler arası uyumu ve koordinasyonu değerlendirerek yapabilir.
- **İş modeli:** Kuruluşların iş yapış şeklini, faaliyetlerini hangi aşamalarla sürdürdüklerini ve nasıl değer yarattıklarını gösteren bir iş modeli vardır. Girdi, iş süreçleri, çıktı ve sonuçları gösteren bu iş modelinde süreçten etkilenen sermaye öğeleri girdiler ve çıktılar şeklinde yer alır. Bu bölümde değer yaratımının özünde/temelinde yer alan iş modeline ilişkin bilgi sunulur. İç denetim bu anlamda (IIA, 2015a);
- o Sermaye öğelerinin etkin şekilde kullanılıp kullanılmadığını ve iş modeli üzerindeki etkilerini gözden geçirebilir.
- o Kuruluşun iç ve dış süreçlerinde gerçekleşen değişiklikleri nasıl takip ettiği ve bunun iş modeli üzerindeki olası etkilerinin değerlendirilmesi.
- o Kuruluşun kullandığı farklı iş modelleri arasında tutarsızlık/açık olmaması için yönetişimden sorumlu tarafları bilgilendirebilir.
- **Riskler ve fırsatlar:** Kuruluşun faaliyetlerini sürdürmesini ve değer yaratma kabiliyetini etkileyebilecek risk ve fırsatların tanımlanması ve değerlendirilmesi gerekir; çünkü bu risk ve fırsatların kuruluşun hedeflerine (stratejik, operasyonel vb.) ulaşmasında potansiyel etkileri olacaktır. Bu risk ve fırsatların nasıl yönetildiğine ilişkin raporda bilgi verilir. İç denetim (IIA, 2015a);
- o Entegre raporun risk yönetimi sürecine ilişkin yeterli bilgi içerip içermediğini değerlendirebilir.
- o Entegre raporlama açısından yönetim, iç kontrol ve risk yönetimi süreçlerinin etkin şekilde yürütüldüğüne dair güvence verebilirler.
- o Risk ve fırsatlara ilişkin raporda yer alan açıklamaların tutarlılığını, bütünlüğünü ve güvenilirliğini gözden geçirebilirler.

- o Risk yönetimi sürecinin ilgili tüm paydaş ve sermaye öğelerini kapsayıp kapsamadığını değerlendirebilir.
 - o Kısa, orta ve uzun vadede olası tüm risk ve fırsatları kapsayıp kapsamadığını gözden geçirebilirler.
- **Strateji ve kaynak aktarımı:** Bu bölümde kuruluşun ulaşmak istediği kısa orta ve uzun vadeli hedefler ve bu hedeflere ulaşmak için hangi stratejiyi ve kaynakları kullandığı yer alır. Entegre raporlamadaki sermaye öğelerinin çeşitliliği değerlendirildiğinde; kuruluşun hedeflerine ulaşmak için neler yaptığı ve bu kaynakları nasıl kullandığını açıklaması gerekir. İç denetim (IIA, 2015a);
- o Stratejik alternatiflerin kuruluşun risk iştahıyla uyumunu değerlendirebilir.
 - o İş hedeflerinin stratejik planı yakından yansıtıp yansıtmadığını değerlendirebilir.
 - o Planlanan ve fiili bütçe arasında fark olması gibi durumların temel nedenini analiz ederek öngörü sunabilir.
 - o Kaynak tahsisinin stratejik hedeflerle uyumunu ve kilit sermaye öğelerinin varlığı veya bulunabilirliğini gözden geçirebilir.
- **Performans:** Kuruluşun her dönem nasıl bir performansı gösterdiğini açıklaması gerekir. Bunu da, belirlenen stratejik hedeflerine ne ölçüde ulaştığı ve bu sonuçların sermaye öğeleri üzerinde yarattığı etkiyi açıklayarak yapabilir. Performans ölçümü ve takibi çeşitli mekanizmalar kullanılarak yapılabilir. Entegre raporlama özelinde düşünülürse, finansal olmayan bilgiye ilişkin kilit performans göstergelerinin oluşturulması ve finansal olmayan bilgi akışına ilişkin iç kontrol sisteminin oluşturulması performans takibini ve doğru bilgi akışını kolaylaştıracaktır. Entegre raporun kapsayıcı yaklaşımı ve raporda sunulan bilginin çeşitliliği değerlendirildiğinde performans açıklamaları ekonomik performans ile sınırlı kalmamalı, finansal olmayan sermaye öğelerinin nasıl etkilendiğine ilişkin bilgiler de içermelidir. İç denetim (IIA, 2015a);
- o Entegre raporun hedeflere ulaşılması ile ilgili göstergeleri yansıtıp yansıtmadığını değerlendirebilir.

- o Finansal ve finansal olmayan kilit performans göstergelerinin tasarımı ve seçimini gözden geçirebilir. (Paydaşların meşru ihtiyaçlarına cevap veriyor mu, gerektiğinde güncelleniyor mu, yasalara ve kuruluşun iç yönergelerine uygun mu? Vb.)
- **Genel görünüş:** Bu bölüm diğer içerik öğeleriyle ve kılavuz ilkelerle bağlantılı olarak ele alınması gereken bir başlık olarak değerlendirilebilir. Bu bölümde kuruluşun stratejisini uygularken karşılaşması muhtemel zorluk ve belirsizliklerin olası etkilerini değerlendirmesi beklenir. Bu belirsizlik ve sıkıntıların kuruluşun iş modeli ya da gelecekteki performansını etkileyebilecek potansiyelde olup olmadığı ya da olası etkilerinin neler olabileceğinin açıklanması gerekir. Bu bölümde dış çevre, risk ve fırsatlar, iş modeli, yönetim yaklaşımı gibi pek çok ilke ve öğenin bir arada değerlendirilerek şeffaf bir şekilde sunulmalıdır. İç denetim (IIA, 2015a);
 - o Kuruluş tarafından izlenen dış faktörler ile görünüm ögesinde açıklanan sosyal, yasal, ekonomik veya çevresel belirsizlikler arasındaki bağlantıyı gözden geçirebilir.
 - o Görünümün dayandığı stratejik planın doğruluğunu değerlendirebilir.
 - o Risk yönetimi birimi ile düzenli bir koordinasyon sağlayarak, risk yönetimi sürecini değerlendirebilir.
 - o Kuruluşun değer yaratma sürecinin iç ve dış dinamikleri hakkında öngörü sağlayabilir.
- **Sunumun temeli:** Bu bölümde raporun hazırlanması ve rapora dahil edilecek konuların belirlenme süreci anlatılır. Raporda yer almasına karar verilen konuların önemlilik analizinin nasıl yapıldığı, öncelikli alanların nasıl belirlendiği, finansal olmayan verilerin nasıl ölçüldüğü gibi konulara ilişkin bilgi verilir.
 - o Bu bölümde yer alan konulara (önemlilik belirleme süreci, finansal olmayan performans göstergelerinin belirlenmesi vb.) ilişkin değerlendirmelerini ve öngörülerini raporun hazırlanması ve planlama süreçlerinde sunan iç denetim, son olarak bu konuların hepsinin şeffaf bir şekilde raporda verilir vermediğini değerlendirebilir.

İç Denetim Standartları'ndan da "2050 Eşgüdüm (Koordinasyon) ve İtimat Standardı" ile

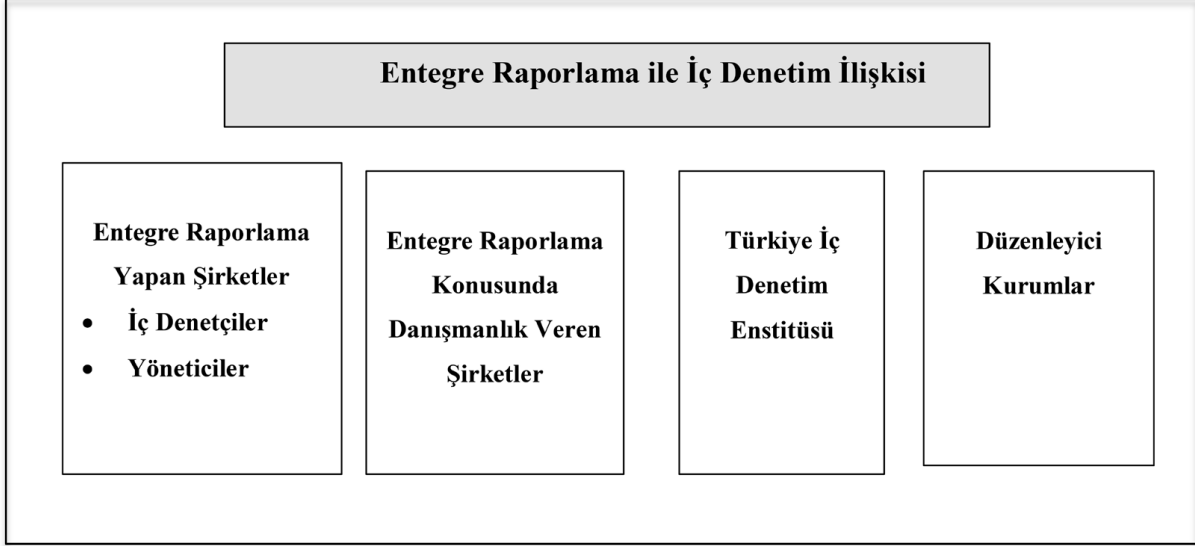
“2100 İşin Niteliği Standardı”nın entegre raporlamanın kılavuz ilkeleri ve içerik öğelerine ilişkin iç denetimin güvence, öngörü ve danışmanlık sunabileceği alanlar olduğu söylenebilir.

4. Entegre Düşünce Bağlamında Raporlama ve İç Denetimin Dönüşen Rolü Üzerine Bir Araştırma

4.1. Araştırma Yöntemi

Bu çalışmada uygulanan yöntem nitel araştırma yöntemlerinden biri olan durum çalışmasıdır. Yin (2009) araştırmacının özellikle “nasıl” ve “neden” sorularına cevap vermek istediği ve çalışmaya katılanların davranışlarını kontrol edemediği durumlarda nitel araştırma desenlerinden biri olan durum çalışması tasarımının uygun olduğunu öne sürmektedir. Yine güncel konuların araştırılmasında da durum çalışması tercih edilebilir (Yin, 2009). Nitel araştırma yöntemleri, özellikle bir konu hakkında bilgi düzeyi azsa, ne olduğunun anlaşılmasını sağlayacak kanıtlara (kişilerin söyledikleri ya da yaptıkları gibi) odaklanır. Bu aynı zamanda işin içinde yer alanların bakışını da yansıtmasını sağlar (Gillham, 2000) Durum çalışması katılımcıların yaşadıkları başarıları, zorlukları, zayıflıkları, gelişime açık yönleri ve tavsiyeleri kendi bakış açılarından ve deneyimlerinden paylaşmalarına olanak verecektir (Baxter ve Jack, 2008).

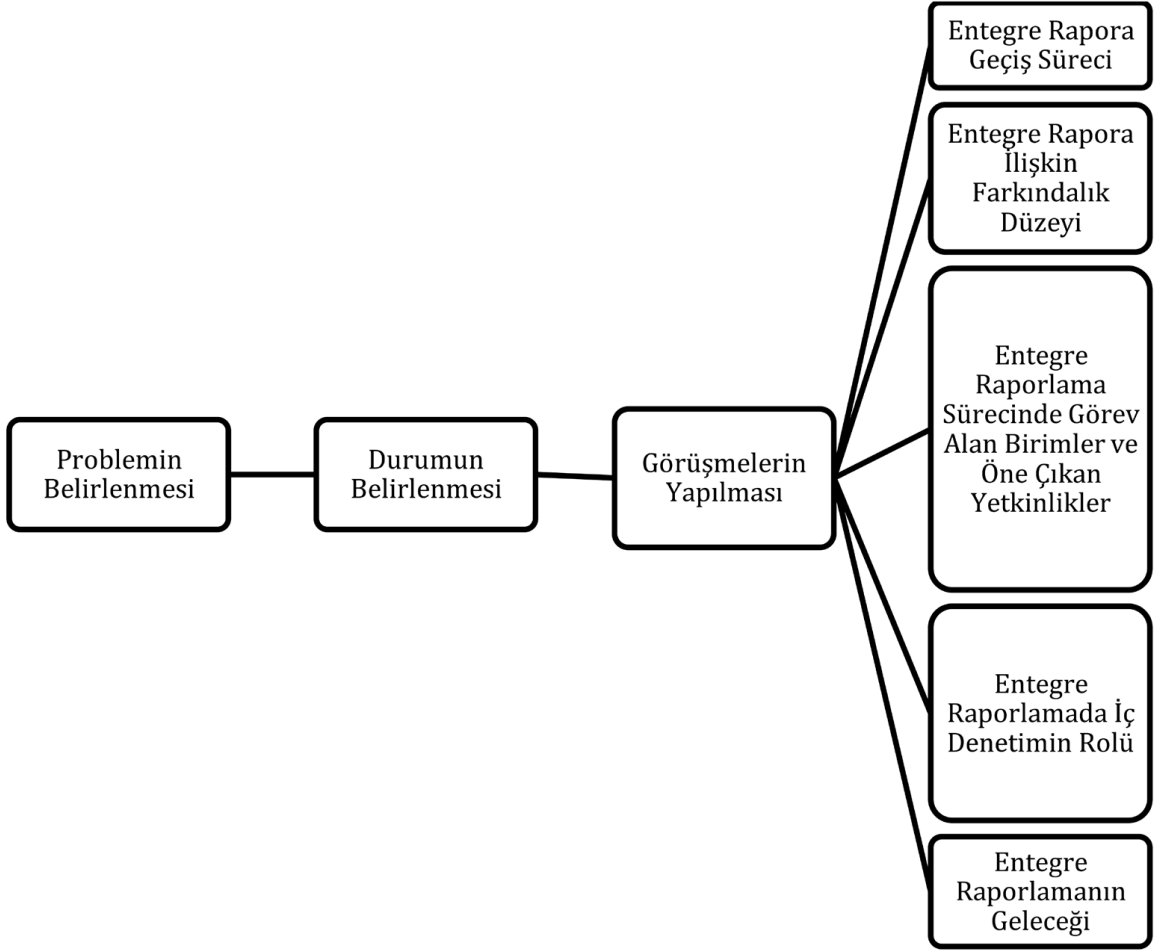
Yin (2011)'da bir araştırma yöntemi olarak durum çalışmalarının açıklayıcı ya da nedensel durum çalışmaları, keşfedici durum çalışmaları, tanımlayıcı durum çalışmaları olarak sınıflamaktadır. Bu çalışma özelinde entegre raporlama ve iç denetimin etkileşiminin ve ilişkisinin nasıl olduğu ve bu süreçte iç denetimin rolünün nasıl etkileneceği konusundaki görüş, deneyim ve uygulamalara yer verildiği için bu çalışma keşfedici bir durum çalışmasıdır. Araştırmanın deseni ise; kendi içinde alt birimlere ayrılarak çalışılan bir durum içerdiği için gömülü tekli durum desendir. Yin'in (2011) araştırma deseni kullanılarak Şekil 4'te araştırmanın deseni özetlenmiştir.



Şekil 4: Araştırma Deseni

Bu çalışmada öncelikle araştırma sorusu belirlenerek daha sonra alt problemler geliştirilmiştir. Türkiye’de Entegre Raporlamaya geçiş süreci yeni bir durumdur ve bu süreçte entegre raporlama ve iç denetim ilişkisinin nasıl şekilleneceğinin ortaya koyulması bu yeni raporlama şeklinin kabul görmesinde yol gösterici olacaktır. Araştırmanın katılımcıları da bu süreçte yaşadıklarını, deneyim ve tavsiyelerini paylaşabilecekleri için Türkiye’de entegre raporlama yapan şirketlerin yöneticileri, iç denetçileri, bu alanda denetim ve danışmanlık hizmeti verenler, düzenleyici kurumlar ve Türkiye İç Denetim Enstitüsü yöneticileri arasından seçilmiştir. Katılımcılar belirlendikten sonra veri toplama ve veri analizine geçilmektedir.

Yin (2009)’in araştırma modelinden uyarlanarak çalışmanın modeli Şekil 5’te gösterilmiştir.



Şekil 5: Araştırma Modeli

Araştırmada belirlenen durum farklı paydaşlarla, farklı ortamlarda çalışılmıştır. 2020 Şubat ayı itibariyle Türkiye’de entegre raporlama yapan üç şirketin ER sürecinden sorumlu yöneticileri ve iç denetim yöneticileri ile görüşülerek durum derinlemesine incelenmiştir. Sonrasında bu alanda danışmanlık veren üç şirketin bu alanda çalışan uzmanları ve yöneticileri ile görüşülerek onların konuya ilişkin görüşleri de incelenmiştir. Türkiye İç Denetim Enstitüsü yöneticileri, bir STK ve düzenleyici bir kurum ile de görüşmeler yapılarak Türkiye’de ER’ye geçiş süreci dikkate alınarak iç denetim ve entegre raporlama ilişkisi ve entegre raporlamanın geleceği ortaya koyulmaya çalışılmıştır.

Bu çalışma nitel bir çalışma olduğu için örneklem, “amaçlı örnekleme” ile belirlenmiştir. Çalışma birimlerinin, katılımcıların seçilmesindeki amaç; bu katılımcıların konuyla en ilişkili ve faydalı bilgiyi sağlayacak olmasıdır (Yin, 2011, s. 88). Çalışmanın evrenini Tür-

kiye’de faaliyet gösteren ve entegre raporlama yapan şirketlerde çalışan iç denetçi ve yöneticiler, bu alanda denetim ve danışmanlık veren kuruluşlardaki uzman ve yöneticiler, bu alandaki düzenleyici kurum yöneticileri ve Türkiye İç Denetim Enstitüsü yöneticileri oluşturmaktadır. Evrenin oluşturulmasında temel kriter seçilen şirketlerin entegre raporlama yapması veya bu alanda danışmanlık, denetim ya da düzenleme yapmasıdır.

Çalışmada, Türkiye’de entegre raporlama yapan şirket sayısı az olduğu için amaçlı örnekleme yolu ile maksimum çeşitliliği sağlayabilecek ve konuya ilişkin farklı açılardan görüşlerini belirtebilecek katılımcılar seçilmiştir. Bu şekilde ortak ya da paylaşılan görüşlerin olup olmadığı, ayrıca katılımcıların ayrıştığı durumlar ortaya koyulmaya çalışılmıştır. Bu çeşitliliği sağlayabilmek için görüşme yapılan kurumlarda entegre raporlama sürecine dahil olan tüm taraflarla görüşülmeye çalışılmıştır. Entegre Raporlama yapmış olan üç şirket, bir düzenleyici kurum, bu alanda denetim ve danışmanlık hizmeti veren üç şirket, bir STK ve bir meslek örgütü (TİDE) yöneticileri ile görüşülmüştür. Yöneticiler, kendi şirket ya da kurumlarındaki uygulamaları göz önünde bulundurarak kişisel görüşlerini belirtmişlerdir. Katılımcılar belirlenirken görüşme yapmayı kabul etme ve katılmaya istekli olma durumu göz önünde bulundurulmuştur. Yapılan görüşmeler ve katılımcı sayısına ilişkin bilgiler Tablo 1’de verilmiştir. Çalışmanın ilerleyen bölümlerinde görüşülen yöneticiler, “Y” olarak kodlanarak kullanılacaktır.

Tablo 1: Görüşme Yapılan Kişi Sayısı

Görüşülen Yöneticinin Pozisyonu (Y)	Sayı
Entegre Raporlama/Sürdürülebilirlik Birimi Yöneticisi/Çalışanı	3
TİDE Yöneticisi	2
İç Denetim Yöneticisi	2
Bağımsız Denetim ve/veya Danışmanlık	3
Düzenleyici Kurum	1
STK	1
Toplam	12

4.2. Veri Toplama ve Analizi

Nitel araştırmalar için farklı veri toplama yöntemleri bulunmaktadır. Bu çalışmada yarı yapılandırılmış görüşme tekniği kullanılarak veri toplanmıştır. Bu çalışmada katılımcılara özel hazırlanan veri toplama araçları kullanılmıştır. Araştırmacı tarafından alan yazından faydalanılarak farklı katılımcı grupları için özel olarak hazırlanan 5 farklı görüşme protokolü kullanılmıştır. Görüşmelere başlanmadan önce Etik Kurul'a başvurularak gerekli değerlendirmeler yapılmış; görüşme protokolü araştırmacı ve uzman öğretim üyeleri tarafından incelenmiştir. Protokoller; katılımcının uzmanlık alanına göre soru sayısının 20 ile 25 arasında değiştiği, açık uçlu sorulardan oluşan bir yarı yapılandırılmış görüşme formlarından oluşmuştur. Bu soruların bazıları her katılımcı için ortak sorulardan oluşurken, bir kısmı da entegre raporlama sürecinde katılımcının uzmanlaştığı alanlara yönelik farklı sorulardan (literatür ve meslek örgütlerinin bu alandaki yayınları taranarak) oluşturulmuştur. Görüşmeler katılımcıların kendilerini rahat hissedecekleri şekilde onların işyerinde ya da uygun gördükleri yerde yüz yüze yapılmıştır. Yüz yüze görüşme planlanamaması durumunda görüşmeler telefonla gerçekleştirilmiştir.

Bu durum çalışmasında verilerin analizi için içerik analizi yöntemi kullanılmıştır. Öncelikle yapılan görüşmeler yazıya dökülmüş; görüşme süresince tutulan notlar ve toplanan diğer dokümanlarla bir araya getirilmiştir. Bu adımda aynı zamanda verilerin analiz edilebilmesi için düzenlenmesi de gerçekleştirilmiştir. Veri toplama sürecinde ve sonrasında araştırmacı verilerin tamamını okuyarak toplanan verileri açıklayabilecek kavram ve ilişkiler üzerinde detaylı olarak durmuştur. Görüşme sorularına verilen cevaplar ve görüşmeciler üzerinden yapılan kodlama ve kavramsallaştırmalar ile tema ve alt temalar belirlenmiş, bunların aralarındaki bağlantılar ve ilişkiler irdelenmiştir. Son olarak araştırmanın bulguları yorumlanarak analiz gerçekleştirilmiştir.

5. Bulgular

Yapılan görüşmelerin analizi sonucunda; entegre raporlamaya geçiş sürecine ve bu süreçte görev alan birimlere, iç denetimin bu süreçte alabileceği rollere ve entegre raporlamanın geleceğine ilişkin görüşler, bunlara ilişkin bulgu ve yorumlar araştırmanın amacı doğrultusunda sunulmuştur.

5.1. Türkiye’de Entegre Raporlamaya Geçiş Sürecine İlişkin Bulgular

Entegre raporlamaya geçiş süreci, kurumun “entegre rapor” ya da “entegre faaliyet raporu” yayımlama kararı vermesi ve sonrasında bunu uygulamaya geçirmesi sürecini ifade etmektedir. Bu süreç yapılan görüşmeler bağlamında değerlendirildiğinde, katılımcıların özellikle öne çıkardıkları bazı konular olduğu görülmüştür. Bunlar; entegre rapora ilişkin farkındalık, kurum kültürü, Türkiye’deki konjonktürel durum, şirketlerin sürdürülebilirlik yolculuğunda nerede olduğu, ülkede kısa vadeli ve finansal bilgi odaklı bakış açısının yeterince değişmemiş olması, şirketlerin yaşadığı belirsizlikler ve ekonomik sıkıntılar, faaliyet raporlarının kapsamının yeterli bulunması ve uygulama sayısının az olması olarak sıralanabilir. Bunun yanında entegre düşüncenin yerleşmiş olması, yabancı ortaklıkların varlığı, yurt dışı ile ticari ilişkiler sonucu talebin artışı ve bazı sektörel etkenlerin kurumların entegre raporlamaya geçiş sürecinde ilk adımı atmasında etkili olduğu anlaşılmaktadır.

Entegre raporlamaya geçiş sürecine etkisi olan ve olabilecek etkenler konusunda yöneticilerin görüşleri Tablo 2’deki gibidir.

Tablo 2: Entegre Raporlamaya Geçiş Sürecine Etkisi Olan/Olabilecek Etkenler

Etkenler	Y1	Y2	Y3	Y4	Y5	Y6	Y7	Y8	Y9	Y10	Y11	Y12
Ekonomik konjonktür												
Kurumsal Kültür / Yönetişim Felsefesi												
Marka Değeri (İtibar/Prestij)												
Yönetimin Desteği												
Uzun Vadeli Bakış Açısı												
Şeffaflık Seviyesi												
Entegre düşüncenin yerleşmesi (Silo yapının değişmesi)												
Sürdürülebilirlik bilincinin oluşması												
Finansal olmayan verinin sayısallaştırılması (ölçülebilir ve denetlenebilir olması)												
Etkin bir kontrol sisteminin varlığı / Kontrol okuryazarlığı												
YRU (Yönetişim, Risk, Uygunluk) Uygulamaları												

Tablodan da görüleceği üzere YRU yaklaşımı, kontrol bilinci/okuryazarlığı gibi konular entegre raporlama sürecinde aktif rol oynayan yöneticiler tarafından yeterince önem atfedilmeyen konulardır. İç denetçiler dışında bu alandaki farkındalığın ve entegre raporlamaya sağlayacağı faydanın henüz yeterince anlaşılmadığı görülmüştür. Entegre raporlamanın temelinde yer alan entegre düşüncenin yerleşmesini, silo yapının kırılmasını, birimler arası koordinasyonun ve uyumun artmasını sağlayabilecek bu yaklaşımın benimsenmesi ER'ye geçişi hızlandıracaktır. Bütünleşme ve kapsayıcılığı hedefleyen kaliteli bir entegre rapor için; kurum çapında bir kontrol okuryazarlığı olması gerektiği ve bunu üst yönetimden başlayarak her seviyede çalışanın sahiplenmesi gerektiği de açıktır. Her birimin bu anlamda farkındalığının artması gerekmektedir. Bunun yanında kuruluşların entegre raporu sadece marka değerini/itibarını artıran bir yaklaşımın olarak görmeyen ötesine geçmeye başla-

dıkları görülmektedir. Entegre düşüncenin, iyi bir yönetim anlayışının, sürdürülebilirlik bilincinin, şeffaflık ve hesap verebilirliğin, uzun vadeli bakış açısının ve finansal olmayan verinin sunumuna ilişkin ölçütlerin oluşturulmasının entegre raporlamaya geçiş anlamında üzerinde uzlaşılan konular olduğu görülmektedir.

5.2. Entegre Raporlamaya İlişkin Farkındalık Konusunda Bulgular

Entegre düşünce ve entegre raporlamaya ilişkin farkındalık geçiş kararını etkileyebilecek bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır. Ancak sadece geçiş kararı için değil; ER'ye ilişkin süreçlerin anlaşılması, entegre düşüncenin anlaşılabilir olarak kurumun iç dinamiklerine yerleşebilmesi, gerekli planlama ve hazırlıkların yapılabilmesi, yönetimin ve çalışanların rol ve sorumluluklarının belirlenebilmesi açısından da bu farkındalık gereklidir. Görüşülen yöneticiler, iç denetim yöneticileri ve danışmanlar bu konuyu kendi meslekleri açısından değerlendirdikleri gibi ülke düzeyinde de görüşlerini beyan etmişlerdir. Süreç bir bütün olarak değerlendirilerek, farkındalık konusu ele alınmalıdır. Yapılan görüşmeler değerlendirildiğinde, entegre düşünce ve entegre raporlamaya ilişkin farkındalığın, bu raporlamayı yapan kurumlar dışında yeterince oluşmadığı anlaşılmaktadır. Bu farkındalık sadece ülkemizde değil global anlamda da yeni yeni oluşmaktadır. Türkiye'de entegre rapora geçiş sürecinin yavaş ilerlemesi ve farkındalık konusu bir arada değerlendirilebilir. Bu ikisi arasındaki etkileşim hem farkındalıktaki artışın ve süreçteki ilerlemenin yavaş olması sonucunu doğurmaktadır. Bu konudaki görüşler Tablo 3'te verilmiştir.

Tablo 3: Entegre Raporlamaya İlişkin Farkındalık Konusunda Yapılabilecekler

	Y1	Y2	Y3	Y4	Y5	Y6	Y7	Y8	Y9	Y10	Y11	Y12
Tüm paydaşların süreci sahiplenmesi												
Eğitimler ve deneyim paylaşımı												
İyi uygulama örneklerinin artması												
Entegre düşünce ve raporun faydalarının paydaşlara açıkça anlatılması												
ERTA, STK, Düzenleyici Kurumlar ve Meslek Örgütlerinin İnisiyatif Alması												

Farkındalığın arttırılabilmesi için tüm paydaşlar tarafından sürecin anlaşılabilir ve sahiplenilmesi ve adımlar atılması gerekmektedir. Görüşmelerde de özellikle ERTA, Borsa İstanbul, meslek örgütleri ve düzenleyici kurumların bu konudaki katkılarının beklendiği anlaşılmaktadır. Özellikle deneyim paylaşımı toplantıları, şirketlerde yapılacak çalıştaylar ve eğitimler buna katkı sağlayacaktır. ERTA'nın meslek örgütleri ve paydaşlar ile toplanarak bir yol haritası oluşturmasının faydalı olabileceği, iyi uygulama örneklerinin paylaşıldığı kongre ve çalışmalarda, TİDE Academia'da, akademik çalışmalarda entegre raporlama konusu ele alınarak farkındalığın arttırılabileceği belirtilmiştir. Entegre düşünce ve raporlama anlamındaki eğitimlerin arttırılması da öneriler arasındadır. Lisans ve lisansüstü derslerin yanında, mesleki sertifikasyon sınavlarına da bu konuların dahil edilmesi beklenmektedir. Danışmanlık anlamında ise özellikle dört büyük denetim ve danışmanlık şirketlerinin globaldeki ortaklarının desteği ile bu alanda çalışmalar yaptığı gözlenmektedir. Ülkemizde faaliyet gösteren ve bu alana yoğunlaşan danışmanlık şirketi sayısı da oldukça azdır. Bu alandaki farkındalığın az olması ve gerekli bilgi-beceri düzeyinin çeşitliliği de bunu etkilemektedir.

Entegre raporlamaya ilişkin farkındalığın artması hususunda yapılabileceklerle ilişkin yöneticilerin hepsi ortak olarak bazı konuları dile getirmiştir. Bunlar, farkındalığın arttırılabilmesi için ER'ye olan talebin ve yaratacağı faydaların daha açık şekilde ortaya koyulması, eğitimler ve deneyim paylaşımı toplantıları yapılması; ERTA, STK'lar, dernekler ve meslek örgütleri tarafından sürecin takip edilmesi ve farkındalığın arttırılması için inisiyatif alınarak çalışmalar yapılması gerekliliği öne çıkmaktadır. Farkındalık ve bilincin oluşması konusunda şirkette entegre düşüncenin benimsenebileceği bir ortamın olması gerekliliği de vurgulanmıştır.

5.3. Entegre Raporlama Sürecinde Görev Alan Birimlere ve Bu Alanda Gerekli Yetkinliklere İlişkin Bulgular

Bu konudaki görüşler incelendiğinde; entegre raporun hazırlanması sürecini ağırlıklı olarak Yatırımcı İlişkileri, Sürdürülebilirlik Birimleri/Komiteleri ya da Strateji Birimleri/Komitelerinin üstlendiği görülmektedir. Bu süreçte ER Komitesi kurmuş olan ya da bu yönde çalışmaları olan şirketler de vardır. Bu birimlere ihtiyaç halinde farklı departmanlardan alan uzmanları ya da dışarıdan danışmanlık hizmeti verenler katılmaktadır. ER hazırlan-

ması görevini bu birimlerin üstlenmesinin temel sebepleri; bu raporlarla yatırımcı çekmenin, finansman sağlanmanın hedeflenmesi, bu raporun sürdürülebilirlik yaklaşımının bir devamı olarak yorumlanması ve stratejik bilgi gerektirmesidir. Bu sorumluluğu üstlenen birimlerin bütüncül bir yaklaşım geliştirmesi ve ihtiyaç duyulan yetkinliğe sahip birim ve çalışanların sürece dahil edilmesi konusunda çevik ve senek davranılması raporun kalitesini olumlu yönde etkileyecektir.

Entegre raporun hazırlanmasının sorumluluğunu üstlenen ve üstlenmesi beklenen birimler Tablo 4'te verilmiştir.

Tablo 4: Entegre Raporun Hazırlanmasından Sorumlu Birimler

Entegre Raporlamadan Sorumlu Olabilecek Birimler	Y1	Y2	Y3	Y4	Y5	Y6	Y7	Y8	Y9	Y10	Y11	Y12
Yatırımcı İlişkileri												
Kurumsal İletişim												
Sürdürülebilirlik Birimleri/Komiteleri												
Entegre Raporlama Komiteleri												
Strateji Birimleri/Komiteleri												

ER hazırlanması süreci genel olarak incelendiğinde, özellikle ER'ye ilk geçiş aşamasında tüm birimlerin bilgilendirildiği ancak sonrasında ihtiyaç duyulan konularda destek alındığı görülmüştür. Görüşülen taraflar iç denetim fonksiyonunun ER'nin hazırlanması sırasında mevzuata uygunluk, yönetim ilkeleri ve iç kontrollerin işlerliği konusunda güvence vermek gibi alanlarda yer aldığını belirtmiştir.

İç denetçilerin ise entegre raporun hazırlanması sürecinde yeterince dahil olmadıkları, gerekli görülen yerlerde sorumlu birim tarafından kendilerine danışıldığı ya da görüş istendiği anlaşılmaktadır. Aynı zamanda uygulama anlamında tecrübenin az olması sebebiyle entegre raporlama sürecinde şirketlerin danışmanlık aldığı anlaşılmaktadır. Katılımcıların bazıları; danışmanlık alınmasının gözden bir şey kaçırılmamasını ve iyileştirmeler konu-

sunda fayda sağladığını belirterek özellikle “paydaş analizi, raporun içeriği ve yazımında” destek alındığını söylemiştir.

Entegre raporun hazırlanmasında; süreçlerin ve bu süreçlerden sorumlu birimlerin tam olarak tanımlanmasının önemi vurgulanarak bu şekilde iç süreçlerde ve danışmanlık süreçlerinde kopuklukların önüne geçilebileceği belirtilmiştir. İlk örnekler ele alındığında, rol alan birimlerin zaman içinde yetkinlik ve becerilerini arttırmaya çalıştığı anlaşılmaktadır. Şirketlerin çoğunda entegre raporlamadan sorumlu bir komite olmakla birlikte, ihtiyaç halinde ekibin üyeleri değişebilmektedir. İhtiyaç duyulan yetkinlik ve beceriler; entegre raporun kapsayıcı yapısı ve sermaye öğelerinin çeşitliliği düşünüldüğünde oldukça çeşitlidir. Yetkinlikler olarak öne çıkan alanlar; kurum stratejisi, entegre raporlama çerçevesi ve sürdürülebilirlik konularında teknik bilgi sahibi olunmasıdır. İletişim ve eleştirel düşünme becerileri, teknolojik gelişmelere hâkim olmak, işbirliği yapabilmek ve mesleki sertifikalara sahip olmak da öne çıkmaktadır. İç denetim fonksiyonunun; risk yönetimi ve kontrollere ilişkin güvencesine ayrıca süreçlerin oluşturulmasında da danışmanlığına, öngörüsüne ve fikrine ihtiyaç duyulduğu anlaşılmaktadır.

5.4. Entegre Rapora Güvence Verilmesi Konusunda İç Denetimin Rolüne İlişkin Bulgular

Entegre raporun finansal olmayan bilgileri içermesi ve katı bir çerçeve ve kurallar bütünü yerine esnek bir çerçeve sunması, entegre rapora güvence verilmesinin zor olabileceğini düşündürmüştür. Günümüzde finansal olmayan bilgilerin pek çok farklı düzenlemeye (GRI, CDP, IIRC vb.) göre incelenerek değerlendirilmesi yapılmaktadır. Bu raporlarda yer alan bilgilerin bir kısmı oluşturulan ölçütler doğrultusunda denetlenebilmektedir. Farklı raporlama standartları ve ölçütleri arasındaki karmaşa ve uyumsuzluğun kaldırılması ve buradaki ölçütlerin benzer temellere dayandırılması için çalışmalar devam etmektedir. Ancak burada göz ardı edilmemesi gereken bir husus vardır; entegre raporlama doğası gereği finansal ve ölçülebilir olmayan bilgiler de sunmaktadır. Bu noktada entegre rapora güvence verilmesi konusunda bütünlük güvence konusunun öne çıktığı görülmektedir. Bütünlük güvencede yönetimin, iç denetçilerin ve bağımsız denetçilerin bütünlük ve birbirini tamamlayan rollerinden bahsedilebilir. Yönetim gerekli kontrollerin sisteme entegre edilmesini sağlarken, iç denetçi ise bunların etkin ve verimli bir şekilde işlediğinin

güvencesini verebilir. Yönetimden başlayarak tüm çalışanlarda yani kurumun bütününde kontrol okuryazarlığı ve farkındalığı olduğu takdirde, entegre düşüncenin benimsenmesi ve entegre raporun çıkışının kolaylaşacağı belirtilmiştir. İç denetçilerin entegre raporun güvencesi bağlamında bütünleşik güvencenin önemli bir paydaşı olduğu belirtilerek, süreçteki kontrollerin işlerliği ve finansal olmayan veri akışının güvencesinin sağlanmasında önemli katkılar sağlayabileceği vurgulanmıştır.

Yöneticilerin de belirttiği gibi “süreçler verimli bir şekilde işliyor mu, herkes sorumluluklarının farkında mı ve bunları yerine getiriyor mu?” diye iç denetimin incelemesinin faydalı olabileceği belirtilmektedir. Entegre raporlama anlamında sürecin nerede başlayıp bittiği ve sorumlulukların belirlendiğine dair güvence alınması ve bunun raporda yer almasının da bir iyileştirme önerisi olabileceği anlaşılmaktadır.

Entegre raporlamaya ilişkin süreçlere güvence verilmesinin yanında, finansal olmayan hedeflerin tam olarak raporda yer aldığına, koyulan yönetim hedeflerine ne kadar ulaşıldığına dair güvence verilmesi gibi alanlarda da iç denetimin katkı sağlayacağı belirtilmiştir.

İç denetçilerin entegre raporlama konusunda katkı sağlayabilecekleri tüm katılımcılar tarafından dile getirilse de uygulamada bu sürece çok da dahil olmadıkları anlaşılmaktadır. Bunun sebebi olarak ise kurum tarafından iç denetçilerin sürece dahil edilmemeleri ya da kriterlerin çok açık olmadığı bir alanda iç denetçilerin risk almak istememesi gibi konular öne çıkmıştır. Buna rağmen; iç denetçilerin bu süreçte rol almayı talep etmeleri halinde, kendi değer yaratan taraflarını ortaya koyabilecekleri gibi değişimin öncüsü olma açısından da önemli bir fırsat yakalayabilecekleri açıktır.

Üst yönetimin iç denetime yaklaşımının da iç denetimin süreçteki rolünü belirlediği anlaşılmaktadır. Finansal denetim odaklı bir yönetim anlayışı hâkim olduğunda ve kurum çapında yeterince bilgi sahibi olunmadığında iç denetim biriminin katma değer yaratma konusunda fayda sağlamayacağı düşünülmektedir. Entegre düşünce ve sürdürülebilirlik kültürünün yeterince yerleşmemesi sonucunda iç denetime yakın zamanda bir danışmanlık ve güvence rolü öngörmeyen katılımcılar da olmuştur. Ancak bu katılımcılar; entegre raporlama konusunda yeterince bilgi sahibi olunmasa da, talep edilmesi halinde bütünleşik güvence modelinin bir parçası olarak güvence desteği sağlanabileceğini belirtmiştir.

Entegre raporlara güvence verilmesi halinde raporun benimsenmesinin hız kazanacağı düşüncesi güvence konusunu gündemde tutmaya devam edecektir. Şeffaflık ve güvenin sağlanması konusunda da güvence kavramı öne çıkmaktadır. Entegre raporlamanın finansal raporlamaya kıyasla çok daha geniş bir yelpazede uzmanlık gerektirmesi güvence konusunda da farklı yetkinliklere sahip ekiplerin bir arada çalışmasını gerekli kılmaktadır. Finansal olmayan konularda da bilgi sahibi ve deneyimli iç denetçilerin sürece ilişkin katma değer yaratabileceği ve bütünleşik güvencenin parçası olabileceği belirtilmiştir. Kontrol okur yazarlığının oluşmasında rehberlik ve kontrol süreçlerinin yeterlilikleri konusunda güvence vererek katkı sağlayabilirler. Finansal olmayan veri akışı ve iç süreçlerin işleyişi konusunda verilen güvencenin, sadece yönetime değil bağımsız denetim ve danışmanlık hizmeti veren taraflara da katkı sağlayacağı açıktır. Bilginin tutarlılığı konusunda iç denetçilerin şüpheliği dikkate alındığında, entegre rapordaki bilginin güvencesi için de iç denetime ihtiyaç duyulacağı anlaşılmaktadır. Bu anlamda da iç denetimin sağlayacağı katkının tüm paydaşlara anlatılması ve farkındalığın arttırılması gerekir. Entegre raporlamada iç denetimin üstlenebileceği güvence rolleri Tablo 5'te verilmiştir.

Tablo 5: Entegre Raporlamada İç Denetimin Üstlenebileceği Güvence Roller

Entegre Raporlamada İç Denetimin Üstlenebileceği Güvence Roller	Y1	Y2	Y3	Y4	Y5	Y6	Y7	Y8	Y9	Y10	Y11	Y12
Bütünleşik güvence												
Risk ve fırsatların doğru yönetilip yönetilmediği												
Kontrollerin gözden geçirilmesi												
Süreçlerin yeterliliği/baştan sona kontrolü												
Finansal olmayan veri akışı												
Entegre rapordaki bilginin tamlığı ve doğruluğu												

Tablodan da görüleceği üzere iç denetim faaliyetinin üçlü hat modelindeki taraflarla koordinasyon içinde bütünleşik güvencenin parçası olabileceği, ER ve finansal olmayan veri

akışına ilişkin süreçleri gözden geçirebileceği ve bu süreçlere ilişkin kontrollere güvence verebileceği konusunda yöneticiler arasında bir uzlaşma vardır. Bununla birlikte, bazı yöneticiler entegre rapordaki bilginin tamlığı ve doğruluğu konusunda iç denetimin rolü olduğunu; ancak bu konuların bağımsız denetimden geçmesinin kullanıcı gözünde raporun güvenilirliğini ve itibarını daha çok arttırdığını belirtmişlerdir. Entegre raporda yer verilen risk ve fırsatların doğru yönetilip yönetilmediği, sermaye ögeleri ve paydaşların risk yönetimi sürecine yeterince dahil edilip edilmediği konusunda da iç denetimin öngörüsü ve güvencesinin fayda sağlayabileceği anlaşılmaktadır. Entegre rapordaki kılavuz ilkeler ve içerik öğelerine ilişkin de iç denetimin üstlenebileceği görevler bulunmaktadır (IIA, 2015a). Bu başlıklar incelendiğinde, Türkiye’de iç denetimin risk yönetimi ve kontrol süreçlerine ilişkin güvence vermek, finansal olmayan verilere ilişkin performans göstergelerinin tasarımında tavsiyelerde bulunmak gibi rollerinin öne çıktığı anlaşılmaktadır. Entegre raporun olgunlaşmaya başlamasıyla bu rollerin literatürde belirtildiği üzere daha da gelişebileceği anlaşılmaktadır.

5.5. Entegre Raporlama Konusunda Danışmanlık Alınmasında İç Denetimin Rolüne İlişkin Bulgular

İç denetimin danışmanlık rolüne ilişkin görüşler değerlendirildiğinde özellikle planlama aşamasında iç denetimin danışmanlığının değer yaratabileceği, özellikle zaman ve maliyet tasarrufu sağlayacağı vurgulanmıştır. Ülkemizde iç denetçilerin daha çok güvence rolü öne çıksa da danışmanlık alanında entegre rapor sürecindeki kontrollerin tasarımı, entegre raporlama süreçlerinin tasarımı konusunda tavsiyelerde bulunabileceği ve danışmanlık verebileceği belirtilmiştir. Özellikle sistemin kurulması aşamasından itibaren hangi kontrollerin koyulması gerektiği, kontrollerin çalışıp çalışmaması konusunda iç denetçinin proje ekibinde muhakkak yer alması gerektiği belirtilmiştir.

Danışmanlık anlamında alabileceği roller değerlendirildiğinde özellikle iç denetçinin tarafsızlığı ve bağımsızlığını koruyabilmek için süreçte bazı konulara dikkat etmesi gerektiği vurgulanmıştır. Özellikle iç denetim sadece sürece destek verip sonrasında güvence tarafına geçmesi gerektiği; aksi halde sorumlulukların farklı bir yöne doğru gidebileceğine dikkat çekilmiştir. Tavsiye ve danışmanlık aşamalarından sonra sorumluluğun üçlü modeldeki 1. ve 2. seviyeye bırakması gerektiği vurgulanmıştır.

Mayıs 2019'da İngiltere'de düzenlenen IIRC'nin yıllık toplantısında da "Entegre Raporlama ve Güvence" başlığı altında gerçekleşen ve IIA Başkan ve CEO'su Richard Chambers ve Prof. Mervyn King'in de katılımcı olduğu oturumda iç denetçilerin senelerdir risk yönetimi ve kurumda risklerin anlaşılması konusunda öncü bir rol oynadığı; bugün de entegre raporlama konusunda danışmanlık ve öngörülerıyla öncü rol oynayabilecekleri belirtilmiştir. Entegre düşünce ve raporun ne olduğunun ve neden uygulanması gerektiğinin anlaşılması konusunda iç denetçilerin destek verebileceği vurgulanmıştır. Özellikle entegre raporun yapılması ya da yapılmaması durumunda karşılaşılabilecek risk ve fırsatların belirlenmesinde iç denetçilerin değer yaratabileceği ve faydalı olacakları üzerinde durulmuştur. İç denetçilerin tüm paydaşlarla olan iletişimi ve çalışma ortamı düşünüldüğünde verinin doğru ve tam bir şekilde toplanıp raporlanması amacıyla gerekli sistemlerin oluşturulmasında ve hizmetlerin sunulmasında danışmanlık rolüne geçilebileceği, bunun aslında değişim yönetiminin de bir parçası olarak düşünülebileceği belirtilmiştir. Entegre raporun çıkarılması tüm katılımcıların da belirttiği üzere düşünce yapısında ve sistemlerde bir iyileştirme ve bütünleşmeyi gerekli kılmaktadır. Bu düşünce de bu anlamda iç denetçilerin değişimin öncüsü olarak değer yaratabileceğini göstermektedir. Kurumda silolar halindeki yapının aşılması ve değişmesi için bütüncül yaklaşımın sağlanabilmesi gerekir ve iç denetçiler bu anlamda önemli bir rol üstlenebilirler. İç denetçiler entegre düşüncenin değerini ve önemini anlayabilecek yetkinliktedirler. Entegre raporlamada iç denetimin üstlenebileceği danışmanlık rolleri Tablo 6'da verilmiştir.

Tablo 6: Entegre Raporlamada İç Denetimin Üstlenebileceği Danışmanlık Rollerini

İç Denetimin Danışmanlık Rolü (Planlama ve hazırlık aşaması)	Y1	Y2	Y3	Y4	Y5	Y6	Y7	Y8	Y9	Y10	Y11	Y12
Entegre düşüncenin teşvik edilmesi												
Entegre raporlamada süreçlerin tasarımı												
Uygun kontrollerin tasarımı												
ER'yı YK'larının Gündemine Getirmek												

İç denetimin danışmanlık anlamındaki rolüne ilişkin görüşler değerlendirildiğinde finansal olmayan verilerden ve bunlara ilişkin bir süreçten bahsedildiği için, iç denetçilerin entegre rapora geçilmeden daha ilk planlama aşamasından itibaren sürece dahil olmalarının katkı sağlayacağı konusunda genel bir görüş olduğu söylenebilir. İçerde bu kontrol süreçlerinin tasarımından itibaren iç denetçiler görüş ve tavsiyeleriyle katkı sağlayacaklardır. Entegre raporun çıkışı ancak içerideki bu mekanizmaların doğru işlemesi ile mümkün olabilecektir. Finansal olmayan verilerin varlığı, ölçülüyor ve takip ediliyor olması sayesinde entegre rapora geçiş mümkün olabilecektir. Bu yapının hazırlığında iç denetimin rolü öne çıkmaktadır. Bu danışmanlık rolü aynı zamanda raporlanan bilginin de kalitesini de arttıracak, planlama sürecinden itibaren iç denetimin sürece dahil olması işin daha sağlıklı yürümesini sağlayacaktır.

5.6. Entegre Raporlamanın Geleceği Konusunda Bulgular

Entegre raporlamanın geleceği ve bu alanda yapılması gerekenler konusunda katılımcılar genel olarak entegre raporlamanın zorunlu olup olmaması, teşvik mekanizmaları, yönetim tarafından bu konunun sahiplenilmesi, finansal olmayan bilginin sayısallaştırılabilmesi, entegre rapora güvence verilmesi, eğitimlerin ve danışmanlık hizmetlerinin arttırılması gibi konuları öne çıkarmıştır.

Tüm görüşler değerlendirildiğinde entegre düşünce ve raporlamanın geleceği ve Türkiye’de yaygınlaşması konusunda öne çıkan konular; SPK, BDDK, Borsa İstanbul gibi kurumların inisiyatif alması, teşvik mekanizmaları ile sürecin desteklenmesi sonrasında zorunlu ya da gönüllü olmasının ele alınması, ana çerçeve ve mevzuatın oluşturulması, eğitimler ve deneyim paylaşımı toplantıları ile farkındalığın arttırılması için çalışmalar yapılması olarak öne çıkmıştır. Entegre raporlamanın geleceği konusunda yöneticiler tarafından öne çıkarılan başlıklar Tablo 7’de verilmiştir.

Tablo 7. Entegre Raporlamanın Geleceğine İlişkin Görüşler

Entegre Raporlamanın Geleceği	Y1	Y2	Y3	Y4	Y5	Y6	Y7	Y8	Y9	Y10	Y11	Y12
Farkındalığın ve bilgi düzeyinin artırılması												
Entegre Raporun mevzuat oluşturularak zorunlu tutulması ya da gönüllü olması (uygula ya da açıkla prensibi) Z: Zorunlu G: Gönüllü	Z	Z	Z	G	G	Z	Z	Z	G	Z	G	Z
Teşvik Mekanizmaları (ERTA, SPK, BİST)												
Yatırımcı talebi (Finansal olmayan göstergeleri önemseyen)												
Bu alanda danışmanlığın artması												

Tablodan da görüleceği üzere yöneticilerin büyük bir bölümü entegre raporlama konusunda bir mevzuat oluşturularak zorunlu hale getirilirse gelecekte uygulamanın artacağını belirtmişlerdir. Bunun yanında zorunlu olması halinde halka açılmayı zorlaştırabileceği bu nedenle uygun altyapı ve ortam oluşana kadar gönüllü olmasını savunan yöneticiler de olmuştur. Entegre raporun gelecekte kabul görebilmesi için bu anlamdaki farkındalık ve bilgi birikiminin artırılması, eğitimlerin artması ve teşvik mekanizmaları en çok öne çıkan konular olmuştur. Bunun yanında bu alanda danışmanlık verebilecek deneyimli kuruluşların artması, yatırımcıların ve diğer paydaşların finansal olmayan veriye talebinin artması ile raporlamanın geleceğinin şekilleneceği belirtilmiştir.

6. Sonuç ve Öneriler

Çalışmamızda kurumsal raporlamadaki güncel gelişmeler ve Türkiye’de Entegre Raporlamaya geçiş sürecinde iç denetimin rol ve sorumluluklarındaki değişim ve gelişim ortaya koyulmaya çalışılmıştır. Entegre raporlama ve iç denetim ilişkisi ortaya koyularak, yönetişimin temel taşlarından biri olarak iç denetimin nasıl değer yaratabileceği ve ER sürecinin gelişimine nasıl katkı sağlayabileceği anlaşılmaya çalışılmıştır. Son yıllarda, işletmelerin iş yapış şekli, raporlama, risk ortamı gibi pek çok şey değişmiştir. İç denetim mesleğinin de küresel gelişmelerden, değişen paydaş beklentileri ve risk ortamından etkilenerek bir değişim yaşadığı söylenebilir.

Entegre raporlama sürecinde iç denetimin rolü ele alındığında güvence, danışmanlık, öngörü sağlama gibi rolleri literatürde olduğu gibi görüşmelerde de belirtilmiştir. İşletmedeki pek çok birimle rutin olarak iletişim ve etkileşim halinde olan iç denetçilerin örgütsel bağımsızlıklarını koruyarak entegre raporlama uygulamasını güvence ve danışmanlık rolleriyle destekleyebilecekleri anlaşılmaktadır. Bu anlamda iç denetçilerin özgün bir niteliğe ve konuma sahip olduğu söylenebilir. Entegre raporlama süreçlerinin ve sorumluluklarının doğru şekilde oluşturulmasında, etkin şekilde işlerliğinin sağlanmasında iç denetim birimleri güvence ve danışmanlık rolleriyle entegre raporlama sürecinin bir parçası olmalıdırlar.

İç denetçiler, yöneticiler ve danışmanların ortak olarak dile getirdiği konular; Türkiye’de entegre düşünce ve sürdürülebilirlik bilincinin henüz tam olarak yerleşmediği, kısa vadeli bakış açısının devam ettiği, finansal olmayan verinin güvencesinin zorluğu ve bu alandaki farkındalığın yeterince oluşmamasıdır. Raporlamada bütüncül bir bakış açısı sunan Entegre Raporlama açısından, Türkiye’de mesleği icra eden iç denetçilerin Dünya’yı ve gelişmeleri yakından takip etmeye çalıştığı; ancak ER uygulaması ve güvencesi konusunda temkinli davrandığı ve bu alanda iyi uygulamalar arttıkça iç denetimin sürece daha çok dahil olabileceği anlaşılmaktadır. İç denetçilerin farkındalık, zaman ve yetkinlikteki kısıtlar nedeniyle bu alana henüz yeterince girmemekle beraber öncü bir role sahip olabilecekleri açıktır.

Çalışmamızın önemli bulgularından biri iç denetçilerin özellikle ER’ye geçiş ve planlama aşamalarında süreçlerin ve buna ilişkin kontrollerin oluşturulmasında danışmanlık ve öngörü sağlayarak fayda sağlayabileceğidir; ancak henüz yeterince farkındalık oluşmadığı da belirtilmiştir. Uygulamaya geçiş sonrasında ise bütünleşik güvencenin parçası olarak güvence rolünün bir parçası olarak görev alabilecekleri anlaşılmaktadır. Çalışmada katılımcılar; iç denetçilerin entegre raporda icracı olarak değil ama bir güvence unsuru olarak yer aldığı durumlar olduğunu belirtmişlerdir. İç denetim; finansal olmayan veri akışına, verinin tam ve doğruluğuna, ER’ye ilişkin süreçlere güvence verebilir. Özellikle değişen risk ortamıyla beraber iç denetçilerin daha çevik ve hazırlıklı olması gerektiği; bu alanda da beceri ve yetkinliklerin artırılması durumunda güvenilir bir danışman olabilecekleri gibi tecrübe ve çok yönlü bakışlarıyla bütünleşik güvencenin de parçası olabilecekleri sonucu çıkmaktadır. Katılımcılar; özellikle iç süreç ve kontrollerin etkin ve güvenilir olması, özellikle finansal olmayan veri ve bilgi akışının doğru ve tutarlı olması, uyum, etik gibi

alanlarda iç denetime başvurulduğunu belirtmişlerdir. Bununla birlikte; çok yönlü bakış açıları ve işletme fonksiyonlarına ilişkin bilgileri ile rapor hazırlandıktan sonra da genel değerlendirme ve geri dönüşler ile raporun gelişimi için önemli katkılar sağladıkları dile getirilmiştir. Türkiye’de ER konusunda farkındalık düşük ve uygulayan şirket sayısı az olduğu için belirtilen rol ve sorumlulukların gelecekte nasıl şekilleneceği zamanla anlaşılacaktır. ER konusu olgunlaştıkça, ilk başta danışmanlık alanında yol gösterici olan iç denetçilerin güvence rolleri daha çok öne çıkabilecektir.

İç denetimin danışmanlık rolü ele alındığında, entegre raporlama konusunda dışardan danışmanlık hizmeti alınmasının yaygın olduğu, iç denetçilerin bu alana değil daha çok güvence tarafına yoğunlaştığı görülmektedir. Özellikle entegre raporun planlanma aşamasından itibaren iç denetçilerin sürecin içinde yer alarak tavsiyelerde bulunmasının fayda sağlayacağı belirtilse de bu uygulamada pek yapılmamaktadır. İç denetçilerin farkındalığının, entegre rapor yayımlayan şirketler dışında da artırılması önemli ve öncelikli bir konudur; çünkü bu anlamda kendilerini geliştirip öncü hareket edebildikleri takdirde kurumda değer yaratma fırsatları olacaktır. Öncü olabilmek için de değişen raporlama ve risk ortamına hızla uyum sağlamaları ve yeni durumlara hazırlıklı olabilmeleri gerekmektedir. Görüşmelerde bu öncü rolün önemi vurgulansa da, iç denetim birimlerinin adım atmak için entegre raporlamanın uygulamada zorunlu olmasının ya da kabul görmesinin beklendiği anlaşılmaktadır. Aynı zamanda kurumlarda iç denetimin güvence rolünün daha çok öne çıktığı ve danışmanlık rolünün üzerinde fazla durulmadığı görülmektedir. İç denetçinin tarafsızlık ve bağımsızlığı konuları, özellikle danışmanlık rolünü kısıtlayabileceği için sıkça dile getirilmiştir. Bu da iç denetimin değer yaratabileceği bir konuda geride kalmasına sebep olabilmektedir. Aynı şekilde entegre raporun kurumda ilk konuşulmaya başlandığı andan itibaren sürecin içinde olmasının sağlayacağı maliyet ve zaman tasarrufu konusunda da yönetimin ve iç denetçilerin farkındalığı ve bilincinin artması önemlidir. İyi yapılandırılmış ve işleyen bir iç kontrol yapısına sahip işletmelerde entegre rapora geçiş sürecinin daha rahat ve sorunsuz geçtiği kabul edilmektedir. Bu doğrultuda; risk, iç kontrol ve yönetim süreçlerinde olan bilgi birikimi ve deneyimleri ile iç denetçilerin burada sağlayabilecekleri katkıların farkında olarak hareket etmeleri gerekir. Bu çalışma da göstermektedir ki, iç denetçilere güvenilir birer danışman olarak ihtiyaç duyulmaktadır. İç denetçilerin daha başında yeni bir uygulama olarak entegre raporlamayı sahiplenmeleri mesleklerine değer

katabilecekleri bir fırsat yaratmaktadır ve bu alanda gelecekte daha çok görev almaları beklenebilir.

İç denetim mesleğinin gelişimi ve dönüşümü için iç denetçilerin ihtiyaç duyacakları yetkinliklerin yeniden ele alınarak bütünleşmenin sağlanması gerekmektedir. Şirketlerde iç denetçi seçimi ve istihdamının daha dikkatli ve entegre düşünce bağlamında yeniden gözden geçirilmesi, mesleki yetkinlik belgesi aranması önemlidir. İç denetçilerin denetleyeceği alana ve kapsama göre uzmanlık ve sertifikalara sahip olması yapılan denetimin kalitesini ve güvenilirliğini arttıracaktır. İç denetçilerin beceri ve yetkinliklerinin artması ve çeşitlenmesi için ihtiyaç duyulan eğitim ve destek sunulmalıdır.

Entegre raporlamanın geleceğine ilişkin görüşler incelendiğinde Türkiye'deki konjonktürün ER'nin yaygınlaşması için henüz yeterli koşulları taşımadığı, ancak teşvik ve sektörel iyi uygulamaların görülmesi, bu alandaki eğitim çalışmalarının artması ile gönüllü olarak entegre rapor hazırlayan firmaların artacağı görüşü hakimdir. Lisans ve lisansüstü derslerde entegre raporun anlatılması, meslek örgütlerinin bu konuları eğitimlerinde ve sertifikasyon sınavlarında kullanması, açık ve uzaktan öğretim sistemi gibi geniş kitlelere ulaşabilecek eğitim yaklaşımları ile farkındalığın artırılması entegre raporun ve faydalarının daha iyi anlaşılmasını sağlayabilecektir. Türkiye'de entegre raporlama anlamında uygulama örneği sınırlı sayıdadır. Bunun aşılabilmesi için öncelikle farkındalığın artırılması, kurumsal yapının ve kültürün hazır hale gelmesi ve düşünce yapısının değişmesi gerekmektedir. Uygulamada karşılaşılan zorlukların aşılabilmesi için de ihtiyaç duyulan ER konusunda yetkin/deneyimli bir danışmanlık yapısının oluşması önemlidir. Entegre Faaliyet raporu çıkaran şirket sayısı arttıkça ve iyi örnekler, sağlanan katkılar görüldükçe uygulamaya geçişin hızlanacağı öngörülmektedir. Türkiye'de bu gibi uygulamaların kabul görmesi ve ülke çapında benimsenmesi için de yasal bir mevzuata dayandırılması gerekliliği öne çıkmaktadır. Katılımcılar bu konuda SPK, BDDK, KGK gibi kurumların inisiyatif alması gerektiğini belirtmiştir. Aynı zamanda faaliyet raporu yayımlamayı yeterli bulduğunu belirten şirketlerin entegre raporun faydaları ve yatırımcı üzerindeki etkileri konusunda daha çok bilgilendirilmesi gerektiği anlaşılmaktadır. Teşvik mekanizmalarının artması ve entegre raporun zorunlu tutulması halinde yaygınlaşabileceği görüşü, bu alandaki literatürü de desteklemektedir.

Entegre raporlamanın geleceği için önemli konular; güvence, entegre düşüncenin anlaşılması, silo yapının kırılması, çeşitli fonksiyonların bir arada ve uyumlu çalışması gerekliliği, işletmelerin yarattığı etkilerin daha iyi anlaşılması, bilinçli liderlik ve yönetim anlayışı olarak sıralanabilir. İşletmedeki pek çok faaliyetin farklı birimler tarafından yürütülmesinin ve bu birimler arasındaki iletişim kopukluklarının şirketler için risk yaratacağı açıktır. Bu nedenle entegre raporlama gibi kapsayıcı bir raporlama için altta yatan sistem ve süreçlerin de bir bütün olarak ele alınması ve değerlendirilmesi gerekir. Bu nedenle YRU (yönetişim, risk ve uygunluk) gibi yaklaşımların da gelecekte entegre raporlama ile birlikte önem kazanacağı öngörülebilir. Bir kuruluşun hedeflerine güvenilir bir şekilde ulaşmasını, belirsizliği ele almasını, uyum içinde ve bir bütün halinde hareket etmesini sağlayan yeteneklerin toplamı olarak da düşünülen YRU yaklaşımı, kuruluştaki fonksiyonların ve operasyonların bütüncül bir şekilde ele alınmasını kolaylaştıracak ve entegre raporlamaya da katkı sağlayacaktır. Bunun yanında içinde yaşadığımız olağanüstü dönem de dikkate alındığında, iş dünyasında ve sivil sektörde ekonomik sistemlerin fırsatların kapsamını herkesi kapsayacak şekilde geliştirmesini gerektiren yaklaşımlara ihtiyaç duyduğu görülmektedir. Bu yaklaşımların benimsenebilmesi için de uzun vadeli değeri ölçecek ve ortaya koyacak yeni ölçütlerin tanımlanması ve yaratılması için çeşitli çalışmalar yapılmaktadır. Tüm paydaşların ve toplumun refahının artması, sürdürülebilir kalkınmanın sağlanması için daha kapsayıcı bir yaklaşımla hareket edilmesi gerektiği açıkça görülmektedir. Tüm dünya ekonomilerinde değişiklikler olacağını ve bu değişimlerin sadece finansal verilerle açıklanamayacak kadar önemli ve değerli olduğunun anlaşılması ile entegre raporlama gibi kapsayıcı yaklaşımların giderek önem kazanacağı söylenebilir.

Bu çalışma, Entegre Raporlamanın yaygınlaşması ile birlikte daha geniş kapsamlı katılım ve çalışmalarla geliştirilebilir. İç denetim ile Entegre Raporlama ilişkisi de farklı yöntemlerle incelenebilir. Araştırmamız, Türkiye'deki durumu ortaya koyacak şekilde seçilen katılımcılar üzerinde uygulanmıştır. Uygulama sayısı arttıkça daha geniş kapsamlı araştırmaların yapılması sürecin ve uygulamanın daha iyi anlaşılmasını sağlayacaktır. Farklı ülkelerde yapılacak çalışmalar, ülkeler arası uygulama farklılıklarının anlaşılabilmesini ve de karşılaştırılabilmesini sağlayacaktır.

Yazar Katkısı

Çalışmada literatür taraması, görüşme sorularının hazırlanması, görüşmelerin yapılması ve analizi Emine Esra Bilgiç tarafından yapılmıştır. Prof. Dr. Melih Erdoğan bu çalışmanın tez danışmanı olarak çalışmanın tüm aşamalarında görüş ve fikirleri ile katkı sunmuştur.

Çıkar Çatışması

Yazarlar arasında bir çıkar çatışması bulunmamaktadır.

Finansal Destek

Yazarlar bu çalışma için herhangi bir finansal destek almamıştır.

Kaynakça

ACCA. (2017). *Insights into Integrated Reporting*. Retrieved from <https://integratedreporting.org/resource/acca-insights-into-integrated-reporting/>

Adams, C. (2015). The international integrated reporting council: a call to action. *Critical Perspectives on Accounting*, 27, 23–28. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2014.07.001>

Adams, P., Cutler, S., McCuaig, B., Rai, S. & Roth, J. (2016). *Sawyer's İç Denetçiler için Rehber (Cilt 1)* (Çev: Çetin Özbek). İstanbul: Türkiye İç Denetçiler Enstitüsü Yayınları, Yayın No: 10.

Aras, G. ve Sarıoğlu, G.U. (2015). *Kurumsal Raporlamada Yeni Dönem: Entegre Raporlama*. Yayın No: T/2015, 10-567, İstanbul: TÜSİAD.

Aras, G., Özsözgün Çalışkan, A., Esen, E., Kutlu FURTUNA, Ö. (2019). *Türkiye'de entegre raporlama: mevcut durum, paydaşların algı ve beklentileri*.

Baxter, P., and Jack, S. (2008). Qualitative Case Study Methodology: Study Design and Implementation for Novice Researchers . *The Qualitative Report*, 13(4), 544-559.

De Villiers, C., Rinaldi, L. and Unerman, J. (2014). Integrated reporting: insights, gaps and an agenda for future research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 27(7), 1042-1067. Retrieved from <https://doi.org/10.1108/AAAJ-06-2014-1736>.

Deloitte (2011). *The Role of Internal Audit in Integrated Reporting: A Blend of the Right Ingredients*.

Deloitte (2018). *Internal Audit 3.0 The future of Internal Audit is now*.

Dumay, J., La Torre, M., Farneti, F. (2018). Developing trust through stewardship: Implications for intellectual capital, integrated reporting, and the EU Directive 2014/95/EU. *Journal of Intellectual Capital*, 20(1), 11-39.

ECIIA- The European Confederation of Institutes of Internal Auditing (2015). *Non-Financial Reporting: Building trust with internal audit*

Eccles R, Krzus M.(2010). *One Report: Integrated Reporting For A Sustainable Strategy* [e-book]. Hoboken, NJ : John Wiley & Sons

Eccles, R. G., Saltzman, D. (2011). Achieving Sustainability Through Integrated Reporting. *Stanford Social Innovation Review*, 9(3), 56-61.

Engelbrecht, L., Yasseen, Y. and Omarjee, I. (2018). The role of the internal audit function in integrated reporting: a developing economy perspective. *Meditari Accountancy Research*, 26(4), 657-674.

EU Directive 2014/95/EU, Retrieved from <http://data.europa.eu/eli/dir/2014/95/oj>

Gergerli, N. (2017). Entegre Raporlama ve Gelişim Süreci . Y. Selvi (Ed). İşletmelerde Finansal olmayan Verilerin Raporlanması içinde (s.181-212). İstanbul: Türkmen Yayınevi.

Gillham, B. (2000). *Case Study Research Methods* .United Kingdom: Paston PrePress Ltd.

Higgins, C., Stubbs, W. and Love, T. (2014). Walking the talk(s): organisational narratives of integrated reporting. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 27(7),1090-1119.

Huibers, S. C. J. (2015). *Combined Assurance: One Language, One Voice, One View*, The Global Internal Audit Common Body of Knowledge.

IAASB (2015). *Working Group Publication: Exploring Assurance on Integrated Reporting and Other Emerging Developments in External Reporting*.

Institute of Internal Auditors (IIA). (2015a). *Enhancing Integrated Reporting Internal Audit Value Proposition*.

Institute of Internal Auditors (IIA). (2015b). *The Role of Internal Audit in Non-Financial and Integrated Reporting*.

International Integrated Reporting Council (IIRC) (2011). *Towards Integrated Reporting: Communicating Value in the 21st Century*.

International Integrated Reporting Council (IIRC) (2013). *Uluslararası Entegre Raporlama ER Çerçevesi*.

International Integrated Reporting Council (IIRC) (2020a). *Integrated Thinking & Strategy: State of Play Report*

International Integrated Reporting Council (IIRC) (2020b). *Consultation Draft of the International IR Framework*.

Karğın, S., Aracı, H., Aktat, H. (2013). Entegre Raporlama: Yeni Bir Raporlama Perspektifi”, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 6 (1), 27-46.

King, M., Roberts, L. (2013). *Entegre Düşünce 21. Yüzyılın İş Yapma Şekli*, Juta and Company (Pty) Ltd.

- KPMG. (2015). *The KPMG survey of corporate responsibility reporting 2015*.
- Kurt, S. (2019). Entegre Düşünmek Nedir?. *TİDE Academia Research*, 1(1),109-129.
- Maroun, W. (2017). Assuring the integrated report: insights and recommendations from auditors and preparers. *The British Accounting Review*, 49(3), 329-346.
- Mio, C., Marco, F. , Pauluzzo, R. (2016). Internal application of IR principles: Generali's Internal Integrated Reporting. *Journal of Cleaner Production*, 139, 204-218.
- Onay, A., Erdoğan, M. (2019). Yönetişim-Risk-Uygunluk (YRU Yaklaşımı ve İç Denetim Fonksiyonu İlişkisi: İç Denetim Sorumluluklarının YRU Yaklaşımına Etkisi Üzerine Yapısal Eşitlik Modeli Araştırması. *TİDE Academia Research*, 1(2), 149-198.
- Owen, G. (2013). Integrated Reporting: A Review of Developments and their Implications for the Accounting Curriculum. *Accounting Education*, 22(4), 340-356, Retrieved from <https://doi.org/10.1080/09639284.2013.817798>
- Pickett, K.H.S. (2004). *The Internal Auditor at Work*. John Wiley& Sons. USA:New Jersey.
- PwC (2013). *Integrated reporting, going beyond the financial results*.
- PwC (2017) *State of the Internal Audit Profession Study ,Staying the Course toward True North: Navigating Disruption*.
- Sarens, G., Decaux, L. and Lenz, R. (2012). *Combined Assurance: Case Studies on a Holistic Approach to Organizational Governance*. Altamonte Springs, FL: The IIA Research Foundation.
- Sawyer, L., Dittenhofer, M.A., Scheiner, J.H. (2005). *Sawyer's internal auditing: the practice of modern internal auditing*. The IIA Research Foundation, Altamonte Springs, FL.
- Soh D.S.B., Leung P., Leong S. (2015) The Development of Integrated Reporting and the Role of the Accounting and Auditing Profession. Rahim M., Idowu S. (Eds). *Social Audit Regulation: development, challenges and opportunities* içinde (33-57) (CSR, Sustainability, Ethics & Governance) Springer, Springer Nature.
- Soh, D. , Martinov-Bennie, N. (2015). Internal auditors' perceptions of their role in environmental, social and governance assurance and consulting. *Managerial Auditing Journal*, 30 (1), 80-111. Retrieved from <https://doi.org/10.1108/MAJ-08-2014-1075>
- Stubbs, W., Higgins, C. (2014) Integrated Reporting and internal mechanisms of change. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 27 (7), 1068 – 1089.

Uluslararası İç Denetim Standartları(UİDS) (2016). *Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi* (UMUÇ). (Çev: Türkiye İç Denetim Enstitüsü). The Institute of Internal Auditors (IIA).

Yin, R. K. (2009). *Case Study Research Design and Methods* (4th Edition).

Yin, R. K. (2011). *Qualitative Research from Start to Finish.*, The Guilford Press

Yükçü, S. Ve Kaplanoğlu, E. (2016). Sürdürülebilir Kalkınma Finansal Olmayan Raporlamanın Önemi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. 18 (Özel Sayı-1), s.63

Özgeçmiş

Arş. Gör. Dr. Emine Esra Bilgiç, 2008 yılında Boğaziçi Üniversitesi İşletme Bölümü'nden mezun oldu. 2008-2010 yılları arasında PwC İstanbul'da denetim bölümünde çalıştı, bankacılık ve hizmet sektöründe denetimlere katıldı. 2011 yılında Anadolu Üniversitesi'nde araştırma görevlisi olarak çalışmaya başladı. İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Bölümü'nde bütünlük doktoraasını 2020 Temmuz ayında tamamladı. Halen aynı üniversitede çalışmalarına devam ediyor.

Prof. Dr. Melih Erdoğan, Bursa İTİA'dan mezun oldu. Mezun olduktan sonra bir süre otomotiv endüstrisinde yöneticilik yaptı. Anadolu Üniversitesi'nde Rektör Danışmanlığı ve İşletme Fakültesi Dekanlığı görevlerinde de bulundu. Halen Anadolu Üniversitesi İşletme Fakültesi'nde öğretim üyesi olarak "Denetim, İç Denetim ve Bilgi Teknolojileri Denetimi" derslerini yürütüyor.