

ENTEGRE RAPORLAMADA İÇ DENETİMİN GÜVENCE VE DANIŞMANLIK ROLLERİ¹

Hakan ÖZÇELİK²

Mahmut Sami ÖZTÜRK³

Atıf/©: Özçelik, H. ve Öztürk, M.S. (2019). Entegre raporlamada iç denetimin güvence ve danışmanlık rolleri. *Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 12(1), 125-140, doi: 10.17218/hititsosbil.474341.

Özet: Entegre rapor, kısa vadeli finansal amaçlardan ziyade, uzun vadeli ve stratejik hedeflere yönelmiş, sürdürülebilir ve esnek bir organizasyon yapısı oluşturur. Entegre raporlama hazırlık süreçlerinde iç denetim birimleri kritik bir konuma sahiptir. Entegre raporların oluşturulması için iç denetimin uzmanlığına ve öngörüsüne ihtiyaç duyulmaktadır. İç denetim fonksiyonu, yönetime ve entegre raporlama süreçlerine güvence ve danışmanlık sağlayarak, bu süreçlerde çok önemli rol oynamaktadır. Bu çalışmada, entegre raporlamada iç denetimin güvence ve danışmanlık rolleri konusunda araştırma yapılarak, iç denetimin entegre raporlama süreçlerindeki öneminin vurgulanması amaçlanmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Sürdürülebilirlik, Entegre Raporlama, İç Denetim, Güvence Rolü, Danışmanlık Rolü.

The Assurance and Advisory Roles of Internal Auditing in Integrated Reporting

Citation/©: Özçelik, H., and Öztürk, M.S. (2019). The assurance and advisory roles of internal auditing in integrated reporting. *Hitit University Journal of Social Sciences Institute*, 12(1), 125-140, doi: 10.17218/hititsosbil.474341.

Abstract: The integrated report forms a sustainable and flexible organizational structure oriented towards long-term and strategic objectives rather than short-term financial objectives. Internal auditing units have critical place in the process of preparing integrated reports. There is a need for expertise and foresights of internal audit to be able to generate integrated reports. Internal audit can play an important role in integrated reporting processes by providing assurance and advisory services for management and integrated reporting processes. In this study, it is aimed to emphasize the importance of internal audit in integrated reporting by conducting research on the assurance and advisory roles of internal audit in integrated reporting.

Keywords: Sustainability, Integrated Reporting, Internal Auditing, Assurance Role, Advisory Role.

1. GİRİŞ

Dünya çapında çevresel ve ekonomik dalgalanmalar sonucunda oluşan küresel problemler her geçen gün artmaktadır. Küreselleşme, ekonomideki dalgalanmalar, krizler, finansal skandallar ve bilgi teknolojilerindeki değişim, yatırımcıların şirket raporlarından beklentilerini artırmaktadır. İletişim kanalları ve sosyal medyanın gelişimi ile birlikte yatırımcıların raporlama konusundaki beklentilerinin ve eleştirilerinin kamuoyu ile paylaşımı kolaylaşmıştır. Piyasalarda artan rekabet şartları ile birlikte doğal kaynakların ve enerjinin hızla tüketilmesi, atıkların artması, nakliye ve malzeme maliyetlerindeki artışlar ve ekonomik dalgalanmalar, işletmeleri olumsuz yönde etkilemekte ve baskı altında tutmaktadır.

Makale Geliş Tarihi: 16.11.2018

Makale Kabul Tarihi: 19.5.2019

¹Bu makale 11-13 Ekim 2017 tarihleri arasında Tiran/Arnavutluk'da düzenlenen 14th International Conference on Accounting adlı etkinlikte sözlü bildiri olarak sunulmuş ve özeti konferans bildiri özet kitabında basılmış "The Role of Internal Auditing in Integrated Reporting" başlıklı bildirinin genişletilmiş halidir.

²Sorumlu Yazar, Dr. Öğr. Üyesi, Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, hakanozcelik@sdu.edu.tr, <http://orcid.org/0000-0003-0494-0561>

³Dr. Öğr. Üyesi, Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, samiozturk@sdu.edu.tr, <http://orcid.org/0000-0002-7657-3150>

Bu karmaşık ortamda birbirleriyle bağlantılı işletme çevrelerinde ve organizasyonlarda kurumsallaşabilmenin önemli bir parçası olarak sürdürülebilir gelişmenin önemi artmaktadır. Sürdürülebilir gelişme, organizasyonun ekonomik, sosyal ve çevresel özellikleri, sınırlamaları ve fırsatları arasında denge kurulabilmesidir. İşletme stratejilerinde entegre sürdürülebilirlik, sadece şeffaflık ve hesap verebilirlik değil aynı zamanda ekonomik değeri artırma ve sağlıklı eko sisteme katkı sağlamaktır (Hazarika, 2016, s. 2).

Bu şartlar altında, işletmeler etkili bir kurumsal yönetim anlayışı için, sürdürülebilir gelişmeye daha fazla önem vermek zorundadırlar. Sürdürülebilir gelişme; sosyal, ekonomik ve çevresel sistemlerin ihtiyaç duyduğu kaynakların korunmasını gerekli kılan bir süreçtir. Sürdürülebilir gelişme için işletme, entegre raporlama kapsamında finansal, sosyal ve çevresel konulara önem vermelidir. Bu bağlamda, entegre raporlama giderek önem kazanmaktadır.

Entegre raporlamanın önem kazanması ile beraber entegre raporlardaki bilgilere ilişkin güvence talebi de artmaktadır. Her ne kadar bu güvence hizmeti bağımsız denetim tarafından sağlansa da iç denetimin entegre raporlara güvence sağlama rolü ortaya çıkmıştır.

Güvence hizmetleri ile ilgili olarak, finansal olmayan/sürdürülebilirlik raporlarının güvencesi için geliştirilmiş ulusal ve uluslararası standartlar bulunmaktadır. Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Standardı (ISAE) 3000-3999 rakamları arasında numaralandırılmaktadır. Bunlar çeviri veya daha spesifik standartlar olarak bilinmektedir. Örneğin ISAE 3410 standardı sera gazı emisyonları konusundaki güvence için uluslararası bir standarttır. Uluslararası alanda en çok bilinen standart, ISAE 3000 standardıdır. ISAE 3000; finansal bilgilerin denetimleri veya incelemeleri dışındaki tüm güvence sözleşmeleri için genel bir standarttır.

Bu çalışmada entegre raporlama konusunda iç denetimin rolü araştırılmakta ve iç denetimin önemi vurgulanmaya çalışılmaktadır. Bu çerçevede çalışmada öncelikle sürdürülebilirlik ve entegre raporlama ilişkisi açıklanmakta, daha sonra iç denetim hakkında genel olarak bilgi verilmekte ve son olarak ise yapılan araştırma neticesinde entegre raporlama sürecinde iç denetimin rolleri üzerine bilgi sunulmaktadır.

2. LİTERATÜR TARAMASI

2010 yılından itibaren Güney Afrika'daki hisse senetleri borsada işlem gören işletmelerde, sürdürülebilirlik raporlamanın karşılığı olarak entegre raporlama yasal olarak zorunlu hale gelmiştir (Clayton, Rogerson ve Rampedi, 2015, s. 7). Dünya genelinde entegre raporlamanın en fazla gelişim gösterdiği ülkelerden birisi de Güney Afrika'dır. Literatürde Güney Afrika eksenli entegre raporlama çalışmalarının yoğunluğu dikkat çekmektedir.

Ofoegbu, Odoemelam ve Okafor (2018) tarafından gerçekleştirilen çalışmada; Güney Afrika ve Nijerya ekonomileri içinde yer alan şirketlerin çevresel yayın sayısı üzerindeki kurumsal yönetim karakteristiklerinin etkisi karşılaştırmalı olarak araştırılmıştır. Çalışmanın sonucunda Nijerya'da yönetim bağımsızlığı ile çevresel bildirimler arasında yüksek pozitif bir ilişki saptanmıştır. Güney Afrika'da ise çevreye duyarlı endüstrilerin çevresel bildirimleri yüksek derecede etkilediği tespit edilmiştir.

Haji ve Anifowose (2017) yaptıkları çalışmada, Güney Afrika şirketlerinin kurumsal bildirim uygulamaları üzerinde; Güney Afrika'da entegre raporlama konusunda gerçekleştirilen reformların etkilerini incelemişlerdir. Sonuç olarak entegre raporlama uygulamalarına adaptasyonu takiben kurumsal bildirimlerdeki genel sayıda önemli ölçüde artış meydana geldiği tespit edilmiştir.

Haji ve Anifowose (2016) tarafından yapılan başka bir çalışmada ise Güney Afrika'da bir entegre raporlama gereksinimi olan "uygula yada açıkla" kavramının yürürlüğe girilmesi neticesinde uygulanan entegre raporlama trendi araştırılmıştır.

Doni, Gasperini ve Pavone (2016); işletmelerin yayınladığı finansal ve finansal olmayan bilgilerin birleştirilmesini içeren yeni bir kurumsal raporlama modeli olan entegre raporlamanın içeriğini ve yapısını borsada işlem gören ve madencilik sektöründe yer alan şirketler bünyesinde incelemiştir.

Dumitru ve Guşe (2016), Uluslararası Entegre Raporlama Konseyinin pilot programı kapsamındaki 98 şirketin 2014 yılında yayınlanan entegre raporlarını incelemişler ve şirketlerin çoğunun entegre raporlarda açıklanan bilgilerin bir kısmı için güvence elde ettiğini, raporların çoğunun muhasebe şirketleri tarafından sağlandığını ve en çok kullanılan standardın ISAE 3000 standardı olduğunu tespit etmişlerdir.

Simpson, Otchere ve Lovi (2016), Gana'da sosyal sorumluluk raporlarının güvencesi ile ilgili olarak iç denetçilerin kurumsal sosyal sorumluluk raporlarına katılım derecesini ve niteliğini tespit edebilmek amacıyla bir araştırma gerçekleştirmişlerdir. Çalışma sonucunda; iç denetim fonksiyonunun kurumsal sosyal sorumluluk raporlarında güvence sağlayabileceğini, güvence prosedürlerinin niteliği ve işlemleri ile ilgili bilgilerin sınırlı olduğunu, iç denetçilerin güvence sözleşmelerinin etkin bir şekilde yürütülebilmesi için gerekli bilgi ve beceri seviyelerinin düşük olduğunu tespit etmişlerdir. Elde edilen sonuçlara göre, Gana'da kurumsal sosyal sorumluluk raporlarındaki iç denetim güvence hizmetlerinin güven seviyelerinin düşük olduğunu göstermektedir.

Atkins ve Maroun (2015) tarafından yapılan çalışmada Johannesburg Borsasında işlem gören şirketlerin yayınladığı entegre raporların ilk serisine; Güney Afrika kurumsal yatırım birliğinin ilk tepkilerini araştırmaktadırlar. Sonuç olarak yeni raporlama çerçevesinin Güney Afrika'daki şirketlerin geleneksel yıllık raporlarında bir gelişme olarak görüldüğü belirtilmektedir.

Clayton ve diğerleri (2015) Güney Afrika'da sürdürülebilirlik raporlamasından entegre raporlamaya geçiş sürecinde finansal olmayan bilgilerin raporlanması konusunda büyük şirketlerde entegre raporlamanın gelişimi üzerine bir inceleme yapılmıştır. Çalışmanın sonucunda, entegre raporlamanın faydalarını maksimize edebilmek için Güney Afrika'daki şirketlerin raporlama konusundan ziyade yönetim süreçlerine olan bakış açılarını yeniden gözden geçirmeleri gerektiği tespit edilmiştir.

Joshi ve Huynh (2015) ise çalışmalarında "bir örgütte değer oluşturma ve sürdürme kabiliyeti" ile iletişim kurma amacının güdülmesiyle; entegre raporların, kurumsal yönetim düzenlemelerini içeren 3. King Raporu ile uyumlu olup olmadığı araştırılmaktadır. Sonuçlara göre Güney Afrika'da entegre raporlamaya başlangıcın; şirketlerin insani, sosyal ve ilişkisel bilgiler ile doğal ve entelektüel sermaye bilgilerinin yayımlanmasında önemi ölçüde artışa sebebiyet verdiği belirtilmektedir.

Rensburg ve Botha (2014), tarafından yapılan çalışmada yeni finansal raporlama standartları çerçevesinde finansal bilginin nasıl tüketildiği araştırılmıştır. Yürütülen anket neticesinde çok az sayıda paydaşın entegre raporları temel finansal ve yatırım bilgilerin kaynağı olarak kullandığı tespit edilmiştir.

3. SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK ve ENTEGRE RAPORLAMA

Birleşmiş Milletler, sürdürülebilirlik üzerine çeşitli raporlar yayınlanmakta ve özellikle çevre ve sürdürülebilir kalkınma hakkında ürettiği çalışmalar ile sürdürülebilirlik üzerine yapılacak diğer çalışmalara öncülük etmektedir. Birleşmiş Milletler Raporuna göre sürdürülebilir kalkınma,

“gelecek kuşakların kendi ihtiyaçlarını karşılayabilme imkânlarını tehlikeye sokmadan, bugünkü kuşakların ihtiyaçlarını karşılayabilmesi” olarak tanımlanmıştır (United Nations, 1987, s. 16). Kurumsal sürdürülebilirlik, işletmelerde uzun vadede değer üretebilmek amacıyla, ekonomik, çevresel ve sosyal faktörlerin, kurumun yönetim ilkeleri ile birlikte dikkate alınarak, şirket faaliyet ve karar mekanizmalarında uygulanması ve bu konulardan kaynaklanabilecek risklerin yönetilmesidir. Sürdürülebilirlik, geleneksel büyüme ve kar maksimizasyonu modeline alternatif olarak gelişmekte olan bir yönetim modelidir (İstanbul Menkul Kıymetler Borsası [İMKB], 2011, s. 1).

Şirket performanslarının sadece finansal raporlar ile değerlendirilmesi, günümüzde geçerliliğini yitirmektedir. Çevresel, sosyal ve yönetsel risklerin şirketlerin sürekliliğini etkilemesinden dolayı yatırımcılar, şirketlerden finansal bilgilerin yanı sıra finansal olmayan bilgileri de talep etmeye başlamaktadırlar (Aras ve Sarioğlu, 2015, s. 15).

Birleşmiş Milletler Küresel İlkeler Sözleşmesi tarafından 2010 yılında farklı ülkelerden 766 şirketin CEO’su ile yapılan araştırmada, şirketleri sürdürülebilirlik raporlarına yönlendiren en önemli faktörlerin sırasıyla (İMKB, 2011, s. 3);

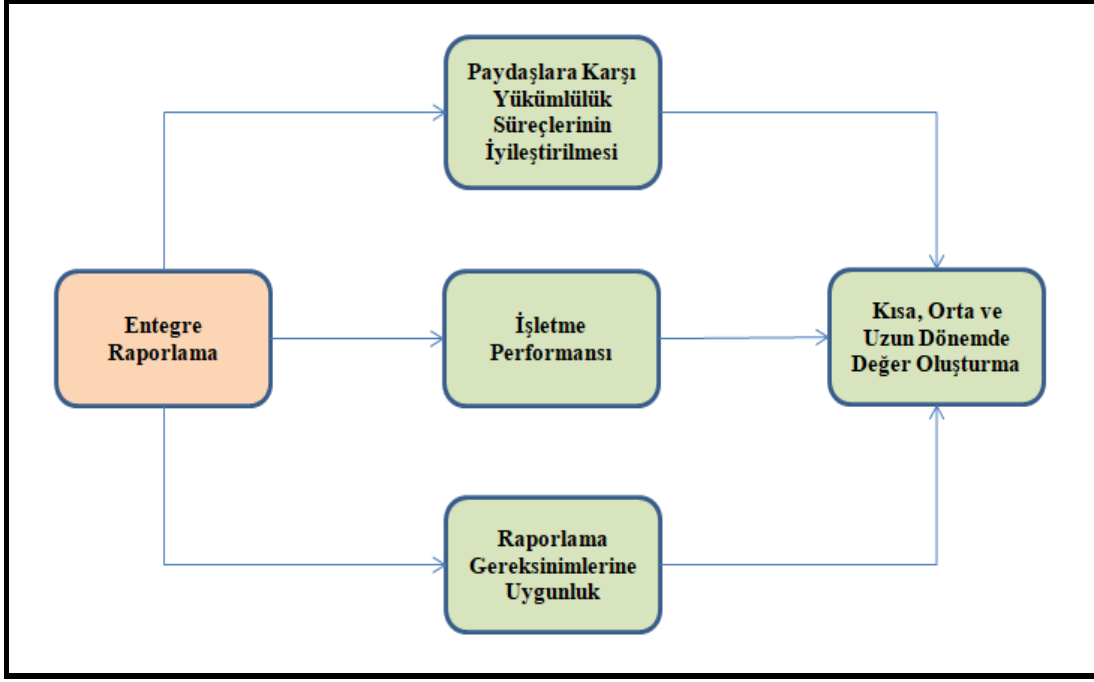
- Marka değeri, güven ve itibarın sağlanması,
- Maliyet tasarrufu ile birlikte karlılığın artması,
- Personelin motivasyonunun yükselmesi,
- Tüketici talepleri olduğu ortaya konulmuştur.

Sürdürülebilirlik, hızla değişen şartlar altında çok önemli bir konuma sahiptir. Ekonomik düzendeki tüm paydaşlar, sürdürülebilirlik gelişim süreçlerinde organizasyonlarının etkin olmasını beklemektedir. Sürdürülebilirliğin gelişimi konusunda ise karşımıza entegre rapor çıkmaktadır.

Entegre rapor, işletme faaliyetleri ile ilgili finansal ve sürdürülebilirlik raporlarının tek bir rapor olarak sunumudur. Finansal raporlar endüstri döneminin raporu olarak kabul edilmekle birlikte önemi devam etmektedir. Ancak yatırımcıların bilgi ihtiyaçları dikkate alınarak, finansal ve finansal olmayan bilgileri içeren entegre raporlamanın önemi gün geçtikçe artmaktadır (Karğın, Aracı ve Aktaş, 2013, s. 40).

Entegre rapor; “bir kuruluşun stratejisinin, kurumsal yönetiminin, performansının ve beklentilerinin kuruluşun dış çevresi bağlamında kısa, orta ve uzun vadede değer kazanımının nasıl sağlanacağını kısa ve öz bir şekilde bildirilmesi” olarak tanımlanmıştır. Entegre raporlamanın amacı; “finansal sermaye sağlayan taraflara bir işletmenin zaman içinde nasıl değer kazanımı sağlayabileceğini açıklamaktır” (International Integrated Reporting Council [IIRC], 2013, s. 7).

Entegre raporlamanın sunduğu faydalar, Şekil 1’de özetlenmiştir. Görüldüğü üzere entegre raporlama sayesinde, paydaşlara karşı yükümlülükler yerine getirilmekte, işletmelerin performansı artmakta ve raporlama gereksinimlerine uyum sağlanmaktadır. Entegre raporlamanın sunduğu tüm bu faydalar neticesinde ise işletmelerde kısa, orta ve uzun dönemde değer oluşturulmaktadır.



Şekil 1. Entegre Raporlamanın Faydaları

Kaynak: (Chartered Institute of Internal Auditors [CIIA], 2015, s.6).

4. SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK ve İÇ DENETİM

İç denetimin temel fonksiyonlarından birisi iç kontrolün etkinliğine ilişkin güvence sunmaktır. İşletmenin belirlediği hedeflere ulaşabilmek için etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması gerekmektedir.

İç denetim, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından aşağıdaki gibi tanımlanmaktadır. “Bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden, bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek, kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur” (The Institute of Internal Auditors [IIA], 2013a).

İç denetim faaliyetlerinin sunduğu iki temel hizmet bulunmaktadır. Bunlardan ilki, güvence hizmetidir. Güvence hizmeti IIA tarafından; “işletmenin kurumsallaşma, risk yönetimi ve iç kontrol süreçleri hakkında bağımsız bir değerlendirme yapabilme amacına yönelik kanıtların objektif bir şekilde incelenmesi süreci” olarak tanımlanmaktadır (IIA, 2013a). İç denetimin sunduğu diğer hizmet ise danışmanlık faaliyetleridir.

İç denetim, “işletme yönetiminin amaçlarına hizmet etmek üzere işletme içerisinde oluşturulan bir değerlendirme mekanizması olup, diğer faaliyetler yanında işletmenin iç kontrol sisteminin yeterliliği ve etkinliğinin araştırılması, değerlendirilmesi ve gözetimini içerir” (Sermaye Piyasası Kurumu [SPK], 2013, s. 118).

İşletmelerin değişen çevre ortamlarında yönetim, kurumların yönetilmesinde ve kurallarının etkili bir biçimde uygulanmasında etkin rol oynamalıdır. İç denetimin etkinliğinin kaybolması durumunda, dünyadaki farklı sektörlerdeki işletmeler ve kurumlar, finansal yolsuzluk, hile ve kayıplardan kaynaklı büyük skandallarla karşı karşıya kalabilmektedir. İç denetim süreçleri, hem

kendi departmanlarının hem de işletmenin tümünün performansı için makul ancak kesin olmayan bir güvence sağlamaktadır (Shamki ve Alhajri, 2017, s. 143).

Sürdürülebilirlik gelişimleri dikkate alındığında iç denetimin katkıları değişkenlik gösterebilmektedir. Sürdürülebilirlik konusunda işletmelerin takipçi, olgun, lider ve yenilikçi olmaları durumunda, işletme bünyesindeki iç denetim fonksiyonları farklı katkılar sağlamaktadır. Sürdürülebilirlik temelinde takipçi olan işletmelerde temel gereksinimler karşılanmakta, olgun işletmelerde gereksinimler karşılanırken sürdürülebilirlik riskleri azaltılmakta ve değer kaybı önlenmektedir. Lider olan işletmelerde paydaşların katılımı sağlanarak değer oluşturulurken, yenilikçi işletmelerde ise sürdürülebilirlikle ilgili stratejilerin, yeniliklerin ve değerlerin entegrasyonu sağlanabilmektedir. İç denetim açısından bakıldığında ise takipçi işletmelerde iç denetim, temel gereksinimlerin karşılanmasını sağlarken, olgun işletmelerde iç denetim, üst yönetimle ilişki kurarak sürdürülebilirliği kolaylaştırmaya çalışmaktadır. Lider işletmelerde sürdürülebilirlik çalışmaları iç denetim için çok daha kritik bir öneme sahip iken, yenilikçi işletmelerde ise değer oluşturmak için iç denetim, trendleri ve fırsatları takip ederek yönetime yardımcı olmaktadır (Deloitte, 2011, s. 9). Sürdürülebilirlik konusunda başlangıç ve olgunluk aşamasında, işletmelerdeki iç denetim faaliyet ve işlevleri ise Tablo 1’de toplanarak detaylı bir biçimde açıklanmaktadır.

Tablo 1. Sürdürülebilirlik Çerçevesinde İç Denetimin İşlevleri

Başlangıç Aşaması	Olgunluk Aşaması
<p>1.İç denetim organizasyonu: İç denetim yönetmeliğini ve şirketin hedef tanımlarını güncelleştirir, sürdürülebilirlikle ilgili iç denetimin genişletilmiş amaçları ile faaliyet alanlarını belirler.</p> <p>2.Strateji: İşletmenin sürdürülebilirlik stratejilerini kavrayarak değerlendirir.</p> <p>3.Risk yönetimi: Yönetim tarafından sürdürülebilirlik risklerinin doğru bir şekilde tanımlanması, açıklanması ve raporlanması konusunda saptama yapar. Riskleri yönetme sorumluluğu almadan, risk tanımlama süreçlerine yardım edebilir.</p> <p>4.Paydaş katılımı: Paydaş katılım süreçlerini gözden geçirir.</p> <p>5.Uygunluk: İlgili sürdürülebilirlik konularında yasalara uygunluğun sağlanmasına yardımcı olmak için alınan tedbirlerin yeterliliğini değerlendirir.</p> <p>6.İç denetimin kapsamı ve planlanması: İç denetimin kapsamı ve planlanması doğrultusunda, iç denetimin risk değerlendirme yaklaşımlarını geliştirir.</p> <p>7.Güvence: Sınırlı bir alandan başlayarak denetimin kapsamını uygulanabilir bütün alanlara genişleterek; web, sürdürülebilirlik raporları, faaliyet raporları gibi ilgili tüm sürdürülebilirlik bildirimleri hakkında iç güvence sağlar. Dış güvence ile ilgili faaliyetlere yardımcı olur.</p>	<p>1. Raporlama: Yönetim kurulu ve denetim komitesine hitap edecek şekilde, sürdürülebilirlikle ilgili süreçleri, performans ve problemleri rapor eder.</p> <p>2. Uygulamaların değerlendirilmesi: İşletmedeki uygulamaların etkinlik ve verimliliklerini değerlendirir, fırsatlardaki gelişmeleri saptar.</p> <p>3. Uygulama standartları / çerçeveler: GRI, ISO 9000 / 14001, OHSAS 18001, SA 8000, AA1000AS, ISAE 3000 vb. performans ölçümleri ve sürdürülebilirlik faaliyetlerinin test edilmesi ile ilgili bilinen dış çerçeveler/ yönergeler/ standartlara adaptasyon sağlar.</p> <p>4. Sürdürülebilirlik hazırlık denetimleri: Bağımsız denetim için yapılan hazırlıklar ile ilgili olarak finansal olmayan performans ölçümlerinin “sürdürülebilirlik hazırlık denetimlerini” gerçekleştirir.</p> <p>5. Fırsatların tanımlanması: Değerleri ve gelirleri korumak veya oluşturmak için önemli trendleri ve fırsatları tanımlayarak yönetime danışmanlık hizmeti sunar: a. Çevre dostu yeşil binalar (örneğin LEED sertifikalı tesisler) b. Pazarlama stratejisi ile marka konumlanması. c. Gelecekteki önemli konular hakkında öngörülerde bulunulması (örneğin su yönetimi, biyoçeşitlilik, ürün etiketlemesi vb.)</p> <p>6. Yönetim: Önemli düzenleyici değişiklikleri izleyerek yürütülen süreçleri bu değişikliklere adapte eder.</p>

Kaynak: (Deloitte, 2011, s.10).

5. ENTEGRE RAPORLAMADA İÇ DENETİMİN ROLÜ

İç denetim, entegre raporlama uygulamaları hakkında bilgi vermek ve onu desteklemek için oldukça önemli bir konumdur. İç denetimin entegre raporlama süreçlerindeki önemini aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (IIA, 2013b, s. 5);

- İşletmelerde süreç uygulamasına aşınadır,
- İç denetim departmanlar arasındaki iletişim tutarlılığı değerlendirme kriterlerini etkileyebilir,
- Entegre raporlamadaki değerlendirme kriterlerinin güvenilirliğini artırır,
- Potansiyel risklerin tanımlanmasını sağlar,
- İç ve dış paydaşlarla iletişimi iyileştirmek ve güçlendirmek için entegre raporlamanın değerini artırır.

İç denetim, organizasyon faaliyet süreçlerinde bulunması ve birimler ile iletişim içinde olması nedeniyle entegre raporlama süreçlerinde farklı roller üstlenmektedir. İç denetim, organizasyonda hem güvence hem de danışmanlık rolü oynamaktadır (Eck ve Nel, 2015, s. 17). Dolayısıyla iç denetimin entegre raporlama süreçlerindeki rolü, güvence ve danışmanlık rolleri olmak üzere iki başlık altında açıklanacaktır.

5.1. İç Denetimin Güvence Rolü

Entegre raporlardaki finansal ve finansal olmayan bilgiler, paydaşlarda güven tesisi için kritik bir öneme sahiptir. Entegre raporlarda açıklanan bilgilerdeki güven eksikliği, bilginin kullanımına engel teşkil etmektedir. Güvence, yeterli ve güvenilir bilgiye dayanan, alt süreçlerden bağımsız olarak geliştirilen ve rapor olarak sunulan bir süreçtir (European Confederation of Institutes of Internal Auditing [ECIIA], 2015, s. 11).

Chartered Institute of Internal Auditors (CIIA)'ya göre iç denetimin güvence rolü, bir organizasyonun risk yönetimi, kurumsallaşma ve iç kontrol süreçlerinin etkin bir şekilde yönetimi konusunda bağımsız bir güvence sağlamaktır (Deloitte, 2012, s. 2).

Global Reporting Initiative (GRI) tarafından Uluslar arası Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları olarak GRI G4 standartları yayınlanmıştır. Ancak 1 Temmuz 2018 itibarıyla G4 standartlarından GRI Standards (GRI Standartları'na) geçiş yapılmaktadır. GRI standartları finansal olmayan raporların işletmeler tarafından yayınlanmasını teşvik etmektedir. G4'den farklı olarak GRI standartlarında yeni bir modüler yapı, daha net gereksinimleri olan revize edilmiş format, içerik açıklamaları, standartların nasıl kullanılacağına dair daha fazla esneklik ve şeffaflık, seçilen içeriğin yeniden yapılandırılması ve genel düzenlemeler bulunmaktadır (GRI, 2018). G4'te, entegre raporlama konusunda güvence elde etmek için bağımsız denetimin kullanılması önerilmektedir (GRI G4, 2017, s. 14). G4'e göre, entegre raporlamanın bağımsız denetimden geçmesi ve bağımsız denetim güvencesinin sağlanması gerekir. Entegre raporlara bağımsız denetim güvencesinin sağlanabilmesi için, finansal ve finansal olmayan bilgilerin raporların gerektirdiği ölçülere uygun ölçeklerde kaliteli olması gerekir. İç denetim bölümü, raporlamanın gerektirdiği ölçülere uygun faaliyetlerin gerçekleştirilebilmesi için danışmanlık rolünü ve bilgilerin raporlamanın gerektirdiği ölçeklere uygun doğru olarak üretildiği güvence hizmetini sağlayacaktır. İç denetimin güvence hizmeti bağımsız denetimin işini kolaylaştıracak ve raporların kalitesini artıracaktır.

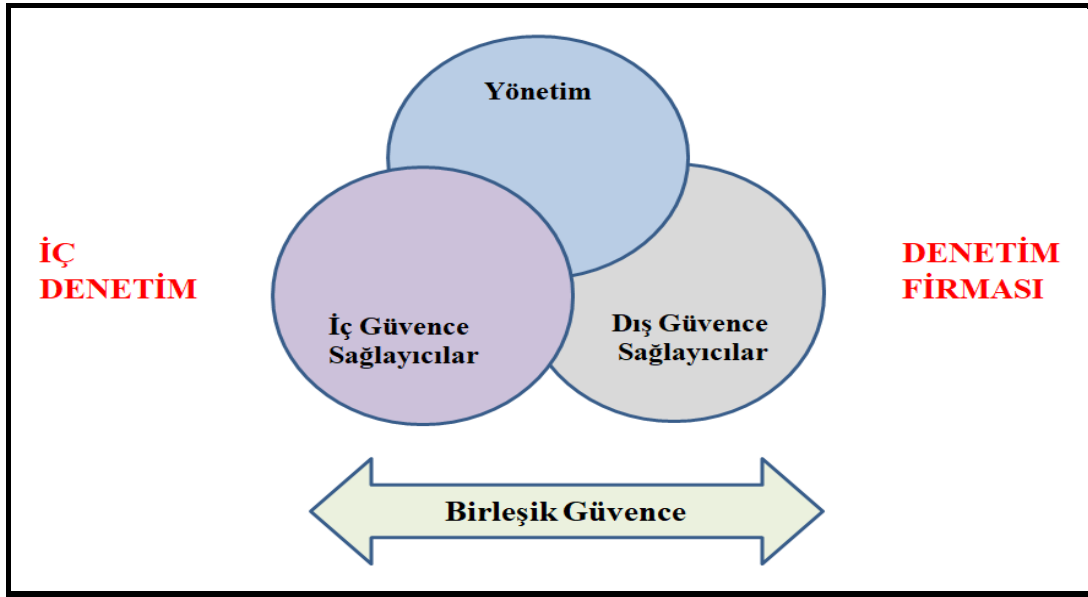
İç denetçiler, bağımsız denetçilerden farklı olarak, işletmenin itibarı, büyümesi, çevreye olan etkisi ve çalışanlarına nasıl davrandığı gibi daha geniş konuları dikkate almak için finansal risklerin ve

tabloların ötesine bakarlar (Deloitte, 2012, s. 2). Finansal tabloların doğruluğunun ve uygunluğunun onaylanmasında bağımsız denetçiler, şirketin yönetim kuruluna karşı temel sorumluluk taşırken, iç denetim ise finansal raporlamanın güvenilirliği, faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği, şirketin yürürlükteki kanun ve yönetmeliklere uyumu ile ilgili, iç kontrollerin değerlendirilmesinde daha büyük bir role sahiptir (Moeller, 2009, s. 532). İç denetimin sahip olduğu rol, finansal tabloların doğruluğu ve uygunluğunun sağlanabilmesi için gerekli katkıyı sağlamaktadır.

İç denetim faaliyetleri bağımsız denetimi etkilemektedir. Bu etkiyi oluşturan faktörler (Uzay, 1999, s. 60-64);

- Bağımsız denetçinin iç kontrol sistemine güven duyması,
- İç denetçileri denetleyebilme imkânına sahip olması,
- İç denetçilerde, denetçilerde aranan özelliklerin var olması olarak sayılabilmektedir.

Etkin bir iç denetim ve bağımsız denetim sayesinde entegre raporlamanın güvenilirliği sağlanabilecektir. İç denetim ve bağımsız denetim ile birlikte birleşik güvence elde edilmektedir. Şekil 2’de görüldüğü üzere birleşik güvence, iç denetim, bağımsız denetim ve işletme yönetiminin kesişmesi sonucu meydana gelmektedir.



Şekil 2. Birleşik Güvence

Kaynak: III. King Raporundan Yararlanılmıştır.

Denetçiler tarafından sağlanan güvence hizmetleri değer ve güvenilirliği, iç denetim faaliyetlerinin bağımsızlık derecesi ile doğrudan ilgilidir (Stewart ve Subramaniam, 2010, s. 4). İç denetim faaliyetleri güvence kaynaklarını, işletmenin amaçlarına ulaşabilme yeteneğini etkileme ihtimali olan yüksek riskli süreç ve prosedürler üzerine yoğunlaştırır. İşletmeler, entegre raporlama amacıyla değer gelişiminden sorumlu kaynak ve ilişkilerini tanımlamalıdır. Çoğu durumda, iç denetim planında tanımlanan yüksek riskli süreç ve prosedürlerin entegre raporun üretilmesi amacıyla tanımlanan kaynak ve ilişkilerle kaçınılmaz olarak ilişkili olacağı ifade edilebilir. Bu nedenle etkin bir iç denetim faaliyeti, yönetime, denetim komitesine ve ortaklara entegre raporlamadaki boyutların çoğunda güvence sağlayacak bir konumdadır (Edwards, 2015, ss. 137-138).

İç denetimin amacı, genellikle iç paydaşlara güvence sağlamak olmasına rağmen, pay sahiplerine de çeşitli fonksiyonların koordinasyonu ile büyük yararlar sağlayabilmektedir. Ayrıca işletmelerin yayınlamış oldukları entegre raporların yönetimden bağımsız olarak, iç denetimin amacı olmasa da, iç denetim birimi tarafından gözden geçirildiğinin açıklanması, pay sahiplerine güvence oluşturmaktadır (Edwards, 2015, ss. 137-138).

Entegre raporlama süreçlerinde iç denetimin sahip olduğu güvence rolü Tablo 2 yardımıyla özetlenmektedir.

Tablo 2. İç Denetimin Güvence Rolü

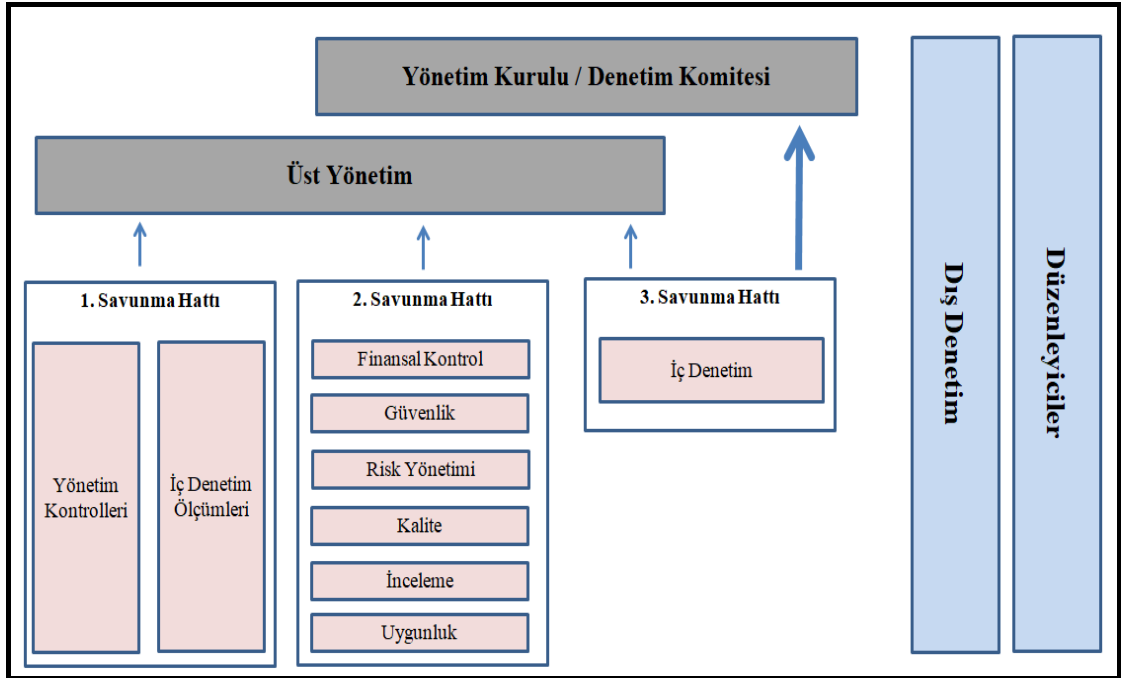
Marka itibarı, uygunluk, sorumluluk, faaliyetler, borsa, istihdam piyasası, satışlar ve işletmenin dış ilişkileri hakkında yönetim tarafından tanımlanan entegre raporlama ile ilgili risklere ilişkin incelemeler yapmak.

Kurumsal sosyal sorumluluğa ilişkin raporlar için, tasdik ve güvence hizmetleri sunarak paydaşların hesap verebilirlik ile ilgili taleplerini karşılamak.

Yönetim, etik, çevre, şeffaflık, sağlık, güvenlik, insan hakları ve çalışma şartları ile toplum yararı için yapılan yatırımlara odaklanarak Kurumsal Sosyal Sorumluluk Raporlaması konusunda kanunlar, düzenlemeler ve sözleşmelerden doğan yükümlülükleri uyulmasını sağlamak.

Kaynak: (IIA, 2013b, s.10).

İç denetimin Tablo1'deki rolleri, entegre raporlamanın etkinliği ve verimliliği konusunda 3. savunma hattı rolü üstlenerek güvence sağlamaktadır. Burada söz edilen üçlü savunma hattı Şekil 3'te gösterilmiştir.



Şekil 3. Üçlü Savunma Hattı

Kaynak: (IIA, 2013c, s. 2).

Üç hat savunma modelinde, yönetim kontrolü risk yönetiminin ilk savunma hattını oluştururken, ikinci savunma hattını ise işletme yönetimi tarafından işletme organizasyon yapısında tesis ettirilen risk kontrolü ve uyumlaştırma birimleri oluşturur. İç denetim birimi, bağımsız güvence olarak üçüncü savunma hattını oluşturur. İşletme içerisinde direkt olarak üst yönetime bağlı olan ve yönetim / denetim kuruluna raporlama yapan iç denetçiler işletme içinde en bağımsız hareket edebilecek konumda olup, üst yönetim için kapsamlı bir güvence sağlamaktadırlar. İç denetim, birinci ve ikinci savunma hatlarının kurumsallık, risk yönetimi ve iç kontrollerin etkinliği ve verimliliği ile ilgili güvence sunmaktadır (Türkiye İç Denetim Enstitüsü [TİDE], 2013, s. 2-4).

İç denetimin güvence rolü çerçevesinde yerine getirmesi gereken işlevler aşağıda özetlenmektedir (Eck ve Nel, 2015, s. 17):

- Güvence rolünde, organizasyonun entegre raporlama süreçleri ile entegre rapordaki bilgilerin doğruluğu ve tamlığı konusunda görüş verebilmelidir,
- Entegre güvence süreçlerini koordine etme sorumluluğunu üstlenmelidir.

Entegre raporlama uygulamalarında ilgili standartlar geliştirilirken aynı zamanda entegre raporlama güvencesi de geliştirilmelidir. Yeni raporlama uygulamalarında ortaya çıkan problemlerden birisi; güvence süreçlerinin entegre raporların belirli bölümlerini mi yoksa bütünü mü kapsaması gerektiğidir. Entegre raporların belirli bölümlerini hedef alan mevcut uygulamalar ancak sınırlı güvence verebilmektedir. Bununla birlikte entegre raporların bütünüyle güvence altına alınması, yeni mesleki standartlar ve yeterliliklerin geliştirilmesini gerekli kılmaktadır. Entegre raporlamanın güvencesinde diğer bir problem, raporlarda yer alan verilerin heterojen niteliklerinden kaynaklanmaktadır. Muhasebe dışı unsurların güvence süreçlerine dahil edilmesi gerekliliği, disiplinler arası takımların önemini ve yeni mesleki standartların geliştirilmesi gerekliliğini desteklemektedir (Dumitru ve Guşe, 2016, s. 233).

5.2. İç Denetimin Danışmanlık Rolü

İç denetim danışmanlık hizmeti sayesinde gelişim önerileri sağlanırken, yönetime entegre raporlama için önemli olan kaynak ve ilişkilerle ilgili tavsiyeler sunulmaktadır (Edwards, 2015, s. 137). Finansal olmayan ölçütlere ilişkin güvence olmadan, entegre raporlamanın faydaları büyük ölçüde azalacaktır. İç denetçiler bu güvenceyi sağlamak için, işletme içerisinde organizasyon yapısından kaynaklı riskleri tespit ederek yönetime gerek danışmanlığı yapmalıdır. Ayrıca iç denetçiler, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından yayınlanan “Profesyonel İç Denetim Uygulamaları için Uluslararası Standartlar” (The IIA’s International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing Standards) içerisinde 2100 nolu standartta belirtildiği üzere kurumsallaşmaya, risk yönetimine ve iç kontrol süreçlerine katkıda bulunmak için gerekli şartları yerine getirerek entegre raporlamanın entegrasyonunu destekleyebilmektedirler (IIA, 2013b, s.10).

Entegre raporlama süreçlerinde iç denetimin sahip olduğu danışmanlık rolü Tablo 3 yardımıyla özetlenmektedir.

Tablo 3. İç Denetimin Danışmanlık Rolü

Entegre raporlamanın yayılması aşamasında iyileştirme önerileri ile yönetim süreçlerinin düzenlenmesine danışmanlık yapmak.

Entegre raporlamanın kısa ve orta vadede işletmenin sürdürülebilirliği için, entegre raporlamanın değerlendirme sonuçları hakkında orta ve üst yönetimi bilgilendirmek.

Entegre rapor tamamlandıktan sonra üst yönetime entegre raporlama sürecinin etkinliği ve verimliliği konusunda 3'lü savunma hattı görevini yerine getirmek.

Kaynak: (IIA, 2013b, s.10).

Tablo 3'te iç denetim bölümünün entegre raporlama ile ilgili stratejik danışmanlık rolü açıklanmıştır. Tablo 3'e göre, iç denetimin entegre raporlamanın yapılması aşamasında, tespit edilen noktalarda iyileştirme önerileri getirmesi gerekir. Entegre raporlamanın planlanması, yürütülmesi, denetlenmesi ve raporlanması süreçleri, işletme organizasyon yapısında değişiklikler gerektirmesi durumunda, iç denetim bölümü gereken danışmanlığı yapmalıdır. İç denetim bölümü, dönemsel olarak entegre raporlama sonuçlarını orta ve üst yönetimle paylaşmalı, üst yönetimi entegre raporlamanın verimliliği ve etkinliği konusunda bilgilendirmelidir.

İç denetimin danışmanlık rolü ile ilgili işlevleri genel olarak aşağıda açıklanmaktadır (Machaba, 2013, s. 27; Eck ve Nel, 2015, s. 16):

- Organizasyonda sürdürülebilirlik süreçlerinin performanslarını, yönetim kurulu ve iç denetim komitesinin kolaylıkla anlayabileceği dilde raporlayabilir,
- Artan organizasyon faaliyetlerini süreç gözlemciliği aracılığıyla değerlendirmeli ve iyileştirmeler önermelidir,
- Sürdürülebilirlik performansı ve entegre raporlama testi için, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) güvence çerçevesi gibi dış güvence çerçevelerini uygulamalıdır,
- Entegre raporlama için hazırlanan finansal olmayan bilgilerle ilgili ayrıntılı denetim yapmalıdır,
- Ana düzenleyici değişiklikleri tanımlamalı ve yürürlüktekileri izlemeli ve değişiklikleri hızlı bir şekilde bildirerek süreçleri doğrulamalıdır,
- Anahtar eğilim ve fırsatları belirlemeli ve bunları organizasyonun değer artıran süreçlerini geliştirmek için üst yönetime önermelidir,
- Gelişme eğilimlerini dile getirmeye yardımcı olmalıdır,
- Entegre rapora dahil edilecek en önemli hususları belirlemeye yardımcı olmalıdır,
- İç denetim uygulama danışmanlığı kabiliyeti ile yöneticileri entegre raporlama süreçlerine yönlendirerek koordinasyon sağlamalıdır,
- Entegre düşünme sürecini kolaylaştırmalı ve verimliliği artırmalıdır.

6. SONUÇ

Değişen piyasa ve artan rekabet şartları ile birlikte, işletmelerde kurumsallaşmanın bir gereği olarak sürdürülebilirliğin önemi giderek artmaktadır. İşletmelerde sürdürülebilirliği sağlayan araçlardan birisi de, entegre raporlamadır. King raporuna göre entegre raporlama; şirketin hem finansal hem de sürdürülebilirlik performansını bütüncül ve entegre bir şekilde ele alan bir rapordur. Entegre raporlama, kurumsal şeffaflık ve hesap verebilirlik açısından gereklidir. Entegre raporlamada finansal ve finansal olmayan bilgiler bir arada yer almaktadır. Son yıllarda,

finansal olmayan bilgilerin raporlanması önemli hale gelmiştir. Günümüzde şirket performansı, artık sadece karlılıkla değerlendirilmemektedir. Çevresel, sosyal ve yönetsel riskler ve belirsizlikler, işletmelerin sürdürülebilirliğini doğrudan etkilediği için yatırımcılar, işletmelerin finansal olmayan performanslarına ilişkin bilgi talep etmeye başlamışlardır.

Entegre raporlama; işletmelerin ortaya koydukları katma değerini tespiti için, finansal ve finansal olmayan raporların sonuçlarını birleştiren bir rapordur. Entegre raporlamanın oluşturulabilmesi için iç denetimin uzmanlığına ve öngörülerine ihtiyaç duyulmaktadır.

Profesyonel İç Denetim Uygulamaları için Uluslararası Standartları 2100'e göre iç denetim süreçleri; sistematik, disiplinli ve risk temelli bir yaklaşım kullanarak işletme yönetimini, risk yönetimini ve kontrol süreçlerini değerlendirmek ve bunlara katkıda bulunmak zorundadır. İç denetçiler proaktif düşünerek, gelecekteki etkileri dikkate almak suretiyle değerlendirme yaptıklarında, iç denetimin güvenilirliği ve değeri artmaktadır.

Bu çalışmada iç denetimin, entegre raporlamadaki güvence ve danışmanlık rolleri açıklanmıştır. İç denetim, güvence ve danışmanlık rolleri ile entegre raporlama süreçlerine katkı sağlamaktadır.

Bağımsız bir güvence hizmeti sunan iç denetim, entegre raporlamada bütünlüğü ve şeffaflığı sağlayarak, yatırımcılara işletme sürdürülebilirliği üzerinde gerekli güvenceyi vermektedir. İç denetimin güvence rolü, finansal ve finansal olmayan bilgiler, yönetim değerlendirmesi, risk yönetimi ve entegre raporlamanın temel amacını destekleyen kontrol süreçleri gibi farklı türdeki araçlar üzerinde güvence sağlamaktadır.

İç denetim entegre raporlamanın hazırlık ve uygulama süreçlerinde yönetime danışmanlık hizmeti vererek, entegre raporlamanın değer artışına katkı sağlar. Danışmanlık rolü kapsamında, entegre raporlamanın etkinlik ve verimliliğinin artırılabilmesi için iyileştirme önerilerinin geliştirir ve entegre raporlama süreçlerini değerlendirerek işletme yönetimini sonuçlar hakkında bilgilendirir.

İşletme performansının artırılması ve etkin bir entegre raporlama için, iç denetim hayati öneme sahiptir. Dolayısıyla iç denetim, entegre raporlama süreçlerinde üzerine düşen görevleri icra edebilmek için yeteneklerini ve kapasitesini geliştirmelidir.

Entegre raporlama standartlarının yanı sıra entegre raporlama güvencesi ile ilgili politika ve prosedürler de geliştirilmelidir. Güvence süreçleri entegre raporların belirli bir bölümünü değil bütünü kapsamalıdır. Ayrıca entegre raporların güvence kapsamının artırılması ile beraber yeni mesleki standartlar ve yeterlilikler de geliştirilmelidir. Sadece finansal bilgiler değil finansal olmayan bilgilerin güvencesi için muhasebe dışı unsurların güvence süreçlerine dahil edilmesi gerekmekte olup disiplinler arası çalışmalara daha fazla önem verilmelidir.

KAYNAKÇA

Aras, G. ve Sarioğlu, G.Y. (2015). *Kurumsal raporlamada yeni dönem: Entegre raporlama*, İstanbul: TÜSİAD Yayını.

Atkins, J. ve Maroun, W. (2015). Integrated reporting in South Africa in 2012 Perspectives from South African institutional investors. *Meditari Accountancy Research*, 23(2), 197-221.

Chartered Institute of Internal Auditors. (2015). *The role of internal audit in non-financial and integrated reporting*. Erişim Adresi: <https://www.iaa.org.uk/media/1356228/Integrated-reporting-FINAL.pdf>

-
- Clayton, A. F., Rogerson, J. M. ve Rampedi, I. (2015). Integrated reporting vs. sustainability reporting for corporate responsibility in South Africa. *Bulletin of Geography. Socio-economic Series*, (29), 7-17.
- Deloitte. (2011). *The role of internal audit in integrated reporting*. Erişim Adresi: <http://deloitteblog.co.za/wp-content/uploads/2011/10/the-role-of-internal-audit-in-integrated-reporting.pdf>
- Deloitte. (2012). *The changing role of internal audit*. Erişim Adresi: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/in/Documents/audit/in-audit-internal-audit-brochure-noexp.pdf>
- Doni, F., Gasperini, A. ve Pavone, P. (2016). Early adopters of integrated reporting: The case of the mining industry in South Africa. *African Journal of Business Management*, 10(9), 187-208.
- Dumitru, M. ve Guş, R.G. (2016). Assurance of integrated reports: The state of the art. *Audit Financiar XIV*, 2(134), 227-234.
- Eck, C.V. ve Nel, C. (2015). *Integrated reporting: Tip of the iceberg*. Erişim Adresi: http://integratedreportingsa.org/ircsa/wp-content/uploads/2017/05/Tip_of_the_Iceberg.pdf
- Edwards, M. (2015). *The potential role of the internal audit activity in the integrated reporting process*. International Conference on Advances in Management, Economics and Social Sciences. Erişim Adresi: <https://www.seekdl.org/conferences/paper/details/7250.html>
- European Confederation of Institutes of Internal Auditing. (2015). *Non-financial reporting: Building trust with internal audit*. Erişim Adresi: http://www.eciia.eu/wp-content/uploads/2015/04/ECCIA_Brochure_Trust_2015_V04.pdf
- Global Reporting Initiative G4. (2017). *Sürdürülebilirlik raporlaması kılavuzları*. Erişim Adresi: <https://www.globalreporting.org/resource/library/Turkish-G4-Part-One.pdf>
- Global Reporting Initiative. (2018). *Questions and feedback*. Erişim Adresi: <https://www.globalreporting.org/standards/questions-and-feedback/transitioning-from-g4-to-gri-standards/>
- Haji, A.A. ve Anifowose, M. (2016). The trend of integrated reporting practice in South Africa: Ceremonial or substantive?. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 7(2), 190-224.
- Haji, A.A. ve Anifowose, M. (2017). Initial trends in corporate disclosures following the introduction of integrated reporting practice in South Africa. *Journal of Intellectual Capital*, 18(2), 373-399.
- Hazarika, S. (2016). *Role of internal audit in implementing integrated reporting*. Erişim Adresi: <http://www.metricstream.com/insights/internal-audit-implementing-integrated-reporting.htm>
- International Integrated Reporting Council. (2013). *Integrated reporting*. Erişim Adresi: <http://integratedreporting.org/>
- İstanbul Menkul Kıymetler Borsası İstatistik Müdürlüğü. (2011). *Sürdürülebilirlikle ilgili özet bilgiler*. Erişim Adresi:
-

- http://www.borsaistanbul.com/datum/surdurulebilirlik/SURDURULEBILIRLIK_OZET_BILGILER.pdf
- Joshi, M. ve Huynh, A.V. (2015). Integrated reporting in South Africa: Some initial evidence. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 6(3), 397-424.
- Karğın, S., Aracı, H. ve Aktaş, H. (2013). Entegre raporlama: Yeni bir raporlama perspektifi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 6(1), 27-46.
- Machaba, S. (2013). *IMFO inaugural women in local government finance in partnership with PWC*. Erişim Adresi: <http://www.imfo.co.za/presentations/wlg/Shirley%20Machaba%20%20IMFO%20Inaugural%20Women%20in%20Local%20Government%20Finance.ppt>
- Moeller, R. (2009). *Brink's modern internal auditing*, Seventh Edition, New Jersey: John Wiley&Sons, Hoboken.
- Ofoegbu, G.N., Odoemelum, N. ve Okafor, R.G. (2018). Corporate board characteristics and environmental disclosure quantity: Evidence from South Africa (integrated reporting) and Nigeria (traditional reporting). *Cogent Business & Management*, (5), 1-27.
- Rensburg, R. ve Botha, E. (2014). Is integrated reporting the silver bullet of financial communication? A stakeholder perspective from South Africa. *Public Relations Review*, (40), 144-152.
- Sermaye Piyasası Kurumu. (2013). *Sermaye piyasasında bağımsız denetim standartları hakkında tebliğ*. Erişim Adresi: <http://spk.gov.tr/Sayfa/Dosya/590>
- Shamki, D. ve Alhajri, T.A. (2017). Factors influence internal audit effectiveness. *International Journal of Business and Management*, 12(10), 143-154.
- Simpson, S.N.Y, Otchere, F.A. ve Lovi, R. (2016). Internal auditing and assurance of corporate social responsibility reports and disclosures: Perspectives of some internal auditors in Ghana. *Social Responsibility Journal*, 12(4), 706-718.
- Stewart, J. ve Subramaniam, N. (2010). Internal audit independence and objectivity: Emerging reserach opportunities. *Managerial Auditing Journal*, 25(4), 328-360.
- The Institute of Internal Auditors. (2013a). *Definition of internal auditing*. Erişim Adresi: <https://na.theiia.org/standards-guidance/Internal-Auditing.aspx>
- The Institute of Internal Auditors. (2013b). *Integrated reporting and the emerging role of internal auditing*. Erişim Adresi: www.theiia.org/cae
- The Institute of Internal Auditors. (2013c). *The three lines of defense in effective risk management and control*. Erişim Adresi: <https://na.theiia.org/standards-guidance/Control.pdf>
- Türkiye İç Denetim Enstitüsü. (2013). *IIA görüş açıklamaları: Etkili risk yönetimi ve kontrolünde üç savunma hattı*. Erişim Adresi: https://www.tide.org.tr/uploads/PP_3_Savunma_Hatti.pdf
- United Nations. (1987). *Report of the world commission on environment and development: Our common future*. Erişim Adresi: <http://www.un-documents.net/our-common-future.pdf>
-

Uzay, Ş. (1999). *İşletmelerde iç kontrol sistemini incelemenin bağımsız dış denetim karar sürecindeki yeri ve Türkiye'deki denetim firmalarına yönelik bir araştırma*, Ankara: Pelin Yayınları.

SUMMARY

Along with changing market and increasing competition conditions, the importance of sustainability is increasing as a requirement of institutionalization in enterprises. One of the tools that provide sustainability in enterprises is integrated reporting. According to the King report, integrated report is a report that handles both the financial and sustainability performance of the company in a holistic and integrated manner. Integrated reporting is necessary in terms of corporate transparency and accountability. In integrated reporting, both financial and non-financial information is included. In recent years, reporting of non-financial information has become important. Nowadays, company performance is not only evaluated with profitability. Since environmental, social and managerial risks and uncertainties directly affect the sustainability of enterprises, investors have started to demand information about non-financial performance of enterprises.

Integrated report is a report that combines the results of financial and non-financial reports for the determination of the added value of the enterprises. In order to create an integrated report, the expertise and projections of internal audit are needed.

According to the International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (2100), internal audit processes have to evaluate and contribute to the enterprise management, risk management and control processes using a systematic, disciplined and risk-based approach. The reliability and value of internal audit is increased when internal auditors think proactively and evaluate with taking into account future impacts.

The aim of this study is to emphasize the importance of internal audit in integrated reporting by conducting a research on the assurance and advisory roles of internal audit in integrated reporting. For this purpose, the literature review was conducted, and advisory and assurance roles of internal audit were examined in integrated reporting processes.

Internal audit contributes to the integrated reporting processes by means of its assurance and advisory roles. Internal auditing, which provides an independent assurance service, ensures the integrity and transparency in the integrated reporting and provides necessary assurance to the investors on the sustainability of enterprises. The assurance role of internal audit provides assurance on different types of instruments, such as financial and non-financial information, management assessment, risk management, and control processes that support the core purpose of integrated reporting. The assurance roles of internal audit can be summarized as follows;

- Realizing risk analysis of integrated reporting processes,
- Contributing to transparency and accountability,
- Ensuring fulfillment of the obligations required for reporting.

Internal audit contributes to the increase of value of integrated reporting by providing advisory services to the management in the preparation and implementation processes of integrated reporting. In the scope of the advisory role, it develops improvement proposals to increase the effectiveness and efficiency of integrated reporting and evaluates the integrated reporting processes and informs the management about the results. The advisory roles of internal audit can be summarized as follows;

- Providing necessary support during the planning and implementation of the reporting,
- Supporting management by offering suggestions for improvement in reporting processes,
- Submitting of reporting results to senior management.

To increase the enterprise performance and generate effective integrated report, internal audit is vital. Therefore, internal audit should improve its ability and capacity, to perform the duties in integrated reporting processes.

The policies and procedures should be developed related to the assurance of integrated reporting as well as integrated reporting standards. Assurance processes should cover the whole of integrated reports but not a certain part of them. In addition, new professional standards and qualifications should be developed along with increasing the coverage of assurance of integrated reports. For the assurance of non-financial information, non-financial components need to be included to the assurance processes. Also interdisciplinary studies should be given more attention, related with the subject.