

ENTEĞRE DÜŞÜNMEK NEDİR?

Emine Serap KURT¹

Received: 22 February 2019

Revised: 20 March 2019

Accepted: 05 May 2019

Öz

Kurumsal raporlama alanında son yıllarda en çok tartışılan konulardan biri de entegre raporlama konusudur. Günümüzde kuruluşların sadece kar elde etmesi önemli değildir, önemli olan bu karı nasıl ve hangi kaynakları kullanarak elde ettiklerine ilişkin bilgiyi kurumsal raporlar aracılığıyla sosyal paydaşlara iletmeleridir. Kuruluşların değer yaratım hiyerarşisini içeren entegre raporlamanın temelinde, entegre düşünce yaklaşımı vardır. Entegre düşünmek², entegre düşünme yaklaşımı sonucu alınan kararların, amaçlanan hedeflerin, oluşturulan politika ve prosedürlerin tamamından oluşmaktadır. Bazen entegre raporlamanın bir çıktısı olan entegre rapor hazırlanması entegre düşünce yaklaşımının benimsenmesiyle sonuçlanırken, bazen de entegre düşünme yaklaşımının benimsenmesi sonrasında entegre rapor hazırlanır. Entegre raporlama konusu sıkça tartışılrsa da raporlamanın felsefesini oluşturan entegre düşünce konusunda fazla çalışma yapılmamıştır. Bu nedenle bu çalışmanın amacı, entegre düşünce konusunda bilgi vermek ve bu düşünme yaklaşımının önemini ortaya koymaktır. Bu amaçla, entegre düşünce kavramına ve bu kavramla ilişkili olan kavramlara değinilmiştir. Ayrıca entegre düşüncenin faydalarından bahsedilmiş ve bu yaklaşımı benimseyecek kuruluşların dikkat etmesi gereken konular vurgulanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Entegre Düşünmek, Entegre Raporlama, Güvence

JEL Kodu: M10, M14, M41, M42

1. Arş. Gör. Dr., Trakya Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme, serap.kurt@trakya.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0003-2192-0669>
2. "Integrated thinking" kavramının öz Türkçe karşılığı "bütünleşik düşünme"dir. "Thinking" kelimesi bir eylemi ifade ettiğinden ve bir süreç olduğundan Türkçe karşılığı "düşünmek" kavramıdır. Ancak literatürde çoğunlukla "entegre düşünmek" olarak kullanıldığından, konuyla ilgilienlere daha fazla ulaşmak amacıyla bu çalışmada da "entegre düşünmek" şeklinde kullanılması uygun görülmüştür.

WHAT IS INTEGRATED THINKING?

Abstract

One of the most debated issues in corporate reporting in recent years is the issue of integrated reporting. Today, it is not important that organizations make profit only; what is important is how to communicate this information to social stakeholders through corporate reports. There is an integrated thinking approach on the basis of integrated reporting which includes the value creation story of organizations. Integrated thought consists of all of the decisions, targets, policies and procedures established as a result of the integrated thinking approach. Sometimes an integrated report, which is an output of integrated reporting, results in the adoption of the integrated thinking approach, and sometimes an integrated report is prepared after the adoption of the integrated thinking approach. Although the issue of integrated reporting is frequently discussed, there has not been much study on the integrated thinking that constitutes the philosophy of reporting. Therefore, the aim of this study is to give information about integrated thinking and to reveal the importance of this thinking approach. For this purpose, the concept of integrated thought and the concepts related to this concept are mentioned. In addition, the benefits of integrated thinking are mentioned and the issues to be considered by the organizations that will adopt this approach are emphasized.

Key Words: Integrated Thinking, Integrated Reporting, Assurance

JEL Classification: M10, M14, M41, M42

1. Giriş

Günümüzde şirketler ekonomik belirsizliklerin olduğu, küresel boyutta etkili olan finansal krizlerin yaşandığı, sosyal hareketlerin ve boykotların şirket sürekliliğini etkilediği, iklim değişikliğinin olumsuz etkilerinin her alanda hissedildiği, tükenen doğal kaynaklar nedeniyle yeni iş yapma şekillerinin ortaya çıktığı, yoksulluk ve gelir dağılımı eşitsizliğinin yaygınlaştığı, nüfus artışı sorununun yaşandığı bir çevrede faaliyet göstermektedirler (King & Roberts, 2013/2017). Böyle bir dünyada faaliyette bulunan şirketler için uzun vadeli bakış açısına sahip olmak, iyi kurumsal yönetim uygulamaları kullanmak, önemli paydaşları belirleyip paydaş ilişkilerini iyi yönetmek, sürdürülebilir bir iş modeli benimsemek, entegre düşüncenin yaygınlaşmasıyla değer yaratmak ve yaratılan değeri entegre rapor aracılığıyla paydaşlara iletmek önemli konular arasında yer almaktadır. Kurumda iyi kurumsal yönetim uygulamaları ve yerleşik hale gelmiş bir sürdürülebilirlik bilinci olması, entegre düşüncenin oluşturulmasını ve entegre raporlamanın³ yapılmasını kolaylaştırır.

Entegre raporlama kavramı 2010 yılından beri muhasebe ve finans alanlarının en çok tartışılan kavramlarından biridir. Ancak entegre raporlamanın kaliteli olmasının önkoşulu olan entegre düşünce kavramı yeterince anlaşılammıştır. Bu amaçla bu çalışmada “entegre düşünce” kavramı kavramsal olarak incelenmiştir. Öncelikle entegre düşüncenin tarihsel gelişiminden bahsedilmiş, tanımı ve unsurları irdelenmiştir ve ayrıca faydalarına değinilmiştir. Daha sonra entegre düşüncenin entegre raporlama ve denetimle olan ilişkisi açıklanmıştır. Son olarak, entegre düşünme sürecinin tasarlanmasında dikkat edilecek konular ele alınmıştır.

2. Entegre Düşünce Kavramına Genel Bakış: Tarihsel Gelişim, Tanım, Unsurlar ve Faydalar

Entegre düşünce (integrated thinking) kavramı yeni ortaya çıkmamıştır, sadece entegre raporlamanın gündemde olması nedeniyle kurumsal raporlama alanında da tartışılmaya

3. “Integrated reporting” kavramının öz Türkçe karşılığı “bütünleşik raporlama”dır. Ancak literatürde çoğunlukla “entegre raporlama” olarak kullanılmıştır. Konuyla ilgilenenlere daha fazla ulaşmak amacıyla, bu çalışmada da “entegre raporlama” şeklinde kullanılması uygun görülmüştür.

başlanmıştır. İlk olarak eğitim bilimleri ve yönetim bilimi alanlarında ortaya çıkmıştır. Bütünleştirici ya da bütüncül düşünce (integrative thinking) kavramının tartışılan entegre düşünce kavramının ilk hali olduğu söylenilebilir. Literatüre katkısı olan bazı önemli çalışmaktan bahsetmek konunun anlaşılmasına katkı sağlayacaktır.

Martin & Austen (1999), karmaşıklığı dikkate alan, belirsizliği idare edebilen ve sorunlara yaratıcı çözümler bulma imkânı sağlayan bütünleştirici ya da bütüncül düşünce (integrative thinking) yaklaşımına sahip modern liderliğin gerektiğini belirtmişlerdir. Fourtunato & Furey (2010) psikoloji dersi alan 813 lisans öğrencisine yaptıkları anket sonucunda gelecek, şimdiki ve geçmiş zaman düşünme ile ilgili en yüksek puanları alan kişilerin bütünleşik düşünme tarzına sahip oldukları sonucuna varmıştır. Çünkü gelecek düşünme iyimser düşünmedir, geçmiş düşünme yansıtıcı düşünmedir ve şimdiki düşünme örgütlü düşünmedir. Olumlu bir geçmiş zamana sahip bireylerin geçmiş deneyimlerini iyimser gördüğü ve bunları öğrenme, gelişim, büyüme fırsatları olarak kullandıkları tespit edilmiştir. Oliver, Vesty, & Brooks (2016) sistem düşünme teorisi ile entegre düşüncenin teorik bir açıklamasını sağlar, ancak bu açıklamanın doğrudan IIRC ile bağlantısı yoktur. Sadece akademisyenler tarafından yapılan bir açıklamadır. Mevcut literatür, entegre düşüncenin belirsiz olması ve nasıl çalıştığına ilişkin anlaşılabilmesi nedeniyle uygulamada sorunlu olduğunu göstermektedir (Dumay & Dai, 2017; Feng, Cummings & Tweedie, 2017). 2018 yılında Paris'te yapılan ve 51 kuruluştan 100 katılımcı ile gerçekleştirilen <IR> Ağ toplantısında katılımcılar tartışmalarda entegre düşünme ve strateji konularına odaklanmışlar ve örnek uygulamalar üzerinden konuyu irdelemişlerdir (IIRC, 2018).

Modern performans yönetim sistemlerinde yönetim muhasebecilerinin en çok kullandığı araçlardan bazıları balanced scorecard yaklaşımı, faaliyet tabanlı maliyetleme, hedef maliyetleme, finansal ve finansal olmayan performansın izlendiği gösterge panelleri, 6 sigma, değer zinciri haritası, toplam etkinin ölçülmesi ve yönetilmesi yöntemleridir (PwC, 2017). Finansal ve finansal olmayan hedefleri içeren balanced scorecard uygulaması entegre düşünceye örnek olarak verilebilir. Bu yaklaşım, 1992 ve 1996 yılları arasında, Robert Kaplan ve David Norton tarafından geliştirilmiştir. İşletme stratejilerini uygulamaya dönük hedeflerle ilişkilendirmek ve bu ilişkileri temsil eden göstergeleri (değişkenleri) izleyerek stratejilerin beklenen sonuçlara ulaştırıp ulaştırmadığını kontrol etmek ana fikrine

dayanmaktadır. Bu yaklaşım sadece maddi olmayan varlıkları ölçmek için ortaya konmuş bir yöntem değildir. Yöntemin amacı, işletmelerin performans ölçümünü daha dengeli bir bakışla ele almaktır. Yaklaşım, işletmelerin müşterilerin, yatırımcıların ve çalışanların beklentilerini dikkate alarak işletmeyi dört boyutta incelemeleri gerektiğini öne sürmektedir. Bu yönetime göre işletmenin performansı ölçülürken dört boyuta bakılmaktadır. Bu boyutlar; Finansal Boyut, Müşteri Boyutu, Süreç Boyutu (İşletme İçi Süreçler Boyutu) ile Öğrenme ve Gelişme Boyutu'dur (Kaplan & Norton, 1992). Şirketin en önemli amacının kar elde etmek olduğunu düşünen şirketlerin bu yaklaşımı benimsemesi mümkün değildir. Ancak entegre düşünce yapısına sahip, değişen dünyada kurumsal sürdürülebilirlik gereklerini yerine getiren şirketler bu yaklaşımı kullanırlar.

King ve Roberts (2013/2017) 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”* şeklinde tanımlamışlardır (s.77). Entegre raporlamada geçen ve günümüzde kullanıldığı haliyle entegre düşünce kavramı Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi'nde *“bir kuruluşun çeşitli işletme ve fonksiyonel birimleri arasındaki ilişkileri ve kullandığı ya da etkilediği sermaye öğelerini aktif şekilde hesaba katmasıdır”* şeklinde tanımlanmıştır. Ayrıca entegre düşüncenin kısa, orta ve uzun vadede değer yaratmaya yönelik bütünlük karar verme mekanizmalarına ve eylemlere giden yolu açtığı belirtilmiştir (IIRC, 2014, s.33). Entegre raporlama ve entegre düşünce arasında önemli bir ilişki vardır. Bu konuya çalışmanın ilerleyen kısımlarında değinilmiştir.

Bu kapsamda entegre düşünceye ilişkin bir tanım yapacak olursak; kurumların ve bireylerin bir konuyu etkileyen ve bir konudan etkilenen bütün boyutları, ihtiyaç duyulan kaynakları, kendine ve paydaşlarına yaratacağı değeri dikkate alarak ve önemli paydaşlarını karar alma süreçlerine dahil ederek, bütüncül bir bakış açısı ile karar alma yaklaşımıdır.

Entegre düşünce, nispeten kısa vadeli finansal sonuçlar üzerine odaklanma eğilimi gösteren geleneksel iş karar alma sürecinden daha geniş bir tabana sahiptir. En iyi uygulama protokolleriyle beraber, entegre düşünce kurullara, raporlamanın şekillendirilmesinde yardımcı olur ve etkili ve verimli kararlar almak için gereken daha kaliteli ve uygun yönetim bilgilerinin toplanmasını teşvik eder. İş modelinin iyi anlaşılması, daha entegre düşünce

ve karar alma sürecini destekler ve daha iyi kurumsal yönetime, daha iyi performans yönetimine ve daha iyi raporlamaya, bir başka deyişle daha iyi iş yönetimine olanak sağlar (CGMA, 2014).

Entegre düşüncenin 2 unsuru vardır. Birincisi, bir kurumun zaman içinde değer yaratma kabiliyeti üzerinde önemli bir etkiye sahip olan faktörler arasındaki bağlantı ve karşılıklı bağımlılıkları hesaba katan strateji, yönetim, geçmiş performans ve gelecek tahminlerini birbirine bağlamaktır. Entegre düşüncenin ikinci unsuru ise departmanları birbirine bağlamasıdır (Dumay & Dai, 2017, s.577-578). Dumay and Dai (2017) entegre düşüncenin kültürel bir kontrol olup olmadığı konusundaki araştırmalarını bir bankada yapmışlardır. Bankada çalışan farklı çalışma grupları arasında bir anlaşmazlık olduğunda sorumlu bankacılık ilkesi dikkate alınarak çözüm yolu aranmaktadır. Bu ilke, karar almada ve sorunların çözümünde kullanılmaktadır. Kurumda sorumlu bankacılık yaklaşımı benimsenmiştir ve sürdürülebilirlik konusu herkesin işinin bir parçasıdır. Burada üst yönetimin entegre düşünme sonucu uygulamaya karar verdiği sorumlu bankacılık ilkesi entegre düşünceye örnek olarak verilebilir.

Entegre düşünceden bahsedebilmek için bir kişi ya da kuruluşta aşağıda açıklanan üç yeteneğin bulunması gerekmektedir (ICLIF, 2015);

- Bütüncül sonuçlar alabilmek için büyük resmi düşünmek ve sistemin içindeki ve sistemler arasındaki birbirinden ilgisizmiş gibi gözükken unsurları birlikte değerlendirme yeteneği (uyum sağlama),
- İnsanların anlam ve mutluluk duygularına erişme yeteneği (derinden bağlanma),
- Görsel ve duygusal olarak çekici olan çözümler yaratma sanatı (iyilik için tasarlamak).

Entegre düşünce hakkında yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, bu düşünme biçiminin benimsenmesi, kuruluşlara aşağıdaki faydaları sağlamaktadır (IIRC, 2016; CIMA, 2015; SAICA, 2015):

- Yöneticilere çok yönlü bakış açısıyla, tüm paydaşlar için değer yaratma odaklı düşünme ve etkileşimleri dikkate alarak uzun vadeli kararlar alma olanağı sağlar,
- Performansla ilgili karmaşık karar alma süreçlerinde yöneticilere gereken bilgiyi sağlar ve muhakeme yeteneğini kazandırır,

- Kaynakların öncelik ve hedeflere göre planlaması sonucunda verimlilikte artış meydana gelir,
- Önemli konulara odaklanmayı kolaylaştırır,
- Bütüncül bakış açısı sayesinde risk ve fırsat yönetiminde daha başarılı sonuçlar elde edilir,
- Kurumsallaşmaya yardımcı olur,
- Sorumlu liderlik anlayışının benimsenmesine yardımcı olur ve yöneticilerin hesap verebilir şekilde davranmasına katkı sağlar,
- İç ve dış paydaşları aynı odağa yöneltir,
- Artan raporlama ve yönetim kalitesinin entegre raporlama aracılığıyla paydaşlara iletilmesini sağlar.

Entegre raporlamaya ilişkin Türkiye'deki mevcut durumu ve potansiyel gelişimi belirlemek üzere Aras, Özsoğün Çalışkan, & Kutlu Furtuna (2019) tarafından "Türkiye'de Entegre Raporlama: Mevcut Durum & Paydaşların Algı ve Beklentileri" başlıklı çok boyutlu bir araştırma gerçekleştirilmiştir. Bu çalışmada, konu ile ilgili paydaşların tümüne başvurularak entegre raporlama konusundaki algı ve beklentilerin kapsamlı bir şekilde ortaya konulması amaçlanmıştır. Araştırmanın sonuçları 2019 yılının Ocak ayında kamuoyu ile paylaşılmıştır. Araştırma sonuçlarında, entegre raporlamanın sağlayacağı faydalar arasında ön plana çıkan faydalar; entegre düşünce yapısının oluşturulması, sermaye kavramının geniş kapsamlı olarak ele alınması, çevresel, sosyal ve yönetim verilerinin finansal verilerle ilişkilendirilmesi olarak belirtilmiştir (Aras, Özsoğün Çalışkan, & Kutlu Furtuna, 2019, s.26).

3. Entegre Düşünce ve Entegre Raporlama Arasındaki İlişki

Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinde entegre raporlama "*entegre düşünce biçimi üzerine inşa edilen ve bir kuruluş tarafından zaman içinde yaratılan değer hakkında bir entegre raporun ve değer yaratma sürecinin unsurları hakkındaki diğer ilgili bildirimlerin yayınlanmasıyla sonuçlanan bir süreçtir*" şeklinde tanımlanmıştır (IIRC, 2014, s.33). Ayrıca Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi'nin uzun vadeli vizyonu, "*kamu sektöründe*

ve özel sektörde kurumsal raporlama normu olarak Entegre Raporlama kullanılan ve yaygın kurumsal uygulamalarda entegre düşünce yapısının uygulandığı bir dünya” şeklinde belirtilmiştir (IIRC, 2014, s.2). Bu açıklamalardan da anlaşılacağı üzere entegre raporlama ve entegre düşünce kavramları birbiriyle ilişkilidir.

Kavramın gelişmesinde önemli katkıları olan Mervyn King entegre rapor ve entegre düşünce arasındaki ilişkiyi şöyle açıklamıştır: “*Entegre rapor, kurumsal raporlamada bir evrim olup gelişimini sürdürmektedir. Ayrıca entegre raporlama entegre düşünceye yardımcı olurken entegre düşünceyi teşvik eder, bu nedenle de entegre düşünce çevresel ve toplumsal konuları yönetmede de kullanılabilir bir devrimdir*” (Hanks & Gardiner, 2012, s.14).

Entegre düşünme süreci temel alınarak yapılan entegre raporlama, kuruluşların sürdürülebilir kalkınma hedeflerine katkı sağlamalarına da yardımcı olmaktadır. Sürdürülebilir Kalkınma Hedefleri, yoksulluğu ortadan kaldırmak, gezegenimizi korumak ve tüm insanların barış ve refah içinde yaşamasını sağlamak için evrensel eylem çağrısı niteliği taşımaktadır. Sürdürülebilir Kalkınma Hedefleri, Ocak 2016’da yürürlüğe girmiştir ve takip eden 15 yıl boyunca Birleşmiş Milletler Kalkınma Programı (United Nations Development Programme – UNDP) politikası ve finansmanına rehberlik edecektir. Bahsedilen 17 Hedef, Binyıl Kalkınma Hedeflerinin başarılarının üzerine inşa edilmenin yanı sıra bir yandan da iklim değişikliği, ekonomik eşitsizlik, yenilikçilik, sürdürülebilir tüketim, barış ve adalet gibi yeni alanları içermektedir. Hedefler birbiriyle bağlantılıdır; bir hedefte başarının anahtarı, birbiriyle ortak yönleri olan sorunları hep birlikte ele almaktır (www.tr.undp.org). Bu hedeflere ulaşılması için tüm paydaşların bu düşünce yapısını benimsemesi gerekmektedir. Özel ya da kamu kuruluşu olması fark etmeksizin, tüm kuruluşlara önemli görevler düşmektedir. Bahsedilen sürdürülebilir kalkınma hedefleri başlıklar halinde aşağıda sıralanmıştır (www.tr.undp.org):

- 1) Yoksulluğa son,
- 2) Açlığa son,
- 3) Sağlıklı bireyler,
- 4) Nitelikli eğitim,

- 5) Toplumsal cinsiyet eşitliği,
- 6) Temiz su ve sıhhi koşullar,
- 7) Erişilebilir ve temiz enerji,
- 8) İnsana yakışır iş ve ekonomik büyüme,
- 9) Sanayi, yenilikçilik ve altyapı,
- 10) Eşitsizliklerin azaltılması,
- 11) Sürdürülebilir şehir ve yaşam alanları,
- 12) Sorumlu tüketim ve üretim,
- 13) İklim eylemi,
- 14) Sudaki yaşam,
- 15) Karasal yaşam,
- 16) Barış, adalet ve güçlü kurumlar,
- 17) Hedefler için ortaklıklar.

Entegre raporlama çerçevesi değer yaratım sürecinin uygulanması ile sürdürülebilir kalkınma hedeflerine ulaşılmasına yardımcı olmaktadır. Öncelikle kuruluşun dış çevresiyle ilgili olan sürdürülebilir kalkınma konuları anlaşılmalıdır. Daha sonra değer yaratımını etkileyen önemli sürdürülebilir kalkınma konularını tanımlamak gerekmektedir. İş modeli aracılığıyla sürdürülebilir kalkınma hedeflerine ulaşmayı sağlayacak stratejiler geliştirilmelidir. Entegre düşünme yaklaşımı benimsenmeli, iş modeli ve kurum hedefleri bağlantılı hale getirilmeli ve kurumsal yönetim uygulamaları iyileştirilmelidir. Bütün bu hazırlıklar yapıldıktan sonra entegre rapor hazırlanmalıdır (Adams, 2017).

Entegre düşünce ve entegre raporlama arasındaki ilişkiyi özetleyecek olursak, entegre düşünme ve entegre raporlama bir süreçken, entegre rapor bu süreçlerin bir çıktısı olarak düşünülebilir. Entegre düşünme sonucunda ortaya çıkan düşüncelerin yazılı ve sözlü olarak

paylaşılması entegre düşünce olarak ifade edilebilir. Entegre düşünce, dış ortamla bağlantılı iş modelinin derinlemesine ve detaylarıyla anlaşılmasıyla başlar. Bu anlayış, risklerin ve fırsatların tespit edilmesi ve tanımlanması için daha sağlam bir temel yaratır. Entegre düşünce anlayışının kuruluşta uygulanabilmesi Yönetim Kurulu seviyesinde bir zihinsel değişiklik gerektirmektedir. Entegre düşünce kuruluşun üst yönetiminde başlar ve tüm çalışanlar tarafından benimsenirse, kurum kültürü haline gelir. Yapılan işe entegre düşünce ne kadar çok yerleştirilirse başlıca paydaşların meşru ihtiyaç ve isteklerinin yapılan işin olağan bir parçası olarak görülme ihtimali o kadar artar (IIRC, 2014). Bir kuruluşta kuruluş stratejisi tüm kuruluşça benimseniyorsa ve bu stratejiye ulaşmak için birlikte çalışılıyorsa, entegre düşünmenin var olduğu söylenebilir. Ayrıca entegre düşüncenin varlığından bahsedebilmek için kuruluşta karar alma süreci ve değer yaratımı konusunda uzun vadeli bir bakış açısı olmalıdır. Kuruluş nasıl kazanç sağladığının ve uzun vadede değer yaratımını nasıl sürdüreceğinin analizini yapmalıdır. Kuruluş için öncelikli olan önemli sürdürülebilirlik konuları tanımlanmalıdır ve sürdürülebilirlik uzun vadeli stratejiye dahil edilmelidir. Paydaşlarla ilişkilerin bu süreçte önemli olduğu unutulmamalıdır. Böyle düşünme yapısına sahip kuruluşlarda hem finansal hem de finansal olmayan performansların ölçülmesi önemlidir.

Finansal olmayan bilgilerin güvence altına alınması sosyal paydaşların güveninin kazanılması için büyük önem taşımaktadır. Güvence bir süreçtir, yeterli ve güvenilir bilgiye dayanmalıdır, temel teşkil eden süreçlerden bağımsız olarak gerçekleştirilmelidir ve sonunda bir rapor hazırlanmalıdır (ECIIA, 2015). Sürdürülebilirlik raporlaması konusunda çalışan Küresel Raporlama Girişimi (Global Reporting Initiative - GRI) 2013 yılında yayınladığı G4 Sürdürülebilirlik Raporlaması Kılavuzlarında sürdürülebilirlik raporlamasında iç denetimin öneminden ve rolünden bahsetmiştir (GRI, 2013). Sürdürülebilirlik raporlamasında olduğu gibi entegre raporlamada da finansal ve finansal olmayan bilgiler yer almaktadır. Kurumsal sürdürülebilirliğe ulaşmada entegre raporlamanın güvenilir bir araç olarak görülmesi nedeniyle bağımsız denetimin bu bilgiler konusunda güvence vermesi beklenmektedir. Bunun yanı sıra kaliteli entegre raporlar hazırlanması için kuruluşta entegre düşünme yaklaşımı benimsenerek oluşturulmuş bir iç kontrol sistemi varlığı ve etkili bir iç denetim işlevi gerekmektedir.

1992 yılında yayınlanan COSO İç Kontrol- Bütünleşik Çerçeve’de iç kontrolün amaçları faaliyetlerle, finansal raporlamayla ve uyumla ilgili amaçlar şeklinde sınıflandırılmıştır. 2013 yılında güncellenen yeni çerçevede finansal olmayan bilgilerin de raporlamalara dahil olması nedeniyle “finansal raporlamaya ilişkin amaçlar”, “raporlamaya ilişkin amaçlar” şeklinde değiştirilmiştir. Yeni çerçevede iç kontrol “*bir kuruluşun yönetim kurulu, yönetimi ve diğer personeli tarafından etkilenen, faaliyetler, raporlama ve uyumla ilgili amaçlara ulaşılmasına ilişkin makul bir güvence sağlamak üzere tasarlanan bir süreçtir*” şeklinde tanımlanmıştır (COSO,2013/2016). ECIIA (2015), şirketlerin finansal, çevresel, sosyal ve diğer bilgilerinin kapsamlı ve uyumlu bir biçimde bütünleştirilmesinin entegre düşünce sisteminin benimsenmesiyle gerçekleşeceğini belirtmiştir ve entegre düşünce bakış açısıyla hazırlanmış bir iç kontrol sisteminin varlığının çok önemli olduğunu vurgulamıştır.

İç denetim esas olarak örgüte değer katmak amacıyla örgütün faaliyetlerini incelemek ve değerlendirmek için örgüt içinde kurulmuş bağımsız bir değerlendirme fonksiyonu olduğundan finansal ve finansal olmayan işlemler bu denetimin kapsamına girer (Cömert, 2016,). Entegre raporlamanın ileriye dönük bir yapıya sahip olması nedeniyle iç denetim, herhangi bir örgütün kısa, orta ve uzun vadede risklerini ölçmede ve sürdürülebilirliğin faydalarını/fırsatlarını değerlendirmede stratejik bir rol üstlenmektedir (IIA, 2013). İç denetim örgütte üçüncü savunma hattını oluşturur ve kurumsal yönetimin temellerinden biridir. Finansal olmayan raporlama sürecinin olgunlaşma sürecine bağlı olarak iç denetim, raporlama konusunda güvence sağlayabilir ya da danışman işlevi görebilir. Yeni raporlamayı uygulama aşamasına gelmiş veya daha uygulamanın ilk aşamalarında olan örgütler için iç denetçiler danışmanlık rolünü de üstlenebilirler. İç denetçiler, değişim yönetimi programını denetleyip programın amaçlarının işletme ihtiyaçlarını ne ölçüde karşılamaya eğilimli olduğu konusunda önerilerde bulunabilirler. Ayrıca entegre düşüncenin şirkette sağlanması için de iç denetim önemli bir rol üstlenebilir (ECIIA, 2015).

İç denetçinin sorumluluğunda olan konular, finansal olmayan bilgi ile ilgili güvence sağlamak için bu bilginin üretilmesini sağlayan sistemler, politikalar ve kontroller, özellikle sürdürülebilirlik faaliyetleri ve raporlaması ve finansal olmayan bilginin iletilmesi gibi finansal raporlamanın ve ilişkili kontrollerin ötesine geçmektedir (ECIIA, 2015). İç denetim yöneticisi entegre raporlamanın önemini ve kurum kültürünün bir parçası olması

gerektiğini üst yönetime anlatmalıdır. İç denetim faaliyeti sonucunda entegre raporlamada kullanılan finansal olmayan bilgiler güvence altına alınmış olur (Ağdeniz, 2018).

Ayrıca hazırlanan entegre raporların güvenilirliğinin sağlanması için bağımsız denetimden geçmesi gerekmektedir. IIRC, güvenilirliğin güçlü paydaş katılımı ve bağımsız dış denetim ile sağlanacağını belirtmiştir. Ancak dış denetçilerin makul güvence sağlayacak şekilde çeşitli İçerik Öğeleri hakkında bilgi sahibi olmaları zor olabilmektedir. Böyle bir güvence, denetçinin faaliyet alanında, bilgisinde, uzmanlığında ve becerilerinde önemli değişiklikler meydana getirmektedir (ECIIA, 2015). IIRC 2014 yılında entegre raporun güvencesine ilişkin bir tartışma metnini kamuoyunun görüşüne sunmuştur. Bu tartışma metninde dünyada mevcut güvence standartları ve bunların entegre raporlamada nerelerde kullanılabileceği tartışılmaktadır. Söz konusu güvencenin sağlanması bağlamında IFAC'ın Denetim Standartları Kurulu tarafından, Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Standardı (ISAE) 3000 ile AccountAbility örgütü tarafından AA1000 Güvence Standartları yayınlanmıştır.

4. Entegre Düşünme Sürecinin Tasarlanmasında Dikkat Edilecek Konular

Günümüzde yöneticiler planlamada, finansal ve finansal olmayan verilerin ölçümünde ve raporlamasında daha kapsayıcı düşünmek zorundadırlar. Entegre düşünce, kuruluşun amaçları ile performansını ilişkilendirmek ile ilgilidir. Etkili bir entegre düşünme sürecinin tasarlanması ve yönetilmesi için yönetim muhasebecilerinin ve diğer yöneticilerin aşağıda açıklanan konulara dikkat etmesi gerekmektedir (CIMA, 2017; EY, 2013; Topazio, 2014; www.accountingforsustainability.org).

- *Yönetim kurulu ve üst yönetimin bağlılığı ve taahhüdü:* Entegre düşünme ve raporlama konusunda üst yönetimin desteği alınmalıdır. Üst yönetimin sürdürülebilirliğin yerleştirilmesi sürecine bağlı olması ve bağlılık taahhüdü vermesi gerekir. Özellikle, CEO'nun (Chief Executive Officer – Yönetim Kurulu Başkanı) hem eylem hem de mesaj olarak bu konuya öncelik vermesi gerekir. Ancak ve sadece istek ve motivasyonun üst yönetimden geldiği durumlarda, sürdürülebilirlik bir kurumun prosedürlerinin sorgulanmayan ve olmazsa olmaz parçalarından biri haline gelir.
- *Kurum için önemli sürdürülebilirlik unsurlarını anlamak ve analiz etmek:* Sadece birkaç kuruluşun sürdürülebilirlik sorunlarının çözümüne adayabileceği sınırsız kay-

nakları olabilir. Bu nedenle, hangi sürdürülebilirlik alanlarının kendisi için en önemli olduğunu belirlemek ve bu alanlardaki sürdürülebilirliğin itibarı, markayı ve önemli paydaşlarla ilişkileri nasıl etkilediğini anlamak her kurum için büyük öneme sahiptir.

- *Önemli sürdürülebilirlik unsurlarını kurumun stratejisiyle bütünleştirmek:* Kurum için önemli sürdürülebilirlik sorunlarının tespit edilmesinden ve bunların olası etkilerinin mümkün olduğunca ölçülmesinden sonra, bu sorunların, münferit ve tek başına sorunlar ve hedeflerden ziyade, bir bütünün bütünleşik ve bağlantılı birer parçası olarak kurumun stratejisine dahil edilmesi ve yansıtılması önemlidir.
- *Sürdürülebilirliğin (sadece belirli bir departmanın değil) bir bütün olarak kurumdaki herkesin sorumluluğu olmasını sağlamak:* Pek çok kurumun kendi sürdürülebilirlik planları ve hedefleri vardır, fakat bu plan ve hedefler ayrı bir departmanın sorumluluğu ve ayrı bir zihniyetin parçasıdır. Bir başka deyişle iyi sürdürülebilirlik bilgileri ve eylemlerinin temelleri sıklıkla kurumun içine yerleştirilmiş, fakat bir kurumsal sosyal sorumluluk departmanı ve raporunun sınırları içerisine hapsedilmişlerdir. Sürdürülebilirlik tedbirleri ile kurumsal performans arasındaki bağlantının anlaşılması ve sürdürülebilirliğin ana akım yönetim süreçlerinin içine yerleştirilmesi şarttır. Ayrıca, departmanların bütünleşme sürecinin gerçekleşmesi için farklı departmanların birlikte çalışabileceği ortamlar yaratılmalıdır. Bu böyle olmadıkça sürdürülebilirlik hedefleri ve amaçlarına tam olarak ulaşılması olasılığı zayıftır.
- *Kurumun tamamı için belirlenen sürdürülebilirlik hedefleri ve amaçlarını, münferit işbirlikler, bölümler ve departmanlar için anlamlı olan hedefler ve amaçlara ayırmak:* Belirlenen kurum stratejisini, kurumun günlük faaliyetlerine dönüştürmek için kullanılacak etkili ve etkin mekanizmalar bulunmalıdır. Geleceğe bakan ve geleceği düşünen sürdürülebilirlik stratejilerinin, strateji dokümanı ile günlük karar alma süreçleri arasında bir yerde odaklarını kaybettikleri çok sık görülmektedir. Sürdürülebilirlik rolü yapmak ve sürdürülebilir performansa sahip olmak arasındaki fark açıklığa kavuşturulmalı ve finans yöneticileri görevlendirilmelidir. 'Sürdürülebilirliğin' ne anlama geldiği ve belirli bir durumda hangi tedbirlerin en etkili ve en anlamlı olduğu konusunda sıklıkla bir açıklık bulunmayabilmektedir. Bir bütün olarak

kurum için belirlenmiş bulunan hedef ve amaçların münferit iştirakler, bölümler ve departmanlar için anlamlı olan hedef ve amaçlara bölünmesi şarttır.

- *Günlük karar alma süreçlerinde sürdürülebilirlik sorunlarının da açıkça ve tutarlı bir şekilde hesaba katılmalarını sağlayan süreçler:* Orta-düzy yöneticiler ve diğeri, bunu yapabilmek için gerekli yetkiyle, süreçle ve bilgiyle donatılmadıkça, sürdürülebilirlik faktörlerini dikkate almayacak ve hesaba katmayacaklardır. Örneğin, belirli bir ürünün üretilmesi ve kullanılması esnasında sera gazı emisyonlarının azaltılmasına yönelik bir hedef belirlerken, her yaşam-döngüsü aşamasındaki sera gazı emisyonları hakkında gerekli bilgiler verilmedikçe ve emisyonları azaltmanın maliyetini ham madde arzının fiyatı, kalitesi ve mevcudiyeti gibi başka faktörlerle dengeleyemedikçe, ilgili yönetici bu hedef belirleme sürecine anlamlı bir şekilde katılamayacaktır. Ayrıca, yöneticinin eyleme geçme yetkisi yoksa eylemler de engellenmiş olacaktır.
- *Kapsamlı ve etkili sürdürülebilirlik eğitimi:* Bir sürdürülebilirlik kültürü yaratmak, kurum çapında personelin sadece sürdürülebilirliğin genel olarak ne anlama geldiğini değil, aynı zamanda kendi özel bağlamı içerisinde ne anlama geldiğini ve neden önemli olduğunu da anlamasıyla başlar. Eğitim, bu konuda anahtar öneme sahiptir ve özellikle bu gelişen alanda önemli ve anlamlıdır. Sürdürülebilirlik gündemi hakkında kuşkuçuluk bir sorun olabilir ve sürdürülebilirlik sıklıkla yeni bir masraf kapısı olarak görülebilir ve bu nedenle, paranın karşılığını alma ilkesiyle çeliştiği düşünülebilir. Kurum içindeki herkesin sürdürülebilirlik stratejisinin onlar için ne anlama geldiğini ve ne yapmaları ve nasıl davranmaları gerektiğini bilebilmeleri için bilinci artırmak ve herkesi bu sürece dahil etmek zaman alacaktır. Uygun eğitim becerileri kurum içerisinde yoksa dışarıdan temin edilebilir. Muhasebe kurul ve organları ve işletme fakülteleri gibi pek çok kurum, son yıllarda sürdürülebilirliği işlerinin temel parçalarından biri olarak benimsemiş bulunmaktadır. Sürdürülebilirliği anlamak ve kurum içinde yerleştirmek için öğrenme programları oluşturulmalı ve aynı zamanda çalışan diğeri şirketler veya kurumlarla ya da dış organ ve kuruluşlarla ortaklık kurma imkanları araştırılmalıdır.
- *Sürdürülebilirlik hedef ve amaçlarını performans değerlendirmesine dahil etmek:* Davranışları etkilemek için eğitim, bilinç artırma, amaç ve hedef belirleme, ücretlendir-

me, terfi ve diğer teşvikler gibi bir dizi farklı teknik kullanılabilir. Hedef ve amaçlar belirlenirken, personel değerlendirilir ve ücretleri tespit edilirken ve terfi olanakları değerlendirilirken sürdürülebilirlik sorunlarının da tam olarak yansıtılması şarttır.

- *Sürdürülebilirliği teşvik etmek ve başarıyı kutlamak için destekçiler:* Sürdürülebilirliği kuruma başarıyla yerleştirebilmek için, sorunları anlayan ve her seviyede değişme kapasitesine sahip bulunan insanlara ihtiyaç vardır. Bir başka deyişle, stratejiyi kuruma yerleştirmek için hırs ve arzularını ve bağlılıklarını kullanma konusunda güvenilebilecek ve bu konuda teşvik edilebilecek destekçilerin belirlenmesi gerekir. Yönetim kurulundan kurum içindeki en düşük seviyelere kadar herkesin kurum içerisinde düşünme tarzı ve davranışlarını etkilemek için sürdürülebilirlik sorunlarına aktif katılımı sağlanmalıdır. Başarıyı kutlamak ve iyi uygulamaları örnek göstermek de ek buluşları ve yaratıcılığı teşvik edebilir ve başkalarının ders çıkartabilecekleri örnek olaylar sağlayabilir.
- *Sürdürülebilirlik performansını bütünlük bir tarzda izlemek ve rapor etmek:* Muhasebeciler, “bir şey ölçülmemişse, yapılmamış demektir” deme eğilimindedirler ve bu nedenle sürdürülebilirlik performansının rapor edilmesi şarttır. Sürdürülebilirlik tedbirlerinin, performans değerlendirmesi hakkında bilgi veren diğer – finansal ve genel – kilit ölçütlerin bir parçası olan ve onlarla bağlantılı olan bir tarzda rapor edilmeleri gerekir – bu, entegre raporlama olarak bilinen bir yaklaşımdır. Veri toplama entegre düşünce ve raporlamayı destekleyecek sistemler kurulmalıdır. Sürdürülebilirlik faktörlerini ölçmek ve bunları karar alma sürecinin merkezine yerleştirmek, sürdürülebilirliğin kurumun günlük yaşamına girmesini ve yerleştirilmesini sağlar. Sürdürülebilirlik konusundaki iyileştirme ve gelişmelere olan desteğin sürdürülmesi için, kurumun yapılan bu değişikliklerden nasıl fayda sağladığını göstermek gerekir. Bu da sürdürülebilirlik önceliklerine ulaşma konusunda sağlanan ilerlemenin takip edilmesini ve rapor edilmesini gerektirir.

5. Sonuç

Kurumsal sürdürülebilirliği sağlamak, sürdürülebilir kalkınma hedeflerine ulaşmak, kaliteli entegre rapor hazırlamak ve entegre raporlama hazırlama çalışmaları yapan kuruluşlar

için entegre düşünce kavramı çok önemlidir. Entegre düşünme yaklaşımı benimsendiğinde, ilk olarak ilgili konular, fırsatlar, riskler ve süreci gerçekleştirirken sorun yaratabilecek alanlar tanımlanmalıdır. İkinci olarak kuruluşun belirlenen amaçlarına ulaşmasına engel olabilecek iç ve dış paydaşlar belirlenmelidir. Üçüncü olarak ise paydaşlarla iletişimin hangi yollarla sağlanacağı ve paydaşlardan gelen geri bildirimlerin nasıl kullanılacağı belirlenmelidir (NIBR, 2016).

Entegre düşünce yolculuğuna Yönetim Kurulu, CEO veya CFO'ya (Chief Financial Officer – Mali İşler Müdürü) bağlı bir çalışma grubu ve gözetim komitesi öncülük etmelidir. Ayrıca şirkette çalışan herkes ve her birim bu yolculuğa katılmalıdır (NIBR, 2016, s.14). Sürdürülebilirlik farkındalığı Kurul seviyesinde başlamalıdır. İklim değişikliği ve insan hakları vb. konular önemli olumsuz etkilere sahip olmasına rağmen önemli fırsatlar da sunmaktadırlar. Sürdürülebilirlik, iş stratejisi oluşturulurken dikkate alınmalıdır. Ayrıca Kurul ve yönetim, kamu yararına raporlanacak bilgiyi tanımlamalı, raporlamayı ve güvence modelinin tanımlanmasını içeren sürdürülebilirlik faaliyetleri için görevleri ve gözetim sorumluluğunu oluşturmalıdır (ECIIA, 2015).

Entegre düşünce kavramının önemi iş dünyası tarafından da anlaşılmış ve bu konuda başarılı olan şirketlere ödüller verilmeye başlanılmıştır. Bu alanda ödül veren iki kuruluş bulunmaktadır. “Institut du Capitalisme Responsable” 2017 yılından beri Entegre Düşünce Ödülü (Integrated Thinking Award – ITA) vermektedir (www.capitalisme-responsible.com). “Finance for the Future” kuruluşu ise 2016 yılından beri Entegre Düşüncenin İletilmesi (Communicating Integrated Thinking) kategorisinde ödül vermektedir (www.financeforthefuture.org).

Entegre düşünce yaklaşımının benimsenmesi madencilik gibi bazı sektörler için çok gereklidir. Madencilik sektöründe faaliyet gösteren şirketler için hızla tükenen doğal kaynaklar, olumsuz çevresel etkiler, işçi sağlığı ve iş güvenliği vb. konular önemlidir. Civardaki yöre halkının desteği olmadan madenler işletilemez duruma gelmiştir. Faaliyetlerine devam etmek isteyen şirketler entegre düşünceyi benimseyip, paydaş istek ve ihtiyaçlarını dikkate almalıdırlar (King & Roberts, 2013/2017, s.129). Kamu kaynaklarının daha etkili ve verimli bir şekilde kullanılmasına imkân vermesi, kamu faaliyetlerinin şeffaf ve hesap verebilir olmasına yardımcı olması, itibar artışı sağlaması ve kamu sektörünün daha geniş

bir paydaş kesimini etkilemesi vb. nedenler kamu sektöründe entegre raporlama yapmayı önemli hale getirmiştir (Sevim & Bayhan, 2018). Entegre raporlama uygulayan ya da uygulamayı düşünen çoğu kamu kuruluşu, entegre düşüncenin önemini kavramıştır. Kamu sektöründe entegre düşüncenin yaygınlaşmasıyla birlikte daha iyi kararlar alınacak, değer yaratımı süreci paydaşlar tarafından daha anlaşılır olacak, çalışan memnuniyeti artacak, kaynaklar daha etkili ve verimli kullanılacaktır. Türkiye’de 2005 yılında başlayan ve halen devam etmekte olan mali ve idari reform çalışmaları kapsamında iç ve dış paydaşlara yönelik pek çok rapor hazırlanmaktadır. Özellikle 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu entegre düşünceye olanak sağlamakta ve entegre rapor hazırlamayı kolaylaştırmaktadır. Entegre raporlama kamu sektöründe şeffaflık ve hesap verebilirliğin sağlanmasına yardımcı olacaktır, yeni yönetim muhasebesi araçları geliştirilmesine neden olacaktır ve karar alma süreçlerinde entegre düşüncenin kullanılmasını sağlayacaktır (Guthrie, Manes-Rossi, & Orelli, 2017; IIRC&CIPFA, 2016; www.kadikoyakademi.org).

Bir kurumda entegre düşüncenin varlığından bahsedilmek için aşağıda özetlenen uygulamaların yürütülmesi gerekmektedir (SAICA, 2015). Bu uygulamalar kurumlarda farklı derecelerde ve düzeylerde uygulanmalıdır. Entegre düşünce, birbirine bağımlı pek çok süreçten oluştuğu için bunların birbirinden ayrı ve bağımsız düşünülmemesi gerekmektedir.

- Entegre düşünce yönetim kurulunun vizyonu ve gayretiyle başlar ve kurum içerisinde aşağı kademeler tarafından da benimsenerek, kurumun DNA’sının bir parçası haline gelir,
- Anlamlı sermaye kaynaklarının geliştirilmesi ve bunların sorumlu bir şekilde yönetilmesi, uzun vadeli değer yaratma süreci için şarttır,
- Kurumların sermaye kaynakları, kanuni sınırlarının ötesine taşarlar ve tüm arz zincirlerini kapsarlar,
- Kurumlar, farklı sermaye kaynakları arasındaki alışverişler de dahil olmak üzere kısa, orta ve uzun vade için strateji ve plan oluştururlar,

- Kurumlar; finans sermayesi sağlayıcıları, çalışanları ve içinde faaliyet gösterdikleri toplumlar da dahil olmak üzere bir dizi paydaşlar için değer yaratırlar,
- Uzun-vadeli başarı, güçlü ve sağlam bir etik anlayışa ve sorumlu liderliğe dayanır,
- Kurumlar, etkili ve verimli karar alma süreçlerini sağlayan güvenilir finansal bilgi ve diğer bilgi sistemlerini geliştirir ve uygularlar,
- Yönetim kurulu ve yönetim, karşılıklı bağımlılıkları ölçmek, anlamak ve yönetmek için çeşitli farklı araçlar kullanırlar.

Kaynakça

- Adams, C. A. (2017). *The sustainable development goals, integrated thinking and the integrated report*. Published by the IIRC and ICAS. http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2017/09/SDGs-and-the-integrated-report_full17.pdf
- Ağdeniz, Ş. (2018). Entegre raporlamada iç denetimin rolü. *İSMMMO Mali Çözüm*, 28 (147), 121-138.
- Aras, G., Özsozğun Çalışkan, A., & Esen E., Kutlu Furtuna, O. (2019). *Türkiye’de entegre raporlama: mevcut durum, paydaşların algı ve beklentileri*, ACCA, CFGS, KPMG. <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/tr/pdf/2019/01/turkiye-entegre-raporlama.pdf>
- CGMA (2014). *Integrated thinking: the next step in integrated reporting*. <http://www.cgma.org/resources/reports/downloadabledocuments/integrated-thinking-the-next-step-in-integrated-reporting.pdf>
- CIMA (2015). *Integrated reporting in the public sector*. ISSN Number 978-1-85971-827-8. <http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2016/09/IR-in-the-Public-Sector-CIMACGMA.pdf>
- CIMA (2017). *Integrated thinking*. <https://www.cimaglobal.com/Documents/Research%20and%20Insight/Integrated%20Thinking%20Report%20vol%2013%20issue%203.pdf>
- COSO (2016). İç kontrol – bütünleşik çerçeve: çerçeve ve ekler. (TİDE, Çeviren). Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları, Yayın No: 11, 1. Baskı, İstanbul. (Original work published 2013).
- Cömert, N. (2016). İşletmelerde kontrol ve denetim kavramlarının doğru kullanılması amacına yönelik kavramsal bir inceleme, *Marmara Üniversitesi Marmara Business Review*, 1(1)
- Dumay, J., & Dai, T. (2017). Integrated thinking as a cultural control?. *Meditari Accountancy Research*, Vol. 25 Issue: 4, 574-604. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-07-2016-0067>
- ECCIA (2015). *Non-financial reporting: building trust with internal audit*. http://www.eciia.eu/wpcontent/uploads/2015/04/ECCIA_Brochure_Trust_2015_V04_BD.pdf
- EY (2013). *Driving value by combining financial and non-financial information into a single, investor-grade document*. [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Integrated_reporting:_driving_value/\\$FILE/Integrated_reporting-driving_value.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Integrated_reporting:_driving_value/$FILE/Integrated_reporting-driving_value.pdf)
- Feng, T., Cummings, L., & Tweedie, D. (2017). Exploring integrated thinking in integrated reporting—an exploratory study in Australia. *Journal of Intellectual Capital*, 18 (2), 330–353.
- Fortunato, V. J., & Furey, J. T. (2010). The theory of mindtime: the relationships between thinking perspective and time perspective. *Personality and Individual Differences*, 48, 436–441.

- GRI (2013). *Sürdürülebilirlik raporlaması kılavuzları: uygulama el kitabı, versiyon G4*. <https://www.globalreporting.org/Pages/resource-library.aspx?resSearchMode=resSearchModeText&resLangText=Turkish&resPageNumber=1>
- Guthrie, J., Manes-Rossi, F., & Orelli, R.L. (2017). Integrated reporting and integrated thinking in italian public sector organisations. *Meditari Accountancy Research*, Vol. 25, Issue: 4, 553-573. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-06-2017-0155>
- Hanks, J., & Gardiner, L. (2012). Integrated reporting: lessons from the South African experience. *IFC Private Sector Opinion*, Issue: 25, 1-16. https://www.ifc.org/wps/wcm/connect/topics_ext_content/ifc_external_corporate_site/ifc+cg/resources/private+sector+opinion/ps0+25+integrated+reporting+-+lessons+from+the+south+african+experience
- ICLIF (2015). *Integrated thinking*. https://iclif.org/wp-content/uploads/2016/11/Iclif-article_RP_Integrated-Thinking.pdf
- IIA (2013). *Integrated reporting and the emerging role of internal audit*. <https://na.theiia.org/services/cae-resources/Public%20Documents/CAE-AEC%20Flash%20Alert-Integrated%20Report.pdf>
- IIRC (2018). *Integrated thinking & strategy, <IR> network event*. <http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2018/12/Integrated-Thinking-SIG-notes-from-Paris-meeting-Oct-2018-FINAL.pdf>
- IIRC (2016). *Creating value: the cyclical power of integrated thinking and reporting*. http://integratedreporting.org/wpcontent/uploads/2016/11/CreatingValue_IntegratedThinking_.pdf
- IIRC (2014). *Uluslararası <ER> çerçevesi*. <http://www.theiirc.org/wp-content/uploads/2014/06/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-Turkish.pdf>
- IIRC&CIPFA (2016). *Integrated thinking and reporting: focusing on value creation in the public sector; an introduction to leaders*. http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2016/09/Focusing-on-value-creation-in-the-public-sector-_vFINAL.pdf
- Kaplan, R. S., & Norton, D.P. (1992). The balanced scorecard: measures that drive performance, *Harvard Business Review*, 71-79.
- King, M. & Roberts, L. (2017). *Entegre düşünce*. (Erkin Erimez, Çeviren). Argüden Yönetişim Akademisi, 1. Basım, İstanbul, ISBN: 978-605-2288-01-6. (Original work published 2013).
- Martin, R., & Austen, H. (1999). The art of integrative thinking, *Rotman Management*, Fall 1999, 2-5. <https://rogerlmartin.com/docs/default-source/Articles/integrative-thinking/the-art-of-integrative-thinking>
- NIBR (Network Italiano Business Reporting) (2016). *Integrated reporting <IR>: focus on integrated thinking*. <http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2018/03/NIBR-IR-Focus-on-Integrated-Thinking-Handbook.pdf>
- Oliver, J., Vesty, G., & Brooks, A. (2016). Conceptualising integrated thinking in practice. *Managerial Auditing Journal*, 31(2), 228–248.

PwC (2017). *Integrated thinking and acting*. <https://www.pwc.ch/en/publications/2017/pwc-integrated-thinking-and-acting-september-2017-en.pdf>

SAICA (2015). *Integrated thinking: an exploratory survey*. <https://www.saica.co.za/Portals/0/Technical/Sustainability/SAICAIntegratedThinkingLandscape.pdf>

Sevim, Ş., & Bayhan, B. (2018). *Kamu sektöründe entegre raporlama: üniversitelerde entegre raporlama mimarisi*. Gazi Kitabevi, Ankara.

Topazio, N. (2014). 6 tips for integrated thinking, *CGMA Magazine*, Issue 3, 47. <https://www.fim-magazine.com/issues/2014/nov.html>

<http://www.accountingforsustainability.org/embedding-sustainability/10-main-elements-to-embed-sustainability>

<http://www.capitalisme-responsable.com/integrated-thinking-awards-english/>

<http://www.financeforthefuture.org/enter-finance-awards/online-entry/communicating-integrated-thinking>

<http://www.kadikoyakademi.org/wp-content/uploads/2019/01/Dr.-Y%C4%B1lmaz-Arg%C3%BCden-Yasam-Kalitesi-Entegre-Dusunce.pdf>

<http://www.tr.undp.org/content/turkey/tr/home/sustainable-development-goals.html>