

**ENTEĞRE RAPORLAMA HAKKINDA MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ
FARKINDALIK DÜZEYİ: İZMİR ÖRNEĞİ****Doç. Dr. Meral EROL FİDAN**Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi, İİBF
ORCID ID: 0000-0002-3954-676X**Özet**

Bu çalışmanın amacı muhasebe meslek mensuplarının entegre raporlama hakkında farkındalık düzeylerinin tespitidir. Araştırmada veri toplama yöntemi olarak anket tekniği kullanılmış, anket formu kolayda örnekleme yöntemi ile seçilen, İzmir Serbet Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'na kayıtlı serbest muhasebeci mali müşavirlere uygulanmıştır. Veriler internet üzerinden toplanarak SPSS programı ile t testleri uygulanmıştır. Entegre raporlama ile ilgili ifadelerde meslek mensuplarının tecrübelerine, cinsiyet ve yaşlarına göre aralarında genel anlamda istatistiki farklılık olmadığı söylenebilir. Meslek mensuplarının entegre raporlama hakkında çok fazla bilgi sahibi olmadıkları ve Türkiye'de Sermaye Piyasası Kurumuna tabi şirketler dışındaki şirketlerin henüz entegre raporlama hazırlama kapasitesinde olmadıkları düşüncesinde oldukları tespit edilmiştir. Küreselleşme ve artan farklı bilgi ihtiyaçları sonucunda işletmelerin yönetsel, çevresel ve sosyal alandaki performansları hakkında da bilgi alma ihtiyacı önemli hale gelmiştir. İşletmelerin finansal ve finansal olmayan faaliyetleri ile ilgili bilgilerinin birlikte elde edilmesi ihtiyacı entegre raporlamayı ortaya çıkarmıştır. Entegre raporların hazırlanmasında ve sunulmasında özellikle muhasebe meslek mensupları önemli rol üstlenmektedir. Gelecekte firmalar tarafından entegre rapor hazırlama sayısının artacağı düşünüldüğünde şimdiden meslek mensuplarının entegre raporlama hakkında eğitim süreçlerinin planlanması gereklidir.

Anahtar Kelimeler: Entegre Raporlama, Muhasebe Meslek Mensupları, Sürdürülebilirlik Raporlaması

**THE AWARENESS LEVEL OF ACCOUNTING PROFESSIONALS ON INTEGRATED
REPORTING: İZMİR CASE****Abstract**

The study aims to determine the awareness level of accounting professionals regarding integrated reporting. A questionnaire was used in the study as data acquisition method. Convenience sampling method was employed, and the questionnaire was addressed to certified public accountants registered to İzmir SMMM (Chamber of Certified Public Accountants). Data was collected via internet and t-tests were performed with SPSS program. It can be concluded that there is no statistical difference, regarding the participants' statements about integrated reporting, in general among the professionals according to their experiences, gender or age. The study also revealed that the accounting professionals do not have sufficient knowledge about integrated reporting and they are of the opinion that companies in Turkey, except for the ones in Capital Markets Board of Turkey, do not have the capacity to prepare integrated reporting yet. As a result of globalization and increasing various information needs, the need to obtain information about the managerial, environmental and social performance of businesses has become important. The need to gather information about the financial and non-financial activities of businesses together has led to creation of the integrated reporting. Accounting professionals, particularly, play a crucial role in the preparation and presentation of integrated reports. Given the fact that the number of companies preparing integrated reports will increase in the future, it is necessary to plan training processes of professionals on this reporting method.

Keywords: Integrated Reporting, Professional Accountants, Sustainability Reporting

GİRİŞ

İşletmeler küreselleşme ile birlikte kâr amacı gütmeyen yanı sıra, doğaya ve topluma karşı sosyal ve çevresel alanlarda da sorumluluk sahibi olma bilinci ve zorunluluğunun da farkına varmışlardır. İşletmeler topluma karşı sorumlulukları içerisinde gelecekle ilgili stratejilerini şeffaf ve doğru bir şekilde tüm paydaşlarına sunabilmek adına sosyal sorumluluk raporları hazırlamaya başlamışlardır. Günümüzde hazırlanan sosyal sorumluluk raporları söz konusu işletme hakkında finansal ve finansal olmayan bilgileri menfaat sahiplerine ayrı ayrı raporlarda sunmaktadırlar. Toplumun işletmelerden artan beklentileri ile birlikte işletmelerin finansal bilgileri ile finansal olmayan bilgilerini ayrı ayrı hazırlayarak paydaşlara sunması hem paydaşlar için hem de işletmeler için zaman alıcı olmaya başlamıştır. Yaşanan sıkıntılar sonucunda birçok ülkede yeni bir sosyal sorumluluk raporlaması türüne ihtiyaç olduğu hissedilmeye başlanmıştır. Sosyal sorumluluk raporlaması sayesinde işletmeler finansal olmayan bilgilerini de açıklayarak faaliyetlerini şeffaf bir şekilde sunarken, bunun yanında işletme faaliyetlerinin şimdi ve gelecekte çevreye ve topluma olan ve olabilecek etkilerini de açıklamış olacaktırlar. İşletmeler entegre raporlar hazırlayarak finansal ve finansal olmayan bilgilerini açıklarken sadece işletmelerinin geçmişteki faaliyetleri ile ilgili değil bununla birlikte işletmenin geleceğe yönelik faaliyetlerinde olası riskleri ve fırsatlarını, yönetsel yaklaşımlarını ve belirledikleri stratejilerini de açıklayacakları için tüm paydaşları ile aradaki güvensizliği minimum seviyeye indirmeye çalışacaklardır.

Kurumsal raporlamanın ilk ayağını oluşturan ve dünyada zorunlu olan finansal raporlama, yatırımcılara, borç ve kredi sağlayanlara ve diğer paydaşlara karar vermelerinde yardımcı olacak finansal bilgileri sağlayan raporlardır. Kuruluşlarla ilgili iktisadi, sosyal ve çevreyi ilgilendiren performansları hazırladıkları zorunlu finansal raporlarda yer almadığı için, bu raporları okuyacaklar açısından kuruluşla ilgili karar vermelerine yardımcı olabilecek veriler yetersiz ve eksik kalmaktadır. Bir kuruluşun performansını ölçerken sadece o kuruluş tarafından hazırlanan finansal raporlar ile değerlendirme yapmak günümüz koşullarında artık paydaşlara yeterli gelmemektedir. Kuruluşların faaliyetleri hakkında paydaşların artan bilgi ihtiyaçları çerçevesinde çevresel raporlar, sosyal sorumluluk raporları ve sürdürülebilirlik raporları gibi raporlama çeşitleri de talep edilir hale gelmiştir. Bununla birlikte hem finansal hem de finansal olmayan raporların kuruluşlar tarafından ayrı ayrı şekil ve standartlarda hazırlanarak kullanıcılara zamanında sunulabilmesi zaman alıcı, karmaşık ve maliyetli bir hal almaktadır. Dolayısıyla bir kurumla ilgili hem finansal hem de finansal olmayan bilgilerini içeren fakat tek bir seferde sunulabilir özellikte olan bir rapor çeşidi için beklentiler sonucunda entegre raporlama ön plana çıkmaya başlamıştır.

Kısaca entegre raporlar vasıtasıyla, kurumlarla ilgilenen tüm paydaşların kurumla ilgili hem finansal hem de finansal olmayan bilgileri tek bir raporda bütün halinde elde etmesi sağlanarak, kurumla ilgili stratejiler, yönetim, risk, performans göstergeleri ile, kısa, orta ve uzun vadede kurumun yarattığı değerlerin birlikte değerlendirilebilmesi hedeflenmiştir. Entegre raporlama ile kurum hakkında bilgi almak isteyen herkesin kurumun geleceğine yönelik tahminlerinde faydası olacak en doğru ve sağlıklı bilgiyi sağlaması kolaylaşacaktır.

1. ENTEGRE RAPORLAMA

Entegre Raporlama Türkiye (ERTA) tarafından yapılan tanımda; “entegre raporlama, bir kurumun içinde yer aldığı dış çevre bağlamında stratejisi, yönetimi, performansı ve gelecekte beklenenlerinin kısa, orta ve uzun vadede nasıl değer yarattığının kısa ve öz bir iletişimidir” şeklinde tanımlanmaktadır (ERTA, 2016). IIRC entegre raporlamanın amaçlarını şöyle açıklamaktadır (IIRC, 2013: 2):

- Sermayenin daha etkili ve verimli dağılması amacıyla kaynak sağlayan taraflara iletilen bilgileri kaliteleştirmek,
- Kuruluşun değer yaratma kabiliyetlerini etkileyen tüm unsurları içeren daha bütünleşik ve etkili bir raporlama yaklaşımını ortaya koymak,

• Sermayenin geniş tabanı olarak ifade edilen unsurlar için hesap verme ve yönetme yönlerini güçlendirmek ve bu unsurların birbiriyle bağlantısının anlaşılmasını sağlamak.

• Kurumda değer yaratma ve entegre düşünceyi teşvik etmeyi amaçlamaktadır.

Entegre raporlama, kuruluşun değer yaratma sürecini entegre düşünceyi temel alarak bilgi kullanıcılarına aktarmasıdır. Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinde entegre düşünce, “bir kuruluşun çeşitli kuruluş ve fonksiyonel birimleri arasındaki ilişkileri ve kullandığı ya da etkilediği sermaye öğelerini aktif şekilde hesaba katması” olarak tanımlanmaktadır (IIRC, 2013: 33). Entegre raporlama ile işletmelerde değer yaratma süreçleri arasındaki ilişki Şekil 1’de gösterilmektedir.

Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinde belirtilen kılavuz ilkeler bir entegre raporun oluşturulması aşamalarında temeldir ve raporun içeriği hakkında raporu okuyanlara bilgi verir. Kılavuz ilkeler şöyle sıralanmaktadır:

• Stratejik odak ve geleceğe yönelim: Örgütün kısa, orta ve uzun vadeli değer yaratma kapasitesiyle, bunların sermaye öğelerinin kullanılması ve birbiriyle etkileşiminin yönü hakkında bağlantısının entegre rapordan okunabilir olması,

• Veriler arasında bağlantı: Entegre raporları vasıtasıyla örgütün zamanla değer yaratma becerilerini etkileyen unsurların birleşimi ve aralarındaki ilişki ve bağların yapısı belirlenebilir olmalıdır,

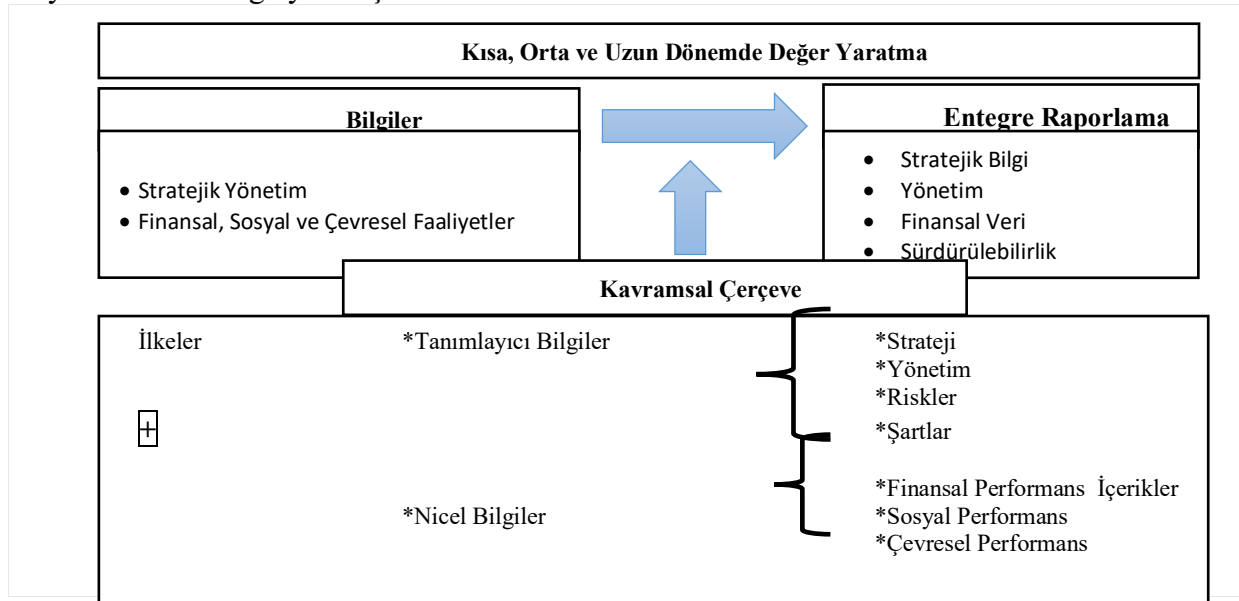
• Paydaşlarla olan ilişkinin durumu: Entegre raporlar örgütün paydaş gruplarıyla oluşturduğu ilişkilerin yapısı ve kalitesi hakkında bilgi vermeli ve örgütün paydaşlarla ilgili var olan ihtiyaçları ve beklentilerini ne düzeyde anladığı, hesapladığı ve karşılayabildiğini gösterebilmelidir,

• Önemlilik: Entegre raporlar örgütün değer yaratma unsurlarını kısa, orta ve uzun vadede önemli ölçüde etkileyen unsurlarla ilgili bilgi vermelidir

• Kısa ve öz olma: Entegre raporlar dönemiyle ilgili özü yansıtacak uzunlukta olmalıdır,

• Güvenilirlik ve tamlık: Entegre raporlar her türlü maddi konular hakkında dengeli bilgi vermeli ve maddi hata olmayacak şekilde olmalıdır,

• Tutarlılık ve karşılaştırılabilirlik: Entegre rapordaki bilgiler tutarlı bir temele dayalı olmalı, örgütün zaman içerisinde değer yaratma kabiliyeti açısından, rakipleriyle kıyaslanmasını sağlayacak şekilde hazırlanmalıdır.



Kaynak: Saban vd, (2017: 920).

Entegre raporlama, tüm paydaş grupları için odak noktası değer yaratmak olacak şekilde, örgütün stratejilerini, yönetim faaliyetlerini ve finansal performansı ile birlikte sosyal, çevresel ve iktisadi çevresini ilişkilendirebilen, finansal değeri olan ve olmayan bilgilerinin bir arada sunulduğu bir raporlama türüdür.

1.1. Entegre Raporlamanın Tarihsel Süreci

1994 yılında Nelson Mandela Güney Afrika'daki kuruluşlara karşı duyulan güvensizliği giderebilmek amacıyla kurumlardaki şeffaflığı arttırmak için Mervyn King'i King Komitesi'ni kurmak üzere görevlendirmesiyle entegre raporlama süreci başlamıştır. Bu süreçte 1994'de King I, 2002'de King II ve 2009'te King III Raporları yayınlanarak kurumların sosyal çevresel ve finansal sonuçlarının şeffaf bir şekilde raporlanması, kurumların finansal olmayan bilgilerinin de finansal raporlanmanın içine dahil edilmesi sağlanmıştır. 2010 yılında Johannesburg Borsası, borsaya kote tüm şirketlerin entegre rapor yayımlanmasını, zorunlu hale getiren ilk borsa olmuştur (ERTA, 2016).

Küresel Raporlama Girişimi (GRI) uluslararası ölçekte kapsamlı sürdürülebilirlik raporlaması hazırlanması ile ilgili G3 ve G4- Sürdürülebilirlik Raporlama Kılavuzlarının hazırlanmasında önemli rol oynayan kurumdur. Entegre raporlama ile ilgili gelişmelerin ön plana çıkmasında da Küresel Raporlama Girişimi ile birlikte Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) ve Uluslararası Entegre Raporlama Kurulu (IIRC)'nin önemli bir yeri vardır (Karğın vd, 2013: 33).

Institute of Directors South Africa (IoDSA) Güney Afrika'da 1960 yılında Londra Yöneticiler Enstitüsü'nün bir şubesi olarak kurulmuş olan ve yöneticiler, profesyoneller, iş dünyası liderlerini temsil eden kâr amacı gütmeyen bir şirkettir. 1992 yılında oluşturulan King Komitesi'nin çalışmaları sonucunda 1994 yılında kurumsal yönetime ilişkin ilkeleri içeren ilk King Raporu olan *King I* yayınlanmıştır. 2002 yılında, King I'e sürdürülebilirlik konularının dahil edilerek *King II* şeklinde revize edilmiştir. 2009 yılında ise üye ülkelerden geri bildirimler sonrasında King III yayınlanmıştır. Kurumların özelliklerinin ve yapılarının değişmesi, paydaşların raporlardan beklentilerinin farklılaşması ile IoDSA-King Komitesi tarafından kurumsal yönetim ilkelerinde düzenlemeler yapılma gereği hissedilmiştir. 2016 yılında *King IV* yayınlanmıştır.

King IV'ün beşinci kuralında yeni kurumsal yönetim ilkeleri açıklanmıştır. Beşinci kural kendi içinde beş bölüme ayrılmış olup, 2. bölümüne strateji, performans ve raporlama ile ilgili ilkeler sıralanmaktadır. 2. bölüm altında sıralanan 15 alt madde yer almakta olup, 12.maddesinde; “*yönetim organı, kuruluşun en az yılda bir kez entegre bir rapor yayınlamasını denetlemelidir*” (IoDSEA, 2016: 48) şeklinde King IV entegre raporlamanın yılda 1 kez uygulanması ve bunun da denetlenmesi gerektiğini ifade etmektedir.

IIRC 2013 yılında entegre raporlama ile ilgili “Consultation Draft of the International <IR> Framework” başlıklı bir danışma taslağı yayınlamıştır. Daha sonra Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi'ne esas oluşturmak “Basis for Conclusions <IR> Framework” yayınlamıştır.

1.2. Entegre Raporlamanın Faydaları ve Dezavantajları

Her şirketin entegre raporlamaya eninde sonunda geçeceğini ve entegre raporlamanın kurum içi, içinde bulunduğu piyasa ve mevzuat açısından buldukları ülkeye, piyasaya ve şirket özelliklerine göre etkisi değişmekle birlikte genel olarak faydaları ve dezavantajları aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Eccles-Armbrester, 2011: 15; Mert-Kamalak, 2019: 27-28):

İşletmeler için faydalar:

• İşletme performans ölçümünde kullanılan metrik ölçütler hakkında fikir birliği sağlanması,

• İşletme stratejisine ve performansına çalışanları tarafından daha bütünsel bir bakış,

• İşletme mevcut ve potansiyel çalışanları ve diğer paydaşlarıyla daha iyi iletişim,

• Daha iyi bir risk yönetimi,

- Proses ve üretim verimliliği,
- İşletme iç kontrol ve değerlendirme yapısının nasıl iyileştirilebileceğinin tespiti,
- Kurumda departmanlar arası bilgi akışı ve bilgi değişiminde artış,
- İşletmenin yalnızca finansal faaliyetleri değil, sosyal faaliyetlerini de ele aldığı için kurumun her alandaki faaliyetlerinde istikrarlılık sağlar,
- Kurumsal raporlamada kalitenin artmasını sağlar,
- İşletmelerin farklı konuları için farklı başlıklarla düzenledikleri zorunlu olan ve olmayan bütün raporlarının tek bir raporla birleşmesini sağlar ve raporlama maliyetini düşürür.
- İnovasyon ve teknolojik ilerlemeler
Piyasa için faydalar:
 - Artan sayıda sosyal sorumluluk sahibi yatırımcının beklentilerini karşılamak,
 - Borsalarda giderek kullanımı artan sürdürülebilirlik endekslerine yer verilmesi,
 - Finansal analist ve veri sağlayıcılarına işletme hakkındaki finansal olmayan bilgileri sağlamak,
 - Satın alma kararlarında sürdürülebilirlik konusunu önemli bir unsur haline getiren müşterilerin beklentilerini karşılamak,
 - Şirketin kendi tedarikçilerine karşı daha güvenilir pozisyon kazandırarak tedarik zinciri risklerini azaltmak,
 - Kurumun marka değerinin artmasına ve imajına katkı sağlar.
 - Kurum hakkında bilgi almak isteyen herkesin kurumu kapsamlı bir şekilde değerlendirmelerini ve kurum ile ilgili daha doğru karar vermelerine destek olur,
 - Paydaşlarla sağlıklı bir iletişim olanağı sağlanarak, onların beklentilerinin daha iyi karşılanması sağlanarak itibar kaybetme riskinin azalması sağlanır.
 - Raporlamanın daha kısa ve öz olmasını sağlayarak, kurumla ilgili bilgi kirliliğini azaltıp, zamandan tasarruf sağlar.
- Mevzuat riski ile ilgili faydaları:
 - Yeni yürürlüğe girecek mevzuatlara önceden hazırlıklı olmak,
 - Borsa tarafından yayınlanan yeni borsa düzenlemelerine, dosyalama şartlarına ve raporlama yönergelerine çabuk uymak ve karşılık verebilmek,
 - Bürokrasinin azalması.
- Entegre raporlamanın dezavantajları:
 - Hem kurumlar hem de iç denetçiler için yeni standartlar geliştirilmesini engeller,
 - Hazırlanan raporda yer alan bilgilerin doğru beyan edilmediği ile ilgili mekanizmaların oluşturulmaması kurumda zamanla risk oluşturur.
 - Gereksiz bilgilerin de raporda yer almasına yol açabilir.
 - Entegre raporlama hazırlama sürecinde personelin işbirliği içinde çalışmasını sağlayabilmek zor olabilir,
 - Kurumla ilgili stratejik önemde bilgilerin paylaşımı konusunda denge sağlanamadığında risk ve tehditler ortaya çıkabilir.
 - Entegre rapor hazırlama sürecinde görev alacak personele eğitim verilmesi zaman alıcı ve kısıtlıdır,
 - Departmanlar arasındaki silo düşünce¹ (silo sendromu) yapısı entegre raporlamanın içeriğine etki edebilir,
 - Entegre raporlama hazırlamak isteyen kurumlarda özellikle başlangıç aşamasında yöneticilerin görev ve sorumluluklarında artış olur,

¹ Silo düşünce: Bir organizasyonda bir departmanın diğer departmanlardan kopuk çalışarak adeta görünmez bir duvar örmesi ve etkileşime izin vermemesi olarak açıklanabilecek sendrom (Altınay vd. 2012: 16).

• Bireysel yatırımcılar hazırlanan entegre raporda yer alan finansal ve finansal olmayan bilgileri analiz becerisine sahip olamayabilir.

Her yıl yapılan *Küresel İklim Değişikliği ve Sürdürülebilirlik Hizmetleri Yatırımcı Anketi'ne göre* Dünya çapındaki 260 üst düzey yöneticiyle yapılan anket çalışmasında finansal olmayan raporlamaları inceledikleri ve yaklaşık %90'ının yatırım kararı almada finansal olmayan raporların içinde entegre raporların en kullanışlı kaynak olduğunu belirttikleri beyan edilmektedir. 2019 Yılı SKD özet Türkiye raporuna göre; sürdürülebilir kalkınma amaçlarının raporlara entegrasyon oranının % 84 olduğu, raporların %12'sinin entegre rapor formatında finansal ve finansal olmayan bilgiler dahil olacak şekilde hazırlandığı raporlarda yeni teknolojileri (nesnelerin interneti, yapay zeka, robotlar, vb.) tartışma oranının %68 olduğu, rapor içinde kurumun sürdürülebilirlik stratejileri, hedefleri ve öncelikleri ile ilgili çevrimiçi içerik bulundurma oranının %44 olduğu, raporun en az bir bölümü için bağımsız güvence alanların oranının % 32 olduğu belirtilmiştir. Ayrıca *Reporting Matters* kapsamında 25 SKD Türkiye üyesi şirketine 2019 yılında bir değerlendirme anketi uygulanmıştır. Bu anket aracılığıyla, Şirketlerin yüzde 72'sinin anketi yanıtladığı, sonuçlara göre, şirkete özel hazırlanan geri bildirim belgesi ve birebir görüşmelerin ankete katılan şirketlerin %89'u tarafından yararlı bulunduğu, şirketlerin %74'ü 2018'de aldıkları geri bildirim 2019 raporlarına katkı sağladığını ifade ettiği raporda belirtilmiştir (SKD, 2019: 11-18).

1.3. Türkiye'de Entegre Raporlama

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK)'nın 516. maddesinde örgüt yönetim kurullarınca düzenlenecek olan yıllık faaliyet raporuna değinilmiştir. Kanunun 514. ,610. ve 565. maddelerinde anonim şirketler, limited şirketler ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde düzenlenecek yıllık faaliyet raporu belirtilmektedir (Resmi Gazete, 2011). Şirketlerin Yıllık Faaliyet Raporunun Asgari İçeriğinin Belirlenmesi Hakkında Yönetmelik'te kuruluşların finansal durumlarını eksiksiz, şeffaf, gerçeğe uygun, doğru ve dürüst bir şekilde yansıtılması ile kurumlarıyla alakalı olası riskleri raporda açıklamaları gerektiği belirtilmektedir. Ayrıca düzenleyecekleri faaliyet raporlarında, firmalarının geleceğine yönelik bilgi verileceği zaman bunların dayandığı gerekçe ve istatistiki bilgilerine de yer verilmesinin zorunlu olduğu belirtilmiştir (Resmi Gazete, 2016).

Sürdürülebilirlik raporlaması hakkında, çevresel, sosyal ve kurumsal yönetim konularındaki performansları ile ilgili sürdürülebilirlik endeksinin hesaplanması amacıyla 2013 yılında Borsa İstanbul ile Ethical Investment Research Services Limited (EIRIS) arasında iş birliği anlaşması imzalanmıştır. Türkiye'de 2014 yılında yürürlüğe giren Kurumsal Yönetim İlkeleri Tebliği ile kurumsal sürdürülebilirlik ve kurumsal yönetime ilişkin esaslar düzenlenmiştir (Gençoğlu-Aytaç, 2016: 58-59).

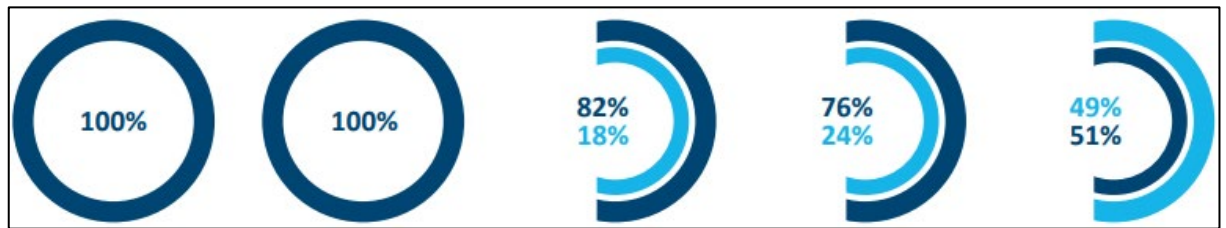
Kurumsal Sürdürülebilirlik ve Sosyal Sorumluluk Danışmanlığı (SUCSR) tarafından gerçekleştirilen 2013 yılında yapılan *Türkiye'de Sürdürülebilirlik ve KSS Uygulamaları Araştırması'nda*, Türkiye'de farklı 13 sektörden 501 firma değerlendirilerek Türkiye'de finansal olmayan raporlamanın durumu tespit edilmeye çalışılmıştır. Türkiye'de firmalar tarafından finansal olmayan bilgilerinin raporlanma oranı %25,5 olarak tespit edilmiştir. Firmaların yaklaşık % 43'ünün sürdürülebilirlik raporu hazırladığı, %65'inin de 2009 yılından sonra rapor hazırlamaya başladıkları tespit edilmiştir. Araştırmaya katılan firmaların KSS farkındalık düzeyinin 2013 yılında yapılan araştırmaya kıyasla önemli ölçüde arttığı belirtilmektedir. 110 firmanın değerlendirildiği 2016 yılında yapılan *Sürdürülebilirlik Raporlaması Konusunda Şirket Görüşleri Anketi Sonuçları*'na göre KSS ve sürdürülebilirlik raporu yayınlayan firma sayısı 21, entegre rapor yayınlayan firma sayısı ise 12 olarak belirtilmiştir (TİSK: 2016: 8-43).

Türkiye’de entegre raporlamaya destek olan kurumların başında Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği (TKYD) gelmektedir. Entegre Raporlama Çalışma Grubu kurulmuş, 2014 tarihinde, düzenledikleri *Entegre Raporlama ve Değer Yaratma* konulu panelde raporlama çerçevesini değerlendirmiştir. Entegre raporlamanın Türkiye destekçilerinden bir diğeri Türk Sanayicileri ve İşadamları Derneği olmuştur (Yüksel, 2017: 140).

Entegre Rapor hazırlamak amacıyla 2013 yılında Türkiye’den IIRC’ye üye olan şirketler Garanti Bankası ve Çimsa olmuştur. Bugüne kadar Türkiye’de Entegre Rapor hazırlayan kuruluşların isimleri ve hazırladıkları rapor sayıları Ek1’de verilen tabloda görülmektedir. Entegre raporlamanın benimsenmesini sağlamak ve işletmelere entegre raporlamayı tanıtmak ve Türkiye’deki uygulamalarla ilgili rehberlik etmek ve paydaşları bir araya getirmek gibi amaçları ile 2015 yılında kurulmuş olan Entegre Raporlama Türkiye Ağı (ERTA) Entegre Raporlama Türk Ağı’nı koordine etmektedir. Türkiye’de faaliyet gösteren bir kurum tarafından ilk yayınlanan entegre raporunu Argüden Yönetişim Akademisi 56 sayfa olarak 2015 yılında yayınlamıştır. Entegre raporlamanın G20 liderlerine yapılan öneriler arasına alınması 2015 yılında ARGE Danışmanlık ve Argüden Yönetişim Akademisi’nin katkılarıyla gerçekleşmiştir (ERTA, 2016).

TÜSİAD Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Koordinasyon Kurulu (YOİKK) tarafından, 2015 yılında *Kurumsal Raporlamada Yeni Dönem: Entegre Raporlama* rehberini yayınlamıştır. Türkiye’de bir entegre raporlama sisteminin oluşturulması, kurumlarda bu konuda farkındalık yaratılması ve destek olmak amacıyla Uluslararası Entegre Raporlama Kurulu’nun desteğiyle *Entegre Raporlama Türkiye Ağı* olan ERTA 2017 yılında Borsa İstanbul’da yapılan töreni ile duyurulmuştur (İşgüden Kılıç, 2018: 34).

Türkiye’de entegre raporlama ile ilgili 71 şirketten 84 üst düzey yönetici, yatırımcı 17 üst düzey yönetici, danışmanlık hizmeti veren 11 danışman, STK’nda çalışan 9 yönetici, 32 akademisyen ve 10 düzenleyici ajanslardan katılımcı ile 2018 yılında yapılan bir araştırma anket çalışması sonuçları paylaşılmıştır. Araştırmaya katılan 53 şirketin hisseleri Borsa İstanbul’da (BİST) işlem görmektedir. Araştırmaya katılanların %73’ü entegre raporun gönüllülük esasına göre hazırlanması gerektiği görüşünde oldukları tespit edilmiştir. Düzenleyici/uygulayıcı kuruluşlardan ve STK’lardan ankete katılanların tamamı entegre raporlama hakkında bilgi sahibi olduklarını beyan ederken, Şekil 2’de rakamların verildiği gibi akademisyenlerin %82’sinin, yatırımcılardan % 76’sının ve şirket yöneticilerinden % 51’inin bilgi sahibi olduklarını beyan ettikleri tespit edilmiştir (Aras vd. 2019: 17).



Düzenleyici ve Uygulayıcı Kuruluşlar

STK

Akademisyenler

Yatırımcılar

Şirket Yöneticileri

Şekil 2: Entegre Raporlamaya İlişkin Bilgi Düzeyi

Kaynak: Aras ve diğ. (2019: 20).

Araştırmada katılımcılara entegre raporlamayı ilk kez hangi kaynaktan duydukları sorulduğunda öncelikle verilen isimler arasında ERTA, IIRC ve TÜSİAD yayınları geldiği tespit edilmiştir. Entegre rapor hazırlamak istemeyen şirketler, finansal olmayan bilgileri, şirketle ilgili hassas bilgi olarak düşünmekte ve paydaşlara öncelikle finansal bilgilerin verilmesi gerektiğini beyan etmektedirler. Ayrıca entegre rapor hazırlamak için kalifiye

personelerle ihtiyaç duyulduğu da belirtilmektedir. Tüm paydaş grupları analiz edildiğinde, entegre raporlamanın temel faydaları şöyle sıralanmıştır (Aras vd. 2019: 26):

- Verimlilik artışı ve maliyet avantajı,
- Daha iyi rakamlarla daha düşük sermaye maliyeti şirketin risklerini ortadan kaldırmak,
- Çevresel, sosyal ve yönetsel verileri finansal verilerle bağdaştırmak,
- Finansal sermaye kavramını daha kapsamlı ele almak,
- Şirketin uzun vadeli sürdürülebilirliğini değerlendirmesini sağlayan entegre bir zihniyet oluşturmak.

1.4. Entegre Raporlama Sürecinde Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü

Muhasebe meslek mensubu, bir işletmenin geçmiş ve cari dönem verilerini kullanarak, işletme stratejisi kapsamında ve yasalar çerçevesinde gelecek dönemlere ait sayısal verileri çeşitli yöntemlerle hesaplamakta ve planlamalar yapmaktadır. Muhasebe meslek mensupları tarafından raporlanan işletme faaliyetleri ile ilgili sonuçlar ile işletme bütçe ve planlamaları karşılaştırılıp sapmalar tespit edilerek, performans değerlendirmesi yapılmaktadır. Sonuç olarak, muhasebe meslek mensupları, Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinde açıklanan içerik öğelerine ilişkin bilgilerin tespit edilip toplanmasında ve raporlanmasında etkin rol oynamaktadır (Aracı-Yüksel, 2017: 395).

Entegre raporlama hem hesap verebilir olma hem de paydaşlara güvenilir bilgi sağlama gerekliliğini ifade eder. Bu iki unsur muhasebede entegre raporlamanın özümsemesine katkıda bulunur. Entegre raporlama, altı sermaye ögesinde (finansal, üretilmiş, entelektüel, beşeri, sosyal-ilişkisel ve doğal sermaye) değer yaratmanın merkezinde sosyal muhasebenin ön plana çıkarılmasını ifade eder. The Association Of Accountants and Financial Professionals in Business (IMA) ve The Association of Chartered Certified Accountants (ACCA)'nın belirttiğine göre; entegre raporlama hazırlık sürecinde incelenen şirketler, çok çeşitli olan faaliyetlerinin tek bir rapora bağlanması için muhasebeyi kullanmayı bir fırsat olarak kullandıkları görülmüştür. Bunu göz önünde bulundurarak, muhasebeciler entegre rapor projesinin geliştirilmesinde önemli bir rol oynama fırsatına sahiptir. Muhasebeciler, entegre raporlama yolculuğunun tetikleyicileri, projenin "şampiyonları" olabilir ve çoklu muhasebe araçları hakkındaki bilgileriyle strateji ve değer yaratma sürecinde entegre düşüncüyü yayınlamaya yardımcı olabilirler (IMA-ACCA, 2015: 21).

İşletmelerde finansal muhasebe öncelikli olmakla birlikte sosyal muhasebe, çevre muhasebesi entelektüel sermaye gibi muhasebe biliminin gerektiği yeni bilgi taleplerinin artması ve sürdürülebilirlik raporlaması alanında muhasebe meslek mensuplarına olan ihtiyacın arttığı görülmektedir. Entegre raporların hazırlanması sürecinde muhasebe meslek mensuplarının mesleki yeterlilikleri eksik kalacağı için meslek mensuplarının görevlerini etkin bir şekilde yapabilmeleri için entegre raporlama eğitimi almaları ihtiyacı da doğmaktadır.

2. LİTERATÜR

Acay (2019), tez çalışmasında Kars, Ardahan, Iğdır ve Erzurum illerinde faaliyet gösteren SMMM'lere anket uygulanmış ve entegre raporlamaya ilişkin algıları ölçülmeye çalışılmıştır. Katılımcıların %66.8'inin entegre raporlama sistemi hakkında yeterli bilgiye sahip olduklarını beyan ettikleri, entegre raporlarında çevre konularının etkili olduğu, mükellefler açısından gerekli görülmediği belirtilmektedir. Entegre raporlama hakkında bilgilerinin yeterlilik seviyesi ile ilgili sorularda muhasebecilerin bilgi sahibi olduklarını düşündükleri tespit edilmiştir. Katılımcıların büyük çoğunluğu muhasebe meslek mensupları tarafından entegre raporlamanın kısa sürede benimseneceğinin beyan edildiği çalışmada açıklanmaktadır.

Ömürbek-Kılıç (2019), çalışmalarında Isparta, Burdur ve Antalya illerine kayıtlı olan 328 SMMM, Yeminli Mali Müşavir (YMM), stajyer ve ön muhasebe elemanları katılımlı bir

anket çalışması yaparak, entegre raporlama bilgi düzeyleri tespit edilmeye çalışılmıştır. SMMM'lerin entegre raporlama hakkında bilgi sahibi oldukları ve firmaların entegre raporlamaya ihtiyaç duydukları görüşünde oldukları belirtilmektedir. Analiz sonuçlarına göre katılımcıların yaşlarına, tecrübelerine, çalıştıkları illere, cinsiyete ve eğitim düzeylerine göre entegre raporlama ile ilgili bilgi düzeylerinde farklılık olduğu belirtilmektedir.

Doğan- Acar (2019), çalışmalarında Niğde ve Aksaray illerine kayıtlı Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM)'lerin entegre raporlama hakkındaki düşüncelerine dair bir anket çalışması yapmışlardır. Araştırma sonucunda SMMM'lerin entegre rapor hazırlamanın önemli olduğunu düşündüklerini fakat bu konuda yapılmış olan çalışmaları yeterince takip etmeye fırsatlarının olmamakla birlikte, bilgi teknolojilerinin kurumsal rapor hazırlaması ve sunumu aşamalarında etkili bir şekilde olarak kullanabilme, bir işletmenin faaliyet dönemleri itibarıyla gerçekleştirdiği performansı arasında bağlantı kurarak değerlendirmesi gerektiği, entegre raporlama kavramı ile ilgili bilgiye sahip olması gerektiği, bir firma için entegre düşünce kavramının örgüt kültürü içinde oluşturulmasına gerek duyulduğuna, bir firma için entegre raporlama sayesinde iç kontrol sisteminin oluşturulmasına katkıda bulunulacağına, yönelik sorulan ifadelerle olumlu yönde katıldıkları belirtilmiştir.

Topal (2019), tez çalışmasında Bursa ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının entegre raporlamaya ilişkin farkındalık düzeyleri tespit edilmeye çalışılmıştır. Çalışmaya katılan meslek mensuplarının %44,6' sının entegre raporlama ile ilgili yeterli bilgi sahibi olmadıklarını belirtilmektedir. Meslek mensuplarının entegre raporlamaya yönelik farkındalık düzeyi ile ilgili yaş, mesleki tecrübe ve mükellef sayısı açısından anlamlı bir farklılık göstermediği tespit edilmiştir. Meslek mensuplarının entegre raporlamaya ilişkin farkındalık düzeyleri seminer veya eğitime katılma açısından farklılık gösterdiği belirtilmektedir.

Aracı-Yüksel (2017), çalışmalarında öncelikle entegre raporlama hakkında SMMM'lerin durumu ve entegre raporlama eğitiminin şekli ve yeri irdelenmiş ve Güney Afrika'da entegre raporlama içerikli eğitim veren üniversitelerin müfredat içerikleri irdelenerek, Türkiye'deki yüksek öğretim kurumları için bir müfredat taslağı oluşturulmaya çalışılmıştır. Entegre raporlamada kurumların finansal ve finansal olmayan verileri, cari dönem, geçmiş ve gelecek dönem verileri ile bağlantı kurularak şekilde hazırlandığı için geleneksel raporlama çeşitlerinden farklılık göstermektedir. Dolayısıyla muhasebe meslek mensuplarının mesleki fonksiyonlarının da entegre raporlama eğitimi ile de farklılaşacağı belirtilmektedir.

Solak vd. (2017), çalışmasında Aydın ve Malatya illerinde kayıtlı olan SMMM'ler üzerinde bir anket uygulamış ve meslek mensuplarının entegre raporlama hakkındaki düşünceleri sorulmuştur. Araştırma verileri sadece frekans değerleri üzerinden yorumlanmış, elde edilen verilere göre meslek mensuplarının entegre raporlama ile ilgili bilgilerinin ve farkındalık düzeylerinin yetersiz düzeyde olduğunu belirttikleri frekans sonuçlarına göre belirtilmiştir.

Fakoya (2015) çalışmasında, Güney Afrika'da King III sürdürülebilirlik raporlama girişimini hakkında öğrencilere verilen muhasebe eğitiminin içeriği incelenmiştir. Çalışmasında sürdürülebilirlik raporlaması ile ilgili muhasebe fakültelerinde verilen muhasebesi eğitiminin, bir parçası olması gerektiği belirtilmiştir. Akademisyenlerin de bu konu ile ilgili konuları müfredata dahil etmeleri gerektiği belirtilmektedir. Kurumların finansal ve finansal olmayan bilgilerini değerlendirecek bilgi ve beceriye sahip mezunların yetiştirilmesi ile işletmelerin yıllık entegre raporların hazırlanmasında katkı sağlanacağı belirtilmektedir. Sonuç olarak Güney Afrika üniversite eğitiminde entegre raporlama ile ilgili konuların muhasebe programı müfredatına eklenmesinin fayda sağlayacağı belirtilmiştir.

3. YÖNTEM

3.1. Araştırmanın Amacı

İşletmelerde finansal raporların hazırlanmasında önemli görevi olan muhasebe meslek mensuplarının finansal raporlamayı da içeren bir raporlama çeşidi olan entegre raporlamaya ilişkin farkındalık düzeyinin tespit edilmesidir.

3.2. Araştırmanın Önemi

Türkiye’de entegre raporlama yapan kurum sayısının artması ve kurumlarda entegre raporların verimli bir şekilde hazırlanabilmesi için, muhasebe meslek mensuplarının konu hakkında farkındalıklarının artırılması gerekmektedir. Türkiye’de özellikle büyük illerde faaliyet gösteren firmalar olmakla birlikte, kamu kurumları ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlar da entegre rapor hazırlama konusuna önem vermeye başlamışlardır. Küreselleşme ile birlikte raporlama şekilleri de değişmekte, uluslararası alanda faaliyet gösteren firmalar ve devlet kuruluşları artık kaçınılmaz bir şekilde bazen gönüllü olarak bazen de zorunluluktan yeni raporlama şekillerini uygulamak durumunda kalabilmektedir.

3.3. Evren ve Örneklem

Araştırmanın evrenini, İzmir ilinde faaliyet gösteren serbest muhasebeci mali müşavirler oluşturmaktadır. Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB)’un üye istatistiklerine göre 2020 Ekim ayında kayıtlı olan ve serbest olarak çalışan meslek mensubu sayısı 3855 olarak görülmekle birlikte, Bununla birlikte bu sayının içinde meslekte aktif olarak çalışmayanlar da dahil olup, sayılar oda sayfasında belirtilmemektedir. Odaya kayıtlı ve aktif çalışmakta olan tüm mali müşavirlere anketler mail olarak gönderilmiş, gönüllü olarak ve eksiksiz cevaplandırılmış olan 107 anket değerlendirmeye alınmıştır.

3.4. Araştırma Verilerinin Toplanması

Araştırmada gerekli verilerin toplanması için birincil veri toplama yöntemlerinden biri olan anket yöntemi kullanılmıştır. Birincil veriler, araştırmacının ihtiyacı olan verileri değişik yöntemler kullanarak kendisinin toplaması ile elde edilen verilerdir (Altunışık vd. 2005). Araştırmada evren olarak İzmir ili seçilmiş olup, İzmir ilindeki Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası’na kayıtlı muhasebe meslek mensuplarının entegre raporlamaya ilişkin bilgi, beklenti ve farkındalıklarını ölçebilmek adına hazırlanan sorulara verdikleri cevaplar anket yöntemi ile internet üzerinden toplanmıştır. Ankette yer alan 5’li Likert ölçekle hazırlanan soruların bir kısmı Ömürbek-Kılınc (2019) çalışmasında kullanılan ölçekten derlenmiş, bir kısmı tarafımızca hazırlanmıştır. Elde edilen veriler IBM SPSS 21 programında frekans değerleri, t- Testi ve One-Way Anova Testi yardımıyla analiz edilmiştir.

Anket soruları iki bölümden oluşmakta olup, birinci bölümde meslek mensuplarının entegre raporlama hakkında düşüncelerini ve farkındalık düzeylerini tespit edebilmek üzere 5’li Likert ölçeği (5: Kesinlikle Katılıyorum, 4: Katılıyorum, 3: Kararsızım, 2: Katılmıyorum, 1: Kesinlikle Katılmıyorum) kullanılarak sorulan 25 adet soru, ikinci bölümde demografik özellikleri tespit etmek üzere 4 adet soru sorulmuştur.

Verilerin toplanmasında kullanılan anket formu için Etik Kurul izni Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi Etik Kurulu’nun 21.10.2020 tarihli ve 11 sayılı toplantısının 5 nolu kararı ile oybirliği ile verilmiştir.

3.5. Araştırmanın Varsayımları ve Sınırlılıkları

Çalışmada ankete katılım gösteren mali müşavirin anket formunda yer alan ifadeleri doğru bir şekilde algıladıkları ve cevaplandıkları varsayılmaktadır.

Çalışma; araştırmada kullanılan ölçek ve değişkenler kapsamında İzmir’de çalışan bağımsız mali müşavirlerin görüşleriyle sınırlıdır. Ayrıca anketlerin toplandığı dönemde yaşanan pandemi sürecinin anket cevaplanma oranını önemli ölçüde etkilediği düşünülmektedir.

4. BULGULAR VE YORUMLAR**4.1. Tanımlayıcı İstatistik Bilgiler**

Katılımcıların entegre raporlama hakkındaki bilgi ve algı düzeylerini tespit edebilmek için Likert ölçeği ile sorduğumuz yirmi beş adet ifadeye verilen cevapların sonuçları Tablo 1’de görülmektedir. Sorduğumuz yirmibeş adet ifadede en fazla olumlu cevap alan ifade “İşletme tarafından hazırlanan raporlar sadece geçmişe yönelik değil geleceğin tahminine ilişkin veriler de içermelidir” ifadesi (4,48) ortalama almıştır. Katılımcı meslek mensuplarının işletmeler tarafından hazırlanmakta olan raporların geleceğe yönelik bilgiler de vermesi gerektiğine yüksek düzeyde katıldıkları söylenebilir. En az olumlu katılım alan ifade ise (1,85) ortalama alan “Türkiye’de tüm şirketler şu anda entegre rapor hazırlayabilecek potansiyelindedir” ifadesi olmuştur.

Tablo 1: Entegre Raporlama İle İlgili İfadelere Verilen Cevaplar

	1	2	3	4	5	AO
Entegre Raporlama İle İlgili İfadeler						
1.Finansal olmayan raporlar hakkında bilgi sahibiyim.	6	15	22	43	21	3,54
2.Sürdürülebilirlik raporları hakkında bilgi sahibiyim.	9	14	23	47	14	3,40
3.Kurumsal raporlamanın en son versiyonu olan entegre raporlama hakkında bilgi sahibiyim.	13	25	22	40	7	3,03
4.İşletme tarafından hazırlanan raporlar sadece geçmişe yönelik değil geleceğin tahminine ilişkin veriler de içermelidir.	1	4	3	34	65	4,48
5.İşletme olası risk ve fırsatlara karşılık verecek stratejilerini de raporlarında sunmalıdır.	0	3	6	46	52	4,37
6.İşletmeler kurumsal sürdürülebilirliklerini sağlamak amacıyla ekonomik amaçlarını, sosyal ve çevresel amaçlarla birlikte dengeleyerek oluşturmalıdır.	0	3	7	58	39	4,24
7.Türkiye’de hisseleri Borsa İstanbul’da işlem gören işletmeler zorunlu olarak entegre rapor hazırlamalıdır.	3	2	11	41	50	4,24
8.BOBİ FRS’ye tabi olan işletmeler zorunlu olarak entegre rapor hazırlamalıdır.	1	12	24	45	25	3,76
9.KOBİ statüsündeki işletmeler zorunlu olarak entegre rapor hazırlamalıdır.	5	29	30	34	9	3,12
10.İşletmelerin iyi bir itibar elde etmek için faaliyetlerinin sosyal, çevresel ve ekonomik etkilerini tespit etmesi, izlemesi ve raporlaması gereklidir.	1	5	7	57	37	4,16
11.Bir işletmenin finansal ve finansal olmayan performans göstergeleri arasında bağlantı olmalıdır.	1	5	16	52	33	4,04
12.Entegre raporlamanın bir gün Türkiye’de tüm şirketler tarafından kullanılacağını düşünüyorum.	6	20	22	34	25	3,49
13.Dünyada ticaretin önündeki engellerin kalkması ile çok ortaklı büyük şirket yapılanmaları ve sermaye pazarlarının ortaya çıkması sonucunda entegre raporlamaya olan ihtiyaç ortaya çıkarmıştır.	3	5	16	52	31	3,96
14.Finansal sermayenin diğer beş sermaye ögesi ile olan bağlantısı hakkında bilgi sahibiyim. (Finansal Sermaye, üretilmiş sermaye, fikri sermaye, sosyal ve ilişkisel sermaye, insan sermayesi ve doğal sermaye)	6	12	26	46	17	3,52
15.Şirketlerde aşırı üretim hırsı sonucunda entegre raporlama ihtiyacını oluşturmuştur.	6	31	37	25	8	2,98
16.Şirketlerde yabancı kaynak kullanımının artışı entegre raporlama ihtiyacını ortaya çıkarmıştır	0	20	22	45	20	3,61
17.Şirketlerde mali suçların artışı entegre raporlama ihtiyacını ortaya çıkarmıştır.	4	27	30	25	21	3,30
18.Entegre raporlamanın bir işletme için gerekli olduğunu düşünüyorum.	0	10	14	59	24	3,91

19.Finansal raporlar tek başına işletmelerin geleceğine ışık tutmada yetersiz kalmaktadır.	1	11	15	55	25	3,86
20.Yerel raporlama yerine küresel raporlamaya ihtiyaç bulunmaktadır.	2	21	42	28	14	3,29
21.Zorunlu hazırlanan finansal tablolar işletme hakkında karar almak için yeterlidir.	12	50	18	24	3	2,59
22.Günümüzde işletmeler toplum ihtiyaçlarını ön plana alan sosyal değerlere yönelmektedir. İşletmeler de geleceğe yönelik nasıl değer yarattığını açıklamak amacıyla entegre rapor hazırlamalıdır.	3	9	19	63	13	3,69
23.Türkiye’de SPK’ya tabi şirketler şu anda entegre rapor hazırlayabilecek potansiyeldedir.	4	15	26	43	19	3,54
24.Türkiye’de tüm şirketler şu anda entegre rapor hazırlayabilecek potansiyeldedir.	44	43	14	4	2	1,85
25.Gönüllülük esasına dayalı tüm raporların zorunlu olarak hazırlanması taraftarıyım.	16	36	30	21	4	2,64

Meslek mensuplarının Türkiye’deki tüm şirketlerin entegre rapor hazırlama potansiyelinde henüz olmadıkları düşüncesine sahip oldukları görülmektedir. “Gönüllülük esasına dayalı tüm raporların zorunlu olarak hazırlanması taraftarıyım” ifadesinin (2,64) ortalama aldığı, meslek mensuplarının çoğunluğunun bu ifadeye katılmamakta veya kararsız kaldığı görülmektedir.

Tablo 2’de görüldüğü gibi araştırmaya katılan meslek mensuplarının % 78,5’i erkek % 21,5’i kadın olup, % 49,5’i 0-20 yıl arası tecrübeye sahip iken % 50,5’i de 21 yıl ve üzerinde tecrübeye sahip olduklarını beyan etmişlerdir. Katılımcıların yaklaşık % 73’ü lisans mezunudur. 25-35 yaş aralığında olan meslek mensubu oranı % 19,6, 36-45 yaş arasında olan % 41,1 ve 45 yaşın üstünde olduğunu belirtenlerin oranı ise % 39,3’tür.

Tablo 2: Katılımcıların Demografik Dağılım Sonuçları

Cinsiyet	F	%	Tecrübe	F	%
Kadın	23	21,5	0-20 yıl	53	49,5
Erkek	84	78,5	21 yıl ve üzeri	54	50,5
Toplam	107	100,0	Toplam	107	100,0
Eğitim	F	%	Yaş	F	%
Lise-Önlisans	1	,9	25-35	21	19,6
Lisans	78	72,9	36-45	44	41,1
Lisansüstü	28	26,2	46 ve üzeri	42	39,3
Toplam	107	100,0	Toplam	107	100,0

4.2.Güvenilirlik Düzeyi

Araştırmada kullanılan ifadelerin güvenilirliklerini test etmek için Cronbach Alpha katsayısına bakılmıştır. Yapılan güvenilirlik testine göre yirmi beş Likert sorusunda Cronbach Alpha değeri 0,868 olarak belirlenmiştir. Sosyal bilimlerde Cronbach Alpha değerinin %60 üzerinde olması yeterli görülmektedir. Araştırmada ulaşılan güvenilirlik düzeyi aşağıda verilen değerlendirmeye göre güvenilirliğin yüksek derecede güvenilir olduğu görülmektedir (Kayış, 2018, s. 405):

- 0,00 ≤ α ≤ 0,40 ise güvenilir olmayan ölçek,
- 0,40 ≤ α ≤ 0,60 ise ölçek düşük güvenilirlikte olan ölçek,
- 0,60 ≤ α ≤ 0,80 ise güvenilir ölçek,
- 0,80 ≤ α ≤ 1,00 ise yüksek derecede güvenilir ölçektir.

4.3. Analiz Sonuçları

Araştırmada test edilen hipotezler aşağıda verilmektedir.

H₁: Tecrübelerine göre muhasebe meslek mensuplarının entegre raporlama hakkındaki görüşlerinde farklılık vardır.

H₂: Cinsiyete göre muhasebe meslek mensuplarının entegre raporlama hakkındaki görüşlerinde farklılık vardır.

H₃: Yaşlarına göre muhasebe meslek mensuplarının entegre raporlama hakkındaki görüşlerinde farklılık vardır.

Tecrübe, cinsiyet ve yaş değişkenlerine göre oluşturulan hipotezlerin test sonuçları çok fazla yer kaplayacağı için sadece hipotez sonucu kabul olanlar tablolarda gösterilmiştir. Tecrübe değişkeni hipotez sonuçları Tablo 3'te görülmektedir. Üç ifadede 0-20 yıl tecrübesi olan meslek mensupları ile 21 yıl ve üzeri tecrübesi olduğunu belirten meslek mensuplarının aralarında istatistiki anlamlı farklılık olduğu t testi sonucunda elde edilmiştir. Üç ifadeye de daha çok tecrübesi olan meslek mensupları daha az tecrübesi olan meslek mensuplarına kıyasla daha fazla katılıyorum veya kararsızım cevapları vermiştir.

Tablo 3: Tecrübe Değişkenine Göre Independent Sample T-Testi Sonuçları

İfadeler	Tecrübe	N	\bar{x}	SS	Sig	P
17.Şirketlerde mali suçların artışı entegre raporlama ihtiyacını ortaya çıkarmıştır.	0-20 yıl	53	3,64	1,128	0,352	,002*
	21 yıl ve üzeri	54	2,96	1,098		,002
18.Entegre raporlamanın bir işletme için gerekli olduğunu düşünüyorum.	0-20 yıl	53	4,08	,781	0,111	,042*
	21 yıl ve üzeri	54	3,74	,894		,042
20.Yerel raporlama yerine küresel raporlamaya ihtiyaç bulunmaktadır.	0-20 yıl	53	3,51	,953	0,432	,022*
	21 yıl ve üzeri	54	3,07	,988		,022

p<0.05

Tablo 4: Cinsiyet Değişkenine Göre Independent Sample T-Testi Sonuçları

İfadeler	Cinsiyet	N	\bar{x}	SS	Sig	P
1.Finansal olmayan raporlar hakkında bilgi sahibiyim.	Kadın	23	3,00	1,128	,896	,009*
	Erkek	84	3,69	1,086		,013
2.Sürdürülebilirlik raporları hakkında bilgi sahibiyim.	Kadın	23	2,91	,996	,465	,019*
	Erkek	84	3,54	1,135		,014
23.Türkiye’de SPK’ya tabi şirketler şu anda entegre rapor hazırlayabilecek potansiyeldedir.	Kadın	23	3,00	,953	,663	,005*
	Erkek	84	3,69	1,041		,005

p<0.05

Cinsiyet değişkeni için oluşturulan hipotezin t testi sonuçları Tablo 4'te görülmektedir. Üç ifadede kadın ve erkek meslek mensupları arasında istatistiki anlamlı fark olduğu tespit edilmiştir. “Finansal olmayan raporlar hakkında bilgi sahibiyim” ifadesine verilen cevapların ortalamalarına bakıldığında kadın meslek mensuplarının (3,00) kararsızım, erkek meslek mensuplarının ise (3,69) ortalama sonucu ile kararsızım ve katılıyorum seçenekleri arasında kaldıkları görülmektedir. “Türkiye’de SPK’ya tabi şirketler şu anda entegre rapor hazırlayabilecek potansiyeldedir” ifadesine verilen cevaplara bakıldığında kadın meslek mensuplarının bu ifadeye yine kararsız kaldıkları, erkek meslek mensuplarının da yine (3,69) ortalama ile kararsızım ve katılıyorum seçenekleri arasında kaldıkları görülmektedir.

Tablo 5: Yaş Değişkenine Göre Anova ve Scheffe Testi Sonuçları

İfadeler	Anova Testi Sonuçları						Scheffe Testi Sonuçları				
	Yaş** Grupları	N	\bar{x}	SS	F	p	Karşılaştırmalı Gruplar	Ort. Fark	p		
17. Şirketlerde mali suçların artışı entegre raporlama ihtiyacını ortaya çıkarmıştır	1.Grup	21	3,71	1,102	3,693	0,28	1.Grup	2.Grup 3.Grup	,282 ,762*	,643 ,046	
	2.Grup	44	3,43	1,169			2.Grup	1.Grup 3.Grup	-,282 ,479	,643 ,150	
	3.Grup	42	2,95	1,103			3.Grup	1.Grup 2.Grup	-,762* -,479	,046 ,150	
	20. Yerel raporlama yerine küresel raporlamaya ihtiyaç bulunmaktadır.	1.Grup	21	3,90			,944	1.Grup	2.Grup 3.Grup	,518 1,024*	,111 ,000
		2.Grup	44	3,39			,920	2.Grup	1.Grup 3.Grup	-,518 ,505*	,111 ,044
		3.Grup	42	2,88			,916	3.Grup	1.Grup 2.Grup	-1,024* -,505*	,000 ,044

* $p < 0,05$, * Aralarında anlamlı farklılık olan gruplar.

**1.Grup:25-35 Yaş Arası, 2.Grup: 36-45 Yaş Arası, 3.Grup: 46 Yaş ve Üzeri,

Anova ve Scheffe Testi sonuçları Tablo 5'te görülmektedir. “Şirketlerde mali suçların artışı entegre raporlama ihtiyacını ortaya çıkarmıştır” ve “Yerel raporlama yerine küresel raporlamaya ihtiyaç bulunmaktadır” ifadelerinde Anova testi sonucunun $p \leq 0,05$ olduğu görülmektedir. Bu iki ifadede gruplar arasında farklılık olduğu sonucunu vermektedir. Hangi gruplar arasında farklılık olduğunun tespiti için Scheffe Testi uygulanmıştır. Bu test sonucunda da “Şirketlerde mali suçların artışı entegre raporlama ihtiyacını ortaya çıkarmıştır” ifadesi için 1.grup (25-35 yaş) ve 3. grup (46 yaş ve üzeri) arasında 1.grup lehine istatistiki anlamlı farklılık olduğu ve P değeri $p \leq 0,05$ olmasıyla birlikte görülmektedir. Bu ifadede gruplamada yaşça en genç olan meslek mensupları ile en yaşlı olan grupta olan meslek mensupları arasında farklılık olup, genç grup bu ifadeye daha fazla olumlu katılım göstermiştir.

“Yerel raporlama yerine küresel raporlamaya ihtiyaç bulunmaktadır” ifadesinde de 1.grupla (25-35 yaş) 3.grup (46 yaş ve üzeri) arasında ve 2.grupla (36-45 yaş arası) 3.grup (46 yaş ve üzeri) arasında istatistiki anlamlı farklılık olduğu tespit edilmiştir. Bu ifadede hem 25-35 yaş arası hem de 36-45 yaş arası olan meslek mensuplarının 46 yaş ve üzeri olan meslek mensuplarıyla aralarında farklılık olup, yaşça en oldun grupta olan meslek mensuplarının bu ifadeye daha fazla katılmadığı yönde cevaplar verdiği görülmüştür. Yaşça büyük olan meslek mensupları küresel raporlamaya henüz hazır olunmadığı ya da gerek olmadığı düşüncesinde olabilirler.

5. SONUÇ ve TARTIŞMA

Araştırma sonucunda meslek mensuplarının entegre raporlama hakkında yeterince bilgi sahibi olmadıkları tespit edilmiştir. İşletme tarafından hazırlanan raporların sadece geçmişe yönelik değil gelece yönelik tahminlere ilişkin veriler de içermesi gerektiğini düşündüğünü belirten meslek mensupları ayrıca işletmelerin paydaşları gözünde itibarlarını arttırması için faaliyetlerinin sosyal, çevresel ve ekonomik etkilerini tespit edebilmesi, değerlendirmesi ve raporlaması gerektiği düşüncesinde olduklarını belirtmişlerdir. Meslek mensuplarının entegre raporlama hakkında algı ve bilgi düzeyleri hakkında fikir edinmek üzere sorulan yirmi beş adet ifadede tecrübeleri açısından üç, cinsiyetlerine göre üç ve yaşlarına göre iki ifadede aralarında istatistiki anlamlı farklılık olduğu, diğer ifadelerde ise aralarında istatistiki farklılık olmadığı tespit edilmiştir.

Finansal tablolar şirketler tarafından kamuyu aydınlatma ve şeffaflık sağlamak amacıyla oluşturulmaktadır. Entegre raporların, kabul görmüş genel bir çerçevesi olmakla birlikte, Türkiye’de entegre rapor hazırlanması gönüllülük esasına göre yapılmaktadır. Türkiye’de şirketlerin çoğunluğu entegre raporlamayı zor ve masraflı olarak görmektedir. Özellikle

BİST’te işlem gören firmaların sürdürülebilirlik raporları hazırlamaya yönelik bir altyapı oluşturmaya çalıştıkları görülmekle birlikte, Türkiye’de entegre raporların zorunlu olarak hazırlanmasına geçişin kısa bir süre içinde olası olmadığı görünmektedir. Ancak uzun vadede firmaların değerlendirilmesinde finansal raporlarla birlikte finansal olmayan raporlarının da öneminin anlaşılacağı gözle bakılmaktadır.

Entegre raporlama ile şirketlerden daha nitelikli bilgi sağlanacağı ve şirketler ve paydaşlar için önemli katkı sağlanacağı düşüncesi gün geçtikçe Türkiye’de artmaktadır. Yatırımcı güveninin önemli olduğu gelişmekte olan piyasalarda yatırım kararlarının temelini doğru, şeffaf ve kaliteli bilgi sağlamaktadır. Entegre raporlama ile yatırımcılar kararlarını daha etkili ve verimli bir şekilde alabileceklerdir. Entegre raporlama şirketlerin kurum içi değer yaratmalarını sağlamaya katkıda bulunmaktadır. Entegre raporların kalitesinin artması için şirketlerin üst düzey yöneticilerinin entegre düşünme bilincine sahip olmaları önemlidir.

Türkiye’de entegre raporlamanın duyulması ve yaygınlaştırması için çaba gösteren kurumların başında gelen ERTA’nın rapor hazırlama aşamasında şirketlere destek vermesi ve bu amaçla projeler oluşturması, eğitimler düzenlemesi önerilmektedir. Üniversitelerde konuyla ilgili lisans ve lisansüstü bölümlerin müfredat programlarında entegre düşünme ve değer yaratma konularının dahil edilmesi önerilmektedir. Eğitim programlarına yapılacak eklemeler entegre raporların hazırlanması sürecinde çalışacak kalifiye çalışan sayısının ve raporların içerdiği bilgileri değerlendirebilme kabiliyetlerine sahip olan paydaş sayısının artmasına katkıda bulunacaktır.

Kurumlar tarafından entegre rapor ve sürdürülebilirlik raporlaması gibi bütünleşik raporların hazırlanmasında nitelikli danışmanlık yapabilecek kurumların artması desteklenmelidir. Bütünleşik raporlamada raporların güvenilirliği de önemlidir ve bunu sağlamak için mekanizmalar oluşturulması gerekir. Türkiye entegre raporlamada daha yeni olan ülkelerden biri olmakla birlikte entegre raporlamanın yaygınlaşması için yasal düzenlemelerin şimdiden oluşturulması raporların yaygınlaşmasına katkı sağlayacaktır.

Entegre rapor hazırlama sürecinde muhasebe meslek mensupları ve denetçilerin özellikle finansal olmayan konuların raporlanması ile ilgili bilgi ve yeteneklerini arttırmaları gerekecektir. Muhasebe eğitiminde muhasebe konularının dışında kurumların iş süreçleri ile ilgili diğer konularda da bilgi sahibi olan, entegre düşünce yönlerini geliştiren bir müfredatla eğitilmiş öğrenciler yetiştiremeye de eğitim kurumlarının önem verilmesi gerekmektedir.

KAYNAKLAR

Acay, T. (2019). Entegre Raporlamanın İşletme Sürdürülebilirliği Üzerine Etkisi: Kars, Ardahan, Iğdır ve Erzurum İllerinde Faaliyet Gösteren SMMM'lerin Algı Düzeyleri. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Kafkas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Kars.

Altınay, A., Mercan, N., Aksanyar, Y. ve Sert, S. (2012). İşletme Körlüğü, Silo Sendromu Ve Çözüm Önerisi Olarak Örgütsel Zeka. Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi, 4 (1), 13-19, <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/151000>.

Altunışık, R., Coşkun, R., Bayraktaroğlu, S., ve Yıldırım, E. (2005). Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri. Sakarya Kitabevi. Adapazarı.

Aracı, H. ve Yüksel, F. (2017). Entegre Raporlamada Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü Ve Muhasebe Müfredatlarında Entegre Raporlama. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 19(2), 389-414.

Aras, G., Özsözgün Çalışkan, A., Esen E., Kutlu Furtuna, O. (2019). Integrated Reporting in Turkey: Current Situation, Stakeholders’ Perceptions And Expectations. ACCA, CFGS, KPMG.

http://www.entegreraporlamatr.org/en/images/pdf/Integrated_Reporting_in_Turkey_2018_Research.pdf (08.09.2020).

Doğan, Z. ve Acar, A. (2019). Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlerin Entegre Rapor Uygulamaları Sürecinde Mesleki Yetkinliklerinin Tespitine İlişkin Bir Araştırma. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 18(56), 25-48.

Eccles, R. G. and Armbrester, K. (2011). Integrated Reporting in the Cloud. *IESE Insight. First Quarter* (8), 13-21.

ERTA, (2016). Entegre Raporlama Nedir? <http://www.entegreraporlamatr.org/tr/entegre-raporlama/entegre-raporlama-nedir.aspx> (12.09.2020).

Fakoya, M. B. (2015). Developing Skilled Accounting Graduates Through Sustainability Accounting Education for Improved Sustainability Reporting in South Africa: challenges and prospects. *economics, J Economics*, 6(2), 140-148.

ICPAS, IIRC. (2013). The Future of Corporate Reporting. ICPAS-IIRC Roundtable Special Report. <http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2013/06/ICPAS-IIRC-Roundtable-Report.pdf> (14.09.2020).

IIRC (2013). Entegre Raporlama. <https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2015/03/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-Turkish.pdf> (14.09.2020).

IMA-ACCA, (2015). From Share Value To Shared Value: Exploring The Role of Accountants in Developing Integrated Reporting in Practice. <https://www.imanet.org/-/media/0ac7971304674a8fba77572b4841aabf.ashx> (12.09.2020).

IoDSA, (2016). King IV Report on Corporate Governance For South Africa 2016 https://cdn.ymaws.com/www.iodsa.co.za/resource/collection/684B68A7-B768-465C-8214-E3A007F15A5A/IoDSA_King_IV_Report_-_WebVersion.pdf (15.09.2020).

İş Dünyası ve Sürdürülebilir Kalkınma Derneği (SKD), (2018). Reporting Matters SKD Türkiye 2018 Raporu, <http://www.skdturkiye.org/files/yayin/skd-turkiye-reporting-matters-2018.pdf> (11.09.2020).

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

Kayış, A. (2008). Güvenilirlik Analizi. Ş. Kalaycı (Dü.) içinde, *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri* (8 bs., 404-409). Ankara: Dinamik Yayınları.

Mert H. ve Kamalak, İ. (2019). Entegre Raporlama, Önemi ve Bir Uygulama. *Vergi Dünyası Dergisi*, 39, S: 460, 24-33.

Ömürbek, V. ve Kılınç, Z. (2019). Muhasebe Meslek Mensuplarının Entegre Raporlamaya İlişkin Farkındalık Düzeylerinin Belirlenmesi: Göller Bölgesinde Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finans Araştırmaları Dergisi*, 1 (2): 157-182.

Resmî Gazete (2011). Ticaret Kanunu (TTK), Tarih: 14.02.2011, Sayı: 27846, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=6102&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5>

Resmî Gazete (2012). Şirketlerin Yıllık Faaliyet Raporunun Asgari İçeriğinin Belirlenmesi Hakkında Yönetmelik, Tarih: 28.08.2012, Sayı: 28395, <https://www.mevzuat.gov.tr/Mevzuat?Mevzuatno=16547&MevzuatTur=7&MevzuatTertip=5>

Saban, M., Vargün, H. ve Gürkan, S. (2017). Yatırımcılara Bilgi Sağlama Aracı Olarak Entegre Raporlama. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 19 (4), 915-936.

Solak, B., Gönen, S. ve Rasgen, M. (2017). Muhasebe Meslek Mensuplarının Entegre Raporlamaya İlişkin Farkındalık Düzeylerinin Belirlenmesine Yönelik Bir Alan Araştırması. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 19(1), 166-188.

Topal, Y. (2019). Muhasebe Meslek Mensuplarının Entegre Raporlamaya İlişkin Farkındalık Düzeylerinin Tespiti: Bursa İli Örneği. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Sakarya Üniversitesi İşletme Enstitüsü. Sakarya.

Türkiye İşveren Sendikaları Konfederasyonu (TİSK) (2016). Herkes İçin Kurumsal Sosyal Sorumluluk Projesi Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlaması. Ulusal İnceleme Raporu, <http://csrforall.eu/tr/icerik/reports/CSR-Ulke-Analiz-RaporuTR-190116.pdf> (11.09.2020).

TÜRMOB, (2020). Üye İstatistikleri, <https://www.turmob.org.tr/istatistikler/9ce9f5a8-3697-48a0-b4ef-946ca9558f32/calisanlarin-kutuge-kayitli-olanlar---olmayanlar-tablosu> (01.11.2020).

Yüksel, F. (2017). Entegre Raporlama, Türk İşletmelerinin Entegre Raporlamaya Bakışı Üzerine Bir Araştırma. Yayınlanmış Doktora Tezi. Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Manisa.

Ek1: Entegre Rapor Yayımlayan Kurumlar ve Yayınladıkları Dönemler

Kamu Kurumları	Yıllar	Özel Sektör	Yıllar	Sivil Toplum Kuruluşları	Yıllar	Yerel Yönetimler	Yıllar	Düzenleyici Denetleyici Kurumlar	Yıllar
Vakıfbank	2019	Garanti BBVA	2017 2018 2019	Argüden Yönetişim Akademisi	2015 2016 2017 2018 2019	Kadıköy Belediyesi	2018	Borsa İstanbul	2017 2018 2019
Ziraat Bankası	2019	Türkiye İş Bankası	2018 2019	Türkiye Eğitim Gönüllüleri Vakfı	2018 2019				
YTÜ Finans Kurumsal Yönetim ve Sürdürülebilirlik Merkezi	2017	Türkiye Sınai Kalkınma Bankası	2016 2017 2018 2019						
Yıldız Teknik Üniversitesi	2018	Adana Çimento	2016 2018 2019						
		Aslan Çimento	2016 2018 2019						
		Çimsa	2016 2017 2018 2019						
		Nuh Çimento	2017 2018 2019						
		Oyak Maden Metalürji Grubu	2019						