

GELENEKSEL RAPORLAMADAN ENTEGRE RAPORLAMAYA GEÇİŞ*

Dr. Öğr. Üyesi Aysel GÜNEY**

Derleme Makalesi / Review Article

Muhasebe Bilim
Dünyası Dergisi
Özel Sayı 2018; 20, ös614- ös627

ös
614

ÖZ

Finansal raporlar aracılığıyla sunulan finansal bilgiler günümüz itibariyle yetersiz kalmaktadır. Yatırımcılar finansal bilgiler yanında sosyal, çevresel ve yönetsel açılarından da işletmelerin karar, uygulama ve stratejileri hakkında bilgi sahibi olmak istemektedirler. İşletmelerin performansının değerlendirilebilmesi için finansal raporlara ilave olarak finansal olmayan raporlara da ihtiyaç duyulmaktadır. Entegre raporlama ile işletmeler kurumsal şeffaflık çerçevesinde finansal olan ve olmayan bilgileri daha güvenilir, daha kaliteli ve daha sistematik bir şekilde hissedarlara, potansiyel yatırımcılara ve topluma ulaştırabilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Finansal Raporlama, Entegre Raporlama

JEL Sınıflandırması: M41

TRANSITION TO AN INTEGRATED REPORT FROM TRADITIONAL REPORT

ABSTACT

Financial information presented through financial reports is insufficient today In addition to financial information, investors want to be informed about the decisions, practices and strategies of their businesses from social, environmental and managerial perspectives. In addition to financial reports, non-financial reports are also needed to assess the performance of the business With integrated reporting, businesses can let investors and collectors have financial andnon-financial information in a more reliable,better,quality and in a more systematic way.

* Makale gönderim tarihi: 24.06.2018; kabul tarihi: 01.08.2018

Bu çalışma, 13-15 Eylül 2018 tarihlerinde MODAV tarafından Nevşehir’de düzenlenen 15. Uluslararası Muhasebe Konferansı’nda bildiri olarak sunulmuş ve alınan eleştiriler dikkate alınarak yeniden hazırlanmıştır.

** Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu Muhasebe Denetim Bölümü, aysel.guney@bilecik.edu.tr, orcid.org/0000-0001-7017-8435

Atıf: Güney, A. (2018). Geleneksel raporlamadan entegre raporlamaya geçiş. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20 (Özel Sayı), ös614- ös627

Within the framework of corporate transparency.

Keywords: Financial Reporting, Integrated Reporting

JEL Classification: M41

1. GİRİŞ

21. yüzyılın getirdiği globalleşme süreci ile işletmelerin faaliyetleri dünya genelinde geniş bir alana yayılmıştır. Bu da, işletmeler arasında yeterli ve güvenilir finansal bilgi akışının önemini bir kat daha artırmıştır. Geleneksel ekonomi içerisindeki işletmelerde değer üreten faktörler daha çok maddi varlıklardan oluşurken, günümüzde bu faktörlerin maddi olmayan varlıklardan oluştuğunu görmekteyiz. Geleneksel ekonominin kullanıldıkça tükenen üretim faktörleri yerine, kullanıldıkça ve paylaşıldıkça artan büyüyen, bilgi ve entellektüel varlıklar işletmelere değer katan ana unsurlar olarak karşımıza çıkmaktadır.

ÖS
615

Geleneksel muhasebe ve raporlama sistemi modern işletmelerin temel dinamiği olan bilgi ve entellektüel sermayeyi değerlemede ve raporlamada yetersiz kalmıştır. Günümüzde yatırımcılar finansal bilgiler yanında sosyal, çevresel ve yönetsel açılardan da şirketin karar, uygulama ve stratejileri hakkında bilgi sahibi olmayı talep etmektedirler. Ayrıca günümüzde artık şirketlerin finansal olmayan bilgileri yalnızca o şirketin yatırımcı veya potansiyel yatırımcılarını ilgilendirmemekte, toplumun diğer tüm kesimlerini de ilgilendirmektedir.

Günümüz iş dünyasında küreselleşme ve kurumsal yönetim perspektifine dayalı olarak paydaşların bilgi ihtiyacı giderek artmış, sürdürülebilirlik çerçevesinde yenilikçi kurumsal raporlama yaklaşımları ortaya çıkmıştır (Holder-Webb ve diğerleri 2008; HolderWebb ve diğerleri 2009; Frias-Aceituno ve diğerleri 2014).

Hazırlanan geleneksel raporların karmaşık hale gelmesi, okunabilirliği, anlaşılabilirliği ve nihai olarak karar süreçlerinde kullanılabilirliği paydaşlar açısından etkin kullanımı engellemiş; kolaylık sağlama bir yana içinden çıkılmaz bir bilgi yığını halini almıştır (Clarkson ve diğerleri 2004). Hazırlanan raporların, raporu kullanan paydaşın aradığını kolayca ve net bir şekilde bulabilmesi üzerine kurgulanması gerekmektedir.

Bu gelişmeler ve ihtiyaçlar 2010 yılı itibarıyla ‘Uluslararası Entegre Raporlama Kurulu’nun oluşturulmasına zemin hazırlamıştır

Bu çalışmada finansal tabloların faydalılığında meydana gelen azalmaları ortadan kaldırmak amacıyla geliştirilen yeni raporlama yöntemleri ve finansal raporlamadan entegre raporlamaya geçiş süreci incelenecek ve değerlendirilecektir.

2. GELENEKSEL RAPORLAMADAN ENTEGRE RAPORLAMAYA GEÇİŞTE TARİHSEL SÜREÇ

Finansal kayıtlar tarımsal ticaret faaliyetlerinin kaydedilmesiyle başlamıştır. ABD Genel

Kabul Görmüş Muhasebe Standartları'nı (USGAAP) yayınlamış ve ABD Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu'nu (SEC) kurmuştur. 1973 senesinde Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASB) tarafından “Uluslararası Muhasebe Standartları” (International Accounting Standards – IAS) oluşturulmuştur. Bu standartlar da 2001 senesinde güncel haline getirilerek çoğu ülkede ortak raporlama dili olarak kabul gören “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (International Financial Reporting Standards – IFRS)” adını almıştır (Büdeyri ve Kısa 2016)

Kurumsal raporlamada entegre raporlamanın tarihine bakıldığında 1970 yılından sonra ortaya çıktığı söylenebilir. 1990'lı yıllardan itibaren entegre raporlama ile ilgili birçok akademik çalışma yapılmıştır (Kaya vd. 2016) Danimarka şirketi Novozymes, genel olarak 2002'de yaptığı entegre bir rapor yayınlayan ilk işletme olarak düşünülmektedir (Eccles ve Saltzman, 2011, 2007) yılında yayınlanan sürdürülebilirlik için Muhasebe Birleşik Raporlama Çerçevesi (Accounting for Sustainability- A4S- Connected) ile entegre raporlamanın bugünkü yapısına yönelik çalışmalar başlamıştır (Kaya vd. 2016)

Entegre raporlama ilk olarak 2009 yılında Güney Afrika'da duyurulmuştur. Bu tarihten beri Johannesburg Borsası Entegre Raporlama prensipleri doğrultusunda “uygulama ve açıklama” ilkelerine göre hareket etmektedir ve Güney Afrika'nın ardından, Almanya, Fransa, İspanya, Brezilya ve İngiltere de finansal olmayan raporlama ile ilgili olarak düzenlemeler yapmışlardır (Atınay 2016)

Entegre raporlamanın 2013 yılında IIRC tarafından ana çerçevesi belirlenmesine rağmen, belirli ülkeler tarafından uygulanması zorunludur. Şekil ve belirli bir format oluşturulmayarak belirlenen çerçeve ile işletmelere esneklik sağlanmıştır.

3. FİNANSAL RAPORLAMA

Finansal rapor başta yöneticiler ve ortaklar olmak üzere, şirketin bütün paydaşlarına belirli bir döneme ilişkin şirket faaliyetlerinin finansal sonuçları hakkında bilgi vermek üzere çeşitli finansal tabloların hazırlanmasıdır. Finansal tablolar, muhasebe sistemi içinde kaydedilen ve toplanan bilgilerin, belirli zaman aralıkları ile bilgi kullanıcılarına iletilmesini sağlayan araçlardır (Akdoğan ve Tenker 2007).

Finansal raporlamanın sermaye piyasalarında taraflar arası fon akımının rasyonel ve etkin gerçekleşmesini sağlayan çok önemli bir işlevi bulunmaktadır. Finansal raporlar ilgili tüm taraflar için firmaların faaliyet sonucunu öğrendikleri, geleceğe yönelik analiz yapmakta kullandıkları birincil bilgi kaynağıdır (Fırat 2008). Finansal raporlama, işletme yöneticilerine işletme kaynaklarının dönemler boyunca nasıl yönetildiği ve bu dönemler sonunda işletmenin finansal durumu hakkında bilgi aktaran bir araçtır (Palea 2013). Bu araç, finansal bilgi kullanıcılarının doğru kararlar almasında önemli bir rol oynamaktadır (Özden ve Ataman 2014; Aerts ve Walton 2013)

IFRS'de finansal raporlamanın amacı “Mevcut ve potansiyel yatırımcılar, borç verenler ve diğer kreditorlerin kuruluşa kaynak sağlama kararlarını vermesinde kuruluş hakkında faydalı olacak finansal bilginin sağlanması” şeklinde tanımlanmaktadır.

Finansal raporlarda yer alan finansal veriler, şirket hakkında her türlü bilgiye sahip olmak isteyen paydaşlar açısından tek başına yeterli olmamaktadır. Bu itibarla, paydaşların farklı bilgi taleplerinin karşılanmasını teminen şirketlerin finansal raporlara ek olarak farklı raporlar düzenleme ihtiyacı doğmuştur.

Faaliyet raporu, işletmelerin geçmiş performansları ile geleceğe yönelik plan ve projelerini ortaya koydukları, paydaşlara kapsamlı bilgi sunulmasını sağlayan kurumsal iletişimin en etkili araçlarından birisidir. Finansal tablolarda yer alan finansal bilgiler faaliyet raporlarında yapılan analiz ve değerlendirmeler sayesinde daha anlaşılır hale gelmektedir. Bu nedenle faaliyet raporları şirketlerin paydaşlarını bilgilendirmesi açısından günümüzde en etkili iletişim kaynaklarından biri olarak nitelendirilmektedir (Kaya 2014).

Piyasalar, hissedarlar ve paydaşlar şirketlerin sürdürülebilirliği konusunda fikir sahibi olmayı ve bilgilendirilmeyi talep etmektedir. Bu talebin sadece finansal bilgilerle karşılanması mümkün görünmemektedir. Ayrıca firmaların gelecek ile ilgi öngörülleri, pazar payları, araştırma geliştirme harcamaları, planlanan yatırımları gibi finansal olmayan bilgilerin de hissedarlarla ve paydaşlarla paylaşılması gerekliliği bulunmaktadır. Yıllık faaliyet raporları bu ihtiyaca cevap verebilecek bilgi seti olarak karşımıza çıkmaktadır (PwC 2013).

**ÖS
617**

Günümüzde halka açık şirketler “Kurumsal Sosyal Sorumluluk” veya “Sürdürülebilirlik” ve “Kurumsal Yönetim” konularına ilişkin bilgilere faaliyet raporunun içerisinde yer verebilmekte ya da bu konulara ilişkin ayrı raporlar yayınlatabilmektedir. Günümüzde finansal raporlamanın gerçek problemi raporun kalitesi değil, onun karmaşıklığıdır. Mevcut raporlama uygulamalarıyla ilgili bir diğer sorun da raporun uzunluğu ve karmaşıklığıdır.

Mevcut raporlama modellerinin eksikliklerinin anlaşılması ve acilen daha efektif raporlama çözümlerinin bulunması ihtiyacının ortaya çıkmasıyla, dünya çapındaki tartışmalar entegre raporlama olarak bilinen raporlama türü üzerinde yoğunlaşmaya başlamıştır (IRCSA 2011).

4. GELENEKSEL MUHASEBENİN ÖLÇME VE RAPORLAMADA YETERSİZ KALDIĞI HUSUSLAR

Günümüzde işletmelerin yayınladıkları raporlarda finansal ve finansal olmayan veriler birlikte istenmektedir. İşletmelerin performansının değerlendirilebilmesi için finansal raporlara ilave olarak finansal olmayan raporlara da ihtiyaç duyulmaktadır (Yanık ve Türker 2012). Bu açıdan bakıldığında, geleneksel muhasebenin yetersiz kaldığı konular maddeler halinde sıralanabilir (Kaval 2000; Leadbeater 2000):

a) Geleneksel muhasebe temel olarak maddi ve ölçülebilir varlıkların ölçülmesi ve raporlanmasını amaçlamaktadır, son yıllarda maddi olmayan varlıklara yapılan yatırımların boyutunun oldukça artmış olması geleneksel muhasebe sistemi içerisinde ölçülen ve raporlanan bilgilerin önemini azaltmıştır.

b) Mevcut muhasebe sistemiyle işletmeyi bir bütün olarak değerlendirmek mümkün olmamaktadır.

c) Mevcut muhasebe sistemi içerisinde raporlanan gelirler yerine koyma maliyeti yerine geçmiş maliyetlere dayanmaktadır. Tarihi maliyet esasına göre düzenlenen finansal tablolar işletmenin ileride sağlayacağı nakit akışlarını göstermemektedir.

d) Geleneksel muhasebede kazanç, firmaların giderleri aktifleştirme veya maliyete atma kararlarına bağlı olarak değişmektedir. Bunun sonucu olarak da birçok işletmede sahip olunan maddi olmayan duran varlıklar bilançolarında gösterememektedir.

e) İşletme içerisinde üretilen entelektüel varlıklar mevcut muhasebe sistemi tarafından kayıtlara alınamamaktadır.

f) Geleneksel muhasebe kişisel grup dinamikleri gibi entelektüel sermayenin ana dayanakları hakkında oldukça az bilgi vermektedir.

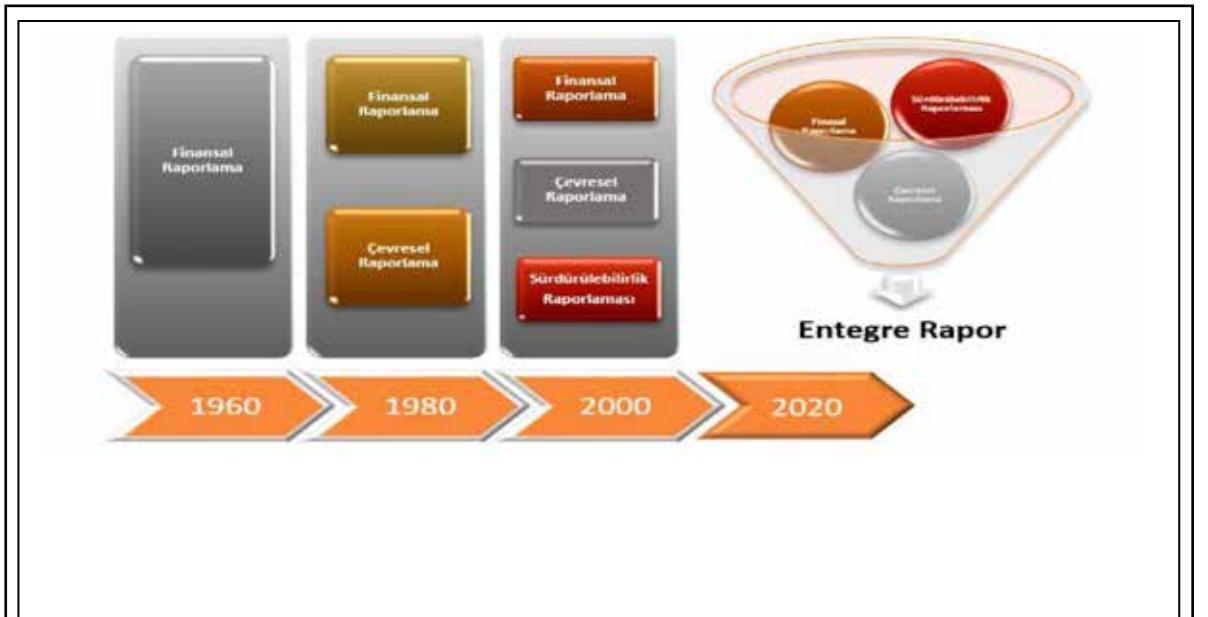
g) Yatırımcılar için gelecekteki değeri işletme performansları ile ilgili olmasına karşın, geleneksel muhasebe geçmişteki verileri kullanarak bilgi üretmektedir.

h) Üretilen değerlerin maliyetinin büyük çoğunluğu maddi olmayan varlıklardan oluşurken sadece maddi varlıkların vergilendirmesi problemlere ve mükellefler arasında eşitsizliğe neden olmaktadır.

ı) Yeni ekonomi şirketleri ile geleneksel ekonomi şirketlerinin aktif yapılarındaki farklılıklar bu şirketlerin kredibilitelerini de etkilemektedir.

i) Geleneksel finansal muhasebe ölçülerin yetersiz kalması bilgi yoğun işletmelerde çalışan personelin ücretlendirilmesinde de problemlere yol açmaktadır.

Bu vb olumsuzluklar ve işletmelerin değişen yapısı işletmeleri geleneksel raporlamadan başka raporlar hazırlamaya yönlendirmiştir. Bu geçiş sürecini aşağıdaki şekil 1 de gösterebiliriz



5. KURUMSAL SOSYAL SORUMLULUK VEYA SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORLAMASI

Geleneksel finansal raporlamanın yetersiz kalmasıyla birlikte işletmeler farklı raporlar hazırlanma çabası içine girmişlerdir. Yeni hazırlanan bu raporlardan en çok bilinenleri ve hazırlananları kurumsal sosyal sorumluluk raporları ve sürdürülebilirlik raporlarıdır. Geleneksel yönetim anlayışında, şirket yönetimi sadece şirket hissedarlarına karşı hesap verirken; kurumsal sürdürülebilirlik yaklaşımında, hesap verebilirliğin kapsamı genişlemiştir.

Yeni raporların hazırlanması ile birlikte işletmelerde hazırlanan raporlar iki grupta ele alınmaktadır. Birincisi, farklı kamu otoriteleri tarafından zorunlu kılınmış, kural temelli hazırlanan geleneksel mali tablolar ve denetim raporları, ikincisi ise, yayımlanması kamu otoriteleri tarafından şimdilik zorunlu olmayan, çevresel ve toplumsal faaliyetlere odaklı finansal olmayan raporlardır.

Kendi içinde çok sayıda isim ve formata sahip bu raporların başlıca olanları; Fortune 250 şirketlerinin yüzde 95'i tarafından yayımlanan Kurumsal Sosyal Sorumluluk Raporları (Corporate Social Responsibility-CSR)(<http://www.kpmg.com>,2011) ve S&P şirketlerinin yüzde 72'si tarafından hazırlanmakta ve denetime tabi tutulmakta olan Sürdürülebilirlik Raporları (Sustainability Reporting-SR)(<http://www.ga-institute.com>, 2013) dır. Sosyal sorumluluk raporlamanın temel nedeni paydaşların karar almasını kolaylaştırmaktır (Tschopp 2005). Ayrıca, sosyal sorumluluk raporları paydaşlar arasındaki iletişimi güçlendirmekte ve öğrenmeyi pekiştirmektedir (Başar ve Başar 2006) Sosyal raporlama ile eş anlamlı da kullanılabilen sürdürülebilirlik raporlaması ekonomik, sosyal ve çevresel yönleri hesaba katan bütüncül bir yaklaşımdır (Perrini ve Tencati 2006). Ülkemizde kurumsal sürdürülebilirlik ve kurumsal yönetime ilişkin esaslar Sermaye Piyasası Kanunu ve Sermaye Piyasası Kurulu'nun Kurumsal Yönetim İlkeleri Tebliği ile düzenlenmiştir.

Kurumsal sürdürülebilirlik yaklaşımı, kısa vadede araştırma, eğitim faaliyetleri ve risk yönetimine ilişkin ek maliyetler yaratsada uzun dönemde, yeni teknolojilerin kullanılması ve kurumsal kültürdeki değişim ile birlikte şirketin performansını olumlu yönde etkilemektedir. Kurumsal sosyal sorumluluk anlayışı; sürdürülebilir kalkınma ve kurumsal sürdürülebilirliğin başarılmasında önemli rol oynayan temel dayanaklardan biri olarak değerlendirilmektedir.

Kurumsal yönetim; “bir işletmenin, hak sahipleri ve kamuoyunun menfaatlerine zarar vermeyecek şekilde mali kaynakları ve beşeri kaynaklarını kendine çekmesini, verimli çalışmasını ve bu sayede de hissedarları için uzun vadede iktisadi kazanç oluşturarak istikrar sağlamasını mümkün kılan kanun, yönetmelik ve ilgili gönüllü özel sektör uygulamalarının bileşimidir.” (Deloitte 2006).

Kurumsal sürdürülebilirlik, şirketlerde uzun vadeli değer yaratmak amacıyla, ekonomik, çevresel ve sosyal faktörlerin kurumsal yönetim ilkeleri ile birlikte şirket faaliyetlerine ve karar mekanizmalarına uyarlanması ve bu konulardan kaynaklanabilecek risklerin yönetilmesi olarak tanımlanmaktadır (Borsa İstanbul 2014).

Sürdürülebilir Kalkınma: “Sürdürülebilir kalkınma, gelecek nesillerin ihtiyaçlarını

karşılama kabiliyetine zarar vermeden bugünün nesillerinin ihtiyaçlarını karşılamasını sağlayan gelişmedir.”

Finansal raporlamanın haricinde ayrı bir rapor olarak sürdürülebilirlik raporlaması, finansal olmayan raporlama, kurumsal sosyal sorumluluk raporlaması veya üçlü raporlama (triple bottom line) şeklinde hazırlanan raporlar isimlendirilmektedir (Topçu 2012). Sürdürülebilirlik raporu sürdürülebilirlik performansına ilişkin bilgilerin yatırımcılar, paydaşlar ve kamuoyu ile paylaşmasına olanak veren, şirketin ekonomik, çevresel, sosyal ve yönetim performansını yansıtan bildirimlerdir.

Sürdürülebilirlik raporlarının hazırlanmasında GRI tarafından yayımlanan Sürdürülebilirlik Raporlaması Çerçevesi öne çıkmaktadır. Söz konusu çerçeve rehber niteliğindeki raporlama materyallerini kapsamaktadır. Sürdürülebilirlik raporunun nasıl hazırlanacağına ilişkin ilk çerçeve 2000 yılında G1 olarak, sonuncusu ise 2013 yılının Mayıs ayında G4 olarak yayınlanmıştır (GRI 2000-2013)

Kurumsal yönetimde ve sürdürülebilirlikte ortak unsur olan şeffaflık kavramı, işletmeye ait bilgilerin doğru, eksiksiz ve anlaşılır olarak kullanıma hazır hale getirilmesi olarak karşımıza çıkmakta ve hesap verme sorumluluğu ile tamamlanmaktadır. Hesap verme sorumluluğu ise; bilgi sağlayıcılara üstlenilmiş bir faaliyet hakkında sayısal veya niteliksel bilgi verme, açıklama veya raporlama yapma görevi olarak görülmekte ve işletmelerin şeffaflık derecesini etkilemektedir (Kavut 2010).

Kurumsal raporlamada finansal bilgiler ile finansal olmayan bilgiler bir arada bulunmaktadır. Finansal durumdan kaynaklanmayan bilgiler marka, pazar payı, müşteri memnuniyeti gibi bilgileri içermektedir.

Sürdürülebilirlik raporu tek başına bu eksikliklerin giderilmesinde yetersiz kalmakta, çevresel, sosyal ve yönetsel konuları şirketin stratejisi ve finansal performansı ile ilişkilendirememektedir. Bunun sonucunda analistler ve yatırımcılar kurumsal performansın değerlendirilmesinde sürdürülebilirlik raporlarını kullanmamaya eğilimli olmaktadır (Krzus 2011).

Son zamanlarda şirketlerin ilgisi “ortakların değeri” yaklaşımından “paylaşılan değer” yaklaşımına doğru kaymıştır. İşletmenin vurgusundaki kısa dönemli dar “ortakların değeri” yaklaşımından uzun dönemli “paydaş” yaklaşımına doğru olan değişiklik kapsamında eski finansal raporların ilgili bilgileri sağlamada yetersiz olması yeni raporlama uygulamalarını gerektirmektedir

Mevcut kurumsal raporlama daha çok şirketin finansal durumuna odaklanmakta, şirketin piyasa değerinin belirlenmesinde oldukça önemli olan finansal olmayan bilgilere ise yer verilmemektedir. Bu itibarla, yatırımcıların ve diğer paydaşların şirket hakkında tam olarak bilgilendirilmesini sağlayacak, şirketin faaliyetlerini ve faaliyetlerin toplum, çevre ve şirket yönetimi üzerindeki etkilerini bütüncül bir bakış açısıyla ele alacak bir raporlamaya ihtiyaç duyulmaktadır.

6. ENTEGRE DÜŞÜNME VE ENTEGRE RAPORLAMA

IIRC entegre (bütüncül/bütünleşik) düşünmeyi, bir kuruluşun kullandığı veya etkilediği sermaye ögeleri ve kuruluşun çeşitli iş birimleri ile fonksiyonel birimleri arasındaki ilişkilerin etkin bir şekilde değerlendirilmesi olarak tanımlamaktadır. IIRC'ye göre entegre düşünce;

- Kuruluşun kullandığı ya da üzerinde etki sahibi olduğu sermaye ögeleri ve bunlar arasındaki kritik bağımlılıkları,
- Kuruluşun başlıca paydaşlarının meşru ihtiyaç ve isteklerine yanıt verme kapasitesini,
- Kuruluşun iş modelini ve stratejisini, içinde faaliyet gösterdiği dış çevre koşulları ile karşılaştığı risk ve fırsatlara yanıt verecek şekilde nasıl uyarladığını,
- Kuruluşun geçmişte, bugün ve gelecekte sermaye açısından gerçekleştirdiği faaliyetleri, kuruluşun finansal performansı ile diğer açılardan performansını ve bunların sonuçlarını dikkate almaktadır.

**ÖS
621**

Entegre raporlama, zaman içerisinde değer yaratma ve değer yaratma yöntemleriyle ilgili bağlantılar hakkında kuruluşun periyodik olarak düzenlediği entegre bir raporla sonuçlanan entegre düşünce üzerine kurulmuş bir süreçtir. Entegre raporun mevcut raporlama formlarını bütünleştirmek için bir katalizör olması amaçlanmakla birlikte, kullanıcıların özel bilgi ihtiyaçlarını karşılayan, kuruluşun düşünce ve davranış tarzı üzerine ışık tutmaya yardımcı olan mevcut raporların yerini alması tasarlanmamıştır. Entegre rapor, bir kuruluşun kısa, orta ve uzun vadede değer yaratmasını sağlayan stratejisi, yönetimi ve performansı arasında özlü bir bağlantı kurulmasıdır (theiirc/frequentlyaskedquestions 2014; IIRC 2013; Integrated Reporting Council of South Africa-IRSCA 2011).

Entegre raporlama, bir kuruluşun finansal, sosyal, çevresel, ekonomik ve idari açılardan performansını paydaşlara raporlayan kurumsal raporlama mekanizmasını yeniden düzenleyen bir trenddir (Dahms 2012). Entegre raporlama uygulamasının en önemli eksikliği test edilmiş standartlarının olmamasıdır. Standartların olmaması şirketler arasında uygulama farklılıklarına neden olmaktadır. Raporlamaya sistematik bir yaklaşım ve geleceğe dönük bütünleşik bir bakış açısı getirmeyi hedefleyen entegre raporlama, tüm paydaşlara ulaşmayı sağlayabilecek en etkin yaklaşımlardan biridir, entegre rapor; işletmenin finansal sermayesi ile organizasyonel amaçlara nasıl ulaşılacağını gösteren bir taslak niteliğindedir (Abeysekera 2013)

Şeffaflık, Yönetişim, Sürdürülebilirlik, İnsan Hakları, Entegre Düşünce, Gelecek Yönelimlilik, Çevre entegre raporlamanın genel ilkelerini oluşturur. Entegre raporun içeriğinde yer alan bilginin nitelikleri ise; stratejik odak ve geleceğe yönelim, bilgiler arası bağlantı, paydaşlarla ilişkiler, önemlilik, kısa ve öz olma güvenilirlik ve eksiksizlik, tutarlılık ve karşılaştırılabilirlik olarak belirtilirken. Entegre raporlamanın içeriği ise; kurumsal genel görünüm ve dış çevre, kurumsal yönetim, iş modeli, riskler ve fırsatlar, strateji ve kaynak aktarımı, performans, genel görünüş, hazırlık ve sunum temeli ve genel raporlama ilkeleri olarak belirlenmiştir (IIRC 2013).

Kuruluşların sürdürülebilirliklerini sağlayabilmeleri için çeşitli kaynaklara ihtiyaçları

vardır. Kullanılan kaynak kuruluşun uygulayacağı ilkeler ile değere dönüştürülür. Entegre Raporlama Çerçevesinde bu kaynaklar sermaye olarak ele alınmaktadır.

Entegre raporlama diğer raporlar gibi geçmişin hesaplaşmasını içeren verileri kapsamaz, işletmelerin gelecekte nasıl değer ve ne kadar değer yaratacaklarının iletişimini sağlamayı amaçlamaktadır. Bunun için de değerler açık ve net tanımlanması yapılmakta ve değer yaratma öğeleri finansal ve finansal olmayan faktörler olarak tanımlanmaktadır.

Entegre raporlama, örgütlerin toplumda oynadığı rolü ve uzun vade de değer yaratılmasına katkıda bulunan daha geniş ölçütleri daha iyi ifade etmek için oluşturulmuş bir konsepttir. Entegre raporlamada, mali performansa ek olarak yaratılan/yaratılacak değerler, çevreye, sosyal itibara, insan sermayesi becerilerine ve diğerlerine olan güven gibi tüm sürdürülebilirlik kritik faktörlerini dinamik ve karşılıklı ilişkilerini bütüncül olarak ele almakta ve temel yapı taşı oluşturulmaktadır.

Entegre rapor, işletme dışı bilgi kullanıcıların şirketlerin faaliyetlerinin sürdürülebilirliği ve gelecekteki değer yaratma yetkinliklerinin nasıl arttırabilecekleri konusunda bir Kurumsal raporlama normu sağlamayı hedeflemektedir.

Bu hedefe ulaşmak için: i-Geleceğe yönelme ve Stratejik odaklılık, ii. Bilgiler arası bağlantı, iii. Paydaşlarla ilişkiler, iv- Önemlilik, v- Kısa ve öz olma, vi- Güvenilirlik ve eksiksizlik, vii- Tutarlılık ve karşılaştırılabilirlik ilkelerini temel alarak, kurumun stratejik katmanlarından elde edilecek verilerden etkinlik ve finansal fayda elde etmek öncelikli amaçtır.

Entegre raporlamaya geçiş sürecinde önce finansal raporlama sonra sürdürülebilirlik raporları daha sonrada entegre raporlama hazırlanmasına başlanmıştır.

Tablo 1. Finansal Raporlamadan Entegre Raporlamaya Geçiş Süreci

Finansal Raporlar •Finansal Bilgiler •Geçmiş Odaklı •Kısa Vadede Değer Yaratma •Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board;US GAAP),Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu,(International Accounting StandardsBoard; IFRS) •Halka Açık Şirketlere Zorunlu
Sürdürülebilirlik Raporları •Finansal ve Finansal Olmayan Bilgiler •Geçmiş ve Gelecek Odaklı •Kısa, Orta ve Uzun Vadede Değer Yaratma •Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (International Integrated Reporting Council,IR Framework) •Gönüllü veya Zorunlu
Entegre Raporlar •Finansal ve Finansal Olmayan Bilgiler •Geçmiş ve Gelecek Odaklı •Kısa, Orta ve Uzun Vadede Değer Yaratma •Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (International Integrated Reporting Council,IR Framework)

Tablo 2. Entegre Rapora Duyulan Gereksinimleri Ortaya Çıkaran Eğilimlerin Karşılaştırılması

19. YY - 20. YY Ortaları	20. YY - 21. YY Ortaları	Sonuç
Maddi duran varlıklar	Maddi olmayan duran varlıklar	-Finansal raporlama yetersiz kaldı -Ölçme, değerlendirme ve dereceleme kavramları değişti
Sınırlı üretim	Aşın üretim	-İklim değişikliği -Kaynak kıtlığı
Bilgi teknolojilerinin yoğunluğu düşük teknoloji; üretim, pazarlama, bilgi işlem ve raporlamada kullanılıyor.	Bilgi teknolojileri aşın yoğun, her alanda kullanımı yüksek	-Bilgi üretme, açıklama ve paylaşma yüksek
Cephe Savaşları	Savaş ve terörizm	- Düzensiz göç - Risk yönetimi - Finansal bilgiler dışındaki tüm boyutlar değerlendiriliyor.
Gelir-sermaye ilişkisi kısıtlı ve ulusal düzeyde	Gelir-sermaye ilişkisi gelişkin ve küresel düzeyde	Raporlamalar küresel hale geldi.
Kamu harcamaları kısıtlı ve borçlanma düşük.	Kamu harcamaları ve borçlanması yüksek	- Kamu sektörü muhasebesi gelişti. - Entegre raporlama önem kazandı. - Denetim ve raporlama değişti.
Ekonomik entegrasyonlar düşük	Ekonomik entegrasyonlar yoğun	-Yerel düzenlemeler uluslar ötesi entegrasyon temelli.
Mali suçlar yerel ve yoğun değil	Mali suçlar yerel ve yoğun	-Bağımsız denetimin önemi arttı -Bilgi teknolojilerinin kullanımı arttı.

Kaynak: IIRC 2011

7. ENTEGRE RAPORLAMA İLE DİĞER RAPORLAR ARASINDAKİ FARKLILIKLAR

Entegre raporlama finansal ve diğer raporlama uygulamalarıyla tutarlıdır. Ancak, diğer rapor ve bildirim yöntemlerinden çeşitli açılardan farklıdır. Kullanıcılarının ve raporu hazırlayanların entegre raporlamanın geleneksel kurumsal raporlamadan nasıl ayrıldığını anlamalarını sağlamaya yardım etmek üzere IIRC mevcut raporlama ile entegre raporlama arasında sekiz farkı karşılaştırmaktadır.

Tablo 3. Entegre Raporlama İle Diğer Raporlar Arasındaki Farklar

Özellik	Mevcut Raporlama	Entegre Raporlama
Güven	Sınırlı, az açıklama	Daha fazla şeffaflık
Yönelim	Finansal	Sermayenin bütün şekilleri
Düşünce	Münferit, izole edilmiş	Entegre, bütünselik
Odaklanma	Geçmişe	Geçmiş ve gelecek, bağlantı kurarak, stratejik
Zaman Aralığı	Kısa dönem	Kısa, orta ve uzun dönem
Uyumluluk/İntibak	Kurallarla sınırlı	Bireysel farklı durumlara çabuk cevap verebilme
Veciz Üslup/Özlülük	Uzun ve karmaşık	Kısa ve önemli
Teknoloji Seçimi	Kâğıda dayalı	Teknolojiye dayalı

Kaynak: KPMG 2011

İşletmelerin hayatta kalabilmek ve büyüebilmek için sosyal sorumluluğu, sürdürülebilirliği ve çevre yönetimini kurumsal yönetimin bir parçası haline getirmeleri gereklidir. Finansal bilgilerin tek başına değerlendirilmesi işletme hakkında sağlıklı bilgi vermemektedir. Su, enerji ve hammadde kullanımı, tedarik zincirinin yönetimi gibi diğer unsurların dışarıda bırakıldığı bir raporlama da yatırımcılar açısından karar vermeyi kolaylaştırmak yerine zorlaştırmaktadır (Kurumsal Sürdürülebilirlik Sertifika Programı 2013).

Son yıllarda işletmelerin piyasa değerinin belirlenmesinde finansal olmayan varlıkların öneminin artması bu ihtiyacın en temel göstergesidir. Entegre raporlama işletmelerde arzu edilen değişimi yönlendiren, sadece geçmişe bakan değil geleceğe ışık tutan, 21.yüzyılın ihtiyaçlarına cevap veren bir yaklaşım olarak kabul edilmektedir (Hickman ve Tysiac 2013).

8. SONUÇ

Günümüzde şirketlerin ana odak noktaları çevre, enerji maliyetlerinin düşürülmesi, enerji verimliliği, toplumsal cinsiyet eşitliği ve eğitim olmasına rağmen, zayıf yönleri arasında yenilenebilir enerji üretimi, bölgesel kalkınma temelli yoksulluk giderilmesi ve engelliler gibi oldukça kritik öneme sahip alanlar bulunmaktadır. Bu özelliklerde işletmelerin hazırladıkları raporlarda değişiklik ihtiyacını ortaya çıkarmıştır.

Finansal raporlama ile başlayan kurumsal raporlama gelişimi, detaylı ve çeşitlilik arz eden raporlarla gelişmeye devam etmektedir. Uluslararası entegre raporlama standartlarının ve çerçevesinin yerleşmesi ve yaygınlaşması ile Türkiye’de de bu raporlamanın yaygınlaşacağı tahmin edilmektedir çünkü entegre rapor, işletmenin faaliyetlerine dair finansal raporların ve sürdürülebilirlik raporlarının tek bir rapor olarak sunulduğu rapordur. Entegre raporlamanın benimsenmesini sağlamak ve işletmelere entegre raporlama konusunda yol göstermek amacıyla oluşturulan Entegre Raporlama Ağları’ndan birisi Entegre Raporlama Türkiye Ağı(ERTA)’dır (<http://integratedreporting.org/ir-networks/>). Ayrıca, Türkiye, entegre raporlama çalışmalarına destek veren ülkelerden birisidir. Türkiye’de entegre raporlama konusunda en önemli destekçi Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği (TKYD)’dir.

Finansal raporlama endüstri döneminin raporlaması olarak kabul edilmekle birlikte işlevi ve önemi devam etmektedir. Ancak, potansiyel yatırımcılar gibi kesimlerin bilgi ihtiyacını sağlamakta yeterli görülmemektedir. Finansal raporlamanın 159 yıllık bir geçmişi varken, 15-20 yıllık geçmişi olan Entegre raporlama oldukça yeni bir kavramdır.

Küreselleşen ekonominin yansıması olarak sosyal hayatın ve kültürel yapının da gelişen teknoloji ile birlikte küresel bir boyut kazanıyor olması işletmeleri geleneksel raporlamadan entegre raporlamaya doğru yönlendirmiştir. Kurumsal Sosyal Sorumluluk, Sürdürülebilirlik, finansal olmayan raporlama gibi pek çok farklı başlık altında yayınlanan raporlar kısaca şirketlerin çevresel, sosyal ve kurumsal yönetim performanslarını içermektedir. Entegre raporlama, zaman içinde düzenlemeden ziyade piyasa güçleri tarafından ortaya çıkarılan kurumsal bir uygulamadır. 2013 yılında IIRC tarafından ana çerçevesi belirlenmesine rağmen, belirli ülkeler tarafından uygulanması zorunludur.

Türkiye’de henüz gelişme aşamasında olan söz konusu raporlamaya yönelik öncelikle bir

alt yapı oluşturulması gerekmektedir. Ülkemizde Entegre Raporlama Komisyonu oluşturularak ilgili raporun formatı ve standardizasyonu belirlenmeli, işletmelerin rapor hazırlama konusundaki yaşadıkları zorluklar giderilmelidir. Uluslararası Entegre Raporlama Çerevesi'ne uygun olarak, KGK, SPK, BDDK gibi kurumların gerekli düzenlemeleri yapması, eksiklikleri gidermeleri, gerekirse eğitim vermeleri halinde Ülkemizde faaliyet gösteren işletmelerin etkin bir şekilde entegre rapor hazırlayabileceklerdir.

KAYNAKLAR

- Akdoğan N., N.Tenker. 2007. Finansal Tablolar Ve Mali Analiz Teknikleri. 12. Baskı Gazi Kitabevi
- Aerts, W. ve W. Peter. 2013. Global Financial Accounting and Reporting: Principles and Analysis. Hampshire: Cengage Learning.
- Altınay, A. T. 2016. “Entegre Raporlama Ve Sürdürülebilirlik Muhasebesi”, Journal Of Süleyman Demirel University Institute Of Social Sciences Year, 3(25), 47-64.
- Aras, G, G.U. Sarıoğlu. 2015. Kurumsal Raporlamada Yeni Dönem: Entegre Raporlama, Tusiad,
- Abeysekera, I. 2013. “A Template For Integrated Reporting”, Emerald Journal of Intellectual Capital, 14(2), 227-245.
- Barış A. 2007. “Sosyal Raporlama Ve Türkiye’deki Halka Açık Şirketlerin Sosyal Raporlama Yaklaşımları”, Muhasebe Ve Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:9, S:1, Mart, s. 150
- Borsa İstanbul A.Ş.. 2014. Şirketler İçin Sürdürülebilirlik Rehberi
- Başar, A.B., M. Başar. (2006), “Sosyal Sorumluluk Raporlaması ve Türkiye’deki Durumu”, Sosyal Bilimler Dergisi, 2, 213-230.
- Büdeyri, T., A. Kısa. 2016. “Entegre Raporlama (Er): Literatür Araştırması”, In Proceedings Of Socioint 3rd International Conference On Education, Social Sciences And Humanities, İstanbul, 23-25.
- Clarkson, P., Y. Li ve G. Richardson. 2004. “The Market Valuation of Environmental Expenditures by Pulp and Paper Companies”, TheAccounting Review, 70.
- Dahms, D.. 2012. Investigating The Relevance Of Selected Aspects Of Integrated Reporting İn The Banking Industry
- Deloitte, 2006 “Nedir Bu Kurumsal Yönetim?” Kurumsal Yönetim Serisi- Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği Ve Deloitte Ortak Yayını
- Eccles, R. G., D. Saltzman. 2011. “Achieving Sustainability Through Integrated Reporting”, Stanford Social Innovation Review, 56-61
- Fırat, A. B.. 2008. “Finansal Raporlama Sürecinde Sorunlar Ve Çözüm Önerileri” Marmara

Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü Doktora Tezi

- Frias-Aceituno, J.V., L. Rodríguez-Ariza ve I.M. Sánchez. 2014. “Explanatory Factors of Integrated Sustainability and Financial Reporting”, *Business Strategy and the Environment*, 23.
- GRI, 2011- 2013, “Integrated Reporting”, <https://www.globalreporting.org/information>
- Hacırüstemoğlu R, R. Pekdemir, M. Türker, E. Arslan. 1996. Örneklerle Tekdüzen Hesap Planı Açıklamaları Ve Mali Tablolar, TÜRMOB Yayınları – 24, Ankara, S: 8
- Hickman, A, K. Tysiac. 2013. “Integrated reporting takes a big step with international framework draft”, <http://www.journalofaccountancy.com>.
- Holder-Webb, L., J. Cohen, L. Nath ve D. Wood. 2008. ‘A Survey of Governance Disclosures Among U.S. Firms’, *Journal of Business Ethics* December, 83(3).
- Holder-Webb, L., J. Cohen, L. Nath ve D. Wood. 2009. “The Supply of Corporate Social Responsibility Disclosure Among U.S Firms”, *Journal of Business Ethics*, 84(4).
- Ircsa. 2011. “Integrated Reporting Committee Of South Africa (Ircsa). Framework For Integrated Reporting And The Integrated Report. Discussion Paper.”
- IIRC. 2013. Consultation Draft of the International Framework, Integrated Reporting
- Kaval H.. 2000. Bankalarda Risk Yönetimi. Yaklaşım Yayınları, Ankara, s.62
- Kavut, L.. 2010. Kurumsal Yönetim, Kurumsal Sosyal Sorumluluk Ve Çevresel Raporlama, İMKB 100 Şirketlerinin Çevresel Açıklamalarının İncelenmesi
- Kaya, P.H.. 2014. “Türkiye’de Faaliyet Raporu Denetimi: İlgili Tarafların Görüşleri Çerçevesinde Tespitler, Değerlendirmeler Ve Öneriler”, Doktora Tezi
- Kaya, U. D. Aygün, Ö.Yazan. 2016. “Yeni Bir Kurumsal Raporlama Yaklaşımı Olarak Entegre Raporlama Ve Dünyadaki Örnekleri Üzerine Bir Araştırma”, *KTÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi*, 6(11),
- KPMG. 2011. “International Survey Of Corporate Responsibility Reporting”: 1-34,
- KPMG. 2012. “Integrated Reporting”, Issue 2
- Krzus, M.P. 2011. Integrated Reporting
- Kurumsal Sürdürülebilirlik Sertifika Programı. 2013. “Sürdürülebilirlik Raporlamasında Yeni Dönem Entegre Raporlama Yöntemleri”
- Leadbeater C.. 1998. “Time To Let The Bean-Counters Go”, *New Statesman*, Vol. 127 Issue 4381, S.30

Özden, E. A. ve A. Başak. 2014. “Kar Yönetimi ve Yöntemleri”, Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi. 11 (42): 13-25.

Palea, V. 2013. Financial reporting under IAS/IFRS: theoretical background and capital market evidence-a European perspective. Bern: Peter Lang.

Perrini, F., A. Tencati. 2006. “Sustainability and Stakeholder Management: the Need for New Corporate Performance Evaluation and Reporting Systems”, Business Strategy and the Environment, 15, 296-308.

Pwc Türkiye. 2013. Yeni Türk Ticaret Kanunu Düzenlemelerine Uygun Yıllık Faaliyet Raporu Hazırlama Rehberi, s.3

Sarıkaya M., Y. Akarca. 2011. Kamusal Sosyal Sorumlulukta Ölçüm Teknikleri, Mdenetişim, Sayı 9, Ağustos, S. 60, ss. 60-67

Topçu, M. K., G. Korkmaz.. 2015. “Entegre Raporlama: Kavramsal Bir İnceleme” Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 30(1), 1-22.

Uluslan, H. 2009. “Çevresel Raporlama Rehberleri Ve İşletme Çevresel Raporlarında Açıklanması Gereken Bilgiler”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi dDrgisi, C.14, S.2, S.181-206, s.182

Yanık, S., İ.Türker. 2012. “Sürdürülebilirlik ve Sosyal Sorumluluk Raporlamasındaki Gelişmeler (Tümleşik Raporlama)”, İ.Ü.Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, No.7, 291-308.

[Http://www.Kpmg.Com.](http://www.Kpmg.Com.), 2011

[Http://www.Ga-Institute.Com.](http://www.Ga-Institute.Com.), -2013

[Http://www.Theiirc.Org.](http://www.Theiirc.Org.)

<http://integratedreporting.org/ir-networks>