



Overview of the Relationship of Integrated Reporting with Sustainability Accounting and Evaluation of Integrated Reporting Studies in Türkiye

Sulhi Eski^{1-a*}

¹ İstanbul Gelişim Üniversitesi, Uygulamalı Bilimler Fakültesi, Lojistik Yönetimi Bölümü, İstanbul, Türkiye.

*Corresponding author

Research Article

History

Received: 10/10/2022

Accepted: 23/12/2022

ABSTRACT

The information provided by the enterprises with the help of financial statements has not been found sufficient by individuals and organizations that care about social, environmental, and economic activities over time. In this process, the need to present financial and non-financial information together has emerged in terms of corporate accountability. The necessity of simultaneous reporting of financial and non-financial information has initiated the integrated reporting process. The transition from sustainability reporting to integrated reporting has also improved corporate reporting. One of the foundations of sustainability reporting is sustainability accounting. Sustainability accounting also meets the information needs of integrated reporting by providing financial information about the social, environmental, and economic activities of businesses. Sustainability accounting supports integrated reporting by assuring management of control and reporting. The study aims to determine the relationship between integrated reporting and sustainability accounting and to evaluate integrated reporting studies in Türkiye. The evaluation covers the years between 2015 and 2022 when the first integrated reporting studies started in Türkiye. The method of the study is document analysis, one of the qualitative research methods. As a result of the study, it was learned that although integrated reporting studies in Türkiye are in a rapid development process, they are prepared by a small number of enterprises. Although the benefits of integrated reporting are known, there are difficulties in transitioning to integrated reporting practice due to the lack of perception, knowledge, and importance. To overcome these difficulties, institutions, businesses, and, more importantly, universities need to work together. It is expected that integrated reporting will become a mandatory practice all over the world in the future. In order to prepare for this process, it has been evaluated that it would be beneficial to determine a roadmap by the relevant institutions in Türkiye and to expand the preparation of integrated reports, starting from large enterprises.

Keywords: Integrated Reporting, Financial Reporting, Sustainability Accounting

JEL Codes: M40, M41, M49

Entegre Raporlamanın Sürdürülebilirlik Muhasebesiyle Olan İlişisine Bakış ve Türkiye’de Entegre Raporlama Çalışmalarının Değerlendirilmesi

Süreç

Geliş: 10/10/2022

Kabul: 23/12/2022

ÖZ

İşletmelerin finansal tablolar yardımıyla sundukları bilgiler zaman içerisinde sosyal, çevresel ve ekonomik faaliyetleri önemseyen kişi ve kuruluşlar tarafından yeterli bulunmamıştır. Bu süreçte kurumsal hesap verebilirlik açısından da finansal ve finansal olmayan bilgilerin birlikte sunulması ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Finansal ve finansal olmayan bilgilerin eşzamanlı rapor edilmesinin gerekliliği entegre raporlama sürecini başlatmıştır. Sürdürülebilirlik raporlamasından entegre raporlamaya geçiş kurumsal raporlamayı da geliştirmiştir. Sürdürülebilirlik raporlamasının temellerinden birisi de sürdürülebilirlik muhasebesidir. Sürdürülebilirlik muhasebesi, işletmelerin sosyal, çevresel ve ekonomik faaliyetlerine ait finansal bilgileri sunarak entegre raporlamanın da bilgi ihtiyacını karşılar. Sürdürülebilirlik muhasebesi, işletme yönetimine kontrol ve raporlamanın güvencesini vererek entegre raporlamayı destekler. Çalışmanın amacı, entegre raporlamanın sürdürülebilirlik muhasebesi ile olan ilişkisini belirlemek ve Türkiye’de entegre raporlama çalışmalarını değerlendirmektir. Değerlendirme Türkiye’de ilk entegre raporlama çalışmalarının başladığı 2015 yılı ile 2022 yılları arasında kapsamaktadır. Çalışmanın yöntemi, nitel araştırma yöntemlerinden doküman analizidir. Çalışmanın sonucunda, Türkiye’de entegre raporlama çalışmalarının hızlı bir gelişim sürecinde olmasına rağmen az sayıda işletme tarafından hazırlandığı öğrenilmiştir. Entegre raporlamanın sağlayacağı faydaların bilinmesine rağmen ilgi, bilgi ve önem verilme eksikliğinden dolayı entegre raporlama uygulamasına geçişte güçlükler yaşanmaktadır. Bu güçlüklerin aşılması için kurumların, işletmelerin ve daha da önemlisi üniversitelerin birlikte çalışmasına ihtiyaç duyulmaktadır. Entegre raporlamanın yakın bir gelecekte tüm dünyada zorunlu bir uygulama olacağı beklenilmektedir. Bu sürece hazırlık amacıyla Türkiye’de ilgili kuruluşlarca bir yol haritası belirlenmesinin ve entegre rapor hazırlamanın büyük işletmelerden başlayarak yaygınlaştırılmasının faydalı olacağı değerlendirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Entegre Raporlama, Finansal Raporlama, Sürdürülebilirlik Muhasebesi

JEL Kodları: M40, M41, M49

Licence



This work is licensed under Creative Commons Attribution 4.0 International License

seski@qelism.edu.tr

<https://orcid.org/0000-0003-0879-0089>

How to Cite: Eski S. (2023) Overview of the Relationship of Integrated Reporting with Sustainability Accounting and Evaluation of Integrated Reporting Studies in Türkiye, *Journal of Economics and Administrative Sciences*, 24(1): 127-140

Giriş

İşletme yönetimleri taşıdıkları sorumluluklar kapsamında hesap vermekle yükümlüdürler. Hesap verebilirlik düzgün ve objektif verilerin standartlara uygun raporlanmasıyla mümkün olur. Raporlar denetçiler kadar tüm paydaşları, çalışanları, ortakları, devleti, müşterileri ilgilendirir. Fikri mülkiyet, beşeri sermaye, örgüt kültürü, kurumsal yönetim ve kamu güveni gibi maddi olmayan varlıkların öneminin son derece artmasına karşın bu konuları içermeyen geleneksel raporlama ile yalnızca finansal bilgilerin sunumunun yapılması son yıllarda paydaşlarca yeterli bulunmamıştır. Paydaşların finansal olmayan bilgilerin sunumuna ait beklentileri giderek artmıştır. Raporlama yöntemleriyle daha fazla bilgiye ulaşma beklentileri radikal bir değişikliğe yol açarak entegre raporlamayı gündeme getirmiştir. Gelişmeler işletmelerin çevresel, sosyal, ekonomik ve yönetim performanslarını da kamuoyuna açıklama gerekliliğini doğurmuştur. Çünkü işletmeler dünyada artarak yaşanan sorunların bir gün kendilerini de etkileyeceğinin farkına varmışlardır. Karşı karşıya kalınacak risklerle mücadele edebilmek, fırsatları değerlendirebilmek için entegre raporlama altında sürdürülebilir bir sistem oluşturarak geleceğe hazırlanmalıdır. Entegre raporlama bir değer yaratma sürecidir. Entegre raporlama genel olarak paydaşlara birçok beklenti, tahmin ve kararlılığı sunar. Bugünkü kaynakların korunarak gelecek nesillerin kullanımına sunumunu amaçlayan sürdürülebilirliğin gelişmesiyle birlikte entegre raporlamanın işlevsel değeri de yükselmiştir. Finansal muhasebe, sürdürülebilirlik ve kurumsal yönetim konularının entegre raporlama ile birlikte sunulması çağdaş raporlamanın işletmelere sağlayacağı faydaları da artıracaktır.

Sürdürülebilirlik raporlamasında kullanılan en önemli bilgiler muhasebe sürecinden elde edilmektedir. Sürdürülebilirlik muhasebesi, sürdürülebilirlik raporlamasına bilgi akışı sağlarken bu yönüyle entegre raporlamanın da önemli alt işlevini oluşturmuştur. Dünya genelinde entegre raporlama hazırlama zorunluluğu bulunmazken, bazı ülkelerde entegre raporlama hazırlama zorunluluğu pay senetleri borsada işlem gören işletmelerle sınırlı tutulmuştur. Türkiye’de halihazırda entegre rapor hazırlama zorunluluğu yoktur. Argüden Yönetişim Akademisinin 2015 yılı faaliyetlerini içeren ve 2016 yılında yayınladığı entegre rapor Türkiye’de ilk defa hazırlanan entegre rapor olma özelliği taşımaktadır. Entegre raporlamanın işletmelere rekabet artırıcı, yönetim kolaylığı sağlayıcı, maliyet düşürücü ve stratejilerinde bütüncül yaklaşım sağlayıcı yönü bulunmaktadır. Gelişmelerden dünya genelinde ve Türkiye’de entegre rapor hazırlamanın zorunlu olacağı beklenilmektedir. Türkiye’de entegre raporlama uygulamasına bir an önce planlı ve aşamalı bir şekilde geçilmesi geleceğe yönelik katkı sağlayacaktır. Entegre raporlamanın sağlayacağı faydaların bilinmesine rağmen algı, bilgi ve önem verilme eksikliğinden dolayı entegre raporlama uygulamasına geçişte güçlükler yaşanmaktadır. Bu güçlüklerin aşılması için kurumların, işletmelerin ve daha da önemlisi üniversitelerin birlikte çalışmasına ihtiyaç duyulmaktadır.

Çalışmanın amacı, entegre raporlamanın sürdürülebilirlik muhasebesi ile olan ilişkisini belirlemek ve Türkiye’de entegre raporlama uygulamasını değerlendirmektir. Dünya’da ve Türkiye’de 2015-2022 yıllarında entegre raporlamanın gelişimi ve uygulamasına yönelik olarak hazırlanan literatür nitel çalışma yöntemlerinden doküman analiziyle incelenmiş, Türkiye’de entegre raporlamanın gelecek beklentilerinin tespiti yapılmış ve önerilerde bulunulmuştur.

Kurumsal Raporlamada Entegre Raporlamaya Geçiş

İşletmelerin paydaşlarına bilgi ve hesap vermek için kullandıkları en önemli araçlardan biri kurumsal raporlardır. Kurumsal raporlama birden fazla raporlama seçenekleriyle işletme ve paydaşları arasında bilgi akışı sağlar. Finansal, denetim, faaliyet, kurumsal yönetim ilkelerine uyum, sürdürülebilirlik ve entegre raporlama kurumsal raporlama çeşitleridir (Cavlak, 2021:42).

Kurumsal raporlamanın başlangıçtaki temel amacı; işletmenin finansal değerlerini tespit etmek, sağladığı kaynaklar hakkında bilgi sunmak ve işletme performansını ölçmektir (Accounting Standards Steering Committee, 1975). Kurumsal raporlamanın gelişimi 1960 yılından itibaren finansal raporlama ile başlamıştır. Daha sonraki yıllarda çevresel raporlama, sürdürülebilirlik raporlaması ve sonuçta tüm raporları kapsayıcı entegre raporlama ile devam etmiştir. Dünyada değişen ve gelişen koşullar kurumsal raporlamanın amacı ve kapsamında da değişmelere neden olmuştur.

Özellikle Birleşmiş Milletler’in 1983 yılında yayınladığı “Ortak Geleceğimiz” başlıklı raporundan sonra sürdürülebilir kalkınma kavramı gündeme gelmiştir. Bugün ve gelecekte gelişen, sağlıklı, dirençli topluluklar yaratmak amacıyla çevre, sosyal ve ekonomik bileşenlerden oluşan sürdürülebilirlik, çevre, sağlık, sosyal eşitlik ve ekonomik faaliyetlerin entegrasyonu olarak ifade edilmiştir. Pratikte sürdürülebilirlik çevre, sosyal ve ekonomik konuların birbiriyle nasıl bağlantılı olduğunun farkındalığını yaratan bir sistem yaklaşımı getirmiştir (UCLA,2016). Sürdürülebilirlik başlangıçta sadece çevreye duyarlılık olarak ifade edilse de sonraki aşamada “Triple Bottom Line” (Üçlü Performans) kavramı olarak altı çizilerek çevre, sosyal ve ekonomik konuları ifade eden bir dönüşüm göstermiştir. Sürdürülebilirlik ile sürdürülebilir kalkınma kavramı zaman zaman aynı anlamda kullanılsa da sürdürülebilir kalkınma, bugünün ihtiyaçlarını gelecek nesillerin ihtiyaçlarını karşılama yeteneğinden ödün vermeden karşılayan kalkınma olarak tanımlanmıştır (Brundtland Report, 1987). Birleşmiş Milletlerce alınan karar çerçevesinde evrensel kalkınma hedefi koyan Binyıl Bildirisi ve Kalkınma Hedefleri devletler tarafından 2000 yılında kabul edilmiştir. Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasında 2015 yılına kadar ortak hedefler için işbirliği yapılmasını sağlayan bir araç olarak kabul edilmiştir. 2015 yılında da “Gündem 2030: BM Sürdürülebilir Kalkınma Hedefleri (SKH)” kabul edilerek Binyıl Kalkınma Hedeflerinin devamı niteliğinde 17 hedef ve 169 alt hedef belirlenmiştir (T.C. Dışişleri Bakanlığı, 2022).

Sürdürülebilir kalkınma bir kurumun, paydaşlarının (çalışanlar, ortaklar, müşteriler, yatırımcılar, kamuoyu vb) gelecekteki ihtiyaçlarını tehlikeye atmadan bugünkü paydaşlarının ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik kalkınma olarak ifade edilebilir (Dyllick ve Hockerts, 2002:131). İşletmelerin hazırladığı sürdürülebilirlik raporları sürdürülebilir kalkınma sürecinde kullanılan raporlardan biri olmuştur. İlgili kurumların yayınladığı standart ve ilkelerle sürdürülebilirlik raporlamasının çerçevesi belirlenmiştir. Ancak sürdürülebilirlik raporlarının hazırlanması herhangi bir ülkede yasal bir zorunluk haline getirilmemişse doğal olarak işletmeler tarafından da hazırlanması zorunlu olmayacaktır. Sürdürülebilirlik raporlarının hazırlanmasında genel çerçeve çizmeye çalışan standartlar ve kurullar mevcuttur. Bunlardan iki tanesi Küresel Raporlama Girişimi (GRI) standardı ve Sürdürülebilir Muhasebe Standartları Kurulu (SASB)'dur. Sürdürülebilirlik raporlamasının hazırlanmasında hangi standart ve ilkelerin kullanılacağı işletme tarafından tercih edilebilir. Global Reporting Initiative (GRI) standartları sürdürülebilirlik raporlarının hazırlanmasında en çok tercih edilen ve kullanılan standartlardır (Dağhan, 2021). Sürdürülebilirlik raporlaması çok çevresel, sosyal ve ekonomik faaliyetlerin bilgileri sunulur.

Ancak sürdürülebilirlik raporlamasının en büyük eksikliği sunulan bilgilerin hiçbir şekilde işletmenin iş modeliyle, stratejileriyle ve diğer finansal bilgileriyle ilişkilendirilmemesi, sahip olunan sürdürülebilirlik performansının işletmenin değer oluşturma sürecine nasıl katkı sağladığının açıklanmamasıdır (Eccles ve Serafeim, 2015). Bunun yanında sürdürülebilirlik raporlamasına konu olan bilgilerin işletme içinde farklı bölümlerden alınması uyumsuzluğa ve karışıklığa yola açmaktadır (Aras ve Sarıoğlu, 2015).

Sürdürülebilirlik raporlamasının işletmenin finansal bilgileriyle ilişkilendirilmemesi daha gelişmiş raporlama ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. İşletme ve kurumların finansal ve finansal olmayan bilgilerinin birlikte raporlanması ihtiyacı entegre raporlamaya yön vermiştir. Sürdürülebilirlik ve entegre raporlama uygulaması, toplumun bilgiye ihtiyaç duyması nedeniyle gelişmiştir (de Villiers ve Maroun, 2018).

Entegre Raporlama Kavramı, Önemi ve Gelişimi

Entegre raporlama, bir işletmenin stratejisinin, yönetim performansının ve beklentilerinin kısa, orta ve uzun vadede nasıl değer yaratacağının özlü bağımsız iletişimsel bir sunumudur (IIRC, 2013). Entegre raporlama, bir işletmenin finansal ve sürdürülebilirlik verilerinden oluşan gerçek performansının bir bütün olarak sunumudur (King Report, 2009). Kurumsal raporlamanın türlerinden biri de finansal raporlamadır. Ancak sadece finansal bilgilerin sunumu işletme değerleriyle ilgili anlamlı bilgiler sağlamaz. Buna karşın paydaşların beklentileri ise ileriye dönük işletme değerlerine yönelik bilgileri bütünsel olarak edinmektedir.

İlk olarak 2009 yılında Güney Afrika'da ortaya çıkan entegre raporlama bu tarihten itibaren Johannesburg

Borsasında (JSE) kabul gören ve hazırlanan bir rapor olmuştur. Güney Afrika'da JSE 'de pay senetleri işlem gören işletmelerin entegre rapor hazırlamaları Mart 2010'dan itibaren zorunlu hale getirilmiştir (Abeysekera, 2013:229). Sonrasında birçok gelişmiş ülkelerde entegre raporlama uygulamasına geçilmiştir. 2010 yılın kurulan Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (IIRC) işletmelerin entegre rapor hazırlamalarına yön verecek uluslararası kabul görmüş bir entegre raporlama çerçevesi hazırlanmayı görev edinmiştir. Hazırlanacak çerçeve ile işletmenin çevresiyle etkileşimi sonucu zaman içinde değer yaratması hedeflenmiştir.

Entegre raporlama sermaye üzerinden değer yaratma sürecidir. Entegre raporlama ile farklı sermaye öğeleri kullanarak farklı zaman ve farklı paydaşlar için değer yaratılmaktadır (IIRC, 2021). Değer yaratma, işletmelerin girdi ve çıktılarının sermaye öğeleri üzerindeki artış, azalış ve dönüşümlerle kendini gösterir. Değer yaratma işletme içinde ve paydaşlarında değer yaratma şeklinde ikiye ayrılır (Aracı ve Yüksel, 2017:192).

Entegre raporlama, işletmelerin mevcut ve gelecekte karşılarına çıkacak sorunları nasıl değerlendirdiklerini ve uzun vadede değer yaratmak için kaynaklarını nasıl kullandıklarını daha iyi anlamaya yardımcı olur. Böylelikle paydaşların daha iyi değerlendirmeler yapmaları ve karar almaları desteklenir. İşletmenin vizyonunda, misyonunda ve faaliyetlerinde günlük operasyonlarında yerleşik olduğu seviyeyi yansıttığı düşünülebilir (Lether, 2022).

Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (IIRC) ve Sürdürülebilirlik Muhasebesi Standartları Kurulu (SASB), Değer Raporlama Vakfı'nı (VRF) kurmak için 2021 yılında birleşmişlerdir. Değer Raporlama Vakfı (VRF), işletme ve yatırımcıyı karar verme sürecinde Entegre Düşünce İlkeleri, Entegre Raporlama Çerçevesi ve SASB Standartları konusunda destekleyecektir (VRF, 2022a).

Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (IIRC), ayrıntılı bir açıklamayla ölçüm standardı belirlemek yerine ilkeye dayalı bir çerçeve belirlemiştir. Bu, her işletmenin bir kontrol listesi yaklaşımı benimsemesi yerine kendi raporunu oluşturabilmesi sağlanmıştır. Kültür değişikliği ve her işletmenin kendi değerini yaratacak olması karşısında Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) kapsamında hazırlanan raporlamanın yeterli olamayacağı açıktır.

Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi, işletmelere stratejilerine uygun olarak performanslarını göstermelerini ve paydaşlarına daha uzun vadeli bakış açısı kazandırmayı teşvik eden bir rapor sunmaktadır. Entegre raporlama, paydaşların işletme ve kendi beklentileri hakkında daha bilinçli bir değerlendirme yapmalarını sağlayan yıllık yeni bir rapor türüdür.

Entegre rapor hazırlayanlara yol göstermek amacıyla Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi tarafından çerçeve ilkeleri yayınlanmıştır. 2013 yılında yayınlanan Uluslararası Entegre Raporlama çerçeve ilkeleri 2021 yılında revize edilmiştir (VRF, 2022c). Kılavuz ilkeler ve içerik öğelerinden oluşan çerçeve ilkeler Çizelge 1'dedir.

Çizelge 1. Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi İlkeleri**Table 1. International Integrated Reporting Framework Principles**

Kılavuz İlkeler	İçerik Ögeleri
Stratejik Odak ve Geleceğe Yönelim	Kurumsal Genel Görünüm ve Dış Çevre
Bilgiler Arası Bağlantı	Kurumsal Yönetim
Paydaşlarla İlişkiler	İş modeli
Önemlilik	Riskler ve Fırsatlar
Kısalık ve Öz olma	Strateji ve Kaynak Aktarımı
Güvenilirlik ve Eksiksizlik	Performans
Tutarlılık ve Karşılaştırabilirlik	Genel Görünüş Hazırlık ve Sunum Temeli

Kaynak: The International <IR> Framework. Integrated Reporting IIRC.(2021).

İçeriğinde geleceğe yönelik hedefleri, tahminleri, yansımaları ve analizleri kapsayan entegre raporlamanın sınırı kılavuz ilkelerle çizilerek yön verilmiştir. Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinin temeli yol gösterici yedi kılavuz ilkedir (VRF, 2022c);

- Stratejik odak ve geleceğe yönelim; entegre raporlama işletmenin strateji ve organizasyon yeteneğiyle değer yaratarak bunun kısa, orta ve uzun vadede sermaye kullanımı üzerinde nasıl etkili olduğu hakkında görüş oluşturmalıdır. (Kurumsal görünüş ve dış çevre)
 - Kurumun ana stratejisi ne?
 - Kurum stratejisinin kısa, orta ve uzun vadeli değer yaratma kabiliyeti ve sermaye öğeleri ile nasıl bir ilişkisi vardır?
- Bilgiler arası bağlantı; entegre raporlama işletmenin zaman içinde değer yaratma kabiliyetini etkileyen faktörlerin bir bütünsel resmini göstermelidir. (Kurumsal yönetim)
 - Bilgiler arasındaki bağlantıyı sağlamanın en iyi yolu işletmede entegre düşünce yapısının tesis edilmesidir.
 - İşletme faaliyetlerine entegre düşüncenin dahil edilmesiyle bilgiler arasındaki bağlantının yönetim raporlarına, analizlere, karar süreçlerine ve son olarak entegre rapora aktarılması sağlanır. Böylelikle bölümler arası bilgi akışındaki kopmalar ve tekrarlar engellenir.
 - Gerekli yerlerde bölümler arası çapraz referans verilmelidir.
- Paydaşlarla ilişkiler; entegre raporlama işletmenin kilit paydaşlarının işletmeyi ne ölçüde anladıkları, ihtiyaç ve çıkarlarında bir karşılık bulup bulmadıkları hakkında fikir vermelidir. (İş modeli)
 - Paydaşların değer algısının ne olduğunu anlamak.
 - Henüz yaygın olarak ilgi çekmeyen ancak önemi giderek artan eğilimleri belirlemek.
 - Maddi konuları risk ve fırsatları dahil olmak üzere belirlemek.
 - Strateji geliştirerek değerlendirmek.
 - Riskleri yönetmek.
 - Maddi konularda alınan stratejik ve açıklanabilir kararları da içeren faaliyetleri yürütmek.
- Önemlilik; entegre raporlama işletmenin kısa, orta ve uzun vadede değer yaratma yeteneğini önemli ölçüde etkileyen hususlarda bilgi sunmalıdır (Riskler ve fırsatlar).
 - Değer yaratma sürecini etkileme kabiliyetlerine göre ilgili konular belirlenir.
 - Değer yaratma sürecini etkileyecek bilinen veya olası konuların önemi değerlendirilir.
 - Göreceli önem derecelerine göre konulara öncelik verilir.
 - Maddi konular hakkında açıklanacak bilgiler belirlenir.
- Kısa ve öz olma; entegre raporlama kısa ve öz olmalıdır (Strateji ve kaynak aktarımı).
 - Raporda tekrarları önlemek için çapraz kontrol araçlarının kullanılması gerekir.
 - Detaylı bilgilere, sık değişmeyen bilgilere veya dış kaynaklara (web sayfalarında sunulan varsayımlar gibi) yapılan bağlantıları içerir.
 - Kavramlar açık ve olabildiğince az kelime kullanılarak ifade edilmesi gerekir.
 - Mesleki dil veya çok teknik terimler yerine yalın bir ifade tarzı kullanılır.
- Güvenilirlik ve eksiksizlik; entegre raporlama ile olumlu ve olumsuz tüm konular belli bir denge içinde ve maddi hata olmaksızın sunulmalıdır (Performans).
 - Güvenilirlik ve denge; sermaye öğelerindeki artış/azalışlara, kurumun güçlü zayıf yönlerine eşit ağırlık vermek.
 - Güvenilirlik, maddi hata içermeme; raporda yer alan bilgileri iç denetim raporları ile desteklemek.
 - Eksiksizlik, kurumun olumlu/olumsuz yönleri raporlamak.
 - Eksiksizlik, geleceğe yönelik bilgilere yer vermek.
- Tutarlılık ve karşılaştırabilirlik; bir entegre raporlama ile sunulan bilgiler; kapsadığı süre ile uyumlu ve sektörde yer alan diğer işletme bilgileriyle kıyaslanabilir olmalıdır (Genel görünüm, hazırlık ve sunum).
 - Tutarlılık, raporlama politikaları dönemler arasında tutarlı bir şekilde uygulamak.
 - Tutarlılık, önemli değişiklikleri raporlamak.

- Karşılaştırılabilirlik, kurumlar için geçerli olan içerik öğelerini raporlamak, kurumların karşılaştırılmasına yardımcı olmak.
- Karşılaştırılabilirlik, sektörel karşılaştırmalar, oransal ifadeler, karşılaştırılabilirliği güçlendirmek.

Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi Kılavuz ilkelerinin 2021 yılında revize edilmesinin en önemli gerekçesi raporun dengeli bir şekilde sunulmasına olan ihtiyaçtır. İşletmeler sadece olumlu değil olumsuz yönlerini de raporda belirtmek durumundadırlar (IRRC, 2021). Entegre raporlama öncelikli olarak özel sektöre yönelik olmakla birlikte kamu sektörü ve kar amacı gütmeyen kuruluşlar tarafından da uygulanabilmektedir (ACCA, 2022).

Çoklu sermaye entegre raporlamanın temelini oluşturur. Çoklu sermaye Şekil 1’de gösterildiği gibi, finansal sermaye, üretilmiş sermaye, fikri, insan/entelektüel

sermayesi, sosyal ilişkisel sermaye ve doğal sermayedir. Sermayeler, değer stoklarıdır. İşletmelerin faaliyetleri sonucunda bir sermaye artar, azalır veya çıktılar aracılığıyla diğer bir sermayeye dönüştürülür. Örneğin, bir işletme kar elde ettiğinde finansal sermayesindeki artış çalışanlarının daha iyi eğitilerek kaliteli insan sermayesinin geliştirilmesi sağlar (IRRC, 2021)

Entegre raporlamada değer yaratma bir işletmenin iş modeli ile mümkündür (VRF, 2022b). Bir işletmenin iş modeli kapsamında çeşitli sermaye girdilerinden yararlanılarak gerçekleştirilen faaliyetler sonucunda bu girdilerin nasıl çıktılara dönüştüğünün akışı Şekil 2’de gösterildiği gibidir. Faaliyetler sonucunda yaratılan (veya yok edilen) değer, işletmenin rekabet, performans, paydaşları ve doğal çevreyle olan ilişkisi, etkilediği topluluklar ile tedarik zincirinin bağlantısı dikkate alınarak ölçülür (Aras ve Sarioğlu, 2015)..



Figure 1. Multiple Capital
Şekil 1. Çoklu Sermaye

Kaynak:The International <IR> Framework. Integrated Reporting IIRC.(2021).

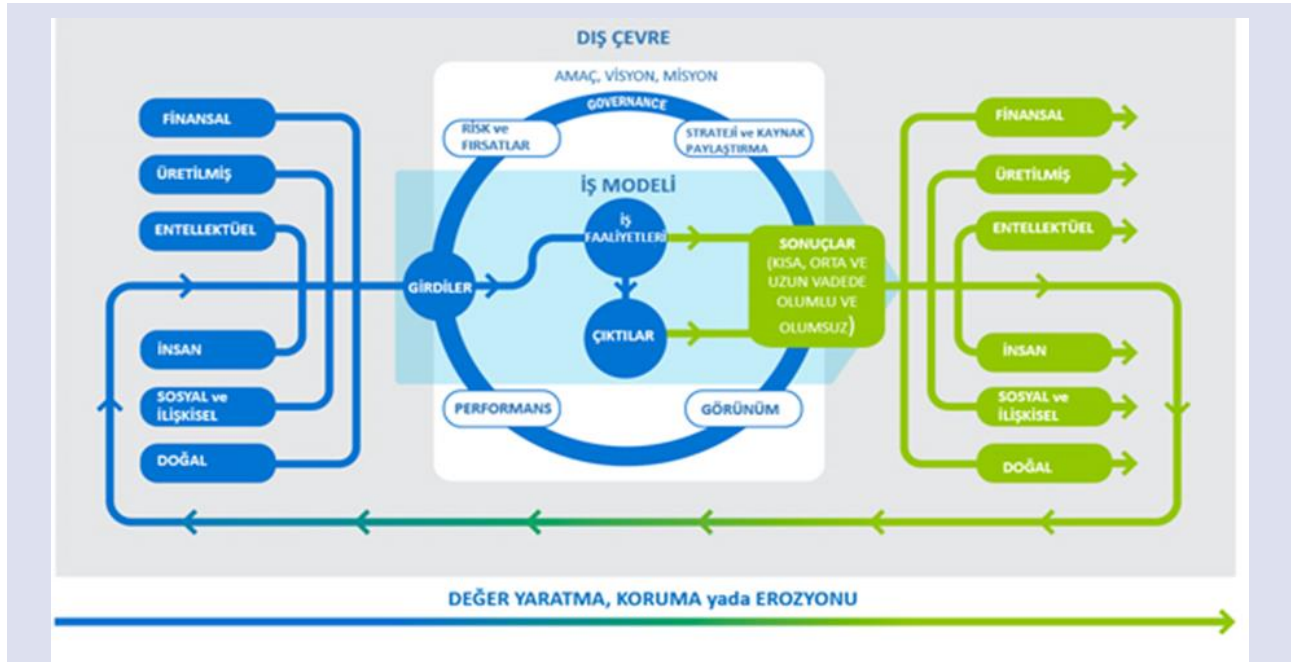


Figure 1. Business Model
Şekil 1. İş Modeli

Kaynak: Get to grips with the six capitals. Value Reporting Foundation (VRF) (2022b).

Entegre Raporlama (ERTA, 2022a);

- Sunulan finansal bilgilerin kalitesini artırmayı,
- Bütünsel ve verimli rapor sunumunu,
- Kullanılan geniş sermaye kaynaklarının hesap verebilirliğini ve yönetilebilirliğini kuvvetlendirmeyi,
- Kısa, orta ve uzun vadeli değer yaratılmasını teşvik etmeyi amaçlamaktadır.

Entegre raporlamanın işletme ve tüm paydaşları için faydaları bulunmakla birlikte işletme temelinde faydaları (Deloitte, 2022a);

- İşletmeyi entegre bir şekilde düşünmeye teşvik eder.
- Strateji ve iş modelinin daha net ifade edilmesini sağlar.
- Erişimi kolay, net ve özlü tek bir rapor halinde sunar.
- Finansal olmayan faktörlerin belirlenmesi ve ölçülmesi yoluyla paydaşlar için değer yaratır.
- Finansal olmayan faaliyetlerin performansı ile işletme doğrudan ilişkilendirir.
- Risk ve fırsatlar daha iyi tanımlanır.
- İşin daha iyi anlaşılması sağlayarak karar verme sürecini olumlu bir şekilde destekler.

Entegre rapor, bir işletmenin zaman içinde nasıl değer yarattığını sermayedarlarına açıklamaktadır. Entegre rapor, doğrudan tüm paydaşları hedef almasa da, bir işletmenin değer yaratma becerisiyle ilgilenen çalışanlar, müşteriler, tedarikçiler, sermayedarlar, yatırımcılar, kamuoyu, kanun koyucular, düzenleyiciler ve planlayıcılar dahil tüm paydaşlara fayda sağlar. Sermayedarların sermaye tahsisi üzerinde önemli bir etkisi olabilir. Ancak entegre raporu tüm paydaşların herbiri özelinde hazırlamak ve sunmak raporun genel amacından uzaklaşılmasına neden olacak, zaman ve emek kaybına yol açacaktır. Bu da raporun değer yaratma amacına aykırı olacaktır.

Entegre raporlama, bir işletmenin performansını belirleyen finansal ve finansal olmayan faktörler arasındaki ilişkinin ve bir işletmenin uzun vadede nasıl sürdürülebilir değer yarattığının anlaşılmasında önemli bir araçtır (Triodos Investment Management, 2022).

Entegre raporlama ayrıca finansal olmayan verilerin üçüncü taraflarca doğrulanmasını teşvik edecektir. Örneğin, işletmenin yıllık genel kurul toplantılarında sürdürülebilirlik konusu görüşülebilecektir (Lether, 2022).

Değer Yaratma Vakfı (VRF) tarafından entegre raporlamanın halihazırda 75 ülkede, 2.500'den fazla kuruluş ve 40 borsa tarafından benimsendiği ve artan sayıda kuruluşunda uzun vadeli değer yaratmak amacıyla faaliyetlerinde entegre raporlamayı test ettiği ifade edilmiştir (VRF, 2021a).

Bir entegre rapor sunumunda sürdürülebilirlik konusunda stratejik öncelikler (Garanti Bankası, 2021);

- Sürdürülebilirlik konusunda müşterileri, karar vericileri ve içinde bulunulan sektörü olumlu yönde etkilemek, farkındalığı arttırmak,
- Müşterilere sunulan sürdürülebilir ürün çeşitliliğini ve kullanımını artırmak,
- İklim değişikliğinin yaratacağı risk ve fırsatları görmek, iş süreçlerine ve risk politikalarına entegre etmek,

- Öncelikle etkili sonuçlar doğuracak toplumsal yatırım programlarına yönelmektir.

Sürdürülebilirlik raporunun bir adım sonrası olan entegre raporlama sürdürülebilirlik konusunda finansal ve finansal olmayan bilgileri içermektedir. Sürdürülebilirlik faaliyetlerinin finansal olarak ilişkisinin kurulması da sürdürülebilirlik muhasebesi ile mümkün olabilmektedir. Diğer bir şekliyle sürdürülebilirlik muhasebesi entegre raporlamaya veri sunmaktadır.

Sürdürülebilirlik Muhasebesi ve Entegre Raporlama İlişkisi

Kurumsal sürdürülebilirlik işletme düzeyinde sürdürülebilirliği eşdeğeri olarak kabul edilmektedir. Bu anlayış geleneksel yönetim anlayışına alternatif büyüme ve kâr modeline dayalı yeni ve gelişen bir anlayıştır (Signitzer ve Prexl, 2008:2).

Muhasebe faaliyetleri işletmede ihtiyaç duyulan bilgilerin toplanması ile yakından ilgilidir. Muhasebenin görevi hazırlanan raporlara bilgi üretmektir. Bu da muhasebe işlemlerine bağlıdır. Muhasebenin sürdürülebilirlik faaliyetleri hakkında raporlara veri sunması ise muhasebe için yeni bir uygulama ve faaliyet alanıdır. Toplanan ve işlenen muhasebe verileri finansal bilgilere dönüşerek finansal olmayan bilgilerle birlikte sürdürülebilirlik raporlarında açıklanır (Gil-Marin ve ark., 2022:2).

Sürdürülebilirlik raporlamasının başlamasıyla birlikte işletme ve kuruluşların faaliyetlerinde değişiklikler olmuştur. Muhasebecilerin geleneksel rolünde de değişiklikler meydana gelmiştir. Bu değişim sürecine finans ve muhasebe bölümü çalışanları da uyum sağlamaya çalışmışlardır. Finansal verileri işleyen ve raporlayan muhasebeciler artık çevre, sosyal ve ekonomik faaliyetlere ilişkin finansal olmayan bilgilerinde raporlanması için veri sağlamaya başlamışlardır. Muhasebe, kurumsal sürdürülebilirlik ve sürdürülebilir kalkınmada önemli bir rol oynamaktadır. Bunun en önemli nedeni muhasebenin, işletmelerin topluma yönelik sorumluluklarına ilişkin kurallar bütününe oluşturmasıdır. Bu yönüyle muhasebe işletme içinde önemli bir role sahip olmuştur (Saravanamuthu, 2004).

Sürdürülebilirlik raporlaması ve muhasebesi bir kuruluşun sürdürülebilirlik performansını (ekonomik, çevresel ve sosyal performansları) birlikte açıklar. Sürdürülebilirlik muhasebesi ve sürdürülebilirlik raporlaması iki ayrı terimdir. Bununla birlikte her ikisi de bir işletmenin sürdürülebilirlik üretimi ve faaliyetleri için bir hesap verebilirlik aracıdır. Bir işletmenin içerik olarak biyoçeşitlilik, iklim ve insan hakları konusundaki performansına ilişkin kurumsal bildirimidir (Gil-Marin ve ark., 2022:2).

Şeffaflık ve hesap verebilirlik kurumsal yönetim ilkelerinden biri olarak çok önemli bir hale gelmiştir. Şeffaflık bilgilerin doğru ve zamanda açıklanması, hesap verebilirlik ise maddi konuların paydaşlarla iletmesidir. Sürdürülebilirlik kapsamında yalnızca çevresel, sosyal ve ekonomik konulara ait finansal olmayan bilgilerin sunumu da yeterli değildir. Finansal bilgilerinde finansal olmayan bilgilerle birlikte sunulmasının gereği entegre raporlamanın doğuşu nedenidir.

Sürdürülebilirlik muhasebesi, finansal muhasebeyi tamamlayarak aynı bileşende yer alır. Sürdürülebilirlik muhasebesi, çevre, sosyal ve ekonomik faaliyetlerin sunduğu finansal fırsatları kullanarak maliyetlerin düşürülmesine, kaynak tasarrufu sağlanmasına, sosyal ve çevresel risklerin tanımlanmasına, yönetilmesine ve değerlendirilmesine yardımcı olur (Tarakçıoğlu Altınay, 2016:61).

İşletmelerin hazırladığı sürdürülebilirlik raporlarına veri teşkil eden bilgilerin üretilmesi ve bu bilgilerin denetim işleviyle güvenliğinin sağlanması muhasebe fonksiyonuyla mümkün olacaktır. Muhasebe, sürdürülebilirlik faaliyetlerini yönetime raporlayarak işletmelerde kurumsal sürdürülebilirliğin gelişimine de fayda sağlayabilecektir (Saban ve ark., 2017:112).

Sürdürülebilirlik raporlaması için kesin kabul edilmiş şartlar ve yasal uygulamalar mevcut olmadığı için sosyal, ekonomik ve çevresel faaliyetlerle ilgili verilerin elde edilmesinde bazı zorluklarla karşılaşmaktadır. Bu açıdan finansal ve finansal olmayan bilgilerin güvenilir, doğru ve tutarlı sunulması muhasebenin önemini artırmaktadır (Jones, 2010). İşletmelerde sürdürülebilirlik raporlarının hazırlanabilmesi için muhasebenin yardımcı olacağı konular (Özsözgün Çalışkan, 2012:141);

- İşletmelerde sürdürülebilirlik faaliyetlerinin belirlenmesi,
- İşletmelerin sürdürülebilirlik hedeflerinin tespiti ve altyapının hazırlanması,
- Sürdürülebilir raporlarının hazırlanması ve denetimi,
- İşletme içi sürdürülebilirlik eğitimlerinin planlanmasıdır.

İşletme yönetimleri üzerinde şeffaflık ve hesap verebilirlik yönündeki baskılar sürdürülebilirlik muhasebesi ve entegre raporlamanın önem kazanmasına neden olmuştur (de Villiers ve Maroun 2018). Sürdürülebilirlik bilgilerinin eş zamanlı olarak entegre bir şekilde sunulması işletmenin kurumsal politikasında gelişme neden olmuştur (de Villiers ve Maroun ve Hsiao, 2018; de Villiers, Rinaldi ve Unerman, 2014). Sürdürülebilirlik muhasebesinin tek bir tanımı olmadığı gibi raporlama uygulamasının da tek bir yöntemi yoktur. Entegre raporlama finansal ve finansal olmayan bilgileri kapsamlı bir şekilde tek bir raporla sunumunu yaparak raporlamada farklı bir yöntem kullanır. İşletmeler Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (IIRC) tarafından tavsiye edilen Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesini(IIRC) benimseyerek entegre raporlarını hazırlayabilirler. Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi (IIRC), bilgiye dayalı değer yaratmanın bütünlüğü içinde entegre düşünce ve fikirleri teşvik eder (IIRC, 2021).

Sürdürülebilirlik raporlaması ile entegre raporlama üzerine yapılan araştırmalar son yıllarda önemli ölçüde artmıştır (de Villiers, Hsiao ve Maroun, 2017; de Villiers ve Maroun, 2018; de Villiers, Venter ve Hsiao, 2017; Hahn ve Kühnen, 2013; Rinaldi, Unerman ve de Villiers, 2018). Kamu sektörü de dahil olmak üzere yapılan raporlama araştırmalarında uygulama süreçleri, muhasebe yönetim sistemleri, raporlama uygulamaları ve güvencesi başta olmak üzere çok çeşitli yönlerden incelemeler yapılmıştır (Montecalvo, Farneti ve de Villiers, 2018). Bununla birlikte, gelecekteki araştırmalar için temel teşkil edecek şekilde

örneğin, entegre raporlamanın belirli raporlama türleri üzerindeki etkisinin değerlendirilmesi gibi araştırmalar da yapılmıştır (Farneti, Casonata, Montecalvo ve de Villiers, 2019; Sukhari ve De Villiers, 2019; Terblanche ve De Villiers, 2019). Entegre raporlamayı destekleyerek sürdürülebilir kalkınmaya doğru ilerlemeye rehberlik edebilecek muhasebe alanındaki gelişmelerin eksikliği nedeniyle sürdürülebilirlik muhasebesi ve entegre raporlama üzerine daha fazla araştırma yapılmasının önemi vurgulanmıştır (Adams, 2015; Bebbington ve Larrinaga, 2014).

İşletme içi ve dışı grupların, yöneticilerin, çalışanların, denetçilerin, müşterilerin, baskı gruplarının (örneğin çevre grupları) ve medyanın sürdürülebilirlik hakkında bilgi talep ettiği görülmektedir. Paydaşlar, çevresel sorunlar gibi önemli konularda işletmenin tutum ve davranışlarını görmek için güncel bilgilerin bulunduğu işletmelerin kurumsal web sitelerini ziyaret ederler. Paydaşlar işletmelerin kurumsal web sitelerini ziyaretlerinde kurumsal sürdürülebilirlik ve entegre raporlar vasıtasıyla yapılan periyodik değerlendirmelere güvenmek isterler (Zhou ve ark., 2017).

Sürdürülebilirlik muhasebesi ve entegre raporlama, işletmelerin çeşitli gruplar üzerindeki sosyal, çevresel ve ekonomik etkilerinin değerlendirilmesi, ifade edilmesi ve sunulmasıyla ilgilenir. İşletmeler sosyal, çevresel ve ekonomik faaliyetleri ile bu faaliyetlerin işletmelerin finansal amaçlarını nasıl etkilediğini gösteren bilgileri eş zamanlı ve entegre bir şekilde paydaşlarına rapor ederler (de Villiers ve Maroun, 2018).

Türkiye’de Entegre Raporlamanın Gelişimi ve Geleceği

İşletmelerin yarattığı değeri stratejik bakış açısıyla kısa, öz ve anlaşılır şekilde, bir bütün olarak paydaşlarına sunan entegre raporlama, finansal ve sürdürülebilirlik raporlarını bünyesinde birleştirerek birçok ülkede uygulanan bir raporlama yöntemi haline gelmiştir.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Vakfı (IASF) tarafından yayımlanan Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS)’na bu kurula üye ülkelerde uygulama zorunluluğu vardır. Aksine dünyada sürdürülebilirlik ile entegre raporlama için farklı ilke ve standartlar olmakla birlikte her iki raporlamada uygulama zorunluluğu bulunmamaktadır. Ancak birçok gelişmiş ülkede kendi yasal düzenlemelerinin gereği özel şartlarda bu raporların hazırlanması zorunluluğu getirilmiştir.

2014 yılından itibaren payları BİST’e kote olan ve kurumsal sürdürülebilirlik performansları üst seviyedeki işletmelerin yer aldığı BIST Sürdürülebilirlik Endeksi değerlendirme metodolojisi 2021 yılından itibaren değiştirilmiştir. BIST Sürdürülebilirlik Endeksi kapsamına alınacak işletmeler yılda bir defa belirlenirken sürdürülebilirlik değerlemesi Refinitiv’in değerlendirme metodolojisinin kullanılmasıyla bu endeks kapsamına girecek işletmelerin belirlenmesi sürekli hale gelmiştir. 2021 yılından itibaren işletmeler sürdürülebilirlik verilerini yıl boyunca güncelleyebilir, revize edebilir ve kriterleri sağlamaları halinde takip eden ilk çeyrek başından itibaren sürdürülebilirlik endeksi kapsamına alınabilirler (BİST, 2022).

Türkiye’de 2022 yılına kadar 119 kuruluş tarafından hazırlanan 395 adet sürdürülebilirlik raporunun 329 adedi Küresel Raporlama Girişimi (GRI) sürdürülebilirlik standartlarına uygun olarak hazırlanmıştır (Kurumsal Sürdürülebilirlik Portalı, 2022).

Entegre raporlama da halihazırda Türkiye’de zorunlu bir uygulama değildir. Türkiye’de entegre raporlamaya geçiş, gelişim ve uygulama süreci Entegre Raporlama Derneği (ERTA) tarafından yürütülmektedir. Bu çalışmalara T.C. Ticaret Bakanlığı, T.C. Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı ile T.C. Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı yasal olarak destek vermektedir. Entegre raporlama finansal desteği çalışmaları da T.C. Dışişleri Bakanlığı AB (Avrupa Birliği) Mali İşler Genel Müdürlüğüne yürütülmektedir. Türkiye’de entegre raporlama çalışmaları ivme kazanmıştır.

AB Yeşil Mutabakatı kapsamında Avrupa ikliminin 2050 yılına kadar nötr hale getirilmesi hedeflenmiştir. Bu amaçla, AB Taksonomisi İklim Yasası ve AB Finansal Olmayan Raporlama Direktifinin (NFRD) revizyonu sonrası sunulan AB Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporlama Direktifi (CSRD)’nin önemi ortaya çıkmıştır. 2030 yılına kadar sera gazı emisyonunun 1990 yıllara kıyasla %50-55 azaltılması hedeflenmektedir. Bu aşamada AB Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporlama Direktifi (CSRD) tüm paydaşlara güvenilir, karşılaştırılabilir, nitelikli ve tutarlı sürdürülebilirlik raporlama hazırlanmasında yol gösterecektir. Böylelikle entegre raporlama bünyesinde sürdürülebilirlik raporlaması ile finansal raporlamanın birleştirilmesi sağlanacaktır (Aras, 2022).

Dünyada raporlamalar üzerine faaliyet gösteren Değer Raporlama Vakfı (VRF) ile Uluslararası Sürdürülebilirlik Standartları Kurulu (ISSB)’nin Uluslararası Muhasebe Standartları Vakfı (IASB)’nin bünyesinde birleşmesi beklenmektedir (Aras, 2022). Yakın bir gelecekte entegre raporlamanın tüm birleşenleriyle tüm dünyada ve Türkiye’de zorunlu olacağı beklenmektedir.

Türkiye’de 2022 yılına kadar entegre rapor düzenleyen kurum ve kuruluşlar aşağıda sunulmuştur (ERTA, 2022b);

- Düzenleyici Denetleyici Kurumlar olarak, BİST ve Merkezi Kayıt Kurumu(MKK).
- Kamu Kurumları olarak, Halkbank, Ziraat Bankası, Vakıfbank, Kalkınma Yatırım Bankası YTÜ Finans Kurumsal Yönetim ve Sürdürülebilirlik Merkezi (CFGS), Yıldız Teknik Üniversitesi.
- Özel Sektör olarak, Bankacılık, Tüketim, Teknoloji, Sigorta, Haberleşme, Sigorta sektörlerinden 20 adet işletme.
- Sivil Toplum Kuruluşları olarak, Argüden Yönetişim Akademisi, Darüşşafaka Cemiyeti, Türkiye Eğitim Gönüllüleri Vakfı (TEGV).
- Yerel Yönetimler olarak, Kadıköy Belediyesi.

Entegre raporlamanın Türkiye’deki gelişimi ve geleceği konusunda 2015-2022 yılları arasında birçok çalışma yapılmıştır. Yapılan çalışmaların doküman analizine göre incelenmesi sonucunda yapılan tespitler;

- Aras ve Sarioğlu (2015), TÜSİAD tarafından Türkiye’de entegre raporlama üzerine ilk defa kapsamlı çalışma yapılmıştır. Kurumsal raporlamada yeni dönem entegre

raporlamanın tanıtımı, gelişimi, dünyadaki entegre raporlama örnekleri hakkında bilgiler verilmiştir. Ayrıca Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (IRRC) tarafından dünya genelinde katılımcılara uygulanan entegre raporun mevcut durumunun tespiti ve gelecek beklentilerine yönelik anket sonuçları değerlendirilmiştir. Dünya genelinde entegre rapor hazırlamaya yön verecek standartlara ihtiyaç duyulduğu belirtilerek 2015 yılına kadar hiçbir Türk işletmesinin entegre rapor hazırlamadığı, buna karşın sürdürülebilirlik raporlaması hazırlayan işletme sayısında ise artış olduğu tespit edilmiştir.

- Ercan ve Kestane (2017), Türkiye’de 2016 yılında entegre rapor hazırlayan işletmelerin entegre raporlarının içerik analizleri yapılmıştır. Aynı sektörde faaliyet gösteren işletmelerin entegre raporlarının içeriklerinde bile farklılıkları olduğu tespiti yapılarak entegre raporlamanın gelişme aşamasında olduğu ve uygulamada standartlaşmanın gerekliliği tespit edilmiştir.
- Dereköy (2018), Türkiye’de çimento sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin hazırladıkları entegre rapor içeriklerinin Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi İlkelerine uyum değerlendirilmesi yapılmış ve hazırlanan entegre raporların içeriklerinin büyük oranda Uluslararası Entegre Raporlama Çerçeve İlkelerine uyumlu olduğu ancak standart bir formun olmadığı tespit edilmiştir.
- Aras ve ark., (2019), Association of Chartered Certified Accountants (ACCA), KPMG Türkiye İşbirliği ve Entegre Raporlama Türkiye Ağı (ERTA)’nin destekleriyle Yıldız Teknik Üniversitesi Finans Kurumsal Yönetim ve Sürdürülebilirlik Uygulama ve Araştırma Merkezi (CFGS) tarafından 2019 yılında Türkiye’de 9 farklı sektörden 71 işletmenin 84 üst düzey yöneticilerine entegre raporun hazırlanması, raporun bilgi kaynağı, rapora olan algıları, raporlama çerçevesi, raporun tarafları, rapor hazırlamada karşılaşılan zorluklar ve rapor hazırlamanın faydaları ana başlıkları hakkında sorular yöneltilmiştir. Entegre raporun, Türkiye’de arzu edilen gelişmeyi göstermesi için ilgili tüm kurumların katkısıyla bilgilendirme yapılması, eğitim verilmesi, farkındalığın artırılması, güven ve denetimin tesis edilmesi yönünde bir yol haritası planlanmasının gerektiği tespit edilmiştir.

Aynı çalışmada ankete katılanlarca entegre raporlamanın;

- Verimlilik artışı sağladığı,
- Düşük maliyetli sermayeye erişim sağladığı,
- Çevresel, sosyal ve yönetim verilerini finansal verilerle ilişkilendirmesini sağladığı,
- Sermaye kavramının finansal sermaye kavramının ötesinde daha kapsamlı düşünülmesini sağladığı,
- İşletmelerin uzun vadeli sürdürülebilirliğini sağlayacak entegre bir zihniyet oluşturduğu belirtilmiştir.
- Needles ve ark., (2019), Entegre raporlama ve sürdürülebilirlik raporlaması arasındaki ilişki incelenerek Türkiye’de BİST’de işlem gören yüksek performanslı işletmelerin yüksek performans gösteremeyen

işletmeler e göre raporları hazırlama açısından önde olduğu geliştirilmiş matris yöntemiyle tespit edilmiştir.

- Gökçen ve Eldemir (2019), Türkiye’de yayınlanan entegre raporların içerik öğelerinin Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi İlkelerine ne derece uyumlu olduğunun analizi yapılmıştır. İçerik öğelerinin farklı anlayışlarla ele alındığı, aynı sektör işletmelerinin aynı başlıklarla rapor hazırladığı, işletme dışına yapılan açıklamalar da yetersiz kaldığı, işletmelerin kendi kültür ve süreçlerinden bahsedilmediği, hazırlanan raporlar hakkında güvence sunulduğu tespit edilmiştir.
- Çalişçi (2020), entegre rapor hazırlanmasının önemine vurgu yapılarak Türkiye’de entegre raporlama çalışmaları kapsamında TÜSİAD öncülüğünde hazırlanan öncü rehberin yayınlanmasının, Entegre Raporlama Derneğinin kurulmasının önemine değinilmiştir.
- Şimşek ve Terim (2020), Türkiye’den seçili işletmelerin hazırladığı entegre raporların Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi İlkelerine ne kadar uyum sağladıklarının tespitine yönelik anket çalışması yapılmıştır. Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi İlkelerine uyum sağlayan ve yüksek puan alan işletmelerin sektörlere göre dağılım gösterdikleri, genel olarak Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi İlkelerinin tam olarak anlaşılmadığı, uygulama da standartlara ihtiyaç duyulduğu tespit edilmiştir.
- Sultanoğlu ve Akdoğan (2020), Türkiye’de hazırlanan entegre raporlar ile diğer ülkelerde hazırlanan entegre raporlar içerik olarak karşılaştırılarak incelenmiştir. Türkiye de az sayıda işletmenin entegre rapor hazırladığı, hazırlanan raporların henüz yeterli olmadığı ve raporlarda geleceğe yönelik yeterli bilgi sunumunun yapılmadığı tespit edilmiştir. İlgili düzenleyici ve denetleyici kurumlarca entegre rapor hazırlanmasının zorunlu hale getirilmesinin ve raporun hazırlanmasında içerik öğelerindeki sıralamalara uyulmasının BİST’e kote olmuş işletmelerin entegre rapor hazırlamasını destekleyerek yaygınlaşmasını sağlayacağı ifade edilmiştir.
- Zozik ve Doğan (2021), Türkiye’de entegre raporlama sürecinde karşılaşılan sorunların tespitine yönelik 75 adet işletmeye anket uygulanarak elde edilen sonuçlar incelenmiştir. Ankete katılanlar tarafından Türkiye’de entegre raporlama çalışmasının önündeki engellerin; yatırımcıların entegre raporlamaya ilgi göstermemeleri, yöneticilerin entegre raporlamayı desteklememeleri, entegre raporlama maliyetinin yüksekliği, işletme içinde entegre raporlama çalışmasına imkan verecek yeterli organizasyonun olmaması olarak ifade edilmiştir. Entegre raporlama çalışmalarının gelişmesi için entegre raporlamanın öncelikle işletmeler bazında benimsenmesinin önemi vurgulanarak Türkiye’deki entegre raporlama çalışmalarına ilgili tüm kurumların katkı sağlamaları yönünde tavsiyelerde bulunulmuştur.

Ayrıca Entegre Raporlama Derneği, BİST ve Yıldız Teknik Üniversitesi Finans, Kurumsal Yönetim ve Sürdürülebilirlik Uygulama ve Araştırma Merkezi (CFGs) tarafından 2022 yılında geniş kapsamlı Şirketler İçin Entegre Raporlama rehberi yayınlanmıştır (ERTA VE BİST, 2022).

Sonuç

2013 yılında yayınlanan Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi ile başlayan entegre raporlama süreci tüm dünyada olduğu gibi Türkiye’de de gelişme göstermiştir. Gelişmeler nitel araştırma yöntemlerinden doküman analizine göre incelenmiştir. Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (IIRC) ve Sürdürülebilirlik Muhasebesi Standartları Kurulu (SASB)’nu bünyesinde birleştiren Değer Raporlama Vakfı (VRF)’nın Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Vakfı (IASF) altında birleşme çalışmalarının hız kazanması yakın bir gelecekte finansal ve finansal olmayan işletme bilgilerinin tek bir rapor altında sunan entegre raporlamanın tüm dünyada zorunlu olacağı beklentisini oluşturmuştur. Bu beklentileri destekleyecek şekilde; ABD borsalarında kote olan işletmelerin iklim değişikliği nedeniyle karşı karşıya kalacakları finansal riskleri beyan etmelerini zorunlu kılmak amacıyla önerilerde bulunulmuştur (US Securities and Exchange Commission, 2021). Avrupa Sürdürülebilirlik Standartları taslak olarak yayınlanarak görüş istenmiştir (Deloitte, 2022b).

Türkiye’de Paris iklim anlaşmasını imzalamış, T.C. Ticaret Bakanlığı tarafından Yeşil Mutabakat Eylem Planı yayınlanmış, SPK tarafından Yeşil Borçlanma Aracı, Sürdürülebilir Borçlanma Aracı, Yeşil Kira Sertifikası, Sürdürülebilir Kira Sertifikası Rehberi yayınlanmıştır. Ayrıca bazı meslek kuruluşları sürdürülebilirlik ve entegre raporlama üzere yayınlar yapmıştır.

Tüm çalışmalar Türkiye’nin ilgili bakanlık, kuruluş ve üniversitelerce bu sürece tepki verilmesini gerekli kılmaktadır. Türkiye’de sürdürülebilirlik raporlaması çalışmaları daha önce başlamıştır. Sürdürülebilirlik muhasebesi de çevresel, sosyal ve ekonomik faaliyetlerin düzenlenmesi için gerekli finansal kayıtların tutulmasında önemli bir role sahiptir (Eski, 2022). Sürdürülebilirlik raporlamanın da entegre raporlama altında birleşeceği düşünüldüğünde sürdürülebilirlik muhasebesinin gelişimi için klasik muhasebeci görev anlayışında da değişikliğe gidilmesi gereklidir. Muhasebe mesleği açısından, sürdürülebilirlik ve entegre rapor uygulamasının gelişimi ve yaygınlaşması iş fırsatlarının artması anlamına gelir. Muhasebe mesleğinin işletmelerde entegre rapor hazırlanmasına geçişte, geliştirilmesinde ve kurumsallaştırılmasında önemli ve güvenli bir rol oynayacağı tahmin edilmektedir. Muhasebe mesleğinin bu rolü sürdürülebilirlik ve entegre raporlama uygulamasının profesyonelleşmesi olarak adlandırılabilir (Dumay ve Dai, 2017).

Entegre raporlamanın yaygınlaşması yalnızca sürdürülebilirliği ve entegre raporlamayı desteklemeyecek aynı zamanda işletmenin sürdürülebilirlik hedefleriyle uyumlu faaliyetler gerçekleştirmesini de teşvik edecektir. Entegre raporlamayla sunular kanıtlanabilecek, kontrol sistemlerinin daha fazla kurumsallaşması mümkün olabilecektir.

İşletmeler kendilerini daha iyi ifade edebilmek ve bu suretle kamuoyunu olumlu etkilemek için entegre raporlamayı kullanabileceklerdir. Bu raporlarla işletmeler aslında kendi faaliyetlerini anlatacaklardır. Entegre raporlar yeterince güvence vermesi halinde paydaşlarca dikkate

alınabilecektir. Entegre raporlamaya olan güvenilirlik işletmelerde kurumsallaşmaya, raporlamada standartlaşmaya gidilmesiyle sağlanabilecektir.

Öneriler

Dünya'daki gelişmelerin yanı sıra Türkiye'de 2015-2022 yıllarını yapılan çalışmalar zorunlu entegre raporlama uygulamasına geçileceğini göstermektedir. Türkiye'de özel sektörde hız kazanan entegre rapor çalışmaları kar amacı gütmeyen kamu kurum ve kuruluşlarında da ivme kazanacaktır. Türkiye'de UFRS'ye geçiş uygulamasında olduğu gibi entegre rapor uygulamasını öncelikle pay senetleri BİST'e kote edilen işletmelerde başlamak süreç içerisinde orta ve küçük işletmelerle devam etmek karışıklığı önleyerek daha planlı bir geçiş sağlayacaktır. Uygulamaya geçiş sürecini ilgili bakanlık, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK), Kamu Gözetim Kurumu(KGK) ve ERTA'nın birlikte koordine etmesi ve yönetmesi raporlamanın Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi İlkelerine uyumunu sağlayacak ve standartlaşmaya gidilmesini kolaylaştıracaktır.

Entegre raporlama, sürdürülebilirlik raporlaması ve sürdürülebilirlik muhasebesinin benimsenmesi için paydaşlara eğitimler verilmesi, üniversitelerde bölüm tesis edilmesi ve ders müfredatlarına konulması öncelikli işlem olmalıdır.

Gelişmiş ülkelerde entegre raporların arzu edilen seviyede hazırlandığına dair örneklerle rastlanmaktadır. Türkiye'de raporlamaya geçiş sürecini tamamlamadan ilk aşamada işletmelerden mükemmel raporlar beklemek mümkün değildir. Değer Yaratma Vakfı (VRF) tarafından ilk üç yıllık geçiş sürecinde raporlamada hangi konuların öncelikli olacağına dair uygulama rehberi yayınlanmıştır (VRF, 2021b). PricewaterhouseCoopers(PwC) ile Deloitte adlı kuruluşlarda uygulama kolaylığı sağlayıcı rehberler de yayınlamışlardır. İşletmelerin danışmanlık firmalarından destek almaları raporlamaya geçişi kolaylaştıracaktır.

Türkiye'de entegre raporlamaya geçiş sürecinde birtakım zorlukların olacağı kaçınılmazdır. Entegre raporlamaya geçişte karşılaşılabilecek en önemli sorunlardan bir tanesi de rapora konu olacak işletmeye ait bilgilerinin verilmek istenmemesi ve saklanması olacaktır. Finansal tabloların Kamu Aydınlatma Platformunda sunulması nedeniyle özellikle finansal bilgilerin sunumunda tereddütler yaşanabilecektir. İşletmeler güçlü oldukları gibi zayıf yönlerini de sunmaları gereklidir. Şeffaf ve güvenilir rapor sunumunu temelden etkileyecek (rekabet gücünü azaltıcı bilgiler hariç) bilgi saklamalarının önüne geçmek için eğitim verilmesi ve danışman firma tarafından yönlendirmelerin yapılması uygun olacaktır.

İşletmelerce entegre raporun sunumunda şekilsel tasarımının öne çıkarılarak daha önemli olan içerik ikinci plana atılmamalıdır. İyi bir içerik iyi bir tasarımla sunulabilecektir.

Entegre raporlamayla sunulan bilgilerin hangi paydaşı daha fazla etkileyeceği konusunda ise tereddütsüz yatırımcıların olacağı belirtilebilir. Ancak raporun hazırlanmasında öncelikle işletme de çalışanların (iç paydaş)

hedeflenmesi işlemleri kolaylaştıracak ve geri dönüşümlerin daha hızlı olmasını sağlayacaktır.

Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi İlkelerine uyumlu entegre raporun hazırlanması halinde raporun sayfa sayısında artış olacaktır. Bu da paydaşların raporu okumasını zorlaştırarak, detayların kaçırılmasına neden olacaktır. Bunu önlemek için rapor bilgilerinin daha çok tablo şeklinde sunulması faydalı olacaktır.

Yeni değişikliklere uyum sağlayarak entegre raporlamada başarılı olmak için bireysel bilgi seviyesinin yükseltilerek entelektüel sermayenin geliştirilmesi önemli bir destek sağlayacaktır.

Extended Summary

The information provided by the enterprises with the help of financial statements has not been found sufficient by individuals and organizations that care about social, environmental, and economic activities over time. In this process, the need to present financial and non-financial information together has emerged in terms of corporate accountability. The necessity of simultaneous reporting of financial and non-financial information has initiated the integrated reporting process. The transition from sustainability reporting to integrated reporting has also improved corporate reporting. One of the foundations of sustainability reporting is sustainability accounting. Sustainability accounting also meets the information needs of integrated reporting by providing financial information about the social, environmental, and economic activities of businesses. Sustainability accounting supports integrated reporting by assuring management of control and reporting.

The study aims to determine the relationship between integrated reporting and sustainability accounting and to evaluate integrated reporting studies in Türkiye. The evaluation covers the years between 2015 and 2022 when the first integrated reporting studies started in Türkiye. The method of the study is document analysis, one of the qualitative research methods.

Integrated reporting is a value creation process. Integrated reporting generally presents many expectations, forecasts, and determinations to stakeholders. The functional value of integrated reporting has increased with the development of sustainability, which aims to protect current resources and present them to the use of future generations. The presentation of financial accounting, sustainability, and corporate governance issues together with integrated reporting will increase the benefits of contemporary reporting to businesses.

One of the most essential tools used by businesses to provide information and accountability to their stakeholders is corporate reports. Corporate reporting provides information flow between the business and its stakeholders with multiple reporting options. Financial, auditing, operating, compliance with corporate governance principles, sustainability, and integrated reporting are types of corporate reporting.

The development of corporate reporting started with financial reporting insince 1960 and continued with environmental reporting, sustainability reporting, and ultimately all-inclusive integrated reporting in the following years. Changing and developing conditions in the world have caused changes in the scope and purpose of corporate reporting.

The concept of sustainable development has come to the fore, especially after the report titled "Our Common Future" published by the United Nations in 1983. Sustainability, which consists of environmental, social, and economic components, is expressed as the integration of environment, health, social equality, and economic activities to create healthy, resilient communities today and in the future.

Sustainable development can also be expressed as the development aimed at meeting the needs of today's stakeholders without jeopardizing the future needs of an institution's stakeholders (employees, partners, customers, investors, the public, etc.). With sustainability reporting, besides financial information, most information about environmental, social and economic activities is presented. With sustainability reporting, besides financial information, most information about environmental, social, and economic activities is presented.

Integrated reporting is a concise independent communicative presentation of how a business' strategy, management performance and prospects create value in the short, medium, and long term. Integrated reporting is the presentation of the real performance of a business, consisting of financial and sustainability data, as a whole.

Integrated reporting is the process of creating value through the capital. With integrated reporting, the business uses different capitals to create value for different times and different stakeholders. Value creation manifests itself through the increase, decrease, and transformation of an enterprise's inputs and outputs on capital elements. Value creation is divided into two categories: creating value within the company and for its stakeholders.

The International Integrated Reporting Council (IIRC) and the Sustainability Accounting Standards Board (SASB) merged in 2021 to form the Value Reporting Foundation (VRF). The Value Reporting Foundation (VRF) will support the business and investor in the decision-making process on Integrated Thinking Principles, Integrated Reporting Framework, and SASB Standards.

The boundary of integrated reporting, which includes future targets, forecasts, reflections, and analyzes, is guided by drawing guidelines. Seven guiding principles are the foundation of the International Integrated Reporting Framework.

The most important reason for the revision of the International Integrated Reporting framework principles in 2021 is the need for a balanced presentation of the report. Businesses have to indicate not only their positive but also their negative aspects in the report. Integrated reporting is primarily aimed at the private sector, but can also be applied by the public sector and non-profit organizations.

The most important reason for the revision of the International Integrated Reporting framework principles in 2021 is the need for a balanced presentation of the report. Businesses have to indicate not only their positive but also their negative aspects in the report. Integrated reporting is primarily aimed at the private sector, but can also be applied by the public sector and non-profit organizations.

Value creation in integrated reporting is possible with an enterprise's business model. As a result of the activities carried out by using various capital inputs within the scope of the business model of an enterprise, the inputs are transformed into outputs.

With the start of sustainability reporting, there have been changes in the activities of businesses and organizations. Changes have also occurred in the traditional role of accountants. Finance and accounting department employees also tried to adapt to this change process. Accountants who process and report financial data have now started to provide data for reporting non-financial information on environmental, social, and economic activities.

Sustainability reporting and accounting together describe an organization's sustainability performance (economic, environmental, and social performances). Sustainability accounting and sustainability reporting are two separate terms. However, both are tools of accountability for the sustainable production and activities of a business.

Sustainability accounting and integrated reporting deal with the assessment, expression, and presentation of the social, environmental, and economic impacts of businesses on various groups. Businesses report information on their social, environmental, and economic activities and how these activities affect the financial objectives of the businesses in a simultaneous and integrated manner to their stakeholders.

The transition, development, and implementation process to integrated reporting in Türkiye is carried out by the Integrated Reporting Association (IRA). In these studies, T.C. Ministry of Commerce, TR. Ministry of Industry and Technology and T.C. The Ministry of Environment, Urbanization, and Climate Change provide legal support. Integrated reporting financial support works are also carried out by T.C. It is carried out by the EU (European Union) Financial Affairs General Directorate of the Ministry of Foreign Affairs. Integrated reporting studies have gained momentum in Türkiye.

It is expected that the Value Reporting Foundation (VRF), which operates on reporting in the world, and the International Sustainability Standards Board (ISSB) will merge under the International Accounting Standards Foundation (IASF) (Aras, 2022). It is forecasted that in the future, integrated reporting with all its components will be mandatory in the whole world and in Türkiye. Many studies have been carried out in Türkiye for the development of integrated reporting.

Türkiye signed the Paris climate agreement, T.C. The Green Reconciliation Action Plan has been published by the Ministry of Commerce, and the Green Debt Instrument,

Sustainable Debt Instrument, Green Lease Certificate, and Sustainable Lease Certificate Guide have been published by the CMB. In addition, some professional organizations have made publications on sustainability and integrated reporting.

All studies require Türkiye's relevant ministries, organizations, and universities to respond to this process. Sustainability reporting studies have already started in Türkiye. Sustainability accounting also plays an important role in keeping the financial records necessary for the regulation of environmental, social, and economic activities.

It is inevitable that there will be some difficulties in the transition process of integrated reporting, which is expected to be a mandatory practice in Türkiye in the future. Signs of the mandatory implementation will accelerate the integrated report studies in the private sector as well as in non-profit public institutions and organizations. As in the implementation of the transition to IFRS in Türkiye, starting the integrated report application primarily in businesses whose stocks are quoted in the BIST and continuing with medium and small businesses in the process will prevent confusion and provide a more planned transition. Coordinating and managing the implementation process by the relevant ministry, the Capital Markets Board (CMB), the Banking Regulation and Supervision Agency (BDDK), the Public Oversight Agency (KGK) and ERTA will ensure the compliance of the reporting with the International Integrated Reporting Framework Principles and facilitate standardization.

In order to adopt integrated reporting, sustainability reporting, and sustainability accounting, providing training to stakeholders, establishing departments in universities, and including them in course curricula should be the priority.

There are examples in developed countries where integrated reports are prepared at the desired level. It is not possible to expect excellent reports from businesses at the first stage without completing the transition to reporting in Türkiye. A practice guide has been published by the Value Creation Foundation (VRF) on which issues will be prioritized in reporting during the first three-year transition period.

One of the most important problems that may be encountered in the transition to integrated reporting will be that the information of the enterprise that will be the subject of the report is not wanted to be given and kept. Due to the presentation of the financial statements on the Public Disclosure Platform, there may be hesitations in the presentation of financial information. Businesses need to present their weaknesses as well as their strengths. It would be appropriate to provide training and provide guidance by the consultant firm to prevent information hiding that will fundamentally affect transparent and reliable report presentation.

In the presentation of the integrated report by the enterprises, the more useful content should not be put in the background by emphasizing the formal design. Good content can dilute a good design.

It can be stated that there will be investors without hesitation about which stakeholder the information presented with integrated reporting will affect more. However, targeting the stakeholders working in the business in the preparation of the report will facilitate the processes and ensure faster recycling.

If an integrated report is prepared in compliance with the International Integrated Reporting Framework Principles, there will be an increase in the number of pages of the report. This will make it difficult for stakeholders to read the report and cause details to be missed. To prevent this, it would be useful to present the report information in a more tabular form.

To be successful in integrated reporting, to adapt to new changes, and not to show deficiencies in commercial relations with the world, the development of intellectual capital by increasing the level of individual knowledge should be a priority.

Kaynakça

1. Abeysekera, I. (2013). A template for integrated reporting, *Journal of Intellectual Capital*, 14 (2): 227-245.
2. ACCA. (2022). *The integrated report framework*. ACCA Think Ahead Technical Articles. <https://www.accaglobal.com/ca/en/student/exam-support-resources/professional-exams-study-resources/strategic-business-reporting/technical-articles/integrated-report.html#Principle-based-framework>
3. Accounting Standards Steering Committee. (1975). *The corporate report*, Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW). <https://www.icaew.com/library/subject-gateways/corporate-reporting/the-corporate-report>
4. Adams, C. A. (2015). The International Integrated Reporting Council: A call to action. *Critical Perspectives on Accounting*, 27: 23-28.
5. Aracı, H., Yüksel, F. (2017). Entegre raporlamada muhasebe meslek mensuplarının rolü ve muhasebe müfredatlarında entegre raporlama, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 19(2): 389-414.
6. Aras, G., Sarıoğlu, G, U. (2015). *Kurumsal raporlamada yeni dönem: Entegre raporlama*. TÜSIAD.
7. Aras, G. (2022, May 31). *Stratejik Odak ve Geleceğe Yönelim Başkan'ının Mesajı*. E-Bülten (Temmuz Sayısı). Entegre Raporlama Türkiye. <http://www.entegreraporlamatr.org/tr/mailling/01072021/Baskanin-Mesaji.aspx>
8. Aras, G., Özsözgün Çalışkan, A., Esen E., Kutlu Furtuna, O. (2019). *Türkiye'de Entegre Raporlama: Mevcut Durum, Paydaşların Algı ve Beklentileri*, ACCA, CFGS, KPMG.
9. Bebbington, J., Larrinaga, C. (2014). Accounting and sustainable development: An exploration. *Accounting, Organizations and Society*, 39(6): 395-413.
10. BİST. (2022, May 31). *Sürdürülebilirlik endeksi*. <https://www.borsaistanbul.com/tr/sayfa/165/bist-surdurulebilirlik-endeksi>
11. Brundtland Report. (1987). *Report of the World Commission on Environment and Development: Our Common Future*. <http://www.un-documents.net/our-common-future.pdf>
12. Cavlak, H. (2021). Kurumsal ve finansal raporlamanın geleceği üzerine değerlendirmeler. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi - Journal of Accounting Institute*, (64): 39-58. <https://doi.org/10.26650/MED.797559>

13. Çalişci, Ç. (2020). Kurumsal raporlamanın bugünü: entegre raporlamanın Türkiye'deki mevcut durumu. *Pearson Journal of Social Sciences & Humanities*, 5(9): 259-273. <http://dx.doi.org/10.46872/pj.192>
14. Dağhan, İ. (2021, 17 Haziran). *Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporları ve Standartları*. İzmir Kalkınma Ajansı. <https://kalkinmaguncesi.izka.org.tr/index.php/2021/06/17/kurumsal-surdurulebilirlik-raporlari-ve-standartlari/>
15. Dereköy, F. (2018). Entegre raporlama uygulamalarının uluslararası entegre raporlama çerçevesi bağlamında değerlendirilmesi. *Yönetim Bilimleri Dergisi*, 16(32): 589 - 608.
16. Deloitte. (2022a). *What is integrated reporting and what are the benefits?* <https://www2.deloitte.com/uk/en/pages/audit/articles/integrated-reporting.html>
17. Deloitte. (2022b). *EFRAG launches consultation on draft sustainability standards*. <https://www.iasplus.com/en/news/2022/04/efrag-eds>
18. de Villiers, C., Maroun, W. (2018). *Sustainability Accounting and Integrated Reporting*. Routledge: Abingdon, UK.
19. de Villiers, C., Rinaldi, L., Unerman, J. (2014). Integrated Reporting: Insights, gaps and an agenda for future research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 27(7): 1042-1067.
20. de Villiers, C., Hsiao, P.-C. K., Maroun, W. (2017). Developing a conceptual model of influences around integrated reporting, new insights and directions for future research. *Meditari Accountancy Research*, 25(4): 450-460.
21. de Villiers, C., Venter, E. R., Hsiao, P.-C. K. (2017). Integrated reporting: background, measurement issues, approaches and an agenda for future research. *Accounting & Finance*, 57(4): 937-959.
22. Dumay, J., Dai, T. (2017). Integrated thinking as a cultural control? *Meditari Accountancy Research*, 25(4):574-604. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-07-2016-0067>
23. Dyllick, T., Hockerts, K. (2002). Beyond The Case for Corporate Sustainability. *Business Strategy and Environment*, (11): 130-141.
24. Eccles, RG., Serafeim, G. (2015). Corporate Stewardship: Achieving Sustainable Effectiveness. S. Albers Mohrman, J. O'Toole ve E.E. Lawler(Editörler), *Corporate and integrated reporting: A functional perspective* (pp.156-172). Routledge Taylor & Francis Group.
25. Ercan, C., Kestane, A. (2017). Entegre raporlama ve Türkiye'deki uygulama örnekleri üzerine bir araştırma. *Kırklareli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi Özel Sayı: Türk Dünyasında Afro-Avrasya Çalışmaları Kongresi*, 6(4): 73-86.
26. ERTA. (2022a). *Entegre raporlama nedir?* Entegre Raporlama Türkiye Ağı. <http://www.entegreraporlamatr.org/tr/entegre-raporlama/entegre-raporlama-nedir.aspx>
27. ERTA. (2022b). *Türkiye'de yayımlanan entegre raporlar*. Entegre Raporlama Türkiye. <http://www.entegreraporlamatr.org/tr/entegre-raporlama/turkiyede-yayimlanan-entegre-raporlar.aspx>
28. ERTA, BİST. (2022). *Şirketler için entegre raporlama rehberi*. <http://www.entegreraporlamatr.org/tr/images/pdf/ERTA-Borsa-istanbul-AS-Sirketler-icin-Entegre-Raporlama-Rehberi.pdf>
29. Eski,S. (2022, Mart 11-12). *Türk üniversitelerinde sürdürülebilirlik muhasebesi dersinin açılmasının önemi ve gerekliliğinin incelenmesi*. [Sözlü sunum]. İstanbul Gelişim Üniversitesi Uluslararası Uygulamalı Sosyal Bilimler Kongresi USBK 2022, İstanbul. https://panel.gelisim.edu.tr/assets/2022/dokumanlar/usbk2022-ozet-kitapcigi---nihai-kopya_7e7c063adc4a49e5b0ce24b4bd75f3bd.pdf
30. Farneti, F., Casonato, F., Montecalvo, M., De Villiers, C. (2019). The influence of Integrated Reporting and stakeholder information needs on the disclosure of social information in a state-owned enterprise, *Meditari Accountancy Research*, 27(4): 556-57.
31. Garanti Bankası. (2021). *2020 entegre faaliyet raporu*. <https://surdurulebilirlik.garantibbva.com.tr/media/1529/garanti-bbva-2020-entegre-faaliyet-raporu-1.pdf>
32. Gil-Marín, M., Vega-Muñoz, A., Contreras-Barraza, N., Salazar-Sepúlveda, G., Vera-Ruiz, S, Losada, A.V. (2022). Sustainability Accounting Studies: A Metasynthesis. *Sustainability*, 14 (15): 1-15. <https://doi.org/10.3390/su14159533>
33. Gökçen Ataman, B., Eldemir, E. (2019). Entegre raporlama ve Türk işletmelerinde uygulanmasına ilişkin bir araştırma. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*,4(3): 357-378.
34. IIRC. (2013). *Consultation draft of the international <IR> framework*. Integrated Reporting. <https://www.integratedreporting.org/wp-content/uploads/2013/03/Consultation-Draft-of-the-InternationalIRFramework.pdf>
35. IIRC. (2021). *The International <IR> Framework*. *Integrated Reporting*. <http://integratedreporting.org/resource/international-ir-framework/>
36. Jones, M. J. (2010). Accounting for the environment: towards a theoretical perspective for environmental accounting and reporting. *Accounting Forum*, (34): 123-138.
37. King Report. (2009). *King Report on Governance for South Africa 2009*. The Institute of Directors in Southern Africa and the King Committee. https://cdn.ymaws.com/www.iodsa.co.za/resource/resmgr/king_iii/King_Report_on_Governance_fo.pdf
38. Kurumsal Sürdürülebilirlik Portalı. (2022). *Sürdürülebilirlik raporu veri tabanı*. Kurumsal Sürdürülebilirlik Portalı. <https://kurumsalsurdurulebilirlik.com/>
39. Lether, I. (2022, 30 Mayıs). *Integrated reporting - a powerful tool towards sustainability. Why integrated reports?* Triodos Investment Management. <https://www.triodos-im.com/articles/2018/integrated-reporting---a-powerful-tool-towards-sustainability>
40. Montecalvo, M., Farneti, F., De Villiers, C. (2018). The potential of integrated reporting to enhance sustainability reporting in the public sector. *Public Money & Management*, 38(5): 365-374.
41. Needles, B.E.Jr., Sarı, E.S., Güngör, N., Türel, A., Can, M. (2019). Sustainability reporting and integrated reporting: evidence from Turkish high performance companies. *Hitit University Journal of Social Sciences Institute*, 12(2): 257-270. <https://doi.org/10.17218/hititsosbil.603228>
42. Özsözgün Çalışkan A. (2012). İşletmelerde Sürdürülebilirlik ve Muhasebe Mesleği ilişkisi. *Mali Çözüm Dergisi*. 22(112): 133-160.
43. Saban, M., Küçükler, H., Küçükler, M. (2017). Kurumsal sürdürülebilirlik ile ilgili raporlama çerçeveleri ve sürdürülebilir raporlamada muhasebenin rolü. *İşletme Bilimi Dergisi*. 5(1):101-115. <https://doi.org/10.22139/jobs.291818>
44. Saravanamuthu, K. (2004). What is measured counts: harmonized corporate reporting and sustainable economic development. *Critical Perspectives of Accounting*, 15(3): 295-302. [https://doi.org/10.1016/S1045-2354\(03\)00063-7](https://doi.org/10.1016/S1045-2354(03)00063-7)
45. Signitzer, B., Prexl, A. (2008). Corporate sustainability communications: aspects of theory and professionalization. *Journal of Public Relations Research*, 20(1): 1-19. <https://doi.org/10.1080/10627260701726996>

46. Sukhari, A., De Villiers, C. (2019). The Influence of Integrated Reporting on Business Model and Strategy Disclosures. *Australian Accounting Review*, forthcoming.
47. Sultanoğlu, B., Akdoğan, N. (2020). IIRC çerçevesi kapsamında entegre raporlardaki içerik öğelerinin türkiye ve uluslararası karşılaştırılması ve entegre raporların düzenlenmesinde sürdürülebilirlik raporlarındaki bilgilerin kullanımı. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, MODAV 16. Uluslararası Muhasebe Konferansı Özel Sayısı, 22(20): 20-46. <https://doi.org/10.31460/mbdd.646683>
48. Şimşek, A., Terim, B. (2020). Entegre raporlama kavramı ve entegre raporlamanın Türkiye'deki uygulama örnekleri üzerine bir araştırma. *Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (47): 325-346
49. Tarakcıoğlu Altınay, A. (2016). Entegre raporlama ve sürdürülebilirlik muhasebesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (25): 47-64.
50. T.C. Dışişleri Bakanlığı. (2022). *Sürdürülebilir Kalkınma*. Girişimci ve İnsani Dış Politika. <https://www.mfa.gov.tr/surdurulebilir-kalkinma.tr.mfa#>
51. Triodos Investment Management. (2022, May 30). *Integrated reporting - a powerful tool towards sustainability*. <https://www.triodos-im.com/articles/2018/integrated-reporting---a-powerful-tool-towards-sustainability>
52. UCLA. (2016). *UCLA Sustainability of committee guiding campus principles of sustainability*. University of California, Los Angeles. <https://www.sustain.ucla.edu/wp-content/uploads/UCLA-Sustainability-Charter.pdf>
53. US Securities and Exchange Commission. (2021, March 21). *SEC proposes rules to enhance and standardize climate-related disclosures for investors*. <https://www.sec.gov/news/press-release/2022-46>
54. VRF. (2022a). *About The Value Reporting Foundation*. Value Reporting Foundation. <https://www.valuereportingfoundation.org/about/>
55. VRF. (2022b). *Get to grips with the six capitals*. Value Reporting Foundation. <https://www.integratedreporting.org/what-the-tool-for-better-reporting/get-to-grips-with-the-six-capitals/>
56. VRF. (2022c). *International <IR> Framework*. <https://www.integratedreporting.org/resource/international-ir-framework/>
57. VRF. (2021a). *Transition to integrated reporting a guide to getting started*. Value Reporting Foundation. <https://www.integratedreporting.org/news/transition-to-integrated-reporting-a-guide-to-getting-started/>
58. VRF. (2021b). *Transition to integrated reporting a guide to getting started*. Value Reporting Foundation Integrated Reporting Framework. https://www.integratedreporting.org/wp-content/uploads/2021/09/Transition-to-integrated-reporting_A-Getting-Started-Guide.pdf
59. Zhou, S., Simnett, R., Green, W. (2017). Does Integrated Reporting Matter to the Capital Market? *Abacus*, 53 (1): 94-132.
60. Zozik, A., Doğan, Z. (2021). Türkiye'de entegre raporlama sürecinde karşılaşılabilecek sorunların tespitine ilişkin bir araştırma. *Muhasebe ve Denetim BAKIŞ*, 21(63):83-110.