

## MUHASEBE VE FİNANS İNCELEMELERİ DERGİSİ

Dergi Anasayfası: www.dergipark.gov.tr/mufider

### ULUSLARARASI ENTEGRE RAPORLAMA ÇERÇEVESİNDE MUHASEBE KÜLTÜRÜ<sup>1</sup>

### ACCOUNTING CULTURE IN INTERNATIONAL INTEGRATED REPORTING FRAMEWORK

Gözde KARABURUN<sup>a\*</sup>

*a\** Sorumlu Yazar, Bilim Uzmanı, İzmir Katip Çelebi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Öğrencisi,  
gozdekaraburun@gmail.com, ORCID: 0000-0002-9443-4146

#### MAKALE BİLGİLERİ

*Makale Tarihi:*

*Gönderilme Tarihi* 16.05.2020

*Düzenleme* 16.06.2020

*Kabul Tarihi* 20.06.2020

*Anahtar Kelimeler:* Entegre

Raporlama, Uluslararası Entegre

Raporlama Çerçevesi, Muhasebe

Kültürü, Muhasebe Kültürü

Değerleri

*Jel Kodları:* M14, M40, M41

#### ARAŞTIRMA MAKALESİ

#### BENZERLİK/ PLAGIARISM

*Ithenticate* : %8

#### ÖZET

Son dönemlerde uygulama alanı bulan entegre raporlama, şirketlerin finansal bilgilerinin yanı sıra finansal olmayan bilgileri de raporlamasını sağlayan bir raporlama şeklidir. Entegre raporlar Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesine uygun bir şekilde hazırlanmaktadır. Bu çalışmada Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi, S. J. Gray tarafından 1988 yılında kaleme alınan "Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally" başlıklı çalışmada tanımlanan muhasebe kültür değerleri açısından analiz edilmiştir. Bu çalışmanın amacı, Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinin muhasebe kültürü değerlerine eğilimi üzerine önermelerde bulunmak ve bu önermeleri desteklemektir. Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi Gray'in muhasebe kültürü değerlerine göre incelendiğinde profesyonellikten, esneklikten, tutuculuktan ve şeffaflıktan yana bir eğilim içinde olduğu yorumu yapılabilmektedir.

<sup>1</sup> Bu çalışma İzmir Katip Çelebi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsünde hazırlanan Enstitüsünde "Muhasebe Kültürü ve Entegre Raporlama Farkındalığı İlişkisi" isimli tez çalışmasından türetilmiştir.

**ABSTRACT****ARTICLE INFO**

Article history:

Received 16.05.2020

Revised 16.06.2020

Accepted 20.06.2020

Keywords: Integrated Reporting, International Integrated Reporting Framework, Accounting Culture, Accounting Culture Values

Jel Codes: M14, M40, M41

*Integrated reporting, which has recently found field of application, is a form of reporting that allows companies to report non-financial information as well as financial information. Integrated reports are prepared in accordance with the International Integrated Reporting Framework. In this study, the International Integrated Reporting Framework was analyzed in terms of accounting culture values defined by the study titled "Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally" written in 1988 by S. J. Gray. The aim of this study is to make suggestions on the tendency of the International Integrated Reporting Framework to the accounting culture values and to support these propositions. When the International Integrated Reporting Framework is analyzed according to Gray's accounting culture values, it can be interpreted that it has a tendency towards professionalism, flexibility, conservatism and transparency.*

**1. GİRİŞ**

Entegre raporlama, yatırımcıları bütün olarak bilgilendirmekte ve işletmenin gelecek performansı üzerine doğru kararlar alabilmelerini sağlamaktadır. Bir kurumun hem geriye dönük bilgileri hem de ileriye dönük vizyonu entegre rapor ile paylaşılabilir. 2013 yılında Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi, Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesini yayımlamıştır. İlgelere dayalı olan bu çerçeve, giriş bölümü ve entegre rapor bölümü olmak üzere iki bölüme ayrılmıştır. Çerçevenin kullanımı ve entegre rapordaki temel kavramları giriş bölümü açıklarken, kılavuz ilkeleri ve içerik öğelerini entegre rapor bölümü açıklamaktadır.

Hofstede 1980 yılında kültürel farklılıkları dört boyutta ele almıştır. Güç mesafesi, Belirsizlikten kaçınma, Bireyselci-Kolektivist yapı ve Maskülen-Feminen toplumdaki oluşun bu dört boyut S. J. Gray'ın çalışmasının temelini oluşturmaktadır. 1988 yılında Gray, Hofstede'in kültürel boyutlarını esas alarak muhasebe kültürü değerleri adını verdiği profesyonelliğe karşı statükoculuk, tekdüzeliğe karşı esneklik, tutuculuğa karşı iyimserlik ve gizliliğe karşı şeffaflık boyutlarını tanımlamıştır.

Bu çalışmada, Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinin muhasebe kültürü değerlerine eğilimi üzerine önermelerde bulunulmuştur. İleri sürülen bu önermeleri güçlendirmek Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinin Gray'in muhasebe değerleriyle benzer yanlarına yer verilmiştir.

**2. LİTERATÜR ÇALIŞMASI**

Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi birçok çalışmaya konu olmuştur. Türkiye'de

Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesini kullanarak yapılan bazı çalışmalara kronolojik sırayla aşağıda yer verilmiştir.

Yüksel ve Aracı (2017) çalışmalarında, hizmet işletmelerine ait raporların çoğunluğunun Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi içerik öğelerine uygun olarak hazırlandığını belirtmişlerdir. Ercan ve Kestane (2017) çalışmalarında, 2016 yılında Türkiye'de yayınlanan entegre raporların içerik analizini Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesine göre yapmıştır. Yüksel (2018) çalışmasında, araştırma kapsamındaki işletmelerin 2014, 2015 ve 2016 yıllarına ait yıllık raporlarının içerik analizini Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi içerik öğelerinden oluşturulan 38 adet ölçüt doğrultusunda yapmıştır. Dereköy (2018) çalışmasında, çimento sektöründeki işletmelerden entegre rapor yayımlayanların entegre raporlarını içerik analizi yöntemi kullanarak Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi bağlamında analiz etmiştir. İşgüden Kılıç (2018) çalışmasında, BIST sürdürülebilirlik endeksine kayıtlı işletmelerin yıllık faaliyet raporları ile 2016 yılına ait entegre raporlarını Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi açısından incelemiştir. Ağdeniz (2018) çalışmasında, Uluslararası İç Denetim Standartları ile Entegre Raporlama çerçevesi ilkeleri arasında yakın bir ilişki olduğunu belirtmiştir. Yüksel (2018) çalışmasında, kurumsal yönetim ilkeleri ile Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi ilkeleri arasındaki ilişkiyi regresyon analizi ile incelemeye çalışmıştır. Ataman Gökçen ve Eldemir (2019) çalışmalarında, Türkiye'de yayınlanan entegre raporların, Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesine uygunluğunun tespit edilmesini amaçlamıştır.

Gray'in muhasebe kültürü değerleri makale yayımlandığı günden itibaren birçok çalışmaya konu olmuştur. Türkiye'de Gray'in muhasebe kültürü değerleri kullanılarak yapılan bazı çalışmalar kronolojik sırayla aşağıda yer almaktadır.

Karabınar ve Güvenç (2006) tarafından gerçekleştirilen çalışmaya göre İçel Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odasına kayıtlı 198 kişiye anket uygulanması yapılmıştır. Ana kütlelerin %41,94'üne ulaşılmıştır. Çalışma sonucunda muhasebe meslek mensuplarının profesyonellik, tekdüzelik, tutuculuk ve gizlilik eğiliminde olduklarını belirtmiştir. Bekçi ve Bitlisli (2012) tarafından gerçekleştirilen çalışmada Isparta Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odasına kayıtlı 121 muhasebe meslek mensubuna anket uygulanmıştır. Bu meslek mensupları ana kütlelerin %38'ini temsil etmiştir. Çalışmaları sonucunda muhasebe meslek mensuplarının profesyonellik, tekdüzelik, iyimserlik ve şeffaflık eğiliminde olduklarını belirtmişlerdir. Durmuş ve Güneş (2017) tarafından gerçekleştirilen çalışmada, yeminli mali müşavirler odalarına bağlı 420 yeminli mali müşavire anket uygulanmıştır. Çalışma sonucunda muhasebe meslek mensuplarının profesyonellik, tekdüzelik, tutuculuk ve şeffaflık eğiliminde olduklarını belirtmişlerdir.

Entegre raporlama ve kültürü ayrı ayrı ele alan çalışmalar olduğu gibi birlikte ele alan çalışmalar da bulunmaktadır. Entegre raporlama ve kültürü birlikte ele alan çalışmalara kronolojik sırayla aşağıda yer verilmiştir.

Meyrick (2016), günümüz toplumlarında kültürün somut niteliklerinin ve kültürel süreçlerin göz ardı edildiğini veya az vurgulandığını belirtmektedir. Buna karşılık kültürel etkinliklere ve organizasyonlara ilişkin politik kararların, onlar hakkında derinlemesine bilgi alınmadan verildiğini vurgulamaktadır. Entegre Raporlama, kuruluşların zaman içinde farklı sermaye alanlarında nasıl değer yarattığını göstermek için çabalamaktadır. Bu çalışma ile bilginin bağlanabilirliği olarak da adlandırılan bu duruma katkıda bulunulmakta ve nicel verilerin anlamlı yorumlanmasında anlatının rolüne odaklanılmaktadır. Çalışmada entegre raporlamanın kültürel raporlamayı kolaylaştırma kapasitesine sahip olduğu belirtilmektedir. Vitolla v.d. (2019), tarafından gerçekleştirilen çalışmada, entegre raporlamanın sosyal ve çevresel boyutlar da dahil olmak üzere finansal olmayan boyutlara odaklanan diğer bilgilendirme sistemlerinin aksine bilgi bağlantısı ile nitelendirildiği belirtilmektedir. Son yıllarda, entegre raporlama hem akademik hem de profesyonel olarak ilgi görmesine rağmen, entegre rapor kalitesi ve belirleyicileri üzerine odaklanan az sayıda çalışma bulunmaktadır. Ulusal kültür ise dış belirleyici ve kurumsal raporların kalitesini etkileyen ek bir faktör olarak ele alınmaktadır. Bu çalışmada ulusal kültürün paydaş teorisi açısından etkisi araştırılmış ve bu boşluğu doldurmak amaçlanmıştır. Çalışmanın bir diğer özelliği, entegre raporlama kalitesinin belirleyicisi olarak ulusal kültürü araştıran ilk çalışmalardan olmasıdır. Çalışmada kurumsal raporların kalitesini etkileyen ulusal kültür faktörü

analiz edilerek entegre raporlama kalitesinin Hofstede'nin beş boyutu ile ilişkili olduğunu gösterilmektedir. Bu çalışmaya göre entegre raporlama kalitesinin güç mesafesi, bireysellik, maskülenlik ve hoşgörü ile negatif ve belirsizlikten kaçınma ile pozitif ilişkisi vardır. Raimo vd. (2019), entegre raporlamanın kritik yönü olan raporların kalitesine odaklanan çalışmaların az olduğuna değinmektedir. Çalışma, entegre raporlama kalitesini etkileyen ek bir faktör olarak ulusal kültürün entegre raporlama kalitesi üzerindeki etkisini analiz ederek ilgili literatüre katkıda bulunmaktadır. Çalışma sonucunda entegre raporlama kalitesinin altı GLOBE boyutuyla ilişkili olduğu gösterilmektedir. Girişkenlik, kurumsal toplulukçuluk, belirsizlikten kaçınma ve insan odaklılık ile pozitif, performans odaklılık ve gelecek odaklılık ile negatif ilişkisi vardır. Aynı zamanda sonuçlar, firmaların faaliyet gösterdiği ülkelerin ulusal kültürünün entegre raporlama kalitesini etkilediğini göstermektedir. Çalışmada bu araştırmanın sonuçlarının hükümetler, yöneticiler ve Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi açısından önem arz ettiği belirtilmiştir. Politika yapıcılarının açıklamaları düzenlerken ulusal kültürü hesaba katmaları gerektiği vurgulanmıştır. Uluslararasılaşma durumunda, yöneticilerin yeni ülkelerin kültürünü hesaba katmaları ve yeni pazarlarda kabul görmek için açıklama stratejilerini değiştirmeleri gerektiği belirtilmektedir. Son olarak Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi'nin Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesini geliştirirken, faaliyet gösterilen ülkelerin kültürüne özgü araçlar sunmak amacıyla farklı ülkelerin kültürel özelliklerini dikkate alması gerektiği savunulmuştur.

### 3. ULUSLARARASI ENTEGRE RAPORLAMA ÇERÇEVESİ

Bu Entegre raporlama hem finansal hem de finansal olmayan verilerin birlikte sunuldukları ve karmaşık olmayan bir kurumsal rapor türüdür. Entegre raporlamayla ilgili dünya çapında araştırmaların hız kazanması 2010 yılında Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi'nin (International Integrated Reporting Council-IIRC) kurulması ile başlamıştır. IIRC kuruluşundan itibaren işletmelere entegre rapor hazırlarken yön gösterecek, uluslararası mecrada kabul görmüş olan bir entegre raporlama çerçevesinin hazırlanmasını misyonu olarak belirlemiştir. Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi IIRC tarafından 5 Aralık 2013 yılında yayımlanmıştır (Aras ve Uğur Sarıoğlu, 2015: 42). 2013 yılının sonlarına doğru yayınlanan Entegre Raporlama Çerçevesinin 2014 yılı içinde Türkçe sürümü de yayınlanmıştır (Borsa İstanbul, 2014: 35).

Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi ilke bazlıdır. Çerçevenin ilkelere dayalı olmasının

sebebi esneklik ve düzen içinde, kendine ait koşulları bulunan farklı kuruluşlar arasında karşılaştırılabilir bir seviye oluşturmaktır. İlkeler farklı kuruluşların arasındaki büyük farklılıkları da dikkate alır ve bilgi ihtiyacını karşılamak için bir denge sağlar (IIRC, 2013: 7).

Entegre raporun içeriğini düzenleyen ve oluşturan kılavuz ilkelerin, içerik öğelerinin ve dolayısıyla temel kavramların açıklanması bu çerçevenin amacını oluşturmaktadır (IIRC, 2013: 7).

### 3.1. Temel Kavramlar

Temel kavramlar Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesindeki ihtiyaçların ve kılavuz bilgilerin esasını oluşturmakta ve bu bilgileri desteklemektedir. Bir entegre rapor, kuruluşu etkileyen dış çevre ve sermaye öğeleri hakkında bilgi verme amacındadır. Kuruluşun dış çevresi ve sermaye öğeleriyle değer yaratmak amacıyla etkileşim kurması entegre raporun bir diğer amacıdır (IIRC, 2013: 10).

#### 3.1.1. Kuruluş ve Diğerleri için Değer Yaratma

Bir kuruluş zaman içinde değer yaratır ve yaratılan bu değer, sermaye öğeleri üzerine kendini gösterir. Sermaye öğeleri üzerindeki artışlar, azalmalar veya dönüşümler, kuruluşun faaliyetleri ve çıktıları aracılığıyla meydana gelmektedir. Kuruluşun kendisi için yaratılan değer ve diğerleri için yaratılan değer olmak üzere birbiriyle ilişkili iki ögesi vardır. Kuruluşun kendisi için yarattığı değerle ilgilenenler finansal sermaye sağlayanlardır. Finansal sermaye sağlayanlar, kuruluş tarafından diğer taraflar için yaratılan ve kuruluşun kendisini de etkileyen değerlerle de ilgilenirler (IIRC, 2013: 10).

#### 3.1.2. Sermaye Öğeleri

Kuruluşlar başarıya ulaşmak için çeşitli sermaye öğelerine ihtiyaç duyar. Sermaye öğeleri bir değerler stokudur. Kuruluşun faaliyetleri ve sonuçlarıyla artar, azalır ya da dönüştürülür. Sermaye öğelerinin genel stoku sabitlenmez. Sermaye öğeleri kendi içlerinde ve aralarında bir akış içindedir. Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinde sermaye öğeleri; finansal, üretilmiş, fikri, insan kaynakları, sosyal, ilişkisel ve doğal sermaye öğeleri olarak sınıflandırılmıştır (IIRC, 2013, 11).

- Finansal Sermaye: Finansman, faaliyetler veya yatırımlar yoluyla edinilme ve hizmet sağlama veya mal üretimi amacıyla bir kuruluşun kullanımına sunulma gibi özelliklere sahip olan fon havuzudur (IIRC, 2013: 11).

- Üretilmiş Sermaye: Bir kuruluşun mal üretmek ya da hizmet sağlamak için kullanıma sunduğu üretilmiş fiziksel nesnelere üretilmiş sermaye olarak adlandırılır. Çerçeve de binalar, ekipmanlar, karayolları, köprüler, limanlar, atık ve su arıtma tesisleri gibi altyapılar üretilmiş sermaye olarak açıklanmıştır (IIRC, 2013: 12).

- Fikri (Entelektüel) Sermaye: Patentler, telif hakları gibi kuruluşa ait bilgiye dayalı

maddi olmayan varlıkları ifade eden sermaye ögesidir (IIRC, 2013: 12).

- İnsan Sermayesi: İnsana ait olan yeterlilikler, deneyimler, kabiliyetler ve yenilik yapma motivasyonları insan sermayesini oluşturur. İnsanların kuruluşa ait kurumsal yönetim çerçevesini, etik değerlerini ve risk yönetimi yaklaşımını desteklemeleri ve bunlara uyum sağlamaları insan sermayesinin özelliklerindedir (IIRC, 2013: 12).

- Sosyal ve İlişkisel Sermaye: Paydaş grupları, toplumlar ve diğer ağların hem kendi içindeki ve hem de aralarındaki gelenek ve ilişkilerle, bireysel refah ve toplu refahı çoğaltmak için bilgi paylaşma kabiliyeti sosyal ve ilişkisel sermaye olarak tanımlanır (IIRC, 2013: 12).

- Doğal Sermaye: Su, toprak, madenler, biyolojik çeşitlilik ve ekosistem sağlığı gibi bir kuruluşun refahını destekleyen yenilenebilir ve yenilenemez doğal kaynaklar ve süreçlerdir (IIRC, 2013: 12).

#### 3.1.3. Değer Yaratma Süreci

Dış çevre bileşeni, toplumsal sorunları, çevresel zorlukları, ekonomik koşulları ve teknolojik değişimleri içerir. Aynı zamanda kuruluşun etkinlik gösterdiği bağlamı oluşturur. Misyon ve vizyon bileşenleri, kuruluşun tamamını kapsar. Kuruluşun hangi amaca hizmet ettiğini ve niyetinin ne olduğunu anlaşılır, öz ve kısa terimlerle açıklar. Kurumsal yönetim sorumluları, kuruluşun değer yaratma yeteneğini destekleyen yönetim yapısı meydana getirmekten sorumludur. Kuruluşun temelini iş modeli oluşturur. İş modeli, girdi olarak sermaye öğelerini kullanır ve iş etkinlikleri yoluyla bunları hizmet, ürün, yan ürün ve atık olarak çıktıya dönüştürür. Kuruluşun etkinlikleri ve çıktıları, sermaye öğeleri üstündeki etki bakımından sonuçları doğurur. İş modelinin değişime uyarlanma kapasitesi, kuruluşun uzun sürede yaşayabilirliğini etkileyebilmektedir (IIRC, 2013: 13).

### 3.2. Entegre Rapor Kılavuz İlkeleri

Bir entegre rapor hazırlanırken ve sunulurken kılavuz ilkeler temel alınır. Bu ilkeler, raporun içeriğiyle ilgili bilgi verir ve bilgilerin hangi yolla sunulduğunu gösterir (IIRC, 2013: 16). Kılavuz ilkelerini;

- Stratejik odak ve geleceğe yönelim
- Bilgiler arası bağlantı
- Paydaşlarla ilişkiler
- Önemlilik
- Kısa ve öz olma
- Güvenilirlik ve eksiksizlik
- Tutarlılık ve karşılaştırılabilirlik

şeklinde sıralayabiliriz.

Bir entegre rapor hazırlanırken ve sunulurken kılavuz ilkeler ayrı ayrı kullanılabilir gibi birlikte de kullanılabilir. Kısa ve öz olma ile eksiksiz olma arasında olduğu gibi aralarında belirgin bir çatışma olan ilkele söz konusu olabilir. Bu bilgiler

uygulanırken çok iyi muhakeme edilmelidir (IIRC, 2013: 16).

### 3.2.1. Stratejik Odak ve Geleceğe Yönelim

Bir entegre rapor kuruluşun stratejisi üzerine bilgi vermelidir. Kuruluşun kısa, orta ve uzun vadeli değer yaratma kabiliyeti ile ilgili bilgileri de içeren entegre rapor, sermaye öğelerinin kullanımı ve etkileşimi üzerine bilgi sağlamalıdır (IIRC, 2013: 16).

### 3.2.2. Bilgiler Arası Bağlantı

Entegre rapor kuruluşun belirli bir zaman zarfında değer yaratma yeteneğini etkileyen etkenlerin birleşimini, birbirleriyle ilişkilerini ve aralarındaki bağımlılıkların bütün olarak bir resmini sunmalıdır (IIRC, 2013: 16).

### 3.2.3. Paydaşlarla İlişkiler

Bir entegre rapor, kuruluşun temel paydaşlarıyla kurduğu ilişkilerle ilgili olarak bilgi vermelidir. Entegre rapor, kuruluşun paydaşların yasal ihtiyaç ve isteklerinin anlaşılma, hesaba katılma ve karşılama ölçüsünü göstermelidir (IIRC, 2013: 17).

### 3.2.4. Önemlilik

Bir entegre rapor, kuruluşun değer yaratma yeteneğini kısa, orta ve uzun vadede ve önemli ölçüde etkileyen konular hakkında bilgiler içermelidir (IIRC, 2013: 18).

### 3.2.5. Kısa ve Öz Olma

Entegre rapor kısa ve öz olmalıdır (IIRC, 2013: 21). Entegre raporların kısa ve öz olmasının nedeni okunabilirliğinin artırılmak istenmesidir. Bir entegre raporun kısa ve öz olmasına katkıda bulunan ilke önemlilik ilkesidir. Entegre raporun gereksiz yere uzamasını engellemek için tekrarlardan kaçınılmaktadır (Saban vd., 2017: 927).

### 3.2.6. Güvenilirlik ve Eksiksizlik

Bir entegre rapor olumlu veya olumsuz bütün maddi konuları dengeli içermelidir. Maddi hataya yer vermeyecek şekilde düzenlenmelidir (IIRC, 2013, 21).

### 3.2.7. Tutarlılık ve Karşılaştırılabilirlik

Entegre rapordaki bilgiler, zaman içinde tutarlı bir temele dayalı olarak sunulmalıdır. Bu bilgiler, kuruluşun değer yaratma kabiliyeti açısından, diğer kuruluşlarla karşılaştırılacak şekilde sunulmalıdır (IIRC, 2013: 23).

### 3.3. Entegre Rapor İçerik Öğeleri

Bir entegre rapor aşağıdaki sekiz içerik öğesini ve bunlarla ilgili soruların cevaplarını içermelidir (IIRC, 2013: 24). Bunlar;

- Kurumsal genel görünüm ve dış çevre
- Kurumsal yönetim
- İş modeli
- Riskler ve fırsatlar
- Strateji ve kaynak aktarımı
- Performans
- Genel görünüş
- Hazırlık ve sunum temeli

- Genel raporlama ilkeleri

### 3.3.1. Kurumsal Genel Görünüm ve Dış Çevre

Entegre rapor, kurumun misyon ve vizyonunu iletmesi için bir platform sağlar (Serafeim, 2016: 18). Kuruluşun kısa, orta ve uzun vadede değer yaratma yeteneğini etkileyen yasal, ticari, çevresel, toplumsal ve siyasal faktörler başta olmak üzere bütün dış faktörler entegre raporda yer almalıdır. Bu dış faktörlere ekonomik dengeye etki eden mikro ve makroekonomik koşulları, müşteri talebindeki değişimleri, teknolojik gelişmeleri, iklim değişikliğini veya yasal değişiklikleri de eklenebilir (Aras ve Uğur Sarıoğlu, 2015: 60).

### 3.3.2. Kurumsal Yönetim

Entegre rapor; beceri ve çeşitlilik yelpazesi, ücret ve teşviklerin uyumlaştırılması, organizasyon kültürünün yönetilmesi, izlenmesi ve riske karşı tutum gibi bilgileri içererek bir kuruluşun yönetim yapısı hakkında bilgi sağlayabilir (Serafeim, 2016: 19). Kurumsal yönetim ögesi kapsamında entegre raporda yer alan bilgiler, paydaşların değerlendirmede bulunabilmelerine olanak sağlamalıdır (Aras ve Uğur Sarıoğlu, 2015: 61).

### 3.3.3. İş Modeli

İş modeli, bir kurumun girdilerini çıktılara ve sonuçlara dönüştürmek için iş faaliyetlerini nasıl kullandığını açıklar. Aynı zamanda iş modeli, örgütün stratejik amaçlarını yerine getirmeyi ve kısa, orta ve uzun vadede değer yaratmayı amaçlamaktadır (Serafeim, 2016: 20). Olumlu sonuçlara sermaye öğelerinde net artışla sonuçlanan yani değer yaratanlar örnek gösterilirken olumsuz sonuçlara sermaye öğelerinde net azalmayla sonuçlanan yani değeri azaltanlar örnek gösterilebilir (IIRC, 2013: 26).

### 3.3.4. Riskler ve Fırsatlar

Yatırımcılar işletmenin gelecekteki performansına dolayısıyla da işletmenin fırsatlarına ve risklerine odaklanmış durumdadırlar. Sahip olunan fırsatlar ve karşı karşıya kalınan riskler yatırımcıların dikkat ettiği alanlardan sayılabilir. İşletmeler SWOT analizi yaparak risklerini ve fırsatlarını belirleyebilir (Saban vd., 2017: 931). Riskleri ve fırsatları tanımlamak, ortaya çıktıklarında onları tanımakla sınırlı değildir. Aynı zamanda gerçekleşme ihtimalini de değerlendirmek demektir. Riskleri azaltmayı veya yönetmeyi ve fırsatlardan yararlanmayı hedefleyen eylemler, entegre raporda mevcut olmalıdır (Serafeim, 2016: 21).

### 3.3.5. Strateji ve Kaynak Aktarımı

İşletmenin stratejik hedeflerini ve geleceğe yönelik beklentilerini stratejik odak ve geleceğe yönelik kılavuz ilkesi gereğince bilgi kullanıcılarına aktarması gerekmektedir. Kuruluşun stratejik hedeflerinin değerlendirildiği strateji ve kaynak aktarımı bölümünde, rekabet avantajı sağlayacak faktörlerin sayısal verilerle desteklenmesi ve sunulması önerilmektedir (Saban vd., 2017: 932).

Strateji ve kaynak aktarımı, bu hedeflere yönelik kaynak tahsis planları ile birlikte kısa, orta ve uzun vadeli tüm stratejik hedefleri içerir (Serafeim, 2016: 22).

### 3.3.6. Performans

Performans ögesi, işletmenin stratejik hedeflerine ulaşma ölçüsünü içermektedir. Hem nicel hem de nitel veriler kullanılarak hazırlanan entegre rapor sayesinde yatırımcılar işletmenin performansını daha rahat değerlendirebilirler. Entegre raporda gelir artışı gibi finansal performansa dair verilerin bulunmasının yanı sıra müşteri ilişkilerini güçlendirme çalışmaları ve sonuçları gibi finansal olmayan verilere de yer verilmelidir (Saban vd., 2017: 932). Daha ayrıntılı performans verileri için finansal veya sürdürülebilirlik raporları gibi diğer kurumsal raporlar kaynak gösterilebilir (Aras ve Uğur Sarıoğlu, 2015: 64).

### 3.3.7. Genel Görünüş

Entegre rapor çok sayıda bilgiyi ve bu bilgilerin dayandığı öngörülerini içerir. Yapılan tüm değerlendirmelerin toplu bir şekilde sunulması genel görüş ögesince önerilmektedir (Saban vd., 2017: 932). Entegre rapor, bir şirketin dış etkenlerini ve karşılaşılabileceği zorlukları ve fırsatları tartışması için olanak verebilir (Serafeim, 2016: 23).

### 3.3.8. Hazırlık ve Sunum Temeli

Entegre rapor çeşitli ilkeler ve öğeler çerçevesinde hazırlanmaktadır. Bu da her raporu, kendine özgü sınırlılıkları olan bir rapor bir hale getirmektedir. Yatırımcılar değerlendirmelerini yaparken bu sınırlılıkları ve açıklamalarını göz önünde bulundurmalarıdır (Saban vd., 2017: 933).

Genel raporlama ilkeleri, maddi konuların ve sermaye öğelerinin açıklamalarını, kısa, orta ve uzun vadeye ilişkin ek açıklamaları ve dikkat edilmesi gereken konuları içerir (Aras ve Uğur Sarıoğlu, 2015: 65).

## 4. MUHASEBE KÜLTÜRÜ

Kültür, insan davranışının ve toplumsal değerlerin altında yatan güçlü bir etkidir. Bu nedenle muhasebe uygulamaları üzerindeki etkisi ihmal edilemez (Kolešnik, 2013: 33). Muhasebe değerleri muhasebe sistemlerini etkiler. Bu nedenle kültürel faktörler, ulusal düzeyde kalkınma ve finansal sistemler üzerinde bir etkiye sahiptir (Kolešnik, 2013: 35). Muhasebe-kültür ilişkisi Gray tarafından belirlenen muhasebe değerleriyle ifade edilmiştir (Karabınar, 2005: 32).

S. J. Gray 1988 yılında Abacus dergisinde yayınladığı "Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally (Uluslararası Muhasebe Sistemlerinin

Geliştirilmesi Üzerine Bir Kültürel Etkiye Doğru)" adlı makalesinde Hofstede'in güç mesafesi, bireyselci-kolektivist yapı, maskülen-feminen toplum ve belirsizlikten kaçınma kültürel boyutlarını esas alarak muhasebe değerleri adını verdiği dört boyutu tanımlamıştır. Bunlar; profesyonelliğe karşı statükoculuk, tekdüzeliğe karşı esneklik, tutuculuğa karşı iyimserlik ve gizliliğe karşı şeffaflık değerleridir.

### 4.1. Profesyonellik- Statükoculuk

Profesyonelliğe karşı statükoculuk (yasalarla kontrol), sıkı kurallara yaslanan yasal gereklilik ve kontrollere karşı bireye özgü olan profesyonel yargıları ve kişiye ilişkin sürdürülebilir profesyonel düzenlemeleri içeren bir tercihtir (Durmuş ve Güneş, 2017: 86). Profesyonel tutumlar benimseyen muhasebeciler tarafından bireysel kararlara olan inanç, bağımsızlık ve bireysel çabaya saygı daha fazla vurgulanmaktadır. Tarafsız olmak, az sayıda kurala tabi olmak profesyonellik değeri ile tutarlıdır (Gray, 1988: 9). Profesyonelliğe karşı statükoculuğun önemli bir muhasebe değeri olarak önerilmesinin nedeni, dünyanın farklı yerlerindeki muhasebe uygulayıcılarının uygulamaları sırasında mesleki yargılarında bağımsız davranabilme isteğidir (Durmuş ve Güneş, 2017: 86).

### 4.2. Tekdüzelik- Esneklik

Tekdüzeliliğe karşı esneklik muhasebe değeri farklı yorumlara açık bir değerdir. Esneklik, şirketler arasında karşılaştırılabilirlik açısından kaygıya sebep olmaktadır. Buna ek olarak, zamanla şirket içinde meydana gelebilecek farklılıklar da tutarlılık açısından kaygıya sebep olmaktadır. Bu değer bireysel şirketlerin koşullarına uygun muhasebe uygulamalarının göreceli esnekliğine açıktır (Gray, 1988: 9).

### 4.3. Tutuculuk- İyimserlik

Tutuculuk, gelecekteki olayların belirsizliği ile baş edebilmek için ihtiyatlı bir yaklaşımı ifade etmektedir. İyimserlikte ise laissez-faire (Bırakınız yapsınlar) ideolojisine göre hareket edilir. İyimserliği benimseyenler daha optimistiktir ve risk almaya meyillidir (Gray, 1988: 8). Muhasebe alt kültüründe tercih edilen tutarlılık derecesi kullanılan ölçüm uygulamalarını etkileyecektir. Tutarlılığın derecesi ne kadar yüksek olursa geleneksel ölçme uygulamalarıyla olan bağlar o kadar güçlü olmaktadır (Choi, 2002: 77).

### 4.4. Gizlilik- Şeffaflık

Şeffaflık, kamuya açık bir yaklaşım ve daha anlaşılır olmak anlamına gelmektedir. Gizlilik ise iş ve işletme hakkındaki bilgilerin açıklanması sırasında kısıtlı bilgi paylaşılmasını ifade etmektedir (Gray, 1988: 8). Bir başka ifadeyle gizlilik değeri, işletmelerin finansal ve yönetim durumu ile ilgili gizliliği ve paylaşılan bilgilerin kısıtlanmasına yönelik bir yaklaşımdır. Şeffaflık değeri, paylaşılan bilgilerin daha açık olmasını ve kamuya hesap

verilebilir bir yaklaşımdır. Gizliliğe karşı şeffaflık ise bu iki değer arasındaki tercihtir. İşletmelere ait bilgiler ilan edilirken gizlilik ve yasaklama mali tablolarda bulunan ulaşılabilir bilgi düzeyini azaltır ve değerlendirmelerde sorun yaratır. Bu durum sonucunda kişiler, mali tablolarda bulunan içerik düzeyi ile muhasebe uygulamalarındaki gizlilik düzeyi arasında olumlu olmayan bir ilişki olduğu tahminine yönelir (Durmuş ve Güneş, 2017: 86).

#### 4.5. Türkiye'deki Muhasebe Kültürü

Türkiye'de Gray'in muhasebe değerlerini kullanarak yapılan bazı çalışmalara kronolojik sırayla aşağıda yer verilmiştir. Sırasıyla Türkiye'de statükoculuğa karşı profesyonellik, tekdüzelige karşı esneklik, tutuculuğa karşı iyimserlik ve gizliliğe karşı şeffaflık değerleri ele alınmıştır.

İlk olarak çalışmalar, statükoculuğa karşı profesyonellik değerine göre incelenmiştir. Karabınar ve Güvenç (2006), çalışmalarında ortalama değer 1,761 çıkmıştır. Bu çalışma profesyonel yaklaşımın büyük bir çoğunluk tarafından benimsendiğini göstermiştir. Bekçi ve Bitlisli (2012), çalışmaları sonucunda statükoculuğa karşı profesyonellik değerini 2,1984 olarak bulmuştur. Bu durum ankete katılan muhasebe meslek mensuplarının profesyonellikten yana olduklarını göstermektedir. Durmuş ve Güneş (2017), çalışmalarında, 2,203 ortalama değeri ile meslek mensuplarının büyük ölçüde profesyonellikten yana olduklarını belirlemişlerdir.

İkinci olarak tekdüzelige karşı esneklik değerine göre çalışmalar incelenmiştir. Karabınar ve Güvenç (2006), çalışmalarında aritmetik ortalamayı 3,039 bulmuş ve ankete katılanların tekdüzelikten yana olduklarını belirtmiştir. Bekçi ve Bitlisli (2012), çalışmalarında anket ortalamasını 3,3781 bulmuştur. Çalışmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının tekdüzelik eğiliminde olduklarını vurgulamışlardır. Durmuş ve Güneş (2017), çalışmalarında, ortalama değeri 2,7238 olarak tespit etmiştir. Bu sonucu değerlendirdiklerinde meslek mensuplarının tekdüzelik eğiliminde olduklarını görmüşlerdir.

Üçüncü olarak çalışmalar tutuculuğa karşı iyimserlik değerine göre incelenmiştir. Karabınar ve Güvenç (2006), çalışmalarında ortalama değeri 3,36 bulmuştur. Bu sonucu kararsızlığa yakın olmakla birlikte tutuculuk yönünde eğilim olduğu şeklinde yorumlamışlardır. Bekçi ve Bitlisli (2012), çalışmalarında ankete katılan meslek mensuplarına ait cevapların ortalamasını 3,7293 olarak bulmuştur. Bu değer kararsızlığa yakın olmakla birlikte, meslek mensupları az farkla olsa da iyimserlik eğilimindedirler. Durmuş ve Güneş (2017), çalışmalarında, ortalama değeri 2,9964 olarak tespit etmiştir. Meslek mensuplarının tutuculuk değerine daha yakın olduklarını belirtmiştir.

Son olarak gizliliğe karşı şeffaflık değerine göre çalışmalar incelenmiştir. Karabınar ve Güvenç

(2006), çalışmalarında bu değere yönelik aritmetik ortalamayı 3,58 olarak tespit etmişlerdir. Ankete katılan meslek mensuplarının çoğunluğunun gizlilikten yana görüş bildirdiğini belirtmişlerdir. Bekçi ve Bitlisli (2012), çalışmalarında ankete verilen cevapların ortalamasını 3,8595 olarak bulmuştur. Muhasebe meslek mensuplarının şeffaflık eğilimi içinde olduklarını belirtmiştir. Durmuş ve Güneş (2017), çalışmalarında, meslek mensuplarının çoğunlukla şeffaflıktan yana olduklarını belirtmişlerdir.

Bu çalışmalar esas alındığında Türkiye'deki muhasebe kültürünün büyük ölçüde profesyonellikten, tekdüzelikten, tutuculuktan ve şeffaflıktan yana bir eğilim içinde olduğu yorumu yapılabilmektedir.

## 5. ARAŞTIRMA

Uluslararası Entegre Raporlama Komitesi tarafından 2013 yılında yayınlanan Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinin Gray'in muhasebe değerleriyle benzer yanları bulunmaktadır. Bu benzerliklere ayrıntılı olarak aşağıda yer verilmiştir.

### 5.1. Araştırmanın Konusu, Amacı, Kısıtları ve Önermeleri

Araştırma Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesini ve muhasebe kültürü değerlerini konu almaktadır. Araştırmanın amacı, Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinin muhasebe kültürü değerlerine eğilimi üzerine önermelerde bulunmak ve bu önermeleri güçlendirmektir. Araştırma Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi ve Gray'in muhasebe kültürü değerleri ile sınırlandırılmıştır.

Yeloğlu (2011), çalışmasında Türk toplumsal kültürünün örgüt yapılarına yansımalarını incelemiştir. Bu çalışma Hofstede'nin kültür ve Mintzberg'in yapı değişkenlerini ele almıştır. Ele alınan değişkenlere ilişkin bir ilişki ağı kurulmuş ve her ilişkiye yönelik önermelerde bulunulmuştur.

Bu çalışmadan yola çıkarak, Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinin muhasebe kültürü değerlerine eğilimi üzerine önermeler ileri sürülmeye çalışılmıştır. Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinin Gray'in muhasebe değerlerine benzer yanları vardır. Bu benzerlikler ve literatür taramasının da yardımıyla bulgular elde edilmiş ve bu bulgular sayesinde her muhasebe değerine yönelik önermelerde bulunulmuştur.

Araştırma önermelerinde bağımsız değişkenler muhasebe kültürü değerleri iken bağımlı değişken Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesine uyum düzeyidir. Araştırmanın önermeleri aşağıda yer almaktadır.

Önerme 1.a: Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi profesyonellik muhasebe kültürü değerine daha yakındır.

Önerme 1.b: Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi statükoculuk muhasebe kültür değerine daha yatkındır.

Önerme 2.a: Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi esneklik muhasebe kültür değerine daha yatkındır.

Önerme 2.b: Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi tekdüzelik muhasebe kültür değerine daha yatkındır.

Önerme 3.a: Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi tutuculuk muhasebe kültür değerine daha yatkındır.

Önerme 3.b: Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi iyimserlik muhasebe kültür değerine daha yatkındır.

Önerme 4.a: Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi şeffaflık muhasebe kültür değerine daha yatkındır.

Önerme 4.b: Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi gizlilik muhasebe kültür değerine daha yatkındır.

## 5.2. Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinde Statükoculuk Yerine Profesyonellik

Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi temel kavramlar, kılavuz ilkeler ve içerik öğeleri başlıklarından oluşmaktadır. Bu başlıklar altında ele alınan ifadeler ve Gray'in muhasebe kültürü değerleri göz önünde bulundurulduğunda, aşağıdaki önermeleri öne sürmek mümkündür.

Önerme 1.a: Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi profesyonellik muhasebe kültür değerine daha yatkındır.

Önerme 1.b: Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi statükoculuk muhasebe kültür değerine daha yatkındır.

Statükoculuk/Profesyonellik ile Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi uyum düzeyi bu şekilde önerilmiştir. Yapılan inceleme sonucunda Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinin profesyonellik ile on üç maddesi, statükoculuk ile üç maddesi yakın görülmüştür. Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinin Gray'in muhasebe kültürü değerlerinden profesyonellikle daha fazla benzer yanları bulunmaktadır. Önermeleri güçlendirmek adına aşağıdaki incelemeler yapılmış ve bu benzerliklere ayrıntılı olarak yer verilmiştir.

### 5.2.1. Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinde Statükoculuk Değeri

Gray'in statükoculuk-profesyonellik muhasebe değerlerine göre incelendiği zaman Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinin statükoculuktan yana bir eğilim içinde olmadığı yorumu yapılabilmektedir. Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinin statükoculuk ile üç maddesi yakın görülmüştür. Statükoculuk değerine yakın görülen az sayıdaki Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi maddelerine ve bu maddelerin yakın

görülme nedenlerine aşağıda ayrıntılı olarak yer verilmiştir.

"Sermaye öğeleri başka taraflara aitse ya da bunların bir sahibi yoksa gözetme sorumluluğu kanun veya yönetmelikler (örneğin sermaye öğelerinin sahipleriyle yapılan sözleşmeler, çalışma kanunları veya çevre koruma yönetmelikleri) yoluyla yüklenebilir" (IIRC, 2013: 18). Paydaşlarla ilişkiler başlığı altında yer alan bu ifadedeki gözetleme sorumluluğunun kanun veya yönetmelikler yoluyla yüklenebilmesi kısmı statükoculuk değerine yakın görülmüştür.

"Performans açıklamalarında yönetmeliklerin performans üzerinde önemli etkisi olan durumlar (örneğin yasal fiyat düzenlemesi nedeniyle gelirlerin sınırlanması) veya kuruluşun kanun veya yönetmeliklere uymamasının faaliyetlerini önemli ölçüde etkileyebileceği hususuna da yer verilebilir" (IIRC, 2013: 28). Performans başlığı altında yer alan bu ifadedeki yönetmeliklerin performans üzerinde etkisi olan durumlara yer verilebilir kısmı statükoculuk değerine yakın görülmüştür.

"Bir kuruluşun genel görünüşü hakkında bir entegre raporda yapılacak açıklamalar, kuruluşun tabii olduğu yasal veya düzenleyici gereklilikleri dikkate alarak yapılır" (IIRC, 2013: 29). Genel görünüş başlığı altında yer alan bu ifadedeki yasal veya düzenleyici gerekliliklerin dikkate alınması bölümü statükoculuk değerine yakın görülmüştür.

### 5.2.2. Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinde Profesyonellik Değeri

Gray'in statükoculuk-profesyonellik muhasebe değerlerine göre incelendiği zaman Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinin çoğu maddesinin profesyonellikten yana bir eğilim içinde olduğu yorumu yapılabilmektedir. Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinin profesyonellik ile on üç maddesi yakın görülmüştür. Profesyonellik değerine yakın görülen Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi maddelerine ve bu maddelerin yakın görülme nedenlerine aşağıda ayrıntılı olarak yer verilmiştir.

"International Integrated Reporting Council (Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi-IIRC), düzenleyici kurumlar, yatırımcılar, şirketler, standart belirleme otoriteleri, muhasebe uzmanları ve STK'lar tarafından kurulmuş küresel bir koalisyonudur" (IIRC, 2013: 1). IIRC hakkında başlığı altında yer alan bu ifadede Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesini hazırlayan kuruluşun küresel bir koalisyon olması profesyonellik değerine yakın görülmüştür.

"Bu rapor, uyum sağlama ya da açıklama temelinde geçiş dönemi ile ilgili olarak rapor için sorumluluğu üstlenen, kurumsal yönetim sorumlularına ait bir beyanat içermelidir" (IIRC, 2013: 4). Bir entegre rapor başlığı altında yer alan bu ifadedeki kurumsal yönetim sorumlularına ait bir



beyanat içermesi kısmı profesyonellik değerine yakın görülmüştür.

"Bir entegre rapor çalışanlar, müşteriler, tedarikçiler, iş ortakları, yerel toplumlar, yasa koyucular, düzenleyiciler ve politika yapıcılar dahil olmak üzere bir şirketin zaman içinde değer yaratma kabiliyeti üzerinde etkisi olan tüm paydaşlardan faydalanır" (IIRC, 2013: 7). Bir entegre raporun amacı ve kullanıcıları başlığı altında yer alan bu ifadedeki entegre raporun tüm paydaşlardan faydalanma kısmı profesyonellik değerine yakın görülmüştür.

"Bilgiler arası bağlantı için kullanılan başlıca biçimler aşağıdaki öğeler arasındaki bağlantıları içerir: Yönetim bilgileri, yönetim kurulu bilgileri ve kuruluş dışından rapor edilen bilgiler. Örneğin, paragraf 4.53'te belirtildiği gibi bir entegre raporda kullanılan nicel bilgilerin, kurumsal yönetim sorumluları tarafından kuruluş içinde kullanılan göstergelerle tutarlı olması önemlidir" (IIRC, 2013: 16). Bilgiler arası bağlantı başlığı altında yer alan bu ifadedeki yönetim kurulu bilgileri ve kurulu dışından rapor edilen bilgiler kısmı profesyonellik değerine yakın görülmüştür.

"Yasal bir gözetim sorumluluğu yoksa kuruluş, gözetim sorumluluklarını kabul etmeye yönelik etik sorumluluğa sahip olabilir veya bunları kabul etmeyi seçebilir ve paydaşların beklentilerine göre bu sorumluluğunu yerine getirir" (IIRC, 2013: 18). Paydaşlarla ilişkiler başlığı altında yer alan bu ifadedeki yasal bir gözetim sorumluluğu olmamasına rağmen etik sorumluluğa sahip olabilmeye vurgusu profesyonellik değerine yakın görülmüştür.

"Normalde, değer yaratma ile ilgili olup kurumsal yönetim sorumluları ile yapılan toplantılarda tartışılan konular ilgili olarak kabul edilir. İlgili konuların belirlenmesinde başlıca paydaşların bakış açılarının ne olduğunu anlamak önemlidir" (IIRC, 2013: 19). İlgili konuların belirlenmesi başlığı altında yer alan bu ifadedeki başlıca paydaşların bakış açılarının ne olduğunu anlama kısmı profesyonellik değerine yakın görülmüştür.

"Maddi konular hakkında açıklanacak bilgileri belirlerken çok iyi muhakeme edilmesi gerekir. Bunun için hem iç hem dış bakış açılarından yararlanılır ve entegre raporun paragraf 1.7'de açıklanan asıl amacını karşılayabilmesi için finansal sermaye sağlayan taraflarla ve diğer taraflarla düzenli etkileşim kurulması gerekir" (IIRC, 2013: 19). Açıklanacak bilgilerin belirlenmesi başlığı altında yer alan bu ifadedeki finansal sermaye sağlayan taraflarla ve diğer taraflarla düzenli etkileşim kurulması kısmı profesyonellik değerine yakın görülmüştür.

"Finansal raporlama yapan kuruluşun raporlama sınırının merkezinde olmasının nedeni: Finansal sermaye sağlayan tarafların yatırım yaptığı

ve dolayısıyla hakkında bilgi alması gereken alan finansal raporlama yapan kuruluştur" (IIRC, 2013: 19). Raporlama sınırı başlığı altında yer alan bu ifadedeki finansal raporlama yapan kuruluşun raporlama sınırının merkezinde olması kısmı profesyonellik değerine yakın görülmüştür.

"Finansal raporlama yapan kuruluş hangi bağlı kuruluşların, ortak girişimlerin veya iştiraklerin işlemlerinin ve ilgili olaylarının kuruluşun mali durum raporuna dahil edileceğini belirler. Finansal raporlama yapan kuruluş, kontrol veya önemli etki kavramlarına göre şekillenen finansal raporlama standartlarına göre belirlenir" (IIRC, 2013: 20). Finansal raporlama yapan kuruluş başlığı altında yer alan bu ifadedeki kuruluşun finansal raporlama standartlarına göre belirlenmesi kısmı standartlar komite tarafından hazırlandığı için profesyonellik değerine yakın görülmüştür.

"Kurumsal yönetim sorumluları kuruluşun stratejisinin, kurumsal yönetiminin, performansının ve beklentilerinin zaman içinde değer yaratmayla nasıl sonuçlanacağını belirlemede nihai sorumluluğa sahiptir. Bunlar, süreçte aktif rol alan çalışanların belirlenmesi ve yönetilmesi dahil olmak üzere bir entegre raporun hazırlanması ve sunulması açısından etkili liderlik ve karar verme kabiliyetlerinin sergilenmesini sağlamaktan sorumludur" (IIRC, 2013: 21). Güvenilirlik başlığı altında yer alan bu ifadedeki kurumsal yönetim sorumlularının sorumlulukları kısmı profesyonellik değerine yakın görülmüştür.

"Bir entegre rapor hazırlanırken bir denetim düzeni oluşturulması üst düzey yönetime ve kurumsal yönetim sorumlularına raporu incelemede ve bilgilerin rapora dahil edilmeye yeterli ilgiye sahip olup olmadığını belirlemede yardımcı olur. Bazı durumlarda (örneğin geleceğe yönelik bilgiler açısından) bir entegre raporun güvenilirliği sağlamak için kullanılan mekanizmaları açıklaması gerekebilir" (IIRC, 2013: 21). Güvenilirlik başlığı altında yer alan bu ifadedeki entegre raporun güvenilirliği sağlamak için kullanılan mekanizmaların açıklaması kısmı profesyonellik değerine yakın görülmüştür.

"Eksiksiz bir raporda hem pozitif hem negatif tüm gerekli bilgiler yer alır" (IIRC, 2013: 22). Eksiksizlik başlığı altında yer alan bu ifadedeki aynı sektördeki kuruluşların hangi konular hakkında raporlama yaptığının göz önünde bulundurulması kısmı profesyonellik değerine yakın görülmüştür.

"Bir entegre raporda normalde zaman içinde beklenen değişiklikler vurgulanır ve aşağıdaki hususlar hakkında yapılan güvenilir ve şeffaf analizlerle elde edilen bilgiler sağlanır: Kuruluşun kısa, orta ve uzun vadede dış çevresinde karşılaşması muhtemel durumlar hakkındaki beklentileri. Bunun kuruluşu nasıl etkileyeceği. Kuruluşun halihazırda karşısına çıkması muhtemel kritik zorluklara ve

*belirsizliklere yanıt vermek için nasıl teşkilatlandırıldığı”* (IIRC, 2013: 28). Genel görünüş başlığı altında yer alan bu ifadedeki güvenilir ve şeffaf analizlerle elde edilen bilgiler kısmı profesyonellik değerine yakın görülmüştür.

### **5.3. Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinde Tekdüzelik Yerine Esneklik**

Temel kavramlar, kılavuz ilkeler ve içerik öğeleri başlıklarından oluşan Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesindeki ifadeler ve Gray'in muhasebe kültürü değerleri göz önünde bulundurulduğu zaman aşağıdaki önermeleri sunmak mümkün olacaktır.

Önerme 2.a: Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi esneklik muhasebe kültür değerine daha yatkındır.

Önerme 2.b: Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi tekdüzelik muhasebe kültür değerine daha yatkındır.

Tekdüzelik/Esneklik ile Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi uyum düzeyi bu şekilde önerilmiştir. Yapılan inceleme sonucunda Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinin esneklik ile on iki maddesi, tekdüzelik ile on maddesi yakın görülmüştür. Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinin Gray'in muhasebe değerlerinden hem tekdüzelik hem de esneklikle benzer yanları bulunmaktadır. Fakat az farkla da olsa esneklikten yana bir eğilim içinde olduğu söylenebilir. Önermeleri güçlendirmek adına aşağıdaki incelemeler yapılmış ve bu benzerliklere ayrıntılı olarak yer verilmiştir.

#### **5.3.1. Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinde Tekdüzelik Değeri**

Gray'in tekdüzelik-esneklik muhasebe değerlerine göre incelendiği zaman Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinin hem tekdüzelikten hem de esneklikten yana bir eğilim içinde olduğu yorumu yapılabilmesine rağmen az farkla da olsa tekdüzelikten yana bir eğilim içinde olmadığı söylenebilir. Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinin tekdüzelik ile on maddesi yakın görülmüştür. Tekdüzelik değerine yakın görülen sayıca daha az olan Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi maddelerine ve bu maddelerin yakın görülme nedenlerine aşağıda ayrıntılı olarak yer verilmiştir.

*"Tutarlılık ve karşılaştırabilirlik: Bir entegre rapordaki bilgiler: (a) zaman içinde tutarlı bir temele dayalı olarak ve (b) kuruluşun kendi zaman içinde değer yaratma kabiliyeti açısından, diğer kuruluşlarla karşılaştırılmasına olanak sağlayacak şekilde sunulmalıdır”* (IIRC, 2013: 5). Kılavuz ilkeler başlığı altında yer alan bu ifadedeki entegre raporun diğer kuruluşlarla karşılaştırılacak şekilde sunulması kısmı tekdüzelik değerine görülmüştür.

*"Bir entegre rapor bu Çerçeveye göre hazırlanmalıdır”* (IIRC, 2013: 7). Entegre rapor

tanımı başlığı altında yer alan bu ifadedeki çerçeveye göre hazırlanma vurgusu tekdüzelik değerine yakın görülmüştür.

*"Bir entegre rapor olduğu iddia edilen ve Çerçeveye atıfta bulunan bildirimlerde, aksi belirtilmedikçe kalın italik harflerle belirtilen tüm gereksinimler uygulanmalıdır”* (IIRC, 2013: 8). Çerçevenin uygulanışı başlığı altında yer alan kalın harflerle belirtilen gereksinimlerin hepsinin uygulanma vurgusu tekdüzelik değerine yakın görülmüştür.

*"Bir entegre raporda kurumsal yönetim sorumluları hakkında aşağıdakiler dahil olmak üzere bir beyanat yer almalıdır: Entegre raporun bütünlüğünü sağlamak için bu kişilerin sorumluluğuna ilişkin bir onay. Bu kişilerin entegre raporun hazırlanmasında ve sunulmasında müşterek akıl kullandıklarına ilişkin bir onay”* (IIRC, 2013: 9). Bir entegre raporla ilgili sorumluluk başlığı altında yer alan bu ifadedeki onay vurgusu tekdüzelik değerine yakın görülmüştür.

*"Bir kuruluşun sermaye öğelerini kendi amaçları doğrultusunda nasıl kategorize ettiğine bakılmaksızın paragraf 2.15'te tanımlanan kategoriler, kuruluşun kullandığı veya etkilediği bir sermaye öğesini atlamamasını sağlamaya yönelik kılavuz bilgi olarak kullanılmalıdır”* (IIRC, 2013: 12). Sermaye öğelerinin çerçevedeki rolü başlığı altında yer alan bu ifadedeki kılavuz bilgi olarak kullanılma kısmı tekdüzelik değerine yakın görülmüştür.

*"Bir entegre rapor kuruluşun stratejisi ve bunun, kuruluşun kısa, orta ve uzun vadede değer yaratma kabiliyetiyle ve sermaye öğelerini kullanımı ve etkileşimiyle nasıl bir ilgisi olduğu hakkında bilgi sağlamalıdır”* (IIRC, 2013: 16). Stratejik odak ve geleceğe yönelim başlığı altında yer alan bu ifadedeki kuruluş stratejisi hakkında bilgi sağlamalı kısmı tekdüzelik değerine yakın görülmüştür.

*"Mantıklı bir yapıya sahip olması, iyi sunulması, net ifadelerle yazılması, anlaşılır ve mesleki jargon içermeyen dil kullanılması ve net bir şekilde betimlenen (ve bağlantı verilen) bölümler ve çapraz başvurular gibi etkili gezinme araçları kullanılması halinde bilgiler arası bağlantılar ve bir entegre raporun genel anlamda kullanışlılığı daha da güçlenecektir. Bu bağlamda bilgiler açısından arama, erişim, birleştirme, bağlantı kurma, kişiselleştirme, tekrar kullanma veya analiz etme kabiliyetini artırmak için bilgi ve iletişim teknolojisi kullanılabilir”* (IIRC, 2013: 17). Bilgiler arası bağlantı başlığı altında yer alan bu ifadedeki, entegre raporun genel anlamda kullanışlılığını daha da güçlendirmemek adına bilgi ve iletişim teknolojisi kullanılabilmesi kısmı tekdüzelik değerine yakın görülmüştür.

*"Finansal raporlama yapan kuruluş hangi bağlı kuruluşların, ortak girişimlerin veya iştiraklerin*

işlemlerinin ve ilgili olaylarının kuruluşun mali durum raporuna dahil edileceğini belirler. Finansal raporlama yapan kuruluş, kontrol veya önemli etki kavramlarına göre şekillenen finansal raporlama standartlarına göre belirlenir” (IIRC, 2013: 20). Finansal raporlama yapan kuruluş başlığı altında yer alan bu ifadedeki kuruluşun finansal raporlama standartlarına göre belirlenmesi kısmı tekdüzelik değerine yakın görülmüştür.

"Rapordaki bilgilerin kalitesini artırmak için bir değişiklik gerekmedikçe raporlama ilkeleri birbirini takip eden dönemlerde tutarlı şekilde izlenmelidir" (IIRC, 2013: 23). Tutarlılık başlığı altında yer alan bu ifadedeki raporlama ilkelerinin birbirini izleyen dönemlerde tutarlı olması kısmı tekdüzelik değerine yakın görülmüştür.

"Bir entegre raporda iş modeli aşağıdaki temel öğelerle birlikte tanımlanır: Girdiler, iş faaliyetleri, çıktılar, sonuçlar" (IIRC, 2013: 25). İş modeli başlığı altında yer alan bu ifadedeki iş modelinin temel öğelerle birlikte tanımlanma kısmı tekdüzelik değerine yakın görülmüştür.

### 5.3.2. Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinde Esneklik Değeri

Gray'in tekdüzelik-esneklik muhasebe değerlerine göre incelendiği zaman Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinin hem tekdüzelikten hem de esneklikten yana bir eğilim içinde olduğu yorumu yapılabilmesine rağmen az farkla da olsa esneklikten yana bir eğilim içinde olduğu söylenebilir. Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinin esneklik ile on iki maddesi yakın görülmüştür. Esneklik değerine yakın görülen sayıca daha fazla Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi maddelerine ve bu maddelerin yakın görülme nedenlerine aşağıda ayrıntılı olarak yer verilmiştir.

"Entegre rapor hazırlama isteğinde olan şirketler ve diğer kuruluşlar için ilkelere dayalı bir kılavuz olan Uluslararası <ER> Çerçevesinin, söz konusu bireysel girişimleri hızlandırması ve raporlama sürecinin kendisi dahil olmak üzere <IR> uygulamasının faydalarını ortaya koymak üzere dünya çapında kurumsal raporlama alanında yapılacak daha büyük yeniliklere ivme kazandırması amaçlanmaktadır" (IIRC, 2013: 2). Entegre raporlama hakkında başlığı altında yer alan bu ifadedeki ilkelere dayalı bir kılavuz olma kısmı esneklik değerine yakın görülmüştür.

"Sermaye öğeleri, kuruluşun faaliyetleri ve sonuçları ile artan, azalan ya da dönüştürülen bir değerler stoğudur. Bunlar bu Çerçeve finansal, üretilmiş, fikri, insan kaynakları, sosyal, ilişkisel ve doğal sermaye öğeleri olarak sınıflandırılmıştır ancak entegre rapor düzenleyen kuruluşların bu sınıflandırmayı kullanması ya da raporlarını bunlara göre düzenlemesi gerekmemektedir" (IIRC, 2013: 4). Temel kavramlar başlığı altında yer alan bu ifadedeki entegre raporun çerçevedeki sermaye öğelerini

kullanması gerekmemektedir kısmı esneklik değerine yakın görülmüştür.

"Bu rapor spesifik temel performans göstergeleri, ölçüm yöntemleri ya da farklı konular hakkında açıklamalar sağlamaz; ancak, bir entegre raporun Çerçeve ile uyumlu olduğunu söyleyebilmek için öncesinde uygulanması gereken az sayıdaki bazı gereksinimleri içerir" (IIRC, 2013: 4). Bir entegre rapor başlığı altında yer alan bu ifadedeki az sayıda gereksinimleri içerme kısmı esneklik değeriyle yakın görülmüştür.

"Bu Çerçeve ilkelere dayalıdır. İkelere dayalı yaklaşımın amacı esneklik ve düzen arasında, farklı kuruluşların kendilerine özgü koşulları arasındaki büyük farklılıkları dikkate alarak ilgili bilgiye duyulan ihtiyacı karşılamak üzere kuruluşlar arasında yeterli bir karşılaştırılabilirlik seviyesi oluşturmaya yönelik bir denge sağlamaktır" (IIRC, 2013: 7). İkelere dayalı bir yaklaşım başlığı altında yer alan bu ifadedeki esneklik ve düzen arasında bir denge sağlama kısmı esneklik değerine yakın görülmüştür.

"Bu çerçeve asıl olarak özel sektördeki her ölçekten kar amaçlı şirketlere yönelik olarak yazılmış olmakla birlikte gereken uyarlamalarla birlikte kamu sektöründe veya kar amacı gütmeyen özel kuruluşlar tarafından da kullanılabilir" (IIRC, 2013: 7). Çerçevenin amacı başlığı altında yer alan bu ifadedeki çerçevenin farklı kesimlere yönelik olması kısmı esneklik değerine yakın görülmüştür.

"Bir entegre rapor mevcut uyumluluk gereksinimlerine yanıt olarak hazırlanabilir. Örneğin yerel kanunlar bir kuruluşun mali durum tablolarına ilişkin bağlam sağlayan bir yönetim yorumu ya da başka bir rapor hazırlamasını gerektirebilir. Bu durumda hazırlanacak olan rapor Çerçeveye göre hazırlanması halinde bir entegre rapor olarak kabul edilebilir. Raporda bu Çerçevenin gerektirdikleri dışında bir bilgi yer alması gerekiyorsa söz konusu diğer bilgilerin bu Çerçeveyle istenen kısa ve öz bilgileri engellememesi halinde rapor, entegre rapor olarak kabul edilebilir" (IIRC, 2013: 8). Rapor biçimi ve diğer bilgilerle ilişkiler başlığı altında yer alan bu ifadelerdeki hazırlanan diğer raporların da entegre rapor olarak kabul edilebilmesi kısmı esneklik değerine yakın görülmüştür.

"Tüm kuruluşların başarıya ulaşması çeşitli sermaye öğelerine dayalıdır. Bu çerçevede sermaye öğeleri finansal, üretilmiş, fikri, insan kaynakları, sosyal, ilişkisel ve doğal sermaye öğeleri olarak sınıflandırılmıştır ancak paragraf 2.17–2.19'da da ele alındığı gibi entegre rapor düzenleyen kuruluşların bu sınıflandırmayı kullanması şart değildir" (IIRC, 2013: 11). Sermaye stokları ve akışı başlığı altında yer alan bu ifadedeki sınıflandırmanın kullanımının şart olmaması kısmı esneklik değerine yakın görülmüştür.

"Kuruluşlar bir değer yaratma amacıyla olmasına rağmen bunun için bazı sermaye öğelerinde saklı değer azalması ve dolayısıyla toplam sermaye stoğunda net bir azalma yaşanması gerekebilir. Birçok durumda net etkinin bir artış veya azalma (ya da değer korunması) şeklinde görülüp görülmeyeceği seçilen bakış açısına bağlıdır" (IIRC, 2013: 11). Sermaye stokları ve akışı başlığı altında yer alan net etkinin artış, azalış ya da değerinin korunmasının seçilen bakış açısına bağlı olması kısmi esneklik değerine yakın görülmüştür.

"Kuruluşlar sermaye öğelerini farklı şekilde kategorize edebilir. Örneğin, dış paydaşlarla olan ilişkiler ve marka ve itibar ile ilişkili maddi olmayan varlıklar (her ikisi de paragraf 2.15'te sosyal ve ilişkisel sermaye öğesi olarak tanımlanmıştır) bazı kuruluşlar tarafından ayrı sermaye öğeleri, başka sermaye öğelerinin bileşenleri ya da farklı sermaye öğelerinin dağıtık parçaları olarak kabul edilebilir. Aynı şekilde bazı kuruluşlar, fikri sermaye öğesini insan, "yapısal" ve "ilişkisel" sermayelerden oluşan bir sermaye öğesi olarak tanımlayabilir" (IIRC, 2013: 12). Sermaye öğelerinin çerçevedeki rolü başlığı altında yer alan bu ifadedeki sermaye öğelerinin farklı şekilde kategorize edilebilmesi kısmi esneklik değerine yakın görülmüştür.

"Bir entegre rapor, başlıca paydaşların meşru ihtiyaç ve isteklerinin nasıl anlaşıldığını, dikkate alındığını ve alınan kararlar, yapılan işler, performans ve sürekli iletişim yoluyla nasıl karşılandığını açıklayarak, güven ve esneklik oluşturmada çok önemli rol oynayan şeffaflığı ve hesap verebilirliği güçlendirir" (IIRC, 2013: 18). Paydaşlarla ilişkiler başlığı altında yer alan bu ifadedeki entegre raporun esneklik oluşturmada önemli rol oynayan şeffaflığı ve hesap verebilirliği güçlendirmesi kısmi esneklik değerine yakın görülmüştür.

"Her kuruluş değer yaratırken kendine özgü bir yol izlediğinden, bir entegre rapordaki spesifik bilgilerin kuruluştan kuruluşa farklılık göstermesi gerekir" (IIRC, 2013: 23). Karşılaştırılabilirlik başlığı altında yer alan bu ifadedeki spesifik bilgilerin farklı gösterilmesi kısmi esneklik değerine yakın görülmüştür.

"Birden fazla iş kolunda faaliyet gösteren bir kuruluşun entegre raporunda karmaşıklığı azaltmak için bir denge açıklaması yer almalıdır ancak maddi öneme sahip bilgiler kesinlikle atlanmamalıdır. Kurumsal yönetim sorumlularına düzenli olarak rapor edilen bilgilerin en üst düzeyi dikkate alınarak dış ve iç raporların birbirlerine uyumlu hale getirilmesi genellikle uygun kabul edilir" (IIRC, 2013: 27). Birden fazla iş modeli olan kuruluşlar başlığı altında yer alan bu ifadedeki entegre raporda karmaşıklığı azaltmak için bir denge açıklamasının yer alması kısmi esneklik değerine yakın görülmüştür.

#### 5.4. Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinde Tutuculuk Yerine İyimserlik

Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinde yer alan ifadeleri ve Gray'in muhasebe kültürü değerlerini göz önünde bulundurarak aşağıdaki şekilde önermeler sunulabilir.

Önerme 3.a: Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi tutuculuk muhasebe kültür değerine daha yatkındır.

Önerme 3.b: Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi iyimserlik muhasebe kültür değerine daha yatkındır.

Tutuculuk/İyimserlik ile Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi uyum düzeyi bu şekilde önerilmiştir. Yapılan inceleme sonucunda Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinin tutuculuk ile on bir maddesi, iyimserlik ile on maddesi yakın görülmüştür. Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinin Gray'in muhasebe değerlerinden tutuculuk ile daha fazla benzer yanları bulunmaktadır. Önermeleri güçlendirmek adına aşağıdaki incelemeler yapılmış ve bu benzerliklere ayrıntılı olarak yer verilmiştir.

##### 5.4.1. Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinde Tutuculuk Değeri

Gray'in tutuculuk-iyimserlik muhasebe değerlerine göre incelendiği zaman Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinin hem tutuculuktan hem de iyimserlikten yana bir eğilim içinde olduğu yorumu yapılabilmesine rağmen az farkla da olsa tutuculuktan yana bir eğilim içinde olduğu söylenebilir. Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinin tutuculuk ile on bir maddesi yakın görülmüştür. Tutuculuk değerine yakın görülen sayıca daha fazla Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi maddelerine ve bu maddelerin yakın görülmeye nedenlerine aşağıda ayrıntılı olarak yer verilmiştir.

"Finansal sermaye sağlayan taraflar kuruluşun kendisi için yarattığı değerle ilgilenir. Ayrıca, kuruluşun diğer taraflar için yarattığı değer kuruluşun kendisi için değer yaratma kabiliyetini etkiliyorsa veya kuruluşun belirli bir amacıyla (örneğin açık bir sosyal amaç) ilgiliyse kendi değerlendirmelerine göre bu değerle de ilgilenirler" (IIRC, 2013: 10). Kuruluş ve diğerleri için değer yaratma başlığı altında yer alan bu ifadedeki Finansal sermaye sağlayan tarafların kuruluşun kendisi için yarattığı değerle ilgilenmesi kısmi tutuculuk değerine yakın görülmüştür.

"Kuruluşun stratejisi kuruluşun riskleri azaltır veya yönetirken ve fırsatları en üst düzeye çıkarırken nasıl bir yol izleyeceğini belirler. Stratejik hedefleri ve bunlara ulaşmak için kaynak aktarımı planları yoluyla uygulamaya konan stratejileri belirler" (IIRC, 2013: 14). Değer yaratma süreci başlığı altında yer alan bu ifadedeki kuruluş stratejisinin kuruluşun risklerini azaltır veya

yönetirken nasıl bir yol izleneceğini belirleme kısmı tutuculuk değerine yakın görülmüştür.

"Bu Kılavuz İlkelerin uygulanışı 4E Strateji ve kaynak aktarımı ve 4G Genel Görünüş olarak adlandırılan İçerik Öğeleri ile sınırlı değildir. Başka içeriklerin seçilmesi ve sunulması için rehberlik eder ve aşağıdaki konuları içerebilir: Kuruluşun pazardaki konumunu ve iş modelini etkileyen önemli risklerin, fırsatların ve bağımlılıkların vurgulanması. Kurumsal yönetim sorumlularının aşağıdaki konular hakkındaki görüşleri: Geçmiş ve gelecek performans arasındaki ilişki ve bu ilişkiyi değiştirebilecek faktörler. Kuruluşun kısa, orta ve uzun vadedeki çıkarları arasında nasıl denge kurduğu. Kuruluşun gelecekteki stratejik yönünü belirlerken geçmiş deneyimlerinden neler öğrendiği" (IIRC, 2013: 16). Stratejik odak ve geleceğe yönelim başlığı altında yer alan bu ifadedeki kuruluşun pazardaki konumunu ve iş modelini etkileyen önemli risklerin, fırsatların ve bağımlılıkların vurgulanması ve kuruluşun gelecekteki stratejik yönünü belirlerken geçmiş deneyimlerinden neler öğrendiği kısımları tutuculuk değerine yakın görülmüştür.

"Bilgiler arası bağlantı için kullanılan başlıca biçimler aşağıdaki öğeler arasındaki bağlantıları içerir: Yönetim bilgileri, yönetim kurulu bilgileri ve kuruluş dışından rapor edilen bilgiler. Örneğin, paragraf 4.53'te belirtildiği gibi bir entegre raporda kullanılan nicel bilgilerin, kurumsal yönetim sorumluları tarafından kuruluş içinde kullanılan göstergelerle tutarlı olması önemlidir" (IIRC, 2013: 17). Bilgiler arası bağlantı başlığı altında yer alan bu ifadedeki kullanılan göstergelerle tutarlı olması kısmı tutuculuk değerine yakın görülmüştür.

"Tüm ilgili konular önemli olarak kabul edilmez. Bir konunun entegre rapora dahil edilmesi için değer yaratma üzerindeki bilinen veya potansiyel etkisi bakımından yeterince önemli olması gerekir. Bunun için konunun etkisinin ne derece büyük olduğu ve gerçekleşip gerçekleşmeyeceği belirsizse meydana gelme olasılığı değerlendirilmelidir" (IIRC, 2013: 19). Önemin değerlendirilmesi başlığı altında yer alan bu ifadedeki gerçekleşmesi belirsiz olan konuların bile meydana gelme olasılığının değerlendirilmesi vurgusu, tutuculuk değerinin olabileceğin en kötüsünü bekleme/dikkate alma özelliğine yakın görülmüştür.

"Bilgilerin güvenilirliği sahip olduğu dengeye ve maddi hata içermemesine bağlıdır. Güvenilirlik (sıklıkla aslına sadık kalma olarak da adlandırılır) katı iç denetim ve raporlama sistemleri, paydaş katılımı, iç denetim veya benzeri fonksiyonlar ile kuruluş dışından bağımsız denetim gibi mekanizmalarla artırılır" (IIRC, 2013: 21). Güvenilirlik başlığı altında yer alan bu ifadedeki katı iç denetim ve raporlama sistemleri kısmı tutuculuk değerine yakın görülmüştür.

"Maddi hata içermeme demek bilginin her açıdan tamamen kesin olması demek değildir. Şu anlama gelir: Rapordaki bilgilerin maddi açıdan yanıltıcı olma riskini kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirmek için süreç ve denetimler uygulanmıştır. Tahmin içeren bilgilerin net bir şekilde bildirilmesi ve tahmin süreçlerinin özellikleri ve sınırlamalarının açıklanması sağlanmıştır" (IIRC, 2013: 22). Maddi hata içermeme başlığı altında yer alan bu ifadedeki, rapordaki bilgilerin maddi açıdan yanıltıcı olma riskini kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirmek için süreç ve denetimler uygulanma kısmı ve tahmin içeren bilgilerin net bir şekilde bildirilmesi kısmı tutuculuk değerine yakın görülmüştür.

"Bir kuruluş, rekabet avantajı ile ilgili maddi konular (örneğin kritik stratejiler) hakkındaki bilgileri rapora dahil etme sürecinde konunun özünü, rekabette önemli avantaj kaybına neden olabilecek spesifik bilgileri açığa çıkarmadan nasıl açıklayacağını göz önünde bulundurur. Kuruluş buna göre bir entegre raporda yer alan bilgilerden bir rakibinin ne tür bir kazanım sağlayacağını göz önünde bulundurur ve bunu, entegre raporun paragraf 1.7'de açıklanan asıl amacını karşılaması ihtiyacına göre dengeler" (IIRC, 2013: 22). Rekabet avantajı başlığı altında yer alan bu ifadede özellikli bilgilerin açıklanması ve rakibin sağlayacağı kazanımlar, tutuculuk değerinin olabileceğin en kötüsünü bekleme/dikkate alma özelliğine yakın görülmüştür.

"Bir entegre rapordaki bilgiler: Zaman içinde tutarlı bir temele dayalı olarak, kuruluşun kendi zaman içinde değer yaratma kabiliyeti açısından, diğer kuruluşlarla karşılaştırılmasına olanak sağlayacak şekilde sunulmalıdır" (IIRC, 2013: 23). Tutarlılık ve karşılaştırılabilirlik başlığı altında yer alan bu ifadedeki tutarlı bir temele dayalı olarak sunulması kısmı tutuculuk değerine yakın görülmüştür.

"Rapordaki bilgilerin kalitesini artırmak için bir değişiklik gerekmedikçe raporlama ilkeleri birbirini takip eden dönemlerde tutarlı şekilde izlenmelidir. Buna, raporlama dönemleri içinde maddi önem sahibi olmaya devam etmeleri halinde aynı KPI'ların rapor edilmesi dahildir. Önemli bir değişiklik gerçekleştiğinde, kuruluş değişikliğin nedenini ve etkisini açıklar (ve uygulanabilir ve maddi açıdan önemliyse niceliğini bildirir)" (IIRC, 2013: 23). Tutarlılık başlığı altında yer alan bu ifadedeki raporlama ilkelerinin birbirini takip eden dönemlerde tutarlı şekilde izlenmeli kısmı tutuculuk değerine yakın görülmüştür.

"Önemlilik adlı Kılavuz İlke dikkate alındığında kuruluşun sürekli değer yaratma kabiliyeti açısından temel önem taşıyan ya da aşırı sonuçlar doğurabilen gerçek risklere (kısa, orta veya uzun vadeli) olan yaklaşımı, bunların gerçekleşme olasılıkları çok düşük olsa da genellikle bir entegre

*rapora dahil edilir”* (IIRC, 2013: 27). Riskler ve fırsatlar başlığı altında yer alan bu ifadedeki gerçekleşme olasılığı çok düşük olan risklerin entegre rapora dahil edilmesi yaklaşımı, tutuculuk değerinin belirsizlikle başa çıkabilmek için daha ölçülü ölçüm yöntemlerini kullanma özelliğine yakın görülmüştür.

#### **5.4.2. Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinde İyimsellik Değeri**

Gray'in tutuculuk-iyimsellik muhasebe değerlerine göre incelendiği zaman Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinin hem tutuculuktan hem de iyimsellikten yana bir eğilim içinde olduğu yorumu yapılabilmesine rağmen az farkla da olsa iyimsellikten yana bir eğilim içinde olmadığı söylenebilir. Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinin iyimsellik ile on maddesi yakın görülmüştür. İyimsellik değerine yakın görülen sayıca daha az olan Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi maddelerine ve bu maddelerin yakın görülme nedenlerine aşağıda ayrıntılı olarak yer verilmiştir.

*“Bir entegre raporun amacı kuruluşun herhangi bir zamandaki değerini, zaman içinde yarattığı değeri ya da tüm sermaye öğelerinin kullanımını veya bunlar üzerindeki etkilerini nicelemek veya parasallaştırmak değildir”* (IIRC, 2013: 8). Nicel ve nitel bilgiler başlığı altında yer alan bu ifadedeki parasallaştırmama vurgusu iyimsellik değerine yakın görülmüştür.

*“Sermaye öğeleri, kuruluşun faaliyetleri ve sonuçları ile artan, azalan ya da dönüştürülen bir değerler stoğudur. Örneğin, bir kuruluş kar yaptığında finansal sermayesi artar ve çalışanlara daha iyi eğitim verildiğinde insan sermayesi iyileşir”* (IIRC, 2013: 11). Sermaye stokları ve akışı başlığı altında yer alan bu ifadedeki sermaye öğelerinin artan, azalan ya da dönüştürülen değerler stoku olması kısmı iyimsellik değerine yakın görülmüştür.

*“Kuruluşlar bir değer yaratma amacında olmasına rağmen bunun için bazı sermaye öğelerinde saklı değer azalması ve dolayısıyla toplam sermaye stoğunda net bir azalma yaşanması gerekebilir. Birçok durumda net etkinin bir artış veya azalma (ya da değer korunması) şeklinde görülüp görülmeyeceği seçilen bakış açısına bağlıdır”* (IIRC, 2013: 11). Sermaye stokları ve akışı başlığı altında yer alan net etkinin artış, azalış ya da değerinin korunmasının seçilen bakış açısına bağlanması kısmı iyimsellik değerine yakın görülmüştür.

*“Bir entegre raporda konuyla daha az ilgili bilgilerin getireceği karmaşıklık olmaksızın kuruluşun stratejisini, kurumsal yönetimini, performansını ve beklentilerini anlamak için yeterli bağlam sunulur”* (IIRC, 2013: 21). Kısa ve öz olma başlığı altında yer alan bu ifadedeki yeterli bağlam sunulması kısmı iyimsellik değerine yakın görülmüştür.

*“Dengeli bir entegre raporda bilgilerin seçiminde veya sunulmasında hiçbir şekilde*

*önyargıya başvurulmaz. Rapordaki bilgiler olumlu ya da olumsuz algılanma olasılığını değiştirecek şekilde bir yöne eğilimli, ağırlıklı, vurgulu ya da vurgusuz, birleşik, kaymış veya başka şekilde manipüle edilmiş olamaz”* (IIRC, 2013: 21). Denge başlığı altında yer alan bu ifadedeki bilgilerin seçiminde veya sunulmasında hiçbir şekilde önyargıya başvurulmaması kısmı iyimsellik değerine yakın görülmüştür.

*“Denge sağlamada kullanılan önemli yöntemler şunlardır: Entegre rapora dayanarak yapılan değerlendirmeleri usulsüzce veya uygun olmayan şekilde etkileme ihtimali olmayan sunum formatlarının seçilmesi. Sermaye öğelerindeki artış ve azalmalara, kuruluşun güçlü ve zayıf yönlerine, olumlu ve olumsuz performans vb. eşit ağırlık verilmesi. Daha önce bildirilen hedeflere, tahminlere, öngörülere ve beklentilere göre raporlama yapılması”* (IIRC, 2013: 22). Denge başlığı altında yer alan bu ifadedeki, sermaye öğelerindeki artış ve azalmalara, kuruluşun güçlü ve zayıf yönlerine, olumlu ve olumsuz performans vb. eşit ağırlık verilmesi kısmı iyimsellik değerine yakın görülmüştür.

*“Bir entegre raporda yer verilen bilgiler doğası gereği iş yönetiminin temelinde yer alır. Buna göre, bir konu işi yönetmek açısından önemliyse konuyu uygun şekilde ele almak ve yönetmek için kritik bilgilerin edinilememesi bakımından maliyet bir faktör olarak düşünülmemelidir”* (IIRC, 2013: 22). Maliyet/fayda başlığı altında yer alan maliyetin bir faktör olarak düşünülmemesi bölümü iyimsellik değerine yakın görülmüştür.

*“Geleceğe yönelik bilgiler doğası gereği geçmişe dönük bilgilerden daha belirsizdir. Ancak belirsizlik, bu bilgileri hariç tutma açısından kendi içinde bir neden teşkil etmez”* (IIRC, 2013: 22). Geleceğe yönelik bilgiler başlığı altında yer alan bu ifadedeki geleceğe yönelik bilgilerin hariç tutulmaması kısmı iyimsellik değerine yakın görülmüştür.

*“Kuruluşun açıkladığı beklentilerin, isteklerin ve niyetlerin gerçeklere dayanmasını sağlamaya dikkat edilmelidir. Bunların, kuruluşun kendisine sunulan fırsatları (ilgili sermaye öğelerinin bulunabilirliği, kalitesi ve satın alınabilirliği dahil) kullanma kabiliyetiyle orantılı olması ve kuruluşun rekabet ortamı, pazardaki konumu ve karşılaştığı riskleri gerçekçi bir şekilde öngörmesi gerekir”* (IIRC, 2013: 28). Genel görünüş başlığı altında yer alan bu ifadedeki kuruluşun beklentilerinin açıklanması kısmı iyimsellik değerine yakın görülmüştür.

*“Gelecekteki finansal performans üzerindeki dahil olmak üzere potansiyel etkiler genellikle aşağıdaki konular hakkında açıklamalar içerir: Dış çevre, riskler ve fırsatlar ve bunların stratejik amaçlara ulaşmayı nasıl etkileyebileceğine*

ilişkin bir analiz. Kuruluşun kullandığı veya etkilediği sermaye öğelerinin bulunabilirliği, kalitesi ve satın alınabilirliği (örneğin kalifiye işgücünün veya doğal kaynakların sürekli bulunabilir olması) ile temel ilişkilerin nasıl yönetildiği ve bunların, kuruluşun zaman içinde değer yaratma kabiliyeti açısından neden önemli olduğu” (IIRC, 2013: 29). Genel görünüş başlığı altında yer alan bu ifadedeki potansiyel etkilere dair açıklamalar kısmı iyimserlik değerine yakın görülmüştür.

### 5.5. Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinde Gizlilik Yerine Şeffaflık

Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesine ait ifadeleri ve Gray'in muhasebe kültürü değerleri göz önün alındığında aşağıdaki önermeleri sunmak mümkün olacaktır.

Önerme 4.a: Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi şeffaflık muhasebe kültür değerine daha yatkındır.

Önerme 4.b: Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi gizlilik muhasebe kültür değerine daha yatkındır.

Gizlilik/Şeffaflık ile Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi uyum düzeyi bu şekilde önerilmiştir. Yapılan inceleme sonucunda Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinin şeffaflık ile on dokuz maddesi, gizlilik ile üç maddesi yakın görülmüştür. Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinin Gray'in muhasebe değerlerinden şeffaflık ile daha fazla benzer yanları bulunmaktadır. Önermeleri güçlendirmek adına aşağıdaki incelemeler yapılmış ve bu benzerliklere ayrıntılı olarak yer verilmiştir.

#### 5.5.1. Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinde Gizlilik Değeri

Gray'in gizlilik-şeffaflık muhasebe değerlerine göre incelendiği zaman Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinin gizlilikten yana bir eğilim içinde olmadığı yorumu yapılabilmektedir. Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinin gizlilik ile üç maddesi yakın görülmüştür. Gizlilik değerine yakın görülen az sayıdaki Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi maddelerine ve bu maddelerin yakın görülme nedenlerine aşağıda ayrıntılı olarak yer verilmiştir.

"Bir entegre raporu hazırlama ve sunma amacıyla önemlilik belirleme sürecinde şunlar yapılır: Maddi konular hakkında açıklanacak bilgilerin belirlenmesi" (IIRC, 2013: 18). Öncelik belirleme süreci başlığı altında yer alan bu ifadedeki maddi bilgilerin hepsinin değil belirli bir kısmının entegre raporda açıklanması kısmı gizlilik değerine yakın görülmüştür.

"Bir kuruluş, rekabet avantajı ile ilgili maddi konular (örneğin kritik stratejiler) hakkındaki bilgileri rapora dahil etme sürecinde konunun özünü, rekabette önemli avantaj kaybına neden olabilecek spesifik bilgileri açığa çıkarmadan nasıl

açıklayacağını göz önünde bulundurur. Kuruluş buna göre bir entegre raporda yer alan bilgilerden bir rakibinin ne tür bir kazanım sağlayacağını göz önünde bulundurur ve bunu, entegre raporun paragraf 1.7'de açıklanan asıl amacını karşılama ihtiyacına göre dengeler" (IIRC, 2013: 22). Rekabet avantajı başlığı altında yer alan bu ifadede özellikli bilgilerin açıklanması ve rakibin sağlayacağı kazanımlar kısımları gizlilik değerine yakın görülmüştür.

"Bir entegre raporda tüm girdilerin kapsamlı bir listesi verilmez. Bunun yerine, türetildikleri sermaye öğelerinin kuruluşa ait olup olmadığına bakılmaksızın kısa, orta ve uzun vadede değer yaratma kabiliyeti üzerinde maddi öneme sahip olanlara odaklanır. Ayrıca, girdilerin seçimini etkileyen önemli takas unsurlarının özellikleri ve büyüklüğü hakkında bir tartışma da içerebilir" (IIRC, 2013: 26). Girdiler başlığı altında yer alan bu ifadedeki maddi öneme sahip olan girdilere odaklanma kısmı gizlilik değerine yakın görülmüştür.

#### 5.5.2. Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinde Şeffaflık Değeri

Gray'in gizlilik-şeffaflık muhasebe değerlerine göre incelendiği zaman Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinin şeffaflıktan yana bir eğilim içinde olduğu yorumu yapılabilmektedir. Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinin şeffaflık ile on dokuz maddesi yakın görülmüştür. Şeffaflık değerine yakın görülen Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi maddelerine ve bu maddelerin yakın görülme nedenlerine aşağıda ayrıntılı olarak yer verilmiştir.

"Bir kuruluşun kendisi için değer yaratabilme kabiliyeti, finansal sermaye sağlayan taraflara finansal geri dönüş sağlar. Bu, kuruluşun çok çeşitli faaliyetler, etkileşimler ve ilişkiler yoluyla paydaşları ve geniş anlamda toplum için yarattığı değerle ilişkilidir. Bunlar kuruluşun kendisi için değer yaratma kabiliyeti açısından önemliyse entegre rapora dahil edilmeleri gerekir" (IIRC, 2013: 4). Temel kavramlar başlığı altında yer alan bu ifadedeki, kuruluşun geniş anlamda toplum için yarattığı değerlerin entegre rapora dahil edilmesi kısmı şeffaflık değerine yakın görülmüştür.

"Raporun ayrıca, bir kuruluşun kısa, orta ve uzun vadede değer yaratma amacıyla dış çevresiyle ve sermaye öğeleriyle nasıl etkileşim kurduğunu da açıklaması gerekir" (IIRC, 2013: 4). Temel kavramlar başlığı altında yer alan bu ifadedeki, kurulan etkileşimin açıklanma gereksinimi şeffaflık değerine yakın görülmüştür.

"Güvenilirlik ve eksiksizlik: Bir entegre rapor olumlu ya da olumsuz tüm maddi hususları dengeli ve maddi hata içermeyecek bir şekilde içermelidir" (IIRC, 2013: 5). Kılavuz ilkeler başlığı altında yer alan bu ifadedeki olumlu ya da olumsuz tüm maddi

unsurların entegre raporda yer alması kısmı şeffaflık değerine yakın görülmüştür.

"Bir entegre raporun asıl amacı finansal sermaye sağlayan taraflara bir kuruluşun zaman içinde nasıl değer yaratacağını açıklamaktır. Dolayısıyla hem finansal hem de diğer konularda ilgili bilgiler içerir" (IIRC, 2013: 7). Entegre raporun amacı ve kullanıcıları başlığı altında yer alan bu ifadedeki kuruluş için yaratılacak değer entegre raporda açıklanması kısmı şeffaflık değerine yakın görülmüştür.

"İlgili bilgilerin veya spesifik yasal engellerin bulunmaması halinde bir entegre rapor: Atlanan bilgilerin niteliğini göstermelidir. Bu bilgilerin neden atlandığını açıklamalıdır" (IIRC, 2013: 8). Çerçevenin uygulanışı başlığı altında yer alan bu ifadedeki atlanan bilgilerin açıklanması isteği şeffaflık değerine yakın görülmüştür.

"Bir stratejik odak ve geleceğe yönelim belirlemek için önemli sermaye öğelerinin sürdürülen bulunabilirliğinin, kalitesinin ve satın alınabilirliğinin kuruluşun gelecekte stratejik hedeflerine ulaşma ve değer yaratma kabiliyetine nasıl katkıda bulunacağını net bir şekilde ortaya konması gerekir" (IIRC, 2013: 16). Stratejik odak ve geleceğe yönelim başlığı altında yer alan bu ifadedeki gelecekte hedeflere ulaşma ve değer yaratma yeteneğine katkıda bulunma şeklinin net bir şekilde ortaya konması vurgusu şeffaflık değerine yakın görülmüştür.

"Bir entegre rapor kuruluşun temel paydaşlarıyla kurduğu ilişkilerin doğası ve kalitesi hakkında bilgi sağlamalı ve kuruluşun paydaşların meşru ihtiyaç ve isteklerini ne ölçüde anladığını, hesaba kattığını ve karşıladığını göstermelidir" (IIRC, 2013: 17). Paydaşlarla ilişkiler başlığı altında yer alan bu ifadedeki entegre raporun paydaşlarıyla kurduğu ilişkiler hakkında bilgi sağlama kısmı şeffaflık değerine yakın görülmüştür.

"Bir entegre rapor, başlıca paydaşların meşru ihtiyaç ve isteklerinin nasıl anlaşıldığını, dikkate alındığını ve alınan kararlar, yapılan işler, performans ve sürekli iletişim yoluyla nasıl karşılandığını açıklayarak, güven ve esneklik oluşturmada çok önemli rol oynayan şeffaflığı ve hesap verebilirliği güçlendirir" (IIRC, 2013: 18). Paydaşlarla ilişkiler başlığı altında yer alan bu ifadedeki entegre raporun şeffaflığı ve hesap verilebilirliği güçlendirmesi kısmı şeffaflık değerine yakın görülmüştür.

"Tüm ilgili konular önemli olarak kabul edilmez. Bir konunun entegre rapora dahil edilmesi için değer yaratma üzerindeki bilinen veya potansiyel etkisi bakımından yeterince önemli olması gerekir. Bunun için konunun etkisinin ne derece büyük olduğu ve gerçekleşip gerçekleşmeyeceği belirsizse meydana gelme olasılığı değerlendirilmelidir" (IIRC, 2013: 19). Önemin değerlendirilmesi başlığı altında yer alan

bu ifadedeki gerçekleşmesi belirsiz olan konuların bile meydana gelme olasılığının değerlendirilmesi vurgusu şeffaflık değerine yakın görülmüştür.

"Kuruluş, entegre raporunda kısa ve öz olma ile özellikle eksiksizlik ve karşılaştırılabilirlik gibi diğer Kılavuz İlkeler arasında denge kurmaya çalışır" (IIRC, 2013: 21). Kısa ve öz olma başlığı altında yer alan bu ifadedeki, kısa ve öz olma ile eksiksizlik ve karşılaştırılabilirlik arasında denge kurmaya çalışması kısmı şeffaflık değerine yakın görülmüştür.

"Bir entegre rapor hazırlanırken bir denetim düzeni oluşturulması üst düzey yönetime ve kurumsal yönetim sorumlularına raporu incelemede ve bilgilerin rapora dahil edilmeye yeterli ilgiye sahip olup olmadığını belirlemede yardımcı olur. Bazı durumlarda (örneğin geleceğe yönelik bilgiler açısından) bir entegre raporun güvenilirliği sağlamak için kullanılan mekanizmaları açıklamaları gerekebilir" (IIRC, 2013: 21). Güvenilirlik başlığı altında yer alan bu ifadedeki güvenilirliği sağlamak için kullanılan mekanizmaların açıklanması kısmı şeffaflık değerine yakın görülmüştür.

"Maddi hata içermeme demek bilginin her açıdan tamamen kesin olması demek değildir. Şu anlama gelir: Tahmin içeren bilgilerin net bir şekilde bildirilmesi ve tahmin süreçlerinin özellikleri ve sınırlamalarının açıklanması sağlanmıştır" (IIRC, 2013: 22). Maddi hata içermeme başlığı altında yer alan bu ifadedeki tahmin içeren bilgilerin de bildirilmesi vurgusu şeffaflık değerine yakın görülmüştür.

"Eksiksiz bir raporda hem pozitif hem negatif tüm gerekli bilgiler yer alır" (IIRC, 2013: 22). Eksiksizlik başlığı altında yer alan bu ifadedeki olumlu ve olumsuz bilgilerin entegre raporda yer alması kısmı şeffaflık değerine yakın görülmüştür.

"Önemli bir değişiklik gerçekleştiğinde, kuruluş değişikliğin nedenini ve etkisini açıklar (ve uygulanabilir ve maddi açıdan önemliyse niceliğini bildirir)" (IIRC, 2013: 23). Tutarlılık başlığı altında yer alan bu ifadedeki değişikliği açıklama vurgusu şeffaflık değerine yakın görülmüştür.

"İş modeli açıklamasının etkinliğini ve okunabilirliğini güçlendiren özellikler şunlardır: İş modelinin temel öğeleri hakkında net bir açıklama. Temel öğeleri vurgulayan basit bir şema ve bunu desteklemek üzere bu öğelerin kuruluş açısından ilgisi hakkında net bir açıklama. Kuruluşun içinde bulunduğu koşullara uygun, mantıklı bir metin akışı. Başlıca paydaşlar ile dış çevreyi etkileyen diğer bağımlılıklar (örneğin ham madde) ve önemli faktörler hakkında açıklama" (IIRC, 2013: 25). İş modeli başlığı altında yer alan bu ifadedeki iş modeli hakkında net açıklama kısmı ve önemli faktörler hakkında açıklama kısmı şeffaflık değerine yakın görülmüştür.



"Bir entegre raporda temel iş faaliyetleri açıklanır. Aşağıdakileri içerebilir: Kuruluş pazarda kendisini nasıl farklılaştırıyor (örneğin ürün farklılaşması, pazar segmentasyonu, teslimat kanalları ve pazarlama). İş modeli ilk satış noktasından sonra gelir yaratmaya ne ölçüde dayalı (örneğin genişletilmiş garanti anlaşmaları veya ağ kullanım ücretleri). Kuruluş, yenilikçilik ihtiyacına nasıl yaklaşıyor. İş modeli değişime uyum sağlamak için nasıl tasarlanmıştır" (IIRC, 2013: 26). İş faaliyetleri başlığı altında yer alan bu ifadedeki temel iş faaliyetleri hakkında açıklamalar kısmı şeffaflık değerine yakın görülmüştür.

"Bir entegre raporda aşağıdakiler gibi temel sonuçlar açıklanır: Olumlu sonuçlar (yani sermaye öğelerinde net artışla sonuçlanan ve dolayısıyla değer yaratanlar) ve olumsuz sonuçlar (yani sermaye öğelerinde net azalmayla sonuçlanan ve dolayısıyla değeri azaltanlar)" (IIRC, 2013: 26). Sonuçlar başlığı altında yer alan bu ifadedeki hem olumlu hem de olumsuz sonuçların entegre raporda açıklanması vurgusu şeffaflık değerine yakın görülmüştür.

"Bir entegre raporda normalde zaman içinde beklenen değişiklikler vurgulanır ve aşağıdaki hususlar hakkında yapılan güvenilir ve şeffaf analizlerle elde edilen bilgiler sağlanır: Kuruluşun kısa, orta ve uzun vadede dış çevresinde karşılaşması muhtemel durumlar hakkındaki beklentileri. Bunun kuruluşu nasıl etkileyeceği. Kuruluşun halihazırda karşısına çıkması muhtemel kritik zorluklara ve belirsizliklere yanıt vermek için nasıl teşkilatlandığı" (IIRC, 2013: 28). Genel görünüş başlığı altında yer alan bu ifadedeki güvenilir ve şeffaf analizlerle bilgilerin elde edilmesi kısmı şeffaflık değerine yakın görülmüştür.

"KPI'lar gibi nicel göstergeler karşılaştırılabilirliği güçlendirmeye yardımcı olur ve özellikle hedeflere göre bulunulan konumu açıklamaya ve rapor etmeye yardımcı olur" (IIRC, 2013: 31). Nicel göstergelerin özellikleri başlığı altında yer alan bu ifadedeki nicel göstergelerin bulunulan konumu açıklamaya ve rapor etmeye yardımcı olması kısmı şeffaflık değerine yakın görülmüştür.

## 6. SONUÇ

Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi ve Gray'in muhasebe değerleri bir arada ele alındığında benzer yanları göze çarpmaktadır. Bu benzerliklerden yola çıkarak Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinin muhasebe kültürü değerlerine eğilimi üzerine önermelerde bulunulmuştur.

Statükoculuk/Profesyonellik ile Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi uyum düzeyi hakkında önermelerde bulunulmuştur. Önermeleri güçlendirmek adına yapılan incelemeler sonucunda Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinin Gray'in muhasebe değerlerinden profesyonellikle daha fazla benzer yanları bulunduğu yorumu yapılabilmektedir.

Tekdüzelik/Esneklik ile Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi uyum düzeyi hakkında önermelerde bulunulmuştur. Önermeleri güçlendirmek adına yapılan incelemeler yapılmıştır. Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinin Gray'in muhasebe değerlerinden hem tekdüzelik hem de esneklikle benzer yanları bulunmaktadır. Fakat az farkla da olsa esneklikten yana bir eğilim içinde olduğu söylenebilir.

Tutuculuk/İyimserlik ile Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi uyum düzeyi hakkında önermelerde bulunulmuştur. Önermeleri güçlendirmek adına yapılan incelemeler sonucunda Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinin Gray'in muhasebe değerlerinden tutuculuk ile daha fazla benzer yanları bulunduğu yorumu yapılabilmektedir.

Gizlilik/Şeffaflık ile Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi uyum düzeyi hakkında önermelerde bulunulmuştur. Önermeleri güçlendirmek adına yapılan incelemeler sonucunda Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinin Gray'in muhasebe değerlerinden şeffaflık ile daha fazla benzer yanları bulunduğu yorumu yapılabilmektedir.

Sonuç olarak, Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi Gray'in muhasebe kültürü değerlerine göre incelendiği zaman profesyonellikten, esneklikten, tutuculuktan ve şeffaflıktan yana bir eğilim içinde olduğu yorumu yapılabilmektedir. Türkiye'deki muhasebe kültürü ile Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi karşılaştırıldığında ikisinin de profesyonellikten, tutuculuktan ve şeffaflıktan yana bir eğilim içinde olduğu yorumu yapılabilmektedir. Farklı olarak Türkiye'deki muhasebe kültürü tekdüzelikten yanayken Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi esneklikten yanadır. Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi, dünya çapında bir koalisyon olan Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi tarafından yayınlanmıştır. Düzenleyici kurumların, yatırımcıların, işletmelerin, muhasebe uzmanlarının, standart belirleme otoritelerinin ve Sivil Toplum Kuruluşlarının katkılarından yola çıkılarak bir konsey tarafından yayımlanan bu çerçevede esnekliğin ön planda olmasının nedeni, bu ortaklaşa çalışma olarak gösterilebilir.

## KAYNAKÇA

- Ağdeniz, Ş. (2018). Entegre Raporlamada İç Denetimin Rolü. *Mali Çözüm Dergisi*, 121-138.
- Aras, G., ve Uğur Sarioğlu, G. (2015). Kurumsal Raporlamada Yeni Dönem: Entegre Raporlama. İstanbul: Tüsiad.
- Ataman Gökçen, B., ve Eldemir, E. (2019). Entegre Raporlama ve Türk İşletmelerinde Uygulanmasına İlişkin Bir Araştırma. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 357-378.
- Bekci, İ., ve Bitlisli, F. (2012). Muhasebe-Kültür Değerlerinin Analizi: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma. *C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 61-76.
- Borsa İstanbul. (2014, Ekim). Şirketler için Sürdürülebilirlik Rehberi. Borsa İstanbul Web Sitesi: <http://www.borsaistanbul.com/data/kilavuzlar/surdurulebilirlik-rehberi.pdf> adresinden alındı
- Bratu, A. (2017). Empirical Study Regarding the Integrated Reporting Practices in Europe. *Audit Financiar*, 613-627.
- Choi, J.-S. (2002). Financial Crisis and Accounting Reform : A Cultural Perspective. 4th APIRA Conference (s. 71-93). Adelaide: Journal of Accounting and Finance.
- Dereköy, F. (2018). Entegre Raporlama Uygulamalarının Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi Bağlamında Değerlendirilmesi. *Yönetim Bilimleri Dergisi*, 508-608.
- Duman, S. (2007, Ocak). ISO 500 Büyük Sanayi Kuruluşunun Muhasebe Kültürünün Araştırılması. Sakarya: Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Durmuş, A. F., ve Güneş, R. (2017). Türkiye'deki Yeminli Mali Müşavirlerin Kültür Bazlı Muhasebe Değerlerinin Analizi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 81-98.
- Ercan, C., ve Kestane, A. (2017). Entegre Raporlama ve Türkiye'deki Uygulama Örnekleri Üzerine Bir Araştırma. *Kırklareli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 73-86.
- Gray, S. J. (1988). Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting. *Abacus*, 1-15.
- IIRC. (2013). Uluslararası <ER> Çerçevesi. International Integrated Reporting Council (IIRC).
- İşgüden Kılıç, B. (2018). Entegre Raporlama ve Türkiye'deki Gelişmeler: Entegre Rapor Hazırlayan İşletmeler ve Bist Kurumsal Sürdürülebilirlik Endeksinde Yer Alan İşletmeler Açısından Bir İnceleme. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 28-64.
- Karabınar, S. (2005). Kültür-Muhasebe Etkileşimi Açısından Muhasebe İklimi: Muhasebeye Kültürel Bakışlar. *Seçkin Yayıncılık*.
- Karabınar, S., ve Güvenç, N. (2006). İçel İlinde Faaliyet Gösteren Bağımsız Muhasebe Meslek Mensuplarının Kültür Bazlı Muhasebe Değerleri. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 210-217.
- Kıymık, H. (2015). Örgütsel Kültür ve Örgütsel Muhasebe Kültürü ile Hileli Finansal Raporlama Arasındaki İlişki: BİST Hizmet Endeksinde Araştırma. Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kolešnik, K. (2013). The Role of Culture in Accounting in The Light of Hofstede's, Gray's and Schwartz's Cultural Dimensions Theories - A Literature Review. *Financial Internet Quarterly 'e-Finance'*, s. 33-41.
- Meyrick, J. (2016). Telling the Story of Culture's Value: Ideal-Type Analysis and Integrated Reporting. *Journal of Arts Management, Law & Society*, s. 141-152.
- Özdaşlı, E. (2017). Muhasebe Kültürü Değerlerinin Muhasebe Meslek Mensuplarının İçsel ve Dışsal Motivasyonları Üzerine Etkisi: Bir Araştırma. *Burdur: Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*.
- Raimo, N., Zito, M., ve Caragnano, A. (2019). Does National Culture Affect Integrated Reporting Quality? A Focus on GLOBE Dimensions. *Zaječar, Serbia: ZBW - Leibniz Information Centre for Economics*.
- Saban, M., Vargün, H., ve Gürkan, S. (2017). Yatırımcılara Bilgi Sağlama Aracı olarak Entegre Raporlama. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 915-936.
- Serafeim, G. (2016, Nisan). Integrated Reporting. Institute of Management Accountants: <http://www.imanet.org/-/media/0830fcd907cd41a7bd760b8900fe7b94.ashx?as=1&mh=200&mw=200&hash=AB7FF339676C03AA8B034BC0B42BD1381BB84A08> adresinden alındı
- Tecimer, Y. (2010, Aralık). Halka Açık Şirketlerde Muhasebe Kültür Değerlerine Yönelik Bir Araştırma. Sakarya: Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Vitolla, F., Raimo, N., Rubino, M., ve Garzoni, A. (2019, Aralık). The Impact of National Culture on Integrated Reporting Quality. *A Stakeholder*

Theory Approach. Business Strategy and The Environment, s. 1-14.

- Yeloğlu, H. O. (2011). Türk Toplumsal Kùltürünün Örgüt Yapılarına Olan Etkilerinin Belirlenmesine Yönelik Bir Çalışma. ODÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi, 153-170.
- Yüksel, F. (2018). Entegre Raporlama ve Finansal Performans İlişkisi: Türkiye ve Güney Afrika Katılım Bankaları Üzerinde Bir Araştırma. Kırklareli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakùltesi Dergisi, 1-17.
- Yüksel, F., ve Aracı, H. (2017). Hizmet İşletmelerine Ait Raporların Entegre Raporlama İlkeleri Açısından İncelenmesi. Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi, 729-748.