

---

## HİZMET İŞLETMELERİNE AİT RAPORLARIN ENTEGRE RAPORLAMA İLKELERİ AÇISINDAN İNCELENMESİ

---

Filiz YÜKSEL<sup>1</sup>

Hakan ARACI<sup>2</sup>

### Öz

Entegre raporlama, işletmenin değer yaratma sürecinin bilgi kullanıcılarına aktarılma süreci olarak tanımlanır. Entegre raporlama bir raporlama süreci olup, entegre rapor bu sürecin çıktısı niteliğinde olan kurumsal raporlama aracıdır. Bir diğer ifadeyle entegre rapor, belli bir dönemde işletme tarafından yaratılan değer bilgi kullanıcılarına aktarılmasında kullanılan kurumsal raporlama aracıdır. Entegre raporlama Uluslararası Entegre Raporlama Komitesi tarafından 2013 yılında yayınlanan Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi doğrultusunda hazırlanmaktadır. Çalışmamızın amacı, hizmet işletmelerine ait raporların entegre raporlama ilkeleri ile uyumunu tespit etmek, yasal sistem ve sürdürülebilir rekabet endeksi ülke sıralamasının entegre rapor hazırlama eğilimi üzerine etkisini incelemek, analiz sonuçlarını endüstri işletmelerine ait analiz sonuçları ile karşılaştırmaktır. Bu amaç doğrultusunda, Uluslararası Entegre Raporlama Komitesi veri tabanında yer alan hizmet işletmelerine ait raporlar içerik analizine tabi tutularak, istatistiksel analiz yapılmıştır. Sonuçlar, örneklemimize dahil ettiğimiz raporların büyük çoğunluğunun Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi'nde açıklanan İçerik Öğelerine uygun olarak hazırlandığını, ancak yasal sistem ve sürdürülebilir rekabet endeksi ülke sıralamasının işletmelerin entegre rapor hazırlama eğilimi üzerinde bir etkisi olmadığını göstermiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Entegre Rapor, Kurumsal Raporlama, Raporlama İlkeleri, IIRC Veri tabanı, Hizmet İşletmeleri

**Jel Sınıflandırması:** L8, M14, M40

---

## EXAMINATION OF REPORTS ON SERVICE CORPORATE IN TERMS OF INTEGRATED REPORTING PRINCIPLES

---

### Abstract

Integrated reporting is defined as process that the value creation process of the company are presented to information users. Integrated reporting is a process, the integrated report is the corporate reporting tool that is the outcome of this process. In other words, the integrated report is the corporate reporting tool which is used to transfer the value created by the enterprise to the information users in a certain period. Integrated reporting is being prepared by corporates in line with the International Integrated Reporting Framework that published by International Integrated Reporting Council in 2013. The aim of our study to determine compliance with the integrated reporting principles of services corporates reports, is to examine the impact of legal system and sustainable competitiveness index ranking of countries on preparing integrated report, is to compare the results of the analysis with the results of the analyzes of the industrial corporates. For this aim, The reports of the service corporates in the database of the International Integrated Reporting Committee were subjected to content analysis and statistical analysis was carried out.. The results show that the vast majority of the reports in our sample was prepared in accordance with Content Elements that described in International Integrated Reporting Framework, however legal system and the sustainable competitiveness index country ranking had no impact on tend to preparing integrated report.

**Keywords:** Integrated Repor, Corporate Reporting, Reporting Principles, IIRC Database, Service Enterprises

**Jel Classification:** L8, M14, M40

---

<sup>1</sup> Öğr.Gör.Dr., Dumlupınar Üniversitesi, Domaniç Hayme Ana MYO, filizyuksele@windowslive.com

<sup>2</sup> Yrd.Doç.Dr., Celal Bayar Üniversitesi, İİBF, aracihakan@hotmail.com

### 1. Giriş

Bilindiği gibi, 1.Sanayi Devrimi sonrasında seri üretim yapan büyük ölçekli işletmeler kurulmuştur. İşletmeler toplumun istek ve beklentilerini karşılayacak mal ve hizmetleri üretirken, faaliyetleri ile çevre ve toplum üzerinde olumlu ve ya olumsuz etkiler de yaratmaya başlamışlardır. Diğer taraftan, zaman içinde yaşanan şirket skandalları ve finansal krizler hem işletmeleri hem de işletmenin tüm paydaşlarını olumsuz etkilemiştir.

Tüm bu gelişmeler, işletmeler için iki önemli sonuç doğurmuştur denilebilir. Bunlar:

- a. İşletme faaliyetlerinin finansal etkileri yanında, çevresel ve sosyal etkilerinin de dikkate alınması gerektiği görülmüş,
- b. İşletme faaliyetlerinde, kurumsal yönetim ilkelerinden olan şeffaflık ve hesap verilebilirlik daha önemli hale gelmiştir.

İşletmeler, hissedarlarının çıkarlarını gözeterek, faaliyetleri sonucu elde ettikleri karı maksimize etmeye çalışırlar. Bununla birlikte, işletmelerden çevre ve toplum üzerindeki olumsuz etkilerini en aza indirmeleri, olumlu etkileri de arttırmaları beklenmektedir. Diğer bir ifadeyle, stratejik amaçlarına ulaşabilmek için işletmeler hem hissedarları hem de çevre ve toplum için değer yaratmak durumundadırlar.

İşletmeler tarafından yaratılan bu değer, şeffaflık ve hesap verilebilirlik ilkeleri doğrultusunda, kurumsal raporlar vasıtasıyla bilgi kullanıcılarına aktarılmaktadır. İşletme faaliyetlerine ilişkin finansal performans finansal raporlar vasıtasıyla bilgi kullanıcılarına aktarılmaktadır. İşletme faaliyetlerine ilişkin çevresel ve sosyal performans ise çevresel raporlar, yönetim raporları, kurumsal sosyal sorumluluk raporları, sürdürülebilirlik raporları gibi finansal olmayan raporlar vasıtasıyla bilgi kullanıcılarına aktarılmaktadır.

İşletmeyle ilgili olan ve ya olması beklenen paydaşlar ihtiyaç duydukları bilgileri finansal raporlar ve finansal olmayan raporlardan elde edebilmektedirler. Ancak, işletmenin finansal performansı ile finansal olmayan performansının ayrı ayrı raporlarda, bilgiler arası bağlantı olmaksızın sunulması, işletmenin bütüncül performansını ortaya koymada bilgi kullanıcıları açısından yeterli olmamaktadır. Bu nedenle, 2009 yılından itibaren finansal ve finansal olmayan performansın tek bir raporda sunulması konusu gündeme gelmiştir. Yapılan çalışmalar sonucunda entegre raporlama ve entegre rapor kurumsal raporlamada yeni bir yaklaşım olarak literatüre girmiş, bu bağlamda entegre raporlama uygulamalarına yol gösterici nitelikte uluslararası organizasyon ve uluslararası bir çerçeveye ihtiyaç duyulmuştur.

Entegre raporlama ve entegre rapor ile ilgili ilk düzenlemenin King Komitesi tarafından hazırlanan ve yayınlanan Kurumsal Yönetimde King Kodu (King III) olduğu söylenebilir. King III'ün dokuzuncu bölümünde "Entegre Rapor" başlığı ile entegre rapora ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

2009 yılında entegre raporlama konusunda yaşanan diğer bir önemli gelişme ise Accounting for Sustainability forumudur. "17 Aralık 2009'da Accounting for Sustainability (A4S) Forumu'nda Galler Prensi, Global Reporting Initiative (GRI) ve International Federation of Accountants (IFAC)'ı, kurumsal raporlamaya uluslararası anlamda bağlı ve entegre bir yaklaşımın geliştirilmesini sağlayacak "International Integrated Reporting Council (IIRC)" yi kurmaları için işbirliğine davet etmiştir" (<https://www.accountingforsustainability.org/>). GRI ve IFAC'ın işbirliği içinde yaptıkları çalışmalar sonucunda 2010 yılında IIRC kurulmuştur. IIRC, entegre raporlama çerçevesini geliştirmek, entegre raporlamanın benimsenmesini sağlamak adına başta GRI ve IFAC olmak üzere çok sayıda uluslararası organizasyon ile mutabakat anlaşması imzalamış, taslak çerçeve hazırlayarak bu organizasyonların görüşünü almıştır. Yapılan çalışmalar sonrasında, IIRC Aralık 2013 yılında Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesini yayınlamıştır.

Bu çalışmada, entegre raporlama, Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi ve IIRC Veri tabanı hakkında bilgi verilmeye çalışılacak, IIRC Veri tabanında yer alan tüketim hizmetleri sektöründeki işletmelere ait raporlar Entegre Raporlama İlkeleri açısından incelenmeye çalışılacaktır.

## 2. Entegre Raporlama

Entegre raporlama, entegre düşünce temelinde değer yaratma sürecine odaklanması nedeniyle, kurumsal raporlamada yeni bir yaklaşım olarak kabul edilir. Entegre düşünce, bir kuruluşun çeşitli işletme ve fonksiyonel birimleri arasındaki ilişkileri ve kullandığı ya da etkilediği sermaye öğelerini aktif bir şekilde hesaba katmasıdır (IIRC, 2013a:33). Değer yaratma, kuruluşun faaliyet ve çıktılarının sermaye öğelerini arttırması, azaltması ya da dönüştürmesiyle sonuçlanan süreçtir (IIRC, 2013a:33).

Entegre düşünce, yönetim fonksiyonlarının yerine getirilmesi sırasında tüm işletme birimleri ve kullanılan sermaye unsurlarının, bu birimler ve unsurlar arasındaki ilişkilerin dikkate alınmasını gerektirir. "Entegre düşünce terimi" IIRC tarafından ortaya atılmıştır. İşletme içindeki koşullar ve süreçler bu raporun etkili bir şekilde hazırlanmasına elverişli olmadıkça, işletmelerin güvenilir entegre raporlar hazırlayamamış oldukları ortaya çıkmıştır. Bu koşullar entegre düşünce olarak tanımlandı (SAICA, 2015:8). Entegre düşünce süreci strateji geliştirme ile başlar. Risk, performans ve sürdürülebilirliğin stratejiye entegre edilmesi, işletmenin temel bağımlılıkları ve değer sürücülerini belirlemesi, temel paydaş grupları ile süreklilik temelinde belirlenmesi ve bağlanması ile şirketler tarafından gerçekleştirilir. Bu, strateji formüle edildiğinde dikkate alınması gereken risk ve fırsatların daha iyi anlaşılmasını sağlayacaktır. Stratejinin oluşturulmasının ardından, entegre rapor yukarıda açıklandığı gibi ekonomi, toplum ve çevre üzerindeki etkilerin dönüşü süreç boyunca formüle edilen stratejinin nasıl uygulanacağını açıklamalıdır (IoDSA, 2012:4).

Entegre düşünce temelinde gerçekleştirilen işletme faaliyetleri sonucunda, sermaye öğelerinde meydana gelen artış, azalış ve ya dönüşüm değer yaratma olarak tanımlanmaktadır. Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi 'ne göre değer, finansal sermaye, üretilmiş sermaye, fikri sermaye, insan sermayesi, sosyal ve ilişkisel sermaye, doğal sermaye (IIRC, 2013a:11-12) üzerinde yaratılır. Değer, kısa orta ve uzun vadede işletme, işletmenin paydaşları, toplum ve çevre için değer yaratan ve ya kaybeden çıktı ve sonuçlar üretmek için sermaye öğelerini girdi olarak kullanan, işletme faaliyetleri ve etkileşim ile onları dönüştüren iş modeli vasıtasıyla yaratılır (IIRC, 2013b: 9).

Entegre düşünce temelinde gerçekleştirilen işletme faaliyetleri sonucunda yaratılan değer entegre rapor ile bilgi kullanıcılarına sunulmaktadır. İşletme faaliyetlerinin entegre düşünce temelinde değer yaratma odağında yürütülmesi, yaratılan değer entegre rapor ile bilgi kullanıcılarına sunulması süreci entegre raporlama olarak ifade edilmektedir.

**Entegre Raporlama**, Entegre düşünce biçimi üzerine inşa edilen ve bir kuruluş tarafından zaman içinde yaratılan değer hakkında bir entegre raporun ve değer yaratma sürecinin unsurları hakkındaki diğer ilgili bildirimlerin yayınlanmasıyla sonuçlanan bir süreçtir (IIRC, 2013a: 33). **Bir entegre rapor** bir kuruluşun stratejisinin, kurumsal yönetiminin, performansının ve beklentilerinin kuruluş dış çevresi bağlamında kısa, orta ve uzun vadede değer yaratmayı nasıl sağlayacağını kısa ve öz bir şekilde bildirilmesidir (IIRC, 2013a: 7).

İşletme faaliyetlerinin entegre düşünce temelinde planlanması, yürütülmesi ve denetlenmesi, finansal ve finansal olmayan performans sonuçlarının entegre rapor vasıtasıyla bilgi kullanıcılarına aktarılması süreci entegre raporlama olarak tanımlanabilir. İşletme faaliyetleri sonucunda tüm sermaye unsurları üzerinde yaratılan etkinin bilgiler arası bağlantıyı sağlayacak şekilde raporlanmasını sağlayan kurumsal raporlama aracı entegre rapor olarak tanımlanabilir (Aracı ve Yüksel, 2016:106).

Entegre raporlama, ve ya Tek Rapor, adından da anlaşılacağı gibi, tek bir belgede finansal ve finansal olmayan performans hakkında bilgi verir. Finansal ve finansal olmayan performans arasındaki ilişkiyi, bu birbiriyle bağlantılı boyutların hissedarlar ve ya diğer paydaşlar için nasıl değer

yaratacağını ve ya yok edeceğini göstermeye çalışır (Eccles ve Armbrester, 2011: 14). “Tek Rapor (One Report)” olarak da adlandırılan entegre rapor, işletmenin faaliyetlerine dair finansal raporların ve sürdürülebilirlik raporlarının tek bir rapor olarak sunulduğu rapordur. Entegre raporlamanın sürdürülebilirlik (finansal olmayan) ve finansal yönü bulunmaktadır (Karğın ve ark., 2013: 28).

Entegre raporlama uzun dönemde şirketin nasıl değer yarattığı ve sürdürdüğünü paydaşların anlamasına yardımcı olacak finansal olmayan bilgileri de içerecek şekilde var olan finansal raporlama modeli üzerine kurulmuştur (Paul ve Nieland, 2013:1). Paul ve Nieland (2013) entegre raporlamanın finansal raporlama modeli üzerine kurulu olduğunu iddia etmesine rağmen, Ernst&Young (2014) entegre raporlamanın sürdürülebilirlik raporlamanın bir ileri aşaması olduğunu iddia etmiş, Busco vd. (2013) entegre raporlamada hedeflenen kullanıcıların “finansal sermaye sağlayıcıları” olarak belirtilmesinden dolayı entegre raporlama sürdürülebilirlik raporlamanın ziyade yıllık raporlamanın bir ileri aşaması olduğunu iddia etmişlerdir. PricewaterhouseCoopers, KPMG, Deloitte, IIRC ve Sustainable Investments Institute gibi kuruluşlar tarafından ülkelerin entegre raporlamaya hazır oluş derecelerinin belirlenmesi için yapılan çalışmalarda işletmelerin yıllık faaliyet raporlarının entegre raporlama ilkeleri açısından incelendiği görülmektedir. Dolayısıyla entegre raporlamanın yıllık raporların bir ileri aşaması olduğu söylenebilir. Diğer taraftan, entegre düşünce ve değer yaratma anlayışına dayanan entegre raporlamada işletme faaliyetlerinin finansal ve finansal olmayan tüm sonuçlarının raporlandığı görülmektedir. Entegre raporlamayı benimseyen işletmeler, faaliyetlerinin planlanmasından denetlenmesine kadar olan tüm süreçte entegre düşünce temelinde değer yaratma sürecine odaklanmakta, faaliyetleri sonucunda da raporlama yapmaktadırlar. Bu nedenle entegre raporlama sadece kurumsal raporlama aracı değil, aynı zamanda da bir yönetim yaklaşımıdır denilebilir.

### 3. Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi ve IIRC Veri Tabanı

“17 Aralık 2009’da Accounting for Sustainability (A4S) Forumu’nda Galler Prensi, Global Reporting Initiative (GRI) ve International Federation of Accountants (IFAC)’ı, kurumsal raporlamaya uluslararası anlamda bağlı ve entegre bir yaklaşımın geliştirilmesini sağlayacak “International Integrated Reporting Council (IIRC)” yi kurmaları için işbirliğine davet etmiştir” (<https://www.accountingforsustainability.org/>). IFAC ve GRI işbirliğinde yapılan çalışmalar sonucunda 2010 yılında International Integrated Reporting Council (IIRC) kurulmuştur. Kurumsal raporlamada finansal ve finansal olmayan bilgilerin entegrasyonu için kurulmuş olan IIRC, dünya çapında birçok kurum, kuruluş, akademisyen, yatırımcı, analist, denetçi gibi katılımcıların da görüş ve desteğini alarak çalışmalarını sürdürmüş, pilot program uygulamış, başta IFAC ve GRI olmak üzere birçok uluslararası organizasyonla mutabakat anlaşması imzalamıştır. Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi, IIRC tarafından yapılan çalışmalar sonrasında, Aralık 2013’te yayınlanmıştır. Çerçevenin hazırlanması ve yayınlanmasındaki amaç, entegre raporlama sürecinde işletmelere yardımcı olacak bilgiler sunmaktır.

Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi, “İlkelere dayalı bir yaklaşım benimser. Bunun 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, 2013a:4).

İlkelere dayalı bir yaklaşımla hazırlanan Çerçeve’de kavram karışıklığını önlemek adına öncelikle temel kavramlar açıklanmıştır. Temel kavramlar kapsamında entegre raporlamanın temelini oluşturan değer yaratma kavramı ve değer yaratma süreci açıklanmıştır. Bununla birlikte değer yaratma sürecinde işletme tarafından kullanılacak ve etkilenecek olan, sermaye öğeleri olarak nitelendirilen finansal sermaye, üretilmiş sermaye, fikri sermaye, insan sermayesi, sosyal ve ilişkisel sermaye, doğal sermaye açıklanmıştır.

Başta finansal sermaye sağlayan mevcut veya potansiyel yatırımcılar, kreditorler olmak üzere, tüm paydaşların bilgi ihtiyacını karşılayabilecek olan entegre raporlama sürecinde işletmelere yol gösterici nitelikte olan Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinde Kılavuz İlkeler ve İçerik Öğeleri ayrı ilkeler halinde açıklanmıştır. Kılavuz ilkeler, entegre raporun hazırlanmasında esas alınan, bir entegre raporun taşınması gereken özellikleri açıklayan ilkelerdir. İçerik Öğeleri ise, bir entegre rapor ile açıklanması gereken bilgileri ifade etmektedir. Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinde açıklanan Kılavuz İlkeler ve İçerik Öğeleri şunlardır (IIRC, 2013a):

- **Kılavuz İlkeler:** Stratejik odak ve geleceğe yönelim, Bilgiler arası bağlantı, Paydaşlarla ilişkiler, Önemlilik, Kısa ve öz olma, Güvenilirlik ve tamlık, Tutarlılık ve karşılaştırılabilirlik
- **İçerik Öğeleri:** Kurumsal genel görünüş ve dış çevre, Kurumsal yönetim, İş modeli, Risk ve fırsatlar, Strateji ve kaynak tahsisi, Performans, Genel görünüş, Hazırlık ve sunum temeli

İşletmelerin entegre raporlama sürecinde IIRC tarafından yayınlanan Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinde açıklanan Kılavuz İlkeler ve İçerik Öğelerine uygun raporlama yapımları önerilmektedir. Kılavuz ilkeler ve İçerik Öğelerine uygun raporlama yapılması durumunda, belli bir dönemde işletme tarafından tüm sermaye unsurları üzerinde yaratılan değere ilişkin doğru bilgiler aktarılacaktır. “bütünsel ve gelecek odaklı görüşü kurumsal raporlamaya uygulayarak, Entegre Raporlama Çerçevesi sermaye yatırımcısı davranışlarını son yıllarda egemen olan kısa vadeli yatırım stratejilerinden sonuçta piyasa istikrarını sağlayacak uzun dönem stratejilere yönlendirmeye çalışır (IIA, 2013:7).

Entegre raporlama kurumsal raporlamada yeni bir yaklaşım olduğu için, işletmelere entegre raporlama sürecinde yol göstermek adına IIRC tarafından hayata geçirilen bir diğer uygulama “IIRC Veri Tabanı”dır. “IIRC Veri Tabanı, International Integrated Reporting Council (IIRC) ve Black Sun Plc. işbirliği ile gerçekleştirilen ortak bir projedir. Veri tabanının amacı, entegre rapor geliştiren veya geliştirmeyi planlayan kuruluşlar için çevirim içi bir kaynak sağlamaktır. Veri tabanı zaman içinde geliştirilmektedir ve uygulama geliştikçe yeni örnekler de bulmaya devam edecektir (<http://examples.integratedreporting.org/>).

[http://examples.integratedreporting.org/getting\\_started](http://examples.integratedreporting.org/getting_started) internet adresinden ulaşılabilen IIRC Veri tabanında, Avrupa, Güney Amerika, Kuzey Amerika, Asya, Afrika ve Avusturalya’da faaliyet gösteren işletmelere ait entegre rapor örnekleri yer almaktadır. 17.03.2017 tarihi itibarıyla, 2011 yılına ait 46 adet, 2012 yılına ait 32 adet, 2013 yılına ait 53 adet, 2014 yılına ait 86 adet, 2015 yılına ait 65 adet, 2016 yılına ait 9 adet entegre rapor örneği mevcuttur.

#### 4. Hizmet İşletmelerine Ait Raporların Entegre Raporlama İlkeleri Açısından İncelenmesi

Bu çalışmada, IIRC Veri tabanında yer alan hizmet işletmelerine ait entegre raporların Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi İçerik Öğelerine uygunluğu, işletme merkezinin bulunduğu ülkelerin yasal sistemi ve sürdürülebilirlik rekabet sıralamasının entegre raporlama uygulamalarına etkisi incelenmeye çalışılmıştır.

##### 4.1. Örneklem Seçimi ve Çalışmanın Amacı

Yeni bir kurumsal raporlama yaklaşımı olan entegre raporlamanın uygulanabilirliğini, mevcut raporlama modellerinin entegre raporlamaya diğer bir ifadeyle Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi ilkelerine uygunluğunu, entegre raporlama ve finansal performans arasında ilişkinin var olup olmadığını, entegre raporlamayı etkileyen faktörleri, farklı sektörlerde entegre raporlamanın benimsenme derecesini tespit etmek için birçok kurum, kuruluş ve akademisyen tarafından çalışmalar yapılmıştır.

Hao (2014) Kasım-Aralık 2013 ve Mayıs-Ağustos 2014 döneminde nitelikli görüşme ve içerik analizi yöntemlerini kullanarak yaptığı çalışmada entegre raporlamanın Kanada’daki durumunu tespit etmeye çalışmıştır. Çalışması sonucunda çalışmanın yapıldığı dönemde Kanada iş dünyasının entegre raporlama için yeterince hazır olmadığı sonucuna ulaşmıştır.

Entegre raporlamanın benimsenme derecesini, işletmeler tarafından hazırlanan yıllık raporların entegre raporlamaya uygunluk derecesinin belirlenmesi için PwC, Deloitte, KPMG tarafından çeşitli çalışmalar yapılmış ve yayınlanmıştır. Bu çalışmalarda, ülkelerde faaliyet gösteren işletmelerin yıllık raporları Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi ilkeleri doğrultusunda içerik analizine tabi tutularak raporların entegre raporlamaya uygunluğu belirlenmeye çalışılmıştır. Bu çalışmalardan bazıları şunlardır:

- PwC (2014a), "Towards More Relevant Reporting-an Analysis of the Straits Time Index ("STI")" başlıklı çalışmada Singapur Borsasına kayıtlı 30 işletmenin raporlarını incelemiş ve incelenen raporlarda Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi içerik öğelerinin mevcut olduğunu tespit etmiştir.
- PwC (2014b), "Integrated Reporting: Spanish Companies Show Progress But Still Lag Behind Some of their European Peers" başlıklı çalışmada İspanyol IBEX 35'de işlem gören işletmelerin yıllık raporlarını incelemiş, İspanya'daki işletmelerin entegre raporlama konusunda ilerleme kaydetmekte olduğunu ifade etmiştir.
- PwC (2015) "Integrated Reporting in Malaysia an Analysis of Reporting By Bursa Malaysia's Top 50 Companies" başlıklı çalışmada, Malezya Borsası'nda en iyi 50 işletmenin kurumsal raporunu incelemiş, incelenen raporlarının çoğunda Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi içerik öğelerinin yer aldığını tespit etmiştir.
- Deloitte (2014) "Integrated Reporting in Netherlands the Journey Continues and is Gaining Traction and Pace" başlıklı çalışmada Hollanda Borsasına kayıtlı 30 işletmenin üç yıllık raporlarının incelenmesi sonucunda entegre raporlamanın Hollanda'da benimsenmeye devam ettiğini ancak bilgiler arası bağlantı eksikliği olduğunu tespit etmiştir.
- KPMG (2014) "List of Japanese Companies Issuing Integrated Report in 2014" 'te listelenmiş olan 142 işletmenin raporlarını incelemiş, entegre rapor hazırlayan işletme sayısında artış olduğunu ve incelenen raporların Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi ilkeleri ile uyumlu olduğunu ifade etmiştir.

Bununla birlikte Erns&Young 2010 yılından beri her yıl entegre raporlamanın zorunlu olduğu Güney Afrika Johannesburg Borsasında işlem gören işletmelerin entegre raporlarını derecelendirmekte ve bu derecelendirme sonucunda raporları Mükemmel, İyi, Orta ve İlerleme Aşamasında olmak üzere dört grupta sınıflandırmaktadır. Bu derecelendirme ve sınıflandırma işlemi için işletmelerin entegre raporları Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi kılavuz ilkeler ve içerik öğeleri temel alınarak içerik analizine tabi tutulmaktadır. 2016 yılında Johannesburg Borsasında işlem gören işletmelerin entegre raporlarının derecelendirilmesi sonucu EY Entegre Raporlama Mükemmellik Ödülleri 2017 (EY Excellence in Integrated Reporting Awards)'yi alan işletmeler şunlardır:

1. Kumba Iron Ore Ltd
2. Redefine Properties Ltd
3. Sasol Ltd
4. Nedbank Group Ltd
5. Oceana Group Ltd
6. Barclays Africa Group Ltd
7. Truworths International Ltd
8. Liberty Holdings Ltd
9. Vodacom Group Ltd
10. Standard Bank Group Ltd (<http://www.ey.com/za/en/newsroom/>)

Ruiz-Lozano ve Tirado-Valencia (2016) sürdürülebilir çevreye ulaşmak konusundaki iletişimlerinde bu girişimi kabul etmiş endüstriyel işletmelerin entegre raporlama ilkelerine uyum seviyesini belirlemek (Ruiz-Lozano ve Tirado-Valencia, 2016:1) amacıyla bir çalışma

gerçekleştirmişlerdir. Ruiz-Lozano ve Tirado-Valencia (2016) çalışmalarında, IIRC Veri tabanında endüstri sektöründe yer alan, 2013-2014 yıllarına ait 21 entegre rapor örneklem olarak seçmişler; örneklemdaki raporları ölçüt olarak seçtikleri ve Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinde açıklanan 7 kılavuz ilkesine ait 32 ölçüt açısından kukla değişkenler kullanarak içerik analizine tabi tutmuşlar; sonuçta frekans, korelasyon ve küme analizine tabi tutarak, Entegre Raporlama İlkeleri arasındaki ilişkiyi rapordaki sayfa sayısı ile ilkelere verilen önem arasındaki ilişkisi, yasal sistem ve sürdürülebilir rekabet endeksi ülke sıralaması ile entegre rapor ilkelerine uyum arasındaki ilişkiyi incelemeye çalışmışlardır.

Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinin yayınlanmasından itibaren dünya çapında birçok kesimden alınan desteğin de sayesinde entegre raporlama önemli bir gelişme kaydetmektedir. Bu gelişmeyi ölçmek, işletmeler tarafından hazırlanan raporların entegre raporlamaya yakınlığını görebilmek adına yapılan ve yukarıda birkaçını özetlemeye çalıştığımız çalışmalarda raporları incelenen ülkelerin borsalarında belli bir endekste işlem gören işletmeler endüstri, hizmet, finans, lojistik, gayrimenkul gibi farklı sektörlerde faaliyet göstermektedir. Ruiz-Lozano ve Tirado-Valencia (2016) endüstri sektöründeki işletmelerin raporlarını Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi ilkelerini esas almak suretiyle inceleyerek çalışmalarını spesifik bir sektörde gerçekleştirmişlerdir.

Dünya Ticaret Örgütü tarafından 2015 yılında yayınlanan Rapora göre, 2014 yılında \$19.002 milyar tutarında mal ticareti, \$4.872 milyar tutarında hizmet ticareti (WTO, 2015:14) gerçekleşmiştir. Hizmet sektörünün ekonomideki yeri ve önemi her geçen gün artmaktadır. Hizmet sektöründe faaliyet gösteren işletmeler faaliyetleri sonucunda finansal sermaye yanında üretilmiş sermaye, fikri sermaye, insan sermayesi, sosyal ve ilişkisel sermaye, doğal sermaye ögeleri üzerinde artış, azalış veya değişim yaratmaktadır. Diğer bir ifadeyle hizmet sektöründe faaliyet gösteren işletmeler değer yaratma sürecinde tüm sermaye ögelerini etkilemektedirler. Endüstri işletmelerinde olduğu gibi, hizmet sektöründe faaliyet gösteren işletmeler tarafından yaratılan bu değer entegre raporlama ile bilgi kullanıcılarına aktarılabilir.

Hizmet sektörünün dünya ticaret hacminde artan ağırlığı ve işletmeler tarafından gerçekleştirilen entegre raporlamanın Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesine Uygunluğunun belirlenmesine ilişkin spesifik bir çalışma yapabilmek adına, çalışmamızda hizmet sektöründe faaliyet gösteren ve raporları IIRC Veri tabanında yer alan işletmelerin entegre raporlarının incelenmesine karar verilmiştir. Çalışmamızda, IIRC Veri tabanında yapılan sınıflandırmalardan olan tüketim hizmetleri (consumer services) ve mesleki hizmetler (professional services) alanlarında yer alan işletmelerin 2013 ve 2014 yıllarına ait entegre raporları analiz edilecek, elde edilen sonuçlar Ruiz-Lozano ve Tirado-Valencia (2016) tarafından ulaşılan sonuçlar ile karşılaştırılmaya çalışılacaktır. Ruiz-Lozano ve Tirado-Valencia (2016) çalışmalarının sonuçlarının farklı sektörler için ulaşılan sonuçlar ile karşılaştırılabileceğini ifade etmişlerdir. Örnekimizi oluşturan işletmeler ve bu işletmelere ait bilgiler Tablo 1’de verilmiştir.

Çalışmamızın amacı:

- a. Hizmet işletmeleri tarafından hazırlanan entegre raporların Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinde açıklanan entegre raporlama ilkeleri ile uyumunu tespit etmek
- b. Ülkelerin yasal sistemleri ve sürdürülebilir rekabet sıralamalarının hizmet işletmelerinin entegre rapor hazırlama eğilimi üzerindeki etkisini görmek
- c. Araştırma sonuçlarımızı, Ruiz-Lozano ve Tirado-Valencia (2016) tarafından endüstri işletmeleri üzerinde yapılan analiz sonuçları ile karşılaştırmaktır.

#### 4.2. Metodoloji

Çalışmamızda Tablo 1’de bilgileri verilen işletmelerin 2013 ve 2014 yıllarına ait 21 adet raporu, Ruiz-Lozano ve Tirado-Valencia (2016) tarafından kullanılan ve Ek 1’de verilen ölçütler doğrultusunda içerik analizine tabi tutulmuştur. İçerik analizinde puanlama yapabilmek için kukla

değişken kullanılmış, her bir ilke için işletme tarafından açıklama yapılmamış ise işletmeye 0 puan, açıklama yapılmış ancak yeterli değil ise işletmeye 1 puan, yeterli açıklama yapılmış ise işletmeye 2 puan verilmiştir.

Ayrıca, işletme merkezinin bulunduğu ülkenin yasal sistemi Ortak Hukuk Sistemi (Common Legal System) ise işletmeye 0, Karma Sistem ise işletmeye 1, Kıta Avrupası Hukuk Sistemi (Civil Legal System) ise işletmeye 2 puan verilmiştir. Ülkelerin yasal sisteminin tespitinde Central Intelligence Agency, Sürdürülebilirlik Rekabet Endeksi sıralamasının tespitinde ise SolAbility tarafından hazırlanıp yayınlanan Sustainable Competitiveness Index 2014'te açıklanan bilgilerden yararlanılmıştır.

Kısalık ve Özlük ilkesine ilişkin hesaplama yapabilmek için, araştırmamız kapsamında incelenen raporların sayfa sayısı esas alınmış, sayfa sayısı 200'den büyük ise işletmeye 0, 100 ile 200 arasında ise işletmeye 1, 100'den küçük ise işletmeye 2 puan verilmiştir. Yapılan puanlama sonrasında, her bir raporun açıklama skoru, her bir ölçütün açıklanma skoru hesaplanmıştır. Her bir raporun açıklanma skoru ve ölçütün açıklanma skorunun hesaplanmasında aşağıdaki eşitliklerden yararlanılmıştır:

$$\text{Entegre Raporlamaya Uygunluk Skoru} = \frac{\text{Raporun aldığı toplam puan}}{\text{Raporun alabileceği maksimum puan (32 x 2)}} \quad (1)$$

$$\text{Ölçütün Açıklanma Skoru} = \frac{\text{Ölçütün aldığı toplam puan}}{\text{Ölçütün alabileceği maksimum puan (21 x 2)}} \quad (2)$$

Yapılan hesaplamalar sonrasında değişkenler arasında SPSS21 istatistiksel analiz programı kullanılarak korelasyon ve regresyon analizi yapılmıştır.

### 4.3. IIRC Veri Tabanında Yer Alan Hizmet İşletmelerinin Entegre Raporlarının Analizi Sonuçları

Çalışmamız kapsamında incelediğimiz raporların her birinin açıklama skoru Eşitlik (1) kullanılarak, her bir ölçütün açıklanma skoru ise Eşitlik (2) kullanılarak ayrı ayrı hesaplanmıştır.

İncelenen raporun entegre raporlamaya uygunluk skoru, raporun aldığı toplam puanın, raporun alabileceği maksimum puana oranlanması suretiyle hesaplanmıştır. Raporun aldığı toplam puan, yapmış olduğumuz içerik analizinde kukla değişkenleri kullanarak rapora verdiğimiz puanların toplamını ifade etmektedir. Raporun alabileceği maksimum puan ise tüm ölçütler için yeterli açıklama yapılmış olması durumunda ölçüt sayısı ile yeterli açıklama kukla değişkeninin çarpımı (32x2) sonucu bulunan 64 puandır.

Örnekleminizde yer alan raporların açıklanma skorları Tablo 1'de görüldüğü gibi hesaplanmıştır. Buna göre, örnekleminize dahil ettiğimiz hizmet işletmelerinden sadece Kingfisher'e ait rapor 0,50'nin altında skora sahip olup, diğer raporlar 0,50'nin üzerinde skora sahiptir. Diğer bir ifadeyle örnekleminiz dahilindeki hizmet işletmelerine ait raporların %95'i Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi ilkelerine uygun olarak hazırlanmıştır.

Her bir ölçütün açıklanma skoru, ölçütün örnekleminize dahil ettiğimiz tüm raporlardan aldığı toplam puan, ölçütün alabileceği maksimum puana oranlanarak hesaplanmıştır. Ölçütün alabileceği maksimum puan, incelenen rapor sayısı ile yeterli açıklama kukla değişkeninin çarpılması sonucu (21x2) hesaplanan 42 puandır. Her bir ölçütün açıklanma skoru Ek 1'de verilmiştir. Bu skora göre Tablo 2'de %85 ve üzeri skora sahip ölçütler, Tablo 3'te ise %55 ve altında skora sahip olan ölçütler verilmiştir. Bununla birlikte, ölçütün açıklanma skorlarının ortalaması alınarak Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinde açıklanan 7 kılavuz ilkesinin skoru hesaplanarak Tablo 5'te sunulmuştur.

Tablo 2'de görüldüğü gibi, Stratejik odak ve geleceğe yönelim, Bilgiler arası bağlantı, güvenilirlik ve tamlık, tutarlılık ve karşılaştırılabilirlik ilkelerine ilişkin altı ölçüt %85 ve üzeri açıklanma skoruna sahiptirler. Tablo 3'te görüldüğü gibi, incelenen raporlarda, temel performans göstergeleri, raporun hazırlamakla yükümlü çalışan, sektörün temel özellikleri ölçütleri ya hiç tanımlanmamış ya da yeterli açıklama yapılmamıştır.



Tablo 1: Örneklem Dahil Edilen İşletmeler ve Bu İşletmelere Ait Bilgiler

| Örneklem Dahil Edilen İşletme | İncelenen Raporlama Dönemi | Yasal Sistem                | Ülke Sürdürülebilir Rekabet Sıralaması Endeksi 2014 | Raporun Entegre Raporlamaya Uygunluk Skoru = Raporun Aldığı Toplam Puan / 64 |
|-------------------------------|----------------------------|-----------------------------|-----------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------|
| BAT                           | 2014                       | Ortak Hukuk Sistemi         | 63                                                  | 0,578125                                                                     |
| FERROVIA                      | 2014                       | Kıta Avrupası Hukuk Sistemi | 41                                                  | 0,796875                                                                     |
| Go-Ahead                      | 2014                       | Ortak Hukuk Sistemi         | 63                                                  | 0,578125                                                                     |
| IHG                           | 2014                       | Ortak Hukuk Sistemi         | 63                                                  | 0,671875                                                                     |
| Jones Lang LaSalle            | 2014                       | Ortak Hukuk Sistemi         | 31                                                  | 0,703125                                                                     |
| Kingfisher                    | 2013                       | Ortak Hukuk Sistemi         | 63                                                  | 0,390625                                                                     |
| John Keells                   | 2013                       | Karma Sistem                | 120                                                 | 0,71875                                                                      |
| Munich Airport                | 2013                       | Kıta Avrupası Hukuk Sistemi | 7                                                   | 0,6875                                                                       |
| New Zealand Post              | 2013                       | Ortak Hukuk Sistemi         | 23                                                  | 0,625                                                                        |
| New Zealand Post              | 2014                       | Ortak Hukuk Sistemi         | 23                                                  | 0,625                                                                        |
| Ranstad                       | 2014                       | Kıta Avrupası Hukuk Sistemi | 124                                                 | 0,671875                                                                     |
| Sainsburys                    | 2013                       | Ortak Hukuk Sistemi         | 63                                                  | 0,59375                                                                      |
| Santova                       | 2014                       | Karma Sistem                | 109                                                 | 0,6875                                                                       |
| Schiphol                      | 2013                       | Kıta Avrupası Hukuk Sistemi | 124                                                 | 0,671875                                                                     |
| Schiphol                      | 2014                       | Kıta Avrupası Hukuk Sistemi | 124                                                 | 0,765625                                                                     |
| SGS                           | 2014                       | Kıta Avrupası Hukuk Sistemi | 11                                                  | 0,5625                                                                       |
| Transnet                      | 2013                       | Karma Sistem                | 109                                                 | 0,703125                                                                     |
| TUI Travel                    | 2014                       | Ortak Hukuk Sistemi         | 63                                                  | 0,65625                                                                      |
| ACCA                          | 2013-2014                  | Ortak Hukuk Sistemi         | 63                                                  | 0,765625                                                                     |
| CIMA                          | 2013                       | Ortak Hukuk Sistemi         | 63                                                  | 0,796875                                                                     |
| CIMA                          | 2013                       | Ortak Hukuk Sistemi         | 63                                                  | 0,796875                                                                     |

Tablo 2: %85 ve Üzeri Skora Sahip Ölçütler

| İlkeler                                                                                                                                                           | Açıklanma Skorları |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------|
| 1.1. İş modeli ile ilgili önemli riskler tanımlanmıştır.                                                                                                          | 0,952380952        |
| 2.1. Stratejinin iş modeli, risk ve fırsatlar, kaynaklar ve yatırımlara adaptasyonunun tanımı ve bu unsurlar arasındaki etkileşimin analizi açıkça belirtilmiştir | 0,928571429        |
| 6.1. İçerik olumlu ve olumsuz özellikleri açıklar                                                                                                                 | 0,904761905        |
| 7.1. Gelişimi ve eğilimi gösteren KPI'ler dahil edilmiştir                                                                                                        | 0,880952381        |
| 2.3. Tahmin yapmada kullanılan göstergeler strateji ve riskleri değerlendirilmesinde kullanılan göstergeler ile uyumludur                                         | 0,857142857        |
| 1.1. İş modeli ile ilgili önemli riskler tanımlanmıştır.                                                                                                          | 0,952380952        |

Tablo 3: %50 Altında Skora Sahip Ölçütler

| İlkeler                                                                                                                                              | Açıklanma Skorları |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------|
| 7.2. KPI'ler nispeten karşılaştırmayı kolaylaştıracak biçimde belirlenmiştir                                                                         | 0,476190476        |
| 7.3. Endüstride ortak ve farklı girişimler için KPI'ler kullanılmıştır, karşılaştırmayı kolaylaştıracak ve farklı bilgi ihtiyacına cevap verebilecek | 0,476190476        |
| 6.5. Rapor hazırlamakla yükümlü çalışan tanımlanmış, açıklanmıştır.                                                                                  | 0,142857143        |

Tablo 4'te görüldüğü gibi, stratejik odak ve geleceğe yönelim ilkesine uyum derecesi 0,69, bilgiler arası bağlantı ilkesine uyum derecesi 0,76, paydaş katılımı ilkesine uyum derecesi %69, önemlilik ilkesine uyum derecesi 0,57, kısalık ve özlük ilkesine uyum derecesi %64, güvenilirlik ve tamlik ilkesine uyum derecesi %63, tutarlılık ve karşılaştırılabilirlik ilkesine uyum derecesi 0,61 olarak hesaplanmıştır.

Tablo 4: İlkelerin Açıklanma Skoru

| İlkeler                              | Açıklanma Skorları |
|--------------------------------------|--------------------|
| Stratejik Odak ve Geleceğe Yönelim   | 0,695238           |
| Bilgiler Arası Bağlantı              | 0,769841           |
| Paydaş Katılımı                      | 0,690476           |
| Önemlilik                            | 0,571429           |
| Kısalık ve Özlük                     | 0,642857           |
| Güvenilirlik ve Tamlik               | 0,633929           |
| Tutarlılık ve Karşılaştırılabilirlik | 0,611111           |

Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinde açıklanan ve araştırmamızda kullandığımız 7 temel ilke arasındaki ilişkileri görmek, bu 7 ilke, yasal sistem, sürdürülebilir rekabet endeksi ülke sıralaması, raporun entegre raporlamaya uygunluk skoru arasındaki ilişkileri görmek için SPSS21 istatistiksel analiz programı kullanılarak korelasyon hesaplanmış, sonuçları Tablo 5'de sunulmuştur. Tablo 5'te görüldüğü gibi, stratejik odak ve geleceğe yönelim ile bilgiler arası bağlantı ilkeleri arasında 0,05 anlamlılık seviyesinde 0,456 oranında pozitif yönlü bir ilişki, stratejik odak ve geleceğe yönelim ile güvenilirlik ve tamlik ilkeleri arasında 0,05 anlamlılık seviyesinde 0,438 oranında pozitif yönlü bir ilişki mevcuttur. Bilgiler arası bağlantı ile Kısalık ve Özlük ilkeleri arasında 0,05 anlamlılık seviyesinde 0,461 oranında pozitif yönlü bir ilişki, Paydaş katılımı ile güvenilirlik ve tamlik ilkeleri arasında 0,05 anlamlılık seviyesinde 0,499 oranında pozitif yönlü bir ilişki mevcuttur. Yasal sistem ile paydaş katılımı arasında 0,05 anlamlılık seviyesinde 0,438 oranında pozitif yönlü, yasal sistem ile önemlilik arasında 0,01 anlamlılık seviyesinde 0,685 oranında pozitif yönlü ve yüksek bir korelasyon, yasal sistem ile kısalık ve özlük arasında 0,05 anlamlılık seviyesinde 0,448 oranında negatif yönlü bir korelasyon mevcuttur.

Tablo 5'e göre, örneklemdaki raporların entegre raporlamaya uygunluk skoru ile stratejik odak ve geleceğe yönelim arasında 0,01 anlamlılık seviyesinde 0,0627 oranında pozitif yönlü, bilgiler arasında bağlantı arasında 0,05 anlamlılık seviyesinde 0,522 oranında pozitif yönlü, paydaş katılımı ilkesi arasında 0,01 anlamlılık seviyesinde 0,640 oranında pozitif yönlü, kısalık ve özlük ilkesi arasında 0,05 anlamlılık seviyesinde 0,463 oranında pozitif yönlü, güvenilirlik ve tamlik ilkesi arasında 0,01 anlamlılık seviyesinde 0,818 oranında pozitif yönlü korelasyon mevcuttur. Ancak, raporun entegre raporlamaya uygunluk skoru ile yasal sistem ve sürdürülebilir rekabet endeksi ülke sıralaması arasında herhangi bir korelasyona rastlanamamıştır.

Tablo 5: İlkeler Arasındaki Korelasyon

|                                      |                     | Stratejik Odak ve Geleceğe Yönelim | Bilgiler Arası Bağlantı | Paydaş Katılımı | Önemlilik | Kısalık ve Özlük | Güvenilirlik ve Tamlık | Tutarlılık ve Karşılaştırılabilirlik | Yasal Sistem | Sürdürülebilir Rekabet Endeksi Ülke Sıralaması | Raporun Entegre Raporlama Uygunluk Skoru |
|--------------------------------------|---------------------|------------------------------------|-------------------------|-----------------|-----------|------------------|------------------------|--------------------------------------|--------------|------------------------------------------------|------------------------------------------|
| Stratejik Odak ve Geleceğe Yönelim   | Pearson Correlation | 1                                  | ,456*                   | ,218            | ,076      | ,144             | ,438*                  | -,012                                | ,137         | ,397                                           | ,627**                                   |
|                                      | Sig.(2-tailed)      |                                    | ,038                    | ,342            | ,743      | ,534             | ,047                   | ,958                                 | ,553         | ,075                                           | ,002                                     |
| Bilgiler Arası Bağlantı              | Pearson Correlation | ,456*                              | 1                       | ,130            | -,093     | ,461*            | ,065                   | ,099                                 | -,321        | ,110                                           | ,522*                                    |
|                                      | Sig. (2-tailed)     |                                    | ,038                    | ,573            | ,688      | ,035             | ,779                   | ,670                                 | ,156         | ,635                                           | ,015                                     |
| Paydaş Katılımı                      | Pearson Correlation | ,218                               | ,130                    | 1               | ,214      | ,141             | ,499*                  | -,124                                | ,438*        | ,208                                           | ,640**                                   |
|                                      | Sig. (2-tailed)     |                                    | ,342                    | ,573            | ,352      | ,543             | ,021                   | ,592                                 | ,047         | ,366                                           | ,002                                     |
| Önemlilik                            | Pearson Correlation | ,076                               | -,093                   | ,214            | 1         | -,266            | ,400                   | ,036                                 | ,685**       | ,049                                           | ,384                                     |
|                                      | Sig. (2-tailed)     |                                    | ,743                    | ,688            | ,352      | ,244             | ,072                   | ,875                                 | ,001         | ,834                                           | ,085                                     |
| Kısalık ve Özlük                     | Pearson Correlation | ,144                               | ,461*                   | ,141            | -,266     | 1                | ,275                   | -,103                                | -,448*       | -,180                                          | ,463*                                    |
|                                      | Sig. (2-tailed)     |                                    | ,534                    | ,035            | ,543      | ,244             | ,227                   | ,656                                 | ,042         | ,435                                           | ,035                                     |
| Güvenilirlik ve Tamlık               | Pearson Correlation | ,438*                              | ,065                    | ,499*           | ,400      | ,275             | 1                      | ,123                                 | ,246         | ,211                                           | ,818**                                   |
|                                      | Sig. (2-tailed)     |                                    | ,047                    | ,779            | ,021      | ,072             | ,227                   | ,594                                 | ,282         | ,359                                           | ,000                                     |
| Tutarlılık ve Karşılaştırılabilirlik | Pearson Correlation | -,012                              | ,099                    | -,124           | ,036      | -,103            | ,123                   | 1                                    | -,061        | -,101                                          | ,156                                     |
|                                      | Sig. (2-tailed)     |                                    | ,958                    | ,670            | ,592      | ,875             | ,656                   | ,594                                 | ,794         | ,663                                           | ,500                                     |

\*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

\*\*. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

#### 4.4. Hizmet İşletmelerine Ait Sonuçların Endüstriyel İşletmelere Ait Sonuçlar İle Karşılaştırılması

Hizmet işletmelerine ait raporlar için hesapladığımız ilkelerin açıklanma skorları ve Ruiz-Lozano ve Tirado-Valencia (2016) tarafından endüstriyel işletmeleri için hesaplanan ilkelerin açıklanma skoru Tablo 6'da birlikte sunulmuştur. Görüldüğü gibi endüstriyel işletmelere ait raporların incelenmesi sonucu hesaplanan ilkelere ait açıklanma skorları 0,637 ile 0,795 arasında değişmektedir. Hizmet işletmelerine ait raporların incelenmesi sonucu hesaplanan ilkelere ait açıklanma skorları 0,571 ile 0,769 arasında değişmektedir.

Tablo 6: Hizmet İşletmelerine Ait Raporlar İle Endüstri İşletmelerine Ait Raporlardaki İlkelerin Açıklanma Skorları

| İlkeler                              | Çalışmamızın Sonuçları | Ruiz-Lozano ve Tirado-Valencia(2016) Tarafından Hesaplanan Sonuçlar |
|--------------------------------------|------------------------|---------------------------------------------------------------------|
| Stratejik Odak ve Geleceğe Yönelim   | 0,695238095            | 0,795                                                               |
| Bilgiler Arası Bağlantı              | 0,76984127             | 0,77                                                                |
| Paydaş Katılımı                      | 0,69047619             | 0,637                                                               |
| Önemlilik                            | 0,571428571            | 0,706                                                               |
| Kısalık ve Özlük                     | 0,642857143            | 0,655                                                               |
| Güvenilirlik ve Tamlık               | 0,633928571            | 0,615                                                               |
| Tutarlılık ve Karşılaştırılabilirlik | 0,611111111            | 0,683                                                               |

Hizmet işletmelerine ait raporların incelenmesi sonucu hesapladığımız korelasyonlar ile Ruiz-Lozano ve Tirado-Valencia (2016) tarafından endüstri işletmeleri için hesaplanan korelasyonlar Tablo 7'de birlikte sunulmuştur. Tablo 7'de görüldüğü gibi hem hizmet işletmeleri hem de endüstri işletmelerine ait raporlarda stratejik odak ve geleceğe yönelim ile bilgiler arası bağlantı arasında, stratejik odak ve geleceğe yönelim ile güvenilirlik ve tamlık arasında, bilgiler arası bağlantı ile kısalık

ve özlük arasında, paydaş katılımı ile güvenilirlik ve tamlık arasında pozitif bir ilişki mevcuttur. Endüstri işletmelerine ait raporlarda ilkeler arasındaki korelasyon, hizmet işletmelerine ait raporlara oranla daha fazladır. Hizmet işletmelerine ait raporlarda yasal sistem ile paydaş katılımı, yasal sistem ile önemlilik arasında pozitif yönlü, yasal sistem ile kısıklık ve özlük arasında negatif yönlü bir ilişki mevcuttur.

Tablo 7: Hizmet İşletmelerine Ait Raporlar İle Endüstri İşletmelerine Ait Raporlardaki İlkeler Arasındaki Korelasyon

| Çalışmamız                                                     |                   |                    | Ruiz-Lozano ve Tirado-Valencia(2016)'nın Çalışması               |                   |                    |
|----------------------------------------------------------------|-------------------|--------------------|------------------------------------------------------------------|-------------------|--------------------|
| Korelasyon                                                     | Korelasyon Düzeyi | Önemlilik Seviyesi | Korelasyon                                                       | Korelasyon Düzeyi | Önemlilik Seviyesi |
| Stratejik Odak ve Geleceğe Yönelim ile Bilgiler Arası Bağlantı | 0,439             | 0,05               | Stratejik Odak ve Geleceğe Yönelim ile Bilgiler Arası Bağlantı   | 0,738             | 0,01               |
| Stratejik Odak ve Geleceğe Yönelim ile Güvenilirlik ve Tamlık  | 0,438             | 0,05               | Stratejik Odak ve Geleceğe Yönelim ile Kısıklık ve Özlük         | 0,5               | 0,05               |
| Bilgiler Arası Bağlantı ile Kısıklık ve Özlük                  | 0,461             | 0,05               | Stratejik Odak ve Geleceğe Yönelim ile Güvenilirlik ve Tamlık    | 0,581             | 0,01               |
| Paydaş Katılımı ile Güvenilirlik ve Tamlık                     | 0,499             | 0,05               | Bilgiler Arası Bağlantı ile Paydaş Katılımı                      | 0,583             | 0,01               |
| Yasal Sistem ile Paydaş Katılımı                               | 0,438             | 0,05               | Bilgiler Arası Bağlantı ile Kısıklık ve Özlük                    | 0,463             | 0,05               |
| Yasal Sistem ile Önemlilik                                     | 0,685             | 0,01               | Bilgiler Arası Bağlantı ile Güvenilirlik ve Tamlık               | 0,671             | 0,01               |
| Yasal Sistem ile Kısıklık ve Özlük                             | -0,448            | 0,05               | Bilgiler Arası Bağlantı ile Tutarlılık ve Karşılaştırılabilirlik | 0,554             | 0,01               |
|                                                                |                   |                    | Paydaş Katılımı ile Önemlilik                                    | 0,714             | 0,01               |
|                                                                |                   |                    | Paydaş Katılımı ile Güvenilirlik ve Tamlık                       | 0,81              | 0,01               |
|                                                                |                   |                    | Paydaş Katılımı ile Tutarlılık ve Karşılaştırılabilirlik         | 0,772             | 0,01               |
|                                                                |                   |                    | Önemlilik ile Güvenilirlik ve Tamlık                             | 0,529             | 0,05               |
|                                                                |                   |                    | Önemlilik ile Tutarlılık ve Karşılaştırılabilirlik               | 0,557             | 0,01               |
|                                                                |                   |                    | Güvenilirlik ve Tamlık ile Tutarlılık ve Karşılaştırılabilirlik  | 0,807             | 0,01               |

##### 5. Sonuç ve Öneriler

Entegre raporlama, işletmenin değer yaratma sürecinin bilgi kullanıcılarına aktarılmasını sağlayan bir raporlama türüdür. Aralık 2013'te IIRC tarafından yayınlanan Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi, entegre raporlama uygulamalarına yol gösterici niteliktedir.

Entegre raporlama, Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinin yayınlanmasından itibaren 3 yıl gibi kısa bir sürede birçok ülke, organizasyon ve işletme tarafından benimsenmiş, desteklenmiştir. Ancak entegre raporlamanın gelişimini desteklemek amacıyla, başta IIRC olmak üzere birçok organizasyon, kurum ve akademisyen tarafından çalışmalar yapılmaktadır. Bu

çalışmaların bir kısmında belirli ülkelerde faaliyet gösteren işletmeler tarafından yayınlanan raporların entegre raporlamaya uygunluğu Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi ilkeleri esas alınarak gerçekleştirilen içerik analizi ile tespit edilmeye çalışılmıştır. Ruiz-Lozano ve Tirado-Valencia(2016) çalışmalarında Entegre Raporlama Veri Tabanında yayınlanan endüstri işletmelerine ait raporlarını entegre raporlama ilkelerini esas alarak içerik analizine tabi tutmuşlar, böylece ülkelerin entegre raporlama çalışmalarında sektörel alanda çalışma yapmışlardır.

Çalışmamızda, hizmet işletmelerinin dünya ticaretinde artan ağırlığı nedeniyle IIRC Veri Tabanında tüketim hizmetleri ve mesleki hizmetler sektöründe yer alan işletmelere ait raporların, entegre raporlama ilkeleri ile uyumu tespit edilmeye çalışılmış; yasal sistem ve sürdürülebilir rekabet endeksi ülke sıralamasının entegre rapor hazırlama eğilimi üzerindeki etkisi araştırılmış; elde edilen sonuçlar endüstri işletmelerine ait sonuçlar ile karşılaştırılmaya çalışılmıştır.

Çalışmamızda, örneklemimize dahil ettiğimiz raporların büyük çoğunluğunun (%95) Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinde açıklanan İçerik Ögelerine uygun olarak hazırlandığı tespit edilmiştir.

Ayrıca önemlilik, kısalık ve özlük, güvenilirlik ve tamlık ilkelerine ilişkin önemlilik belirleme süreci, rapordaki sayfa sayısı, hariç tutulan bilgilerin varlığı ölçütleri %50'nin üzerinde bir skora sahip olsalar da, yeterli açıklanma skoruna sahip olmadıklarını söyleyebiliriz. Çünkü incelenen raporlardan sadece:

- a. John Keells, Munich Airport, Santova ve Schiphol önemlilik belirleme sürecine önemlilik matrisiyle yeterli açıklama getirmiş,
- b. SGS, değer yaratma süreci ile ilgili olan ve hariç tutulan konular hakkında yeterli açıklama getirmiş,
- c. New Zealand Post Group, Santova, ACCA ve CIMA'ya ait raporlarda sayfa sayısı 100'ün altında olup kısalık ve özlük ilkesine uygun hazırlanmış,
- d. New Zealand Post Group, hariç tutulan bilgiler ve önemli hataların varlığına ilişkin yeterli açıklama getirmiş,

diğer raporlar bu ölçütlere ilişkin ya hiç açıklama yapmamışlar ya da yeterli açıklama yapmamışlardır. İşletmeler, önemlilik belirleme süreci ile kısalık ve özlük ilkelerine uygun raporlama yaptıkları takdirde, karar verme sürecinde yol gösterecek önemli bilgileri daha öz bir şekilde sunabileceklerdir.

Güvenilirlik ve tamlık ilkesine ait açıklanma skoru 0,63 olarak hesaplanmıştır. Entegre raporlamanın güvencesini sağlama konusunda IIRC tarafından yapılan çalışmalar devam etmektedir. Buna rağmen çalışmamızda güvenilirlik ve tamlık ilkesine ait skorun 0,63 seviyesinde hesaplanmasında British American Tobacco (BAT), John Kells, Santova, Transnet ve ACCA tarafından hazırlanan raporların iç güvencesinin yapılmış olması; GRI ilkeleri, ISO Standartları, Global Compact İlkeleri'ne uygun olarak hazırlanmış olmaları nedeniyle kısmen dış güvencelerinin de yapılmış olması etkilidir.

Araştırmamız kapsamındaki raporların incelenmesi sonucunda Çerçeve'de açıklanan kılavuz ilkelerden, stratejik odak ve geleceğe yönelim ile bilgiler arası bağlantı arasında, paydaş katılımı ile güvenilirlik ve tamlık arasında pozitif korelasyon hesaplanmıştır. Bununla birlikte, hizmet işletmesinin merkezinin bulunduğu ülkenin yasal sistemi ve sürdürülebilir rekabet endeksi ülke sıralaması ile hizmet işletmesine ait raporun entegre raporlamaya uygunluk skoru arasında bir korelasyona rastlanamamıştır. Diğer bir ifadeyle yasal sistem ve sürdürülebilir rekabet endeksi ülke sıralaması, işletmelerin entegre rapor hazırlama eğilimi üzerinde bir etkisi yoktur. Ancak, ülkenin yasal sisteminin, raporda paydaş katılımı, önemlilik, kısalık ve özlük ilkeleri üzerinde etkili olduğu görülmüştür.

Çalışmamızda ayrıca, hizmet işletmelerine ait raporların analizi sonucu ulaştığımız sonuçlar ile endüstri işletmelerine ait sonuçlar karşılaştırılmaya çalışılmıştır. Hizmet işletmelerine ait raporların incelenmesi sonucu hesapladığımız, stratejik odak ve geleceğe yönelim, bilgiler arası bağlantı, paydaş katılımı, güvenilirlik ve tamlık, tutarlılık ve karşılaştırılabilirlik ilkelerine ait skorlar, endüstri işletmeleri için hesaplanan skorlardan yüksektir. Buna karşılık hizmet işletmelerine ait raporların incelenmesi sonucu hesapladığımız önemlilik, kısalık ve özlük ilkelerine ait skorlar, endüstri işletmelerine ait raporlar için hesaplanan skorlardan düşüktür. Bu durum, hizmet işletmelerinin çoğunun entegre raporlarında önemlilik belirleme süreçlerine ilişkin ya hiç açıklama yapmaması veya yeterli açıklama yapmamasından, incelenen 21 rapordan 15 tanesinin 100 ve üzeri sayıda sayfa olarak hazırlanmasından kaynaklanmaktadır.

Araştırmamız kapsamında incelemeye çalıştığımız raporlar, 2013 ve 2014 yıllarına ait raporlardır. Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesinin Aralık 2013'te yayınlandığı göz önüne alınırsa, Santove ve Transnet dışındaki işletmeler 2014 yılından itibaren Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi doğrultusunda entegre raporlarını ilkelere uygun bir şekilde hazırlayabilecekler, ilkeler arasındaki ilişkiler, yasal sistem ve diğer unsurların entegre raporlama eğilimi üzerindeki etkileri daha net ortaya konabilecektir. Bununla birlikte, entegre raporlama yeni bir raporlama yaklaşımı olduğu için, araştırmamız kapsamında incelediğimiz rapor sayısı 21'dir. Bu raporlardan 6 tanesi aynı işletmenin 2013 ve 2014 yılına ait raporlar olup, araştırmamız kapsamında incelediğimiz raporlar 18 işletmeye aittir. Entegre rapor hazırlayan ve yayınlayan işletme sayısının ve bu işletmeler tarafından hazırlanan rapor sayısının artması durumunda daha detaylı ve güvenilir sonuçlar elde edilebilecektir.

#### Kaynakça

- Accounting for Sustainability. (2016). Erişim Adresi <http://www.accountingforsustainability.org/connectedreporting/> (Erişim: 15.09.2017)
- Accounting for Sustainability. (2016). Integrated Reporting. Erişim Adresi <https://www.accountingforsustainability.org/integrated-reporting> (Erişim: 15.09.2017)
- Aracı, H. ve Yüksel, F. (2016). Entegre Raporlama ve KOBİ'lerde Uygulanabilirliği: BİST KOBİ Sanayi Endeksi'nde İşlem Gören İşletmeler Üzerine Bir Araştırma. *ICEB 2016, 2.International Congress on Economics and Business*. E – ISBN: 978-975-8628-47-6, Yayın Tarihi: 04.11.2016
- Brezilya Borsası. (2016). Erişim Adresi [http://www.bmfbovespa.com.br/en\\_us/bmfbovespa/sustainability/at-companies/report-or-explain/](http://www.bmfbovespa.com.br/en_us/bmfbovespa/sustainability/at-companies/report-or-explain/) (Erişim: 15.09.2017)
- Busco, C., Frigo, M.L., Riccaboni, A. ve Quattrone, P. (2013). *Integrated Reporting Concepts and Cases that Redefine Corporate Accountability*. Switzerland: Springer International Publishing. ISBN 978-3-319-02168-3 (eBook)
- Central Intelligence Agency. (2016). Erişim Adresi <https://www.cia.gov/library/publications/the-world-factbook/fields/2100.html> (Erişim: 14.09.2017)
- Deloitte. (2014). Integrated Reporting in the Netherlands the Journey Continues and is Gaining Traction and Pace. Erişim Adresi <http://www2.deloitte.com/> (Erişim: 15.09.2017)
- Eccles, R.G. ve Armbruster, K. (2011). Two Disruptive Ideas Combined Integrated Reporting in the Cloud. *First Quarter*. (8), 13-15
- Eccles, R.G. ve Saltzman, D. (2011). Achieving Sustainability Through Integrated Reporting. Stanford Social Innovation Review. Erişim Adresi [http://www.people.hbs.edu/reccles/2011SU\\_Features\\_EcclesSaltzman.pdf](http://www.people.hbs.edu/reccles/2011SU_Features_EcclesSaltzman.pdf) (Erişim: 15.09.2017)

- Ernst & Young. (2014). Integrated Reporting, ViewPoints for the Audit Committee Leadership Summit. Erişim Adresi [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-acls-viewpoints-integrated-reporting/\\$FILE/EY-acls-viewpoints-integrated-reporting.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-acls-viewpoints-integrated-reporting/$FILE/EY-acls-viewpoints-integrated-reporting.pdf) (Erişim: 14.08.2014)
- Ernst & Young. (2017). Integrated Reporting Awards 2017. Erişim Adresi <http://www.ey.com/za/en/newsroom/news-releases/news-ey-excellence-in-integrated-reporting-awards-2017> (Erişim: 15.09.2017)
- Hao, S. (2014). Corporate Integrated Reporting in Canada: Are the Businesses Ready?. Erişim Adresi [https://papers.ssrn.com/sol3/Papers.cfm?abstract\\_id=2531522](https://papers.ssrn.com/sol3/Papers.cfm?abstract_id=2531522) (Erişim: 15.09.2017)
- IIA (The Institute of Internal Auditors). (2013). Integrated Reporting and the Emerging Role of Internal Auditing. Erişim Adresi <https://na.theiia.org/services/cae-resources/Public%20Documents/CAE-AEC%20Flash%20Alert-Integrated%20Report.pdf> (Erişim: 14.09.2017)
- IIRC (The International Integrated Reporting Council). (2013a). International Integrated Reporting Framework. Erişim Adresi <https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2013/12/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-2-1.pdf> (Erişim: 13.09.2017)
- IIRC (The International Integrated Reporting Council). (2013b). Value Creation Background Paper. Erişim Adresi <http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2013/08/Background-Paper-Value-Creation.pdf> (13.09.2017)
- IIRC Integrated Reporting Database. (2017). Erişim Adresi <http://examples.integratedreporting.org/about> (Erişim: 15.09.2017)
- IoDSA (Institute of Directors in Southern Africa). (2012). King III Code, Chapter 9 The Integrated Report. Erişim Adresi [http://c.yimcdn.com/sites/www.iodesa.co.za/resource/collection/24CB4885-33FA-4D34-BB84-E559E336FF4E/King\\_III\\_Ch\\_9\\_Integrated\\_Report\\_April\\_2012.pdf](http://c.yimcdn.com/sites/www.iodesa.co.za/resource/collection/24CB4885-33FA-4D34-BB84-E559E336FF4E/King_III_Ch_9_Integrated_Report_April_2012.pdf) (Erişim: 13.09.2017)
- Karğın, S., Aracı, H. ve Aktaş, H. (2013). Entegre Raporlama: Yeni Bir Raporlama Perspektifi. *Ankara SMMM Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 6(1), 27-46
- KPMG. (2015). Survey of Integrated Report in Japan. Erişim Adresi <https://www.kpmg.com/jp/ja/knowledge/article/integrated-reporting-article/documents/integrated-reporting-20150628e.pdf> (Erişim: 15.09.2017)
- Paul, E. ve Nieland, K. (2013). Integrated Reporting Going Beyond the Financial Results. Erişim Adresi <https://www.pwc.com/us/en/cfodirect/assets/pdf/point-of-view-integrated-reporting.pdf> (Erişim: 24.6.2015)
- PWC. (2014a). Towards More Relevant Reporting an Analysis of the Straits Times Index ("STI") Constituents' Annual Reports. Erişim Adresi <http://read.pwc.com/i/385378-towards-more-relevant-reporting> (Erişim: 15.09.2017)
- PWC. (2014b). Integrated Reporting: Spanish Companies Show Progress But Still Lag Behind Some of their European Peers. Erişim Adresi <http://www.pwc.com/gx/en/audit-services/corporate-reporting/publications/world-watch/articles/spain-integrated-reporting-ibex35.jhtml> (Erişim: 15.09.2017)
- PWC. (2015). Integrated Reporting in Malaysia-An Analysis of the Reporting by Bursa Malaysia's Top 50 Companies. Erişim Adresi <http://read.pwc.com/i/567317-inspiring-trust-through-insight-integrated-reporting-in-malaysia> (Erişim: 15.09.2017)

- Ruiz-Lozano, M. ve Tirado-Valencia, P. (2016). Do Industrial Companies Respond to the Guiding Principles of the Integrated Reporting Framework? A Preliminary Study on the First Companies Joined to the Initiative. *Revista de Contabilidad*. 19(2), 252–260.
- SAICA (The South Africa Institute of Chartered Accountants). (2015). Integrated Thinking an Exploratory Survey. Erişim Adresi <https://www.saica.co.za/portals/0/technical/sustainability/saicaintegratedthinkinglandscape.pdf> (Erişim: 13.09.2017)
- WTO (World Trade Organization). (2015). International Trade Statistics 2015. Erişim Adresi [https://www.wto.org/english/res\\_e/statis\\_e/statis\\_e.htm](https://www.wto.org/english/res_e/statis_e/statis_e.htm) (Erişim: 14.07.2016)



## EKLER:

## Ek 1: Araştırmamızda Kullanılan Ölçütler

|           | İlkeler                                                                                                                                                      | Araştırmamız Kapsamında Hesapladığımız Açıklanma Skorları |
|-----------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------|
| <b>1</b>  | <b>Stratejik Odak ve Geleceğe Yönelim</b>                                                                                                                    | 0,695238                                                  |
| 1.1.      | İş modeli ile ilgili önemli riskler tanımlanmıştır.                                                                                                          | 0,952381                                                  |
| 1.2.      | İş modeli ile ilgili fırsatlar tanımlanmıştır                                                                                                                | 0,809524                                                  |
| 1.3.      | Vizyon, değerler ve stratejik odak arasındaki ilişkiler açıkça tanımlanmıştır                                                                                | 0,5                                                       |
| 1.4.      | Kısa, orta ve uzun dönemde değer yaratma ile ilgili iş modeli açıkça tanımlanmıştır.                                                                         | 0,714286                                                  |
| 1.5.      | Stratejik amaçlara ulaşma yeteneğinin tahmini geçmiş ile gelecek bağlantısı yapılarak gerçekleştirilmiştir.                                                  | 0,5                                                       |
| <b>2</b>  | <b>Bilgiler Arası Bağlantı</b>                                                                                                                               | 0,769841                                                  |
| 2.1.      | Stratejinin iş modeli, risk ve fırsatlar, kaynaklar ve yatırımlara adaptasyonunun tanımı ve bu unsurlar arasındaki etkileşimin analizi açıkça belirtilmiştir | 0,928571                                                  |
| 2.2.      | Değer yaratma sürecinde sermaye ögeleri arasındaki ilişkiler açıklanmış, vurgulanmıştır                                                                      | 0,738095                                                  |
| 2.3.      | Tahmin yapmada kullanılan göstergeler strateji ve riskleri değerlendirilmesinde kullanılan göstergeler ile uyumludur                                         | 0,857143                                                  |
| 2.4.      | Finansal olmayan bilgiler nicel finansal bilgi ile kombine edilmiştir (bir arada sunulmuştur)                                                                | 0,571429                                                  |
| 2.5.      | Şirketin diğer iç raporlarına atıfta bulunulmuştur                                                                                                           | 0,714286                                                  |
| 2.6.      | Bağlantılar, her bir kullanıcının ihtiyacını karşılayacak şekilde hazırlanmış diğer raporlara ulaşmayı kolaylaştırmaktadır                                   | 0,809524                                                  |
| <b>3.</b> | <b>Paydaş Katılımı</b>                                                                                                                                       | 0,690476                                                  |
| 3.1.      | Paydaş tanımlama metodu tanımlanmıştır                                                                                                                       | 0,642857                                                  |
| 3.2.      | Paydaşlarla kurulan iletişim kanalları tanımlanmıştır                                                                                                        | 0,642857                                                  |
| 3.3.      | Farklı paydaşların riskleri/ihtiyaçları tanımlanmıştır                                                                                                       | 0,761905                                                  |
| 3.4.      | Paydaşların taleplerine cevap vermede temel öncelikler ve risk azaltıcı adımlar tanımlanmıştır                                                               | 0,714286                                                  |
| <b>4.</b> | <b>Önemlilik</b>                                                                                                                                             | 0,571429                                                  |
| 4.1.      | Rapor önemlilik belirleme sürecini kapsar: öncelikler, temel etki değerlendirme, paydaş katılımı                                                             | 0,547619                                                  |
| 4.2.      | Değer yaratma süreci ile ilgili olan ve hariç tutulan konular tanımlanmıştır                                                                                 | 0,5                                                       |
| 4.3.      | İlgili konuların kapsamı tanımlanmıştır                                                                                                                      | 0,666667                                                  |
| <b>5.</b> | <b>Kısalık ve Özlük</b>                                                                                                                                      | 0,642857                                                  |
| 5.1.      | Rapordaki sayfa sayısı                                                                                                                                       | 0,52381                                                   |
| 5.2.      | Kısalık ve özlüğü sağlamak için karşılıklı atıflar ve bağlantılar yapılmıştır                                                                                | 0,714286                                                  |
| 5.3.      | Dahil edilen içerik genel, aynı zamanda işletme ve endüstriye özgüdür                                                                                        | 0,690476                                                  |
| <b>6.</b> | <b>Güvenilirlik ve Tamlık</b>                                                                                                                                | 0,633929                                                  |
| 6.1.      | İçerik olumlu ve olumsuz özellikleri açıklar                                                                                                                 | 0,904762                                                  |
| 6.2.      | Çeşitli paydaşlara olan yükümlülükler dahil edilmiştir                                                                                                       | 0,833333                                                  |
| 6.3.      | Rapor içeriğinin iç doğrulaması yapılmıştır.                                                                                                                 | 0,571429                                                  |
| 6.4.      | Rapor içeriğinin bağımsız dış doğrulaması yapılmıştır.                                                                                                       | 0,714286                                                  |
| 6.5.      | Rapor hazırlamakla yükümlü çalışan tanımlanmış, açıklanmıştır.                                                                                               | 0,142857                                                  |
| 6.6.      | Hariç tutulan bilgiler veya önemli hataların varlığı refere edilmiştir                                                                                       | 0,52381                                                   |
| 6.7.      | Sektörün temel özellikleri açıklanmıştır                                                                                                                     | 0,619048                                                  |
| 6.8.      | Bilgi farklı aralıklara göre sunulmuştur                                                                                                                     | 0,761905                                                  |

|      |                                                                                                                                                 |          |
|------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------|
| 7.   | <b>Tutarlılık ve Karşılaştırılabilirlik</b>                                                                                                     | 0,611111 |
| 7.1. | Gelişimi ve eğilimi gösteren KPI'ler dahil edilmiştir                                                                                           | 0,880952 |
| 7.2. | KPI'ler nispeten karşılaştırmayı kolaylaştıracak biçimde belirlenmiştir                                                                         | 0,47619  |
| 7.3. | Endüstride ortak ve farklı girişimler için KPI'ler kullanılmıştır, karşılaştırmayı kolaylaştıracak ve farklı bilgi ihtiyacına cevap verebilecek | 0,47619  |

---

**EXAMINATION OF REPORTS ON SERVICE CORPORATE IN TERMS OF INTEGRATED REPORTING PRINCIPLES**

---

**Extended Abstract**

**Aim:** The aim of our study to determine compliance with the integrated reporting principles of services corporates reports, is to examine the impact of legal system and sustainable competitiveness index rankig of countries on preparing integrated report, is to compare the results of the analysis with the results of the analyzes of the industrial corporates. Because of increasing weight of service sector in world trade volume and in order to be able to carry out a specific study on determining compliance with the International Integrated Reporting Framework of integrated reporting by service corporatins, in our study, reports have been reviewed of integrated reports of service corporates in the IIRC Database.

**Method(s):** 21 reports for 2013 and 2014 of corporates operating in the service sector in IIRC Database were subjected to content analysis on 32 criteria used by Ruiz-Lozano and Tirado-Valencia (2016) (given in Appendix 1). Dummy variables were used to score points in content analysis, if no explanation was given by the corporates for each policy, 0 point was given to the corporates, if the explanation was not enough, 1 point was given to the corporates, if sufficient explanation was given by corporates, 2 points was given to the corporates. In addition, if the legal system of business center is the Common Legal System, 0 point was given to corporates, if the legal system of business center is the Mixed System, 1 point was given to corporates, if the legal system of business center is the Civil Legal System, 2 point was given to corporates. In order to make calculations related to shortness and conciseness principle, the number of pages examined in the scope of our research is taken as basis. After the scoring, the score of each report is calculated, and the score of each measure is calculated. Correlation and regression analysis were performed using SPSS21 statistical analysis program among the variables after the calculations made.

**Findings:** It has been determined that the vast majority (95%) of the reports examined in our study were prepared in accordance with the Content Elements described in the International Integrated Reporting Framework. The disclosure scores of the principles in the examination of the reports of the service enterprises vary between 0,571 and 0,769. positive correlation has calculated between strategic focus and future orientation and Connectivity of information, between strategic focus and future orientation, and reliability and completeness, between connectivity of information and conciseness, between stakeholder engagement and reliability and completeness. The correlation between the principles in industrial corporates reports has higher than that of service corporates reports.

**Conclusion:** As a result of the review of the reports covered by our research, positive correlation has calculated between strategic focus and future orientation and connectivity of information, between stakeholder engagement and reliability and completeness. The legal system and sustainable competition index country ranking have no effect on the corporates' tendency to prepare integrated reports. However, it has been seen that the legal system of the country has influential on the stakeholder engagement, materiality, Conciseness. In our study, we also tried to compare the results of the analysis of the reports of the service corporates with the results of the industrial corporates. Calculated scores for Strategic focus and future orientation principle, connectivity of information principle, stakeholder engagement principle, reliability and completeness principle, consistency and comparability principle in reports of services corporations have higher than the calculated score for industry corporations. On the other hand, calculated scores for materiality, Conciseness in reports of services corporations have lower than the calculated score for industry corporations. This may be due to the fact that the majority of the service enterprises either do not explain or give insufficient explanation on the materiality determination processes in their integrated reports, and 15 of the 21 analyzed rapods have been prepared as 100 pages and over. Because integrated reporting is a new reporting approach, the

number of reports that we have examined is only 21. Of these reports, 6 are the reports of the same company for 2013 and 2014, and the reports we have examined under our research owned by 18 corporates. If the number of corporates that prepare and publish integrated reports and the number of reports prepared by these corporates increase, more detailed and reliable results will be obtained.