

# ENTEĞRE RAPORLAMA VE BÜTÜNLEŞİK GÜVENCE MODELİ: TÜRKİYE'DEKİ FARKINDALIĞIN DELPHİ TEKNİĞİ İLE ARAŞTIRILMASI\*

Prof. Dr. Seval KARDEŞ SELİMOĞLU\*\*

Dr. Gül YEŞİLÇELEBİ\*\*\*

Araştırma Makalesi/ Research Article

Muhasebe Bilim  
Dünyası Dergisi  
Eylül 2019; 21(3); 680-703

## ÖZ

Bu çalışmanın amacı, entegre raporların güvence sürecinin geliştirilmesi ve yürütülmesine ilişkin denetçi, akademisyen ve entegre rapor çıkartan kuruluşların görüşlerini alarak ortaya koymaktır. Bu amaç doğrultusunda, iki aşamalı Delphi tekniği kullanılmıştır. Birinci aşamada (açık uçlu Delphi), altı denetçi, beş akademisyen ve entegre rapor çıkartan kuruluşlarda çalışan beş kişiyle yarı-yapılandırılmış görüşmeler yapılmıştır. İkinci aşamada (çevrimiçi Delphi anket uygulaması), görüşme verileri kullanılarak hazırlanan 57 maddelik 5'li Likert-tipi bir anket katılımcılar arasında uzlaşma sağlamak amacıyla iki kez (tur) uygulanmıştır. İlk aşamanın verilerini incelemede nitel, ikinci aşama verilerinde ise nicel veri analizi yöntemleri kullanılmıştır. Araştırma sonucunda, katılımcıların fikirleri doğrultusunda üzerinde görüş birliği sağlanan entegre raporlarda bütünlük güvence süreci kriterleri önerilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Entegre Raporlama, Bütünlük Güvence, Delphi Tekniği

**JEL Sınıflandırması:** M14, M40, Q56

## INTEGRATED REPORTING AND COMBINED ASSURANCE MODEL: A DELPHI TECHNIQUE INVESTIGATION ON THE AWARENESS IN TURKEY

### ABSTRACT

The aim of this study is to determine the assurance process of the integrated reports by taking the opinions of the auditors, academicians and the institutions that published integrated reports. For this purpose, two-phase

\* Makale gönderim tarihi: 18. 07. 2019; kabul tarihi: 23. 08. 2019.

Bu araştırma Gül Yeşilçelebi'nin Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme (Muhasebe) Anabilim Dalı'nda yapmış olduğu "Entegre Raporlarda Bütünlük Güvence Oluşturulması: Türkiye'deki Farkındalığın Delphi Tekniği ile Araştırılması" adlı doktora tezinden türetilmiştir.

\*\* Anadolu Üniversitesi, İşletme Bölümü, [sselimoglu@anadolu.edu.tr](mailto:sselimoglu@anadolu.edu.tr), orcid.org/0000-0003-1185-9980.

\*\*\* Gümüşhane Üniversitesi, İşletme Bölümü, [gyesilcelebi@hotmail.com](mailto:gyesilcelebi@hotmail.com), orcid.org/0000-0001-8558-4452.

**Atıf:** Kardeş Selimoğlu, S. ve Yeşilçelebi, G. (2019). Entegre raporlama ve bütünlük güvence modeli: Türkiye'deki farkındalığın delphi tekniği ile araştırılması. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 21 (3), 680-703. <http://dx.doi.org/10.31460/mbdd.593744>.

Delphi technique was used. In the first phase (open-ended Delphi), semi-structured interviews were conducted with six auditors, five academicians and five workers in institutions that published integrated reports. In the second phase (online Delphi questionnaire application), a 57-item 5-point Likert-type questionnaire, which was prepared by using interview data, was applied twice (round) to provide consensus among the participants. Qualitative data were used to analyze the data of the first phase, and quantitative data analysis methods were used in the second phase data. As a result of the research, combined assurance process criteria were proposed in the integrated reports which were agreed upon according to the opinions of the participants.

**Keywords:** Integrated Reporting, Combined Assurance, Delphi Technique

**JEL Classification:** M14, M40, Q56

## 1. GİRİŞ

Entegre raporlama son on yılda oldukça dikkat çeken bir konu haline gelmiştir. Özellikle de iş dünyasında yaşanan gelişmeler ve artan rekabet sebebiyle işletmeler açısından önem arz etmektedir. İşletmelerin temel amacının kar elde etmesi olduğu düşünüldüğünde, entegre raporlama da işletmeye rekabet avantajı sağlayan stratejik bir yönetim yaklaşımı olarak düşünülmektedir. İşletmelerin değerlendirilmesi sırasında sadece finansal bilgilerin yeterli olmadığını anlaşılması, bunun yanında finansal olmayan bilgilerin de dikkate alınması gereğinin ortaya çıkmasıyla, finansal bilgilerle finansal olmayan bilgilerin birlikte raporlanması önem kazanmıştır. Entegre raporlama ile hem finansal bilgilerin hem de finansal olmayan bilgilerin tek bir raporda sunulmasıyla etkinliğin artırılması ve değer yaratılması amaçlanmaktadır. Finansal ve finansal olmayan raporları kapsayan tek bir raporlama türü olan entegre rapor, “bir kuruluşun stratejisinin, kurumsal yönetiminin, performansının ve beklentilerinin, kuruluşun dış çevresi bağlamında kısa, orta ve uzun vadede değer yaratmayı nasıl sağlayacağını kısa ve öz bir şekilde bildirilmesi (IIRC 2013, 2)”dir.

Dünya genelinde kuruluşlar giderek artan bir şekilde entegre rapor yayınlamaktadırlar. Fakat kuruluşlar entegre rapor yayınladıklarında, bu raporların denetimi konusunda standart ya da herhangi bir yönlendirici mevcut değildir. Entegre raporlarda yer alan bilgilerin güvenilirliği konusunda şirketler, yönetimin gözden geçirmesi ve iç denetim gibi şirket içi veri güvenilirliğini sağlama çözümleri getirmişlerdir. Bu durumda kuruluşların belli bir standart olmadan kendi belirledikleri yöntemlerle raporların güvencesini sağlamaya çalıştığı görülmektedir. Ayrıca entegre raporlar, finansal olmayan bilgiler ve gelecek tahminlerinin de ne şekilde güvenilirliğinin sağlanacağı konusunda net bir bilgi vermemektedir (Aras ve Sarıoğlu 2015, 79).

Bu çalışma ile ilgili alan yazına katkı sağlamak amacıyla, entegre raporlarda bütünleşik güvencenin nasıl oluşturulacağı konusunda öneriler sunulmuş ve Türkiye’de ise henüz oldukça yeni bir kavram olan entegre raporlama ve bütünleşik güvence hakkında farkındalığı belirlemek adına görüşmeler

yapılmıştır. Ayrıca, Türkiye’de muhasebe alanında yapılan çalışmalar incelendiğinde, Delphi tekniğinin kullanılmadığı görülmüştür. Araştırmanın yöntemi açısından da bu anlamda farklılık yaratılmıştır.

## **2. ENTEGRE RAPORLAMA VE ULUSLARARASI ENTEGRE RAPORLAMA ÇERÇEVESİ**

Tek rapor (one report) olarak ortaya çıkan entegre raporlamanın, Eccless ve Krzus (2010, 11)’a göre dar ve geniş anlamı olmak üzere iki tanımı yapılmıştır. Dar anlamda, entegre rapor kağıt ya da elektronik ortamda sağlanan pdf dosyası şeklindeki tek bir belgedir; geniş anlamda ise finansal ve finansal olmayan bilgilerin birbirleri üzerindeki etkileri gösterecek şekilde raporlanmasıdır. Bu tanımlarla entegre rapor, tüm paydaşlara, hem birbirlerini tamamlayan hem de birbirleriyle rekabet ederken, şirketin çıkarlarını bütüncül bir bakış açısı ile ele aldığı bildirimin bir yolu olarak gösterilmiştir.

Entegre raporlama (integrated reporting), “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 yayımlanmasıyla sonuçlanan bir süreç” olarak tanımlanmaktadır (IIRC 2013, 33). King III raporu entegre raporlamayı, şirketin hem finansal hem de sürdürülebilirliği açısından şirketin performansının bütüncül bir şekilde sunulması olarak tanımlamıştır (IoDSA 2009, 108). Yapılan tanımlardan hareketle entegre raporlama, bir kuruluşun faaliyetleri sonucu ortaya çıkan finansal ve finansal olmayan bilgiler arasında bağlantı kurarak rapora bağlanmasıdır. Entegre rapor ise, “bir kuruluşun stratejisinin, kurumsal yönetiminin, performansının ve beklentilerinin kuruluşun dış çevresi bağlamında kısa, orta ve uzun vadede değer yaratmayı nasıl sağlayacağını kısa ve öz bir şekilde bildirilmesi”dir (IIRC 2013, 7).

Uluslararası Entegre Raporlama <IR> Çerçevesi, 2013 yılı Aralık ayında Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (The International Integrated Reporting Council-IIRC) tarafından yayımlanmıştır. Bu çerçeve, entegre raporlamanın dünya çapında benimsenmesini hızlandırmak için kullanılacaktır (IIRC, 2016). Çerçevede kural bazlı yaklaşım değil, ilke bazlı yaklaşım benimsenmiştir. IIRC’nin resmi internet sitesinde, çerçevenin 10 farklı dilde (İngilizce, Çince, Fransızca, İtalyanca, Japonca, Kore dili, Portekizce, Rusça, İspanyolca, Türkçe ve Geleneksel Çince) tercümesi de bulunmaktadır.

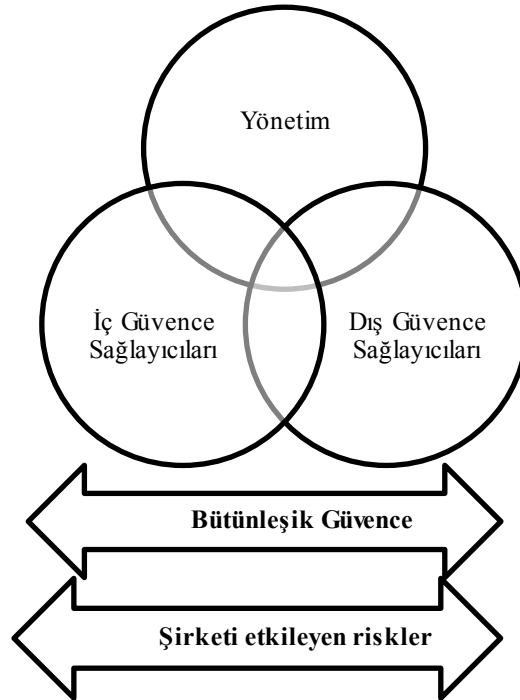
Çerçeve, IIRC pilot programına katılan 26 ülkeden 140 işletme ve yatırımcının dahil olduğu, dünyadaki tüm bölgelerdeki işletmeler ve yatırımcılar tarafından kapsamlı bir şekilde istişare ve test yapıldıktan sonra piyasaya çıkarılmıştır. Çerçevenin amacı, entegre bir raporun genel içeriğini yöneten

Kılavuz İlkeler ve İçerik Öğeleri oluşturmak ve bunlara destek olan temel kavramları açıklamaktır (IIRC, 2016).

### 3. BÜTÜNLEŞİK GÜVENCE MODELİ

Bütünleşik güvence (combined assurance) kavramı ilk olarak 2009 yılında yayınlanan King III raporunda tanımlanmıştır. Kavram, raporda yönetim uygulamaları için önerilmiştir. King III raporunda bütünleşik güvence, şirket yönetici ve ortaklarının risk tolerasyonunu (kabul edilebilir risk düzeyi) göz önünde bulundurarak, risk ve yönetim denetimini maksimum düzeye çıkarmak ve verimliliği kontrol etmek için denetim ve risk komitesine ilişkin genel güveni optimize etmek için bir şirketteki güvence süreçlerini bütünleştirmek ve bunları sıralamak olarak tanımlamaktadır (IoDSA 2009, 50). 2016 yılında yayınlanan King IV raporunda ise bütünleşik güvence kavramının kapsamı genişletilmiştir.

Bütünleşik güvence modeline (combined assurance model) göre, bütünleşik güvenceyi oluşturan taraflar üçe ayrılmaktadır. Bunlar yönetim (management), iç güvence sağlayıcıları (internal assurance providers) ve dış güvence sağlayıcıları (external assurance providers) dır. Bunlar bütünleşik güvence oluşturulmasında güvence sağlamakla görevli taraflardır ve bu üç tarafın faaliyetleri koordinasyon ve uyum gerektirmektedir (Huibers 2015, 2). Şekil 1'de bütünleşik güvence modeli ve üç tarafın birbirleriyle ilişkisi verilmiştir.



Şekil 1. Bütünleşik güvence modeli / sağlayıcıları (Nkonki 2011; PwC 2011; IoDSA 2009)

Bütünleşik güvence bu üç tarafın kendi sorumlulukları dahilinde güvence vermesiyle oluşturulmaktadır. Bütünleşik güvence modelinin temelinde ise risk yönetimi yer almaktadır. Yani şirketi etkileyen risklerin nasıl yönetileceği oldukça önemlidir.

King III raporuna (2009) göre bütünleşik güvence, tanımlanmış risklere ve güvencenin nasıl oluşturulduğuna dair bilgileri denetim komitesi vasıtasıyla yönetim kuruluna raporlanmasına dayandırılmalıdır.

Bütünleşik güvence modeli içerisinde yer alan her bir tarafın kendine özgü rol ve sorumlulukları vardır. Her bir tarafın birbirleriyle uyum içerisinde çalışması bütünleşik güvence uygulamalarının etkinliğinin artırılması bakımından önemlidir. Bu üçlü taraf bütünleşik güvence yapısı içerisinde önemli roller üstlenmektedir.

Yönetim (management), sapmaların zamanında ve uygun bir şekilde tespit edildiği sağlam bir risk ve kontrol çerçevesinin bulunduğundan emin olmaktan sorumludur (Huibers 2015, 2). Yönetim bölgesinde, yönetimlerin ve kontrol sisteminin sağlamlık riskini sağlamaktan sorumlu kişiler sorumludur. Bu nedenle sapmalar zamanında tanımlanabilir ve yeterince kontrol edilebilir (Dmitrenko 2017, 85). İç güvence sağlayıcıları (internal assurance providers), risk yönetimi, iç kontrol ve uygunluk fonksiyonları gibi ve iç denetim ve yönetimi desteklemekten sorumludur (Huibers 2015, 3). İç güvence sağlayıcılarına örnek olarak iç denetçiler, denetim komitesi, riskin erken teşhis komitesi verilebilir. King III raporunda iç denetimin ve denetim komitesinin rolünden de bahsedilmiştir. Bu rapora (ilke 7.3.1) göre iç güvence sağlayıcısı olarak iç denetim, bütünleşik güvence modelinin ayrılmaz bir parçasıdır (IoDSA 2009, 45). İç denetim ve iç kontrol, bütünleşik güvence oluşturulmasında önemli bir rol oynamaktadır.

Dış güvence sağlayıcıları (external assurance providers), bağımsız denetçi gibi bağımsız dış güvenceden sorumludur (Huibers 2015, 3). Dış güvence sağlayıcılarına örnek olarak bağımsız denetçiler verilebilir.

Bağımsız denetçilerin daha geniş çaptaki işletme risklerini ve güvenceyi nasıl sağlayacağını bilmesi, bütünleşik güvence çerçevesinde kilit bir rol oynayabilecekleri anlamına gelmektedir. Bağımsız denetçiler, farklı sektörlerdeki ve şirketlerdeki en iyi güvence uygulama deneyimine sahip olmalarının yanı sıra, COSO (Committee of Sponsoring Organisations - Destekleyici Kurumlar Komitesi) gibi iyi yönetim çerçeveleri hakkındaki bilgilerini, güvence çerçevesinin tasarımında kullanabilirler (PwC 2010, 12).

#### 4. ALAN YAZIN TARAMASI

Entegre raporların güvencesinin sağlanmasına ilişkin yapılan çalışmaları belirlemek amacıyla, alan yazın taraması yapılmış, ulaşılan araştırmalara ilişkin sonuçlar değerlendirilmiştir. Bu bölümde Türkiye’de araştırmayla doğrudan ilişkili bir çalışma bulunmadığı için entegre raporlar ve bütünleşik

güvenceye yönelik çalışmalar ayrı ayrı incelenmiştir. Yurtdışında ise araştırmayla doğrudan ilişkili çalışmalar bir arada incelenmiştir.

Entegre raporlamayı konu edinen araştırmalara bakıldığında, entegre raporlama kavramını açıklayan ve tanımlayan araştırmaların yanı sıra, entegre raporlamanın öneminin ve gelecekteki yerini gösteren, faydalarını ortaya koyan, nasıl değer yaratılacağı ve finansal ve finansal olmayan bilgilerin nasıl tek bir raporda entegre edileceğine dair hem ulusal hem de uluslararası boyutta yapılan araştırmalara rastlanılmaktadır.

Ulusal alan yazında muhasebe alanında ilgili araştırmalara bakıldığında ise, bütünleşik güvenceye ilişkin araştırmaların (Kahyaoğlu 2011; Kahyaoğlu 2016; Senal ve Ateş 2018) azlığı dikkat çekmektedir.

Senal ve Ateş (2018)'in, "Bütünleşik Güvence Yaklaşımı ve İç Denetimin Rolü" başlıklı çalışmalarında bütünleşik güvence yaklaşımından ve bu yaklaşımın uygulanabilmesi için iç denetime düşen sorumluluklardan bahsedilmiştir. Araştırmacılara göre bu yaklaşımın uygulanmasında ise en büyük rol organizasyonlarda iç denetime düşmektedir.

Kahyaoğlu (2016), "Modern İç Denetim İle Değer Yaratmak" adlı çalışmasında bütünleşik güvence modelini uygulayabilmek için iç denetimin kuruluşta bulunan diğer birimlerden topladıkları veri ve bilgileri sentez yoluyla birleştirerek üst yönetime, yönetim kuruluna, denetim komitesine ve düzenleyici ve denetleyici otoritelere kontrol ortamı hakkında geniş bir perspektiften güvence vermeleri beklenmesi gereğinden bahsetmiştir.

Kahyaoğlu (2011), "Bir Güvence Modeli Olarak İç Denetim Mesleği" adlı çalışmasında bütünleşik güvence modeli ile iç denetimin rolüne değinmiştir.

Sonuç itibariyle muhasebe ve denetim alanında yapılan araştırmalar incelendiğinde, Türkiye'de entegre raporlamayı konu edinen birçok araştırma mevcutken, bütünleşik güvenceye dair yapılan çalışmaların azlığı dikkat çekmektedir. Ayrıca Türkiye'de entegre raporlama ve bütünleşik güvenceyi bir arada inceleyen herhangi bir araştırmaya rastlanılmamakla birlikte, entegre raporlama ve iç denetim ilişkisini inceleyen bir çalışma (Ağdeniz 2018) mevcuttur.

Ağdeniz (2018) "Entegre Raporlamada İç Denetimin Rolü" adlı makalesinde işletmelerde önemli bir role sahip olan iç denetimin entegre raporlamaya olan katkısının belirtilmesini amaçlamıştır. Çalışmada entegre raporlama sürecinde iç denetimin özellikle kurumsal yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol gibi alanlarda önemli katkılar yapacağı üzerinde durulmuştur. Ayrıca entegre raporlamada sunulan bilgiler için iç denetimin önemli bir güvence kaynağı olabileceği sonucuna ulaşılmıştır.

Uluslararası alan yazın incelendiğinde ise araştırma konusu ile doğrudan ilişkili iki çalışma (Briem ve Wald 2018; Maroun 2017) mevcuttur.

Briem ve Wald (2018), şirketlerin üçüncü taraflarca entegre raporların güvencesini gönüllü olarak yaptırma nedenlerini ve bağımsız denetçilerin güvence sürecindeki rolünü incelemişlerdir. 25 derinlemesine yarı yapılandırılmış görüşme yaparak, entegre raporların güvence sürecinde çok sayıda önemli aktörü ele almışlardır. Ayrıca, arşiv materyallerini göz önünde bulundurmuşlardır. Araştırmacılar, entegre rapor güvencesini analiz etmek için kuramsal teori, vekalet teorisi ve yenilik teorisinden faydalanmışlardır. Araştırmaya göre şirketler dış güvence elde ederken paydaşları tarafından zorlayıcı baskı görmektedirler ve bu durumda finansal olmayan göstergelerini kullanmayı ve güvenilirliklerini artırmayı amaçlamaktadırlar. Araştırma sonucunda denetçilerin, örneğin IIRC standartların doğru yorumlanmasını sağlayarak ve IR'yi destekleyerek, IR güvencesinin uygulanmasında değişik aktörleri alarak önemli bir rol oynamakta olduğu sonucu çıkarılmıştır.

Maroun (2017), entegre raporun güvencesinin sağlanmasında Uluslararası Denetim Standartları (ISA) ve Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Standartları (ISAE) tarafından sağlanan ilkeleri kullanarak üç olası model geliştirmiştir. 20 denetçi ve rapor hazırlayıcı ile yarı yapılandırılmış görüşmeler, şirketlerin entegre raporlarında yer alan bilgilerin güvencesini sağlamada olası yaklaşımları ortaya çıkarmak için yapılmıştır. Araştırmada üç güvence stratejisi belirlenmiştir. Ayrılmış bir güvence modeli sadece finansal tabloların denetlenmesine ve finansal tablolara kurumun yönetimiyle ilgili entegre bir raporda yer alan diğer bilgiler arasındaki tutarsızlıkları bildirmeye odaklanır. Entegre bir güvence yaklaşımı, kurumların entegre raporlarının sorumluluğunu almak adına yönetim kurulunun dış ve iç denetim hizmetlerini içeren farklı kontrol ve denge sistemlerine dayanır. Son olarak, Delphi'den ilham alan bir model, raporlama yapan kurumların entegre raporlarını hazırlamak için kullanılan metodoloji hakkındaki görüşlerini ifade etmek için bir dizi uzmanlar paneline dayandırılmıştır.

## 5. YÖNTEM

### 5.1. Araştırma Deseni

Türkiye'de entegre raporlama ve bütünleşik güvenceye ilişkin farkındalığın belirlenmesi ve entegre raporların güvence sürecinin geliştirilmesi ve yürütülmesi amacıyla yönelik yapılan araştırma karma modelde desenlenmiştir. Buna göre karma yöntem araştırması, hem nitel hem de nicel yöntemlerle veri toplama, analiz etme ve bütünleştirmeye olanak veren araştırmadır (Cresswell ve Plano Clark 2007). Bu araştırmada görüşme ile iki oturumlu Delphi tekniği kullanılmıştır. Araştırma kapsamında öncelikle nitel bölüm gerçekleştirilecek olup görüşme tekniği kullanılmıştır.

Yapılan teorik açıklamalar çerçevesi doğrultusunda hazırlanan görüşme soruları, uzman kişilere uygulanarak güvence süreci ilgili değerlendirmeler yapılmıştır. Bu bağlamda açık uçlu olarak

hazırlanan ve yarı yapılandırılmış görüşme tekniği kullanılarak, görüşme formu katılımcılara uygulanmıştır. Görüşme formlarından elde edilen veriler nitel çözümleme yöntemleriyle analiz edilerek, Delphi tekniği oturumları için sorular düzenlenip nicel araştırma yöntemlerinden biri olan ankete çevrilmiş ve tekrar uzmanlara yöneltilmiştir. Bu kısım ise araştırmanın nicel boyutunu oluşturmaktadır. Üçüncü oturumda da ikinci oturumdan elde edilen veriler analiz edilerek, uzmanların uzlaşmadığı konular üzerinde tekrar görüşleri alınmıştır.

## 5.2. Evren ve Örneklem

Örneklem seçiminde amaçlı örneklem yöntemi benimsenmiştir. Nitel araştırma süreci içinde ortaya çıkan amaçlı örnekleme, zengin bilgiye sahip olduğu düşünülen durumların derinlemesine çalışılmasına olanak vermektedir (Yıldırım ve Şimşek 2000). Bu örneklemede seçim için önemli olduğu düşünülen ölçütler belirlenmekte ve bu ölçütlere göre seçilen örneklemin, araştırma evrenini bütün nitelikleri ile temsil edebildiği düşünülmektedir (Tavşancıl ve Aslan 2001). Bundan dolayı, araştırmada, amaçlı örneklem seçilmiştir. Buna göre, araştırmanın evreni bağımsız denetim firmalarında çalışan denetçiler, yasal kuruluşlar, entegre rapor yayınlayan kuruluşlarda bilgi ve deneyim sahibi çalışanlar ve akademisyenler olarak belirlenmiştir. Araştırmanın örneklemini ise araştırma evreni kapsamında bulunan ve araştırmaya katılmayı kabul eden 16 katılımcı oluşturmaktadır.

Özellikle, entegre rapor konusunda bilgi sahibi kişilerin görüşlerinin alınması entegre raporların güvence süreci ile ilgili fikirlerin yansıtılması açısından önem taşımaktadır.

## 5.3. Veri Toplama Araçları

Bu çalışmada veri toplama yöntemi olarak yarı yapılandırılmış görüşme tekniği ile anket kullanılmıştır. Yarı yapılandırılmış görüşme tekniği ne tam yapılandırılmış görüşmeler kadar katı ne de yapılandırılmamış görüşmeler kadar esnek; iki uç arasında yer almaktadır (Karasar 2011, 165). Araştırmacıya bu esnekliği sağladığı için araştırmada yarı yapılandırılmış görüşme tekniği kullanılmıştır.

Araştırmada kullanılan soruların yanıtlarını bulabilmek amacıyla on altı katılımcıyla görüşmeler yapılmıştır. Görüşmeler katılımcıların izni dahilinde ses kayıt cihazı ile kaydedilmiş ve daha sonra çözümlenmiştir. Ayrıca katılımcılara araştırmaya katılmayı kabul ettiklerine dair hazırlanan katılımcı onay formu imzalatılıp, araştırmacı tarafından toplanmıştır.

Araştırmanın amacı ve yapılan teorik açıklamalar çerçevesi doğrultusunda Maroun (2017)'den uyarlanarak ve araştırmacı tarafından hazırlanan görüşme soruları, uzman kişilere uygulanarak güvence süreci ilgili değerlendirmeler yapılmıştır. Bu bağlamda açık uçlu olarak hazırlanan ve yarı



yapılandırılmış görüşme tekniği kullanılarak, görüşme formu uzman kişilere gösterilip onaylandıktan sonra düzenlenerek tekrar hazırlanmıştır.

Hazırlanan görüşme formu iki bölümden oluşturulmuştur. Birincisi katılımcı hakkında kişisel bilgi edinmek amacını taşıırken, ikincisi ise entegre raporlara güvence sağlanması sürecindeki aşamaları belirlemek ve güvence sürecinde entegre güvence standartlarının rollerini anlama amacını taşımaktadır. İkinci bölüm soruları hazırlanırken, ilgili alan yazın araştırması ve Maroun (2017)'den uyarlanan sorulardan oluşturulmuştur.

Katılımcılara yöneltilen ifadelerin yer aldığı anket formu üç bölümden oluşmaktadır. Bunlar Delphi anketi, kişisel bilgiler anketi ve eklemek istenilenlerdir. Anket formu, Delphi anketi 57 ifade ve kişisel bilgiler anketi 5 ifade olmak üzere toplam 62 ifade içermektedir. Anket formunda yer alan ifadeler 5'li Likert tipi (1-Kesinlikle Katılmıyorum, 2-Katılmıyorum, 3-Kararsızım, 4-Katılıyorum ve 5-Kesinlikle Katılıyorum) ölçeğine göre oluşturulmuştur.

Anket formu e-posta yoluyla katılımcılara kişisel olarak iletilmiş ve formun cevaplanması sağlanmıştır.

#### 5.4. Verilerin Çözümlemesi

Araştırmada hem nitel hem de nicel veriler toplanmıştır. Sonuç olarak verilerin çözümlenmesinde, hem nitel veri analizi hem de nicel veri analizinden faydalanılmıştır. Görüşme formu 16 katılımcıya uygulandıktan sonra verilerin dökümü ve analiz edilmesi kısmına geçilmiştir. Görüşme formunun içerik geçerliğini belirlemek amacıyla alandan iki uzman formu incelemiş ve bu inceleme sonucunda görüşme formuna son şekli verilmiştir. Bu amacı gerçekleştirmek için uzmanlar soru maddelerini incelemiş, soruların araştırılan konuyu kapsayıp kapsamadığını ve soruların anlaşılır olup olmadığını kontrol etmişlerdir. Bu incelemeler sonucunda, soru maddelerinin geçerliği saptanmış ve sorular araştırmanın amacını gerçekleştirmede yeterli görülmüştür.

Nitel ve nicel veri analizi olmak üzere iki aşamada gerçekleştirilen verilerin çözümlenmesi şu şekilde gerçekleşmiştir. Öncelikle nitel veri çözümlenmesinde birinci aşama olan açık uçlu Delphi aşamasında yarı yapılandırılmış görüşme verileri içerik analizine tabi tutulmuştur. Bu aşamada aşağıdaki işlemler yapılmıştır:

- Görüşme sırasında ses kayıt cihazı ile elde edilen veriler bilgisayar ortamına aktarılmıştır.
- Görüşme formuna aktarılan verilerin geçerliliğinin sağlanabilmesi amacıyla alandan uzman bir kişinin görüşüne başvurulmuştur.

- Nitel veri çözümlemesinden sonra ise nicel veri çözümlemesine geçilmiştir. İkinci aşama olan çevrimiçi Delphi aşamasında yarı yapılandırılmış görüşme verilerinden anket tasarlanmıştır. Bu aşamada aşağıdaki işlemler yapılmıştır:
- Yarı yapılandırılmış görüşme verilerinden tasarlanan anketin geçerliliğinin sağlanabilmesi amacıyla alandan uzman bir kişinin görüşüne başvurulmuştur.
- Anket formundan elde edilen veriler bilgisayar ortamına aktarılmıştır. Ortalama değerler, standart sapmaları, ortanca değerleri, çeyrekler arası fark (ÇAF) değerleri ve frekans değerleri hesaplanmıştır.

Delphi analizinde kullanılan parametreler araştırmalarda değişiklik göstermektedir. Zawacki-Richter (2009) yapmış olduğu araştırmada frekans, ortanca, standart sapma, genişlik parametrelerini kullanırken, Kurubacak (2011) araştırmasında frekans ve ortalama parametrelerini kullanmıştır.

## 6. BULGULAR VE YORUM

Araştırma kapsamında, katılımcılar ile yapılan görüşmelerde dokuz soru yöneltilmiştir. Bu sorular, entegre raporlara güvence sağlanması sürecindeki aşamaları belirlemeyi ve güvence sürecinde entegre güvence standartlarının rollerini anlamayı içermektedir. Bu bölümde entegre raporlara sağlanan güvencenin katılımcı görüşlerine göre değerlendirilmesi sonucu elde edilen bulgular sunulmuştur. Üç turlu Delphi oturumundan elde edilen bulgular katılımcı görüşleri doğrultusunda verilmiştir.

Katılımcılardan gelen verilerin analizi sonucunda elde edilen Delphi I. ve II. tur bulgularına sayfa kısıtı dolayısıyla yer verilememiştir. Bu çalışmada sadece Delphi III. tur anketine ilişkin bulgulara yer verilmiştir. Katılımcılardan gelen verilerin analizi sonucunda elde edilen kavramlar temasına yönelik Delphi III. tur anketine ilişkin bulgular (ortalama, standart sapma, ortanca, ÇAF ve frekanslar) ve yorumlar Tablo 1'de sunulmuştur.

**Tablo 1. Kavramlar Temasına Yönelik Delphi III. Turu Bulguları**

Kavramlar	Ort.	Std Sap.	Ortanca	ÇAF	Frekans (Yüzde)			Görüş Birliği
					4-5	3	1-2	
1. Entegre düşünce, entegre raporlama ve sürdürülebilirlik kavramları birbirleriyle ilişkili kavramlardır.	4,80	0,41	5	1	15 (100)	0 (0)	0 (0)	Var
2. Entegre düşünce stratejik bir yönetim yaklaşımıdır.	4,46	0,83	5	1	14 (93,3)	0 (0)	1 (6,7)	Var
3. Entegre düşünce felsefik bir yaklaşımıdır.	3,66	1,23	4	2	10 (66,7)	2 (13,3)	3 (20,0)	Yok
4. Entegre düşünce işletmelerde karar alma süreçlerindeki silo yaklaşımının terk edilmesidir.	3,93	0,79	4	1	10 (66,7)	5 (33,3)	0 (0)	Var
5. Entegre raporlama kuruluşun hem	4,86	0,35	5	0	15	0	0	Var

finansal hem de finansal olmayan bilgilerinin entegre düşünce temelinde sunulmasıdır.					(100)	(0)	(0)	
6. Entegre rapor, entegre düşünce sonucunda ortaya çıkan bir üründür.	4,73	0,45	5	1	15 (100)	0 (0)	0 (0)	Var
7. Sürdürülebilirlik daha iyi bir gelecek yaratmaktır.	4,26	0,79	4	1	12 (80,0)	3 (20,0)	0 (0)	Var
8. Bütünleşik güvence, verilerin doğruluğunun kanıtlanması sürecidir.	4,00	0,75	4	1	11 (73,3)	4 (26,7)	0 (0)	Var
9. Bütünleşik güvence, işletmenin risk yönetimi, kontrol vb. süreçlerine ilişkin bağımsız değerlendirme sağlamak amacıyla birden fazla güvence sunan tarafın bileşimidir.	4,73	0,45	5	1	15 (100)	0 (0)	0 (0)	Var

Tablo 1’de görüldüğü üzere maddelerin ortalama değerleri 3,66 - 4,86; standart sapma değerleri 0,35 – 1,23; ortanca değerleri 4 - 5; çeyrekler arası fark 0-2; 1 - 2 frekans değerleri 0 (0) - 3 (20,0), 3 frekans değeri 0 (0) - 5 (33,3), 4 – 5 frekans değerleri 10 (66,7) - 15 (100) arasında değişmektedir. Görüş birliği ölçütlerine göre Delphi III. tur anketinde yer alan kavramlar temasına yönelik dokuz maddeden sekizi üzerinde görüş birliği sağlanmıştır, yalnızca bir madde üzerinde görüş birliği sağlanamamıştır.

Araştırma bulgularına göre kavramlar temasına ilişkin katılımcıların verdikleri yanıtlar doğrultusunda “1-Entegre düşünce, entegre raporlama ve sürdürülebilirlik kavramları birbirleriyle ilişkili kavramlardır.”, “2-Entegre düşünce stratejik bir yönetim yaklaşımıdır.”, “4-Entegre düşünce işletmelerde karar alma süreçlerindeki silo yaklaşımının terk edilmesidir.”, “5-Entegre raporlama kuruluşun hem finansal hem de finansal olmayan bilgilerinin entegre düşünce temelinde sunulmasıdır.”, “6-Entegre rapor, entegre düşünce sonucunda ortaya çıkan bir üründür.”, “7-Sürdürülebilirlik daha iyi bir gelecek yaratmaktır.”, “8-Bütünleşik güvence, verilerin doğruluğunun kanıtlanması sürecidir.” ve “9-Bütünleşik güvence, işletmenin risk yönetimi, kontrol vb. süreçlerine ilişkin bağımsız değerlendirme sağlamak amacıyla birden fazla güvence sunan tarafın bileşimidir.” maddeleri üzerinde uzlaşma sağlanırken; “3-Entegre düşünce felsefik bir yaklaşımdır.” maddesi üzerinde uzlaşma sağlanamamıştır. Katılımcılardan gelen verilerin analizi sonucunda elde edilen entegre rapor hazırlama amacı temasına yönelik Delphi III. tur anketine ilişkin bulgular (ortalama, standart sapma, ortanca, ÇAF ve frekanslar) ve yorumlar Tablo 2’de sunulmuştur.

**Tablo 2. Entegre Rapor Hazırlama Amacı Temasına Yönelik Delphi III. Turu Bulguları**

Entegre Rapor Hazırlama Amacı	Ortalama	Standart Sapma	Ortanca	ÇAF	Frekans (Yüzde)			Görüş Birliği
					4-5	3	1-2	
10. Entegre raporlarla sermaye maliyetlerinin azaltılması amaçlanmaktadır.	2,86	1,30	3	2	6 (40,0)	3 (20,0)	6 (40,0)	Yok
11. Entegre rapor bir değer göstergesidir.	4,33	0,81	4	1	14 (93,3)	0 (0)	1 (6,7)	Var

Tablo 2’de görüldüğü üzere maddelerin ortalama değerleri 2,86 - 4,33; standart sapma değerleri 0,81 – 1,30; ortanca değerleri 3 - 4; çeyrekler arası fark 1-2; 1 - 2 frekans değerleri 1 (6,7) - 6 (40,0), 3 frekans değeri 0 (0) - 3 (20,0), 4 – 5 frekans değerleri 6 (40,0) - 14 (93,3) arasında değişmektedir. Görüş birliği ölçütlerine göre Delphi III. tur anketinde yer alan entegre rapor hazırlama amacı temasına yönelik iki maddeden biri üzerinde görüş birliği sağlanmıştır, bir madde üzerinde görüş birliği sağlanamamıştır.

Araştırma bulgularına göre entegre rapor hazırlama amacı temasına ilişkin katılımcıların verdikleri yanıtlar doğrultusunda “11-Entegre rapor bir değer göstergesidir.” maddesi üzerinde uzlaşma sağlanırken; “10-Entegre raporlarla sermaye maliyetlerinin azaltılması amaçlanmaktadır.” maddesi üzerinde uzlaşma sağlanamamıştır.

Katılımcılardan gelen verilerin analizi sonucunda elde edilen entegre rapor hazırlama sürecindeki sorumluluk sahipleri temasına yönelik Delphi III. tur anketine ilişkin bulgular (ortalama, standart sapma, ortanca, ÇAF ve frekanslar) ve yorumlar Tablo 3’te sunulmuştur.

**Tablo 3. Entegre Rapor Hazırlama Sürecindeki Sorumluluk Sahipleri Temasına Yönelik Delphi III. Turu Bulguları**

Entegre Rapor Hazırlama Sürecindeki Sorumluluk Sahipleri	Ortalama	Standart Sapma	Ortanca	ÇAF	Frekans (Yüzde)			Görüş Birliği
					4-5	3	1-2	
12. Entegre rapor hazırlanmasında en büyük sorumluluk sahibi yönetimdir.	4,73	0,45	5	1	15 (100)	0 (0)	0 (0)	Var
13. Entegre rapor işletmede yer alan tüm birimlerin sorumluluğu, ama üst düzey yönetim sahipliğinde hazırlanmalıdır.	4,66	0,48	5	1	15 (100)	0 (0)	0 (0)	Var
14. Entegre rapor hazırlanma sürecinde tüm paydaşlar yer almalıdır.	4,26	0,59	4	1	14 (93,3)	1 (6,7)	0 (0)	Var

Tablo 3’te görüldüğü üzere maddelerin ortalama değerleri 4,26 - 4,73; standart sapma değerleri 0,45 – 0,59; ortanca değerleri 4 - 5; çeyrekler arası fark 1; 1 - 2 frekans değerleri 0 (0), 3 frekans değeri 0 (0) - 1 (6,7), 4 – 5 frekans değerleri 14 (93,3) - 15 (100) arasında değişmektedir. Görüş birliği ölçütlerine göre Delphi III. tur anketinde yer alan entegre rapor hazırlama sürecindeki sorumluluk sahipleri temasına yönelik üç maddenin hepsi üzerinde görüş birliği sağlanmıştır.

Araştırma bulgularına göre entegre rapor hazırlama sürecindeki sorumluluk sahipleri temasına ilişkin katılımcıların verdikleri yanıtlar doğrultusunda “12-Entegre rapor hazırlanmasında en büyük sorumluluk sahibi yönetimdir.”, “13-Entegre rapor işletmede yer alan tüm birimlerin sorumluluğu, ama üst düzey yönetim sahipliğinde hazırlanmalıdır.” ve “14-Entegre rapor hazırlanma sürecinde tüm paydaşlar yer almalıdır.” maddelerinin hepsi üzerinde görüş birliği sağlanmıştır.

Katılımcılardan gelen verilerin analizi sonucunda elde edilen güvence konusu temasına yönelik Delphi III. tur anketine ilişkin bulgular (ortalama, standart sapma, ortanca, ÇAF ve frekanslar) ve yorumlar Tablo 4’te sunulmuştur.

**Tablo 4. Güvence Konusu Temasına Yönelik Delphi III. Turu Bulguları**

Güvence Konusu	Ortalama	Standart Sapma	Ortanca	ÇAF	Frekans (Yüzde)			Görüş Birliği
					4-5	3	1-2	
15. Entegre raporlar bir güvence sistemine tabi olmalıdır.	4,60	0,63	5	1	14 (93,3)	1 (6,7)	0 (0)	Var
16. Entegre raporlara güvence sağlarken, raporun içinde yer alan unsurlar dikkate alınmalıdır.	4,20	0,77	4	1	14 (93,3)	0 (0)	1 (6,7)	Var
17. Entegre raporlara güvence sağlarken, raporun içinde yer alan özellikli alanlar belirlenmelidir.	4,40	0,50	4	1	15 (100)	0 (0)	0 (0)	Var
18. Entegre raporlara güvence sağlanırken, sürdürülebilirlik ile ilgili konularda güvence verilebilir.	4,46	0,63	5	1	14 (93,3)	1 (6,7)	0 (0)	Var

Tablo 4’te görüldüğü üzere maddelerin ortalama değerleri 4,20 - 4,60; standart sapma değerleri 0,50 – 0,63; ortanca değerleri 4 - 5; çeyrekler arası fark 1; 1 - 2 frekans değerleri 0 (0) - 1 (6,7), 3 frekans değeri 0 (0) - 1 (6,7), 4 – 5 frekans değerleri 14 (93,3) - 15 (100) arasında değişmektedir. Görüş birliği ölçütlerine göre Delphi III. tur anketinde yer alan güvence konusu temasına yönelik dört maddenin hepsi üzerinde görüş birliği sağlanmıştır.

Araştırma bulgularına göre güvence konusu temasına ilişkin katılımcıların verdikleri yanıtlar doğrultusunda “15-Entegre raporlar bir güvence sistemine tabi olmalıdır.”, “16-Entegre raporlara güvence sağlarken, raporun içinde yer alan unsurlar dikkate alınmalıdır.”, “17-Entegre raporlara güvence sağlarken, raporun içinde yer alan özellikli alanlar belirlenmelidir.” ve “18-Entegre raporlara güvence sağlanırken, sürdürülebilirlik ile ilgili konularda güvence verilebilir.” maddelerinin hepsi üzerinde uzlaşma sağlanmıştır.

Katılımcılardan gelen verilerin analizi sonucunda elde edilen güvence sağlamaktan sorumlu kişiler temasına yönelik Delphi III. tur anketine ilişkin bulgular (ortalama, standart sapma, ortanca, ÇAF ve frekanslar) ve yorumlar Tablo 5’te sunulmuştur.

**Tablo 5. Güvence Sağlamaktan Sorumlu Kişiler Temasına Yönelik Delphi III. Turu Bulguları**

Güvence Sağlamaktan Sorumlu Kişiler	Ortalama	Standart Sapma	Ortanca	ÇAF	Frekans (Yüzde)			Görüş Birliği
					4-5	3	1-2	
19. Entegre raporlara ilişkin güvenceyi bağımsız denetçi verilerin doğruluğu konusunda vermelidir.	4,33	0,61	4	1	14 (93,3)	1 (6,7)	0 (0)	Var
20. Entegre raporlara ilişkin güvenceyi iç denetçi uygunluk konusunda vermelidir.	3,53	1,06	4	1	9 (60,0)	4 (26,7)	2 (13,3)	Yok
21. Entegre raporlara ilişkin yönetim hazırlanan rapordaki verilerin güvenilirliğini sağlamalıdır.	4,66	0,48	5	1	15 (100)	0 (0)	0 (0)	Var
22. Entegre raporlara ilişkin güvenceyi yönetim, iç denetçi ve bağımsız denetçi birlikte vermelidir.	4,60	0,50	5	1	15 (100)	0 (0)	0 (0)	Var
23. Entegre raporlarda geçmiş odaklı finansal verilere ilişkin doğruluğu bağımsız denetimle sağlanmalıdır.	4,60	0,50	5	1	15 (100)	0 (0)	0 (0)	Var
24. Entegre raporun şekil formatına uygunluk verilerek suretiyle, uygunluk denetimi yapılmalıdır.	3,60	0,98	4	1	8 (53,3)	5 (33,3)	2 (13,3)	Var

Tablo 5'te görüldüğü üzere maddelerin ortalama değerleri 3,53 - 4,66; standart sapma değerleri 0,48 - 1,06; ortanca değerleri 4 - 5; çeyrekler arası fark 1; 1 - 2 frekans değerleri 0 (0) - 2 (13,3), 3 frekans değeri 0 (0) - 5 (33,3), 4 - 5 frekans değerleri 8 (53,3) - 15 (100) arasında değişmektedir. Görüş birliği ölçütlerine göre Delphi III. tur anketinde yer alan güvence sağlamaktan sorumlu kişiler temasına yönelik altı maddeden beşi üzerinde görüş birliği sağlanmıştır, yalnızca bir madde üzerinde görüş birliği sağlanamamıştır.

Araştırma bulgularına göre güvence sağlamaktan sorumlu kişiler temasına ilişkin katılımcıların verdikleri yanıtlar doğrultusunda "19-Entegre raporlara ilişkin güvenceyi bağımsız denetçi verilerin doğruluğu konusunda vermelidir.", "21-Entegre raporlara ilişkin yönetim hazırlanan rapordaki verilerin güvenilirliğini sağlamalıdır.", "22-Entegre raporlara ilişkin güvenceyi yönetim, iç denetçi ve bağımsız denetçi birlikte vermelidir.", "23-Entegre raporlarda geçmiş odaklı finansal verilere ilişkin doğruluğu bağımsız denetimle sağlanmalıdır.", ve "24-Entegre raporun şekil formatına uygunluk verilerek suretiyle, uygunluk denetimi yapılmalıdır." maddelerinin üzerinde uzlaşma sağlanırken; "20-Entegre raporlara ilişkin güvenceyi iç denetçi uygunluk konusunda vermelidir." maddesi üzerinde ise uzlaşma sağlanamamıştır.

Katılımcılardan gelen verilerin analizi sonucunda elde edilen standartlar temasına yönelik Delphi III. tur anketine ilişkin bulgular (ortalama, standart sapma, ortanca, ÇAF ve frekanslar) ve yorumlar Tablo 6'da sunulmuştur.

**Tablo 6. Standartlar Temasına Yönelik Delphi III. Turu Bulguları**

Standartlar	Ort.	Std. Sap.	Ortanca	ÇAF	Frekans (Yüzde)			Görüş Birliği
					4-5	3	1-2	
25. Entegre raporlara güvence sağlanırken, AA1000 Güvence Standardı temel alınmalıdır.	3,60	0,82	4	1	8 (53,3)	6 (40,0)	1 (6,7)	Var
26. Entegre raporlara güvence sağlanırken, ISAE3000 Güvence Standardı temel alınmalıdır.	3,66	0,89	4	1	8 (53,3)	6 (40,0)	1 (6,7)	Var
27. Entegre raporlara güvence sağlanırken, GRI Güvence Standartları temel alınmalıdır.	3,73	0,88	4	1	9 (60,0)	5 (33,3)	1 (6,7)	Var
28. Entegre raporlara güvence sağlanırken, AA1000, ISAE3000 ve GRI Güvence Standartlarının birlikte kullanılması gerekmektedir.	3,80	1,08	4	1	10 (66,6)	4 (26,7)	1 (6,7)	Yok
29. Entegre raporlara güvence sağlanırken, mevcut standartlar(AA1000, ISAE3000 ve GRI Standartları) güvence sağlamada yeterlidir.	3,53	1,18	4	1	9 (60,0)	3 (20,0)	3 (20,0)	Yok
30. Entegre raporlarda güvence verilen konu bazında özellikli standart kullanılmalıdır.	4,26	0,45	4	0	15 (100)	0 (0)	0 (0)	Var
31. Entegre raporlar için ayrıca bir güvence seti oluşturulmalıdır.	4,26	0,59	4	1	14 (93,3)	1 (6,7)	0 (0)	Var

Tablo 6’da görüldüğü üzere maddelerin ortalama değerleri 3,53 - 4,26; standart sapma değerleri 0,45 – 1,18; ortanca değerleri 4; çeyrekler arası fark 0-1; 1 - 2 frekans değerleri 0 (0) - 3 (20,0), 3 frekans değeri 0 (0) - 5 (33,3), 4 – 5 frekans değerleri 8 (53,3) - 15 (100) arasında değişmektedir. Görüş birliği ölçütlerine göre Delphi III. tur anketinde yer alan standartlar temasına yönelik yedi maddeden beşi üzerinde görüş birliği sağlanmıştır, iki madde üzerinde ise görüş birliği sağlanamamıştır.

Araştırma bulgularına göre güvence sağlamaktan standartlar temasına ilişkin katılımcıların verdikleri yanıtlar doğrultusunda “25-Entegre raporlara güvence sağlanırken, AA1000 Güvence Standardı temel alınmalıdır.”, “26-Entegre raporlara güvence sağlanırken, ISAE3000 Güvence Standardı temel alınmalıdır.”, “27-Entegre raporlara güvence sağlanırken, GRI Güvence Standartları temel alınmalıdır.”, “30-Entegre raporlarda güvence verilen konu bazında özellikli standart kullanılmalıdır.” ve “31-Entegre raporlar için ayrıca bir güvence seti oluşturulmalıdır.” maddeleri üzerinde uzlaşma sağlanırken; “28-Entegre raporlara güvence sağlanırken, AA1000, ISAE3000 ve GRI Güvence Standartlarının birlikte kullanılması gerekmektedir.” ve “29-Entegre raporlara güvence sağlanırken, mevcut standartlar (AA1000, ISAE3000 ve GRI Standartları) güvence sağlamada yeterlidir.” maddeleri üzerinde uzlaşma sağlanamamıştır.

Katılımcılardan gelen verilerin analizi sonucunda elde edilen güvence ekibi temasına yönelik Delphi III. tur anketine ilişkin bulgular (ortalama, standart sapma, ortanca, ÇAF ve frekanslar) ve yorumlar Tablo 7'de sunulmuştur.

**Tablo 7. Güvence Ekibi Temasına Yönelik Delphi III. Turu Bulguları**

Güvence Ekibi	Ortalama	Standart Sapma	Ortanca	ÇAF	Frekans (Yüzde)			Görüş Birliği
					4-5	3	1-2	
32. Entegre raporlara güvence sağlayan ekibe bağımsız denetçi liderlik etmelidir.	3,80	0,86	4	1	10 (66,6)	4 (26,7)	1 (6,7)	Var
33. Entegre raporlara güvence sağlayan ekibe finansçı olmayan biri liderlik etmelidir.	2,80	1,14	3	1	3 (20,0)	8 (53,3)	4 (26,7)	Yok
34. Entegre raporlara güvence sağlayan ekipte dış uzmanlar yer almalıdır.	4,26	0,45	4	1	15 (100)	0 (0)	0 (0)	Var
35. Entegre raporlara güvence sağlayan ekipte bağımsız denetçiler yer almalıdır.	4,40	0,50	4	1	15 (100)	0 (0)	0 (0)	Var
36. Entegre raporlara güvence sağlayan ekipte istatistik bilgisi olan kişiler yer almalıdır.	3,13	1,12	3	2	6 (40,0)	3 (20,0)	6 (40,0)	Yok
37. Entegre raporlara güvence sağlayan ekipte çevre mühendisleri yer almalıdır.	3,53	0,99	3	1	7 (46,7)	6 (40,0)	2 (13,3)	Var

Tablo 7'de görüldüğü üzere maddelerin ortalama değerleri 2,80 - 4,40; standart sapma değerleri 0,45 - 1,14; ortanca değerleri 3 - 4; çeyrekler arası fark 1 - 2; 1 - 2 frekans değerleri 0 (0) - 6 (40,0), 3 frekans değeri 0 (0) - 8 (53,3), 4 - 5 frekans değerleri 3 (20,0) - 15 (100) arasında değişmektedir. Görüş birliği ölçütlerine göre Delphi III. tur anketinde yer alan güvence ekibi temasına yönelik altı maddeden dördü üzerinde görüş birliği sağlanmıştır, iki madde üzerinde ise görüş birliği sağlanamamıştır.

Araştırma bulgularına göre güvence ekibi temasına ilişkin katılımcıların verdikleri yanıtlar doğrultusunda “32-Entegre raporlara güvence sağlayan ekibe bağımsız denetçi liderlik etmelidir.”, “34-Entegre raporlara güvence sağlayan ekipte dış uzmanlar yer almalıdır.”, “35-Entegre raporlara güvence sağlayan ekipte bağımsız denetçiler yer almalıdır.” ve “37-Entegre raporlara güvence sağlayan ekipte çevre mühendisleri yer almalıdır.” maddeleri üzerinde uzlaşma sağlanırken; “33-Entegre raporlara güvence sağlayan ekibe finansçı olmayan biri liderlik etmelidir.” ve “36-Entegre raporlara güvence sağlayan ekipte istatistik bilgisi olan kişiler yer almalıdır.” maddeleri üzerinde ise uzlaşma sağlanamamıştır.

Katılımcılardan gelen verilerin analizi sonucunda elde edilen güvence süresi temasına yönelik Delphi III. tur anketine ilişkin bulgular (ortalama, standart sapma, ortanca, ÇAF ve frekanslar) ve yorumlar Tablo 8'de sunulmuştur.



**Tablo 8. Güvence Süresi Temasına Yönelik Delphi III. Turu Bulguları**

Güvence Süresi	Ortalama	Standart Sapma	Ortanca	ÇAF	Frekans (Yüzde)			Görüş Birliği
					4-5	3	1-2	
38. Entegre raporların güvence süresi üç ay-bir yıl arasında belirlenmelidir.	3,40	0,63	3	1	5 (33,3)	10 (66,7)	0 (0)	Var
39. Entegre raporların güvence süresi firmanın faaliyet gösterdiği sektörün gerekliliklerine göre belirlenmelidir.	3,53	1,06	4	1	9 (60,0)	4 (26,7)	2 (13,3)	Yok

Tablo 8’de görüldüğü üzere maddelerin ortalama değerleri 3,40 – 3,53; standart sapma değerleri 0,63 – 1,06; ortanca değerleri 3 - 4; çeyrekler arası fark 1; 1 - 2 frekans değerleri 0 (0) - 2 (13,3), 3 frekans değeri 4 (26,7) - 10 (66,7), 4 – 5 frekans değerleri 5 (33,3) - 9 (60,0) arasında değişmektedir. Görüş birliği ölçütlerine göre Delphi III. tur anketinde yer alan güvence süresi temasına yönelik iki maddeden biri üzerinde görüş birliği sağlanmıştır, yalnızca bir madde üzerinde görüş birliği sağlanamamıştır.

Araştırma bulgularına göre güvence süresi temasına ilişkin katılımcıların verdikleri yanıtlar doğrultusunda “38-Entegre raporların güvence süresi üç ay-bir yıl arasında belirlenmelidir.” maddesi üzerinde uzlaşma sağlanırken; “39-Entegre raporların güvence süresi firmanın faaliyet gösterdiği sektörün gerekliliklerine göre belirlenmelidir.” maddesi üzerinde uzlaşma sağlanamamıştır.

Katılımcılardan gelen verilerin analizi sonucunda elde edilen güvencede karşılaşılan sorunlar temasına yönelik Delphi III. tur anketine ilişkin bulgular (ortalama, standart sapma, ortanca, ÇAF ve frekanslar) ve yorumlar Tablo 9’da sunulmuştur.

**Tablo 9. Güvencede Karşılaşılan Sorunlar Temasına Yönelik Delphi III. Turu Bulguları**

Güvencede Karşılaşılan Sorunlar	Ortalama	Standart Sapma	Ortanca	ÇAF	Frekans (Yüzde)			Görüş Birliği
					4-5	3	1-2	
40. Tahmine dayalı verilerin güvenilirliğinin sağlanması bağımsız denetçinin karşılaştığı sorunlardan biridir.	4,33	0,48	4	1	15 (100)	0 (0)	0 (0)	Var

Tablo 9’da görüldüğü üzere maddenin ortalama değeri 4,33; standart sapma değeri 0,48; ortanca değeri 4; çeyrekler arası fark 1; 1 - 2 frekans değerleri 0 (0), 3 frekans değeri 0 (0), 4 – 5 frekans değerleri 15 (100) arasında değişmektedir. Görüş birliği ölçütlerine göre Delphi III. tur anketinde yer

alan güvencede karşılaşılan sorunlar temasına yönelik hazırlanan bir madde üzerinde görüş birliği sağlanmıştır.

Araştırma bulgularına göre güvencede karşılaşılan sorunlar temasına ilişkin katılımcıların verdikleri yanıtlar doğrultusunda “40- Tahmine dayalı verilerin güvenilirliğinin sağlanması bağımsız denetçinin karşılaştığı sorunlardan biridir.” maddesi üzerinde uzlaşma sağlanmıştır.

Katılımcılardan gelen verilerin analizi sonucunda elde edilen görüş bildirme temasına yönelik Delphi III. tur anketine ilişkin bulgular (ortalama, standart sapma, ortanca, ÇAF ve frekanslar) ve yorumlar Tablo 10'da sunulmuştur.

**Tablo 10. Görüş Bildirme Temasına Yönelik Delphi III. Turu Bulguları**

Görüş Bildirme	Ort.	Std. Sap.	Ortanca	ÇAF	Frekans (Yüzde)			Görüş Birliği
					4-5	3	1-2	
41. Finansal bilgilere ayrı görüş, finansal olmayan bilgilere ayrı görüş verilmelidir.	3,06	1,33	3	3	6 (40,0)	5 (33,3)	4 (26,7)	Yok
42. Finansal bilgiler ve finansal olmayan bilgilere dair sağlanan güvence tek bir görüş şeklinde verilmelidir.	3,20	1,37	4	2	8 (53,3)	3 (20,0)	4 (26,7)	Yok
43. Güvence raporunu yetkili tek bir kişinin imzalaması yeterlidir.	3,13	1,12	3	1	5 (33,3)	6 (40,0)	4 (26,7)	Yok
44. Güvence raporunu yetkili birden fazla kişinin (uzmanlık alanına göre) imzalaması gereklidir.	3,93	0,88	4	1	11 (73,3)	3 (20,0)	1 (6,7)	Var

Tablo 10'da görüldüğü üzere maddelerin ortalama değerleri 3,06 – 3,93; standart sapma değerleri 0,88 – 1,37; ortanca değerleri 3 - 4; çeyrekler arası fark 1-3; 1 - 2 frekans değerleri 1 (6,7) - 4 (26,7), 3 frekans değeri 3 (20,0) - 6 (40,0), 4 – 5 frekans değerleri 5 (33,3) - 11 (73,3) arasında değişmektedir. Görüş birliği ölçütlerine göre Delphi III. tur anketinde yer alan görüş bildirme temasına yönelik dört maddeden yalnızca biri üzerinde görüş birliği sağlanmıştır, diğer üç madde üzerinde ise görüş birliği sağlanamamıştır.

Araştırma bulgularına göre görüş bildirme temasına ilişkin katılımcıların verdikleri yanıtlar doğrultusunda “44-Güvence raporunu yetkili birden fazla kişinin (uzmanlık alanına göre) imzalaması gereklidir.” maddesi üzerinde uzlaşma sağlanırken; “41-Finansal bilgilere ayrı görüş, finansal olmayan bilgilere ayrı görüş verilmelidir.”, “42-Finansal bilgiler ve finansal olmayan bilgilere dair sağlanan güvence tek bir görüş şeklinde verilmelidir.” ve “43-Güvence raporunu yetkili tek bir kişinin imzalaması yeterlidir.” maddeleri üzerinde uzlaşma sağlanamamıştır.

Katılımcılardan gelen verilerin analizi sonucunda elde edilen güvence raporu temasına yönelik Delphi III. tur anketine ilişkin bulgular (ortalama, standart sapma, ortanca, ÇAF ve frekanslar) ve yorumlar Tablo 11'de sunulmuştur.

**Tablo 11. Güvence Raporu Temasına Yönelik Delphi III. Turu Bulguları**

Güvence Raporu	Ort.	Std.	Sap.	Ortanca	ÇAF	Frekans (Yüzde)			Görüş Birliği
						4-5	3	1-2	
45. Entegre raporlara ilişkin güvence sağlanırken, bütünlük bir yaklaşımın izlenmesi gereklidir.	4,33	0,48		4	1	15 (100)	0 (0)	0 (0)	Var
46. Entegre rapora verilen güvenceye ilişkin sonuç güvence formatında olmalıdır.	4,46	0,63		5	1	14 (93,3)	1 (6,7)	0 (0)	Var
47. Güvence sonucu ulaşılan görüş ilk paragrafta verilmelidir.	3,53	1,30		4	3	9 (60,0)	2 (13,3)	4 (26,7)	Yok
48. Güvence raporunda görülen riskler, eksiklikler vs. belirtilmelidir.	4,40	0,50		4	1	15 (100)	0 (0)	0 (0)	Var
49. Güvence raporu sonunda Ekler formatında ayrıntılı açıklamalar yapılmalıdır.	3,93	0,88		4	1	11 (73,3)	3 (20,0)	1 (6,7)	Var
50. Eklerde verilen bilgilerin halka (kullanıcılara) açılması zorunlu değildir. (R)	2,46	1,12		3	1	4 (20,0)	5 (33,3)	7 (46,7)	Yok

Tablo 11’de görüldüğü üzere maddelerin ortalama değerleri 2,46 - 4,46; standart sapma değerleri 0,48 – 1,30; ortanca değerleri 3 - 5; çeyrekler arası fark 1 - 3; 1 - 2 frekans değerleri 0 (0) - 7 (46,7), 3 frekans değeri 0 (0) - 5 (33,3), 4 – 5 frekans değerleri 4 (20,0) - 15 (100) arasında değişmektedir. Görüş birliği ölçütlerine göre Delphi III. tur anketinde yer alan güvence raporu temasına yönelik altı maddeden dördü üzerinde görüş birliği sağlanmıştır, iki madde üzerinde görüş birliği sağlanamamıştır.

Araştırma bulgularına göre güvence raporu temasına ilişkin katılımcıların verdikleri yanıtlar doğrultusunda “45-Entegre raporlara ilişkin güvence sağlanırken, bütünlük bir yaklaşımın izlenmesi gereklidir.”, “46-Entegre rapora verilen güvenceye ilişkin sonuç güvence formatında olmalıdır.”, “48-Güvence raporunda görülen riskler, eksiklikler vs. belirtilmelidir.” ve “49-Güvence raporu sonunda Ekler formatında ayrıntılı açıklamalar yapılmalıdır.” maddeleri üzerinde uzlaşma sağlanırken; “47-Güvence sonucu ulaşılan görüş ilk paragrafta verilmelidir.” ve “50-Eklerde verilen bilgilerin halka (kullanıcılara) açılması zorunlu değildir.” maddeleri üzerinde uzlaşma sağlanamamıştır.

Katılımcılardan gelen verilerin analizi sonucunda elde edilen bütünlük güvence modeli temasına yönelik Delphi III. tur anketine ilişkin bulgular (ortalama, standart sapma, ortanca, ÇAF ve frekanslar) ve yorumlar Tablo 12’de sunulmuştur.

**Tablo 12. Bütünlük Güvence Modeli Temasına Yönelik Delphi III. Turu Bulguları**

Bütünlük Güvence Modeli	Ort.	Std.	Sap.	Ortanca	ÇAF	Frekans (Yüzde)			Görüş Birliği
						4-5	3	1-2	
51. Bütünlük güvence modelinin kurulmasından yönetim sorumludur.	4,20	0,67		4	1	13 (86,7)	2 (13,3)	0 (0)	Var
52. Entegre raporlara güvence sağlarken, bütünlük bir güvence modeli kurulması gerekmektedir.	4,00	0,84		4	1	12 (80,0)	2 (13,3)	1 (6,7)	Var

Tablo 12’de görüldüğü üzere maddelerin ortalama değerleri 4,00 - 4,20; standart sapma değerleri 0,67 – 0,84; ortanca değerleri 4; çeyrekler arası fark 1; 1 - 2 frekans değerleri 0 (0) - 1 (6,7), 3 frekans değeri 2 (13,3), 4 – 5 frekans değerleri 12 (80,0) - 13 (86,7) arasında değişmektedir. Görüş birliği ölçütlerine göre Delphi III. tur anketinde yer alan bütünleşik güvence modeli temasına yönelik iki maddenin hepsi üzerinde görüş birliği sağlanmıştır. Araştırma bulgularına göre bütünleşik güvence modeli temasına ilişkin katılımcıların verdikleri yanıtlar doğrultusunda “51-Bütünleşik güvence modelinin kurulmasından yönetim sorumludur.” ve “52-Entegre raporlara güvence sağlarken, bütünleşik bir güvence modeli kurulması gerekmektedir.” maddeleri üzerinde uzlaşma sağlanmıştır.

Katılımcılardan gelen verilerin analizi sonucunda elde edilen yasal yetkilendirme temasına yönelik Delphi III. tur anketine ilişkin bulgular (ortalama, standart sapma, ortanca, ÇAF ve frekanslar) ve yorumlar Tablo 13’de sunulmuştur.

**Tablo 13. Yasal Yetkilendirme Temasına Yönelik Delphi III. Turu Bulguları**

Yasal Yetkilendirme	Ortalama	Standart Sapma	Ortanca	ÇAF	Frekans (Yüzde)			Görüş Birliği
					4-5	3	1-2	
53. Entegre raporların gönüllülük esasına dayalı hazırlanmasına devam edilmelidir.	2,80	1,01	3	1	2 (13,3)	9 (60,0)	4 (26,7)	Yok
54. Entegre raporlar zorunluluk esasına dayalı hazırlanmalıdır.	3,80	0,77	4	1	9 (60,0)	6 (40,0)	0 (0)	Var
55. Türkiye’de entegre raporlara sağlanan güvence yetkilendirmesi Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)’na verilmelidir.	3,00	1,00	3	0	3 (20,0)	10 (66,7)	2 (13,3)	Yok
56. Türkiye’de entegre raporlara sağlanan güvence yetkilendirmesi Kamu Gözetimi Kurumu (KGK)’na verilmelidir.	3,33	0,97	3	1	5 (33,3)	9 (60,0)	1 (6,7)	Var
57. Türkiye’de entegre raporlara sağlanan güvence yetkilendirmesi Borsa İstanbul (BİST)’a verilmelidir.	2,73	1,03	3	1	3 (20,0)	8 (53,3)	4 (26,7)	Yok

Tablo 13’te görüldüğü üzere maddelerin ortalama değerleri 2,73 – 3,80; standart sapma değerleri 0,77 – 1,03; ortanca değerleri 3 - 4; çeyrekler arası fark 0-1; 1 - 2 frekans değerleri 0 (0) - 4 (26,7), 3 frekans değeri 6 (40,0) - 10 (66,7), 4 – 5 frekans değerleri 2 (13,3) - 9 (60,0) arasında değişmektedir. Görüş birliği ölçütlerine göre Delphi III. tur anketinde yer alan yasal yetkilendirme temasına yönelik beş maddeden ikisi üzerinde görüş birliği sağlanmıştır, üç madde üzerinde ise görüş birliği sağlanamamıştır.

Araştırma bulgularına göre yasal yetkilendirme temasına ilişkin katılımcıların verdikleri yanıtlar doğrultusunda “54-Entegre raporlar zorunluluk esasına dayalı hazırlanmalıdır.” ve “56-Türkiye’de entegre raporlara sağlanan güvence yetkilendirmesi Kamu Gözetimi Kurumu (KGK)’na verilmelidir.” maddeleri üzerinde uzlaşma sağlanırken; “53-Entegre raporların gönüllülük esasına dayalı

hazırlanmasına devam edilmelidir.”, “55-Türkiye’de entegre raporlara sağlanan güvence yetkilendirmesi Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)’na verilmelidir.”, ve “57-Türkiye’de entegre raporlara sağlanan güvence yetkilendirmesi Borsa İstanbul (BİST)’a verilmelidir.” maddeleri üzerinde uzlaşma sağlanamamıştır.

## 7. SONUÇ VE ÖNERİLER

Bu çalışma entegre raporların güvence sürecinin geliştirilmesi ve yürütülmesi amacıyla yapılmıştır. Bu süreç ise, entegre rapor yayınlayan ve entegre raporların güvencesi uygulamasına katılanlar tarafından üstlenilen rolleri ve yürütülmesini etkileyen faktörleri araştırarak yapılması planlanmıştır. Bu bağlamda, araştırma kapsamında bu konudaki bilgi ve deneyim sahibi olan entegre rapor yayınlayan kuruluşlarda çalışanlar, akademisyenler ve denetçilerle yarı-yapılandırılmış görüşmeler yapılarak ve anketler uygulanarak yürütülmüştür. Maroun (2017)’den uyarlanan ve araştırmacı tarafından hazırlanarak oluşturulan görüşme formu ve görüşme verilerinden elde edilerek hazırlanan anket ölçüm aracı olarak kullanılmıştır. Araştırma Delphi tekniği ile test edilmiştir. Delphi tekniği, araştırılan konu üzerinde birbirinden bağımsız olan uzmanların fikir ve görüşlerinin alınması ve uzmanların ortak bir görüş üzerinde uzlaşmaya varana kadar araştırma sürecinin devam etmesi gerektiğini savunur. Bu teknik süreç değerlendirme çalışmalarında kullanılabileceğinden bu çalışmada Delphi tekniği tercih edilmiştir.

Bu bölümde, araştırma sonucunda elde edilen bulgular doğrultusunda ilgili alan yazın taranarak entegre raporların güvence süreci değerlendirilmiş ve bazı öneriler geliştirilmiştir. Araştırma, dokuz soru içeren yarı yapılandırılmış görüşme formu ile başlamış olup 57 maddeden oluşan anket formu ile son bulmuştur. Anket formu 13 ana temada kodlanmıştır. Toplam 57 maddeden 16 madde üzerinde ise uzlaşma sağlanamadığından, araştırmanın sonunda toplamda 41 madde üzerinde görüş birliğine varılmıştır.

Araştırma kapsamında gerek görüşmelerden gerekse de ankette elde edilen bulgular doğrultusunda, örneklemin entegre raporlama konusunda farkındalığı söz konusuysen, bütünlük güvence süreci hakkında yeterince farkındalıkları bulunmadığı söylenebilir. İlgili ulusal alan yazın incelendiğinde de zaten entegre raporlama konusunda çok sayıda çalışma yapılmışken, bütünlük güvence konusunda ise çok az sayıda çalışmanın yapılmış olması da bu durumu desteklediği söylenebilir. KGK, SPK, Borsa İstanbul gibi Türkiye’deki yasal kuruluşlar entegre rapor konusu üzerinde bir mevzuat çalışması yapması gerekmektedir. Böylelikle daha kaliteli ve yasal zemine kavuşmuş bir entegre rapor çıkartılması amaçlanabilir. Yasal yetkilendirme temasına ilişkin katılımcıların verdikleri cevaplara göre entegre rapor çıkartmanın zorunlu tutulması gerekmektedir. Bu durum da bir zorlayıcı güç olmadan entegre rapor sayısının artacağına inanmamalarının etkili olduğu

söylenbilir. Katılımcılar Türkiye'de entegre raporlara sağlanan güvence yetkilendirmesinin de Kamu Gözetimi Kurumu (KGK)'na bırakılması konusunda hem fikirdirler. Türk kültürü gereği bu tür düzenlemelerin uygulamada kabul görebilmesi için yasal mevzuata oturtulması gerekmektedir. Bu düzenlemeler bir takım yaptırımları da beraberinde getireceği için daha hızlı bir şekilde uygulama hayatına taşınabilir. Bu tür düzenlemelerin TTK'da ilgili bir maddede yer alması uygun olabilir. Bunun sadece yasal mevzuata taşınması elbette yeterli olmayacaktır ve bu uygulamayla ilgili uygulamaların takipçisi olacak şekilde bir kurumun da yetkilendirilmesi gerekir ki, bu da SPK olabilir. Türkiye'de kurumsal yönetim ve sürdürülebilirlik ile ilgili yasal mevzuatın takipçisi kurum SPK olduğundan dolayı, entegre raporların da bunlarla ilişkili olduğu düşünülürse, bu konuya en yakın kurum yine SPK olmaktadır. Sonuç olarak yasal mevzuat ve yetkilendirmenin diğer bir bağlantısı ise güvence oluşturulması konusunda ilgili mevzuat bağlamında oluşturulacak ulusal ve uluslararası standartlar boyutudur. Bu boyutu ise Türkiye'de standart düzenleyici kurum olan KGK'nın gereken güvenceyi sağlayacak standartları yayınlama görevini üstlenmesi gerekmektedir.

İlgili alan yazında yapılan araştırmalar incelendiğinde, entegre raporların güvence sürecine ilişkin dikkate alınması gereken noktalar ortaya çıkarılmıştır. Bu araştırmada da bu sürece ilişkin faktörlerin neler olması gerektiğine ulaşılmıştır. Bu araştırmaya göre entegre rapor bir değer göstergesi olarak görülmektedir. Entegre rapor hazırlama sürecinde tüm paydaşların yer alması gerektiği düşüncesi hakimken, üst yönetimin asıl sorumluluk sahibi taraf olduğunda fikir birliği oluşmuştur. Katılımcılar arasında entegre raporların bir güvence sistemine tabi olması gerektiği, bu raporlardaki unsurların, özellikli alanların belirlenmesi gerektiği, sürdürülebilirlik konusunda güvence verilmesi gerektiği, yönetim-iç denetçi-bağımsız denetçinin güvence sağlamaktan sorumlu kişiler olduğu belirtilmiştir. Ayrıca mevcut standartlar entegre raporlara güvence sağlamada yetersiz görülürken, ayrı bir güvence seti oluşturulması gerektiği görüşü ortaya çıkmıştır. Güvence ekibine bağımsız denetçinin liderlik etmesi ve ekipte dış uzmanlardan faydalanılması gerektiği görüşüne varılmıştır. Katılımcılara göre güvence süresi üç ay ile bir yıl arasında değişiklik gösterirken, tahmine dayalı verilerin güvenilirliğini sağlamanın zor olduğu düşünülmektedir. Ayrıca katılımcılar arasında görüş bildirme konusunda tek bir görüş mü yoksa iki ayrı görüş mü verileceği noktasında uzlaşma sağlanamamıştır. Fakat güvence raporunun uzmanlık alanına göre birden fazla kişi tarafından imzalanması gerektiği üzerinde uzlaşılmıştır. Güvence sonucunun ise güvence formatında olması ve risklerin belirtilmesi ve bazı durumların ise eklerde açıklanması düşüncesi ortaya çıkmıştır. Araştırmanın sonuçlarına bağlı olarak, gelecekte yapılabilecek çalışmalara yönelik önerilerde bulunmak mümkün olabilir.

Araştırma sadece Türkiye'deki katılımcılar için tasarlanmıştır. Bu araştırma entegre rapora verilen önemin artması ve daha çok entegre rapor çıkarılmasıyla bu alanda bilgi sahibi kişilere yönetim, iç denetim ve bağımsız denetim olmak üzere uygulanarak karşılaştırma yapılması sağlanabilir. Ayrıca yatırımcılar ve üst düzey yöneticilerle görüşmeler yapılarak entegre raporda yer alan bilgileri ve

benimsenme nedenleri ortaya konulabilir. Araştırmanın evreni kapsamında Türkiye’deki KGK ve SPK gibi yasal kuruluşların da dahil edilmesi, fakat yetkili kişilerle görüşüldüğünde kurumu bağlayıcı nitelikte bir görüşme olabileceğinden dolayı görüşmeyi reddetmiş olmaları araştırmanın yasal kuruluş boyutunun olmasından mahrum bırakmıştır. Bu yasal kuruluşların entegre rapor konusunda daha yönlendirici, yol gösterici nitelikte olması; bu konu üzerinde ülke mevzuatında düzenlemelerin yapılması gereğini ortaya koyabilir. Araştırma sadece muhasebe-denetim açısından ele alınmıştır. Yapılacak araştırmalarda entegre raporlamanın kültürel, yönetsel ve hukuksal açıdan incelenmesi yararlı olabilir.

### KAYNAKÇA

- Ağdeniz, Ş. 2018. “Entegre Raporlamada İç Denetimin Rolü”, Mali Çözüm, (147).
- Briem, C. R. and A. Wald. 2018. “Implementing Third-Party Assurance in Integrated Reporting: Companies’ Motivation and Auditors’ Role”, Accounting, Auditing & Accountability Journal, 31 (5).
- Creswell, J. W. and V. L. Plano Clark, 2007. Designing and Conducting Mixed Methods Research, Thousand Oaks, CA: Sage.
- Dmitrenko, M. 2017. “Combined Assurance As An Element Of Effective Corporate Governance”, Scientific Journal of Polonia University, 21 (2).
- Eccles, R. G. and M. P. Krzus. 2010. One Report: Integrated Reporting for a Sustainable Strategy, John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey.
- Huibers, S. C. J. 2015. Combined Assurance: One Language, One Voice, One View, The Global Internal Audit Common Body of Knowledge.
- Kahyaoğlu, S. 2011. Bir Güvence Modeli Olarak İç Denetim Mesleği, <http://denetimakademisi.com/wp-content/uploads/2017/10/B%C4%B0R-G%C3%9CVENCE-MODEL%C4%B0-OLARAK-%C4%B0%C3%87-DENET%C4%B0M-MESLE%C4%9E%C4%B0.pdf> (Erişim Tarihi: 20. 06. 2016).
- Kahyaoğlu, S. 2016. “Modern İç Denetim ile Değer Yaratmak”, Denetişim, (9).
- Karasar, N. 2011. Bilimsel Araştırma Yöntemi, 22. Baskı, Nobel Yayıncılık, Ankara.
- Kurubacak, G. 2011. “Elearning For Pluralism: The Culture Of Elearning in Building A Knowledge Society”, International Journal on E-Learning, 10 (2).

Maroun, W. 2017. "Assuring The Integrated Report: Insights And Recommendations From Auditors And Preparers", The British Accounting Review, 49 (3).

Nkonki Actualising Empowerment. 2011. Combined Assurance, [http://www.nkonki.com/images/cmn/assurance\\_publication.pdf/](http://www.nkonki.com/images/cmn/assurance_publication.pdf/). (Access Date: 20.01.2017).

Price Waterhouse Coopers [PwC]. 2010. Preparation, Perseverance, Payoff, Implementing A Combined Assurance Approach in the Era of King III, Business School, Risk Assurance.

Senal S. ve B. Ateş. 2018. Bütünleşik Güvence Yaklaşımı ve İç Denetimin Rolü, Uluslararası Akademik Forum, Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları, Yayın No:15.

Tavşancıl, E. ve E. Aslan. 2001. İçerik Analizi ve Uygulama Örnekleri, Epsilon Yayıncılık, İstanbul.

The Institute of Directors in Southern Africa [IoDSA]. 2009. King Report On Governance For South Africa 2009 (King III Report / Code), [http://c.yimcdn.com/sites/www.iodsa.co.za/resource/resmgr/king\\_iii/King\\_Report\\_on\\_Governance\\_fo.pdf](http://c.yimcdn.com/sites/www.iodsa.co.za/resource/resmgr/king_iii/King_Report_on_Governance_fo.pdf), (Erişim Tarihi: 14. 12. 2016).

The International Integrated Reporting Council [IIRC]. 2013. Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi, <http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2015/03/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-Turkish.pdf> (Erişim Tarihi: 03. 05. 2016).

The International Integrated Reporting Council [IIRC]. 2016. International <IR> Framework, <http://integratedreporting.org/resource/international-ir-framework/> (Erişim Tarihi: 03. 07. 2016).

Yeşilçelebi, G. 2019. Entegre Raporlarda Bütünleşik Güvence Oluşturulması: Türkiye'deki Farkındalığın Delphi Tekniği ile Araştırılması, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.

Yıldırım, A. ve H. Şimşek. 2000. Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri, Seçkin Yayıncılık, Ankara.

Zawacki-Richter, O. 2009. "Research Areas in Distance Education: A Delphi Study", International Review of Research in Open and Distance Learning, 10 (3).