

SÜREKLİ DENETİM, ENTEGRE RAPORLAMA’NIN SÜREKLİ DENETİMİ*

Dr. Öğr. Üyesi Filiz YÜKSEL**

Teorik İnceleme
(Theoretical Research)

Muhasebe ve Finans
Araştırmaları Dergisi
Kasım 2019; 1 (2): 141-155

ÖZ

Bilgi teknolojilerinde yaşanan gelişmeler işletme faaliyetlerinin yürütülmesi, muhasebe süreci ve dolayısıyla denetim çalışmalarını da etkilemiştir. Bu gelişmeler sürekli denetim kavramını ortaya çıkarmıştır. Sürekli denetim bilgi teknolojilerinin kullanımı ile sürekli kontrol değerlemesi ve sürekli risk değerlemesi işlemlerinin yerine getirilmesi, olarak tanımlanabilir. Diğer taraftan son yıllarda çevresel, sosyal ve yönetsel konularda yaşanan olumsuzluklar işletmenin finansal sermaye yanında finansal olmayan sermaye unsurlarına yönelik riskleri yönetmelerini, finansal olmayan sermaye unsurları için de değer yaratmaları ve bu değeri raporlamaları gerektiğini ortaya koymuştur. Bu çalışmada, sürekli denetim, kurumsal risk yönetimi, sürdürülebilirlik risk yönetimi, entegre raporlama konuları incelenmiş, entegre raporlamanın sürekli denetimi açıklanmıştır.

Anahtar Sözcükler: Sürekli Denetim, Sürdürülebilirlik Risk Yönetimi, Entegre Raporlama.

JEL Kodları: M40, M41, M42.

APA Stili Kaynak Gösterimi:

Yüksel, F. (2019). Sürekli Denetim, Entegre Raporlama’nın Sürekli Denetimi. *Muhasebe ve Finans Araştırmaları Dergisi*. 1 (2), 141-155.

* Makalenin gönderim tarihi: 21.11.2018; Kabul tarihi: 16.08.2019, iThenticate benzerlik oranı %20

**Dumlupınar Üniversitesi, filizyüksel@windowslive.com, ORCID: [0000-0002-7654-7665](https://orcid.org/0000-0002-7654-7665)

CONTINUOUS AUDITING, CONTINUOUS AUDITING OF INTEGRATED REPORTING

ABSTRACT

Developments in information technology have also affected the execution of business activities, the accounting process and therefore audit work. These developments reveal the concept of continuous auditing. Continuous auditing can be defined as continuous control evaluation and continuous risk valuation with the use of information technology. On the other hand, the negativities in environmental, social and managerial issues in recent years have revealed that the managers should manage the risks for the non-financial capital elements as well as the finance capital, create value for the non-financial capital elements and report these values. In this study, continuous auditing, corporate risk management, sustainability risk management, integrated reporting issues have been examined and continuous auditing of integrated reporting has been explained.

Keywords: Continuous Auditing, Sustainability Risk Management, Integrated Reporting.

JEL Codes: M40, M41, M42.

1. GİRİŞ¹

İşletme faaliyetlerinde başarılı olunabilmesi için, stratejik amaç ve hedeflerin doğru ve gerçekçi bir biçimde belirlenmesi, faaliyetlerin bu amaç ve hedefler doğrultusunda planlanması ve yürütülmesi, etkin bir iç kontrol sistemi ve iç denetim biriminin oluşturulması gerekir. İşletme faaliyetlerinde başarılı olduğunun bir göstergesi işletmenin finansal performansıdır. İşletme tarafından gerçekleştirilen mali nitelikteki her bir işlem muhasebe kayıtlarına alınmakta, muhasebenin çıktısı niteliğinde olan finansal tablolar finansal performansı ortaya koymaktadır. Finansal performans, sermaye sağlayan taraflar için yaratılan değeri göstermektedir. Paydaş grupları finansal performansa göre işletme ile ilgili çeşitli kararlar almaktadır. Bu nedenle, doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanmasında işletme yönetiminin sorumlu olduğu finansal tabloların bağımsız dış denetimden geçirilmesi şarttır. Zira bağımsız dış denetçiler tarafından yapılan finansal denetim sonucunda hazırlanan denetim raporu finansal tabloların güvenilirliğinin göstergesidir.

Bilgi teknolojileri ve internetin yaygınlaşmasıyla birlikte, işletme faaliyetlerinin yürütülmesi, muhasebe kayıtlarının yapılması ve finansal tabloların hazırlanması işlemlerinde de birtakım farklılıklar meydana gelmiştir. İşletmeler günümüzde kurumsal kaynak planlaması dahilinde kullandıkları programlar ve internet sayesinde tedarik zincirindeki tedarikçileriyle iletişim kurabilmekte, hammadde, malzeme veya mal tedarik

¹ Bu makale, 17-20 Ekim 2018 tarihinde İzmir’de düzenlenen 5.Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Kongresinde sunulmuş olan özet bildirinin genişletilmiş tam metnidir.

işlemini gerçekleştirebilmekte; satıcıya olan borcunu elektronik bankacılık hizmetlerini kullanarak ödeyebilmekte; müşterilere internet üzerinden satış yapıp satış bedelini yine elektronik bankacılık hizmetlerini kullanarak tahsil edebilmektedir. Mali nitelikteki bu işlemlerin gerçek zamanlı muhasebe kayıtları yapılabilir. Dolayısıyla bu değişim geleneksel denetim anlayışında değişmelere ve sürekli denetim kavramının literatüre ve uygulamaya girmesine sebep olmuştur. Sürekli denetim, bilgisayar destekli denetim teknikleri ve prosedürlerinin kullanılmasıyla denetim işleminin gerçekleştirilmesi, olarak tanımlanabilir.

Çevresel ve sosyal konularda farkındalığın arttığı, finansal olmayan konulardaki performansın da finansal performans kadar dikkate alındığı günümüzde, işletme faaliyetlerinde başarılı olunduğunun bir diğer göstergesi de finansal olmayan performanstır. İşletme faaliyetleri ile çevre ve toplum üzerindeki olumlu veya olumsuz etkiler kurumsal sosyal sorumluluk raporları, sürdürülebilirlik raporları ile bilgi kullanıcılarına aktarılmaktadır. Ancak, finansal performans ile finansal olmayan performansın ayrı ayrı tablolarda sunulmasının işletmenin bütüncül performansını görmede ne derecede etkili olduğuna dair eleştiriler ve yapılan çalışmalar sonucunda entegre raporlama kavramı kurumsal raporlamada yeni bir yaklaşım olarak ortaya konmuştur. Entegre raporlamada işletmeyi etkileyen veya etkileyebilecek olan finansal ve finansal olmayan risk ve fırsatların izlenmesi ve raporlanması önerilmektedir.

Finansal ve finansal olmayan performansın tek bir raporda sunulmasının işletmenin bütüncül performansını ortaya koyacağı, sürekli denetimin iki temel bileşeninin sürekli kontrol değerlemesi ve sürekli risk değerlemesi olduğu düşünüldüğünde, bu çalışmada sürekli denetim, kurumsal risk yönetimi ve sürdürülebilirlik risk yönetimi ve entegre raporlama konularında bilgi verilmiş, entegre raporlamanın sürekli denetimi açıklanmıştır.

2. SÜREKLİ DENETİM

2.1. Sürekli Denetim Kavramı

Bilgi teknolojilerinde yaşanan gelişmeler, işletme faaliyetlerinin yürütülmesi üzerinde de etkili olmuştur. İşletmeler üretim veya pazarlama başta olmak üzere tüm işletme işlevlerin yürütülmesinde bilgi teknolojilerini kullanır hale gelmiştir. Tedarik zinciri yönetimi, stok yönetimi, üretim yönetimi, müşteri ilişkileri yönetimi, muhasebe gibi tüm işletme işlevlerini birleştiren bilgi teknolojisi araçlarının kullanımı ile işletmeler arasında elektronik veri değişimi (electronic data interchange) gerçekleşir hale gelmiştir. Dolayısıyla mali nitelikteki işlemlerin fiziki belgeler ile izlenmesi ve kayıtlara alınması elektronik ortamda yapılır hale gelmiştir. Diğer bir ifadeyle işletme işlevlerinin yerine getirilmesinde bilgi teknolojilerinin kullanılması elektronik veri değişimi ile gerçek zamanlı muhasebe (real time accounting) kayıtları yapılır hale gelmiş, finansal raporlar da XBRL

(eXtensible Business Reporting Language) ile hazırlanarak, düzenlendiği anda işletmenin gerçek durumunu yansıtır hale gelmiştir. Bu değişim veya gelişim geleneksel denetim anlayışı ve uygulamalarında da birtakım değişiklikleri zorunlu kılmış ve sürekli denetim kavramının doğmasına yol açmıştır.

Sürekli denetim “denetçilerin bilgilerin açıklanmasıyla eş zamanlı olarak veya kısa bir süre sonra, sürekli bilgi üzerinde bir dereceye kadar güvence vermelerini sağlayan kapsamlı bir elektronik denetim süreci” (Rezaee vd., 2002, s.150) olarak tanımlanır. CICA/AICPA araştırma raporuna göre, sürekli denetim bağımsız denetçinin denetim konusunun temelini oluşturan olayların gerçekleşmesi ile eşzamanlı veya bu olaylardan kısa bir süre sonra yayınlanan bir dizi denetçi raporu kullanarak, denetim konusu üzerine yazılı bir güvence vermesine imkan veren metodolojidir (Searcy ve Woodroof, 2003, s.1). Diğer bir ifadeyle sürekli denetim, varlıkların korunması, veri bütünlüğünün sürdürülmesi ve güvenli finansal bilginin üretilmesinde gerçek zamanlı muhasebenin etkinliği ve verimliliğini belirlemek için kanıt toplamak ve değerlendirmek için kullanılan süreçtir (Rezaee, Elam ve Sharbatoghlie, 2001, s.151).

Sürekli denetim, kurumsal kaynak planlaması yazılımları, entegre muhasebe yazılımları ile gerçekleşen tüm işletme işlevlerinin gerçek zamanlı kayıtlı muhasebe verileri olarak işlendiği sistemlerde, bu işlemlerin ve kayıtların doğruluğunun denetlenmesi işlemi, olarak tanımlanabilir.

Sürekli denetim uygulamalarında denetim konusu gerçek zamanlı muhasebede kayda alınan elektronik veri transferleri olduğu için denetim uygulamalarında da teknolojiden yararlanılmaktadır. Aboa (2014)’e göre sürekli denetim uygulamalarında kullanılacak bilgisayar destekli denetim araç ve teknikleri, amaca yönelik yazılmış programlar, yardımcı programlar, sistem yönetim programları, kullanılan program içine gömülü denetim modülleridir. Genellikle kontrol, izleme ve değerlendirme faaliyetlerinden oluşan sürekli denetiminin uygulanmasında Excel, ACL, IDEA gibi birbirinden farklı yazılımlar kullanılabilir (Gönen ve Rasgen, 2015, s.188).

Sürekli denetimin işletmeye sağladığı faydalar şunlardır (Deloitte, 2010, s.13):

- Genellikle daha önceki yaklaşımlarla aynı veya daha kısa sürede risk ve kontrol güvencesini iyileştirmek,
- İç denetim maliyetleri ve değinilmemiş kontrol yetersizlikleri ile ilgili maliyetler dahil olmak üzere maliyetleri azaltmak,
- İş riskleri için risk azaltma düzeyini arttırmak,
- Daha güçlü, daha etkili bir denetim sürecini gerçekleştirmek,
- İç denetim kapsamını en düşük maliyetle (veya sıfır maliyetle) genişletmek,
- Denetim döngüsünü kısaltmak,
- Gerçek zamanlı kontrol konularını tespit etmek.

Rezae, Sharbatoghlie ve McMickle (2002)'ye göre bu teknolojik araçlar ve tekniklerin denetimde kullanılmasıyla birlikte, denetim faaliyetleri geleneksel denetime kıyasla daha az maliyetle ve daha kısa zamanda tamamlanır; denetçi maddilik testleri ile kontrol testlerini aynı anda yapar, hatalar veya hileler hemen tespit edilebileceği için yılsonunda daha az hesap kalanı testi yapılır. Diğer bir ifadeyle, sürekli denetim uygulamaları sayesinde denetim faaliyetlerinde etkinlik sağlanır. Böylece denetimin kalitesi artacak, denetlenen bilginin güvenilirliği artacaktır.

2.2. Sürekli Denetimin Bileşenleri

KPMG (2008)'e göre sürekli denetim ve sürekli izlemenin amacı faaliyetlerde daha fazla şeffaflık sağlamak olup, sürekli denetim hata veya hileleri önlemede erken uyarı sistemi olarak görev yapabilmektedir. Diğer bir ifadeyle, hata veya hilelerin erken tespiti için, hata veya hile yapılabilecek riskli alanların veya işlemlerin tespiti ve önlenmesinde sürekli denetimin önemli bir faaliyet olduğu söylenebilir. Bu bağlamda sürekli denetimin bileşenleri de anlaşılır hale gelecektir. Tablo 1'de görüldüğü gibi, Coderre (2005)'e göre sürekli denetimin iki temel bileşeni mevcut olup bunlar sürekli kontrol değerlemesi ve sürekli risk değerlemesidir.

Tablo 1: Sürekli Denetimin Kapsamı

Sürekli Denetim						
Sürekli Kontrol Değerlemesi ← → Sürekli Risk Değerlemesi					Yaklaşım	
Kontrol Odaklı (Güvence kontrolleri çalışır)			Risk Odaklı (Riskin belirlenmesi/değerlendirilmesi)		Odak Noktası	
Finansal Kontroller			Finansal/Operasyonel Kontroller			
Gerçek Zamanlı/Detaylı İşlemlerin Test Edilmesi (Finansal veri)			Eğilim/Karşılaştırmalı Testler (Finansal/Operasyonel veri)		Analiz Teknikleri	
Kontrol Güvencesi	Finansal Doğrulama	Hile / Usulsüzlük	Kapsamı ve Amaçları	Denetim Gereklilikleri	Yıllık Denetim Planı	İlgili Denetim Faaliyetleri
Kontrol Gözetimi	Performans Gözetimi		Kaynak Planlaması	Toplam Kalite Yönetimi	Kurumsal Risk Yönetimi	İlgili Yönetim Faaliyetleri

Kaynak: Coderre, 2005:8

Sürekli kontrol değerlemesi, kontrollerle ilgili güvence sağlanması için denetçiler tarafından kullanılan faaliyetleri ifade eder (Coderre, 2005:7). Bilindiği gibi işletmenin iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde çalışıp çalışmadığının tespiti, kontrol riskinin belirlenmesi dolayısıyla denetim planı ve programının yapılması açısından önemlidir. Ayrıca iç kontrol sistemi için kontrol faaliyetlerinin belirlenmesi, gerçekleştirilmesi ve izlenmesi, iç

kontrolün etkinliği konusunda denetim komitesi ve üst yönetime güvence ve danışmanlık hizmeti verilmesi için gerçekleştirilen iç denetim için de kontrol değerlemesi önemlidir.

Sürekli risk değerlemesi, denetçilerin risk düzeylerini belirlemek ve değerlendirmek için kullandıkları faaliyetleri ifade eder (Coderre, 2005, s.7). Denetim çalışmalarına başlamadan önce denetçi tarafından risk değerlemesi yapılmakta, işletmeyle ilgili asıl risk ve kontrol riski, denetçi ile ilgili olarak bulgu riski tespit edilir. Sürekli risk değerlemesinde denetçi tarafından yapılan risk düzeyini belirleme çalışmaları işletmeyle ilgili riskleri kapsamaktadır. İşletme içindeki süreç veya sistemlerin performansları geçmiş yıl performanslarıyla veya diğer süreç veya sistemlerin performanslarıyla karşılaştırmak, risk durumlarını tespit etmek sürekli risk değerlemesi kapsamındadır.

3. KURUMSAL RİSK YÖNETİMİ

Risk, bir varlığın gelecekteki değeri konusunda mevcut olan belirsizlik (Şıklar, 2004, s.277), hedeflere ulaşılmasını etkileyen, iç veya dış kaynaklı tüm olaylar (PWC, 2007, s.3) olarak tanımlanmaktadır. Gelecekte ortaya çıkabilecek, işletme amaçlarına ulaşılmasına engel olabilecek olaylar veya belirsizliklerin öngörülmesi, bu olaylar veya belirsizliklerin bir bütün olarak değerlendirilip gerekli stratejilerin oluşturulması durumunda olumsuz sonuçlar doğurabilecek olaylar veya belirsizlikler fırsata dönüştürülebilir. Bu noktada kurumsal risk yönetimi kavramı karşımıza çıkmaktadır.

Kurumsal risk yönetimi, bir işletmenin yönetim kurulu, yönetimi veya diğer personelinden etkilenen, strateji belirlemede işletme genelinde uygulanan, varlıkları etkileyebilecek potansiyel olayları belirlemek üzere tasarlanan, kurum amaçlarına ulaşmak konusunda makul güvence sağlamak için riski yönetme sürecidir (COSO, 2004, s.2). Kurumsal risk yönetimi, organizasyonların değer yaratma, koruma ve fark etmede riski yönetmek için esas aldıkları strateji belirleme ve yürütme ile entegre edilen kültür, yetenekler ve uygulamalardır (WBCSD, 2016, s.47).

İşletme faaliyetleri ile tüm paydaşları için değer yaratmakta olup değer yaratma sürecinde iç ve dış çevre unsurları ile etkileşim halindedir. Faaliyetlerin yürütülmesinden hem içi çevre hem de dış çevre unsurlarını etkilemekte, aynı zamanda bu çevre unsurlarından etkilenmektedir. Bu nedenle işletmenin tüm paydaşlar için değer yaratma sürecinde gelecekte ortaya çıkması muhtemel risklerin tespit edilmesi, bu risklerin ölçülmesi, önemlilik seviyelerinin belirlenerek gerekli risk yönetim sistemlerinin oluşturulması gerekmektedir. Kurumsal risk yönetimi tüm işletme stratejisini, işletme faaliyetlerinin yürütülmesinde kaynakların etkin ve verimli kullanılmasına, kurumsal raporların güvenilirliğinin sağlanmasına, yasa ve düzenlemelere uygun davranılması ile işletmenin amaçlarına ulaşılmasına odaklanmaktadır. Ancak iç denetim faaliyetlerinde olduğu gibi, bu amaçlara

ulaşmak için oluşturulan kurumsal risk yönetimi ile makul bir güvence sağlanacağı da bir gerçektir.

4. SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RİSK YÖNETİMİ

Sürdürülebilirlik, işletme faaliyetleri sonucu çevre, toplum ve ekonomi üzerinde olumsuz etkileri azaltacak ve olumlu etkileri arttıracak işletme stratejilerinin oluşturulması ve uygulanması olarak tanımlanabilir (Yüksel, 2017, s.116). Çevresel, sosyal ve yönetsel konularda gelecekte ortaya çıkması muhtemel olan ve işletmenin değer yaratma sürecini etkileyebilecek olan sürdürülebilirlik riskleri mevcuttur. “Sürdürülebilirlik riski, ekonomik, ürün sorumluluğu, tedarik zinciri uygulamaları, toplum, insan hakları, işgücü uygulamaları ve uygun iş, ekosistem hizmetleri, yenilenebilir kaynak kullanımı, yenilenemez kaynak kullanımı, iklim değişikliği, atık ve atık su, ve yönetim konularında kategorize edilebilecek herhangi bir risk veya fırsattır (WBCSD, 2016, s.47).

World Economic Forum’s Global Risk Report 2018’de 2008-2018 yılları arasında olasılıkları açısından ilk 5 küresel risk ve etkileri açısından ilk 5 küresel risk açıklanmıştır. Bu açıklamalardan 2008 ve 2018 yıllarına ait olanlar Tablo 2’de verilmiştir.

Tablo 2: 2008 ve 2018 Yıllarına Ait Riskler

Olasılıkları Açısından İlk 5 Küresel Risk		
	2008	2018
1.	Varlık fiyat düşüşü	Aşırı hava olayları
2.	Orta Doğu'da istikrarsızlık	Doğal felaketler
3.	Başarısızlık ve Başarısız Ülkeler	Siber saldırılar
4.	Petrol ve gaz fiyatlarındaki artış	Veri dolandırıcılığı veya hırsızlık
5.	Kronik hastalıklar, gelişen dünya	İklim değişikliğini azaltma ve adaptasyonda başarısızlık

Etkileri Açısından İlk 5 Küresel Risk		
	2008	2018
1.	Varlık fiyat düşüşü	Kitle imha silahları
2.	Küreselleşmeden uzaklaşma (gelişmiş)	Aşırı hava olayları
3.	Çin ekonomisinde yavaşlama (<6%)	Doğal felaketler
4.	Petrol ve gaz fiyatındaki artış	İklim değişikliğini azaltma ve adaptasyonda başarısızlık
5.	Salgınlar	Su krizleri

Ekonomik
Çevresel
Jeopolitik
Sosyal
Teknolojik

Kaynak: World Economic Forum, 2018

Tablo 2’de görüldüğü gibi, 2008 yılında olasılıkları açısından ilk beş küresel risk olarak açıklanan risklerden iki tanesi ekonomik (varlık fiyat

düşüşü, petrol ve gaz fiyatlarındaki artış), iki tanesi jeopolitik (Orta Doğu’da istikrarsızlık, başarısızlık ve başarısız ülkeler), bir tanesi de sosyal (kronik hastalıklar) kaynaklı riskler; etkileri açısından ilk beş küresel risk olarak açıklanan risklerden üç tanesi (varlık fiyat düşüşü, Çin Ekonomisinde yavaşlama, petrol ve gaz fiyatındaki artış), bir tanesi jeopolitik (küreselleşmeden uzaklaşma), bir tanesi de sosyal (salgınlar) kaynaklı risklerdir. 2018 yılında ise olasılıkları açısından ilk beş küresel risk olarak açıklanan risklerden üç tanesi çevresel (aşırı hava olayları, doğal felaketler, iklim değişikliğini azaltma ve adaptasyonda başarısızlık) ve iki tanesi teknolojik (siber saldırılar, veri dolandırıcılığı ve hırsızlık) kaynaklı riskler, etkileri açısından ilk beş küresel risk olarak sayılan risklerden üç tanesi çevresel (aşırı hava olayları, doğal felaketler, iklim değişikliğini azaltma ve adaptasyonda başarısızlık), bir tanesi jeopolitik (kitle imha silahları) ve bir tanesi de sosyal (su krizleri) kaynaklı risklerdir. 2018 yılı için tespit edilen çevresel risklerdeki artış sürdürülebilirliğe ve sürdürülebilirliğe ilişkin risklere önem verilmesi gerektiğini kanıtlar niteliktedir.

İşletmelerin sürdürülebilirlik konularındaki yaklaşım ve uygulamaları, sürdürülebilirlik risk yönetimi, yatırımcıların kararlarını etkilemektedir. EY (2017)’ye göre, kurumsal yönetim, çevre ve insan hakları riski yatırımcıların yatırım kararlarını değiştirme olasılıklarını arttırmaktadır. Global risk alanlarının 2018 yılında çoğunlukla çevresel, ayrıca sosyal, jeopolitik ve teknolojik kaynaklı olması; çevresel, sosyal ve yönetsel risklerin yatırımcıların yatırım kararlarını etkilemesi dikkate alındığında, sürdürülebilirlik konularıyla ilgili risklerin kurumsal risk yönetimi kapsamında yönetilmesi işletmeler için gerekliliktir. Diğer bir ifadeyle, işletmeler faaliyetlerini etkileyebilecek tüm risk faktörlerini bir bütün olarak düşünmeli, sürdürülebilirlik risk yönetimi anlayışına hakim olmalıdırlar. Nitekim “sürdürülebilirlik risk yönetimi, işletme yönetiminde ekolojik, sosyo-ekonomik, ve kurumsal risk faktörlerinin bütünsel ve sistematik olarak entegrasyonunu gerektirir” (Yılmaz ve Flouris, 2010, s.162).

Sürdürülebilirliğe ilişkin risklerin kurumsal risk yönetimi kapsamında belirlenmesi, önlem alınması veya önlenmeye çalışılması işletmelere birtakım faydalar sağlayacaktır. Bunlar (COSO ve WBCSD, 2018):

- İşletme esnekliği artar.
- Riskleri ifade etmek için ortak dil oluşmasını sağlar.
- Kaynak dağıtımını geliştirir.
- Fırsatların tespitini artırır.
- Çevresel, sosyal ve yönetsel riskleri dikkate alarak ölçek etkinliği sağlar.
- Açıklamalarda daha fazla şeffaflık sağlar.

Çevresel, sosyal ve yönetimle ilgili olarak sınıflandırılabilir olan, gelecekte ortaya çıkması muhtemel olaylar iyi yönetildiği zaman işletmeler açısından faydalar sağlanacağı açıktır. Bununla birlikte bu olayların iyi yönetilmesi sadece işletmeler için değil, hem bugün hem de gelecek

kuşakların ihtiyaçlarını karşılayabilmesine imkan sağlayacak, diğer bir ifadeyle sürdürülebilir kalkınma açısından tüm taraflara fayda sağlayacaktır.

5. ENTEGRE RAPORLAMA

Sürdürülebilirlik kapsamında ele alınan çevresel, sosyal ve yönetsel konulara ilişkin risklerin yönetilmesi kadar bu risklerin nasıl yönetildiğinin, etkilerinin neler olduğunun raporlanması da önemli bir konudur. Çünkü günümüzde işletmenin iç ve dış çevresindeki paydaş grupları işletme ile ilgili olarak alacakları kararlarda finansal performans yanında finansal olmayan performans da dikkate almaktadırlar. Bu bağlamda sürdürülebilirlik konularına yönelik riskler, bu risklerin yönetilmesi için işletme tarafından kullanılan yöntemler ve sonuçlar kurumsal raporlar vasıtasıyla açıklanmalıdır.

Son yıllarda, finansal performans ile finansal olmayan performansın ayrı raporlarda sunulmasının işletmenin bütüncül performansını ortaya koymada yetersiz olacağı görüşü hakim olmaya başlamıştır. Bunun üzerine kurumsal raporlamada entegre raporlama anlayışı ortaya çıkmıştır.

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, 2013, s.33). Entegre raporlama, bir kuruluşun kısa, orta ve uzun vadede değer yaratma süreci ve kuruluş tarafından yaratılan değer entegre rapor ile bilgi kullanıcılarına aktarılması sürecidir.

Entegre raporlamanın hazırlanması ve sunulmasında işletmelere yol gösterici nitelikte olan kılavuz Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi (Çerçeve)'dir. Çerçeve, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants-IFAC) ve Küresel Raporlama Girişimi (Global Reporting Initiative-GRI)'nin çalışmaları sonucunda 2010 yılında kurulan Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (International Integrated Reporting Council-IIRC) tarafından Aralık 2013'te yayınlanmıştır. Çerçeve, Kılavuz İlkeler ve İçerik Öğeleri olmak üzere iki bölüme ayrılmıştır. Kılavuz İlkeler, entegre raporun hazırlanması ve raporun içeriği hakkında işletmelere yol gösterici ilkelerdir. İçerik Öğeleri ise bir entegre raporda bulunması önerilen öğeleri açıklamaktadır.

Çerçeve'de açıklanan içerik öğelerinden birisi risk ve fırsatlardır. Risk ve fırsatlara ilişkin açıklamalar Çerçeve'de ilke 4.23 ile ilke 4.26 arasında açıklanmıştır. Buna göre, bir işletme kısa, orta ve uzun vadede finansal sermaye, üretilmiş sermaye, fikri sermaye, insan sermayesi, sosyal ve ilişkisel sermaye, doğal sermaye üzerindeki risk ve fırsatlar ile işletmeye özgü temel risk ve fırsatları, bu risk ve fırsatların kaynağını, gerçekleşme ihtimallerini, risklerin gerçekleşmesi durumunda etkisinin büyüklüğünü, riskleri azaltmak veya yönetmek için alınan önlemleri önemlilik derecelerine göre entegre

rapor ile bilgi kullanıcılarına sunulmalıdır. Bu açıklamaya göre, işletme finansal sermaye, üretilmiş sermaye, fikri sermaye, insan sermayesi, sosyal ve ilişkisel sermaye, doğal sermaye üzerindeki etkilerini ve riskleri, bu risklerin yönetimini entegre rapor ile açıklamalıdır. Diğer bir ifadeyle finansal riskler ile sürdürülebilirlik risklerine ilişkin risk yönetim süreçleri entegre rapor aracılığı ile bilgi kullanıcılarına aktarılmalıdır.

COSO ve WBCSD (2018)'e göre de son zamanlarda işletmeler, Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi tarafından yayınlanan Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi'ne uygun olarak çevresel, sosyal ve yönetim konularını kurumsal risk yönetim süreçlerine entegre etmeye başlamıştır. COSO ve WBCSD (2018) tarafından işletmelerin kurumsal risk yönetim sistemlerine sürdürülebilirlik konularının entegre edilmesi için hazırladıkları, Şubat 2018'de yayınlanan ve 2018 yılı içerisinde görüş ve öneriler için kamuya sunulan "Enterprise Risk Management: Applying Enterprise Risk Management to Environmental, Social and Governance-Related Risk" başlıklı taslak kılavuzda,

- Entegre raporlama ve Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi'ne atıfta bulunmuşlar,
- 1. Etkili Risk Yönetimi İçin Yönetimi Oluşturmak, 2. İş Kapsamı ve Stratejisini Anlamak, 7. Çevresel, Sosyal ve Yönetimle İlgili Riskleri Raporlamak ve Bildirim Yapmak bölümlerinde entegre raporlama ve Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi'nin işletmelere yardımcı olabileceğini ifade etmişlerdir.

6. ENTEGRE RAPORLAMANIN SÜREKLİ DENETİMİ

Sürekli denetimin iki temel bileşeni sürekli kontrol değerlemesi ve sürekli risk değerlemesidir. Sürekli kontrol değerlemesi kapsamında kritik kontrol noktaları veya konuları, kontrol kuralları çerçevesinde seçilen teknolojik değerlendirme araçları ile test edilerek kritik kontrol noktaları veya konularındaki hata veya hileler tespit edilmeye çalışılır. Sürekli risk değerlendirme kapsamında ise, denetimi yapılan alanla ilgili risk kategorileri önemlilik seviyesine göre tespit edilerek, temel risk göstergeleri veya temel performans göstergeleri doğrultusunda analitik testlerden geçirilmektedir. Sürekli kontrol değerlemesinde iç kontrol kapsamında finansal veya finansal olmayan kontrol noktaları denetime tabi tutulabilir. Sürekli risk değerlendirme kapsamında ise finansal riskler yanında sürdürülebilirlik riskleri de dikkate alınmalıdır.

Entegre raporlama, değer yaratma amacıyla entegre düşünce temelinde gerçekleştirilen işletme faaliyetleri sonucunda yaratılan değer entegre rapor ile bilgi kullanıcılarına aktarılma sürecidir. Bu süreçte her bir birim tarafından gerçekleştirilen her bir işlem, bu birimler ve işlemler arasındaki ilişkilerin sürekli denetimi ile değer yaratma hedefine ulaşılacaktır. "Entegre düşünce, bir kuruluşun çeşitli işletme ve

fonksiyonel birimleri arasındaki ilişkileri ve kullandığı ya da etkilediği sermaye ögelerini aktif şekilde hesaba katmasıdır” (IIRC, 2013, s.33). Değer yaratma ise “kuruluşun faaliyet ve çıktılarının sermaye ögelerini arttırması, azaltması ya da dönüştürülmesiyle sonuçlanan süreç (IIRC, 2013, s.33)” olarak tanımlanmıştır. Entegre düşünce işletmenin bir bütün olarak değerlendirilmesi, faaliyetlerin yürütülmesinde birimler veya fonksiyonlar arasındaki ilişkilerin birlikte dikkate alınmasını gerektirir. Bir işletme birimi tarafından yapılan işlemin diğer bir birimi etkilediği unutulmamalıdır. Bu anlamda entegre düşünce bir işletmede etkin çalışan bir iç kontrol sisteminin varlığını gerektirmektedir. Diğer taraftan değer yaratma ile kastedilen, finansal ve finansal olmayan sermaye unsurlarında meydana gelen artış, azalış veya dönüşümdür. Finansal veya finansal olmayan sermaye unsurlarına yönelik risklerin dikkate alınması, önemlilik belirleme süreci sonunda gerekli risk yönetim uygulamalarının gerçekleştirilmesi değer yaratma amacına ulaşılmasını sağlayacaktır. Entegre raporlamada önemli iki kavram olan entegre düşünce ve değer yaratma kavramları dikkate alındığında, entegre raporlamanın sürekli kontrol değerlemesi ve sürekli risk değerlemesi faaliyetlerine tabi olması, diğer bir ifadeyle sürekli denetimden geçmesinin işletmenin stratejik amaçlarına ulaşmasında önemli bir yere sahip olduğu söylenebilir.

Entegre raporlamada tüm paydaşların katılımı sağlanmalı, paydaşlardan alınan bilgiler doğrultusunda tespit edilen risk ve fırsatların dikkate alınarak oluşturulan strateji ile entegre düşünce temelinde işletme faaliyetleri gerçekleştirilmeli, yaratılan değer entegre rapor ile bilgi kullanıcılarına aktarılmalıdır. Bu süreçte yapılan işlemler, sermaye unsurlarında meydana gelen değişimler kurumsal kaynak planlaması çerçevesinde kullanılan yazılım programları ile kayıtlara alınacaktır. Diğer bir ifadeyle, işletme faaliyetlerinin yürütülmesi sırasında sermaye unsurlarında meydana gelen her türlü değişim işlemin yapıldığı anda muhasebe paket programları, yazılım programları gibi bilgi teknoloji araçları vasıtasıyla kayıtlara alınacaktır. Bu durumda entegre raporlama sürecinde sürekli denetimin uygulanabileceğini söylemek mümkündür.

Süreç sonunda hazırlanan entegre raporun XBRL ile hazırlanması mümkündür. Entegre raporlama çerçevesinin hazırlanması sürecinde IIRC tarafından Nisan 2013’te yayınlanan “Consultation Draft of the International <IR> Framework” başlıklı taslak çerçeveye XBRL International tarafından verilen cevaba göre, XBRL ile hazırlanan entegre raporun (<https://www.iasplus.com/en/news/2013/07/xbrl-iirc>):

- Taslak çerçevede açıklanan kılavuz ilkelerden olan bilgiler arası bağlantıyı sağlamaya yardımcı olabileceği,
- Entegre raporda yer alan bilginin kolay ulaşılabilir, tekrar kullanılabilir hale getireceği,
- Entegre raporlama için XBRL Taksonomisi oluşturulması gerektiği,

- konularına değinilmiştir. Bu durumda, XBRL ile hazırlanması durumunda entegre raporlama süreci sonunda hazırlanan entegre raporun sürekli denetiminin yapılabileceği söylenebilir.

7. SONUÇ

Bilgi teknolojilerinde yaşanan gelişmeler, hayatımızın her alanında olduğu gibi işletme faaliyetlerinde de etkisini göstermiştir. İç kontrolün etkinliğinin sağlanması, elektronik veri değişimi, muhasebe kayıtlarının gerçek zamanlı olarak yapılabilmesi, muhasebe sürecinin çıktısı niteliğinde olan finansal tabloların XBRL ile hazırlanması bu etkilere örnek olarak verilebilir. Muhasebe sürecinde yaşanan tüm bu gelişmeler denetim faaliyetlerinde de değişim yaşanmasına yol açmış, sürekli denetim anlayışı ortaya çıkmıştır. Sürekli denetim, işletme faaliyetlerinin yürütülmesinde ve işlemlerin gerçek zamanlı kayıtlara alınmasında ortaya çıkabilecek kontrol eksikliklerinin ve risk alanlarının tespit edilmesi için teknolojik araç-gereçler kullanılarak, gerçek zamanlı muhasebenin etkinliğine ilişkin bir güvence vermek amacıyla denetim işlemlerinin gerçekleştirilmesi süreci, olarak tanımlanabilir. Sürekli denetimin iki temel bileşeni sürekli kontrol değerlemesi ve sürekli risk değerlemesidir. Bu kapsamda sürekli denetim ile iç kontrol faaliyetlerinin etkinliğinin değerlendirilmesi ve kontrol eksikliklerinin, hata veya hilelerin ortaya çıkarılması, işletme faaliyetlerini etkileyebilecek risklerin tespiti ve yönetilmesine ilişkin işlemler denetlenmektedir.

İç kontrol etkinliğinin sağlanması ve risk yönetim sistemlerinin oluşturulması işletmenin değer yaratma kabiliyetini olumlu etkileyecektir. Bununla birlikte kurumsal risk yönetim sürecinde sadece finansal risklerin değil sürdürülebilirlik risklerinin de dikkate alınması ve yönetilmesi gerekmektedir. World Economic Forum (2018)'de açıklanan bilgiye göre, 2018 yılında olasılıkları açısından ilk beş küresel riskten üçü çevresel kaynaklı, etkileri açısından ilk beş küresel riskten üçü çevresel kaynaklı, biri sosyal kaynaklı risklerdir. Özellikle son yıllarda sürdürülebilirlik konularında yaşanan olumsuzluklar ve bu olumsuzlukların işletmelere yansımaları sürdürülebilirlik risklerinin de finansal riskler kadar dikkate alınması gerektiğini göstermiştir.

İşletme faaliyetlerinin yürütülmesi, iç kontrol sisteminin etkinliğinin sağlanması, finansal ve sürdürülebilirlik risklerinin kurumsal risk yönetimi çerçevesinde yönetilmesi, tüm bu sürecin kurumsal raporlar vasıtasıyla bilgi kullanıcılarına aktarılması da gerekmektedir. Finansal ve finansal olmayan sermaye unsurlarına yönelik değer yaratma sürecinin, risk ve fırsatların yönetilmesi ve raporlanmasını sağlayan kurumsal raporlama yaklaşımı entegre raporlama olarak anılmaktadır. Entegre raporlama, değer yaratma amacı ile entegre düşünce temelinde gerçekleştirilen işletme faaliyetleri sonucunda finansal ve finansal olmayan sermaye unsurları üzerinde yaratılan

değerin entegre rapor ile bilgi kullanıcılarına aktarılması sürecidir. Bu süreçte değer yaratma temel amaçtır. Finansal ve finansal olmayan tüm sermaye unsurları üzerinde değer yaratma amacıyla entegre düşünce temelinde strateji oluşturulur, kaynak tahsisi gerçekleştirilir ve işletme faaliyetleri yürütülür. Süreç sonunda yaratılan değer entegre rapor ile bilgi kullanıcılarına aktarılır. Finansal ve finansal olmayan sermaye unsurları üzerinde değer yaratmak ve stratejik amaçlara ulaşabilmek için tüm bu süreçte iç kontrolün etkinliğinin sağlanması, süreci etkileyebilecek finansal ve finansal olmayan risklerin yönetimi için sürdürülebilir kurumsal risk yönetim sisteminin kurulması şarttır. IIRC tarafından Temmuz 2015'te yayınlanan "Assurance on <IR> Overview of Feedback and Call to Action" başlıklı raporda entegre rapordan ziyade entegre raporlama süreci için güvence geliştirilmesi gerektiği ifade edilmiştir. entegre raporlama bir süreç olup, bu süreçte temel amaç tüm işletme faaliyetleri ve birimlerinde entegre düşünce ile çalışılıp, tüm sermaye unsurları açısından değer yaratmaktır. Değer yaratmak için işletme birimleri ve fonksiyonlarında entegre düşünce sayesinde değer yaratmaya odaklanmak gerekmektedir. Bu amaca ulaşabilmek için yapılan işlemlerin anında kayıt altına alınabileceği ve denetlenebileceği bir sistemin gerekliliği de kaçınılmazdır. Sürekli denetim ile entegre raporlamanın güvencesi sağlanarak temel amaç olan tüm sermaye unsurları açısından değer yaratma amacına ulaşılabilir.

Sürekli denetim, kurumsal kaynak planlaması yazılımları, entegre muhasebe yazılımları ile gerçekleşen tüm işletme işlevlerinin gerçek zamanlı kayıtlarla muhasebe verileri olarak işlendiği sistemlerde, bu işlemlerin ve kayıtların doğruluğunun denetlenmesi işlemi, olarak tanımlanabilir.

Entegre raporlama sürecinde yapılan işlemler bilgi teknolojileri sayesinde işlemin yapıldığı anda kayıtlara alınabilecek, bu da sürekli kontrol değerlemesi ve sürekli risk değerlemesi işlemlerini kolaylaştıracak, bununla birlikte entegre raporun XBRL ile hazırlanması durumunda sürekli denetime imkan sağlanacaktır. Entegre raporlama ve entegre raporun sürekli denetiminin yapılabilmesi için,

- Tüm işletme faaliyetleri ve süreçlerinde bilgi teknolojilerinin kullanılması,
- Finansal ve finansal olmayan sermaye unsurları için eş zamanlı kayıt yapılmasını sağlayacak yazılımların geliştirilmesi ve kullanılmasının sağlanması,
- Entegre raporun XBRL ile hazırlanması için gerekli altyapının oluşturulması,
- Entegre raporun XBRL ile hazırlanması konusunda işletmelerin teşvik edilmesi, önerilebilir.

KAYNAKÇA

- Aboa, Y.P.J.D. (2014). *Continuous Auditing: Technology Involved*. Undergraduate Honors Theses. Paper 209.
- Coderre, D. (2005). *Global Technology Audit Guide Continuous Auditing: Implications for Assurance, Monitoring, and Risk Assessment*. Çevirimiçi
https://chapters.theiia.org/montreal/ChapterDocuments/GTAG%203%20-%20Continuous%20Auditing%20Implications%20for%20Assurance_%20Monitoring_%20and%20Risk%20Assessment.pdf
(20.02.2018)
- COSO- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2004). *Enterprise Risk Management - Integrated Framework*.
- COSO- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. WBCSD-World Business Council for Sustainable Development. (2018). *Enterprise Risk Management Applying Enterprise Risk Management to Environmental, Social and Governance-Related Risks*. Çevirimiçi
<http://www.wbcd.org/Projects/Non-financial-Measurement-and-Valuation/Resources/Applying-enterprise-risk-management>
(21.02.2018)
- Deloitte. (2010). *Continuous Monitoring and Continuous Auditing-From Idea to Implementation*. Çevirimiçi
<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/us/Documents/audit/us-aers-continuous-monitoring-and-continuous-auditing-whitepaper-102910.pdf> (20.02.2018)
- EY-Ernst&Young. (2017). *Is Your Nonfinancial Performance Revealing the True Value of Your Business to Investors?*. Çevirimiçi
[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY_-_Nonfinancial_performance_may_influence_investors/\\$FILE/ey-nonfinancial-performance-may-influence-investors.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY_-_Nonfinancial_performance_may_influence_investors/$FILE/ey-nonfinancial-performance-may-influence-investors.pdf)
(21.02.2018)
- Gönen, S. Rasgen, M. (2015). *Sürekli Denetim Sisteminin Bir Yazılım Programında Uygulanabilirliğine İlişkin Örnek Olay Çalışması*. Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi Yıl:2015, 7(1), 181-191
<https://www.iasplus.com/en/news/2013/07/xbri-iirc> (25.02.2018)
- IIRC. (2015). *Assurance on <IR> Overview of Feedback and Call to Action*. Çevirimiçi
<https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2015/07/IIRC-Assurance-Overview-July-2015.pdf>
(25.02.2018)
- IIRC-International Integrated Reporting Council. (2013a). *International Integrated Reporting Framework*. Çevirimiçi

- <http://integratedreporting.org/resource/international-ir-framework/>
(25.02.2018)
- KPMG. (2008). *Continuous Auditing and Continuous Monitoring: Transforming Internal Audit and Management Monitoring to Create Value*. Çevirimiçi
<https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/kz/pdf/cacm-brochure.pdf> (20.02.2018)
- PWC-PriceWaterHouseCoopers. (2007). *Kurumsal Risk Yönetimi Temel Kavramlar ve Uygulamalar*. Çevirimiçi
<https://www.vergiportali.com/doc/fuar2007/kurumsalriskyonetimi.pdf> (20.02.2018)
- Rezae, Z. Sharbatoghlie, A. Elam, R. ve McMickle, P.L. (2002). *Continuous Auditing: Building Automated Auditing Capability*. A Journal of Practice & Theory, Vol.21, No.1, Mach 2002
- Rezaee, Z. Elam, R. ve Sharbatoghlie, A. (2001). *Continuous Auditing: the Audit of the Future*. Managerial Auditing Journal, 16/3, 150-158
- Searcy, D.L. ve Woodroof, B. (2003). *Continuous Auditing: Leveraging Technology*. The CPA Journal, May 2003
- Şıklar, İ. (2004). *Finansal Ekonomi*. T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını Yayın No:1588
- WBCSD-World Business Council for Sustainable Development. (2016). *Sustainability and Enterprise Risk Management: The First Step Towards Integration*. Çevirimiçi
<https://www.wbcsd.org/contentwbc/download/2548/31131>
(21.02.2018)
- World Economic Forum. (2018). *The Global Risks Report 2018 13th Edition*. Çevirimiçi
http://www3.weforum.org/docs/WEF_GRR18_Report.pdf
(21.02.2018)
- Yılmaz, A.K. ve Flouris, T. (2010). *Managing Corporate Sustainability: Risk Management Process Based Perspective*. African Journal of Business Management Vol.4 (2), pp. 162-171, February, 2010
- Yüksel, F. (2017). *Entegre Raporlama: Finansal ve Finansal Olmayan Bilgilerin Entegrasyonu*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım