

ENTEGRE RAPORLAMA VE YEREL YÖNETİMLERDE UYGULANABİLİRLİĞİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA*

Prof. Dr. Beyhan MARŞAP**

Doç. Dr. Bilge Leyli DEMİREL***

Dr. Öğr. Üyesi. Ayşenur ALTINAY****

Araştırma Makalesi / *Research Article*

Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi
Özel Sayı 2020; 22, ös47- ös64

ös
47

ÖZ

Bu çalışmanın amacı, entegre raporlamanın yerel yönetimlerde uygulanabilirliğinin ve sağlayacağı katkının ortaya konulmasıdır. Amaca yönelik olarak oluşturulan araştırma sorularından ilki, toplumda işletmenin ilişkide olduğu, işletmenin faaliyetlerinden etkilenen ve faaliyetleriyle işletmeyi etkileyen tüm toplumsal taraflar olarak tanımlanan paydaşların niçin belediyeler açısından önemli olduğunun ortaya konulması, ikincisi ise, entegre raporlamanın yerel yönetimler için neden önemli olduğunun cevaplanmasıdır.

Anahtar Kelimeler: Entegre raporlama, paydaş yaklaşımı, yerel yönetimler, sürdürülebilirlik

JEL Sınıflandırması: M41

A RESEARCH ON INTEGRATED REPORTING AND APPLICABILITY IN LOCAL GOVERNMENTS

ABSTRACT

The aim of this study is to demonstrate the applicability and contribution of integrated reporting in local governments. The first purpose of the research questions is to determine why the stakeholders in the society, who are affected by the activities of the enterprise and defined as all social parties that affect the activities of

* Makale gönderim tarihi: 13/11/2019; kabul tarihi: 17/01/2020.

Bu çalışma, 5-8 Ekim 2019 tarihlerinde MÖDAV tarafından Kuşadası'nda düzenlenen 16. Uluslararası Muhasebe Konferansı'nda sunulan bildirinin, yeniden düzenlenerek genişletilmiş halidir.

** Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Uluslararası Ticaret Bölümü, beyhan.marsap@hbv.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0003-2139-7169>

*** Yalova Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Uluslararası Ticaret ve Finansman Bölümü, bilgeleyli@yalova.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0002-8807-4631>

**** Uşak Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, aysenur.altinay@usak.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0001-6963-2346>

Atf: Marşap, B., Demirel Leyli, B. ve Altınay, A. (2020). Entegre raporlama ve yerel yönetimlerde uygulanabilirliği üzerine bir araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 22 (Özel Sayı), ös47 - ös64. <http://dx.doi.org/10.31460/mbdd.646468>

the enterprise, are important for the municipalities, and secondly, why integrated reporting is important for local governments.

Keywords: Integrated reporting, stakeholder approach, local governments, sustainability

JEL Classification: M41

1. GİRİŞ

Son iki yıl içinde, uluslararası toplum son derece iddialı üç gündem maddesini hedefine yerleştirmiştir. Bunlar, Sürdürülebilir Kalkınma Hedefleri (SKH'lar), İklim Değişikliği Paris Sözleşmesi ve Yeni Kentsel Gündemdir. Bu gündem maddeleriyle amaçlanan ise uzun vadeli refahı, huzuru ve sürdürülebilirliği garantilemektir. Ancak bu gündem maddelerinin potansiyellerini yakalamaları ve hedeflenen değişimin sağlayabilmesi için yerel kademede güçlü bir aidiyet duygusunun muhakkak sağlanması gerekmektedir. Tüm dünyadaki yerel ve bölgesel yönetimler aidiyet duygusunun sağlanmasında önemli roller taşımaktadırlar. Gündemlerin entegrasyonu ve uygulamaların geliştirilebilmesi sorumluluğu yerel, bölgesel, ulusal ve uluslararası uyumun sağlanması bu görevlerin başında gelmektedir. Yerel ve Bölgesel Yönetimler Forumu'nun ilk çerçevesi olan High-Level Political Forum (HLPF) 2016, bu yaklaşım için kilit bir öneme sahiptir. Yerel ve bölgesel küresel hedeflerin uygulanmasını hızlandırmak haklara dayalı bir yaklaşımı gerektirmekte 'Şehir Hakkı' ilkelerini temel alan stratejiler desteklenmektedir. Bu yaklaşımlar, şehirlerimizi birlikte oluşturmak için yeni bir çerçeve oluşturulmasını, farklı paydaşlarla yeni ilişkilerin kurulmasını gerektirmektedir.

Bu çalışmanın amacı, toplumda işletmenin ilişkide olduğu, işletmenin faaliyetlerinden etkilenen ve faaliyetleriyle işletmeyi etkileyen tüm toplumsal taraflar olarak tanımlanan paydaşlara yönelik olarak finansal ve finansal olmayan bilgilerin paylaşılmasının öneminin ortaya konulmasında çağdaş bir yaklaşım olan entegre raporlamanın gerekliliğinin ortaya konulmasıdır. Bu amaca yönelik olarak yerel yönetimlerde entegre raporlamanın uygulanabilirliği ele alınacaktır. Entegre raporlama yaklaşımı tüm paydaşlara ulaşmayı sağlayabilecek en etkin yaklaşımlardan biridir. Finansal ve finansal olmayan bilgilerin yer aldığı, raporlamaya sistematik bir yaklaşım, geleceğe dönük bütünsel bir bakış açısı getirmeyi hedeflemektedir. Bu amaçla çalışmanın kavramsal çerçeve başlığı altında belediye kavramı çerçevesinde belediyeler için paydaş kavramı ve entegre raporlama kavramına yer verilecektir.

Çalışma kapsamında derinlemesine literatür çalışması yapılmış Türkçe literatürde entegre raporlamayı ele alan çalışmalara rastlanmakla birlikte yerel yönetimlerde veya kamu sektöründe uygulanabilirliğine ilişkin bir çalışmaya rastlanmamıştır. Yabancı literatür incelendiğinde de sınırlı sayıda çalışmaya ulaşılabilmektedir. Bu açıdan çalışmanın literatüre katkı sağlayacağı, konu ile ilgilenen araştırmacılara ve uygulayıcılara gelecek çalışmalarda kaynak imkanı sunacağı düşünülmektedir.

Çalışmada, sosyal bilimlerde nitel araştırma yöntemlerinden içerik analizi yöntemi kullanılarak elde edilen bulgular ışığında entegre raporlamanın belediyeler için uygulanabilir olduğu, orta ve uzun vadede uygulamanın şeffaflığı, verimliliği ve etkinliği artırıcı sonucuna ulaşılmıştır. Sürdürülebilirlik faaliyetleri, kurumsal sosyal sorumluluk anlayışı çerçevesinde durum değerlendirildiğinde çalışmanın literatüre önemli bir katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

Çalışmanın ilgili literatür taraması başlığı altında entegre raporlama ve kamu sektörü şeklinde daraltılarak yapılmış tarama sonucunda elde edilen çalışmalara yer verilecektir. Metodoloji başlığı

altında çalışma ve metodolojinin uygunluğuna dair açıklamalarda bulunularak tartışma kısmında bulgular değerlendirilecektir. Çalışma örnek olay üzerinden araştırma yapmaktadır. Çalışmanın incelediği örnek olay, Türkiye’de ve dünyada tek olma özelliği taşıyan Kadıköy Belediyesi Entegre Raporu’dur.

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Türkiye Belediyeler Birliği 2014 verilerine göre, Türkiye’de 30 Büyükşehir Belediyesi, 51 İl Belediyesi, 519 Büyükşehir İlçe Belediyesi ve 402 İlçe Belediyesi bulunmaktadır. Belediyelerin yetki ve sorumlulukları ilgili kanunun üçüncü bölümünde kapsamlı olarak tanımlanmakla birlikte “mahalli müşterek nitelikteki ihtiyaçların karşılanması” kanunun gerekçesinde yer almakla birlikte düzenlemenin ruhunu da yansıtmaktadır. Dolayısıyla, belediye mevzuatında üzerine vurgu yapılan mahalli müşterek ifadesinin üzerinde kapsamlı düşünmek, sürdürülebilir kalkınma hedefleri, yeni kentsel gündem, iklim değişikliği ve çağdaş yaklaşımlar perspektifinde yeniden değerlendirmek gerekmektedir.

5393 sayılı Belediye Kanunu m. 3/a’da yer alan tanımına göre, “Belediye: Belde sakinlerinin mahalli müşterek nitelikteki ihtiyaçlarını karşılamak üzere kurulan ve karar organı seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan, idari ve mali özerkliğe sahip kamu tüzel kişisini ifade eder.” (Resmi Gazete 2005) şeklindedir. Tanımda geçen “müşterek nitelikteki ihtiyaçları karşılamak” ifadesi, belediye tarafından yürütülen faaliyetlerin çok sayıda paydaşı ilgilendirdiğini teyit eder niteliktedir.

Tarihsel gelişim ve anayasal düzene göre, Türkiye’de üç tür yerel yönetim örgütlenmesi bulunmaktadır. Bunlar, belediyeler, il özel idareleri ve köylerdir. Türkiye’de 1950’li yıllardan günümüze kadar geçen süreçte kentleşme artmış, kentleşmede yaşanan artışa paralel olarak yerel hizmetlerin nitelik ve niceliğinde de artış yaşanmıştır. Gelişmeler, yerel hizmetlerin sunumunda temel yönetim birimi olan belediyelerin ön plana çıkmasına neden olmuştur. Dolayısıyla, belediyelerin sorumluluk alanları da artmıştır.

Yerel yönetim kavramının literatürde aynı anlamı taşıyan çok sayıda farklı tanımının yapıldığı görülmektedir. En yaygın kabul gören tanım ise kamu yönetimi sözlüğünde yapılmıştır. Bu tanımda yerel yönetim, yerel bir halk topluluğunun ortak gereksinimlerini karşılamak amacıyla oluşturulan, karar organlarını doğrudan halkın seçtiği demokratik bir yönetim kademesi, bir kamusal örgütlenme modeli olarak tanımlanmaktadır. Bu yerel yönetim birimleri ülkelerin siyasal, kültürel ve tarihsel değerlerine göre farklılık göstermektedir. Yerel yönetimlerin, insanların doğası gereği kaçınılmaz olarak bir arada, topluluk halinde yaşamalarının bir sonucu olarak ortaya çıkan kurumlar olması yerel değerlerin dikkate alınması ve paydaşlar ile kurulacak ilişkilerin yerel yönetimlerin başarısı ve sürekliliği için taşıdığı önemi artırmaktadır.

Belediyeler, yerel ortak ihtiyaçları gidermek üzere oluşturulmuş mekanizmalardır. Genel olarak tüm dünyada halka en yakın yönetim birimleridir. Bu mekanizmaların sundukları hizmetler doğrudan insan yaşantısını etkilediği için insan hayatı üzerinde de önemli bir yeri bulunmaktadır. Bu noktada belediyeler tarafından sunulan hizmetlerin çok sayıda paydaşı bulunmaktadır. Hizmetlerin sürdürülebilirliği, finansal ve finansal olmayan tüm işlemlerin etkinliği ve verimliliği ile doğrudan ilişkilidir. Sunulan hizmetlere ilişkin şeffaflık büyük önem taşımaktadır. Mali nitelikli olaylara ilişkin hükümler kanunda yer almaktadır. Ancak çağdaş bir yaklaşım ile hükümlerin yeniden yorumlanması dünyada yaşanan gelişmelere paralel olarak gereklilik haline gelmiştir.

Belediye Kanunu Beşinci Kısım, Mali Hükümleri ele almaktadır. Beşinci Kısımın Birinci bölümünde Belediyenin Gelir ve Giderlerine ilişkin hükümler yer almaktadır. Kanunun 59. maddesi Belediyenin gelirlerini düzenlerken, m. 60, Belediyenin Giderlerini düzenlemektedir. Belediyelerin öz gelirleri ise, kanunların çizdiği sınırlar çerçevesinde, belediyelerin kontrol yetkisine sahip olduğu gelir kaynaklardır. Belediye bütçesine ilişkin düzenlemenin yer aldığı m. 61'e göre, "Belediyenin stratejik planına ve performans programına uygun olarak hazırlanan bütçe, belediyenin mali yıl ve izleyen iki yıl içindeki gelir ve gider tahminlerini gösterir, gelirlerin toplanmasına ve harcamaların yapılmasına izin verir." ifadesi yer almaktadır. Madde 61/5'e göre, "Belediye başkanı ve harcama yetkisi verilen diğer görevliler, bütçe ödeneklerinin verimli, tutumlu ve yerinde harcanmasından sorumludur." Kanun maddelerinde, gelir, gider tahmini, bütçenin tutumlu ve yerinde harcanması ifadeleri oldukça önemli detaylardır. 2003 yılında yürürlüğe giren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu m. 1'de kanunun amacı; kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve malî saydamlığı sağlamak üzere, kamu malî yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm malî işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve malî kontrolü düzenlemektir olarak yer almaktadır. Ancak kanun maddelerinin icrasında bazı sıkıntılar yaşandığı uygulamada görülmektedir.

Gelişmiş ülkelerde kamu yönetimi son yıllarda kapsamlı bir sürece dahil olmuştur. Bu süreç kamu kaynaklarının daha etkin bir şekilde tahsis edilmesini sağlamayı, yönetim, organizasyon ve bilgi sistemlerindeki değişimin kamu performansını daha iyi hale getirmek amacıyla kullanımını esas almaktadır. Bu hareket "Yeni Kamu Yönetimi" olarak anılmaktadır. Yeni kamu yönetimi anlayışı, yeni kamu yönetimi anlayışı ile değişimi daha da ön plana çıkarmaktadır. Temelde, kamu yönetimini vatandaşların ihtiyaçlarına karşı daha duyarlı, daha şeffaf ve esnek, vatandaşların siyasi hayatını daha fazla destekleyen bir hale getirme amacı taşımaktadır. Böylece, kamu sektörü örgütlerinin performanslarının ve dış çevreye ve tüm dünyaya etkilerine ilgi artmaktadır. Geleneksel muhasebe uygulamalarının ötesinde kamu sektörü kuruluşunun kendi finansal kapasitesini ne ölçüde uyumlu kullandığı yönünde bir araştırma temel konudur. Bütçeleme, harcamalar, kamusal paranın yönetimi ve yeni kamu finansal yönetimi sistemleri etkin ve sürdürülebilir ekonomik yönetim ve hizmet sunumuna dikkat çekmektedir (Katsikas, Rolli ve Orelli 2017). Aynı zamanda, geniş bir inisiyatif son on yıldır kamu sektörü için sürdürülebilir raporlamayı gönüllü olarak uygulamayı teşvik etmektedir (GRI 2005; United Nations 2008; World Bank 2008). Avrupa Komisyonu merkezi ve yerel yönetimleri sürdürülebilirlik raporlamasına ve entegre raporlamaya uyum sağlamaları noktasında desteklemektedir.

Türkiye'de "Yerel Gündem 21" uygulaması ile yerel yönetim birimlerinin ve sivil toplum örgütlerinin katılımcı demokrasi hedeflerine ulaşmadaki önemli rolleri olduğu belirtilmiş ve sürdürülebilir bir gelişme için bu aktörlerin her yerel yönetim birimlerinin demokratik ve katılımcı bir yapıya kavuşturulmaları ve sivil toplum örgütleriyle çok yönlü ve yoğun bir işbirliğine girmeleri hedeflenmektedir. Belediyelerle ilgili güncel bir uygulama olan "Kent Konseyi" kentteki tüm paydaşları bir araya getirmek yoluyla kentdaşlık bilincinin geliştirilmesini amaçlamaktadır.

8 Ekim 2006'da yayınlanan Kent Konseyi Yönetmeliği m.1'de ve Belediye Kanunu'nun ilgili maddesinde öngörülen amaçların kent konseylerinin de genel amaçları arasında olduğu söylenebilir. Bunlar;

- Kent yaşamında kent vizyonunun geliştirilmesi
- Kent yaşamında hemşerilik bilincinin artırılması

- Kentin hak ve hukukunun korunması
- Sürdürülebilir kalkınmanın sağlanması
- Çevreye duyarlılığın artırılması
- Sosyal yardımlaşma ve dayanışmanın artırılması
- Saydamlık
- Hesap sorma ve hesap verme
- Katılım
- Yönetişim
- Yerinden yönetim ilkelerinin uygulanması

Bu amaçların gerçekleştirilmesiyle kentte katılımcı bir yönetim anlayışının yaygınlaştırılması ve kentte yaşayan herkesin kent yönetiminde söz sahibi olabilmesi hedeflenmektedir. Bu yaklaşım paydaş yaklaşımıyla örtüşmektedir. Ancak yönetmelikte paydaşın kavramsal olarak ifade edilmediği görülmektedir.

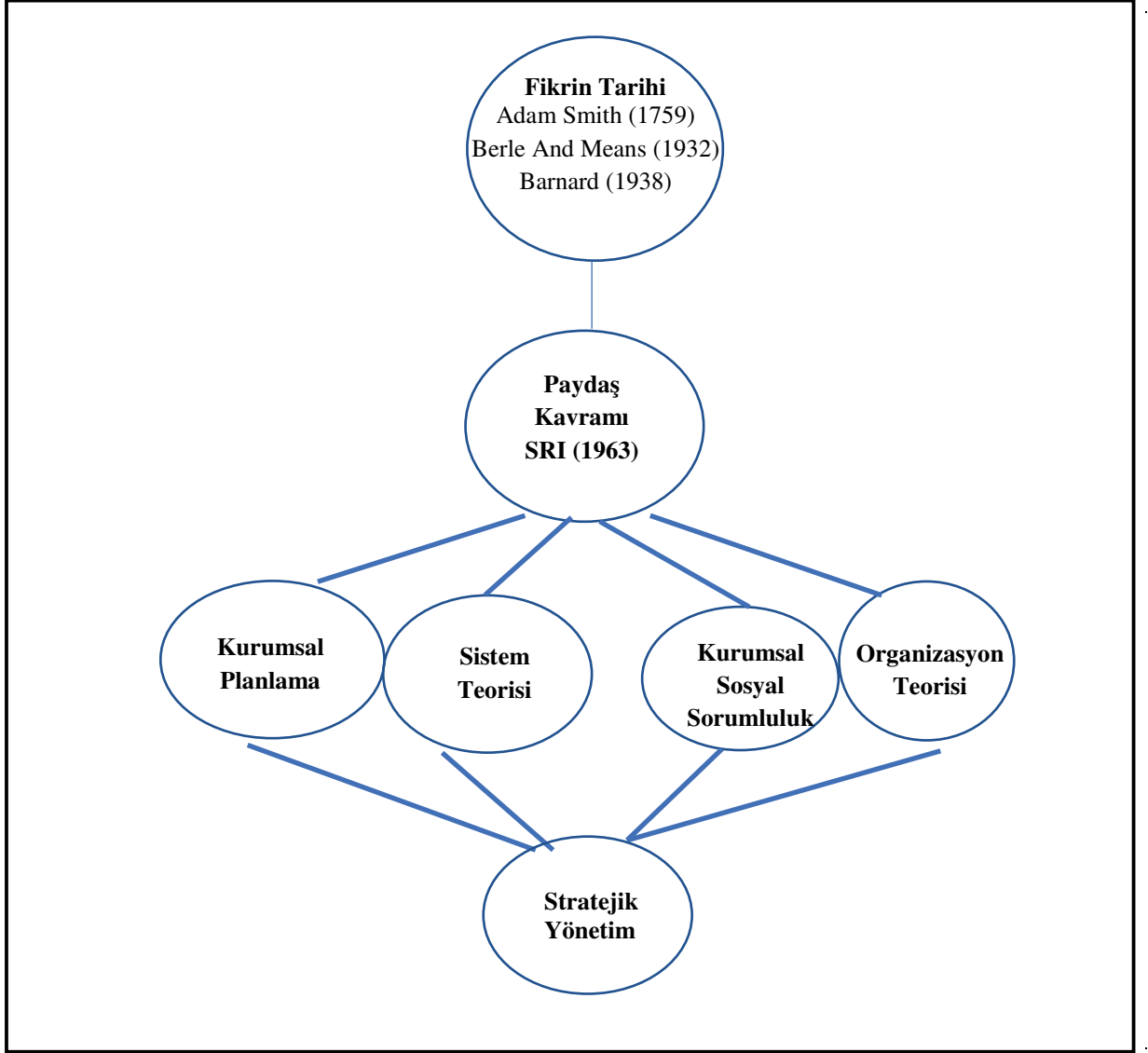
Uluslararası bir organizasyon olan Yerel ve Bölgesel Hükümet Ağları (LRGs) Global Görev Grubunun öncelik sıralaması Kent Konseyi yaklaşımı ile benzerlikler taşımaktadır. Yerel ve Bölgesel Hükümet Ağları (LRGs) Global Görev Grubunun taahhüt ettiği değerler;

- Farkındalığı artırmak, politika taahhüdü ve sorumluluk paylaşımı
- Sivil toplumla gelecek işbirliklerinin geliştirilmesi ve diğer paydaşların küresel hedeflere ulaşmalarının sağlanması
- Gönüllü Ulusal İncelemeler (VNRs) sürecinde olan yerel ve bölgesel yönetimlerin proaktif katılımlarını desteklemek
- Sürdürülebilir Kalkınmada Bölgesel Forumlara aktif katılımı sağlamak
- Sürdürülebilir Kalkınma Hedefleri ile kalkınma plan ve stratejilerinin uyumlaştırılması amacıyla özdeğerlendirmeye yönelik araçların geliştirilmesini teşvik etmek
- Gönüllü Yerel İncelemeleri, hem şehir hem de bölgesel düzeyde desteklemek ve hesap verebilirlik mekanizmalarının geliştirilmesi
- Yerelde diğer paydaşlarla işbirliğinin uluslararası işbirlikleri ve karşılıklı bilgi paylaşımı amacıyla teşvik edilmesidir.

Taahhüt edilen değerlerde paydaş ifadesine yer verildiği görülmektedir. Paydaş kavramı, yönetim literatüründe ilk olarak 1963 yılında Stanford Araştırma Enstitüsünün (SRI International Inc.) iç yazışmalarında kullanılmıştır. Kavram başlangıçta hissedar kavramından yola çıkılarak genelleştirilmekteydi. Daha sonra kavram organizasyonu destekleyen tüm taraflar olarak genişletilmiştir.

Paydaşlar, pay sahipleri, çalışanlar, müşteriler, tedarikçiler, borç verenler ve toplumu içerecek şekilde evrilmiştir (Freeman 1984)

ÖS
52



Şekil 1: Paydaş Kavramının Tarihi Gelişimi

Kaynak: Freeman 1984

Paydaş yaklaşımı, kurumsal sosyal sorumluluğun stratejik yönetimine Clarkson (1995) ve Wood&Jones (1995) tarafından adapte edilmiştir. Bu çalışmalarda, paydaş yaklaşımının, bir firmanın toplumsal girişimlerinin yapısını ve boyutlarını anlamının anahtarı olarak önerilmektedir (Yoon&Chung 2018). Paydaşlar, şirketin operasyonlarından ve karar verme süreçlerinden etkilenen ya da bu süreçleri etkileyen bir grup ya da organizasyon olabilir (Freeman 1984). Bu paydaş grupları, iç paydaşlar (örneğin çalışanlar, yöneticiler) ve dış paydaşlardır (örneğin, çevre, topluluklar, toplum) (Yoon&Chung 2018).

Araştırmacılar, paydaşların normlar belirlediğini ve değerlendirdiğini iddia etmişlerdir. Kurumsal davranışa göre, yönetim kurullarının ve yöneticilerin paydaşların talep ve beklentilerine hitap etmesi firma değerini artırabilir. Kamu kurumları açısından durum değerlendirildiğinde paydaş yaklaşımının yaygınlaştırılmasının değer yaratıcı, şeffaflığı ve hesap verilebilirliği artırıcı etki yaratacağı düşünülmektedir.

Asıl amacı, finansal sermaye sağlayan taraflara bir kuruluşun zaman içinde nasıl değer yaratacağını açıklamak olan entegre rapor, bir kuruluşun kullandığı ve etkilediği kaynaklar ve ilişkiler hakkında bilgi vermektedir. Değer yaratmayı temeline koyan, bu süreçte ortaya çıkabilecek risk ve tehditler için stratejik bir yaklaşımla çözüm önerileri sunan entegre raporlamada paydaşlar sınıflandırılmakta paylaşılabilecek bilgileri paydaş önceliğine göre önem sırasına konulmaktadır. Amaç etkin ve verimli bilgi paylaşımı olduğu için entegre raporlama kılavuz ilkelerinden önemlilik ilkesine bağlı olarak yapılacak sıralama değer yaratmaya katkı sağlayacaktır. Entegre Rapor IIRC tarafından bir kuruluşun içinde yer aldığı dış çevre bağlamında stratejisi, yönetimi, performansı ve gelecekte beklenenlerinin kısa, orta ve uzun vadede nasıl değer yarattığının kısa ve öz bir iletişimidir şeklinde tanımlanmaktadır.

ÖS
53

Entegre Raporlama fikri sermaye, finansal sermaye, insan sermayesi, ilişki sermayesi, üretilmiş sermaye ve doğal sermaye olmak üzere 6 sermaye ögesinden oluşmaktadır. Entegre rapor, kurumlara duyulan güvenin artmasına imkan sağlayan şeffaflık ve hesap verebilirlik aracıdır. Bütünsel bakış açısıyla gelecek odaklı olarak hazırlanan, kurum ve paydaşlar için yaratılan değeri ortaya koyan, stratejilerin ve hedeflerin nasıl gerçekleştirileceğini açıklayan entegre rapor, stratejilerin kurum ve paydaşlar açısından önemli olan konuları ortaya koyan rapordur. Sürdürülebilir Kalkınma için Global Hedefler ile bağlantılı bilgiler sunmaktadır. Stratejik odak ve geleceğe yönelim, bilgiler arası bağlantı, paydaşlarla ilişkiler, önemlilik, kısa ve öz olma, güvenilirlik ve eksiksizlik ile tutarlılık ve karşılaştırılabilirlikten oluşan entegre raporlama kılavuz ilkeleri, raporun içeriği hakkında bilgi verir ve bilgilerin nasıl sunulduğunu gösterir. İlkelere dayalı yaklaşımın amacı, esneklik ve düzen arasında farklı kuruluşların kendilerine özgü koşulları arasında yeterli bir karşılaştırılabilirlik seviyesi oluşturmaya yönelik denge sağlanabilmesidir. Bir entegre raporun birbirine temelden bağlı olan ve birbirlerini karşılıklı olarak dışlamayan sekiz içerik ögesi bulunmaktadır. Bunlar,

- Kurumsal genel görünüm ve dış çevre
- Kurumsal yönetim
- İş modeli
- Riskler ve fırsatlar
- Stratejik kaynak aktarımı
- Performans
- Genel görünüş
- Sunumun temelidir.

Bir entegre raporda sekiz içerik ögesi, ögelerle ilgili sorular ve bu sorulara verilen yanıtlar ile birlikte yer almaktadır.

3. İLGİLİ LİTERATÜR

Literatürde yer alan entegre raporlama ile ilgili çalışmalar incelendiğinde entegre raporlamanın ele alındığı çok sayıda çalışmaya rastlanmıştır. Bu nedenle arama kriterleri entegre raporlama ve kamu sektörü olarak daraltılarak yeniden yapılmıştır. Ancak entegre raporlamanın kamu sektöründe ve daha özelde belediyelerde uygulanabilirliğine ilişkin sınırlı sayıda çalışmaya rastlanılmıştır. Literatür araştırması sonucunda ulaşılan çalışmalara ilişkin bilgiler aşağıda verilmektedir.

Nistor vd. (2019), “Approaching Public Sector Transparency Through An Integrated Reporting Benchmark” başlıklı çalışmada amaç, yeni raporlama eğiliminde yer alan ana öğelerin mevcut raporlama setindeki öğeleri karşılayıp karşılamadığı ve bir raporlama kuruluşu örneğinde uygulamaların araştırılmasıdır. Araştırma metodolojisi, işletmelerin faaliyetlerinde finansal ve finansal olmayan bilginin bütünleşik bir bakış açısıyla analizini gerçekleştirmeyi amaçlamaktadır. Bu amaç doğrultusunda IIRC çerçevesinden altı kademeli sermaye modeli ve GRI kılavuzlarından sekiz ana prensip kullanılarak inceleme yapılmasının yanı sıra Avrupa Birliği yerel kamu idarelerinin açıklama uygulamaları kümeleme analizi kullanılarak incelenmiştir. Araştırmanın en önemli kısıtının analizde sadece bir yıllık verilerin kullanılabilmiş olmasıdır. Çalışma sonucunda, analiz edilen kuruluşlarda açıklama düzeyinin göreceli olarak yüksek olduğu sonucuna ulaşılrken, kümeleme analizi sonucunda Anglo-Sakson ve Kuzey yerel kamu idarelerinde örneklemin en yüksek açıklayıcı güce sahip olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Farneti vd. (2019), “The Influence Of Integrated Reporting And Stakeholder Information Needs on The Disclosure Of Social Information In A State-Owned Enterprise” başlıklı çalışmanın amacı, uluslararası entegre raporlama çerçevesinin odaklandığı üç sosyal sermaye türü olan entelektüel sermaye, beşeri ve sosyal sermaye ve ilişki sermayesinin entegre raporlamaya adaptasyonunun sosyal açıklamalara etkisinin test edilmesidir. Çalışmanın amacı doğrultusunda 2009-2017 yılları arasında yayınlanan yıllık raporlar ve entegre raporların içeriklerinin analizini içeren örnek olay çalışması yapılmıştır. Çalışmada 2009-2017 yıllarının seçilmesi entegre raporlama öncesi ve sonrası durumun karşılaştırmasının yapılabilmesi amacıyla. Yarı yapılandırılmış görüşme tekniği ile yürütülen çalışmada Yeni Zelanda Posta İdaresine ait raporlar incelenmiştir. Ampirik bulgular paydaş teorisi ışığında analiz edilmiştir. Çalışma sonucunda, entegre raporlamanın sosyal bilgilerin açıklanmasındaki etkilerini ve kamu sektörü bağlamında gelişmiş paydaş ilişkilerini anlama konusundaki katkıları konusunda ampirik bulgulara ulaşılmıştır. Çalışma, entegre raporlama çerçevesinin öncelikli değerlendirme yaklaşımı ile paydaşlar arasında ve paydaşlarla paylaşılan sosyal konular ile ilgili olarak öncelik sıralaması yapmayı kolaylaştırdığını göstermektedir. Guthrie vd. (2017), “Integrated Reporting And Integrated Thinking in Italian Public Sector Organisations” başlıklı çalışmanın amacı, entegre raporlama ve organizasyonların içsel süreçleri arasındaki bağlantıların keşfedilmesi, özellikle entegre raporlama açıklamalarının organizasyonlarda içsel mekanizmalarda öncelikle neleri değiştirdiğinin ve entegre düşünceyi içsel olarak nasıl etkilediğinin keşfedilmesine odaklanmaktadır. Çalışma kapsamında 5 adet İtalyan kamu sektörü organizasyonu analiz edilmiş olup araştırmada resmi belgelerden ve yarı yapılandırılmış görüşme tekniği ile yöneticiler ile yapılan görüşme bilgileri kullanılmıştır. Çalışma sonucunda, entegre raporlamayı benimseyen kuruluşların bütünleşik düşünceyi de benimsedikleri sonucuna ulaşılmıştır. Caruana ve Grech (2019), “Tweaking Public Sector Reporting With Integrated Reporting (IR) Concepts” başlıklı çalışmada, Malta hükümet daireleri tarafından hazırlanan yıllık departman raporlarını incelemekte ve mevcut uygulamalar ile entegre raporlama arasındaki boşluğu vurgulamaktadır. Çalışmada, entegre raporlama ilkelerinin ve unsurlarının, şeffaflığı ve hesap verilebilirliği artırma çabasıyla yavaş yavaş uygulanabileceği öne sürülmektedir.

Entegre düşüncenin içselleştirilmesi, aynı zamanda daha fazla değer yaratılmasına yol açarken, Malta kamu sektörünü karakterize eden silo zihniyetinin üstesinden gelmeyi sağlayıcı rol oynayabilir sonucuna ulaşılmıştır. Entegre raporların hazırlanmasına yönelik olarak ayrıntılı kılavuzların Malta için

geliştirilmesi gerektiği sonucuna ulaşılan çalışmada, entegre düşüncenin kamu sektöründe geliştirilmesinin kamu sektörünün daha etkili ve verimli çalışmasında olumlu yönde etki edeceği sonucuna ulaşılmıştır. Balasingam vd. (2019), “The Challenges in Adopting And Implementing Integrated Reporting in Public Listed Companies in Malaysia” başlıklı çalışmanın amacı, entegre raporlama konusunda Malezya’daki mevcut durumun ve potansiyel zorlukları belirlemeyi amaçlamaktadır. Çalışma kapsamında birincil veriler kullanılmış olup veri seti halka açık şirketlerde uygulanan 5’li likert ölçeği ile hazırlanmış anketler aracılığıyla elde edilmiştir. Çalışmada entegre raporlama sürecine adaptasyonda güçlükler yaşanabileceği, maliyet yaratıcı unsurlarla karşılaşılabilmesi ancak orta ve uzun vadede entegre düşüncenin kamu kurumları için verimliliği artırıcı etki sağlayacağı görüşünün yaygın olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Biondi ve Bracci (2018), “Sustainability, Popular And Integrated Reporting in The Public Sector: A Fad And Fashion Perspective” başlıklı çalışmada, kamuda hesap verilebilirlik için kullanılan farklı araçların karşılaştırmalı olarak analizini sunmaktadır. Çalışmada, kamu sektöründe yayınlanan sürdürülebilirlik raporu, finansal rapor ve entegre raporların benzerliklerinin ve farklılıklarının vurgulanması, gelişim süreçlerini ortaya koymak amaçlanmaktadır. Bu amaç doğrultusunda geleneksel yaklaşım ile yürütülen çalışmada karşılaştırmalı analiz yöntemi kullanılmıştır. Karşılaştırmalar yapılırken üç soruya cevap aranmıştır. Bu sorulardan ilki, neyi karşılaştırıyoruz, ikincisi, niçin karşılaştırıyoruz ve sonuncusu nasıl karşılaştırıyoruzdur. Çalışma sonucunda, sürdürülebilirlik raporlaması ve entegre raporlamanın içselleştirilmeden sadece son dönemin çok konuşulan kavramları olduğu bakış açısıyla bakmanın amaçla ve hedeflere ulaşmanın önünde büyük bir engel oluşturacağı sonucuna ulaşılmıştır. Montevalco vd. (2018), “The Potential of Integrated Reporting to Enhance Sustainability Reporting in The Public Sector” başlıklı çalışma, entegre raporlamanın devlete ait bir işletmenin sürdürülebilirlik raporlama uygulamaları üzerindeki etkisini raporlarının içerik analizi ve rapor hazırlayıcıları ile görüşmeler yoluyla incelemektedir. Çalışmanın bulguları, sürdürülebilirlik açıklamalarının miktarında ve kalitesinde istikrarlı bir artış olduğunu göstermektedir.

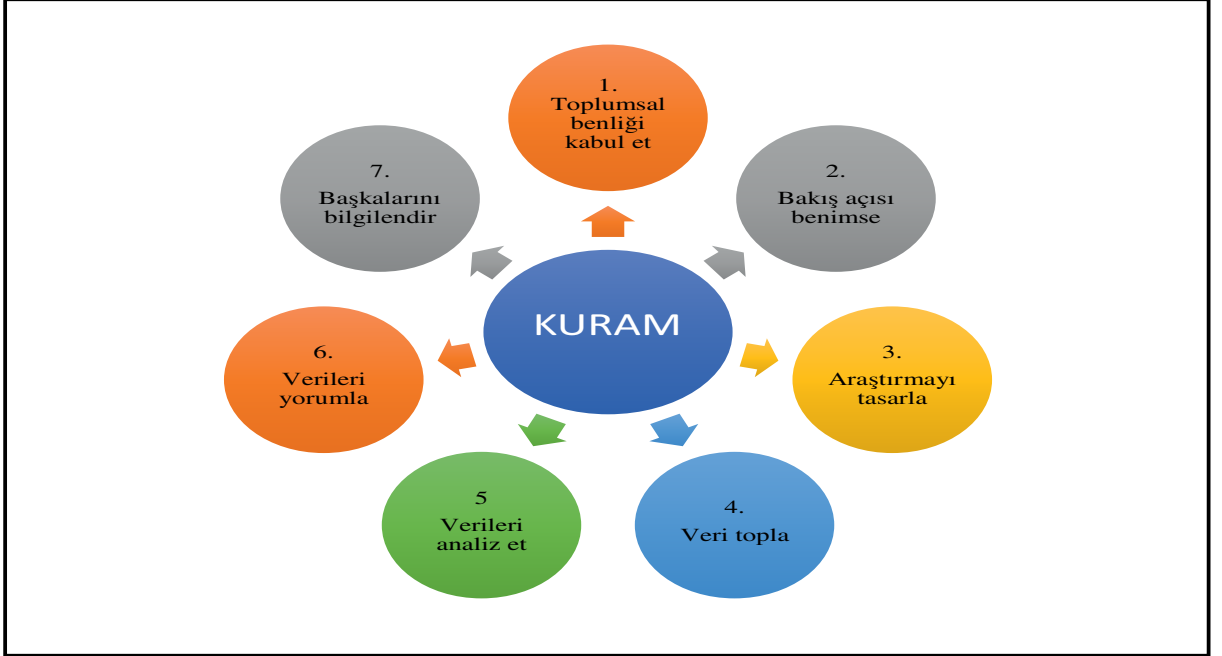
Literatür taraması sonucu ulaşılan çalışmalar genel olarak değerlendirildiğinde kamu sektöründe entegre raporlama uygulamalarının ve entegre düşüncenin benimsenmesinin değer yaratıcı yönü vurgulanmış bu durumun orta ve uzun vadede şeffaflığı, verimliliği ve etkinliği artırıcı yönüne değinilmiş olduğu görülmüştür. Literatür taraması sonucu ortaya çıkan genel kanaatin çalışmamızın amacı ile uyumlu olduğu görülmektedir.

4. METODOLOJİ

Çalışmanın amacına uygun olarak belirlenen araştırma sorularının cevaplanmasında nitel araştırma yöntemlerinden içerik analizi tercih edilmiştir. Bu tercihin altında yatan nedenlerin başında nitel araştırma yöntemlerinin gözlem, görüşme ve doküman analizi gibi nitel veri toplama yöntemlerinin kullanılarak olayların doğal ortamında gerçekçi ve bütüncül bir biçimde ortaya konulmasına imkan sağlamasıdır. Kuram oluşturmaya temel alan bir anlayışla sosyal olguları araştırmayı ve anlamayı ön plana çıkaran bir yaklaşım olduğundan çalışmanın amacına uygun olduğu kanaatine varılmıştır. Nitel araştırma bir durumu ilişkili bağlantılar içinde anlatmaya çalışmaktadır. Bir olayı etkileyen değişkenleri kendisi ortaya çıkarmaktadır. Bu çalışmada da paydaşların yerel yönetimler için önemi ve paydaşlara finansal ve finansal olmayan bilgileri birarada sunma amacı taşıyan entegre raporlamanın yerel yönetimler için niçin önemli olduğu kavramlar arasındaki karşılıklı ilişki ağının kurulmasıyla ortaya konulmaktadır.

Çalışmada nitel araştırma tekniklerinden içerik analizi, nitel araştırma desenlerinden fenomenoloji ve örnek olay incelemesi, iletişim araştırmalarından eleştirel araştırma tercih edilmiştir. Araştırmada

dökümanların incelenmesi ile çevresel veriler ve süreçle ilgili veriler toplanmıştır. Aşağıda yer alan Şekil 2’de çalışmanın metodolojisini oluşturan nitel araştırma sürecinin aşamaları gösterilmektedir.



Şekil 2. Nitel Araştırma Sürecinin Aşamaları

Çalışma kapsamında nitel araştırma süreçleri takip edilerek örnek entegre raporda sermaye öğeleri, öğeler arası bağlantı, değer yaratma süreçleri, entegre rapor kılavuz ilkeleri ve içerik öğeleri kapsamlı bir şekilde incelenmiştir.

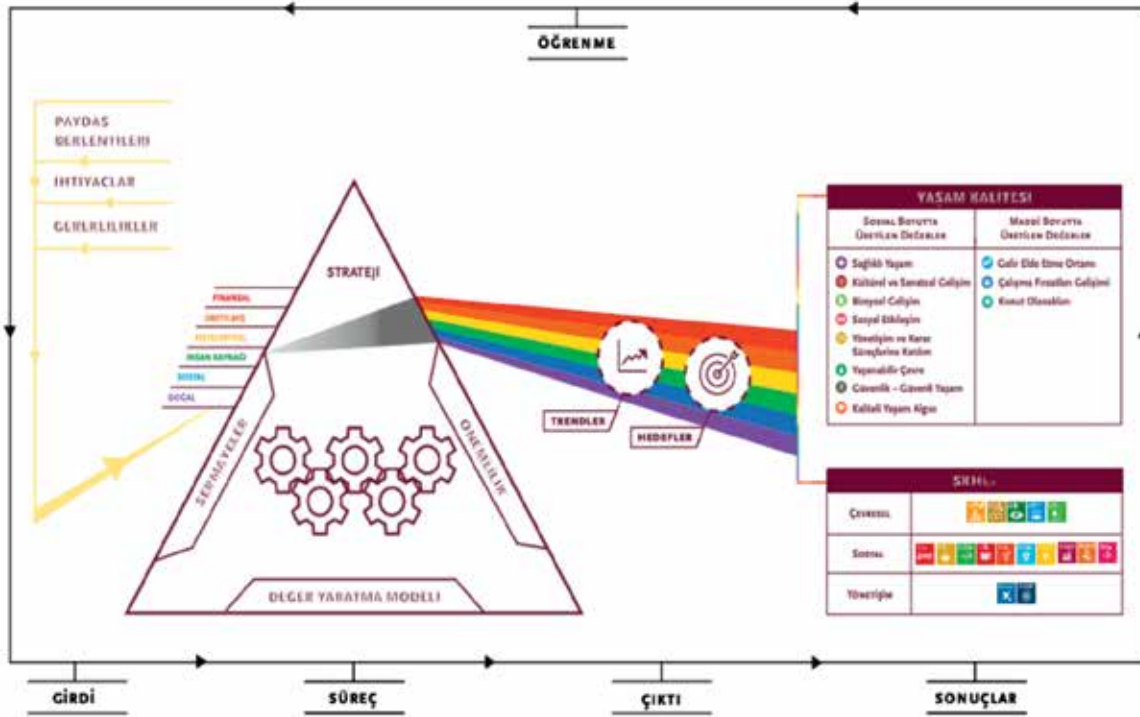
5. ÖRNEK OLAY İNCELEMESİ

Çalışma kapsamında incelenen yerel yönetimlerde entegre raporlamanın uygulanabilirliğine ilişkin örnek olay Kadıköy Belediyesi 2018 yılı Entegre Raporudur. Kadıköy Belediyesi, Entegre düşünce yaklaşımı ile geçmiş dönem planları ve bugün gerçekleştirilen çalışmaları ile yaratılan değer ve küresel gelecek hedeflerini bir arada ve bütünsel olarak raporlamak ve kaynaklarını buna göre planlamak amacıyla, ‘Entegre Raporlama çalışması yapan Dünya’daki ilk Belediyedir.

Bir kurumun stratejisi, yönetimi ve performansı ve gelecekte beklenenlerinin kısa, orta ve uzun vadede nasıl değer yaratıldığının değerlendirilmesini sağlayan entegre raporlama, kurumların çalışmalarını mercek altına alınarak hangi kaynakların nerede, nasıl, hangi ihtiyaçlara göre kullanıldığını ve sonuçlarının ne gibi değişimler yarattığını gözlemlemek için etkili bir yöntemdir.

Kadıköy Belediyesi Entegre Raporu (2018), Kadıköy Belediyesi’nin 2017 yılında gerçekleştirdiği faaliyetleri kapsamaktadır. Rapor hazırlanırken Uluslararası Entegre Raporlama Konseyinin

(International Integrated Reporting Council) oluşturduğu raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanmış ve “Belediye Entegre Rapor Modeli” ile sunulmaktadır¹. Söz konusu çalışma, Kadıköy Belediyesi tarafından 2017 yılında yürütülmüş olan iç ve dış paydaş katılım süreçlerinde elde edilen görüş ve önerileri de içermektedir. Bu yönüyle katılımcılığı teşvik etmektedir. Paylaşılan bilgiler sadece 2017 ile sınırlı olmayıp Kadıköy Belediyesi’nin gelecek vizyonu ve öngörülerini 56 sayfalık bu raporda yer almaktadır. Bu yolla şeffaflık ve hesap verebilirlik artırılarak paydaşlar nezdindeki güvenin



Şekil 3. Belediye Entegre Rapor Modeli

Kaynak: Kadıköy Belediyesi Entegre Raporu 2018

artırılması hedeflenmektedir.

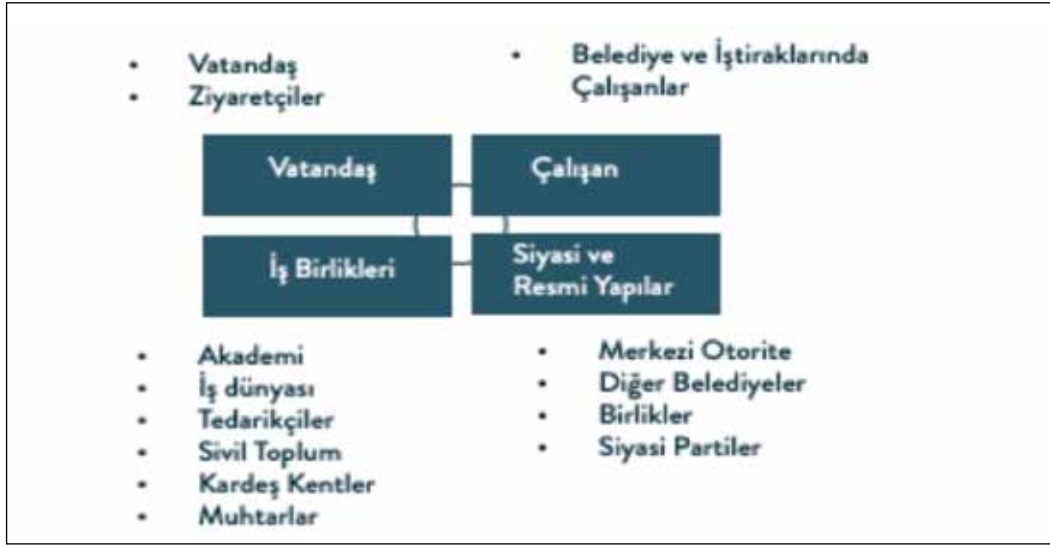
Belediye Entegre Raporlama Modelinde, bütünsel bakış, paydaş katılımı ve paydaş beklentileri, ihtiyaçlar ve gerekliliklerin strateji, sermaye/kaynakların etkin kullanımı, değer yaratma kavramları temel alınmıştır. Bu kavramlar, OECD’nin iyi yaşam endeksinden, EFQM’in öğrenme döngüsü ve Birleşmiş Milletlerin 2030 Sürdürülebilir Kalkınma Hedefleri ile geliştirilerek oluşturulmuştur. Değer yaratma odağı ile 6 sermayenin (Entelektüel, insan, sosyal ve ilişki, doğal, finansal, üretilmiş sermaye) en etkin şekilde kullanılmasını sağlayacak planlama hedeflenmektedir. Planlama ve uygulamanın hedef ve gelişim eğrilerinin sürekli değerlendirilmesi ile ‘yaratılan değer’in kalitesinin iyileştirilmesinin saptanması temel amaçtır.

Kadıköy Belediyesi 2018 yılı Entegre Raporunda sermaye öğeleri, entelektüel sermaye, sosyal ve ilişki sermayesi, doğal kaynak sermayesi, finansal sermaye, insan kaynağı sermayesi ve üretilmiş sermaye/hizmet

¹ Belediye Entegre Rapor Modeli, ARGE Danışmanlık tarafından geliştirilmiş tescilli bir modeldir.

birimleri şeklinde yer almaktadır.

Sosyal ve ilişki sermayesi kapsamında, belediyenin yurtiçi ve yurtdışında sahip olduğu geniş ilişki ağına vurgu yapıldığı görülmektedir. İlişki ağı sonucu elde edilen deneyimlerin vatandaşların yaşam kalitesini artırıcı etkisine değinilmektedir. Aşağıda yer alan Şekil 4'te, sosyal ve ilişki sermayesine yönelik olarak hazırlanan paydaş matrisi verilmektedir. Değer boyutlarına yönelik olarak verilmiş olan



Şekil 4. Kadıköy Belediyesi Çalışma Modeli

Kaynak: Kadıköy Belediyesi Entegre Raporu 2018

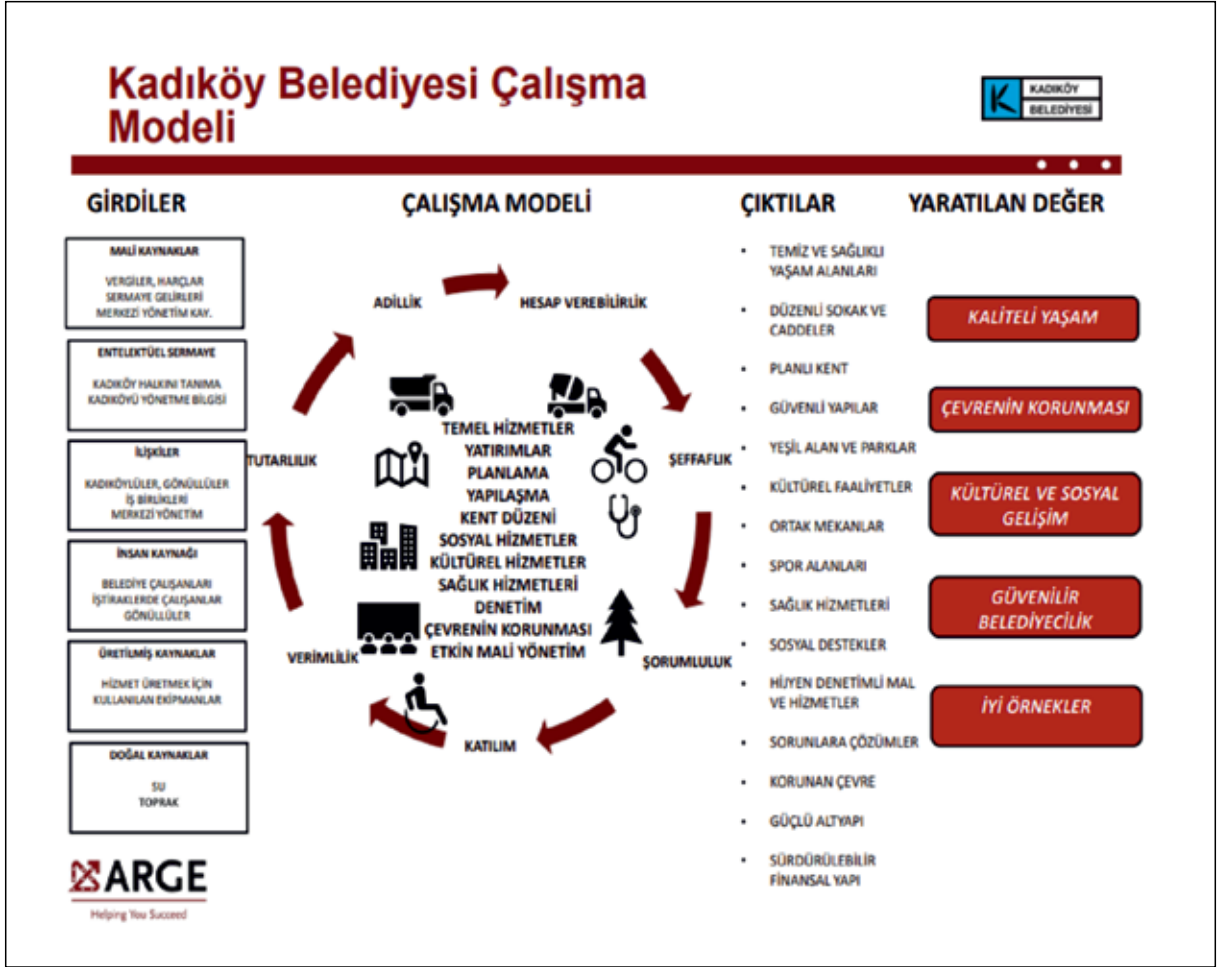
paydaş tabloları derinlemesine yapılmış olan paydaş tabloları derinlemesine yapılmış paydaş analiz sonuçlarına göre sunum yapılmaktadır.

Doğal kaynak sermayesi kapsamında, belediyenin vatandaşların yaşam kalitesini artırmak için sahip olduğu doğal kaynakları koruduğu ve özellikle yeni yeşil alan yaratmak için çaba sarf ettiği belirtilmektedir. İnsan kaynağı sermayesi kapsamında, vatandaş memnuniyeti ekseninde kadın çalışan sayısının artırıldığı ve çalışan eğitim seviyesinin yükseltildiği vurgulanmaktadır. Üretilmiş sermaye/ hizmet birimleri kapsamında, vatandaşlara çeşitli hizmetler sunulan tesislerin yanı sıra, hizmet amaçlı taşıt, teçhizat ve program lisansları değerlendirilmeye alınmıştır. Entegre raporda sayılan sermayelerin, çevre ve yeşilin korunması, paydaş beklentilerinin yönetimi, katılımcılık ve hizmet kalitesinin devamlılığını sağlayacak şekilde seçildiği belirtilmektedir. Yaşam kalitesine değer katma misyonuna yönelik olarak 11 değer belirlenmiş ve bu değerlere ilişkin önermeler yapılmıştır. Her değer önermesi Sürdürülebilir Kalkınma Hedefleri ile ilişkilendirilmiştir. Vatandaş bakışıyla İstanbul İlçelerinin Belediye Yönetişim Karnesi bir diğer ölçüm aracı olarak kullanılmıştır.

Kadıköy Belediyesi entegre raporunda strateji-değer yaratma modeli oluşturulurken, ilçenin tarihi ve kültürel dokusunun, yaşam dinamiklerinin, yerleşik vatandaş profilinin göz önünde tutulduğu, hizmetlerin önceliklendirilerek değer yaratma modelinin başarılabileceği vurgulanmıştır. Üretilen değerler, sosyal boyutta üretilen değer ve maddi boyutta üretilen değer olarak iki başlık altında ele alınmaktadır. Bu değerler belirlenirken Sürdürülebilir kalkınma Hedefleri değer boyutları olarak belirlenmiştir. Bu

kapsamda, Kadıköy Belediyesi değer modelini,

- Sağlıklı yaşam
- Kültürel ve sanatsal gelişim
- Bireysel gelişim
- Sosyal gelişim
- Yönetişim ve karar süreçlerine katılım
- Yaşanabilir çevre
- Güvenli yaşam
- Kaliteli yaşam algısı
- Gelir elde etme ortamı
- Çalışma fırsatları gelişimi
- Konut olanakları olarak belirlemiştir.

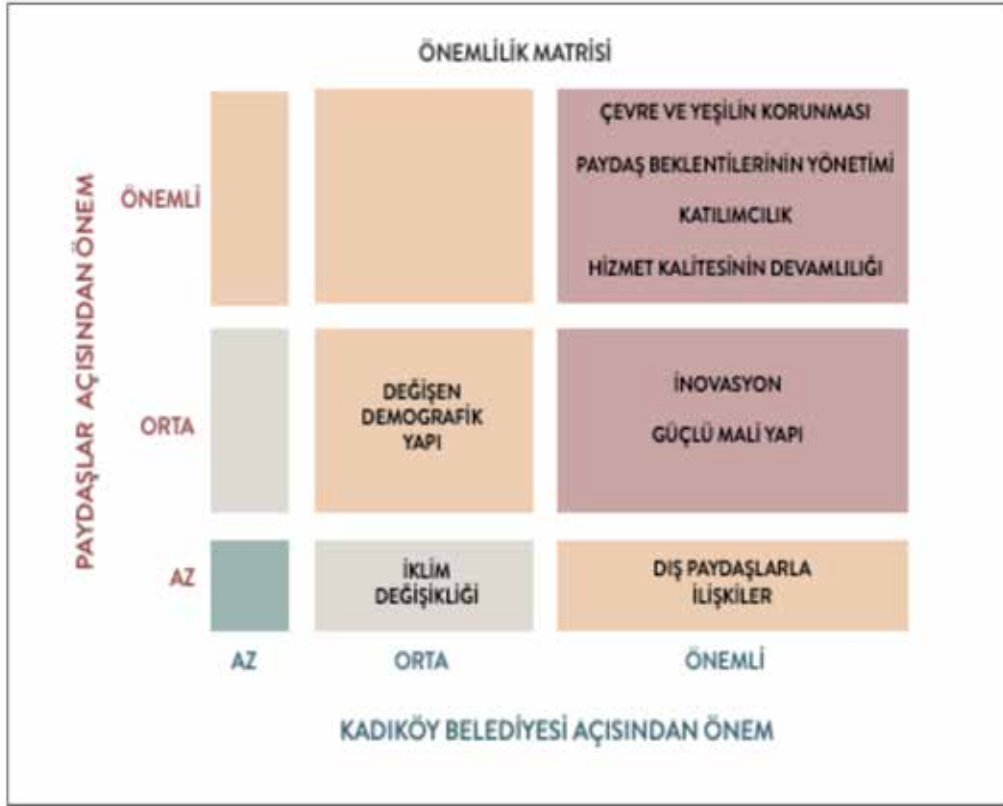


Şekil 5. Kadıköy Belediyesi Çalışma Modeli

Kaynak: Kadıköy Belediyesi Entegre Raporu 2018

Çalışma kapsamında incelenen Kadıköy Belediyesi Entegre Raporu detaylı olarak incelendiğinde çalışma modelinde “Sustainability Goals” ilkelerine uyumlu bir rapor hazırlandığı görülmektedir. Kadıköy Belediyesi Entegre Raporu’nda yer alan çalışma modelinde girdiler ve çıktılar arasında değer yaratma süreci döngüsel olarak önemlilik ilkesine göre belirlenmiştir.

Çalışma modelinde yer alan yaratılan değerlerde paydaşların dikkate alındığı ve paydaşların yaşantısına katılan değerın ön plana çıkarıldığı görülmektedir. Paydaş katılımına verilen önem çerçevesinde paydaş etkileşimi yoluyla paydaşların fikirlerini, ihtiyaçlarını ve beklentilerini dikkate alan Kadıköy Belediyesinin Şekil 6’te görülen önemlilik matrisinde de paydaş açısından önemin vurgulandığı görülmektedir.



Şekil 6. Kadıköy Belediyesi Önemlilik Matrisi

Kaynak: Kadıköy Belediyesi Entegre Raporu 2018

Entegre raporda, risklerin mali kaynakların yetersizliği, insan kaynağındaki yetersizlik, paydaş talepleri iletişim kanallarının yetersizliği, çevre koruma faaliyetlerinde aksama, yeşil alanlarda azalma, yeni hizmet ve kültür merkezi kurmak konusunda yaşanan zorluk, hizmet kalitesinde sürekli gelişimin sağlanamaması, merkezi yönetim ile ilişkiler ve vatandaş taleplerinin belediye içindeki doğru adreslere ulaşmaması ve paydaş beklentilerinin iyi yönetilememesi olarak sıralandığı, her bir riskin tanımlandığı ve alınan önlemlerin belirlendiği görülmektedir. Entegre raporda riskler sıralanırken fırsatların belirlenmediği görülmektedir.

Kadıköy belediyesi entegre raporunun içerik öğeleri açısından yetersiz olduğu göze çarpan diğer bir husustur.

6. BULGULAR

Türkiye Belediyeler Birliği 2014 verilerine göre, Türkiye’de 30 Büyükşehir Belediyesi, 51 İl Belediyesi, 519 Büyükşehir İlçe Belediyesi ve 402 İlçe Belediyesi bulunmaktadır (TBB 2014). Türkiye’de “Yerel Gündem 21” uygulaması ile yerel yönetim birimlerinin ve sivil toplum örgütlerinin katılımcı demokrasi hedeflerine ulaşmadaki önemli rolleri olduğunun belirtildiği ve sürdürülebilir bir gelişme

için bu aktörlerin her yerel yönetim biriminin demokratik ve katılımcı bir yapıya kavuşturulması ve sivil toplum örgütleriyle çok yönlü ve yoğun bir işbirliğine girmelerinin hedeflendiği görülmüştür. 1985 yılında kabul edilerek ve 1 Eylül 1988 yılında yürürlüğe giren Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartı'nın, Avrupa Sosyal Şartı, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Avrupa Kültür Sözleşmesi ile birlikte Avrupa Konseyi'nin dördüncü ayağı olarak belirtilen yerel ve bölgesel yönetimleri ilgilendiren Avrupa ülkeleri arasındaki çok taraflı imzalanan ilk uluslararası belge olma özelliği taşıdığı ancak Türkiye tarafından sözleşme ile ilgili faaliyetlerin oldukça sınırlı kaldığı anlaşılmıştır. "Yerel ve Bölgesel Hükümet Ağları (LRGs) Global Görev Grubu'nun, farkındalığı artırmak, politika taahhüdü ve sorumluluk paylaşımı, sivil toplumla gelecek işbirliklerinin geliştirilmesi ve diğer paydaşların küresel hedeflere ulaşmalarının sağlanması, "Gönüllü Ulusal İncelemeler (VNRs)" sürecinde olan yerel ve bölgesel yönetimlerin proaktif katılımlarını desteklemek, sürdürülebilir kalkınmada "Bölgesel Forumlara" aktif katılımı sağlamak, sürdürülebilir kalkınma hedefleri ile kalkınma plan ve stratejilerinin uyumlaştırılması amacıyla öz değerlendirmeye yönelik araçların geliştirilmesini teşvik etmek, gönüllü yerel incelemeleri, hem şehir hem de bölgesel düzeyde desteklemek ve hesap verebilirlik mekanizmalarının geliştirilmesi, yerelde diğer paydaşlarla işbirliğinin uluslararası işbirlikleri ve karşılıklı bilgi paylaşımı amacıyla teşvik edilmesi amacıyla dünya çapında faaliyet gösterdiği görülmekle birlikte Türkiye'nin aktif rol üstlenmediği görülmüştür. Çalışma kapsamında paydaşlarla işbirliği, karşılıklı iletişim, hesap verilebilirlik, şeffaflık ve sürdürülebilirlik konularında yerel yönetimlerin oldukça sınırlı uygulamalara sahip olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Olumsuz olarak nitelendirilebilecek bu durum tespitinin yanısıra Kadıköy Belediyesi'nin, kaynakların doğru ve etkili kullanımını ölçümleyen "Entegre Raporlama" uygulamasını devreye sokan dünyadaki ilk belediye olarak tarihe geçtiğinin görülmesi entegre raporlamanın yerel yönetimlerde uygulanabilir olduğunu göstermektedir. Ancak, Kadıköy Belediyesi 2018 yılı Entegre Raporu sermaye öğeleri, kılavuz ilkeler ve içerik öğeleri açısından değerlendirildiğinde raporun bütüncüllüğü konusunda zayıf kaldığı, içerik öğelerinin, öğelere ilişkin soruların ve cevapların yer almadığı görülmüştür. Ancak yerel yönetimler tarafından çıkarılan ilk ve tek entegre rapor olması büyük önem taşımaktadır. Kılavuz ilkelerin sağladığı esneklik ve ilke temelliliğin incelenen entegre raporda paydaş matrisi, önemlilik matrisi ve iş modelinde yerel yönetimlere özgü yaklaşımı kolaylaştırdığı görülmektedir. Türkiye'de düzenleyici, denetleyici kurumlar, kamu kurumları, özel sektör-şirketler, sivil toplum kuruluşları ve yerel yönetimler şeklinde gruplandırılan kurum ve kuruluşların 2015, 2016, 2017, 2018 yıllarında entegre raporlama yaptıkları görülmektedir. Düzenleyici denetleyici kurumlar altında yer alan Borsa İstanbul 2017 ve 2018 yıllarında entegre rapor yayınlamışlardır. BİST'in entegre raporunda, müşteri değer önermesi, çalışan değer önermesi, pay sahibi değer önermesi ve toplumsal değer önermesi dikkat çekmektedir. Dijitalleşme, teknoloji vurgusunun raporda sıklıkla geçtiği göze çarpmaktadır. Kamu kurumları sınıflandırması altında Yıldız teknik Üniversitesi'nin 2018 yılında YTÜ Finans Kurumsal Yönetim ve Sürdürülebilirlik Merkezinin ise 2017 yılında entegre rapor yayınladığı görülmektedir. Bu raporlarda odak alanların ve öncelikli konuların araştırma ve geliştirme, eğitim-öğretim, sürdürülebilir sorumlu yönetim ve sürdürülebilir kalkınmaya yoğunlaştığı görülmektedir. Paydaş olarak öğrenci ve akademisyenlere odaklanıldığı dikkat çekmektedir. Bankacılık sektörü entegre raporlarında Garanti BBVA'nın 2017 ve 2018'de, Türkiye İş Bankası'nın 2018'de Türkiye Sınai Kalkınma Bankası'nın 2016, 2017 ve 2018'de entegre rapor yayınladıkları, raporlarda müşteri, çalışan, dijitalleşme, karbon salınımının azaltılması konularına odaklanıldığı görülmektedir. Çimento sektöründe faaliyet gösteren Adana Çimento'nun 2016 yılında, Aslan Çimento'nun 2016 yılında, Çimsa'nın 2016, 2017 ve 2018 yıllarında, Nuh Çimento'nun ise 2017 ve 2018 yıllarında entegre rapor yayınladıkları görülmektedir. Çimento sektörü entegre raporlarında, AR-Ge, ekonomik performans, enerji verimliliği, çevresel fayda, riskler ve fırsatlara odaklanıldığı görülmektedir. Sivil toplum kuruluşlarından Türkiye Eğitim Gönüllüleri Vakfı'nın 2018 yılında, Argüden Yönetişim Akademisi'nin 2015, 2016 ve 2017 yıllarında entegre rapor yayınladıkları görülmektedir. TEGV'nin fırsat eşitliği, eğitim, gönüllülük, teknolojik altyapı konularını

öncelikli olarak belirlediği görülmektedir. Argüden'in ise yönetim, eğitim, akademik araştırma, kapasite geliştirmeye, STK'lar ile ilişkiler konularını önemlilik matrisine aldıkları görülmektedir.

Türkiye'de yayınlanan entegre raporlar genel olarak değerlendirildiğinde entegre raporlamanın ilke bazlı yapısının, kılavuz ilkelerin sağladığı esnekliğin farklı alanlarda faaliyet gösteren kurum ve kuruluşların entegre raporlarında önemlilik matrislerini belirlerken, paydaş sınıflandırması yaparken farklı tercihler yapabilmesine olanak sağladığı görülmektedir. Entegre rapor kılavuz ilkelerinin ilke temelli yapısı sektöre, işletmenin özelliklerine, rakiplere ve ekonomik konjoktüre göre yöneticilerin raporlama tercihlerini yapabilmelerine olanak sağlaması önemlilik matrisi, paydaş matrisi, iş planı ve değer yaratma süreçlerinde farklı yaklaşımların raporlanmasına da olanak sağladığından çalışma kapsamında incelenen entegre raporların dikkat çekici ölçüde farklı olduğu sonucuna ulaşmamızı sağlamıştır. Çalışma kapsamında örnek olarak incelenen Kadıköy Belediyesi Entegre Raporu da vatandaşın yaşamına değer katma misyonuyla yola çıktığı için diğer entegre raporlardan farklı olarak vatandaş odaklı paydaş matrisi, önemlilik matrisi ve iş planına sahiptir. Değer yaratma süreçleri de vatandaş odaklı olarak geliştirilmiştir.

Bir kurumun stratejisi, yönetimi ve performansı ve gelecekte beklenenlerinin kısa, orta ve uzun vadede nasıl değer yaratıldığına değerlendirilmesini sağlayan entegre raporlama, kurumların çalışmalarının mercek altına alınarak hangi kaynakların nerede, nasıl, hangi ihtiyaçlara göre kullanıldığını ve sonuçlarının ne gibi değişimler yarattığını gözlemlemek için etkili bir yöntemdir. Çalışmanın bulguları literatüre ve uygulamaya önemli katkılar sağlayacak niteliktedir.

KAYNAKÇA

- Balasingam, S., D. Arumugam, ve K.A. Hui. 2019. "The Challenges in Adopting and Implementing Integrated Reporting in Public Listed Companies in Malaysia", *International Journal of Recent Technology and Engineering (IJRTE)*, 7(5).
- Biondi, L., ve E. Bracci. 2018. Sustainability, Popular and Integrated Reporting in The Public Sector: A Fad and Fashion Perspective. *Sustainability*, 10(9).
- Caruana, J., ve I. Grech. 2019. Tweaking Public Sector Reporting With Integrated Reporting (IR) Concepts. *Public Money & Management*, 1-9.
- Guthrie, J., F. Manes-Rossi, ve R. L. Orelli. 2017. Integrated reporting and Integrated Thinking In Italian Public Sector Organisations. *Meditari Accountancy Research*, 25(4), doi: 10.1108/MEDAR-06-2017-0155
- Farneti, F., F. Casonato, M. Montecalvo ve C. De Villiers. 2019. The Influence Of Integrated Reporting And Stakeholder Information Needs On The Disclosure Of Social Information In A State-Owned Enterprise. *Meditari Accountancy Research*.
- Kadıköy Belediyesi Entegre Raporu. 2019. <http://www.kadikoyakademi.org/wp-content/uploads/2019/01/Dr.-Erkin-Erimez-Entegre-Raporlama-ve-Kad%C4%B1k%C3%B6y-Belediyesi.pdf> (Erişim Tarihi: 05.02.2019).

- Katsikas, E., F. Manes, R. Rebecca ve L. Orelli. 2017. Towards Integrated Reporting Accounting Change in the Public Sector, Springer.
- Montecalvo, M., F. Farneti ve C. De Villiers. 2018. The Potential Of Integrated Reporting To Enhance Sustainability Reporting In The Public Sector. Public Money & Management, 38(5).
- Nistor, C., C., Stefanescu, T. Oprisor ve A. Crisan. 2019. “Approaching public sector transparency through an integrated reporting benchmark”, Journal of Financial Reporting and Accounting, 17(2), doi: 10.1108/JFRA-06-2017-0048
- Resmi Gazete. 2005. Başbakanlık Mevzuatı Geliştirme ve Yayın Genel Müdürlüğü, Sayı: 25374, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2005/07/20050713.html> (Erişim Tarihi: 21.01.2019).
- Sustainability Reporting for Public Sector. 2005. Global Reporting Initiative.
- Sustainability Reporting for Public Sector. 2008. United Nations.
- Sustainability Reporting for Public Sector. 2008. World Bank.
- Turkey’s Sustainable Developments Goals. 2019. Gönüllü Ulusal İncelemeler (VNRs), <https://www.undp.org/content/dam/turkey/UNDP-TR-VNR-2019-REPORT.pdf> (Erişim Tarihi: 01.06.2019).
- Yerel Gündem 21, T.C. Dışişleri Bakanlığı, <http://www.mfa.gov.tr/yerel-gundem-21.tr.mfa> (Erişim Tarihi: 21.01.2019).
- Yerel ve Bölgesel Hükümet Ağları (LRGs). https://www.ccre.org/docs/overview_paper_cemr_epsu_tk.pdf (Erişim Tarihi: 21.01.2019).