

T.C.
BALIKESİR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

TÜRKİYE MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMA
STANDARTLARININ
KURUMSAL YÖNETİM ANLAYIŞI KAPSAMINDA
İNCELENMESİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Münise ERDÖL

Balıkesir, 2017

T.C.

BALIKESİR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

TÜRKİYE MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMA
STANDARTLARININ
KURUMSAL YÖNETİM ANLAYIŞI KAPSAMINDA
İNCELENMESİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Münise ERDÖL

Tez Danışmanı

Doç.Dr.Sinan AYTEKİN

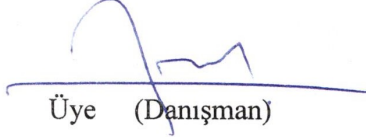
Balıkesir, 2017

T.C.
BALIKESİR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TEZ ONAYI

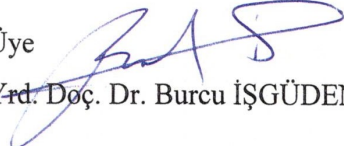
Enstitümüzün İşletme Anabilim Dalı'nda 201212507008 numaralı Münise ERDÖL'ün hazırladığı "Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının Kurumsal Yönetim Anlayışı Kapsamında İncelenmesi" konulu ~~DOKTORA~~/YÜKSEK LİSANS tezi ile ilgili TEZ SAVUNMA SINAVI, Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliği uyarınca 27.12.2017 tarihinde yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda tezin onayına OY BİRLİĞİ/ÖY ÇOKLUĞU ile karar verilmiştir.


Başkan
Prof. Dr. Şakir SAKARYA


Üye (Danışman)

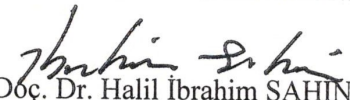
Doç. Dr. Sinan AYTEKİN

Üye


Yrd. Doç. Dr. Burcu İŞGÜDEN KILIÇ

Yukarıdaki imzaların adı geçen öğretim üyelerine ait olduklarını onaylarım.

...../...../201..


Doç. Dr. Halil İbrahim ŞAHİN

Enstitü Müdürü

ÖNSÖZ

Kurumsal yönetim, önemi geçen yıllar içinde daha da artan iyi yönetimin gereklerini sağlayan bir yönetme şeklidir. Türkiye Muhasebe Standartları ve Yorumları ile Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve Yorumları ise muhasebeleştirme süreçlerinde kolaylık sağlamak, tek düzeliği oluşturmak gibi hedeflerle ortaya çıkan standartlardır.

Gün geçtikçe önem kazanan kurumsal yönetim kavramı ile işletmeler kendi buldukları ülkeler başta olmak üzere küresel anlamda rekabet avantajı kazanmakta ve küresel düzeyde kullanılan Muhasebe Standartları ve Yorumları ile Finansal Raporlama Standartları ve Yorumlarının kullanımının artışıyla da bu rekabet üstünlüğü pekiştirilmektedir.

Bu çalışmanın hazırlanmasında zamanını ve desteğini esirgemeyen danışman hocam Doç.Dr.Sinan AYTEKİN'e, değerli eşim Dr.Tuncay ERDÖL'e, her zaman yanımda olan annem, babam ve kardeşlerime teşekkür ediyorum.

Münise ERDÖL

Ankara 2017

ÖZET

**TÜRKİYE MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMA
STANDARTLARININ KURUMSAL YÖNETİM ANLAYIŞI
KAPSAMINDA İNCELENMESİ**

ERDÖL, Münise

Yüksek Lisans, İşletme Anabilim Dalı

Tez Danışmanı: Doç.Dr.Sinan AYTEKİN

2017, 99 Sayfa

Bu çalışmanın amacı, kurumsal yönetimin ve muhasebe standartlarının gelişim aşamalarının incelenmesi ve bu doğrultuda Türkiye Muhasebe Standartları ve Yorumları ile Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve Yorumlarının kurumsal yönetim felsefesi ve kurumsal yönetim ilkeleri ile olan bağlantılarının analiz edilmesidir.

Çalışmanın ilk kısmında öncelikle muhasebe standartlarının meydana çıkışı ve bu sürecin gerçekleşmesinde etkisi olan kuruluşlar incelenmiş, çalışmanın ikinci bölümünde kurumsal yönetimin dünyada ortaya çıkışı ve gelişimi, daha sonrasında Türkiye’ de mevcut durum incelenmiş ve son kısımda ise kurumsal yönetim ile muhasebe standartları arasındaki ilişkiler analiz edilmiştir.

Kurumsal yönetim kavramının standartlar ile yakın ilişkisinin olduğu ve gerek kurumsal yönetim uygulamalarının gerekse standartların gelişime açık olduğu görülmüştür. Ayrıca işletme, kurumsal yönetim felsefesine uygun, işletmenin kullanması gerekli standartlar çerçevesinde hazırlanan finansal tablolar ile doğru, şeffaf, hesap verebilir ve sorumluluk alanında olan konuları kapsayan bilgileri kamuoyuna sunabilecektir. Böylece güven veren bir işletme yapısı oluşacak ve işletme rekabet avantajına sahip olacaktır.

Anahtar Kelimeler: Uluslararası Standartlar, Finansal Raporlama, Muhasebe Standartları, Kurumsal Yönetim.

ABSTRACT

INVESTIGATION OF TURKISH ACCOUNTING AND FINANCIAL REPORTING STANDARDS IN SCOPE OF CORPORATE GOVERNANCE PRINCIPLES

ERDÖL, Münise

MS Thesis, Department of Business Administration

Adviser: Assoc. Prof. Dr.Sinan AYTEKİN

2017, 99 Sayfa

The aim of this work is investigating development stages of corporate governance and accounting standards and analyzing the connections of Turkish Accounting Standards and Comments and Turkish Financial Reporting Standards and Comments with corporate governance philosophy and corporate governance principles.

At the first part of this work, firstly the emergence of accounting standards and the institutions effective on the process are investigated. At the second part, the emergence and development of corporate governance worldwide and later current situation in Turkey is investigated and at the last part, the connections between corporate governance and accounting standards are analyzed.

It is observed that corporate governance concept is closely related to standards and both corporate governance applications and standards are open to be improved. Besides, a company, will be able to give information which is transparent, accountable and related to company's responsibility fields, to the public, by financial tables which are prepared in the frame of standards that should be used by company and compatible to corporate governance philosophy. Thus a confidential company structure will be formed and the company will be advantageous in the competition.

Keywords: International Standards, Financial Reporting, Accounting Standards, Corporate Governance.

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	iii
ÖZET.....	iv
ABSTRACT.....	v
İÇİNDEKİLER.....	vi
TABLO LİSTESİ.....	xii
KISALTMALAR.....	xiii
1. GİRİŞ.....	1
1.1. Problem.....	1
1.2. Amaç.....	2
1.3. Önem.....	2
1.4. Varsayımlar.....	2
1.5. Sınırlılıklar.....	2
1.6. Tanımlar.....	3
1.6.1. Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları.....	3
1.6.2. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)4	
1.6.3. Kurumsal Yönetim.....	5
1.6.4. İyi Kurumsal Yönetim.....	6
1.6.5. Kurumsal Yönetim Endeksi.....	7
2. MUHASEBE/FİNANSAL RAPORLAMA VE KURUMSAL YÖNETİM.....	8
2.1. Kuramsal Çerçeve.....	8
2.1.1. Muhasebe Modellerinin Sınıflandırılması.....	8
2.1.1.1. İngiliz-Amerikan Modeli.....	8
2.1.1.2. Kıta Avrupası Modeli.....	8
2.1.1.3. Güney Amerika Modeli.....	8
2.1.1.4. Karma Ekonomi Modeli.....	9
2.1.2. Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS).....	9
2.1.3. Muhasebe Standartları Üzerinde Belirleyiciliği Olan Kuruluşlar.....	10
2.1.3.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASCF).....	10
2.1.3.2. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC).....	10
2.1.3.3. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB).....	10
2.1.3.4. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASCF).....	11

2.1.3.5. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu Standartlar Danışma Konseyi (SAC)	12
2.1.3.6. Uluslararası Finansal Raporlama Yorum Komitesi (IFRIC)	12
2.1.4. Türkiye’de Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının Oluşumu	12
2.1.5. Kurumsal Yönetimin Gelişimi	14
2.1.6. Kurumsal Yönetimin Dünyadaki Gelişimi.....	15
2.1.6.1. Cadbury Raporu	16
2.1.6.2. Greenbury Raporu	16
2.1.6.3. Hampel Raporu.....	16
2.1.6.4. Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD) Kurumsal Yönetim İlkeleri	17
2.1.6.5. Sarbanes-Oxley Yasası (SOX)	17
2.1.7. Kurumsal Yönetimin Türkiye’de Gelişimi	18
2.1.7.1. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Uyarlanması ..	19
2.1.7.2. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK)	19
2.1.7.3. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)	19
2.1.7.4. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)	19
2.1.7.5. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK)	20
2.1.7.6. Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Faaliyetlerinin Ayrılması.....	20
2.1.7.7. Denetim Firması Rotasyonu.....	20
2.1.7.8. Özel Durumların Kamuya Açıklanması	20
2.1.7.9. Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP)	21
2.1.7.10. Birikimli Oy Yöntemi.....	21
2.1.7.11. Kurumsal Yönetim İlkelerinin Yayınlanması	21
2.1.7.12. Kurumsal Yönetim Uyum Raporu Zorunluluğu	21
2.1.7.13. Şirketlere İnternet Sitelerinde Yatırımcılara Yönelik Bilgilerin Açıklanması Tavsiyesi.....	21
2.1.7.14. Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği (TKYD).....	22
2.1.7.15. Türkiye Bankalar Birliği (TBB)	22
2.1.8. Kurumsal Yönetimin Uygulanma Modelleri.....	22
2.1.8.1. Anglo-Sakson Yönetim Modeli.....	22
2.1.8.2. Kıta Avrupası Yönetim Modeli.....	23
2.1.9. Kurumsal Yönetimin İşlevleri	24
2.1.10. Kurumsal Yönetimin Hedefleri	24

2.1.11.	Kurumsal Yönetimin İşletmeye Sağlayabileceği Faydalar	25
2.1.12.	Kurumsal Yönetimin Temel İlkeleri	25
2.1.12.1.	Adillik	26
2.1.12.2.	Şeffaflık.....	27
2.1.12.3.	Hesap Verebilirlik.....	28
2.1.12.4.	Sorumluluk.....	29
2.1.13.	Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD) Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Kurumsal Yönetim İlkelerinin Karşılaştırılması	29
2.1.14.	Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD) Kurumsal Yönetim İlkeleri	30
2.1.14.1.	Etkin Kurumsal Yönetim Çerçevesi Temelinin Tesisi.....	31
2.1.14.2.	Hissedarların Hakları ve Önemli Görevleri	31
2.1.14.3.	Hissedarların Adil Muamele Görmesi.....	31
2.1.14.4.	Kurumsal Yönetimde Paydaşların Rolü.....	31
2.1.14.5.	Kamuya Açıklama Yapma ve Şeffaflık	31
2.1.14.6.	Yönetim Kurulunun Sorumlulukları.....	32
2.1.15.	Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD) Kurumsal Yönetim İlkeleri Üzerine Açıklayıcı Notlar	32
2.1.15.1.	Etkin Kurumsal Yönetim Çerçevesi Temelinin Tesisi.....	32
2.1.15.2.	Hissedarların Hakları ve Temel Sahiplik İşlevleri.....	32
2.1.15.3.	Hissedarların Adil Muamele Görmesi.....	32
2.1.15.4.	Kurumsal Yönetimde Paydaşların Rolü.....	32
2.1.15.5.	Kamuya Açıklama Yapma ve Şeffaflık	33
2.1.15.6.	Yönetim Kurulunun Sorumlulukları.....	33
2.1.16.	Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Kurumsal Yönetim İlkeleri	33
2.1.16.1.	Pay Sahipleri.....	34
2.1.16.2.	Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflık	34
2.1.16.3.	Menfaat Sahipleri.....	35
2.1.16.4.	Yönetim Kurulunun Sorumlulukları.....	35
2.2.	İlgili Araştırmalar	35
3.	YÖNTEM.....	37
3.1.	Araştırmanın Modeli.....	37
3.2.	Bilgi Toplama Kaynakları.....	37

3.3.	Bilgilerin Toplanması ve Değerlendirilmesi	37
3.3.1.	Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve.....	37
3.3.2.	Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS).....	39
3.3.2.1.	TFRS 1 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması	39
3.3.2.2.	TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler	41
3.3.2.3.	TFRS 3 İşletme Birleşmeleri	42
3.3.2.4.	TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri.....	44
3.3.2.5.	TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler	45
3.3.2.6.	TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi	46
3.3.2.7.	TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar	48
3.3.2.8.	TFRS 8 Faaliyet Bölümleri	49
3.3.2.9.	TFRS 9 Finansal Araçlar.....	49
3.3.2.10.	TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar.....	50
3.3.2.11.	TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar	51
3.3.2.12.	TFRS 12 Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar	52
3.3.2.13.	TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü.....	53
3.3.2.14.	TFRS 14 Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesapları.....	53
3.3.2.15.	TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat.....	54
3.3.3.	Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS) Yorumları	55
3.3.3.1.	TFRS Yorumu 1 Hizmetten Çekme, Restorasyon ve Benzeri Mevcut Yükümlülüklerdeki Değişiklikler.....	55
3.3.3.2.	TFRS Yorumu 2 Üyelerin Kooperatif İşletmelerdeki Hisseleri ve Benzeri Finansal Araçlar	55
3.3.3.3.	TFRS Yorumu 4 Bir Anlaşmanın Kiralama İşlemi İçerip İçermediğinin Belirlenmesi	56
3.3.3.4.	TFRS Yorumu 5 Hizmetten Çekme, Restorasyon ve Çevre Rehabilitasyon Fonlarından Kaynaklanan Paylar Üzerindeki Haklar	56
3.3.3.5.	TFRS Yorumu 6 Özel Bir Piyasaya Katılımdan Doğan Yükümlülükler- Atık Elektrikli ve Elektronik Aletler.....	57
3.3.3.6.	TFRS Yorumu 7 TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Standardı Kapsamında Düzeltme Yaklaşımının Uygulanması	58
3.3.3.7.	TFRS Yorumu 9 Saklı Türev Ürünlerinin Yeniden Değerlendirilmesi	58

3.3.3.8. TFRS Yorumu 10 Ara Dönem Finansal Raporlama ve Değer Düşüklüğü.....	59
3.3.3.9. TFRS Yorumu 12 İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları	59
3.3.3.10. TFRS Yorumu 13 Müşteri Sadakat Programları	60
3.3.3.11. TFRS Yorumu 14 TMS 19-Tanımlanmış Fayda Varlığının Limiti, Asgari Fonlama Koşulları ve Bu Koşulların Birbiri ile Etkileşimi	60
3.3.3.12. TFRS Yorumu 15 Gayrimenkul İnşaat Anlaşmaları	61
3.3.3.13. TFRS Yorumu 16 Yurt Dışındaki İşletmede Bulunan Net Yatırımın Finansal Riskten Korunması	62
3.3.3.14. TFRS Yorumu 17 Nakit Dışı Varlıkların Ortaklara Dağıtımı	62
3.3.3.15. TFRS Yorumu 18 Müşterilerden Varlık Transferleri.....	63
3.3.3.16. TFRS Yorumu 19 Finansal Borçların Öz Kaynağa Dayalı Finansal Araçlarla Ödenmesi	63
3.3.3.17. TFRS Yorumu 20 Açık İşletme Madeninin Üretim Aşamasındaki Dekupaj Maliyetleri.....	64
3.3.3.18. TFRS Yorumu 21 Vergi ve Vergi Benzeri Yükümlülükler.....	64
3.3.4. Türkiye Muhasebe Standartları (TMS).....	65
3.3.4.1. TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu	65
3.3.4.2. TMS 2 Stoklar	66
3.3.4.3. TMS 7 Nakit Akış Tabloları	66
3.3.4.4. TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar.....	67
3.3.4.5. TMS 10 Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar	68
3.3.4.6. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri	68
3.3.4.7. TMS 12 Gelir Vergileri.....	69
3.3.4.8. TMS 16 Maddi Duran Varlıklar.....	69
3.3.4.9. TMS 17 Kiralama İşlemleri.....	69
3.3.4.10. TMS 18 Hasılat	70
3.3.4.11. TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar.....	70
3.3.4.12. TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması	70
3.3.4.13. TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri.....	71
3.3.4.14. TMS 23 Borçlanma Maliyetleri	72
3.3.4.15. TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları	72
3.3.4.16. TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama	73
3.3.4.17. TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar	73

3.3.4.18.	TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar	74
3.3.4.19.	TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama	74
3.3.4.20.	TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum	74
3.3.4.21.	TMS 33 Hisse Başına Kazanç	75
3.3.4.22.	TMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama.....	75
3.3.4.23.	TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü.....	76
3.3.4.24.	TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar	76
3.3.4.25.	TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar.....	76
3.3.4.26.	TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme.....	77
3.3.4.27.	TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	77
3.3.4.28.	TMS 41 Tarımsal Faaliyetler	78
3.3.5.	Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) Yorumları	78
3.3.5.1.	TMS Yorum 10 Devlet Yardımları- İşletme Faaliyetleri ile Özel Bir İlişkisi Bulunmayanlar.....	78
3.3.5.2.	TMS Yorum 15 Faaliyet Kiralamaları- Teşvikler	79
3.3.5.3.	TMS Yorum 25 Gelir Vergileri- İşletmenin veya Hissedarlarının Vergi Statüsünde Değişiklikler.....	79
3.3.5.4.	TMS Yorum 27 Yasal Açından Kiralama Görünümündeki İşlemlerin Özünün Değerlendirilmesi.....	80
3.3.5.5.	TMS Yorum 29 İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları - Açıklamalar.....	80
3.3.5.6.	TMS Yorum 31 Hasılat –Reklam Hizmetleri İçeren Takas (Barter) İşlemleri	81
3.3.5.7.	TMS Yorum 32 Maddi Olmayan Duran Varlıklar- İnternet Sitesi Maliyetleri.....	82
4.	BULGULAR VE YORUMLAR	83
5.	SONUÇ VE ÖNERİLER.....	88
5.1.	SONUÇ.....	88
5.2.	ÖNERİLER.....	89
	KAYNAKÇA	90

TABLO LİSTESİ

Tablo 2.1.: Anglo- Sakson Modeli ile Kıta Avrupası Modelinin Karşılaştırılması	23
Tablo 2.2.: OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri	30
Tablo 2.3.: SPK Kurumsal Yönetim İlkeleri.....	33
Tablo 4.1.: Standart Ve Yorumların Temel Kurumsal Yönetim İlkelerine Uyum Tablosu.....	84

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AGM	: Şirket Yıllık Finansal Toplantıları
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
BIST	: Borsa İstanbul
CEO	: Chief Executive Officer
IAS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
IASB	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
IASC	: Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
IASCF	: Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı
ICGN	: Uluslararası Kurumsal Yönetim Ağı
IFAC	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
IFRIC	: Uluslararası Finansal Raporlama Yorum Komitesi
IFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
IMF	: Uluslararası Para Fonu
İDTYDK	: İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu
KGK	: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
KOBİ TFRS	: Uluslararası Muhasebe Standartları KOBİ
OECD	: Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü

SAC	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu Standartlar Danışma Konseyi
SIC	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) ve Yorum
SOX	: Sarbenes-Oxley
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TDS	:Türkiye Denetim Standartları
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standardı
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TMUD	: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TÜRMOB	:Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
US GAAP	: ABD Tek Düzen Muhasebe Sistemi
YTTK	: Yeni Türk Ticaret Kanunu

1. GİRİŞ

Günümüzde işletmeler yönetmekten çok iyi yönetmek amacıyla kendilerine referans noktaları aramaktadır. Bu noktada kurumsal yönetim iyi bir alternatif olarak işletmelerin huzurunda yerini almıştır. Kurumsal yönetim çalışmalarının başlangıcı şirketlerde kabul edilemez skandalların oluşmasıyla yaşanan problemlerin çözümlenebilmesi için bir gereklilik durumuna gelmesine dayanmaktadır. Şirketlerde meydana gelen çıkarıcı yaklaşımlar, taraflı tutumlar ve kişilere bağlı yönetim uygulamaları ile kurumsallıktan uzak oluşumlar sebebiyle toparlayıcı ve kapsayıcı bir anlayışın önemi ortaya çıkmıştır.

Hazırlanan çalışmada öncelikle kurumsal yönetimin ortaya çıkış ve gelişim sürecinden, ardından TMS ve TFRS'nin oluşum aşamalarından bahsedilip daha sonrasında ise TMS, TFRS ve kurumsal yönetim anlamında yakınlık olup olmadığı ve var olan yakınlıkların analizi yapılmıştır. Yapısı gereği standartlar uygulayıcıları adına tutarlı bir raporlama hedefi gösterdiğinden, hazırlanacak muhasebe tablolarının doğruluğunun ve açıklığının sağlanmasına katkıda bulunduğu kurumsal yönetimin beklentilerine uygun bir duruş sergilemektedir.

1.1. Problem

Özellikle aile şirketlerinde yaşanan ihtiraslar sebebiyle şirketlerin ömürleri kısalmış bir hal almıştır. Ayrıca dünya devi olarak adlandırılan bazı şirketlerinde kabul edilemez problemler yaratmalarının neticesinde kurumsal bir yapıyı destekleyebilecek muhasebe uygulamaları önemli olmuştur. İşte bu noktada kurumsal yönetim işletme sahiplerinden hariç olarak işletmenin gelişimine katkı sağlayabilir nitelikte kişilerle işlerin yürütülmesini ve bu sürecin kurumsal yönetimin özüne uygun bir şekilde sürdürülmesini hedeflemektedir.

Kurumsal yönetim ile işletmeler kendilerini çeşitli şirket skandallarından uzak tutabilen, toplumda saygınlığı olan, hazırladıkları tablolarda soru işaretlerine yer vermeyen, paydaş menfaatlerini değil, işletmenin mevcut kimliğini kamuoyuna şeffaf bir şekilde sunabilecek bir yapıya kavuşmuştur. Böylelikle kurumsal yönetim felsefesine uygun muhasebe akışının sağlanması işletmeler için gerekli görülmüştür.

Kurumsal yönetim ve standartların birbirlerine yakın fakat birbirlerini temel olarak gündemlerini oluşturmamış olmaları konusu çalışmadaki ana problemimizi oluşturmaktadır. Bu sebepten dolayı standartları uygulayan işletmelerin ayrıca

kurumsal yönetim uygulamalarına uyum sağlayabilmeleri için fazla zaman harcamaları gerekmektedir.

1.2. Amaç

Bu tez ile amaçlanan TMS/TFRS ve yorumları ile ilgili olarak kurumsal yönetim bakımından benzerliklerin bulunup bulunmadığının, uyumlaştırılabilir noktaların olup olmadığının ve standartların güçlendirilmesi bakımından kurumsal yönetimin sunabileceği avantajların belirlenmesidir. Ayrıca hazırlanan çalışma ile muhasebe ve kurumsal yönetimin yakınlaştırılması sayesinde elde edilebilecek menfaatler ile şirketler bazında avantaj sağlayabilecekleri durumların, işletmenin ömrünün uzamasının ve rekabet edilebilirliğinin artışının sağlanmasına katkıda bulunulması amaçlanmıştır.

1.3. Önem

Kurumsal yönetimin öneminin artmasıyla kapsamına giren konularda büyük etkilere sahip bir kavram olarak günümüzde kendisine bir yer edinmiştir. Bu önemliliğin anlaşılması ve uygulanması ile işletmelerin yapacakları hatalar özellikle menfaat sahiplerinden kaynaklanan çıkarılara hizmet eden yönelimler ortadan kaldırılabilecektir.

1.4. Varsayımlar

Bu çalışmanın hazırlanması aşamasında muhasebe standartları ve finansal raporlama standartlarının kurumsal yönetim kavramıyla ilişkisinin varlığı ve standartların kurumsal yönetim felsefesine uygunluğunun artırılması ile şirketlerin kazanımlarının çoğalacağı ve ayrıca hazırlanan finansal tablolara olan güvenin artacağı varsayılmıştır.

1.5. Sınırlılıklar

Kurumsal yönetim kavramının şirketlerde yaşanan menfaatçi yaklaşımlar sonucu ortaya çıkması ve bu süreçten sonra gelişme göstermesi sebebiyle gelişimini halen devam ettirmekte olması ve heralanda yeterince anlaşılmış olmaması sebebiyle kurumsal yönetimin uygulanması bakımından keskin kurallar koyulamamıştır.

Standartlar ve yorumları ise yayınlandıkları tarihten itibaren gereklilik arz eden durumlarda değişikliğe uğrayabilen bir yapıdadır. Standartların herbirinin sadece bir konu ile ilgili olması sebebiyle kurumsal yönetimin genel kapsamına teker teker uygun olabilmeleri fakat bütünsel bakıldığında ise bazı alanlarda eksik kaldıkları görülmektedir.

1.6. Tanımlar

Çalışma konusu ile ilgili temel tanımlamalar ve açıklamaları aşağıda yer almaktadır.

1.6.1. Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları

Dünyada muhasebe sistemlerinde zaman içerisinde birbirlerinden farklılaşmaların olduğu bilinmekte ve buna yol açan birçok aktörün ortaya çıktığı gözlemlenmektedir. Bunların neler olduğuna bakıldığında; ekonomik gelişmişlik oranı, içinde bulunan ekonomik sistemin mevcut durumu, ekonomik büyümeye dayalı gerekçeler, enflasyona bağlı hususlar, etik kurallar ve standartların yaptırımı, mesleki bilginin altyapı gelişmişliği, toplumdaki eğitim seviyesi, muhasebe ile ilgili eğitimin ilerlemesi, işletmelerin alanlarındaki yenilikleri takip hızı, finansman kaynakları, işletme uygulamalarında kullanılan yöntemler, işletme sahipliği ile ilgili yapısal durum, devletin ekonomideki duruşu, yasal sistemin işleyişi, toplumun kültürü, muhasebe uygulamaları ile ilgili mevcut durum, politik sistemin etkisi, sosyal çevre faktörleri, ülkenin karşılaştığı krizler, tarih ve ekonomi ile ilgili bağlar, vergilendirme uygulamaları gibi hususlar sıralanabilir (Ağca ve Aktaş, 2007: 230). İşte bu sayılan sebepler ülkeler arası uygulama farklılıklarını meydana getirmiş ve daha sonraki zamanlarda uluslararası geçerliğe haiz standartların oluşması gereğini ortaya çıkarmıştır.

Ülkelerin ekonomik ve ticari işbirlikleri kurulduktan sonra girişimciler risklerini minimum düzeyde tutabilmek ve diğer ülkelerde yaptıkları yatırımlarla ilgili durumun anlaşılmasını sağlamak üzere muhasebe ve finansal anlamda uluslararası geçerliliğe sahip olacak şekilde tekdüzeliğin sağlanması gerekmiştir. Finansal alanda tekdüzeliğin sağlanabilmesi adına gerçekleştirilen çalışmalar ekonomik ve farklı birleşmeler arasındaki ortak çalışmalar ile oluşum sürecine girmiştir (Yarbaşı, 2008: 224).

Sistemsal yapılanmalar anlamında muhasebe meslek örgütlerinin çabalarıyla 1973 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASB) kurulmuş ve bu yapı 2001 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'na (IASB) dönüştürülmüştür. Türkiye'deki çalışmalara bakıldığında ise, ilk çalışmaların Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Odaları ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından başlatıldığı görülmektedir (Yalçın, 2012: 25).

Hazırlanan Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ile herkesin kullanıma elverişli yöntemlerin ortaya konulması, farklı ülkelerde faaliyet gösteren işletmeler için finansal tabloların oluşturulması maliyetler ile ilgili azaltıcı nitelikte düzenlemeler yapılması, yönetimde bilgiye ulaşılmasını sağlayan sistemlerinin kullanılması, ülkeler arası yapılan işletme faaliyetlerinin etkinliğinin analizi, işletmenin etkin olduğu ülkelerde çalışanların hareket kolaylığına sahip olabilmesi ve işletmenin bağımsız denetiminde maliyetlerin düşüş yönünde olması gibi konularda çeşitli şekillerde katkı sağlanmıştır. Buna ek olarak; söz konusu işletmeler uluslararası alanda kaynaklarını aktarabilmekte ve kaliteli mali veriler ile yapılan işlemlerin kontrolü sağlanabilmektedir (TMSK, 2011: 11).

Kısaca, uluslararası ticaretin gelişmesi ile, muhasebe uygulamalarında birliğin sağlanması amacıyla uluslararası alanda geçerli muhasebe standartları oluşturulmuştur. Yıllar içinde standartları kullanan ülke sayısı artmış ve böylece farklı muhasebe sistemlerinden doğan sıkıntılar azalma göstermiştir.

1.6.2. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)

Kurum 2011 yılında Başbakanlığın başlısı ve Maliye Bakanlığı ile ilgili olarak kurulmuştur (Baş, 2011: 1). KGK; AB süreçlerine ve yönergesine uygun bir düzenleme içermektedir. AB uygulamalarının üyesi olduğu ülkelerinden beklediği bazı görev ve sorumluluklar KGK'ya aktarılmıştır (Arıkan, 2011: 10).

KGK'nın amaçları; uluslararası standartlarla uyumlu TMS'nin oluşturulması ve yayımlanması, bağımsız denetim alanında uygulamada birliğin sağlanması, gereken güvenli ve kaliteli veri ortamının oluşturulması, denetim ile ilgili standartların belirlenmesi, bağımlı olmayan denetçiler ve bağımlı olmayan denetimde söz sahibi kuruluşların yetkilendirilmesi ve bunların etkinlik alanlarının denetlenmesi, bağımlı olmayan denetleme kapsamında kamu yararına uygun gözetimin yapılması; KGK

teşkilatı, görevi, yetki ve sorumluluklarını belirlemek olarak sıralanabilir (Özdoğrular 2011: 1).

KGK; kurul ve başkanlıktan oluşmaktadır. Kurulun muhasebe standartları ile ilgili görevleri şunlardır; finansal tablolarda; yerindeliği, şeffaflığı, güvenilirliği, anlaşılabilirliği, karşılaştırılabilirliği ve tutarlılığı uluslararası standartlara uygun olarak sağlayıp oluşumunu ve yayınlanmasını sağlamak, TMS'nin uygulaması kapsamında düzenlemeler oluşturmak ve gereken kararların alınması sağlamak, düzenleme yapabilme yetkisine sahip olan kurumlar ile kuruluşların yapmaları gereken değişiklikler konusunda onaylayıcı pozisyonda görev almak, ayrıca TMS ve Türkiye Denetim Standartları'nı (TDS) gelişimini, şeffaflığını, uygulanabilirliğini etkileyecek faaliyetleri, toplantı ve benzeri etkinlikleri düzenlemek ve çeşitli kurum ve kuruluşlarla işbirliği yapmaktır (KGK, 2014b: 1).

1.6.3. Kurumsal Yönetim

Kurumsal yönetimin temelleri Berle ve Means'in 1932 yılında yayınladıkları, büyük Amerikan şirketlerinin neredeyse yarısında, hisselerin yüzde 20'sinden fazlasına sahip bir hissedarın olmadığını gösteren çalışmasına (Modern Şirket ve Özel Mülkiyet-Modern Corporation and Private Property) dayanarak oluşturulmuştur. Bu kitap, kurumsal yönetim üzerinde sermaye-temsilci ilişkisi ve bu ilişkide yaşanan problemlerin analizinden bahsederek başlar (Claessens vd., 1999: 2).

Kurumsal yönetime kavram olarak bakıldığında İngilizcede "Corporate Governance" şeklinde karşılık bulunduğunu görmekteyiz (Kula, 2006: 12). Kurumsal açıdan yönetim sistemi, kurum sektörünün yönetimini şekillendiren kanunlar düzenleyici kurumlar ve raporlama gereksinimlerinin bir çerçevesini oluşturmaktadır (Cohen ve Boyd, 2000: 4). Kurumsal yönetim sosyal bilimlerdeki çeşitli alanlar için bir temel ilgidir ve kural koyucuların gündemlerinde üst sıralarda yer almaktadır (Grandori, 2004: 4). Kurumsal yönetim, işletme sürecini düzenleyen kontrol eden ve bu aşamada yasalara başvuran bir kurallar sürecinden meydana gelmiştir (Rouse, 2008: 1).

Şirkette yönetim kurulunun, ortaklar ve bundan başka menfaat gruplarının birbirleri ile olan iletişimde ilgililerin işletmedeki hak ve sorumluluk durumlarını belirlemektedir (Çolak, 2013: 6). Kurumsal yönetim; şirket yöneticileri ve kaynak sağlayıcılarının şirket ile olan ilişkisinin düzenlenmesidir (Kaya, 2009: 1). Ayrıca,

şirketlerin, toplumdaki konumlarının düzenlenmesini de sağladığından toplum adına hesap verebilir nitelikler oluşturmuştur (Aysan, 2013: 18).

Kurumsal yönetim bir şirketin tabi olduğu sistemleri, ilkeleri ve süreçlerin kümesini ifade etmektedir. Şirket yönetimi ya da değer katan ve aynı zamanda uzun vadede tüm paydaşlar için yararlı bir şekilde amaç ve hedeflerini yerine getirmek için kontrol edilebilir yönergeler oluşturmaktadır. Bu durumda paydaşlar; müşteriler, çalışanlar, toplum, yönetim kurulu, yönetim ve hissedarlar olarak sıralanabilen herkesi içermektedir. Şirket yönetimi sebebiyle herkes için bir mütevellî rolünü üstlenmektedir (Thomson, 2009: 1).

Kurumsal yönetim aktörlerine bakıldığında üç temel aktör yada hissedar arasındaki ilişki karşımıza çıkmaktadır. Bu aktörler sermaye, yönetim ve iş gücüdür. Kurumsal yönetim bir firmaya kimin sahip olduğu ve kontrol ettiği ile kimin menfaatleri yönünde firmanın yönetildiği ile ilgilidir. Bu üç aktör birbirleriyle çalışabilir, işbirliği oluşturabilir veya birbiriyle çelişebilir nitelikte olmaktadır. Sayılan kavramların göreceli güçleri ülkeden ülkeye önemli ölçüde değişebilir ve bütün yönetim kararları üzerinde önemli etkileri bulunmaktadır (Gospel ve Pendleton, 2005: 3).

1.6.4. İyi Kurumsal Yönetim

Toplum, şirketlerin kendilerini yönetmelerine imkan tanımaktadır. Ancak toplum, şirketlerdeki yönetim yapılarının, süreçlerinin ve kurallarının başta toplum ve örgüte yararlı olacak şekilde oluşturulması ve şirket faaliyetlerinin denetim ve gözetiminin de bu amaca uygun olarak yapılması konularında ısrarcıdır. Bunun sebebi de enerji sektörünün önde gelen firması Enron, Arthur Anderson ve Barings ve Sumitomo Bank gibi bazı örneklerde, şirketlerin üst düzey yönetimlerinde yaşanan bireysel maddî çıkarlar sebebiyle, şirketin ve toplumun ikinci planda kalmasıdır. İyi yönetim, diğer bir deyişle iyi yönetişim, şirket ve toplum arasındaki varsayılan üstü örtülü anlaşmaların farkına varıp ona göre davranmasıdır (Kayacan, 2006: 7).

Dünya genelinde yaşanmış olan büyük finansal krizler ve şirketlerde meydana gelen skandalların temeline bakıldığında yönetimle ilgili bazı aksaklıkların varlığı diğer bir deyişle bu şirketlerde kötü yönetimin olduğu görülmektedir. Bu kötü yönetim görüşünün varlığı iyi yönetime olan gereği artırmış ve iyi kurumsal yönetim kavramını ön plana çıkarmıştır. Kurumsal performans ve kurumsal yönetim

arasındaki bağ üzerine geniş bir literatür mevcuttur. Bu literatür geniş akıma ayrılmaktadır. Birinci akım bir firmanın şimdiki kurumsal yönetimiyle değer ve performansını açıklayan teorileri ve deneysel çalışmaları içermekte, ikinci akım ise, kötü yönetsel performansın düzeltilmesine odaklanmaktadır (Goergen vd., 2010: 70).

İyi kurumsal yönetim süreçleri işletmeler ve ülkeler için büyük oranda avantaj yaratmaktadır. İşletmeler adına; kurumsal yönetim düzeyi ne kadar yüksek olursa sermaye bulma maliyetinin azalması, fırsatların finansmanı ve likidite anlamında artış göstermesi ve sermaye piyasalarından fon sağlanmasının kolaylaşması, artan güvenilirlik ve krizlerin üstesinden gelme başarısının yükselmesi anlamına gelmektedir (Özsoy, 2011: 50) Ülkeler açısından kurumsal yönetim iyiliği, ülke kalitesinin yükselmesine, sermaye sahiplerinin yurt içinde yatırımı tercih etmesine ve başka ülkelere sermaye çekilebilmesine böylelikle rekabet edebilme gücünün fazlaşmasına, krizlerin etkisinin azalmasına, mevcut kaynaklarla performansın artırılmasına, refah düzeyinde artış sağlanmasına ve sürdürülmesine katkı sağlamaktadır (SPK, 2005: 5).

1.6.5. Kurumsal Yönetim Endeksi

Kurumsal yönetimin bütün dünyada ve uluslararası kuruluşların gündeminde yer edinmesi, ülkelerin, şirketler ve ilgili kuruluşların kurumları için iyi bir yapı araması ve bu konuda yapılan çalışmaların bulunması en sonunda bir endeksin oluşumunu sağlamıştır. Özellikle ABD ve AB ülkeleri önderliğinde yaklaşık 50 ülkede kurumsal yönetim getirileriyle birlikte yayınlamış ve gelişmeler göstermiştir (Manisalı, 2005: 15). Kurumsal yönetim endeksi oluşturulması süreci yaşanan bu gelişmelerin ardından başlatılmıştır.

Bu kapsamda ülkemizde kullanılan Borsa İstanbul (BIST) Kurumsal Yönetim Endeksi ise, BIST'te işlem gören ve kurumsal yönetim ilkelerine uygunluk bakımından 10 tam puandan minimum 7, ana başlıklar bazında ise minimum 6,5 alan işletmelerin performanslarının ölçüldüğü bir süreci kapsamaktadır. Uyum notu, SPK'nın belirlediği derecelendirme kuruluşlarınca işletmelerin ilkelere uygunluğunun analizini yapmaktadır. Kurumsal Yönetim Endeksi 2007 yılında uygulanmaya koyulmuştur (BIST, 2016: 1).

2. MUHASEBE/FİNANSAL RAPORLAMA VE KURUMSAL YÖNETİM

2.1. Kuramsal Çerçeve

Söz konusu çalışma ile ilgili muhasebe ve finansal raporlama standartlarının ve kurumsal yönetimin anlaşılabilmesi için gerekli kuramsal akış aşağıda yer almaktadır.

2.1.1. Muhasebe Modellerinin Sınıflandırılması

Dünya üzerinde çeşitli kültürel anlayışların ve ekonomik gelişmişlik düzeylerinin varlığı muhasebe modellerinde de etkisini göstermiştir. Bu anlamda ülkelerde farklı muhasebe standartları bulunmakta olup; kültürel, hukuki, ekonomik, finansal, tarihi ve politik faktörlerin çeşitliliği, bir ülkenin muhasebe sisteminin tipini etkileyebilmiştir (Tanaka, 2013: 25). Muhasebe modellerini; İngiliz-Amerikan Modeli, Güney Amerika Modeli, Kıta Avrupası Modeli ve son olarak Karma Ekonomi Modeli adı altında sınıflandırabilmekteyiz.

2.1.1.1. İngiliz-Amerikan Modeli

İngiliz-Amerikan olarak adlandırılan modelin uygulanmasında muhasebe meslek mensuplarının ağırlığı hissedilmektedir. Model sıklıkla sermaye piyasasını etkin kullanan ülkelerde varlığını sürdürmektedir (Varıcı ve Özdemir, 2013: 22). Bu sistemi kullanan ülkelere örnek olarak; Avusturalya, İngiltere, Kanada, Kolombiya, İsrail, Singapur, Venezuela verilebilir.

2.1.1.2. Kıta Avrupası Modeli

Grubun ülkelerine bakıldığında kıta Avrupa'sında yer alan ülkelerin büyük bölümü ve Japonya ile karşılaşılmaktadır. Grup ülkelerinde iş hayatının sermaye edinebildikleri bankalar ile bağlantıları görülmektedir. Grupta muhasebeleştirme süreçleri yasalar temel alınarak uygulanmakta ve muhafazakar nitelik sergilemektedir (Şanlı, 2002: 2). Bu sistemi kullanan ülkelere örnek olarak; Türkiye, İspanya, Fransa, Finlandiya, Mısır ve Japonya verilebilir.

2.1.1.3. Güney Amerika Modeli

Bu modele İspanyolca konuşan Güney Amerika ülkeleri dahil edilmektedir. Güney Amerika modeli diğer modellerden, enflasyona sürekli adapte olması

yönünden farklılık göstermektedir. Bu ülkeler, sadece salt coğrafi sebeplerden dolayı, bu modele Orta ve Güney Amerika Modeli de denilmektedir. Son yıllarda, Güney ve Orta Amerika'daki ülkelerin enflasyonları önemli ölçüde düşmüş olsa bile, Latin Amerika ülkeleri birçok; tarihi, kültürel, politik ve ekonomik sebeplerle ortak karaktere sahip olduklarından, bu sınıflandırma analiz bakımından hala geçerlidir. Bu gruptaki ülkelerden bazıları; Arjantin, Bolivya, Şili ve Peru'dur. (Tanaka, 2013: 35).

2.1.1.4. Karma Ekonomi Modeli

Bu modelde, kurumlar tipik olarak iki muhasebe sistemi ile çalışmaktadır. Bir yandan, gerçek finansal bilgi yerine düzenli muhasebe tablolarına ve bütçelere dayanan bir yapıya sahip eski sisteme alışık olan yöneticiler için bilgi üretilmekte ve ayrıca İngiliz-Amerikan modeline göre de bilgi üretilmesi gerekmektedir. Bu gruptaki ülkelere örnek; Azerbaycan, Ermenistan, Kazakistan, Rusya ve Ukrayna verilebilir (Tanaka, 2013: 36).

2.1.2. Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS)

IAS, muhasebe sistemlerindeki uygulamadan kaynaklanan farklılıkları ortadan kaldırmak, muhasebe ilkelerinde birliği sağlamak, mali tabloların şeffaf, hesap verebilir, herhangi bir tarafın çıkarlarına yer vermeyecek, karşılaştırmaya uygun şekilde oluşturulmasına zemin hazırlamalıdır. Bundan başka olarak, şirketle ilgili kişi ve kuruluşların olduğundan farklı değerlendirmelerde bulunmama ve hatalı kararlara yol açacak durumların meydana çıkmaması için küresel geçerliliğe sahip mali bilgilerin oluşturulması ve sunumu için genel geçerliliğe sahip bir yapı oluşturmasını amaçlar (Kocamaz, 2012: 105).

Başka bir tanımla; IAS ve IFRS işletmelerin finansal analizini, etkin ve etkili oluşunu, ayrıca nakit akışlarını doğru bir biçimde hazırlamayı, finansal raporlarda değişikliğe sebep olabilecek işlemleri uygun şekilde belirtmeyi, hazırlanan bilgileri, doğru, açık, anlaşılır olarak sunmayı hedeflemektedir (Akgün, 2013: 11).

Günümüzde hazırlanan raporlar ile, mevcut muhasebe kullanıcılarını etkileyen standart değişikliklerinin ülkede yapılacak olan düzenlemeler ile IAS'ye uygun olarak oluşturulması gerekmektedir (Başpınar, 2004: 56).

2.1.3. Muhasebe Standartları Üzerinde Belirleyiciliği Olan Kuruluşlar

Uluslararası standartların ve ilkelerin hazırlanmasında uluslararası kuruluşlar etkin görev almaktadırlar. Uluslararası niteliğe sahip bu standartların oluşumu hakkında 2001 yılına kadar IASC etkili olmuş, bu tarihten sonra da IASB'nin çalışmalarıyla standart oluşum işlemlerinin yürütüldüğü görülmektedir (Doğan, 2007: 2). Standartlar hakkında belirleyiciliği olan kuruluşlar ve bu kuruluşların görevleri ise aşağıda açıklanmıştır.

2.1.3.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASCF)

IASCF; 2001 yılında kamuya yarar sağlamak amacıyla hizmetlerini sürdüren, herhangi bir kuruluşa bağlı olmayan ve kar amacı bulunmayan özel hukuk tüzel kişisidir. IASCF, 2010 yılında yapılan değişiklik ile IFRS'nin gelişimi konusunu ve hedeflerini daha geniş tanımlayabileceği Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Vakfı (IFRS Foundation) adını almıştır (TMSK, 2011: 22).

2.1.3.2. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)

IFAC, 1970'li yılların başında yapılan çalışmalar ile 1970'li yılların ortalarından itibaren Uluslararası Muhasebeciler Kongresi'nde alınan karar ile faaliyetlerine başlangıç yapmıştır. Kar amacı bulunmayan, politikalara özgürlük tanıyan, ülkelerdeki sistemlerden bağımsız ve muhasebe birliklerinin bulunduğu yapıdır. IFAC'ın temel hedefi; meslek bazında muhasebeyi uluslararası alanda ve uygun şartlarda gelişebilmesini sağlamaktır. IFAC'a üye olanlar ve yerel muhasebe meslek birlikleri ile koordine sağlanarak teknik alanda, ahlaki konularda ve eğitim bazında temel noktalar belirlemiş ve muhasebe anlamında katkılar sağlayacak çalışmaları bu çerçevede yürütmeye başlamıştır (Pekdemir, 1999: 1).

Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) 1970'li yılların sonunda IFAC'a kurucu üye olmuştur. 1990'lı yılların ortalarında ise TÜRMOB IFAC'a üye olarak katılmıştır (Finansal Raporlama, 2011: 1).

2.1.3.3. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)

IASB; kaliteli, şeffaflığa ve kontrole uygun bilgileri anlaşılabilir ve uygulamaya hazır olarak muhasebe standartlarını geliştirebilmeyi amaçlamıştır. IASB, ulusal muhasebe standardı belirleyicileri ile işbirliği sağlamak amacıyla uyumlu çalışmaktadır (O'Malley, 2005: 1).

IASB ile uygulamada yaşanan standart olmayan uygulamaları, finansal raporların hazırlığı ve sunumu ile ilgili olan durumları; muhasebe standartları ve standartların uygulanması bazında birbiriyle uyumlu hale getirmeyi hedeflemiştir. Ayrıca, ekonomiyi ilgilendiren konularda alınacak kararlarla ilgili olarak ek bilgileri de içeren tabloları temel alarak taraflar arası uyumun mevcut halinden iyi bir konuma geleceği düşünülmüştür (KGK, 2014c: 2).

IASB'nin görevlerine bakıldığında; belli bir kalitede, şeffaflığı ve anlaşılabilirliği sağlayan standartları geliştirmek, ülkesel standartların ve evrensel standartların uyumlulaştırılmasını sağlamak, taslaklar oluşturmak ve geliştirmek, Standart Yorumlama Komitesi (IFRIC) öncülüğünde hazırlanan yorumların onayını sağlamak, hazırlanan yeni bir standardın kapsamında olan standart ve uygulamaları incelemek, büyük çaplı projeler hakkında görüş alacak komiteleri oluşturmak, önemli projelerde, öncelik gerektiren işler ve oluşturulacak gündem ile ilgili Standart Danışma Konseyi'nin (SAC) görüşünü almak, projelerde isteğe bağlı olarak standartların oluşumundan önceki süreçte standartların uygulanması ve işleyebilmesi için gelişmiş ülkelerde ve gelişmekte olan ülkelerde saha analizlerinin yapılmasını sağlamaktır (KGK, 2014c: 1).

IASB'nin çalışmalarını, destekleyen kuruluşlara bakılacak olunursa; 1990 yılı itibarıyla uluslararası muhasebe standartlarının geliştirilmesi çalışmalarında önem arz eden ve IASB üzerinde süregelen bir etkisi olan kurumlar ise; Avrupa Komisyonu, Avrupa Finansal Raporlama Tavsiye Grubu, Uluslararası Sermaye Piyasası Kurumları Teşkilatı, Uluslararası Sermaye Piyasası Kurumları Teşkilatı IFAC, Uluslararası Muhasebe Mesleğini Geliştirme Forumu, ABD Finansal Muhasebe Standartları Kurulu, ABD Halka Açık Şirketler Muhasebe Denetim Kurulu ve ayrıca ABD Sermaye Piyasası Kurumudur (KGK, 2014c: 2).

2.1.3.4. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASCF)

IASC yapısını ve yasal kimliğini 2001 yılı itibarıyla değiştirmiştir ve IASCF adını almıştır (Fritz ve Lämmle, 2003: 40).

IASCF'nin temel görevi ise, IASB'ye strateji ve bütçe hazırlamak ve yapılan çalışmaları denetlenmesidir. Vakıf, toplamda 22 üyeye sahip ve bunların 6 tanesi Amerika'nın kuzeyi, 6 Avrupa, 6 Asya Okyanusya bölgelerinde ve 4'ü de geri kalan bölgelerde yer almaktadır. Vakfa üye olanlar ise finansal rapor hazırlayan ve

kullananlar, denetim çalışanları ve akademik çevreden oluşmaktadır (Finansal Raporlama, 2011: 1).

2.1.3.5. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu Standartlar Danışma Konseyi (SAC)

SAC'ın temel hedefi, IASB tarafından kaliteli IFRS'leri geliştiren kişilere ve yapılan çalışmaların etkilediği birimlerin temsilcilerinin görüşme imkanına sahip olduğu bir yapı oluşturmaktır (TMSK, 2008a: 1).

2.1.3.6. Uluslararası Finansal Raporlama Yorum Komitesi (IFRIC)

Komitenin amacı uluslararası alanda geçerliliği olan IFRS kapsamında ortaya çıkmış bir zamanında yaygın muhasebe düzenlemelerini gözden geçirmektir (IFRS Foundation). Yorumlama komitesi çalışmaları uygun IFRS yorumları oluştururken, profesyonel bir standart belirlenmesi aşaması ve kapsamlı uluslararası etkileşim ile meydana gelir. Komite, kamu katılımına imkan veren toplantılarında teknik içerikli konuların tartışmasına ortam oluşturmaktadır (TMSK, 2008b: 1).

2.1.4. Türkiye'de Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının Oluşumu

Muhasebe dünyasındaki gelişmeler tek muhasebe dilinin kullanımını yaygınlaştırmaktadır. Türkiye bu gelişmeler içerisinde olup AB ve IFRS'de ki gelişmeleri yakından izlemekte ve Türkiye'de ki uygulamaları bu ölçülere yaklaştırmakta ve günümüzde uygulamaktadır (Akdoğan, 2007: 113).

Türkiye'de muhasebe uygulamalarında ortaya çıkan farklılıklar, 1990'lı yılların ortalarında kullanılmaya başlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nden sonra önemli oranda azaltılmıştır. Buna rağmen yapılan düzenleme mevcut sistemi uluslararası alanda kabul edilmiş uygulamaların tam anlamıyla yer almaması nedeniyle ve bu durumun önlenmesi için TÜRMOB tarafından 1990'lı yılların ortalarında Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) yönergesi yayınlanmış ve böylece TMUDESK oluşum sürecine girmiştir (Bostancı, 2002: 7).

Türkiye'de AB ile uyumlu olarak Bankalar ve Sermaye Piyasası Kanununa tabi şirketlerin 2000'li yılların ortalarından başlayarak muhasebe sürecinde

hazırlayacakları raporlarda uluslararası muhasebe standartları ile paralel düzenlemeler yapması gerekliliği meydana çıkmıştır (Üstünel, 2005: 18-19).

TMSK, IASB'nin Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS), IFRS ve Yorum (SIC ve IFRIC Interpretation) olarak yayınlanan Standartların (IFRS), TMSK önderliğinde yapılan düzenlemelere uygun şekilde TMS, TFRS, TMS ve TFRS Yorumları olarak yayımlanmıştır (Çankaya, 2007: 130).

Ülkemizde standartların belirlenmesi için öncelikle 1990'lı yılların sonunda Sermaye Piyasası Kanunu'na eklenen madde ile TMSK görevlendirilmiş ve Kurul'un yetkileri düzenlenmiştir (Çankaya ve Dinç, 2012: 84). Daha sonrasında ise Yeni Türk Ticaret Kanunu (YTTK) ile bağımsız denetim konusunda içeriğe sahip olacak Kamu Gözetimi Muhasebe Standartları Kurumu (KGK) oluşturulmuştur (KGK, 2014b: 1).

YTTK madde 69'da dönem sonunda çıkarılan finansal tablolar; TMS'ye uygun hazırlanmalı, açıklık ve anlaşılabilirliği sağlamalı ve şirketlerin faaliyet akışı kapsamında uygun zamanlarda çıkarılması beklenmektedir. Ayrıca TMS'ye bir uygun bir biçimde düzenlenmesi gerekmektedir. TMS ve TFRS işlemlerinin muhasebeleştirilmesi hazırlanan raporların başlangıcını ve dönem sonu değerlendirmesi konularını içermektedir (Sağlam, 2012: 1).

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) kanunlarını uygulayan halka açık işletmeler muhasebe defterlerinde Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanmış olan Muhasebe Sistemi Uygulamalarını Genel Tebliği kapsamında hazırlamalıdır. Buna rağmen finansal tablolarda oluşan vergi içerikli finansal tablolar hariç olarak TMS ve TFRS'lere dönüştürülmesi gerekmektedir. Banka ve Sigorta şirketleri, Borsada işlemlerine devam eden şirketler hariç olmak üzere tebliğe ve ekinde yer alan Tek Düzen Hesap Planı'na uymak zorunluluğu bulunmaktadır (Çankaya ve Hatipoğlu, 2011: 62).

Türkiye'de TMS ve TFRS eşitliğe dayalı bir baskı oluşturmaktadır. İki oluşum arasında bir farklılık olmuş ve meydana gelen bu farklılık, hazırlanma tarihlerinden kaynaklanmıştır. IASB'nin eski ismi olan IASC'nin yayınladığı standartların IAS; IASB adıyla yayınladığı standartların IFRS ismiyle kullanıldığı görülmektedir. Buna benzer olarak yorumlarla ilgili farklılık bulunmaktadır. IASC'nin hazırlamış olduğu yorumlar SIC, IASB'nin oluşturdukları ise IFRIC yorumlarını meydana getirmiştir (Alkan ve Doğan, 2012: 89).

2.1.5. Kurumsal Yönetimin Gelişimi

Günümüzde kurumlar artık, sadece fertlerin özel işleriyle ilgili işlemleri yürüttükleri hukuksal araçlar değildir. Hala bu amaç için çokça kullanılsa da kurum şekli daha büyük bir önem kazanmıştır. Aslında kurum, hem ekonomik hayatı düzenlemenin bir aracı hem de mal mülkiyeti metodu olmuştur. Yaygın şekilde, kendisinde bazı özellik ve güçleri bulunduran bir kurum sistemi daha önce feodal sistem olduğundan ve bu sistem, büyük bir sosyal enstitü olarak görüldüğünden önem kazanmıştır (Berle ve Means, 1991: 3).

Kurumsal yönetim kavramı olarak ise, ilk olarak 1980'lerin ortasında dikkate alınmasına rağmen, altında yatan problem 1840'tan sonra modern şirketlerin gelişimiyle başlamıştır (Steger ve Amann, 2008: 5).

Neoliberal iktisat politikalarının dünyayı krizlerle karşı karşıya getirmesinin kurumsal yönetimin gelişimine etkisinin varlığından bahsedilebilir. Neoliberal iktisat politikaları, 1987 çöküşüyle başlayıp, tahvil krizi, 1989'da tasarruf ve kredi sektörünün batması, Japon buhranı, 1997 Asya mali krizi, 1998 Rusya, 1998 Long-Term Capital Management trajedisi, 2000 yılında Dot-Com balonunun patlaması, 2001'de Enron ve Worldcom'un çökmesi, 2001 Türkiye, Arjantin felaketleri ve en son 2008'de ipoteye dayalı menkul kıymetlerin hızla değer kaybetmesiyle tarihin ilk küresel boyutta ve çok hızlı doruğa ulaşan krizine neden olmuştur (Kurtoğlu, 2014: 166).

Kurumsal yönetimin gelişmesine sebep olan şirketlere ülkeler bazında örnek verildiğinde; İngiltere'de PollyPeck, Coloroll, Communications, BCCI ve Maxwell; Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD) en önemlisi Enron, İtalya örneği olarak Parmalat; Hollanda örneği Ahold; Fransa Vivendi; Çin Yanguangxia ve Hindistan örneği olarak da Satyam şirketleri ile karşılaşılmaktadır (Alp ve Kılıç, 2014: 49).

Kazanç manipülasyonlarına verilen örneklerin en büyük bileşeni olarak adlandırılan Enron, oluşumunu petrol boru hattı işi ile başlatmıştır ve Amerika'da 1990'ların finansla yürütülen yeni ekonomisi süresince bir sanal ticaret şirketine dönüşmüştür. Enron kendisini özgür bir şekilde Amerika'nın en büyük şirketi olarak tanımlamış ve bu etiket hayran iş medyası tarafından geniş kabul görmüştür (Routledge, 2007: 16).

Kurumsal yönetim ile yatırım performansında iyi yönde bir eğilim sergilendiği için konu hakkında yapılan çalışmalar ile kurumsal yönetime var olan ilginin

artmasını sağlamış ve dünya genelinde ciddi reformlardan biri olarak yerini almıştır (Yeşilürdü, 2012: 27).

2.1.6. Kurumsal Yönetimin Dünyadaki Gelişimi

Şirket tepe yöneticilerinin sahtekarlık yapmaları iddiası ve muhasebe hilelerinden kaynaklanan şirketlerde yaşanan skandallar sebebiyle şirketlerin yönetim biçimlerinin sorgulanmasına neden olmuştur (Doğan, 2007: 40).

Şirketlerde skandallar yeni olmasa da, çıkar sahiplerinin refahına etki edecek duyarlı şirket sorunlarında yönetsel sağduyuyu önemli ölçüde azaltan konular yeniden ilgi çekmiştir. Kurumsal yönetim 1990'larda yatırımcıların, hisse sahiplerinin ve diğer ilgili herkesin gündeminde yer almıştır (Gürbüz ve Ergincan, 2004: 5).

Ağırlıklı olarak 1980'lerin sonu ve 1990'ların başında İngiltere'de büyük oranda halka açılmış olan şirketlerin iflası dolayısıyla, kurumsal yönetim konusunda çok sayıda öneriler yayımlanmış ve bunlardan bir kısmı sermaye piyasalarını düzenleyen kurumlarca benimsenmiştir. Bu durum, önerilerin etkililiği ve daha iyi kurumsal yönetim üzerine çok sayıda araştırma yapılmasını sağlamıştır (Doğan, 2007: 40). Bu anlamda, dünyada modern kurumsal yönetim uygulamalarının ilk kez ortaya çıktığı ve diğer pek çok ülke ile uluslararası kuruluşlara ilham verdiği ülke ise İngiltere olmuştur (Alp ve Kılıç, 2014: 79).

Hissedarlar ile yöneticiler arasındaki ilişkileri düzenleyen Cadbury Raporu, yöneticilere yapılan ödemelere ilişkin olarak hazırlanan Greenbury Raporu ve bu iki raporun birleştirilmesi ve güncelleştirilmesi ile Hampel Raporu hazırlanmıştır (Doğan, 2007: 4).

Yaşanan devasa ekonomik krizlerin, işletmelerin karşılaştıkları uygunsuzlukların ertesinde tüm işletmeleri içerecek şekilde bir yapılanmaya gerek duyulmuştur (Sönmez ve Toksoy, 2011: 62).

Özellikle Almanya ve Japonya ekonomilerinde 1900'lü yılların son döneminde ekonominin ivme kaybetmesi ile ABD'nin uyguladığı kurumsallığın önemli olduğu anlaşılmıştır (Gürbüz ve Ergincan, 2004: 5).

Kurumsal yönetimin gelişimi ile ilgili kronolojik sıralama aşağıda yer almaktadır.

2.1.6.1. Cadbury Raporu

Cadbury Raporu, 1992 yılında İngiltere'deki bir dizi kurumun çöküşüne tepki amacıyla Sir Adrian Cadbury önderliğinde oluşturulan komite tarafından hazırlanıp yayınlanmıştır. Hazırlanan rapor kanunun geniş bir incelemesi niteliğinde olmamış, bağımsız operasyonel olmayan yöneticilerin daha geniş kullanımı, yönetim kurulunun denetim komitesinin oluşması, sorumlulukların yönetim kurulu ve Chief Executive Officer (CEO) arasında paylaşılması, yönetim kurulunun ödül komitesinin olması, bağımsız yöneticilerden oluşan yeni kurul üyeleri için önerme komitesinin olması hususları içeriğinde yer almıştır (Tricker, 2009: 147).

Rapor ile ortaya çıkan öneri niteliğindeki yeniliklerin uygulanması aşamasında herhangi bir zorlayıcı nitelik oluşmamıştır. Buna rağmen Londra Menkul Kıymetler Borsasının raporun gerekleri ile ilgili uygulanma durumu hakkında bilgi istemiş ve eğer uygulama kullanılmadıysa bunun ne sebebe dayandığının açıklanmasının beyanı istenmiştir (Saldanlı, 2012: 141). Cadbury Raporu'nun hazırlanmasından sonra kurumsal yönetim alanındaki çalışmalar hız kazanmıştır.

2.1.6.2. Greenbury Raporu

Sir Richard Greenbury başkanlığında bir komite tarafından 1995 yılında yayınlanan Greenbury raporunda; şirketlerin yıllık rapor ve hesaplarında ücret politikası hakkında bilgi sağlanmasının, bildirimlerinin ve en az bir yıl sözleşme sürelerinin kısıtlanmasının önemi vurgulanmıştır (Oxford Index, 2013: 1).

Yayınlanan Greenbury Raporu ile hesap verebilir, sorumlu açıklamalarını tam yapan, şirket yöneticileri ve şirkette payları bulunanların haklarının eşitlenmesi şirketin performansının geliştirilmesi sağlanmaktadır. Bu rapor Cadbury Raporu gibi tavsiye niteliğinde kalarak İngiltere'de oluşmuştur (Karaman, 2008: 27-28). Greenbury Raporunda yer alan konular kurumsal yönetimin hedeflerine uygun başlıklarda toplanmış ve zaman içinde sayılan konularda şirketlerden kamuoyuna bilgiler verilmesi istenmiştir.

2.1.6.3. Hampel Raporu

Hampel raporu; bu raporu hazırlamak için oluşturulan bir komite tarafından İngiltere merkezli şirket yönetimlerini tamamıyla incelemek amaçlı bir yapı oluşturulması amaçlanmıştır. Komite, ön raporunu 1997 yılında ve son raporunu 1998 yılında yayınlamıştır. Hazırlanan raporun amacı Cadbury raporunun revize

edilmesi ve Greenbury raporunda yer alan tam olarak netliğe kavuşmamış konuların netleştirilmesi ve karşılaşılan problemlerin sonlandırılmasıdır (Karaman, 2008: 28). Hampel Raporu ile yönetim kurulu üyelerinin sorumlulukları genişlemiştir (Saldanlı, 2012: 141).

2.1.6.4. Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD) Kurumsal Yönetim İlkeleri

OECD Konseyi, 1998 yılında dünyanın çeşitli ülkelerinden gelen katılımcılar ile toplanmış ve yönetimin kurumsallaşması amacıyla bir ortak standartlar gurubu oluşturulması hedeflenmiştir. Bu amaçla ilk etapta uygulanmadığı takdirde yaptırımı olmayacak ilkelerin oluşturulması için bir grup oluşturulmuştur (TÜSİAD, 2000: 7).

OECD'nin kurumsal yönetim ile ilgili çalışmalarının özel nedenleri arasında 1997 yılında meydana gelen Rusya ve Brezilya'ya sığrayarak genişleyen küresel finansal krizlerin etkisi de bulunmaktadır (Doğan, 2007: 68).

Katılımcı ülkelerin iş hayatı üzerindeki çeşitli alanlardaki deneyimlerinin OECD bünyesinde hazır olan çalışmaların devamına dahil edilmesiyle ve Dünya Bankası, Uluslararası Para Fonu (IMF) gibi ve ticari dünyanın, diğer ilgililerinin deneyimlerinden yararlanılarak ilkeler oluşturulmuştur (TÜSİAD, 2000: 7).

OECD hazırladığı raporda tekdüzeliği her ülkenin uygulayamayacağını bildiğinden ulusların kendi ihtiyaçlarını belirleyip bu doğrultuda ilkelerini belirlemeleri gerekmiştir. OECD çalışmasında belirlenen ilkelerde zaman içinde değişiklikler yapılabileceği konusu üzerinde durulmuştur. Belirlenen ilkelerin ilk olarak halka açık şirketler tarafından uygulanması gerekli görülmüş fakat ilkeleri diğer şirketlerin ve kurumların dikkate alması da önem arz etmiştir (Pamukçu, 2011: 136).

2.1.6.5. Sarbanes-Oxley Yasası (SOX)

ABD'de 2002 yılında kanunlaşan Sarbanes-Oxley (SOX) Yasası, halka açık şirketlerin uygulamaları gereken bir takım düzenlemeleri ortaya çıkarmıştır (Yazgılı, 2010: 1). SOX 2002 yılında kanunun kabul edilmesi ve New York Borsası Nasdaq'da listelenen şirketlerin listelenme kurallarında önerilen iyileştirme ABD'de son zamanlarda ortaya çıkan açık yönetim zafiyetlerine tepki niteliğinde olmuştur (Cornelius ve Kagut, 2003: 493).

SOX'tan sonra çoğunlukla halka açık şirket yönetim tarzları ve muhasebe uygulamaları konularında farklılaşma meydana gelmiştir (Akküçük, 2009: 15).

SOX yasasının kurumsal yönetim ile ilgili düzenleme alanı özetle şu şekildedir (Başgöz, 2002: 5);

- Bildirim kontrolleri ve arttırılmış bildirim yükümlülüğü,

- Sorumlu tutulabilme,

- Manşetlere taşınan ve skandallara yol açan aşırılıkların ortadan kaldırılması (yönetici kredileri, hisse senedi opsiyonları gibi çalışanlara tanınan imkanların kullanılmadığı dönemlerde yöneticilerin yaptığı hisse alım ve satımları),

- Şirket yönetimi ve denetim kurulu üyelerinin daha etkin bir rol oynaması ve bu kişiler için aranan niteliklerin ağırlaştırılması,

- Kanunun icrası ve halka açık şirketlerin yönetimlerini yolsuzluklardan sorumlu tutulması.

2.1.7. Kurumsal Yönetimin Türkiye'de Gelişimi

1970'li yıllarda gelişmiş ülkelerde ortaya çıkan kurumsal yönetim kavramı 2003 yılında SPK tarafından kurumsal yönetim ilkelerinin ülkemizde yayınlanması ve Türk Sanayiciler ve İşadamları Derneği (TÜSİAD), OECD kurumsal yönetim ilkeleri ile karşılaştırmalı olarak hazırlayarak yayınladığı raporda Türkiye'de kurumsal yönetim anlayışının hayata geçirilmesi için ilk adım oluşturmayı amaçlamıştır (Elitaş vd., 2012: 8).

Türkiye'de kurumsal yönetim ve kurumsal sosyal sorumluluk anlamında, toplum ile iş dünyası arasındaki geleneksel ilişkinin şekli önem göstermektedir. Türk şirketleri geleneksel olarak, kontrole sahip ailelerin etkisinde bulunmaktadır (Ertuna ve Tükel, 2012: 219).

Kurumsal anlamda mevcut duruma bakılacak olunursa, Türkiye bütünsel bir kültüre sahip ve değişik sosyal gruplar ve azınlıklara rağmen, görece sosyal olarak türdeştir. Sivil hukuk devleti olarak ve hukuksal sistemin, devletin Türk iş hayatı sistemindeki rolüne katkıda bulunduğu görülmektedir. Kurumsal kontrol için pazar aktif halde bulunmamakta, kurumsal kontrolde aile şirketleri baskın grupta yer almaktadır. Firmaların kurumsal yönetim ilkelerine uyması beklenmektedir.

Uymadıkları yerlerde ise, neden uymadıklarını açıklamak zorundadırlar. Bilgi şeffaflığı da bu sebeple muğlak olmaktadır (Yamak ve Ertuna, 2012: 470).

Türkiye'nin kurumsal yönetim sürecinin gelişimi aşağıda yer almaktadır.

2.1.7.1. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Uyarlanması

Türkiye'de, TMSK, UFRS'nin tamamını tercüme ederek bu standartları Türkiye Finansal Raporlama Standartları olarak benimsemiş ve 2008 yılı itibariyle bu standartların tamamının benimsenmesini amaçlamıştır (Aysan, 2007: 54).

2.1.7.2. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK)

TMUDESK, TÜRMOB tarafından kurulmuş ve TÜRMOB bünyesinde yer almış bir kuruldur. TMUDESK, uluslararası ülkelerin standartları da kullanılarak Türkiye'nin uygulamadaki gereksinimleri göz önünde bulundurarak Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları'nın belirlenmesi ve iyileştirilmesi beklentisiyle oluşturulmuştur (Yalçın, 2012: 261-262).

2.1.7.3. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)

KGK 2011 yılında ve 6223 sayılı Kanun ile kurulmuştur (SPK, 2011b: 1). KGK'nın kurulmasından önce TMSK, IFRS'yi Türkçeye çevirerek 2006 yılında TMS olarak yayınlamıştır (Doğruer, 2008: 1).

2.1.7.4. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)

SPK'nın 2003 yayınladığı ilkeler ile kurumsal anlamda Türkiye'de çeşitli gelişmelerin yaşanmasına katkı sağlanmıştır. İlkeler hazırlanırken OECD kararları ve diğer uluslararası oluşumlar göz önünde bulundurulmuştur (Yazıcı ve Yanık, 2011: 4).

İlkeler öncelikle halka açık işletmeler için tavsiye olarak hazırlanmış ve sonrasında bu işletmelerin ilkelere uyum durumlarını ve gerekli açıklamalarını raporlarında bildirmeleri istenmiştir. 2004 yılı sonrası yapılan düzenlemelerden başka 2005'te ilkelere tekrar bir düzenleme yapılmıştır (Pamukçu, 2011: 137).

2.1.7.5. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK)

Bankaların etkin denetimi açısından önem taşıyan ve 2002 yılından itibaren uygulanmakta olan bankalar için muhasebe uygulama yönetmeliğinin ardından BDDK'nın hazırladığı ve 2005 yılında yayınlanan tebliğ ile bankaların ve diğ r özel finans kurumlarının hazırlayacakları raporlarında uygulamaları gereken yöntemler düzenlenmiştir. Bu düzenlemede kurumsal açıdan önemli olan y n, düzenlemeye konu olan şirketlerin tarafları ile ilgili olan konularda daha şeffaf ve bilgilendirebilir bir yapıyı oluşturmasıdır (Doğan, 2007: 97).

2.1.7.6. Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Faaliyetlerinin Ayrılması

Bağımsız denetimden anlaşılması gereken; finansal konularda hazırlanan ve raporlanan çeşitli bilgilerin standartlara uygun olup olmadığının herhangi bir bağıllık içermeden denetlenebilmesi ve bu denetim sonucunda gerekli raporların hazırlanabilmesinin sağlanmasıdır (KGK, 2014a: 1).

Danışmanlık Faaliyeti ile kastedilen; uygulanacak faaliyetin işletme ile birlikte hazırladığı, işletmenin planları doğrultusunda hayata geçireceği faaliyetlerini geliştiren, istikrarlı bir hale getiren çeşitli risklerden koruyan faaliyetlerdir .

2.1.7.7. Denetim Firması Rotasyonu

Bağımsız denetimde rotasyon uygulaması sonucunda denetçi ile denetlenen müşteri firma ilgilileri arasındaki ilişkilerin,aralarında bir menfaat birliğinin kurulmasını sağlayacak niteliğe dönüşmesini engellemek amaçlanır. Denetçi-müşteri ilişkisi zamanla arkadaşlık yada dostluklara dönüşebilmekte; en hafifinden kurulan arkadaşlık-dostluk ilişkisi, denetçinin denetlediği konularda "tarafsız d ş nebilmesine yada kalabilmesine" engel olabilmektedir (Arslan, 2010: 206). Yapılan rotasyonlar ile işletmelerin şeffaf bir şekilde denetlenebilmelerine imkan sağlanması amaçlanmaktadır.

2.1.7.8. Özel Durumların Kamuya Açıklanması

Kamuoyuna yapılacak olan bilgilendirmelerde, bu durumdan yararlanması gereken taraflara; uygun zaman, doğruluk, tamlık ve anlaşılabilirlik kriterlerini sağlayan bilgilerin hazırlanması gerekmektedir. Ayrıca işletmenin varsa özel durumlarının da titizlikle bildirilmesi beklenmektedir (SPK, 2009: 11).

2.1.7.9. Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP)

Bu platform, sermaye piyasasını ve borsa mevzuatında bir gerek olarak kamuoyuna sunulması gereken verileri elektronik imzalı şekilde iletilen ve duyuruların yapıldığı bir mekanizmadır. SPK'nın KAP Tebliği'nde kamuoyuna bildirilecek tüm bilginin ve belgenin öncelikle KAP'a gönderilmesi istenmiştir (KAP, 2014: 1).

2.1.7.10. Birikimli Oy Yöntemi

Bu yöntemde, şirketin yönetim kurulu üyelerinin seçiminde, pay sahiplerinin verecekleri oyların her bir üye için ayrı ayrı verilmesi yerine bir veya birkaç aday için birleştirilmesi ve bu şekilde oylandırılmasına dayanmaktadır. (Tepeli, 2013: 119).

2.1.7.11. Kurumsal Yönetim İlkelerinin Yayınlanması

TÜSİAD tarafından kurumsal yönetim konusunda hazırlanan çalışma olan Kurumsal Yönetim: En İyi Uygulama Kodu 2002'de yayımlanmıştır. 2003'te, SPK "Kurumsal Yönetim İlkeleri" yayımlanmak suretiyle kamuoyuna duyurulmuştur. 2005 yılında ise; Kurumsal Yönetim İlkelerine 3 madde eklenmiş ve 2 madde düzeltilme yapılarak gözden geçirilip kamuoyuna tekrar duyurulmuştur (Güçlü, 2014: 1).

2.1.7.12. Kurumsal Yönetim Uyum Raporu Zorunluluğu

Kurumsal yönetime ait ilkelerin belirlenmesi ve uygulanmasına ilişkin tebliğin amacı borsa şirketlerinin esas alacakları kurumsal yönetim ilkelerini düzenlemektir. Tebliğ ekinde yer alan ilkelerde bulunan prensiplerin uygulanıp uygulanmadığına; uygulanmıyor ise buna ilişkin gerekçeli açıklamaya, bu prensiplere tam olarak uymama dolayısıyla meydana gelen çıkar çatışmalarına ve gelecekte şirketin yönetim uygulamalarında ilkelerde yer alan prensipler çerçevesinde bir değişiklik yapma planının olup olmadığına ilişkin açıklamalara yer verilmesi gereklidir (SPK, 2011a: 1).

2.1.7.13. Şirketlere İnternet Sitelerinde Yatırımcılara Yönelik Bilgilerin Açıklanması Tavsiyesi

Kurumsal yönetimden işletmenin büyük pay sahipleri, diğer ortak niteliğinde yer alan ve yatırımcı pozisyonunda olanların da kendileri hak sahibi olarak görmelerini sağlayacak ortamı yaratması beklenmektedir. Eğer piyasada şeffaflık ve etkinlik bekleniyorsa bu durumu teşvik edecek ortamının sağlanmasına önem

verilmesi gerekmektedir (Aktaş, 2014: 1-2). Benzer sebeplerle şirketlerin internet sitelerinde yayınlacakları bilgiler yatırımcıların bilgiye kolay ulaşabilmesine, yatırım kararlarını doğru alabilmesine ve teknolojiden faydalanabilmelerine yardımcı olabilmektedir.

2.1.7.14. Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği (TKYD)

Kurumsal yönetimin Türkiye’de bilinmesi, gelişimi ve uygulanmasını kendine görev edinen TKYD, 2003 yılında oluşturulmuştur. Kurumsal yönetim ilkelerini temel alarak faaliyetlerini sürdüren dernek Türkiye’deki çeşitli kamu ve özel sektör kuruluşları ile diğer geri kalan kurumların arasında uyumlu bir iletişimi sağlamayı amaç edinmiştir (TKYD, 2014: 1).

2.1.7.15. Türkiye Bankalar Birliği (TBB)

Finansal sektörün verimliliğini ve etkinliğini arttırarak küresel anlamda büyümeye ve güçlenmeye önderlik eden, üyesi olanların menfaat ve haklarını korumayı amaçlayan, bankacılık sektöründe büyüme ve rekabetin güçlenmesini, ayrıca haksız rekabet koşullarının mümkün oldukça azaltılmasını ve sektörün mesleki açıdan gelişimini gerçekleştirmeyi hedefleyen bir yapıdır (TBB, 2014: 1).

2.1.8. Kurumsal Yönetimin Uygulanma Modelleri

Kurumsal yönetimin uygulanması tek bir sistemden oluşmamış ve ülkelere göre farklılıklar ortaya çıkmıştır. Kurumsal yönetimin uygulanma modelleri Anglo-Sakson yönetim modeli ve Kıta Avrupası yönetim modeli olmak üzere ikiye ayrılmıştır.

2.1.8.1. Anglo-Sakson Yönetim Modeli

Anglo-Sakson sistemde çok sayıda hisse sahiplerinden oluşan bir hissedarlık türü olarak meydana çıkmıştır. Bu sistemi uygulayan ülkelerin dışarıda kontrolü ve geniş tabanlı sahipliği ile dışarıdakiler sistemi adıyla da bilinmektedir (Tuna, 2013: 13).

Günümüzde, hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ekonomilerde kurumsal yönetim sistemleri reform sürecinden geçtiğinden şirketlerin çok duyulan çöküşlerini takiben hükümetler ve tahvil düzenleyicileri değişik reformlarla kurumsal yönetim sistemlerini güçlendirmeye çalışmışlardır. Gelişmekte olan uluslarda

küreselleşmeden kaynaklanan artan rekabet ve uluslararası çevrelerin baskıları sonucu bu ülkeler finansal sistemlerini Anglo-Sakson kurumsal yönetim normlarını benimseyerek yenilemektedirler (Arun ve Turner, 2009: 3).

2.1.8.2. Kıta Avrupası Yönetim Modeli

Anglo-Sakson ülkeler dışındaki ülkeler, kurumsal yönetim ile ilgili nitelikleri bakımından Kıta Avrupası yönetim modeli şeklinde aynı isimle bilinmektedir. Sisteme dahil olan ülkelerde işletme yöneticilerinin işletmelerde büyük ortak pozisyonunda olduğu görülmektedir (Apak vd., 2013: 4).

Anglo Sakson ve Kıta Avrupası modelinin daha net bir biçimde anlaşılabilmesi ve karşılaştırılabilmesi için Tablo 2.1'e yer verilmiştir (Alp ve Kılıç, 2014: 69).

Tablo 2.1.: Anglo- Sakson Modeli ile Kıta Avrupası Modelinin Karşılaştırılması

Karşılaştırma Ölçütü	Anglo-Sakson Modeli	Kıta Avrupası Modeli
Modelin literatürdeki diğer isimleri	Hissedar yaklaşımı, İçerdekiler sistemi, Anglo-Amerikan modeli	Paydaş yaklaşımı, Dışarıdakiler sistemi, Alman/Japon modeli
Modeli kullanan ülkelerden bazıları	İngiltere, ABD, Avustralya, Kanada	Almanya, Japonya, Fransa, İsviçre
Modelin uygulandığı ülkelerin benzer özellikleri	Ortak hukuk sistemi, Esnek ve ilke bazlı düzenlemeler, Dağınık mülkiyet yapısı, Sahiplik ve yönetimin birbirinden ayrışması, Pay sahipliğinden kurumsal yatırımcılar önemli faktör, Gelişmiş, likit ve derin sermaye piyasalarının varlığı, Ele geçirmeler yaygın, Piyasanın miyop bakış açısı,	Kıta Avrupası hukuk sistemi, Katı ve kural bazlı düzenlemeler, Yoğunlaşmış mülkiyet yapısı, Şirketin büyük ortaklarının yönetimde bulunması, Aileler, özel şirketler ve mali kurumlar önemli aktörler, Gelişmiş ve etkili bankacılık sisteminin varlığı, Ele geçirme yaygın değil, Piyasanın uzun vadeli bakışı, Çalışanların ve diğer paydaşların şirket

Karşılaştırma Ölçütü	Anglo-Sakson Modeli	Kıta Avrupası Modeli
	Paydaşların yönetiminde bulunmaması, şirketin amacının hissedarların refahını maksimize etmek olduğu görüşü	yönetiminde yer almaları, Şirketlerin sosyal kurumlar olduğu ve tüm paydaşların refahını artırması görüşü
İşletmelerin yönetimde yaşadıkları ana problem	Vekalet problemi, Sahip ile yöneticinin çıkarlarının çatışması	Sömürü /istismar problemi, Büyük hissedarların küçük/azınlıktaki ortakların çıkarlarını gözetememesi
Kurumsal yönetimin öncelikli amacı	Hissedarların çıkarlarını korumak	Hissedarlar yanı sıra diğer paydaşların da haklarını korumak; toplum, çevre ve etik değerlere saygılı olmak

2.1.9. Kurumsal Yönetimin İşlevleri

Kurumsal yönetim ve kurumsal yönetim yaklaşımı, kurumsal sürekliliği sağlar, kurumsal işlevlerde verimliliği artırır, yönetimi profesyonelleştirir, süreçlerin şeffaf olmasını, sosyal sorumluluk sahibi olmayı ve etik değerlere duyarlı olmayı sağlar (Akin ve Aslanoğlu, 2007: 1). Kurumsal yönetimin işlevleri ise; finansman imkanlarının artması, sermaye maliyetlerinin azalması, performansta iyileşme, paydaşlarla ilişkilerin güçlenmesi ve risklerin azalmasıdır (Tuna, 2013: 17).

2.1.10. Kurumsal Yönetimin Hedefleri

Kurumsal yönetim, tüm paydaş kesimler arasında yaşanabilecek olan çıkar çatışmalarını çözümlenebilecek mekanizmaları kendinde toplamaktadır (Arslantaş, 2012: 1). İşletmelerin sosyal sorumluluk sahibi, etik kurallara, çevreye, tüketiciye, kamu sağlığına karşı duyarlı olmasını ve bu konulardaki politikalarını halka açıklamasını gerektiren bir sistem olarak kurumsal yönetimin bahsedilebilmektedir (SPK, 2003: 40). Kurumsal yönetim oluşturduğu mekanizmalar vasıtasıyla, şirket ile ilgisi olan farklı paydaşların her biri tarafından uygulanabilir ana kurumsal yönetim

mekanizmalarını, paydaşların toplu olarak menfaatlerini düzenleyen kurumun iç mekanizmaları getirmiştir (Ertuna ve Ertuna, 2009: 167). Kurumsal yönetim beraberinde getirdiği kurumsal sosyal sorumluluk ile Türkiye’de de toplum ile iş dünyası arasındaki geleneksel ilişkiyi yansıtabilme olanağı bulmuştur. (Ertuna ve Tükel, 2012: 219).

Kurumsal yönetimin hedeflerinde kurumsal sosyal sorumluluğun artırılması hususu da önemli görülmektedir. Kurumsal yönetimin getirilerinden olan kurumsal sosyal sorumluluk, bir ülkedeki uygulamaları belirlemede, yerel ve çevresel faktörlerin, küresel ve uluslararası etkilerle karıştığı dinamik bir kavram olarak yorumlanabilir. Dünyanın değişik yerlerindeki göstergeler, kurumsal sosyal sorumluluk kavramının yerel yorumunu anlamada antropolojik bir bakış açısına sahip olmanın uygunluğunu destekler niteliktedir. Kurumsal sosyal sorumluluğu anlamada ve uygulamada, toplum alanını, pazar alanına bağlayan değişik toplumsal değerler ve kurumsal mekanizmalar etkili görülmektedir (Ertuna, 2013: 446).

Kurumsal yönetimde işletmenin sahipleri, hissedarları, yöneticileri ve diğer paydaşları arasındaki ilişkileri düzenleyen, özel kurumları ve kamu kurumlarını, işletme uygulamalarını, işletmenin bütün yatırımcılarının hak ve kazanımlarını içeren düzenlemelerin bütünü olarak hedeflerini taraflar arasında şeffaf, açık, anlaşılır paylaşımların yapılması amaçlanmıştır (Çıtak, 2006: 145).

2.1.11. Kurumsal Yönetimin İşletmeye Sağlayabileceği Faydalar

Kurumsal yönetimin şirket ve şirket tarafları için sağladığı çeşitli avantajlar bulunmaktadır. Bu faydaları, kurum yönetimi ve istikrar, kurumun rekabet ve ekonomik krizlere karşı savunma gücünde artış, modern yönetim tekniklerinin uygulanma imkanı ve kurumun karlılığında artış olarak sıralayabiliriz. Yönetimde kalite, şeffaflık, güven ve itimat yükselir, sermaye maliyeti düşer, kredi faizleri düşer, kredi maliyetleri azalır (Kabar, 2013: 1).

2.1.12. Kurumsal Yönetimin Temel İlkeleri

Kurumsal yönetim ilkelerinin oluşumu OECD önderliğinde 1999 yılında başlamış ve bu oluşumun gerekliliği 1997-1998 yılları arasında yaşanan Asya kriziyle hissedilmiştir (Sönmez ve Toksoy, 2011: 62). 2000’lerde büyük çaplı işletmelerin batması sonucu, yönetsel ve denetimsel alanların bazı hata ve eksik

kısımların olduğu ve kurumsal bir yönetim sürecinin oluşmasının gerekliliği anlaşılmıştır (Pamukçu, 2011: 136).

Kurumsal yönetim, işletmelerin faaliyet, plan, hedef, verimlilik ve performansları üzerinde etkili olan yapıyı beraberinde getirmiştir (Demir ve Sezgin, 2014: 213). İyi yönetim için; sorumluluk, eşit, hesap verebilir, disiplinli, bağımsız ve sosyal sorumluluk bilincinde olma kavramları önemlidir. (Attila, 2016: 55). Çeşitli yönetim yapıları, yönetim pratikleri, hukuksal politik ve ekonomik ortamlara uygulanabilen küresel olarak kabul edilmiş bir kurumsal yönetim prensipleri kümesi ise henüz bulunmamaktadır (Rezaee, 2009: 35).

Kurumsal yönetim anlayışını; iyi kurumsal davranış, düzenleyici ve denetleyici kurumlar, hukuki yapı ve yönetim kurulu sistemi oluşturmaktadır (Alacaklıoğlu, 2009: 48).

Kurumsal yönetim ilkelerine uyum, bunu başaran şirketlerin piyasada itibar ve değeri artmaktadır. Ayrıca risk seviyeleri ve sermaye maliyeti azalmakta ve uluslararası alanda daha rekabetçi olabilmektedirler. (Toraman ve Abdioğlu, 2008: 98).

Kurumsal yönetimle ilgili oluşturulan kurallar, yönetsel tazminat, denetçilerin rolü, hissedar olmayan müşteriler ve onların şirketle ilişkisi, açıklık, hissedar oylaması ve sermaye yapısı, büyük hissedarların rolü ve yönetimi ele geçirme karşıtı aygıtlar gibi çeşitli meselelerde tavsiyeleri sunmakta olduğu görülmektedir (Becht vd., 2002: 66-67).

2.1.12.1. Adillik

Adillik ilke olarak yönetimin tüm hakka sahip olanlara eşit davranmasını ifade etmektedir (TKYD, 2014: 1). Doğruluk, eşitlik olarak da adlandırılabilen adillik ilkesi, pay sahiplerinin haklarının korunması ve yatırımcı ile uygulamada sorun çıkmayacak sözleşmelerin yapılmasını garantilemektedir (Karakaya ve Akbulut, 2010: 22). Adillik diğer bir adlandırma ile eşitlik, işletmelerin yasal çerçevede faaliyette bulunmaları ve kişi kaynaklı yaşanan aksaklıklardan yasal sorumluluk doğabileceğinin bilinmesidir (Dinç ve Abdioğlu, 2009: 161).

Bu ilke, bütün hissedar haklarının korunması anlamına gelir. (Pamukçu, 2011: 135). Adillik, hissedarlara adil davranılması, haklarında herhangi bir mağduriyet

yaşanması durumunda ise hissedarların makul bir karşılık alabilmesi gerekmektedir (Çatıkkaş, 2013: 13).

Adillik ilkesine göre; şirket her zaman, sağlıklı kurum prensiplerine ve süregelen düzenlemelere uygun hareket etmektedir. Bir şirket herhangi bir işe girdiğinde, her zaman iyi şirket yönetimi ilkelerine uymakta ve düzenlemelere uygun hareket etmektedir. Şirket aynı zamanda çevreye de duyarlı olmakta ve sosyal zorunluluklarını adilce yerine getirmektedir. (Timah, 2013: 1).

Adillik ilkesi, her zaman tam anlamıyla eşitliği sağlamayabilir. Bu durumun nedeni ise; bazı konularda hak sahiplerine eşit davranılmış olmasının, adil davranılmış olmakla örtüşmemesinden kaynaklanmaktadır. Bu ilke pay sahibi, hak sahibi ve söz sahiplerinin, sadece işletmeye katkıları doğrultusunda ve oranında işletmeden hak kazanabilmeleri konusu yer almaktadır (Türk Kredi Rating, 2014: 1).

2.1.12.2. Şeffaflık

Şeffaflık, faaliyetler öncesi, devamı ve sonrası süreçleri açıklamaktadır (Pamukçu, 2011: 136). Şeffaflık; hak sahiplerini etkileyen durumların, doğru, eksiksiz, ilgili taraflarca anlaşılır şekilde, gerekli zamanda ve uygun şekillerde bildirilmesini gerekli kılar. Ticari sır niteliğindeki bilgiler ise kapsam dışındadır (Türk Kredi Rating, 2014: 1).

İlke ile yönetimin şirketin tüm taraflarına açık olması, mevcut gündem ve projelerin haricinde zaman öldürücü başka işlere gündeminde yer verilmemesini kapsar (Yükselen ve Oflazoğlu, 2008: 47). İlke, işletmenin finansal durumu ile ilgili gerekli olan bilgilerin uygun zamanda istenmesini ve sunulmasını istemektedir (Karakaya ve Akbulut, 2010: 22).

Şeffaflık, bir şirketin iç ve dış ilgililere açtığı bilgilerin açıklığı ve anlaşılabilirliği, o şirketin kurumsal yönetimine güveni getirmektedir. Şeffaflık bir şirketin önemli bilgilerini saklamadığı anlamına gelir ve açtığı bilgilerin adil, doğru ve güvenilir olduğunu göstermektedir. Şeffaf kurumsal yönetim hedefleri, prensipleri, mekanizmaları ve fonksiyonları açısından bütün ilgili taraflar tarafından açık ve anlaşılır olmalıdır (Rezaee, 2009: 38-39).

Şeffaflık, kamuoyuna fikirlerini açıklayabilmesine ve varsa önerilerinin dikkate alınabilmesini sağlayan bir karar alma sürecinin oluşmasını beklemektedir (Abdioğlu, 2007: 94-95).

Şeffaflık, açıklık, finansal raporlarda bütünlük ve doğruluk sağlanması için organizasyonel kontrol için iç denetim önemli bir kavram olarak belirtilmiştir. (Ergüden, 2012: 60).

Şeffaflığın oluşabilmesi için gerekli bazı koşullar vardır. Bunlar öncelikli olarak hazırlanan bilgilerin özelliklerini içermektedir. Şeffaflıkta; bilgilerin ulaşılabilirliği bilgilerin uygunluğu ve kapsamı, bilgilerin nitelikleri ve güvenilirliği olarak sıralanabilir (Tuzcu, 2004: 19-20). Şeffaflık ilkesi ile şirketlerin kamuyu bilgilendirmesi hedeflenmiştir ve herhangi bir paydaş halka açıklanmış bilgilere istediği zaman ulaşabilmektedir (Koç, 2015: 21).

2.1.12.3. Hesap Verebilirlik

Hesap verebilirlik; işletme üst yöneticileri ve yönetim kurulları üyelerini, işletme çalışanları ve diğer grupları, yapılan faaliyetler ve sağlanan imkanlar dahilinde, pay sahipleri ve hak sahipleri için hesap verebilir konumda olmalarını gerektirmektedir. (Türk Kredi Rating, 2014: 1). Kurumsal yönetim ilkelerinden şeffaflıktan farklı olarak hesap verebilirlik özellikle faaliyetler sonrası süreci incelemektedir (Pamukçu, 2011: 136). Hesap verebilir bir kuruluş; şeffaflığına önem verir, kayıt ve hesaplarını fon sağlayıcı kuruluşlara, hak sahiplerine ve diğer paydaşlara açık tutar (TKYD, 2014: 1).

Hesap verme sorumluluk ve denetim ilkelerini de yönetim anlayışına katan ve bu şekilde tanım bulan ilkedir (Yükselen ve Oflazoğlu, 2008: 47-48). Yönetimin yetkilerini, rolleri ile sorumluluklarını belirler ve yönetim ortaklarının menfaatlerini istekli olarak desteklenmesini içerir (Karakaya ve Akbulut, 2010: 22). Ayrıca güvenilirlik ve sorumluluk iyi kurumsal yönetim ve iyi yönetim kontrolü prensiplerinden biri olarak önem arz etmektedir (Das, 2011: 242). Güvenilirlik sorumlulukla beraberlik içermektedir. Yönetim kurulu, şirketin sorumluluklarını yerine getirdiği için, hissedarlara karşı güvenilir davranışlarda bulunması beklenmektedir (Pearse Trust Blog, 2014: 1).

Bu ilke, yönetimin sağlıklı şekilde sürdürülebilmesi amacıyla, yönetim kurulunun ve tepe yönetimin sorumluluklarının nasıl paylaşıldığının netleştirilmesi ve şirketlerin hukuki ve idari alanlarını düzenlemelerini bu ilke göz önünde bulundurularak hazırlanması gerekmektedir (Esen, 2015: 9).

2.1.12.4. Sorumluluk

Sorumluluk ilkesi ile; kuruluş, toplumsal değerlerin ön planda tutulduğu düzenlemelere uygun şekilde faaliyetlerini yürütmelidir (TKYD, 2014: 1). Kanunlara uyulması da sorumluluğun bir gereğini oluşturmaktadır (Karakaya ve Akbulut, 2010: 22).

Sorumluluk ile; şirket yönetim kurulu, yönetim kadrosu ve hukuki kişiliği, şirket politika ve stratejileri çerçevesinde faaliyet ve icraatlarını yürürlükte olan kanunlara, düzenlemelere, içtima ve ahlaki kurallara uygun olarak gerçekleştirebilecektir (Topal vd., 2016: 121).

Sorumluluk; işletmede çalışmakta olan herkesin, işletmenin mal varlığının koruması, karlılığın devamı, hak sahiplerinin haklarını kullanmalarının kolaylaştırılması konularında sorumluluğunu gerektirmektedir (Türk Kredi Rating, 2014: 1). Ayrıca etkinlik ve mali yapının güçlendirilmesine de katkı sağlamaktadır (Pamukçu, 2011: 135). Bu sorumlulukların toplumca kabul görmesi ise her kesimden lehlerine sonuçlar elde edebilecek tarafları içeriyor olmasından kaynaklanmaktadır (Aktan, 2007: 31).

2.1.13. Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD) Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Kurumsal Yönetim İlkelerinin Karşılaştırılması

Ülkemizde ilkeler; OECD Kurumsal Yönetim İlkelerinden de yararlanılarak SPK tarafından 2003 yılında yayınlanıp, ilk olarak halka açık anonim işletmeler için hazırlanmış ve uygulama durumu gönüllük olarak belirlenmiştir. SPK, 2011 yılında ilkeleri yeniden düzenlemiş ve BİST’de işlem gören halka açık anonim şirketlerin BİST 30 Endeksinde yer alan bankalar dışındakilere ilkelerinin büyük bir kısmına uymayı zorunlu tutmuştur (Akbulak, 2011: 111). Bazı kurumsal yönetim uygulamalarında zorunluluğu meydana getiren tebliğden kısa bir süre sonra hem tüm BİST şirketlerini kapsayan, hem de yeni kurallar içeren yeni bir tebliği (Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin Tebliğ) yürürlüğe sokuldu (Ararat ve Yurtoğlu, 2012: 4-5).

2.1.14. Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD) Kurumsal Yönetim İlkeleri

OECD üyesi olan ve olmayan ülkelerin kurumsal yönetimin kanuni, kurumsal ve düzenleyici alanlarda değerlendirilip geliştirilmesine yardım edilmesini amaçlamaktadır (Alp ve Kılıç, 2014: 87). İlkeler, üyesi olan ülkeler için faaliyetleri ve süreçleri kolaylaştıran ve bağlayıcılık içermeyen bir yapıdadır. Uygulanabilecek olan ilkelerin uygulanmasını, uygulanmayanların ise açıklanmasını beklemektedir (Çatıkkaş, 2013: 12). Devamında ise, borsa, yatırımcı, şirket ve yönetimin gelişmesi aşamasında görev alan kurumlara kılavuzluk ederek öneriler getirmeyi hedeflemiştir (Alp ve Kılıç, 2014: 87).

OECD 2004 yılında yenilenmiş kurumsal yönetim prensiplerini yayınlamıştır. Bu prensipler adillik, şeffaflık, güvenilirlik ve sorumluluktur. OECD'nin çekirdek kurumsal yönetim prensipleri geniş bir alana uygulanabilir. Bu prensipler Uluslararası Kurumsal Yönetim Ağı (ICGN) tarafından da benimsenmiştir (Rezaee, 2009: 35).

OECD kurumsal yönetim ilkeleri Tablo 2.2'de yer almaktadır (KYD, 2004b: 1).

Tablo 2.2.: OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri

I. Bölüm: OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri
<ul style="list-style-type: none">- Etkin Kurumsal Yönetim Çerçevesi Temelinin Tesisi- Hissedarların Hakları ve Temel Sahiplik İşlevleri- Hissedarların Adil Muamele Görmesi- Kurumsal Yönetimde Paydaşların Rolü- Kamuya Duyuru Yapma ve Şeffaflık- Yönetim Kurulunun Sorumlulukları
II. Bölüm: OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri Üzerine Açıklayıcı Notlar
<ul style="list-style-type: none">- Etkin Kurumsal Yönetim Çerçevesi Temelinin Tesisi- Hissedarların Hakları ve Temel Sahiplik İşlevleri- Hissedarların Adil Muamele Görmesi- Kurumsal Yönetimde Paydaşların Rolü- Kamuya Duyuru Yapma ve Şeffaflık- Yönetim Kurulunun Sorumlulukları

2.1.14.1. Etkin Kurumsal Yönetim Çerçevesi Temelinin Tesisi

Çerçeve, şeffaflık temel ilkesiyle paralelliği sağlamalıdır ve piyasaların etkinliğini olumlu yönde etkilemelidir, gerekli kurallara uygun olmalıdır ve denetim, yürütme ve düzenleme birimleri arasında sorumlulukların nasıl dağılacığını açıklamaları beklenmektedir (TKYD, 2014: 1).

2.1.14.2. Hissedarların Hakları ve Önemli Görevleri

Çerçeve, hissedarların haklarını gözetmeli ve haklarını kullanılabilmesi için kolaylık sağlamalıdır. Hissedar ise, işletmenin var olduğu sürece temel amacı olan kar ve diğer amaçlarının başarılması sürecinde var olan ve işletme başarı veya başarısızlığından etkilenen gruplara veya kişilere verilen addır.

2.1.14.3. Hissedarların Adil Muamele Görmesi

Yabancı ve azınlık hisse sahiplerini de kapsayan, tüm hisse sahiplerine adil davranılmasını garantilemek zorundadır. Mevcut hissedarların haklarında ihlal olması durumunda ise telafi veya tazminat ödemelidir (KYD, 2004a: 16). İşletme yönetimi herhangi bir gruba ayrıcalık tanımamalı hissedarlara eşit tutum sergileyerek işletmenin güvenilirliğini artırmalıdır.

2.1.14.4. Kurumsal Yönetimde Paydaşların Rolü

Çerçeve, paydaşların haklarını yasalar ve anlaşmalarda belirtilen şekilde kabul etmeli, gelir ve yeni iş imkanları bulunması için işletme ve paydaş arasında etkili işbirliği ve mali bakımdan güçlü şirketlerin devamının sağlanması gerekmektedir (TKYD, 2014: 1).

2.1.14.5. Kamuya Açıklama Yapma ve Şeffaflık

İşletmeler, yatırımcı güveni kazanmak ve korumak için şeffaf olmanın ve kamuya açıklamalarda bulunmanın gerekliliğinin farkında olmalı, yapılan açıklamalar zamanla kendini geliştirerek artmalı ve ekonomik anlamda da her kesimi ilgilendiren kurumsal yönetim anlayışına uygun hareket etmelidir (Pamukçu, 2011: 134).

2.1.14.6. Yönetim Kurulunun Sorumlulukları

Çerçeve, işletmelerin stratejik hedeflerini, yönetim kurulunca yönetim etkinliğinin denetimi ve yönetim kurulunu, şirket ve hissedarlar arasındaki hesap verilme yükümlülüğünü taşımaktadır (TKYD, 2014: 1).

2.1.15. Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD) Kurumsal Yönetim İlkeleri Üzerine Açıklayıcı Notlar

OECD tarafından hazırlanan ilkelere ait açıklayıcı notlar aşağıda yer almaktadır.

2.1.15.1. Etkin Kurumsal Yönetim Çerçevesi Temelinin Tesisi

Şeffaflığın ve etkin piyasaların desteklendiği, tutarlı kanunların bulunduğu ve etkin bir yapı içinde faaliyetlerin yürütülebildiği ortamı sağlamalıdır (TKYD, 2014: 1). Etkinlik sağlanması koşuluyla işletmenin kamuoyu nezdinde güvenilirliği ve referans değerlerinde artış olacaktır.

2.1.15.2. Hissedarların Hakları ve Temel Sahiplik İşlevleri

Şirketler hissedarlarının sahip olduğu hakları korumalı ve gerektiği durumlarda bu hakların kullanılabilmesini kolaylaştırması beklenmektedir. Ayrıca hak sahipleri işletmeye karşı olan görevlerini yerine getirirken ticari sırlara ve eşitliğe önem vermelidir.

2.1.15.3. Hissedarların Adil Muamele Görmesi

Yabancı ve azınlıkta kalan hissedarlar da dahil, tüm hisse sahiplerine eşit hakların sunulması ve haklarının güvence altında bulunması ve hissedar haklarının ihlali durumunda gerekli ve eşit davranışların sergilenmesini ifade etmektedir (TÜSİAD, 2000: 35).

2.1.15.4. Kurumsal Yönetimde Paydaşların Rolü

Paydaşlar işletmenin kuruluşu ve yaşam süresi boyunca işletmenin gelişimi, alınacak kararlar ve yönetim tarzı gibi konular da işletmeyi etkilemektedir. Paydaşlar haklarını yasalar ve anlaşmalarla güvence altına alan, işbirliği içinde faaliyetlerde bulunacak şekilde davrandığı sürece şirketler güçlenmeye devam edecektir (TKYD, 2014: 1).

2.1.15.5. Kamuya Açıklama Yapma ve Şeffaflık

İşletmenin mali durumunu, performansını, sahipliğini ve idareyi ilgilendiren diğer konuları doğru ve zamanında açıklamalı ve şeffaf bilgiler sunarak işletme taraflarına güven sağlayarak faaliyetlerini yürütmelidir (TÜSİAD, 2000: 38).

2.1.15.6. Yönetim Kurulunun Sorumlulukları

Yönetim kurulu işletmelerin varlığının devamı anlamında büyük öneme sahiplerdir. Kurullarında alınan karar ile işletmenin geleceği şekillenmektedir. İşletmelerde stratejik rehberliği, etkin denetim ve yönetimi işletmeye ve hissedarlara karşı hesap verme yükümlülüğünü taşımaktadır. (TKYD, 2014: 1).

2.1.16. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Kurumsal Yönetim İlkeleri

2005'te yayınlanmış olan SPK kurumsal yönetim ilkelerinin içerikleri Tablo 2.3'te yer almıştır (SPK, 2005: 1). SPK ilkeleri uygula eğer uygulayamıyorsan açıkla prensibinden sonra bankalar hariç BIST 30 Endeksinde bulunan halka açık anonim ortaklıklarca ilkelere uyum zorunluluk haline getirilmiştir (Yurtsever, 2012: 1).

Tablo 2.3.: SPK Kurumsal Yönetim İlkeleri

I. Bölüm: Pay Sahipleri
<ul style="list-style-type: none">- Pay Sahipliği Haklarının Kullanımının Kolaylaştırılması- Bilgi Alma ve İnceleme Hakkı- Genel Kurula Katılım Hakkı- Oy Hakkı- Azınlık Hakları- Kar Payı Hakkı- Payların Devri- Pay Sahiplerine Eşit İşlem İlkesi
II. Bölüm: Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflık
<ul style="list-style-type: none">- Kamuyu Aydınlatma Esasları ve Araçları- Şirket ile Pay Sahipleri, Yönetim Kurulu Üyeleri ile Yöneticiler- Kamunun Aydınlatılmasında Periyodik Mali Tablo ve Raporlar- Bağımsız Denetimin İşlevleri- Ticari Sır Kavramı ve İçeriden Öğrenenlerin Ticareti- Kamuya Açıklanması Gereken Önemli Olay ve Gelişmeler

III. Bölüm: Menfaat Sahipleri
<ul style="list-style-type: none"> - Menfaat Sahiplerine İlişkin Şirket Politikası - Menfaat Sahiplerinin Şirket Yönetimine Katılımının Benimsenmesi - Şirket Malvarlığının Korunması - Şirketin İnsan Kaynakları Politikası - Müşteriler ve Tedarikçilerle İlişkiler - Etik Kurulları - Sosyal Sorumluluk
IV. Bölüm: Yönetim Kurulu
<ul style="list-style-type: none"> - Yönetim Kurulunun Temel Fonksiyonları - Yönetim Kurulunun Faaliyet Esasları ile Görev ve Sorumlulukları - Yönetim Kurulunun Oluşumu ve Seçimi - Yönetim Kuruluna Sağlanan Mali Haklar - Yönetim Kurulunda Oluşturulan Komitelerin Sayı, Yapı ve Bağımsızlığı - Yöneticiler

2.1.16.1. Pay Sahipleri

İşletmede payları olanların bilgilenmesi durumunun incelendiği kısımda, bilgilenmenin daha işe yarar şekilde kullanılabilmesi için ana sözleşmede hüküm bulunmasını önermektedir. Verilecek bilgilerin ticari sır ve şirket menfaati dışındaki kısımları açıklanabilecektir ve paydaşlar bu anlamda bilgi edinme hakkına sahiptir. (SPK, 2005: 10).

Ayrıca bu kapsamda, genel kurulun etkinliğinin artırılması ve önemli kararların genel kurulda alınması hakkında düzenlemelerin yapılması, oy hakkının etkinliği, oy imtiyazının sınırlandırılması, payın serbestçe dolaşımı, ve, pay sahipliğine ait kayıtların güvenli tutulabilmesi ve belirli aralıklarla güncellenmesi konularında tavsiyelerde bulunulmuştur (SPK, 2005: 10-11).

2.1.16.2. Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflık

Şeffaflık ve kamuyu aydınlatma işletmelerin rekabetin iyice kızıştığı günümüzde büyük öneme sahip bir olgudur. İşletmelerin hem kamuoyunun açıklığa kavuşması ile ilgili olarak bilgilendirme politikalarını oluşturmaları hem de kamuya açıklamalarda bulunmaları gereklidir (Pamukçu, 2011: 139-140).

2.1.16.3. Menfaat Sahipleri

Çıkar grupları olarak da tanınan menfaat sahipleri, başta yatırımcı olmakla birlikte, çalışanlar, alacaklılar, devlet, müşteriler, kredi kuruluşları, tedarikçiler ve çeşitli sivil toplum örgütleri gibi taraflardır. Çıkar grupları ile işletme yönetimi arasındaki ilişkilerin düzenlenmesine yönelik prensipler de kurumsal yönetim gereğidir (Karamustafa vd., 2009: 103).

2.1.16.4. Yönetim Kurulunun Sorumlulukları

Bu bölümde yönetim kurulunun işlevleri yani; işletmenin riskleri, büyümesi ve gelir gider dengesinin sağlanması için ve tüm risklere karşı tedbirli bir yönetim anlayışını, işletme hedeflerini uygun şekilde yerine getirmesi gerektiği belirtilmiştir. Yönetim kurulunun faaliyet esasları işaret edilerek yönetim kurulunun yapısının nasıl olması gerektiği açıklanmıştır (SPK, 2011b: 19).

2.2. İlgili Araştırmalar

Tezimizin konusu olan kurumsal yönetim ile ilişkilendirilen standart ve yorumları ile ilgili olarak yapılan bazı çalışmalara bakıldığında; Demir ve Sezgin'in 2014 yılında hazırladıkları çalışmada kurumsal yönetim anlayışını benimseyen şirketlerde muhasebe meslek mensuplarına görev ve sorumlulukların şirketlerin geleceğine olan etkisi incelenmiştir.

Kalaycı ve Özpeynirci'nin (2014) çalışmasında ise kurumsal yönetimin temel ilkelerinden şeffaflığın, işletmenin çıkar gruplarının işletmeyle ilgili finansal ve finansal olmayan bilgi ihtiyacının karşılanması gerektiğinden bahsedilmektedir. Muhasebe bilgi sistemi, TMS 1 standardı ile finansal tabloları sıralarken dipnotları da içine alarak şirket ile ilgili tarafların bilgi ihtiyacını tam olarak karşılamayı hedeflediği, sistemin şirket ile ilgili tarafların bilgi ihtiyacını finansal tablolar ile karşılarken, TMSK yayınladığı kavramsal çerçeve ile finansal tabloların temel niteliksel özelliklerini; ihtiyaca uygunluk ve gerçeğe uygun şekilde sunum ve destekleyici niteliksel özelliklerini; karşılaştırılabilirlik, doğrulanabilirlik, zamanında sunum ve anlaşılabilirlik olarak belirtmekle aynı zamanda kurumsal yönetimin işletmelerde uygulanmasının da temelini atmış olduğu hususlarından bahsedilmiştir.

Arsoy'un (2008) çalışmasında; kurumsal şeffaflık kavramında oluşan gelişmeler finansal raporlama süreçlerine de etkide bulunduğu, 1998 yılında İngiltere ve Galler Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü tarafından yayınlanan "21. Yüzyıl Yıllık

Raporu” kurumsal şeffaflık anlayışı çerçevesinde, daha geniş ölçüde finansal performans göstergelerinin raporlanmasını ve menfaat sahiplerinin bilgi ihtiyaçlarına daha çok önem verilmesini hedefleyerek, bilginin daha hızlı ve doğru olarak iletilmesi için bilgi teknolojilerinin ve web tabanlı teknolojilerin kullanımının savunulduğuna değinilmiştir.

Shil’in (2008) çalışmasında, muhasebenin uluslararası bir disiplin olduğu sürece ve muhasebe uygulamaları paydaşların çeşitli ihtiyaçlarıyla uyumlandırıldıkça, muhasebenin iyi kurum yönetimini sağlayacak bir araç olarak kullanılabileceğinden söz edilmiştir.

Baliyan, Othata ve Swami (2012) çalışmalarında, kurumsal yönetimin yapısının dört sac ayağı (Yönetim Kurulu, Yönetim, Muhasebe Standartları ve Denetim Standartları) üstüne kurulduğunu ve bu ayakların herhangi biri zayıf düşerse, kurumsal yönetimin çökeceğinden söz edip ayrıca, son zamanlarda, dünyadaki büyük şirketlerin çöküşünün uygun kurumsal yönetim olmayışından kaynaklandığını görmüşlerdir. Uygun muhasebe standartlarının benimsenmemesinden ötürü kurumsal yönetimin başarısız olmuş, muhasebe standartlarının kurumsal yönetimde oynadığı rol, finansal raporlama üzerinden düzenleyici bir rol olarak değerlendirilmiş ve kurumsal yönetimde, muhasebe standartlarıyla denetim standartları beraber yer alması gerekliliğine vurgu yapılmıştır.

Witzky’nin (2015) çalışmasında ise finansal muhasebe, kullanıcılara odaklı verimli standart belirleyicilerle, belirlenen standartlarının sürekli ve titizlikle uygulanmasını sağlayacak kurumlar gerektirdiği sonuçta ortaya çıkacak açıklamaların, yatırımcılara faydalı olmalı ve sermaye piyasalarının verimliliğine katkı sağlamasından bahsetmiştir.

Shankaraiah ve Rao’nun (2004) çalışmasında ise kurumsal yönetim hissedarların refahını artırmaya ek olarak hissedarlara yöneltilmiş bir güvenilirlik sistemi olduğu, kurumsal yönetimin kamuyu aydınlatma/şeffaflık meselelerinin üzerine tartışmalar sonunda uygun muhasebe standartlarının, uygulamalarının ve sorunlarının etrafına odaklandığı, muhasebe standartlarının uygulanması kurumsal yönetime güven getirir ve kamuyu aydınlatma daha etkili olur ve iyi kurumsal yönetimi sağladığına dair bilgiler yer almıştır.

3. YÖNTEM

Belirlenen konusunun hazırlanmasındaki yöntemsel çalışmalar aşağıda yer almaktadır.

3.1. Araştırmanın Modeli

Hazırlanan çalışmada muhasebe standartları ve finansal raporlama standartları ve ayrıca kurumsal yönetime olan ihtiyaç sonrası bu standartların oluşum süreçleri ve önemleri üzerinde durulmuştur. Daha sonrasında söz konusu standartlar ve kurumsal yönetimin birbiriyle ilişkilendirilmesi sonucunda ortaya çıkan durumlar analiz edilmiştir.

3.2. Bilgi Toplama Kaynakları

Hazırlanan çalışmada öncelikle yapılan araştırmalar piyasada yayınlanmış ulusal ve uluslararası kurumsal yönetim ve muhasebe kitaplarının incelenmesidir. Ayrıca, internet kaynaklarında yer alan verilerin analiz edilmiş, çeşitli makaleler ile konunun desteklenmiş, akademik dergi içeriklerinin gözden geçirilmiş, yayınlanmış muhasebe ve finansal raporlama standartları ve aynı şekilde yayınlanmış kurumsal yönetim ilkeleri temel alınarak bilgi toplanması aşaması tamamlanmıştır.

3.3. Bilgilerin Toplanması ve Değerlendirilmesi

Bu kapsamda kurumsal yönetim anlayışı ile Türkiye muhasebe/finansal raporlama standartları ve yorumları arasındaki ilişki aşağıda incelenmiştir.

3.3.1. Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve

TMSK'ya var olan standartlardan başka standartların gelişmesinde ve var olan standartların gözden geçirilmesini, imkânlar ölçüsünde alternatifleri olan muhasebeleştirme süreçlerinde birliğin sağlanması adına gerekli konuların gelişmesine katkı sağlamak, ilgili olduğu muhasebe kurallarını ve uygulamalarını oluşturan kurumlara destekte bulunmak, finansal tablo kullanıcılarından standartları baz alarak hazırlık yapanlara şimdiye kadar herhangi bir standardın kapsamında yer almayan konular hakkında yardımda bulunmak, bağımsız denetim yapanların, finansal tablolarda standartları dikkate alıp almadığı hakkında fikirlerin alınmasına katkı sağlamak, tabloları kullananlara, standartlara uygunluk sağlayarak hazırladıkları finansal tablolarındaki verilerin yorumlanmasında yardım etmek,

TMSK'nın yapmış olduğu çalışmalar hakkında ilgililere standart belirlenmesi hakkında bilgilendirme yapmaktır.

Yukarıda sayılan amaçlar doğrultusunda işletmenin ilgili finansal veri dayanaklarının belirlenebilmesi beklenmektedir. Kavramsal çerçeve sayesinde bilgi kullanıcıları temel olarak açık ve şeffaf bilgilere ulaşma imkanına sahip olmaktadır. Finansal tablolar, işletmeler tarafından, işletme dışındaki kullanıcıların bilgilendirilmesi ve gelecekte alacakları kararları şekillendirmeye yardımcı olması için hazırlanmakta ve sunulmaktadır. İşletme dışına sunulan finansal tablolar işletmenin mevcut durumunun kamuoyu ile doğru bir biçimde paylaşılabilmesini sağlamaktadır. Kavramsal çerçeve ile belirtilmiş olan finansal tablolarla ilgili hususlarda işletmelerin uluslararası alanda daha açık ve anlaşılır olabilmelerine imkan sağlanmaktadır.

Kavramsal Çerçeve'de finansal bilginin kullanıcılara faydalı olabilmesi için sahip olması gereken temel niteliksel özellikler, "ihtiyaca uygunluk (ilgiliyet)" ve "gerçeğe uygun sunum" şeklinde belirtilmiştir. Finansal bilgi, kullanıcıların kararlarını etkileyebiliyorsa ihtiyaca uygundur. Bu bilginin, açıklamayı amaçladığı ekonomik olayı tam, tarafsız ve hatasız bir şekilde sunması ise, gerçeğe uygun sunum özelliğini karşılamaktadır. Karşılaştırılabilirlik, doğrulanabilirlik, zamanında sunum ve anlaşılabilirlik ise, finansal bilginin faydalılığını arttıran destekleyici özellikler olarak belirlenmiştir (Karğın vd., 2015: 506).

Bu çerçeve kavram ile amaçlanan hususların işletmelerin kurumsal yönetimin ilkelerine uygunluğunun sağlanması için önemli ve gereklidir. Standartların gelişiminde ve mevcut standartların revizyonunda, yeni standartların oluşumunda işletmelerin uygulamada yaşadıkları problemlerin azaltılmasında ve işletmenin sorumluluklarının yerine getirilmesinde ayrıca kapasitesinin gelişmesinde katkı sağlayabilmektedir. Kurumsal yönetim, şirketlerin, bir yandan bütün toplumun menfaatlerine saygı gösterirken, diğer yandan finansal sermaye ve insan sermayesini çekmelerini, verimli çalışmalarını ve hissedarları için uzun vadeli ekonomik değer üretmelerini sağlayan, kanun, düzenleme ve özel sektör uygulamalarının bütününü kapsamaktadır. Ayrıca şirket hedefleri ile kurumsal yönetim yapısal ve politik bazda, çeşitli tablolarda ve diğer çeşitli alanlardaki verimliliğini ilgilendiren durumları açıklamaktadır (Çatıkkaş, 2013: 12-13).

Kavramsal çerçeve genel amaçlı finansal tablolarda yer alacak bilgilerin "anlaşılabilir, ihtiyaca uygun, güvenilir ve karşılaştırılabilir" özellikler taşıması gerektiği belirtilmektedir (Arsoy, 2008: 30). Standartların serbest bıraktığı alternatif

muhasabe yöntemlerinde azalışın sağlanmasına yönelik bir yönelim oluşturarak finansal tablolarda yer alan sunumlar hakkındaki gerekliliklerin, muhasabe standartları ve uygulama usulleri anlamında yakınlaştırılması konusunda hazırlanan verilerin açık ve şeffaf oluşumuna katkı sağlanmaktadır.

İşletmelerin görevleri dâhilinde yer alan muhasabe kurallarının ve uygulamalarının belirlendiği otoritelere rehberlik ederek işletmenin sunacağı verileri sorumluluk ilkesini de dikkate alarak işletme taraflarına mümkün oldukça daha doğru şekilde ulaştırılabilecektir. İyi kurumsal yönetim uygulamaları, işletmelerin sermayelerini etkin bir sistemde kullanmasını garanti etmektedir. Yönetim kurulları hem işletmeye, hem de hissedarlara karşı hesap verebilmeli, şirketlerin faaliyetlerinde toplum yararını gözetmelerini garanti etmeye yardımcı olmaktadır. İyi uygulanan bir yönetim ile yabancı yatırımcılar işletmeye kolaylıkla çekilebilir ve işletmenin büyümesine bu şekilde katkı sağlanabilir (TÜSİAD, 2000: 8).

Standartlara göre hazırlanan finansal tablolar için işletmeler standartlarda uygulanması ve henüz bir standart ile ilişkilendirilmeyen konular hakkında yapılacak çalışmalar sayesinde tarafların kurumsal yönetim kavramlarının tümüne uygun verileri sunmasına katkı sağlanmakta yani işletme açık, şeffaf, hesap verebilir ve sorumluluklarının bilincinde hareket kabiliyetine erişebilecektir. Ayrıca bağımsız denetçilere de kurumsal yönetim ilkeleri çerçevesinde işletmelerin finansal tablolarının durumları hakkında gerekli toleransı sunmaktadır.

3.3.2. Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)

TFRS'ler hakkında kurumsal yönetim kavramı çerçevesinde yapılan incelemeler aşağıda yer almaktadır.

3.3.2.1. TFRS 1 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması

TFRS'leri ilk defa uygulayan finansal tabloları ve konusu olan finansal tablolarının kapsamında bulunan ara dönem finansal raporlar şeffaf ve hazırlanan dönemlerde karşılaştırılabilir nitelikte olmalıdır. TFRS'leri gerçekleştiren muhasabe uygulamalarına uygun bir başlangıç sağlamalı, makul bir maliyet ile elde edilen kaliteli bilgileri içermelidir.

TFRS 1, TFRS'leri ilk kez uygulayacak olan işletme için finansal tablolar ve bu tabloların belirttiği ara dönemli finansal raporların şeffaflığa ve dönemler bazında

karşılaştırılabilir niteliklere sahip olması yani, TFRS'lere göre oluşturulacak muhasebe sistemleri açısından doğru bir başlangıcı sağlayabilen ve fayda maliyet oranını gerekli şekilde elde edilebilecek en iyi bilgileri içermesini sağlamayı amaçlamaktadır. TFRS 1 bu söylemle kurumsal yönetim ilkelerinden şeffaflığı amaçlarından biri olarak tanımlamıştır. Şeffaflık sadece faaliyetler sonrasında ziyade faaliyetlerin gerçekleştiği dönemi ve daha öncesini de kapsayan düzenlemelere yer vermelidir (TKYD, 2014: 1). Şeffaflık açısından işletmeler TFRS 1'de tanımlanan ve kurumsal yönetim açısından ise ticari sırlar hariç olmak üzere, şirkete ait bilgileri; pay sahipleri paydaş gruplar ve şirket yönetimine karşı; doğru, zamanında, eksiksiz, anlaşılabilir, gerekli yorumlara açık, uygun maliyetli bir şekilde muhasebe bilgilerinin sunulması gerektiği görülmektedir.

TFRS'ye geçiş tarihi itibarıyla, TFRS açılış finansal durum tablosunun düzenlenip sunulacağı ve bahsedilen işlemin TFRS'ler kapsamında gerçekleştirilen muhasebeleştirme süreçlerinin başlangıcını teşkil edeceğinden bahsedilmiş ve böylece işletmeler açısından uygulamada birlik oluşturacak bir kural getirilmiştir. Kurumsal yönetim açısından böyle tutarlılık gösteren bir oluşumun uygun olduğu görülmektedir.

TFRS 1'e göre, bir işletmenin TFRS açılış bilançosundaki kullanmış olduğu muhasebe politikası, TFRS kullanılmadan önce var olan muhasebe ilkeleri temel alınarak hazırlanmış aynı tarihe sahip bilançodaki muhasebe uygulamalarından farklı olabilmektedir. Oysaki gerek muhasebenin temel ilkelerinden olan tutarlılık ilkesi gerekse kurumsal yönetim ilkeleri ruhuna uygun olarak işletmelerin aynı politikaları izlemesi şiddetle tercih edilmektedir. TFRS kullanımına başlanması ile muhasebeleştirilen kayıtlar açıkça işletme taraflarına sunulmalıdır. Bilgi kullanıcılarına kurumsal yönetim ilkelerinden olan hesap verilebilirlik yani şirket yönetiminin, şirkete, şirket hissedarlarına ve diğer işletme taraflarına karşı görevini yerini getirmesi bu standardın görevlerindedir.

Finansal tablolar ile bilgi kullanıcılarının gereksinim duyduğu bilgiler doğru biçimde karşılanacaktır. Finansal tablolar ile karar vericiler işletmelerin geçmiş performanslarını değerlendirip, geleceğe yönelik öngöründe bulunacak ve işletmenin riskleri hakkında bilgi sahibi olabilirlerdir (Güngörmüş ve Uyar, 2009: 80).

Ayrıca standartta kullanılan muhasebe politikalarının tutarlılık göstermesi istenmiştir. Kurumsal yönetim ilkeleri açısından baktığımızda, muhasebe politikaları hakkında TFRS'nin belirtmiş olduğu finansal tablolarda aynılık hususunun

desteklendiği görülmektedir. Kurumsal yönetimde şirketlerin tablolarının ilgililerin zihnini karıştırmayacak, dönemler arası tutarlı uygulamalar gösteren, bilgi şeffaflığını etkilemesi muhtemel faktörlerden uzak, tarafsız bir şekilde düzenlenmesinin önemine yer vermiştir.

Standarda göre TFRS'lerin bilançoya yansıtılması gerekmektedir ve buradaki amaç bilgide tarafsız, şeffaf ve şirket durumunun tam karşılığını gösteren bilgilerle karşı karşıya gelebilmektir. Kurumsal yönetim anlayışında da TFRS'ler gibi finansal durum tablosunun sahip olduğu bilgilerin korunmasına ve objektifliğini önemli görmektedir. SPK ve OECD kurumsal yönetim ilkelerinde kamuya açıklama yapma ve şeffaflık bölümlerinde sıraladıkları maddeler finansal durum tablosunun zorunlu kılınan tüm varlık ve borçları içermesi gerekliliğine benzerlik göstermektedir.

Özetle bu standartla bir işletme ile ilgili gelir tablosu, kar zarar durumu, ara dönem finansal raporları, finansal varlıkların değerlendirilmesi, diğer finansal tablolar ve dipnotlar gibi alanlarda işletme taraflarına kurumsal yönetim ilkelerinde istenen haliyle bilgiler sunulması beklenmektedir. Ayrıca işletme; sunacağı her türlü bilgide etik kurallara uygun, sorumluluklarının bilince ve şirketi herhangi bir skandala sokmayacak bir pozisyonda konumlandırılmalıdır.

3.3.2.2. TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler

Standardı kullanan bir şirketin yapması gerekli finansal raporlamaya ait konuların düzenlenebilmesi, bir şirketin gerçekleştirdiği hisse bazlı ödeme işlemlerinin etkileri, çalışanların hisse senedi opsiyonları üzerindeki haklarını işlemle ilişkili giderleri de içeren, kar yada zarara finansal durumda yer verilmesi gerektirmektedir.

Hisse bazlı ödeme işlemleri uygulanan işletmelerde uygulanması öngörülen finansal raporlamayı açıklayan standart, kurumsal yönetim açısından işletme sorumluluklarının yerine getirilmesi konusunda önemlidir. Hisse bazlı ödeme işlemlerine finansal tablolarda yer verilmesi ile kaliteli, şeffaf ve karşılaştırılabilir bilginin kullanıcılara sunulması amaçlanmaktadır (Abdioğlu ve Daştan, 2008: 101). İşletmelerin gerçekleştirdiği hisse bazlı ödeme işlemlerinin sonuçlarını, çalışanların bu hakları elde edilen işlemlere ait giderlerini kapsayacak biçimde, kar yada zararı ile finansal raporlarında belirtilmesi gerekli tutulmuş ve böylece şeffaf bilginin işletme taraflarına ulaşmasında katkı sağlamıştır. Finansal raporlarda gösterilmesi zorunluluk arz eden her durumun daha şeffaf bilgiye ulaşmayı kolaylaştıracak

olması, şirketin tüm paydaşlara sorumluluğu gereği açıklaması gereken bilgileri sunması ve tabloları oluşturması kurumsal yönetim açısından önemlidir.

TFRS 2 açısından kurumsal yönetimin sorumluluk ve hesap verilebilirlik temel ilkelerine yakınlık görülmektedir. Burada sorumluluk açısından bakıldığında kar veya zarar durumunun açıklanma sorumluluğu, yani işletmenin yaptığı tüm faaliyetlerin kurallara uygun olması gerektiğini belirtmektedir. Böylece şirket ve hissedarlarının işbirliği artacaktır. Hesap verilebilirlik ilkesi açısından bakıldığında dönem içinde yapılmış olan hisse bazlı işlemlerin dönem sonlarında da sıkıntı yaratmadan ve herhangi bir veri kaybı oluşturmadan sunulabildiği görülmektedir.

Standardın kriterlerine göre muhasebeleştirme sürecinde yaşanması muhtemel karışıklıkların önlenmesi hedeflenmiş ve etkin kurumsal yönetim çerçevesi temelini teşkil eden başlıklarında yer alan ekonomik performans, piyasalarda güvenilirlik, piyasa katılımcıları için motive edici, şeffaf ve etkinlik sahibi piyasalarda teşvik edilmesi hakkındaki etkisine dikkat edilerek geliştirilmesi konusuna muhasebeleştirme ile ilgili yapılan açıklamalara yardımcı olabilecek hususlara değinilmiştir. Mali tabloların şeffaflığı, bilgiyi gerekli şekilde sunabilmesi için yardımcı açıklamalar yer almıştır.

Bir işletmenin pay sahiplerine dönem içerisinde alınmış olan mal ve hizmetleri ile ihraç ettikleri öz kaynakların gerçek kıymetinde değerlendirilmesini sağlayan bilgilerin kamuoyuna açıklanması ve işletmenin, hisse bazlı ödeme işlemlerinin döneme ilişkin kar veya zarar ile şirketin finansal mevcudiyetindeki etkilerine finansal tablolarda yer vermelidir. Kullanıcıların bilgiyi kolaylıkla anlamasına imkan sağlayan ve kamuoyuna açıklanması gereken bilgilerin sunulmasını gerekli kılan standart bu yönüyle de kurumsal yönetim bakımından uyumlu görülmektedir. Kurumsal yönetimde sıralanabilecek özelliklerin başında kamuyu bilgilendirmek gelmektedir ve bu nedenle bilgilerin niteliği, şeffaflığı, ulaşılabilirliği gibi faktörler önemli görülmektedir. Standardın sunduğu açıklamaların kurumsal yönetim ilkeleriyle tamamlanması halinde şirketler, işletmenin temel kavramlarından olan kişiliğine objektif bir şekilde kavuşmuş olacaktır.

3.3.2.3. TFRS 3 İşletme Birleşmeleri

Standart, edinilen şirketin tanımlanan varlıkların, borçların ve azınlık paylarının finansal tablolarda muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesini, işletme birleşmelerinden kazanılan şerefiye ve pazarlıklı satın alma sonucunda oluşan kazancın hangi şekilde

muhasabeleştirilmesi gerektiği ve nasıl ölçüldüğü, finansal tablo kullanıcılarının şirketlerdeki birleşmelerin nitelik ve etkileri üzerinde değerlendirmede bulunurken hangi bilgilerin açıklanması gerektiğini ve yapılacak açıklanmanın şeklini içerir.

Standart, birleşmelerin etkilerine ilişkin sağlanacak bilgilerin ihtiyaca uygunluğu, güvenilirliği ve karşılaştırılabilirliği arttırdığından bahsedilerek, edinen işletmenin standartta sayılan hususları nasıl gerçekleştireceğine ilişkin ilkeleri ve hükümleri ortaya koymaktadır. Standartta belirtilen işletme birleşmesine ilişkin bilgilerin özellikleri kurumsal yönetim ilkeleri açısından ele alındığında da benzer özellikler gösterdiği görülmektedir.

Kurumsal yönetim, keyfi uygulamaların önüne geçmeyi, çeşitli kişisel menfaatler doğrultusunda şirketin kurumsal menfaatlerinin zarar görmemesini, kurumun itibarının yükseltilmesini sağlamaktadır. Standartta bir şirketin veya başka bir oluşumun şirket birleşmesi olarak sayılıp sayılmayacağı bu standardın yer verdiği edinilen varlık ve üstlenilen borç kısmına uygun belirlenmelidir. Bahsedilen tanıma uygun olan edinilen varlıklar eğer şirket niteliği taşııyorsa, raporlamayı gerçekleştiren şirket veya başka bir durum edinimi olarak muhasabeleştirilmesi gerekir.

Standart ile işletme ve varlık edinimi farkı belirlenmiş ve işletmelerin bu konuda dikkatli olmaları istenmiştir. Kurumsal yönetim ilkelerinde söz konusu işletmeyle ilgili yüksek kalitede muhasabe standartlarının, mali ve mali olmayan bilgilendirici standartlara uygun olarak hazırlanıp açıklanması gerektiğinden bahsedilmiş, yönetim kuruluna ve önemli yöneticilerin, şirketi etkileyebilen işlemler ve konularda direk, endirekt ya da üçüncü taraflarca maddi çıkarların oluşabileceği tüm bağlantılarını açıklamalarını gerekli görmüştür.

Kurumsal yönetim ilkeleri, düzenli raporların dönemler itibariyle gerçekleşen dikkat gerektiren gelişmelerin zamanında sunulmasını istediğinden standartta geçen edinme durumlarının da zamanında ve şeffaf biçimde kamuya sunulması gerekmektedir. İlkelerde aynı zamanda bilgi açıklanırken eşitlik sağlaması adına eşzamanlı açıklama yapılması ve şirketlerin adil sunumlar yapmaya dikkat etmesi gerekmektedir.

Ayrıca şirketle ilgili bilgilerin anlaşılabilirliğe yol açmayacak şekilde tutulması sağlanmalıdır. İşletmeler her zaman açıklanması gereken bilgileri tereddüt etmeden açıklamalı fakat bu durumun istisnası olarak ticari sır niteliğindeki bilgiler ve rekabeti ortadan kaldıracak bilgiler açıklanmamalıdır. Sorumluluk ilkesi gereği işletmenin

tüm paydaşlarına karşı sorumlu olup, tüm paydaşların öneri ve şikayetlerini işletme yönetim kuruluna iletebilecekleri bir ortamın hazırlanması gerekliliğini vurgulanmaktadır (İskenderoğlu vd., 2014: 62).

3.3.2.4. TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri

Sigorta sözleşmelerindeki muhasebe kayıtlarına ait sigortacılar tarafından yapılması gerekli olan iyileştirmelerin yapılması, sigortacılar tarafından finansal tablolardaki sigorta sözleşmelerinden kaynaklı tutarların bildirilmesi standart ile gerekli görülmüştür. Ayrıca açıklamalar yapılmasını ve sigorta sözleşmeleri sebebiyle ortaya çıkan gelecekteki nakit akımları tutarlarını, zamanında ve belirsizliğe yol açmayacak şekilde finansal tabloları kullananların anlayabileceği şekle getirmek amaçlanır.

Standartta sigorta sözleşmelerine ilişkin çalışmaların halen devam etmekte olduğu yer almakta ve bu süreç tamamlanana kadar uygulanması gereken sigorta sözleşmeleriyle ilgili durumların bu standartla belirlenmesi beklenmektedir. Standartla paralel olarak kurumsal yönetim ilkelerinden, kamunun aydınlatılması ve şeffaflık ilkesinde, bilgilerin, uygun zamanda, doğru, tam, anlaşılır, analiz edilir, makul maliyetle kolay erişilebilir bilgilerin sunulmasının amaçlanması gerektiği yer almıştır. Buradaki amaç, sigorta sözleşmeleriyle ilgili ortaya çıkması muhtemel sıkıntıları ortadan kaldırmaktadır.

Standartta sigortacı, raporlama dönemlerinin bitiminde, sigorta sözleşmelerinde gelecek nakit akışlarıyla ilişkilendirilen dönemsel tahminlerle muhasebeleştirilmiş sigorta konusundaki borçların yeterliliğinin değerlendirip, gelecekte oluşabilecek tahmini nakit akışlarına göre sigorta borçlarını defter değerine göre yetersizliğini gösterdiği takdirde, bu açığın tamamı kar yada zarar şeklinde muhasebeleştirilmelidir ifadesi bulunmaktadır. Bu ifade ile kurumsal yönetim ilkelerine yakınlık kurulduğunda, şirketin, kamuoyuna yapacağı açıklamalarında, mümkün olan en basit kavram ve terimleri kullanması, mali tablolar ve raporlar dahil, kamuya yapılacak açıklamalarda yer alan geleceğe yönelik bilgiler, tahminlerin dayandığı gerekçeler ve istatistiki veriler ile birlikte açıklanması, bilgilerin, dayanağı olmayan abartılı öngörüler içermemesi, yanıltıcı olmaması ve şirketin finansal durumu ve faaliyet sonuçları ile ilişkilendirmesi görülmektedir.

Sigortacı, sigorta sözleşmelerine ilişkin muhasebe politikalarını, ancak, ilgili değişikliğin finansal tabloları kullanıcıların ekonomik karar alma ihtiyaçlarına daha

uygun bir hale getirmekte ve daha az güvenilir olmasını engellemekte ya da daha güvenilir yapmakta ve kullanıcıların ihtiyaçlarına daha az uygun olmasını engellemekte ise değiştirebilmektedir. Kurumsal yönetim ilkelerinde ise şirket işlemleri hakkında piyasaya bilgi verilmesinin şirketler açısından önemli olduğu yer almıştır.

Standartta sigortacının, sigorta sözleşmelerine ilişkin muhasebe politikalarını aşırı ihtiyatlılığı ortadan kaldırmak maksadıyla değiştirmesine gerek olmadığı ve bununla birlikte, eğer sigortacı sigorta sözleşmelerini halihazırda yeterli ihtiyatlılıkla ölçüyorsa, ek ihtiyatlılık uygulamasına başlamayacağından söz edilip sigortacının yapmış olduğu sigorta sözleşmelerinde yeterli sorumluluğa ve hesap verilebilir özelliğe sahip olması gerektiği anlaşılmaktadır. Standardın istediği ihtiyatlılık özelliği sigortacıyı gerektiği kadar özenli veri oluşturmaya sevk ederek fazladan bir yükümlülüğe gerek olmadığını belirtmiştir.

Sigortacının sigorta sözleşmelerinden kaynaklanan tutarları içeren bilgilerin finansal tablolarda açıklaması gerekliliğinden bahseden standart ile kurumsal yönetim ilkelerinden adilliğin içerdiği doğru ve eşit bilgiyi sunmayı, sorumlu davranmayı ve hesap verilebilir olmayı sağlayabilmektedir. Ayrıca sigortacı, veri kullanıcılarına, sigorta sözleşmelerinin getirdiği risk yapısını ve boyutunu anlaması için gerekli bilgileri kamuoyuna açıklaması gerekliliğinden dolayı şeffaflığın belirttiği sigortacıyı ilgilendiren bilgilerin doğru, eksiksiz ve anlaşılabilir bir şekilde sunulmasını sağlaması gerekmektedir.

3.3.2.5. TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler

Satış amacıyla elde edilen varlıkların sınıflandırılmasını sağlayan, defter değerleri ile satış maliyetleri düşülerek gerçeğe uygun değerlerden düşük olanıyla ölçülen ve söz konusu varlıkların üzerlerinden amortisman ayırılmasının durdurulmasını, satış amacıyla elde edilen varlıklar bilançoda ayrı olarak gösterilebilen durdurulan faaliyetlerin sonuçları ise kapsamlı olarak gelir tablosunda ayrıca belirtilir.

Söz konusu TFRS ile; satış amaçlı elde tutulan varlıkların muhasebeleştirilmesi ve durdurulan faaliyetlerle ilgili açıklanması ve sunulması gereken verilerin oluşturulması sağlanmaktadır. Bu TFRS'nin zorunluluk arz ettiği durumlar ise; standardın kapsamında yer alan varlıkların, defter ile satış için katlanılan maliyetleri düşülerek gerçeğe uygun değerlerin düşük olanıyla ölçülmesi

ve söz konusu varlıklar üzerinden amortisman ayrılması işlemlerinin durdurulması ve bu varlıkların bilançoda, durdurulan faaliyetlere ilişkin sonuçlarının ise kapsamlı olarak gelir tablosunda yer alması istenmiştir. Standart ile kurumsal yönetimin temel ilkelerinden kamuyu aydınlatma, şeffaflık ve ayrıca hesap verebilirlik ilkesine uygun bir içerikten bahsedilmektedir. Şirketler varlıklarla ilgili durumlarını kamuya açıklamalıdır. Kamuya açıklanacak bilgilerin, açıklamadan yararlanacak olan tarafların kararlarını doğru alabilmesine yardımcı edebilecek şekilde, zamanında, tam, doğru, anlaşılır, yorumlanır, mümkün oldukça minimum maliyetle hazırlanması gerekmektedir.

Standartta işletmelerin varlıklarını hangi şekillerde satış amaçlı hangi şekillerde satış amaçlı olmadığını belirtmiştir. Bu açıklama ile standartta yapılacak işlemler hakkında bilgi verilmiş, konu açıklık kavramına uygun olarak düzenlenmiş ve oluşabilecek durumlar hakkında daha hesap verebilir bir pozisyon oluşturulmuştur. Bu örneklerde işletmeler açısından tedbirli davranma çabası görülmektedir ve bu özellik kurumsal yönetimin amaçlarına uygundur.

Şirketin, elden çıkaracağı bir varlık grubunu satış maliyetini gerçeğe uygun değerinden düşerek bulunduğu değerden sonradan ortaya çıkabilecek herhangi bir artışı, duran varlıklar elden çıkarılması veya durdurulan faaliyetlerin finansal etkilerinin veri kullanıcılarının değerlendirebileceği şekilde bilgi sunmalı ve kamuoyuna açıklamalı ve kazanç olarak muhasebeleştirme bu şekilde yapılmalıdır. Kurumsal yönetim açısından ise, kamunun aydınlatılması oldukça önemli bir noktadır. Açıklamalar tarafları tam bilgilendirmeli ve yanıltıcı şekillerde sunulmamalı, veriler zamanı geldikçe uygun şartlarda muhasebe standartlarıyla uyumlu olarak hazırlanmalı ve gerekli açıklamalar yapılmalıdır.

3.3.2.6. TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi

Standart ile amaçlanan, maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesi gereklerine uygun raporlama koşullarını oluşturmak, araştırma ve değerlendirmeye yönelik harcamalar ile ilgisi olduğu muhasebe uygulamalarına göre geliştirmektir. Ayrıca, araştırma ve değerlendirme varlıklarını muhasebeleştirilecek olan şirketlerin, bu varlıklardan değer düşüklüğüne uğrayanların değerlendirilip ve ölçülmesini sağlamalı, finansal tablolarda yer alan maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesi sonucun ortaya çıkacak tutarların belirlendiği ve gerekli açıklamaların yapılması ile bu finansal tabloların

kullanıcılarının muhasebeleştirilen araştırma ve değerlendirme varlıklar tutarını, zamanlaması ve gelecekteki nakit akımları kesinliğinde anlamalarını sağlamalıdır.

Standart ile kurumsal yönetim ilkeleri kıyaslandığında; standardın araştırma ve değerlendirme harcamaları kapsamındaki muhasebe uygulamalarını içeren bir takım gelişme sağladığından, sorumluluk ilkesiyle ilgili olduğunu yani standardın getirdiği muhasebe alanındaki gelişmelerle işletmenin finansal durumunu daha açık ve sorumluluklarını daha iyi sağlayacağı bir hale gelebileceği anlaşılmaktadır.

Bu standarda uygun hareket eden işletmeler varlıklarının değer düşüklüğünün ölçülmesi ile hesap verilebilirlik ilkesine uygun hareket etmekte, böylece mevcut varlıkların gerçek değerinin anlaşılması ve finansal tablolarının doğru bilgileri içermesi sağlanmaktadır. Ayrıca işletme yapılacak muhasebe verilerinin raporlanması sürecinde şeffaf bir şekilde sunum yapılabilecektir.

Bu finansal tabloların kullanıcılarının muhasebeleştirilen araştırma ve değerlendirme varlıklarının tutarı, zamanlaması ve gelecekteki nakit akımlarının kesinliğini anlamalarının sağlanması amacı güden standart ile yine kurumsal yönetim ilkelerine uygun şeffaf ve hesap verilebilir nitelikli bilgiler hazırlanabilmektedir.

Kurumsal yönetimde varlıkların sınıflandırılmasındaki bu tutarlılığı farklı şekilde desteklemektedir. Buna göre, şirketin belirli ve tutarlı kararları olmalı bu kararları çeşitli zamanlarda raporlamalı ve işletme paydaşları ve çeşitli menfaat sahipleriyle paylaşmalıdır. İşletme, tutarlı bir politika izlemeli, yetki ve sorumluluklarını, fonksiyonlarını tutarlı ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açıkça ayrılmalı ve tanımlanabilecek biçimde açıklamalıdır. Bu çerçevede sorumluluklar açıklık ve anlaşılabilir bir durum içermeli, faaliyet raporlarında belirtilmeli ve kamuya açıklanmalıdır.

Kurumsal yönetim ile şirketin kamuya açıklanmış olan bilgilerine erişim imkanı sağlanabilmelidir. Açıklık, şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluğa uygun olarak yapılandırıldığı ve bölümlendirildiği bilgileri gerektiği takdirde değiştirebilecektir. Kurumsal yönetim de gerekli bilgilerin zamanında kamuya sunulmasını ve açıklanmasını önemsemektedir. Standartta, kurumsal yönetimle işletme tarafları ve kamuoyu için bilgilendirme, kamuyu aydınlatma, sorumluluk hesap verilebilirlik gibi özellikleri bakımından yakınlık göstermektedir.

3.3.2.7. TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar

Finansal tabloları kullananların; finansal araçlarının şirket durumu ve performansını finansal açıdan önemi ve şirketlerin dönem içerisinde ve raporlama dönemleri sonunda finansal araçları sebebiyle karşılaştıkları riskler ile sözü edilen bu risklerin nasıl yönetildiğinin kamuoyuna açıklanarak bilgilerin değerlendirilebilir şekilde sunulmasına ortam oluşturur.

Kurumsal yönetimin hedeflerine bakıldığında yönetim, şirket tarafları ve kamuoyu ilişkisinin etik değerlere uygunluğunun sağlanması için açıklamaların yer aldığı görülmektedir. Buna göre, işletmenin dönem içinde gerçekleştirdiği her türlü etkinlik tarafsız bir şekilde sunulmalı ve bilgi alıcılarına ulaşan verilerde işletmenin gerçek durumunun anlaşılmasına engel bir husus bulunmamalıdır.

Hazırlanan bilgiler, şirket yönetiminin, şirket ile ilgili olarak kamuoyuna gerekli bilgi ve işlemleri herhangi bir taraf adına çıkar gözetilmeyecek şekilde açıklamaları gerekmektedir. Kamuoyuna açıklama yapma zorunluluğu, işletmeler üzerinde bir baskı oluşturabilmektedir fakat, yapılan açıklamalar ile kamuoyunun bilgilendirilmesi, yatırımcı ve diğer işletme taraflarının yanlış yönlendirilmesinden kaçınılması açısından önemlidir. Şirketlerin yapacakları açıklamalarla ilgili olarak rekabet durumlarını tehlike altına alabilecek bilgileri açıklamaları beklenmemektedir. Açıklanması gereken bilginin içeriği ve öncelik derecesi önemlidir. Bilgiler eksik veya gereğinden karmaşık olmamalı ve bilgiyi kullanacak olanlar için doğru fikirler oluşturmalıdır.

Kurumsal yönetim ilkeleri, işletme ile ilgili risklerin belirlenip önlenmesi ve işletme ile ilgili durumların kamuoyu ile paylaşılması, sunulan bilgilerin, belli bir kalitede muhasebe standartları, mali ve mali olmayan bilgilendirici özellik gösteren standartlarına uygun olmalıdır.

Standart ile kamuoyuna açıklama yapılmasının gerektiği durumlarda, açıklanan bilgilerin niteliği uygun bir şekilde ve finansal araçların özelliklerini de dikkate alarak finansal araçları sınıflandırmaktadır. Böylece işletmenin günlük akışı içerisinde sınıflandırılmış bilgilerini bulmak ve gerekli analizleri yapmak konusunda yaşanabilecek sıkıntılar hafifletilmiş olmaktadır. Kamuoyuna yapılacak açıklamalarda daha anlaşılır olmak için de sınıflandırmanın öneminden bahsedilebilir.

3.3.2.8. TFRS 8 Faaliyet Bölümleri

Şirketin, finansal tablo kullanıcılarının, şirketin gerçekleştirdiği faaliyetler ile faaliyette bulunduğu ekonomik alanın özelliğine ve finansal etkileri değerlendirmelerine imkan sunmaktadır.

Standartta; herhangi bir işletmenin, hazırladığı finansal tablolarının faydalanıcılarına, söz konusu işletmenin faaliyetleri ve faaliyet sürdürdüğü ekonominin durumunun özelliğini ve finansal etkilerinin analizini gerçekleştirebilecek nitelikte bilgilerini açıklaması beklenmektedir. Açıklanacak bilgilerde kurumsal yönetim açısından da benzer istekler söz konusudur. Buna göre; şirketlerin sunacakları finansal tabloları da kapsayan bilgilerin, kaliteli, muhasebe standartlarına, kurumsal yönetim ilkelerine uygun olarak hazırlanması ve açıklanması gerekmektedir.

Kurumsal yönetim ilkeleri, işletmenin faaliyetleri hakkında bilgilendirme amaçlı gerektiği ölçüde açıklamalar yapılmasını gerektirmektedir. Kurumsal yönetim ilkeleri, şirketin, kamuya yapacağı açıklamalarında, en anlaşılır ve en basit olan şekli uygulamasını ve anlaşmazlık yaratabilecek belirsiz ifadeleri kullanmamasını öngörmüştür. Kamuya açıklanan bilgilerin herhangi bir çıkar grubunun menfaatine göre olmamasını gerektirmektedir. Açıklanacak bilgilerin şeffaflık kavramına uygun bir şekilde, bilgilerin sunumunda herhangi bir çekinceye yer vermeden hazırlanması gereklidir.

Standart, raporlama kar veya zarar tutarını, varlık ve borç tutarlarını, işletme faaliyetlerinde karar alıcılara sunduğu zamanda, her bölüme ait varlık ve borç tutarlarını açıklanmasından bahsetmiştir. Kurumsal yönetim ise konuya benzer olarak; açıklanan bilgilerin, kurumsal yönetimin şirketlerden beklentilerinin başında gelen açıklama kavramına yer vermesi gerekmektedir. Yapılan bu açıklamalar sayesinde söz konusu TFRS'den kurumsal yönetim adına beklentiler karşılanmış olacaktır.

3.3.2.9. TFRS 9 Finansal Araçlar

Standart ile işletmenin gelecekteki nakit akışları tutarı, zamanı ve belirsizliği değerlendirmeleri için ihtiyaçlara göre ve yararlı bilgiler hazırlayacak şekilde finansal varlıkları ve finansal borçları finansal raporlama ilkelerini belirlemektir.

Standart; işletmelerin muhasebeleştirme ve finansal durum tabloları dışında bırakılması konusunda; ilk muhasebeleştirilmesi, finansal varlıkların olağan alım ve satımı, finansal varlıkların finansal durum tablosu dışı bırakılması, finansal durum tablosu dışında tutulma koşulları, oluşan devir işlemleri, finansal durum tablosu dışı bırakma koşulları oluşmayan devir işlemleri, devredilen varlıklarda devam eden ilgi, bütün devir işlemleri, finansal borçların finansal durum tablosu dışı bırakılması konuları ile ilgili bilgiler sunmaktadır.

İşletmelerin çeşitli finansal tablolarını kullananlara işletme ile ilgili gelecekteki nakit akışları, zamanı ve belirsizliği değerlendirmek üzere, ihtiyaca uygun ve faydalı bilgiler sunabilecek formatta finansal varlıkları ve finansal borçları düzenleyen raporlama kriterleri oluşturmalıdır. Kurumsal yönetim ilkeleri kamuya bilgilerin, açık, tutarlı, yorumlanabilir, karşılaştırılabilir ve karar vermeye uygun özellik göstermesi gerekli görülmektedir.

3.3.2.10. TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar

Standart ile amaçlanan, bir şirket veya daha fazla şirket kontrol edildiğinde düzenlenmesi gereken konsolide finansal tabloların hazırlanması ve sunumuna ilişkin finansal raporlama ilkelerinin belirlenmesidir.

Bir veya daha fazla işletmenin (bağlı ortaklığın) kontrolüne sahip bir işletme (ana ortaklık) konsolide finansal tablolarını hazırlaması zorunludur. Kontrol ilkesi kontrol konsolidasyonuna dayanak haline gelmiştir; yatırımcı olan işletmenin yatırım yapılan işletme üzerindeki kontrolü ve dolayısıyla yatırım yaptığı işletmeyi konsolide edip etmeyeceği belirlenirken kontrol ilkesinin nasıl uygulanacağı standartta düzenlenmiştir. Eğer kurumlar, şeffaflık ilkesi çerçevesinde, finansal tablolarında ve açıkladıkları diğer bilgilerde, doğru olmayan veya eksik bilgilere yer verirlerse, bu bilgilere dayanarak yatırım kararları alan menfaat sahiplerinin hakları korunmamış olacaktır (Arsoy, 2008: 20).

Söz konusu standart uygulamanın hangi şekilde yapılacağını kapsamı açısından kurumsal yönetimin beklentilerine uygun bir içeriğe sahip olduğundan söz edilebilir. Kurumsal yönetim açısından böyle bir işletme, faaliyetlerini pay sahiplerinin ve kamuoyunun huzuruna tarafsız bir şekilde muhasebeleştirip ve sunmalıdır. İşletme menfaat sahiplerinde ve kamuoyunda yanlış yaratmayacak bir halde faaliyetlerini sürdürmelidir.

3.3.2.11. TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar

Standart, müşterek anlaşmalarda pay sahibi olan şirketler tarafından yapılması gereken finansal raporlama ilkelerini düzenler. Bu amaçla, müşterek kontrol tanımakta ve müşterek anlaşma tarafı olan işletmeleri hak ve yükümlülükler bakımından değerlendirerek dahil oldukları müşterek anlaşmanın türünün belirlenmesi, söz konusu hak ve yükümlülükleri müşterek anlaşmanın türüne uygun şekilde muhasebeleştirilmesini sağlamayı amaçlamaktadır.

Standartta bahsedilen müşterek anlaşma ile anlaşılması gereken tarafların, sözleşme ile bağlanmış bir anlaşmaya tabi olduklarıdır. Bu anlaşma tarafları sınırlarını sözleşme gereği tarafları sınırlar nitelikte ve tarafların anlaşma kontrolüne imkan sağlamaktadır.

Kurumsal yönetim açısından, şirketler ile ilgili tarafından bir veya bir bölümünün bilgi almasını sağlayacak şekilde yapılan bilgi açıklamaları kabul edilememektedir. Kurumsal yönetim, kurumsal güven ortamını oluşturmalı ve yönetim sürecinde gerek duyulan kaynaklara ulaşılabilirliği sağlamalıdır. Şirketler açıklanması gereken bilgilerin açıklanmasında tereddüt etmemeli ve kendi çıkarları doğrultusunda da hareket etmemelidir.

Şirketlerin açıklaması gereken bilgiler ticari sırlardan oluşuyor ise bilgiler kısmen açıklanabilecektir. Paylaşılan bilgilerin şeffaf olması işletme taraflarını yanılıya düşürecek şekillerde olmaması önemli olmaktadır. Yapılan işlemler işletmenin kişiliği kavramına uygun şekilde ve taraflar arasındaki etik değerlerin korunması şeklinde sürdürülebilecektir.

İşletmeler tarafından belirlenen müşterek anlaşma ve anlaşmanın müşterek faaliyet ya da iş ortaklığı şeklini alması anlaşma taraflarının sahip oldukları hak ve yükümlülüklerle ilgilidir. Müşterek faaliyete katılım sağlayan, müştereken elinde bulundurduğu varlıklar payları da dâhil varlıkları ve borçları, faaliyetten meydana gelen payının satışından kazanılan hasılatı, satışından doğan hasılatın payı ve giderlerde yer alan pay da dâhil olarak giderleri muhasebeleştirmektedir. Yapılan muhasebeleştirme işlemleri ile kurumsal yönetim anlamında şeffaf, hesap verebilir ve ulaşılabilir bilgilerin hazırlanması imkanı sağlanabilecektir.

3.3.2.12. TFRS 12 Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar

Bu standarttaki amaç, finansal tablo kullanıcılarına standartta adı geçen şirketin diğer şirketlerdeki paylarının niteliği ile bunlarla ilişkili riskleri ve söz konusu payları şirketin finansal durum, finansal performans ve nakit akışları üzerindeki etkilerini değerlendirmesine katkı sağlayan bilgilerin şirket tarafından açıklanmasıdır.

Standart, bağlı ortaklık, müşterek anlaşma, iştirak ve konsolide edilmeyen yapılandırılmış şirketler tarafından uygulanmaktadır.

Kurumsal yönetim bakımından, işletmenin pay sahiplerine ve özellikle azınlık pay sahiplerinin de haklarını korumaya özen göstermesi gereklidir ve bilgilere ulaşabilmeleri aşamasında kolaylık sağlanması gerekmektedir. Kurumsal yönetim ile kurumsal güven oluşturulur ve işletme adına yapılan işlemler, işletmenin sorumluluğu gereği toplumsal ve etik kurallara uygun olmalıdır. Şirketler ve pay sahipleri arasındaki oluşumu güçlendirici bir yapılanma desteklenmelidir. Kurumun yönetim ve pay sahipleri için yerine getirmesi gereken sorumluluklar önemli olmakta ve kurumsal yönetim ilkelerini uygulayabilmek için tüm pay sahiplerinin varlığı göz önünde bulundurularak bu yönde sürdürülebilir bir yapı oluşturulmalıdır.

Standartta, bir işletmenin konsolide finansal tablolarını kullananların anlayıp anlamlandırabileceği şekilde, azınlık pay sahiplerinin ve konsolide finansal tablo kullanıcılarının değerlendirmelerini yapabilecekleri düzeyde bilgi sağlayan, varlıklara ulaşabilme veya bunları kullanabilme ve borçları ödeyebilme güçleri üzerinde önemli kısıtlamaların nitelik ve kapsamını, riskler ve risk değişimlerini, ana ortaklık bağlı ortaklık kontrolünü göz önünde bulundurarak bunun gibi değişikliklerin sonuçlarını raporlama dönemleri içinde açıklamalıdır.

Kurumsal yönetim açısından, azınlık haklarının kullanılmasında azami özen gösterilmesi beklenmektedir. Azınlık haklarının kapsamı hazırlanan sözleşme ile düzenlenerek genişletilmesi sağlanmalıdır. İşletme ile ilgili bilgiler; kaliteli ve tarafların ihtiyaç duyduğu bilgileri içerir şekilde hazırlanmalı ve açıklanmalıdır. Kurumsal yönetim ilkeleri ile eşitliği sağlayacak ve bütün hissedarlara eşzamanlı olarak bilgilere ulaşılabilmesi sağlanacaktır. Bilgilerin, belli bir kalitede muhasebe standartları kapsamında uygun olarak hazırlanması ve açıklanması gerekmektedir.

3.3.2.13. TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü

Standart, gerçeğe uygun değer ne olduğundan bahsetmekte ve bu değer ölçümü için gereklilikleri tek bir TFRS'de düzenleyip ve bu değer ölçümü ile ilgili açıklamaları belirlemektedir.

Gerçeğe uygun değer şirkete özgü olan bir ölçümleme şekli olmayıp, piyasayı baz alan bir ölçüm olarak yer almıştır. Bazı varlıkların ve borçların gözlemlenebilen piyasa işlemlerinde veya bilgilerinde bulunabilen diğer varlıkların ve borçların bu türdeki işlemleri veya bilgileri olmayabileceğinden, sadece gerçeğe uygun değerler ile ölçülerek piyasa koşullarına ve piyasa katılımcılarına herhangi bir varlığın satışı veya borç devri işlemlerine yönelik ölçüm tarihindeki olağan fiyatının tahminini kapsamaktadır.

İşletme, kurumsal yönetim bakımından, şirket taraflarını, şirketin faaliyetlerini ve diğer işlemleri kamuya açıklaması gerekmektedir. Şirket ile ilgili yapılacak açıklamalarda belirsizlik yaratacak ifadelerden kaçınılmalı, şeffaf bilgiler ve hesap verebilir içerikli veriler hazırlanmalıdır. Şirket daha sonrasında bir karışıklığa yer verme ihtimali olabilecek durumlardan sakınarak raporlarında açık ve anlaşılır bilgileri hazırlayabilecektir.

3.3.2.14. TFRS 14 Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesapları

Standart, bir şirketin, tabi olduğu tarife uygulamalarına göre belirlediği bir fiyatı veya tarifeden müşterilerine mal veya hizmet sunulduğu zamanda ortaya çıkabilecek düzenlemelere dayalı erteleme hesapları bakiyelerine ait finansal raporlama koşullarını belirlemelidir.

Bu amacın karşılanması için; düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerine yönelik önceki genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre uygulanmış olan tablolarına aldığı tarife düzenlemesinden kaynaklanan tutarları tanımlayan ve izah eden bilgileri, finansal tablolara alınan düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerinden kaynaklanan gelecekteki nakit akışlarının tutarının, zamanlamasının ve belirsizliğinin anlaşılmasında finansal tablo kullanıcılarına yardımcı olan bilgileri açıklamaktadır.

Standart ile hedeflenen hesap bakiyelerine ait hükümler sayesinde güvenilir bilgilerin oluşturulmasına katkı sağlanacak ve kurumsal yönetim ilkelerinden sorumluluk ilkesinin gereklerine uygun bir raporlama süreci oluşturulabilecektir. Bu

standart kapsamında yer alan işletmeler TFRS'yi uyguladığında, bu işletmelerin belirtilen sınırlı değişiklikleri yapmaları kaydıyla düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerini önceki genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre finansal tablolarına yansıtmaya devam etmesine bu standart çerçevesinde izin verilmektedir.

Ayrıca, standart diğer standartlarda yer alan hükümlere yönelik bazı istisna veya muafiyetler getirmektedir. Düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerine ilişkin belirlenen tüm hükümler ile bu hesap bakiyeleriyle ilgili diğer standartlarda yer alan hükümlere yönelik istisna veya muafiyetlere, ilgili diğer standartlar yerine bu standartta yer verilmiştir.

Standart kapsamında yer alan işletmeler TFRS'yi uyguladığında, bu işletmelerin belirtilen sınırlı değişiklikleri yapmaları kaydıyla düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerini daha önceden kullandığı muhasebe ilkeleri doğrultusunda yaparak finansal tablolarına yansıtmaya devam etmesine bu standart çerçevesinde izin verilmektedir denilerek finansal tabloların standardın özelliklerini içeren bir şekilde şeffaflık ilkesi gereğince doğru, anlaşılabilir, uygun zamanlarda sunulması sağlanabilecektir.

Standardı uygulamayı seçen bir işletme, finansal tablo kullanıcılarına işletmenin sunduğu mal veya hizmetler karşılığında müşterilerden talep edebildiği fiyatı belirleyen tarife düzenlemesinin yapısını ve tarife ile ilişkili riskleri ve bu tarife düzenlemesinin şirketin finansal mevcudiyeti, finansal performansı ve nakit akışları üzerindeki etkilerinin değerlendirebilmesine imkan sağlayan bilgileri açıklamaktadır. Bu ifade ile kurumsal yönetim ilkelerinden şeffaflık, sorumluluk ve hesap verilebilirliğe uygun özellik göstermektedir. Böylece şeffaflığın özelliklerinden bilgilerin doğru, zamanında, anlaşılabilir, eksiksiz olmayı, sorumluluğun özelliklerinden toplumun kabul etmiş olduğu değerlere uygun olmayı, hesap verilebilirliğin özelliklerinden hukuki ve idari düzenlemelere uygun olmayı sağlayabilecektir.

3.3.2.15. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat

Standart ile şirketin müşterileri ile yaptıkları sözleşmelerden meydana gelen hasılat ve nakit akışlarını nitelik, tutar, zamanlama ve belirsizliği de içeren bilgilerinin finansal raporlarında tutulması hakkındaki düzenlemeleri yapar.

Şirket standart gereği yaptığı sözleşmeler, sözleşme birleşmeleri ve sözleşme değişikliklerine ilişkin anlaşmazlık yaratabilecek durumlara meydan vermemek için

tedbirli davranmalı, sözleşme maddelerini tarafların tam olarak okuyup anlamaları sağlanmalı ve daha sonra ortaya çıkması muhtemel durumları engelleyici koruma önlemleri geliştirmelidir. Kurumsal yönetimin şirkete yüklediği sorumluluk gereği yapılan sözleşme süreçlerinde uzun vadeli öngörüler yapılması beklenir ve sözleşme gereklerine uygun olmayan uygulamaların terk edilmesi gereklidir.

3.3.3. Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS) Yorumları

TFRS yorumları hakkında kurumsal yönetim kavramı çerçevesinde yapılan incelemeler aşağıda yer almaktadır.

3.3.3.1. TFRS Yorumu 1 Hizmetten Çekme, Restorasyon ve Benzeri Mevcut Yükümlülüklerdeki Değişiklikler

Yorum, maddi duran varlıklara uygun maddi duran varlık kalemlerinin maliyetleri kapsamında muhasebeleştirilen, ayrıca TMS 37'ye uygun bir borç şeklinde muhasebeleştirilen, hizmetten çekme, restorasyon ve benzeri mevcut yükümlülüklerin ölçülmesi hakkındaki değişikliklerde uygulanmaktadır.

Oluşturulan yorum konusu ile uygulanan muhasebeleştirmede yapılacak ölçme işlemlerinde varsa değişikliklerin göz ardı edilmemesinin sağlanması yapılan ölçümlerin doğru biçimde oluşması beklenmektedir. Yorumda bahsedilen değişikliklerin yapılması ve yapılan değişikliklere yorumun katkısı ile kurumsal yönetimdeki açık olma kavramına uygunluk söz konusu olabilecektir.

Yorum ile sıralanan durumlardaki değişikliklerin ne şekilde muhasebeleştirilmesi gerektiğini düzenlemektedir. Yorum ile şeffaf ve gerçek bilgi sunumu, işletmenin taraflarına hesap verebilir muhasebe verileri oluşturabilme imkanı sunmaktadır.

3.3.3.2. TFRS Yorumu 2 Üyelerin Kooperatif İşletmelerdeki Hisseleri ve Benzeri Finansal Araçlar

Yorum, kooperatiflerin üyeleri adına ihraç ettikleri ve üyelerinin sermaye payları anlamında kanıt niteliği taşıyan finansal araçları da dahilinde toplayarak, TMS 32 kapsamında yer alan finansal araçlar için kullanılmaktadır. Bunun yanında şirketlerin kendi öz kaynaklarına dayalı finansal araçlarından karşılanan veya karşılanabilecek finansal araçlara uygulanmamaktadır.

Finansal araçların büyük bir bölümü hisse senedi niteliği taşımakta ve bazıları hamilinin, nakit veya diğer bir finansal varlıklarına karşılık geri satın alınmasını talep hakkı vermektedir. Fakat, finansal araçların geri satın alınıp alınmayacağı kısıtlamalar içerebilmekte veya kısıtlamalara tabi olabilmektedir. Bu yorum ile yapılacak olan sınıflandırma (TMS 32, finansal araçların finansal borç veya özkaynak şeklinde sınıflandırılması için gereken ilkeleri düzenlediğinden) hakkındaki değerlendirme ile işletme muhasebe kayıtlarında oluşması muhtemel belirsizliklerin ortadan kaldırılması hedeflenmiştir. Böylece işletmenin kurumsal yönetimin sorumluluk ilkesine uygun yapılacak değerlendirme ile sağlıklı bir sınıflandırma sistemi oluşturulacak ve buna uyacaktır.

3.3.3.3. TFRS Yorumu 4 Bir Anlaşmanın Kiralama İşlemi İçerip İçermediğinin Belirlenmesi

Yapılan bir anlaşmanın TMS 17’de yer alan bir kiralama işlemi olup olmayacağına veya kiralama işlemi içerip içermediğinin nasıl anlaşılacağı, anlaşmanın kiralama işlemi olup olmadığı veya kiralama işlemi içerip içermediğinin değerlendirilmesi veya yeniden değerlendirilmesinin ne zaman yapılması gerektiğini, anlaşmanın kiralama işlemi olması durumunda veya kiralama işlemi içerdiği durumlarda, kiralama işlemi için ödemelerin sözleşmelerdeki diğer unsurları da dikkate alarak yapacağı ödemeleri nasıl düzenleyeceği açıklamaktadır.

Bu yorumla kurumsal yönetimin tarafları olan sermaye, yönetim ve iş gücüne işletmenin mevcut durumu hakkında bilgi vermektedir. Kurumsal yönetim açık ve dürüst yönetimi hedef alması sebebiyle yorum konusu işletmenin şeffaf olarak kiralama durumunun nasıl olduğunu göstermektedir. İşletmenin risk, büyüme ve yatırım kararları için mevcut durumun bilinmesi, işletmenin kurumsal yönetim ilkelerinden hesap verebilir bir yapıda olması, doğru tercihler yapması anlamında önemli olmaktadır.

3.3.3.4. TFRS Yorumu 5 Hizmetten Çekme, Restorasyon ve Çevre Rehabilitasyon Fonlarından Kaynaklanan Paylar Üzerindeki Haklar

Katkıda bulunan, bir fonda bulunan payını nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiğini, katkıda bulunanın ilave katkıda bulunma yükümlülüğü olduğunda, örneğin diğer bir katkıda bulunanın iflası durumunda, bu yükümlülüğün nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiğini açıklamaktadır.

Yorumdan anlaşılması gereken hizmetten çekme, restorasyon ve çevre rehabilitasyon fonları olup ve bu fonların kullanılış amaçları, tesislerin veya bazı ekipmanların hizmetten çekileceği ya da çevre rehabilitasyon faaliyetlerinin yapılması gibi hizmetten çekme adı altında toplanan faaliyetlerin sonucunda oluşan maliyetlerden bir kısmı ya da tamamı finanse edilmek amacıyla gerekli varlıkların ayrılması olarak tanımlanmıştır.

Fonlar için yapılan katkılar, gönüllülük esasıyla, yasal düzenleme veya kanunda bu fonlara katkı yapılması gerekli tutulmuş olabilir. Oluşturulan yorum ile kurumsal yönetimin işletmenin hesap verilebilirliğinin geliştirilmesi amaçlanmıştır. Yapılan ve yapılacak olan katkıda bulunma hallerinde yapıma şekillerinin açıklanması ve nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği üzerinde durulmuştur. İşletme tarafları açısından yapılacak olan katkıda bulunmaların soru işaretlerine yer vermeden taraflarca anlaşılır şekilde sunulması hedeflenmiştir. Böylece işletme şeffaf bilgiler sunabilir durumda bir muhasebeleştirme sürecini gerçekleştirebilecek tablolar oluşturabilecektir.

3.3.3.5. TFRS Yorumu 6 Özel Bir Piyasaya Katılımdan Doğan Yükümlülükler- Atık Elektrikli ve Elektronik Aletler

Üreticilerin finansal tablolarında, atık elektrikli ve elektronik aletler için AB Yönergesi uyarınca, eski ev aletleri satışı hakkındaki atık yönetimi yükümlülükleri muhasebeleştirilmesini düzenlemektedir.

Atık yönetimi maliyetlerinde karşılıkların muhasebeleştirilmesi amacıyla TMS 37 karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklar uyarınca sorumluluk yaratan olayı oluşturan atık yönetim faaliyetlerinde yerine getirilmesi gerekli maliyetlerin karşılanması hususlarında açıklamalar yapılması hedeflenmiştir.

Bahsedilen atık yönetimi muhasebeleştirilmesi ve konu ile ilgili açıklamalar yapılması hususu kurumsal yönetim açısından önemlilik arz etmektedir. Yorum ile bahsedilen yönerge kapsamında yapılacak düzenlemeler ile tutarlı bir sistem geliştirilebilecek işletme düzenlemelerini bu sistem çerçevesinde yürütebilecektir. Kurumsal yönetim açısından bakıldığında işletmenin tutarlılık arz edecek uygulamalar sergilemesi son derece uygun görülmektedir. İşletme yaptığı ve gelecekte yapacağı atık elektrikli ve elektronik aletler hakkında muhasebeleştirme işlemleri için tutarlı bir akış sağlayabilecektir. Bu tutarlılık da işletmenin kurumsal yönetim açısından şeffaf, sürdürülebilir, hesap verebilir ve açık bir muhasebe sürecini oluşturabilmesine ortam hazırlayabilir.

3.3.3.6. TFRS Yorumu 7 TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Standardı Kapsamında Düzeltme Yaklaşımının Uygulanması

Bir şirketin TMS 29 yüksek enflasyonlu ekonomilerde finansal raporlama uygularken, standartta belirtilen raporlama dönemi sonundaki cari ölçüm birimi cinsinden ifade edilmesi koşulunun ne şekilde yorumlanacağı, bir şirkette düzeltilen finansal tablolarda, ertelenen vergi kalemleri açılış bakiyelerinde yapılması gereken muhasebeleştirmeleri kapsamaktadır.

Bu yorum; raporlama dönemi sonunda ölçümlerin nasıl yapılması gerektiğini, düzeltilen finansal tablolarda, ertelenen vergi kalemleri açılış bakiyelerinin nasıl muhasebeleştirileceği konularını kapsamaktadır. Yapılan yorum ile kurumsal yönetimin, muhasebe verilerinin verimlilik esasıyla kullanılmasını ve bu kullanım ile oluşan sonuçları işletmenin hesap verebilirlik ilkesine uygun hareket etmesini amaçlamaktadır.

Yorum ile işletmenin yüksek enflasyon dönemlerinde yapması gereken finansal düzenlemeleri ve muhasebeleştirmeleri düzenlemektedir.

İşletmeler tedbirli davranarak yüksek enflasyonun devamlı olduğu varsayımı altında işlemlerini yapmaktadır. Yorum ile yüksek enflasyon dönemlerinde uygulanması gereken işlemlerin düzenlendiği görülmektedir.

Yorum ile yapılan açıklamalar kurumsal yönetim bakımından işletmenin devamlılığına katkı sağlamaktadır. İşletme finansal tablolarını enflasyon etkisinden kurtarıp gerçekçi, hesap verebilir, anlaşılır ve açık bir şekilde getirebilmektedir.

3.3.3.7. TFRS Yorumu 9 Saklı Türev Ürünlerinin Yeniden Değerlendirilmesi

Yorum ile türev ürünün ne olduğu ve hangi şartlarda türev ürün olarak muhasebeleştirilmesi gerektiği açıklanmıştır. Kurumsal yönetimin felsefesinin etkin uygulanması ile işletmeler ve tüm menfaat sahipleri açısından yararlı sonuçlar ortaya çıkacaktır (Cengiz, 2013: 437). Kurumsal yönetim işletmelerin her türlü işleminde hesap verebilir içeriklere sahip, işletmeyi yasal anlamda zor duruma düşürmeyecek, işletmenin güvenilir faaliyetlerde bulunması gerekliliğini vurgulamaktadır. Türev ürünlerle ilgili verilen bilgiler ve belirtilen durumlar kurumsal yönetim bakımından işletme üzerinde olumlu etkiler yaratmaktadır.

3.3.3.8. TFRS Yorumu 10 Ara Dönem Finansal Raporlama ve Değer Düşüklüğü

Yorum, değer düşüklüğünün değerlendirmesinin yalnız sonraki bir raporlama dönemi sonunda yapıldığı takdirde, zarar olarak muhasebeleştirilmemesi veya daha düşük tutardaki bir zararı muhasebeleştirilmesi söz konusu ise; şirketin, ara dönemlerde şerefiyesi için ve öz kaynağa dayalı finansal araçlar ile maliyet bedeli ile değerlendirilen finansal varlıklar için yapılan yatırımların muhasebeleştirilmesi sürecinde değer düşüklüğü zararını iptal edip etmemesi durumu düzenlenmiştir.

Bu yorum kurumsal yönetim ilkelerinden şeffaflık, sorumluluk ve hesap verebilirlikle ilgilidir. Yapılacak düzenlemeler ile işletmenin kamunun yararını gözeten bilgiler hazırlaması ile hukuki ve idari sorumlulukların yerine getirilmesi sağlanabilecektir.

Bu yorum ile değer düşüklüğü uygulaması hakkında bilgiler sunulmuştur. İşletme tarafından yapılacak olan ara dönem değer düşüklüğü ile ilgili nasıl bir durumun söz konusu olduğu açıklanmıştır. Normal şartlar altında işletmeler ara dönemde ve yıllık olarak hazırlayıp sundukları finansal tablolarında aynı muhasebe uygulamalarını kullanmaları beklendiğinden yorum ile anlaşılabilirliğe düşebilecek ara dönem değer düşüklüğü durumu ele alınmıştır. Kurumsal yönetim işletmelerin yapmış oldukları işlemlerde son derece dikkatli olmaları, herhangi bir yanılgıya yer vermeden şeffaf bilgi sunmalarını hedeflemektedir. Söz konusu yorum ortaya çıkabilecek soru ve sorunlara cevap olarak hazırlanmıştır.

3.3.3.9. TFRS Yorumu 12 İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları

Yorum işletmecilerin altyapılar ile ilgili haklarının kullanımını, anlaşma bedellerini muhasebeleştirme ve ölçme, inşaat veya yenileme hizmetlerini, işletme hizmetlerini, borçlanma maliyetlerini; bir finansal varlığın ve maddi olmayan duran varlığın daha sonra muhasebeleştirilmesi; imtiyaz tanıyan tarafından işletmeciye sunulan konuları düzenlemektedir.

Yorum, kurumsal yönetimin hedeflerinden olan işletmenin hazırlayacağı verilerin anlaşılır olması tarafları etkileyen kısımlardan haberdar olunması verilerin ilgili taraflara ulaştırılabilmesi durumunu sağlamaktadır.

Yorum ile imtiyazlı hizmet anlaşmalarının tanımı ve örnekleri verilerek bu anlaşmaların işletmeler tarafından nasıl muhasebeleştirildiği ve ölçüldüğü konularını açıklığa kavuşturmuştur.

İmtiyazlı hizmet anlaşmalarına ait yapılacak her türlü kaydın kurumsal yönetim ilkelerine uygun olması, kamuoyunun bilgisine sunulması, yapılacak ölçümlerin belirsizliğe yer vermeden taraflar bakımından anlaşılır olması gerekmektedir.

3.3.3.10. TFRS Yorumu 13 Müşteri Sadakat Programları

Bu yorumda bir şirketin ileriki bir tarihte bedelsiz ya da iskontolu mal ve hizmet sağlaması yükümlülüğünü, satış işlemlerinden alınan ya da alınacak olan bedelin bir kısmını hediye puanlara dağıtılarak hasılatın muhasebeleştirilmesinin ertelenmesi (TMS 18) belirtilen veya hediyelerin temin edilmesi için meydana gelen maliyetlere karşılık ayrılması (TMS 18) şeklinde muhasebeleştirilme ve ölçme durumu, tahsil edilen bedelin hediye puanlara dağıtılmasında ise, bedelin ne kadarlık kısmının hediye puanlara dağıtılacağı, hasılatın ne zaman muhasebeleştirileceği, üçüncü bir tarafın hediyeleri temin ettiğinde zamanlarda hasılatın nasıl ölçümleneceği konularını açıklamaktadır.

Müşterilere hediye puan veren bir şirketin uygulaması gerekli muhasebe yöntemlerini belirlemektedir. Bu şekilde ortaya çıkabilmesi olası olumsuzluklar azaltılabilecek ve böylece kurumsal yönetimin yolsuzluklara karşı bir tedbir olma niteliğine uygun hareket edilmiş olacaktır.

Bu yorum ile işletmelerin müşteri sadakat ve devamlılığı için oluşturdukları müşteri sadakat programları ile ilgili muhasebeleştirme konusu düzenlenmektedir. Hazırlanan yorum ile müşterilerin işletmeye olan bağlarını güçlendirebilecek sadakat programları sayesinde işletme kamuoyu algısında daha tercih edilebilir bir konumda yer edinecektir.

İşletmelerin devamlılığı, sürdürülebilirliği, performans artışı sağlaması ve buna benzer diğer alanlarda gelişim göstermesi kurumsal yönetim anlayışına uygundur. Burada dikkat edilmesi gereken kurumsal yönetimin ruhuna uygun ve kurumsal yönetim ilkeleri çerçevesinde hareket edilmesidir.

3.3.3.11. TFRS Yorumu 14 TMS 19-Tanımlanmış Fayda Varlığının Limiti, Asgari Fonlama Koşulları ve Bu Koşulların Birbiri ile Etkileşimi

Yorumun konusu, TMS 19'da sözü edilen varlık tavanı tanımına göre gelecekte yapılacak katkıların geri ödemelerin veya indirimlerin ne zaman "mevcut" olarak dikkate alınması gerektiği, asgari fonlama koşulunun gelecekte yapılacak katkılardaki indirimleri nasıl etkileyebileceği ve asgari fonlama koşulunun bir borcu

ne zaman doğurabileceğidir. Yorum ile tanımlanmış fayda varlığının ölçümü konusundaki sınırlamalar hakkında bilgi verilmiştir.

Yorum ile sayılan konular üzerinde uygulamada karşılaşılan problemlerin çözümü, hak kaybına uğramaya sebep olabilecek durumların ortadan kaldırılması hedeflenmiştir. Yorum işletmelerin belirsizlik yaşayabilecekleri konularda yol gösterici nitelikte olup uygulamaların şeffaflık çerçevesinde gerçekleşebilmesine imkan sunmaktadır. Kurumsal yönetim işletmelerin saygın bir yapıda sürekliliğini sağlaması beklentisi içinde olduğundan bu yorum ile işletme herhangi bir tavize yer vermeden gereken konuyu işleyebilecektir.

3.3.3.12. TFRS Yorumu 15 Gayrimenkul İnşaat Anlaşmaları

Yorumda bahsedilen anlaşma ile; gayrimenkul sektöründe doğrudan ya da taşeronlar vasıtasıyla bir gayrimenkul inşasına giren firmalar, inşaat tamamlanmadan önce bir ya da birden fazla müşteri ile anlaşma yapabileceği anlaşılmaktadır. Bu anlaşmalar farklı tarzlarda yapılabilmektedir.

Yorumun kapsadığı anlaşmalar, gayrimenkulün inşasını ve diğer malların teslimini veya hizmetlerin sunulmasını da içerebilmekte ve anlaşmanın TMS 11 veya TMS 18 standartlarından hangisinin kapsamına girdiği ve gayrimenkul inşasında elde edilen hasılatın ne zaman muhasebeleştirileceğini açıklamaktadır.

Yorum ile gayrimenkul inşası sırasında ortaya çıkacak olan muhasebeleştirilmesi gereken konuların düzenlenmesi amaçlanmıştır. Yorum kapsamında yer alan anlaşma olan gayrimenkul inşaat anlaşmalarının inşaat sözleşmesi olması durumunda TMS 11'e göre sözleşmeye konu olan işin tamamlanma durumuna göre muhasebeleştirilir.

Eğer yapılan anlaşma inşaat sözleşmesi tanımına uygun değilse TMS 18'e göre hizmet veya mal satışı olup olmadığı hususuna göre değerlendirme yapılmaktadır. Yorum ile anlaşmaların kapsam farklılıklarına göre nasıl bir yol izlenmesi gerektiği hususlarına değinilmiş ve bu farklılıkların muhasebe sürecinde nasıl yer alacağından bahsedilmiştir. Anlaşmaların hasılat ve diğer konulara ait giderleri, mal teslimi ve hizmet sunumları hakkında düzenlemeler yapılması ile şirketlerin uygulayacakları politikalarda netlik oluşacaktır. Kurumsal yönetim bakımından hangi koşulun nasıl kategorilendirilip hazırlanacak bilgilerin tutarlılık ve anlaşılabilirlik sağlaması önem arz etmektedir.

3.3.3.13. TFRS Yorumu 16 Yurt Dışındaki İşletmede Bulunan Net Yatırımın Finansal Riskten Korunması

Yorum, yurtdışında bulunan bir şirketin net yatırımları sebebiyle oluşan döviz kuru riskine karşı savunma geliştiren şirketlerde uygulanır ve finansal risklerden korunma muhasebesini amaçlamaktadır. İşlemlerin kolaylığı bakımından yorum, bu tür bir şirketi ile ana şirketi, yurtdışındaki şirketlerin net varlıklarının dahil olduğu finansal tablolar ile konsolide finansal tablolarını kastetmektedir. Ana işletmeye yapılan her atıf, yurtdışındaki bir işletmede iş ortaklığı, bağlı ortaklık veya şube ilişkisi şeklinde net yatırıma sahip şirketlere de uygulanmaktadır. Ayrıca sadece yurt dışındaki şirketlerin net yatırımlarını finansal riskten korunmasına ilişkin; kıyaslama yapılması ile finansal riskten korunma muhasebesinin diğer şekillerine uygulanmaması beklenir.

Yorum ile yurtdışında bulunan işletmeye ait ekonomik konuların düzenlenmesi amaçlanmıştır. Yurtdışındaki iştirak, bağlı ortaklık, iş ortaklığı veya şube olarak konumlanmış işletmenin muhasebeleştirme sürecinde ortaya çıkan kur farklarının işletmeyi elden çıkarana kadar diğer kapsamlı gelir şeklinde muhasebeleştirilmesi gerektiği hususu yer almıştır. Bu şekilde temkinli muhasebe akışı oluşması kurumsal açıdan hesap verebilir, ortaya çıkabilecek olumsuzluklara karşı savunma mekanizması oluşturması anlamında uygun görülmektedir. Ayrıca yorumda bahsedilen döviz kuru riskinden korunma muhasebesi ile yurtdışındaki net varlıkların defter değerine eşit veya daha düşük bir tutarla muhasebeleştirilmesi sayesinde işletme risklerinden etkilenme anlamında bir kısmını önleyici tedbir alabilecektir.

Yorum ile belirtilen yurtdışı işletmenin net yatırımcıların finansal riskten korunması hususu özel bir durumdur ve toplam finansal riskten korunma olarak uygulanmadığından konunun dikkat edilerek sunulacak bilgilerin yeterli açıklamayı içerecek şekilde hazırlanması beklenmektedir. İşletme kurumsal yönetim anlamında sunacağı finansal tablolarının tam açıklama, hesap verebilirlik, şeffaflık özelliklerine sahip olması sağlanmalıdır.

3.3.3.14. TFRS Yorumu 17 Nakit Dışı Varlıkların Ortaklara Dağıtımını

Yoruma göre, dağıtımın yapılacağı ilan edildiği ve şirket ortaklarına ilgili varlıklarını dağıtım yükümlülüğü olduğu durumlarda, dağıtılması gereken temettü tutarlarına ilişkin borcun muhasebeleştirilmesi gereklidir. Dağıtılacak temettünün ne zaman borç şeklinde muhasebeleştirileceği, ilgili borç tutarının nasıl ölçüleceği, dağıtım durumunda, dağıtılan varlıkların defter değeri ile temettünün defter değeri

arasında meydana çıkan farkın nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiğinden bahsedilmektedir.

Yorum ile işletmelerin ortaklara temettü olarak yapacakları dağıtımların nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği hususundan bahsedilmiştir. Yorumda sıralanan temettü dağıtım zamanı ve borç alacak muhasebeleştirilme gerekliliği, borç tutarının ölçüm şekli ve oluşan farkların analiz edilip uygun biçimde muhasebeleştirilmesi durumları ile işletme hazırlayacağı finansal tablolarında esnekliğe yer vermemiştir. Dağıtılacak temettülerde kurumsal yönetim ilkelerine uygun net ve açık bir sunum oluşması hedeflenmiştir.

3.3.3.15. TFRS Yorumu 18 Müşterilerden Varlık Transferleri

Yorum ile söz edilen varlıkların tanımlarının karşılanma durumları ve eğer varlık tanımı karşılanıyor ise, transfer edilen maddi duran varlık kaleminin ilk muhasebeleştirilmesinde nasıl ölçüleceği, maddi duran varlık kaleminin ilk muhasebeleştirilmesinde gerçeğe uygun değerinin kullanılması durumunda ise, buna ilişkin alacak kaydının nasıl muhasebeleştirileceği ve müşterilerden nakit olarak gerçekleştirilen transferlerin nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği konuları açıklığa kavuşmuştur.

Yorum işletme ve müşterileri arasında meydana çıkabilen maddi duran varlık transferi, transfer anlaşmaları, nakit alınması konularını düzenlemiştir. İşletme ve müşteri arasında yorum konusu hususların açıklanması ile anlaşılır, açık ve hesap verebilir bilgiler sunulabilecektir.

3.3.3.16. TFRS Yorumu 19 Finansal Borçların Öz Kaynağa Dayalı Finansal Araçlarla Ödenmesi

Yorumda ödenen tutar ifadesinin, finansal borcun tamamının ya da bir kısmının ödenmesi amacıyla ihraç edilen öz kaynağa dayalı finansal araçları da kapsamında olup olmadığı, 'ödenen tutar' ifadesinin, finansal borcun tamamının ya da bir kısmının ödenmesi amacıyla ihraç edilen öz kaynağa dayalı finansal araçlarını kapsar nitelikte mi olduğu, finansal borcun ödenmesi maksadıyla ihraç edilen öz kaynağa dayalı finansal araçların ilk ölçümünün yapılış şekli, ödenen finansal borcun defter değeri ile ihraç edilen öz kaynağa dayalı finansal araçların ilk ölçümlerinde tespit edilen tutar arasındaki farkın muhasebeleştirilmesi konularından bahsetmektedir. Bu yorum ile muhasebeleştirme sürecine uygulama şekli gösterilmiştir.

İşletme tarafından ödenmesi gereken borçların öz kaynağa dayalı finansal araçlarla nasıl ödeneceğini açıklayan yorum ile kurumsal hesap verebilirlik sağlanabilecektir. Yorum ile yapılan ödeme aşamasında ortaya çıkabilecek uygulamadan kaynaklanan sorunların önlenmesi amaçlanmıştır. İşletmelerin muhasebe süreçlerinde şeffaf, hesap verebilir ve açık olabilmeleri sayesinde kurumsal bir yapıya uygun hareket edebileceklerdir.

3.3.3.17. TFRS Yorumu 20 Açık İşletme Madeninin Üretim Aşamasındaki Dekupaj Maliyetleri

Bu yorum ile; üretim dekupaj maliyetlerinin varlık olarak muhasebeleştirilmesi, dekupaj çalışması varlığının ilk ölçümü ve dekupaj çalışması varlığının sonraki ölçümü konuları hakkında bilgi verilmektedir. Yorumda, dekupaj çalışmalarının sonucu olarak ortaya çıkan faydanın muhasebeleştirme usul ve zamanı ile ilk ve sonraki ölçümü şekli düzenlemektedir. Yorum, açık işletme madenciliği çalışmalarında madenin üretimi aşaması boyunca katlanılan atık kaldırma maliyetlerine uygulanmaktadır.

Hazırlanan yorum ile dekupaj maliyetinin hangi şekilde muhasebeleştirileceğinin belirlenmiş olması işletmenin sınıflandırılmış ve tutarlı bilgiler içeren kurumsal yönetimin açık ve hesap verilebilir olma hedeflerine uygun bilgiler sunmasına ortam hazırlamaktadır.

Yorum ile maden çalışmalarında örtü kaldırma işlemi olarak bilinen dekupaj işlemlerinin muhasebeleştirilmesi konusu ele alınmıştır. Dekupaj maliyetlerinin hesaplanması aşamasında maliyetlerin nasıl muhasebeleştirileceği, ilk ve son ölçümünün analizi konuları aydınlatılmıştır. Kurumsal yönetim anlamında muhasebe kayıtlarına girecek olan verilerin mümkün oldukça anlaşılabilir niteliklere sahip olması beklenmektedir. Yorumda yapılan açıklamalar ile maden işletmelerinin muhasebe süreçlerinde daha tutarlı ve hesap verebilir bir yapı oluşturabilecektir.

3.3.3.18. TFRS Yorumu 21 Vergi ve Vergi Benzeri Yükümlülükler

Bu yorum, vergi ve vergi benzeri yükümlülüklerin ödenmesine ilişkin bir borcun muhasebeleştirilmesine açıklık getirmek üzere; vergi ve vergi benzeri yükümlülüklerin ödenmesine ilişkin bir borcun muhasebeleştirilmesine neden olan yükümlülük doğuran olayı, gelecekteki bir dönemde faaliyetin sürdürülmesine ilişkin ekonomik zorunluluk, söz konusu gelecek dönemde faaliyette bulunmanın neden

olacağı vergi ve vergi benzeri yükümlülüklerin ödenmesine ilişkin zımni kabule dayalı bir yükümlülüğün ortaya çıkıp çıkmayacağını açıklar.

Yorum; işletmenin sürekliliği varsayımı, işletmenin gelecek bir dönemde faaliyette bulunmasının neden olacağı mevcut bir vergi ve vergi benzeri ödeme yükümlülüğü ile ilgili durumları, vergi ve vergi benzeri yükümlülüklerin ödenmesine ilişkin bir borcun muhasebeleştirilmesinin nasıl olacağını, asgari bir eşige ulaşılması sonucunda ortaya çıkan vergi ve vergi benzeri yükümlülüklerin ödenmesine ilişkin bir borcun muhasebeleştirilmesine neden olan yükümlülük doğuran olayı ve son olarak vergi ve vergi benzeri yükümlülüklerin ödenmesine ilişkin bir borcun yıllık finansal tablolarda ve ara dönem finansal raporda muhasebeleştirilmesine yönelik ilkelerin hangileri olduğunu açıklamaktadır.

Yorum ile vergi ve vergi benzeri yükümlülüklerin ancak TMS 37 kapsamında olması halinde ele alındığı görülmektedir. Ayrıca yorumda bahsedilen borç ile ilgili durumların analizi için diğer standartlarında referans alınması beklenmektedir. Yorum ile vergi ve vergi benzeri yükümlülükler hakkında olayın doğuşu, ödenmesi, ödemenin aşamaları gibi muhasebeleştirme süreçlerini etkileyecek durumlar hakkında bilgiler sunulmuştur.

Kurumsal yönetim anlamında işletmenin vergi ve vergi benzeri yükümlülüklerini doğru bir şekilde kayıt altına alabilmesi, işletme taraflarına doğru ve eksiksiz raporlar sunabilmesi önemli bulunmaktadır. İşletme mevcut durumunu ticari sırlar hariç olarak zamanında, şeffaf, açık, işletmenin sorumlulukları dahilinde ve hesap verebilir nitelikte raporlarla ortaya koyabilmesi halinde kurumsal yönetimin muhasebe anlamındaki beklentilerini karşılayabilecektir.

3.3.4. Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)

TMS'ler hakkında kurumsal yönetim kavramı çerçevesinde yapılan incelemeler aşağıda yer almaktadır.

3.3.4.1. TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu

Standart, işletmelerin genel amaçları doğrultusunda hazırladıkları finansal tablolarını önceki dönem finansal tabloları ve diğer şirketlerin finansal tabloları ile karşılaştırılmasına imkan sunan şekil için gerekli olan temel gereklilikleri ortaya koymaktadır. Standartın amacına ulaşması için, finansal tabloların sunuluşu ile ilgili genel kurallar, yapı ile ilgili açıklamalar ve içeriklerin temel gerekliliklerini belirler.

Kurumsal yönetim bakımından kamuya açıklanacak bilgiler, açıklamadan yaralanacak kişi ve kuruluşların karar vermelerine yardımcı edecek şekilde; zamanında, doğru, eksiksiz, anlaşılabilir, yorumlanabilir, düşük maliyetle kolay erişilebilir ve eş zamanlı bir biçimde kamunun kullanımına sunulması beklenmektedir (Dinç ve Abdioğlu, 2009: 166-167).

TFRS'leri uyumlu kullanan bir şirket bu uyumluluğu açık ve doğru olarak dipnotlarında belirtmelidir. Finansal tablolar TFRS'lerin tüm maddelerinde yer alan gereklilikleri sağlamadığı sürece tam anlamıyla TFRS'ler ile uyumlu olduğundan söz edilemez. Böylece işletme hazırlamış olduğu bilgilerin sunumunu kısmen TFRS'ye göre sunamaz. Dipnotlarda belirtilen bilgiler sayesinde finansal tablo kullanıcıları tablo genelindeki kalemler hakkında detaylı bilgiye sahip olabilecektir. Sahip olunan dipnot bilgileri sayesinde tablo kullanıcıları kurumsal yönetimin şeffaf, sorumlu, adil ve hesap verilebilir yönlerine kolay bir şekilde ulaşmış olacaklardır.

3.3.4.2. TMS 2 Stoklar

Standart işletmelerin stoklarının muhasebeleştirilmesi süreçlerini tanımlamakta ve konuya açıklık getirmektedir. Stokların muhasebeleştirilmesindeki esas, stokların varlık olarak muhasebeleştirilmesi aşamasında, kullanılma ve elden çıkarılma durumlarında gelirler ile karşılaştırılacak olan ilgili maliyetin tespit edilmesidir. Stok maliyetleri, net gerçekleşebilir değere indirgemeyi de içererek, nasıl saptanacağı ve gidere dönüşeceği açıklanır ve stok maliyetlerinin oluşum, içerik ve uygulanacak değerlendirme şekilleri bazında bilgiler sunar.

Mevcut sistemimizde, bir işletmenin maliyet sistemi oluşturulurken, giderlerin kapsamına göre tam maliyet yöntemi uygulanmaktadır. TMS ise, normal maliyet yönteminin uygulaması öngörülmektedir (Güngörmüş ve Boyar, 2010: 110). Kurumsal yönetimde, kaliteli, muhasebe standartlarına uygun, mali tablolar hazırlanarak açıklanır. Yapılan işlemler güvenli olmalı ve kıyaslanabilir nitelik göstermelidir. Kurumsal yönetim yine yapılması gerekli olan muhasebe açıklamalarını destekler niteliktedir. Bu açıklamalar sayesinde şirket şeffaflık başta olmak üzere kurumsal yönetimin ilkelerine uygun davranmış olmaktadır.

3.3.4.3. TMS 7 Nakit Akış Tabloları

Bir şirketin nakit akışları ile ilgili bilgilerin, finansal tablo kullanıcılarına, şirket nakit ve nakit benzeri yaratma yeteneğine ve şirketin bu nakit akışlarına göre gerekli

ihtiyaçların değerlendirilmesi açısından önemlidir. Kullanıcılar aldıkları ekonomik kararları, şirketin nakit ve nakit benzeri yaratma yeteneğine ve söz konusu nakit ve nakit benzerlerinin yaratılması zamanlaması ve kesinliğinin değerlendirilmesini gerekli kılar.

Standart, şirket için yatırım ve finansman faaliyetleri dönemi boyunca elde edilen nakit akışlarının sınıflandırılması nakit akış tablosu vasıtasıyla, bir işletmenin nakit ve nakit benzerlerindeki tarihi değişikliklere ilişkin bilgileri sağlar.

Kurumsal yönetimde şirketler, hak ve yükümlülüklerini gerçekleştirirken karmaşadan uzak, hesap verebilir, açık bir biçimde davranmalıdır. Yapılan bu açıklamalar sayesinde bilgilerin anlaşılması, yorumlanması, işletme taraflarının verilere ulaşması daha kolay bir hal alacaktır.

3.3.4.4. TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar

Standart, muhasebe politikalarının seçilmesin ve değiştirilmesi ile ilgili koşulları belirler ve muhasebe politikaları ve tahminlerinde ortaya çıkan değişiklikleri ve hataları düzeltilmek amacıyla muhasebeleştirme ve açıklama esaslarını belirlemektedir. Bir şirketin finansal tablolarında geçerli ve güvenilir bilginin artırılması ve önceki dönemlerin finansal tabloları ve diğer işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırılabilirliği sağlar. Muhasebe politikalarındaki değişikliklerde yapılması gereken açıklamaları diğer muhasebe politikalarına yönelik olarak açıklanması gerekli hususlar TMS 1 standardında belirtilmiştir.

Standartın güven ve geçerlilik içeriğine uygun olarak kurumsal yönetimde bilgilendirme politikalarında yapılacak herhangi bir değişikliğin işletme taraflarının bilgisine sunulması ve kamuya açıklanması gereklidir. İşletmenin işlemlerinin muhasebe standartlarındaki sürece ve kurumsal yönetim ilkelerine uygun olması kaliteli bir kayıt sürecinin varlığını gösterir, bu da uygulayıcı işletmelerin rakiplerinden daha güvenirli bir hal almasına yardımcı olur.

Bu standardın gerektirdiği sunum yöntemiyle işletmenin finansal tablolarında anlaşılabilir durumların ortaya çıkma ihtimali yok edilebilir, tutarlı tablolar oluşturulabilir. Kurumsal yönetimin hesap verilebilirlik ilkesine göre şirketin pay sahiplerine karşı hesap verme zorunluluğu bulunmaktadır. Şeffaflık ilkesinden farklı olarak, hesap verebilirlik ile sadece faaliyetlerin sonrası konu edinilir.

3.3.4.5. TMS 10 Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar

Standart şirketlerin, raporlama dönemleri sonrasında meydana gelen durumlar sebebiyle finansal tablolarında hangi durumlarda düzeltme yapılması gerekeceğini ve finansal tablolarının yayımı için onay verildiği tarih hakkında ve raporlama dönemlerinden sonraki gelişmelerle ilgili finansal tablolarında gerekli bilgilerin açıklanmasını sağlar.

Kurumsal yönetime göre raporlama dönemi sonrasında meydana çıkabilecek değişikliklerin standartta belirtildiği üzere dipnotlarda belirtilmesi doğru bilginin sunumu için uygun görülmektedir. Kurumsal yönetim, standardın sorumluluk bilinciyle hareket etmesini desteklemektedir. Ekonominin performans gösterebilmesi için gerekli güvenin sağlanması bakımından işletmeler ticari sırlar ve rekabet koşullarını göz önünde bulundurarak yapmış oldukları her işlemi gerektiği ölçüde sunmalı ve bu sunumu yaparken şeffaflık, hesap verebilirlik ilkelerine uygun hareket etmelidir.

3.3.4.6. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri

Standart, inşaat sözleşmelerinde ortaya çıkan gelir ve maliyetlerin uygun koşullarda muhasebeleştirilmesi gerekliliğini bildirir. Standardın ilişkili olduğu bu sözleşmelerde konu olarak belirlenen işlerin özelliğine göre, yapılan işin başlangıç ve sonlanma zamanları farklı yıllarda meydana gelmekte yani farklı hesap dönemlerinde yapılması gereken işlemler ortaya çıkmaktadır. Burada yapılması gereken sözleşme kapsamında elde edilen gelir ve maliyetlerin işin gerçekleştiği her hesap döneminde kaydedilmesidir.

Sözleşme ile tarafların bilgi alma ihtiyaçlarını karşılayabilen açıklamalar yapılmalıdır. Sözleşmesinin sonuçları güvenilir şekilde öngörülmesi, inşaatın gelir ve maliyetleri uygun muhasebe hesaplarında kaydedilmelidir. Kurumsal yönetim şeffaf bir piyasa yapısının oluşmasını hedeflediği için inşaat sözleşmeleri sebebiyle ortaya çıkmış ve çıkması muhtemel durumun objektif bir şekilde işletme mali tablolarında kendilerine uygun hesaplar altında muhasebeleştirilmeleri gerekmektedir. Standardın beklentileri doğrultusunda yapılan açıklamalar sayesinde işletme taraflarına ve kamuoyuna karşı şeffaf davranma ilkesinin gereklerini yerine getirebilir.

3.3.4.7. TMS 12 Gelir Vergileri

Bu standardın amacı; gelir vergilerinin muhasebeleştirilmesini düzenlemektir. Standarttan anlaşılması gereken, şirketin muhasebe kayıtlarının tutulmasında standart konusu itibariyle dikkat etmesi gereken noktaların neler olduğunun ve tablolarda yer alacak bilgilerin anlaşılır şekilde açıklanabilmesidir. Şirket, kamuya açıklamada bulunurken, mümkün olan en basit kavram ve terimleri kullanmalı, karmaşa yaratacak belirsiz ifadelerden kaçınmalı, muhasebeleştireceği olay ve işlemlerin şeffaflığına ve hesap verilebilirliğine dikkat etmelidir.

3.3.4.8. TMS 16 Maddi Duran Varlıklar

Standart, finansal tablo kullanıcılarına şirketin maddi duran varlıklardaki yatırım oranını ve bu yatırımlardaki değişimleri belirleyebilmesini sağlayan maddi duran varlıklarla ilişkili muhasebe akışlarını konu edinir. Maddi duran varlıklar muhasebeleştirilirken, varlıkların defter değerlerinin bilinmesi ve bu yönde finansal tablolara yansıtılması gerekli amortisman tutarları ve değer düşüklüğü zararları dikkate alınmalıdır.

İşletme yaptığı her türlü işleminden sorumlu olarak, muhasebeleştirme sürecine ciddi anlamda özen göstermelidir. Kurumsal yönetimin sorumluluk anlayışında, şirketin yönetiminin gerçekleştirdiği her faaliyet toplumsal ve etik değerlere uygun olmalıdır. Kurum içinde yapılan rol dağılımları ve birlikte planlama, çalışanların yönetime katılımı yapılacak kayıtlardaki güven ve şeffaflığı artıracaktır.

Standardın istediği açıklamalar ve muhasebeleştirmelerin yapılması kurumsal yönetim ilkeleri açısından uygundur. Kurumsal yönetim işletmelerin şeffaf, hesap verebilir, adil ve yaptıklarından sorumlu olmalarını öngörmektedir. Bu doğrultuda yapacağı açıklamalar işletme ve tarafları açısından olduğu kadar kamuoyu içinde önemli olduğu varsayılmaktadır.

3.3.4.9. TMS 17 Kiralama İşlemleri

Standart, mevcut kiralama işlemleri hakkında kiracı ve kiraya veren bakımından uygulanacak muhasebe politikaları ve yapılacak açıklamaları düzenlemektedir.

Gerçekleştirilen kiralama işlemleri, kiralanan varlığın mülkiyetini ilgilendiren risk ve faydaların kiracı ve kiralayan bakımından kategorilendirir. Kurumsal yönetim olayları genel anlamda şirket bazından değerlendirmede bulunarak işletmelerin sorumluluklarından bahsetmektedir. Standartta kiracılar ile ilgili bilgilerin ve kiralayan ve kiracı risk ve faydalarının analizi ile uygulanacak yöntemlerde meydana çıkması muhtemel belirsizliklerin önlenmesi hedeflenmiştir.

3.3.4.10. TMS 18 Hasılat

Hasılatın muhasebeleştirilmesi hususunda öncelikle, hasılatın ne zaman muhasebeleştirilmesi gerektiğinin bilinmesi gerekir. Hasılat; gelecekte oluşacak ekonomik faydaların şirkete giriş yapacağı varsayımıyla ve söz konusu faydaların güvenilir şekilde ölçüldüğü zamanlarda kaydedilir ve bu hasılat ile ilgili muhasebeleştirmelerin açıkça sunulmasını sağlar.

Standartta tanımlamalar yapılarak standart uygulayıcılarının kavramların karşılıklarını tam bilmeleri sağlanmak istenmiş ve yapacakları muhasebe kayıtlarında tanımların yeterli açıklıkta olmaması nedeniyle ortaya çıkabilecek sıkıntılar yok edilmeye çalışılmıştır. Standart, kurumsal yönetim kavramı çerçevesinde incelendiğinde tanımlamalara ve açıklamalara yer verilmiş olması bakımından kurumsal yönetimle uyumlu bir yolda seyretmektedir.

3.3.4.11. TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar

Standart, çalışanlara sağlanan faydaların muhasebeleştirilmesi ve açıklanması için gerekli kriterleri belirlemiştir. Çalışanların, sundukları hizmetler karşılığında gelecekte ödenecek faydalara ilişkin borç, sağlanan faydalar karşılığında çalışanın sunduğu hizmetten elde edilen ekonomik faydanın ve şirket faydayı tükettiğinde ise gider, muhasebeleştirilmesi gerekir. Kurumsal yönetim yapılacak muhasebe kayıtlarının doğruluğu başta olmak üzere, sağlanan her türlü faydanın da kayıt altına alınması hususunu önemli görür. Kurumsal yönetim ilkelerinden adillik ile tüm hak sahiplerinin menfaatleri gözetilmiştir.

3.3.4.12. TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması

Standart, devlet yardımı alan işletmenin finansal tablolarının hazırlanmasında iki nedenden ötürü önemlilik görülmektedir. Bunlardan ilki, kaynak transferi

gerçekleştğinde, transferin muhasebeleştirilmesi için uygun bir yöntemin bulunmasıdır, diğeri ise, raporlama döneminde işletmenin söz konusu yardımlardan ne kadar fayda sağladığının belirtilmesidir. Böylece, şirket finansal tablolarında önceki dönemlerin ve diğeri işletmelerin karşılaştırılmasına olanak sağlar. Kurumsal yönetimin temel ilkelerine göre de bir işletmenin finansal durumunun şeffaf olması gerekmekte, ayrıca anlam kargaşası yaratacak açıklamalardan uzak durulması ve işletmenin dönem içerisinde yaptığı kayıtların tarafsızlığı sağlanmalıdır.

Standartta; finansal tablolarda yer alan devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi için kabul edilmiş muhasebe politikalarını, finansal tablolara yansıtılan devlet teşvikleri türünü, tutarını ve süresini ve şirketin doğrudan faydalandığı diğeri devlet yardımları ve finansal tablolara yansıtılmış devlet yardımlarına ilişkin yerine getirilmemiş koşulları ve diğeri koşulları açıklanması beklenir. Kurumsal Yönetim işletmenin çevresine karşı sorumlu olduğunu varsayar ve bu görevini yerine getirebilmesi için gereken açıklamaları yerine getirir.

3.3.4.13. TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri

Bir şirketin; yabancı para birimleri ile işlemler yapması ya da bulunduğu ülke dışında bir şirkete sahip olarak yabancı faaliyetler gerçekleştirebilir. Şirket bu durumda finansal tablolarını bir yabancı para birimi ile oluşturabilir. Yabancı paraya dayalı işlemlerin ve yurtdışındaki şirketlerin finansal tablolara nasıl ekleneceğini ve finansal tablolarında kullandığı para birimine nasıl çevrileceğini standart ile düzenleyebilmektedir. Kullanılan döviz kurlarının ve döviz kurlarındaki değişimin finansal tablolara plan etkisinin raporlanma usulleri de bu standart kapsamında yer almıştır.

Şirket, standartta belirtilen para biriminden farklı bir para birimini geçerli para birimi olarak benimseyerek finansal tablolarını yeniden düzenlemekten kaçınma yoluna gidemez. İşletme şeffaf bir yönetim anlayışıyla işletmenin dönemsellik kavramına ve işletmenin kişilik kavramına dikkat ederek finansal tablolarının düzenlenmesinde titiz davranmaya özen göstermelidir.

Şirketin kullandığı geçerli para biriminde değişiklik olduğu takdirde, değişim tarihinden itibaren ileriye dönük olarak yeni geçerli para birimi için geçerli çevrim işlemleri uygulanmalıdır. Finansal tablolarda kullanılan para birimi geçerli para biriminden farklı olması durumunda, geçerli para biriminin ne olduğu ve neden farklı bir para birimi kullanıldığı gerekçeli olarak açıklanmalıdır. Kurumsal yönetim

açısından da keyfi değışiklikler engellenmiştir. Bir işletme gerektiği ölçüde faaliyetlerinde değışime gitmeli, bu değışimleri ileriye yönelik uygulamalı, dönemler itibariyle anlaşılmazlık yaratacak uygulamalardan kaçınmalı, işletmesinde olan biteni bilgi kullanıcılarına sunuma hazır tutmalıdır.

3.3.4.14. TMS 23 Borçlanma Maliyetleri

Şirketlerin, borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi için uygulanacak standarttır. Borç sınıflandırılmayan, imtiyazlı hisseler dahil, öz kaynakların gerçekleşen veya tahmini maliyetleri ile ilgili konular ise standardın kapsamı dışında tutulur. Gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen bir özellikli varlıkların, çok miktarda ve tekrarlanarak imal edilen veya üretilen stokların elde edilmesi ve inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirildikleri için borçlanma maliyetleri standart kapsamında değildir.

Özellikli bir varlığın elde edildiği, inşası veya üretim ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri bu varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturmaktadır. Bundan başka oluşan borçlanma maliyetleri gider olarak muhasebeleştirilmelidir.

Bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri bu varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturur. Diğer borçlanma maliyetleri gider olarak muhasebeleştirilir. Şirketler, ortaya çıkan diğer borçlanma maliyetlerini oluştukları dönemde gider kaydederler.

Standartta şirketin borçlanma maliyetlerini ne şekilde muhasebeleştireceğinden bahsedilmekte ve bu muhasebeleştirme sürecinin bağlantılı olduğu varlıklarla ilişkinden bahsedilmektedir. Kurumsal yönetim, işletme tarafları arasındaki ilişkileri düzenlemeyen bir sistemdir. Kurumsal yönetim ilkeleri şirketlerin tarafları için çıkar sağlarken uyulması gereken düzenlemelere dikkat edilmelidir.

3.3.4.15. TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları

Standart, şirket finansal durumu ve kâr veya zararını, ilişkili tarafların varlığından, söz konusu taraflarla gerçekleştirilen işlemler ve şirket ile ilişkili tarafları arasında var olan taahhütleri de dahil olarak, mevcut bakiyelerden etkilenebileceği olasılığını göz önünde bulundurmak için gereken açıklamaları şirket finansal tablolarında gösterimini sağlar.

Şirket, kilit yönetici personeline ödediği ücret toplamda ve her kategorilendirme için dipnotlarında yer verir. Finansal tabloların kapsadığı dönem içinde şirket ilişkili taraf işlemleri yapması halinde, söz konusu işlemlere ait bilgileri ve taahhütleri açıklamalıdır. Bu açıklamalarda yapılması gerekli olan açıklamaların belirtilen her bir kategori için ayrı ayrı yapıldığı yer alır.

Yapılan yorum ile işletmenin finansal tablolarında açık, anlaşılır, şüpheye yer vermeyecek şekilde, işletme menfaatlerini ön planda tutarak bilgiler sunulmasını sağlamaya yönelim vardır.

3.3.4.16. TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama

Standartta; emeklilik fayda planlarına ilişkin finansal tablolar hazırlandığı durumlarda, ilgili finansal tabloya uygulanması incelenmiştir. Farklı isimlerle emeklilik planı, süper emeklilik planı ve emeklilik fayda planı gibi farklı isimler de kullanılmaktadır. Standardın değinmiş olduğu planlar, katılımcıları patronlarından ayrı raporlama yapan bir şirket olarak değerlendirir. Farklı bir durum belirtilmediği sürece, diğer tüm standartlar emeklilik fayda planlarının finansal tablolarına uygulanmaktadır. Plan, topluca tüm katılımcılara göre muhasebeleştirilme ve raporlama yapar.

İşletmelerin kurumsal yönetim uygulamalarında ne derece başarılı olduklarını anlamaları ve değerlendirebilmeleri için muhasebeye gereksinim duyarlar. Kurumsal yönetim, muhasebeye benzer olarak; işletmenin dönem içerisindeki faaliyetlerini, yaptığı plan ve işletme hedeflerini ilgilendiren bir sistemdir.

3.3.4.17. TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar

Standart, bireysel finansal tabloların hazırlanması; bağlı ortaklıklar, iş ortaklıkları ve iştirakler ile ilgili yatırımların muhasebeleştirilmesi ve gerekli açıklamaların yapılmasını düzenler.

Kurumsal yönetimin standart kapsamındaki beklentileri ise; yapılacak olan her türlü muhasebeleştirme ve raporlama işleminde doğruluğun sağlanması, konunun ilgililerine yeterli anlaşılabilirlikte bilgiler hazırlanması, yapılan yatırımlarla ilgili anlam karmaşasına yol açacak durumlardan uzak kalınması ve buna benzer diğer tüm durumların taraflara uygun zamanda ve hesap verebilir değerler göz önünde bulundurularak sunulması beklenmektedir.

3.3.4.18. TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar

Standart, iştiraklerdeki yatırımların, iştiraklerdeki ve iş ortaklıklarındaki yatırımların muhasebeleştirilmesinde öz kaynak yönteminin uygulanmasına ilişkin hükümleri açıklar.

Standartta yatırım yapılan şirketi müşterek anlamda kontrol eden veya yatırım yapılan şirket üzerinde ciddi anlamda etkisi bulunan bütün şirketler tarafından uygulanır. Kurumsal yönetimin şeffaflık ilkesi ile, kamuoyunun, şirket faaliyetlerini düzenli ve sürekli olarak izleyebilmeleri için işletmeye ilişkin bilgilerin her yönüyle doğru bir biçimde iletilebilecektir (Dinç ve Abdioğlu, 2009: 166). Bu standartta uygulamanın ilgili taraflarca genelleştirilmesi istenmiştir. Kurumsal Yönetim uygulamalarının, doğru ve güvenilir bilgiyi sunmasında ve bu bilgilerin zamanında hazırlanmasında sunan muhasebe önemli olmaktadır.

3.3.4.19. TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama

Standartta, geçerli para biriminin yüksek enflasyonlu bir ekonomide şirketlerin, konsolide finansal tablolarını da içeren, bütün temel finansal tablolarına uygulanmasından bahsedilmiştir. Yüksek enflasyonun bulunduğu bir ekonomide, faaliyet sonuçlarını ve finansal durumu düzeltmeden yerel para biriminde raporlanması uygun bulunmamaktadır.

Paranın satın alma gücünün değer kaybetmesi yanıltıcı sonuçlar ortaya çıkarabildiğinden standardın amacıyla kullanılması işletmenin varlığını devam ettirmesi aşamasında ve işletme taraflarına sunulan bilgilerin güncelliği bakımından önemlidir. Güncellenen veriler sayesinde güvenilir tablolar oluşturulabilecektir ve işletmenin rakipleri karşısındaki durumu dengede kalabilecektir.

3.3.4.20. TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum

Standart, finansal araçların borç veya öz kaynak olarak sunulmaları ile finansal varlık ve borçlarda netleştirilmelere ilişkin kriterleri belirler. Standart, ihraç eden bakımından finansal araçların, finansal varlık, finansal borç ve öz kaynağa dayalı finansal araç olarak sınıflandırılması, bunlarla ilgili faiz, temettü, kayıp ve kazançların sınıflandırılması ve finansal varlık ve borçların netleştirilmeleri gereken durumlarda kullanılır.

Kurumsal yönetim ile kalitesi yüksek, düşük sermaye maliyetli finansman imkanlarının ve likiditenin artması, krizlerin daha kolay atlatılması ve iyi yönetilen şirketlerin sermaye piyasalarına apadte olması sağlanabilecektir (Dağlı vd., 2010: 19). Kurumsal yönetim açısından yatırımcılar şirketin durumu hakkında tam olarak bilgilendirmek için yeterli açıklığa sahip açıklamalar yapmalıdır.

3.3.4.21. TMS 33 Hisse Başına Kazanç

Standart; hem aynı raporlama dönemi içinde farklı işletmelerin, hem de aynı işletmenin farklı raporlama dönemlerindeki performansının karşılaştırılmasına yardımcı olmak amacıyla, hisse başına kazancın belirlenmesine ve finansal tablo kullanıcılarına sunulmasına ilişkin ilkeleri belirlemektir.

İşletmeler hisse başına kazançla yönelik yapacakları işlemlerde adillik veya eşitlik ilkesini uygulamalı ve böylece kurumların yasal çerçeveler içerisinde hareket etmelerini ve kişilerin kendi davranışlarını kanuna tatbik edilebileceğini kabul etmeleri anlamına gelmektedir (Dinç ve Abdioğlu, 2009: 161). Söz konusu standart kurumsal yönetimin hesap verebilirlik ilkesi bakımından son derece önemlidir. Standart ile sağlanacak veriler sayesinde işletmenin durumu hakkında net veriler elde edilebilecek, böylece yatırımcılar yapacakları yatırımlarında bu verileri baz alarak yatırım süreçlerini tamamlayacaklardır.

3.3.4.22. TMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama

Standart ile hedeflenen; ara dönem finansal raporlamanın asgari içeriğinin belirlenmesi ve ara döneme ait özet veya ayrıntılı finansal tablolarda muhasebeleştirme ve ölçme ilkelerini oluşturmaktır. Uygun zamanda güvenilir şekilde yapılmış bir ara dönem raporlaması; yatırımcıların, kredi veren kuruluşların ve diğer tarafların şirketin gelir ve nakit akışı yaratma kapasitesi, finansal durumu ve likidite bakımından daha açık olacaktır.

Kurumsal Yönetimde de şirketin gerçek durumunun net bir şekilde anlaşılması gerekmektedir. Eğer işletme finansal durumunu olduğundan farklı şekilde sunarsa bu durum ileride işletmenin güvenilirliğini bozabilecek hatta belki de Kurumsal Yönetim fikrini orta çıkaran şirket skandallarına neden olabilecektir.

3.3.4.23. TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü

Standart; bir işletmenin, varlıklarının geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir değer ile izlenmemesi için uygulanacak kriterleri açıklar. Bir varlıkta defter değeri, kullanım ya da satışı ile geri kazanılan tutardan fazla olması durumunda, ilgili varlık geri kazanılabilir tutardan daha yüksek bir tutarda izlenmektedir. Eğer kayıtlar bu şekilde tutuluyorsa varlığın değer düşüklüğüne uğradığı söylenebilir. Standart, şirkette meydana gelen değer düşüklüğünün zarar kısmını muhasebeleştirilmesi gerektiğini söyler. Bundan başka, şirketin değer düşüklüğü zararını ne zaman iptal etmesi gerektiği ile kamuoyuna yapılması gereken açıklamalar hakkında da bilgilendirme yapar.

3.3.4.24. TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar

Standart; uygun muhasebeleştirme kriterleri ve ölçüm esaslarını karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklara uygulanması ve kullanıcıların bunları nitelikleri, zamanları ve tutarları bakımından anlaşılır olmasını sağlamak üzere gereken bilgileri finansal tablo eklerinde gösterir. İşletme her faaliyetini muhasebeleştirmeye özen göstermeli, standartta istenenleri de bu kapsamda herhangi bir bilgi kaybına yol açmayacak şekilde, doğru, eksiksiz, anlaşılır ve şeffaf bir biçimde sunmalıdır.

Standartın incelediği koşullu varlıklarla ilgili açıklamalarda, gelirin ortaya çıkma olasılığı konusunda yanıltıcı bilgilerden uzak durulmalıdır. Hazırlanan her veri kurumsal yönetimin temel ilkelerinde istenen kriterleri sağlamalıdır. Karşılaştırmalı bilgilerin düzeltilmemesi durumunda, bu durumun dipnotlarda açıklanması gerekir. Kurumsal yönetimin beklentilerinin sağlanabilmesi için her durumun şeffaf bir işlem akışından geçirilip sunulması beklenmektedir. İşletmenin dipnotlarda yapacağı açıklamalar ile taraflar mevcut durumu anlayabilecek ve bu anlamda herhangi bir bilgi eksikliği veya kirliliği oluşmayacaktır.

3.3.4.25. TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Standart, farklı bir standartta özel hüküm bulunmayan maddi olmayan duran varlıklara ait muhasebeleştirme yöntemlerini belirlemiştir. Şirketin, maddi olmayan duran varlığı yalnızca belirlenmiş kriterlerin sağlanması durumunda muhasebeleştirilmesi gerekir. Standart, maddi olmayan duran varlıkları defter değeri ile nasıl ölçülmesi gerektiğini belirtip, maddi olmayan duran varlıklarla ilgili özel açıklamaların yapılmasını gerektiğini belirtir.

Ayrıca şirket içinde oluşan maddi olmayan duran varlıklar ve diğer maddi olmayan duran varlıklar ayırım yapılarak her bir maddi olmayan duran varlık sınıfı için kamuoyuna açıklamada bulunur.

3.3.4.26. TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme

Standart, finansal varlıklara, finansal borçlara ve finansal olmayan kalemlere ilişkin alım veya satım sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesine yönelik ilkelerin ne olduğu üzerinde yoğunlaşır.

Kazanç ve kayıplar finansal riskten korunma ilişkisinde parça olmayan bir finansal varlık veya borç gerçeğe uygun değerde ortaya çıkan değişim sebebiyle oluşan kazancın veya kaybın, gerçeğe uygun değerden farkıyla kar veya zarara yansıtılması gereken bir finansal varlık veya finansal borca ait meydana gelen kazancın veya kaybın kar ya da zararda muhasebeleştirilmesini öngörür.

Standart muhasebeleştirme sürecinde finansal tabloya kaydedilecek verilerin, finansal tablolarda hatalı şekilde yer almasını engellemeyi hedeflemiş, yapılacak ölçümlerde kurumsal yönetimin temel ilkelerinden olan şeffaflık temelinde kayıtların yapılmasına olanak sağlamaktadır. Şeffaflıkla işletme, menfaat sahiplerinin haklarını korur ve tarafların işletme hakkında doğru bilgilere ulaşmasını sağlar.

3.3.4.27. TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

Standart; yatırım amaçlı edinilmiş olan gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesi ve yapılması gerekli açıklamaların esaslarını belirler. Standart ile bir kiracının finansal tablolarında muhasebeleştirilen yatırım amaçlı gayrimenkul haklarını ve kiraya verenin finansal tablolarında faaliyet kiralaması işlemleri kapsamında olan kiracıya sağlanabilecek yatırım amaçlı gayrimenkullerin ölçülmesi hakkındaki durumlar belirlenir.

Bu standart, tüm işletmelerin ölçüm veya açıklama amaçları açısından yatırım amaçlı gayrimenkullerinin gerçek değeriyle ölçülmesi beklentisindedir. Kurumsal yönetim, işletmenin yapacağı ölçümlerde tarafsız, şeffaf ve sorumlu olmasını öngörmektedir. Kurumsal yönetimdeki şeffaflık ve kamuyu aydınlatma işletme ilgililerinin haklarını korumaktadır.

3.3.4.28. TMS 41 Tarımsal Faaliyetler

Standart, tarım faaliyetlerine ait muhasebeleştirme yöntemlerini ve bu konudaki açıklamaları kapsamaktadır. Bir şirket cari dönem süresince, canlı varlık ve tarımsal ürünlerin ilk muhasebeleştirilmelerinden ve canlı varlıkların gerçeğe uygun değeri ile satış maliyetleri arasındaki farkta ortaya çıkan farklılıklardan kaynaklanan kazançları yada zararları açıklamalıdır.

Standartla ilgili olarak canlı varlıkların biyolojik değişimlerinin değerlendirilmesi ve muhasebeleştirilmesi diğer varlıklardan farklardan farklılaşmaktadır. Maliye Bakanlığı Tekdüzen Hesap Planına göre canlı varlıkların hangi hesaba işlenmesi gerektiğine yer verilmemesi nedeniyle tarım faaliyetleri uygulayan işletmelerde muhasebe uygulamaları bakımından farklılık oluşabilmektedir (Yılmaz, 2014: 247).

Kurumsal yönetimde temel ilkeleri olan şeffaflık, hesap verilebilirlik, adillik, sorumluluk en önemli faktörlerdir. Bir işletme gerekli açıklamaları yapmıyor, tarafsız kayıtlar tutmuyorsa kurumsal yönetim uygulamalarını kullandığını söyleyemez. İşletmeler yapmış oldukları faaliyetlerin sonuçlarını kamuoyu ile gerektiği zaman ve ölçüde açıklamalı ve bu açıklamaların şeffaflık çerçevesinde yapılmasına özen göstermelidir.

3.3.5. Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) Yorumları

TMS yorumları hakkında kurumsal yönetim kavramı çerçevesinde yapılan incelemeler aşağıda yer almaktadır.

3.3.5.1. TMS Yorum 10 Devlet Yardımları- İşletme Faaliyetleri ile Özel Bir İlişkisi Bulunmayanlar

Ülkelerin bazılarında, şirketlere verilen devlet yardımları belli bölge veya endüstri kollarındaki faaliyetin teşvik edilmesi yada uzun vadeli olarak faaliyetin desteklenmesi amacıyla olmakta ve bu devlet yardımlarından yararlanma koşullarına şirket faaliyetleri ile direk bir ilişki bulunmayabilmektedir. İşletme alacağı teşvikleri uygun şekilde muhasebeleştirmeli, teşvikleri işletme çıkarları doğrultusunda kullanmalı, teşviklerin kullanılması aşamasında herhangi bir çıkar grubunun menfaatine faaliyette bulunmamalıdır.

Kurumsal yönetimin temeli, ekonomik verimliliğin ve büyümenin artırılması ve yatırımcı güveninin sağlanmasıdır (Aksoy, 2013: 46). Yorum ile yapılan devlet teşviklerinin ne şekilde değerlendirilmesi gerektiği veya değerlendirilip

değerlendirilmeyeceği durumlar açıklamaktadır. Yorumda bu anlamda yapılan teşviklerin öz kaynaklara direk olarak yazılamayacağına karar verildiği görülmektedir. Böylece kurumsal yönetim açısından teşviklerin değerlendirilmesi hususunda oluşabilecek belirsizliklerin önüne geçilebilecektir.

3.3.5.2. TMS Yorum 15 Faaliyet Kiralamaları- Teşvikler

Kiraya veren, ilk kez yaptığı veya önceki bir anlaşmaya göre yenilemesi gereken bir faaliyet kiralaması işleminde, kiracının anlaşmayı kabul etmesi için bir takım teşvikler sağlayabilmektedir. Kiracıya yapılan nakit ön ödemelerde bulunulması yada kiracıya ait masrafların kiraya veren kişiden geri alınması gereken veya kiraya veren tarafından karşılandığı durumlarda bu teşviklerden bazılarını oluşturmaktadır. Ayrıca, kiralama sürecinin ilk zamanlarında kiranın ödenmemesi ya da daha düşük miktarda ödenmesi konusunda anlaşma sağlanabilir.

Yorum, konusu tabloların nasıl düzenlenmesi gerektiğini açıklar. Yorum, faaliyet kiralaması işlemlerinde kiraya verenin kiracının faaliyet kiralaması sürecinde yaptığı çeşitli teşvikleri ve bunların nasıl muhasebeleştirilip finansal tablolara yansıtılması gerektiğini konu edinmiştir. Muhasebeleştirme hakkında yapılan bu düzenleme ve açıklama ile şeffaf, hesap verebilir, açık ve doğru bilgilerin sunulması kolaylaşmaktadır. İşletme yapmış olduğu faaliyet kiralaması teşviklerini finansal tablolarında işletme taraflarının huzuruna sunarak işletmenin mevcut durumunun anlaşılmasına katkı sağlanmaktadır.

3.3.5.3. TMS Yorum 25 Gelir Vergileri- İşletmenin veya Hissedarlarının Vergi Statüsünde Değişiklikler

Şirket veya hissedarların vergi durumlarında ortaya çıkan bir değişikliğin, o şirketin vergi borç veya varlıkları üzerinde artışı veya azalışı biçiminde bazı sonuçlar oluşturabilmektedir. Vergi statüsünde ise, ortaya çıkan değişiklik ilgili şirket varlık ve yükümlülüklerini defter değerleri geri kazanımı veya ödenmesi vergisel sonuçlar üzerinde etkiye şekilde şirket tarafından muhasebeleştirilen ertelenen vergi borç veya varlıklarının artışı veya azalışı da meydana getirebilmektedir.

Yorum ile şirketin vergi durumları hakkında bilgi verilmektedir. Vergi borç, varlıkta artış ve azalış sonuçlarını ortaya çıkarmaktadır. Yorum ile meydana çıkan vergi sonuçlarının nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiğinin açıklanmasıdır. Yapılan işlemler sonucu meydana çıkan etkiler muhasebe kar veya zarar olarak mali durumu etkilemektedir.

Yorum işletmenin vergi muhasebeleştirilmesinde nasıl bir yol izlemesi gerektiğini açıkladığından daha doğru, şeffaf bilgiler sunan mali tabloların oluşumuna katkı sağlamaktadır. Vergi sorumluluğu ve vergi bilinci kurumsal yönetim anlamında işletmelerin dikkat etmeleri gereken konuların başında geldiğinden bu hususta uygulanacak kurallar yapılacak açıklamalar büyük önem arz etmektedir. Kurumsal yönetimin şirket skandallarına neden olabilecek her türlü uygulamaya karşı bir savunma mekanizması niteliğinde olduğu için vergi konularında yorum ile yapılan düzenlemeleri destekler nitelik göstermektedir.

3.3.5.4. TMS Yorum 27 Yasal Açısından Kiralama Görünümündeki İşlemlerin Özünün Değerlendirilmesi

Bir şirket ilişkisinin olmadığı taraflarla, yasal olarak kiralama sayılan işlemler gerçekleştirebilmektedir. Şirket, bir anlaşmanın mevcut olduğu her bir dönemde ilgili anlaşma tanımını, anlaşmanın konusu olan varlığı ve bu varlığın kullanılması sınırlarını, anlaşmanın süresini ve diğer önemli koşullarını, sunulan tüm opsiyonlar da dahil edilerek bağlantılı işlemleri ve alınan ücretlere ilişkin olarak uygulanması gereken muhasebeleştirme yöntemini, dönem içinde gelir olarak muhasebeleştirilen tutarı ve kapsamlı gelir tablosunu da dahil ederek kamuoyuna açıklamalıdır.

Yorum ile işletmeler çeşitli taraflar ile yasal anlamda kiralama şeklindeki işlemi yapabilmesi konusu düzenlenmiştir. Kamuoyuna açıklanacak kiralama işlemi anlaşmalarına ait bilgilerin belirlendiği bu yorum kurumsal yönetim açısından tarafsız ve kurallar dahilinde bir akış göstermesi bakımından uygundur. İşletmeye nasıl bir yükümlülük sunduğu konularında bilgi vermesi kurumsal yönetim anlayışına uygun görülmektedir. Verilen bilgiler doğrultusunda işletmede etkin bir kiralama yapısı kurulabilecektir.

3.3.5.5. TMS Yorum 29 İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları - Açıklamalar

İmtiyaz tanınan konusu olan hizmetleri belirlenmiş olan koşullarda ve şartlarda uygun süre içinde sunması gerekmekte ve uygun durumlarda, imtiyaz süresinin başlangıcı veya imtiyaz döneminde kazanılan hakları bu süresinin sonunda geri verecek şekilde taahhüt etmektedir.

İmtiyazlı hizmet anlaşmalarında, imtiyaz tanınan kamu hizmetini sağlaması konusunu hak ve yükümlülük olarak yerine getirir.

Yorumun konusu; imtiyazla ilgili bilgilerin finansal tablolarda dipnotlarda kamuya açıklar. Ayrıca bu Yorum imtiyazlı hizmet anlaşmalarına ilişkin diğer açıklanması gereken durumları da kapsamına alır.

Bu yorum iki işletme arasındaki imtiyaz verme ve imtiyaz alma işlemlerini düzenlemektedir. Bu imtiyaz kapsamına hangi konuların girdiğinden bahsetmektedir. Taraflara hak ve yükümlülük tanıyan imtiyaz anlaşmaları ile ilgili olarak işletmeler finansal tablolarının dipnotlarında kamuoyuna açıklanması gereken bilgilere yer vermektedir.

Kamuoyuna dipnotlarda yapılacak açıklamalarda olması gereken bilgilerin belirlenmesinde imtiyazlı anlaşmanın tümüyle ele alınıp uygun bilgilerin sunulması beklenmektedir. Sözleşme gereği yapılan işlemlerin muhasebeleştirilmesi kar ve zarar durumunun açıklanması beklenmekte ve işletme taraflarına doğru, ulaşılabilir ve şeffaf bilgi sunulabilmektedir.

3.3.5.6. TMS Yorum 31 Hasılat –Reklam Hizmetleri İçeren Takas (Barter) İşlemleri

Standart yorumuyla açıklanmak istenen durum; oluşan hasılatın satıcıdan, takas olarak elde edilen yada sunulan reklam hizmetinin gerçeğe uygun değer ile ölçülmesidir. Ayrıca bu ölçüm yapılırken güvenilir ölçüleme yapılması büyük önem taşımaktadır.

Bu yorum ile bir işletme ve müşterisi ile yapacağı reklam işlemleri hakkındaki takas-barter durumunu açıklamaktadır. Reklamı kapsayan bir takas işlemi elde edilen hasılat gerçek değeriyle ölçülemediği için tam anlamıyla doğru bilgi verememektedir. Fakat yorumda belirtilen durumlarda hizmetin gerçeğe uygun değeri güvenilir nitelikte ölçülebilmektedir.

Yorum ile işletmenin reklam takaslarının hangi durumlarda güvenilir anlamda ölçülüp ölçülemediği belirtilmiş, konu anlaşmazlıklara yol açacak bir hal almayacak şekilde düzenlenmiştir. Yapılan bu açıklamalar kurumsal yönetim açısından işletmenin özellikle hesap verebilir bilgiler sunması bakımından önemli olmaktadır. İşletmenin faaliyet sürecindeki durumunun nasıl olacağı ile ilgili bilgiler vermesi bakımından şeffaf bir işlem akışı ortaya koyabilmektedir.

3.3.5.7. TMS Yorum 32 Maddi Olmayan Duran Varlıklar- İnternet Sitesi Maliyetleri

Bu yorum şirketin, internet sitesine dış veya iç erişim için geliştirilmesi gereken ve kullanılması sırasında şirket içi harcamalarda bulunabilmesinden bahsedilmektedir.

İnternet sitesi geliştirilme faaliyeti ve süreçleri işletmenin hedefleri doğrultusunda rakipleri, paydaşları ve müşterilerine karşı daha güncel ve teknolojik bir pozisyona ulaşabilmesini sağlayabilecek ve bu sebeple yapılan harcamaların işletmenin kasasından çıkması uygun görülecektir. Kurumsal yönetim anlamında bakıldığında internet sitesi için yapılan olumlu çalışmaların işletmenin, şeffaf bilgi sağlayabilirliğini, rekabet gücünü, güven ve itimadını artırabilmesinde etkisi olabilecektir.

Yorum ile işletmenin internet sitesi maliyetlerinin oluşum durumundan ve internet sitesi kuruluş aşamalarından bahsedilmiştir. Ayrıca yorumun internet sitesi donanımına ait satın alma, geliştirilme ve kullanılma için yapılan harcamalara uygulanamayacağı ifade edilerek ileride soruna neden olabilecek bir belirsizlik durumunun oluşumu engellenmiştir. Bu açıklama kurumsal yönetim çerçevesi bakımından işletmenin uygulamalarının nasıl olduğunu belirtmesi ve konuyu detaylı açıklaması sebebiyle uygundur. İşletmeler yapmış oldukları işletme iyileştirmeleri hakkında tarafsız açıklamalarda bulunarak işletme taraflarına gerçek bilgiyi sunabilmektedirler. Yapılan harcamaların gelecekte nasıl bir fayda sağlayacağını gösterimi yapılamayacağından bu konuda yapılan ödemeler gerçekleştirildikleri dönem gider kapsamında muhasebeleştirilmektedir.

İnternet sitesi geliştirilme ve işletilme konularında yapılan harcamalar ise TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar'a göre muhasebeleştirilir. İnternet sitesinin yararlı ömrü kısa bir ömrü temsil eden en iyi zamanın bulunmasıyla olmaktadır. Böylece işletme yapmış olduğu muhasebeleştirme işlemlerinde temkinli davranmış olacaktır.

4. BULGULAR VE YORUMLAR

Yapılan çalışmalar sonucunda kurumsal yönetimin ortaya çıkışına sebep olan olaylardan (özellikle şirket skandalları) itibaren gösterilen gelişimin önemi ve standartlara duyulan ihtiyaçlar neticesinde ortaya çıkan işletmelere zorunluluk getiren durumların anlaşılabilmesi ve doğru bir biçimde uygulanması beklentisinin gerekliliği ile karşılaşılmaktadır.

Yapılan çalışma neticesinde karşılaştırılan ve ilişkilendirilen kavramlar olan TFRS ve yorum ile TMS ve yorumlarının kurumsal yönetim ile benzer hassasiyetlerde katı olduğu görülmektedir. Ayrıca kurumsal anlamda istenen şeffaflık, hesap verebilirlik gibi kurumsal yönetim ilkelerinin standartların beklentilerine uygun olduğu görülmekte ve bundan başka olarak standartların kullanıcılar tarafından daha benimsenir olabilmesi ve hazırlanan finansal tablolarda açıklığın ve şeffaflığın sağlanabilmesi için kurumsal yönetimin standartlar bazında ön plana çıkması önemli görülmektedir.

Kurumsal yönetim temel alınarak oluşturulan standartlar ve hazırlanan tabloların sağlayacağı kaliteli bilgiler ile işletmeler kamuoyu nezdinde güvenilirliğini artıracak yaşanabilecek çıkar çatışmalarını engelleyebilecek ve ayrıca objektifliği sağlayabilecektir.

Standart ve yorumları ile kurumsal yönetim bağlantısının incelendiği bölüm temelinde standart ve yorumların kurumsal yönetim ile yakınlıklarının ve kurumsal yönetim temel ilkelerine uygunluğunun ne derece sağlanabildiğini belirten (standartlar ve yorumlarının kurumsal yönetimin temel ilkelerini sağlama yüksekliğini gösteren) Tablo 4.1 aşağıda yer almaktadır.

Yüksek: Standart veya yorum oluşturulurken kurumsal yönetim ilkesine uygun özellik göstermiştir.

Orta: Standart veya yorum konusu dolaylı olarak kurumsal yönetim ilkesine uygundur.

Düşük: Standart veya yorum kurumsal yönetim ilkesi ile bağlantı sağlama amacı gütmeyen hazırlanmıştır.

Tablo 4.1.: Standart Ve Yorumların Temel Kurumsal Yönetim İlkelerine Uyum Tablosu

Standart/Yorum	Adillik	Şeffaflık	Sorumluluk	Hesap Verebilirlik
TFRS 1	Orta	Yüksek	Orta	Yüksek
TFRS 2	Orta	Yüksek	Yüksek	Yüksek
TFRS 3	Orta	Yüksek	Yüksek	Orta
TFRS 4	Yüksek	Yüksek	Yüksek	Yüksek
TFRS 5	Düşük	Yüksek	Orta	Yüksek
TRFS 6	Orta	Yüksek	Yüksek	Yüksek
TFRS 7	Düşük	Yüksek	Yüksek	Yüksek
TFRS 8	Orta	Yüksek	Orta	Orta
TFRS 9	Düşük	Yüksek	Orta	Orta
TRFS 10	Düşük	Yüksek	Orta	Yüksek
TFRS 11	Yüksek	Yüksek	Yüksek	Yüksek
TFRS 12	Yüksek	Yüksek	Orta	Orta
TFRS 13	Düşük	Yüksek	Yüksek	Yüksek
TFRS 14	Düşük	Yüksek	Yüksek	Yüksek
TFRS 15	Düşük	Orta	Yüksek	Orta
TFRS Yorum 1	Düşük	Yüksek	Yüksek	Yüksek
TFRS Yorum 2	Düşük	Yüksek	Yüksek	Yüksek
TFRS Yorum 4	Düşük	Yüksek	Orta	Yüksek
TFRS Yorum 5	Düşük	Yüksek	Orta	Yüksek
TFRS Yorum 6	Düşük	Yüksek	Orta	Yüksek

Standart/Yorum	Adillik	Şeffaflık	Sorumluluk	Hesap Verebilirlik
TFRS Yorum 7	Düşük	Yüksek	Orta	Yüksek
TFRS Yorum 9	Düşük	Orta	Düşük	Yüksek
TFRS Yorum 10	Düşük	Yüksek	Yüksek	Yüksek
TFRS Yorum 12	Düşük	Yüksek	Yüksek	Yüksek
TFRS Yorum 13	Düşük	Orta	Orta	Orta
TFRS Yorum 14	Düşük	Orta	Düşük	Yüksek
TFRS Yorum 15	Düşük	Orta	Yüksek	Yüksek
TFRS Yorum 16	Düşük	Orta	Yüksek	Yüksek
TFRS Yorum 17	Yüksek	Yüksek	Yüksek	Yüksek
TFRS Yorum 18	Düşük	Yüksek	Orta	Yüksek
TFRS Yorum 19	Düşük	Yüksek	Orta	Yüksek
TFRS Yorum 20	Düşük	Orta	Orta	Yüksek
TFRS Yorum 21	Düşük	Yüksek	Yüksek	Yüksek
TMS 1	Düşük	Yüksek	Yüksek	Yüksek
TMS 2	Düşük	Yüksek	Orta	Yüksek
TMS 7	Düşük	Yüksek	Orta	Yüksek
TMS 8	Düşük	Yüksek	Yüksek	Yüksek
TMS 10	Düşük	Yüksek	Yüksek	Yüksek
TMS 11	Düşük	Yüksek	Yüksek	Yüksek
TMS 12	Düşük	Yüksek	Yüksek	Yüksek
TMS 16	Düşük	Yüksek	Yüksek	Yüksek

Standart/Yorum	Adillik	Şeffaflık	Sorumluluk	Hesap Verebilirlik
TMS 17	Düşük	Orta	Yüksek	Yüksek
TMS 18	Orta	Yüksek	Yüksek	Yüksek
TMS 19	Yüksek	Yüksek	Yüksek	Yüksek
TMS 20	Düşük	Yüksek	Yüksek	Yüksek
TMS 21	Düşük	Yüksek	Yüksek	Yüksek
TMS 23	Orta	Yüksek	Yüksek	Yüksek
TMS 24	Yüksek	Yüksek	Yüksek	Yüksek
TMS 26	Yüksek	Yüksek	Yüksek	Yüksek
TMS 27	Yüksek	Yüksek	Yüksek	Yüksek
TMS 28	Yüksek	Yüksek	Yüksek	Yüksek
TMS 29	Düşük	Yüksek	Yüksek	Yüksek
TMS 32	Yüksek	Yüksek	Yüksek	Yüksek
TMS 33	Yüksek	Yüksek	Yüksek	Yüksek
TMS 34	Düşük	Yüksek	Orta	Yüksek
TMS 36	Düşük	Yüksek	Orta	Yüksek
TMS 37	Düşük	Yüksek	Orta	Yüksek
TMS 38	Orta	Yüksek	Yüksek	Yüksek
TMS 39	Düşük	Yüksek	Orta	Yüksek
TMS 40	Düşük	Orta	Orta	Yüksek
TMS 41	Düşük	Orta	Orta	Yüksek
TMS Yorum 10	Düşük	Yüksek	Yüksek	Yüksek

Standart/Yorum	Adillik	Şeffaflık	Sorumluluk	Hesap Verebilirlik
TMS Yorum 15	Düşük	Yüksek	Orta	Yüksek
TMS Yorum 25	Yüksek	Yüksek	Yüksek	Yüksek
TMS Yorum 27	Düşük	Yüksek	Yüksek	Yüksek
TMS Yorum 29	Düşük	Yüksek	Yüksek	Yüksek
TMS Yorum 31	Orta	Yüksek	Yüksek	Yüksek
TMS Yorum 32	Düşük	Yüksek	Orta	Yüksek

Kaynak: Yazar tarafından hazırlanmıştır.

5. SONUÇ VE ÖNERİLER

Hazırlanan çalışma neticesinde hazırlanan sonuç ve öneriler aşağıda yer almaktadır.

5.1. SONUÇ

Hazırlanan çalışma ile öncelikle muhasebe standartlarının oluşumu, gelişim aşamaları ve standartlar ile sağlanan uygulama birliklerinin faydalarının neler olabileceği analiz edilmiştir.

Çalışmanın devamında ise kurumsal yönetimin ortaya çıkışına sebep olan olaylar, kurumsal yönetimin dünyada başlangıcından itibaren gelişim süreçleri, ülkeler bazında kurumsal yönetim anlayışı, Türkiye'deki kurumsal yönetimin gelişimi ve kurumsal yönetim uygulamalarının gelişimi ile muhasebe ve finansal raporlama standartlarının oluşumu ve gelişimi konuları incelenmiştir.

Dünyada yaşanan işletme skandalları ve küresel krizler neticesinde önemi artan kurumsal yönetim, Türkiye'de faaliyet gösteren yabancı yatırımcıların sayısının artması ile önem kazanmıştır. Günümüzde yerel şirketler küresel rekabet şartlarında baskı altında kalmaktadır. Bu aşamada işletmelerde yönetim kurullarının alacakları doğru hedeflere yönelik kararlar önemli olmaktadır. Yönetim kurulu bu sebeple değer yaratabilir ve yarattığı değerleri koruyabilir olmasının önemi anlaşılmıştır.

Şirket ekonomilerinin gelişmesi için yaratılan tüm değerler sadece yönetim kurulları kararları olarak etki alanına sahip olmayıp tüm paydaşları etkilemektedir. Şirket sahipleri kontrol yetkisini devrettiğinde kurumsal yönetim başlamakta ve denetlenebilir ortam oluşmaktadır. İşletmelerde risk yönetimi alanında, iç kontrol ve iç denetimin ön plana alındığı bir yönetim kurulu ile etkin ve aktif şekilde devamlılığı sağlanabilecektir.

Yapılan çalışmalar neticesinde Türkiye'de kurumsal yönetim uygulamaları iyi yönetimin sağlanması bakımından önemli olduğu görülmüştür. Kurumsal yönetimin skandallara yol açan şirket faaliyetleri sonucu bir gereklilik haline geldiği ve dünyada gün geçtikçe iyi kurumsal yönetim uygulamalarına duyulan ihtiyacın katlanarak arttığı görülmüştür. Bu kapsamda şirketler uygulanabilir yönetim şekillerini belirleyip iyi yönetme amacı esasını temel alınmalıdırlar. Bir şirketin yönetim kurulunu gerektiği gibi çalıştıramıyorsa şirketin uzun vadeli başarısından söz etmenin mümkün olmayacağı anlaşılmıştır. Kurumsal yönetim getirilerini iyi kavramış ve

doğru biçimde uygulayan Şirketler ile iyi yönetilen bir işletme yapısı oluŐturulabilecek ve işletmenin ömrü uzayacaktır.

TFRS ve Yorumu ile TMS ve Yorumu ile Kurumsal Yönetim anlamında mevcut bağlantılar incelenmesiyle hangi standartla ne derece kurumsal yönetim anlamında yakınlık olduğunu gözleme Őansı bulunmuŐtur. Kurumsal yönetim ve muhasebe standartları temelinde yapılan incelemeler neticesinde kurumsal yönetim ve muhasebe standartlarının birbirleriyle paralel ve standartların uygulanmasında kurumsal yönetimin tamamlayıcı bir rol üstlendiği görülmektedir. İŞletmeler standart uygulamalarında dikkatli oldukları derecede kurumsal yönetim bakımından eksiklerini tamamlamaları kolaylaŐacak ve yalnız standartların beklentilerini sağlamış olmayıp kurumsal anlamda iyi yönetimin sağlanması için zm yolları bulabileceklerdir.

5.2. ÖNERİLER

Çalışma sonucunda öncelikle önerilecek hususlar; kurumsal yönetim ilkelerinin geliŐiminin devam ettirilmesi ve geliştirilmesi, standartların güncelliğinin devamının sağlanması ve kurumsal yönetim kavramının beklentilerine uygun standartların geliştirilmesi ve gerektiği durumlarda revize edilmesidir.

Yayınlanmış TMS ve yorumları ile TFRS ve yorumlarının kurumsal yönetim ilkeleri temelinde güncellenmesi ile menfaat sahiplerince hazırlanacak finansal tabloların güvenilirliğinin artması sayesinde bu standartları eksiksiz bir biçimde uygulayan Şirketler rakipleri karŐısında kazanımlar elde edebilecektir.

Ayrıca kurumsal yönetimin, kurumsal yönetim ilkelerinin, TFRS ve Yorumu ile TMS ve Yorumu kapsamında işletmeler tarafından revize edilmesi gereken noktaları analiz edebilecek ve bu varsa talepleri doğrultusunda gerek kurumsal yönetim ilkelerinin gerekse standartların düzenlenmesine katkıda bulunabileceklerdir.

KAYNAKÇA

- Abdioğlu, H. (2007). Yönetişim İlkelerinin Uygulanmasında Kamu Denetçiliği (Ombudsmanlık) Kurumu ve Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye Açısından Önemi. İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Yıl:6 Sayı:11, s.79-102.
- Abdioğlu, H. Ve Daştan, A. (2008). Tfrs- 2: Hisse Bazlı Ödemeler Standardı Ve Muhasebe Uygulamaları. Akademik Fener Dergisi. Web: <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/203497> adresinden 03.03.2017'de alınmıştır.
- Ağca, A. ve Aktaş, R. (2007). Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama (IAS/IFRS) Standartları İMKB'de Yer Alan Firmaların Finansal Tablolarını Nasıl Etkiledi?, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi Sayı 18. s.227-242.
- Akbulak, Y. (2011). Türk Sermaye Piyasasında Esaslı Bir Devrim: Kurumsal Yönetim İlkeleri, Mali Çözüm Dergisi. Sayı:108 s.111-138.
- Akdoğan, N. (2007). Türkiye'de Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Uygulama Süreci: Sorunlar, Çözüm Önerileri, Mali Çözüm, Sayı:80 s.101-117.
- Akgün, A. İ. (2013). Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Analize Etkisi: İMKB'ye Yönelik Bir Araştırma, Doğuş Üniversitesi Dergisi. Cilt 14 Sayı:1 s.10-26.
- Akın, A. ve Aslanoğlu, S. (2007). İşlevsel ve Yapısal Açıdan Türk Bankacılık Sisteminde Kurumsal Yönetim İşleyişı, Bankacılar Dergisi, s.61. Web: http://www.tbb.org.tr/Dosyalar/Arastirma_ve_Raporlar/islevsel_ve_yapisal_acidan_Turk_bankacilik.pdf adresinden 03.04.2017'de alınmıştır.
- Akküçük, U. (2009). İş Etiğinde Sarbanes-Oxley (SOX) Yasası'nın Etkisi ve Toplam Kalite Yönetimi Uygulamalarında Yansımaları, İş Ahlakı Dergisi Cilt 2 Sayı:3 s.7-17.
- Aktan, C. C. (ed). (2007). Kurumsal Sosyal Sorumluluk İşletmeler ve Sosyal Sorumluluk, İgiad Yayınları, İstanbul.
- Aktaş, R. (2014). Kurumsal Risk Yönetimi. TOBB Ekonomi ve Teknoloji Üniversitesi. Web: http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:28K-KPLthYgJ:www.fto.org.tr/DB_INT_Image/4/520/FTSO%2520KURUMSAL%2520%2520R%25C4%25B0SK%2520Y%25C3%2596NET%25C4%25B0M%25C4%25B0.pptx+&cd=8&hl=tr&ct=clnk&gl=tr adresinden 10.01.2017'de alınmıştır.
- Aksoy, M.A. (2013). Türk Kurumsal Yönetim Düzenlemeleri Kapsamında Anonim Şirket Yönetim Kurulu Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. Cilt15., Sayı: 1-2 s.45-76.
- Alacaklıoğlu, H. (2009). Kurumsal Yönetim ve Aile Şirketleri, Kaizen, Resital Yayıncılık.

- Alkan, G. İ. ve Doğan, O. (2012). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın Finansal Rasyolara Kısa ve Uzun Dönemli Etkileri: İMKB'de Bir Araştırma, Muhasebe ve Finansman Dergisi. s.87-100 Web: <http://journal.mufad.org/attachments/article/656/5.pdf> adresinden 29.01.2017'de alınmıştır.
- Alp, A. ve Kılıç, S. (2014). Kurumsal Yönetim, Nasıl Yönetilmeli?, Doğan Egmont Yayıncılık ve Yapımcılık Tic. A.Ş.
- Apak, S., Bal, H. ve Şen, E. (2013). Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Finansal Yönetim İstanbul Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Beykent Üniversitesi Web: <http://www.kgk.gov.tr/contents/files/pdf/egitim/beykent/m-4-kgkweb.pdf> adresinden 02.02.2017'de alınmıştır.
- Ararat, M. ve Yurtoğlu, B. B. (2012). Sermaye Piyasası Kurulu'nun 'Kurumsal Yönetim' Konulu Tebliği ile İlgili Genel Değerlendirme ve Yorum, Working Paper Series, Sabancı Üniversitesi.
- Arıkan, Y. (2011). Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Mali Çözüm Dergisi. s.10. Web: <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/107malicozum/2%20yahya%20arikan.pdf> adresinden 02.01.2017'de alınmıştır.
- Arslan, E. (2010). Bağımsız Denetimde Rotasyon Karmaşası. Mali Çözüm Dergisi Sayı:99.s.201-228.
- Arsantaş, C. C. (2012). Kurumsal Yönetimin Yönetim Kuruluna Yansımaları, Beta Baim Yayım Dağıtım A.Ş.
- Arsoy, A. P. (2008). Kurumsal Şeffaflık ve Muhasebe Standartları, Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi. s.317-35.
- Arun, T. ve Turner, J. (2009). Corporate Governance and Development, Reform, Financial Systems and Legal Frameworks. Edward Elgar Publishing Inc.
- Attila, İ. (2016). Aile Şirketlerinde Kurumsallaşma ve Kurumsal Yönetim Uygulamaları, Türkmen Kitabevi.
- Aysan, M. (2007). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Küresel Uyum. 1. Balkan Ülkeleri Uluslararası Muhasebe ve Denetim Konferansı'na sunulan bildiri.
- Aysan, M. (2013). Muhasebe ve Kurumsal Yönetim, Muhasebe ve Finansman Dergisi. s.17-24. Web: <http://journal.mufad.org.tr/attachments/article/370/2.pdf> adresinden 30.03.2017'de alınmıştır.
- Baliyan, P.S., Othata, O. O. Ve Swami, B.N (2012), Impact Of Accounting Standards On Corporate Governance. 'A Case Study Of A Few Selected Corporations In Botswana, Asian-African Journal of Economics and Econometrics, Sayı:12, No. 2, s.421-433.
- Baş, S. A. (2011). Kamu Gözetim Muhasebe Denetim Standartları Kurumu yetki alanını açıkladı. Web: <http://www.muhasbevergi.com/yazdir.aspx?hid=821> adresinden 02.01.2017'de alınmıştır.
- Başgöz, A. (2002). Sarbanes-Oxley Yasası. Web: <http://www.docstoc.com/docs/42328648/SARBANES-OXLEY-YASASI-2002> adresinden 29.10.2017'de alınmıştır.

- Başpınar, A. (2004). Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış, Maliye Dergisi, Sayı 146, s.42-57.
- Becht, M., Bolton, P. ve Roell, A. (2002). Corporate Governance And Control. National Bureau Of Economic Research, Cambridge.
- Berle, A. ve Means, G. (1991). The Modern Corporation And Private Property. Transaction Publishers.
- Borsa İstanbul. (2016). Kurumsal Yönetim Endeksi. Web: <http://www.borsaistanbul.com/endeksler/bist-pay-endeksleri/kurumsal-yonetim-endeksi> adresinden 4.05.2017’de alınmıştır.
- Bostancı, S. (2002). Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu. İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Mali Çözüm Dergisi Sayı 59, s.1-8.
- Cengiz, S. (2013). İşletmelerde Kurumsal Yönetim Kapsamında İç Denetimin Yeri ve Önemi: Borsa İstanbul’da Bir Araştırma. Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi. Sayı:2 s.403-448.
- Claessens, S., Djankov, S. ve Lang, L.H.P. (1999). Who Controls East Asian Corporations The World Bank Policy Research Working Paper, No: 2054.
- Cohen, S. S. ve Boyd, G. (2000). Corporate Governance and Globalization, Edward Elgar Publishing, Inc.
- Cornelius, P. ve Kagut, B. (2003). Corporate Governance and Capital Flow in a Global Economy, The World Economic Forum. Oxford Universty Press.
- Çankaya, F. (2007). Uluslararası Muhasebe Uyumunun Ölçülmesine Yönelik Bir Uygulama: Rusya, Çin ve Türkiye Karşılaştırması, Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi c:3 Sayı:6, s.127-148.
- Çankaya, F. ve Hatipoğlu, O. (2011). Türkiye’de Uluslararası Muhasebe Standartlarının Uygulanabilirliğini Etkileyen Faktörlerin Meslek Mensuplarınca Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma, Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi , Sayı:7.s.61-88.
- Çankaya, F. ve Dinç, E. (2012). Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Uygulama Başarısını Etkileyen Faktörler: Bağımsız Denetçiler Üzerine Bir Araştırma. Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi c.17, s.81-102.
- Çatıkkaş, Ö. (2013). Kurumsal Yönetim İlkeleri, Marmara Üniversitesi Sürekli Eğitim Merkezi. Web: <http://www.kgk.gov.tr/contents/files/pdf/egitim/marmara/kurumsalyonetim.pdf> adresinden 04.12.2016’da alınmıştır.
- Çıtak, L. (2006). Kurumsal Yönetim Sistemlerinde Yakınsama, İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi. Web: <http://journals.istanbul.edu.tr/tr/index.php/siyasal/article/viewFile/9408/8745> adresinden 19.01.2017’de alınmıştır.
- Çolak, E. (2013). Kurumsal Yönetim Uyum ve Raporlama, Sermaye Piyasası Kurulu. <http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=63&fn=63.pdf> Web: adresinden 23.02.2017’de alınmıştır.

- Dağlı, H., Ayaydın, H., Eyüboğlu, K. (2010). Kurumsal Yönetim Endeksi Performans Değerlendirmesi: Türkiye Örneği. MUFAD JOURNAL. Sayı:48 s.18-31.
- Das, S. C.. (2011). Management Control Systems: Principles and Practices. Eastern Economy Edition.
- Demir, Ö. ve Sezgin, E.E. (2014). Kurumsal Yönetim Anlayışında Muhasebenin Yeri Ve Önemi: Trb1 Bölgesinde Yapılan Bir Uygulama. International Journal of Social Science. Sayı: 28, s.207-223.
- Dinç, E. ve Abdioğlu, H. (2009). İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı ve Muhasebe Bilgi Sistemi İlişkisi: İMKB-100 Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Araştırma, Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi c:12 s.157-184.
- Doğan, M. (2007). Kurumsal Yönetim. Siyasal Kitabevi, Ankara.
- Doğruer, U. (2008). AB Sürecinde UFRS'den TFRS'ye. Web: <http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:Y83adG8Yj9QJ:www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/ufukdogruer/003/+&cd=1&hl=tr&ct=clnk&gl=tr> adresinden 06.06.2017'de alınmıştır.
- Elitaş, C., Yıldız, F., Karakoç, M. ve Özdemir, S. (2012). Kurumsal Yönetim Endeksi: Kredi Derecelendirmesi Üzerine Bir Model Önerisi, Gazi Kitabevi.
- Ergüden, E. (2012). Kurumsal Yönetim Çerçevesinde İşletmelerde İç Denetim'in Rolü ve Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda İç Denetim. Web: <http://www.erlerdenetim.com/Engin-Erguden-Makale.pdf> adresinden 29.03.2017'de alınmıştır.
- Ertuna, Ö. ve Ertuna, B. (2009). Evolution of Corporate Governance and Potential Contribution of Developing Countries. Aras, Güler ve Crowther, David (Eds.), Global Perspectives on Corporate Governance and CSR (p. 163-186). Gower Publishing Limited.
- Ertuna, B. ve Tükel, A. (2012). The Diffusion of Corporate Governance Standards in an Emerging Market- Evidence from Istanbul Stock Exchange. Boubaker, Sabri ve Nguyen, Duc Khuong (Eds.), Board Directors and Corporate Social Responsibility (p. 215-232). PALGRAVE MACMILLAN.
- Ertuna, B. (2013). Corporate Social Responsibility: Interaction between Market and Community. Caulkins, D. Douglas ve Jordan, Ann T. (Eds.), A Companion to Organizational Anthropology (p. 439-452). Blackwell Publishing Limited.
- Esen, Ş. (2015). Kurumsal Yönetim (Aile İşletmelerinde Kurumsal Yönetim). Web: http://adem.bartın.edu.tr/upload/4__Kurumsal_Yonetim.pdf adresinden 15.01.2017'de alınmıştır.
- Finansal Raporlama. (2011). Uluslararası Muhasebe Standartlarını Düzenleyici Kurumlar. Web: <http://finansalraporlama.blogspot.com/2011/08/uluslararasmuhasebe-standartlarn.html> adresinden 30.04.2017'de alınmıştır.
- Fritz, S. ve Lämmle, C. (2003). The International Harmonisation Process of Accounting Standards, Ekonomiska Institutionen, Web: <http://liu.diva-portal.org/smash/get/diva2:18878/FULLTEXT01.pdf> adresinden 07.03.2017'de alınmıştır.

- Goergen, M., Mallin, C., Mitleton-Kelly, E., Al-Hawamdeh, A. ve Chiu I. H. (2010). Corporate Governance and Complexity Theory. Edward Elgar Publishing Inc.,
- Gospel, H. ve Pendleton, A. (2005). Corporate Governance and Labour Management, An International Comparison. Oxford University Press.
- Grandori, A. (2004). Corporate Governance and Firm Organization, Microfoundations and Structural Forms. Oxford University Press.
- Güçlü, H. (2014). Habertürk Gazetesi'nde Yayınlanan Röportaj. Web: <http://www.hakanguclu.com/> adresinden 08.03.2017'de alınmıştır.
- Güngörmüş, A.H. ve Boyar, E. (2010). TMS – 2 Stoklar Standardına Göre, Standart Maliyet Yönteminin Uygulanması. Mali Çözüm Dergisi. Sayı 102, s.109-127.
- Güngörmüş, A.H. ve Uyar, A. (2009). İşletmelerde Bölümsel Raporlamanın "TFRS 8 Faaliyet Bölümleri" Standardı Çerçevesinde Uygulanması. Mali Çözüm Dergisi Sayı: 94, s.79-98.
- Gürbüz, A., ve Ergincan, Y. (2004). Kurumsal Yönetim Türkiye'deki Durumu ve Geliştirilmesine Yönelik Öneriler, Literatür Yayınları.
- İskenderoğlu, Ö., Saygın, O. ve Akdağ, S. (2014). Kurumsal Yönetim ve Sermaye Yapısı, Karahan Kitabevi.
- Kabar, Muammer. (2013). Kurumsal Yönetim. Web: <http://www.ticariyer.com/kurumsal/kurumsal-yonetim.html> adresinden 23.04.2017'de alınmıştır.
- Kalaycı, E. ve Özpeynirci, R. (2014). Kurumsal Yönetim Anlayışı Temelinde Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflık İlkelerinin Muhasebe Bilgi Sistemine Yansımaları International Conference On Eurasian Economies.
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. (2014a). Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve. Web: [http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:Jes1ZXtANHQJ:kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%25C3%25BCrkiye%2520Muhasebe%2520Standartlar%25C4%25B1/TMSTFRS2016Seti/F_R_I_K_C\(1\).pdf+%&cd=2&hl=tr&ct=clnk&gl=tr](http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:Jes1ZXtANHQJ:kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%25C3%25BCrkiye%2520Muhasebe%2520Standartlar%25C4%25B1/TMSTFRS2016Seti/F_R_I_K_C(1).pdf+%&cd=2&hl=tr&ct=clnk&gl=tr) adresinden 21.03.2017'de alınmıştır.
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. (2014b). Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Yönetmelik. Web: <http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:NWMwMjNHPYoJ:www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5136/Kamu-Go%25CC%2588zetimi-Muhasebe-ve-Denetim-Kurumunun-Tes%25CC%25A7kilat-veGo%25C%2588revleri-Hakk%25C4%25B1nda-Yo%25CC%2588netmelik+%&cd=2&hl=tr&ct=clnk&gl=tr> adresinden 29.04.2017'de alınmıştır.
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. (2014c). Bilgi Notu. Web: <http://www.kgk.gov.tr/contents/files/yoneticiozetleri/IASB.doc> adresinden 07.12.2016'da alınmıştır.
- Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP). (2014). Genel Bilgi. Web: <http://www.kap.gov.tr/kap-hakkinda/genel-bilgi.aspx> adresinden 08.05.2017'de alınmıştır.

- Karakaya, A. ve Akbulut, H. (2010). Safranbolu'daki Turizm İşletmelerinde Kurumsal Yönetimin Uygulanabilirliğine Yönelik Bir Araştırma. ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 6, Sayı 11, s.17-32.
- Karaman, C. (2008). Kurumsal Yönetim Anlayışının Özel Sermayeli Bankaların Yapısı ve İşleyişi Üzerine Etkileri (Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2008).
- Karamustafa, O., Varıcı, İ. ve Er, B. (2009). Kurumsal Yönetim ve Firma Performansı: İMKB Kurumsal Yönetim Endeksi Kapsamındaki Firmalar Üzerinde Bir Uygulama. Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi Sayı:17, s.100-119.
- Karğın, M., Aktaş, R., ve Arıcı, N.D. (2015). Kurumsal Yönetimin Finansal Raporlama Kalitesindeki Rolü: Borsa İstanbul Üzerine Karşılaştırmalı Bir Uygulama. Celal Bayar Üniversitesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi. Cilt:22, Sayı:2 s.501-519.
- Kaya, A. (2009). İşletmelerin Başarısında Kurumsal Yönetim. Web: http://arslankaya.net/index.php?option=com_content&task=view&id=17&Itemid=1 adresinden 05.06.2017'de alınmıştır.
- Kayacan, M. (2006), Küresel Mali Piyasalarda Kurumsal yönetim Kavramının Gelişimi ve Ülkemize Yansımaları, Kurumsal Araştırmalar Serisi 4 Nolu Yayını ve Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları No:196.
- Kocamaz, H. (2012). Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada ve Türkiyede Oluşum ve Gelişim Süreci, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi Sayı 2, s.105-120.
- Koç, İ. Ö. (2015). Kurumsal Yönetim ve Sigortacılık Sektörü, Nobel Akademik Yayıncılık Eğitim Danışmanlık Tic.Ltd.Şti.
- Kula, V. (2006). Kurumsal Yönetim Hissedarların Korunması Uygulamaları ve Türkiye Örneği, Papatya Yayıncılık.
- Kurtoğlu, R. (2014). Küresel Para Savaşları ve Davranış Ekonomisi, Nörofinans. Orion Kitabevi.
- Kurumsal Yönetim Derneği. (2004a). Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü Kurumsal Yönetim İlkeleri.
- Kurumsal Yönetim Derneği (2004b). OECD (Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü). Kurumsal Yönetim İlkeleri. Web: <http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:xXkqnic2i90J:tkyd.org/tr/sss-kurumsal-yonetim-ilkeleri-nedir.html+%&cd=3&hl=tr&ct=clnk&gl=tr> adresinden 6.01.2017'de alınmıştır.
- Manisalı, G. (2005). Kurumsal Yönetim Endeksi ve Kurumsal Yönetim Reytingi. Dördüncü Orta Anadolu İşletmecilik Kongresi Bildiri Kitabı. Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği Ekonomi ve Teknoloji Üniversitesi.
- O'Malley T. (2005). Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Genel bir Bakış, International Accounting Standards Committee Foundation. Web: <http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:uuoZnWXnnIEJ:siteresources.worldbank.org/INTECAADVPRO/Resources/1934132-11368438848>

13/Omalley-TURK.ppt+&cd=1&hl=tr&ct=clnk&gl=tr adresinden 19.12.2016'da alınmıştır.

Oxford Index. (2013). Overview Greenbury Report. Web: <http://oxfordindex.oup.com/view/10.1093/oi/authority.20110803095906313> adresinden 30.03.2016'de alınmıştır.

Özdoğrular. (2011). Kamu Gözetimi, KHK/660 Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, Web: <http://www.ozdogrular.com/content/view/17363/180/> adresinden 04.06.2017'de alınmıştır.

Özsoy, Z. (2011). Kurumsal Yönetim ve Yönetim Kurulları, İmge Kitabevi.

Pamukçu, F. (2011). Finansal Raporlama ile Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflıkta Kurumsal Yönetimin Önemi, Muhasebe ve Finansman Dergisi, s.133-148. Web: <http://journal.mufad.org.tr/attachments/article/485/7.pdf> adresinden 30.05.2017'de alınmıştır.

Pearse Trust Blog. (2014). The Core Principles Of Good Corporate Governance. Web: <http://www.pearse-trust.ie/blog/bid/108866/The-Core-Principles-Of-Good-Corporate-Governance> adresinden 07.06.2017'de alınmıştır.

Pekdemir, R. (1999). Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Eğitim Komitesi Sidney Toplantısından Notlar. İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 47 s.1-8.

Rezaee, Z. (2009). Corporate Governance. John Wiley & Sons Inc.

Rouse, M. (2008). Corporate Governance. Web: <http://searchfinancialsecurity.techtarget.com/definition/corporate-governance> adresinden 06.01.2017'de alınmıştır.

Routledge, T. C. (2007). International Corporate Governance, A Comparative Approach. Taylor & Francis Group.

Sağlam, N. (2012). Türk Ticaret Kanuna Göre TMS/TFRS Uygulama Zorunluluğu. Web: <http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:NMhBNTZD8VwJ:www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/necdetsaglam/001/+&cd=1&hl=tr&ct=clnk&gl=tr> adresinden 09.05.2017'de alınmıştır.

Saldanlı, A. (2012). Kurumsal Yönetim Endeks Performansının Analizi, Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, cilt: 8, Özel sayı:8,s.137-154.

Sermaye Piyasası Kurulu. (2003). Kurumsal Yönetim İlkeleri. Web: http://www.ecgi.org/codes/documents/kyy_tr.pdf adresinden 23.01.2017'de alınmıştır.

Sermaye Piyasası Kurulu. (2005). Kurumsal Yönetim İlkeleri. Web: <http://www.spk.gov.tr/Sayfa/Dosya/66> 06.04.2017'de alınmıştır.

Sermaye Piyasası Kurulu. (2008). SPK Seri:IV No:41 Sayılı Tebliğ.

Sermaye Piyasası Kurulu (2009). Özel Durumların Kamuya Açıklanmasına İlişkin Esaslar Tebliği. Web: <http://www.spk.gov.tr/apps/teblig/displayteblig.aspx?id=192&ct=f&action=displayfile> adresinden 05.12.2016'da alınmıştır.

- Sermaye Piyasası Kurulu. (2011a). SPK Seri:IV No:56 Sayılı Tebliğ.
- Sermaye Piyasası Kurulu. (2011b). Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin Tebliğ. Web: <http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:6ljRmhwboYJ:www.spk.gov.tr/Duyuru/Goster/20111230/0+&cd=2&hl=tr&ct=clnk&gl=tr> adresinden 20.11.2016'da alınmıştır.
- Shankaraiah, K. ve Rao, D. N. (2004). Corporate Governance and Accounting Standards in India: An Empirical Study on Practices. Available at SSRN: Web: <https://ssrn.com/abstract=501242> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.501242> adresinden 21.12.2016'da alınmıştır.
- Shil, N.C. (2008). Accounting for good corporate governance, JOAAG, Vol. 3. No. 1.s.22-31.
- Sönmez, A. ve Toksoy, A. (2011). Kurumsal Yönetim İlkelerinin Türkiye'deki Aile İşletmelerine Uygulanabilirliği, Maliye ve Finans Yazıları.
- Steger, U. ve Amann, W. (2008). Corporate Governance, John Wiley&Sons. Ltd.
- Şanlı, N. (2002). Global Muhasebe Standartları. İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 60, s.1-4.
- Tanaka, G. (2013). "The influence of cultural, legal, economic and financial, historical and political factors on the accounting system: Peruvian case", Studies in Business and Accounting. Sayı. 7, s.25-45.
- Tepeli, H. (2013). Yeni Türk Ticaret Kanununa Göre Anonim Şirketlerde Birikimli Oy Kullanma Yöntemi, Mali Çözüm Dergisi, Mayıs-Haziran Sayı:117, s. 117-138.
- Thomson, L. M. (2009). What Is Corporate Governance?, The Economic Times, Web: http://articles.economictimes.indiatimes.com/2009-0118/news/28462497_1_corporate-governance-satyam-books-fraud-by-satyam-founder adresinden 11.12.2016'da alınmıştır.
- Timah. (2013). Good Corporate Governance. Web: <http://www.timah.com/v2/eng/tentang-kami/9210052012111350/company-governance/> adresinden 06.12.2016'da alınmıştır.
- Topal, A., Artantaş, E., Sipahi, E. ve Gürçay, G. (2016). Kurumsal Yönetim İlke Analizleri, Çatı Yayıncılık.
- Toraman, C. ve Abdioğlu, H. (2008). İMKB Kurumsal Yönetim Endeksinde Yer Alan Şirketlerin Kurumsal Yönetim Uygulamalarında Zayıf ve Güçlü Yanları: Derecelendirme Raporlarının İncelenmesi. Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 40, s.96-109.
- Tricker, B. (2009). Corporate Governance, Principles, Policies and Practices, Oxford University Press.
- Tuna, A.K. (2013). Bankalarda Kurumsal Yönetim, Nobel Akademik Yayıncılık Eğitim Danışmanlık Tic.Ltd.Şti.
- Tuzcu, A. (2004). Halka Açık Şirketlerde Kurumsal Yönetim Anlayışı İMKB- 100 Örneği, Turhan Kitabevi.

- Türk Kredi Rating. (2014). Kurumsal Yönetim Kavramı. Web: http://www.turkkredirating.com/index.php?option=com_content&view=article&id=131&Itemid=542 adresinden 07.03.2017'de alınmıştır.
- Türkiye Bankalar Birliği. (2014). Vizyon, Misyon ve Temel Değerler. Web: <http://www.tbb.org.tr/tr/tbb/hakkinda/vizyon,-mision-ve-temel-degerler/12> adresinden 10.04.2017'de alınmıştır.
- Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği (2014). Web: <http://www.tkyd.org/tr/default.html> adresinden 07.12.2016'da alınmıştır.
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu. (2008a). 2008 Faaliyet Raporu, http://kgk.gov.tr/contents/files/2008_Faaliyet_Raporu.pdf adresinden 02.12.2016'da alınmıştır.
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu. (2008b). 2007 Yılı Faaliyet Raporu. Web: http://kgk.gov.tr/contents/files/2007_Faaliyet_Raporu.pdf adresinden 07.05.2017'de alınmıştır.
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu. (2011). 2010 Yılı Faaliyet Raporu. Web: http://kgk.gov.tr/contents/files/faaliyetraporu_2010son2.pdf adresinden 01.12. 2016'da alınmıştır.
- Türkiye Sanayiciler ve İş Adamları Derneği. (2000). Kurumsal Yönetim İlkeleri. Web: http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:ck0KnQSiOVkJ:tusiad.org/tr/yayinlar/raporlar/item/download/4754_874435ffb0ce0390ec9af0d23a441340+&cd=1&hl=tr&ct=clnk&gl=tr adresinden 27.11.2016'da alınmıştır.
- Üstünel, B. (2005). 2006 Yılı Muhasebe Standartlarının Yılı Olacak. İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Mali Çözüm Dergisi, Sayı 72, s.18-20.
- Witzky, M. (2015). Three Essays on Accounting Standard Setting, Corporate Governance and Investor Behavior. Ph. D. Dissertation.
- Varıcı, İ. ve Özdemir, F. S. (2013). Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Yönelişin Kültür Bağlamında Değerlendirilmesi, Mali Çözüm Dergisi.s.22. Web: http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/119malicozum/3_idrisvarici_.pdf adresinden 06.04.2017'de alınmıştır.
- Yalçın, E. (2012). Muhasebe Çalışma Kitabı. Savaş Yayınevi.
- Yamak, S. ve Ertuna, B. (2012). Corporate governance and initial public offerings in Turkey. Zattoni, Alessandro ve Judge William (Eds.), Corporate Governance and Initial Public Offerings (p. 470-494). Cambridge University Press.
- Yarbaşı, E. (2008). Türkiye Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Nazım Hesapların Önemi ve Dış Ticaret İşlemlerindeki Yeri, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Yıl:7 Sayı 13, s.224-225.
- Yazgılı, F. (2010). Sarbanes-Oxley. Web: <http://www.yazgili.com/index.php/ic-denetim-ic-kontrol-risk-teftis/sarbanes-oxley-yasasisox-compliance/> adresinden 29.05.2017'de alınmıştır.

Yazıcı, S. ve Yanık, S. (2011). Sigorta Sektöründe Kurumsal Yönetim ve Kurumsal Yönetim Komitesi'nin Rolü. DergiPark İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası Arşiv Cilt 60, Sayı 2, s.1-21.

Yeşilürdü, T. (2012). Yatırım Fonları ve Kurumsal Yönetim, Scala Yayıncılık.

Yılmaz, E (2014). TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardı Kapsamında Büyükbaş Canlı Varlıkların Değerlemesi ve Muhasebeleştirilmesi. Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi. Sayı:22, s.232-248.

Yükselen, C. ve Oflazoğlu, S. (2008). Kanal Yönetiminde Yönetişim İlkelerinin Rolü. Pazarlama ve Pazarlama Araştırmaları Dergisi, Cilt:2, Sayı: 3, s.47-48.

Yurtsever, G. (2012). Halka Açık Şirketler İçin Kurumsal Yönetim Zorunlu Hale Geldi.Web:<https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:EYVhdn vEudcJ:https://www2.deloitte.com/tr/tr/pages/about-deloitte/articles/kurumsal-yonetim-halka-acik-olmayansirketlerindegundeminde.html+&cd=1&hl=tr&ct=clnk&gl=tr> adresinden 06.06.2017'de alınmıştır.