

KAMU YAYIN KURULUŞLARI FAALİYET RAPORLARININ ŞEFFAFLIK VE HESAP VEREBİLİRLİK DEĞERLENDİRMESİ: TÜRKİYE VE SEÇİLMİŞ ÜLKELER *

Öğr. Gör. Dr. Uğur Demir
Ankara Üniversitesi
Elmadağ MYO
ORCID: 0000-0003-4402-3530

Prof. Dr. Nalan Akdoğan
Başkent Üniversitesi
Ticari Bilimler Fakültesi
ORCID: 0000-0001-8168-6152

• • •

Öz

Ekonomik ve politik hedefleriyle kamu kurumları toplum için önemli bir yere sahiptir ve ekonomideki ağırlıklarının artması beklenmektedir. Kamu kuruluşlarındaki temsil maliyetinin ekonomik işleyişe zarar vermemesi için kurumsal yönetim kapsamında yer alan şeffaflık ve hesap verebilirlik vazgeçilmezdir. Çalışmada kamu kurumlarının yayınladığı faaliyet raporları ile ulaşılan şeffaflık ve hesap verebilirlik düzeyini ölçmek amacıyla KİT'lerde Açıklık Ölçeği oluşturulmuştur. Ölçek, örnek olarak alınan kamu yayın kuruluşları ABC, BBC ve TRT faaliyet raporlarına uygulanmıştır. ABC ve BBC'nin şeffaflık ve hesap verebilirlik düzeyleri yüksekken TRT'nin düşük olduğu tespit edilmiştir. Bu bağlamda, TRT'nin OECD tarafından yayınlanan KİT'ler için Kurumsal Yönetim Kılavuzu ile Uluslararası Finansal Raporlama Standartları kapsamında raporlaması gereken unsurlar tespit edilmeye çalışılmıştır.

Anahtar Sözcükler: Şeffaflık ve Hesap verebilirlik, Kurumsal yönetim, Finansal raporlama, Finansal olmayan raporlama, KİT'lerde açıklık

*Transparency and Accountability Evaluation of the Annual Reports of
Public Broadcasting Organizations: Turkey and Selected Countries*

Abstract

With their economic and political goals, public institutions have an important place for the society and their weight in the economy is expected to increase. Transparency and accountability within the scope of corporate governance are indispensable so that the agency cost in public institutions does not harm the economic functioning. In this study, the Openness Scale in SOEs was created to measure the level of transparency and accountability achieved with the annual reports published by public institutions. The scale was applied to the annual reports of the public broadcasters ABC, BBC and TRT, which were taken as sample. While ABC and BBC have high levels of transparency and accountability, TRT has been found to be low. In this context, the aspects that TRT should report within the scope of the Guidelines on Corporate Governance of State-Owned Enterprises published by OECD, and International Financial Reporting Standards were tried to be determined.

Keywords: Transparency and accountability, Corporate governance, Financial reporting, Non-financial reporting, Openness in SOEs

* Makale geliş tarihi: 21.03.2022
Makale kabul tarihi: 31.08.2023
Erken görünüm tarihi: 06.11.2023

Kamu Yayın Kuruluşları Faaliyet Raporlarının Şeffaflık ve Hesap Verebilirlik Değerlendirmesi: Türkiye ve Seçilmiş Ülkeler

Giriş

Kamu kurumları kamu adına, kamu için ekonomik ya da politik bir hedefle teşkil edilmektedir. Bunlar, yerelde veya ülke genelinde kamunun ihtiyaç duyduğu hizmetleri görmekte ya da kamuya ait kaynakların değerlendirilmesini sağlamaktadır. Yasal ve siyasi yapılarına bağlı olarak farklı isimler alabilen bu kuruluşlar İngilizce literatürde SOEs (*State-Owned Enterprises*) olarak anılmaktadır (Grossi vd., 2015: 275; OECD, 2015a). Çalışmada, bu yapıları ifade etmek için KİT (Kamu İktisadi Teşebbüsü) terimi genel bir terim olarak seçilmiştir. Ülkeden ülkeye değişiklik gösterse de KİT'lerin Dünya ekonomisinde ağırlığı azımsanmayacak bir büyüklüğe sahiptir. Dünya gayri safi yurtiçi hasılasının (GYSH) %10'nuna yakın bir bölümünü üreten KİT'lerin önümüzdeki senelerde ekonomideki ağırlıklarının artması da beklenmektedir (Bruton vd., 2015: 92; OECD, 2020).

Çalışmada ekonomik ve sosyal açıdan önemli bir yere sahip seçili kamu yayın kuruluşlarının şeffaflık ve hesap verebilirlik düzeyleri irdelenmiştir. Kamu yayın kuruluşları bilgi, haber ve eğlence sağlama politik hedeflerine sahip kamu kurumlarıdır. Politik görevini ticari kaygılardan uzak gerçekleştirebilmesi adına kamu yayın kuruluşları ağırlıklı kamu tarafından finanse edilmektedir. Ele alınan kamu yayın kuruluşlarının hasılası ülke GSYH ile kıyaslandığında bu kuruluşlar ekonomik boyutları ile göze çarpmaktadır. BBC (*British Broadcasting Corporation*) 2018-2019 mali yılı toplam hasılası Britanya GSYH'nin %0,2'sini oluşturmaktadır. Aynı dönemde ABC'nin (*Australian Broadcasting Corporation*) ve TRT'nin (Türkiye Radyo ve Televizyon Kurumu) hasılları ülke GSYH'nin %0,1'ine denk gelmektedir. Sağladıkları hizmetlerle topluma olan etkilerinin yanında ekonomideki ağırlıkları ile de göze çarpan kamu yayın kuruluşlarının şeffaflık ve hesap verebilirlik düzeyleri incelemeye değer bir konu olarak görülmektedir.

Nitel bir araştırma yürüttüğümüz bu çalışma iki aşamada tamamlanmıştır. İlk aşamada araştırma tasarımı olarak durum çalışması kullanılmış ve KİT'ler

için Açıklık Ölçeği geliştirilmiştir. İkinci aşamada Açıklık Ölçeği kullanılarak kamu yayın kuruluşlarının yaptığı raporlamanın yeterliliği Avustralya, Britanya ve Türkiye kamu yayın kuruluşları özelinde içerik analizi tekniğiyle ölçülmüştür. Beşli Likert Ölçeği olarak tasarlanan Açıklık Ölçeğinden BBC 4,6 puan, ABC ise 4,3 puan almıştır. TRT'nin ise 1,0 puan ile gerekli şeffaflık ve hesap verebilirliği sağlamaktan çok uzak bir raporlama yaptığı görülmüştür. Çalışma KİT örneği olarak kamu yayın kuruluşlarının şeffaflık ve hesap verebilirliğini araştırarak bu alanda eksikliği görülen literatüre katkı yapmanın yanında Açıklık Ölçeğinin UFRS'ye (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları) tâbi diğer KİT'lere uygulanabilirliği ile de önem arz etmektedir.

1. Literatür Araştırması

Ekonomik krizlerin etkilerini gidermek için KİT'lerin ekonomideki ağırlıklarının arttığı ve 2015 yılında dünya çapında gayri safi yurtiçi hasılanın yüzde onuna ulaştığı ifade edilmektedir (Bruton vd., 2015: 92). Bunun yanında, sağlanan iyi açıklık ve şeffaflık örnekleriyle, özelleştirmenin aksi yönündeki gelişmelerin aklanması için çaba harcanmaktadır. KİT'lerde siyasetler ve mülki amirler gibi kontrol katmanları arttıkça asıl kaynak sahibi olan kamu ile bağlantı kesilmekte ve sorumluluk farklı yöne çevrilebilmektedir. Bunun sonucunda “politik çıktılar” ve “harcama sonucu ele edilen değer” ölçümü sağlıklı bir biçimde yapılamamakta ve ekonomik verimsizlik ortaya çıkmaktadır (Grossi vd., 2015: 277).

KİT'lerden kaynaklı bir diğer problem sınır ötesi ve uluslararası ticaret boyutunda hissedilmektedir. En fazla KİT payına sahip ekonomiler olarak gösterilen ülkelerin (Çin, Birleşik Arap Emirlikleri, Rusya, Endonezya, Malezya, Suudi Arabistan, Hindistan ve Brezilya) KİT'leri dünya ticaret hacminin %20'sini oluşturmaktadır. KİT'lere sağlanan imkânların kamu için büyüme ve refah sağlaması amacıyla kullanılması beklenmektedir. KİT'lerin ülke sınırlarını aşan faaliyetleri bu beklentiye gölge düşürmektedir (Przemyslaw vd., 2013).

Son yıllarda kimi kamu hizmeti faaliyetlerinin merkezden ayrılarak bir kurum vasıtasıyla görmenin yükselen bir akım olduğu belirtilmektedir. Bu yapılanma verimlilik sağlayabildiği gibi kesif yapıların ortaya çıkmasına ve vekil maliyetinin artmasına da neden olabilmektedir. Bu kurumların borçlanma yoluna gitmesi ya da borca doğrudan veya dolaylı garantörlük sağlaması devletin borç yükünün görünenden fazla olması anlamına gelmektedir. Böylece, hükümetin bütçe kısıtlamaları nedeniyle sınırlanan kredi imkanlarından daha fazla faydalanmasına neden olabilmektedir (Christiansen, 2013; Papenfuß, 2014; Thomas vd., 2002).

Yukarıda sayılan problemlere çare olarak KİT'lerde kurumsal yönetimin sağlanması sunulmaktadır. Kurumsal yönetimin sonuçlarını görmek içinse kamu kaynaklarının nasıl ve ne yönde harcandığını göz önüne seren şeffaflık ve hesap verebilirlik gerekmektedir. Şeffaflık ve hesap verebilirlik Kurumsal Yönetimin İlkelerinden (KYİ) birisi olan Açıklık ve Şeffaflık ile elde edilmeye çalışılmaktadır. Açıklık ve Şeffaflık, finansal tabloların, mülkiyet yapısının, yönetim yapısının ve işleyişinin kamuya açıklanması biçiminde uygulanmaktadır (OECD, 2016).

Kurumsal yönetimle ilgili olumlu örnekleri özel sektör araştırmalarında görebiliyoruz. Albuquerque ve Wang (2004: 3) tarafından yapılan araştırma kurumsal yönetime bağlı yatırımcı korumasının sermaye maliyetini düşürdüğünü göstermiştir. İster özel ister kamu olsun, kaynak maliyeti ekonomik varlıkları doğrudan etkilediği için gelişmiş muhasebe uygulamalarının daha fazla ekonomik büyümeye sebep olduğu görülmektedir (Sadka, 2004: 28). İyi kurumsal yönetim uygulamalarının KİT'lerin finansal performansına ve halka açık olanların da piyasa değerine olumlu katkı yaptığı da literatürde yer almaktadır (Hermanto vd., 2021: 9). Bu nedenle, Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde açıklık ve şeffaflık daha önemli bir hale gelmektedir (Aksu ve Köseadağ, 2006).

Şeffaflık, işletmeler için çeşitli maliyetler oluşturabilmektedir. Başta şeffaflığı ele edebilmek için gerekli bilgi sistemi altyapısının maliyeti sayılabilir. Öte yandan şeffaflığın rekabet ve yatırım yapma avantajını ortadan kaldırarak ekonomiye ket vurabildiği de tartışılmaktadır (Sadka, 2004: 3). Açıklığı yakalayabilmek için gerekli altyapı maliyetleri kamu kuruluşları için de geçerli iken kârlılık, yatırım ve büyüme yönünden bir maliyet beklenmemesi doğru olacaktır.

Aksu ve Köseadağ (2006) tarafından yapılan çalışmada İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında yer alan işletmelerin KYİ'lerine uyum seviyeleri geliştirilen bir ölçekle irdelenmiştir. Halka açık işletmelerin kaynak arayışında bulunmaları ve piyasa değerlerinin kurumsal uygulamalar ile ilişkili olması nedeniyle şeffaflık ve hesap verebilirlik özel işletmeler için önemli ve cazip olabilmektedir. Şeffaf ve hesap verebilir olmayan KİT'ler ise kamu hizmetlerinin maliyetinin artması anlamına gelecektir. Bu maliyete katlanacak olan kamu yani halkın kendisi olacaktır.

2. KİT'lerde Şeffaflık ve Hesap Verebilirlik

Şeffaflık ve hesap verebilirlik kurumsal yönetimin bir parçasıdır. Kurumsal yönetim ise uluslararası düzeyde kabul gören KYİ ile

şekillenmektedir. KYİ *ekonomik etkinlik, sürdürülebilir büyüme* ile *finansal istikrar* sağlamak amacıyla 1999 yılında OECD tarafından yayınlanmıştır (OECD, 2015b: 3). Özel kesim tarafından hızla benimsenen KYİ, KİT'lerin kurumsal yönetimini yapılandırmayı amaçlayan, OECD Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Kurumsal Yönetimi Kılavuzu¹ (Kılavuz) ile KİT'ler için özelleştirilmiştir (OECD, 2015a). Kılavuz, KYİ'ni takiben ilk olarak 2005 yılında yayınlamıştır. On yıl boyunca oluşan birikimden faydalanılarak, 2015 yılında Kılavuz güncellenerek yeniden yayınlamıştır. Kılavuz ve sağladığı iyi kurumsal yönetim örnekleri literatürde genişleyerek yer bulmaktadır (Park, 2021). Kılavuzun amacı KİT'lerin *etkin, şeffaf ve hesap verebilir* bir tutumda çalıştığından emin olmaktır (OECD, 2015a: 3).

Şeffaflık ve hesap verebilirlik, mülkiyet ve kontrol ayrımı sonucu ortaya çıkan, vekil maliyetinin yükselmesine çözüm olarak sunulmaktadır (OECD, 2015b: 37). Özellikle kamu idaresinde yer alan çok katmanlı idare ile kesif bir yapı doğabilmektedir. Çok katmanlı idareye ülke örneği olarak bir bakanlığa bağlı bir kurum, yerel örnek olarak ise bir başkanlığa bağlı bir kurum gösterilebilir. Arada hükümet ya da yerel yönetimin bulunması alt kuruluşların şeffaflık ve hesap verebilirliğini örseleyebilmektedir. Sonuç olarak, asıl hak sahibi olan kamu ile kurum arasındaki mesafe ve katmanlar nedeniyle temsil maliyeti KİT'lerde özel işletmelere kıyasla yüksek seyredabilmektedir. Bunun yanında, özel işletmelerde bulunan oto-kontrol mekanizmalarının (icra, iflas vb.) KİT'lerde uygulanmaması sorunların üzerinin örtülmesine sebep olabilmektedir (OECD, 2015a).

Şeffaflık ve hesap verebilirlik sayesinde kurum yönetiminin denetiminin sağlanması ve ekonomik kararların doğruluğunun artması beklenmektedir. Kamu kurumlarının denetim mekanizmaları kurum yönetiminin dışında yer alan kabine, parlamento, saymanlık, bağımsız denetim gibi görevli mekanizmaların yanında basın, sivil toplum örgütleri ve toplum yani kamudur. Ekonomik kararları verenler ise kurumların hem iç hem de dış kesimlerinde yer alan aktörlerdir. Bu aktörler iç kesimde yönetim ve çalışanlar, dışarıda ise yatırımcılar, alacaklılar, tedarikçiler ve müşteriler şeklinde listelenebilir (OECD, 2015a).

Kurumlarda şeffaflık ve hesap verebilirliği elde etmemizi sağlayacak olan araç raporlardır. Raporlar sayesinde yöneticilere emanet edilen kaynakların nasıl kullanıldığı anlaşılacaktır (TMS 1, 2018: 5). Bu raporlar mali tablolar, finansal raporlar, faaliyet raporları (senelik rapor) ve entegre rapor olarak çeşitli katmalara sahiptir. İşletmelerin ekonomiye ve topluma etkileri ile beklenen raporlama yapısı da değişmektedir. Ekonomik etki büyüdükçe raporlama tipi mali tablolardan entegre rapora doğru değişmekteyken, etki alanı ile orantılı bir

1 OECD Guidelines on Corporate Governance of State-Owned Enterprises

biçimde raporlama yapılması gereken kesim de büyümektedir. Özel sermayeli kurumlarda küçük işletmelerin halka açık raporlama yapması beklenmezken halka açık bir işletmenin faaliyet sonuçlarını halka duyurması gerekmektedir. KİT'lere aktarılan kaynaklar kuruluşta elde edilen nakdi ve aynı sermaye, kuruma aktarılan harçlar, merkezi bütçeden aktarılan ödenekler ile kuruma sağlanan imtiyazlar şeklinde çeşitlenebilmektedir. KİT'lerde kaynağın kamu tarafından sağlanması ve faaliyet sonuçlarının kamunun bir kısmına ya da tamamına olan etkisi nedeniyle kamuya raporlama yapılması beklenmektedir (OECD, 2015a).

Sistem yapısı gereği, işlevi olan, bir sistemin girdi, süreç ve çıktı safhalarına sahip olması gerekmektedir (Sarıaslan, 1984: 53). Muhasebe bilgi sistemi de sunduğu raporlarla kurumların faaliyet sonuçlarını ve mali durumunu anlaşılır kılmakta ve geleceği hakkında tahmin yapmayı mümkün hale getirmektedir.

3. Kılavuz İlkeleri

Devlet mülkiyeti kamu yararına ekonomik ya da politik faaliyetler yürütmek üzere kurulan kamu kurumları şeklinde gerçekleşmektedir. Kamu kurumlarının yapıları sermaye yapısı, yönetim biçimi, bağlı olduğu mevzuat ile bağlı olduğu amir kuruma göre farklılık göstermektedir (Grossi vd., 2015: 275). Hedefleri ve yapıları değişiklik gösterse de bu kuruluşlar aslen kamu için ürettikleri fayda ile meşruiyet kazanmaktadır (Przemyslaw vd., 2013: 4). Kılavuzda ekonomik faaliyetler “*özel sermayeli bir kuruluş tarafından kâr amacıyla sunulabilecek mal ve hizmetleri sunmak*”, politik hedefler ise “*bir özel işletmenin kâr veya pay sahipleri için değeri en yüksek düzeye çıkartmak hedeflerinin dışındaki hedeflerin icra edilmesi...*” biçiminde tanımlanmıştır (OECD, 2015: 15). Politik hedefler kısaca kamu yararı sağlayan fakat ekonomik faaliyetler sınıfına girmeyen hizmetler olarak tanımlanabilir.

Kılavuz *edilgen sahiplik* ve *aşırı devlet müdahalesi* sorunlarını hedef almaktadır. Edilgen sahiplik “*kamu kaynaklarının asıl sahibi olan kamunun edilgenliğini*” ifade etmektedir. Aşırı devlet müdahalesi ise “*KİT'in ekonomik ve politik hedeflerine ulaşmasını zorlaştırılacak müdahaleler*” olarak açıklanmaktadır (OECD, 2015a: 7). Toplumun ekonomik ve sosyal yaşantısında özel bir yere sahip olan KİT'lerin kendine has problemleri Kılavuzda listelenmektedir (OECD, 2015a: 12).

- *Usulsüzlük veya politik müdahaleler sorumluluğun bulanıklaşmasına ve sonucunda hesap verebilirlik ve etkinlik kayıplarına yol açmaktadır.*

- *Gözetim eksikliği çalışan ve yöneticilerin kurum ve dolayısıyla kamu menfaatlerinin yerine kendi menfaatlerini ön plana koymasını doğurabilmektedir.*
- *KİT'lerin yönetimi özel sektörde bulunan satın alma ve iflas gibi oto kontrol mekanizmalarından yoksundur.*
- *KİT'ler yasal düzenlemelere karşın hükümetin koruması altına girebilirler.*
- *KİT'ler ekonomik bir faaliyet gerçekleştirmenin yanında bir politikanın uygulayıcısı işlevi de görebilmektedir. Böylesi durumlar kendine has problemleri doğurabilmektedir.*
- *KİT'lerin hesap verdiği kurum veya makam katmanları oldukça karmaşık olabilmektedir. Yönetim, yönetim kurulu, bakanlık, hükümet gibi farklı isimler ve katmalardan oluşabilecek amir merci asıl hak sahibi olan kamunun göz ardı edilmesine sebep olabilmektedir.*

Kılavuz, KİT'lere has problemlere çözüm olabilmesi için KİT yönetimi, yasa yapıcılar ve hükümete seslendirdiği ilkeleri (Şekil 1) sunmaktadır. Kılavuzda ilk ilke “*Devlet Mülkiyetinin Gereğesi*” olarak belirlenmiştir. İlke, KİT'lerin nasıl bir toplumsal fayda yaratacağının hükümet tarafından oluşturulacak bir politika ile belirlenmesini gerektirmektedir. Politikanın, kamuya açıklanması ve düzenli aralıklarla gözden geçirilmesi istenmektedir. Böylece, KİT'lerin varlığını gerektiren nedenler tanımlanmış ve KİT'lerin ulaşacağı hedefler belirlenmiş olacaktır (OECD, 2015a: 17).

İkinci ilke olan “*Devletin Sahip Olarak Rolü*” devletin yüklendiği rollere dikkat çekmektedir. KİT'lerin ticari normlar çerçevesinde bir faaliyet göstermesiyle ekonomik dinamiklerin sağlıklı bir biçimde işleyeceği belirtilmektedir. Devletten sahip olarak beklenenler “*KİT faaliyetlerinin sonuçlarını takip etmek*”, “*yeri geldiğinde denetlemek*”, “*yönetime liyakate dayalı aday göstermek*” ve “*genel kurula katılım göstermek*” olarak listelenmiştir. Devletin yetkisi diğer ortakların veya KİT yönetimin yetki alanına taşınmalıdır (OECD, 2015a: 18).

Şekil 1: KİT'ler için Kurumsal Yönetim Kılavuzu İlkeleri (Demir, 2021)

I. Devlet Mülkiyetinin Gereğesi

- “Devlet KİT'lerin sahipliğini genel kamunun yararına gerçekleştirir. Devlet, mülkiyetini haklı kılan hedefleri dikkatli bir biçimde değerlendirmeli ve açıklamalı ve bunları düzenli aralıklarla gözden geçirmelidir.”

II. Devletin Sahip Olarak Rolü

- “Devlet bilgili ve etkin bir sahip olarak davranmalıdır. KİT'lerin idaresini yüksek derece profesyonellik ve etkinlikle, şeffaf ve hesap verebilir bir tutumdayerine getirilmiş olduğundan emin olur.”

III. Pazar Yerinde KİT'ler

- “KİT'ler ekonomik bir aktiviteyi üstlendiklerinde, devlet sahipliği mantığıyla tutarlı bir biçimde, KİT'ler için oluşturulan yasal ve düzenleyici çerçeve pazar yeri için eşit bir oyun alanı ve adil bir rekabet ortamını temin etmelidir.”

IV. Pay Sahiplerine ve Diğer Yatırımcılara Hakkaniyete Uygun Davranış

- “KİT'ler borsada listelenmiş ise veya başka bir biçimde sahipleri arasında devlet haricinde yatırımcılar barındırıyor, devlet ve teşebbüs bütün pay sahiplerinin haklarını gözetmeli ve pay sahiplerine adil davranıldığını ve kuruluş bilgilerine erişim eşitliğini temin etmelidir.”

V. Çıkar Sahibi İlişkileri ve Sorumlu İşletme

- “Devlet sahipliği politikası KİT'lerin çıkar sahiplerine olan sorumluluğunu tanımalı ve KİT'lerin çıkar sahipleriyle olan ilişkilerini raporlamasını istemelidir. Politika KİT'lerin iş yapış şekliyle ilgili devletin beklentilerine açıklık getirmelidir.”

VI. Açıklama ve Şeffaflık

- “Kamu iktisadi teşebbüsleri şeffaflıkta yüksek standartları gözetmelidir ve borsada listelenen bir şirketlerle aynı nitelikte muhasebe, açıklama, uyum ve denetim standartlarına tabii olmalıdır.”

VII. Kamu İktisadi Teşebbüsleri Kurullarının Sorumlulukları

- “KİT'lerin kurulları yönetimi gözleme ve stratejik yönlendirme işlevlerini yerine getirebilecek yeterlilikte otorite, yeterlik ve tarafsızlığa sahip olmalı dürüstlikle hareket etmeli ve eylemlerinden sorumlu tutulmalıdır.”

KİT'ler kamu ve özel kesim ortaklığıyla oluşmuş bir karma işletme olabilmektedir. “*Pay Sahiplerine ve Diğer Yatırımcılara Hakkaniyete Uygun Davranış*” ilkesi devletin ortak olarak hakkaniyetli davranışı nasıl sergileyebileceğini aktarmaktadır. Eğer KİT bir karma işletme ise KYİ'lerine tam uyum sağlamaya yönelik bir çaba beklenmektedir. Pay sahiplerinin bilgi alma, kararlara katılma süreçlerinin devlet tarafından garanti altına alınması bu kapsamda bir gereklilik olarak önümüze çıkmaktadır (OECD, 2015a: 22).

Çıkar sahipleri karşısında devletin sahip olduğu gücün oluşturduğu dengesizliğe çözüm olarak “*Çıkar Sahipleriyle İlişkiler ve Sorumlu İşletme*” ilkesi sunulmuştur. İlkenin gerekleri kamu gücünü ve kamu çıkarını arkasına alan KİT'lerin işleyişine yönelik unsurları ortaya koymaktadır. İlke, KİT'lerin mali bağımsızlığının sağlanması ve KİT'lerin propaganda aracı olarak kullanılmaması hususlarına dikkat çekmektedir (OECD, 2015a: 23).

Şeffaflık ve hesap verebilirlik bir çözüm olarak diğer ilkelere sıkça yer almaktadır. Bunun yanında “*Açıklama ve Şeffaflık*” başlığıyla ayrı bir ilke haline getirilmiştir. İlke, finansal ve finansal olmayan önemli bilgilerin uluslararası kabul görmüş, yüksek nitelikli bir raporlama standardına uyumlu bir biçimde raporlanmasını gerektirmektedir. Kamusal politik hedefler için kamu kaynaklarının kullanımı özendirildiği için bu faaliyetlerin maliyetlerinin ve kaynaklarının ayrıca açıklanması istenmektedir. Açıklama ve Şeffaflık kapsamında kamuya açıklanması istenilen bilgiler şu liste ile aktarılmaktadır (OECD, 2015a: 24).

1. *Kamuya anlaşılır bir biçimde verilen teşebbüsün hedefleri ve bunların ifası...*
2. *Teşebbüsün finansal ve finansal olmayan faaliyet sonuçları. İlgili durumlarda kamu politikasına ilişkin maliyet ve kaynak tahsisi düzenlemeleri....*
3. *Teşebbüsün idari, mülki ve oylama yapısı; var olan kurumsal yönetim kuralı veya politikası ve uygulama süreçleri...*
4. *Yönetim kurulu üyelerinin ve kilit yöneticilerin ücretleri.*
5. *Kurul üyelerinin nitelikleri, seçim süreçleri, kurul çeşitliliğini sağlamaya yönelik politikalar, diğer tüzel kişiliklerdeki görevleri ve KİT kurulu tarafından bağımsız olarak değerlendirilmediği.*
6. *Öngörülen herhangi önemli risk etkenleri ve bu riskleri yönetmeye yönelik alınan önlemler.*

7. *Devletten alınan garantiler dahil, herhangi mali destek ve KİT adına verilmiş...taahhütler.*
8. *Devletle ve ilişkili kişilerle gerçekleştirilen maddi öneme sahip herhangi bir işlem.*
9. *Çalışanlarla ve diğer çıkar sahipleriyle alakalı sorunlar.*

Açıklama ve Şeffaflık ilkesi, yayınlanan mali tabloların yüksek nitelikli standartlara dayalı, bağımsız, harici bir denetime tabi olmasını gerektirmektedir. Devletin iç kontrol prosedürleri harici ve bağımsız denetime ikame oluşturmamaktadır. KİT'lerin tutarlı bir raporlamasının devletin mülkiyete sahip kanadı (bakanlık, başbakanlık vb.) tarafından yapılabileceği belirtilirken raporların kamunun erişimine açık bir biçimde senelik olarak yayınlanması gerekmektedir. Web tabanlı yayınlama yöntemleri iyi uygulama örneği olarak anılmaktadır (OECD, 2015a: 24).

“Kamu İktisadi Teşebbüsleri Kurullarının Sorumlulukları” ilkesiyle KİT yönetimlerinin hesap verebilirliğinin nasıl sağlanacağı aktarılmaktadır. İlke, KİT kurullarının net bir direktifle yönlendirilmesini ve teşebbüs performansı açısından nihai sorumlu olarak tutulmasını istemektedir. Kurulları tüm pay sahiplerine eşit davranmaya, teşebbüs çıkarlarını gözetmeye, teşebbüs sahiplerine karşı sorumlu tutmaya katkı yapacak var olan ticaret yasası kapsamında bir mevzuat oluşturulması tavsiye edilmektedir. İlke hesap verebilir bir yönetim için yönetim özerkliğinin sağlanmasını, hükümet tarafından verilen direktiflerin ve belirlenen hedeflerin ana hatlarıyla oluşturulmasını istemektedir. Stratejinin kurulması, yönetimin atanması ve gözetimi ilgili kurula bırakılmalıdır. KİT kurullarının yeterlilik, sorumluluk, yansızlık ve bağımsızlık ilkelerince oluşturulması kurulların başarısı için bir gereklilik olarak anılmıştır. Kurulların politik etki altında kalmaması için gerekli mekanizmaların kurulması istenirken, mümkün olan yerlerde bağımsız üye bulunması tavsiye edilmektedir. Çalışanları temsilen kurulda üye bulunması şartı getirilmişse bunun da etkin bir biçimde gerçekleştirilmesine vurgu yapılmaktadır (OECD, 2015a: 26).

4. Devlet Mülkiyeti İçin Bir Rehber

Kılavuzun ilk yayınlandığı 2005 yılından itibaren karşılaşılan problemlerin tespiti ve tecrübelerin paylaşımı için 2008 yılında bir çalışma grubu oluşturulmuştur. Beş yıl sonra Kılavuz ilkelerine daha fazla açıklık kazandırmak ve iyi uygulama örnekleri sağlayabilmek için OECD tarafından, 2010 yılında

Hesap Verebilirlik ve Şeffaflık: Devlet Mülkiyeti için bir Rehber² (Rehber) yayınlanarak oluşan birikimin aktarımı sağlanmıştır (OECD, 2010: 3).

KİT'lerin sağlıklı bir idareye ve kamunun güvenine sahip olabilmesi için şeffaflık ve hesap verebilirliğin vazgeçilmez olduğu belirtilen Rehber'de, şeffaflık ve hesap verebilirliğin elde edilmesi esnasında karşılaşılan sorunlara ve çözümlere yer verilmektedir (OECD, 2010: 3). KİT'lerin halka açık şirketlerden az olmayacak biçimde şeffaf ve açık olması gerektiği hatırlatılırken Kılavuz'da beklenen açıklık standartlarının nasıl yakalanabileceğini başlıklar halinde açıklanmaktadır (OECD, 2010: 94).

4.1. Bir Açıklık ve Şeffaflık Politikası Geliştirilmesi

Kılavuz KİT'lerde *tutarlı* ve *yeterli* açıklık ve şeffaflığı sağlayabilmek için bir politika geliştirilmesi gerekmektedir. Tutarlılık, oluşturulacak politikanın KİT'lerin genelinde uygulanabilir olması ile elde edilmektedir. Yeterlilik, raporlarda maddi öneme sahip, bir diğer deyişle ekonomik kararları etkileyebilecek, bilginin açıklamasını gerekmektedir. Politika oluşturulurken genel mevzuat göz ardı edilmemeli ve politikanın etki değerlendirmesi yapılmalıdır (OECD, 2010: 95).

4.2. Politikanın Uygulanmasının ve Doğru Uygulamaların Teşvik Edilmesi

Rehber, açıklık ve şeffaflık politikasının uygulanmasını teşvik etmek için politikanın gereklerinin KİT'lere önceden bildirmesini ve bu gereklerin mülki amirlikçe takip edilmesini tavsiye etmektedir. Eğitimler, bilgilendirici dokümanlar ile iyi uygulamaları teşvik etmek için yapılacak çeşitli düzenlemelerin faydalı olacağı belirtilmektedir. Teşvik edecek uygulamalara örnek olarak halkın katılabileceği genel kurullar, açıklığın sağlanmasını teşvik edecek yarışmalar ve raporlama ödülleri verilmektedir. Oluşturulacak açıklık politikasının uygulanması yolunda mülki teşekkülün yapabilecekleri de açıklanmaktadır (OECD, 2010: 99):

- *Kılavuza uyumun derecesini ölçmek,*
- *KİT'lerin mevzuatta zorunlu tutuldukları ya da gönüllü bir şekilde gerçekleştirdikleri açıklık ve şeffaflığı raporlamak,*

2 Accountability and Transparency: A Guide for State Ownership

- *Raporların ilgililerine ulaşması için web sitelerinde yayınlanmak ve parlamentoya sunmak.*

4.3. KİT'lerin Ortaklarına Hakkaniyetli Davranışın Temin Edilmesi

Kılavuz karma işletmelerde diğer ortaklara hakkaniyetli davranışın sorumluluğunu devlete ya da görevli mülki teşekküle yüklemektedir. Bunun için devletin teşebbüste çoğunluk payı olması şart değildir. Hakkaniyetli davranışı teşkil etmek için öncelikle devletin şeffaf, öngörülebilir, adil bir örnek teşkil etmesi gerektiği belirtilmektedir (OECD, 2010: 102). Bu kapsamda atılabilecek yönetsel adımlar şu şekilde listelenmiştir (OECD, 2010: 103):

- *Tüm hissedarlara karşı eşitlikçi muamele politikasını geliştirmek*
- *Bu politika üzerine etkin bir iletişim kurmak, kurullarda azınlık payların temsilini özendirmek*
- *KİT kurul üyelerinin görevlerini netleştirmek*
- *Azınlık pay sahiplerinin genel kurullara etkin katılımını özendirmek*
- *KİT'lerin tüm pay sahipleriyle etkin bir iletişim kurmasını özendirmek*
- *Mülki idare tarafından bilginin istismar edilmesini engellenmek*

4.4. İlişkili Kesimlerle Olan İşlemlerle İlgilenmek İçin Uygun Bir Çerçeve Geliştirilmesi

İlişkili kesimlerle olan işlemlerin istismar riski barındırması nedeniyle Kılavuz'da bu kesimlere ilişkin işlemlerin tam olarak raporlanması istenmektedir (OECD, 2010: 104). İlişkili kesim işlemleri diğer işlemlerle şeklen ve özünde aynı olsa da muhasebe standartlarında ayrıca ele alınmaktadır. Bu kapsamda değerlendirilen maddi öneme sahip işlemlerin ve kalemlerin ayrıca açıklanması istenmektedir. Böylece, okuyucunun ilişkiyi ve ilişkili işlemleri değerlendirmesi mümkün olacaktır. KİT'lerde bu hedefi zorlaştıran bir unsur ilişkili kesimi belirlemektir. Bu kapsamda, diğer KİT'lerin ilişkili kesim olup olmadığı da göz önüne alınması gerekmektedir. TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları standardı KİT'lerin ilişkili kesim olma durumunu netleştirmek için 2007 yılında güncellenmiştir (DMS, 2008; TMS 24, 2014: 24).

4.5. Çıkar Sahipleriyle İlişkilerin Uygun Bir Biçimde Açıklandığından Emin Olunması

Çıkar sahipleriyle ilişkilerin raporlanması çıkar sahipleriyle ilişkilerin önemini göstermesi, itibar ve güven kazanılması ile çıkar sahiplerinin beklentilerini yönetmek açısından önemli bulunmaktadır. Maliyeti ve etki alanı göz önüne alınarak, çıkar sahipleriyle ilişkilerin borsada listelenen, büyük ölçekli, önemli politik hedeflere sahip ya da genel hizmet yükümlüğü olan KİT'ler için raporlanması istenmiştir (OECD, 2010: 108).

5. Finansal Ve Finansal Olmayan Bilginin Raporlanması

Daha entegre bir küresel piyasa yolunda muhasebe standartları birleşmektedir (Meeks ve Swann, 2009). Bu birleşme Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ve Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) kullanımında gerçekleşmektedir. Standartlar Türkiye'de Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ve Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) adlarıyla Türkçe yayınlanmaktadır. 2011 Yılında 209 Numaralı Tebliğ ile Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve (KÇ) yayınlanmıştır ve tebliğde duyurulduğu üzere, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kapsamına girmeyen ve bilanço esasına göre defter tutmakla yükümlü işletmelere ait finansal tabloların Türkiye Muhasebe Standartları Kavramsal Çerçeve uyarınca hazırlanması gerekmektedir. Böylece, “*finansal tabloların ihtiyaca uygun, güvenilir, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir ve tutarlı*” olması amaçlanmaktadır (Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğ, 2011).

Finansal tabloların asıl kullanıcıları işletme dışı kullanıcılar olarak tanımlanmaktadır. KÇ'nin hedefi finansal tabloların nasıl hazırlanması gerektiğini tanımlayarak işletme dışı kullanıcıların işletme hakkında aradıkları bilgileri almalarını sağlamaktır. Bunun yanında, ülkeler arasındaki muhasebe uygulamaları farklılıklarının giderilmesi sağlanarak varlık, borç, özkaynak, gelir ve gider tanımlarında ve bunların ölçümünde birlik elde edilmesi amaçlanmaktadır. KÇ standartların uygulanmasında ve standartların kapsamına girmeyen konularda uygulayıcılara ve finansal tablolarda yer alan bilgileri yorumlamada okuyuculara yardımcı olmaktadır. Finansal tabloların raporlanmasında belirleyici olan standartlardır (Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, 2011).

5.1. Finansal Tabloların Sunuluşu

Finansal bilginin raporlanması genel amaçlı finansal tablolar kullanılarak yapılmaktadır. Tablolar vasıtasıyla öncelikle, içeriden bilgi alma imkânı bulunmayan, yatırımcı ve çıkar sahiplerinin bilgilendirilmesi amaçlanmaktadır. Finansal tabloların UFRS'ye göre nasıl sunulacağı TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu (TMS1) standardında tarif edilmiştir. Geniş bir kullanıma hitap eden standart, özel finansal tablolarda ve dönem sonu finansal tablolarda, KİT'lerde ve özel kuruluşlarda, bireysel ve konsolide finansal tablo sunan işletmelerde kullanılmak üzere yayınlanmaktadır. Geniş kapsamı nedeniyle finansal tablolarda yer alan kimi kalemlerin değişiklik gösterebileceği (KİT'lerde kâr yerine fazla gibi) kabul edilmektedir (TMS 1, 2018: 3).

Finansal tablolar önemli, bir diğer değişle ekonomik kararları etkileme potansiyeli bulunan, bilgileri içermek durumundadır. Bir bilginin ekonomik kararları etkileme gücü bilginin niceliğiyle sınırlı değildir. Bilgi nitel olarak da önem arz edebilmektedir. Bilgileri cari dönem ve önceki dönem için belirli bir yapıda sunan finansal tablolar işletmenin finansal durumunu ve performansını göstermek üzere tasarlanmıştır. Bu bilgiler işletmenin varlıkları, yükümleri (borçları), özkaynağı, gelir ve giderleri, özkaynak hareketleri ile nakit akışları olarak listelenmektedir. Bütün bilginin tablolarda aktarılması hem tabloların okunurluğunu azaltacaktır hem de her kesim tarafından aranmayan bilgilerin tek bir mecrada aktarımı için yersiz bir çaba sarf edilmesine neden olacaktır. Bu nedenle, finansal tablolar dipnotlarla birlikte verilmektedir ve dipnotlar finansal tabloların ayrılmaz parçasıdır. Finansal bilginin karşılaştırılabilir olması ve karar vericilerin doğru tahmin yapılabilmesi açılarından işletmenin muhasebe politikalarına da yer verilmektedir. İşletmelerin muhasebe politikalarında bir değişim gerçekleştiğinde değişimin etkilerinin anlaşılması için bir önceki döneme ait finansal tabloya ilaveten üçüncü bir tablo olarak yeni politika ışığında hazırlanmış önceki dönem başına ait finansal tabloların sunulması gerekmektedir (TMS 1, 2018: 5).

UFRS finansal tabloların isimlerinde değişiklik olabileceğini kabul ederken tüm tablo setinin aynı önemde sunulması gerekmektedir. UFRS'lerle uyumlu finansal raporlama yapan bir işletmenin “*bu uyumu açık ve koşulsuz bir şekilde dipnotlarda*” belirtmesi gerekmektedir. Bu uyumun nasıl sağlanacağını TMS 1 açıklamaktadır. Yalnız, Nakit Akış Tablosu gerekleri, tahsilat esasına uygun hazırlanan bir tablo olarak, TMS 7 Nakit Akış Tablosu standardında açıklanmaktadır.

5.2. Finansal Olmayan Bilginin Raporlanması ve Entegre Raporlama

Finansal olmayan raporların ve finansal raporların bir araya getirilmesiyle elde edilen rapora entegre rapor adı verilmektedir. Bu raporlar, yatırımcıların ve çıkar sahiplerinin işletme hakkında çok yönlü bilgiye sahip olmalarını sağlamaktadır. Entegre rapor işletmenin katma değer yaratma becerisini ve bu becerinin sürdürülebilirliğini aktarmaktadır. Sürdürülebilirlik raporlaması adı da verilen bu raporlarda işletmenin performansını ve sürekliliğini etkileyen finansal olmayan unsurlar hakkında bilgi aktarılmaktadır. Bu unsurlar *ekolojik çevre, sosyal çevre, çalışanlar* ve *etik unsurlar* olarak listelenmektedir (Deloitte Latvia, 2015).

Avrupa Komisyonu, bir mali yılda ortalama çalışan sayısı beş yüzün üzerinde olan, büyük ölçekli işletmelerden finansal olmayan bilgiyi raporlamasını istemektedir. Açıklanması beklenen asgari hususlar “*Çevresel koruma, Sosyal sorumluluk ve çalışanlara davranış, İnsan haklarına saygı, Yolsuzluk ve rüşvete karşıtlık, Şirket kurullarında (yaş, cinsiyet, eğitsel ve mesleki geçmiş yönlerinden) çeşitlilik*” olarak belirtilmektedir. İşletme anılan konularla ilgili bir politika gütmüyorsa bunun da açıklanması beklenmektedir. İlgili olduğu durumlarda finansal olmayan raporun finansal raporlardaki bilgilere atıf yapması gerekmektedir (European Commission, 2014).

İşletmeler finansal tablolarında yer alan bilgilerle kâr ve nakit yaratma becerisini tarihsel olarak sergilemektedir. İşletmenin gelecekte elde edeceği performansı geçmiş performansıyla aynı olması ihtimaller dahilindedir. Bu ihtimallerin ilgili kesimlere duyurulması ve ilgili kesimlerce değerlendirilmesi ekonomik kararların doğruluğuna katkı sağlayacaktır. Finansal raporların nitelikleri ve bu niteliklerin iyileştirilmesi için yapılan çalışmalar bunu sağlamaya çalışmaktadır (Topçu & Korkmaz, 2015). Uluslararası Entegre Raporlama Kurulu³ tarafından olgunlaştırılmaya çalışılan entegre raporlama geliştirmekte olan bir muhasebe alanıdır (Altınay, 2016; The IIRC, 2020).

6. Araştırma Yöntemi ve Kapsam

6.1. Araştırmanın amacı

Araştırma kapsamında, bağımsız kamu kurumu yapısında olan seçili kamu yayın kuruluşlarının yayınladıkları raporların şeffaflık ve hesap verebilirlik düzeyleri irdelenmiştir. Literatürde halka açık şirketlerin şeffaflık ve hesap

3 The International Integrated Reporting Council (IIRC)

verebilirlik düzeylerinin tespitine yönelik birçok çalışma yapıldığı görülmektedir. Bu çalışmanın amacı, sağlıklı bir ekonomik işleyiş ve düşük vekil maliyeti için çözüm olarak görülen şeffaflık ve hesap verebilirliğin KİT'ler açısından ölçülebilir kılınmasını sağlamaya yönelik bir araç geliştirmek ve geliştirilen bu aracın aynı raporlama standardına sahip KİT'ler arasında uygulamaktır. Çalışma ile KİT örneği olarak kamu yayın kuruluşlarının şeffaflık ve hesap verebilirliğini araştırarak bu alanda eksikliği hissedilen literatüre katkı yapılması hedeflenmektedir.

6.2. Araştırma yöntemi

Muela-Meza (2003), Gorman ve diğerlerinin (1997) tanımını en uygun nitel araştırma tanımı olarak kabul etmektedir. Bu tanıma göre nitel araştırma; meydana gelen olayları tanımlamaya çalışan bir sorgulama sürecidir. Bu sorgulama süreci olayların meydana geldiği bağlamdan veri oluşturur. Tanımı üretebilmek için tümevarım kullanılır, tümevarım ise gözlenen kendine has durumun göz önüne alınmasıyla teşkil edilir (Gorman vd., 1997). Bir diğer deyişle, bir olay veya olaylar dizisinin belirli bir nedene dayandığı varsayımıyla genelleme yapılmaktadır. Hoepfl (1997: 48), nitel araştırmaların sosyal dünyanın karmaşık ve dinamik yapısını kabul ettiğini belirtmektedir. Bu düşünce, nitel araştırmayı finansal tabloların irdelenmesi için de uygun kılmaktadır. İşletmelerin faaliyet sonuçlarını ve finansal durumunu anlatan finansal raporlar işletmelerin karmaşık ve dinamik yapılarının durağan temsilcileridir.

Basri (2014: 832), nitel araştırma çeşitlerinden durum çalışmasının özellikle Kamu Sektörü Hesap Verilebilirliği, Sosyal ve Çevresel Muhasebe, Yönetim Muhasebesi, Fikri Mülkiyet Değerlemesi, Yönetim Kontrolü, Kâr Amacı Gütmeyen Örgütler, Sağlık Sistemi Finansal Yönetimi alanlarında sıklıkla kullanıldığını belirtmektedir. Nitel araştırmanın muhasebe ve yönetim alanlarına uygulanmasının daha doygun bir anlayış kazandırdığı, yaşanan süreçleri bütünsel ve daha anlamlı kıldığı ve bunun yanında temellendirilmiş kuram kullanarak kamu muhasebesi ve hesap verebilirliği üzerine yapılmış birçok yayının olduğu belirtilmektedir (Basri, 2014: 836).

Durum çalışması sınırlı sayıda örneği bulunan sosyal veya ekonomik bir olguya yönelik uygulanan bir araştırma tasarımıdır ve çalışmada faydalanılacak bilgi kaynakları yapılan çalışmaya göre değişmektedir. Bilgi kaynakları; katılımcı gözlemi, katılımcı olmayanların gözlemi, anahtar bilgi sağlayıcılarla yapılandırılmamış mülakatlar, belge ve bilgi analizi, denek tarafından yayınlanan anahtar belgelerin içerik analizi, araştırma süresince gerçekleşen önemli olayların incelenmesi, örneklem anketleri şeklinde listelenebilir. Araştırma kapsamı göz önüne alındığında, örneklem tarafından yayınlanan anahtar

belgelerin içerik analizi ön plana çıkmaktadır (Glesne, 2015; Oxford University Press, 2020).

İçerik analizi belgeleri ve kayıtları inceleyerek düzenleri ortaya çıkartan tümevarım bir araştırma yöntemidir. İçerik analizi muhasebe alanında özellikle finansal raporların ve dipnotların analizinde kullanılmaktadır. Bu yöntem ile ekonomik varlıkların durumu ve faaliyetlerinin geneli hakkında bilgi sahibi olunabilmektedir (Steenkamp ve Northcott, 2008).

Muhasebe bilgi sisteminin ürünü olan finansal raporların birçok etken altında hazırlanması gerekmektedir. Yasal düzenlemeler, politikalar ve teknoloji gibi harici etkenleri gözlemleyebilmek için araştırma süresince gerçekleşen önemli olayların incelenmesi de çalışma kapsamında gerçekleştirilmiştir. Muhasebe, parayla ölçülen ekonomik olayları kendi sınıflandırma tekniğine göre kayıt altına alıp raporlayan bir bilgi sistemidir. Nitel bilgiler finansal raporlarda taşınan nicel verileri tamamlamaktadır. Bu durum, muhasebe bilgi sistemi raporlarını analiz ederken, işletmenin nicel boyutu kadar nitel boyutunu da irdelemek gerektiğini düşündürmektedir. Çalışmada faaliyet raporları incelendiği için nitel araştırma yöntemlerinin en iyi sonuca ulaştıracağı görülmektedir.

Muhasebe, nicel sonuçları olan nitel bağlamlara sahip olduğu için bu ikisini birbirinden ayırmak zor olmaktadır. Muhasebe uygulamasında ekonomik işleyiş, yasal nedenler ve muhasebe teorisinden kaynaklanan kriterler göz önüne alınmaktadır. Bu kriterler: kavramlar, ilkeler, standartlar, yasal düzenlemeler, ekonomik ve teknik koşullar olarak listelenebilir. Bunun yanında, yalnız ekonomik faaliyetler yürütmeyen KİT'lerin kârlılık ya da satış geliri gibi yalnız nicel olarak tarif edilebilecek hedefleri yoktur. Kamu yayıncılığı yapan KİT'ler ekonomik faaliyetlerinin yanında kamusal politik hedefler de yürütmektedir. Ele alınan KİT'lerin açıklık düzeyini analiz edebilmek için nitel bir araştırma tercih edilmiştir. Anılan kriterlerden oluşturduğumuz bir yargıyla araştırma öznellikten uzaklaştırmaya çalışılmıştır.

Çalışmada öncelikle KİT'lerin şeffaflık ve hesap verebilirlik düzeylerinin ne olması gerektiğini belirlemek adına KİT'ler için Açıklık Ölçeği (Tablo 1) geliştirilmiştir. Ölçek oluşturulurken durum çalışması araştırma tasarımı kullanılmıştır. Kılavuz'dan yola çıkılarak ve TFRS'ler dahil edilerek KİT'lerin faaliyet raporlarını irdeleyecek bir çalışma yapısı oluşturulmaya çalışılmıştır. Oluşturulan ölçek kullanılarak kamu yayın kuruluşlarının yaptığı raporlamanın yeterliliği Avustralya, Britanya ve Türkiye kamu yayın kuruluşları özelinde ölçülmüştür. Çalışma kapsamına alınan kuruluşların tâbi olduğu yasal düzenlemeler de içerik analiziyle incelenerek yapılan raporlamaya olan etkisi irdelemiştir.

6.3. Araştırmanın kısıtları

Çalışmayı sınırlayıcı etkenler KİT tarafından kullanılan muhasebe standartları ile çalışmada içerik analizi yönteminin kullanılması nedeniyle, raporlama dili olmuştur. İçerik analizi yönteminde her kriterin kapsamlı bir analizi gerektiği için araştırmada dil önemli bir kıstas olmaktadır. Durum çalışması yayın kuruluşlarının faaliyet raporlarını, mevzuatını ve kurum tarihini de incelenmesini gerektirmiştir. Çalışma kapsamında İngilizce ve Türkçe dilleri kullanılmıştır. Bir diğer kısıt uygulanan muhasebe standartlarıdır. Türkiye’de Türkiye Finansal Raporlama Standartları adıyla uygulanan UFRS’nin benimsendiği örnekler tam karşılaştırma imkânı tanımaktadır. Çalışmada şeffaflık ve hesap verebilirlik irdelendiği için araştırma verisi halka açık bilgi ile sınırlandırılmıştır.

Büyüklüğü ve tâbi olduğu mevzuat uyarınca bir işletmenin yapması beklenen açıklama düzeyi finansal tablolar, finansal ve finansal olmayan bilginin raporlandığı faaliyet raporu ya da entegre rapor olarak değişmektedir. KİT’ler özelinde, küçük kurumların tâbi oldukları mülki amirliğin yayınlayacağı bir çatı rapor yeterli olabilirken büyük ve etkili kurumlar için faaliyet raporu ya da entegre rapor yayınlaması gerekmektedir. Çalışma kapsamında incelenen Kılavuz ve UFRS kapsamında finansal bilginin nasıl sunulacağı irdelendiğinde asgari müşterek olarak faaliyet raporu öne çıkmaktadır. Bu nedenle çalışma kapsamında kamu yayın kuruluşlarının faaliyet raporları düzeyinde vermesi beklenen bilginin yeterliliği irdelenmiştir.

Kâr amacı gütmeyen işletmelerin UFRS’lerde yer alan kimi unsurları kendi yapılarına uygun hale getirebileceği TMS 1’de belirtilmektedir. Bunlar, özkaynak değişim tablosunda açıklanması istenilen temettü tutarı, dipnotlarda açıklanması gereken temettü tutarının toplamı ve pay başına tutarı, varsa birikmiş imtiyazlı temettü tutarı, satım imkânı sunan hisse senedi opsiyonları ve bununla ilgili nakit yükümlülüklerin dipnotlarda açıklanması olarak listelenebilir (TMS 1, 2018: 15). Çalışmada incelenen işletmeler özel veya karma işletme olmadıkları için öz kaynak grubuna ait kimi kalemler değerlendirmeye alınmamıştır.

Çalışmada cevabı aranan soru “Kamu yayıncılığı yapan işletmelerin finansal raporlarında elde ettikleri şeffaflık ve hesap verebilirlik düzeyleri hangi seviyededir?” olarak ifade edilebilir.

Likert tipi bir ölçek olan KİT’ler için Açıklık Ölçeğinde her bir ölçüte uyum derecesine göre 0 ila 5 arasında bir puan verilmiştir. Bir en düşük uyumu beş en yüksek uyumu ifade ederken sıfır puan bu ölçüte uyulmadığını göstermektedir. Puanlama Kılavuz ve UFRS kriterlerinin gerekleri göz önüne alınarak yapılmıştır: 5- İstenilen bilgi tam raporlanmış; 4- İstenilen bilgi kısmen eksiklerle raporlanmış; 3- İstenilen bilgi eksiklerle raporlanmış; 2- İstenilen bilgi

kısmen raporlanmış; 1- İstenilen bilgi neredeyse hiç raporlanmamış; 0- İstenilen bilgiye yer verilmemiş.

Kimi ölçütlerin karşılıkları, kurumun yapısına bağlı olarak, haklı nedenlerle bulunmayabilir. Böyle bir durumda o ölçütlere puan verilmesi uygun olmayacağı için o ölçütün karşısına (-) işareti konulmuş ve değerlemeye alınmamıştır. Sorgulama ikinci seviye ölçütlerde yapılırken sonuç ikinci seviye sonuçların ortalaması alınarak birinci seviye ölçüt olarak açıklanmaktadır. Madde imiyle verilen kriterler sorgulamada göze alınan belirgin kriterlerdir.

Tablo 1: KİT'ler için Açıklık Ölçeği

1.	Teşebbüsün hedefleri, performans göstergeleri KİT tarafından detaylandırılarak açıklanmıştır (OECD, 2015a: 62).
1.1.	Ekonomik, politik veya karma oluşuna göre KİT için verilen hedefler ve bunların nasıl ölçüldüğü açıklanmıştır.
1.2.	Performans göstergeleri tercihen nicel halde raporlanmıştır.
2.	Kamusal hedeflerin maliyetleri ve kaynakları ile bu kapsamda yapılanlar açıklanmıştır (OECD, 2015a: 63).
2.1.	Politik hedeflerin kaynakları ile ekonomik hedeflerin kaynakları ayrılmıştır.
2.2.	Kamusal kaynaklar ekonomik faaliyetleri sübvansede etmekte kullanılmamıştır.
3.	Teşebbüsün mülkiyet yapısı açıklanmıştır (OECD, 2015a: 63).
3.1.	KİT'in ortaklık ve yönetim yapısı açıklanmıştır.
4.	Yönetim kurulu üyelerinin ve kilit yöneticilerin ücretleri açıklanmıştır (OECD, 2015a: 63).
4.1.	Üst düzey yönetimin ücretlendirme politikası ve mevcut ücretleri açıklanmıştır.
5.	Öngörülebilir riskler ve alınan risk yönetim önlemleri açıklanmıştır (OECD, 2015a: 64).
5.1.	İşletmenin gelecekte karşılaşılabileceği olumsuz durumlar ve gerçekleşme olasılığı konusunda bilgi sağlanmıştır.
5.2.	İşletme ve sektöre has riskler listelenmiştir.
6.	Garantiler, taahhütler ve borçlar dahil devletten alınan mali yardım açıklanmıştır (OECD, 2015a: 64).
6.1.	Devletin sahipliğinden kaynaklanan avantajları analiz edebilmek için yaratılan kaynağın tamamı açıklanmıştır.
7.	Devletle ve ilişkili kişilerle gerçekleştirilen maddi öneme sahip işlemler açıklanmıştır (OECD, 2015a: 65).
7.1.	UMS 24 uyarınca ilişkili kesimlerle olan işlemler açıklanmıştır. • İlişkili kişiler • İlişkili işletmeler
8.	Çalışanlar ve diğer çıkar sahipleriyle ilgili açıklamalar yapılmıştır (OECD, 2015a: 65).
8.1.	Çalışanlar ve çıkar sahipleriyle ilgili teşebbüsün finansal performansını etkileyecek bilgiler açıklanmıştır.
8.2.	Açıklamalar yönetici çalışan ilişkilerini, işçi temsilciliği mekanizmasını, diğer çıkar sahipleriyle (alacaklılar, tedarikçiler, bölge halkları vb.) ilişkileri içermektedir.

9.	Finansal raporlar tercihen web tabanlı iletişimin kullanılarak halkın erişimine açılmıştır (OECD, 2015a: 66).
9.1.	Kamunun kolayca erişebileceği bir web sitesinde yayınlanmıştır.
10.	Senelik finansal raporlar bağımsız bir denetime tabi tutulmuştur (OECD, 2015a: 65).
10.1.	Uluslararası Denetim Standartlarına uygun bağımsız denetim yapılmıştır.
10.2.	Tercihen bağımsız bir dış denetçi veya devlet içerisinde yüksek denetçi kurum tarafından bir denetim yapılmıştır.
11.	Finansal tabloların tanımlanması ve yayınlanması UFRS'ye uygun olarak yapılmıştır.
11.1.	Finansal tablolar seti açıkça tanımlanmış ve diğer bilgilerden ayrılmıştır (TMS 1, 2014: 10).
11.2.	Tam bir finansal tablolar seti yayınlanmıştır (TMS 1, 2014: 5). <ul style="list-style-type: none"> • Finansal durum tablosu • Nakit akış tablosu • Kapsamlı gelir tablosu • Dipnotlar • Özkaynak değişim tablosu
11.3.	Finansal tablolar için doğru tanımlamalar yapılmıştır (TMS 1, 2014: 11). <ul style="list-style-type: none"> • Raporlayan işletme • Bilanço tarihi ve kapsadığı dönem • Bireysel veya konsolide olduğu • Para birimi ve yuvarlanma derecesi
12.	Finansal durum tablosu UFRS'ye uygun olarak yayınlanmıştır.
12.1.	Ekonomik kaynaklar ve talep hakları ile bunlardaki değişimler (Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, 2011).
12.2.	Asgari hesap grupları raporlanmıştır (TMS 1, 2014: 11). <ul style="list-style-type: none"> • Maddi duran varlıklar, • Yatırım amaçlı gayrimenkuller, • Maddi olmayan duran varlıklar, • Finansal varlıklar, • Özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilen yatırımlar, • Canlı varlıklar, • Stoklar, • Ticari ve diğer alacaklar, • Nakit ve nakit benzerleri, • Satılmak üzere elde tutulan varlıkların toplamı, • Ticari ve diğer borçlar, • Karşılıklar, • Finansal borçlar, • Dönem vergisiyle ilgili borçlar ve varlıklar, • Ertelenmiş vergi borçları ve ertelenmiş vergi varlıkları, • Satılmak üzere elde tutulanlar olarak sınıflandırılan borçlar, • Özkaynaklarda gösterilen kontrol gücü olmayan paylar (azınlık payları) • Ana şirketin ortaklarına ait çıkarılmış sermaye ve yedekler.
12.3.	Kısa vade, uzun vade ayrımı yapılmıştır. <ul style="list-style-type: none"> • Mali işletmeler için likidite temeline dayalı sunum, diğerleri için dönemsel sınıflandırılmış sunum (TMS 1, 2014: 12).
12.4.	Alt sınıf kalemler finansal durum tablosunda veya dipnotlarında sunulmuştur (TMS 1, 2014: 15). <ul style="list-style-type: none"> • Maddi duran varlıklar • Karşılıklar • Alacaklar • Özkaynaklar ve yedekler • Stoklar

12.5. Paylara bölünmüş sermayenin ayrıntıları, olmayanlar için eşdeğer bilgileri bilanço veya özkaynaklar değişim tablosunda ya da dipnotlarında verilmiş (TMS 1, 2014: 15).	<ul style="list-style-type: none"> • Kayıtlı, çıkartılmış, ödenmiş ya da ödenmemiş hisse senetleri sayısı • Hisse nominal değeri • Varsa, hisse senedi sayısının dönem başı ve dönem sonu uyumlaştırılması • Varsa, pay sınıfıyla ilgili haklar, imtiyazlar ve sınırlamalar 	<ul style="list-style-type: none"> • Varsa, işletmenin veya ilişkili işletmenin elinde bulunan hisse senetleri • Varsa, opsiyonlar ve sözleşmeler gereği bulundurulmuş hisse senetleri ve bunların vadeleri • Özkaynaklardaki yedeklerin niteliği ve amacı
13. Kapsamlı gelir tablosu UFRS'ye uygun olarak yayınlanmıştır.		
13.1. Tahakkuk esasına dayalı finansal performans ölçülmüş (Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, 2011).		
13.2. Kâr veya zarar ile diğer kapsamlı gelir açıklanmış (TMS 1, 2014: 15).		
13.3. Varsa, kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelirin azınlık ve ana ortaklığa isabet eden kısmı açıklanmış (TMS 1, 2014: 16).		
13.4. Kâr veya zarar bölümünde asgari kalemler raporlanmıştır (TMS 1, 2014: 16).	<ul style="list-style-type: none"> • Hâsılat • Finansman maliyetleri • Varsa, iştirakler ve iş ortaklıklarının kâr veya zarar payları 	<ul style="list-style-type: none"> • Vergi gideri • Varsa, durdurulan faaliyetlere ilişkin tek bir tutar
13.5. Diğer kapsamlı gelir bölümünde sunulacak bilgiler açıklanmış (TMS 1, 2014: 17).	<ul style="list-style-type: none"> • Sonradan kâr veya zarar olarak sınıflandırılmayacak diğer kapsamlı gelirler 	<ul style="list-style-type: none"> • Sonradan kâr veya zarar olarak sınıflandırılacak diğer kapsamlı gelirler • Diğer kapsamlı gelir kaynaklı gelir vergisi
13.6. Olağan dışı tanımı kullanılmamış (TMS 1, 2014: 17).		
13.7. Giderlerin analizi gider çeşidi veya giderlerin fonksiyona göre sınıflandırılması biçiminde yapılmış (TMS 1, 2014: 19).		
14. Özkaynak değişim tablosu UFRS'ye uygun olarak yayınlanmıştır.		
14.1. Ekonomik kaynaklar ve talep haklarında finansal performanstan kaynaklanmayan değişimler raporlanmıştır (Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, 2011).		
14.2. Asgari unsurların açıklaması yapılmış (TMS 1, 2014: 20).	<ul style="list-style-type: none"> • Her bir özkaynak bileşeni için dönem başı ve dönem sonu değeri mutabakatı • Varsa, ana ortaklığın sahiplerine ve kontrol gücü olmayan paylara düşen toplam kapsamlı gelir 	<ul style="list-style-type: none"> • Varsa, geçmişe yönelik uygulama veya geçmişe yönelik düzeltmelerin etkileri • Varsa, ortaklara dağıtılmak üzere muhasebeleştirilen temettü tutarı ve hisse başına düşen tutarı
15. Nakit akış tablosu UFRS'ye uygun olarak yayınlanmıştır.		
15.1. Geçmişteki nakit akışları tarafından yansıtılan finansal performans raporlanmıştır (Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, 2011).		
15.2. Nakit akışları işletme, yatırım ve finansman faaliyetleri açısından raporlanmıştır (TMS 7, 2014: 4).	<ul style="list-style-type: none"> • İşletme faaliyetlerinden sağlanan nakit akışları tercihen dolaysız (brüt) yöntemle göre veya dolaylı (net) yöntemle göre raporlama (TMS 7, 2014: 6). 	<ul style="list-style-type: none"> • Netleştirilmemiş yatırım faaliyetleriyle ilgili nakit akışları (TMS 7, 2014: 6). • Netleştirilmemiş finansman faaliyetleriyle ilgili nakit akışları (TMS 7, 2014: 6).
15.3. Nakit ve nakit benzerlerinin unsurları açıklanmıştır (TMS 7, 2014: 9).		

15.4. Nakit akış tablosundaki ve bilançodaki tutarlar uzlaştırılmış (TMS 7, 2014: 9).
15.5. Nakit ve nakit benzerlerinin kompozisyonuna ilişkin politikalar ve varsa politika değişikliklerinin açıklaması dipnotlarda yapılmış (TMS 7, 2014: 9).
16. Dipnotlar, muhasebe politikaları, açıklayıcı bilgiler ve bir önceki döneme ait karşılaştırmalı bilgiler UFRS'ye uygun olarak yayınlanmıştır.
16.1. Finansal tabloların UFRS'lerle uyumu açık ve tam bir şekilde belirtilmiş (TMS 1, 2014: 6). <ul style="list-style-type: none"> • Uygulanan muhasebe politikalarının özeti (TMS 1, 2014: 21). • Finansal tabloların düzenlenmesinde kullanılan ölçüm esasları (tarihi maliyet, cari maliyet, net gerçekleştirilebilir değer, gerçeğe uygun değer veya geri kazanılabilir tutar) (TMS 1, 2014: 21). • Finansal tabloların anlaşılması için uygun olan diğer muhasebe politikaları (TMS 1, 2014: 21). <ul style="list-style-type: none"> • Yönetimin yapmış olduğu yargılar (TMS 1, 2014: 22). • Varlıkların ve borçların defter değerinde önemli düzeltme riskleri taşıyan varsayımlar ve bunlardaki belirsizlikler (TMS 1, 2014: 23).
16.2. Finansal tabloların sıralanış biçimiyle uyumlu destekleyici bilgiler sunulmuş (TMS 1, 2014: 21).
16.3. İşletmenin sermaye yönetimi konusunda amaçları, politikaları ve süreçleri açıklanmış (TMS 1, 2014: 24). <ul style="list-style-type: none"> • Sermaye hakkında nitel bilgiler • Sermaye hakkında özet nicel veri • Verilen nitel ve nicel bilgilerde önceki döneme göre meydana gelen değişimler <ul style="list-style-type: none"> • Varsa, haricen dayatılan gerekliliklerin gerçekleşip gerçekleşmediği • Varsa, haricen dayatılan gerekliliklerin gerçekleşmemesi durumunda sonuçları
16.4. Varsa, özkaynağa dayalı finansal araç olarak sınıflandırılan satım opsiyonları açıklanmış (TMS 1, 2014: 24).
16.5. Varsa, henüz dağıtılabılır olarak muhasebeleştirilmemiş fakat teklif edilmiş veya duyurulmuş temettü ve hisse başına tutarı raporlanmış (TMS 1, 2014: 25).
16.6. Varsa, muhasebeleştirilmemiş birikimli imtiyazlı temettü raporlanmış (TMS 1, 2014: 25).
16.7. Eğer başka yerde açıklanmamışsa açıklanması gereken diğer bilgiler açıklanmış (TMS 1, 2014: 25). <ul style="list-style-type: none"> • İşletmenin adresi, yasal yapısı, menşei, • İşletmenin faaliyetleri ve esas çalışma alanlarının nitelikleri, <ul style="list-style-type: none"> • Ana şirketin adı ve grubun nihai sahibi, • İşletme belirli bir süre için kurulmuşsa, söz konusu sürenin uzunluğu.

7. Kamu Yayın Kuruluşları

Yayıncılık sektörü izleyici ve dinleyicilere eğlence, bilgi ve eğitim hizmeti vermektedir. Hayatımıza yirminci yüzyılın başlarında özel girişimlerin kurduğu radyo istasyonlarıyla giren yayıncılığın potansiyelinin fark edilmesiyle çeşitli yapılar hızla ortaya çıkmıştır. Devletlerin de dahil olmaya başladığı sektörde kamu yayıncılık kuruluşları teşkil edilmeye başlanmıştır. ABD ve Güney Amerika'da özel girişimin düzenlenmesi şeklinde bir yapı kabul edilmişken Britanya örneğinde olduğu gibi, birçok ülkede kamu kurumları ve diğer

örneklerde devlet yayın kuruluşu örnekleri görülmeye başlamıştır. İlk başarılı yayıncılardan Marconi'nin girişimini İngiltere'de başlatmasıyla Britanya yayıncılığın öncülerinden olmuştur (Manvell ve Camacho, 2018).

Devletler yayıncılık sektörünü kanun ve düzenleyici kuruluşlarla düzenlemenin ötesinde, kamu yayın kuruluşları vasıtasıyla, faaliyet de göstermektedir. Ülkeden ülkeye farklı yapılar da bulunan kamu yayın kuruluşları ticari kaygılardan uzak biçimde kamunun eğlence, bilgi alma ve eğitim ihtiyacını karşılama görevini üstlenmektedir. Kamu yayın kuruluşları kurumun idari ve mali yapısına bağlı olarak sınıflandırılmaktadır. Dört farklı sınıflandırmaya sahip kamu yayın kuruluşlarında en önemli ayraç hükümete olan mesafedir. ABD örneğinde, PBS⁴ vergilerden aldığı payın yanında topladığı bağışlarla faaliyet gösteren özel yönetim biçiminde bir kamu yayın kuruluşudur. İtalya örneğinde, RAI⁵ devletin ortak olduğu, karma işletme yapısında bir kamu yayın kuruluşudur. Benzerleri gibi BBC⁶ hükümetten bağımsız kamu yayın kurumu yapısındadır. Hükümete bağlı faaliyet gösteren kamu yayın kuruluşları ise (ör: Rusya, Polonya) devlet yönetimi olarak anılmaktadır (Manvell ve Camacho, 2018; UNC Staff, 2013).

Çalışma kapsamına bağımsız kamu yayın kuruluşları alınmıştır. Kamu yayın kuruluşlarının seçiminde öncelikle dil kısıdı gözetilmiştir. Bu kuruluşların finansmanının kamu tarafından karşılanması bir diğer kriter olarak işe koşulmuştur. Ayrıca harcama ve yönetim açısından özerk olmaları beklenmiştir. Son olarak, örneklerin karşılaştırılabilir olmaları için, uygulanması gereken finansal raporlama standartları UFRS olanlardan seçim yapılmıştır. Sonuç olarak Türkiye'den TRT, Birleşik Krallıktan BBC, Avustralya'dan ABC örneklem olarak alınmış ve kurumların 2016 yılı faaliyet raporları çalışma kapsamında incelenmiştir. Üç ülke de OECD'ye ve G20'ye üye konumundadır.

1922 yılında Marconi'nin şirketi ve diğer yayıncıların bir araya getirilmesiyle kurulan BBC bağımsız kamu yayıncılığına örnek gösterilmektedir. BBC'nin kamudan elde ettiği hasılatı teşkil eden lisans ücretini hükümet belirlemektedir. Öte yandan, BBC bütçesini nasıl harcayacağı konusunda serbesttir. Ayrıca, programların yapımı ve zamanlaması ve bunların yanında editörlük açısından özerktir (Manvell ve Camacho, 2018).

Avustralya Yayıncılık Kuruluşu (ABC⁷) 1932 yılında yasa⁸ ile kurulmuştur. Yasada reklam yayınlaması yasaklanmış olan kuruluşun gelirleri

4 Public Broadcasting Service – Kamu Yayıncılık Hizmeti

5 Radiotelevisione Italia – İtalya Radyo ve Televizyonu

6 British Broadcasting Corporation – Britanya Yayın Kuruluşu

7 Australian Broadcasting Corporation

8 Australian Broadcasting Commission Act 1932

dinleyicilerden alınan lisans ücretlerinden oluşmaktadır. Avustralya’da 2013 yılında yürürlüğe konan Kamu Yönetimi, Performansı ve Hesap Verebilirlik Yasasına tabidir ve bu yasa kamu kurumlarının halka açık bir işletme gibi raporlama yapma yükümlülüğü getirmektedir (Public Governance, Performance and Accountability Act, 2013).

TRT 1961 Anayasasına dayanarak kamu tüzelkişiliği olarak kurulan bir kurumdur. 1961 Anayasasında özerk olarak nitelenen kurumun tanımı 1971 Anayasası ile tarafsıza indirgenmiştir. Anayasa’da 2017 yılında yapılan Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemi değişikliği sonrası TRT Cumhurbaşkanlığı’na bağlanmıştır. 2018 yılında yürürlüğe giren Anayasa değişikliği ile yürütme yalnız Cumhurbaşkanlığından ibaret hale gelmiştir. Yürütmede yapılan bu değişiklik sonrası TRT’nin, bağımsız yapısını ortadan kaldıracak bir kararla, Cumhurbaşkanlığına dahil edilmesi izlemiştir. TRT kanunda bu değişiklik yapılan kadar 2014, 2015 ve 2016 mali yılları için faaliyet raporu yayınlamıştır. Bu çalışmanın yapıldığı süreçte yasa değişikliği nedeniyle raporlama yapılmadığı görülmüştür. Cumhurbaşkanlığı tarafından da bir raporlama yapılmadığı gibi TRT gibi büyük ve etki alanı yüksek KİT’lerin muhakkak faaliyet raporu yayınlaması gerekmektedir. Çalışmanın tamamlanmasının ardından, 2021 Haziran ayında bahsi geçen raporların TRT web sayfası üzerinden erişime açıldığı görülmüştür. İncelenen kriterler açısından yayınlanan raporların bir farklılık yaratmadığı gözlemlenerek çalışma kapsamı genişletilmemiştir.

8. Değerlendirme Sonuçları

Kamu yayın kuruluşlarının şeffaflık ve hesap verebilirlik kapsamında açıklık düzeyleri aranan kriterlere göre ölçüldüğünde Tablo 2’de aktarılan puanlara ulaşılmıştır. Puanlar şu şekilde bir bilgi aktarmaktadır: 5- İstenilen bilgi tam raporlanmış; 4- İstenilen bilgi kısmen eksiklerle raporlanmış; 3- İstenilen bilgi eksiklerle raporlanmış; 2- İstenilen bilgi kısmen raporlanmış; 1- İstenilen bilgi neredeyse hiç raporlanmamış; 0- İstenilen bilgiye yer verilmemiş.

Tabloda 2’de sonuçlar en yüksek puanları gösterecek biçimde renklendirilmiştir. Toplamda en yüksek puanı BBC almıştır. ABC ve BBC sekiz kriterde aynı puanları elde etmişlerdir. BBC, iki kriterde (özkaynak değişim tablosu ile nakit akış tablosu) ABC’nin gerisinde kalmıştır. ABC ise altı kriterde BBC’den düşük puan almıştır. TRT faaliyet raporu bütün kriterlerde diğer kurumlardan düşük puan almıştır.

Ele alınan örnekler kamu kurumu oldukları için talep hakkı olan sahipleri bulunmuyorsa da UFRS uyarınca gereken özkaynak hesap gruplarının nasıl

oluştugu ve ne amaçla kullanıldığına dair açıklamaların eksikliği görülmektedir. On altıncı kriterde yer alan “Ortakların talep haklarını etkileyebilecek diğer açıklamalar yapılmıştır.” ölçütü ise incelenen kurumlarda ortakların olmaması nedeniyle değerlendirilmemiştir.

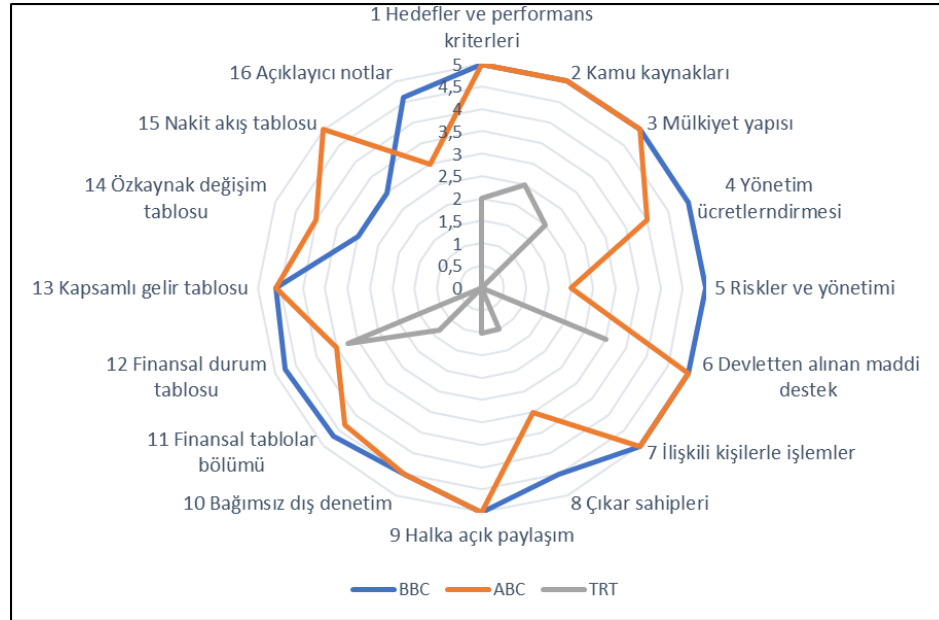
Tablo 2: ABC, BBC ve TRT şeffaflık ve hesap verebilirlik değerlendirme sonuçları

	BBC	ABC	TRT
1. Teşebbüsün hedefleri, performans göstergeleri KİT tarafından detaylandırılarak açıklanmıştır.	5,0	5,0	2,0
2. Kamusal hedeflerin maliyetleri ve kaynakları ile bu kapsamda yapılanlar açıklanmıştır.	5,0	5,0	2,5
3. Teşebbüsün mülkiyet yapısı açıklanmıştır.	5,0	5,0	2,0
4. Yönetim kurulu üyelerinin ve kilit yöneticilerin ücretleri açıklanmıştır.	5,0	4,0	0,0
5. Öngörülebilir riskler ve alınan risk yönetim önlemleri açıklanmıştır.	5,0	2,0	0,0
6. Garantiler, taahhütler ve borçlar dahil devletten alınan mali yardım açıklanmıştır.	5,0	5,0	3,0
7. Devlele ve ilişkili kişilerle gerçekleştirilen maddi öneme sahip işlemler açıklanmıştır.	5,0	5,0	0,0
8. Çalışanlar ve diğer çıkar sahipleriyle ilgili açıklamalar yapılmıştır.	4,5	3,0	1,0
9. Finansal raporlar tercihen web tabanlı iletişimin kullanılarak halkın erişimine açılmıştır.	5,0	5,0	1,0
10. Senelik finansal raporlar bağımsız bir denetime tabi tutulmuştur.	4,5	4,5	0,0
11. Finansal tabloların tanımlanması ve yayınlanması UFRS’ye uygun olarak yapılmıştır.	4,7	4,3	1,3
12. Finansal durum tablosu UFRS’ye uygun olarak yayınlanmıştır.	4,8	3,5	3,3
13. Kapsamlı gelir tablosu UFRS’ye uygun olarak yayınlanmıştır.	4,6	4,6	0,0
14. Özkaynak değişim tablosu UFRS’ye uygun olarak yayınlanmıştır.	3,0	4,0	0,0

15. Nakit akış tablosu UFRS'ye uygun olarak yayınlanmıştır.	3,0	5,0	0,0
16. Dipnotlar, muhasebe politikaları, açıklayıcı bilgiler ve bir önceki döneme ait karşılaştırmalı bilgiler UFRS'ye uygun olarak yayınlanmıştır.	4,6	3,0	0,0
Toplam	73,6	67,9	16,1
Ortalama	4,6	4,3	1,0

BBC kamu yayıncılığında sahip olduğu öncülüğü yayınladığı faaliyet raporuna da yansıtmıştır. Raporlarında sağladığı yüksek miktardaki içerik daha fazla bilgi aktarımını sağlamaktadır. BBC'nin özkaynaklar grubunda eksikliği hissedilen raporlaması finansal durum tablosunda da tam puan alamamasına neden olmuştur. Özkaynaklar grubunda yalnız hesap grupları verilerek tamamen açıklamasız bırakılmıştır.

Şekil 2: Finansal Bilgi ve Raporların Değerlendirme Sonuçları



ABC'nin finansal durum tablosu BBC'nin kayda değer biçimde gerisinde iken kapsamlı gelir tablosu BBC'yle eş puan almıştır. Özellikle tam puan alan nakit akış tablosu, kurumun nakit performansını göstermesi açısından gerek duyulan tüm niteliklere sahiptir. ABC'nin yayınladığı özkaynak değişim tablosu BBC'den daha nitelikli bir açıklığa sahiptir. Tâbi olduğu mevzuat uyarınca, halka açık bir işletme gibi raporlama yapması gereken ABC'nin bu yönde önemli bir mesafe kat ettiği görülmektedir. ABC'nin daha az içerik sunması ve finansal tabloların eklerini kısa tutmasının eksikliği ise diğer birçok kriterde görülmektedir. Özellikle, risk raporlaması ve risk yönetimi konusunda ciddi açıkları bulunduğu söylenebilir. Risk, muhasebede karşılıklar olarak karşımıza çıktığı için ölçümü ve yönetimi önem arz etmektedir. Eksikliği hissedilen bir diğer konu ise çıkar sahiplerine olan duyarlılığın raporlanmamasıdır. Örtülü kalan diğer konularla birlikte çıkar sahipleriyle ilgili açıklamalar da eksik kalmış görülmektedir.

TRT yayınladığı raporla genel kamuyu bilgilendirmekten ziyade yapılan faaliyetlerin tanıtımını yapmakta olduğunu düşündürmektedir. TRT Kanunu, bütçe kalemleri ve yapılan harcamalar, çalışanların eğitimleri, ile bilanço gibi istenen birkaç tane kriteri karşılamaya yaklaşan bilgi paylaşılmıştır. Her ne kadar dipnotlar verilmemiş olsa da yayınladığı bilançoyla yüksek puan almıştır.

Sonuç

Verilen kamu hizmetinin ne ölçüde faydalı ve ekonomik gerçekleştirildiğinin tespit edilebilmesi için faaliyet sonuçlarının yayınlaması gerekmektedir. Kamu yayın kuruluşları faaliyetlerini kamudan alınan ücretlerle yürüttüğü için kamuya bu raporlamayı borçludur. Raporlamada OECD tarafından kabul edilen KİT'ler için Kurumsal Yönetim Kılavuzu (Kılavuz) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) yol göstericidir.

Çalışma kapsamına kamu yayıncılığında öncü kabul edilen Britanya (BBC), kamuda şeffaflığı halka açık şirketler düzeyinde elde etmeye çalışan Avustralya (ABC) ve Türkiye (TRT) örnekleri alınmıştır. Bu kurumların finansal raporlarında elde ettiği şeffaflık ve hesap verebilirlik düzeyleri irdelenmiştir. Çalışma genel itibarıyla bir durum çalışması olarak nitelenebilir. Kılavuz ve UFRS göz önüne alarak hazırlanan KİT'ler için Açıklık Ölçeğiyle üç kurumun 2016 faaliyet raporları içerik analizi ile değerlendirilmiştir. Sonuç olarak BBC'nin en iyi şeffaflık ve hesap verebilirlik puanı aldığı görülmektedir. ABC ise finansal raporlarını halka açık işletmelerin düzeyine yükseltmesi ve UFRS'ye tam uyum gösteren nakit akış tablosu ile ön plana çıkmaktadır.

Kamu kuruluşlarının faaliyetlerini ve finansal sonuçlarını ve bunun da ötesinde sürdürülebilirliklerini raporlaması beklenmektedir. Kamu yayın kuruluşlarının hem finansal büyüklükleri hem de çıktıklarıyla tüm kamu üzerinde etkiye sahip olmaları nedeniyle, kamuya uluslararası standartlarda raporlama yapmaları beklenmektedir.

İnceleme döneminin başında bir bağımsız kamu yayın kurumu olan TRT 2017 yılında gerçekleşen Anayasa değişikliği sonrası yapılan düzenlemelerle bu vasfını önemli ölçüde kaybetmiştir. 2018 yılında başlayan Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemi değişikliği ile devlet yönetimine dahil olan kurum raporlama yapmayı bırakmıştır. Mülki amir olarak Cumhurbaşkanlığı tarafından bir raporlama yapılmadığı da görülmektedir. Öte yandan, TRT'nin Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kapsamında yer almaması ve "büyük ve etkili" bir kurum olması nedeniyle faaliyet raporu yayınlaması gerekmektedir. Çalışmanın tamamlandığı 2021 yılında faaliyet raporlarını yeniden web sitesinde yayınlamaya başlayan TRT'nin raporlarında kayda değer bir iyileşmeye rastlanamamıştır.

Kurum yapısı gereği UFRS'ye tabi olan TRT'nin, 2016 faaliyet raporu değerlendirilmesi sonucu yetersiz bir raporlama sistemiyle karşılaşılmıştır. 2017 yılında yapılan Anayasa değişikliği ve ardından yayınlanan 703 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin bu kesif yapıyı derinleştirdiği görülmektedir. Bu, G20 ve OECD üyesi bir ülke olarak, daha şeffaf ve hesap verebilir bir devlet yapısına sahip olması beklenen Türkiye için aksi yönde bir gelişme olarak değerlendirilebilir. Yüksek düzeyde ekonomik ve sosyal etkiye sahip TRT'nin uluslararası standartlarda raporlama yapması doğru yönde atılmış bir adım olacaktır.

Bu araştırma sonucunda TRT için şeffaflık ve hesap verebilirliğin sağlanması açısından faaliyet raporlarında uluslararası kabul görmüş standartları ve diğer ülkelerdeki akranlarının uygulamalarını benimsemesi gerektiği, Sayıştay denetiminden ayrı olarak bağımsız denetimden de geçmesi ve raporlarını internet ortamında kamuoyuyla paylaşmasının uygun olacağı çıkarımı yapılmıştır. Faaliyet sonuçlarının ve finansal durumun karşılaştırılabilir olması açısından UFRS ile tam uyumlu bir raporlama yapması uygun olacaktır.

Finansal ve finansal olmayan sonuçları aktarması beklenen faaliyet raporlarında yeterli şeffaflık ve hesap verebilirliğe ulaşabilmesi için aşağıda listelenen unsurlar göz önüne alınmalıdır:

- Teşebbüsün hedefleri ve performans göstergeleri açıklanmalıdır.
- Kamusal politik hedefler, bunların maliyetleri ve kaynakları, ile bu kapsamda yapılanlar açıklanmalıdır.

- Teşebbüsün yönetim, mülkiyet ve oylama yapısı açıklanmalıdır.
- Yönetim kurulu üyelerinin ve kilit yöneticilerin ücretleri açıklanmalıdır.
- Öngörülebilir riskler, bunların kaynağı, bunlara karşı benimsenen tutum, ile alınan risk yönetim önlemleri açıklanmalıdır.
- Garantiler, taahhütler ve borçlar dahil devletten alınan mali yardımın tamamı açıklanmalıdır.
- Devletle ve ilişkili kişilerle gerçekleştirilen maddi öneme sahip işlemler açıklanmalıdır.
- Çalışanlar ve diğer çıkar sahipleriyle ilgili açıklamalar yapılmalıdır.
- Raporlar tercihen web tabanlı iletişim kullanılarak halkın erişimine açılmalıdır.
- Senelik finansal raporlar bağımsız denetime tabi tutulmalıdır.
- Finansal ve finansal olmayan bilgiler uluslararası kabul görmüş standartlara uygun olarak raporlanmalıdır.

Kaynakça

- ABC (2017), "ABC Annual Report 2016-2017 Investing in Audiences Vol II", http://about.abc.net.au/wp-content/uploads/2017/10/ABC7171_AR_2017_Vol2_tagged_v5.pdf (25.08.2020).
- Aksu, Mine Hatice ve Arman Köseadağ (2006), "İstanbul Menkul Kıymetler Borsası Şirketlerinin Şeffaflık Ve Kamuyu Bilgilendirme Bakımından Derecelendirilmesi", *1st International and 7th National Conference of Accountancy in Turkey: Corporate Governance and Auditing, Antalya, Türkiye, Nisan 20-24 2005* (Antalya).
- Altınay, Ayşenur Tarakçıoğlu (2016), "Entegre Raporlama Ve Sürdürülebilirlik Muhasebesi", *Journal Of Süleyman Demirel University Institute Of Social Sciences*, 25 (3): 47-64.
- Basri, Hasan (2014), "Using Qualitative Research In Accounting and Management Studies: Not A New Agenda", *Journal of US-China Public Administration*, 11 (10): 831-838.
- BBC (2017), "BBC Annual Report and Accounts 2016/17", <http://downloads.bbc.co.uk/aboutthebbc/insidethebbc/reports/pdf/bbc-annualreport-201617.pdf> (25.07.2020).
- Bruton, Garry D., Mike W. Peng, David Ahlstrom, Ciprian Stan ve Kehan Xu (2015), "State-owned Enterprises Around the World as Hybrid Organizations", *Academy of Management Perspectives*, 29 (1): 92-114.
- Deloitte Latvia (2015), "Non-financial Reporting", https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/lv/Documents/strategy/Non-financial_reporting_2015.pdf (19.05.2020).

- Demir, Uğur (2021), *Kamu Yayıncılığında Şeffaflık Ve Hesap Verebilirliğin Sağlanmasında Finansal Raporlar İle Uygulanan Muhasebe Politikalarının Çeşitli Ülke Ve Türkiye Uygulamalarının Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Başkent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- European Commission (2014), "Directive 2014/95 Disclosure of Non-Financial and Diversity Information", <http://data.europa.eu/eli/dir/2014/95/oj/eng> (19.05.2020).
- Finansal Raporlamaya ilişkin Kavramsal Çerçeve (2011), <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/01/20110127-9-1.doc> (18.03.2017).
- Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğ 209 (2011), <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/01/20110127-9.htm> (18.03.2017).
- Glesne, Corrine (2015), *Nitel Araştırmaya Giriş* (Ankara: Anı Yayıncılık) (Çev. Ali Ersoy ve Pelin Yalçinoğlu).
- Gorman, Gary Eugene, Peter Robert Clayton, Sydney J. Shep ve Adela Clayton (1997), *Qualitative Research for the Information Professional: A Practical Handbook* (London: Facet Publishing).
- Grossi, Giuseppe, Ulf Papenfuß ve Marie-Soleil Tremblay (2015), "Corporate Governance and Accountability of State-Owned Enterprises: Relevance for Science and Society and Interdisciplinary Research Perspectives", *International Journal of Public Sector Management*, 28 (4/5): 274-285.
- Hermanto, Yustinus Budi, Lusy Lusy ve Maria Widyastuti (2021), "How Financial Performance and State-Owned Enterprise (SOE) Values Are Affected by Good Corporate Governance and Intellectual Capital Perspectives", *Economies*, (9): 134-146.
- Hoepfl, Marie C. (1997), "Choosing Qualitative Research: A Primer for Technology Education Researchers", *Journal of Technology Education*, 9 (1): 47-63.
- Manvell, Roger ve Jorge A Camacho (2018), "Broadcasting", *Encyclopaedia Britannica*, <https://www.britannica.com/technology/broadcasting> (13.11.2020).
- Meeks, Geoff ve G. M. Peter Swann (2009), "Accounting Standards and The Economics Of Standards", *Accounting and Business Research*, 39 (3): 191-210.
- Muela-Meza, Zapopan Martín, (2003), "An Introduction to the Applicability of Qualitative Research Methodologies to the Field of Library and Information Sciences", *Bibliodocencia: Revista de Profesores de Bibliotecología*, 2 (12): 4-12.
- OECD (2010), "Accountability and Transparency: A Guide for State Ownership", https://www.oecd-ilibrary.org/governance/accountability-and-transparency-a-guide-for-state-ownership_9789264056640-en (04.01.2020).
- OECD (2015a), "OECD Guidelines on Corporate Governance of State-Owned Enterprises", 2015 Edition, https://www.oecd-ilibrary.org/governance/oecd-guidelines-on-corporate-governance-of-state-owned-enterprises-2015_9789264244160-en (05.01.2020).
- OECD (2015b), "G20/OECD Principles of Corporate Governance 2015", https://www.oecd-ilibrary.org/governance/g20-oecd-principles-of-corporate-governance-2015_9789264236882-en (24.05.2020).
- OECD (2016), "G20/OECD Principles of Corporate Governance: (Turkish Version)", https://www.oecd-ilibrary.org/governance/g20-oecd-principles-of-corporate-governance_9789264257443-tr (02.01.2020).
- OECD (2020), "The COVID-19 crisis and state ownership in the economy issues and policy considerations", https://read.oecd-ilibrary.org/view/?ref=134_134629-poiy72eujv&title=The-COVID-19-crisis-and-state-ownership-in-the-economy-issues-and-policy-

considerations&_ga=2.199866926.1075276701.1631621337-113388286.1631621335 (14.09.2021).

- Oxford University Press (2020), "Case-study", <https://www.encyclopedia.com/social-sciences/dictionaries-thesauruses-pictures-and-press-releases/case-study> (13.11.2020).
- Park, Chung-a (2021), "Enhancing the Transparency and Accountability of State-Owned Enterprises", Taghizadeh-Hesary, Farhad, Naoyuki Yoshino, Chul Ju Kim ve Kunmin Kim (Ed.), *Reforming State-Owned Enterprises in Asia* (Singapore: Springer) 21-39.
- Przemyslaw, Kovalski, Büge Max, Sztajerowska Monika ve Matias Egeland (2013), "State-Owned Enterprises: Trade Effects and Policy Implications", *OECD Trade Policy Papers*, (147) (Paris: OECD Publishing).
- Public Governance, Performance and Accountability Act 123 (2013), <https://www.legislation.gov.au/Details/C2013A00123/Html/Text> (18.08.2020).
- Sadka, Gil (2004), "Financial Reporting, Growth and Productivity: Theory and International Evidence", *SSRN Electronic Journal*, <https://ssrn.com/abstract=652301> (18.08.2020).
- Sarıaslan, Halil (1984), "Sistem Analizinin Temelleri", *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 39 (1): 51-63.
- Steenkamp, Natasja ve Deryl Northcott (2008), "Content Analysis in Accounting Research: The Practical Challenges", *Australian Accounting Review*, 17 (43): 12-25.
- The IIRC (2020), "Integrated Reporting", <https://www.integratedreporting.org/10-years/> (20.05.2020).
- TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu (2014), https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2014Seti/TMS1_new.pdf (15.07.2020).
- TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu (2018), <http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2019Seti/TMS/TMS%201.pdf> (18.07.2020).
- TMS 7 Nakit Akış Tabloları (2014), <https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2014Seti/TMS7.pdf> (18.07.2020).
- TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları (2014), https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS/TMS_2020/TMS%2024.pdf (23.04.2020).
- Topçu, Mustafa Kemal ve Göksel Korkmaz (2015), "Entegre raporlama: Kavramsal bir inceleme", *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 30(1): 1-22.
- TRT (2016), "TRT 2016 Faaliyet Raporu", <https://trtkurumsal.trt.net.tr/Uploads/application/pdf/2015-02-17-13.42.00/fc2378f865884f03b7e76c82fbae6064.pdf> (13.03.2022).
- UNC Staff (2013), "The History of Public Broadcasting", <https://onlinempa.unc.edu/history-of-public-broadcasting/> (13.11.2020).