

**BAŞKENT ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI  
MUHASEBE VE FİNANSMAN DOKTORA PROGRAMI**

**KAMU YAYINCILIĞINDA ŞEFFAFLIK VE HESAP VEREBİLİRLİĞİN  
SAĞLANMASINDA YAYINLANAN FİNANSAL RAPORLAR İLE  
UYGULANAN MUHASEBE POLİTİKALARININ ÇEŞİTLİ ÜLKE VE  
TÜRKİYE UYGULAMALARININ KARŞILAŞTIRMALI OLARAK  
İNCELENMESİ**

**HAZIRLAYAN**

**UĞUR DEMİR**

**DOKTORA TEZİ**

**TEZ DANIŞMANI**

**PROF. DR. NALAN AKDOĞAN**

**ANKARA -- 2021**

**BAŞKENT ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**DOKTORA TEZ ÇALIŞMASI ORJİNALLİK RAPORU**

Tarih: 20 / 06 / 2021

Öğrencinin Adı, Soyadı: Uğur Demir

Öğrencinin Numarası: 21210172

Anabilim Dalı: İşletme Anabilim Dalı

Programı: Muhasebe Finansman Doktora Programı

Danışmanın Unvanı/Adı, Soyadı: Prof. Dr. Nalan Akdoğan

Tez Başlığı: Kamu Yayıncılığında Şeffaflık ve Hesap Verebilirliğin Sağlanmasında Yayımlanan Finansal Raporlar ile Uygulanan Muhasebe Politikalarının Çeşitli Ülke ve Türkiye Uygulamalarının Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi

Yukarıda başlığı belirtilen Doktora tez çalışmamın; Giriş, Ana Bölümler ve Sonuç Bölümünden oluşan, toplam 181 sayfalık kısmına ilişkin, 17/06/2021 tarihinde tez danışmanım tarafından Turnitin adlı intihal tespit programından aşağıda belirtilen filtrelemeler uygulanarak alınmış olan orijinallik raporuna göre, tezimin benzerlik oranı %5'tir. Uygulanan filtrelemeler:

1. Kaynakça hariç
2. Alıntılar hariç
3. Beş (5) kelimedenden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç

“Başkent Üniversitesi Enstitüleri Tez Çalışması Orijinallik Raporu Alınması ve Kullanılması Usul ve Esaslarını” inceledim ve bu uygulama esaslarında belirtilen azami benzerlik oranlarına tez çalışmamın herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Öğrenci İmzası: .....

**ONAY**

Tarih: 20 / 06 / 2021

Öğrenci Danışmanı Unvan, Ad, Soyad, İmza:

Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN

.....

*Aileme*

## **TEŞEKKÜR**

Uzun soluklu bir çalıőmayı gerektiren doktora tezimin tamamlanması için katkılarını ve uzmanlığını sabırla aktaran kıymetli tez danışmanın Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN hocama teşekkür ederim.

Desteklerini esirgemeyen Sayıştay Uzman Denetçisi Mehmet GÜLBURUN, hep yanımda olan dayım Emekli Sayıştay Uzman Denetçisi Alhas ÖĞRETMEN, alıőma arkadaşlarım Dr. Muhammed Mutlu YAPICI ve Dr. Erhan POLAT'a teşekkür ederim.

# ÖZET

Uğur DEMİR

**Kamu Yayıncılığında Şeffaflık ve Hesap Verebilirliğin Sağlanmasında Finansal Raporlar ile Uygulanan Muhasebe Politikalarının Çeşitli Ülke ve Türkiye Uygulamalarının Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi**

**Başkent Üniversitesi – Sosyal Bilimler Enstitüsü**

**Muhasebe ve Finansman Doktora Programı**

**2021**

Kamu yayıncılığı kuruluşları ülkelerin önemli eğitim, eğlence ve bilgi alma kaynaklarıdır. Hem toplumsal hem de ekonomik açıdan önemli bir yere sahip kamu yayın kuruluşlarının muhasebe uygulamalarını ele alan çalışmaların eksikliği fark edilmektedir. Kamu yayın kuruluşlarının şeffaflık, hesap verebilirlik düzeyleri ve muhasebe politikalarını inceleyen bir çalışma yapmak amaçlanmıştır. Bu çalışmada kamu kuruluşlarının nasıl bir raporlama yapmaları gerektiğini belirlemek amacıyla şeffaflık ve hesap verebilirlik normları içerik analizi yöntemi ile incelenerek Likert tipi KİT'ler için Açıklık Ölçeği oluşturulmuştur. Ölçekte OECD Kamu İktisadi Teşebbüsleri Kurumsal Yönetim Kılavuzu ile Uluslararası Finansal Raporlama Standartları temel alınmıştır. Araştırma örüntüsü olarak durum çalışması seçilmiştir. BBC, ABC ve TRT'nin şeffaflık ve hesap verebilirlik düzeyleri faaliyet raporlarının KİT'ler için Açıklık Ölçeğinden aldıkları puanlar ile değerlendirilmiştir. Çalışmada veri olarak kuruluşların 2015 ila 2019 yılları arasında yayınladıkları faaliyet raporları kullanılmıştır. Kamu yayıncılığı temsilcisi olarak seçilen üç kurumun muhasebe politikaları içerik analizi ile karşılaştırmalı olarak irdelenmiştir. KİT'ler için Açıklık Ölçeğiyle yapılan değerlendirme sonucunda şeffaflık ve hesap verebilirlik açısından BBC genel olarak en başarılı örnek olmuştur. Öte yandan ABC Avustralya'da uygulamaya konulan kurumsal yönetim anlayışı sonucu kimi ölçütlerde en başarılı örnek olmuştur. TRT'nin ise şeffaflık ve hesap verebilirlik kapsamında gelişim göstermesi gereken birçok nokta tespit edilmiştir. Muhasebe politikaları incelemesi sektördeki uygulamaların benzerlikleri ve farklılıklarıyla daha fazla araştırmayı hak ettiğini göstermektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Hesap Verebilirlik, Şeffaflık, Kamu Yayıncılığı

# **ABSTRACT**

**Uğur DEMİR**

**Comparative Analysis of Various Countries and Turkey Practices of Financial  
Reports and Accounting Policies Applied in Public Broadcasting in Ensuring  
Transparency and Accountability**

**Başkent University - Institute of Social Sciences  
Accounting and Finance Doctorate Programme**

**2021**

Public broadcasting organizations are important sources of education, entertainment, and information of countries. The lack of studies dealing with the accounting practices of public broadcasting organizations, which have an important place both socially and economically, is noticed. It is aimed to conduct a study examining the transparency, accountability levels and accounting policies of public broadcasting organizations. In this study, to determine how public institutions should report, transparency and accountability norms were examined by content analysis method and a Likert-type Openness Scale for SOEs was created. The scale is based on the OECD Corporate Governance Guide for State Owned Enterprises and International Financial Reporting Standards. The case study was chosen as the research pattern. The transparency and accountability levels of the BBC, ABC and TRT were evaluated by the scores of their annual reports from the Openness Scale for SOEs. In the study, the annual reports published by the organizations between 2015 and 2019 were used as data. The accounting policies of the three institutions selected as public broadcasting representatives were analysed comparatively with content analysis. As a result of the evaluation made with the Openness Scale for SOEs, the BBC has been the most successful example in terms of transparency and accountability. On the other hand, as a result of the corporate governance approach implemented in Australia, ABC has been the most successful example in some criteria. On the other hand, within the scope of transparency and accountability many points that TRT needs to improve have been identified. Review of accounting policies shows that industry practices deserve further investigation, with their similarities and differences.

**Keywords:** Accountability, Transparency, Public Broadcasting

# İÇİNDEKİLER

TEŞEKKÜR .....	i
ÖZET .....	ii
ABSTRACT .....	iii
İÇİNDEKİLER .....	iv
TABLolar LİSTESİ.....	vii
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	viii
GİRİŞ .....	1
<b>BİRİNCİ BÖLÜM YAYINCILIK SEKTÖRÜ VE KAMU YAYINCILIĞINA İLİŞKİN GENEL BİLGİLER.....</b>	<b>4</b>
1.1. SEKTÖRÜN TARİHİ GELİŞİMİ .....	5
1.1.1. Televizyon öncesi yayıncılık.....	5
1.1.2. Televizyon sonrası yayıncılık.....	9
1.1.3. Diğer yayıncılık mecraları.....	10
1.1.4. Türkiye’de radyo dönemi yayıncılık .....	11
1.1.5. Türkiye’de televizyon sonrası yayıncılık .....	15
1.2. YASAL DÜZENLEMELER.....	17
1.2.1. Uluslararası anlaşmalar .....	18
1.3. ÜLKELERDEKİ KAMU YAYINCILIĞI SİSTEMLERİ .....	19
1.3.1. Devlet faaliyeti .....	20
1.3.2. Kamu kuruluşu veya kamu kurumu .....	20
1.3.3. Karma işletmeler .....	23
1.3.4. Özel yönetim .....	24
1.4. İÇERİKLER VE İLETİM .....	24
1.4.1. Eğitsel yayıncılık.....	28
1.4.2. Eğlence.....	30
1.4.3. Sözlü programlar .....	31
1.5. SEKTÖRÜN GELİR KAYNAKLARI, YÖNETİM, OPERASYON VE MALİYETLER.....	32
1.5.1. Radyo .....	34
1.5.2. Televizyon.....	35
1.5.3. İnternet .....	36
<b>İKİNCİ BÖLÜM KURUMSAL YÖNETİM İLKELERİNİN KAMUDA KULLANIMI – KİT’LERDE KAMUYU AYDINLATMA VE ŞEFFAFLIK .....</b>	<b>37</b>
2.1. KURUMSAL YÖNETİM İLKELERİ .....	39
2.2. KAMUYU AYDINLATMA VE ŞEFFAFLIK .....	41

2.3. KİT'LER İÇİN KURUMSAL YÖNETİM .....	46
2.3.1. Kılavuz ilkeleri .....	49
2.4. KİT'LERDE ŞEFFAFLIK VE HESAP VEREBİLİRLİK .....	53
2.4.1. İlke I -- Devlet Mülkiyetinin Gerekçesi .....	53
2.4.2. İlke II --Devletin Sahip Olarak Rolü .....	54
2.4.3. İlke III -- Pazar Yerinde KİT'ler .....	57
2.4.4. İlke IV -- Pay Sahiplerine ve Diğer Yatırımcılara Hakkaniyete Uygun Davranış .....	59
2.4.5. İlke V -- Çıkar Sahibi İlişkileri ve Sorumlu İşletme .....	60
2.4.6. İlke VI -- Açıklama ve Şeffaflık.....	62
2.4.7. İlke VII -- Kamu İktisadi Teşebbüsleri Kurullarının Sorumlulukları.....	66
2.5. HESAP VEREBİLİRLİK VE ŞEFFAFLIK: DEVLET MÜLKİYETİ İÇİN BİR REHBER .....	67
2.6. FİNANSAL BİLGİNİN RAPORLANMASI.....	69
2.6.1. Devlet Muhasebesi Standartları ve kapsamı.....	69
2.6.2. Finansal raporlamaya ilişkin kavramsal çerçeve .....	70
2.6.3. Finansal tabloların sunuluşu .....	73
2.7. FİNANSAL OLMAYAN BİLGİNİN RAPORLANMASI VE ENTEGRE RAPORLAMA .....	75
<b>ÜÇÜNCÜ BÖLÜM KAMU YAYINCILIĞINDA ŞEFFAFLIK VE HESAP VEREBİLİRLİK UYGULAMASININ ARAŞTIRILMASI- FİNANSAL RAPORLAR VE MEVZUAT .....</b>	
<b>77</b>	
3.1. ARAŞTIRMANIN AMACI, YÖNTEMİ, KAPSAMI .....	77
3.1.1. Araştırmanın amacı .....	77
3.1.2. Araştırma yöntemi ve araştırmanın kısıtları .....	77
3.1.3. Araştırmada kullanılan nitel ve nicel yöntemler.....	78
3.1.4. Araştırma kapsamına alınan yurt içi ve yurt dışı kamu yayıncılığı yapan işletmeler .....	84
3.2. LİTERATÜR ARAŞTIRMASI.....	84
3.3. BBC.....	87
3.3.1. Kraliyet Beratı ve Çerçeve Sözleşme .....	87
3.3.2. Senelik rapor ve hesaplar .....	91
3.4. ABC.....	107
3.4.1. Kamu Yönetimi, Performansı ve Hesap Verebilirlik Yasası 2013 .....	109
3.4.2. Senelik rapor .....	109
3.5. TRT .....	122
3.5.1. Türkiye Radyo ve Televizyon Kanunu.....	123
3.5.2. Faaliyet Raporu .....	125
<b>DÖRDÜNCÜ BÖLÜM FİNANSAL RAPORLARIN VE MUHASEBE POLİTİKALARININ KARŞILAŞTIRMALI OLARAK İNCELENMESİ.....</b>	
<b>134</b>	
4.1. FİNANSAL RAPORLARIN DEĞERLENDİRME SONUÇLARI .....	134
4.2. FAALİYETLER, MUHASEBE POLİTİKALARI VE UYGULAMALARI .....	137
4.3. HASILAT.....	138



4.3.1. BBC hasılatları .....	139
4.3.2. ABC hasılatları .....	141
4.3.3. TRT hasılatları .....	144
4.4. KARŞILIKLAR VE AKTÜERYAL VARSAYIMLAR.....	145
4.4.1. BBC karşılıkları .....	145
4.4.2. ABC karşılıkları .....	147
4.4.3. TRT karşılıkları .....	148
4.4.4. Aktüeryal varsayımlar .....	148
4.5. STOKLAR.....	152
4.5.1. BBC stokları.....	154
4.5.2. ABC stokları.....	155
4.5.3. TRT stokları .....	156
4.6. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR .....	159
4.6.1. BBC maddi olmayan duran varlıklar.....	162
4.6.2. ABC Maddi Olmayan Duran Varlıklar .....	165
4.6.3. TRT Maddi Olmayan Duran Varlıkları.....	166
4.7. MADDİ DURAN VARLIKLAR .....	169
4.7.1. BBC maddi duran varlıklar .....	170
4.7.2. ABC Maddi duran varlıkları.....	172
4.7.3. TRT maddi duran varlıkları.....	174
<b>BEŞİNCİ BÖLÜM SONUÇ .....</b>	<b>179</b>
<b>KAYNAKÇA .....</b>	<b>182</b>

## **EKLER**

EK 1: STANDARTLARA UYGUN FİNANSAL BİLGİ SUNUMU ÖLÇÜTLER TABLOSU VE  
DETAYLARI

EK 2: BBC FİNANSAL RAPORLARI 2015-2016, 2016-2017

EK 3: ABC FİNANSAL RAPORLARI 2015-2016, 2016-2017

EK 4: TRT BİLANÇO VE GELİR TABLOSU 2015, 2016

## TABLolar LİSTESİ

Tablo 3.1 - KİT'ler için Açıklık Ölçeği.....	83
Tablo 4.1 - Faaliyet Raporlarının Değerlendirme Sonuçları .....	135
Tablo 4.2 - Faaliyet bölümlerine göre BBC hasılat yapısı .....	140
Tablo 4.3 - BBC hasılat kalemleri, milyon GBP.....	142
Tablo 4.4 - ABC hasılat kalemleri, milyon AUD.....	142
Tablo 4.5 - TRT hasılat kalemleri, Milyon TL.....	144
Tablo 4.6 - BBC karşılıklar ve koşullu yükümlülükler, 2016-2017, milyon GBP.....	146
Tablo 4.7 - ABC karşılıkları, 2016-2017, milyon AUD.....	147
Tablo 4.8 - BBC demografik varsayımlar .....	150
Tablo 4.9 - BBC finansal varsayımlar .....	151
Tablo 4.10 - BBC emeklilik planları varlık ve yükümlülükleri, milyon GBP .....	151
Tablo 4.11 - BBC stokları, milyon GBP .....	154
Tablo 4.12 - ABC Stokları, milyon AUD.....	156
Tablo 4.13 - TRT Stok kalemleri, 2016 .....	157
Tablo 4.14 - TRT İlk Madde ve Malzeme Kullanım Yerleri, 2016 TL .....	157
Tablo 4.15 - TRT Satın Alınan Programlar ve Hizmet Üretim Maliyetlerinde Program Giderleri .....	158
Tablo 4.16 - Hizmet Üretim Maliyetleri Tali Hesapları.....	158
Tablo 4.17 - BBC Maddi Olmayan Duran Varlıklar Amortisman Politikaları .....	163
Tablo 4.18 - BBC Maddi Olmayan Duran Varlıkları, milyon GBP.....	164
Tablo 4.19 - ABC Maddi Olmayan Duran Varlıkları, milyon AUD.....	165
Tablo 4.20 - TRT Maddi Olmayan Duran Varlıkları, milyon TL .....	166
Tablo 4.21 - Maddi Olmayan Duran Varlıklar Politikaları .....	168
Tablo 4.22 - BBC Maddi Duran Varlıklar Muhasebe Politikaları .....	171
Tablo 4.23 - BBC Maddi Duran Varlıklar, milyon GBP .....	172
Tablo 4.24 - ABC Maddi Duran Varlıklar Muhasebe Politikaları .....	173
Tablo 4.25 - ABC Maddi Duran Varlıkları, milyon AUD .....	174
Tablo 4.26 - TRT Maddi Duran Varlıkları, milyon TL.....	175
Tablo 4.27 - Maddi Duran Varlıklar.....	177

## ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1.1 - Türkiye'de yayıncılık dönemleri .....	15
Şekil 1.2 - Kamu yayıncılığı sistemleri .....	20
Şekil 1.3 - Yayıncılıkta kullanılan iletim kanalı teknolojileri .....	26
Şekil 3.1 - BBC düzenleyici unsurları .....	91
Şekil 3.2 - ABC Düzenleyici Unsurları .....	108
Şekil 4.1 - Finansal Bilgi ve Raporların Değerlendirme Sonuçları .....	136

# GİRİŞ

Kamu İktisadi Teşebbüslerinin (KİT) ekonomide belirgin ağırlığının bulunduğu ve bu ağırlığın artmakta olduğu belirtilmektedir (Grossi vd., 2015; Kovalski, Przemyslaw vd., 2013; Papenfuß, 2014). Gelişmeler takip edildiğinde, geleceğin sermaye yoğun ekonomik mimarisinde kamu kuruluşlarının önem ve etkilerinin daha da artacağını tahmini yapılabilir. Çalışma kapsamında incelediğimiz kamu yayın kuruluşlarını ele alındığında, ekonomide ne kadar büyük bir yere sahip olduklarını görebiliyoruz. BBC'nin (British Broadcasting Corporation) 2018-2019 hasılatı 4.889 milyon sterlidir. Bu rakam aynı dönemdeki Birleşik Krallık gayri safi yurt içi hasılasının (2018-2019 2.181.723 milyon sterlin<sup>1</sup>) binde ikisini oluşturmaktadır. Aynı oran çalışma kapsamına alınan ABC (Australian Broadcasting Corporation) ve TRT (Türkiye Radyo ve Televizyon) için binde bir olarak hesaplanmaktadır<sup>2</sup>. Bu oranlar yayıncılık yapan kamu kuruluşlarının yaşamımızdaki işlevinin ötesinde ülke ekonomisinde ne kadar büyük bir öneme sahip olduğunu göstermektedir.

Kamu yayın kuruluşları, birçok kamu kuruluşunda olduğu gibi, faaliyetlerini ticari kaygılardan uzak, tarafsız bir biçimde gerçekleştirebilmek için kamu tarafından finanse edilmektedir. Hem kültürel hem de ekonomik etkisi bu derece büyük kamu yayın kuruluşlarının hesap verebilirlik ve şeffaflık düzeylerinin yeterli olup olmadığı incelemeye değer bir konu olarak göze çarpmaktadır.

*Ekonomik etkinlik, sürdürülebilir büyüme ve finansal istikrar sağlanması* beklenen Kurumsal Yönetim İlkeleri (KYİ) OECD tarafından ilkin 1999 yılında yayınlanmıştır. Geniş kabul gören KYİ yasa yapıcıların bahsedilen hedeflere ulaşmak için düzenlemeler yapmasını sağlamaya yöneliktir. (OECD, 2015c) KYİ Türkiye'de SPK tarafından tüm halka açık işletmelerin uygulaması, uygulayamıyorsa da nedenini açıklamasını gerektirecek bir zorunlulukla yürürlüğe konmuştur (Ertuna Akbaş & Tükel, 2008) KYİ'nin tüm dünyada

---

1

<https://www.ons.gov.uk/file?uri=/economy/grossdomesticproductgdp/datasets/quarterlynationalaccounts/current/qna.xlsx>

<sup>2</sup> TRT: 2018 hasılat: 2.672 milyon TL; TR GDP 3.724.388 milyon TL; %0,1  
<https://data.tuik.gov.tr/Kategori/GetKategori?p=ulusal-hesaplar-113&dil=1>

geniş kabul görmesi kamu kuruluşları için de benzeri bir çalışmanın yapılmasına sebep olmuştur (OECD, 2015a).

OECD KİT'ler için Kurumsal Yönetim Kılavuzu (buradan itibaren Kılavuz olarak anılacaktır) benzer bir biçimde KİT'lerin *etkin, şeffaf ve hesap verebilir bir biçimde faaliyet göstermesini* hedefleyen bir rehber niteliğindedir (OECD, 2015a). Kılavuz KYİ'nin bir ikamesi değildir. KİT'lere has problemlere çare sunmak üzere KİT yönetimi, yasa yapıcılar ve hükümeti hedeflere yönlendiren ilkeleri içermektedir. KİT'lerin kullandıkları kaynakları ve elde ettikleri sonuçları raporlamasının önemi ekonomideki ağırlıklarıyla artmaktadır. Kullandıkları kaynaklar ve kontrol gücünü kamudan alan KİT'lerde temsil maliyeti yüksek seyredebilmektedir. Temsilci gücü ve asıl kaynak sahibi olan kamunun mesafesi ve kamu idaresinde yer alan çok katmanlı işleyiş nedeniyle şeffaflık ve hesap verebilirlik çok daha önemli hale gelmektedir. Bu nedenle şeffaflık ve hesap verebilirlik Kılavuzun temelini oluşturmaktadır. KİT'in büyüklüğü ile ekonomi, toplum ve ekoloji boyutlarıyla etkisi de artmaktadır. Bu nedenle KİT büyüdükçe raporlamanın çeşidi de değişmektedir. KİT'in yapacağı raporlama türü KİT'in büyüklüğüne bağlı olarak finansal tablolar, faaliyet raporu ve sürdürülebilirlik raporlaması olabilmektedir (OECD, 2015a).

Bu çalışmada kamu yayın kuruluşlarının sağladığı finansal bilginin şeffaflık ve hesap verebilirlik düzeyi ele alınmıştır. Bu düzeyi belirlemek için Kılavuz ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını (UFRS) temel alan KİT'ler için Finansal Açıklık Ölçeği (FAÖ) geliştirilmiştir. Çeşitli kamu yayın kuruluşlarının faaliyet raporlarında sağlanan finansal bilginin yeterliliği Likert tipi bir ölçekle değerlendirilmiştir. Bu çalışmada ölçütler oluşturulurken ve kamu yayın kuruluşlarının muhasebe politikaları incelenirken içerik analizi kullanılmıştır. Durum çalışması araştırma tasarımı ile üç kurumun finansal raporlarının şeffaflık ve hesap verebilirlik düzeyleri oluşturulan ölçek ile değerlendirilmiştir.

Çalışma kapsamında BBC, ABC ve TRT kuruluşlarının 2015 ila 2019 yılları arasında yayınladıkları finansal rapor verileri kullanılmıştır. Kamu yayıncılığı temsilcisi olarak seçilen üç kurum belirlenirken dil önemli bir kısıt olmuştur. Gerek içerik analizi gerek kurumların bağlı oldukları yasal düzenlemelerin incelenmesi nedeniyle dil kurum seçiminde belirleyici olmaktadır. Çalışma İngilizce ve Türkçe dilleriyle sınırlı kalmıştır:

BBC kamu yayıncılığında dünya öncülüğünü yapan kuruluş olarak kabul görmektedir (Manvell & Camacho, 2018). Öte yandan ABC Avustralya'da uygulamaya konulan yüksek

kurumsal yönetim anlayışı ile şeffaflık ve hesap verebilirlik seviyesini halka açık işletmeler düzeyine çıkaran bir örnek olarak alınmıştır (*Public Governance, Performance and Accountability Act*, 2013). Yerel örnek olarak da TRT incelenmiştir.

Literatür taramasında KİT'lerin kurumsal yönetimi üzerine çok az çalışmayla karşılaşılmıştır. Bunun altında yatan nedenlerden biri olarak KİT'lerin çok çeşitli kurumsal yapıları ve mülki yapılarının bulunması gösterilmektedir (Grossi vd., 2015). Kamu kurumlarının işletme boyutuyla değil de politik yönetim boyutlarıyla incelenmesi KİT'lerde kurumsal yönetim literatürünün özel işletmeler kadar gelişmemesinde etkili olduğu düşünülmektedir. Yapılan çalışmanın hem KİT'lerin şeffaflık ve hesap verebilirlik boyutuyla hem de kamu yayın kuruluşlarının muhasebe uygulamaları boyutuyla katkı yapması amaçlanmaktadır.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### YAYINCILIK SEKTÖRÜ VE KAMU YAYINCILIĞINA İLİŞKİN GENEL BİLGİLER

Bu bölümde yayıncılık sektörünün gelişimi ve özellikleri ele alınacaktır. Kamu yayıncılığının oluşumu ve türleri çeşitli ülke örnekleriyle anlatılmaktadır. Yayıncılık tarihinde özellikle belirgin örnekler ve Türkiye’de yayıncılığın gelişimine de bu bölümde yer verilmektedir. Sektörün faaliyet, gelir ve gider yapısı hakkında fikir verebilecek başlıklar bu bölümde yer almaktadır.

Yayıncılık eğlence, bilgi ve eğitici amaçlı programların elektronik olarak yayınlanmasını içeren bir sektördür. Yayıncılık sektörü geleneksel olarak televizyon, radyo, kablolu yayın ve uydu yayını yapan işletmelerden oluşmaktadır (Broadcasting, 2018). Uygun cihaza sahip dinleyici veya izleyici grubu tarafından takip edilebilen programlar sayesinde tasarlanan içerik hedefe ulaştırılmış olur (Manvell & Camacho, 2018). Yirminci yüzyılın başında oluşan sektör haber ve eğlencenin geniş bir izleyici kitlesine ulaştırılmasının asıl aracı haline gelmiştir. Yayıncılık radyo, televizyon, bilgisayar ve mobil cihazlar yoluyla her ülke halkının yaşamının bir parçası olmaya devam etmektedir (Auerbach, 2019).

Yayıncılık işitsel ve görsel programların herhangi bir kısıtlama olmadan geniş kesimlere yayınlanmasıdır. Geleneksel anlamda yayıncılık karasal yayın yapan işletmelerin faaliyeti olarak anılmaktayken uydu, kablo ve internet gibi farklı iletim teknolojilerinin sektöre kazandırılmasıyla günümüzde, bu tanım daha geniş bir sektörü ifade etmektedir (NWE, 2019). Günümüzde, teknolojik gelişmeler sayesinde görsel-işitsel içerikler oluşturarak bunu çeşitli mecralarla yayınlayan çok sayıda ve çeşitte işletme bulunmaktadır. Radyo ile başlayan yayıncılık, televizyon, kablo televizyon, uydu yayıncılığı ile büyük bir izleyici kitlesine ulaşmıştır. Geleneksel yayıncılar toplumun geneline havai yollarla yayın yapmaya devam etmektedir. Öte yandan kablo ve internet üzerinden yayın yapan birçok işletme faaliyettedir. Mecralar değişse de faaliyet kapsamı aslen aynıdır: Eğlence, bilgi ve eğitim amaçlı içerikleri izleyicisine ulaştıran işletmeler yayıncılık işletmeleridir.

Yayıncılık sektörü ana sektörlerden birisidir. Dünya çapında milyarlarca dolar gelir üreterek ekonomik katkı sağlamaya devam etmektedir. Doğrudan iş verdiği yüzbinlerce kişi

bulunmaktadır. Yayıncılık çalışanları, oyuncular ve diğer ünlü kişilikler, yazarlar, programcılar, satış temsilcileri, makyözler, set tasarımcıları, ekipman sorumluları gibi uzayan bir liste oluşturmaktadır. Bunun yanında, elektrik mühendisliği, reklam, halkla ilişkiler ve düz işçilik birçok faaliyet ile sarmalanmış durumdadır: Yirmi birinci yüzyılın başında sektör birçok dönüşüme sahne olmuştur. Sektördeki kimi değişimler yıkıcı görünse de yayıncılık çeşitlenmeye ve yükselmeye devam etmektedir (Auerbach, 2019).

Sektör günümüzde üç ana hat üzerinde yoluna devam etmektedir: Radyo, televizyon ve internet. İlk günlerden bu yana sektör teknolojik değişimlerin sektörde dönüşümlere ve yeni katılımlara sebep olduğu görülmektedir. Kimi kullanım alışkanlıklarının terk edilmesi ve ürünlerin diğer mecralara kaymasıyla küçülmeler de yaşanabilmektedir. Öte yandan sektör genel anlamıyla çeşitlenmekte ve büyümektedir. Yayıncılık radyo ile dinleyici kitlesini oluşturmaya başlamış, televizyon ile izleyici kitlesini hiç kaybetmeyecek biçimde tesis etmiş ve internet teknolojisinin sağladığı etkileşim imkanıyla ise yeni ürünlerin ortaya çıkmasını sağlamıştır.

## 1.1. Sektörün Tarihi Gelişimi

### 1.1.1. Televizyon öncesi yayıncılık

Yayıncılığın ardında yatan teknolojiler telgrafın icadına dayanmaktadır. İnsanlar bilginin uzak bir noktaya sistemli bir şekilde iletilebileceğini Claude Chappe tarafından 1794 yılında icat edilen optik telgrafla fark etmişlerdir. On dokuzuncu yüzyıl başlarında kullanıma giren elektrikli telgraf ise günlük yaşama hızla dahil olmuştur. Telefon 1877 yılında icat edildikten sonra yavaş yavaş telgrafın yerini almaya başlamıştır. Bu esnada radyo dalgalarını kullanarak bilgi alışverişi yapmanın mümkün olduğunu görülmüştür. Guglielmo Marconi tarafından 1899 ve 1902 yıllarında yapılan denemeler radyo dalgalarının, uzak mesafeler için dahi kullanılabilir olan, kablosuz telgraf işlevini ortaya çıkarmıştır. Marconi'nin cihazı yayın yapmak için uygun olduğu halde toplu bilgi yayımı gazetelerle sınırlı olduğu düşünüldüğü için uzun bir süre yayıncılık için kullanılması düşünülmemiştir. (Auerbach, 2019) Belki salt bu nedenle, amatör radyolar yayıncılığın tohumlarını atarak sektörün oluşmasını sağlamıştır.



İlk amatör yayıncılık 1906 yılında Amerika Birleşik Devletleri'nde bir radyodan yapılan Noel arifesi yayınıyla başlamıştır. Açıktaki gemilere yapılan iki şarkı, bir şiir okuması ve kısa bir konuşmayı içeren yayın birkaç yüz mil çapında bir bölgeye hitap etmiştir (Manvell & Camacho, 2018; NWE, 2019). 1910 yılında mucit Lee de Forest gayretleriyle yayınlanan tenor Enrico Caruso tarafından seslendirilen operanın yayınlanması da kimi kaynaklarca başlangıç noktası olarak kabul edilmektedir. Bir mikrofon, bir verici ve bir antenle iletilen yayının tüm dünyayı bir daha dönülmeyecek biçimde değiştirdiği kabul edilmektedir (UNC Staff, 2013). Yirminci yüzyılın başlarında yayıncılık alanında yol kateden devletler arasında Birleşik Devletler, Britanya, Almanya ve Asya'da Sri Lanka bulunmaktadır (NWE, 2019).

Devletlerin yayıncılığın farkına vararak bu alana başta düzenleyici olarak müdahil olduğu görülmektedir. Amatör yayıncılık sonucu radyo ile tanışan Birleşik Devletlerde 1912 yılından itibaren radyo yayını yapmak isteyenlerin lisans alması gerekiyordu. Birinci Dünya Savaşı sırasında ise yalnızca birkaç firmanın yayınlarına devam etmesine izin verilmiştir (NWE, 2019). Birinci Dünya Savaşı sonrasında gevşetilen askeri kısıtlamalar amatör radyoların yayınlarına devam etmesiyle sonuçlanmıştır. Artan farkındalık sayesinde teknik beceriye sahip olunmadan çalışacak radyo cihazlarına talep doğmuş ve ticari radyo yayıncılığı için zemin oluşmasını sağlamıştır. ABD'de ilk ticari radyo Pittsburgh'ta 1920 yılında yayın yapmaya başlayan KDKA olmuştur. KDKA radyo yayınları diğer radyolar için de örnek oluşturmuş ve 1921 yılı sonunda ABD'de faaliyet gösteren ticari radyo sayısı sekize ulaşmıştır. ABD'de kendin yap cihazları ile radyo dinleyicilerin sayılarını hızla yüksek seviyelere ulaşmıştır. Radyonun kalıcı bir dinleyici kitlesi oluşması da radyo istasyonu sayısını etkilemiştir. 1922 yılı sonuna varmadan lisans alan radyo istasyonu sayısı 564'e ulaşmıştır (Manvell & Camacho, 2018).

ABD'de büyük yayın kuruluşları da varlığını göstermiştir. 1926 yılında yayın yapmaya başlayan NBC<sup>3</sup> telefon aracılığıyla doğu kanadında yer alan şehirlerde aynı yayını gerçekleştirmiştir. 1927 yılında CBS<sup>4</sup> kurularak yayıncılık sektöründe büyük oyuncuların yer almasına bir başka örnek olmuştur. Hükümetin anti tröst kanunları çerçevesinde yaptığı müdahaleyle NBC ikiye bölünmüş ve American Broadcasting Company doğmuştur

---

<sup>3</sup> National Broadcasting Company – Ulusal Yayıncılık Şirketi

<sup>4</sup> Columbia Broadcasting System – Kolombiya Yayıncılık Sistemi

(MEGEP, 2011). Artan rekabet sonrası bağımsız istasyonların bir araya gelerek MBS'yi<sup>5</sup> kurması 1934 yılında gerçekleşmiştir (NWE, 2019; Sterling, 2019).

Kanada, Montreal'de 1920'de başlayan radyo yayıncılığında farklı bir gelişim yaşanmıştır. Radyo yayıncısı sayısı artmazken Kanada'da yayın süresi ve düzen boyutunda ilerleme olmuştur. Avustralya'da 1923 yılında Sydney şehrinde resmi yayın yapan bir radyo istasyonu kurulmuştur. Avustralya'nın komşusu Yeni Zelanda'da RBC<sup>6</sup> 1927 yılında kurulmadan önce birçok küçük yayıncı yayın yapmaktadır (Manvell & Camacho, 2018). İngilizce konuşulan ülkelerin yayıncılık konusunda öncü davrandıkları görülmektedir. Britanya'nın yayıncılık hikayesi farklı ve tüm dünyada etkili bir seyir izlediği için daha detaylı aktarılacaktır.

Yayıncılık Avrupa'da da hızla yayılmıştır. Lahey'de, 1924'ün Kasım ayında düzenli yayınlar yapılmaya başlanmıştır. Diğer ülkelerdeki seyir ise şu şekilde gerçekleşmiştir: Danimarka amatör yayıncılar vasıtasıyla 1921 yılında radyo yayınıyla tanışmıştır. Danimarka SBS'yi<sup>7</sup> 1925 yılında resmen kurmuştur. Fransa'da 1922 yılından başlayarak Eiffel Kulesinden düzenli radyo yayıncılığına başlamıştır. 1923 yılında Belçika, Çekoslovakya, Almanya ve İspanya. 1924 yılında Finlandiya ve İtalya. 1925 yılında Norveç ve Polonya radyo yayınına başlamıştır (Manvell & Camacho, 2018). Türkiye'de düzenli radyo yayınları ise 1927'de başlamıştır (MEGEP, 2011).

Asya kıtasında yayıncılık Sri Lanka'da Seylan Telgraf Ofisinde yapılmaya başlamıştır. 1923 yılında, Avrupa'da yayıncılığın başlamasından üç yıl sonra, deneysel olarak yayıncılık başlamıştır. Ufacık bir odadan yapılan yayınlarda gramofondan sağlanan müzik, ele geçirilmiş bir Alman denizaltından alınan, radyo ekipmanları ile yayınlanmıştır. 1925 yılında itibaren ise düzenli yayın hizmeti başlamıştır (NWE, 2019).

Kiminde daha geç olmakla birlikte yayıncılık birçok ülkede benzer yıllarda başlamıştır. Sovyetler Birliği'nde 1922 yılında, Meksika ve Japonya'da ise 1925 yılında yayıncılık yapılmaya başlanmıştır. Hindistan'da örgütlü yayıncılık 1926 yılında başlamış ve

---

<sup>5</sup> Mutual Broadcasting System– Mütakabil Yayıncılık Sistemi

<sup>6</sup> Radio Broadcasting Company – Radyo Yayıncılık Şirketi

<sup>7</sup> State Broadcasting System – Devlet Yayıncılık Sistemi

1927 yılından itibaren IBC<sup>8</sup> birden fazla şehirde yayın yapmaya devam etmiştir. (Manvell & Camacho, 2018)

Britanya’da radyo yayıncılıktan önce iletişim amaçlı kullanmaya başlamıştır. Ticari işletmeler tarafından bir iletişim cihazı olarak görülen radyo, Birinci Dünya Savaşı sonrası, telgrafa benzer şekilde, iki nokta arası iletişim için kullanılmıştır. Chelmsford, Essex kentinde kurulan Marconi’nin fabrikası 1920 yılında günlük iki buçuk saat konuşma ve müzik yayını yapmaya başlamıştır. Britanya’da Posta Ofisi düzenleme hakkını üstlenerek lisanslama yapmaya başlamıştır ve deneysel de olsa yayıncılık yapmak isteyenlerin tek tek izin alması gerektiğini duyurmuştur. Artan ilginin bir göstergesi olarak, 1921 yılının sonunda 4000 alıcı seti lisansı ve 150 amatör yayıncılık lisansı verilmiştir. Topluluk haline gelen kimi yayıncılar düzenli yayın hakkı istemişler ve bu hak ilk olarak Marconi Şirketine verilmiştir. Böylece Marconi Şirketi haftalık 15 dakikalık yayın yapma hakkı almıştır. Buna karşın askeri kanat zaruri iletişime etki edeceği konusunda baskı yapmaya başlamıştır. Bunun yanında radyo yayıncılığının ticarileşmesi endişesiyle yayıncılıkta yapılan düzenleme sonucunda Chelmsford yayınları 1922 yılında BBC çatısına altına alınmıştır. (Manvell & Camacho, 2018; NWE, 2019)

ABD’de gözlemlenen radyonun ticari potansiyeli bir düzen ve denetim ihtiyacının gerekli olduğu şeklinde yorumlanmıştır. Britanya Posta Ofisi inisiyatif alarak üreticiler arasında bir iş birliği tesis edilmesi için özgün üreticileri bir kurum oluşturmaları yönünde örgütlemiştir. Sonucunda BBC<sup>9</sup> 18 Ekim 1922 tarihinde kurulmuştur. BBC’nin tekel yapısı, sağladığı mali kontrol ve devletle ilişkisi nedeniyle birçok sorun diğer ülkelerden önce çözüme kavuşmuştur. Yayıncılığın doğasında bulunan şebeke örgütlemesi ve kamu hizmeti konularında BBC hızlı bir ilerleme kaydetmiştir (Manvell & Camacho, 2018). İlk Genel Müdür Lord John Reith BBC’nin bilinen yapısının oluşmasında büyük etki yapmıştır. Reith’in felsefesine göre yayıncılık eğitsel, moral yükseltecek şekilde eğlendirici, ticari kaygılardan uzak ve politik olarak en üst seviyede bağımsız olmalıdır (NWE, 2019). Avrupa’da çoğunlukla devletçi ve çoğulcu yayıncılık hâkim görünmektedir. Teknolojik gelişmeler ve özelleştirme sayesinde birçok özel yayın kuruluşu kurulmuş olsa da devlet

---

<sup>8</sup> Indian Broadcasting Company – Hint Yayıncılık Şirketi

<sup>9</sup> British Broadcasting Company – Britanyalı Yayıncılık Şirketi

denetimi hiç azalmamıştır. Öte yandan BBC savaş yıllarında bile özerkliğini koruması ve tarafsız haber vermesi ile ün yapmıştır (MEGEP, 2011).

Britanya parlamentosu 1927 yılında aldığı bir kararla BBC şirketini tasfiye etmiş ve bir kamu kurumu haline getirmiştir. BBC nihayetinde parlamentoya hesap verecek nitelikte bir kamu kuruluşu olarak tanımlanmıştır. Günlük faaliyetler ise deneyimleri göz önüne alınarak atanan yönetim kuruluna bırakılmıştır. (Manvell & Camacho, 2018)

### 1.1.2. Televizyon sonrası yayıncılık

Yayıncılık, yirminci yüzyılın başlarında radyo ile anılır iken bir yandan televizyon yayıncılığı için çalışmalar yapılamaya başlanmıştır. Birden fazla noktada televizyon geliştirme çalışmaları yapılması sonucu standartlaşması uzun sürmüştür. ABD, İngiltere ve Rusya'da yapılan çalışmaların hiçbiri tek başına üstün bir sonuç vermemiştir (MEGEP, 2011). 1920'li yıllarda çeşitli denemeler başlamış olsa da yayıncılık için kullanılması uzun süre almıştır (Auerbach, 2019).

Avrupa ve ABD'de nispeten hızlı olsa da pahalı olan televizyon teknolojinin diğer ülkelerde yaygınlaşması da uzun zaman almıştır (MEGEP, 2011). Düzenli televizyon yayıncılığını BBC Londra'da 1936 yılında devreye sokmuştur. ABD'de ise NBC ancak 1939 yılında deneme yayını yapmış ve haftada iki saat televizyon yayını yapmaya başlamıştır. Ardından CBS ve Dumont şebekeleri 1939 ve 1940 yıllarında yayın yapmaya başlamışlardır. Birleşik Krallık'tan sonradan başlasa da özel girişimler sayesinde ABD'de televizyon yayıncılığı hızla büyümüştür. 1940 yılının ortalarında ABD'de 23 televizyon istasyonu bulunmaktadır. (Manvell & Camacho, 2018)

ABD'de Federal İletişim Komisyonunun (FCC) kısıtlı reklama izin vermesi kurulan işletmelerin büyük kısmının kapanmasına neden olmuşsa da kalanlar 10.000 civarında alıcıya yayın yapmaya devam etmiştir. İkinci Dünya Savaşı alıcı sayısında hızla büyüme meydana getirmiş ve alıcı sayısını 1949 yılında bir milyona ulaştırmıştır. Daha sonra bu sayı katlanarak artmış ve 1951 yılında on milyon barajı aşılmıştır. İngiltere'de de alıcılar paralel bir şekilde artarak 1950 yılında üç yüz elli bine yaklaşmıştır. Diğer ülkelerde ise televizyon yayıncılığına 1950'lerden önce başlanmadığı görülmektedir. (Manvell & Camacho, 2018)

Televizyonun ilk yıllarında ekranda gösterilen sabit görüntüler üzerine konuşmalar yapılmaktadır. Yayın kalitesinin artmasıyla hareketli görüntülerin aktığı yayınlar yapılmaya başlanmıştır. (MEGEP, 2011). Radyo benzeri karasal yayınla ilerleyen televizyon yayıncılığı 1962 yılında ABD’de denenmeye başlanılan uydu üzerinden yayınla bir başka boyuta taşınmıştır. Kuzey Amerika’dan Avrupa’ya ve tersi yönünde deneysel yayınlar 1962 yılında başarıyla tamamlanmıştır. Yine bu yılda renkli yayın denemeleri de başarıyla yapılmıştır. 1964 yılında yapılan Tokyo Olimpiyatları başarıyla Japonya’dan ABD’ye uydu aracılığıyla yapılmıştır. Uydu şebekesinin geliştirilmesi sonucu 1969 yılında Ay’a iniş yayını dünya çapında yüz milyonun üzerinde kişi tarafından izlendiği düşünülmektedir. (Manvell & Camacho, 2018)

### 1.1.3. Diğer yayıncılık mecraları

ABD’nin kırsal kesimlerinde yer alan kentlerde televizyon yayın sinyallerinin yetersiz olması yeni bir teknolojinin yayıncılık sektörüne girmesine neden olmuştur. Ana antene kablo ile bağlanarak yayınlara erişim sağlayan kablolu televizyon 1940’larda başlamış ve kullanımı yükselerek devam etmiştir. 1960’lardan itibaren ise kablolu yayıncılık teknolojisine yatırımcılar yüksek ilgi göstermişlerdir. 1960’larda başlayan uydu yayını kablolu yayıncılığa rekabet oluşturmuştur. Kullanılan teknolojilerin çeşitlenmesiyle etkileşimli yayıncılık imkanları ortaya çıkmıştır. Etkileşimli yayıncılık “talebe bağlı video” grubu ürünlerin oluşumunu sağlamıştır. ABD’de 1998 yılında hanelerin yaklaşık üçte ikisi bir çeşit kablo aboneliğine sahip olmuştur. (Auerbach, 2019)

Yirminci yüzyılın sonlarında başlayan internet yayıncılığı, yayıncılığa yeni bir bakış açısı getirmiştir. İnternet tabanlı radyo ve televizyonlar geleneksel yayın mecralarının birincil rakibi olarak görülmüştür. İnternet’te yer alan içerikler ve dağıtım kanallarına geleneksel yayıncılar önce cephe açmışlarsa da sonraları bu teknoloji kullanılmaya başlanmıştır. Böylece karasal, uydu, kablo ve internet üzerinden yayınlar paralel sağlanır hale gelmiştir. (Auerbach, 2019)

Radyo yayıncıları web tabanlı yayıncılığı karasal yayınlara paralel olarak gerçekleştirmektedir. Karasal yayınlanan programlar aynı anda web kanalları üzerinden yayınlanabilmektedir. Kimi radyo yayıncıları yayınladıkları programların bazı bölümlerini ortam akışı (podcast) haline getirerek indirilebilir içerikler yaratmaktadır. Hukuki

sınırlamaların aşılabilmesi ve maliyetlerin görece düşük olması internette radyo yayıncılığı yapan birçok bağımsız yayıncının ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bunların yanında sürekli yalnızca müzik veya yalnızca haber yayınlayan özel amaçlı istasyonların oluşumu da görülmektedir. (Auerbach, 2019)

Radyoya benzer şekilde televizyon yayınları da yeniden yayımlanabilmektedir. Bunun yanında sevilen programların arka planları gibi televizyon yayını zenginleştiren bir araç olarak da internet yayıncılığı kullanılmaktadır. Geleneksel yayın yapmayan yalnızca talep edilen içeriklerin oynatılabildiği internet yayıncıları da bulunmaktadır. Bunlar (Netflix, Hulu, Amazon vb.) daha önce yayınlanmış televizyon programlarını yayımlayabilirken kendi içeriklerini de oluşturabilmektedir. Yalnızca internette görsel ve işitsel yayın yapan bu firmalar canlı yayın yapmamaktadır. (Auerbach, 2019)

Yayıncılık ilk başladığı günden bu yana temelde benzer bir işlev görmektedir: Toplumun bilgi, haber ve eğlenceye ulaşmasını sağlamak. Yirminci yüzyılın başından bu yana evrilerek günümüze ulaşan sektör teknolojik gelişmelerin de katkısıyla birçok alt sektör ve yayına ulaşım mecrası oluşturmuştur. (Auerbach, 2019)

#### 1.1.4. Türkiye’de radyo dönemi yayıncılık

İlk örneklerinin 1920 yılında hatta deneme yayınlarının daha önce başladığı görülen radyo yayını Türk halkıyla yıllar sonra buluşmuştur. İlk radyo yayını denemeleri, diğer ülkelerdeki örneklerine benzer biçimde, amatörler tarafından yapılmıştır. Amatörler, hem diğer ülkelerde yapılan yayınları dinleme hem de yerel yayınlar yapma denemeleri yapmışlardır. Öte yandan, Türkiye’de bu teknolojinin üretilmemesi ve ithalatının yüksek maliyetli olması nedeniyle radyoculuğun gelişmesi gecikmiştir. İlk başarılı yayın denemesi, 1921 yılında Muallim Mektebi’nde verilen konserin İstanbul Üniversitesine dinletilmesidir. Bunun dışında, 1923 yılında Rüştü Uzel önderliğinde İstanbul Öğretmen okulunda deneme yayınları yapılmış fakat ekonomik ve yasal nedenlerle yaygınlaşmamıştır. (MEGEP, 2011; Arvas, 2018)

Bahsedilen ekonomik nedenler, ülkenin genelinde yaşanan kaynak eksikliğidir; yasal nedenler ise telsiz iletişimin devlet tekelinde bulunmasıdır. O yıllarda telsiz telefon adı verilmekte olan radyo ve radyo dalgaları yoluyla iletişim Kurtuluş Savaşı esnasında çokça faydalanılan bir teknoloji olarak karşımıza çıkmaktadır. Fakat tamamen devlet tekelinde ve

kontrolünde kullanılmaktadır. Cumhuriyet yönetiminin bu yeni teknolojiyi önemsemesiyle altyapı yatırımları yapılmıştır. 1925 yılında Ankara ve İstanbul'da birer telsiz istasyonu kurma çalışmalarına başlanmıştır. Fransız TSF şirketine hükümet tarafından Ankara, Babaharman ile İstanbul, Osmaniye telsiz istasyonları kurdurulmuştur. Bu istasyonların radyo yayıncılığına uyumlu olmaları nedeniyle yayıncılık yönünde çalışmalar başlatılmıştır. PTT yönetimi, 1927 yılında hizmete sokulan telgraf vericilerine gerektiğinde radyo yayını yapmasını sağlayacak donanımı eklemiştir. (MEGEP, 2011; Arvas, 2018)

Henüz antenlerin kurulması tamamlanmadan, 1926 yılında, çıkartılan bir kanunla Ankara ve İstanbul'da kurulan verici istasyonların işletilmesi, hükümet izniyle alıcı/verici kurulması ve işletilmesi yetkisi 10 yıl süreyle Telsiz Telefon Türk Anonim Şirketine (TTTAŞ) verilmiştir. Bolşeviklerin radyodan yaptıkları propagandaya şahit olmasıyla, Atatürk'ün de desteğini alan TTTAŞ telsiz ve telefon haberleşmesi ve radyo yayını imtiyazlarına sahip olarak kurulmuştur. Karma bir ortalık yapısına sahip şirketin yüzde kırkı İş Bankası'na, yüzde otuzu Anadolu Ajansı'na ve geri kalan kısmı ise eşit paylarla üç gazeteciye aittir: Falih Rıfki Atay, Cemal Hüsnü Taray ve Sedat Nuri İleri. TTTAŞ kurucularından Falih Rıfki Atay Bolu milletvekili ve Cemal Hüsnü Taray Gümüşhane o dönem milletvekilidir. (MEGEP, 2011)

Şirket 1923-1929 yılları arasında Türkiye'de uygulanan ekonomik politikalara uygun kurulmuştur. Bu politika, Türk burjuvazisinin oluşması için tekel konumundaki ürünlerin özel şirketlere devri şeklinde gerçekleştirilmektedir. Tekel konumundan faydalanan işletme sahiplerinin de yüksek kâr elde ederek sermaye birikimine sahip olması beklenmektedir. PTT'nin himayesinde bulunan TTTAŞ de bu konumdadır. Telgraf ve telsiz iletişim yetkisi PTT'dedir ve radyo yayını yapma yetkisi özel bir şirket olan TTTAŞ'ye verilmiştir. Özel şirket görünümünde olsa da hükümete birçok açıdan bağlı ve finansman açısından bağımlıdır. Daha önce bahsedilen Birleşik Devletler veya İtalya örneklerinden uzak bir düzende hareket etmektedir. Özel şirketten ziyade kamu kuruluşu, hatta devlet yayın organı olarak sınıflandırılabilir bir yapıya sahiptir. (Arvas, 2018)

Asıl yetkinin PTT Umum Müdürlüğünde bulunması TTTAŞ'yi yayıncılık yetkisinin dolaylı sahibi yapmaktadır. Şirket yalnızca on yıllığına yayın istasyonlarını işletme hakkını almıştır. 406 sayılı Telgraf ve Telefon kanunu ile çalışma koşulları tanımlanan şirket hükümetin yakın takibi altındadır. Bu nedenle özerk bir yapının kurulmadığı ve özel şirket

yapısının kâğıt üzerinde kaldığı görülmektedir. BBC örneğine kıyasla verilen imtiyazın özerkliği sağlamak için yetersiz kaldığı söylenebilir. Şirketin gelir kalemleri benzerleri gibi hükümet tarafından belirlenmektedir. Bu gelirlerin yetmediği zamanlardaki darboğazlar ise hükümetin aktardığı maddi desteklerle aşılmıştır. Bu yapı şirketi ekonomik olarak da hükümete bağlı kılmıştır. Şirketin ruhsat gelirleri alıcı başına 10 lira, hayır kurumlarına ise 5 lira olarak belirlenmiştir. İthal edilen radyo alıcılarından alınacak gümrük vergisinin %25'i de şirkete aktarılmaktadır. Fakat, alıcı sayısının azlığı ve ticari reklam gelirinin olmayışı şirketin defaten ekonomik sıkıntı yaşamasına neden olmuştur. (Arvas, 2018)

Düzenli yayımlarına 6 Mayıs 1927 tarihinde başlayan TTTAŞ yayın hayatı boyunca hükümetin şirketten beklediği yayıncılık başarısını gösterememiştir. Hükümet bu yeni mecraı etkin bir biçimde kullanarak Cumhuriyet ilkelerini ve yapılan devrimleri benimsetmek ve halkın sosyokültürel düzeyini arttırmak istemiştir. Milli kalkınmada rol oynaması istenen radyo yayımları ise içerik yönünden hükümetin beklentisini karşılamaktan uzaktır. Şirket açısından da durumun genel olarak tatminkâr olmadığı anlaşılmaktadır. Ekonomik sıkıntılar bir yana yayıncılık alanında da problemler yaşanmıştır. Yayınların telgraf haberleşmesini aksatmaması için 19.00'da başlıyor olması, hükümetin sınırlamaları ve ekonomi bağımlılık işletmenin piyasa işleyişini kurmasına engel olmuştur. On yıllık süre tamamladığında şirket tasfiye edilerek çıkarılan bir kararnameyle hükümet radyoların yönetimini doğrudan ele almıştır. Özel şirket yapısında kurulmuş olsa da hükümetin bir kamu yayıncısı görevi verdiği şirket pratikte özerkliğini kazanamamıştır. Tasfiyesi sonrasında Türkiye'de devlet yayıncılığı resmen başlamıştır.

1937 yılında çıkartılan Telsiz Kanunu ile ruhsatsız radyo kullanıcılarına ağır cezalar getirilmesi ve patlak veren İkinci Dünya Savaşı sonraki yıllarda radyo kullanıcılarının sayısını belirgin miktarda arttırmıştır. Radyo yayıncılığını devletin üstlendiği 1936 yılında radyo kullanıcısı on bin dolaylarındayken 1939 yılında 50 bini aşmıştır. Artan kayıtlı alıcı sayesinde radyonun gelirleri de artmıştır. 1940 yılına kadar süren bu dönemde eğlence programlarının yanında her kesime hitap eden söz programlarının yayını yapılmaktadır. Programların sayısı göz önüne alındığında bilgi ve eğitim amaçlı programlara ağırlıklı verildiği görülmektedir. (MEGEP, 2011)

1939 yılında başlayan savaşla birlikte radyoculuk bütün ülkelerde yoğunlukla kullanılan bir propaganda aracı olmuştur. Türkiye de bu yönde bir düzenleme yapma



mecburiyetinde kalarak yayıncılığı PTT'den alarak yeni kurulan Matbuat Umum Müdürlüğü'ne (MUM) aktarmıştır. Böylece tüm basın, yayın ve propaganda araçları tek bir çatı altında toplanmıştır. (MEGEP, 2011)

Bir müdürlük olduğu için MUM doğrudan iktidara bağlı olarak çalışmıştır. Savaş sonrası çok partili demokrasiye geçildiği halde yayıncılığın halen MUM tarafından devam ettirilmesi iktidar ve muhalefet arasında yoğun tartışmalara neden olmuştur. Radyo yayıncılığı iktidar görüşünün propaganda aracı olarak kullanılmıştır. PTT'den devralınan yayıncılık daha uzman bir biçimde yapılsa da diğer ülkelere nazaran eksik kısımların özerklikle sınırlı olmadığı görülmektedir. Radyo vericilerinin kapsama alanı 1964 yılına gelindiğinde halen nüfusun yarısını kapsamakta ve radyo cihazı sayısı diğer ülkelere göre çok düşük kalmaktadır. (MEGEP, 2011)

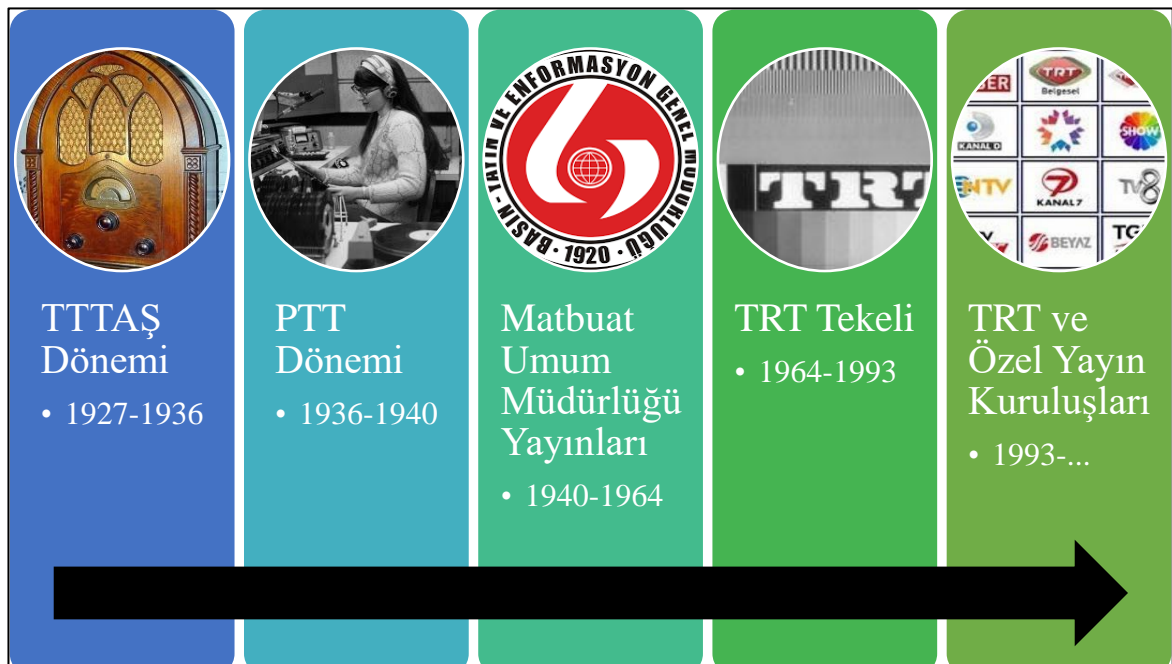
1960 yılında yapılan askeri darbe sonrası oluşturulan Anayasaya dayanarak kurulan TRT (Türkiye Radyo Televizyon Kurumu) özerk bir yapıda teşkil edilmiştir. TRT kanunda bir kamu tüzel kişiliği olarak tanımlanmış ve beş yıllığına atanan ve görevden alınamayan dokuz kişilik yönetim kurulu tarafından yönetilmesi yasaya bağlanmıştır. Bu yapı 1971 ve 1980 askeri darbeleri sonrası ise değişikliğe uğratılmıştır. TRT döneminde Türkiye'de yayıncılık büyük bir atılım sağlamıştır. Tam gün yayına geçen radyonun tüm ülkeye yayınlanabilmesi için ülkenin farklı illerine güçlü istasyonlar kurulmuş, daha profesyonel bir ekip tarafından genellikle eğitim ve kültür programları düzenli bir biçimde yayınlanmaya başlamıştır. 1964 yılında Kıbrıs'ın sesi radyosu açılarak yayın ağı Türkiye dışına taşınmıştır. 1974 yılında radyolar yeniden düzenlenerek TRT-1, TRT-2 ve TRT-3 olarak yayın yapmaya devam etmiştir. Ortak yayınların yanında yapılan bölgeye özel yayıncılık yine bu zamanlarda başlamıştır. 1975 yılında Arapça, Romence, Yunanca, Bulgarca, Farsça, Sırp-Hırvatça, Almanca ve İngilizce dillerinde yayın yapmaya başlayarak yayınlarının etki alanını genişletmiştir. 1982 yılında yayın yapılan dil sayısı on beşe ve yayın yapılan bölgeler Ortadoğu ve Balkanları aşarak Avrupa, Amerika, Kuzey Afrika ve Uzakdoğu'ya genişlemiştir. (MEGEP, 2011) Günümüzde TRT Radyo 5 ulusal, 5 bölgesel, 3 yerel ve 5 uluslararası radyo kanalıyla yayıncılığını sürdürmektedir (TRT Radyo, 2019).

Yayıncılıkta devlet tekeli 1990'ların başına kadar sürmüştür. 1989 yılında Bakırköy Belediye Radyosu yayıncılık yapmaya başlamış fakat kısa sürede mühürlenmiştir. 1992 yılında ise Kent FM ilk özel radyo yayınına yapmaya başlamış ve bunu birçok özel radyo

takip etmiştir. Tartışmaları da beraberinde getiren bu yayın kuruluşlarının tamamı 1993 yılında İçişleri Bakanlığı emriyle, 2954 sayılı Radyo ve Televizyon Kanununa aykırı oldukları için kapatılmıştır. Bu zaman zarfında çoksesselikle tanışan toplum özel radyoların yayınlarının kesilmesine tepki göstermiştir. Kamuoyunda oluşan tepki ve günün koşulları göz önüne alınarak anayasa değişikliğine gidilerek 1994 yılında yayıncılık tekeli kaldırılarak ve yayınları denetlemek için bir üst kurul olan Radyo-Televizyon üst kurulu kurulmuştur. (MEGEP, 2011)

#### 1.1.5. Türkiye’de televizyon sonrası yayıncılık

Radyo alıcılarının dahi pahalı kabul edildiği Türkiye’de televizyonların yaygınlaşması çok daha uzun zaman almıştır. Özellikle televizyonun geliştirildiği sanayileşmiş ülkelerden on yıl kadar sonra deneme yayınlarına başlanmış ve ancak 1970’lerden sonra yaygın bir izleyici ağına ulaşmıştır. İTÜ (İstanbul Teknik Üniversitesi) laboratuvarlarında 1952 yılında deneme yayınları yapılmaya başlanmıştır. Kurumun çabalarıyla sürdürülmeye çalışılan bir saatlik yayımlar on beş günde bir yapılabiliştir. Televizyonun varlıklı bir kesime ait olduğu düşüncesiyle İTÜ stüdyolarının marjinal grup tarafından basılması bu faaliyetin TRT’ye devredilmesine sebep olmuştur. İTÜ yayınları sonlanmadan önce hanelerden çok otel, pastane, kahvehane gibi televizyonun toplu seyredildiği işyerlerinde bulunan televizyon sayısının iki binin üzerinde olduğu ifade edilmektedir. (MEGEP, 2011)



Şekil 1.1 - Türkiye’de yayıncılık dönemleri

Televizyon yayıncılığı çalışmalarına 1960'lı yılların başında başlayan TRT, televizyon yayınlarına 1968 yılında başlamıştır. İTÜ yayınlarının devralınmasıyla yegâne yayıncı haline de gelen TRT özerk yapıya sahip bir kurum olarak faaliyet gösterdiği 60'lı yıllarda eğlenceden ziyade eğitim ve kültür ağırlıklı programlar yapmaktadır. 1970 askeri darbesinden sonra değişen kanunla kamu iktisadi kuruluşuna dönüşen kurum yayın saatini belirgin ölçüde arttırırken ve eğlence programlarına daha fazla pay ayırmaya başlamıştır. (MEGEP, 2011)

1974 yılında gerçekleşen Kıbrıs Barış Harekâtı dahil naklen haber sunulması televizyon seyircisinin sayısını arttırmıştır. Yayın süresi yedi güne yayılmış ve toplam yayın süresi haftada 45 saate çıkartılmıştır. 1980 yılında renkli televizyonun hayatımıza girmesi ile televizyon daha canlı bir kimlik kazanmıştır. Ayrıca, televizyon hükümet tarafından daha fazla kullanılmaya başlanmıştır. Bunların bir kısmı Millî Eğitim Bakanlığı koordinasyonu ile eğitim amaçlı, bir kısmı ise propaganda amaçlıdır. Eğitim amaçlı yayınlara açık okul ve Açıköğretim Fakültesi programları, propaganda kapsamında ise "icraatın içinden" programı örnek verilebilir. 1980'li yılların ikinci yarısında kanal sayısı artmaya başlayarak çeşitli amaçlara sahip kanallar açılmaya başlanmışken 1990'lı yıllarda özel televizyon rekabetiyle karşılaşan TRT farklı kapsamda kanallar açmaya devam etmiştir. Bu süreçte TRT 1 eğitim, kültür, drama, müzik, eğlence ve spor programlarının yayınlandığı ana yayın kanalı olmaya devam etmiştir. Bunun yanında kültür, sanat ve haber kanalı TRT 2, spor kanalı TRT 3, Doğu ve Güneydoğu Anadolu bölgelerine yönelik TRT GAP, eğitim kanalı TRT 4, yurtdışında yaşayanlara yönelik yayın yapmayı amaçlayan TRT INT ile Türkiye Cumhuriyetlerine yayın yapmayı hedefleyen TRT TÜRK yayın yapmaya başlamıştır. (MEGEP, 2011)

Özel kanal rekabeti Eutelsat uydusundan kanal kiralarak yayın yapmaya başlayan Star 1 kanalının yayınlarıyla başlamıştır. Yabancı kanallarla birlikte ulaşılabilen Star 1 kanalı Türkiye'de hazırlanan, Türk izleyicisine yönelik programlar ve reklamlar yayınlamıştır. 1990 yılında başlayan yayınlar daha sonraları kurulan vericiler sayesinde karasal olarak da yayınlanmaya başlamıştır. Star 1 kanalını kuran Uzan Şirketler Grubu eğlence ağırlıklı Teleon kanalını 1992 yılında hayata geçirmiştir. Bu kanalları diğer özel girişimlerin kurduğu kanallar takip etmiştir. (MEGEP, 2011)

Anayasa’da yayıncılık yapma yetkisinin TRT’ye verilmiş olması nedeniyle özel televizyonların varlığı büyük tartışmalara yol açmıştır. 1993 yılında Anayasa’da değişikliğe gidilerek sorun çözüme kavuşturulmuştur. 1994 yılında sektöre düzenlemeyi getiren 3984 sayılı Radyo ve Televizyonların Kuruluşları ve Yayınları Hakkında Kanun meclisten geçmiştir. Kanunda yer alan Radyo ve Televizyon Üst Kurulu da (RTÜK) aynı yıl kurulmuştur. (MEGEP, 2011)

Türkiye’de uydu yayıncılığı özel televizyon kanallarının hayatımıza girmesini sağlayarak büyük etki bırakmıştır. Teknolojinin yayıncılıkta ne kadar büyük bir etkiye sahip olduğunu bu örnekle de görülebilmektedir. Günümüzde Türkiye’de karasal, uydu, kablo ve internet üzerinden yayınlar yapılmaktadır. TURKSAT uydularının da faaliyet gösterdiği sektörde radyo ve televizyon yayını yapan yüzlerce kanal bulunmaktadır.

## 1.2. Yasal Düzenlemeler

Yayıncılıkta da izleyici veya dinleyiciye ulaşması için bir araç kullanılmak zorundadır. Bu araç kimi zaman yalnızca bu yayınları almak için imal edilmektedir. Yayın içeriğine kimlerin erişebildiği kullanılabilir cihazlara bağlı olabildiği için yayıncılık diğer iletişim türlerinden farklılık göstermektedir. Yayıncılık içeriklerin geniş çaplı yayılımını ifade etmektedir lakin bu sınırsız veya belirsiz bir yayılım değildir. Bir diğer deyişle yayınlar geniş fakat belirlenebilir bir kitleye ulaşmaktadır. Bu da yayınların maliyetinin nasıl karşılanacağı konusunda belirli yapıların oluşmasına neden olmuştur. Bu nedenle yayıncılık yarı halka açık bir mecra olarak anılmaktadır. Konser, gösteri, tiyatro veya sinema gibi mecralardan farklı olarak toplu olmayan, kişisel veya kapalı bir grupta içeriğe erişilmektedir. Bu durum izleyicinin yayınlara baş-başta kaldığı, daha kişisel bir ilişkiye sebep olmaktadır. (Manvell & Camacho, 2018) Günümüzde çoğu evin bir parçası hale gelen yayınlar kişilerin, ailelerin bir anlamda özel yaşantısına dahil olmuş durumdadır. Kısaca, neredeyse her hane yaşamının maddi ve manevi bir parçası haline gelen yayıncılık mecraları ve yayınların hem yasal hem de etik düzenlemelere bağlı olması kaçınılmazdır.

ABD’de amatör olarak başlayan yayıncılığın herhangi bir düzenlemeye tabi olmaması sektörün plansız ve kaotik olmasıyla sonuçlanmıştır. Bunun yanında radyo cihazı yapan ve yayıncı işletmeler arasındaki iş düzenlemeleri tekel tehdidi oluşturmuştur. Tekel tehdidini ortadan kaldırmak için 1927 yılında ABD’de kongre Radyo Yasasını kabul etmiştir. ABD

Radyo Yasası Federal İletişim Komisyonunun (FCC) kurulmasını ve komisyonun bant aralıklarını yayıncılara dağıtmasını sağlayarak düzenli bir büyümeyi ve eğitim amaçlı radyo istasyonlarının hayatta kalmasını sağlamıştır. (Manvell & Camacho, 2018)

İki dünya savaşı arasında ülkeler farklı yayıncılık düzenleme yöntemleri tercih etmişlerdir. Kimi ülke özel girişime müsaade ederek yayın yapılacak bantları ve lisansları bir kamu kurumu vasıtasıyla gerçekleştirmiştir. Fransa, Almanya ve Japonya gibi ülkeler ise daha denetimli bir yöntem seçmişlerdir. Bu ülkeler özel kuruluşlara izin verseler dahi devletin eli altında yayın yapılmasını imkan tanımışlardır. Britanya Monarşisine bağlı ülkeler ve Danimarka ile İsveç BBC örneğini uygulamışlardır. Kanada ve ABD’de de ise serbest girişimler ile yayıncılık daha farklı bir yönde ilerlemiştir. (Manvell & Camacho, 2018) Günümüzde FCC benzeri kurumlar tüm ülkelerde varlık göstererek içerik ve yayıncılık düzenlemesi gerçekleştirmektedir.

#### 1.2.1. Uluslararası anlaşmalar

Telgraf iletişimiyle ilgi yapılan konferanslar uluslararası telefon iletişimini ve sonrasında radyo yayıncılığını kapsamıştır. 1925 yılında, yapılan bir konferans sonrası, Uluslararası Radyofoni Birliği (URB) Cenevre’de kurulmuştur. Britanya’nın etkisi burada da görülecek şekilde URB’nin başkanı ve genel sekreteri BBC’den atanmıştır. Kurulan birlik bant genişlikleri, telif hakları ve uluslararası program değişimleri sorunlarını çözmek üzere bir plan oluşturmuştur. (Manvell & Camacho, 2018)

Avrupa’da varılan çözümler 1927 yılında Amerika’da Washington’da düzenlenen bir konferansta görüşülmüştür. Washington Konferansı sonrası 1932 yılında yapılan Madrid Konferansı uluslararası uzlaşmayı sağlamıştır. İkinci Dünya Savaşına kadar süren uzlaşma havası savaş boyunca rafa kalkmıştır. İkinci Dünya Savaşı sonrası yapılan 1948 Kopenhag Konferansı yeniden görüşmeleri başlatmıştır. 1952, 1959 ve 1963 yılında yapılan konferanslarla frekans düzenlemeleri, dünyadan uzaya yapılan iletişim kanalları dahil, yapılmıştır. (Manvell & Camacho, 2018)

1865 yılında kurulan Uluslararası Telekomünikasyon Birliği (UTB) 1947 yılında Birleşmiş Milletler çatısı altına alınmıştır. Soğuk savaş esnasında batı ve doğu bloku ülkeleri arasındaki gerilim nedeniyle birlik işlevsizleşmiştir. Doğu blokunda 1950 yılında Uluslararası Radyo ve Televizyon Örgütü kurulmuştur. Aynı yılda Batı Avrupa ülkeleri

Avrupa Yayıncılık Birliğini kurmuştur ve Avrupa dışında birçok ülkenin birliğe katılması örgütün güçlenmesini sağlamıştır. Türkiye'nin de arasında yer aldığı 74 aktif üyesi bulunan birlik çeşitli düzenlemeler yaparak sektörün altyapısını oluşturmaktadır. Türkiye ayrıca 1964 yılında kurulan ve komünist blokta bulunmayan Asya ve Pasifik ülkeleri bir çatı altında toplayan Asya-Pasifik Yayıncılık birliğine de üyedir. (Manvell & Camacho, 2018)

Uluslararası anlaşmalar gereği her yayıncının lisans alması gerekmektedir. Bu nedenle hiçbir yayıncı tam anlamıyla bağımsız değildir. Demokratik ülkelerdeki yayıncılar bağımsızlıklarıyla övünseler de parasal veya yönetsel olarak baskı yaşamaları mümkün olabilmektedir. Bu nedenle yayıncılıkta bağımsızlığın göreceli bir kavram olduğu söylenebilir. (Manvell & Camacho, 2018)

### 1.3. Ülkelerdeki Kamu Yayıncılığı Sistemleri

Yayıncılık teknolojik imkanlar el verdiğiçe çeşitli yöntemlerle yapılagelmiş ve bu şekilde de devam edecek görünmektedir. Devletlerin engellemeye çalıştığı veya görmezden geldiği örneklerde çok daha kaotik sonuçlar vermiştir. Bu nedenle yayıncılık konusunda devletler ya iyi bir düzenleyici ya da doğrudan yayıncı olarak sürece dahil olmaktadır. Devletin farklı katılım şekilleriyle oluşan kamu yayıncılık sistemleri dört başlıkta ele alınabilir: Devlet yönetiminde bulunanlar; kamu işletmesi olanlar veya kamunun otoritesinde olan işletmeler; kamu otoritesinin ve özel girişimin bir karması olan işletmeler; özel yönetimde bulunanlar. (Manvell & Camacho, 2018)

Yayıncılık hem yayıncılar hem de toplum tarafından kültürün önemli bir taşıyıcısı olarak görülmüştür. Bunda BBC örneğinin büyük katkısı olduğu görülmektedir. Öte yandan amatörden profesyonel yayına geçen ilk yayıncılar dahi yayıncılığı bir standart dahilinde verilmesi gayreti çerisinde olmuşlardır. Devletler de aynı bakış açısını ya sürdürecektir ya da daha üst seviyelere çıkartacak kurumlar oluşturmuşlardır. Propaganda amacıyla kurulanların yanında yayıncılık, kitlesel eğitim için aktif bir biçimde kullanılmaya devam etmektedir. Burada aktarılan sınıflandırmalar ülkelerde bulunan kamu yayıncılığı türlerini ifade etmektedir. 1980'lerde başlayan özelleştirme akımıyla her ülkede birçok özel yayıncı kurum bulunmaktadır. Amerika ise başından bu yana özel kuruluşlar vasıtasıyla yayıncılığı yürüten bir ülke olmuştur. Öte yandan tüm devletlerde izleyicilere eğitim, haber ve eğlence amaçlı içerik üreten ya da yayın yapan bir kamu kuruluşu bulunduğu görülmektedir.

### 1.3.1. Devlet faaliyeti

Devlet idaresinde olan yayın kuruluşları birbirinden farklı görünüm sergileyebilmektedir. Kimi hükümetin bir kanadı (ör: bakanlık) tarafından yönetilmekte iken kimi atanmış bir yönetim tarafından idare edilmektedir. Bir tüzel kişilik olarak düzenlenmiş hatta mali ve idari açıdan bağımsız kılınmış dahi olabilir. Ortak yanları ise hükümete bağlı olmalarıdır. Komünist ülkelerin genelinde bu başlık altında bulunan yayıncılar bulunmuştur. Ülkeden ülkeye değişik yasal ve yönetsel farklılıklar içermektedirler. Bir başka ortak yanları ise İkinci Dünya Savaşı sonrası özerklik kazanmaya başlamalarıdır. (Manvell & Camacho, 2018)

### 1.3.2. Kamu kuruluşu veya kamu kurumu

Kamu iktisadi kuruluşları, kamu hizmeti ön planda olmak üzere, bir mal veya hizmeti arz ederler. Bunlar temel mal ve hizmetleri arz edebileceği gibi bir ürün grubunu tekel niteliğinde arz etmek için kurulan kamu iktisadi teşebbüsü de olabilir. (Aktepe, 2016)

Günümüzde, yerel yayıncılarla birlikte, medya imparatorlukları olarak isimlendirilen işletmeler dünya çapında faaliyet gösterebilir de kamu yayıncılığı birçok alanda vazgeçilmez görülmektedir. Haber alma, çocuklar için yayınlar ve eğlence alanlarında insanların kamu



Şekil 1.2 - Kamu yayıncılığı sistemleri

yayın kuruluşlarını vazgeçilmez buldukları belirtilmektedir. Bunun bir nedeni kamu kaynağıyla desteklenen bu kuruluşların yayınlarının ticari rakiplerine göre daha dengeli, doyurucu ve eğitici bulunmaları olduğu ifade edilmektedir. Birleşik devletlerde bu kuruluşlar vergilerden aldıkları payın yanında bağışlar kabul ederek daha özerk bir yapıda yaşamlarını sürdürmektedir. (UNC Staff, 2013) Demokratik ülkelerde kamudan aktarılan kaynakların (lisans ücretleri, vergiler vs.) yayın kuruluşunu ekonomik kaygılardan ziyade yayıncılık kalitesine odaklanmasını sağlamaktadır.

Kamu iktisadi kuruluşu veya kamu kurumu olan yayıncılara tipik örnek olarak BBC verilebilir. BBC kamudan elde ettiği hasılatı teşkil eden lisans ücretini hükümet belirlemektedir. Her televizyon ve radyo alıcısından alınacak lisans ücretini belirleyerek kamudan elde edeceği gelir hükümetin kararına bağlanmıştır. Öte yandan, BBC’de bağımsızlık açısından birçok önlem alınmıştır: Bütçesini nasıl harcayacağı konusunda serbesttir. Ayrıca, programların yapımı ve zamanlaması ve bunların ötesinde editörlük açısından özerktir. Diğer gelirleri lisans ücretlerinden özellikle ayrı tutulmuştur. Ülke sınırları dışına yapılan yayınlar ayrı bir mali yapıya sahiptir. Yönetim kurulu ve başkan BBC tüzel kişiliğini oluşturmaktadır. Yönetim hükümet tarafından belirli bir süre için bir kesimin temsilcisi olarak değil, deneyim ve liyakatleri göz önüne alınarak seçilmektedir. Yetkiyi ellerinde bulunduran siyasi partiler atamalarda bir politik önyargı oluşmaması için dikkatli davranmaktadır. (Manvell & Camacho, 2018)

Bir başka örnek, Kanadalı Yayıncılık Şirketi (CBC<sup>10</sup>) bağımsızlık sağlayan önemli güçlere sahiptir. Bu güçler 1958 yılında yürürlüğe giren Yayıncılık Kanunu ve halefleriyle belirlenmiştir. Bunun yanında şirket aldığı ödenekle parlamentoya bağımlıdır. Şirketin reklam gelirleri yalnızca gelir bütçesinin dörtte birlik kısmını oluşturmaktadır. (Manvell & Camacho, 2018)

Japonya’da Japon Yayıncılık Kuruluşu (NHK<sup>11</sup>) 1950 yılında çıkartılan bir seri yasayla yayıncılıkla görevlendirilmiştir. Kuruluşun görevi “*Japonya’nın her yerinden erişilebilecek ve halkın refahını arttıran bir tarzda yayıncılık*” olarak tanımlanmıştır. NHK yönetim kurulu başbakan tarafından atanmaktadır. Fakat, bu atamayı yapması için, Ulusal

---

<sup>10</sup> Canadian Broadcasting Corporation / Société Radio-Canada

<sup>11</sup> Nippon Hösö Kyökai



Diet adı verilen, Senatonun ve Temsilciler Meclisinin rızasını alması gerekmektedir. NHK bütçesinin finansmanı özellikle alıcı cihazların lisans ücretinden sağlanmaktadır. (Manvell & Camacho, 2018)

Almanya kamu yayıncılığı yapısal olarak farklılık gösterse de bu gruba dahil olarak nitelendirilmektedir. Farklılığın temel nedeni Almanya’da bulunan eyalet sistemidir. Radyo ve televizyon konusunda karar verme yetkisi federal hükümetin değil yerel yönetimlerindir. Her eyalette birçok kesimin katılımıyla oluşturulan yayıncılık konseyi bulunmaktadır. Yayıncılık konseylerinin varlığı yayın kuruluşlarının yerelleşmesine neden olmaktadır. Yerel yayın kuruluşlarının bütçeleri de çoğunlukla alıcı setlerinden ve bir kısmı ise reklam gelirlerinden sağlanmaktadır. Eyalet yayın kuruluşları bir araya gelerek 1950 yılında ulusal ARD<sup>12</sup> kurmuşlardır. (Manvell & Camacho, 2018) Das Erste (Birinci) olarak da anılan kanalı ARD işletmektedir. Das Erste daha sonra teşkil edilen (1963) ve Das Zweite (İkinci) olarak anılan ZDF’den (Zweites Deutsches Fernsehen) ayrı bir kurumdur. (ARD | Hyperleap, 2019) ARD’nin bütçesinin çoğunu oluşturan lisans gelirlerini kendisi tahsil etmemektedir. Tahsilat Ücretleri Toplama Kurumu (GEZ) tarafından lisans ücretleri tahsil edilerek ARD’ye iletilmektedir. Lisans ücretlerini vatandaşlar ve kamu kuruluşlarından oluşan geniş bir taban ödemekle yükümlüdür. (ARD | Everipedia, 2019; MEGEP, 2011)

Belçika yayıncılık sistemi kendine has bir örnek olarak karşımıza çıkmaktadır. Çok dilli bir topluluğa hizmet eden yayıncılık şirketi üç kamu otoritesi tarafından idare edilmektedir. Fransız ve Felemenk yayınları yapan iki otorite ve teknik ekipmanları, senfoni orkestrası, kayıt kütüphanesi ve merkezi kütüphaneden sorumlu bir üçüncü otorite. (Manvell & Camacho, 2018) Benzer bir uygulama Fransız-Alman devlet ortaklığıyla kurulan Arte kanalıdır. Bu kanal kültür programları yayınlamaktadır ve hiç reklam almamaktadır. (MEGEP, 2011)

Kamu kuruluşu yayıncılar çeşitlilik gösterse de ortak noktaları idari ve mali bağımsızlık olarak özetlenebilir. Kanunlarla korunan haklarının yanında pratikte oluşan operasyonel hareket alanı ve özerklikleriyle kamu yararına yayın yapmaya çalışmaktadırlar.

---

<sup>12</sup> Arbeitsgemeinschaft der Öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten der Bundesrepublik Deutschland - Almanya Federal Cumhuriyeti kamu yayıncıları çalışma grubu

Doğrudan bağılı oldukları bir kişi ve kurum olmaması onları asıl kaynağı sağlayan halka karşı sorumlu kılmaktadır.

### 1.3.3. Karma işletmeler

Çoğu vakada karma işletmeler yazıda kalmakta ve pratikte işlerlik kazanmamaktadır. En iyi çalışan örnek olarak RAI<sup>13</sup> verilebilmektedir. RAI 1924 yılında kurulan ve 1927 yılında devletten imtiyaz alarak yayıncılığına devam eden karma yayın kuruluşudur. İkinci Dünya Savaşı sonrası, 1952’de bu imtiyaz televizyonculuğu da kapsayacak şekilde genişletilmiştir. Günümüzde RAI yönetim kurulu 20 üyeden oluşmaktadır ve bunların altısı pay sahiplerince, onu parlamento komisyonunca ve dördü yerel yönetim komisyonlarınca oluşturulmaktadır. Yönetim kurulu her çeyrek için programların çerçeve planını kültürel, sanatsal ve eğitimsel politikalara uyumluluğu konusunda tavsiye veren bir komite yardımı ile Posta ve Telekomünikasyon Bakanlığına onaylatmak zorundadır. Lisans ücretlerini ve reklam gelirlerini ise ayrı bir örgüt tahsil etmektedir. (Manvell & Camacho, 2018)

İsveç’te bulunan yayıncılık tekelinde devletin mali tasarrufu bulunmaması İsveç Radyosunun (Sveriges Radio) hükümetten bağımsızlığını göstermektedir. Öte yandan şirket hisselerinde özel sermayenin ağırlığı çok kısıtlanmıştır. Kâr amacı güden pay %20 ile sınırlıyken kâr amacı gütmeyen ulusal kuruluş ve sivil toplum hareketlerinin payı %60 olarak belirlenmiştir, kalan %20 ise İsveç basını tarafından sahiplenilmektedir. Yönetim kadrosunda da aynı yapı sürdürülmektedir. Hükümet lisans ücretlerini belirleme yetkisine sahiptir fakat bu gelirin nasıl harcanacağı ile ilgili bir yetkisi bulunmamaktadır. İsveç Radyosu kendine has özellikleriyle kapsamlı bir özgürlüğe sahiptir. (Manvell & Camacho, 2018)

İsviçre ise çok dilli bir bölgeye hitap etme sorununu şirketleşerek çözüme kavuşturmaya çalışmıştır. Kamu çıkarını korumaya çalışan kamu otoritesi ve özel sermayenin oluşturduğu işletme Lozan, Zürih ve Lugano-Besso bölgelerine üç ayrı dilde yayın yapmaktadır. Coğrafi koşulların ve kendine özgü federal anayasanın gereklilikleri ancak bir şirket yapısında çözüme kavuşturulabilmiştir. (Manvell & Camacho, 2018)

---

<sup>13</sup> Radiotelevisione Italiana – İtalyan Radyo ve Televizyon

#### 1.3.4. Özel yönetim

Eğitim amaçlı kurulmuş, üniversiteler, vakıflar ve aboneliklerle finanse edilen kâr amacı gütmeyen kuruluşlar da bu başlıkta yer almaktadır. Birleşik Devletlerde yer alan PBS<sup>14</sup> buna örnek verilebilir (Manvell & Camacho, 2018). Birleşik Devletlerde kırsal kesimlerde bölgesel yayınlar yapan mühendislik öğrencileri hava durumu gibi bilgileri sunmaya başlayarak kurumun temellerini atmıştır. İçerikler geliştikçe FCC, 1941 yılında düşük FM bantlarını ticari olmayan ve eğitsel yayın yapan istasyonlara ayırmıştır. Birleşik Devletlerde birçok kuruluş kamu yayıncılığı yapmaktadır. Bunlara çatı olarak görevi yapan iki kurum; televizyon yayıncılığında PBS, radyoda ise NPR<sup>15</sup> olarak karşımıza çıkmaktadır. PBS üye televizyonlara kültür ve eğitim programları dağıtmaktadır. Bunun yanında kamu yayıncılığı yapan istasyonları dış baskılardan korumak için de çalışmalar yapmaktadır. Zamanın gelişmelerine de başarıyla uyum sağlayan kuruluş, ticari rakiplerinin yanında, güvenilir bir yayıncı olarak yaşamını sürdürmektedir. (UNC Staff, 2013; MEGEP, 2011) Kimi kuruluşlar veya yayınlar ise bir tanıtıcı veya bir grup tanıtıcı tarafından desteklenebilmektedir. Kamudan herhangi bir kaynak almasa da üzerlerinde değişen yapılarda devlet düzenlemesi bulunmaktadır. (Manvell & Camacho, 2018)

#### 1.4. İçerikler ve İletim

Bir mecra üzerinden bir içeriği sunmak her teknolojik atılımla insanlara yeni unsurlarıyla bir kazanımlar sağlamaktadır. Yayıncılık iletim kanalları ve araçlar ile yapıldığı için teknolojik gelişmelerden ayrı düşünölemeyen bir alandır. Radyodan bu yana her teknoloji sektöre yeni ürünler ve işletmeler, tüketiciler için ise yeni imkanlar ve alışkanlıklar kazandırmıştır. Sektör içerisinde yer alan rekabet ile yenilikler sektörün şekillenmesine sebep olmaktadır. Kısaca teknoloji-yayıncı-izleyici birbirini etkileyen bir döngü içerisinde dir.

İletim teknolojilerinin yayıncılık alanında iki kullanım alanı bulunmaktadır. Bilinen anlamda iletim içeriklerin izleyicilere ve dinleyicilere iletimini sağlayan kanallardır. Yayınlanan içerikler yayıncı işletme tarafından üretilebildiği gibi içerik oluşturan işletmelerden de satın alınabilmektedir. Diğeri yönüyle iletim satın alınan içeriklerin veya

---

<sup>14</sup> Public Broadcasting Service – Kamu Yayıncılık Hizmeti

<sup>15</sup> National Public Radio – Milli Kamu Radyosu

programların yayıncı işletmeye iletilmesini içermektedir. Yayıncılığın ilk yıllarında dahi kullanılmaya başlayan telefon gibi kabloya bağlı sistemlerin yanında taşınabilir mecralar (CD, DVD, video kaset, vb. depolama aygıtları) kullanarak içerikler iletilmektedir. İlerleyen teknolojiyle kablosuz sistemler de kullanıma alınmış durumdadır. (NWE, 2019)

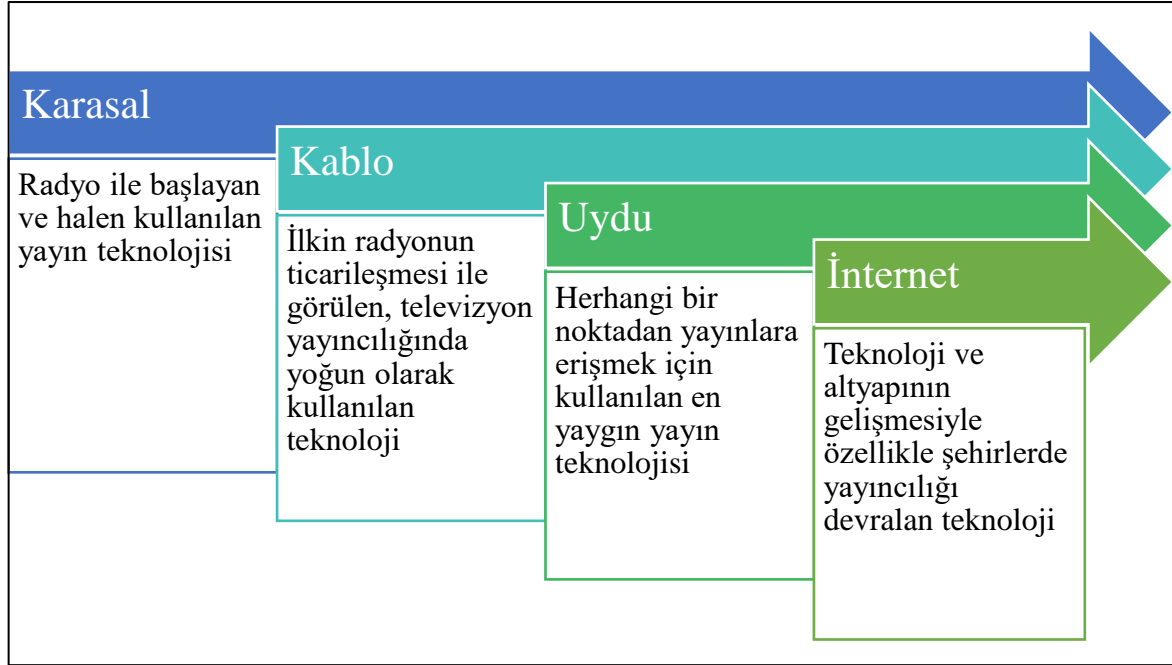
İzleyici ve dinleyicilere programların iletimi operasyonun diğer kısmını oluşturmaktadır. Yayıncılık terimi göz önüne alındığında karasal yayınlar veya uydu üzerinden elektromanyetik dalgalar ile yayınların iletilmesi öncelikli olmaktadır. Öte yandan iletim teknolojilerinin ilerlemesiyle diğer mecraların kullanımı yaygınlaşmıştır. (NWE, 2019)

Radyonun ardından televizyon yayıncılığının devreye girmesi içerikler konusunda büyük ilerlemeler kat edilmesini sağlamıştır. Radyo ve televizyon istasyonlarının katlanarak artması içerik üretimine yansımıştır. Televizyonun ilk günlerinde haber ağırlıklı yayınlar ön plandayken sonraları eğlence programları ağırlık kazanmaya başlamıştır. 1950'lerden itibaren izleyici kitlesinin tercihini televizyondan yana yaptıkça eğlence programları televizyon ağırlıklı olmaya başlamış radyo yayınları ise haber ve müzik ağırlıklı programlara devam etmiştir. Örnek olarak radyolarda yayınlanan melodram dizileri televizyonda yayınlanmaya başlamıştır. (Auerbach, 2019)

Radyoda drama programlarından boşalan yayın süresini müzik programları doldurmuştur. (NWE, 2019) Televizyon yayıncılığı radyonun birçok işlevini devralmış olsa da radyo halen müzik, söyleşi programları ve birçok spor müsabakasının ana yayın aracı olarak yaşamını sürdürmektedir. Radyo yayınlarının AM bandından FM bandına geçmeleri daha kaliteli müzik yayını yapılması imkânı sağlamıştır. Eski teknolojiler tamamen rafa kaldırılmadan günümüzde yayıncılar uydu ve internet kullanarak yayın yapar hale gelmiştir. Daha kolay erişim imkânı tanıyan yeni teknolojilerle radyo sektörü daha geniş bir dinleyici kitlesiyle serpilmeğe devam etmektedir. (Auerbach, 2019)

Teknolojinin gelişimi televizyon yayıncılığı işleyişini ve tüketici kullanımını değiştirmektedir. Günümüzde sayısal ağırlıklı yapılan televizyon yayınları ile izleyiciler programları ister canlı ister kayıttan izleyebilmektedir. Bunun yanında karasal yayınların yanında kablo yayınlarının da sunulabildiği karma sistemler geliştirilmiştir. Sayısal yayınlar isteğe bağlı televizyonun gelişmesine de neden olmaktadır. Sayısal yayınlar sayesinde kullanıcılar programları daha rahat kayıt altına alabilmekte, bir içeriği sipariş edebilmekte

ve geniş içerik seçeneğinden faydalanabilmektedir. Sayısal yayın sayesinde görüntü kalitesindeki de iyileşmiştir. Öte yandan, televizyon yayıncıları halen seçme programları sunmaya devam etmektedir. Seçme programlar önceden belirlenmiş bir yayın akışı ile yayıncının belirlediği programlardır ve halen değerini sürdürmektedir. (Auerbach, 2019)



Şekil 1.3 - Yayıncılıkta kullanılan iletim kanalı teknolojileri

İnternet yirmi birinci yüzyılda elde ettiği yüksek hız kapasitesiyle geleneksel iletim kanallarıyla boy ölçüşebilir hale gelmiştir. Radyo ve televizyonlarda bulunabilecek birçok içerik ve program internet yoluyla yayımlanabilir durumdadır. Birçok televizyon kanalı da programlarını yayın saatinden sonra internet geçitlerinden izlenebilir hale getirmektedir. Bu yapının reyting adı verilen izlenme oranlarına etkisi büyüktür. Geleneksel yayıncılar web sitelerinde naklen yayın yaparak internet kanalını radyo ve televizyonla paralel kullanabilmektedir. Geleneksel yayıncıların yanı sıra yalnızca internet üzerinden içerik yayımlayan yayıncılar da bulunmaktadır. Bunlar tarifeli yayın yapmazlarken kimi yalnızca daha önce yayımlanmış paketleri yayımlamaktadır diğerleri ise bu paketlerle birlikte kendi paketlerini de üretilip yayımlamaktadır. YouTube gibi amatörlerle birlikte profesyonellerin yayın yaptığı mecralar da yayıncılıkta artan bir varlık göstermektedir. Ticari reklamların potansiyeliyle birlikte birçok radyo istasyonu da çevrimiçi kanalları kullanmaktadır. Radyolar da televizyon yayıncıları gibi paralel veya yalnızca çevrimiçi hizmet verebilmektedir. (Auerbach, 2019)

Görsel ve işitsel içerikler bir web sayfası üzerinden, geleneksel radyo veya televizyon yayını gibi, gün boyu gösterilebilmektedir. Web sayfası aracılığıyla birden fazla canlı akış sağlanarak izleyiciye seçim şansı da verilebilmektedir. Canlı yayın yapanların yanında birçok kaynaktan aldıkları içerikleri ansiklopedik olarak barındıran tedarikçiler de bulunmaktadır. İnternet üzerinden yayıncılık geleneksel yayıncılığın gerektirdiği yatırımlardan kaçınılmasını sağlayabilmektedir. Bu sayede çok düşük bütçeli yayınların veya bir yayıncılık grubuna ait olmayan, bağımsız yayınların yapılabilmesi mümkün olmaktadır. (Auerbach, 2019)

İnternet yayıncılığında bazı günler kısa süre için yapılan radyo yayınlarından sektörün üretim ve teknoloji birikimiyle yalnızca izleyicinin talep ettiği programların oynatıldığı ortamlara ulaşılmıştır. İnternet teknolojisinin sektöre kazandırdığı son yayıncılık yöntemi OTT (Over-The-Top) olarak anılmaktadır. OTT daha önceki kullanım alışkanlıklarından farklı olarak çeşitli program paketlerini isteğe bağlı olarak ileten yayıncılara verilen isimdir. OTT uygulamalar eski faturalandırma yöntemlerini, bir diğer deyişle neye, nasıl ücret ödediğimiz değiştiren herhangi bir şeye verilen isimdir. (Over-the-Top Application, 2019) Bu işletmeler geliri izleyiciden doğrudan elde edebildikleri için geleneksel yayın işletmelerine karşı ciddi bir avantaj elde etmektedirler. OTT yayıncılık platformlarının kullandığı üç gelir modeli bulunmaktadır: Abonelik tabanlı hizmet<sup>16</sup> (Netflix, Hulu); Reklam destekli hizmet<sup>17</sup> (YouTube, Crackle); İşlem tabanlı hizmet<sup>18</sup> (iTunes) İzleyiciler internet altyapısı ve programları izlemek için gerekli cihazları buldurmak için harcama yapmalıdırlar. Yeni nesil izleyiciler için bu makul bir yatırım olarak görülmektedir. (The Business of Tomorrows, 2019) İnternet ve ona bağlı cihazlar diğer teknolojilerden daha köklü bir biçimde tüketici alışkanlıklarını ve sektörü etkilemektedir. Fakat bu diğer iletişim kanallarının tamamen çağ dışı kaldığı anlamına henüz gelmemektedir.

Sayısal iletişim kanalları analog kanallara göre daha yüksek kalitede ses ve görüntü iletişim imkânı sağlamaktadır. Ayrıca tüketicilerle etkileşim imkânı da sunan sayısal kanallar işletmeler ve tüketiciler için avantajlar barındırmaktadır. Sayısal kanalların tercih edilmesi sonucu karasal yayın yapan istasyonların gelirleri azalırken ve yeni nesil yayıncıların

---

<sup>16</sup> SVOD - Subscription Video On Demand

<sup>17</sup> AVOD - Advertising Based Video On Demand

<sup>18</sup> TVOD - Transactional Video On Demand

gelirleri ise arttırmaktadır. Sektörde neye yatırım yapılacağı ve yayınların değeri izlenme sayısına bağlıdır. Bu nedenle yayınlanan içeriği ne kadar kişinin takip ettiği ekonomik anlamda büyük önem arz etmektedir. Karasal yayınların ne kadar izlendiğinin belirlenmesi zorlu bir uğraş olmaya devam etmektedir. Sayısal teknolojiler bu alanda da yeni imkanlar sağlamaktadır. (Manvell & Camacho, 2018)

#### 1.4.1. Eğitsel yayıncılık

Eğitim başlangıçtan bu yana yayıncılığın bir parçası olmuştur ve kamu yayıncılığının tekelinde değildir. Bilgiyi ve kültürel değerleri aktarmanın bir yolu olan yayıncılık doğal olarak bir öğretim ve eğitim aracı olarak kullanılmaya başlamıştır. Geniş kitlelere yaygın ve kolay ulaşım imkânı sağladığı için yayıncılık bu alanda yoğun olarak kullanılabilen ve devletlerin özellikle ilgilendiği bir alan olabilmektedir. Eğitsel yayıncılık kapsamında ilk, orta ve yüksek düzeyde öğretim, mesleki eğitim, sosyal ve kültürel eğitim yapılabilmektedir. Eğitim materyalleri kullanılan mecraya bağlı bir yapı sergilemektedir. Radyo ilk, orta ve yüksek öğretim ve mesleki bilgi aktarımında kullanılmaktadır. Televizyon ise görsel yanını kullanarak radyonun yaptığı eğitimlerin tamamını ve fazlasını yapabilmektedir. Bu yayıncılık türü tüm ülkelerde farklı yöntem ve ağırlıklarda yapılmaktadır. Eğitsel yayınlar ülkede yer alan yayıncılık yapısına bağlanamayacak biçimde varlığını göstermektedir. (Manvell & Camacho, 2018)

Japonya'nın eğitim programları ağırlığında başı çektiği belirtilmektedir. İki televizyon kanalını ve bir AM kanalını yalnızca eğitim amaçlı içeriklere ayırarak ilk orta ve yüksek eğitime destek verilmektedir. Bunun yanında mesleki yayınlar, engellilere yönelik yayınlar ve sosyal eğitim amaçlı yayınlar yapılmaktadır. Diğer televizyon ve FM radyo kanallarında da eğitsel programlar yayınlamaya devam etmektedir. (Manvell & Camacho, 2018)

BBC bu alanın öncü kuruluşu olarak anılmaktadır. İlk ve orta öğrenim öğrencilerine onlarca radyo ve televizyon programı yayınlamaktadır. Bunun yanında, hükümetin finanse ettiği programlarla Open University yükseköğrenim kurslarını yayınlamaktadır. Yine Birleşik Krallık'ta Bağımsız Yayıncılık Otoritesi (Independent Broadcasting Authority) ticari program yapan işletmelerin okullar ve yetişkinler için programlar yapmalarını talep ederek bu alandaki programların artmasını sağlamıştır. Avustralya'da ABC (Australian Broadcasting Corporation) BBC'ye benzer şekilde yoğunlukla televizyon üzerinden eğitsel

programlar yayınlamaktadır. ABC kadar olmasa da Avustralya’da özel istasyonlar da eğitsel içerikler yayınlamaktadır. (Manvell & Camacho, 2018)

Kıta Avrupa’sında Fransız Devlet Radyosu yayınlarının yarısından fazlası eğitsel ve kültürel içeriklere ayrılmıştır. Televizyonda ise birinci ve ikinci kanalların yayınlarının bir kısmı yine kültürel programlara ayrılmaktadır. Bunların yanında ilk, orta ve yüksek öğrenim derslerini hatırlatma amaçlı programlar yer almaktadır. İtalya’da radyo kültürel yayınlara yer vererek yetişkinlerin eğitime katkı yapmaktadır. Öte yandan televizyon yayınlarında eğitsel ve kültürel yayınlar yer almaktadır. Avrupa’nın kuzeyinde İsveç, eğitsel ve kültürel yayınlarını radyodan ziyade televizyon yoluyla yapmaktadır. İsveç’te farklı öğrenim seviyeleri için kayda değer derecede yayın yapılmaktadır. Bunun yanında yoğunlaştırılmış mesleki eğitimler ve öğretmenler için bilgi tazeleyici eğitimler de yayınlanmaktadır. Norveç de benzer biçimde televizyona ağırlık veren bir eğitsel yayın yapısına sahiptir. Almanya’da ise eğitimden ziyade kültürel programlar yayınlanmaktadır. (Manvell & Camacho, 2018)

Güney Amerika’da ve ABD’de üniversiteler ve yüksekokulların yanında yerel istasyonlar ve devlet istasyonları azımsanmayacak miktarda eğitsel yayınlar yapmaktadır. Birleşik Devletlerde bulunan, PBS belirgin ölçüde eğitsel ve düşünsel yayınları bulunmaktadır. Latin Amerika ülkelerinde hem öğretmenleri destekleyen hem de okuma-yazma seviyesini iyileştiren programlar yayınlanmaktadır. Kırsal kesimleri hedefleyen sağlık, ziraat, sosyal ve uygulama yöntemleri üzerine yayınlar yapılmaktadır. Güney Amerika’da Katolik kilisenin eğitim amaçlı yayınları da bulunmaktadır. Amerika’nın kuzeyinde, Kanada’da CBC televizyon ve radyo üzerinden hem İngilizce hem de Fransızca eğitim programları yayınlamak zorundadır. (Manvell & Camacho, 2018)

Ülkelerin kendi halkına eğitsel, eğlence ve haber nitelikli programlar sunmasının yanında yayıncılık başka amaçlarla da kullanılabilir. Yayıncılık kültürel ve politik propaganda amaçlı sınır ötesi yayınlar için kullanılagelmiştir. İkinci Dünya Savaşı esnasında bu yönüyle yayıncılıktan çokça faydalanılmıştır. Savaş sonrası ortaya çıkan soğuk savaş döneminde ise artan miktarlarda sınır ötesi yayın yapmaya yönelik bir yarış başlamıştır. Bu dönemde yoğunlukla kullanılan araç radyo olmuştur. Kıta Avrupası’ndan kısa dalga bantları kullanarak Demir Perde ülkelerine yayınlar yapılmıştır. Buna karşılık Moskova Radyosu ve benzerleri ajansların bu yayınları bozmaya yarayan karşı yayınlar yaptığı görülmektedir. (NWE, 2019) 1980’lerde soğuk savaş üst noktaya ulaştığında Sovyetler Birliği haftada



toplam 2.000 saati bulan yayınları birçok dilde yapmıştır. Buna karşın Birleşik Devletler ve müttefiki görülebilecek Batı Avrupa ülkeleri aynı miktarlarda yayınla karşılık vermeye çalışmıştır. Günümüzde soğuk savaş dönemlerinden çok farklı bir görünüm sergilemekle birlikte sınır ötesi yayınlar halen ülkeler için büyük önem taşımaktadır. Uluslararası arenada bir yönüyle itibarı gösteren yayınlar tanıtım ve kültür sirayeti için önemsenmektedir. Sınır ötesi yayınların bir sonucu olarak yayıncılık istihbarat açısından da kullanılabilir. (Manvell & Camacho, 2018)

#### 1.4.2. Eğlence

Eğlence yayınları komedi, drama, yarışmalar, müzik veya karma gösterilerden oluşmaktadır. Karma gösteriler radyonun ilk günlerinden beri tercih edilmektedir. Tercih edilmesinin bir sebebi müzikhollerden devralınan program yapısının sürdürülmesidir. Bir başka program yapısı ise durum komedisi denilen programlardır. Bu programlar yapımcı ve donanımı, set ve oyuncular, ile izleyicileri alabilecek büyüklükte tiyatrolara ihtiyaç duyduğu için büyük yatırımlar gerektirmektedir. Çocuklar için tasarlanan eğlence programlarında genel olarak çizgi filimler kullanılmaktadır. (Manvell & Camacho, 2018)

Radyo dramaları tiyatro yerine stüdyolarda üretildiği için televizyon dramlarından farklılık göstermektedir. Stüdyolar bir tiyatrodan çok daha küçük ölçekli olabilmektedir. Yayıncılığın ilk zamanlarda radyolarda tek bir mikrofon ve televizyonlarda ise tek bir kamera yeterli görülmüştür. Daha sonraları birden fazla cihazın yönetildiği kontrol panelleri önce radyoda daha sonra da televizyonlarda kullanılmaya başlanmıştır. (Manvell & Camacho, 2018)

Aslen sinema için yapılan uzun metrajlı filimler televizyon yayın akışına dahil edilen bir başka element olarak karşımıza çıkmaktadır. Radyoda benzer şekilde tiyatro oyunu gibi bir performansı yayınlanabilmektedir. Televizyon için üretilip yayınlanan dizi filimler ve radyo için üretilen arkası yarın kuşakları izleyiciler tarafından takip edilen eğlence prodüksiyon türleridir. Uzun metrajlı filimler ve dizi filimler “prime time” adı verilen yoğun seyredilme zamanlarında yayınlanmaktadır. Böylece izleyicilerin yoğun bağlılık gösterdikleri bir anda tanıtım reklamlarından elde edilen hasılatla program daha kolay finanse edilebilmektedir. (Manvell & Camacho, 2018) Günümüzde odağı sinema yerine televizyon seyircisi olan uzun metrajlı filimler de program akışlarına dahil edilebilmektedir.

Özellikle OTT yayıncılarda görülen bu uygulama gelir elde etme ve finansman yönteminden kaynaklanan bir değişim olarak ortaya çıkmaktadır.

Radyo, müzik sektörünün bugünkü hale gelmesinde büyük katkıya sahiptir. Yalnızca müziğin geniş kesimlerce dinlenmesini sağlamamış yeni türlerin gelişmesine de katkı yapmıştır. Televizyonda müzik programları yayınlansa da hatta müzik yayınına adanmış kanallar olsa da müzikte radyonun hakimiyeti sürmektedir. Opera ve senfoni türünde müzikler de geniş bir dinleyici kitlesiyle buluşma imkânını radyo ve televizyonla bulmuştur. Radyo yayıncılığının AM bandından FM bandına taşınması ve sonrasında sayısal yayınların yaygınlaşmasıyla dinleyici memnuniyeti artırmıştır. Elde edilen dinleyici memnuniyeti radyo dinleyicisinin büyümesini ve kalıcılığını sağlamıştır. (Manvell & Camacho, 2018)

#### 1.4.3. Sözlü programlar

Sözlü programlar sohbet programlarından tartışma programlarına, belgesellerden haberlere kadar geniş bir program yelpazesini içermektedir. Bu programlar radyonun ilk yıllarında kısa süreler için yapılmaktayken yayıncıların dinleyicileri veya izleyicileri bilgilendirmeyi sorumluluk edinmesiyle değişikliğe uğramıştır. Bu grupta yer alan programlar düzenli olarak yayınlanan ve uzun süreler ayrılan programlar haline gelmiştir. Yayıncının bağımsızlığının bir göstergesi olarak görüldükleri için bu programlara önem verilmektedir. (Manvell & Camacho, 2018)

Radyoda yer alan sözlü programların en ağırlıklı kısmını haberler oluşturmaktadır. Televizyon yayıncıları da başlarda görünen bir resim üzerine haberi vererek radyo tarzını benimsemiş ve kısa zamanda bu yöntemin yetersizliği görülmüştür. Televizyon, kendi mecrasına uygun içerikler gerektirmektedir. Olayların görüntüleriyle verilen haberlerin daha etkili olduğu yayıncılar tarafından kısa zamanda görülmüştür. Yayınlanacak görüntüleri oluşturan kurumlar oluşturulmuştur. Filme çekilmiş röportajları oluşturan kurumların ortaya çıkmasıyla televizyon haberciliği yayıncılığın ayrılmaz bir parçası olmuştur. Radyo dikkat gerektirmemesi ile avantajını korumaktadır. Radyonun program yapısı, mecraya uygun olarak, gün boyu sürekli yinelenen kısa başlıklar biçiminde sürmektedir. (Manvell & Camacho, 2018) Televizyon haberciliği ise görsel imkanlarını kullanarak daha kısa zamanda daha fazla bilgiyi vermeye çalışmaktadır. Haberlerin televizyon açısından önemi en yoğun izlenme aralığında yayınlanan program olmasıyla anlaşılabilir.

Konuşma programları kimi ülkelerde popülerliğini sürdürmektedir. Eğitsel yanı yüksek olan bu programlarda bir konu bir uzman veya sözcü tarafından dile getirilmektedir. Belgeseller bu program türünün kayıtlı materyallerle çoğaltılmış halidir. Radyo zamanında başlayan belgesel programlar kayıt teknolojisinin ilerlemesiyle televizyon yayıncılığında başarıyla sürdürülmektedir. Günümüzde belgeseller uzun metrajlı film olabilmektedir. Bir başka tür sözlü program ise bir başkanın yönetiminde yapılan tartışma programlarıdır. Bu programlarda genellikle güncel bir konu farklı görüş belirtebilecek uzmanlar tarafından geniş kapsamlı tartışılır. Tartışma programlarına seyircilerin soruları ve görüşleriyle katılımı da sağlanabilmektedir. (Manvell & Camacho, 2018)

Dini yayınlar bilgi ve tartışma amaçlı veya ibadete dayalı programlar olarak ikiye ayrılmaktadır. İbadete dayalı programlar hutbeler, dualar, törenler veya şarkı söyleme şeklinde olabilmektedir. Dini amaçlı üretilmiş dramalar bu başlıkta yer alabilir. Bu programlar dini bir konuyu örneklemek için üretilmektedir. Dini programlar bu amaçla kurulmuş kanallarda yayınlanabildiği gibi başka kanallardan alınan sürelerle de yayınlanabilmektedir. (Manvell & Camacho, 2018)

Açık hava yayınları olay ve etkinlikleri doğrudan yerinden iletmek için kullanılmaktadır. Spor etkinlikleri, törenler veya politik olaylar en fazla takipçiyi çekmektedir. Değişen ortamlarda çekim yapmak çok ileri düzey ekipmanlar gerektirmektedir. Kayıt ve iletim alanında büyük yatırımlar ve mühendislik çalışmalarıyla bugünkü haline gelmiş ve halen ilerlemektedir. (Manvell & Camacho, 2018)

#### 1.5. Sektörün Gelir Kaynakları, Yönetim, Operasyon ve Maliyetler

Yayıncı işletmelerin gelir kaynaklarını teknik etkenler ve yasal çerçeve belirlemektedir. Yayıncılığın başlangıcında maliyetleri karşılamak için iki gelir kaynağı ortaya çıkmıştır. Bunlardan ilki radyo alıcı cihaz ve malzemelerinin satışı olurken diğeri ise ticari reklam gelirleri olmuştur. Kamu yayıncılığında ise kamudan alınan ücretler, hükümet desteği ve harçlar gelir kalemleri olarak karşımıza çıkmaktadır. Ticari reklamlar için yayın saatinde boşluklar oluşturularak ürünlerin veya firmaların burada kendini tanıtmaları sağlanır. Bu genellikle reklam sürelerinin reklam ajanslarına satışı biçiminde yapılırken ajanslar bu saati müşterilerine tekrar satmaktadır. Analog iletimden sayısal iletme geçiş sonucunda sektörde abonelik ve talebe dayalı satın almaların gelir payındaki ağırlığı artmaktadır.

Günümüzde internetin de yayın kanallarından birisi haline gelmesiyle yayıncılığın ticari potansiyeli halen yükselmektedir. (Auerbach, 2019)

Sektörde kullanılan teknolojiler izleyicilere erişim yöntemini bu da sektörün iş yapış şeklini ve gelir kaynaklarını etkilemektedir. 1922 yılında uzun mesafeli telefon hatlarının kullanılarak başka bir şehirde gerçekleşen spor müsabakasının yayının yapılmasıyla sektördeki anlayış yerelden genele evirilmiştir. Bu noktadan sonra yayıncılığın pazarlama için iyi bir araç olabileceği anlaşılmıştır. (Manvell & Camacho, 2018)

Kamu örneğine bakıldığında BBC kurulduğu yıllarda alıcı sahiplerinden toplanan 10 şilin lisans ücretinin yarısını ve alıcılardan ve diğer cihazların satış hasılatının yüzde onunu almakta olduğunu görüyoruz. (Manvell & Camacho, 2018) Türkiye’de alıcı cihazlar üzerinden TRT tarafından alınan bandrol harcı bu modele dayanmaktadır. ABD gibi kapitalist yapıya sahip ekonomilerde devlet yalnızca düzenleme ile sınırlıyken Japonya’da yayıncılık gelirlerinin tamamını devlet almaktadır. İskandinav ülkelerinin birçoğunda yayıncılık sektörünün hem tamamı devlet idaresindedir.(Auerbach, 2019)

Yayıncılık izleyiciler, dinleyiciler ve web müşterileri açısından içerik erişimi anlamına gelirken, yayıncılar açısından izleyiciler ve dinleyiciler ürün anlamına gelmektedir. Temelde yayın işletmeleri için izleyiciler ürün, şebeke satıcı ve reklam yayınlayanlar ise müşteridir. Gelir akışı “izleme başına ödeme”, aylık abonelik, satış ve reklam şirketlerinden gelen düzenli gelir akışınının karması şeklinde gerçekleşmektedir. Sektörün sunduğu yeni ürünler kimi ürünlerin kullanımının azalması anlamına gelebilmektedir. Karasal yayın yapan kuruluşlar hem radyoda hem de televizyonda gelir düşüşü yaşarken uydu ve internet üzerinden yayın yapan işletme ve kanallarda çift haneli gelir artışları görülmektedir. Yeni ürünler ve yeni gelir yapıları göz önüne alındığında sektör halen büyüme göstermektedir. (Auerbach, 2019)

Yirminci yüzyılın sonlarına doğru web üzerinden flama yayınlarının başlamasıyla reklam yayınları değişime uğramıştır. Televizyon ve radyoda yapılan reklamlar temelde demografi göz önüne alınarak yapılmaktadır. Web reklamları bunu çok daha isabetli yapılabilmektedir. İzleyicinin yaptığı bir arama veya ziyaret ettiği site içeriği göz önüne alınarak reklam gösterilebilmektedir. Web flamları reklam ajansını geleneksel yayıncıların coğrafi sınırlarında kurtarıırken izleyicinin yaptığı anahtar kelime aramaları veya tarayıcı günlüklerinden faydalanılarak yüksek isabetle tanıtım yapılabilmektedir. (Auerbach, 2019)

Küçük, bağımsız örgütlerde yayın işletmesinin yönetimi görece basitken büyük örgütlerde oldukça karmaşık bir hal alabilmektedir. Reklam geliri elde eden yayın kuruluşları izlenme oranlarını göz önüne almaktadır. Büyük örgütlerde başarı yalnız finansal sonuçlarla sınırlı değildir. Devlet organı olan kamu yayın kuruluşları hükümetin görüşlerini dikkate almak durumundadır. Lisans veya bandrol ücreti toplayan örgütler kamuya karşı varlıklarını haklı çıkaracak bir performans sergilemek durumundadır.

Yönetimler iki unsuru yerine getirmektedir: Yayın akışını programlama ve yayında sergilenecek programları elde etme. Yayın akışını programlama zaman ve kaynak dağılımı anlamına gelmektedir. Bu güç kontrol edilmezse mutlak bir hâl alabilmektedir. Yönetim muhakkak üretim veya tedarik departmanının sunduğu seçeneklerden etkilenmektedir. Bu nedenlerle tarafsızlık yönetimi en çok zorlayan konulardan birisidir. Totaliter ülkelerde ve kendine has Hollanda örneğinde tarafsızlık kaygısı duyulmamaktadır. Öte yandan demokratik ülkelerde tarafsızlık adına birçok yöntem denenmekte ve tam çözüme kavuşturulamamış bir problem olarak durmaktadır. (Manvell & Camacho, 2018)

Sektörde kullanılan teknolojiler her geçen gün daha kullanıcı dostu hale gelmektedir. Bunun sonucunda daha az iş gücüyle aynı işi yapmak mümkün olmaktadır. İletim teknolojilerindeki gelişmeler ve yasal düzenlemelerdeki gevşemeler firmaların birden fazla istasyon veya kanaldan yayın yapması ile sonuçlanmıştır. Yayınlardaki bu artış aynı oranda istihdama dönüşmemekte ve maliyetlere aynı oranda yansımamaktadır. (Auerbach, 2019)

#### 1.5.1. Radyo

Radyonun istasyonlarının gelir kaynakları reklamlar, ticari sponsorlar, dinleyici katkılarından, kamu istasyonlarında ise ağırlıklı kamu kaynaklarından oluşmaktadır. Genel olarak gelir dinleyici sayısı pazarlanarak elde edilmektedir. Uydu radyolarının ortaya çıkmasıyla kullanıcılara “hizmet-için-ücret” karşılığında reklamsız radyo dinleme imkânı sunulmuştur. Hizmet-için-ücret modelinde dinleyiciler ödedikleri ücret karşılığında bir veya bir grup radyo kanalını reklamsız dinleyebilmektedir. (Auerbach, 2019)

Radyo yayıncılığında en yüksek ücret yönetim kademesine verilirken diskjokey veya haber sunucuları gibi yetenekler aralığın sonlarında yer almaktadır. Radyo istasyonları yayınlarda kullandıkları içerikler için ise telif ücreti ödemektedir. (Auerbach, 2019) Bu dağılım sabit giderleri arttırmakta ve yayınların değişken maliyetini düşürmektedir.

Birçok malzeme gideri gerektiren radyoculuk kısmen seyyar yayıncılık sistemleri de gerektirebilmektedir. Genelde kullanılan malzemeler mikrofonlar, bilgisayarlar, uydu antenleri, ileticiler ve elektrik malzemelerinden oluşmaktadır. Bunun dışında ofis malzemeleri, telekomünikasyon sistemleri ve kırtasiye yapılan diğer harcamalar olarak anılabilir.(Auerbach, 2019)

Dışarıdan alınan faydalar ise taşeronlardan alınan bakım ve onarım hizmetleri, büyük istasyonlarda yer alan güvenlik, temizlik, yemek ya da halkla ilişkiler gibi hizmetler de sayılabilmektedir. Hizmetler dışında radyo istasyonları hatırı sayılır ölçüde enerji ihtiyacı duymaktadır. Enerji dışında telefon ve internet gibi altyapı hizmetlerinde de faydalanılmaktadır. (Auerbach, 2019)

### 1.5.2. Televizyon

Seçili televizyon kanalları yayınları yalnız ücret karşılığı izlenebilmektedir. Kablolu yayında yer alan kimi kanallar da kablolu kanal ücretlerinden pay alabilmektedir. Genel olarak televizyon yayıncılığının gelir kaynağı izleyici sayısını reklam aracılarna pazarlamaktır. Bu genelleme karasal ve uydu yayını yapan, kablolu istasyonlar ve birçok sayısal platform için geçerlidir. (Auerbach, 2019)

Televizyon istasyonları en yüksek ücreti yöneticilere ve yapımcılara vermektedir. Yapım asistanları ve muhabirler ise yelpazenin düşük tarafında yer alırken tecrübe kazandıkça ücretleri artmaktadır. (Auerbach, 2019) Ücretlerin bu yapısı kimi ürünlerin maliyetini çok yükseltebilmektedir.

Televizyonculukta yüksek miktarda elektronik donanım ve yazılım kullanılmaktadır. Bunlar kameralar, mikrofonlar, kayıt cihazları, ileticiler ve bilgisayarlar olarak sıralanabilir. Programların ve yayınlara yapılacağı binalar ve stüdyolar büyük harcamalar gerektirmektedir. Gayrimenkuller dışında televizyon yayınlara mobil yayın istasyonları ve taşıtlar da gerektirebilmektedir. Bunların dışında genel yönetim ve genel üretim harcamaları olarak sayılabilecek yönetsel malzemeler, donatılar ve elektronik cihazlar da bulunmaktadır. Televizyon istasyonları dışarıdan elde ettikleri yayın materyallerine telif ücreti ödemek durumundadır. (Auerbach, 2019)

Görsel yayın yapıldığı için televizyon istasyonlarında ihtiyaçlar oldukça fazladır. Bu ihtiyaçların birçoğu iç kaynaklardan karşılanırken dışarıdan da hizmet satın alınmaktadır. İstasyonların satın aldıkları faydalar yiyecek, makyaj ve kuaförlük, taşıt kiralama, güvenlik hizmetler gibi çeşitlidir. İletim ve iletişim için alınan internet, telefon, uydu bağlantıları hizmetlerinin dışında başta elektrik olmak üzere altyapı giderleri de yüksek miktarda harcama gerektirmektedir. (Auerbach, 2019)

### 1.5.3. İnternet

İnternet yayıncılığında mecra değişse de diğer iletim kanallarıyla benzer işleyiş bulunmaktadır. İzleyiciye planlı programlar esnasında reklamlar gösterilebilmekte veya isteğe programları satın alınması veya kiralanması sağlanarak içerik üzerinden gelir elde edilmektedir. Kimi yayıncılar internet yayınlarını izleyici sadakatini arttırmak ve içerik tanıtımları için kullanmakta ve bu çerçevede reklam geliri beklemeyebilmektedir. Öte yandan web sayfalarının ziyareti başına reklam geliri elde etmek geleneksel hale gelmiştir denilebilir.

Büyük yayın kuruluşları ve istasyonlarda ücretler diğer gruplara benzer bir yapı sergilemektedir. Küçük internet yayıncıları ise birkaç çalışanla, hatta tek bir çalışanla dahi yürütülebilmektedir. İnternet yayıncılığı çok daha küçük bir ekiple gerçekleştirilebilecek teknolojiler içerdiği için maliyetleri toplamda düşürmektedir. (Auerbach, 2019)

Tahmin edilebileceği gibi internet yayıncılığında temel malzeme ihtiyacı bilgisayar donanımları ve yazılımlarından oluşmaktadır. Eğer yayıncı içerik oluşturuyorsa, oluşturulan içeriğe uygun şekilde mikrofon, kamera ve benzeri setlere de harcama yapmak durumundadır. İşletmenin yapacağı harcamalar yayınların büyüklüğüyle paralel hareket etmektedir. Bu ilişki genel yönetim giderleri için de geçerlidir. (Auerbach, 2019)

İnternet yayıncılarının dışardan satın aldığı faydalar muhasebe ve pazarlama gibi yönetim fonksiyonları ağırlıklı seyretmektedir. Bunların dışında elektrik benzeri kamu hizmetleri, kısmi zamanlı danışmanlık ve içerik yazarlığı da tam zamanlı çalışan maliyetlerinden kaçınmak için alınan diğer faydalar olarak karşımıza çıkmaktadır. Altyapı maliyetlerinin çoğunluğu elektrik, iletişim ve ısıtmadan oluşmaktadır. Eğer yayınladıkları içeriklerinin telif ücreti bulunuyorsa bunları da ödemek durumdadırlar. (Auerbach, 2019)

## İKİNCİ BÖLÜM

### KURUMSAL YÖNETİM İLKELERİNİN KAMUDA KULLANIMI – KİT'LERDE KAMUYU AYDINLATMA VE ŞEFFAFLIK

Çalışmada ele alınan kamu yayın kuruluşlarının şeffaflık ve hesap verebilirlik konusundaki normların araştırma sonuçları bu bölümde aktarılmaktadır. Şeffaflık ve hesap verebilirlik kurumsal yönetimin bir parçası olarak karşımıza çıkmaktadır. Şeffaflık ve hesap verebilirlik dış kesimlerin doğru ekonomik kararlar verebilmesini ve etkin bir ekonominin elde edilmesi yolunda kurum denetimi yapabilmesini sağlamaktadır. Kurumlarda kontrol ve mülkiyet ayrımı sonucu ortaya çıkan temsil maliyetinin düşürülebilmesi için de şeffaflık ve hesap verebilirlik çözüm olarak öne çıkmaktadır.

Kamu kurumlarında kurumların finansal ve finansal olmayan hedeflere ulaşma düzeyi ve verimliliği kabine, parlamento, saymanlık ve denetim mekanizmaları ile sınanabilmektedir. Bunların dışında basın, sivil toplum kuruluşları ve toplumun denetimi ve değerlendirmesi için kamuyu aydınlatma gereklidir. Kamuyu aydınlatmanın nasıl yapılması gerektiği konusunda uzlaşılan uluslararası normlar bulunmaktadır. Bunlar Türkiye'nin de üye olduğu OECD ve G20 topluluğu tarafından yayınlanan Kurumsal Yönetim İlkeleri, KİT'ler için Kurumsal Yönetim Kılavuzu, ile Uluslararası Finansal Raporlama Standartları olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu bölümde bu konuda yapılan akademik literatürden ziyade bu normlara odaklanılmıştır.

Sistemler yapısı gereği her sistemin girdi, işlem, çıktı işlevlerini gerçekleştirmesi beklenir aksi halde sistem işlevsizleşir ve varlık sebebini yitirir (Sarıaslan, 1984). Muhasebe de bir bilgi sistemi olarak işletmede gerçekleşen ekonomik olayları girdi olarak almalı, kendince bunları işlemeli ve ortaya bir çıktı, bir ürün koymalıdır. Muhasebenin ekonomik olayları işleme yöntemi muhasebe kavramları, varsayımları, standartları, ilkeleri ve politikaları ile şekillenmiştir. Bunların yanında yasalar muhasebe işleyişini etkileyen normlara eklenmelidir. Yüzlerce yıllık birikime sahip muhasebe teorisi ve uygulaması ekonomik olayları kendi kavram ve ilkeleri ışığında ele almaktadır. Ekonomik olayları doğru bir biçimde takip etmek muhasebenin görevinin tamamlaması için yeterli değildir. Her sistem gibi muhasebe bilgi sisteminin de çıktı ortaya koyması gerekmektedir. Muhasebe bilgi sisteminin çıktıları ile işletmenin faaliyet sonuçları ve mali durumu anlaşılakta ve



geleceğine ışık tutulmaktadır. Bu çıktılar muhasebenin sunduğu raporlardır. Raporlar içeriği, kapsamı ve yönü itibariyle değişiklik göstermektedir. Bilanço ve gelir tablosu işletmenin mali durumunu ve faaliyetlerinin sonucunu gösteren raporlar işletmenin tamamını kapsamaktadır ve ilgili kesimlere bilgi sağlamaktadır. Özkaynaklar değişim tablosu işletmenin pay sahiplerinin talep haklarında gerçekleşen değişimleri göstermekte ve aslen pay sahiplerini ve potansiyel yatırımcıları ilgilendirmektedir. Nakit akış tablosu işletmenin nakit performansını göstermektedir. Bunların yanında muhasebe bilgi sisteminden dar kapsamlı raporlar da elde etmek mümkündür. Dar kapsamlı raporlar yönetim ve denetim süreçlerinde kullanılmaktadır. Bunlar yönetim gibi muhasebe bilgi sistemine erişim imkânı olanlar tarafından kullanılmaktadır ve işletmenin bir kısmını kapsayabilmektedir. Muhasebe bilgi sistemi özel amaçlı olsa da çıktı vererek yani rapor üreterek işlevini yerine getirmelidir. Aksi halde işlevsizleşecektir.

İşletmeler ekonomik ve sosyal varlıklar olarak çevrelerini etkilemektedir. İşletmelerin etki alanı büyüdükçe faaliyetlerini ve faaliyetlerinin sonuçlarını anlatmaları gereken kesim de büyümektedir. Örneğin küçük işletmelerin halka açık raporlama yapması beklenmemektedir. Öte yandan halka açık bir işletme yüksek düzeyde kaynak kullanması ve faaliyetlerinden birçok kesimi etkilemesi nedeniyle kamuyu bilgilendirmesi beklenmektedir. Kamu işletmelerinde ise durum daha farklıdır.

Kamu işletmeleri kamunun kaynaklarına doğrudan eriştiği ve faaliyetlerinin sonucundan kamuyu doğrudan etkilenmesi sebebiyle kamuya raporlama yapması beklenmektedir. TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu standardı finansal tablolar sayesinde yöneticilere emanet edilen kaynakların nasıl kullandığının anlaşılacağını belirtmektedir (TMS 1, 2018). Kamu işletmeleri ticari faaliyetler sonucu elde ettikleri gelirler yanında çeşitli kamu kaynaklarını da kullanmaktadır. Kamu kaynakları kuruluşta elde edilen nakdi veya ayni sermaye olabildiği gibi daha sonra alınan harçlar veya merkezi bütçeden aktarılan ödenekler şeklide gerçekleşebilmektedir. Bunun yanında bu kuruluşların kuruluşta veya daha sonrasında sahip oldukları imtiyazlar da bir kaynak olarak değerlendirilmelidir. Kamu kurumlarının büyüklüğüyle değişen ölçekte kullandıkları kaynakların hesabını vermesi beklenmektedir.

Kamu yayıncılığı yapan kamu kurumları türüne göre yalnız kamu kaynaklarıyla veya karma biçimde faaliyetlerini sürdürebilmektedir. Her ne biçimde olursa olsun kamuya karşı

yükümlülüğü bulunan bu kuruluşlarda hesap verilebilirlik ve şeffaflığın sağlanabilmesi için halka açıklanacak raporlar birincil ve vazgeçilmez bir yöntem olarak karşımıza çıkmaktadır.

## 2.1. Kurumsal Yönetim İlkeleri

Kurumsal Yönetim İlkeleri (KYİ) temsil maliyeti, bilgi asimetrisi ve çıkar çatışmalarını azaltmak için ortaya konan kurallar ve ilkeler bütünü olarak tanımlanabilir. Temsil maliyeti yönetimin kendi çıkarları için işletmeyi amaçları dışında hedeflere yöneltmesi, nakit akımının doğru değerlendirilmemesi gibi nedenlerle yükselebilmektedir. Bir diğer deyişle işletme yöneticilerinin, yani kontrol gücünü elinde bulunduranların, kendi çıkarlarını ön plana koymalarıyla artmaktadır. Bu soruna karşı çözümlerden en önemlisi açıklama, şeffaflık ve hesap verebilirlik olarak karşımıza çıkmaktadır. Açıklama, şeffaflık ve hesap verebilirlik sayesinde finansal ve finansal olmayan bilgiler ilgili kesimlerle paylaşılarak kurum faaliyetlerinin sonucunu çeşitli boyutlarıyla gözler önüne serilmektedir. Bu sayede yönetimin kontrol gücünü nasıl kullandığı görülebilmektedir.

Kurumsal yönetimde amaç bir işletmenin hak sahipleri ve kamuoyunun menfaatlerine zarar vermeyecek bir biçimde kaynakları kullanması ve uzun dönem için ekonomik değer üreterek kazanç sağlamasıdır. Kurumsal yönetimin gerçekleştirilebilmesi için bahsedilen amacın gerçekleşmesini mümkün kılan yasal düzenlemeler ve gönüllü uygulamalar bileşimi gerekmektedir. (TKYD, 2020) Kurumsal yönetim G20 ve OECD ülkelerince kabul edilmiş G20/OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri ile somutlaşmıştır. KYİ'nin ilk kabul edilişi 1999 yılında gerçekleşmiş ve 2015 yılında eklentiler ve gözden geçirmeler sonucu oluşan değişikliklerle yeniden yayınlanmıştır. 2015 yılı değişikliğinin temel nedenleri Sarbanes & Oxley yasal düzenlemeleri ve 2008 yılında ABD'de yaşanan bankacılık krizi olarak gösterilebilir. Kriz daha adil, şeffaf, hesap verebilir ve sorumluluk sahibi yönetimlere ihtiyaç duyulduğunu göstermiştir. Ekonomik ve toplumsal açıdan büyük maliyetleri bulunan yanlış iş uygulamalarından kaçınmak için kurumsal yönetim bir çözüm olarak görülmektedir. Bu çözüme kavuşmak için daha etkin yasal düzenlemelere ve daha iyi uygulamalara ihtiyaç duyulduğu düşüncesiyle ilkeler güncellenerek yayınlanmıştır. (OECD, 2016)

KYİ'nin hedefi *ekonomik etkinlik, sürdürülebilir büyüme ve finansal istikrar* olarak tanımlanmaktadır. KYİ uyulması gereken kurallar olmaktan ziyade yasa yapıcıların dikkate alarak yasa ve yönetmelikleri düzenlemeleri beklenen unsurlardır. KYİ'nin odak noktası

halka açık, büyük işletmeler olsa da yapılan yasal düzenlemelerin en azından iyi uygulama örnekleri olarak diğer işletmelere etki etmesi beklenmektedir. Bu etki ekonominin geneli için KYİ ışığında geliştirilecek kurumsal yönetim politikalarıdır. KYİ'nin *yatırımcı güveni sağlama, sermaye oluşturma ve sermayenin dağılımı* konularında önemli role sahip olduğu düşünülmektedir. İyi bir kurumsal yönetim uygulamasıyla pay sahiplerinin ve çıkar sahiplerinin haklarının korunması yatırımcı ve diğer çıkar sahiplerinin çıkarları korunacaktır. Bunun devamında sermayenin doğru işleyen işletmelere yönelmesi beklenmektedir. Küresel sermaye hareketlerinin artıyor olması bu sermayeden pay almak isteyen işletmeler için motivasyon oluşturmaktadır. Kurumsal yönetim işletmelerin küresel sermaye akımından pay alma ve uzun vadeli kaynaklara erişme imkanını arttırmaktadır. Bu, özellikle gelişmekte olan ülkelerde yer alan, sermayenin kısıtlılık sorununu aşmak için iyi bir çözüm sunmaktadır.(OECD, 2016, ss. 10-11)

Kurumsal yönetimin mikro düzeyde nasıl şekilleneceği birçok etkene bağlıdır. Yerel etkenlerle de şekillenen uygulamalar KYİ'nin oluşturduğu temel dayanaklar üzerinde inşa edilmektedir. Üzerinde uzlaşmış ortak unsurların KYİ yoluyla bir yapıya kavuşması amaçlanmıştır. (OECD, 2016, s. 10) Bu unsurlar *adillik, şeffaflık, hesap verebilirlik, ile sorumluluk* olarak sıralanmaktadır. Adillik işletme yönetimin pay ve çıkar sahipleriyle eşit bir mesafede durması anlamına gelmektedir. Şeffaflık bilgi paylaşımını ve bu yolla işletme faaliyetlerini ve bu faaliyetlerin sonuçlarını halka açmayı ifade etmektedir. Hesap verebilirlik tepe yönetimde toplanan gücün nasıl kullanıldığını ve sonuçlarını açıklamasını getirmektedir. Sorumluluk ise kanun ve düzenlemelere uyum sağlandığının teminidir. Düzenlemeler işletmenin tâbi olduğu yasal düzenlemelerin yanında sözleşme ve genel kurul kararlarına uyumu da gerektirmektedir. (TKYD, 2020)

KYİ işletmelerde yer alan sorunları, bu sorunlara yönelik yasal düzenlemelerin kapsamlarının ne olması gerektiğini ve mevcut iyi uygulama örneklerini içermektedir. KYİ ışığında yapılan düzenlemelere uyumun işletmelere rekabet gücü ve ekonomik verimlilik kazandırması beklenmektedir. (OECD, 2016, s. 11) KYİ altı ilkeden oluşmaktadır:

- I) *Etkin kurumsal yönetim çerçevesi için temellerin sağlanması*
- II) *Pay sahiplerinin hakları ve adil muamele görmeleri ve temel ortaklık işlevleri*
- III) *Kurumsal yatırımcılar, pay piyasaları ve diğer araçlar*
- IV) *Kurumsal yönetimde menfaat sahiplerinin rolü*
- V) *Kamuyu aydınlatma ve şeffaflık*
- VI) *Yönetim kurulunun sorumlulukları*

Şeffaflık ve hesap verebilirlik kurumsal yönetimin temel unsurlarından birisidir. Bu nedenle her ilkede yönetim kurulu ve yöneticilerin alınan kararları ve kararların sonuçlarını açıklamasını sağlayacak düzenlemeler yapılmasının gerekli olduğu belirtilmektedir. Öte yandan şeffaflık başlı başına bir ilke olarak da ifade edilmektedir. Yetki verilenlerin bu yetkiyi nasıl kullandıklarını ve sonuçlarının ne olduğunun anlaşılmasını sağlayan şeffaflık ve hesap verebilirlik pay sahiplerine ve çıkar sahiplerine karşı sorumluluğun bir gereğidir.

## 2.2. Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflık

Kamuyu aydınlatma ve şeffaflık ilkesi işletmenin finansal durumu, performansı, ortaklık yapısı ve yönetimi gibi önemli bilgileri açıklanmasını içermektedir. Bir bilginin önemliliği onun ekonomik kararları etkileyebilmesine bağlıdır. Açıklamaların zamanında ve doğru yapılması yine önemliliğin bir gereğidir. Kamuyu aydınlatmanın işletmelerin üzerinde fazlasıyla yük bindirmesi beklenmemektedir. Öte yandan rekabet avantajını veya ticari işletmelerin sırrını paylaşmak istememesi kamuyu aydınlatma faaliyetini zorlaştırmaktadır. Yine de ne kadar kapsamlı açıklama yapılması gerektiği tartışmalarına ışık tutması açısından *önemli bilgi* tanımı yapılmıştır. Özel bir şirkette önemli bilgi yatırım yaparken veya oy kullanırken kullanılacak bilgi olabileceği gibi işletmenin çevresinde yer alıp işletme ile ilgili ekonomik karar veren diğer çıkar sahipleri (borç verenler, çalışanlar, tedarikçiler, müşteriler vb.) için bu bilginin işlevi farklı olmaktadır. (OECD, 2016, s. 41)

Güçlü açıklama rejimi sonucu elde edilen şeffaflık sayesinde pay sahipleri işletmeden olan talep hakları üzerinde bilgiye sahip olur. Bu da yatırımcıların haklarının korunmasını sağlayarak sermayeyi cezbeder. Aksi durum ise etik dışı davranışlara perde olabilir ve ekonomiye çeşitli biçimlerde zarar verebilir. Yeterli düzeyde yapılmayan açıklama sonucu piyasaların karar verme işlevinin zarar görmesi, sermaye maliyetinin yükselmesi ve kaynakların verimsiz dağılımı ekonomiye verilecek zararlar olarak sıralanmaktadır. (OECD, 2016, s. 42)

Açıklama ve şeffaflık ilkesi çeşitli yükümlülükler getirmektedir. Bu yükümlülüklerin yerine getirilmesini temin edecek hukuki düzenlemelerin ve denetim organlarının oluşturulması ise devletlerin sorumluluğundadır. Öte yandan, aşağıda aktarılan, ilkenin alt başlıkları dahi işletmeler açısından yönlendiricidir: (OECD, 2016)

- A. *Kamu açıklamaları aşağıdaki konulara ilişkin ancak bunlarla sınırlı olmaksızın önemli bilgileri içermelidir:*
  1. *Şirketin finansal ve operasyonel sonuçları*
  2. *Şirketin hedefleri ve finansal olmayan bilgiler*
  3. *Nihai pay sahipleri dâhil olmak üzere büyük ortaklar ve oy hakları*
  4. *Yönetim kurulu üyelerinin ve kilit yöneticilerin ücretlendirilmesi*
  5. *Vasıfları, seçilme usulü, diğer şirketlerdeki yönetim kurulu üyelikleri ve yönetim kurulu tarafından bağımsız üye olarak kabul edilip edilmedikleri dâhil yönetim kurulu üyeleri ile ilgili bilgiler*
  6. *İlişkili taraf işlemleri*
  7. *Öngörülebilir risk faktörleri*
  8. *Çalışanlara ve diğer menfaat sahiplerine ilişkin konular*
  9. *Herhangi bir kurumsal yönetim kodu veya politikasının içeriği ile bunların uygulandığı prosedürler dâhil olmak üzere yönetim yapıları ve politikaları*
- B. *Bilgiler yüksek kalite muhasebe ve finansal ve finansal olmayan raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanmalı ve açıklanmalıdır*
- C. *Finansal tabloların şirketin finansal durum ve performansını her açıdan doğru bir şekilde yansıttığına ilişkin tarafsız bir dış güvencenin yönetim kuruluna ve pay sahiplerine sağlanabilmesi için yıllık denetim, bağımsız, yetkin ve uzman bir denetçi tarafından yüksek kalite denetleme standartlarına uygun olarak yapılmalıdır*
- D. *Dış denetçiler pay sahiplerine karşı sorumlu olmalı ve denetim yürütülmesinde şirkete karşı gerekli mesleki özeni gösterme yükümlülükleri olmalıdır*
- E. *Bilgi yayma kanalları, kullanıcıların ilgili bilgilere erişimin adil bir şekilde, zamanında ve düşük maliyetle sağlanmalıdır*

Bağımsız denetime tabi tutulmuş mali tablolar en temel ve en yaygın kullanılan bilgi kaynaklarıdır. Okuyucusuna sınıflandırılmış ve sayısal bilgiler sunan mali tablolar ve dipnotları şirket yönteminin gözetimi ve işletmelerin değerlemesi için de kullanılmaktadır. Faaliyet raporlarının başında yer alan yönetim kurulu başkanı ve/veya genel müdürün görüşleri de yer alabilmektedir. Bu görüşler nicel veriler içermese de işletmenin geleceğini anlamak adına mali tabloların sağladığı tarihi bilgi kadar önemli olabilmektedir. Bu görüşler mali tabloların bir parçası olmadığı için açıklamanın bir parçası gibi görülmeyebilmektedir. Fakat yatırımcılar ve çıkar sahiplerinin işletmenin mevcut durumu kadar geleceğiyle de ilgilendikleri unutulmamalıdır. Ayrıca işletmelerin bağlı ortaklıkları veya iştirakleri bulunuyorsa grup şirketi olarak raporlama yapması gereklidir. Böylece mali tabloları okuyanlar işletmenin tüm yükümlülük ve varlıklarını görme şansı olur. (OECD, 2016, s. 38)

İşletmelerin kâr elde etmek, büyüme sağlamak ve yaşamını sürdürmek olarak detaylandırılabilir ticari hedefleri bulunur. Bu genel amaçların dışında amacı bulunan işletmeler bunları açıklamalıdır. Pay sahipleri ve çıkar sahipleri ekonomik sonuçlar doğurabilecek bu özel amaçları bilerek doğru kararlar alabilir. İş yapma biçimini belirlemesi sebebiyle işletmenin politikaları da önemli bilgi olarak nitelendirilmektedir. (OECD, 2016, s. 43)

Yatırımcıların haklarını tam olarak öğrenebilmeleri için ortaklık ve oylama yapısının açıklanması gereklidir. Payların oy verme gücünü kısıtlayabilen koşullar<sup>19</sup> bulunuyorsa ya da kimi paylara tanınmış imtiyazlar veya ana ortağın hâkim payı sözleşmede ve/veya pratikte oy hakkını kısıtlıyorsa bunu diğer pay sahipleri bilmelidir. Aracı yapılar<sup>20</sup> üzerinden de elde oy gücü edilebilir. Böylesi durumların içerden öğrenenlerin ticareti, ilişki taraf işlemleri gibi daha ileri etkileri de olabilmektedir. Bu nedenle nihai pay sahipliği ve güç odağının iyi takip edilmesi için düzenleyici ve denetleyici kuruluşların görevlendirilmesi istenmektedir. (OECD, 2016, ss. 43-44)

Yatırımcıların işletmenin performansı ve yöneticilerin ücretleri arasında bulunan ilişkileri değerlendirebilmeleri gerekebilmektedir. Kaynakların doğru kullanımı açısından yönetim kurulu üyeleri ve kilit yöneticilerin nasıl ve ne düzeyde ücretlendirildiği önemli bilgi niteliğindedir. Benzer biçimde yönetim kurulu üyelerinin vasıflarının ve tecrübelerinin açıklanması niteliklerinin değerlendirebilmesi için gereklidir. Bunların yanında yönetim kurulu üyelerinin görevleri, bağımsız üye olup olmadığı, varsa diğer işletmelerde aldıkları görevler çıkar çatışmalarını değerlendirmek için bilinmelidir. (OECD, 2016, ss. 44-45)

Çıkar çatışması doğurabilecek bir başka husus ilişkili kesimlerle yapılan işlemlerdir. KYİ ilişkili kesim tanımının UMS'de<sup>21</sup> yapıldığını belirtmektedir. Yine de UMS'de yapılan tanımın yetersiz kalmaması için ilişkili tarafları belirleyecek hususlara dikkat edilmesi

---

<sup>19</sup> Oy verme gücünü kısıtlayan koşullar: *Özel oy kullanma hakları, pay sahipliği sözleşmeleri, geniş bloklar halindeki ya da kontrol gücü olan payların sahipliği, önemli çapraz pay sahipliği ilişkileri ve çapraz garantiler yoluyla önemli biçimde etkileyen veya kontrol eden veya etkileyebilen ya da kontrol edebilen çoğunluk pay sahipleri* (OECD, 2016, s. 43)

<sup>20</sup> Aracı yapılar OECD tarafından yayınlanan Mülkiyet Hakkı ve Kontrol Bilgisini Elde Etme Tercihleri (Options for Obtaining Beneficial Ownership And Control Information) başlığıyla yayınlanan kurumsal yönetim üzerine bir çalışmada aktarılmaktadır: *Şirket kuruluşu araçları, tröst şirketler, kayıtlı acenteler, avukatlar, noterler, yedeminler, ile (kurum hizmet sağlayıcıları) aday pay sahipleri, idareciler ve memurlar sağlayan şirketler* (OECD, 2002, s. 12)

<sup>21</sup> İlkelerde belirtilen ilişkili kesimler tanımı TMS (UMS) 24 İlişkili Taraf Açıklamaları standardında bulunmaktadır.

konusunu yasa yapıcılara hatırlatmaktadır. Büyük ortaklar ve yakınlarının kontrole sahip olduğu işletmelerin ilişkili kesim olabileceği belirtilmektedir. (OECD, 2016, s. 45)

Yatırımcılar ve menfaat sahipleri bir işletmenin geleceğini analiz edebilmek için çeşitli bilgilere ihtiyaç duymaktadır. Bu bilgiler mali tablolarında verilen sayısal bilgiler, faaliyet raporlarında verilen karma bilgiler, ile önemli gelişmelerin duyurulması olarak sıralanabilir. Nitel ve nicel birçok bilgiden bir mozaik oluşturan ilgili kesimler işletmeyi ve geleceğini doğru analiz etme yetisi kazanacaktır. Gelecekle ilgili tahminlerin doğru olabilmesi için KYİ önemli risklerin açıklanmasını da istemektedir. İşletme ve sektöre has riskler aktararak ilgili kesimlerin olabildiğince kapsamlı bilgi edinmesi sağlanmış olur. Böylece işletmenin gelecekte karşılaşılabileceği olumsuz durumların ne olduğu ve bunların gerçekleşme olasılığını göz önüne alınarak ilgili kesimlerin vereceği ekonomik kararların doğruluğu artar. Öte yandan paylaşılan bu bilgi işletmenin sürekliliğinin analiz edilmesini de sağlamaktadır. Öngörülebilir risk faktörleri ilkede şu şekilde listelenmiştir: (OECD, 2016, s. 46)

1. *Şirketin faaliyette bulunduğu endüstriye veya coğrafi alana özel riskler;*
2. *Emtiyaya bağlılık;*
3. *Faiz oranları veya döviz riskleri dâhil finansal piyasa riskleri;*
4. *Türevlere<sup>22</sup> veya bilanço dışı işlemlere ilişkin riskler;*
5. *İş yönetimi riskleri; ve*
6. *Çevreye ilişkin riskler*

İşletme bir sistem olarak ancak çevresiyle uyumlu ise yaşamını sürdürmesi ve gelişme göstermesi beklenebilir. İşletmenin pay sahipleri dışında en yakın ilişki içerisinde bulunduğu kesim çalışanlarıdır. İşletmenin iç çevresinde bulunan çalışanlarının bağlılığı ve verimliliği işletmelerin kaderini doğrudan etkilemektedir. Benzer bir şekilde işletmenin yakın çevresinde bulunan kreditorler, tedarikçiler ve yerel komiteler çıkar sahipleri olarak isimlendirilmektedir. KYİ'nde bu kesimlerin işletmenin çalışmalarıyla doğrudan ilişkili olduğu kabul edilmektedir. İşletmenin çalışanlar ve diğer çıkar sahiplerine ilişkin konuların açıklanmasıyla beklenmektedir. İlkede çalışanlara ve diğer çıkar sahiplerine ilişkin açıklanması istenen konuların ne olduğunu özellikler belirtmemektedir. (OECD, 2016, s. 46)

Açıklanması istenilen son detay yönetim yapıları ve politikalarıdır. İşletme içerisinde yer alan organlar ve yetki odakları, ile bunların rol ve yükümlülüklerinin açıklanması istenmektedir. Kimi işletmeler doğrudan bir imalat veya hizmet faaliyeti yürütmezken, bu

---

<sup>22</sup> Türevler, opsiyon ve vadeli sözleşmeler olarak iki başlıkta toplanabilecek türev araçları ifade etmektedir.

faaliyetleri yürüten işletmelere kısmen veya tamamen sahip olmaktadır. Holding şirket adı verilen bu işletmelerin kendi bölüm ve faaliyetlerinde açıklanması gereken unsurlar asgari düzeydedir. Bu tip işletmelerin iştiraklerine ait yönetim yapılarını önem sırasına göre açıklanması istenmiştir. (OECD, 2016, ss. 46-47)

Şeffaflık kapsamında kamuya açıklanacak bilgilerin “*yüksek kalite muhasebe ve finansal ve finansal olmayan raporlama standartlarına uygun olarak*” raporlanması gerekmektedir. Ülke bu standartların hangileri olduğunu belirtmemekle birlikte bu standartların uluslararası çapta tanınmış olması gerektiğini belirtmektedir. Böylece karşılaştırılabilir raporlar elde edilerek ilgili kesimlerin işletme raporlarını okuma, analiz etme ve karşılaştırma imkânı doğacaktır. İlkede raporlama sayesinde “*yatırımcıların şirketi denetleme*” olanağı doğacağından bahsedilmektedir. Bunun yanında yayınladığı raporlarla kendini iyi ifade eden şirketlerin yatırımcılar tarafından takip edilmesi de kolaylaşacaktır. Denetleme ve değerlendirilmeyi mümkün kılan bu sürecin sonunda ekonomik kaynak dağılımının daha etkin bir hale gelmesi beklenmektedir. Raporlanan bilgi olumsuz da olsa raporlanmamış bilgiden çok daha iyidir. Şeffaflığın sınırlı olduğu veya bulunmadığı kesif bir piyasa sermayenin yalnızca yatırımdan uzaklaşmasına neden olacaktır. Öte yandan açıklama ve şeffaflık düzeyi yükseldikçe fon miktarı ve bu fonlara erişim imkânı artacaktır. (OECD, 2016, s. 47)

Raporlamanın uluslararası standartlara uygun yapıldığının teminatı bir dış güvence ile elde edilebilir. Muhasebenin işlevlerinden birisi olan denetim bu güvenceyi sağlamak için kullanılmaktadır. Denetimin bağımsız bir biçimde ve yine uluslararası bir standarda uygun yapılması gerekmektedir. Bunun sonucu olarak hem istenilen standartlarda raporların açıklanma ihtimalinin artması hem de işletmelerde kontrol mekanizmasının gelişimine katkı sağlanması beklenmektedir. Bağımsız denetimin raporların doğruluğunun güvencesi olması nedeniyle denetimin tarafsızlığı önem kazanmaktadır. Denetimin tarafsız olabilmesi için harici ve dahili etkenlerin sağlanması gerekmektedir. Yeterli bir bağımsız denetimin elde edilmesi için denetimi yapacakların gözetimi, iç kontrol ve sorumlulukların belirlenmesi harici etkenler olarak nitelendirilebilir. Denetimin istenilen nitelikte yapılabilmesi için dahili etkenler eğitim, sınav ve mesleki yeterlilik olarak anılmaktadır. (OECD, 2016, ss. 47-49)

Dış denetçilerin mesleki özeni gösterme yükümlülüklerinin oluşturulan mevzuatta yer alması istenmektedir. Ayrıca bağımsız denetimin görevlendirilmesinin işletme



yönetiminden görece ayrı bir komite veya genel kurul tarafından yapılması iyi bir uygulama olarak anılmaktadır. Dış denetçilerin görevlerini yaparken işletme yöneticileriyle birlikte çalışmak zorunda olmaları yanlılık doğurabilme riski barındırmaktadır. Bu nedenle mesleki özen bir zorunluluk olarak öne çıkartılmaktadır. (OECD, 2016, s. 49)

Bilgiye erişmek için uygun bir mecra oluşturulması ve bunun ilgili kesimlerin erişimine düşük maliyetli bir yolla sunulması bilgiye erişim açısından raporlama kadar önemlidir. Açıklamalar beklenen yüksek standarda ulaşırsa dahi erişim kısıtlaması barındıran veya yüksek maliyetli bir mecra açıklama ve şeffaflığı ortadan kaldıracaktır. Açıklama ve şeffaflık mevcut ve potansiyel pay sahiplerinin yani yatırımcıların ve çıkar sahiplerinin “*adil, zamanında ve düşük maliyetli*” bilgiye erişimini gerektirmektedir. Bahsedilen nitelikleri en kolay biçimde sağlayacak yöntem web siteleridir. (OECD, 2016, s. 49)

### 2.3. KİT’ler için Kurumsal Yönetim

Ekonomik alanda devlet mülkiyeti kamu için ekonomik ya da politik hedeflerle faaliyetler yürütmek üzere kurulan kamu kurumları şeklinde gerçekleşmektedir. Genel anlamda Kamu İktisadi Teşebbüsü (KİT) adı verilen bu kuruluşların yapıları ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir. (Grossi vd., 2015) Hedefleri ve yapıları değişse de bu kuruluşlar kamu için ürettikleri fayda ile meşruiyetlerini kazanmaktadır. (Kovalski, Przemyslaw vd., 2013) Gelişen, karmaşıklaşan ekonomide kamu iktisadi teşebbüslerinin yönetimi daha önemli hale gelmektedir. Kamu kaynaklarının ve özelleştirme süreçlerinin doğru yönetildiğinden emin olabilmek için kurumsal yönetim özel mülkiyette olduğu gibi devlet mülkiyetinde de yegâne çözüm olarak görülmektedir. OECD Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Kurumsal Yönetimi Kılavuzu<sup>23</sup> (buradan sonra Kılavuz olarak anılacaktır) KYİ’ni takiben ilk olarak 2005 yılında yayınlamıştır. On yıl boyunca oluşan birikim göz önüne alınarak 2015 yılında Kılavuz güncellenmiş ve yeniden yayınlamıştır. Kılavuzun amacı KİT’lerin *etkin, şeffaf ve hesap verebilir* bir tutumda çalıştığından emin olmaktır. (OECD, 2015a, s. 3)

Kılavuz OECD üyesi olmayan ülkeler tarafından da büyük kabul görmüş idari ilkelerden oluşmaktadır. İlkeler *edilgen sahiplik ve aşırı devlet müdahalesi* sorunlarından korunmak için oluşturulmuştur. Edilgen sahiplik kamu kaynaklarının asıl sahibi olan

---

<sup>23</sup> OECD Guidelines on Corporate Governance of State-Owned Enterprises

kamunun edilgenliğini ifade etmektedir. Aşırı devlet müdahalesi ise KİT'in ekonomik ve politik hedeflerine ulaşmasını zorlaştıracak müdahaleleri tarif etmektedir. Kılavuzun önsözünde, özel sektör hedef alınarak oluşturulmuş, KYİ'nin KİT'ler için de faydalı olduğu vurgulanmıştır. Kılavuz KİT'lere halka açık bir işletmenin hesap verebilirliğini kazandırmaya çalışmaktadır. Halka açık işletmelerin pay ve çıkar sahiplerine nasıl hesap vermesi bekleniyorsa, KİT'lerin de kamuya aynı şekilde hesap vererek bilgilendirmesi gerektiği ifade edilmektedir. (OECD, 2015a, s. 7,8)

KİT'ler ülke vatandaşları için önemli bir yere sahiptir. Sağladıkları hizmetler yanında kullandıkları kaynaklar nedeniyle yalnız vatandaşlar için değil uluslararası çapta da önemli etkiye sahip olabilmektedir. Bu nedenle KİT'lerin rekabetçi ve yasalara uygun faaliyet göstermesi ticaret ve yatırım ortamı için önemlidir. (OECD, 2015a, s. 7) Ekonomik büyüme ancak sağlıklı bir ticaret ve yatırım ortamıyla gerçekleşebilir. O halde, ekonomik büyümenin sağlanabilmesi ve dolayısıyla refahın artması için KİT'lerin doğru kurumsal yönetime sahip olması gereklidir. Bu farkındalıkla OECD konseyi de KİT'lerin ulusal ve uluslararası ekonomiye ve piyasalara olan etkisini “Konseyin Tavsiyesi” bölümünde ikrar etmektedir. Konsey, sonuç olarak, bu Kılavuzu otuz yedi üye ülkenin ötesinde tüm katılımcılarca uygulanmasını tavsiye etmektedir. (OECD, 2015a, s. 9)

KİT'lerin kendine has yönetsel sorunları şu şekilde listelenmektedir: (OECD, 2015a, s. 12)

- *Usulsüzlük veya politik müdahaleler sorumluluğun bulanıklaşmasını 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 karşı hükümetin koruması altına girebilirler.*
- *KİT'ler ekonomik bir faaliyet gerçekleştirirken 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.*

**Tablo 1 - KİT'ler için Kurumsal Yönetim Kılavuzu İlkeleri (OECD, 2015a)**

**I. Devlet Mülkiyetinin Gerekçesi**

- “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 tutumda yerine 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 tutulmalılardır.”

Kılavuzda KİT tanımı tüzel kişilikleri bir yasal düzenlemeyle teşkil edilmiş ekonomik varlıklar ve devletin yönetiminde aktif olarak yer aldığı karma işletmeler olarak yapılmıştır. Devletin kontrol payı sayılmayacak derecede (%10'un altında) payı bulunan veya fon yöneticisi gibi bağımsız araçlar üzerinden sahip olunan işletmeler KİT olarak kabul edilmemektedir. İflas veya tasfiye gibi nedenlerle devletin eline geçen işletmeler de KİT olarak sayılmamaktadır. (OECD, 2015a, s. 14,15)

Kılavuzda ekonomik faaliyetler “*özel sermayeli bir kuruluş tarafından kâr amacıyla sunulabilecek mal ve hizmetleri sunmak*” olarak tanımlanmıştır. KİT'ler, ekonomik bir faaliyet yürütmek üzere teşkil edilmektedir. Bu faaliyetleri ülke geneli veya yerel halkın faydasına yürütürler. KİT'lerin ekonomik hedeflerinin yanında kamusal politik hedefleri bulunabilmektedir. Kamusal politik hedefler “*bir özel işletmenin kâr veya pay sahipleri için değeri en yüksek düzeye çıkartmak hedeflerinin dışındaki hedeflerin icra edilmesidir*”. Bu hedefler kamu yararı sağlayan fakat ekonomik faaliyetler sınıfına girmeyen hizmetleri içermektedir. (OECD, 2015a, s. 15)

KİT'lere kaynağı aslen sağlayan ve aslen mülkiyet sahibi kamudur. Kamu ise devlet aracılığıyla temsil edilmektedir. İdare devlet üzerinde olduğu için ve kamunun sahipliği dolaylı olduğu için bu devlet mülkiyetinin, ya da Kılavuzda belirtildiği gibi kontrolün, mutlak görünmesine neden olabilmektedir. Kontrol çok katmalı veya birden fazla kurulla teşkil edilmiş olabilmektedir. Bunun yarattığı bulanıklığı ortadan kaldırmak için, Kılavuz barındırdığı ilkeleri KİT yönetimine seslendirmektedir. (OECD, 2015a, s. 15)

### 2.3.1. Kılavuz ilkeleri

Devlet mülkiyetinin haklı kılınması için yapılması gerekenler Kılavuzda ilk prensip olan “*Devlet Mülkiyetinin Gerekeşi*” adıyla aktarılmaktadır. KİT'lerin varlığının nihai sebebinin kaynakları verimli bir biçimde dağıtarak toplum için yaratılan faydanın en üst düzeye çıkartılmasıdır. Bunun için hükümetin bir politika geliştirerek bu faydanın nasıl oluşturulacağını belirlemesi gerekli görülmektedir. Oluşturulan politikanın, politik hesap verebilirlik süreçlerine tâbi olarak kamuya açıklanması ve düzenli aralıklarla gözden geçirilmesi istenmektedir. Böylece KİT'lerin varlığının altında yatan nedenler tanımlanmış ve KİT'lerin ulaşacağı hedefler belirlenmiş olacaktır.(OECD, 2015a, s. 17)

“Devletin Sahip Olarak Rolü” ilkesi devletin yüklendiği rolleri aktarmaktadır. KİT’lerden beklenen faydanın oluşabilmesi için KİT’lerin faaliyetlerini ticari normlarda gerçekleştirmesi gerekmektedir. Bunun için KİT’lerin tanımlanmış amaçlarını gerçekleştirmesinde özerklik sağlanması, açıkça anlaşılabilir olmayan yöntemlerin ve amaçların yeniden tanımlanması gerektiği belirtilmektedir. KİT’lerin bünyesinde bulunan kurulların bağımsızlığına saygı gösterilmesi, KİT mülkiyetinin bir kamu kurumunda toplanması veya eşgüdümleme yapacak bir organ tarafından yürütülmesi tavsiye edilen uygulamalar olarak listelenmiştir. Buradaki amaç sorumlu kamu kurumunu açıkça belirleyerek KİT’lerin kontrolü ve denetimi kapsamında *bilgili ve etkin davranış* gösterilmesidir. Bilgili ve etkin davranış sahiplik yetkilerinin bilgiye dayalı ve etkin kullanması anlamı taşımaktadır. KİT faaliyetlerinin sonuçlarını takip etmek, yeri geldiğinde denetlemek, yönetime liyakate dayalı aday göstermek ve genel kurula katılım göstermektir. Etkin davranış diğer ortakları veya yönetimin özerkliğini çiğneyecek bir yapıya dönüşmemelidir. (OECD, 2015a, s. 18)

KİT’lerin piyasa işleyişini bozmaması için dikkat edilmesi gereken hususlar “Pazar Yerinde KİT’ler” başlığıyla aktarılmaktadır. Kamunun kaynaklarını arkasına alan KİT’ler piyasada adil olmayan koşullarda yer almaktadır. Bu koşullar KİT’lerin ekonomik verimlilikten uzaklaşmasına sebep olabilmektedir. Ekonomik verimliliğin temini için devlet gereken yapıyı kurarak bu tip bir sonucu engellemelidir. Borç verenler veya rakipler gibi yakın çevre çıkar sahiplerinin haklarının ihlal edilmemesi bu kapsamda örnek verilebilir. Şeffaflık ve hesap verebilirlik KİT’lerin pazardaki konumları sebebiyle de önem kazanmaktadır. Hem ekonomik hem de politik hedefler güdeleyen KİT’lerin hasılat ve maliyet unsurlarını yüksek standartlarda şeffaflık ve açıklama ile ortaya koyarak faaliyetlerinin sonucunu açıklanması beklenmektedir. Kamu yararına gerçekleştirilen politik faaliyetlerin maliyetlerinin devlet tarafından karşılanması ve açıklanması istenmiştir. Kısmen de olsa ticari faaliyet yürütenlerin bu faaliyetleri dolayısıyla genel kanun ve kaidelere uygun davranması gereklidir. KİT’lerin herhangi bir ticari işletmeden ayrı tutulmaması kaynakların etkin dağılımı açısından gerekli olabilmektedir. Piyasada adil koşulların sağlanması gerektiğinde alacaklıların iflas süreçlerini dahi başlatabilmesi biçimde bir eşitliği ifade etmektedir. Öz kaynak ve yabancı kaynak elde etmek istediğinde KİT’lerin ticari esaslara ve piyasa koşullarınca bu kaynaklardan yaralanması rekabetin adil koşullarda sürdürülebilmesi açısından önemlidir. Adil koşulların KİT’lerin kamu ihalelerine

başvurması durumunda da geçerli olması Kılavuzda bir gereklilik olarak sunulmuştur.(OECD, 2015a, ss. 20, 21)

KİT tanımı devletin çeşitli nedenlerle gerçek veya tüzel kişilerle ortak olabildiği karma işletmeleri içermektedir. Devletin diğerleriyle ortakken hakkaniyetli bir davranış sergilemesi “*Pay Sahiplerine ve Diğer Yatırımcılara Hakkaniyete Uygun Davranış*” ilkesiyle aktarılmıştır. KİT’ler halka açık veya kapalı bir karma işletme olabilmektedir. Eğer KİT bir karma işletme ise OECD Kurumsal Yönetim İlkelerine tam uyum sağlamaya yönelik bir çaba göstermesi istenmiştir. KİT’in tek sahibi devletse bu durumda da KYİ’nin uygun olanlarına uyum gösterilmesi istenmektedir. Pay sahiplerinin olması durumunda pay sahiplerinin bilgi alma, kararlara katılma süreçlerini devletin garanti altına alması bir gereklilik olarak belirtilmektedir. Bu gerekliliklerin gerçekleşmesi için yine açıklama, şeffaflık ve hesap verebilirlik ön plana çıkmaktadır. (OECD, 2015a, s. 22)

Çıkar sahipleriyle ilişkilerde devletin sahip olduğu güç eşitliksiz yaratabilmektedir. Bunu engelleme sorumluluğu Kılavuzda “*Çıkar Sahipleriyle İlişkiler ve Sorumlu İşletme*” ilkesiyle sunulmuştur. Ülkenin gereklerini yerine getirmek için KİT’ler çıkar sahipleriyle ilişkilerinde ekonomik güçlerini ve arkalarında yer alan kamunun gücünü istismar etmemesi, iş ilişkilerinde örnek davranış sergilemesi gerekmektedir. Yönetim kurulları iç kontrol, etik ve uyum konularında gerekli önlemleri almalı ve böylece usulsüzlük ve yolsuzluk gibi sorunların önüne geçilmelidir. Dışarıda ise KİT’lerin mali bağımsızlığı sağlanmalı, KİT’ler propaganda aracı olarak kullanılmamalıdır. (OECD, 2015a, s. 23)

Açıklama ve şeffaflık diğer ilkelerin içeriğinde sıkça bir çözüm olarak karşımıza çıkmaktadır. Bunun yanında “Açıklama ve Şeffaflık” başlığıyla ayrı bir ilke haline getirilmiştir. Açıklama ve Şeffaflık ilkesi finansal ve finansal olmayan önemli bilgilerin tamamının açıklanmasını gerektirmektedir. Bu açıklamanın uluslararası kabul görmüş yüksek nitelikli bir kurumsal raporlama standardıyla uyumlu olması istenmektedir. Kamu yararına yapılan politik faaliyetlerde kamu kaynaklarını kullanma özendirildiği için bu faaliyetlerin özellikle açıklanması salık verilmektedir.

Şeffaflık ve açıklama kapsamında kamuya açıklanması istenilen bilgiler şu liste ile verilmiştir: (OECD, 2015a, s. 24)

1. *Kamuya anlaşılır bir biçimde verilen teşebbüsün hedefleri ve bunların ifası. (Kamu işletmeleri için bu KİT tarafından detaylandırılmış herhangi bir talimatı da içermelidir.)*
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 yapılmış, özel-kamu ortaklığı sözleşmesinden kaynaklanabilecek taahhütler ve yükümlülükler dahil, taahhütler.*
8. *Devletle ve ilişkili kişilerle gerçekleştirilen maddi öneme sahip herhangi bir işlem.*
9. *Çalışanlarla ve diğer çıkar sahipleriyle alakalı sorunlar.*

KİT'ler tarafından yayınlanan mali tabloların yüksek nitelikli standartlara dayalı, bağımsız, harici bir denetime tabi olması Kılavuzda istenmektedir. Özel devlet kontrol prosedürlerinin harici ve bağımsız denetime ikame oluşturmadığı da ayrıca belirtilmiştir. KİT'lerin tutarlı bir raporlamasının devletin mülkiyete sahip kanadı (bakanlık, başbakanlık vb.) tarafından yapılması bir yöntem olarak sunulmuştur. Raporların kamunun erişimine açık olacak bir biçimde senelik olarak yayınlanması istenmiş ve web tabanlı yayınlama yöntemleri iyi uygulama örneği olarak verilmiştir.(OECD, 2015a, ss. 24, 25)

Son ilke olarak “*Kamu İktisadi Teşebbüsleri Kurullarının Sorumlulukları*” başlığıyla KİT yönetimlerinin hesap verebilirliğinin nasıl sağlanacağı aktarılmıştır. Kılavuza göre KİT'lerin kurulları net bir direktifle yönlendirilmelidir ve teşebbüsün performansı açısından nihai olarak sorumlu tutulmalıdır. Kurulu tüm pay sahiplerine eşit davranmasını sağlayacak, teşebbüsün çıkarlarını gözetmeye yönlendirecek, teşebbüsün sahiplerine karşı sorumlu tutacak bir mevzuat olmalıdır. Bu yasal düzenlemenin ticaret yasası kapsamında yapılması tavsiye edilmiştir. Öte yandan hükümet tarafından verilen direktifler ve hedefler ana hatlarıyla oluşturulmalı, stratejiyi kurmak ve yönetimin gözetimi kurula bırakılmalıdır. Kurulun otonom davranabilmesi konusunda genel müdürü atama, ücretini teşebbüsün uzun vadeli çıkarları uyarınca belirleme gibi hususların kurula ait olması örnekleri verilmektedir.(OECD, 2015a, s. 26)

Kurulun yapısının yeterlilik, sorumluluk, yansızlık ve bağımsızlık ilkelerince oluşturulması istenmektedir. Kurulun politik etki altında kalmaması için mekanizmaların

kurulması bağımsızlığın elde edilmesini kolaylaştıracaktır. Mümkün olan yerlerde bağımsız üye bulunması tavsiye edilmektedir. Bağımsız üyenin çıkar kesimlerinden ve maddi anlamda bağımsız olması, çalışanları temsilen üye bulunması şartı getirilmişse bunun da etkin bir biçimde gerçekleştirilmesi istenmiştir.(OECD, 2015a, ss. 26, 27)

Yönetim kurulu başkanının genel müdürden ayrı olması yukarıda istenilen yönetimin gözetimi açısından önemlidir. Kurulun faaliyetlerinin koordineli ve etkin bir biçimde yürütülmesi sorumluluğu Kılavuzda başkana atanmıştır. Hükümetle iletişimi kurması beklenen başkanın yönetimden ayrılması ile yetki-sorumluluk dengesinin daha iyi kurulacağı beklenmektedir.(OECD, 2015a, s. 26)

Denetim, ücretlendirme, risk yönetimi gibi teknik konularda dışarıdan uzmanların da katıldığı komisyonlar kurulmasıyla yönetim kurulunun becerisi arttırılabilir. Senelik olarak kurulun genel performansının ve etkinliğinin ölçülmesi tavsiye edilmiştir. İç denetim mekanizmalarıyla KİT'in işleyişinin istenilen kalıp ve kriterlerde ilerlediğinin denetlenmesi Kılavuzda görülmektedir. (OECD, 2015a, s. 27)

#### 2.4. KİT'lerde Şeffaflık ve Hesap Verebilirlik

KİT'lerde şeffaflık ve hesap verebilirliğin elde edilmesi için yapılması gerekenler Kılavuzun altıncı ilkesi olan "Açıklama ve Şeffaflık" ilkesinde ayrıntılı bir biçimde aktarılmaktadır. Onun dışında her ilkede şeffaflığa ya da hesap verebilirliğe vurgu yapılmıştır. Çalışmanın bu kısımda etkin ve sürdürülebilir bir ekonomik sistem için gerek duyulan kurumsal yönetimin KİT'lerde elde edilebilmesini sağlayacak açıklama, şeffaflık ve hesap verebilirliğe dair ilkelerde istenilenler derlenmiştir.

##### 2.4.1. İlke I -- Devlet Mülkiyetinin Gerekçesi

KİT'lerde açıklık KİT'in amaçlarının kamuya açıklanmasıyla başlamaktadır. KİT'in varlık nedeninin açıklanması KİT'in kuruluşunda ve devamında kullanılacak kamu kaynaklarının haklı bir nedene dayanması için gereklidir. Devletin mülkiyet ve kontrolünün meşruiyeti için bu adım başlangıcı oluşturmaktadır. Buna ilaveten yapılan bu açıklama ile yürütme yetki ve sorumluluğu KİT yönetimine devredilmektedir. KİT'lerin işleyişi esnasında da kamu yararının en üst düzeyde gözetildiğini gösterebilmek için şeffaflık ve hesap verebilirliğin sergilendiğinden emin olunması istenmektedir. (OECD, 2015a, s. 29).



KİT'ler kamu yararına ekonomik faaliyetler yürütmektedir. Bu yararın kamunun tamamı için sürdürülebilir bir biçimde gerçekleştirildiğini kamuya izah etmenin en iyi yolu açıklıktır. Kurumsal yönetim ilkelerinin önemli bir temeli olan şeffaflık ve hesap verebilirlik KİT'lere meşruluk kazandırmaktadır. KİT'in varlık nedenini ve sürdürülebilirliğini sınamak ve sağlamak devlet yetkisindedir. Varlık nedeni ve gerekçe kamuya açıklanmalı, özelleştirilme yoluna gidiliyorsa veya faaliyetlerin sonlandırılıyorsa aynı açıklık benimsenmelidir (OECD, 2015a, s. 30).

KİT'lerin idaresinde karşılaşılan sorunlardan bir tanesi de politik müdahalelerdir. KİT'lerin Kurumsal Yönetim İlkeleri uyarınca yürütüldüğünden emin olunması için devlet kontrolüne ilişkin politikalar oluşturulması ve hesap verebilirlik mekanizmalarının işletilmesi ile bu sorunun önüne geçileceği belirtilmektedir. Muhakkak mevzuata uygun, tutarlı bir davranış sergilenmesi ve mekanizmalarda değişikliğin gerektiği durumlarda değişikliğin yine mevzuata uygun süreçler izlenilerek yapılması istenmektedir (OECD, 2015a, s. 31).

KİT'lerin kuruluş nedeni bir politikayı gerçekleştirmek, stratejik nedenler ya da tekel oluşturmak olabilmektedir. Kuruluş nedeni hangisi olursa olsun bu sebebin açık ve mantıklı bir biçimde duyurulması kamu kaynaklarının doğru kullanımı ve devlet gücünün suistimal edilmemesi açılarından önemlidir. KİT'lerin kuruluşunda yer alan haklı neden ve akılcılık KİT'in faaliyette olduğu süre boyunca da sürdürülmelidir. Kuruluş sebebinin gözetildiğinden emin olmak için ölçme ve değerlendirme süreçleri yürütülmeli ve bu süreçlerde dış değerlendirme muhakkak yer almalıdır. (OECD, 2015a, s. 31)

#### 2.4.2. İlke II --Devletin Sahip Olarak Rolü

Devlet mülkiyetinden kaynaklanan yönetim yetkisi ve hesap verme sorumluluğu ile KİT yönetiminin yetki ve hesap verme sorumluluğunun çakışmaması önemli bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. Devlet'in payı ona kısmen veya tamamen yönetim kurulunu belirleme yetkisi tanıyabilmektedir. Belirlenen yönetim kurulunca idare edilmesi gereken KİT'in kurumsal yönetimine devletin müdahale etmemesi beklenmektedir. Diğer yetki göçerimi örneklerinde olduğu gibi, yetki göçerimi yapan makam hesap verme sorumluluğundan kurtulmuş sayılmamaktadır. Bu durum kendi içerisinde çözümü zorlaştıran bir koşul yaratmaktadır ve yetki göçerimi yapan makamın yönetime müdahalesi

şeklinde sonuçlanabilmektedir. Bu nedenle devletin hesap verme sorumluluğunun KİT kurumsal yönetimi zedelememesi ve yönetim kurulunun yetki alanına girilmemesi gerektiği Kılavuzda belirtilmiştir. (OECD, 2015a, s. 37)

KİT'ler kamuya ve varsa ortaklarına ekonomik ve hukuki sınırlar dahilinde fayda sağlayacak bir faaliyet içinde olmalıdır. Kılavuzda devletten, payı nispetinde, işletmenin pay sahiplerinden birisi gibi davranması beklenmektedir. Bu sıradan bir pay sahibinin hak ve ödevleridir. Devletten istenilen hak ve ödevleri olabildiğince etkin ve etkili bir biçimde gerçekleştirmesidir. Devlet payından aldığı gücü politik müdahalelerde bulunmak için kullanmamalı yalnız işletmenin performansını denetim altında tutacak gözetim işlevini gerçekleştirmelidir. Aksi durum hem işletme içerisinde hem de işletme dışından kontrol gücünün doğru kullanılmaması anlamına gelecektir. Devletin sahiplikten gelen gücünü nasıl kullanması gerektiği uygulamaya konulabilecek adımlar olarak Kılavuzda verilmiştir: (OECD, 2015a, ss. 38-43)

1. Genel kurulda temsil edilmek ve oy hakkını güvenilir bir biçimde kullanılması
2. KİT'lerin yönetim kurulu aday belirleme süreçlerine aktif katılım göstermek ve kurul çeşitliliğine katkı sağlanması. Tamamına veya çoğunluğuna sahip olunan şirketlerde iyi yapılandırılmış, liyakat temelli ve şeffaf bir yönetim kurulu adayı belirleme süreci tesis edilmesi
3. KİT'ler için genel kurallar ve amaçların, mali hedefler, sermaye yapısı ve kabul edilebilir risk seviyesi dahil, belirlenmesi
4. Mülki teşekkülün KİT performansını düzenli bir biçimde gözlemlemesini, denetlemesini ve değerlendirmesini sağlayacak ve uygulanabilir kurumsal yönetim standartlarıyla uyumunu gözlemleyecek ve denetleyecek raporlama sistemleri kurulması
5. KİT'lerin hangi bilgileri kamuya açıklayacağı, açıklama için uygun kanallar ve bilginin niteliğini temin edecek mekanizmaları belirleyen bir açıklama politikasının belirlenmesi
6. Devletin mülkiyet seviyesi ve hukuki yapıya uygun ve uyumlu olduğunda harici denetçilerle ve belirli devlet kurumlarıyla etkileşimi sürekli kılınması
7. KİT kurullarının ücretlendirmesine yönelik teşebbüsün orta ve uzun vadeli çıkarlarını himaye edecek ve nitelikli profesyonelleri cezbedecek ve motive edecek net bir politika teşkil edilmesi

KİT terimi Kılavuzda kamu kurumlarının geneli için kullanılmaktadır. KİT'lerin bir kısmı yalnız ekonomik amaçlarla kurulmakta iken diğer bir kısmı politik hedefler için kurulabilmektedir. KİT'leri amaçları doğrultusunda ekonomik, politik ve karma olarak sınıflandırabiliriz. KİT'lerin belirlenen amaca ulaşp ulaşmadığının ve bu amaçlara ulaşmadaki etkinliğinin gözlemlenmesi bu amaçların belirlenmesi kadar önemli görülmektedir. KİT'lerin etkin bir biçimde gözlemlenmesi için ise yeterli muhasebe ve denetim uygulamaları gerekmektedir. Doğru kararların verilmesi zamanında, doğru ve tam bilgiye erişim ile mümkündür. Böylece ekonomik veya politik hedeflerin gerçekleşip

gerçekleşmediği anlaşılabilirliği gibi bu hedeflerin ekonomik bir biçimde ya da ticari teamüllere uygun bir biçimde ulaşıp ulaşılmadığı konusunda yargıya varılabilir. (OECD, 2015a, s. 40)

Ekonomik amaçla kurulmuş KİT'leri mali hedefler gibi nicel ve görece kolay bir biçimde değerlendirmek mümkündür. Karma ve politik hedeflere sahip KİT'lerin ise daha kapsamlı ve karmaşık raporlama sistemlerine sahip olmaları gerekebilmektedir. Devlet kamuya, raporlama kurumlarına ve uygun durumlarda pay sahiplerine yeterli açıklama yapıldığından emin olmak için şeffaflık ve açıklama politikası geliştirmeli ve yasalardan veya uygulamalardan kaynaklanan tikanıklıkların açılmasını sağlamalıdır. Ayrıca çeşitli yöntemlerle açıklamayı teşvik etmelidir. Açıklama ve şeffaflık konusundaki yetersizliklerin eğitim, yönerge veya şablonlar ile giderilmesi bu unsurların elde edilmesi imkanını arttıracaktır. (OECD, 2015a, s. 41)

Denetim, sunulan bilginin üçüncü bir kesim tarafından sınanarak güvenilirliğinin sağlandığı bir süreçtir. Bağımsız bir denetimin varlığı açıklama ve şeffaflığın önemli bir unsuru olarak karşımıza çıkmaktadır. Denetim KİT'ler için bir denetimle görevli bir kamu kurumuyla gerçekleştirilebileceği gibi bağımsız denetçiler tarafından da gerçekleştirilebilir. Türkiye'de görev yapan Sayıştay denetimle görevli kamu kurumuna örnek verilebilir. Kılavuz mülki teşekkülün KİT'in denetçisi ile iletişim kurmasını ve bu iletişimi sürdürmesini istemektedir. Bu irtibat, yönetimde olduğu gibi, KİT yönetim kurulunun yetki alanına ve özerkliğine müdahale edilmeden sağlanmalıdır. (OECD, 2015a, s. 42)

KİT'ler ekonomik faaliyetlerini verimli ve rekabetçi bir biçimde yürütebilmek için yüksek nitelikli yöneticilere ihtiyaç duyabilmektedir. Özel sektörle rekabetin bulunduğu veya bulunması gereken durumlarda bu yüksek ücret seviyeleri anlamına gelebilmektedir. Ücretlendirme politikasının bu koşulları da göz önüne alacak biçimde oluşturulması gerekmektedir. Doğru yöneticilerin görevlendirilme süreçleri ve görevlendirme yapılabilecek geniş bir havuz oluşturulması verilen diğer tavsiyeler içerisinde yer almaktadır. Hesap verebilirlik adına kurul ve üst düzey yöneticilerin seçim, görevlendirme süreçleri ve ücretlerinin belirlenme yöntemleri ve ücret seviyeleri açıklanmalıdır. (OECD, 2015a, s. 43)

### 2.4.3. İlke III -- Pazar Yerinde KİT'ler

Devletler yasal ve idari yollarla piyasa düzenleyicisi olarak işlev görmektedir. Düzenleyici görevinin yanında mülki teşekkül kullanarak işletme sahipliği rolü üstlenmesi çıkar çatışması yaratabilme potansiyeli bulunmaktadır. Kamu için arzu edilen faydanın ortaya çıkabilmesi için çatışmanın ortadan kaldırılması gerekmektedir. Bu da yönetim ve mülkiyetin ayrılması ve denetim ile aranılan faydanın ortaya çıkıp çıkmadığı kontrol edilmesiyle mümkün görülmektedir. Kılavuz ekonomik amaçlı KİT'lerin varlığı ile özel işletmelere olumlu ya da olumsuz bir etki yapmaması gerektiği konusunda bir uzlaşma olduğunu fakat bunun nasıl yapılması gerektiği konusunda bir uzlaşma sağlanamadığını belirtmektedir. Bu konuda en iyi uygulamaları içeren bir yayın da yapılmıştır<sup>24</sup>. Bunun için en iyi yöntemin ister KİT ister özel işletme olsun mali, hukuki ve vergi açısından eşit davranış sergilemek olduğu belirtilmektedir. Politik bir amacı bulunan KİT'lerin bu kapsamdaki faaliyetlerinin diğerlerinden ayrılması doğru uygulama olarak tarif edilmiştir. (OECD, 2015a, s. 45)

Adil ve piyasa koşullarına uygun faaliyet yürütülmesi özel kesimde ve kamu kesiminde eşit kuralların işlemesi anlamına gelmektedir. Bu iki kesimin birbirine zarar vermemesi ya da haksız çıkar sağlamaması da bu kapsamda değerlendirilmektedir. Doğrudan kamu kaynağı kullanan KİT'lerin bu kaynakları istismar etmesi veya bunlardan elde ettiği avantajla ekonomik kıstaslara uymayan işler yapması eşitliği bozacaktır. Eşitsizliğe göz yumulması sonucu KİT'ler ekonomik açıdan sağlıklı faaliyetler yürütür hale gelecektir. (OECD, 2015a, s. 45)

Ekonomik ya da politik faaliyetler birbirlerinden farklı düzeylerde ayrılabilir: kurum düzeyinde, işlev (fonksiyon) düzeyinde veya muhasebe düzeyinde. Kurum olarak ayırım ekonomik veya politik bir amaçla kurulmuş ayrı ayrı kurumları ifade etmektedir. İşlev olarak ayırım aynı kurum içerisinde hem ekonomik hem de politik hedefler güdülmesini fakat bunların farklı bölümlerde faaliyetlerini yürütmesi anlamına gelmektedir. Bu fonksiyonların varlıkları ve kaynakları kolaylıkla ayrıştırılabilir. Muhasebe ayırımı ise politik ve ekonomik hedefleri bulunan KİT'lerin bu hedeflerini aynı varlık ve kaynakları kullanarak gerçekleştirdiği ve bir ayırım yapılamadığı için yalnız bu ayırımın hesaplanarak

---

<sup>24</sup> OECD (2012) Competitive Neutrality: Maintaining a Level Playing Field between Public and Private Business

yapılabildiği durumları anlatmaktadır. Bu ayırimda kaynakların nereden elde edilip hangi faaliyetlerin finansmanında kullanıldığı muhasebe yoluyla takip edilerek açıklanabilir. Kılavuz ekonomik amaçlarla kurulmuş KİT'lerin tam ayırımının çıkar çatışmasını ortadan kaldırmak için en iyi yöntem olduğunu söylemektedir. Bunun en iyi şekli ise piyasa koşullarına tam uyum sağlayacak bağımsız bir kurum olarak tarif edilmiştir. KİT tarafından politik hedefler yürütülecekse bunun şeffaf ve hesap verebilir bir biçimde gerçekleştirmesini sağlayacak yapının kurulması gerekmektedir. Bu sayede politik hedeflerin gerçekleşmesini sağlamak için kullanılacak kamu kaynakları ile ekonomik faaliyetlerin arasına bir sınır çekilmiş olur. Faaliyet açısından karma yapıya sahip KİT'lerde kaynakların birbirine aktarımını en aza indirmek için işlevlerin ayrılarak bütçe ve maliyetlerin ayrımı netleştirilebilir. İşlevsel ayırım mükerrer yatırım ve genel gider harcamaları ortaya çıkaracağı için ekonomik olmayabilir. Eğer işlevsel ayırım ekonomik açıdan yapılabilir değilse muhasebe ayırımı da gerçekleştirilebilir. (OECD, 2015a, s. 46)

Dengeli bir piyasa yaratmak için ekonomik faaliyetler ile politik hedefler için ortaya konan faaliyetlerin birbirinden ayrılması gerektiği belirtilmiştir. “*Kamusal politik hedeflerin finansmanı kamusal kaynaklardan sağlanmalı ve açıklanmalıdır*” ifadesiyle ayırımın netleştirilmesi ve açıklanması da istenmiştir. Politik hedeflerin tazmini KİT'in dezavantajlı duruma düşmemesi için gereklidir. Öte yandan fazlasıyla tazmin edilen KİT'ler ekonomik faaliyetlerini bu kaynakla finanse etme yoluna gidebilirler. Bu sefer de rakiplerini dezavantajlı duruma sokarken ekonomik anlamda etkinliğini kaybedebilir. Politik hedeflerin tanımlanması, açıklanması ve yeteri kadar kamu kaynaklarıyla tazmin edilmesi bu açıdan gereklidir. (OECD, 2015a, s. 47)

Kamu kaynaklarıyla tazmin edilen KİT'lerin finansman kanallarından eşit şartlarda faydalandığından emin olunması gerekmektedir. Bu çerçevede piyasa koşullarıyla uyumlu bir finansman yapısı oluşturulmalı ve rekabet zeminini bozacak uygulamalardan uzak durulmalıdır. Kamuya ait finans kuruluşlarının bulunduğu ülkelerde bu unsurun takibi daha önemli hale gelmektedir. KİT'lerin bu kuruluşlardan kredi kullanması sonucu ucuz finansmana kavuşarak kaynakların verimsiz kullanılmasına ve hatta kaynakların israfına yol açabilir. Piyasa koşullarının oto-düzenleyicileri olan düşük borç seviyesi ve kârlılık gibi kriterleri ortadan kaldıracak kamu kurumlarının yabancı kaynak kullanımını yalnız ticari esaslarla sınırlı tutması gerekmektedir. Kullanılan finansman kaynaklarının ve

maliyetlerinin detaylarıyla açıklanması çıkar sahiplerinin bu hususu değerlendirebilmesini sağlayacaktır. (OECD, 2015a, ss. 47, 48)

Kamu kaynakları finansal kurumlar vasıtasıyla veya aynı olarak aktarılabildiği gibi vergi erteleme yöntemiyle gerçekleştirilebilir. KİT'lerin hedeflerini gerçekleştirebilmek için yeterli kaynağa erişmesi gereklidir fakat bu kaynakların aktarımında gidilecek aşırılıklar KİT'lerin kamu için fayda yaratma amacını ortadan kaldırmaktadır. Yaratılan faydanın ölçümü ve takibi için “getiri oranı” gibi kriterler önceden belirlenebilir. Bu noktada ticari koşullar, rakipler ve hedefler önem kazanmaktadır. Eğer hedefler arasında politik hedefler bulunuyorsa bu kriterler ölçülürken onlar hariç tutulmalıdır. Politik hedeflerin finansmanı örneğinde olduğu gibi, finansal kaynaklar haricinde kullanılan kaynakların miktarları ve çeşitleri detaylarıyla açıklanmalıdır. KİT'ler için kamudan alınan kaynakların ilişkili kesimlerinden alınan kaynak gibi değerlendirilmesi ve detaylı bir biçimde hesabının verilmesi bu soruna bir çözüm olarak sunulmuştur. (OECD, 2015a, ss. 48, 49)

Kamu finansmanında yaşanan çıkar çatışması riski kamu ihalelerinde de ortaya çıkmaktadır. KİT'ler ihale açan kamu kurumu olabildiği gibi kamuda açılan ihalelere teklif veren olabilmektedir. İhalelerin şeffaf, rekabetçi ve kapsayıcı olması, bunun yanında ihale süreçlerinin şeffaf olması bu çerçevede ortaya çıkabilecek sorunlara karşı en iyi önlem olarak tanımlanmıştır. (OECD, 2015a, s. 50)

#### 2.4.4. İlke IV -- Pay Sahiplerine ve Diğer Yatırımcılara Hakkaniyete Uygun Davranış

Devletin, ortak olduğu karma işletmelerde diğer pay sahiplerine eşit muamele edildiğinden emin olması istenmiştir. Devletin bu konuda iyi örnek teşkil etmesi ve en iyi uygulamanın yapıldığını temin etmesi gerektiği belirtilmiştir. İstenilen, devletin “*kesif, öngörülemez ve adaletsiz*” olarak anlaşılmamasıdır. Burada vurgu yapılan unsurlar devlet sahipliğinin getirdiği sorunları özetlemektedir. (OECD, 2015a, s. 51) Çareler ise şeffaflık, açıklık ve hakkaniyete uygun davranış olarak belirtilebilir.

Karma işletmeler için başlığın ilk maddesinde OECD Kurumsal Yönetim İlkelerine tam uyum hedefi konulmuştur. Kamu işletmeleri içinse uygun olan Kurumsal Yönetim İlkelerine uyulması istenilmektedir. Bu kapsamda devletin ve dolayısıyla mülki teşekkülün oyu oranında yetkiye sahip olduğunun farkında olması ve diğer pay sahiplerinin haklarına

saygı göstermesi beklenmektedir. Hâkim pay sahibi devlet olduğunda da bu durumun devam ettiğinden emin olunmalıdır. Devletin kontrol gücünü istismar etmemesi ve KİT'in çıkarlarını ön planda tutması istenilmektedir. (OECD, 2015a, s. 51)

Pay sahiplerinin haklarının korunduğundan emin olmak için yüksek düzeyde şeffaflığın elzem olduğu belirtilmektedir. Bunun yanında bilgi paylaşımının tüm paydaşlara eş anlı olarak yapılması gereklidir. Yönetim kurulunda temsil edilen pay sahiplerinin bilgi erişiminde ayrıcalık elde etme şansı olabilir. Bu gibi bilgi önceliklerinin ortadan kalkması için kolay erişilen ve eşit hak tanıyan bilgi erişim mekanizmalarının devrede olduğundan emin olmak gereklidir. KİT'lerin önemli bilgileri “*zamanında ve sistematik bir biçimde*” açıkladığından emin olunmalıdır. (OECD, 2015a, s. 52)

Bilgi paylaşımında gösterilmesi beklenen hakkaniyet yönetim kurulunun oluşumunda da beklenmektedir. Bu konuda da devlet öncü olmalıdır. Hâkim paya devlet sahip olduğunda diğer ortakların da genel kurula katılımını teşvik etmelidir. Bilgi paylaşımında sağlanması beklenen eşit mesafe ilkesi iş yapış süreçlerinde de işletilmelidir. Ne devlet ne de KİT haksız koşulların oluşumuna sebebiyet vermemelidir. KYİ'ne halka açık olmayan KİT'lerin de mümkün olduğunca uyması sağlanmalıdır. Politik hedeflere sahip karma işletmeler bu hedefler kapsamında gerçekleştirilen faaliyetleri hakkında yeterli bilgiyi sağlamalıdır. Pay sahipleri için gözetilen unsurların söz konusu iş ortaklığı olduğunda karşı iş ortağı için gözetilmesi istenmiştir. (OECD, 2015a, s. 54)

#### 2.4.5. İlke V -- Çıkar Sahibi İlişkileri ve Sorumlu İşletme

KİT'lerin sorumlulukları yalnız ekonomik fayda, politik hedefler ya da pay sahipleri ile sınırlandırılmamıştır. Çıkar sahiplerinin gözetilmesinin ve çıkar sahipleriyle ilişkinin raporlanması da bir gereklilik olarak belirtilmektedir. KİT'lerin faaliyetlerinin sonuçlarından tümüyle sorumlu bir biçimde iş yapması gerektiğine vurgu yapılmaktadır. Çıkar sahiplerinin bir kısmı (ör: çalışanlar, tedarikçiler) işletmeye daha yakın olabilir. Bu durumda diğer çıkar gruplarının da gözetilmesi istenmektedir. (OECD, 2015a, s. 57)

KİT'lerin “*sürdürülebilir ve finansal açıdan sağlıklı*” iş yapmasının önemine vurgu yapılmaktadır. Bu nedenle çıkar sahipleri söz konusu olduğunda mülki teşekkül ve KİT'lerin uygulanacak politikaları belirlemesi salık verilmiştir. Belirlenen politikaların tüm paydaşlara duyurulması politikanın belirlenmesi kadar önemlidir. Bir çıkar gurubuna verilen bir öncelik

bulunuyorsa bunun da açıkça belirtilmesi gereklidir. Çıkar sahiplerinin bir mağduriyet yaşamaması durumunda etkin bir biçimde tazmin ediliyor olması hesap verebilirlik açısından gereklidir. Çalışanlar olarak işletme içi veya tedarikçiler gibi işletme dışı çıkar sahiplerinin seslerini duyurabilecekleri mekanizmaların kurulması istenmiştir. Çıkar sahiplerinin işletme faaliyetleri hakkında güvenilir ve karşılaştırılabilir bilgiye ulaşmaları bu açıdan bir gereklilik olarak karşımıza çıkmaktadır. Çıkar sahipleri yalnız ekonomik sonuçlarla ilgilenmeyebilir bu kesimlerin tam bilgilendirilmesi için sosyal ve çevresel sorumluluk ilkelerine uyum önem arz etmektedir. (OECD, 2015a, ss. 57, 58)

KİT'lerin belirlenen hedefler ve süreçler kapsamında yapacakları işleri yüksek sorumluluk bilinciyle yürüterek çıkar sahiplerinin gözünde olumlu bir görünüme sahip olması mümkündür. Bu kapsamda öne çıkan konular çevre, çalışanlar, toplum sağlığı ve güvenliği, ile insan haklarıdır. KİT'in gözetiminden sorumlu mülki amirlik bu konularda hedef ve süreçler hususundaki beklentilerini uluslararası standartları<sup>25</sup> göz önüne alarak belirleyebilir. KİT yönetim kurulu ve idaresinin kurumsal yönetim süreçlerine, çeşitli teşvikler, uygun gözetim ve raporlama süreci ile dahil edilmiş olduğundan emin olunmalıdır. (OECD, 2015a, s. 60)

Kılavuzda KİT'lerin yalnızca onlar için belirlenen rolü yerine getirmesi istenmektedir. Hayırseverlik veya başka bir kamu kurumu tarafından yapılması istenilen faaliyetlerde bulunmaması önemlidir. Bunun yanında kampanya destekleri veya benzeri biçimde politik kampanya ve aktiviteleri finanse etmesinin de önüne geçilmiştir. Özel şirketler bu tip katkılar yapsa veya katılım gösterebilirler dahi KİT'lerin bunu yapmaması istenmektedir. Altta yatan neden kamusal politik hedeflerden farklı olarak politik kampanyaların kamunun bir kesimini temsil etmesidir. Tüm kamunun kaynaklarını kullanarak bir kesimin çıkarını ön plana alınmaması gerekmektedir. (OECD, 2015a, s. 60)

---

<sup>25</sup> Uluslararası Çalışma Örgütü Çalışma Yaşamında Temel İlkeler ve Haklar Bildirgesi [https://www.ilo.org/ankara/about-us/WCMS\\_412372/lang--tr/index.htm](https://www.ilo.org/ankara/about-us/WCMS_412372/lang--tr/index.htm)  
Birleşmiş Milletler İş Dünyası ve İnsan Haklarına Dair Rehber İlkeler <http://www.ka.org.tr/dosyalar/file/Yayinlar/Raporlar/TURKCE/06/%C4%B0%C5%9E%20D%C3%9CNYA%20SI%20VE%20%C4%B0NSAN%20HAKLARINA%20DA%C4%B0R%20REHBER%20%C4%B0LKELER.pdf>



#### 2.4.6. İlke VI -- Açıklama ve Şeffaflık

Borsada listelenen bir işletmeden az olmayacak biçimde şeffaflık beklenen KİT'lerin bunu yapabilmesi için yüksek nitelikte muhasebe, açıklama, uyum ve denetim standartlarına tabi olması gerekmektedir. KİT yönetim kurulunun ve idaresinin hesap verebilirliğini elde etmenin yegâne yolu yüksek nitelikli şeffaflıktır. Devletin mülkiyetini bilgiye dayalı yürütmesinin yolu şeffaflığın elde edilmesine dayalıdır. Doğru şeffaflık düzeyini elde etmenin yolu da gerekli standartların benimsenmesinden geçmektedir. Şeffaflık için sergilenecek gayret KİT'in büyüklüğü ve kamusal politik hedeflerin varlığına bağlıdır. Raporlama ve öncesi faaliyetlerin yükünün farkında olan Kılavuz asgari şartları karşılması koşuluyla daha düşük standartların kimi KİT'ler için uygun olabileceğini belirtmektedir. Raporlarda açıklanacak bilgi düzeyinin KİT'leri rakipleri karşısında dezavantajlı duruma düşürmemesi bir başka sınırlayıcı konu olarak değinilmiştir. (OECD, 2015a, ss. 61, 62)

Açıklama ve şeffaflık kapsamında raporlanması istenilen hususlar şu şekilde listelenmiştir: (OECD, 2015a, ss. 24, 25)

- A. *KİT'ler işletme hakkında önemli finansal ve finansal olmayan bilgileri uluslararası düzeyde tanınmış yüksek nitelikli kurumsal açıklama standartlarına uygun ve devletin sahip olarak ve genel kamunun önemle üzerinde durduğu alanları içerecek biçimde rapor etmelidir. Bu, özellikle kamu yararına yürütülen KİT faaliyetlerini içerir.*
1. *Kurumsal hedefler ve bunların ne kadarının yerine getirildiğinin kamuoyuna açık bir ifadesi (tamamına sahip olunan KİT'ler için bu, mülki teşekkül tarafından hazırlanan herhangi bir talimatı içerecektir);*
  2. *İlgili olduğu noktalarda kamu politikası hedeflerinin maliyetleri ve fonlama düzenlemeleri dahil olmak üzere, teşebbüsün finansal ve faaliyet sonuçları;*
  3. *Herhangi bir kurumsal yönetim kodu veya politikası ve uygulama süreçlerinin içeriği de dahil olmak üzere, teşebbüsün yönetim, mülkiyet ve oylama yapısı;*
  4. *Yönetim kurulu üyelerinin ve üst düzey yöneticilerin ücretleri;*
  5. *Yönetim kurulu üye nitelikleri, yönetim kurulu çeşitlilik politikaları dahil seçim süreci, diğer şirket yönetim kurullarındaki roller ve bunların KİT kurulu tarafından bağımsız üye olarak değerlendirilip değerlendirilmediği;*
  6. *Öngörülebilir her türlü önemli risk faktörü ve bu riskleri yönetmek için alınan önlemler;*
  7. *Kamu-özel sektör ortaklıklarından doğan sözleşme taahhütleri ve yükümlülükleri dahil olmak üzere, devletten alınan teminatlar ve KİT adına yapılan taahhütler dahil, her türlü mali yardım;*
  8. *Devletle ve diğer ilgili varlıklarla yapılan önemli işlemler;*
  9. *Çalışanlar ve diğer çıkar sahipleriyle ilgili her türlü konu.*
- B. *KİT'lerin senelik finansal raporları, yüksek kalite standartlarına dayanan bağımsız bir denetime tabi tutulmalıdır. Belirli devlet kontrol prosedürleri bağımsız bir denetimin yerini tutmaz.*
- C. *Mülki teşekkül KİT'ler hakkında tutarlı raporlama geliştirmeli ve her yıl KİT'ler hakkında toplu bir rapor yayınlamalıdır. İyi uygulama, halkın erişimini kolaylaştırmak için web tabanlı iletişimin kullanılmasını gerektirir.*

## **Finansal ve finansal olmayan bilgi**

KİT'ler finansal ve finansal olmayan bilgileri yüksek nitelikli, uluslararası tanınırlığa sahip bir standart uyarınca raporlamalıdır. Rapor özellikle devletin sahip olarak dikkate alması gereken ve kamunun odaklandığı noktaları içermelidir. Bu noktalara KİT'in politik hedefler kapsamında sürdürdüğü işler dahildir. Burada altı çizilen bir husus yayınlanan raporda yönetim kurulu üyelerinin, genel müdür veya finansman müdürünün imzasının bulunmasıdır. Böylece KİT'in yönetim kurulu ve idaresi yayınlanan raporla hesap vermesi sağlanacaktır. (OECD, 2015a, ss. 61, 62)

KİT'lerin kamu işletmesi veya karma işletme olduğuna bakılmaksızın hedeflerini kamuya net bir biçimde açıklaması istenmektedir. Bu adımla KİT'in varlık sebebi net bir biçimde belirlenmiş ve daha sonra göstereceği performans bu hedef veya hedefler ile kıyaslanabilir olacaktır. KİT'lerin raporlaması istenen hususlar şöyle ifade edilmiştir: *“Faaliyet sonuçları, finansal sonuçlar ve finansal olmayan bilgiler, ücretlendirme politikaları, ilişkili kesim işlemleri, yönetim yapısı ve yönetim politikaları”*. KİT'ler kilit finansal ve finansal olmayan bilgileri açıklayarak hedeflerine ne ölçüde ve nasıl ulaştıklarını ortaya koymuş olacaklardır. KİT'ler ticari işletmelerden geri kalmayacak bir biçimde raporlama yapmakla yükümlüken mülki teşekkül, daha iyi bir raporlama için, KİT'lerden farklı raporlar talep edebilir. Kılavuz raporlamanın maliyetinin de göz önüne alınması gerektiğini belirtmektedir. (OECD, 2015a, s. 62)

Politik hedefler KİT'lerin faaliyet raporlarını daha önemli hale getirebilmektedir. Bu hedeflerin ne olduğu, bunlar için yapılan çalışmalar, kamusal hedefleri gerçekleştirmek için elde edilen fon ve bunu sağlama yöntemi, ile kamusal hedeflerin gerçekleştirilme derecesinin açıklanması finansal tabloların kapsamını aşacaktır. Nicel ölçütlerin yetmeyeceği hedefleri faaliyet raporlarıyla nitel olarak anlatmak gerekecektir. Nitel ve karma anlatımı kısmen dipnotlarda barındırmak mümkün olsa da faaliyet raporları ile anlatım hesap verebilirlik ve şeffaflık ilkelerine uygun bir anlatım ortaya çıkartacaktır. (OECD, 2015a, ss. 62, 63)

Geçekleştirilecek kamu hizmetlerinin ve ifa edilecek diğer yükümlülüklerin tanımlanarak maliyetlerinin raporlanması ilk olarak rekabet içinde olunan özel sektör ile karşılaştırma açısından önemlidir. Gerçekleştirilecek kamu hizmetlerinin ne olduğu ve maliyetleri anlaşılınca ticari faaliyetleri de bulunan bir teşebbüsün hangi değişkenler ışığında

faaliyetlerini yürüttüğü anlaşılabilir. Bunun sonucunda eşitlikçi bir rekabet ortamı oluşurken kamu kaynaklarının ticari faaliyetleri finanse etmek için kullanılmaması da sağlanacaktır. Öte yandan kamu hizmeti ve teşebbüse özel yükümlülükler yüksek maliyet doğurabilmektedir. Bu maliyetlerin yüksek olması ise KİT için riskler doğurabilmektedir. Teşebbüsün karşı karşıya olduğu riskler ve ayrılan kamu kaynağının yeterli olup olmadığı ancak maliyetlerin raporlanmasıyla anlaşılabilir. Kamu hizmetlerinin ve özel yükümlülüklerin açıklanması toplumda bunların tartışılmasını ve bu hizmetlerin gerekliliğinin sorgulanabilmesini de sağlayacaktır. (OECD, 2010, ss. 115-116)

KİT'ler yalnız elde edilen sonuçları açıklamakla yetinmemelidir. İdari ve mülki yapıyı, teşebbüsün oylama yapısını, icra süreçlerini de izah etmelidir. Genel kabul görmüş kurumsal yönetim yapısından ayrılan hususlar bulunuyorsa izah edilmelidir. Bu hususlar idari, oylama veya karar alma anlamında özel bir yetki veya bir kısıt şeklinde ortaya çıkabilmektedir. Yetkiler kapsamında ortaya konan şeffaflık yetkiye sahip olan kişilerin ücretlendirilmesinde de beklenmektedir. Özellikle yönetim kurulu üyelerinin ve kilit noktalarda yer alan yöneticilerin nasıl ücretlendirildiği konusunda şeffaf davranılmalıdır. Ücretlendirme seviyesi ve ücret politikalarının açıklanmaması kamuda KİT'lere karşı olumsuz bir görüş ortaya çıkmasına sebep olacaktır. Üst yönetimin ücretlendirme politikaları açıklanırken kişi bazında ve özlük haklarıyla birlikte raporlanması iyi uygulama olarak anılmaktadır. Ücretlendirme politikalarına benzer bir biçimde yönetim kurulu üyelerinin nitelikleri, seçim süreçleri ve bağımsız üye olarak kabul edilip edilmedikleri de açıklanmalıdır. Yönetim kurulu üyeleri çoğunlukla hükümet tarafından atandıkları için niteliklerini açıklamak ve seçim süreçlerini şeffaf hale getirmek politik kuşkuları ortadan kaldıracaktır. Liyakate dayalı aday gösterme ve seçim süreçleri yönetim kurullarının mesleki uzmanlarca yürütülmesinin vazgeçilmez bir koşuludur. (OECD, 2015a, ss. 63, 64)

Finansal ve finansal olmayan bilgiler tarihsel bir raporlama ile aktarılmaktadır. Öte yandan KİT'lerin, özellikle yeni serbestleşmiş veya uluslararası arenaya çıkanların, gelecekte çeşitli risklerle karşılaşma ihtimali bulunmaktadır. Bunlar arasında çevresel, politik, operasyonel ya da finansal riskler yer alabilir. Bu risklerin ölçülerek tespit edilmesi ve önemli risk yaratan unsurları zamanında ve yeterli sıklıkta raporlanması beklenmektedir. Riskler teşebbüsün bulunduğu sektöre ve faaliyet çeşidine bağlıdır ve risklere karşı idarenin aldığı önlemler de açıklanmalıdır. (OECD, 2015a, s. 64)

KİT'lerin devletten aldıkları kaynaklar kuruluş esnasında elde edilen sermaye ve politik hedeflerin yürütülmesi için aktarılan kaynaklarla sınırlı olmayabilir. Eğer KİT'lerin devletten aldıkları bir teminat, finansal destek veya risk paylaşım mekanizması bulunuyorsa KİT'in finansal durumunun tam anlaşılabilmesi için bu yapıların şeffaflıkla açıklanması gerekmektedir. Buna benzer yapılar özel sektörle de kurulmuş olabilir ve bu nedenle KİT'e özgü olmayabilir. Her ne koşulda olursa olsun KİT'ler için kaynak ve yükümlülük yaratan koşulların açıklaması gerekmektedir. Kaynak yaratmanın bir yolu da yapılan ticari işlemler olabildiği için KİT'lerin devletle ya da ilişkili kişiliklerle yaptığı işlemlerin bu bakış açısıyla raporlanması istenmektedir. (OECD, 2015a, ss. 64, 65)

Kılavuzda teşebbüsün hedeflerine ulaşma başarısını etkileyebilecek diğer hususları açıklaması istenilmektedir. Bu hususlar iç ve dış çevre etkenleri olarak nitelenmiştir. İç ve dış çevre etkenleri çalışanların dışında işletmenin yakın çevresinde bulunan kredi verenler ve tedarikçiler ve işletmenin uzak çevresinde bulunan doğal, hukuki ve toplumsal çevreyi içermektedir. (OECD, 2015a, s. 65)

### **Bağımsız denetim**

Kılavuz borsaya kote olan KİT'lerin diğer halka açık işletmelerden ayrı tutulmadan bağımsız denetime tabi tutulmaları gerektiğini ve diğer denetim türlerinin bunu ikame etmeyeceği belirtilmektedir. Diğer KİT'ler içinse türüne bakılmaksızın en iyi muhasebe ve denetim uygulamalarının yapılması istenmiştir. Bu kapsamda denetimin muhakkak bağımsız denetçiler tarafından yapılması şartı yumuşatılmış ve devlet kurumlarında bir yüksek denetçi kurum varsa onun yapabileceği bir denetim yeterli görülmüştür. Öte yandan, devlet kontrolleri esnasında mali kontrollerle yetinilebildiğine dikkat çekilmiştir. Bütçe ve fonların kullanımının veya denkleminin kontrolü ile sınırlı kalabilecek bir kontrol denetim değildir. KİT'ler faaliyet unsurlarıyla birlikte bir denetime tabi tutulmalıdır. Bağımsız denetçinin belirlenmesi ve görevlendirilmesi esnasında özel şirketlere uygulanan süreçlerin işletilmesini istemektedir. Böylece KİT'lerin uluslararası standartlara uygun bir bağımsız denetimden geçmesi hedefine ulaşmak mümkün olacaktır. (OECD, 2015a, ss. 65, 66)

### **Raporlama**

Kılavuz çatı vazifesi gören mülki amirliklerin KİT'lerin performansı ve gelişimi hakkında kamuyu bilgi sahibi yapacak bir toplu rapor hazırlamasını istemektedir. Bu rapor ile KİT'lerin denetim mekanizmaları olan genel kamu, yasama organı ve medyanın

aydınlatılması sağlanacaktır. Raporun maliyet ve kolaylık açılarından ulaşılabilir olduğundan emin olunmalı ve gerekli araçlar kullanılmalıdır. İyi uygulama web hizmetlerinin kullanımını gerektirir. Finansal bilgiler raporun çekirdeğini oluştururken, raporun finansal olmayan bilgileri de içermesi gerekmektedir. Finansal olmayan bilgiler performansa dayalı nitel kriterlerdir. Finansal olmayan bilgilerde devletin KİT politikası, bu politikanın uygulanış biçimini muhakkak yer alırken bunun yanında mülkiyet işlevinin nasıl yerine getirildiğine ilişkin bilginin bulunması da istenmiştir. KİT'lerin yönetim kurullarının yapısı ve kurullarda yaşanan değişiklikler istenen nitel bilgiler arasındadır. Nicel olarak toplu finansal bilgiler, KİT'lerin değeri ve anahtar mali göstergelerin raporlanması istenmektedir. Anahtar mali göstergeler olarak şunlar sayılmıştır: “*satış hacmi, kâr, faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışı, brüt yatırım tutarı, öz kaynak kârlılığı, öz kaynak/varlık oranı ve temettüleri*”. Açıklanan verinin daha iyi anlaşılır hale gelmesi için verinin derlenme yöntemleri de açıklanmalıdır. Öte yandan önemli KİT'lerin raporlarının ayrı olarak aktarılabilmesi belirtilmiştir. (OECD, 2015a, ss. 66, 67)

Mülki amirliğin performans göstergeleri belirleyerek KİT'lerin performansının aranan düzeyde olup olmadığını belirlemesi gerekli görülmektedir. Göstergeler açıklanan raporlarda kullanılarak teşebbüsün performansı daha kolay ortaya konulabilir. Bu göstergelerde aranan nitelikler: “*Alaka, isabet, güvenirlik*” olarak ifade edilmektedir. (OECD, 2010, s. 117)

#### 2.4.7. İlke VII -- Kamu İktisadi Teşebbüsleri Kurullarının Sorumlulukları

Yönetim kurullarının faaliyetlerin sonucundan sorumlu tutularak hesap verebilir hale gelebilmesi için özerk olması gereklidir. Özerk davranamayan bir kurul yetki ve sorumluluk denliğini elde edemeyeceği için sonuçların hesabını verebilir halde olamaz. Bu neden göz önüne alınarak yedinci ve son başlıkta kurulun “*idarenin gözetimi ve stratejik yönlendirme*” için gerekli “*nesnellik, yeterlik ve otoriteye*” sahip olmasını istenmektedir. Kurumsal yönetimin elde edilebilmesi için yüksek nitelikli ve güçlü bir yönetim kuruluna ihtiyaç duyulmaktadır. (OECD, 2015a, s. 69)

Yönetim kurulunun görevi mevzuatta tanımlanarak “*pay sahiplerine hesap vermesi, teşebbüsün çıkarları için hareket etmesi ve bütün pay sahiplerine eşit davranması*” sağlanmalıdır. Yetki ve sorumluluk denliği gözetilmeli, görev tanımı yapılırken kurula

verilen sorumlulukları yerine getirmesini sağlayacak yetkilerin verilmelidir. Bunlar Kılavuzda teşebbüsün uzun vadeli çıkarlarını göz önüne alarak genel müdür atama ve görevden alma, ücretlendirme seviyesini belirleme olarak sıralanmıştır. Belirlenen ücretin performansa dayalı olması ve gereğince açıklanması gerekmektedir. (OECD, 2015a, s. 70)

## 2.5. Hesap Verebilirlik ve Şeffaflık: Devlet Mülkiyeti İçin Bir Rehber

Kılavuzdaki ilkelerin daha iyi anlaşılabilmesi ve iyi uygulama örneklerinin aktarılabilmesi için bir kılavuz kitap 2010 yılında Hesap Verebilirlik ve Şeffaflık: Devlet Mülkiyeti için bir Rehber<sup>26</sup> (bundan sonra Rehber olarak anılacaktır) adıyla OECD tarafından yayınlanmıştır. Hükümetlerin KİT'lerin yönetimini geliştirme hususunda karşılaştığı karmaşık problemler 2005'te yayınlanan Kılavuz'un uygulanması esnasında su yüzüne çıkmış ve ilkelerin birçok problemin çözümü olduğu yaygın biçimde kabul görmüştür. Çıkan problemler üzerine 2008 yılında tecrübe paylaşımının sağlanması için bir çalışma grubu oluşturulmuştur. Kılavuz ilk kez yayınlandıktan beş yıl sonra bu rehber yayınlanarak tecrübe aktarımı sağlanmaya çalışılmıştır. Bu tecrübelerden OECD ülkelerinin yanında diğer ülkeler de faydalanmaktadır. (OECD, 2010, s. 3)

Rehberin önsözünde KİT'lerin sağlıklı bir idareye ve kamunun güvenine sahip olabilmesi için şeffaflığın ve hesap verebilirliğin vazgeçilmez olduğu belirtilmektedir. Rehber, şeffaflık ve hesap verebilirliğin elde edilmesi esnasında karşılaşılan sorunlara ve çözümlere yer vermektedir. (OECD, 2010, s. 3)

Rehber KİT'lerin halka açık şirketlerden az olmayacak biçimde şeffaf ve açık olması gerektiğini hatırlatmaktadır. Kamu sektöründe daha fazla açıklığı elde etmek KİT'in finansal performansını ve faaliyet sonuçlarını raporlamanın dışında parlamento veya meclis tarafından sonuçların irdelenmesi, basın tarafından raporların yorumlanması ve yayınlanması ile kamunun iyi bir biçimde bilgilenebilmesi sağlanabilir. Rehber bu ve bunun gibi Kılavuzda beklenen açıklık standartlarının nasıl yakalanabileceğini başlıklar halinde açıklamaktadır. (OECD, 2010, s. 94)

---

<sup>26</sup> Accountability and Transparency: A Guide for State Ownership, OECD, 2010

### **Bir açıklık ve şeffaflık politikası geliştirilmesi**

Kılavuz KİT'lerde tutarlı ve yeterli açıklık ve şeffaflığı sağlayabilmek için bir politika geliştirilmesini gerekmektedir. Oluşturulacak politikanın açıklık ve şeffaflığı kamu işletmelerinin genelinde uygulanabilir olması sağlaması tutarlılık olarak ifade edilmektedir. Açıklanan raporlarda yeterliliğin elde edilmesi için maddi öneme sahip, bir diğer değişle ilgililerin ekonomik kararlarını etkileyecek, bilgiyi açıklaması gerekmektedir. Politika oluşturulurken mevzuat göz ardı edilmemelidir ve politikanın etki değerlendirmesi yapılmalıdır. (OECD, 2010, s. 95)

### **Politikanın uygulanmasını ve doğru uygulamaları teşvik edilmesi**

Açıklık ve şeffaflık politikasının uygulanmasını teşvik etmek için politikanın gerekleri KİT'lere önceden bildirmeli ve bu gerekleri mülki amirlik takip etmelidir. Gerektiğinde eğitimlerle ve bilgilendirici dokümanlarla iletişim artırılmalıdır. İyi uygulamaları teşvik etmek için çeşitli düzenlemeler yapılabileceği belirtilmektedir. Teşviklere örnek olarak halkın katılabileceği genel kurullar, açıklığın sağlanmasını teşvik edecek yarışmalar ve raporlama ödülleri verilmektedir. Oluşturulacak açıklık politikasının uygulanması yolunda mülki teşekkülün yapabileceklerini şu şekilde açıklamaktadır: Kılavuza uyumun derecesini ölçmek, KİT'lerin mevzuatta zorunlu tutuldukları ya da gönüllü bir şekilde gerçekleştirdikleri açıklık ve şeffaflığı raporlamak, raporların ilgililerine ulaşması için web sitelerinde yayınlanmak ve bir senteziyle meclise sunmak. (OECD, 2010, s. 99)

### **KİT'lerin ortaklarına hakkaniyetli davranışın temin edilmesi**

Bu ilke diğer ortaklara hakkaniyetli davranıldığıının temin edilmesi sorumluluğunu devlete ya da görevli mülki teşekküle yüklemektedir. Bunun için devletin teşebbüste çoğunluk payı olması şart değildir. Hakkaniyetli davranışın temin edilmesi için tüm ortakların doğru ve tam bir biçimde bilgilendirilmesi gerektiğinden açıklama ve şeffaflığın temin edilmesini gerektirmektedir. (OECD, 2010, s. 102)

### **İlişkili kesimlerle olan işlemlerle ilgilenmek için uygun bir çerçeve geliştirilmesi**

İlişkili kesimlerle olan işlemlerin istismar riski barındırması nedeniyle bu kesimlere ilişkin işlemlerin Kılavuz'da tam olarak raporlanması istenmektedir. Muhasebe standartlarında (DMS, 2008; TMS 24, 2014, s. 24) kapsanan ilişkili kesim işlemleri diğer işlemlerle şeklen ve özünde aynı olsa da ayrıca ele alınmaktadır. Standartlar bu kapsamda

değerlendirilen maddi öneme sahip işlemler ve kalemlerin ayrıca açıklanmasını istemektedir. Böylece okuyucunun aydınlatılması, ilişkiyi ve ilişkili işlemleri değerlendirmesi mümkün olacaktır. İlişkili kesimin ne olduğunu belirlemek bu hedefi zorlaştırmaktadır. Bunun yanında kamu kurumlarında diğer KİT'lerin ilişkili kesim olup olmadığı da göz önüne alınması gerekmektedir. Bunun için TMS 24 KİT'lerin ilişkili kesim olma durumunu netleştirmek için 2007 yılında güncellenmiştir. (OECD, 2010, ss. 104, 105)

### **Çıkar sahipleriyle ilişkilerin uygun bir biçimde açıklandığından emin olunması**

Kılavuz çıkar sahipleriyle olan ilişkilerin raporlanması konusunun özellikle altını çizmektedir. Raporlama sonucu elde edilen şeffaflık birden fazla açıdan önem arz etmektedir. Şeffaflık, çıkar sahipleriyle ilişkilerin önemini göstermesi açısından, itibar ve güven kazınması açısından, çıkar sahiplerinin beklentilerini yönetmek açısından önemli bulunmaktadır. Çıkar sahipleriyle ilişkilerin raporlanmasının maliyeti ve etkisi göz önüne alınarak borsada işlem gören, büyük ölçekli, önemli politik hedeflere sahip ve genel hizmet yükümlüğü olan KİT'ler için yapılması istenmiştir. (OECD, 2010, s. 108)

## **2.6. Finansal Bilginin Raporlanması**

### **2.6.1. Devlet Muhasebesi Standartları ve kapsamı**

Kamu işletmeleri kamu iktisadi teşebbüsleri ve diğer kamu işletmeleri olarak ayrılabilir. KİT'ler ekonomik ya da kamusal politik hedeflere yönelik faaliyet gösterebilirken Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kapsamında yer alan merkezi yönetim, mahalli idareler ve sosyal güvenlik kurumları başlıklarında yer alan diğer kamu işletmeleri ekonomik faaliyet yürütmekten ziyade politik hedefler için kurulmaktadır. (T.C. Sayıştay Başkanlığı, 2019) Kamu işletmelerinin hedefleri ve mali yapıları göz önüne alınarak açıklayacakları finansal ve finansal olmayan bilgiler de değişikliğe uğramaktadır. Bu ayırım sonucu uygulanması beklenen finansal raporlama standartları da değişiklik göstermektedir. KİT'ler dışında yer alan kamu işletmelerinin gereklerini ve özelliklerini göz önüne alarak düzenlenen Devlet Muhasebesi Standartları (DMS) 2018 yılında son hali yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. 2003 yılından bu yana Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu peyderpey yaptığı tercüme yayınlanmaktadır. Bu şekliyle tüm standartlar seti nihai haliyle resmî gazetede yayınlanarak uygulamaya konulmuştur. Devlet Muhasebesi Standartlarının amacı, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının oluşturulması



sırasında olduğu gibi, kamu kuruluşlarının finansal bilgilerini “*doğru ve dürüst*” bir şekilde yansıtmasını temin etmek ve finansal bilginin karşılaştırılabilir hale gelmesidir. (Kamu Sektörü Uluslararası Muhasebe Standartları (IPSAS) ve Türkiye uygulaması, 2011; T.C. Sayıştay Başkanlığı, 2019)

DMS’ler, Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları (IPSAS)<sup>27</sup> çerçevesinde mali tablolarını hazırlaması beklenen işletmeler tarafından kullanılır. Türkiye’de de DMS’ler “*genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde*” kullanılmak üzere yayınlanmaktadır. Bu işletmeler 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa ek verilen cetvellerde listelenmiştir. Bu işletmeler “*merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idarelerden*” oluşmaktadır. (DMS, 2008; Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 2003) Bir kamu yayın kuruluşu olan TRT anılan cetvellerde yer almadığı için DMS konusu bu çalışma kapsamında daha fazla irdelenmemiştir.

#### 2.6.2. Finansal raporlamaya ilişkin kavramsal çerçeve<sup>28</sup>

Daha entegre küresel piyasa yolunda muhasebe standartları da birleşmektedir (Meeks & 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 Türkiye’de Türkçe yayınlanmaktadır. 2011 Yılında 209 Numaralı Tebliğ ile Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve 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. (Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğ, 2011)

<sup>27</sup> IPSAS: International Public Sector Accounting Standards, Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu (IPSASB- International Public Sector Accounting Standards Board) tarafından yayınlanan muhasebe standartlarıdır. <http://www.ipsasb.org>

<sup>28</sup> Çalışmada ele alınan TRT kurumu 2021 yılına kadar yalnız 2016 mali yılı faaliyet raporlarını yayınlamış durumdadır. Doğru bir kıyaslama için incelenen diğer kurumların da aynı zaman dilimine ait faaliyet raporları ele alınmıştır. Yayınlanan faaliyet raporlarını doğru değerlendirebilmek için Kavram Çerçevesinin 2011 yılında yayınlanan sürümünü kullanılmıştır.

Kavramsal Çerçeve finansal tabloların asıl kullanıcıları işletme dışı kullanıcılar olarak tanımlanmaktadır. Bunun altında işletme yöneticilerinin aradıkları bilgileri işletme içerisinden öğrenebilecekleri düşüncesi yatmaktadır. Kavramsal Çerçevenin hedefi finansal tabloların nasıl hazırlanması gerektiğini bir yapıya oturtarak işletme dışında yer alan kullanıcıların işletme hakkında aradıkları bilgileri yayınlanan finansal tablolardan almalarını sağlamaktır. Öte yandan finansal tablolarda sağlanan standartlaşmayla ülkeler arası muhasebe uygulamalarındaki farklılıkların giderilmesi amaçlanmaktadır. Bu sayede varlık, borç, özkaynak, gelir ve gider tanımlarında ve bunların ölçümünde birlik sağlanmış olacaktır. (Kavramsal Çerçeve, 2011, s. 1)

Kavramsal Çerçeve “*nominal sermayenin korunması*” ve daha iyi bir model bulunmadığı zamanlarda “*geri kazanılabilir tarihi maliyet*” kavramlarını esas almaktadır. Bu kavramlar temel alınarak işletme dışı kullanıcılara sunulmak üzere “*hazırlanan finansal tabloların tâbi olacakları usul ve esasları belirlemektedir*”. Kavramsal Çerçeve bir standart değildir. Standartların uygulanmasında ve standartların kapsamına girmeyen konularda uygulayıcılara ve finansal tablolarda yer alan bilgileri yorumlamada okuyuculara yardımcı olmaktadır. Eğer bir muhasebe veya finansal raporlama standardı ile çelişen bir ifade yer alıyorsa standart önde gelmektedir. (Kavramsal Çerçeve, 2011, ss. 2-3)

Yatırımcılar ve menfaat sahipleri verecekleri ekonomik kararlar için farklı bilgilere ihtiyaç duyabilmektedir. Finansal tabloların kapsamlı bilgi içermesinin bir nedeni çeşitli bilgiyi sağlama işlevini yerine getirmesidir. Fakat finansal tabloların işletme hakkındaki bütün bilgiyi vermesinin beklenemeyeceği Kavramsal Çerçeve belirtilmektedir. İşletmelerin faaliyet sonuçları bağımsız değişkenler olarak kabul edilebilecek dahili ve harici etkenlerin altındadır. Finansal rapor okuyucularının bu etkenleri göz önünde tutarak farklı koşullarda sonucun ne olacağını tahmin edebilecekleri düzeyde bilgi aktarması gerekmektedir. Kavramsal Çerçeve yatırımcıların ve çıkar sahiplerinin işletmelerin gelecekte sağlayacakları nakit akımları ve bunların gerçekleşme olasılığı ile ilgilendiğini belirtmektedir. Finansal tabloların bu bilgiyi sağlaması beklenmemektedir fakat ilgili kesimlerin bu değerlendirmeyi yapmalarını sağlayacak bilgiyi aktarması beklenmektedir. (Kavramsal Çerçeve, 2011, ss. 3-7)

Kavramsal Çerçeve bir işlemenin finansal durumunu “*ekonomik kaynaklar*” ve “*talep hakları*” terimleriyle tanımlamaktadır. Bunlar Türk muhasebe literatüründe yer alan “*aktif*”

ve “*pasif*” terimlerinin yerine kullanılmaktadır. Finansal raporların ilgililerine işletmenin aktifini ve pasifini ve bunlarda yaşanan değişimleri aktarması istenmektedir. Bu bilgileri aktarırken tahakkuk esaslı uyarınca finansal performansın ve farklı bir performans ölçütü olarak nakit akışlarının raporlanması istenilmiştir. İşletmenin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirme yapması nominal sermaye ve tarihi maliyete çerçevesine uygundur fakat ilgili kesimlerin gelecekteki nakit akışlarını daha iyi tahmin edebilmesi için nakit girişi ve nakit çıkışı yaratan unsurları raporlanması istenilmektedir. Ayrıca işletmenin faaliyetlerinden kaynaklanmayan aktif ve pasifte yer alan değişimlerin de raporlanması gerekli görülmektedir. Enflasyon sonucu yaşanan değer artışları buna örnek olarak verilebilir. Yatırımcılar ve çıkar sahipleri bu etkenleri kendi bakış açılarına göre değerlendirmeleri için nesnel bilgi sağlanmalıdır. (Kavramsal Çerçeve, 2011, ss. 6-10)

Açıklanması dış kesimlere faydalı bilginin taşınması gereken nitelikleri *ihtiyaca uygunluk* ve *gerçeğe uygunluktur*. Bu tanımlama yalnız açıklanan finansal tablolarda yer alan bilgiler için değil yönetimin faaliyet raporlarında yaptığı açıklama ve beklentiler için de geçerlidir. Bu nitelikleri taşıyan bilginin “*karşılaştırılabilir, doğrulanabilir, anlaşılabilir*” olması gerektiği ve zamanında sunulması faydasının korunabileceği ifade edilmektedir. (Kavramsal Çerçeve, 2011, s. 12)

İhtiyaca uygunluk bilginin önemini ifade etmektedir. İşletmenin mevcut durumunu göstermenin dışında gelecekle ilgili tahminlerde kullanılan önemli finansal bilgiler tahmin yapılmasında ya da yapılan tahminlerin teyidinde kullanılacaktır. Gerçeğe uygun finansal bilgi ise “*tam, tarafsız ve hatasız*” sunulan bilgi olarak tanımlanmaktadır. Finansal bilginin tam olması için “*tanımlamalar ve açıklamalar da dahil*” gerekli tüm bilginin açıklanması istenmektedir. Bu kapsamda işletmenin muhasebe politikaları, mali tablo kalemlerinin içerikleri okuyucuya aktarılması gerekmektedir. Tarafsızlık, finansal tabloların önyargı ve yanlılıktan arındırılmış bir biçimde aktarılmasını gerektirmektedir. Finansal tablo kalemlerinin nasıl oluştuğunu ve ne sonuç verdiğini aktardıktan sonra yorumlamayı okuyucuya bırakmak doğru olacaktır. Hatasız finansal tablolar kusursuz anlamına gelmemektedir. Kavramsal Çerçeve bilginin elde edilmesi sürecinin doğru “*seçilmiş ve uygulanmış olmasını*” gerektirmektedir. (Kavramsal Çerçeve, 2011, ss. 12-16)

Finansal tabloların niteliklerinin faydasını arttıran destekleyici niteliksel özellikler *finansal raporların karşılaştırılabilir, doğrulanabilir, zamanında sunulmuş ve anlaşılabilir*

*olması* şeklinde listelenmiştir. Kavramsal Çerçeve işletmelerin finansal bilgileri önemlilik ve maliyet kısıtlamasını göz önüne alınarak sayılan nitelikleri taşıyıcı bir biçimde aktırılması gerektiğini belirtmektedir. (Kavramsal Çerçeve, 2011)

### 2.6.3. Finansal tabloların sunuluşu

Finansal tabloların Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (UFRS) göre nasıl sunulacağı UMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu (UMS 1) standardında tarif edilmiştir. Standart geniş bir kullanıma hitap etmektedir. Hem özel finansal tablolarda hem de dönem sonu finansal tablolarda göz önüne alınması gereken standart KİT'ler ya da özel kuruluşlarda ve bireysel ya da konsolide finansal tablo sunan işletmelerde kullanılmak üzere yayınlanmaktadır. Geniş kapsamı nedeniyle kimi kalemlerin (KİT'lerde kâr yerine fazla kullanımı gibi) değişiklik gösterebileceği kabul edilmektedir. (TMS 1, 2018, s. 3)

Finansal bilginin raporlanması genel amaçlı finansal tablolar kullanılarak yapılmaktadır. Bu tablolar ilgili kesimlerin bilgi ihtiyacını karşılayacak yelpazede bilgi içermek üzere tasarlanmıştır. Tablolar vasıtasıyla içeriden bilgi alma imkânı bulunmayan yatırımcı ve çıkar sahiplerinin bilgilendirilmesi öncelikle amaçlanmaktadır. Yöneticilerin de genel amaçlı finansal tabloları kullanması mümkünken onların muhasebe bilgi sisteminden bilgi edinme olanakları bulunması nedeniyle öncelik işletme dışında bulunan kesimlere verilmektedir. (TMS 1, 2018, ss. 3, 4)

Finansal tablolar önemli, bir diğer deyişle ekonomik kararları etkileme potansiyeli bulunan, bilgileri içermek durumundadır. Önemlilik için standartta yalnız nicel bir ölçüt kabul edilmemiş, bir bilginin nitel olarak da önemli olabileceği belirtilmiştir. Bilgileri belirli bir yapıda sunan finansal tablolar işletmenin finansal durumunu ve performansını göstermek üzere tasarlanmıştır. Aranılan bilgiler işletmenin varlıkları, yükümlülükleri (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 bu dipnotlar finansal tabloların ayrılmaz parçasıdır. Bu bilgilerin açıklanmasını sağlayacak finansal tablolar seti şu liste ile verilmiştir: (TMS 1, 2018, s. 5)

- ... *finansal durum tablosu,*
- ... *kapsamlı gelir tablosu,*

- ... özkaynak değişim tablosu,
- ... nakit akış tablosu,
- Önemli muhasebe politikalarını ve diğer açıklayıcı bilgileri içeren dipnotlar,
- ... bir önceki döneme ait karşılaştırmalı bilgiler ve
- İşletmenin, bir muhasebe politikasını geriye dönük uygulaması veya finansal tablo kalemlerinde geriye dönük bir düzeltme yapması ya da...finansal tablo kalemlerini yeniden sınıflandırması durumunda bir önceki dönemin başına ait finansal durum tablosu.

İşletmelerin muhasebe politikalarında süreklilik sağlanması finansal bilginin karşılaştırılabilir olması ve karar vericilerin doğru tahmin yapılabilmesini sağlaması açısından önemlidir. Öte yandan işletmelerin farklı bir ölçüm yöntemi benimsemesi veya ekonomik faktörlerde gerçekleşen değişim gibi nedenlerle izledikleri politikaları değiştirmeleri doğal kabul edilmektedir. Bir değişim yapıldığında 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 beklenmektedir. Finansal tabloların isimlerinin katı bir biçimde belirlenmediği fakat tüm tablo setinin aynı öneme sahip bir şekilde tam olarak sunulması gerektiği belirtilmektedir. (TMS 1, 2018)

Finansal bilgiler raporlanırken parayla ifade edilen muhasebe kalemleri aktarılmadan önce yönetimin değerlendirmeleri yer alabilmektedir. Bu değerlendirmelerde işletme çevresinde gerçekleşen değişiklikler ve bu değişiklikler karşısında işletmenin plan ve programları aktarılabilir. Yapılan bu açıklamalar işletmenin kullandığı borçlar hakkında finansal tablolarda yer almayan bilgileri ya da hedeflenen finansman oranı gibi hedefleri de içerebilmektedir. Bunların yanında özel bir kesimi ilgilendiren veya özel bir konu ile ilgili bilgileri aktaran rapor ve tablolara da hazırlanabilmektedir. Her ne kadar belirli bir kesim ya da okuyucuların geneli için önemli bilgiler içerse de finansal tablolar seti dışındaki rapor ve tablolar TFRS'lerin kapsamı dışında kabul edilmektedir. (TMS 1, 2018)

TFRS'lere uyumlu finansal raporlama yapan bir işletmenin “*bu uyumu açık ve koşulsuz bir şekilde dipnotlarda*” belirtmesi istenmektedir. Bu uyumun nasıl sağlanacağı UMS 1 standardında açıklanmaktadır. Fakat, Nakit Akış Tablosu tahsilat esasına uygun hazırlanan bir tablo olarak UMS 7 Nakit Akış Tablosu standardında açıklanmaktadır. (TMS 1, 2018)

## 2.7. Finansal Olmayan Bilginin Raporlanması ve Entegre Raporlama

Entegre rapor ile finansal ve finansal olmayan bilginin raporlanması işletmenin yürüttüğü faaliyetlerin sürdürülebilirliğinin raporlanması olarak tanımlanmaktadır. Sürdürülebilirlik raporlaması adı da verilen bu raporlarda işletmenin performansını etkileyen finansal olmayan unsurlar hakkında bilgi aktarılmaktadır. Bu unsurlar ekolojik çevre, sosyal çevre, çalışanlar ve etik unsurlar olarak listelenmektedir. (Deloitte Latvia, 2015)

Avrupa Komisyonu büyük ölçekli işletmelerden finansal olmayan bilginin raporlanmasını istemektedir. Büyük ölçekli işletme sayılma kistası bir mali yılda ortalama çalışan sayısının beş yüzün üzerinde olmasıdır. 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. (Directive 2014/95/EU Disclosure of Non-Financial and Diversity Information, 2014)

Bahsedilen hususların açıklamalarının aşağıda yer alan yapıda aktarılması istenilmektedir:

- a) Girişimin iş modelinin kısaca açıklanması;
- b) Uygulanan titizlik süreçleri de dahil olmak üzere, teşebbüs tarafından bu hususlarla ilgili olarak izlenen politikaların açıklanması;
- c) Bu politikaların çıktuları;
- d) İlgili ve uygun olduğunda, iş ilişkileri, bu alanlarda olumsuz etkilere yol açması muhtemel ürün veya hizmetler ve teşebbüsün bu riskleri nasıl yönettiği dahil olmak üzere, teşebbüsün faaliyetleriyle bağlantılı konularla ilgili başlıca riskler;
- e) İşletme ile ilgili finansal olmayan kilit performans göstergeleri.

Eğer işletme anılan konularla ilgili bir politika gütmüyorsa bunun da açıklanması beklenmektedir. İlgili olduğu durumlarda finansal olmayan raporun finansal raporlardaki bilgilere atıf yapması gerekmektedir. Finansal olmayan raporlar işletmenin geldiği noktayı anlamayı ve geleceğiyle ilgili tahmin yapmayı mümkün kılan veya yapılan tahminlerin doğruluk payını arttıracak konsolide yönetim raporlarının bir parçasıdır. Finansal raporlar ve yönetici görüşü ile sunulan finansal olmayan raporlama yatırımcıların ve menfaat sahiplerinin tam ve zamanında bilgilenmesini sağlamaktadır. (Directive 2014/95/EU Disclosure of Non-Financial and Diversity Information, 2014)

Finansal olmayan raporlar ve finansal raporların bir araya getirilerek elde edilen rapora entegre rapor adı verilmektedir. Bütünleşik bir biçimde işletme hakkında bilgi sağlayan bu

raporlar yatırımcıların ve menfaat sahiplerinin işletme hakkında çok yönlü bilgiye sahip olmalarını sağlamaktadır. Entegre rapor işletmenin katma değer yaratma becerisini ve bu becerinin sürdürülebilirliğini aktarmaktadır. (Deloitte Latvia, 2015)

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 iyi ölçülmesi doğru ekonomik kararlarla sonuçlanacaktır. Finansal raporlarda yer alan nitelikler ve bu niteliklerin iyileştirilmesi için yapılan çalışmalar bunu sağlamaya çalışmaktadır. (Topçu & Korkmaz, 2015) Öte yandan Kılavuz KİT'lerden riskleri ve benzeri sürdürülebilirlik unsurlarını raporlamasını istemektedir. “Finansal ve finansal olmayan bilgilerin raporlanması” biçiminde verilen bu önerme ayrıntıları uluslararası geçerliliğe sahip raporlama standartlarına bırakmaktadır. Henüz on yıldır faaliyette bulunan IIRC<sup>29</sup> tarafından olgunlaştırılmaya çalışılan entegre raporlama geliştirmekte olan bir muhasebe alanıdır. (ALTINAY, 2016; *The IIRC | Integrated Reporting*, 2020)

---

<sup>29</sup> The International Integrated Reporting Council – Uluslararası Entegre Raporlama Kurulu

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### KAMU YAYINCILIĞINDA ŞEFFAFLIK VE HESAP VEREBİLİRLİK UYGULAMASININ ARAŞTIRILMASI- FİNANSAL RAPORLAR VE MEVZUAT

Bu bölümde yapılan çalışmanın amacı, kullanılan yöntemler ve çalışmanın kapsamı aktarılmaya çalışılacaktır. Durum çalışması esnasında incelenen kurumların şeffaflık ve hesap verebilirlik düzeylerini ölçmek için kullandığımız ölçek ve şeffaflık ve hesap verebilirlik literatürüne bu bölümde yer verilecektir. Çalışma kapsama alınan kamu yayın kuruluşlarının özellikleri, bağlı oldukları mevzuat ve kısa tarihleri bölümün sonunda aktarılacaktır.

#### 3.1. Araştırmanın Amacı, Yöntemi, Kapsamı

##### 3.1.1. Araştırmanın amacı

Çalışma kapsamında kamu yayıncılığı yapan kuruluşların yayınladıkları finansal raporların şeffaflık ve hesap verebilirlik düzeyleri irdelenecektir. Ayrıca bu kuruluşların muhasebe politikalarını karşılaştırmalı olarak incelenerek muhasebe uygulamalarına ışık tutulması amaçlanmaktadır.

Çalışma konumuz olan kamu yayın kuruluşlarının iki boyutu da önem arz etmektedir: Bir kamu yayın kuruluşlarının olarak kamu kuruluşu şeffaflık ve hesap verebilirliğini araştırma konusu yaparak bu alanda eksikliği hissedilen literatüre katkı yapmak; kamu yayın kuruluşlarının muhasebe uygulamalarını inceleyerek farklı ülkelerdeki kamu yayın kuruluşlarının muhasebe uygulamalarını literatürüne kazandırmak.

##### 3.1.2. Araştırma yöntemi ve araştırmanın kısıtları

Nitel bir araştırma yürüttüğümüz bu çalışmada durum çalışması araştırma tasarımı kullanılmıştır. Kuruluşların şeffaflık ve hesap verebilirlik düzeylerini test edebilmek için Kurumsal Yönetim İlkeleri, Kamu İktisadi Teşebbüsleri için Kurumsal Yönetim Kılavuzu, ile Uluslararası Finansal Raporlama Standartları içerik analizi ile irdelenmiştir. Bunun yanında çalışma kapsamına alınan kuruluşların tabi olduğu yasal düzenlemeler de içerik



analiziyle irdelenerek bu bölümde aktarılmıştır. Bu şekilde durum çalışmasında ele alınan vakaların durumlarını belirleyen etkenlerin tamamı göz önüne alınmaya çalışılmıştır.

Çalışmada karşılaştığımız önemli bir kısıt dil olmuştur. İncelen yayın kuruluşlarının durum çalışması incelenen kurumların kapsamında faaliyet raporları, mevzuatı ve tarihinin de incelenmesi gerekmektedir. İçerik analiziyle her durumun kapsamlı bir analizinin gerektiği nitel araştırmada dil önemli bir kıstas olmaktadır. Çalışma kapsamında İngilizce ve Türkçe dilleri kullanılmıştır.

Bir diğer kısıt uygulanan muhasebe standartlarıdır. Türkiye’de Türkiye Finansal Raporlama Standartları adıyla uygulanan UFRS’nin uygulandığı örnekler tam karşılaştırma imkânı tanıyacaktır. Bu bağlamda kendine has bir örnek olan Birleşik Devletler kamu yayın kuruluşu PBS çalışma kapsamına alınmamıştır.

Son kıstas ise veriye ulaşma imkanındır. Araştırma tasarımı gereği halka açık verinin kullanılması doğrusu olacaktır. Kamu yayın kuruluşlarının şeffaflık ve hesap verebilirliği irdelenirken halka açık bilginin kullanılması doğrusudur. Muhasebe politikalarının irdelenmesinde de faaliyet raporlarında yer alan bilgiler analiz edilecektir. TRT örneğinde faaliyet raporlarının çok kısıtlı finansal bilgi paylaşması nedeniyle TRT muhasebe departmanından alınan detaylı mizan ve mali tabloları kullanılacaktır.

### 3.1.3. Araştırmada kullanılan nitel ve nicel yöntemler

Durum çalışması sınırlı sayıda örneği bulunan sosyal veya ekonomik bir olguya yönelik uygulanan bir araştırma tasarımıdır. Bu tasarım çeşitli yöntemler barındırabilmektedir. Araştırmanın tasarımı esnasında incelenecek örnekler ve inceleme yöntemleri arasından seçim yapılmaktadır. Bu seçimlerin doğru yapılması araştırma tasarımının başarısını belirleyecektir. Bu nedenle, araştırma tasarımı öncesi yapılan çalışmalar tasarımın başarısı ve teorik özen için büyük önem taşımaktadır. Durum çalışmaları çeşitli biçimlerde gerçekleştirilebilir: Örnekler üzerine betimsel raporlar hazırlamak, politika araştırmalarında iyi uygulamaları açıklamak, politikaların bir örgütte yürürlüğe konulduktan sonra değerlendirmek, uç veya önemli durumları çalışmak, iyi tanımlanmış hipotezleri dikkatlice seçilmiş karşıt durumlarla titizlikle sınamak, ile doğal deney çalışmaları. (Oxford University Press, 2020) Çalışmada sektöründe öncü ve köklü bir geçmişe sahip iki yayın kuruluşunu örnek alarak iyi politika ve doğru uygulama örnekleri

araştırılmıştır. Bunun yanında muhasebe standartlarının izin verdiği politikaların hangilerinin sektörde uygulanıyor olduğu anlamaya çalışılmıştır.

Durum çalışmasında uygulanabilecek yöntemler yapılan çalışmaya göre değişebilmektedir: Katılımcı gözlemi, katılımcı olmayanların gözlemi, anahtar muhbirlerle yapısal olmayan mülakatlar, belge ve bilgi analizi, denek tarafından yayınlanan anahtar belgelerin içerik incelemesi, araştırma süresince gerçekleşen önemli olayların incelemesi, örneklem anketleri. Çalışmada değerlendirmeye çalışılan konu finansal raporların şeffaflık ve hesap verebilirlik boyutu olduğu için örnek tarafından yayınlanan anahtar belgelerin incelenmesi ön plana çıkmaktadır. Öte yandan, muhasebe uygulaması salt ekonomik koşullardan etkilenmemektedir. Bu da muhasebe bilgi sisteminin ürünü olan finansal raporların birçok etken altında hazırlanmasını getirmektedir. Yasal düzenlemeler, politikalar ve teknoloji gibi harici etkenleri de gözlemleyebilmek için araştırma süresince gerçekleşen önemli olayların incelemesi de yapılmıştır. Çalışma sonucunda kamu yayıncılığını betimleyici bir şablon ortaya çıkmasını beklenmektedir. Bu şablonun çoğunlukla nitel ölçütlere sahip olması ve nicel ölçütlerin ikinci planda kalması da bir başka beklentimizdir. (Glesne, 2015; Oxford University Press, 2020)

Nitel araştırmada sosyal bir olguya “*Nasıl, Neden ve Ne (Kim)*” soruları yöneltilerek bir konu derinlemesine irdelenmektedir (Basri, 2014). Nitel araştırmalarda kapsamı belirleyen etkenler erişim kolaylığı ya da örneklerin çalışmaya katılma istekleridir. Nitel çalışmaların edilgenliğini ortaya koyan bu yapı araştırma sonuçlarının sağlıklı olmasına katkı yapmaktadır. (Glesne, 2015) Çalışmada çoğunlukla halka açık bilgidен faydalanılmıştır.

Basri (2014) makalesinde nitel araştırmaların muhasebe ve yönetim literatürüne katkısının artmakta olduğu ve öneminin gerek kamu gerekse özel sektör karar verenleri tarafından fark edilmekte olduğundan bahsetmektedir. Kimi araştırmacıların nitel araştırmayı yeterli bulmazken kimilerinin ise doğrudan karşı çıkmakta olduğunu ve üçüncü bir grubun ise nitel yaklaşımın ve sunduğu fırsatların farkında olmadığını söylemektedir. (Basri, 2014)

Muela-Meza (2003), Gorman ve Clayton’un (1997) tanımını en uygun nitel araştırma tanımı olarak kabul etmiş ve makalesinde alıntılanmıştır. Bu tanıma göre nitel araştırma; bir sorgulama sürecidir. Bu sorgulama süreci olayların meydana geldiği bağlamdan veri

oluşturur. Nitel araştırma meydana gelen olayları tanımlamaya çalışır. Tanımı üretebilmek için tüme varım kullanılır, tüme varım ise gözlenen kendine has durumun göz önüne alınmasıyla teşkil edilir. Bir diğer deyişle bir olay veya olaylar dizisinin belirli bir nedene dayandığı varsayımıyla genelleme yapmaktadır.

Basri (2014) sorgulamanın bağlamsal doğasını farklı biçimlerde tanımlamaktadır: İnsanları kendi yaşam alanlarında gözlemlemek; İnsanlarla kendi dilinde ve kendi koşullarında etkileşime geçmek; Çeşitli kaynaklardan elde edilen verileri analiz ederek bir durumun karmaşıklığını anlamak. Bu sorgulama esnasında araştırmacının yansız ve etkisiz davranmasının ve veri toplama aracı olarak işlev görmesi gerektiği belirtilmektedir. Ortaya çıkan sonucun ise betimsel rapor olması ve her bir vakanın kendine has özelliklerini vurgulaması beklenmektedir. Nitel çalışmaların yapısı çalışma esnasında doğmakta ve çalışma boyunca değişime uğramaktadır. Buna ulaşılan sonuçların yeni yönler doğurması sebep olmaktadır.

Hoepfl (1997), nitel araştırmaların sosyal dünyanın karmaşık ve dinamik yapısını kabul ettiğini belirtmektedir. Bu düşünce nitel araştırmayı finansal tabloların irdelenmesi için de uygun kılmaktadır. İşletmelerin faaliyetlerini sonuçlarını ve finansal durumunu anlatan finansal raporlar bu karmaşık ve dinamik yapıların durağan temsilcileridir. Tümevarımsal araştırma yöntemi içerik analizi belgeleri ve kayıtları inceleyerek düzenleri ortaya çıkartan araştırma yöntemidir. (Basri, 2014) Muhasebe alanında, özellikle finansal raporların ve dipnotların analizinde kullanılmaktadır. Bu yöntem ile ekonomik varlıkların durumu ve faaliyetlerinin geneli hakkında bilgi sahibi olunabilmektedir. (Steenkam and Northcott, 2007)

Ortaya çıkan raporun betimsel olması ve yorumlayıcı bir karaktere sahip olması beklenmektedir. Bunun yanında çalışma sonucunda her vakanın kendine has koşullarını ve farklılıklarını ortaya konulması gerekmektedir. Çalışılan içeriğe ve vakaya göre değişen sonuçlar ortaya çıkması ve çalışmanın öznelliği nedeniyle yöntemin güvenilirliği tartışma konusu olmaktadır. Buna karşın nitel araştırmalarda önemin sürece ve manaya verildiği, sonuçların ön plana çıkarılmadığı belirtilmektedir. Muhasebe süreci düşünüldüğünde bu nitel araştırmanın iyi bir yanı olarak ortaya çıkmaktadır. Olumsuz yönleri ise araştırmanın yansımali olabilmesi bir diğer deyişle doğrudan ziyade koşulların belirlediği sonuçları

yansıtabilmesi, araştırmacının yanlı olmasının araştırmanın içeriğini kökten değiştirebilmesi ve sorunlu analiz araçlı kullanılmasıdır. (Basri, 2014)

Nitel araştırma, verilerin toplanması ile başlar ve tümevarım sürecini oluşturan, konunun geneli hakkında bir anlayış elde edilmesiyle devam eder. Araştırılan kütleye çeşitli sorular yöneltilerek derinlemesine bir anlayış elde edilmeye çalışılır. Sonucunda kendine has durumun farklılıkları ortaya konabilmiş veya benzerlikleri anlaşılmış olacaktır. (Basri, 2014)

Basri (2014), durum çalışmalarının en sık kullanılan nitel araştırma eşitdi olduğunu ve şu alanlarda çalışmaların sıklıkla rastlandığını belirtmektedir: Kamu Sektörü Hesap Verilebilirliği, Sosyal ve evresel Muhasebe, Yönetim Muhasebesi, Fikri Mülkiyet Değerlemesi, Yönetim Kontrolü, Kâr Amacı Gütmeyen rgtler, Sağlık Sistemi Finansal Yönetimi. Nitel araştırmanın muhasebe ve yönetim alanlarına uygulanmasının daha doygun bir anlayış kazandırdığı gözlemlenmektedir. Durum çalışmalarının araştırmacılara yaşanan süreçleri bütünsel ve daha anlamlı kıldığı bunun yanında temellendirilmiş kuram kullanarak kamu muhasebesi ve hesap verebilirliği üzerine yapılmış birçok yayının olduğu da belirtilmektedir. (Basri 2014)

Muhasebe parayla ölçülen ekonomik olayları kendi sınıflandırma tekniğine göre kayıt altına alıp raporlayan bir bilgi sistemidir. Nitel bilgiler finansal raporlarda taşınan nicel verilere gölge dşrmemekte, onları tamamlamaktadır. Bu durum, muhasebe bilgi sistemi raporlarını analiz ederken, işletmenin nicel kadar nitel boyutunu da irdelemek gerektiğini düşündürmektedir. Çalışmada faaliyet raporları incelendiği için nitel araştırma yöntemlerinin en iyi sonuca ulaştıracadığı görülmektedir. Muhasebe nicel sonuçları olan nitel bağlamlara sahip olduğu için bu ikisini birbirinden ayırmak zor olmaktadır. Bunun yanında yalnız ekonomik faaliyetler yürütmeyen KİT'ler kârlılık ve satış geliri gibi yalnız nicel olarak tarif edilebilecek hedefleri yoktur. Kamu yayıncılığı yapan KİT'ler ekonomik faaliyetlerinin yanında kamusal politik hedefleri yönünde de faaliyet yürütmektedir. Politik hedeflerini ve sonuçlarının açıklık düzeyini analiz edebilmek için nitel bir araştırma tercih edilmiştir. Standartları ve Kılavuzu kaynaştırarak incelenen KİT'lerin faaliyet raporlarını irdeleyecek bir çalışma yapısı oluşturulmaya çalışılmıştır. Muhasebe uygulamasında ekonomik işleyişten, yasal nedenlerden ya da muhasebe teorisinden kaynaklanan kriterler göz önüne alınmaktadır. Bunlar kavramlar, ilkeler, standartlar, yasal düzenlemeler,

ekonomik ve teknik koşullar olarak listelenebilir. Bu kriterlerden oluşturduğumuz bir yargıyla araştırmayı öznellikten uzaklaştırmaya çalışılmıştır.

Kâr amacı gütmeyen işletmelerin Standartlarda yer alan kimi unsurları kendi yapılarına uygun hale getirebileceği TMS 1’de belirtilmektedir. Çalışmada incelenen işletmeler kamu yayıncıları olduğu için kimi kalemler standartlarda bulunduğu halde göz ardı edilmiştir. Bunlar özkaynak grubuna has kalemlerdir. Özkaynak değişim tablosunda temettü tutarının aktarılması istenmektedir. Ayrıca temettü tutarının dipnotlarda toplam ve pay başına tutarının açıklanması ve varsa birikmiş imtiyazlı temettü tutarının açıklanması istenilmektedir. Fakat incelenen işletme türleri özel veya karma işletme olmadıkları için bu kalemler bulunmamaktadır. Satım imkânı sunan hisse senedi opsiyonları (*özkaynak olarak sınıflandırılan satılabilir finansal araçlar*) ve bununla ilgili nakit yükümlülükler dipnotlarda açıklanması istenilen bir başka bilgidir. Bu tip opsiyonlar işletme çalışanlarına ve yöneticilere terfi aracı olarak verilmektedir. Ele alınan işletmelerde bu kalemler bulunmamaktadır.

Çalışmada şu soruya cevap bulmaya çalışılmıştır:

Kamu yayıncılığı yapan işletmelerin finansal raporlarında elde ettikleri şeffaflık ve hesap verebilirlik düzeyleri hangi seviyededir ve muhasebe politikaları nelerdir?

Bu soruya yanıt ararken daha önceki bölümlerde tartışılan bilgiler ışığında hazırlanan KİT’lerde Açıklık Ölçeğini (Tablo 3.1) kullanarak faaliyet raporlarının açıklık düzeyi irdelenmiştir. Ölçek G20/OECD KİT’ler için Kurumsal Yönetim Kılavuzu (Kılavuz) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ışığında hazırlanmıştır. Bunlara ek olarak (KYİ), Rehber ve Kavramsal Çerçeve faydalanılan ek kaynaklar olarak anılabilir. Ölçeğin teknik detayları tezin ekinde ([Ek 1](#)) sunulmaktadır. Likert tipi bir ölçek olan KİT’ler için Açıklık Ölçeğinde her bir ölçüte uyum derecesine göre 0 ila 5 arasında bir puan verilecektir (Tezbaşaran, 2008). Bir en düşük uyumu beş en yüksek uyumu ifade ederken sıfır puan bu ölçüte uyulmadığını göstermektedir. Kimi ölçütlerin karşılıkları, kurumun yapısına bağlı olarak, haklı nedenlerle bulunmayabilir. Böyle bir durumda o ölçütlere puan verilmesi uygun olmayacağı için o ölçütün karşısına (-) işareti konulacak ve değerlemeye alınmayacaktır.

Büyüklüğü ve tabi olduğu mevzuat uyarınca bir işletmenin yapması beklenen açıklama düzeyi finansal tablolar, finansal ve finansal olmayan bilginin raporlandığı faaliyet raporu,

ya da entegre rapor biçimde olabilmektedir. Kamu kuruluşları özelinde bakarsak küçük kamu kurumlarının tabi olduğu mülki amirliğin yayınlacağı bir çatı rapor yeterli olabilirken büyük ve etkin kurumlar için faaliyet raporu ya da entegre rapor yayınlaması gerekebilmektedir. 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 irdelenecektir.

KİT'lerin muhasebe politikalarını karşılaştırmak ve sonuçlarını irdelemek için mali analiz teknikleri de kullanılmıştır. Mali analiz tekniklerinde Prof. Dr. Nalan Akdoğan ve Prof. Dr. Nejat Tenker'in sektörde el kitabı olarak görülen kitabından faydalanılacaktır. (Akdoğan & Tenker, 2010)

**Tablo 3.1 – KİT'ler için Açıklık Ölçeği**

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

### 3.1.4. Araştırma kapsamına alınan yurt içi ve yurt dışı kamu yayıncılığı yapan işletmeler

Araştırma kapsamında Türkiye’den TRT, Birleşik Krallıktan BBC, ile Avustralya’dan ABC alınmıştır. BBC öncü kamu yayın kuruluşu olarak seçilmiştir. Avustralya ise kamuda elde etmeye çalıştığı kurumsal yönetim düzeyi sebebiyle örnek olarak alınmıştır. Üç ülkede OECD’ye ve G20’ye üye konumundadır. Bunun yanında üç ülkenin muhasebe uygulamasında da UFRS’yi temel alan muhasebe standartları yürürlüktedir. Çalışma kapsamına alınan kamu kurumlarının kısa tarihi, tabi olduğu yasal mevzuat ve şeffaflık ve hesap verebilirlik düzeyleri bölümün devamında aktarılmaya çalışılacaktır.

### 3.2. 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., 2014) Öte yandan ülkelerde açıklık ve şeffaflık öncülüğünde sağlanan iyi örneklerle özelleştirmenin aksi yönünde oluşan bu gelişmelerin aklanması için çaba harcanmaktadır. (Grossi vd., 2015) Kamu işletmelerinin çok katmanlı yönetimleri temsilci maliyetini daha da arttırabilmektedir. Siyasetçiler ve mülki amirler gibi kontrol katmaları arttıkça asıl kaynak sahibi olan kamu ile bağlantı kesilmekte ve sorumluluk farklı yöne çevrilebilmektedir. Bunun sonucunda “*politika çıktılar*” ve “*harcama sonucu ele edilen değer*” ölçümü sağlıklı bir biçimde yapılamamakta ve ekonomik verimsizlik ortaya çıkmaktadır. (Grossi vd., 2015) KİT’lerde kurumsal yönetimin sağlanması kaçınılmak istenilen kaynak israfına çare olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bir diğer problem sınır ötesi ve uluslararası ticarete ortaya çıkmaktadır. Çin, Birleşik Arap Emirlikleri, Rusya, Endonezya, Malezya, Suudi Arabistan, Hindistan ve Brezilya en fazla KİT payına sahip ekonomisi olarak gösterilmektedir. Bu ülkelerin KİT’leri dünya ticaret hacminin %20’sini oluşturmaktadır. KİT’ler için ülkelerin sağladığı imkanlar büyüme ve refah için yapılmaktadır fakat KİT’lerin ülke sınırlarını aşan faaliyetleri bu amacı baltalayabilmektedir. Böylesi durumlarda kamu kaynaklarının nasıl ve ne yönde harcandığının hesabının verilmesi önem kazanmaktadır. Yasal düzenlemeleri kurumsal yönetim ve şeffaflık standartlarının tatbik edildiğini temin edebilecek kadar gelişmemiş ülkelerde bu sorun özellikle ön plana çıkmaktadır. (Kovalski, Przemyslaw vd., 2013)

Son yıllarda kimi kamu hizmeti faaliyetlerinin merkezden ayrılarak bir kurum vasıtasıyla görmenin yükselen bir akım olduğu anlatılmaktadır. Bu yapılanmanın verimlilik sağlayabildiği gibi kesif yapıların ortaya çıkmasına ve temsilci maliyetinin artmasına neden olabildiği tartışılmaktadır. Bu kurumların borçlanma yoluna gitmesi ve borca doğrudan veya dolaylı garantörlük sağlanması devletin borç yükünün görünenden fazla olması anlamına gelmektedir. Özellikle bütçe kısıtlamaları nedeniyle sınırlanan kredi imkanlarından daha fazla faydalanılmasına neden olabilmektedir. (Christiansen, 2013; Papenfuß, 2014; Thomas vd., 2002) Bu gibi yapılanmalar şeffaflık ve hesap verebilirliğin önemini daha da arttırmaktadır.

Yerel ve küresel düzeyde oluşan sorunlara çare kurumsal yönetimden geçtiği görüşünde bir uzlaşma gözlenmektedir. KYİ ile elde edilen kurumsal yönetimin özel işletmelerde aldığı başarılı sonuçlar nedeniyle KİT'ler için de uygulanması istenmektedir. Kamu kuruluşlarının farklılıkları nedeniyle KYİ'nin KİT'lerin tamamında uygulanması beklenmemektedir. Öte yandan Kılavuz kamu kurumlarında kurumsal yönetimin nasıl oluşturulabileceğine netlik kazandırmayı amaçlamaktadır. OECD kararları göz önüne alındığında kamuyu aydınlatma bir zorunluluk olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu sayede ekonomik sistemin daha verimli bir hale gelmesi beklenmektedir. OECD raporunda şeffaflık ve hesap verebilirlik sürdürülebilir bir büyüme için önemli olduğu belirtilmektedir. (OECD, 2015b)

Kamuyu aydınlatma ile ilgili olumlu örneklerini özel sektör araştırmalarında görebiliyoruz. Albuquerque ve Wang (2004) tarafından yapılan araştırmalar kurumsal yönetiminin sermaye maliyetini düşürdüğünü göstermiştir. Kurumsal yönetim, şeffaflık ve kamuyu bilgilendirme finansal tabloların, mülkiyet yapısının, yönetim yapısının ve işleyişinin kamuya açıklanmasında uygulanan ilkeler bütününe ifade etmektedir. Kurumsal yönetimin ilkelerinden birisi olan açıklama ve şeffaflık elde edilmeye çalışılırken uygulanacak prensipler: “*eksiksiz ifşaat*”, “*şeffaflık*”, “*aydınlatıcılık*” olarak listelenebilir. (Aksu & Köseadağ, 2006)

Literatürde özel işletmelerin şeffaflık ve kamusal bilgilendirme sonucu mali avantaj yakaladığı birçok kaynakta gösterilmiştir. Kaynak maliyeti ister özel ister kamu olsun ekonomik varlıkları doğrudan etkilediği için gelişmiş muhasebe uygulamalarının daha fazla ekonomik büyümeye sebep olduğu görülmektedir. (Sadka, 2004) Bu nedenle Türkiye gibi



gelişmekte olan ülkelerde açıklık ve şeffaflık daha önemli bir hale gelmektedir (Aksu & 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) Açıklığı yakalayabilmek için gerekli altyapı maliyetleri kamu kuruluşları için de geçerli iken kârlılık, yatırım ve büyüme anlamında bir maliyet beklenmemektedir. Kamu kuruluşlarının amacı kamunun ihtiyacı olan mal ve hizmetleri ortaya koymaktır ve genelde bunu kendine has bir biçimde yapmaktadır. Bu nedenle kamunun yapacağı bir şeffaflık ve kamuyu bilgilendirme çalışması ancak bilgi sistemi maliyeti doğurabilir.

Ticari işletmelerde yapılan faaliyetin ekonomik katkısını ölçmek görece kolaydır. İşletmenin elde ettiği gelirlerin giderlerden fazla olması işletmenin faydalı olduğu veya ekonomik katma değer ürettiği anlamını taşımaktadır. Muhasebe bilgi sistemi eksikleri olsa da (örneğin çevreye olan maliyet çoğu durumda ölçülmeyebilmektedir.) katma değer ölçümünü sağlayabilmektedir. Öte yandan kamu işletmeleri için üretilen değeri ölçmek her zaman mümkün olmayabilmektedir. Örnek olarak kamu yayıncıları ticari amaçla veya bu kaygıları gütmeyen yayın yapılabilsin diye kurulduğu için ürettikleri değer ölçümü zorlaşmaktadır.

Aksu ve Köseadağ (2006) tarafından gerçekleştirilen çalışma ile İstanbul Menkul Kıymet Borsasına kota olan işletmelerin şeffaflık ve kamuyu bilgilendirme seviyeleri incelenmiştir. Halka açık ticari işletmelerin motivasyonları kamu kuruluşlarından farklılık göstermektedir. Ticari işletmelerin tabii olduğu düzenlemeler, özellikle halka açık işletmelerde farklı ve fazla olabilmektedir. Bunun yanında işletmelerin kaynak arayışında bulunmaları ve piyasa değerlerinin yaptıkları açıklamalar ile ilişki olması şeffaflık ve kamuyu bilgilendirme konusunu özel işletmeler için önemli ve cazip kılabilir. Kamu işletmeleri için ise doğrudan bilgi akışı gerekli olmayabilmektedir. Özellikle Türkiye'deki son yıllarda yapılan idari değişiklikler buna sebep vermiş görünmektedir. Buna incelenen TRT'nin Cumhurbaşkanlığı'na bağlanması ve Türkiye Fonu çatısı altına toplanan kamu iktisadi kuruluşları örnek olarak verilebilir. Bu değişiklikler daha kesif bir yapı ortaya koymaktadır. Şeffaflığın azalması genel olarak ülke için kaynak maliyetinin artması

anlamına gelebilmektedir. Sonuç olarak ülke için kaynak ve kamu hizmetlerinin maliyeti artacaktır. Bu maliyete katlanacak olan kamu yani halkın kendisi olacaktır.

### 3.3. BBC

Britanya Yayıncılık Kuruluşu veya daha yaygın bilinen adıyla BBC ilk kurulan yayıncılık işletmesi olmasa da kurumsal yapısı ve öncülüğü sayesinde en etkili yayıncılardan olmuştur. Yayıncılık alanındaki öncülüğünü dünya genelinde yaptığı yayınlar ve genel kabul görmüş uygulamalarından aldığı söylenebilir.

BBC Britanya mali yıl uygulaması gereği finansal raporlarını 1 Nisan ila 31 Mart tarihleri arası düzenlemektedir. Bu nedenle finansal raporları iki takvim yılına yayılmaktadır. Çalışmada kurumun son dört senelik (2015-2016, 2016-2017, 2017-2018, 2018-19) finansal raporları incelenmiştir.

#### 3.3.1. Kraliyet Beratı ve Çerçeve Sözleşme

BBC on yılı kapsayan Kraliyet Beratları ve bakanlık<sup>30</sup> ile yapılan Çerçeve Sözleşme kapsamında faaliyet göstermektedir. Kraliyet beratı BBC'yi ve çalışma biçimini tanımlayan ve görevlerini belirleyen hükümleri içermektedir. Çerçeve Sözleşme ise ticari faaliyetleri ve Kraliyet Beratında belirlenmesinin istendiği ayrıntıları barındırmaktadır.

İlk berat Kral 5. George tarafından 20 Aralık 1926 tarihinde BBC'nin kuruluşu için verilmiştir. Çalışmanın kapsamında incelenen finansal raporları etkisi altına alan iki adet Kraliyet Beratı bulunmaktadır: 2006 Kraliyet Beratı ve 2016 Kraliyet Beratı. 31 Aralık 2016 tarihinde süresi dolacak 2006 beratının yerine geçecek olan berat ise 1 Ocak 2017 tarihi itibarıyla geçerli olacaktır. Kraliyet beratları ilkinden bu yana sınırlı bir süre için verilmektedir. Bu berat ise 31 Aralık 2027 tarihine kadar on bir yıl için geçerliliğini koruyacaktır ve bu süre zarfında kuruluşun amacını, yapısını, örgütünü ve yasal düzenlemelerini belirlemektedir. Berat BBC'nin sürekliliğini sınırlamak amacıyla verilmekten ziyade yayıncılık alanında tanımlanan üstün yetkilerini stratejik olarak şekillendirmek için verilmektedir.

---

<sup>30</sup> Department of Digital, Culture, Media & Sport

2006 Yayıncılık Beratı yürürlükte olacağı 1 Ocak 2007 ila 31 Aralık 2016 tarihleri arasında BBC'nin müteveli kurul ve yürütme kurulu ile yürütüleceğini belirtmektedir. Beratta yapılan tanıma göre BBC'nin varlık nedeni kamu yararına hizmet etmek, amacı ise kamusal hedeflerini yükseltmektir. Kraliyet Beratında bahsedilen kamu yararı Birleşik Krallık ile sınırlı değildir. Kamusal hedefler şu şekilde listelenmektedir: (Broadcasting Charter, 2006, par. 1-4)

- a. *Vatandaşlığın ve sivil toplumun beslenmesi*
- b. *Eğitim ve öğrenimin desteklenmesi*
- c. *Yaratıcılığı ve kültürel mükemmelliği teşvik etmek*
- d. *Birleşik Krallığı, uluslarını, bölgelerini ve topluluklarını temsil etmek*
- e. *Birleşik Krallığı dünyaya, dünyayı Birleşik Krallığa getirmek*
- f. *Diğer amaçlarını teşvik ederken, ortaya çıkan iletişim teknolojileri ve hizmetlerinin faydasını halka sunmada yardımcı olmak ve buna ek olarak dijital televizyona geçişte öncü rol almak*

2006 Beratında BBC'nin görev tanımı "bilgilendir, eğit ve eğlendir" olarak yapılmıştır. BBC'nin başka faaliyetler yürütebileceği fakat bunların asıl amacına gölge düşürmemesi önemle belirtilmiş ve detayları Çerçeve Sözleşmeye bırakılmıştır.(Broadcasting Charter, 2006, par. 5)

Yayıncılık Beratı, Çerçeve Sözleşme ve kanunlar kapsamında, BBC'nin içerikleri, yayın zamanlaması ve yöntemi, ile ilişkileri açısından tamamen bağımsız olacağını belirtilmektedir. Müteveli kurulun stratejik yönlendirmede bulunması, yürütme kurulunun atama ve gözetimi, ile başta lisans harcı ödeyenler olmak üzere kamu yararının korunduğunu tespitle görevlendirilmiştir. Yürütme kurulu ise BBC'nin sayılan görevleri ve müteveli kurulun yönlendirmesi uyarınca faaliyetleri yürütmekten sorumlu kılınmıştır. Yürütme kurulunun üyesi olan bir Genel Müdür bulunması ve Genel Müdürün yürütmenin başı olduğu belirtilmektedir. Müteveli kurulun kaynakları yürütme kurulundan ayrılmıştır. İki kurul da BBC'nin parçası olmakla birlikte ayrı faaliyet göstermeleri ve iki katmanlı bir yapının sürdürüleceği belirtilmektedir. Müteveli kurulun, yürütme kurulundan bağımsız, BBC içerisinde özerk bir biçimde Berat ve Çerçeve Sözleşme tarafından ona yüklenen işlevleri yerine getirmesi istenilmektedir. Yürütme kurulunun ise müteveli kurul tarafından yapılan yönlendirmelere uyması gerektiği belirtilmektedir. Bu müteveli kurulun yürütme kurulunun yerine hareket edebileceği anlamı taşımadığına değinilmiştir. Müteveli kurul başkanı unvanının onursal bir unvan olduğu ve müteveli veya yürütme kurulu üyelerinden hiçbirinin ayrı bir birim olarak davranamayacağı ve her iki kurulun da kamu kurumlarının yönetimi ile ilgili genel düzenlemelere ve KYİ'ne uyması zorunlu kılınmıştır. (Broadcasting Charter,

2006, par. 6-11, 40) 2006 Yayıncılık beratında genel teamüllere uyma sorumluluğu yüklenen üç organlı bir yönetim yapısının oluşturulduğu görülmektedir. Bu yapının 2016 Yayıncılık Beratında sadeleştiğini görüyoruz.

2016 Yayıncılık Beratında BBC'nin kurum olarak faaliyetlerine devam edeceği, Kurul üyelerinin BBC'nin üyesi olduğu, Genel Müdürlüğün devam edeceği duyurulmaktadır. Önceki berattan farklı olarak, artık iki kurul yerine tek kurul bulunmaktadır. Bu haliyle 2016 Beratı 31 Aralık 2027 tarihine kadar yürürlükte kalacaktır. (Broadcasting Charter, 2016, par. 1-2)

Mütevelli Kurul ortadan kalktığı için 2016 Beratında daha fazla tanım ve düzenleme yer almakta olduğu görülmektedir. BBC'nin görevini nasıl yerine getireceği ve özellikle yayınlar ve yaratıcılık konularında bağımsız olduğu kesin bir dille belirtilmiştir. Bağımsızlığın çerçevesi yine Yayıncılık Beratı, Çerçeve Sözleşme ve mevcut kanunlar ile şekillenmiştir. BBC'nin amacı görevini yerine getirmek ve kamusal hedeflerini yükseltmektir ifadesi yinelenmiştir. BBC'nin görev tanımı değişmemiş ve "bilgilendir, eğit ve eğlendir" olarak yapılmıştır. Bunu benzer biçimde kamu yararını gözeterek, tüm izleyicilere tarafsız hizmet ederek, yüksek nitelikli ve farklı çıktı ve hizmetlerle yapması gerektiği belirtilmiştir. (Broadcasting Charter, 2016, par. 3-5)

Kamusal hedefleri önceki Yayıncılık Beratına göre daha ayrıntılı ele alınmıştır. Stratejik hedefleri içeren alt başlıklar ve açıklamaları yer almaktadır. Alt başlıklar şu şekilde sıralanmaktadır: (Broadcasting Charter, 2016, par. 6)

- a. *İnsanların çevrelerindeki dünyayı anlamalarına ve onlarla etkileşimde bulunmalarına yardımcı olacak tarafsız haberler ve bilgiler sağlamak*
- b. *Her yaşta insan için öğrenmeyi desteklemek*
- c. *En yaratıcı, en kaliteli ve farklı çıktı ve hizmetleri göstermek*
- d. *Tüm Birleşik Krallık uluslarının ve bölgelerinin farklı topluluklarını yansıtmak, temsil etmek ve onlara hizmet etmek ve bunu yaparken, Birleşik Krallıktaki yaratıcı ekonomiyi desteklemek*
- e. *Birleşik Krallığı, kültürünü ve değerlerini dünyaya yansıtmak*

BBC'nin yayıncılık Beratında gerçekleştirmesi istenen faaliyetleri üç başlıkta toplanabilir: Birleşik Krallık Kamu Hizmetlerinin sağlanması, Dünya Hizmetlerinin sağlanması ve diğer faaliyetler. Hizmetler yayıncılık hizmetini ifade etmektedir. Diğer faaliyetler yayıncılık faaliyetlerinin iyileştirilmesini sağlayan destek faaliyetlerini, bağlı

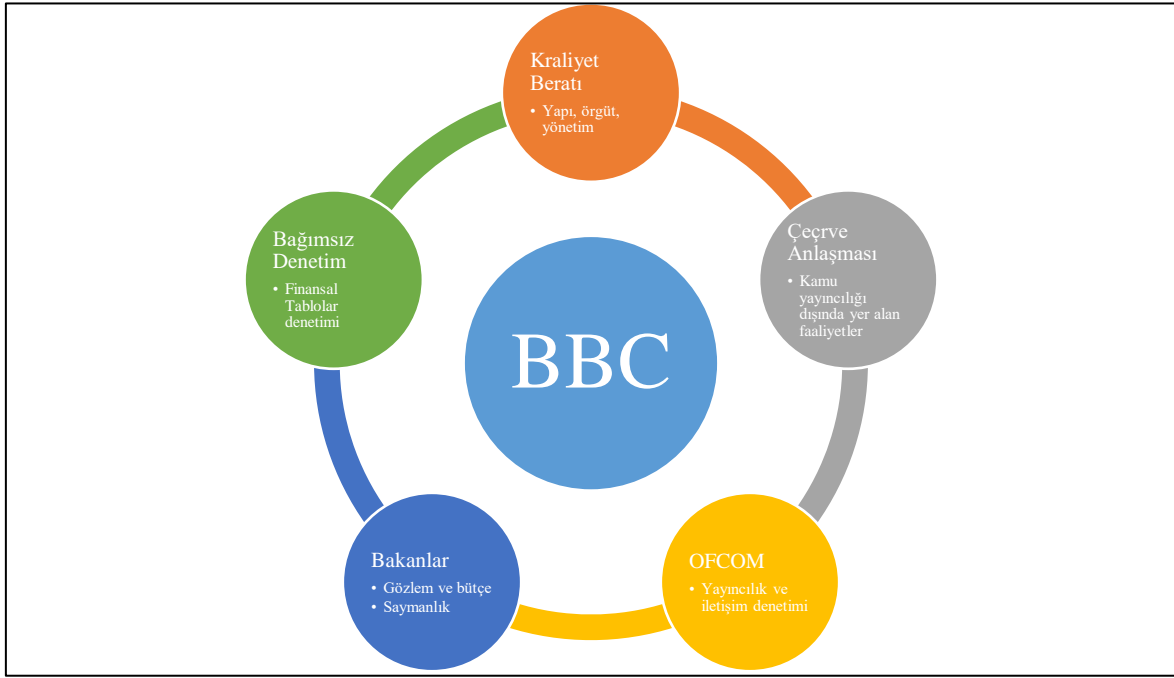
ortaklıklar üzerinden gerçekleşen ticari faaliyetleri ve Çerçeve Sözleşme adı geçen diğer faaliyetleri içermektedir. (Broadcasting Charter, 2016, par. 6)

BBC bahsedilen faaliyetleri gerçekleştirirken genel vazifelerine uymak zorundadır. Vazifeler BBC'nin stratejik olarak doğru yönde ve ağırlıkta çaba harcaması için yol gösterici olarak verildiği görülmektedir. Vazifeler şu şekilde listelenebilir: (Broadcasting Charter, 2016, par. 8-18)

- a. *Kamu yararına hareket etmelidir.*
- b. *Kamunun ve izleyicilerin görüşlerini ve ilgili alanlarını ölçmek ve değerlendirmelidir.*
- c. *Kamusal hedefleri yerine getirmek için yapılan faaliyetlerin Birleşik Krallıktaki rekabete olan etkisine özen göstermelidir.*
- d. *Açıklık hususunda yüksek standartlar benimsemelidir, şeffaflık ve hesap verebilirlik en üst düzeye çıkartılmalıdır.*
- e. *Kamu yararı için özellikle "yaratıcı ekonomide" diğer örgütlerle iş birliği içinde bir çalışma sergilemelidir.*
- f. *Birleşik Krallık çeşitliliğinin hakkını verecek biçimde, gerektiğinde temsil edilememiş kesimlere öncelik vererek, yansıtılmalıdır.*
- g. *Faaliyetlerini yerine getirmesini iyileştirecek araştırma ve geliştirme çalışmalarında öncülük yapmalı, diğer örgütlerle ortaklaşa çalışmalı ve bunları makul ölçütlerde paylaşmalıdır.*
- h. *Kamu kaynağı, halkın parası BBC'ye emanet edilirken uyulması gereken ilkeler listelenmiştir: Mevzuata uygunluk, münasebet, paranın karşılığı, yapılabilirlik. Bu ilkelerin faaliyetleri esnasında BBC'ye yol göstermesi açıklamalarıyla verilmiştir.*
- i. *2006 Beratında olduğu gibi BBC'nin kamu kurumlarını ilgilendiren düzenlemeleri ve kurumsal yönetim ilkelerini benimsemesi ve bunlara uyum göstermesi istenmiştir.*
- j. *BBC'nin ticari faaliyetlerinin rekabet ortamını zedelememesi gerektiği kesin bir biçimde dile getirilmiştir.*

2006 Yayıncılık Beratında bulunan Mütevelli Kurulun yerine stratejik yönlendirmenin berat içerisinde yapılmış olduğu görülüyor. Daha sade bir yönetim yapısını tarif eden berat Yürütme Kurulunun ağırlığını arttırmış ve Mütevelli Kurulun görevlerinin bir kısmını Yürütme Kuruluna vermiştir. Üst düzey hedefler ise Beratta tarif edilmektedir ve yeri geldiğinde dışarıdan bağımsız danışmanlık alınabileceği de belirtilmektedir. Kurum içerisinde güçler ayrılığının sağlanması için devam eden genel müdürlük makamının Yürütme Kurulunun başkanı olabilme imkânı kaldırılmıştır. Gözetim görevi Mütevelli Kurul kadar ayrı olmasa da Yürütme Kuruluna devredilmiştir. Amaçları gerçekleştirme görevi yönetim kurulu yerine ise daha çok genel müdürlüğe düşmektedir. Her iki beratta da yönetim organlarının birbirinin sınırlarını ihlal etmeleri yasaklanmıştır. (Broadcasting Charter, 2016)

BBC'nin 2016 Yayıncılık Beratıyla çalışma sınırları Yayıncılık Beratı, Çerçeve Sözleşme, Mevcut Kanunlar ve OFCOM<sup>31</sup> yönlendirmeleri olarak listelenebilir. Bu çerçeve içerisinde kendi bütçesini yapan, düzenleme, içerik ve yayınlarda tam bir bağımsızlığa sahip bağımsız bir kurum olarak karşımıza çıkmaktadır. Ondan istenilen, kamu yararı gözeterek çalışması ve çalışmalarının sonuçlarını senelik raporlarla şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkeleri kapsamında açıklamasıdır. (Broadcasting Charter, 2016)



Şekil 3.1 - BBC düzenleyici unsurları

### 3.3.2. Senelik rapor ve hesaplar

BBC, Yayıncılık Beratı ve kurumsal yükümlülüğü gereği, faaliyetlerinin sonucunu Senelik Rapor ve Hesaplar başlığıyla yayınlamaktadır. Raporunda finansal bilgiler mali tablolar setiyle aktarılmaktadır. (Ek 2) Birleşik Krallıkta uygulanan mali yıl nedeniyle 1 Nisan ila 31 Mart tarihleri arasındaki faaliyetlerinin sonuçlarını bu raporlarda göz önüne sermektedir. Entegre raporlamanın iyi bir örneği olarak görülebilecek raporlar her yıl hemen aynı yapıda sunulmaktadır. Çalışma kapsamında 2016/17 senelik raporu detaylı bir biçimde incelenmiştir.

<sup>31</sup> OFCOM (Office of Communications): Birleşik Krallıkta faaliyet gösteren yayın, iletişim ve posta hizmetleri işletmelerinin gözetimi ile yetkili ve sorumlu kılınmış bir örgüttür. <https://www.ofcom.org.uk/about-ofcom/what-is-ofcom>

Mali yıl gereği 2016/17 senelik raporu 1 Nisan 31 Mart arasındaki bilgilere yer vermektedir. Yayıncılık Beratının ise takvim yılını baz alması 2016/17 mali yılının hem 2016 yılında sona eren hem de 2017 yılı itibariyle başlayan iki Yayıncılık Beratından etkilenmektedir. Yönetimdeki köklü değişiklikler ve iki ayrı Yayıncılık Beratına göre yapılması gereken açıklamalar olduğu için yönetim değişikliğinin etkileri, yeni yönetim yapısı ve gelecek için planlar bu raporda çokça yer almaktadır. Öte yandan BBC'nin görev tanımı, faaliyet listesi ve stratejik hedeflerinde değişiklik görülmediği için raporda süreklilik okunabilmektedir.

BBC finansal raporlarını senelik raporun bir bölümü olarak sunmaktadır. Senelik rapor Hesaplar Genel Bakış, Stratejik Rapor, İdare, Finansal Raporlar ve Ek Bilgiler kısımlarından oluşmaktadır. Finansal bilgilerin daha anlaşılabilir olması için son kısmına terimlerin anlamının verildiği bir bölüm de eklenmiştir. 2016/17 mali yılında 185 sayfalık senelik raporun son 70 sayfası mali tablolar ve dipnotlarına ayrılmıştır. Bağımsız denetçi raporuyla birlikte raporun yüzde otuz sekizini oluşturmaktadır. (BBC, 2017)

### **Teşebbüsün hedefleri ve performans göstergelerinin KİT tarafından detaylandırılarak açıklanması**

BBC "Bilgilendir, Eğit ve Eğlendir" olarak yapılan görev tanımını nasıl gerçekleştirdiğini anlatarak rapora başlamıştır. Kazandığı ödülleri, her kanaldan seyirciye ulaştığını, birçok kesimle iş birliği sergilediğini, kamusal hedefleri yönünde çaba harcadığını, bu yönde kendini iyileştirmeye gayret ettiğini ve bunları olabildiğince ekonomik bir biçimde yapmaya çalıştığını belirtmektedir. (BBC, 2017, ss. 2-5)

Beratta yüklenen Kamusal Hedeflerin nasıl yorumlandığını ve bu hedeflere ulaşmak için neler yapıldığını örneklerle anlatılmaktadır. Kamusal Hedeflerin performansından bahsedilmiş fakat genel olarak daha önce belirlenmiş bir ölçüm değeri ve onunla yapılmış bir kıyaslama bu kısımda bulunmamaktadır. Kimi bütçe kalemleri nominal, çalışanlarla ilgili (ör: çeşitlilik) hedefler ise oransal olarak ifade edilmiştir. (BBC, 2017, ss. 12-21)

Bunu takiben önceki senenin sonuçlarıyla "içerik, erişim, geçirilen süre, takdir endeksi, saat başına maliyet" kriterleri karşılaştırıldığı Şebekenin Performansına Genel Bakış başlığıyla değerlendirme bölümü yer almaktadır. İçerik kriteri kanalda yayınlanan içeriğe mali yıl boyunca yapılan harcamayı göstermektedir. Erişim, izleyicilerin Birleşik Krallık nüfusuyla oranını göstermektedir. Bir diğer değişle yayınlanan içeriğin izlenme

oranını nüfus açısından göstermektedir. Geçirilen süre, seyircilerin haftalık ortalama seyir süresini göstermektedir. Takdir endeksi, bireylerin programları yüz üzerinden değerlendirdiği bir değerlendirmenin icmali olarak hesaplanmaktadır. Saat başı maliyet ise her kanal için izleyici başına bir saatlik programın maliyetini göstermektedir. İki çocuk kanalının (CBBC, CBeebies) takdir endeksi ölçülmemektedir. Çevrimiçi performansında Geçirilen Süre ve Takdir Endeksi ölçümünün yapılmadığı görülmektedir. Birleşik Krallık haber servisi için aynı performans göstergeleri kullanılırken dünya servisi için yalnızca çeşitli mecralardan erişim sayıları iki yıl için verilmiştir. Verilen ölçütlerin nasıl hesaplandığı dipnotlarda veya çevrimiçi yayıncılığın maliyeti örneğinde olduğu gibi mali tablo dipnotlarında verilmiştir. Bu bölümde performans mecralar göz önüne alarak (televizyon, radyo ve internet) ayrı ayrı değerlendirilmektedir. Kamusal Hedeflerin ne kadarının karşılandığının anlatıldığı bölümde eksikliği hissedilen nicel veriler burada bolca sağlanmış görünüyor. (BBC, 2017, ss. 22-45)

OFCOM tarafından belirlenen yayıncılık performans ölçütleri ve elde edilen sonuçlar Stratejik Raporun son kısmında aktarılmıştır. Burada aktarılan bilgiler mali değil operasyonel karaktere sahiptir. (BBC, 2017, ss. 105-114)

1. Teşebbüsün hedefleri ve performans göstergeleri KİT tarafından detaylandırılarak açıklanmıştır.	5,0/5
• Ekonomik, politik veya karma oluşuna göre KİT için verilen hedefler ve bunların nasıl ölçüldüğü açıklanmıştır.	5/5
• Performans göstergeleri tercihen nicel halde raporlanmıştır.	5/5

### **Kamusal hedeflerin maliyetleri ve kaynakları ile bu kapsamda yapılanların açıklanması**

İdari işlerden sorumlu Genel Müdür Yardımcısının sözüyle başlayan bölüm, Mali ve Operasyonel bilgileri iletmektedir. Mali kısımda konulan tasarruf hedeflerinden, daha yalın bir örgütle sabit giderlerin azaltılarak ve içeriğe kaynak aktarıldığından bahsedilmektedir. Lisans gelirlerinin 2021/2022 mali yılına kadar enflasyon oranında artacağı ve bu sene Dünya Servisi için alınan ek kamu kaynağı açıklanmaktadır. Ayrıca İngiltere dışındaki ülkelere daha fazla kaynak aktarılacağı, BBC Stüdyolarının bağlı ortaklık olarak ticari hale getirildiği belirtilerek kaynak kullanımını etkileyecek yapısal değişiklikler açıklanmıştır. Artan çevrimiçi rekabetten ve özellikle gençlere erişimdeki zorluklardan burada da



bahsedilmektedir. Bu boyutuyla işletmenin yaşadığı değişimlere ışık tuttuğunu söyleyebiliriz. (BBC, 2017, ss. 46-48)

Genel Mali Bakış daha önce performans verilerinde açıklanan Kamusal Hedeflerin maliyetlerini ve lisans gelirlerini açıklamaktadır. Hane başı alınan 12,13 sterlin harcın hangi kalemlere harcandığının iyi bir gösterimini barındırmaktadır. Gösterim, raporun genelinde olduğu gibi, önceki mali yıllarla karşılaştırmalı verilmektedir. (BBC, 2017, ss. 49-53)

Kurumun lisans harcı gelirlerinin geçen seneye göre nasıl seyrettiği anlatıldıktan sonra ticari gelirlerine ve diğer gelirlerine yer verilmiştir. BBC içerikleri kullanıldığı için ticari ve diğer gelirlerin lisans gelirlerine katıldığı ifade edilmektedir. Dönemde gerçekleşen yeniden yapılanmaların ticari kazancın artışına neden olduğu belirtilirken gelecekte hem ticari kazanç hem de içerik artış sağlayacağı düşünülmektedir. (BBC, 2017, ss. 49-53)

2006 Yayıncılık Beratı gereği görev yapan Yürütme Adil Ticaret Komitesinin düzenlediği Adil Ticaret Raporu sunulmuştur. Bağımsız denetimle birlikte işlemlerin adil ticaret çerçevesine uyup uymadığını gözlemleyen komitenin Yeni Yayıncılık Beratı döneminde görevi OFCOM'a devredilmiştir. Transfer fiyatlaması yapılıp yapılmadığının özellikle gözlendiğini belirten rapor fiyatların rekabet şartlarına uygun olduğunu belirtmektedir. Çıkar sahipleriyle ve ilişkili kişilerle olan işlemler ile içeriden veya dışarıdan gelen şikayetleri değerlendiren komite bu mali yılda adil ticaretin sürdürüldüğünü belirtmektedir. (BBC, 2017, s. 83)

BBC'nin elde ettiği gelirlerin açıklandığı dipnotlarda fonların bölümler arasında takip edildiği ve ticari faaliyetleri sübvans etmek için kullanılmadığı, yalnız ticari faaliyetlerden elde edilen kazançların kamu yayıncılığına katkı için kullanıldığı belirtilmektedir. (BBC, 2017, n. A)

2. Kamusal hedeflerin maliyetleri ve kaynakları ile bu kapsamda yapılanlar açıklanmıştır.	5,0/5
• Politik hedeflerin kaynakları ile ekonomik hedeflerin kaynakları ayrılmıştır.	5/5
• Kamusal kaynaklar ekonomik faaliyetleri sübvans etmekte kullanılmamıştır.	5/5

### **Teşebbüsün yönetim, mülkiyet ve oylama yapısının açıklanması**

Kurum yönetim yapısı ve kurulların yapısı Kraliyet Beratına atıf yapılarak “Kurul Başkanı Mesajı” bölümünde açıklanmaktadır. 2016 Kraliyet Beratında belirlendiği üzere, yönetim yapısı yönetim kurulu ve idare olarak ayrılmış durumdadır. Yeni Kraliyet Beratının sonucunda yönetim yapısı gibi yöneticiler de değişmiştir ve önlerinde bulunan sürede yapmak istediklerini genel hatlarıyla anlatmaktadırlar. Yeni yönetim tanıtılırken son kısımda saymanlık ve bağımsız denetimden sorumlu kişiler de sunulmuştur. (BBC, 2017)

Yeni idari yapının anlatıldığı kısımda yeni Beratın getirdiği idari yapı ve düzenlemenin aktarımı için ayrı bir başlık açılmıştır. Yönetim Kurulunun yetki ve sorumlulukları 2006 Yayıncılık beratı ile farklılıklar ortaya konularak anlatılmıştır. (BBC, 2017, ss. 64-65)

3. Teşebbüsün yönetimi, mülkiyet ve oylama yapısı açıklanmıştır.	5,0/5
• KİT'in ortaklık ve yönetim yapısı açıklanmıştır.	5/5

### **Yönetim kurulu üyelerinin ve kilit yöneticilerin ücretleri açıklanması**

Üst düzey yöneticilerin ücretleri bir tablo ile Çalışanlarımız kısmında aktarılmıştır. Böylece yöneticilerin ücretlerinin hangi bantta seyrettiğinin görülebilmesi ve çalışanların ücretleriyle karşılaştırılabilmesi sağlanmıştır. Genel Müdürün maaşı diğer yöneticiler ve BBC çapında ödenen ortanca ücretlerle ve bunların bir önceki yıldan bu yana değişimi ile açıklanarak ücret dağılımının nasıl seyrettiği anlatılmıştır. Bu bilgileri BBC gönüllü olarak raporlamıştır. (BBC, 2017, s. 56)

Bu karşılaştırmalara BBC Dünya Servisinin Şefinin maaşı ticari gelirlerden karşılandığı için dahil edilmemiştir. Kurul Yürütme Üyelerinin harici görevleri ile ilgili anlaşma ve üyelerle ilgili ayrıntılarına ulaşılan bir bağlantı aktarılmıştır. Ticari faaliyet yürüten bağlı ortaklıkların idarecileri %50 oranında prim almasının hedeflendiği ve ticari bağlı ortaklıkların idarecilerinin maaş ve ek gelirlerinin lisans gelirlerinden sübvansane edilmediği belirtilmiştir. (BBC, 2017, ss. 65-73)

İdarenin birçok özelliğinin anlatıldığı Yönetim Kurulu kısmında yönetim kurulu üyelerinin ve kilit yöneticilerin görevleri ve ücret yapıları açıklamıştır. Yönetim kurulu üyelerinin toplantı katılımları bir rapor olarak sunulmuştur. Hangi kriterler göz önüne alınarak ücretin belirlendiği ve bu kriterlerin kurumun amaçlarına katkısı da

açıklanmaktadır. Ayrıca teşebbüsün genel olarak ücretlendirme politikası ile yöneticilerin ve çalışanların ücretleri hakkında istatistiki bilgiler yer almaktadır. (BBC, 2017, ss. 65-73)

4. Yönetim kurulu üyelerinin ve kilit yöneticilerin ücretleri açıklanmıştır.	5,0/5
<ul style="list-style-type: none"><li>• Üst düzey yönetimin ücretlendirme politikası ve mevcut ücretleri açıklanmıştır.</li></ul>	5/5

#### **Öngörülebilir riskler ve alınan risk yönetim önlemlerinin açıklanması**

İdare bölümünde yer alan Denetim Komitesi raporunda gözetim görevine sahip denetim komitesinin 4 sayfalık raporu bulunmaktadır. Raporda finansal raporlama, iç kontrol ve risk yönetimi kapsamında yapılanlar açıklanmıştır. Devamında Riskler ve Fırsatlar bölümünde BBC'nin Kamusal Hedeflerinin yerine getirebilme olasılığını tehdit eden riskler "*artan risk, değişmeyen risk ve azalan risk*" değerlendirmesiyle aktarılmıştır. Riskler ve fırsatlar stratejik ve operasyonel olarak gruplandırılmıştır. Daha sonra başlıklar halinde hangi Kamusal Hedef veya Hedeflerle ilişkisi olduğu ve nasıl değerlendirildiği ve karşısında alınan tutum açıklanmıştır. İşletmenin sürekliliğinin ne derece geçerli olduğunu irdeleyen bir rapor da düzenlenmiştir. Daha önce belirtilen risklerin ve fırsatların ışığında kurul tarafınca işletmenin sürdürülebilirliği değerlendirilmiş ve 2019-2020 mali yılı sonuna kadar sürdürülebilirliğin devam etmesine bir engel görülmemiştir. (BBC, 2017, ss. 74-82)

5. Öngörülebilir riskler ve alınan risk yönetim önlemleri açıklanmıştır.	5,0/5
<ul style="list-style-type: none"><li>• İşletmenin gelecekte karşılaşılabileceği olumsuz durumlar ve gerçekleşme olasılığı konusunda bilgi sağlanmıştır.</li></ul>	5/5
<ul style="list-style-type: none"><li>• İşletme ve sektöre has riskler listelenmiştir.</li></ul>	5/5

#### **Garantiler, taahhütler ve borçlar dahil devletten alınan mali yardımın açıklanması**

(Gelecekteki Maliyetler Dahil) Fonların Yönetimi başlığına sahip, F notu BBC Grubunun fon akışını ve finansman yapısını açıklamaktadır. Bakanlık ile yapılan Çerçeve Sözleşme kapsamında BBC'nin borçlanma hadleri, kamu yayıncılığı ve ticari kanat için ayrı ayrı, sınırlandırılmıştır. Görece 200 milyon ve 350 milyon olan sınırlar kapsamında nasıl bir borçlanmaya gidildiği de bu kısımda açıklanmaktadır. Borçlanma sınırlarına finansal kiralamarlar dahil değildir. (BBC, 2017, n. F)

Yeni Yayıncılık Beratı döneminin başlamasıyla Çerçeve Sözleşme de yenilenmiş ve finansal kiralamarlar dahil PSB için 1.050 milyon sterlin sınır belirlenmiştir, ticari kanatta bir değişiklik yapılmamıştır. Notta belirtildiği gibi PSB için yapılan yeni limit tanımında görülen artış, 850 milyon sterlinlik finansal kiralama için yapılmıştır. Bu not grubun nakit ve benzerleri ve mali borçları arasındaki farkı Net Fon olarak aktarmaktadır. Bilançoda ayrı ayrı aktarılan türev finansal araçların yaptığı net katkı da gösterilmiştir. (BBC, 2017, n. F1)

Net Fonların Bakanlık Borçlanma Limitleri ile Mutabakatı başlığıyla yapılan limit tanımları ile kamu yayıncılığı ve ticari bölüm tarafından kullanılan net fonların (Nakit ve Benzerleri – Mali Borçlar) uyumlu olup olmadığı bu notta açıklanmaktadır. Yalnız dönem sonunda değil dönem boyunca da bu limitlerin aşılmadığı belirtilmektedir. Var olan borçlanma olanakları kullanım limitleri, gözden geçirme zamanları ile maliyetleri bir tablo biçiminde aktarılmıştır. Bunların kullanılan kısımları ve mali yıl içerisinde ne miktarda kullanıldığı da tabloda yer almaktadır. Genel itibariyle piyasa koşullarında bir maliyetle (ör: LIBOR+) borçlanıldığı görülmektedir. (BBC, 2017, n. F2, F4)

6. Garantiler, taahhütler ve borçlar dahil devletten alınan mali yardım açıklanmıştır	5,0/5
• Devletin sahipliğinden kaynaklanan avantajları analiz edebilmek için yaratılan kaynağın tamamı anlatılmıştır.	5/5

#### **Devletle ve ilişkili kişilerle gerçekleştirilen maddi öneme sahip işlemlerin açıklanması**

İlişkili kişilerle gerçekleşen işlemler dipnotlarda aktarılmıştır. Kritik yönetici personel ile ilişkili kesim işlemlerinde biri icra kurulunda birisi ise müteveli kurulunda olan iki üyenin ilişkili olduğu işlemler izah edilmiştir. (BBC, 2017, n. C6) İlişkili kesim işlemleri Kritik yönetici personelle ilişkili işlemlerden ayrı olarak G8 notunda (BBC, 2017) Sandık, İştirakler, Ortak Girişimler ve Diğer Yatırımlarla ilgili işlemler listelenmiş ve iş yapış biçimleri açıklanmıştır.

7. Devletle ve ilişkili kişilerle gerçekleştirilen maddi öneme sahip işlemler açıklanmıştır.	5,0/5
• UMS 24 uyarınca ilişkili kesimlerle olan işlemler açıklanmıştır.	5/5

## Çalışanlar ve diğer çıkar sahipleriyle ilgili açıklamalar yapılması

Raporda çalışanlar ve çeşitlilik için dokuz sayfalık bir raporlama yapılmıştır. Çalışan sayısı, yetenek ücret politikası ve harcama dağılımı hem anlatılmış hem de bir tabloyla aktarılmıştır. Kritik görülen bir başka unsur olan üst düzey yöneticilerin yanında yetenekler için yapılan ödemeler de ücret tarifesi ile aktarılmıştır. Ücretlendirme Raporunda BBC'de çalışanların ücretlerinin belirlenmesine yarayan kriterler ve içerikleri bir tablo halinde aktarılmıştır. Çeşitlilik kapsamında hedefler ve yapılanlar anlatılmıştır. Çalışanların çeşitliliğiyle ilgili 2017 yılı için konulan hedefe ulaşıldığı ve 2020 hedefine yol alındığından bahsedilmiştir. Takibinde Yürütme Kurulunun aldığı senelik ücretler kriterlere düşen tutarlar açıklanarak bir tabloyla aktarılmıştır. Aynı tabloda yürütme dışındaki idarecilerin aldıkları huzur hakları da raporlanmıştır. (BBC, 2017, ss. 67-70)

Tedarikçilerle ilgili yasaya<sup>32</sup> uygun olarak ihtilafsız borçların anlaşma şartlarına uygun biçimde ve bir an önce ödemesinin yapıldığı belirtilmektedir. (BBC, 2017, n. F7) Şarta bağlı borçlar açıklanırken müşterilerin ve tedarikçilerin “rutin denetim” hakları bulunduğu anlatılmaktadır. (BBC, 2017, n. G7) En büyük 100 tedarikçisine yaptırdığı anketten tutarlı bir biçimde olumlu sonuç aldığını belirtmektedir. (BBC, 2017, s. 48)

Tedarikçilerin operasyonel ve finansal anlamda önemli bir ağırlığı olduğu raporun birçok yerinde bahsi geçmektedir. Bunun yanında diğer çıkar sahipleriyle ilgili de açıklamalar yer almaktadır. Stratejik raporun son kısmı olan Çevresel Sürdürülebilirlik, Adil Ticaret Raporu ve Bağımsız Denetim Raporu kısımlarında faaliyetlerin yürütülürken çıkar sahiplerinin haklarının korunduğundan dem vurulmuştur. (BBC, 2017, ss. 63, 83, 122) Öte yandan tedarikçiler için yapılan açıklama derinliği alacaklılar ve diğer çıkar sahipleri için bulunamamıştır.

8. Çalışanlar ve diğer çıkar sahipleriyle ilgili açıklamalar yapılmıştır.	4,5/5
• Çalışanlar ve çıkar sahipleriyle ilgili teşebbüsün finansal performansını etkileyecek bilgiler açıklanmıştır.	5/5

<sup>32</sup> Better Payment Practice Code (Daha İyi Ödeme Uygulamaları Yasası): Birleşik Krallıkta daha iyi bir ödeme kültürü oluşturmak üzere teşkil edilmiştir. Borçların anlaşılan günde ödenmesi ve ihtilafsız borçların geciktirilmemesini düzenlemektedir.

<http://www.info.doh.gov.uk/doh/finman.nsf/072561aa006322660725618c006b09a0/1636b0dfd828c77400256b45004f1f4b?OpenDocument>

<https://www.stainternational.com/about-us/associations/better-payment-practice-code/>

<ul style="list-style-type: none"> <li>• Açıklamalar yönetici çalışan ilişkilerini, işçi temsilciliği mekanizmasını, diğer çıkar sahipleriyle (alacaklılar, tedarikçiler, bölge halkları vb.) ilişkileri içermektedir.</li> </ul>	4/5
---	-----

### **Finansal raporların tercihen web tabanlı iletişimin kullanılarak halkın erişimine açılması**

Finansal raporlar BBC Hakkında sayfasında arşivleriyle birlikte yayınlanmaktadır. Bunun yanında planları, politikalar ve çeşitli raporlar da web sitesinde yer almaktadır. Finansal raporlar 2000-2001 mali yılına kadar web sayfasından<sup>33</sup> edinilebilmektedir.

9. Finansal raporlar tercihen web tabanlı iletişimin kullanılarak halkın erişimine açılmıştır.	5,0/5
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Finansal raporlar kamunun kolayca erişebileceği bir web sitesinde yayınlanmıştır.</li> </ul>	5/5

### **Senelik finansal raporların bağımsız bir denetime tabi tutulması**

Finansal Raporlar bölümü bağımsız denetçi raporuyla başlamaktadır. Rapor Uluslararası Denetim Standartlarına uygun bir denetim gerçekleştirildiğini ve sonucunda olumlu görüşe ulaşıldığını belirtmektedir. Denetlenen unsurlar mali tablolar ve açıklayıcı notlar olarak listelenmiştir. Dokuz sayfaya uzanan detaylı bir denetim raporu sunulmaktadır. Raporda Maddi Yanlışlık Riskleri, Denetim Kapsamı, Önemlilik başlıklarıyla odaklanılan noktalar açıklanmıştır. Bağımsız denetim firması BBC için güvence denetimi de yapmaktadır. (BBC, 2017, ss. 115-123) Bağımsız denetimin 2017/-2018 mali yılı itibariyle National Audit Office<sup>34</sup> (NAO) tarafından gerçekleştirileceği Genel Müdür Yardımcısının Mali Değerlendirmesi kısmında duyurulmuştur. (BBC, 2017, ss. 47-48) Kılavuz, devlet içerisinde hükümetten bağımsız bir denetçi kuruluş bulunuyorsa KİT'lerin bu kurum tarafından denetimini bağımsız denetim olarak kabul etmektedir. Öte yandan tercihini, özellikle BBC gibi büyük kurumlar için, bağımsız denetim firmalarından yana kullanmaktadır.

10. Senelik finansal raporlar bağımsız bir denetime tabi tutulmuştur.	4,5/5
---	-------

<sup>33</sup> (<https://www.bbc.co.uk/aboutthebbc/reports>)

<sup>34</sup> National Audit Office (NAO): Hükümetten bağımsız faaliyet gösteren ve hükümete bağlı kuruluşların ya da kamu kuruluşlarının muhasebe denetimini yapan, Türkiye'deki Sayıştay benzeri, kurumdur. Düzenlediği raporlarla parlamento bilgilendirmektedir. Kuruluşların aktarılan kaynağı "etkili, verimli ve iktisatlı" kullandığını incelemekle yetkili kılınmıştır. <https://www.nao.org.uk/about-us/>

<ul style="list-style-type: none"> <li>• Uluslararası Denetim Standartlarına uygun bağımsız denetim yapılmıştır.</li> </ul>	5/5
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Denetim tercihen bağımsız bir dış denetçi veya devlet içerisinde yüksek denetçi kurum tarafından yapılmıştır.</li> </ul>	4/5

### **Finansal tabloların tanımlanmasının ve yayınlanmasının UFRS'ye uygun yapılması**

Finansal raporlar belirgin bir başlıkla ayrı bir bölüm olarak sunulmaktadır. Sunulan finansal raporlar finansal tablolar setinden oluşmaktadır. Finansal tabloların tanımlamaları genel itibariyle standartlarla uyumludur. Raporlayan işletme raporların başlığında belirtilmemiştir fakat bölümün başlangıç sayfasında bu bilgi aktarılmıştır. BBC senelik raporda 2016-2017 mali yılını, sonlandığı yıl olan, 2017 olarak betimlemektedir. Yalnızca raporun senesini başlıkta kullanarak kullanıcının mali yıl veya mali yıl sonu çıkarımı yapması beklenmiş görünüyor. Bilanço dışındaki raporlarda tarih aralığı belirtilmemiştir. Oysa standart bilanço için tarih, diğer raporlar için tarih aralığı gerektirmektedir. Bunun yanında finansal tabloların konsolide olduğu, para birimi ve yuvarlama derecesi belirtilmiştir. (BBC, 2017, ss. 124-129)

11. Finansal tabloların tanımlanması ve yayınlanması UFRS'ye uygun yapılmıştır.	4,7/5
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Finansal tablolar seti açıkça tanımlanmış ve diğer bilgilerden ayrılmıştır (TMS1, 2014, par.49).</li> </ul>	5/5
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Tam bir finansal tablolar seti yayınlanmıştır (TMS 1, 2014, par. 10).</li> </ul>	5/5
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Finansal tablolar için doğru tanımlamalar yapılmıştır (TMS1, 2014, par.51).</li> </ul>	4/5

### **Finansal durum tablosunun UFRS'ye uygun olarak yayınlanması**

Finansal durum tablosunda standartlara uygun asgari hesap grupları raporlanmış görünmektedir. Bazı hesap grubu isimlerinde standardın sunduklarından farklı isimler kullanılmıştır fakat standarttan uzak düşmemektedir. Varlıklar ve kaynaklarda kısa ve uzun vade ayrımı yapılmıştır. (BBC, 2017, s. 127)

Alt sınıf kalemler maddi duran varlıklar için hem sınıflandırmayı hem de defter değeri ile net defter değerinin mutabakatını sunan bir tablo ile aktarılmıştır. Bu sunum hem TMS 1 hem de TMS 16 Maddi Duran Varlıklar (2014, par. 73) gereklerine uygundur. Gayrimenkuller, tesis ve ekipmanlar kısmında maliyetleri ve birikmiş amortismanları

aktarılmıştır. (BBC, 2017, n. D1) Politika olarak bu varlıkların maliyeti doğrudan onlarla ilişkilendirilebilecek harcamalardan oluşmakta olduğu ve bir önceki cümlede sayılanlar dışında değer düşüklüğü bulunuyorsa bunun da göz önüne alındığı belirtilmektedir. (BBC, 2017, n. H)

Ticari ve diğer alacaklar standartta istenen kapsamda (TMS 1, 2014, par. 78) üçüncü kesimlerden alacakları ve avansları açıklamaktadır. Vadesine göre alt başlıklara ayrılan notun ilk kısmında bir yılı aşan alacaklar türüne göre aktarılmıştır. Vadesi geçmiş alacakların miktarı yine geçen süreye göre bir tabloyla aktarılmaktadır. Şüpheli alacakların nasıl belirlendiği ve hangi koşullarda zarar yazıldığı anlatılmıştır. Bu mali yıl ve önceki mali yılda şüpheli alacaklar için ayrılan karşılık tutarının açıklaması bir tablo yardımıyla yapılmıştır. (BBC, 2017, n. F6)

12. Finansal durum tablosu UFRS'ye uygun olarak yayınlanmıştır.	4,8/5
• Asgari hesap grupları raporlanmıştır (TMS1, 2014, par. 54).	4/5
• Kısa vade, uzun vade ayrımı yapılmıştır (TMS 1, 2014, par. 60).	5/5
• Alt sınıf kalemler finansal durum tablosunda veya dipnotlarında sunulmuştur (TMS 1, 2014, par. 77).	5/5
• Paylara bölünmüş sermayenin ayrıntıları, olmayanlar için eşdeğer bilgileri bilanço veya özkaynaklar değişim tablosunda ya da dipnotlarında verilmiştir (TMS 1, 2014, par. 79).	5/5

### **Kapsamlı gelir tablosunun UFRS'ye uygun olarak yayınlanması**

BBC konsolide gelir tablosu ve kapsamlı zarar tablosunu ayrı ayrı sunmuştur. BBC'nin yapısına uygun olduğu için gelir tablosu sonuçları kâr veya zarar yerine fazla ve açık terimlerini kullanmaktadır. Kapsamlı gelir tablosunun sonucunu ise zarar olarak açıklamaktadır. (BBC, 2017, ss. 125-126)

Standart uyarınca konsolide gelir tablosunda bulunması istenilen kalemler raporlanmıştır. Hasılat, finansman maliyetleri, iştirakler ve iş ortaklıklarının kâr veya zarar payları ve vergi gideri kalemleri dipnotlarıyla verilmiştir. Hasılat dipnotunda BBC'nin grup olarak elde ettiği gelir kalemleri faaliyet bölümleri bazında (BBC PSB, BBC Worldwide, Other Commercials) aktarılmaktadır. Gelir kalemleri lisans harçları, diğer hasılatlar, grup içi ticaret, teşvikler, isim hakları, kira gelirleri ve diğer gelirler olarak listelenmiştir. Diğer gelirler kalemi azımsanmayacak bir tutarı oluşturmaktadır (%23,55). Grup içi ticaret



konsolidasyon esnasında mahsup edilmiştir. Diğer gelirlerin malların satışı, hizmetlerin görülmesi ve lisans tahsisinden kaynaklandığı belirtilmektedir. Bir gelirin hangi aşamada tahakkuk ettiği gelir türüne göre açıklanmıştır. (BBC, 2017, n. A1)

Gelir tablosunda giderler ait olduğu fonksiyona göre raporlanmıştır fakat standartta verilen yapıya tam uymamaktadır. Üretim ve yönetsel maliyetler tek bir kalemde Toplam Faaliyet Maliyetleri adıyla aktarılmıştır. İşletmenin çekirdek faaliyeti dışında görülen kalemler Grup Faaliyet Açığı/Fazlası kaleminden sonra aktarılmaya devam etmiştir. (BBC, 2017, s. 125)

Toplam Faaliyet Maliyetleri “BBC fonlarını nasıl harcıyor” başlıklı notta ayrıntılı olarak aktarılmıştır. Bu bölüm yerine ve çeşidine göre maliyetleri açıklayarak devam etmektedir: Faaliyet Giderleri, Denetçinin Ücretlendirilmesi, Kamu Hizmeti Yayıncılığı Harcamaları, Ticari Faaliyetlerin Maliyetlerinin Analizi, Programlarla İlgili Varlıklar ve Diğer Stoklar. Faaliyet giderleri detaylandırılarak, gider türüne göre de aktarılmıştır. Gider türleri maddi olmayan duran varlıklar, maddi duran varlıklar ve diğer yatırımlar, stoklar, diğer faaliyet giderleri alt başlıklarına ayrılmıştır. Gider çeşitleri olarak yıpranma payları, amortismanlar, ortak girişim ve iştiraklerdeki değer düşüklükleri, maddi olmayan varlıklardaki değer düşüklükleri, programlarla ilgili varlıkların gider yazılması, kiralama ödemeleri, maddi duran varlıkların satışından doğan net zarar, araştırma maliyetleri, çevrimiçi ve televizyon geliştirme, denetim ve denetim dışı ücretler, adil ticaret denetçisi ücretlendirilmesi, net kur farkları, ticari alacakların değer düşüklüğü, çalışan maliyetleri olarak listelenmiştir. (BBC, 2017, n. B1)

Giderler detaylarıyla aktarılırken standartta sıklık, kâr ve zarar yaratma potansiyeli ve tahmin edilebilirlik açısından alt gruplara ayrılmış olması istenilmektedir. (TMS 1, 2014, par. 101) Giderler raporlaması bu koşulun karşılanmadığını düşündürmektedir. Giderlerin türleri ise detaylı bir biçimde açıklanmıştır.

13. Kapsamlı gelir tablosu UFRS’ye uygun olarak yayınlanmıştır.	4,6/5
• Kâr veya zarar ile diğer kapsamlı geliri içermektedir (TMS 1, 2014, par. 81A).	5/5
• Kâr veya zarar bölümünde asgari kalemler raporlanmıştır (TMS 1, 2014, par. 82).	5/5

<ul style="list-style-type: none"> <li>• Diğer kapsamlı gelir bölümünde sunulacak bilgiler bulunmaktadır (TMS 1, 2014, par. 82A).</li> </ul>	5/5
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Olağan dışı tanımı kullanılmamıştır (TMS 1, 2014, par. 87).</li> </ul>	5/5
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Giderlerin analizi gider çeşitliliğine veya giderlerin fonksiyonuna göre raporlanmıştır (TMS 1, 2014, par. 102-103).</li> </ul>	3/5

### **Özkaynak değişim tablosunun UFRS'ye uygun olarak yayınlanması**

Standart (TMS 1) özkaynaklar değişim tablosunda tüm özkaynak bileşenlerinde dönem başı ve dönem sonu değerlerinin mutabakatının gösterilmesini istemektedir. BBC açık/fazla ve kapsamlı gelir kalemlerini kullanarak mutabakatı sergilemiştir. Özkaynak değişim tablosunun tabanında toplam kapsamlı gelirin her bir yedeğe nasıl etki ettiğini göstermektedir. (BBC, 2017, s. 128)

Bağlı ortaklıkların iktisap edilmesi sırasında ortaya çıkan azınlık payları ve dönem başı ile dönem sonu arasındaki mutabakat özkaynaklar değişim tablosunda raporlanmaktadır. (BBC, 2017, s. 128)

BBC çalışanları için kurulan bir sandık bulunmaktadır. Sandığın üyelere yapılacak ödemeler ve tahminleri değiştikçe sandığın yükümlülüğü de değişmektedir. UMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar standardının gerektirdiği gibi sandık varlıkları ve yükümlülükleri hesaplanmaktadır. Yükümlülükler ve varlıkların bugünkü değeri arasında var olan fark olumlu ise kazanç olumsuz ise kayıp olarak kapsamlı gelir tablosuna ve dolayısıyla bilançoya yansıtılmaktadır. Varlıkların ve yükümlülüklerin tespitinde kullanılan aktüerya varsayımlarının değişmesi sonucu geçmişe dönük düzeltme etkisi ortaya çıkmıştır. (BBC, 2017, n. G3) Bu iki mali yıl için Tanımlanmış Fayda Emeklilik Planı Yeniden Ölçümü kalemi olarak raporlanmıştır. Kuruluş yapısı temettü ödemesi gerektirmediği için özkaynaklar değişim tablosunda yer almamaktadır. (BBC, 2017, s. 128)

14. Özkaynak değişim tablosu UFRS'ye uygun olarak yayınlanmıştır.	5,0/5
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Asgari unsurlar açıklanmıştır (TMS 1, 2014, par. 106).</li> </ul>	5/5

### **Nakit akış tablosunun UFRS'ye uygun olarak yayınlanması**

İşletme faaliyetlerinden elde edilen nakdin yatırım ve finansman faaliyetlerine nasıl dağıldığı detaylarıyla aktarılmıştır. Nakit akış tablosunda işletme faaliyetlerinden elde edilen

nakit akışın detayları verilmemiştir. Detaylar dipnotlarda açıklanmıştır ve işletme faaliyetlerinden elde edilen nakit akışın gösteriminde dolaylı yöntemin benimsendiği görülmektedir. (BBC, 2017, n. F5) Standart, işletme faaliyetleriyle ilgili nakit akışını daha iyi anlaşılmasını sağladığı için doğrudan gösterim yöntemini tercih etmektedir (TMS 7, 2014, par. 18).

Nakit Akış standardı, yatırım ve finansman faaliyetlerinin nakit akışının netleştirilmeden raporlanmasını istemektedir. Bu gruptaki kalemler incelendiğinde nakit çıkışı ve nakit girişi yapan aynı karakterli (ör: maddi duran varlıklar satımından elde edilenler ve maddi duran varlıklar alımına harcananlar, borçlanmalardaki artıştan elde edilenler ve borçlanmaların geri ödemesi vb.) kalemler olduğu görülmektedir. Bu bize bu gruptaki nakit akışların standartta istendiği gibi netleştirilmeden raporlandığını göstermektedir. (TMS 7, 2014, par. 21)

Nakit ve nakit benzerlerinin nelerden oluştuğunun açıklanması istenilmekte olduğu halde dipnotlarda bu bilgiye rastlanılmamaktadır. Yalnızca muhasebe politikalarının açıklandığı dipnotlarda nakit ve nakit benzerlerinin nakit bakiyeleri, vadesine üç aydan az kalmış ihbarlı mevduat hesapları ve hazine adına toplanan harçlardan oluştuğu belirtilmektedir. (BBC, 2017, n. H) Standardın istediği iki dönem arası nakit ve nakit benzerlerinin mutabakatı ise dipnotlarda yapılmaktadır. (BBC, 2017, n. F1)

15. Nakit akış tablosu UFRS'ye uygun olarak yayınlanmıştır.	3,0/5
• Nakit akışları işletme, yatırım ve finansman faaliyetleri bakımından raporlanmıştır (TMS 7, 2014, par. 10).	4/5
• Nakit ve nakit benzerlerinin unsurları açıklanmıştır (TMS 7, 2014, par. 45).	0/5
• Nakit akış tablosundaki ve bilançodaki tutarlar uzlaştırılmıştır (TMS 7, 2014, par. 45).	3/5
• Nakit ve nakit benzerlerinin kompozisyonuna ilişkin politikalar ve varsa politika değişiklikleri dipnotlarda açıklanmıştır (TMS 7, 2014, par. 46-47).	5/5

#### **Dipnotlar muhasebe politikaları, açıklayıcı bilgiler ve bir önceki döneme ait karşılaştırmalı bilgilerin UFRS'ye uygun olarak yayınlanması**

Dipnotlar çeşitli başlıklarla bölümlere ayrılmıştır: A. BBC'nin fonları nereden geliyor; B. BBC fonları nasıl harcıyor; C. BBC insanlarına ne harcıyor; D. Programların yapımı ve

dağıtımını için BBC tarafından kullanılan gayrimenkul, teknoloji ve ekipman; E. BBC'nin ticari faaliyetlerine yapılan yatırımlar; F. (Gelecekteki maliyetler dahil) Fonların yönetimi; G. Diğer; H. Finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin esaslar ve diğer muhasebe politikaları. Finansal tablolarda sunulan bilgilerin tamamlayıcısı olarak verilen bilgiler çoğunlukla A ila F arasındaki notlarda aktarılmaktadır. G notu daha önce aktarılmamış fakat maddi öneme sahip ya da kuruma özel bilgileri (ör: yeniden yapılandırma) aktarmak için kullanılmaktadır.

UFRS'lerle uyum H notunda "Hazırlığın dayanakları" başlığıyla beyan edilmektedir. Aynı başlıkta temelde tarihi maliyete dayalı bir raporlama yapıldığı ve farklı uygulamaların (ör: gerçeğe uygun değer) uygulanan kalemlerle ilgili notlarda açıklandığı belirtilmektedir. Kolay erişilebilmesi için kullanılan muhasebe politikaları dipnotların ilgili bölümünde açıklandığı belirtilmektedir. Standart, muhasebe politikaları yanında yönetimin yapmış olduğu yargıların açıklanmasını istemektedir. Yönetimin yargılarının yoğun bir biçimde kullanıldığı konuların bir listesi yapılmış ve bunların bahsedildiği bölümler hatırlatılmıştır: Hasılatın muhasebeleştirilmesi (A1); Karşılıklar ve tahakkuk (F8); Maddi duran varlıklar (D1); Emeklilik planlar ve aktüeryal varsayımlar (C7); Servis lisanları (B3).

Standart, varlıkların ve borçların defter değerinde önemli düzeltme riskleri taşıyan varsayımları ve bunlardaki belirsizliklerin açıklanmasını istemektedir. (TMS 1, 2014, par. 114) Dipnotların farklı yerlerinde ilgili konularda açıklama yapıldığı görülmektedir. Emekli sandığının varlık ve borçlarının nasıl hesaplandığı detaylı bir biçimde, değişkenlerin varlık ve borçlara etkisini gösterecek hassasiyet etüdüyle, açıklanmıştır. (BBC, 2017, n. C8) Finansal risk yönetiminde karşılaşılan riskler ayrıca listelenmiştir. Finansal araçlar kısmında BBC'nin sahip olduğu finansal araçların ortaya çıkardığı riskler ve risklerin bertaraf edilebilmesi için yapılanlar anlatılmaktadır. BBC'nin maruz kaldığı riskler (döviz riski, faiz oranı riski, likidite riski) açıklanmıştır. (BBC, 2017, n. G4)

Dipnotlarda sunulan bilgilerin, standartta istendiği gibi, finansal tabloların akışını izlediğini söylemek mümkündür. Finansal tablolar sırasıyla konsolide gelir tablosu, konsolide kapsamlı gelir tablosu, konsolide bilanço, konsolide özkaynaklar değişim tablosu ve konsolide nakit akış tablosu olarak sunulmuştur. Finansal tablolarda verilen kalemlerin sırasını takip eden bir yapıdan ziyade finansal tabloların kapsamıyla örtüşen bir yapı görmek mümkün görünmektedir. Konsolide gelir ve konsolide kapsamlı gelir tablolarının akışına

benzer biçimde A ve B notları BBC'nin fonlarının nereden geldiğini ve nereler harcandığını anlatmaktadır. Kapsamlı bilançoğu ise D ve E notlarında verilen maddi, maddi olmayan ve finansal varlıkların açıklandığı notlarla eşleştirebiliriz. Nakit akış tablosunu ise fon kullanım yapısını aktaran F notu ile eşleştirmek mümkün olduğunu söyleyebiliriz.

TMS 1 standardı sermaye gerekliliklerinin açıklanmasına özel önem vermektedir. Bu kapsamda sermaye hakkında nitel, nicel sermaye verilerinin paylaşılması ve önceki döneme göre meydana gelen değişikliklerin açıklanması istenmektedir. (TMS 1, 2014, par. 134) BBC Grubunun standartta bahsedilen anlamda bir sermaye gerekliliğine yalnızca çerçeve sözleşmede ticari kanat için bahsedilmektedir. Sözleşmede gerekirse BBC ve ticari kanat için borç sınırlaması ve sermaye gerekliliği konulabileceği biçimde bir açıklama yer almaktadır. Halihazırda bulunan borçlanma sınırları dışında bir ifadeye rastlanılmamaktadır. (DCMS, 2016, par. 53)

BBC için sermayeden ziyade yedeklerden bahsetmek mümkündür. BBC'nin kullandığı yedekler Faaliyet Yedeği, Finansal Riskten Korunma Yedeği, Yabancı Para Çevrim Yedeği ve Diğer Yedeklerdir. Dipnotlarda yedeklerin kısa açıklamaları yapılmıştır ve önceki döneme göre gerçekleşen değişim kısaca açıklanmıştır. (BBC, 2017, n. G6, H) Fakat bunlarla ilgili dahili veya harici bir sınır veya yönlendirmeden bahsedilmemektedir.

Sermayeye benzer bir biçimde ortaklık yapısı bulunmadığı için adi veya imtiyazlı temettü açıklaması da yapılmamıştır.

İşletmenin adresi ve menşei raporun birçok yerinde ve özellikle son sayfasında belirtilmiştir. Yasal yapısını ise Yayıncılık Beratıyla izah etmiştir. (BBC, 2017, n. H) İşletmenin faaliyetleri ve esas çalışma alanları raporun diğer kısımlarında açıklanırken bunların muhasebeleştirilmesi dipnotlarda açıklanmıştır. İşletme belirli bir süre için kurulu olmadığı için süresi de belirtilmemiştir.

16. Dipnotlar muhasebe politikaları, açıklayıcı bilgiler ve bir önceki döneme ait karşılaştırmalı bilgiler UFRS'ye uygun olarak yayınlanmıştır.	4,6/5
• Finansal tabloların UFRS'lerle uyumu açık ve tam bir şekilde belirtilmiştir (TMS 1, 2014, par. 16, 114).	5/5
• Uygulanan muhasebe politikalarının özeti sunulmuştur (TMS 1, 2014, par. 114).	5/5

<ul style="list-style-type: none"> <li>• Finansal tabloların sıralanış biçimiyle uyumlu destekleyici bilgiler sunulmuştur (TMS 1, 2014, par. 114).</li> </ul>	4/5
<ul style="list-style-type: none"> <li>• İşletmenin sermaye yönetimi konusunda amaçları, politikaları ve süreçleri açıklanmıştır (TMS 1, 2014, par. 134-135).</li> </ul>	5/5
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ortakların talep haklarını etkileyebilecek diğer açıklamalar yapılmıştır.</li> </ul>	-/-
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Eğer başka yerde açıklanmamışsa açıklanması gereken diğer bilgiler açıklanmıştır (TMS 1, 2014, par. 138).</li> </ul>	4/5

### 3.4. ABC

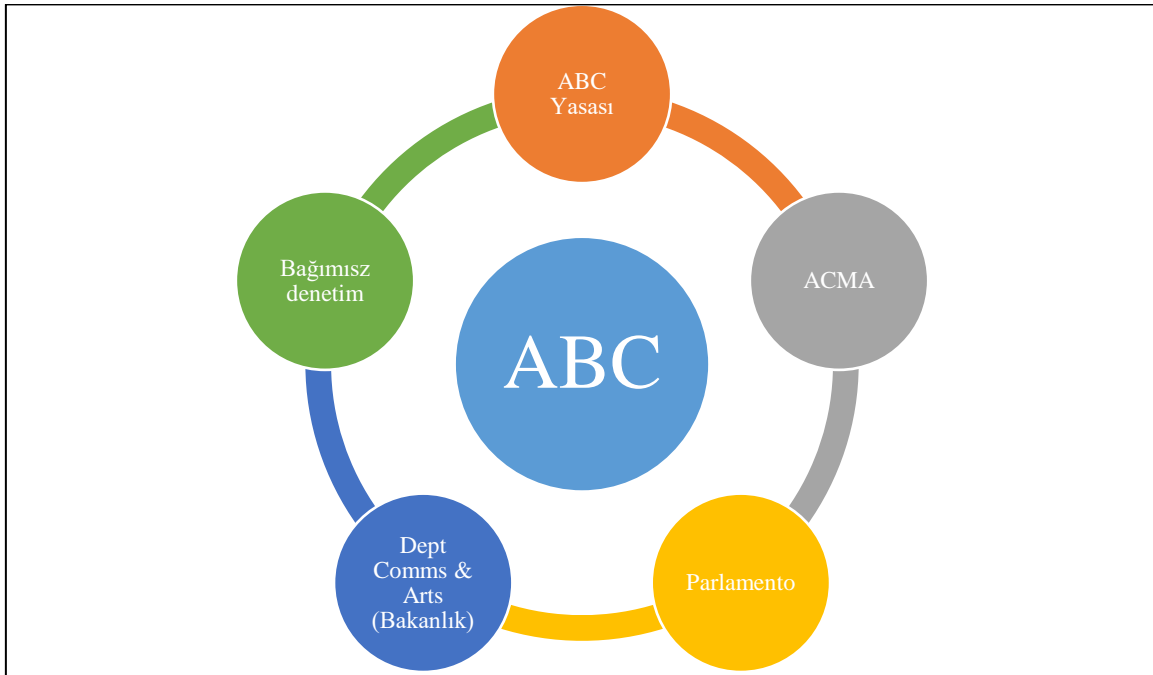
Avustralya Yayıncılık Kuruluşu 1932 yılında yasa<sup>35</sup> ile kurulmuştur. Yasada reklam yayınlaması yasaklanmış olan kuruluşun gelirleri dinleyicilerden alınan lisans ücretlerinden oluşmaktadır. Yasada kendi kendine yeten bir kuruluş olması gerektiği belirtilen kuruluşun gerek duyduğunda tahvil ihraç etme yetkisi de tanımlanmıştır. Komisyonun her mali yıl sonunda gelir tablosu ve bilançosunu başbakan ve parlamentoya sunması istenmiştir. (*Australian Broadcasting Commission Act, 1932*) Kuruluş harcamalarında serbest olarak anılsa da uzun vadeli kiralama ve belirli bir meblağın üzerinde harcamalara bakanlık onayı gerekmektedir. Kuruluşun gelirlerinin nasıl elde edileceği ve nasıl harcanacağı belirlendikten sonra kanunda kuruluşun hesaplarının yılda en az bir kere denetime tabi olacağı belirtilmiştir. 1942 yılındaki yasa gelir tablosu ve bilançonun mali yılın bitiminden en geç altı ay içinde gelir tablosu ve bilançonun bakanlığa ve parlamentoya sunulmasını gerektirmektedir. (*Australian Broadcasting Commission Act, 1932; Australian Broadcasting Act, 1942*)

ABC ilkin 5 (1932) daha sonra 9 (1943) kişilik olarak değiştirilen, parlamentodan seçilen yönetim kurullarıyla yönetilmekteyken 1983 yılında yapılan değişiklikle kuruluş bir çok bağımsızlık kazanmıştır. Yeni yasa ile ABC hükümetten ve parlamentodan bağımsız bir tüzel kişilik halini almıştır. Yasada yer alan berat ABC'ye kamu yayıncılık görevi vermektedir. (*Australian Broadcasting Corporation Act, 1983*)

<sup>35</sup> Australian Broadcasting Commission Act 1932

ABC editörlük tarafında bağımsız kılınmıştır. Öte yandan bütçesi parlamento tarafından belirlenmektedir. İçerik tarafında ACMA<sup>36</sup> denetimine tabidir. ABC kendi yasasında belirtilen sınırlamalar ve yönlendirmelerin yanında Avustralya’da 2013 yılında yürürlüğe konan Kamu Yönetimi, Performansı ve Hesap Verebilirlik Yasasına tabidir. (*Australian Broadcasting Corporation Act, 1983*)

Avustralya kıtasında kamu yayıncılığı yapmak üzere kurulmuş bir kurum daha bulunmaktadır. 1942 yılında yasa ile kurulan SBS (Special Broadcasting Service – Özel Yayıncılık Servisi) ABC’nin küçük kuzeni olarak faaliyetlerini sürdürmektedir. SBS’nin asıl amacı ülkedeki çeşitli topluluklara yayıncılık hizmeti sağlamaktır. 2017 bilançoları karşılaştırıldığında ABC’nin 1,4 milyar AUD SBS’in 272 milyon AUD bilanço büyüklükleri olduğu görülmektedir. İki işletmenin büyüklükleri yayınladıkları faaliyet raporlarının içeriğine de yansımaktadır. Daha kapsamlı ve detaylı bir faaliyet raporu sunması beklenebilecek ABC SBS’nin iki katından fazla içerik sunmuştur. Avustralya kamu kuruluşlarında benimsenen şeffaflık ve hesap verebilirlik uygulamasını görmek için ABC tercih edilmiştir. (ABC, 2017a, 2017b; SBS, 2017)



Şekil 3.2 - ABC Düzenleyici Unsurları

<sup>36</sup> Australian Communications and Media Authority Avustralya İletişim ve Medya Otoritesi iletişim ve medya hizmetlerini düzenlemektedir. Genel anlamda iletişimle ilgili teknik ve içerik kurallarını koyarak işletmektedir. <https://www.acma.gov.au>

### 3.4.1. Kamu Yönetimi, Performansı ve Hesap Verebilirlik Yasası 2013

Yasanın hedefi ülke genelinde tutarlı bir idari yapı ve hesap verebilirlik sistemi kurmak olarak açıklanmıştır. Bunun yanında bir performans çerçevesinin oluşması hedeflenmektedir. Bunun için parlamentoya ve topluma anlamlı bilgi akışı sağlamak, kamu kaynaklarını uygun bir biçimde yönetmek ve mümkünse dış kesimlerle işbirlikçi bir çalışma içerisinde bulunmak amaçlanmaktadır. Böylece ülkede, ülke kuruluşlarında ve ülke içerisindeki şirketlerde yüksek standartta bir idare, performans ve hesap verebilirlik elde edilmek istenmektedir.

Kamu kuruluşlarının yasada belirtilen planlama, performans ve hesap verebilirlik hedeflerine ulaşması için yapılacaklar bir liste olarak verilmiş ve bu kapsamda yapılması gerekenler şu şekilde listelenmiştir (*Public Governance, Performance and Accountability Act, 2013*):

- *Tüzel kişilik için bir plan ve taslak bütçe hazırlamak*
- *Tüzel kişiliğin performansını değerlendirmek ve senelik performans raporları hazırlamak*
- *Tüzel kişilik için finansal raporları hazırlamak*
- *Tüzel kişilik için senelik rapor hazırlamak*

Bunun yanında maliye bakanlığından aylık mali raporlar ve tablolar yayınlaması ve senelik konsolide raporları parlamentoya sunması istenmektedir. (*Public Governance, Performance and Accountability Act, 2013*)

Ekonomilerin serbestleştiği 1980'li ve 1990'lı yıllarda birçok ülkede özelleştirme hareketlerine de sahne olmuştur. Bu dönemde Avustralya kamuda gerçekleştirdiği yapılanmayla bir öncü olarak anılmaktadır. Yeni Kamu Yönetimi olarak anılan harekette etkinlik ve etkililiğe odaklanılmıştır. Yapılan değişikliklerle özel kesimin verimliliğine gölge düşürmeyecek bir kamu hedeflenmiştir. Kamu kuruluşlarında kurumsal planlama ve tahakkuk esasına göre muhasebe uygulamalarına geçilerek kamuda karşılaştırılabilir bir muhasebe sistemine kavuşulmuştur. Denetimde de değişim yaşanmıştır. Avustralya kamu sektöründe yaşanan verimlilik artışının bir nedeni olarak uygunluk denetimden çok faaliyet denetimine ağırlığın verilmesi olduğu söylenmektedir. (Podger vd., 2018, s. 180)

### 3.4.2. Senelik rapor

ABC senelik raporunu, yukarıda değinilen, Kamu İdaresi, Performansı ve Hesap Verebilirlik Yasası (2013) ile Avustralya Yayıncılık Kuruluşu Yasası (1983) doğrultusunda



düzenlemekte olduğunu belirtmektedir. Bakana hitaben sunuş mektubuyla başlayan senelik rapor internet yoluyla da kamuya sunmaktadır. Finansal bilgilerini de senelik rapor dahilinde bulunan mali tablolar setiyle aktarmaktadır. (Ek 3)

Avustralya mali yıl uygulaması 1 Temmuz ila 30 Haziran tarihleri arasında gerçekleşmektedir. Mali yılın sonuçlarını entegre bir raporla sunan ABC 2017 ve 2018 senelik raporunu iki ciltte 2019 raporunu ise tek ciltte yayınlamıştır. Raporun ilk kısmı kurum ve idari yapıyla ilgili nitel bilgilere ağırlık vermektedir. İkinci kısmı ise mali tablolar ve diğer bilgileri aktarmaktadır. Çalışma kapsamına 1 Temmuz 2016 ila 30 Haziran 2017 tarihleri arasında cereyan eden olayları raporlayan 2017 raporu alınmıştır.

### **Teşebbüsün hedefleri ve performans göstergelerinin KİT tarafından detaylandırılarak açıklanması**

ABC kuruluşunda BBC'nin kurum yapısını örnek almıştır ve bunun görev tanımında devam ettiğini görmek mümkündür. (ABC History, 2020) ABC'nin görev tanımı "Bilgilendir, Eğlendir ve Eğit" olarak yapılmıştır. (ABC, 2017a, s. 4)

ABC performans ölçütlerini belirlerken Yayıncılık Beratına gönderme yapmaktadır. Performansını ölçmek için kullandığı ilk yöntem ise izleyicilere web üzerinden yaptığı anketler olduğu görülmektedir. (ABC, 2017a, ss. 28-30)

Performs başlığıyla açtığı bölümde programların erişim oranları ve çeşitli mecralar üzerinden ulaşılan izleyici sayısı gibi nicel veriler aktarılmaktadır. Anketlerin web üzerinden kurum tarafınca yapılması yanlılık doğurma riski barındırmaktadır. Öte yandan performans kısmında aktarılan veriler bağımsız bir ölçüm kuruluşu olan OzTAM<sup>37</sup> değerlendirme verileridir. Önemli Noktalar, Uzmanlaşmış İçerik, Çocuklar, ABC Haberler, Eğlence, Ticari alt başlıklarıyla yapılan faaliyetler performansı tarif edecek biçimde anlatılmıştır. (ABC, 2017a, ss. 34-83)

Yapılan açıklamalarla ABC'nin etkinliği ve etkisi anlatılmaya çalışılmıştır. Ticari yayın şebekeleri ve yeni medya araçlarına karşı ne derece rekabetçi bir faaliyet gösterdiği

---

<sup>37</sup> OzTAM: Avustralya'nın tüm bölgelerinde faaliyet gösteren bir televizyon ölçüm kuruluşudur. Günün her saati ve haftanın her günü yaptığı geniş çaplı ölçümlerle birçok veriyi ilgili kurumlara aktarmaktadır. Ticari televizyon kanallarının ortağı olduğu kuruluş bağımsızlığını yürütücü olmayan bir başkanla sağlamaktadır. Ayrıca ABC gibi birçok kuruluş yönetim kurulu toplantılarına gözlemci rolüyle katılmaktadır. <https://oztam.com.au/AboutOzTAM.aspx>

göz önüne serilmeye çalışılmaktadır. Erişimde OzTAM verileri kullanırken etki ölçümlerinde harici bir kuruluştan etki ölçümü yapması istenmiştir. Yapılan haberlerin etkisi ise diğer mecralarda ne kadar yankılandığı ile ölçülmektedir. Ticari kanadın finansal performansından hem ABC'ye sağladığı hem de yaratıcılık sektörüne sağladığı getiri ile açıklamaktadır. Performans bölümünde ABC'nin çeşitli faaliyetleri sergilenecek Avustralya yaşamında nasıl yer aldığı aktarılmaktadır. (ABC, 2017a, ss. 32-90)

Takip eden Metrikler bölümünde performans bölümünde bahsi geçen ölçümler önceki senelerle karşılaştırmalı olarak verilmektedir. Ölçümlerin kaynakları incelendiğinde çoğunluğun harici kaynaklı olduğunu görülmektedir. 2017 yılında başlayan ABC anketleri bu yapıyı değiştirirse de veri kaynaklarının harici ve çeşitli olması ölçüm tarafsızlığını sağlamaktadır. Yapılan ölçümler İzleyici Tatmini, ile Erişim, Ziyaret, Ziyaretçiler olarak iki kısımda aktarılmıştır. Ölçümlerde karşılanması gereken herhangi bir kritere rastlanmamıştır. Bu nedenle performansın ne ölçüde gerçekleştiği bu kısımdan tam anlaşılabilir. (ABC, 2017a, ss. 96-109)

Hedefler ve sonuçlar senelik raporun ikinci cildinde bulunan Performans Beyanı bölümünde sunulmuştur. Açıklanan 2016-2017 sonuçları hem belirlenen hedeflerle hem de önceki sene sonuçlarıyla birlikte verilmektedir. Belirlenen hedefler parasal olmaktan ziyade operasyonel hedeflerdir. (ABC, 2017b, ss. 70-79)

1. Teşebbüsün hedefleri ve performans göstergeleri KİT tarafından detaylandırılarak açıklanmıştır.	5,0/5
• Ekonomik, politik veya karma oluşuna göre KİT için verilen hedefler ve bunların nasıl ölçüldüğü açıklanmıştır.	5/5
• Performans göstergeleri tercihen nicel halde raporlanmıştır.	5/5

### **Kamusal hedeflerin maliyetleri ve kaynakları ile bu kapsamda yapılanların açıklanması**

Fon kaynakları çeşitleri ve miktarlarıyla Finansal Raporlar bölümünün girişinde grafiklerle gösterilmiş ve devamında da anlatılmıştır. Fon kaynakları, Hükümet Fonları ve Bağımsız olarak iki kaleme ayrılmıştır. Hükümet fonları Genel Tahsis ile İletim ve Dağıtım Hizmetleri olmak üzere ikiye ayrılmıştır. Bağımsız fonlar ise ABC Ticari Hasılası ile Diğer Hasıladan oluşmaktadır. Bu haliyle politik hedeflerin kaynakları ve ticari faaliyetler ayrıştırılmış görülmektedir. Fonların kaynağı olarak federal bütçeden alınan 1.036,1 milyon

dolar üzerine ticari kanattan aktarılan 70,4 milyon dolardan bahsedilmektedir. Yazıda anlatıldığı kadarıyla ticari kanadın sübvansede edilmesinden ziyade ticari kanat ABC'nin kamusal hedeflerini gerçekleştirmesine yardımcı olmaktadır. (ABC, 2017b, s. 82) Fakat kamusal kaynakların aktarımının yeterince detaylandırılmadığı izlenimi verilmektedir.

2. Kamusal hedeflerin maliyetleri ve kaynakları ile bu kapsamda yapılanlar açıklanmıştır.	5,0/5
• Politik hedeflerin kaynakları ile ekonomik hedeflerin kaynakları ayrılmıştır.	5/5
• Kamusal kaynaklar ekonomik faaliyetleri sübvansede etmekte kullanılmamıştır.	5/5

### **Teşebbüsün yönetim, mülkiyet ve oylama yapısının açıklanması**

Hesap Verebilirlik bölümünde ABC'nin İletişim ve Güzel Sanatlar Bakanlığı kapsamında bir kuruluş olduğu belirtilmiş ve mali yılda sorumlu bakanın adı verilmiştir. Devamında yönetim ve denetim süreçlerinin işleyişi aktarılmıştır. Yönetim ve iç denetimin süreçlerinin aktarıldığı bu bölümde işletmenin risk yönetiminin nasıl yapıldığı ve kuruluş stratejisinin nasıl belirlendiği de anlatılmıştır. (ABC, 2017b, ss. 52-57)

3. Teşebbüsün yönetim, mülkiyet ve oylama yapısı açıklanmıştır.	5,0/5
• KİT'in ortaklık ve yönetim yapısı açıklanmıştır.	5/5

### **Yönetim kurulu üyelerinin ve kilit yöneticilerin ücretlerinin açıklanması**

Kilit yönetim personelinin ücretlendirme bilgisi aktarmak için hangi kapsamda ödeme yapıldığını iki mali yıl için gösteren bir tablo kullanılmıştır. Ayrıca yönetim kurulunda ve tepe yönetimde çalışanların sayıları aktarılmaktadır. Tabloların devamında ücretlendirme ile ilgili kısa açıklamalar yer almaktadır. Çalışanlara sağlanan faydalar bu notta açıklanmıştır. (ABC, 2017b, n. 11) Öte yandan kilit yöneticilerin ücretlendirme politikası açıklanmamıştır ve yalnız Ücretlendirme Kurulu<sup>38</sup> tarafından belirlenen ücretler açıklanmıştır. Bağımsız bir kurum olan Ücretlendirme Kurulu yönetim kurulu başkanı, yönetim kurulu üyeleri ve genel müdürün ücretini belirlemektedir.

<sup>38</sup> <https://www.remtribunal.gov.au/>

Ücretlendirme Kurulunun belirlediği ve burada açıklanan tutarlar yalnız 1,45 milyon dolarlık bir tutara karşılık gelmektedir. Yeniden yapılandırma sonucu ortaya çıkan 1,07 milyon dolarlık sona erdirme faydalarını düşüğümüzde ise toplam ücretlendirme 8,11 milyon dolarlık bir tutardadır. Bu haliyle ücretlerin yalnız %18'i yönetici ücretleri olarak açıklanmıştır. (ABC, 2017b, n. 12) ABC bu detayları 2019 mali yılı itibariyle senelik raporuna dahil etmeye başlamıştır. 2017 ve 2018 mali yıllarına ait ücretlendirme raporlarına ise web sitesinde ayrı bir rapor olarak yer verilmiştir<sup>39</sup>.

4. Yönetim kurulu üyelerinin ve kilit yöneticilerin ücretleri açıklanmıştır.	4,0/5
• Üst düzey yönetimin ücretlendirme politikası ve mevcut ücretleri açıklanmıştır.	4/5

### **Öngörülebilir risklerin ve alınan risk yönetim önlemlerinin açıklanması**

Raporun ikinci cildinde risk kelimesi 138 kere kullanılmıştır ve risk yönetimi kapsamında yapılanlar anlatılmıştır. Çalışanların karşılaştıkları riskler, siber güvenlik riskleri, içerik riskleri, ile finansal risklere senelik raporun farklı yerlerinde değinilmiştir. Denetim, Risk ve Finansman Kurulu tarafından uygun bulunan yapı açıklanmış. Bu kapsamda ABC'de risklerin belirlenmesi ve risk yönetimi konusunda yapılanlara değinilmiştir. (ABC, 2017b, ss. 55-56) Açıklayıcı notlarda Finansal Araçlar bölümünde riskleri bertaraf etmek için kullanılan finansal araçlar açıklamıştır. (ABC, 2017b, ss. 128-133) Fakat Kılavuzun riskler kapsamında istediği bilgiler<sup>40</sup> açıklanmamıştır.

5. Öngörülebilir riskler ve alınan risk yönetim önlemleri açıklanmıştır.	2,0/5
• İşletmenin gelecekte karşılaşılabileceği olumsuz durumlar ve gerçekleşme olasılığı konusunda bilgi sağlanmıştır.	2/5
• İşletme ve sektöre has riskler listelenmiştir.	2/5

### **Garantiler, taahhütler ve borçlar dahil devletten alınan mali yardımın açıklanması**

Hükümetin genel harcamalar ile iletim ve dağıtım için tahsis ettiği bütçelerin yanında borçlanma yapısının açıklandığı dipnotlarda borçların faiz oranı ve hükümetten alınan

<sup>39</sup> <http://about.abc.net.au/how-the-abc-is-run/what-guides-us/remuneration-disclosure-log/>

<sup>40</sup> İşletmenin gelecekte karşılaşılabileceği olumsuz durumlar ve gerçekleşme olasılığı konusunda bilgi sağlanmış. İşletme ve sektöre has riskler listelenmiş.

kaynaklar açıklanmıştır. Kurum bir tesisin inşaatı için yetmiş milyon dolar tutarında Maliye Bakanlığından borç kullanmıştır. Bu borç mali borçların %97,5'ini oluşturmaktadır. Uzun vadeli tesis edilen kredi doksan milyonla başlamış ve bir yıl içerisinde yirmi milyonluk kısmı geri ödenmiştir. Hükümetin krediyi hangi maliyetle verdiği mevcut faiz oranlarıyla birlikte verilmektedir. Kredinin 2017 mali yılı için ağırlıklı ortalama maliyeti %1,84 iken hükümetin borçlanma faiz oranları iki yıl için %1,78, üç yıl için %1,94, beş yıl için ise %2,18'dir. Önceki yıla göre yükseldiği görülen hükümet borçlanma oranlarıyla kıyaslanınca verilen borcun sübvansiyon içermediği görülmektedir. (ABC, 2017b, s. 118)

6. Garantiler, taahhütler ve borçlar dahil devletten alınan mali yardım açıklanmıştır.	5,0/5
<ul style="list-style-type: none"> <li>Devletin sahipliğinden kaynaklanan avantajları analiz edebilmek için yaratılan kaynağın tamamı anlatılmıştır.</li> </ul>	5/5

#### **Devletle ve ilişkili kişilerle gerçekleştirilen maddi öneme sahip işlemlerin açıklanması**

UMS 24 ilişkili kişiler ve ilişkili işletmeler ile gerçekleşen işlemler hakkında açıklama yapılmasını gerektirmektedir (TMS 24, 2014). Hükümet, yöneticiler, bağlı ortaklıklar, ile iş ortaklıklarıyla ABC arasında gerçekleşen işlemlere değinilmiştir. Açıklamalar incelendiğinde hükümetten alınan kaynakların bu raporlarda açıklandığı belirtilmektedir, tepe yöneticilerin bir listesi verilmiştir ve yalnız ücretlendirme bilgisinden paylaşılmaktadır, iş ortaklıklarının UFRS 11 Müşterek Anlaşmalar uyarınca muhasebesinin yapıldığı belirtilmektedir. Bunların yanında iş ortaklıklarının faaliyetleri ve ABC ile olan iş ilişkisi anlatılmıştır. Senelik raporda ilişkili kesimlerle yapılan işlemlerin normal ticari şartlarda gerçekleştiği belirtilmektedir. (ABC, 2017b, ss. 124-127)

7. Devletle ve ilişkili kişilerle gerçekleştirilen maddi öneme sahip işlemler açıklanmıştır.	5,0/5
<ul style="list-style-type: none"> <li>UMS 24 uyarınca ilişkili kesimlerle olan işlemler açıklanmıştır.</li> </ul>	5/5

#### **Çalışanlar ve diğer çıkar sahipleriyle ilgili açıklamaların yapılması**

Çalışanlara sağlanan koşullarla ilgili beş sayfalık bir bölüm bulunmaktadır. ABC değerleri ve iş yeri davranışı, yerli istihdamı, eğitim ve geliştirme, editörlük eğitimi, liderlik eğitimi, ile istihdam anlaşması başlıklarıyla ABC'de çalışanlara sunulan koşullar

açıklanmıştır. (ABC, 2017b, ss. 12-16) Devamında iş sağlığı ve güvenliği bölümü yer almaktadır. Bu kısımda çalışma ortamının güvenliği ve mali yılda yaşanan olayların bilgisi aktarılmaktadır. İş güvenliği kapsamında yapılanlar ve iş kazası sigortası maliyetinden de bahsedilmektedir. Bu bölümde iş güvenliğinin çalışanlara olan maliyetinin yanında kuruma olan maliyeti de açıklanmış bulunmaktadır. (ABC, 2017b, ss. 18-20)

Kurumsal Sorumluluk bölümünde çıkar sahiplerine yönelik hesap verebilirlik ve çıkar gözetimi konuları açıklanmaktadır. Çıkar sahibi katılımının izleyiciler ve diğer çıkar sahipleri açısından katkısı belirtilmektedir. Fakat içeriklerle ilgili geri bildirim ve değerlendirme mekanizmalardan farklı pek bir bilgiye rastlanmamaktadır. (ABC, 2017b, ss. 30-32) Devamında çeşitli açılardan ABC'nin etkisi yine içerik, doğal çevre, ile sosyal çevreye olanla değerlendirilmektedir.

Çıkar sahipleriyle ilgi finansal performansı etkileyecek olaylar daha iyi açıklanabileceği görülmektedir. Açıklama noksanlığının hissedilmesinin bir nedeni de risklerin açıklamasının yapılmamış olmasıdır. Bütçeyle gerçekleşen sonuçların farkın açıklandığı bölümde çalışan haklarından ve tedarikçilerden kaynaklanan farklar olduğu anlatılmaktadır. Çıkar sahiplerinin, tedarikçilerin ve borç verenlerin haklarının açıklanabileceği düşünülmektedir. (ABC, 2017b, s. 95)

8. Çalışanlar ve diğer çıkar sahipleriyle ilgili açıklamalar yapılmıştır.	3,0/5
• Çalışanlar ve çıkar sahipleriyle ilgili teşebbüsün finansal performansını etkileyecek bilgiler açıklanmıştır.	4/5
• Açıklamalar yönetici çalışan ilişkilerini, işçi temsilciliği mekanizmasını, diğer çıkar sahipleriyle ( <i>alacaklılar, tedarikçiler, bölge halkları</i> vb.) ilişkileri içermektedir.	2/5

### **Finansal raporların tercihen web tabanlı iletişim kullanılarak halkın erişimine açılması**

ABC web sitesinin kurumsal sayfalarında bulunan Raporlar ve Yayınlar sayfasında<sup>41</sup> ABC'nin senelik raporlarına erişilebilmektedir. Geriye doğru 1996-1997 mali yılına kadar senelik raporlara bu sayfadan erişilebilmektedir.

<sup>41</sup> <https://about.abc.net.au/how-the-abc-is-run/reports-and-publications/>

9. Finansal raporlar tercihen web tabanlı iletişimin kullanılarak halkın erişimine açılmıştır.	5,0/5
<ul style="list-style-type: none"> <li>Finansal raporlar kamunun kolayca erişebileceği bir web sitesinde yayınlanmıştır.</li> </ul>	5/5

### Senelik finansal raporların bağımsız bir denetime tabi tutulması

Finansal Özet kısmında öncelikle finansal tabloların tamamlanma süreci anlatılmıştır. Hazırlanan finansal raporlar iç denetim kapsamında Denetim, Risk ve Finans Komisyonundan tasdik aldığı ve daha sonra Kurul tarafından imzalandığı belirtilmektedir. İmzalanan finansal raporların bağımsız denetimi ANAO<sup>42</sup> tarafından gerçekleştirilmiştir. Avustralya’da kamu kuruluşlarının yasa gereği<sup>43</sup> ANAO tarafından denetlenmesi gerekmektedir. (ABC, 2017b, s. 82)

Finansal raporlardan önce bağımsız denetçi raporu sunulmuştur. Bağımsız denetim raporu olumlu görüş bildirmektedir. Denetim raporunda ANAO yetkilisinin imzası bulunmaktadır. (ABC, 2017b, ss. 86-87) Fakat ödemeler kısmında ANAO’nun sözleşme yoluyla özel bir denetim kuruluşu olan KPMG’yi onların yerine denetim hizmeti vermek üzere görevlendirdiği belirtilmiştir. Hatta ABC’nin de aynı firmadan 1650 dolar değerinde ayrıca hizmet aldığı açıklanmıştır. (ABC, 2017b, s. 100)

Denetim sürecinde özel bir denetim firmasının bulunması Kılavuzda tercih edilen bir yöntem iken alınan hizmetin kapsamının açıklanmamış olması bu kriterin ne kadar karşılandığını tam olarak aydınlatmamaktadır.

10. Senelik finansal raporlar bağımsız bir denetime tabi tutulmuştur.	4,5/5
<ul style="list-style-type: none"> <li>Uluslararası Denetim Standartlarına uygun bağımsız denetim yapılmıştır.</li> </ul>	5/5
<ul style="list-style-type: none"> <li>Denetim tercihen bağımsız bir dış denetçi veya devlet içerisinde yüksek denetçi kurum tarafından yapılmıştır.</li> </ul>	4/5

<sup>42</sup> Australian National Audit Office -- Avustralya Ulusal Denetim Ofisi

<sup>43</sup> (Public Governance, Performance and Accountability Act, 2013)

## **Finansal tabloların tanımlanmasının ve yayınlanmasının UFRS'ye uygun yapılması**

Finansal tablolar ve ekleri ayrı bir bölümde aktarılmaktadır. Finansal tablolar ve dipnotları 54 sayfalık bir bölümü oluşturmaktadır. Finansal Özet ile başlayan bölüm bağımsız denetim raporunu, finansal raporları, ile dipnotları içermektedir. Sırasıyla kapsamlı gelir tablosu, finansal durum tablosu (bilanço), özkaynaklar değişim tablosu, ile nakit akış tablosu sunulmuştur. Dipnotlarıyla tam bir finansal tablolar seti yayınlanmıştır. (ABC, 2017b, ss. 80-133) Raporların tanımlamaları yapılırken raporlayan işletme bilgisi ile raporların bireysel mi konsolide mi olduğu bilgisi eksik bırakılmıştır. (ABC, 2017b, ss. 90-93)

11. Finansal tabloların tanımlanması ve yayınlanması UFRS'ye uygun yapılmıştır.	4,3/5
• Finansal tablolar seti açıkça tanımlanmış ve diğer bilgilerden ayrılmıştır (TMS1, 2014, par.49).	5/5
• Tam bir finansal tablolar seti yayınlanmıştır (TMS 1, 2014, par. 10).	5/5
• Finansal tablolar için doğru tanımlamalar yapılmıştır (TMS1, 2014, par.51).	3/5

## **Finansal durum tablosunun UFRS'ye uygun olarak yayınlanması**

Bilanço standartta istenilen hesap gruplarını 2016-2017 ile 2015-2016 mali yılları için raporlamaktadır. Bir sütun da 2016-2017 bütçesi için ayrılmıştır. Karşılaştırmalı bilanço tipinde sunulmuş bilanço hem önceki mali yıl hem de bütçe rakamlarıyla karşılaştırmayı kolaylaştırmaktadır. Hesap grupları dönemsel olarak sınıflandırılmaktansa likidite temeline dayalı bir sunum ile aktarılmıştır. Varlıklar finansal ve finansal olmayan varlıklar olarak sunulmuştur. Kaynaklar borçlar, faiz içeren yükümlülükler, karşılıklar, ile özkaynaklar grupları ile aktarılmıştır. Alt sınıf kalemlerinin ya bilançoda ya da dipnotlarda sunulması gerekmektedir. (TMS 1, 2014, par. 77)

Ödenmiş sermaye, yedekler, ile birikmiş fazla (Geçmiş Yıllar Olumlu Faaliyet Sonuçları<sup>44</sup>) dışındaki bütün hesap gruplarının alt sınıf kalemleri dipnotlarda sunulmuştur. Özkaynaklar için yalnızca hesap grupları aktarılmıştır. (ABC, 2017b, s. 91)

<sup>44</sup> (Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, 2014)



12. Finansal durum tablosu UFRS'ye uygun olarak yayınlanmıştır.	3,5/5
• Asgari hesap grupları raporlanmıştır (TMS1, 2014, par. 54).	5/5
• Kısa vade, uzun vade ayrımı yapılmıştır (TMS 1, 2014, par. 60).	3/5
• Alt sınıf kalemler finansal durum tablosunda veya dipnotlarında sunulmuştur (TMS 1, 2014, par. 77).	4/5
• Paylara bölünmüş sermayenin ayrıntıları, olmayanlar için eşdeğer bilgileri bilanço veya özkaynaklar değişim tablosunda ya da dipnotlarında verilmiştir (TMS 1, 2014, par. 79).	2/5

### **Kapsamlı gelir tablosunun UFRS'ye uygun olarak yayınlanması**

Kapsamlı gelir tablosu faaliyet sonuçlarını fazla veya açık olarak sunmaktadır aynı tablonun alt kısmında diğer kapsamlı gelir de raporlamaktadır. Fazla ve açık tutarına ulaşılırken giderlerden başlayan bir yapı benimsenmiştir. Giderlerden sonra ABC'nin faaliyetlerinden elde ettiği gelirler Kendi Faaliyetinden Gelir Kaynakları başlığıyla raporlanmıştır. Bu faaliyetlere iştirakler ve bağlı ortaklıkların faaliyetleri dahil olduğu anlaşılmaktadır<sup>45</sup>. Harcamalardan kendi elde ettiği toplam geliri düşen ABC servisinin kamuya olan net maliyetini hesaplamıştır. Bu maliyeti hükümetten aldığı bütçe geliriyle kıyaslayarak açık veya fazla rakamına ulaşmaktadır. Bütçeye göre 11.298.000 dolar fazla vermesi beklenen kurumun 27.000 dolar açık verildiği kolayca okunabilmektedir. (ABC, 2017b, s. 85)

Gösterim standartlarda açıklananlardan bir nebze farklı olsa da tüm kalemleri içermektedir. Ayrıca Kendi Faaliyetinden Gelir Kaynakları detaylarını dipnotlarda ayrı bir gelir tablosunda aktararak bu faaliyetlerinin sonucunu da ayrıntısıyla açıklamıştır. Diğer kapsamlı gelirler bölümü standartta istenilen kalemleri içermektedir. Olağandışı tanımı kapsamlı gelir tablosunda ve dipnotlarda kullanılmamıştır. Giderlerin gider çeşitliliği veya giderlerin ait olduğu fonksiyona göre raporlanması istenmektedir. (TMS 1, 2014, par. 99) Kapsamlı gelir tablosunda ilk yöntemin uygulandığı görülmektedir. Giderler sıklığa göre listelenmiş ve gider türleri dipnotlarda açıklanmıştır. (ABC, 2017b, s. 85)

<sup>45</sup> Finansal tabloların başlıkları konsolide ifadesi yer almamaktadır. Fakat sayfa seksen beşte verilen şu dipnotla tüm rakamların konsolide olduğu anlaşılmaktadır: "2014'ten itibaren, müştereken kontrol edilen kuruluşların varlıklarının, yükümlülüklerinin, gelirlerinin ve giderlerinin payı konsolide edilir ve ilgili ABC rakamlarıyla birlikte yansıtılır" (ABC, 2017b, s. 85)

13. Kapsamlı gelir tablosu UFRS’ye uygun olarak yayınlanmıştır.	4,6/5
• Kâr veya zarar ile diğer kapsamlı geliri içermektedir (TMS 1, 2014, par. 81A).	5/5
• Kâr veya zarar bölümünde asgari kalemler raporlanmıştır (TMS 1, 2014, par. 82).	5/5
• Diğer kapsamlı gelir bölümünde sunulacak bilgiler bulunmaktadır (TMS 1, 2014, par. 82A).	5/5
• Olağan dışı tanımı kullanılmamıştır (TMS 1, 2014, par. 87).	5/5
• Giderlerin analizi gider çeşitliliğine veya giderlerin fonksiyonuna göre raporlanmıştır (TMS 1, 2014, par. 102-103).	3/5

### **Özkaynak değişim tablosunun UFRS’ye uygun olarak yayınlanması**

Özkaynaklar değişim tablosu standartta istenilen biçimde (TMS 1, 2014, par. 106) kalemlerde gerçekleşen değişimleri ve değişimin kaynağını göstermektedir. Böylece özkaynak kalemlerinin mutabakatı yapılmış olmaktadır. Öte yandan özkaynak hesap gruplarının açıklanmamış olmasının eksikliği burada da göze çarpmaktadır. Dört özkaynak kaleminin mutabakatı yapılırken de farklı bilgilendirme yöntemleri uygulanmıştır. (ABC, 2017b, s. 92)

“Etkinlik çalışmaları” kapsamında, bütçede bulunan diğer kalemlere dağıtılmak üzere ABC’den bir kereye mahsus on dört milyon dolarlık ödeme temettü adıyla alınmıştır. (ABC, 2017b, s. 92; *Mid-Year Economic and Fiscal Outlook 2014-15*, s. 141) Hükümete yapılan, bir defaya mahsus, temettü ödemesi nedeniyle ödenmiş sermaye azalmıştır ve bu bilgi hemen özkaynak değişim tablosunun altında verilen notta paylaşılmıştır. (ABC, 2017b, s. 92)

Varlık yeniden değerlendirme yedeklerinde gerçekleşen değişim açıklayıcı notlar kısmında verilmiştir. Diğer yedeklerdeki değişimin neden olduğu kalem açıklanmış ama ne bir yönlendirme ne de bir açıklama yapılmamıştır. Dördüncü kalem olan Birikmiş Fazla ise fazla bir açıklamaya gerek duymamaktadır. (ABC, 2017b, s. 92)

14. Özkaynak değişim tablosu UFRS’ye uygun olarak yayınlanmıştır.	4,0/5
• Asgari unsurlar açıklanmıştır (TMS 1, 2014, par. 106).	4/5

## Nakit akış tablosunun UFRS'ye uygun olarak yayınlanması

Nakit akış tablosu operasyon faaliyetleri, yatırım faaliyetleri, finansman faaliyetleri gruplarıyla raporlanmıştır. Gruplar ise tahsil edilen nakit ve kullanılan nakit olarak alt gruplara ayrılmış. Standart uyarınca işletme faaliyetlerinden nakit akışları dolaysız (satış gelirlerinden başlayarak) veya dolaylı (net kârdan başlayarak) raporlanabilmektedir. (TMS 7, 2014, par. 18-19) Yapılan sunum kendine has olsa da gösterim açısından dolaysız yönetim benzetmektedir. Yatırım ve finansman faaliyetleriyle ilgili nakit akışlarının ise netleştirilmeden raporlanması istenmektedir. (TMS 1, 2014, par. 122, 125) Nakit akış tablosunda nakit giriş ve çıkışları ayrı raporlandığı için bu kriter de elde edilmiştir. (ABC, 2017b, s. 93)

Açıklayıcı notlarda nakit ve nakit benzerlerinin nelerden oluştuğu kısaca da olsa açıklanmıştır. Nakit ve nakit benzerleri iki kalem olarak açıklanmıştır: Eldeki veya mevduattaki para ile maaştan feragat fonları. Nakit ve nakit benzerleriyle ilgili politikalar da bu açıklayıcı notta açıklanmıştır. (ABC, 2017b, n. 6A)

Nakit akış tablosundan sonra verilen açıklayıcı not iki dönem için nakit akışı mutabakat tablosudur. Bu tabloda da hem nakit akış tablosu ile finansal durum tablosundaki nakit tutarları karşılaştırılmış hem de brüt (dolaysız) yöntemle nakit işletme faaliyetlerinin oluşturduğu nakit akışın detayları aktarılmıştır. (ABC, 2017b, n. 1)

15. Nakit akış tablosu UFRS'ye uygun olarak yayınlanmıştır.	5,0/5
• Nakit akışları işletme, yatırım ve finansman faaliyetleri bakımından raporlanmıştır (TMS 7, 2014, par. 10).	5/5
• Nakit ve nakit benzerlerinin unsurları açıklanmıştır (TMS 7, 2014, par. 45).	5/5
• Nakit akış tablosundaki ve bilançodaki tutarlar uzlaştırılmıştır (TMS 7, 2014, par. 45).	5/5
• Nakit ve nakit benzerlerinin kompozisyonuna ilişkin politikalar ve varsa politika değişiklikleri dipnotlarda açıklanmıştır (TMS 7, 2014, par. 46-47).	5/5

## **Dipnotlar muhasebe politikaları, açıklayıcı bilgiler ve bir önceki döneme ait karşılaştırmalı bilgilerin UFRS'ye uygun olarak yayınlanması**

Dipnotlar ve açıklayıcı notlara senelik raporda 39 sayfalık yer ayrılmıştır. On beş başlıkta finansal tablo mutabakatları, finansal tablo kalemlerinin nasıl oluştuğu, muhasebe politikaları açıklanmıştır. İlk başlık nakit akış tablosu mutabakatına, ikincisi ise bütçe ile faaliyet sonuçlarının farklarını açıklamaya ayrılmıştır. Standardın beklediği finansal tabloların UFRS'lerle uyumu ise üçüncü başlık olan Genel Muhasebe Politikalarında verilmiştir. Finansal tabloların hazırlanma esasları açıklanırken yasal düzenlemelerin yanında Avustralya Muhasebe Standartlarına uygun yayınlandığı belirtilmektedir. Uluslararası Muhasebe Standartları Avustralya Muhasebe Standartları Kurulu tarafından Avustralya Muhasebe Standartları adıyla yayınlanmaktadır. Böylece dolaylı da olsa UFRS'lerle uyumlu bir raporlama yapıldığı belirtilmiştir. (ABC, 2017b, s. 97)

Açıklayıcı notların üçüncü başlığında standartta istendiği gibi (TMS 1; 2014; par. 114, 117, 118, 122, 125) ölçüm esasları, özet muhasebe politikaları, önemli muhasebe yargıları, ile önemli düzeltme riskleri taşıyan varsayımlar listelenmiştir. Olanların detaylarına erişilebilmesi için diğer notlara gönderme yapılmıştır. (ABC, 2017b, ss. 97-99)

Açıklayıcı notlar mali tabloların sıralanış biçimiyle uyumlu sunulmuştur. Gelir tablosunun tüm kalemleri, bilançonun ise özkaynaklar dışındaki kalemleri için bir açıklayıcı not belirtilmiştir. Özkaynak kalemlerinin açıklanmaması özkaynaklar değişim tablosuna da yansımıştır. Nakit akış tablosunun kalemleri ise kısmen açıklayıcı notlara yönlendirilmiştir. (ABC, 2017b, ss. 90-93)

İşletmenin neyi sermaye olarak kabul ettiğini açıklaması ve sermaye yönetimi konusunda işletmenin amaçlarını, politikalarını ve süreçlerini açıklamış olması gerekmektedir. (TMS 1, 2014, par. 134-135) Kısaca sermayenin kapsamının açıklanması gerekmektedir. Öz kaynak kalemlerinin açıklanmaması nedeniyle sermayenin kapsamı tam olarak aktarılmamıştır. Kullanılan borçlanma araçları, özellikle hükümetten yeni yapılan tesis için alınan mali kaynak açıklanmıştır. Bunun uzun vadede de olsa geri ödenecek bir borç olduğu ve tekrarlanan bir borç yapısının bulunmadığı anlaşılmaktadır. Finansal araçlar bölümünde kuruluşun işletmenin sürekliliğini sağlamak için sermayesini koruyacak biçimde yönettiği belirtilmektedir. Burada bahsedilen parçalı bilgilerin dışında sermaye yönetimine dair toplu bir bilgi aktarılmamıştır. (ABC, 2017b, ss. 128, 131)

Kuruluşun ortakları bulunmadığı için ortakların talep haklarını etkileyebilecek açıklamaların bulunması bulunmamaktadır. Açıklanması gereken diğer bilgiler ise neredeyse tamamen açıklanmıştır. Yalnız esas çalışma alanı nitelikleri risklerin açıklanmaması doğrultusunda eksik bırakılmıştır.

16. Dipnotlar muhasebe politikaları, açıklayıcı bilgiler ve bir önceki döneme ait karşılaştırmalı bilgiler UFRS'ye uygun olarak yayınlanmıştır.	3,6/5
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Finansal tabloların UFRS'lerle uyumu açık ve tam bir şekilde belirtilmiştir (TMS 1, 2014, par. 16, 114).</li> </ul>	5/5
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Uygulanan muhasebe politikalarının özeti sunulmuştur (TMS 1, 2014, par. 114).</li> </ul>	5/5
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Finansal tabloların sıralanış biçimiyle uyumlu destekleyici bilgiler sunulmuştur (TMS 1, 2014, par. 114).</li> </ul>	3/5
<ul style="list-style-type: none"> <li>• İşletmenin sermaye yönetimi konusunda amaçları, politikaları ve süreçleri açıklanmıştır (TMS 1, 2014, par. 134-135).</li> </ul>	1/5
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ortakların talep haklarını etkileyebilecek diğer açıklamalar yapılmıştır.</li> </ul>	-/-
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Eğer başka yerde açıklanmamışsa açıklanması gereken diğer bilgiler açıklanmıştır (TMS 1, 2014, par. 138).</li> </ul>	4/5

### 3.5. TRT

TRT Anayasaya dayanarak kamu tüzelkişiliği olarak kurulan bir kurumdur. 1961 Anayasasında kuruluşu öngörülen ve özerk olarak nitelenen kurum 1971 Anayasası ile tarafsız tanımına indirgenmiştir. Anayasa'da 2017 yılında yapılan Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemi değişikliği sonrası TRT doğrudan Cumhurbaşkanlığı'na bağlanmıştır. Bir süre TRT'nin yalnız 2014, 2015 ve 2016 yıllarına ait faaliyet raporları vasıtasıyla hesap verme yükümlülüğünü yerine getirdiğini görüyoruz. 2021 yılında yeniden güncellenen Basılı Yayınlar<sup>46</sup> sayfasında 2017, 2018, 2019 yıllarına ait faaliyet raporlarını etkileşimli bir sayfa olarak ve 2020 faaliyet raporunu ise hem etkileşimli bir sayfa hem de taşınabilir belge olarak erişime açtığı görülmektedir.

<sup>46</sup> <https://www.trt.net.tr/Kurumsal/BasiliYayinlar.aspx>

### 3.5.1. Türkiye Radyo ve Televizyon Kanunu

1982 Anayasası sonrasında yenilenecek yürürlüğe konan TRT Kanunu hem Radyo ve Televizyon Yüksek Kurulunun (daha sonra Radyo ve Televizyon Üst Kurulu -- RTÜK) hem de Türkiye Radyo Televizyon Kurumunun (TRT) kuruluş, görev yetki ve sorumluluğunu belirlemektedir. (TRT Kanunu, 1983)

Askeri darbe sonrasında çıkarılan yasanın serbestlikten uzak, güvenlikçi ve devletçi bir yapıda olduğu görülmektedir. Kanunda radyo ve televizyon verici istasyonları ve yayın hakkı devlet tekelindedir, özel kuruluşların yalnız kapalı devre televizyon sistemi kurması mümkündür. Tüm yurt içi yayınların kanunda sıralanan esaslar uyarınca yayın yapması ve yayınlar gözetilmesi, denetimi ve değerlendirmesi RTÜK tarafından yapılması gerekmektedir. (TRT Kanunu, 1983 Md. 4)

Kanunda TRT tarafsız bir kamu tüzelkişiliği olarak tesis edilmiştir. Genel hükümler bakımından kamu iktisadi kuruluşu sayılacağı da belirtilmiştir. Hükümet ile ilişkilerinde mevki başbakan olarak tanımlanmıştır. (TRT Kanunu, 1983 Md. 8)

TRT'nin görevleri altı maddede listelenmiştir. Maddeler teknik anlamda gerek duyulacak görevleri ve içerikle ilgili yönlendirmeleri içermektedir. TRT organları kanunda yönetim kurulu, genel müdürlük, ile koordinasyon kurulu olarak belirlenmiştir. Yönetim kurulu genel müdür dahil yedi kişiden oluşmaktadır. TRT'nin bütçesini ve bilançosunu karara bağlamak yönetim kurulunun görevi olarak tanımlanmıştır. (TRT Kanunu, 1983 Md. 9-12)

Kanunun dördüncü bölümünde mali hükümlere yer verilmiştir. Yirmi milyar Türk lirası sermayeyle kurulan TRT için sermaye olarak bunun dışında genel bütçeden yapılabilecek ödemeler ve yıllık kârın yedekler dışında kalan kısmı öngörülmüştür. Sermaye dışında kârın yedeklere ve kullanıma nasıl alınacağı açıklanmıştır. Kârın %10'u ödenmiş sermayenin %25'ine kadar kanuni yedek akçe, %10'u nominal sermayenin %10'una kadar olağanüstü yedek akçe, geriye kalan vergi sonrası kâr özel yedek akçe olarak kullanılacaktır. Kurumun zarar etmesi durumunda tam tersi silsileyle yedeklerin kullanılacağı belirtilmiştir. (TRT Kanunu, 1983 Md. 33,34)

Kurumun gelirleri özetle alıcı cihazlardan alınacak ruhsat ücret ve cezaları (bandrol), radyo ve televizyonla ilgili her türlü ilan, reklam, prodüksiyon, ile ticari gelirleri, radyo ve

televizyon harici etkinlikler, basılı ve kayıtlı mecralardan elde dılecek gelirler, genel bütçeden sağlanacak katkılar, yapılacak her türlü bağış, ile diğer gelirler olarak listelenmiştir. (TRT Kanunu, 1983 md. 35) Tekel konumunda olan TRT için gelir elde edebileceği kaynakların olabildiğince serbest bırakılmaya çalışıldığı görülmektedir. Radyo ve video kayıt cihazlarından bir defaya mahsus televizyonlardan ise senelik ruhsat ücreti alınması öngörülmüştür. (TRT Kanunu, 1983 Md. 40) Yönetim kuruluna kurum bütçesini hazırlama yetki ve sorumluluğu verilmişse de bütçenin Devlet Planlama Teşkilatı ve Maliye Bakanlığından onay alması öngörülmüştür. (TRT Kanunu, 1983 Md. 36)

Kurumun aldığı dolaylı destekler de kanunda öngörülmüştür. O zaman kamuya ait Posta, Telgraf ve Telefon İşletmesi tarafından işletilen telefon hat kullanımında basına uygulanan indirimli tarife uygulanması öngörülmüştür. Bunun yanında kullanılan iletim hatlarında %60 nispetinde indirim uygulanacağı belirtilmektedir. Bir diğer destek ise yatırım finansmanı ile ilgilidir. TRT'nin Devlet Yatırım Bankası Kredilerinden faydalanmasının yolu açılmıştır. (TRT Kanunu, 1983 Md. 45) Ayrıca kurumun yapım ve yayıncılık cihazları, işletme malzemeleri, ile yüklü yayıncılık malzemeleri her türlü vergi resim ve harçtan muaf tutulmuştur. Binaları da emlak vergisi ve tapu harçlarından muaftır. (TRT Kanunu, 1983 Md. 48)

1984 yılında düzenlenen Türkiye Radyo-Televizyon Kurumu Gelirleri kanunu ile kurumun gelirlerinde yeni düzenlemeye gidilmiştir. Gelirlerin listesinden konser ve benzeri radyo-televizyon harici etkinlikler, ile basılı ve kayıtlı mecralardan elde edilecek gelirler çıkartılmış bunun yerine elektrik enerjisi hasılatından bir pay (%3,5) gelir olarak tayin edilmiştir. Bakanlar kuruluna bu payı eksiltme veya iki katına çıkarma yetkisi verilmiştir. TRT Kanununda (1983) televizyonlardan her sene alınması beklenen ruhsat ücretleri de bir defalığa dönüştürülmüştür. 1987 yılında TRT Gelirleri Kanununda yapılan eklemelerle basılı ve kayıtlı mecralardan elde edilen gelirler, radyo ve televizyonla ilgili her türlü ticari gelirler, ile radyo ve televizyon dışından elde edilecek konser ve benzeri programlardan elde edilecek gelirler tekrar gelirler listesine eklenmiştir. Yeni teknolojiler ile kullanıcıların hayatına giren cihazlar da bandrol uygulamasına dahil edilecek biçimde 1987 ve 2017 yıllarında bandrol uygulamasına tâbi cihazlar listesi uzatılmıştır. (TRT Gelirleri Kanunu, 1984 Md. 3,4)

2018 yılında yürürlüğe giren Anayasa değişikliği ile yürütme yalnız Cumhurbaşkanlığından ibaret hale gelmiştir. Yürütmede yapılan bu değişiklik sonrası TRT'nin, KİT yapısını ortadan kaldıracak bir kararla, Cumhurbaşkanlığına dahil edilmesi izlemiştir. TRT Kanununda yapılan değişiklikle TRT'nin kuruluş ve görevlerini içeren sekizinci ve dokuzuncu maddelerini kaldırılmıştır. (TRT Kanunu, KHK 703) Sekizinci madde genel hükümler itibariyle TRT'nin kamu iktisadi teşebbüsü olduğunu belirtmektedir. Değişiklik sonrası bu hükmün de ortadan kalktığı ve TRT'nin Cumhurbaşkanlığı mülki amirliğine bağlı bir kurum olarak faaliyetlerine devam ettiği görülmektedir.

TRT kanunda bu değişiklik yapılan kadar 2014, 2015 ve 2016 mali yılları için faaliyet raporu yayınlamıştır. (TRT basılı yayınlar) 2017 ve sonrası yıllar için raporu görülen değişiklik nedeniyle raporlama yapılmadığı görülmektedir. Cumhurbaşkanlığı mülki amirliği çatısı altında faaliyet gösterdiği için doğrudan raporlama yapmamayı tercih etmesi mümkündür. Kılavuz de böylesi bir uygulamayı kabul etmektedir. Fakat Cumhurbaşkanlığı'nca da raporlama yapılmamaktadır.

Çalışma kapsamında en son yayınlanan faaliyet raporu olan 2016 Faaliyet Raporunu şeffaflık ve hesap verebilirlik açısından incelenmiştir.

### 3.5.2. Faaliyet Raporu

#### **Teşebbüsün hedefleri ve performans göstergelerinin KİT tarafından detaylandırılarak açıklanması**

Rapor Yayınla İlgili Birimler, Teknik Faaliyetler, Finansal Faaliyetler, İdari Faaliyetler, Ortak Çalışmalar, ile Halkla İlişkiler bölümlerinden oluşmaktadır. TRT ve tarihi hakkında kısaca bilgi verilen giriş yazısında TRT yayınlarının amacı

*“çeşitli yaş, meslek, eğitim ve kültür seviyesindeki seyircilere doğru, tarafsız, anlaşılır, çabuk haber vermek, onların eğitim ve kültürlerine katkıda bulunacak programlar üretmek, eğlendirirken eğitmek, en yaygın şekliyle millî kültür bütünleşmesine katkıda bulunmak ve eğitim düzeyinin yükselmesini sağlamak...”*

şeklinde tanımlanmıştır. TRT de diğer kamu yayıncıları gibi eğlence, eğitim ve haber görevlerine odaklanmış görünmektedir. (TRT, 2017, s12) Yayın ilkelerinin bahsedildiği yazıda TRT Kanununda geçen görevleri açıklanmıştır. (TRT, 2017, s.17) Daha sonra başta TRT 1 olmak üzere yapılan yayınlar ve programlar hakkında kısa bilgiler aktarılmaktadır.



TRT 1, TRT World, TRT Çocuk, TRT Belgesel, TRT Avaz, TRT Türk, TRT Kürdi, TRT Müzik, TRT El Arabia, TRT Okul, TRT Diyanet için yayın türleri de dakika cinsinden, yerli ve yabancı kaynaklı ayırımı yapan bir grafikte aktarılmıştır. TRT Haber kanalının internet sitesinde yayınlanan haber sayısı ve aylık ziyaretçi ve sayfa görüntüleme sayıları, ile ortalama ziyaret süreleri verilmiştir. (TRT, 2017, s.35) TRT Spor için canlı ve bant yayın süreleri ve oranları aktarılmıştır. (TRT, 2017, s.41) Bunun dışında kanallar için yalnız nitel hedeflerden bahsedilmektedir.

Televizyon kanallarının ardından radyoların faaliyetleri açıklanmıştır. Bu bölümde radyolarda yayınlanan programlar, radyo işletmelerinde üretim ağırlığı, ile yayın içeriğinin türlerinin ağırlığı aktarılmaktadır. Radyo kanalları için türlerin ağırlığı yayın içerikleri planlanan ve gerçekleşen biçiminde karşılaştırmalı aktarılmıştır. Yeni Medya kısmında sosyal medya ve internet vasıtasıyla erişilen kullanıcıların istatistikleri paylaşılmıştır. TRT'nin hazırladığı haber içerikleri, basılı ve kayıtlı yayınları, arşive alınan içerik miktarı, ile yayınlanan reklam süreleri radyo ve televizyon kanalına göre aktarılmıştır. Bir performans göstergesi olarak farklı televizyon ve radyo kanallar için kapsama alanı verileri bir tabloyla aktarılmıştır. Aynı bölümde yayıncılığın devamı için yapılan yenileme ve modernizasyon yatırımları aktarılmıştır. Yapılan yayınların kapsamı ulusal ve uluslararası kapsamda detaylı bir biçimde aktarılmıştır. (TRT, 2017, s. 210-218)

Finansal faaliyetler bölümünde bütçelenen ve gerçekleşen gelirlerin ve giderlerin toplamları aktarılmıştır. (TRT, 2017, s. 223) Finansal faaliyetlerin ardından yatırım faaliyetleri açıklanmıştır ve burada de bütçelenen ve gerçekleşen yatırım tutarları açıklanmıştır. (TRT, 2017, ss. 232-235)

TRT bir kamu yayıncısı olarak bir politik hizmet kurumudur. Bu nedenle nitel ölçütlerinin ağırlıkta olması doğal karşılanabilir. Öte yandan raporlama adına kurumun görevleri kanunda belirlendiği biçimiyle aktarılmış fakat kurum tarafından detaylandırılarak aktarılmamıştır. Performans göstergelerinin tam olarak nelerden oluştuğu belirlenmemiş yalnızca nicel bazı veriler paylaşılmıştır.

1. Teşebbüsün hedefleri ve performans göstergeleri KİT tarafından detaylandırılarak açıklanmıştır.	2,0/5
• Ekonomik, politik veya karma oluşuna göre KİT için verilen hedefler ve bunların nasıl ölçüldüğü açıklanmıştır.	2/5

• Performans göstergeleri tercihen nicel halde raporlanmıştır.	2/5
--	-----

### **Kamusal hedeflerin maliyetleri ve kaynakları ile bu kapsamda yapılanların açıklanması**

Kurumun kaynağı elektrik hasılatından alınan pay, bandrol geliri, ile ilan ve reklam geliri olarak açıklanmaktadır. Kurumun gelir kaynakları bunlar ve kanunda geçen ticari gelirler olarak görülebilecek diğer gelirler olarak kabul edilebilir. Ticari faaliyetlerin sonuçları ayrıca raporlanmamıştır. Yalnız ana üç gelir kaleminin dışında olağan faaliyetler ve olağandışı gelir ve kârlar elde edildiği belirtilmektedir. (TRT, 2017, ss. 223-224) Gelirler gelir tablosu veya benzeri bir raporla açıklanmadığı için raporda geçen bilgilerden çıkarım yapmak gerekmektedir. Yine de açıklanan toplam gelir (2.153,9 milyon TL) tutarının açıklamasına ulaşmamaktadır. (TRT, 2017, s. 223, 224, 226)

TRT Kanununda TRT'nin yayıncılık için ihtiyaç duyduğu makine ve teçhizatın ithal edilmesi durumunda vergiden muaf tutulmuştur. Bu kapsamda ithal edilen makine teçhizat sonucunda sağlanan muafiyet (20,4 milyon TL) yatırımlar başlığı altında açıklanmıştır. (TRT, 2017, s. 233)

İşletmenin ticari faaliyetlerinin ne olduğu özellikle açıklanmamış olsa da rapordan basılı ve kayıtlı mecraların basımı ve satışı ile sınırlı olduğu anlaşılmaktadır. Bu faaliyetlerin yalnızca TRT Market satışı raporda açıklanmıştır. TRT Marketten gelir elde ettiği belirtildiği için sübvansiyon yaşanmadığı çıkarımı yapılmıştır fakat netlik kazanmayan kısımlar bulunmaktadır. (TRT, 2017, 224)

2. Kamusal hedeflerin maliyetleri ve kaynakları ile bu kapsamda yapılanlar açıklanmıştır.	2,5/5
• Politik hedeflerin kaynakları ile ekonomik hedeflerin kaynakları ayrılmıştır.	2/5
• Kamusal kaynaklar ekonomik faaliyetleri sübvansiyon etmekte kullanılmamıştır.	3/5

### **Teşebbüsün yönetim, mülkiyet ve oylama yapısının açıklanması**

Raporda genel müdürün önsözü ve sadece makamları gösteren organizasyon şeması dışında yönetimle ilgili bir bilgi paylaşılmamaktadır. Tamamı kamunun sağladığı sermaye

ile kurulan teşebbüste TRT Kanunundan öğrenildiği kadarıyla yönetim hakkında bilgi sahibi olunabilmektedir.

3. Teşebbüsün yönetimi mülkiyet ve oylama yapısı açıklanmıştır.	2,0/5
• KİT'in ortaklık ve yönetim yapısı açıklanmıştır.	2/5

#### **Yönetim kurulu üyelerinin ve kilit yöneticilerin ücretlerinin açıklanması**

G20/OECD KİT'ler için Kurumsal Yönetim Kılavuzunda KİT'lerin kurullarında görevli üyelerin ve kilit pozisyonlarda bulunan yöneticilerin ücretlerinin ve ücret politikalarının açıklanması istenmektedir. Faaliyet raporunda bu bilgiye veya bu bilginin ulaşılabileceği bir kaynağa yer verilmemiştir.

4. Yönetim kurulu üyelerinin ve kilit yöneticilerin ücretleri açıklanmıştır.	0,00/5
• Üst düzey yönetimin ücretlendirme politikası ve mevcut ücretleri açıklanmıştır.	0/5

#### **Öngörülebilir risklerin ve alınan risk yönetim önlemlerinin açıklanması**

G20/OECD KİT'ler için Kurumsal Yönetim Kılavuzunda KİT'lerin öngörülebilir risk faktörlerinin ve bunlara karşı alınan önlemlerin açıklanmasını istenmektedir. Risk olgusuna faaliyet raporunda hiç yer verilmemiştir.

5. Öngörülebilir riskler ve alınan risk yönetim önlemleri açıklanmıştır.	0,0/5
• İşletmenin gelecekte karşılaşılabileceği olumsuz durumlar ve gerçekleşme olasılığı konusunda bilgi sağlanmıştır.	0/5
• İşletme ve sektöre has riskler listelenmiştir.	0/5

#### **Garantiler, taahhütler ve borçlar dahil devletten alınan mali yardımın açıklanması**

Hesap verebilirlik gereği kurumun kullandığı kaynakları ve kaynak elde etme maliyetlerini ve bunlarla ilgili politikaları açıklaması bir gizli sübvansiyon olmaması açısından önemlidir. Faaliyet raporunda ise TRT Gelirleri Kanununda belirlenen gelirler kalemleri ve tutarları aktarılmıştır. Gelir kalemlerinin dışında yalnız yatırım teşviki kapsamında ithal edilen makine ve teçhizattan vergi ve fon alınmadığı raporda belirtilmektedir. Bunun dışında devletin sağladığı kaynaklarla ilgili bir politikadan bahsedilmemektedir. Kuruluşun hiç mali borcu bulunmamakla birlikte yabancı kaynaklarla

ilgili bir açıklama da yapılamamaktadır. Ticari borçlar, Alınan Avanslar gibi kalemlerin nasıl ve hangi koşullarda doğduğuyula ilgili açıklamalara yer verilmesi şeffaflığı artıracaktır.

6. Garantiler, taahhütler ve borçlar dahil devletten alınan mali yardım açıklanmıştır.	3,0/5
• Devletin sahipliğinden kaynaklanan avantajları analiz edebilmek için yaratılan kaynağın tamamı anlatılmıştır.	3/5

#### **Devletle ve ilişkili kişilerle gerçekleştirilen maddi öneme sahip işlemlerin açıklanması**

Kılavuz ilişkili kişilerin tahlil edilerek bunlarla yapılan maddi öneme sahip işlemlerin açıklanmasını gerektirmektedir. Faaliyet raporunda bununla ilgili bir bölüme rastlanamamıştır. Kurumun bununla ilgili bir politikası veya farkındalığına faaliyet raporunda rastlanamamıştır.

7. Devletle ve ilişkili kişilerle gerçekleştirilen maddi öneme sahip işlemler açıklanmıştır.	0,0/5
• UMS 24 uyarınca ilişkili kesimlerle olan işlemler açıklanmıştır.	0/5

#### **Çalışanlar ve diğer çıkar sahipleriyle ilgili açıklamaların yapılması**

Çalışanlarla ilgili sunulan çeşitli istatistikler sosyal hizmetler ve mali yılda yapılan eğitim çalışmaları kapsamındadır. (TRT, 2017, s. 241-244) Kılavuzda aranan özlük hakları vs. bilgilere yer verilmemiştir.

Kılavuzda teşebbüsün çıkar sahiplerine karşı sorumluluğu ve hesap verebilirliğinin açıklanması istenmektedir. Çalışan veya diğer çıkar sahipleriyle ilgili bir açıklama yapılmamıştır. Yalnız Denetim ve Hukuki İşlemler başlığıyla aktarılan bölümde TRT'nin adli ve idari davalarının istatistikleri aktarılmıştır. Buradan kurumun davalı olabildiği anlaşılmaktadır. (TRT, 2017, s. 238)

8. Çalışanlar ve diğer çıkar sahipleriyle ilgili açıklamalar yapılmıştır.	1,0/5
• Çalışanlar ve çıkar sahipleriyle ilgili teşebbüsün finansal performansını etkileyecek bilgiler açıklanmıştır.	1/5
• Açıklamalar yönetici çalışan ilişkilerini, işçi temsilciliği mekanizmasını, diğer çıkar sahipleriyle ( <i>alacaklılar, tedarikçiler, bölge halkları vb.</i> ) ilişkileri içermektedir.	1/5

### **Finansal raporların tercihen web tabanlı iletişimin kullanılarak halkın erişimine açılması**

Faaliyet raporları yalnız 2014, 2015, 2016 yılları için web sayfasında sunulmaktadır. 2018 yılında yapılan değişiklikle kurum bağımsız Kamu İktisadi Teşebbüsü yapısını yitirdiği için raporlama yapmamayı tercih etmiş görülmektedir. Kılavuz böylesi bir durumda mülki amirliğin bağlı kuruluşlar için raporlama yapmasını gerektirmektedir. Cumhurbaşkanlığı'na da herhangi bir raporlama yapılmamaktadır.<sup>47</sup>

9. Finansal raporlar tercihen web tabanlı iletişimin kullanılarak halkın erişimine açılmıştır.	1,0/5
<ul style="list-style-type: none"><li>Finansal raporlar kamunun kolayca erişebileceği bir web sitesinde yayınlanmıştır.</li></ul>	1/5

### **Senelik finansal raporlar bağımsız bir denetime tabi tutulmuş**

TRT bir kamu kuruluşu olarak asgari düzeyde Sayıştay denetimine tabidir (T.C. Sayıştay Başkanlığı, 2019). Fakat faaliyet raporunda denetim raporu ve denetçi görüşü yer almamaktadır.

10. Senelik finansal raporlar bağımsız bir denetime tabi tutulmuş	0,0/5
<ul style="list-style-type: none"><li>Uluslararası Denetim Standartlarına uygun bağımsız denetim yapılmış</li></ul>	0/5
<ul style="list-style-type: none"><li>Tercihen bağımsız bir dış denetçi veya devlet içerisinde yüksek denetçi kurum tarafından yapılmış denetim</li></ul>	0/5

### **Finansal tabloların tanımlanması ve yayınlanmasının UFRS'ye uygun olarak yapılması**

Finansal Faaliyetler adı verilen bölümde finansal tablo olarak yalnızca bilanço sunulmuştur. Bu raporda standartta istenen tanımlamalardan ise yalnızca bilançonun ait olduğu yıl yer almaktadır. (TRT, 2017, ss. 227-231)

11. Finansal tabloların tanımlanması ve yayınlanması UFRS'ye uygun olarak yapılmıştır.	1,3/5
--	-------

<sup>47</sup> 2021 Haziran ayında yapılan kontrolde TRT'nin [Basılı Yayınlar](#) sayfasının güncellendiği görülmüştür. 2017, 2018, 2019, 2020 yılları için etkileşimli sayfalar şeklinde faaliyet raporlarına ulaşılabilir. 2020 yılı faaliyet raporu taşınabilir dosya (pdf) yapısında da indirilebilir.

• Finansal tablolar seti açıkça tanımlanmış ve diğer bilgilerden ayrılmıştır (TMS1, 2014, par.49).	2/5
• Tam bir finansal tablolar seti yayınlanmıştır (TMS 1, 2014, par. 10).	1/5
• Finansal tablolar için doğru tanımlamalar yapılmıştır (TMS1, 2014, par.51).	1/5

### **Finansal durum tablosunun UFRS'ye uygun olarak yayınlanması**

Bilançonun hesap grupları incelendiğinde MSUGT (Muhasebe Sistemi Uygulamaları Genel Tebliği) uyarınca raporlandığı anlaşılmaktadır. Standartla farklılıklar içerse de asgari hesap gruplarını barındırmaktadır. Mali tablolar ilkeleri ışığında varlıklar dönen ve duran olarak, yabancı kaynaklar ise kısa vadeli ve uzun vadeli olarak raporlanmıştır. Alt sınıf kalemler bilançoda sunulmuşsa da dipnotların eksikliği nedeniyle açıklama gerektiren hesapların neleri içerdiği anlaşılamamaktadır. Teşebbüsün sermayesi ve yedekleri hakkında açıklayıcı not bulunmadığı için ayrıntısı anlaşılamamaktadır.

12. Finansal durum tablosu UFRS'ye uygun olarak yayınlanmıştır.	3,3/5
• Asgari hesap grupları raporlanmıştır (TMS1, 2014, par. 54).	4/5
• Kısa vade, uzun vade ayrımı yapılmıştır (TMS 1, 2014, par. 60).	5/5
• Alt sınıf kalemler finansal durum tablosunda veya dipnotlarında sunulmuştur (TMS 1, 2014, par. 77).	2/5
• Paylara bölünmüş sermayenin ayrıntıları, olmayanlar için eşdeğer bilgileri bilanço veya özkaynaklar değişim tablosunda ya da dipnotlarında verilmiştir (TMS 1, 2014, par. 79).	2/5

### **Kapsamlı gelir tablosunun UFRS'ye uygun olarak yayınlanması**

Finansal tablolar seti kapsamında yayınlanması gereken gelir tablosu raporlanmamıştır. Gelir ve gider kalemlerinin kimisi Finansal Faaliyetler bölümünde aktarılmış olsa da gelir tablosunun ve kapsamlı gelir tablosunun olmaması kurumun açıklık düzeyinin yetersiz olduğu göstermektedir.

13. Kapsamlı gelir tablosu UFRS'ye uygun olarak yayınlanmıştır.	0,0/5
• Kâr veya zarar ile diğer kapsamlı geliri içermektedir (TMS 1, 2014, par. 81A).	0/5
• Kâr veya zarar bölümünde asgari kalemler raporlanmıştır (TMS 1, 2014, par. 82).	0/5
• Diğer kapsamlı gelir bölümünde sunulacak bilgiler bulunmaktadır (TMS 1, 2014, par. 82A).	0/5

• Olağan dışı tanımı kullanılmamıştır (TMS 1, 2014, par. 87).	0/5
• Giderlerin analizi gider çeşitliliğine veya giderlerin fonksiyonuna göre raporlanmıştır (TMS 1, 2014, par. 102-103).	0/5

### **Özkaynak değişim tablosunun UFRS'ye uygun olarak raporlanması**

Finansal tablolar seti kapsamında yayınlanması gereken özkaynak değişim tablosu raporlanmamıştır. Kamu iktisadi teşebbüsü olarak teşkil edilen TRT ödenmiş sermayeye ve yedeklere sahipken bunlarda yer alan değişimleri göstermesi gereken tabloya yer verilmemiştir.

14. Özkaynak değişim tablosu UFRS'ye uygun olarak raporlanmıştır.	0,0/5
• Aşgari unsurlar açıklanmıştır (TMS 1, 2014, par. 106).	0/5

### **Nakit akış tablosunun UFRS'ye uygun olarak yayınlanması**

Finansal tablolar seti kapsamında yayınlanması gereken nakit akış tablosu sunulmamıştır. Bunun yanında bilanço dipnotları bulunmadığı gibi nakit ve benzerleri (hazır değerler) unsurları da açıklanmamıştır. Finansal Faaliyetler bölümünde yer alan bilgilerin dar kapsamlı olması nedeniyle hazır değerlerle ilgili politikalara da yer verilmemiştir.

15. Nakit akış tablosu UFRS'ye uygun olarak yayınlanmıştır.	0,0/5
• Nakit akışları işletme, yatırım ve finansman faaliyetleri bakımından raporlanmıştır (TMS 7, 2014, par. 10).	0/5
• Nakit ve nakit benzerlerinin unsurları açıklanmıştır (TMS 7, 2014, par. 45).	0/5
• Nakit akış tablosundaki ve bilançodaki tutarlar uzlaştırılmıştır (TMS 7, 2014, par. 45).	0/5
• Nakit ve nakit benzerlerinin kompozisyonuna ilişkin politikalar ve varsa politika değişiklikleri dipnotlarda açıklanmıştır (TMS 7, 2014, par. 46-47).	0/5

### **Dipnotlar muhasebe politikaları, açıklayıcı bilgiler ve bir önceki döneme ait karşılaştırmalı bilgilerin UFRS'ye uygun olarak yayınlanması**

Finansal Faaliyetler bölümünde gelir ve gider kalemleri ile bütçe rakamlarıyla ilgili grafikler yer almaktadır. Mali tablo olarak ise bilanço aktarılmıştır. Öte yandan ne bilançonun dipnotları ne de diğer finansal unsurlarla ilgili açıklayıcı notlar sunulmamıştır.

16. Dipnotlar muhasebe politikaları, açıklayıcı bilgiler ve bir önceki döneme ait karşılaştırmalı bilgiler UFRS'ye uygun olarak yayınlanmıştır.	0,0/5
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Finansal tabloların UFRS'lerle uyumu açık ve tam bir şekilde belirtilmiştir (TMS 1, 2014, par. 16, 114).</li> </ul>	0/5
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Uygulanan muhasebe politikalarının özeti sunulmuştur (TMS 1, 2014, par. 114).</li> </ul>	0/5
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Finansal tabloların sıralanmış biçimiyle uyumlu destekleyici bilgiler sunulmuştur (TMS 1, 2014, par. 114).</li> </ul>	0/5
<ul style="list-style-type: none"> <li>• İşletmenin sermaye yönetimi konusunda amaçları, politikaları ve süreçleri açıklanmıştır (TMS 1, 2014, par. 134-135).</li> </ul>	0/5
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ortakların talep haklarını etkileyebilecek diğer açıklamalar yapılmıştır.</li> </ul>	-/-
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Eğer başka yerde açıklanmamışsa açıklanması gereken diğer bilgiler aktarılmıştır (TMS 1, 2014, par. 138).</li> </ul>	0/5



## DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

### FİNANSAL RAPORLARIN VE MUHASEBE POLİTİKALARININ KARŞILAŞTIRMALI OLARAK İNCELENMESİ

Bu bölümde üç kamu yayın kurumunun finansal raporlarının değerlendirme sonuçları ve uyguladıkları muhasebe politikaları karşılaştırılacaktır. Çalışma kapsamına alınan kuruluşların muhasebe uygulamaları karşılaştırmalı olarak bu bölümde yer verilecektir.

Bu bölümünde ilk kısmında faaliyet raporlarının Kılavuz ve UFRS kapsamında değerlendirilmesiyle ortaya çıkan sonuçlar aktarılacaktır. Yapılan değerlendirme sonucunda istenilen düzeyde şeffaflık ve hesap verebilirliğin sağlanıp sağlanmadığı değerlendirilecektir.

#### 4.1. Finansal Raporların Değerlendirme Sonuçları

Kamu yayın kuruluşlarının şeffaflık ve hesap verebilirlik kapsamında açıklık düzeyleri aşağıda aranan kriterlere göre ölçülmüştür. Listelenen puanlar Kılavuz ve UFRS kapsamında istenilen düzeyde bilginin sağlanıp sağlanmadığını ölçmektedir. Ölçümler esnasında beşli Likert tipi ölçek kullanılmıştır. Puanlama yapılırken her bir kriterde istenilen ölçütlerin ne derece sağlandığı göz önüne alınarak puanlar verilmiş ve kriter sayısına göre ortalaması alınarak aşağıda verilen puanlara ulaşılmıştır. Puanlar şu şekilde verilmiştir: 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. On altıncı kriterde yer alan “Ortakların talep haklarını etkileyebilecek diğer açıklamalar yapılmıştır.” ölçütü incelenen kurumlarda ortakların olmaması nedeniyle değerlendirilmemiştir.

Tablo 3.1’de aktarılan kriterler ve sonuçlar en yüksek puanları gösterecek biçimde renklendirilmiştir. Toplamda en yüksek puanı BBC alırken iki kriterde (özkaynak değişim tablosu, ile nakit akış tablosu) ABC’nin gerisinde kalmıştır. ABC ise altı kriterde BBC’den düşük puan almıştır. ABC ve BBC sekiz kriterde aynı puanları elde etmişlerdir. TRT faaliyet raporu herhangi bir kriterde ne yüksek ne de diğer kurumların faaliyet raporlarıyla aynı puanı alamamıştır.

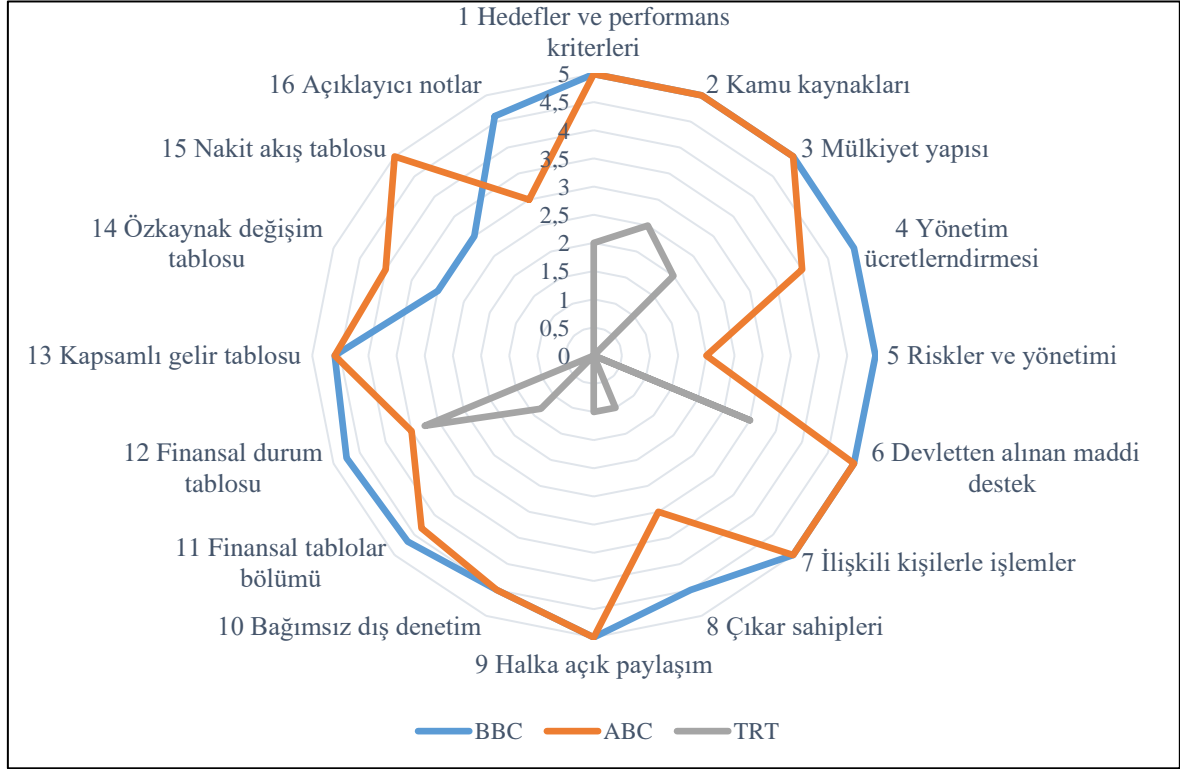
**Tablo 4.1 - Faaliyet Raporlarının Değerlendirme Sonuçları**

	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. Devletle 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 rapora yansıtmış görünmektedir. Raporlarında sağladığı yüksek miktardaki içerik daha fazla bilgi aktarımını sağlamıştır. Avustralya hükümeti kamu kuruluşlarından halka açık işletmelerin açıklığına kavuşması beklenmektedir. ABC'nin finansal durum tablosu dışındaki tablolarda ya BBC

ile eş ya da daha yüksek puan almıştır. Özellikle tam puan alan nakit akış tablosu kurumun nakit performansını göstermesi açısından gerek duyulan tüm niteliklere sahiptir.

Finansal durum tablosunda daha düşük puan almasının nedeni özkaynaklar grubunun yalnız hesap grupları verilerek tamamen açıklamasız bırakılmasıdır. Kamu kuruluşları oldukları için talep hakkı olan sahipleri bulunmuyorsa da UFRS uyarınca hesap gruplarının nasıl oluştuğu ve ne amaçla kullanıldığının açıklanması gerekmektedir.



Şekil 4.1 - Finansal Bilgi ve Raporların Değerlendirme Sonuçları

ABC'nin daha az içerik sunması ve finansal tabloların eklerini kısa tutmasının eksikliği birçok yerde hissedilmektedir. Risk raporlaması ve risk yönetimi konusunda ciddi açıkları bulunduğu görülmektedir. Risk, muhasebede karşılıklar olarak karşımıza çıktığı için ölçümü ve yönetimi önem arz etmektedir. Eksikliği hissedilen bir diğer konu ise Kılavuz çıkar sahiplerine olan duyarlılığın raporlanmaması gerektirirken raporlanmamasıdır. Örtülü kalan diğer konularla birlikte çıkar sahipleriyle ilgili açıklamalar da eksik kalmış görülmektedir.

TRT açıkladığı raporla genel kamuyu bilgilendirmekten ziyade yapılan faaliyetlerin tanıtımını yapmakta olduğunu düşündüren bir rapor yayınlamıştır. TRT Kanunu, bütçe

kalemleri ve yapılan harcamalar, çalışanlar eğitimleri, ile bilanço gibi istenen birkaç tane kriteri karşılamaya yaklaşan bilgi paylaşmıştır. Her ne kadar dipnotlar verilmemiş olsa da yayınladığı bilanço ile en yüksek puanı o kriterde almıştır.

#### 4.2. Faaliyetler, Muhasebe Politikaları ve Uygulamaları

Bu bölümde muhasebe politikalarının ayrıntılı ve karşılaştırmalı bir analizi gerçekleştirilecektir. TRT'nin sunduğu faaliyet raporu yeterli finansal bilgiyi sağlamadığı için kurumun muhasebe departmanından diğer finansal raporlar ve açıklayıcı bilgiler elde edilmiştir. Muhasebe bilgileri içeriden alınan bilgi olarak karşılaştırma amaçlı kullanılmaktadır. (Ek 4)

İşletmeler finansal tablolarını “belirli ilkeler, esaslar, teamüller, kurallar ve uygulamalar” ışığında hazırlarlar. Muhasebe politikalarını oluşturan bu unsurlar muhasebe standartlarının çizdiği çerçeveye uyumlu veya standartların sunduğu seçeneklerden oluşmaktadır. (TMS 8, 2018) Tutarlılık esası bu unsurların önceki yıllarla uyumlu olmasını gerektirmektedir. Ekonomik ve teknik şartlar ışığında veya bir standart değişikliği yapılmasını gerektirdiğinde, bu unsurlar değişikliğe uğrarsa etkisinin raporlanması gerekmektedir. (TMS 1, 2018)

Muhasebe uygulamasında bu unsurlar varlıkların, yükümlülüklerin, gelirlerin ve giderlerin ne zaman, nasıl, ne ölçüde muhasebeleştirileceğini belirlemektedir. Uygulama esnasında yönetimin yargılarının belirleyici olduğu unsurlar da bulunmaktadır. Bu yargıların süreklilik sağlaması tutarlılık açısından gerekli iken açıklanması diğer işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırabilmek için gereklidir.

BBC ve ABC açıklayıcı notlarında yüksek düzeyde yargı kullanılan veya karmaşık kısımları listelemiştir. BBC hasılatın muhasebeleştirilmesi, karşılıklar ve tahakkuk, maddi duran varlıklar, emeklilik planları ve aktüeryal varsayımlar, hizmet lisansı gelirleri konularını listelemiştir. ABC maddi ve maddi olmayan duran varlıklara uygulanan amortisman, programların amortismanı, finansal olmayan varlıklar için değer düşüklüğü, maddi duran varlıkların değerlemesi, ile kimi kalemlere uygulanan karşılıklar konularını listelemiştir.

Hasılatın muhasebeleştirilmesi, hizmet lisans gelirleri hasılat başlığında irdelenmiştir. BBC’de bulunan karşılıklar ve tahakkuk, ile ABC’de bulunan kimi kalemlere uygulanan karşılıkları karşılıklar başlığında incelenmiştir. Emeklilik planları ve aktüeryal varsayımlar kapsamında bulunulan yargı gelecekte doğacak ödeme yükümlülüğü ve bu yükümlülüğün karşılanabilmesi için bugün ayrılması gereken karşılığı içermektedir bu konuyu aktüeryal varsayımlar başlığıyla karşılıklarla birlikte inceleyeceğiz. Maddi duran varlıklar, maddi ve maddi olmayan duran varlıklara uygulanan amortisman, programların amortismanı, finansal olmayan varlıklar için değer düşüklüğü, maddi duran varlıkların değerlemesi stoklar, maddi ve maddi olmayan duran varlıklar başlığında incelenmiştir. İki kuruluşun konularını birleştirildiğinde şu başlıklara ulaşılmaktadır: Hasılat, Karşılıklar ve Aktüeryal Varsayımlar, Stoklar, Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Maddi Duran Varlıklar.

#### 4.3. Hasılat

Hasılat elde edilen ve harcama yapılan işletme faaliyetleri faaliyet bölümü olarak tanımlanmaktadır. Bir işletme faaliyetinin faaliyet bölümü olarak kabul edilmesi için faaliyet bölümü sonuçlarının yetkili mercii tarafından düzenli gözden geçiriliyor olması ve ona özgün finansal bilgilerin bulunması gerekmektedir. Bu noktada hasılat faaliyet bölümünü belirleyici bir etken olarak karşımıza çıkmaktadır. Belirtilen kriterlere sahip faaliyet bölümlerinin faaliyet sonuçlarının raporlanması esastır. Faaliyet bölümünün sonuçlarını gözden geçiren yetkili mercii kurumun tamamından sorumlu mercii olmak zorunda değildir fakat yetkili mercii birden fazla faaliyet bölümünü kapsıyorsa bunların “*tek bir bileşenler grubu*” olarak raporlanması mümkündür. Birden fazla merciinin sorumluluğunda olan faaliyet bölümlerinin belirlenmesi temel ilkeye göre yapılır. Temel ilke finansal tablo kullanıcılarının işletmenin gerçekleştirdiği faaliyetlerin, bu faaliyetlerin gerçekleştiği ekonomik ortamın niteliklerinin ve bu faaliyetlerin finansal etkilerinin değerlendirmesini mümkün kılan raporlamayı elde etmektir. (TFRS 8, 2014, par. 1, 5-10)

Faaliyet Bölümleri standardı (TFRS 8, 2014, par. 12-13) benzer ekonomik özelliklere sahip bölümlerin benzer finansal performans göstereceğini ve birlikte raporlanabileceğini belirtmektedir. Burada benzerlik benzer brüt kâr yapısı anlamına gelmektedir. Eğer farklılık belirginse sayısal ölçüt değerlendirilmelidir. Farklı bir brüt kâr yapısına sahip bir faaliyetin payı yüzde onun üzerindeyse yine farklı raporlanması istenmektedir. Eğer bölüm sayısal alt sınırı geçmiyorsa ve yönetim faaliyet bölümünün farklı raporlanmasını isterse bunu

yapmasında bir sakınca bulunmamaktadır. İşletmenin raporlanabilir bölümleri belirlerken kullandığı faktörler, ile raporlanabilir bölün hasılatının elde edildiği ürünlerin ve hizmetlerin türünü raporlaması istenmektedir. (TFRS 8, 2014, par. 22)

#### 4.3.1. BBC hasılatları

BBC faaliyet bölümlerini PSB Group, BBC Worldwide, ile Diğer Ticari olarak ayırmaktadır. PSB Group lisans harcı gelirleri ve ticari faaliyetlerden elde edilen net kazancı elde etmektedir. BBC Worldwide yurtdışına yapılan lisans ve haklar satışı ile ve ticaret ve prodüksiyon tesislerinden gelir elde etmektedir. Diğer Ticari ise TFRS 8 uyarınca icmal edilmiştir ve faaliyetleri diğer gelirler ve grup içi ticarettir.

BBC hasılatla ilgili muhasebe kalemlerini faaliyet bölümlerine göre açıklamıştır. Lisans Ücret Gelirleri o yıl verilen net (iade ve indirimler sonrası) lisans ücreti değerinden oluşmaktadır. Lisans ücretlerinin tahsilatını BBC yapmaktadır fakat tahsil edilen lisans ücretleri gelir olarak tahakkuk edilmemektedir. Vadesi gelen lisans ücretleri brüt tutarıyla gelir olarak ve lisans ödeyicisi olan ilgili hükümet bölümünden alacak olarak tahakkuk etmektedir. İptaller ve iadeler olması durumunda birden fazla seçenek bulunmaktadır. Eğer izleyici lisans ücretinin tamamını ödemişse kullanılmayan kısım iade edilebilir. Eğer taksitli ödeme yapılacaksa taksit ödemeleri takip edilmektedir. Geri alınan ve iptal edilen lisans ücretlerinin değeri iptal edilen kısmını veya devamı gelmeyen taksit ödemelerinin değerini göstermektedir. Ödenmeyen taksitler diğer giderlere kaydedilmektedir, iade ve iptaller ise hasılat tutarının düzenleyici kalemi olarak kullanılmaktadır. (*BBC Trust Statement - TV Licensing<sup>TM</sup>, 2017, s. 22*)

Gelir tablosunda hasılat Lisans Ücreti Gelirleri ve Diğer Gelirlerden oluşmaktadır. Diğer Gelirlerin detayları dipnotta aktarılmıştır. Matris biçiminde aktarılan hasılatların ayrıntılarıyla nasıl raporlandığı 2016-2017 raporundan şu biçimde gösterilebilir:

**Tablo 4.2 - Faaliyet bölümlerine göre BBC hasılat yapısı**

<b>Milyon GBP</b>	<b>PSB Group</b>	<b>BBC Worldwide</b>	<b>Diğer Ticari</b>	<b>Grup Düzeltmeleri</b>	<b>Grup Toplamı</b>	<b>%</b>
<b>Lisans ücreti gelirleri</b>	3787,2	-	-	-	<b>3.787,2</b>	<b>76,4</b>
<b>Diğer gelirler</b>	246,3	876,3	136,4	(92,2)	<b>1.166,8</b>	<b>23,6</b>
Diğer hasılat	72,8	828,3	120,7	-	1.021,8	20,6
Sübvansiyon gelirleri	39,1	0,1	-	-	39,2	0,8
İsim hakları	32,9	46,6	-	-	79,5	1,6
Kira gelirleri	25,0	1,3	-	-	26,3	0,5
					<b>4.954,0</b>	

Lisans ücretlerini BBC tahsil etmekte fakat bu tahsilatların tamamı gelir olarak hesaplanmamaktadır. Tahsil edilen lisans ücretleri hükümetin takdir ettiği miktarda gelir olarak tahakkuk etmektedir. Lisans Ücret Geliri o mali yıl (ör: 2016-2017) çıkarılmış lisanslardan elde edilen gelirlerden iade ve iptaller düşüldükten sonraki tutarı vermektedir. Bunun yanında hükümet tarafından (ring-fenced) “*belirli bir amaç için ayrılmış*” (Basık, 2011) bir lisans ücret geliri olduğu takdirde koşullar sağlanana değin gelir olarak kaydedilmemektedir. Eğer belirli hedefin maliyetinin daha önce belirlenen tutarın altında gerçekleşeceği kesinleşirse, anlaşıldığı mali yılda, geri ödenecek tutar olarak kaydedilmektedir. (BBC, 2017, s. 176)

Diğer Gelirler ise Mal Satışı, Hizmet Satışı, İsim Hakkı, Bakanlıklardan Sübvansiyon Gelirleri, Diğer Kamu Kesimlerinden Destek Gelirleri kalemlerinden oluşmaktadır. Bu gelirler satışta tahakkuk eden vergiler, indirimler, ile grup içerisinde yapılan satışlar düştükten sonra kalan tutarı göstermektedir. Mal satışı basılı ve kayıtlı medya satışlarını içermektedir. Mal satışında gelir malın mülkiyetinden kaynaklanan ödül ve tehlikeler karşı tarafa nakledilince muhasebeleştirilmektedir. Hizmet gelirleri reklam, ticari lisanslar ve televizyon programlarıyla ilgili çeşitli haklardan oluşmaktadır. Hizmet satışının muhasebeleştirilmesi hizmetin gerçekleştirildiği ve gelir tahsilinin olası olduğu noktada yapılmaktadır. Hizmetin zaman süresince gerçekleştirilmesi durumunda gelir tahakkukunda doğrusal yöntem kullanıldığı belirtilmektedir. İsim haklarından elde edilen gelirler yapılan mukavele uyarınca tahsil esasına veya tahakkuk esasına göre yapılabilmektedir. Bakanlıklardan destek gelirleri ilgili oldukları mali yılda tahakkuk etmektedir. Diğer kamu kesimlerinden destek gelirleri bir koşul üzerinden kazanıldığı anlaşılmaktadır. Gelir bu

koşulun gerçekleşmesi sonucu ortaya çıkan maliyetlere paralel bir biçimde muhasebeleştirilmektedir. (BBC, 2017, s. 176) İnşaat sözleşmeleri için alınan hasılatın, tamamlama safhasından yola çıkılarak, tahmin edilen maliyetin gerisinde kalması durumunda karşılaşılması muhtemel zarar hemen gider olarak muhasebeleştirilmektedir. (BBC, 2017, s. 177)

2018-2019 mali yılından başlayarak Diğer Hasılat kalemi Sözleşmesi Olan Müşterilerden Toplam Gelir adını almıştır ve İsim Hakları tutarını kapsar hale gelmiştir. Bu nedenle 2018-2019 mali yılında diğer hasılat ağırlığı %22'ye tırmanmıştır. Genel olarak bakıldığında ise lisans ücret gelirlerinin ağırlığını azalmasına rağmen  $\frac{3}{4}$  ağırlığa sahip olduğu görülmektedir. Diğer gelirlerin bir kısmını yine hükümet sübvansiyonu oluştursa da ağırlıkla ticari gelirden oluşmakta ve toplam gelirlerin yaklaşık  $\frac{1}{4}$ 'ünü oluşturmaktadır.

1 Ocak 2018 itibariyle benimseneceği belirtilen UFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardı 2016-2017 mali yılı raporlarında henüz benimsenmemiştir. Öte yandan yapılan muhasebe uygulamalarının Hasılat ve Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standartlarında yer alan edim tanımlarına uygun olduğu gözlemlenmektedir. (TMS18 Hasılat, 2014, par. 14,20,29; TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat, 2018, par. 31)

#### 4.3.2. ABC hasılatları

ABC gelir tablosunu Standartta (TMS 1, 2014, par. 102, 103) verilen yapıda sunmamıştır. Standart, hasılat ile başlayan ve daha sonra giderleri gider fonksiyonuna veya çeşidine göre açıklayan bir rapor beklemektedir. ABC çeşidine göre bir raporlamayı yeğ tutmuştur. Önce türlerine göre giderlerini raporlamıştır ardından Kendi Faaliyetinden Kaynaklanan Gelirler adıyla ticari gelirler, faiz gelirleri, ile diğer hasılatlarını raporlamıştır. Varlıkların satışından elde edilen kazanç ve kayıplarla birlikte bu kısımdan arta kalan giderleri Hizmetlerin Net Maliyetini oluşturmaktadır. Kamu yayıncılığının net maliyetini ortaya koyan Hizmetlerin Net Maliyeti kalemi ile Hükümetten Gelirler raporlanmıştır.

ABC hasılat kalemlerini iki grup halinde aktarmaktadır. İlki Kendinden Faaliyetinden Kaynaklanan Gelirler, diğeri ise Hükümetten Hasılat kalemleridir. Fon Kaynakları başlığında Kendi Faaliyetinden Kaynaklanan Gelirlerin ABC Commercial adıyla anılan ticari kanadı kapsadığı belirtilmektedir ve bu hasılat grubu dipnotlarda detaylandırılmıştır. ABC'nin hasılat yapısı mali yıllar itibariyle Tablo 4.4'te gösterilmektedir.



Tablo 4.3 - BBC hasılat kalemleri, milyon GBP

	2015-2016	%	2016-2017	%	2017-2018	%	2018-2019	%
<b>Lisans ücreti gelirleri</b>	<b>3.742,8</b>	<b>77,5</b>	<b>3.787,2</b>	<b>76,4</b>	<b>3.830,2</b>	<b>75,7</b>	<b>3.690,0</b>	<b>75,5</b>
<b>Diğer gelirler</b>	<b>1.084,2</b>	<b>22,5</b>	<b>1.166,8</b>	<b>23,6</b>	<b>1.232,5</b>	<b>24,3</b>	<b>1.199,0</b>	<b>24,5</b>
Diğer hasılat	980,8	20,3	1.021,8	20,6	1.038,0	20,5	1.075,0	22,0
Sübvansiyon gelirleri	4,1	0,1	39,2	0,8	87,8	1,7	89	1,8
İsim hakları	76,6	1,6	79,5	1,6	79,6	1,6	-,-	-,-
Kira gelirleri	22,7	0,5	26,3	0,5	27,1	0,5	30	0,6
<b>Toplam</b>	<b>4.827,0</b>		<b>4.954,0</b>		<b>5.062,7</b>		<b>4.889</b>	

Tablo 4.4 - ABC hasılat kalemleri, milyon AUD

	2015-2016	%	2016-2017	%	2017-2018	%	2018-2019	%
<b>Kendi Faaliyetinden Kaynaklanan Gelirler</b>	<b>120,0</b>	<b>10,1</b>	<b>70,4</b>	<b>6,4</b>	<b>65,1</b>	<b>5,9</b>	<b>62,5</b>	<b>5,6</b>
Malların Satışı ve Hizmetlerin Sunumu	96,6	8,2	52,4	4,7	46,0	4,1	43,1	3,9
Faiz	8,2	0,7	7,3	0,7	5,9	0,5	5,4	0,5
Diğer Hasılat	15,1	1,3	10,7	1,0	13,2	1,2	13,9	1,3
<b>Hükümetten Hasılat</b>	<b>1.064,4</b>	<b>89,9</b>	<b>1.036,1</b>	<b>93,6</b>	<b>1.043,7</b>	<b>94,1</b>	<b>1.045,9</b>	<b>94,4</b>
<b>Toplam</b>	<b>1.184,4</b>		<b>1.106,5</b>		<b>1.108,8</b>		<b>1.108,4</b>	

Hükümetten Hasılat ABC Faaliyet Fonlaması ve ABC İletim ve Dağıtım fonu kalemlerinden oluşmaktadır. Gelirin miktarı elde edilen veya elde edilecek fonların gerçeğe uygun değeriyle belirlenmektedir. Gelirin muhasebeleştirilme zamanı ise kurumun katkısı elde ettiği veya katkısı almaya hak kazandığı zaman olan belirlenmiştir. Ya da devlet katkısının faydasının güvenilir bir şekilde ölçülebilir ve kuruma aktarımının muhtemel olduğu zamanda muhasebeleştirildiği belirtilmektedir. (ABC, 2017b, s. 100)

Kendi Faaliyetinden Kaynaklanan Gelirler dahilindeki kalemler Malların Satışı ve Hizmetlerin Sunumu, Sübvansiyonlar ve Destekler, Kiralamalardan Hasılatlar, Faiz Hasılatları, ile Varlıkların Elden Çıkarılması başlıklarıyla aktarılmaktadır. Bunlardan yalnız ilk dördü faaliyet bölümlerine aittir. Malların satışından elde edilen gelirler malın sahipliğinden kaynaklanan tüm ödül ve tehlikeler alıcıya devredildiği, kurumun yönetsel kontrolünün kalmadığı, işlem hasılatının ve işlem sonucu oluşan maliyetlerin güvenilir bir biçimde ölçüldüğü, işlemle ilgili ekonomik faydanın kuruma akacağı muhtemel olduğu anda hasılat muhasebeleştirilmektedir. Hizmetlerin sunumunda muhasebeleştirmede hizmetlerin tamamlanma safhasının göz önüne alınmakta olduğu belirtilmektedir. Hizmetlerin muhasebeleştirilmesinde hangi safhada olduğu, hasılatın miktarı, işlem maliyetlerinin güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi ve işlemle ilgili ekonomik faydanın kuruma akacağı muhtemel olması göz önüne alınmaktadır. Tamamlanma safhası, sözleşmenin tahmin edilen toplam maliyeti ile gerçekleşen maliyetler kıyaslanarak bulunmaktadır. Sübvansiyonlar ve Destek Gelirleri kalemi sübvansiyonlar, destek gelirleri, sponsorluk gelirleri, ile bağışları kapsamaktadır. Burada hasılatın yapılan anlaşma şartları göz önüne alınarak muhasebeleştirildiği aktarılmaktadır. Bütün tehlike ve faydanın kiraya verende olduğu faaliyet kiralama gelirleri doğrusal yöntemle muhasebeleştirilmektedir. Açıklayıcı notta yapılan tanım Kiralamalar standardında yapılan sınıflandırma, finansal tablolara alma ve ölçme esaslarına uyumludur. (TFRS 16 Kiralamalar, 2018, ss. 61, 81) Faiz gelirlerinin ise Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme standardında yer alan etkin faiz yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilmektedir (TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme, 2006). (ABC, 2017b, s. 106,107)

ABC Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardını 1 Ocak 2019 itibariyle uygulamaya başlayacaktır. Mevcut hali ile yapılan muhasebe uygulamalarının Hasılat ve Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standartlarında yer alan edim tanımlarına uygun olduğu

gözlemlenmektedir. (TMS18 Hasılat, 2014, par. 14,20,29; TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat, 2018, par. 31)

#### 4.3.3. TRT hasılatları

TRT'nin, MSUGT (Muhasebe Sistemi Uygulamaları Genel Tebliği) uyarınca düzenlenen, gelir tablosu incelendiğinde hasılatlar Yurtiçi Satışlar, Yurtdışı Satışlar, Kamusal Katkı Gelirleri, ile Diğer Gelirler kalemleri ile verilmiştir. Gelir tablosu gider yerine (satışların maliyeti yöntemine) göre düzenlendiği için sunumu UFRS'yle uyumlu bir yapıdadır.

**Tablo 4.5 - TRT hasılat kalemleri, Milyon TL**

	<b>2016</b>	<b>%</b>	<b>2017</b>	<b>%</b>	<b>2018</b>	<b>%</b>
<b>600 Yurtiçi Satışlar</b>	<b>274,3</b>	<b>13,5</b>	<b>259,1</b>	<b>10,5</b>	<b>279,1</b>	<b>10,4</b>
İlan ve Reklam Gelirleri	212,1	10,4	-	-	262,3	9,8
Sponsorluk Gelirleri	12,1	0,6	-	-	11,1	0,4
Program Satış Gelirleri	22,2	1,1	-	-	2,7	0,1
Satılan Ticari Mallar	0,1	0,0	-	-	0,1	0,0
Mal ve Hizmet Karşılığı Elde Edilen Gelirler	27,6	1,4	-	-	2,0	0,1
Marka ve Lisans Ürün Gelirleri	0,1	0,0	-	-	0,8	0,0
<b>601 Yurtdışı Gelirler</b>	<b>11,1</b>	<b>0,5</b>	<b>51,4</b>	<b>2,1</b>	<b>15,5</b>	<b>0,6</b>
İlan ve Reklam Gelirleri	0,1	0,0	-	-	2,4	0,1
Program Satış Gelirleri	8,2	0,4	-	-	6,9	0,3
Haber Program Satış Gelirleri	0,0	0,0	-	-	-	-
Mal ve Hizmet Karşılığı Elde Edilen Gelirler	0,1	0,0	-	-	-	-
Diğer Yurtdışı Satışlar	2,6	0,1	-	-	6,1	0,2
<b>602 Diğer Gelirler (Kamusal Katkı Gelirleri)</b>	<b>1.752,1</b>	<b>86,0</b>	<b>2.163,1</b>	<b>87,4</b>	<b>2.392,6</b>	<b>89,0</b>
Enerji Payı Gelirleri	793,4	39,0	-	-	689,8	25,7
Bandrol Gelirleri	958,7	47,1	-	-	1.702,8	63,4
<b>Toplam</b>	<b>2.037,5</b>		<b>2.473,6</b>		<b>2.687,2</b>	

TRT'nin 2016 ayrıntılı gelir tablosu incelendiğinde gelir kalemlerinin Yurtiçi Satışlar, Yurtdışı Satışlar, Kamusal Katkı Gelirleri, Diğer Gelirler olarak listelendiği görülmektedir. 2016 Muavin Mizanı incelendiğinde ise gelir tablosundaki bu yapının MSUGT uyum nedeniyle seçildiğini göstermektedir. Kurum bütçesinin sonuçlarının irdelendiği tablolarda

hasılatların Faaliyet Gelirleri, Kamusal Katkı Gelirleri, ile Diğer Gelirler olarak ayrıldığı görülmektedir.

TRT'nin açıklayıcı notları olmadığı için politikalarını diğer kurumlarda olduğu gibi aktaramıyoruz. Muhasebe bilgilerine bakıldığında ise hasılatın Faaliyet Gelirleri, Kamusal Katkı Gelirleri, ile Diğer Gelirler olarak gruplandırıldığı görülmektedir. Diğer kurumlarda olduğu gibi bunların iadeler ve iskontolardan sonra kalan net tutarı raporlandığı anlaşılmaktadır.

TRT'nin seneler itibariyle yükselen hasılatında Kamusal Katkı Gelirlerinin arttığı rahatlıkla gözlemlenmektedir. Yurtiçi ve yurtdışı satışları görece sabit bir seyir izlerken gelirlerindeki artışın kamu gelirlerinden sağlanmış olduğu görülmektedir.

#### 4.4. Karşılıklar ve Aktüeryal Varsayımlar

Karşılıkların, koşullu borçların ve koşullu varlıkların finansal raporlar ve notlarında nasıl raporlanacağı TMS 37'de kapsamaktadır. Standartta anılan karşılık "*gerçekleşme zamanı veya tutarı belli olmayan yükümlülüktür*". Bu yükümlülüklerin geçmiş olaylardan kaynaklanması ve cari mali yılda veya öncesinde tahakkuk etmesi gerekmektedir. Gelecekte yerine getirilecek yükümlülük için olan belirsizlik yönetim tarafından tartılmalı ve olabildiğince netliğe kavuşturularak finansal tablolara ve notlarda raporlanmalıdır. Bu yükümlülük hukuki veya zımni kabulden doğabilmektedir. Her iki durumda da "*gerçekleşme ihtimali gerçekleşmeme ihtimalinden*" yüksek olan yükümlülüklerin finansal tablolarda diğerlerinin ise notlarda açıklanması istenmiştir. Yükümlülüğün tutarının ise yine olasılıklar göz önüne alınarak belirlenmesi gerekmektedir. Bu yöntem *beklenen değer* adı verilmektedir. Beklenen değer tutarı ortaya çıkan yükümlülüğün miktarını göstermektedir. Eğer beklenen değer için bir vade bulunuyorsa ya da üçüncü kesimlerden (ör: sigorta poliçesi) elde etme olasılığı bulunuyorsa net tutarın raporlanması gerekmektedir. (TMS37, 2014)

##### 4.4.1. BBC karşılıkları

BBC karşılığın tanımını standartlara uygun biçimde yapmakta ve hangi hususlardan kaynaklandıklarını bir tablo vasıtasıyla mutabakatını yaparak aktarmaktadır. BBC'nin karşılık ayırdığı koşullu yükümlülük doğuran unsurlar Tablo 4.6'da aktarılmaktadır.

**Tablo 4.6 - BBC karşılıklar ve koşullu yükümlülükler, 2016-2017, milyon GBP**

	<b>2015-2016</b>	<b>2016-2017</b>	<b>2017-2018</b>	<b>2018-2019</b>
Yeniden yapılandırma	26,7	37,8	17,3	25,0
Hukuki İhtilaf ve Sigorta <sup>48</sup>	18,0	17,5	19,0	40,0
Gayrimenkuller	37,2	42,0	41,6	49,0
İş ortaklığı payı net yükümlülüğü	7,1	8,4	0,0	-
Diğer	18,0	7,4	26,0	29,0
Toplam	107,0	113,1	103,9	143,0
Kısa vadeli yabancı kaynağa dahil edilen kısım	64,8	62,5	55,6	83,0
Uzun vadeli yabancı kaynağa dahil edilen kısım	42,2	50,6	48,3	60,0

Yeniden yapılandırma kalemi Kamu Yayıncılığı ve BBC Worldwide bölümlerinde yaşanan yeniden yapılandırmalar ve tasarruf sağlayıcı önlemler sonucu oluşan işten çıkarmalar nedeniyle oluşmaktadır. Hukuki İhtilaf ve Sigorta karşılıkları 2016-2017 mali yılında ayrı kalemler olarak aktarılmıştır. Fakat diğer faaliyet raporlarında birlikte aktarıldığı için Tablo 4.6'da birleştirilmiştir. Bu kalem BBC'ye açılan ve henüz sonuçlanmamış davalardan kaynaklanmaktadır. 2015-2016 mali yılında konusu kalmayan bir başka karşılık ise Hizmetten Çekme karşılığıdır. Bu karşılık Güney Kıbrıs Rum Cumhuriyetinde yer alan BBC Worldwide Service iletim istasyonunun kapanmasının maliyetleri nedeniyle ayrılmıştır. (BBC, 2017, s. 158)

Gayrimenkuller için ayrılan karşılıklar kiralık gayrimenkullerin ilk günkü durumlarına getirmek için yapılacak harcamalar göz önüne alınması nedeniyle ortaya çıkmaktadır. Karşılık tutarı kiralanın gayrimenkulün geliştirilmesi için yapılacak harcamaya ve sözleşmede kalan süreye bağlı olarak yüklenmektedir. (BBC, 2017, s. 148) İş ortaklıklarından kaynaklanan karşılıklar ise BBC'ye kapatma yükümlülüğü getiren bir net borcu olabileceğini göstermektedir. (BBC, 2017, ss. 151, 184) Diğer karşılıklar ise ayrı bir kalemde göstermeye gerektirecek maddi öneme sahip olmayan ve olağan işleyişten kaynaklanan karşılıkların toplamını ifade etmektedir. (BBC, 2017, s. 158)

<sup>48</sup> BBC programlarında görev alan yetenekler bordroda gösterilmek yerine taşeron olarak sözleşme ile çalıştırılabilmektedir. 2017 yapılan bir yasal düzenlemenin taşeron olarak çalıştırılan bazı yeteneklerin çalışan olarak değerlendirilmesi gerektirmesi nedeniyle geriye dönük vergi yükümlülüğü doğması riskini göz önüne alarak 2018-2019 mali yılında bu risk göz önüne alınarak karşılık ayrılmıştır. 2018-2019 mali yılında bu kalem Vergilendirme, İhtilaflar ve Sigorta olarak adlandırılmıştır.

#### 4.4.2. ABC karşılıkları

ABC karşılıkları üç başlık halinde sunmuştur: İyileştirme için Karşılıklar, Ekonomik Açıdan Dezavantajlı Kiralamalar için Karşılıklar, ile Çalışan Karşılıkları. İyileştirme için Karşılıklar kiralanan gayrimenkullerin kiralama süreleri sonunda yapılması gereken iyileştirme maliyetlerini kullanıldığı döneme yansıtmak için kullanılmaktadır. Tahmin edilen tutarın her bir gayrimenkul için hesaplanan ortalama maliyetin üzerine tahmini enflasyon eklenmesiyle bulunduğu belirtilmektedir. Dezavantajlı kiralamalar standartta adı geçen ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmelerdir. Sözleşmeden kaynaklı maliyetler elde edilecek ekonomik değerden fazla oldukları anlaşıldığında karşılık ayrılmaktadır. 2015-2016 mali yılında bulunan ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmeler 2016-2017 mali yılında bulunmadığı için karşılık ayrılmadığı görülmektedir. (ABC, 2017b, s. 119) ABC'nin son iki mali yılda kaydettiği Bina Bakımı karşılıkları yapılması gereken inşaat işleri için tespit ettirilen inşaat maliyetlerinden oluşmaktadır. Bunun da standartta bahsedilen karşılıklar tanımına uyumlu olduğu görülmektedir.

**Tablo 4.7 - ABC karşılıkları, 2016-2017, milyon AUD**

	<b>2015-2016</b>	<b>2016-2017</b>	<b>2017-2018</b>	<b>2018-2019</b>
<b>Diğer karşılıklar</b>	<b>1,6</b>	<b>2,5</b>	<b>34,0</b>	<b>35,6</b>
İyileştirme	1,6	2,5	3,3	3,0
Ekonomik Açıdan Dezavantajlı Kiralamalar	0,0	-	-	-
Bina Bakımı	-	-	30,7	32,6
Vadesine 12 aydan az kalanlar	0,7	-	31,8	32,4
Vadesine 12 aydan fazla olanlar	0,9	-	2,2	3,2
<b>Çalışanların Karşılıkları</b>	<b>150,2</b>	<b>144,0</b>	<b>134,7</b>	<b>159,8</b>
Senelik İzin	47,5	44,1	43,9	44,0
Emeklilik	102,1	92,5	89,7	88,6
Maaş ve ücretler	-	-	-	23,0
Süper Emeklilik Planları	-	-	-	3,8
İşten Çıkarma	0,6	7,4	1,0	0,4
Vadesine 12 aydan az kalanlar	135,2	-	120,6	144,6
Vadesine 12 aydan fazla olanlar	15,1	-	14,0	15,2
<b>Toplam</b>	<b>151,8</b>	<b>146,5</b>	<b>168,7</b>	<b>195,4</b>

ABC çalışanları için üç kalemden karşılık ayırmaktadır: Senelik İzin, Uzun Hizmet Karşılığı, İşten Çıkarma. Bunlardan ilk ikisi TMS 19 kapsamında değerlendirilecek

Çalışanlara Sağlanan Fayda olarak değerlendirilmelidir. TMS 37 standardında bahsettiği gibi muhasebe sistemlerinde karşılıklar birden fazla anlamda da kullanılabilir. ABC'nin çalışanlarına sağladığı ücretli izin hakkı bunlara örnek verilebilir. İşten çıkarma nedeniyle yönetimin bir karşılık ayrılmasını istemesi TMS 37 standardında tanımlanan koşullu yükümlülük kapsamında değerlendirilebilir. Gelecekte makul bir ihtimalle işten çıkarılacağı ya da yönetimin işten çıkarma planları uyarınca yapılan maliyet tahminini yansıtmaktadır. (ABC, 2017b, s. 120) 2018-2019 mali yılında raporlanmaya başlanan iki yeni kalem kimi çalışanlarla yapılan sözleşmeler ve çalışanların emeklilik planlarına ABC'nin yapması gereken katkı tutarlarını göstermektedir.

#### 4.4.3. TRT karşılıkları

TRT'nin 2016 mali yılı muavin mizanı incelendiğinde iki kalem için karşılık gideri yazıldığı görülmektedir: Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılık Giderleri [71.502 TL], ile Dahili Sigorta Risk Fonu Karşılık Giderleri [2.990.159 TL]. İlki TMS 37 standardında konu alınan karşılıklar kapsamında değildir. İkincisi ise “*gerçekleşme zamanı veya tutarı belli olmayan yükümlülükler*” için ayrıldığı anlaşılmakta olduğundan standart dahilinde değerlendirilebilir (TMS37, 2014, ss. 2-3). TRT'nin muhasebe uygulamasında muhasebe standartlarına uygunluk ifade edilmemektedir. Fakat bu muhasebe uygulamasının TMS'ye uygun olduğu düşünülmektedir.

#### 4.4.4. Aktüeryal varsayımlar

Çalışanlara Sağlanan Faydalar standardı çalışanların hizmetleri karşılığı sağlanacak kısa vadeli ve diğer faydaların nasıl muhasebeleştirileceğini kapsamaktadır. Çalışanların sağladığı hizmet karşılığında sağlanacak faydalar resmi, yasal veya zımni yükümlülükler doğurabileceği gibi bu faydalar işletme tarafından ödeme, kısa süreli izin ya da uzun süreli izin gibi farklı biçimlerde sağlanabilir. (TMS 19, 2020, par. 1, 4, 5, 8)

Faydaların muhasebeleştirilmesinde hizmet maliyetinin gidere mi veya varlığa mı dönüşeceği ön plandadır. Eğer çalışanın sağladığı hizmet bir stok veya duran varlığın maliyetine katılmış ise varlık olarak aksi halde ise gider olarak muhasebeleştirilmektedir. Ödeme yükümlülüğü doğuran faydalar (maaş, tazminat vb.) varlık veya yükümlülük doğurmaktadır. Eğer bu yükümlülüklerin ödemesi önden yapılmış ise varlık oluşturabilen

faydaların ileride ödenecek tutarı ise yükümlülük doğurmaktadır. (TMS 19, 2020, par. 11, 51)

Standart, ileride ödenmesi gereken faydaların aktüeryal değerlenmeye tabi tutulmasını istemektedir. Aktüeryal değerlendirme bilanço tarihinden sonra bir yıl içerisinde ödenecek kısa vadeli yükümlülüklerde yalnız ödeme tutarının bilanço günü değerine indirgenmesi biçimde gerçekleşmektedir. İş ilişkisi sonrası sağlanan faydalar ve iş ilişkisinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan faydalar gibi uzun vadeli ya da birden fazla kritere dayalı faydalarda ise bütün varsayımların göz önüne alınması gerekmektedir. (TMS 19, 2020)

Aktüeryal varsayımlar aktüeryal değerlendirme yöntemlerinde kullanılan varsayımlardır. Bu varsayımlar raporlama döneminde muhasebeleştirilecek yükümlülüğün değeri ölçülürken göz önüne alınması gereken değişkenlerden oluşmaktadır. Raporlama dönemini takiben bir yıl içerisinde karşılanacak mükellefiyetler belirli ya da daha az değişkenliğe sahip olduğu için yalnızca bilanço günü değerine indirgenmektedir. Bu nedenle kısa vadeli yükümlülüklerde aktüeryal varsayım olarak sadece iskonto oranı kullanılmaktadır. (TMS 19, 2020)

Uzun vadede sağlanacak faydaların hem mükellefiyetlerin ölçümünde hem de bilanço günü yükümlülüğünün ölçümünde ise birçok aktüeryal varsayım kullanılması gerekebilmektedir. Bu varsayımlar demografik varsayımlar (ölüm ihtimali), finansal varsayımlar (iskonto oranı), ile plana özgü şartlar (maaşlar, faydalar ve sağlık harcamaları) olarak listelenebilir. (TMS 19, 2020, par, 81, 83, 87)

Aktüeryal varsayımların belirlenmesinde temel ilkeler *tarafsız ve birbirleriyle uyumlu* olmasıdır. Tarafsızlık aşırıya kaçmamak üzere ihtiyatlı olmak olarak tanımlanmıştır. Aktüeryal varsayımların birbirleriyle uyumlu olması için değişkenlerin (enflasyon, maaş artış oranları gibi) değerinin kullanılan dönemde aynı olmasına dikkat edilir. Kullanılan değişkenlerde reel değerlerin kullanımı daha güvenli olmadığı durumlarda nominal değerlerin kullanımı istenmektedir. Finansal varsayımların piyasa beklentilerine dayanması gerekmektedir. (TMS 19, 2020, par. 75, 77, 78, 79, 80)

Aktüeryal değerlendirme uygulaması ile yükümlülüklerin muhasebeye etkisinin her yıl doğrusal olması hedeflenmektedir. Aktüeryal varsayımlar en azından piyasanın değişkenliğine maruz olduğu için aktüeryal değerlendirme ve sonucunda varlıkların ve



yükümlülüklerin değeri değişebilmektedir. Dönem sonlarında yapılan aktüeryal değerleme sonrası yükümlülükler tekrar ölçüldüğü için açık veya fazla oluşturabilmektedir. Plan varlıklarının gerçeğe uygun değerinin fayda mükellefiyetlerinden az olması durumunda açık aksi durumda ise fazla oluşmaktadır. Açık ve fazlanın da belirlendiği dönemde fayda maliyetine etki edecek biçimde muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Çalışanların veya üçüncü kişilerin plana yaptığı katkılar nedeniyle de oluşabilecek fazlalar hizmete bağlı olmayan katkı olarak nitelendirilmektedir ve hizmet maliyetini düşürmektedir. (TMS, 19, 2020, par. 57, 93)

### **BBC aktüeryal varsayımları**

BBC çalışanları için kurduğu emekli sandığının yönetimini grup içerisinde yürüttüğü için plan yükümlülüklerini ve varlıklarını raporlamaktadır. Emeklilik sandığı risklerinin üstlenilmesi nedeniyle grup bilançosunda raporlandığı belirtilmektedir. BBC'nin karşılaştığı riskler yatırım getirisi, ömür beklentisi ve enflasyon olarak listelenmiştir. Sandığın gelecekte yapacağı ödemelerin bugünkü değeri plan yükümlülüklerini oluşturmaktadır. Gelecekteki yükümlülüklerin karşılanmasını sağlayacak emeklilik sandığı varlıkları plan varlıkları olarak tanımlanmaktadır. BBC her yıl sandığa emeklilikte çalışanlara ya da lehtarlar sağlanacak faydalar için katkı yapmaktadır. Planın dışına taşan herhangi bir yükümlülük doğmadığı, BBC'nin plan dahilindeki katkıyı o sene için sağlamanın yeterli olduğu da belirtilmektedir. BBC'de biri varlıklı biri ise varlıksız iki sandığın yükümlülükleri, mutabakatları, ile planların maliyeti aktarılmıştır. (BBC, 2016, not C7)

**Tablo 4.8 - BBC demografik varsayımlar**

	2015	2016	2017	2018	2019
Bugün emekli olan					
Erkek	27,5	27,6	27,0	27,1	27
Kadın	29,9	30,0	29,3	28,6	30
20 yılda emekli olacak					
Erkek	29,4	29,5	28,5	29,4	29
Kadın	31,9	32,0	31,0	31,0	31

Finansal ve demografik aktüeryal varsayım kalemlerini ve sayısal değerlerini iki tablo ile aktarmaktadır. BBC'nin emekli sandığından doğan yükümlülüğünü ölçmek için demografik olarak bugün emekli olan birisinin ve yirmi yıl sonra emekli olacak birisinin emeklilik sonrası yaşam süresi tahminleri verilmiştir. Kadınlar ve erkekler için ayrı

değerlerin sunulduğu tablonun verilerine harici bir kuruluş olan CMI<sup>49</sup> verilerine dayandırıldığı belirtilmektedir.

**Tablo 4.9 - BBC finansal varsayımlar**

	2015	2016	2017	2018	2019
Maaşların artış oranı	%1,00	%1,00	%1,00	%1,00	%1,00
Emekli sandığı ödeme artışı oranı					
Eski Plan Faydalar	%2,90	%2,95	%3,20	%3,10	%3,20
Yeni Plan Faydaları	%2,70	%2,75	%3,00	%2,90	%3,00
Kariyer Ortalama Faydaları 2006	%2,40	%2,40	%2,40	%2,40	%2,40
Kariyer Ortalama Faydaları 2011	%1,80	%1,85	%2,10	%2,00	%2,10
Enflasyon varsayımı (PFE)	%2,90	%2,95	%3,20	%3,10	%3,20
Enflasyon varsayımı (TÜFE)	%1,90	%1,95	%2,20	%2,10	%2,20
İskonto oranı	%3,40	%3,40	%2,45	%2,40	%2,40

Finansal varsayımlar *Maaş artış oranı*, *Emeklilik sandığı ödeme artışı oranı*, *Perakende fiyat endeksine dayalı enflasyon beklentisi*, *Tüketici fiyat endeksine dayalı enflasyon artışı*, ile *İskonto oranı* unsurlarından oluşmaktadır. Emeklilik sandığı ödeme artışları birden fazla (eski ve yeni) plan bulunması nedeniyle bu plan şartlarına bağlı olarak ayrılmıştır.

**Tablo 4.10 - BBC emeklilik planları varlık ve yükümlülükleri, milyon GBP**

	2015	2016	2017	2018	2019
Emeklilik planı varlıkları	12.766,3	12.821,4	15.745,2	16.476,3	17.183,0
Emeklilik planı yükümlülükleri	13.707,0	13.824,8	16.885,9	16.968,5	17.705,0
Fazla/Açık (-)	-940,7	-1.003,4	-1.140,7	-510,2	-522,0
Varlıkların karşılama oranı	%93	%93	%93	%97	%97

Emekli sandığının dört farklı planı bulunmaktadır. Bu planların ödeme artış oranları da farklılık göstermektedir. Kariyer Ortalama Faydaları 2006 planı ödemeleri artış oranı değişiklik göstermezken Eski Plan Faydaları ödeme artışları Perakende Fiyatları Endeksini (PFE) takip etmektedir. 2015 ila 2019 arasında yüksek değişim gösteren bir başka oran ise

<sup>49</sup> CMI: (Continuous Mortality Investigation Reports -- Sürekli Ölüm Oranları Araştırma Raporları) Aktüerler Fakültesi ve Enstitüsü (IFoA) tarafından desteklenen CMI, Birleşik Krallık'taki hayat sigortacıları ve emeklilik fonları için yetkili ve bağımsız ölüm ve hastalık oranı tabloları sağlamaktadır.

iskonto oranı olmuştur. Bu değişimler emeklilik varlıkları ve yükümlülükleri arasında yer alan farkın açılıp kapanmasına neden olabilmektedir.

BBC, plan varlıkları ve plan yükümlülükleri farkından kaynaklanan açığı kapatmak için on yıllık ödeme planları hazırlamıştır. Plan değişen varsayımlar nedeniyle değişen yükümlülükler ile yatırım getirisi sonucu değişen varlıklar göz önüne alınarak güncellenmektedir. Bir önceki 2013 yılında yapılan plan 2016 yılında güncellenmiştir. Fakat belirtilen ödeme planına katı bir biçimde uyulmadığı görülmektedir. Varlıklarda 2018 yılında kaydedilen yüksek artış açığı belirgin bir biçimde azaltmıştır.

### **ABC aktüeryal varsayımları**

ABC detaylarını raporlamasa da muhasebe politikalarını açıkladığı bölümde çalışanlar için ayrılan karşılıklar, ile maddi ve maddi olmayan varlıklar için ayrılan karşılıklar ve amortismanlarda belirgin tahminler ve varsayımlar yapıldığını belirtmektedir. Çalışanlar için ayrılan karşılıkların kısa vadeli faydalar, iş ilişkisi sonrası faydalar, iş ilişkisinin sona ermesinden kaynaklanan faydalar, ile diğer uzun vadeli faydalar olarak listelendiği görülmektedir. (ABC, 2016, s. 181,182)

Kurum uzun vadeli faydalar kapsamında bulunan senelik izin ve uzun süreli izin faydalarının yükümlülüğünün aktüeryal değerlemeye tabi olduğunu ve aktüerya hizmetini dışarıdan aldığını belirtmektedir. Raporlanan yükümlülüğün gelecekte gerçekleşecek nakit çıkışlarının bugünkü değeri olduğunu ifade etmektedir. Bugünkü değer hesaplanırken zayıf oranları ile terfi ve enflasyon sebebiyle oluşan ödeme artışlarının göz önüne alındığı belirtmektedir. (ABC, 2016, s. 201)

İş ilişkisi sonrası sağlanan fayda olarak süper emeklilik planı faydası belirtilmektedir. Bu plan işverenlerin katkı yapmakla yükümlü oldukları bir devlet planı olduğu için ABC'nin yükümlülüğü yalnız vadesi gelmiş ödemelerden oluşmaktadır. (ABC, 2016, s. 201) ABC demografik ve finansal varsayımları aktarmamıştır.

#### **4.5. Stoklar**

TMS 2 Stoklar standardı stok maliyetlerinin nasıl saptanacağını ve gidere dönüşeceğini açıklamaktadır. Belli alanlara has stokları (inşaat sözleşmeleri, finansal araçlar, ile tarımsal faaliyetler) kapsamayan standart hizmet sunan işletmelerdeki stokları

kapsamaktadır. Stoklar işletmelerde bulunan ilk madde ve malzemeler, ticari mallar, mamûller, yarı mamûller, ile işletmenin henüz ilgili geliri elde etmediği hizmetlerin maliyetini kapsar. (TMS 2 Stoklar, 2014, par. 1,2,6,8) Standardın yayıncılık hizmeti sağlayan kamu yayın kuruluşlarının tüm stoklarını kapsadığı çıkarımını yapabiliriz.

Standarda göre stokların değerlemesi *maliyet* veya *net gerçekleşebilir değerinden* düşük olanıyla yapılmaktadır. Stokların maliyeti tüm satın alma, dönüştürme, istenilen hale getirme maliyetlerini içermektedir. Stokların net gerçekleşebilir değer ise stokların satılmasından beklenen net tutardır. Net tutar “*tahmini satış fiyatından tamamlama maliyeti ve tahmini satış giderlerinin toplamının düşülmesiyle*” bulunmaktadır. Net gerçekleşebilir değer ile ölçülme durumunda olan stokların değer düşüklükleri olduğu dönemde gider olarak muhasebeleştirilir. İptal edilen stok değer düşüklükleri satış maliyetini azaltacak şekilde muhasebeleştirilir. Stokların satamama riskinin çok küçük olduğu veya üretilen ürünün devlet garantisinde olduğu durumlarda stoklar standardın değerlendirme esaslarına tabi değildir. (TMS 2 Stoklar, 2014, par. 4, 6, 7, 9, 10, 34)

Hizmet sunan işletmelerde verilen hizmet hasılatının tahakkuk etmediği durumlarda ilgili maliyetler stok hesabına yansıtılır. Bu maliyetler “*doğrudan işçilik ve diğer maliyetler, ile ilişkili genel giderlerden*” olarak listelenmiştir. Faaliyet giderleri (sabit giderler) veya üretimle ilgili olmayan maliyetlerin hizmet maliyetine dahil edilmeyeceği belirtilmektedir. Stokların gider olarak kaydedilmesi ise stoklarla ilgili hasılatın tahakkuk etmesine bağlanmıştır. (TMS 2 Stoklar, 2014, par. 19, 34)

2014 Mayıs ayında yayınlanan UFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı hizmet işletmelerinin stoklarını düzenleyen paragraf 19’un silinmesine neden olmuştur. (UMS 2, 2021, s. A991) UFRS 15 diğer standartlarda konu edilmiş (UMS 2 Stoklar, UMS 16 Maddi Duran Varlıklar, UMS38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar) veya belirli nitelikleri taşıyan maliyetlerin varlık olarak kabul edilmesini aksi takdirde sözleşme hükümlerini yerine getirmek için katlanılan maliyetler olduğunu belirtmektedir. Varlık olarak kaydedilebilecek maliyetler ileride fayda sağlayabilecek veya tekrar kullanılabilir öge maliyetleridir. Bir sözleşmeden doğan yükümlülükleri gerçekleştirmek için katlanılan doğrudan ilişkili maliyetlerin bu sunulan ürün veya hizmetle ilişkilendirilmesi gerekmektedir. Hizmet işletmelerinde gerçekleşen sözleşme yükümlülüklerinin

çakışmaması için UMS 2 Stoklar standardında paragraf 19'un silindiği görülmektedir. (UFRS 15, 2021, par. 95-97)

#### 4.5.1. BBC stokları

BBC 2016-2017 mali yılında içerik için 2.733,8 (2015-2016: 2.663,8) milyon sterlin harcamıştır. Yapılan içerik harcamalarının tamamını gider olarak kabul etmektedir. Satın alınan programın belli bir sayıda yayınlanması hususunda anlaşılmış ise stoklarda takip edilmekte ve yayımlandıkça gider yazılmaktadır. Henüz yayınlanmamış veya anlaşma gereği yayın süresi tamamlanmamış programlar Programlara İlişkin Varlıklar adıyla dönen varlıklar kalemi olarak sunulmaktadır ve açıklayıcı notta listesi aktarılmıştır. Yapılan içerik harcamasına kıyasla programlara ilişkin varlık tutarı cüce kalmaktadır.

**Tablo 4.11 - BBC stokları, milyon GBP**

	<b>2015-2016</b>	<b>2016-2017</b>	<b>2017-2018</b>	<b>2018-2019</b>
<b>Programlara ilişkin varlıklar</b>	<b>673,0</b>	<b>603,1</b>	<b>713,7</b>	<b>737,0</b>
Satın alınan program ve filmlerin yayınlanma hakları	92,9	99,9	94,6	99,0
Programlara ilişkin varlıklar için yapılan ön-ödemeler	349,1	308,8	381,6	432,0
Tamamlanan kurum menşeli programlar	61,3	57,5	52,6	67,0
Üretimdeki programlar	169,7	136,9	189,9	139,0
<b>Diğer stoklar</b>	<b>11,7</b>	<b>9,8</b>	<b>6,9</b>	<b>6,0</b>
<b>Toplam</b>	<b>684,7</b>	<b>612,9</b>	<b>725,6</b>	<b>743,0</b>

Standartlarda bahsedilen muhasebeleştirme ve raporlama ölçütleri düşünüldüğünde BBC'nin hasılat ile harcamalarını eşleştirdiği anlaşılmaktadır. Hizmet üreten işletmeler ve sonrasında müşteri sözleşmelerinden hasılatlar uyarınca yapılan kamu yayıncılığı karşılığı alınan hasılatın karşılığında BBC içerik üretip yayınlamakla mükelleftir. Bunu da ürettiği veya satın aldığı programlarla yapmaktadır. Düzenli bir biçimde tahakkuk eden lisans gelirleri karşılığında kamu yayıncılığı gerçekleştiren grup yayınladığı programların ve yayın için katlanılan maliyetlerini gider olarak muhasebeleştirmektedir. Üretim safhasında bulunan, henüz yayınlanmamış programlar, yapılan avans ödemeleri, BBC Grup dışından satın alınmış yayın hakları daha sonra elde edilecek ekonomik faydayı temsil ettikleri için stoklarda muhasebeleştirilmektedir.

BBC menşeli programlar ve üretim aşamasındaki programlar maliyet değeriyle raporlanmaktadır. Maliyetlerin doğrudan maliyetler, genel üretim giderleri ve ilişkili diğer giderlerden oluştuğu ve program üretim aşaması kısa bir süre aldığı için finansman giderlerinin yüklenmediği belirtilmektedir. Eğer programın yayınlanamayacağı anlaşılırsa doğrudan zarar yazıldığı ifade edilmektedir. Sipariş programlar için yapılan harcamalar programlarla ilgili varlıklar olarak stoklarda tutulmaktadır. (BBC, 2017, s. 177) Sipariş programlar yayınlanmak üzere üretimi üzerine anlaşmaya varılmış programları ifade etmektedir. (BBC, 2017, s. 183)

Üretimdeki programlar henüz tamamlanmamış kurum menşeli programlara yapılan harcamaları göstermektedir. Tamamlandığında yayınlanmak üzere anlaşılmış programlar ya da spor müsabakalarının yayını için yapılmış ön ödemeler de stoklarda görülmektedir. Eğer belirli bir tekrar gösterim üzerine anlaşılmamışsa satın alınan programlar da ilk yayımlandıkları anda gider olarak kaydedildiği belirtilmektedir. (BBC, 2017, s. 177) Muhasebe politikası olarak yine maliyetlerin hasılatla eşleştirildiği görülmektedir.

#### 4.5.2. ABC stokları

ABC açıklayıcı notlarında stoklarını satış amaçlı elde tutulanlar ve satış amaçlı olmayan stoklar olarak ayırmaktadır. Satış amaçlı elde tutulan stoklar, standarda uygun bir biçimde, maliyet veya net satılabilir değerin düşük olanıyla değerlendirilmektedir. Satış amaçlı olmayanların kamu yayıncılığı stoklarını ifade ettiği anlaşılmaktadır. Bunlar ise *hizmet potansiyelinin* (ekonomik faydanın) göz önüne alındığı maliyet ile takip edilmektedir. Hizmet potansiyeli, stokun ekonomik faydasını ifade ederken stok için ikame maliyeti ön plana alınmıştır. Eğer ikame maliyet stokun defter değerinden<sup>50</sup> düşükse ikame maliyet ile takip edildiği belirtilmektedir. (ABC, 2017, s. 116) ABC net gerçekleştirilebilir değer ve maliyet tanımlarını kendi uygulamasına göre yapmaktadır.

ABC menşeli, üretilmiş, programların yerel yayınlarda kullanıldığı ifade edilmektedir. Üretilen programların maliyeti doğrudan harcamaları ve kullanıma bağlı olarak genel üretim giderlerini içermektedir. Kullanılmayan genel üretim giderleri o yıl zarar olarak

---

<sup>50</sup> Stokun defter değeri elde etme maliyeti olabileceği gibi stok geliştirme esnasında yapılan maliyetleri sonucu da oluşmuş olabilir. (ABC, 2017, s. 116)

kaydedilmektedir. Program üretimi kapsamında alınan destekler (harici katkılar) stok maliyetini azaltacak biçimde muhasebeleştirilmektedir. (ABC, 2017, s. 116)

**Tablo 4.12 - ABC Stokları, milyon AUD**

	<b>2015-2016</b>	<b>2016-2017</b>	<b>2017-2018</b>	<b>2018-2019</b>
Satış amaçlı perakende stokları	3,2	2,5	0,8	0,1
Stok değer düşüklüğü karşılıkları	0,0	0,0	-	-
Televizyon için satın alınanlar	18,6	18,0	19,1	17,7
Televizyon için üretilenler	46,0	47,2	51,6	55,3
Yarı mamuller – Üretim	40,3	40,3	45,5	40,6
<b>Toplam</b>	<b>108,0</b>	<b>107,9</b>	<b>117,0</b>	<b>113,6</b>

ABC yayıncılık stoklarının nasıl gidere dönüştüğünü amortisman bölümünde detaylı bir biçimde aktarılmıştır. Yayınlanan program haber programı, canlı yayın, ya da güncel konularla ilgili programlarsa ilk yayınlandığı anda gidere dönüşmektedir. Çocuk programları, eğitim programları ve filmler prodüksiyonu tamamlandığı yıl itibariyle üç yılda doğrusal amortisman yöntemiyle gidere dönüşmektedir. Diğer programlar ise ilk yayınlandıkları anda %90'ı kalan kısmı ise ikinci yayınlandığı zamanda veya on iki ay içerisinde gidere dönüşmektedir. Radyo programlarında hemen bütün maliyetin gidere dönüştüğü ve stoklara etkisinin asgari düzeyde olduğu ifade edilmektedir. Satın alınan programlar yukarıda anlatılan kriterlerden veya varsa sözleşme esaslarından kısa olanına göre gidere dönüşmektedir. (ABC, 2017, s. 103)

Stoklardaki ekonomik fayda beklentisi azalan, henüz yayınlanmamış, programların değer düşüklüğü olduğu dönemde gider olarak yazılmaktadır. Değer azalışı koşulları satış amaçlı perakende stoklarında da aynı yöntemle takip edilmektedir. Her iki stok türünde oluşan değer azalışlarındaki koşullar ortadan kalktığı ölçüde karşılığın iptal edildiği belirtilmektedir. (ABC, 2017, s. 116)

#### 4.5.3. TRT stokları

Muavin mizandaki maliyet hesaplarına bakıldığında ilk madde ve malzemenin kullanıldığı yerler kısmen takip edilebilmektedir. Yalnız 9,2 milyonluk ilk madde ve malzemenin hangi bölümlerde kullanıldığı bulunabilmiştir. Kalemin 15,1 milyonluk alacak tutarı göz önüne alındığında 5,9 milyonluk ilk madde ve malzemenin nasıl muhasebeleştirildiği tespit edilememiştir.

2016 muavin mizanından alınan TRT stokları şu Tablo 4.13'te aktarılmaktadır.

**Tablo 4.13 - TRT Stok kalemleri, 2016**

	<b>Borç</b>	<b>Alacak</b>	<b>Bakiye</b>
İlk madde ve malzeme stoku	28,2	15,1	13,1
Mamuller (Ar-Ge mamulleri)	0,4	0,3	0,1
Ticari mallar	1,4	1,3	0,1
Satın alınan programlar	415,9	367,0	48,9
Verilen sipariş avansları	6,9	5,6	1,3
<b>Toplam</b>	<b>452,8</b>	<b>389,3</b>	<b>63,5</b>

Mamuller yalnız Ar-Ge Mamullerinden oluşmaktadır. Hesabın borç toplamı 426.366 lira, alacak toplamı 308.869 liradır. Bu tutarlar satılan mamuller maliyetiyle (232.304 lira) karşılaştırılınca burada da belirgin bir fark (76.565 TL; %25) görülmektedir. Ticari mallar çoğunlukla çeşitli kayıtlı ortamlarından oluşmaktadır (CD'ler, Kasetler, VCD'ler, DVD'ler, Kitaplar, Hediye Malzemeler). Ticari mallar hesabının alacak toplamı (1.322.883 TL) ile Satılan Ticari Mallar Maliyeti karşılaştırıldığında (1.164.372 TL) %88 bir örtüşme görülmektedir. Aradaki farkın (158.611 TL) nedeni eldeki verilerden öğrenilememiştir.

**Tablo 4.14 - TRT İlk Madde ve Malzeme Kullanım Yerleri, 2016 TL**

	<b>2016 TRY</b>
Direkt İlk Madde ve Malzeme	29.228
Hizmet Üretim Maliyeti	7.143.794
Araştırma ve Geliştirme Giderleri	1.652.881
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	62.429
Genel Yönetim Giderleri	3.445.748
<b>Toplam</b>	<b>9.234.080</b>

Satın alınan program stoku borç toplamı (415.898.971 TL) ve alacak toplamıyla (366.997.594 TL) en büyük kalemi oluşturmaktadır. Satın alınan programlar tali hesapları incelendiğinde yurtiçinden ve yurtdışından satın alınan programlardan oluştuğu görülmektedir. Hizmet üretim maliyetinin tali hesapları incelendiğinde yayınlanmış programların hizmet maliyetine yüklendiğini ve yayınlanmamış satın alınan ve kiralanan programların stok bakiyesini oluşturduğunu düşündürmektedir.



**Tablo 4.15 - TRT Satın Alınan Programlar ve Hizmet Üretim Maliyetlerinde Program Giderleri**

<b>2016 Milyon TL</b>	<b>Borç Toplamı</b>	<b>Alacak Toplamı</b>	<b>Bakiye</b>
Yurtdışından satın alınan programlar	399,8	362,4	37,4
Yurtdışından satın alınan programlar	16,1	4,6	11,5
Kurum dışı yaptırılan program giderleri	361,2	0,0	361,2
Kurum dışı kiralanılan program giderleri	5,8	0,0	5,8

TRT'nin toplam satılan hizmet maliyeti 1.173 milyon TL olarak raporlanmıştır. Bu kalemin kurumun sağladığı yayıncılık hizmetinin toplam maliyetini gösterdiği anlaşılmaktadır. Kalemin unsurları irdelendiğinde en büyük payın dışarıdan sağlanan faydalardan (910 milyon TL) kaynaklandığı görülmektedir.

**Tablo 4.16 - Hizmet Üretim Maliyetleri Tali Hesapları**

<b>2016 Milyon TL</b>	<b>Borç Toplamı</b>	<b>Alacak Toplamı</b>	<b>Bakiye</b>
TV Program Hizmetlerinden Yararlanılan Kurum Dışı Şahıslara Yapılan Giderler	37,4	0,0	37,4
Radyo Program Hizmetlerinden Yararlanılan Kurum Dışı Şahıslara Yapılan Giderler	11,7	0,0	11,7
Kurum Dışı Yaptırılan Program Giderleri	361,2	0,0	361,2
Kurum Dışı Kiralanılan Program Giderleri	5,8	0,0	5,8
Kurum Dışından Temin Edilen Haber ve Haber Program Giderleri	429,8	43,3	386,5
Seslendirme ve Tercüme Giderleri	1,5	-	1,5
Telif Hakları Giderleri	8,9	-	8,9
Enerji Giderleri	10,9	0,1	10,7
Diğer Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	87,0	0,7	86,3

Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetlerin ikinci düzey tali hesapları Tablo 4.16'da aktarılmaktadır. Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetlerin en büyük tutara sahip kalemi Kurum Dışından Temin Edilen Haber ve Haber Program Giderleri kalemleridir. Bu kalemin yeterli kanıt oluşmasa da doğrudan maliyete aktarıldığı tahmin edilmektedir. Arada oluşan farklılıklar muavin mizanda arandığında yeterli diğer gider ve zarar bulunamamıştır. Diğer çeşitli olağandışı gider ve zararlar 1,08 milyon TL tutarındadır. Diğer olağan gider ve zararlar ise hizmet maliyeti ile ilişkili bir hesap bulunamamıştır. Diğer çeşitli olağan dışı gider ve zararlar gibi içeriği belirsiz, kesif bir hesaba da rastlanmamıştır. Sonuç olarak nasıl gider kaydedildiği anlaşılamamıştır.

#### 4.6. Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Maddi olmayan duran varlıklar ve stoklar kamu yayıncıları için geçirgen bir yapı sergilemektedir. TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar hem bu anlamda hem de yönetimin belirlediği amortisman politikası açısından önem arz etmektedir. Standart, bir unsurun belirlenmiş kriterlerin sağlanmış olduğu hallerde maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirileceğini belirtir. (TMS 38, 2014, par. 1) Maddi niteliği bulunmayan fakat başka standardın kapsamında bulunan unsurlar TMS 38 kapsamında değildir. Bu nedenle, TMS 2 Stoklar kapsamında bulunan, "*olağan iş sürecinde işletme tarafından satış amaçlı elde tutulan maddi olmayan duran varlıklar*" TMS 38 kapsamında değildir. (TMS 38, 2014, par. 3)

Maddi olmayan duran varlık mecra olarak kullanılan bir cisimden ayrı kullanılamıyor olabilir. Bir disket içerisinde ya da bir film üzerinde bulunabilmesi gibi veya bir makinenin ayrılmaz bir parçası olması gibi. Burada varlığın nasıl sınıflandırılacağı mecranın mı yoksa mecranın içerisinde veya üzerinde bulunan maddi olmayan duran varlığın mı önemli olduğu muhakemesine dayanmaktadır. Eğer başka bir mecrada da aynı faydayı sağlayan bir unsurdan bahsediyorsak maddi olmayan duran varlık olarak aksi takdirde ise maddi duran varlık olarak sınıflandırılması gerekmektedir. (TMS 38, 2014, par. 4)

Standartta verilen örnekler; reklâm, eğitim, ilk tesis, araştırma ve geliştirme faaliyetlerine yapılan harcamalar, lisans sözleşmesiyle elde edilen sinema filmleri, video kayıtları, oyunlar, el yazmaları, patent ve telif hakları gibi haklar olarak listelenebilir. (TMS 38, 2014, par. 5, 6) Finansal araçlar gibi bir talep hakkını temsil eden unsurlar yine standarda dahil değildir. Bu hem standardın kapsamında belirtilmiştir hem de maddi olmayan duran varlıkların tanımına eklenen "*parasal olmayan*" ifadesiyle vurgulanmıştır. (TMS 38, 2014, par. 2,7,8)

Bir unsurun maddi olmayan duran varlık olarak nitelendirilebilmesi için belirli özellikleri barındırması gerekmektedir. Aksi halde oluştukları anda gider olarak muhasebeleştirilmeleri gerekmektedir. (TMS 38, 2014, par. 9) Bu özellikler *belirlenebilirlik*, *kontrol*, ile *gelecekteki ekonomik yarar* olarak belirtilmiştir. (TMS 38, 2014, ss. 5,6) Belirlenebilirlik, unsurun "*satılabilir, devredilebilir, lisans altına alınabilir, kiralanabilir ya da takas edilebilir*" olduğunu ya da "*sözleşmede yer alan haklardan ya da diğer yasal haklardan kaynaklanması*" gerektiğini ifade eder. (TMS 38, 2014, par. 12) Kontrol,

"gelecekteki ekonomik yararları kullanabilme ve başkalarının bu yararlarla erişimini kısıtlama gücü" olarak tanımlanmış *yaptırım gücünü* ifade etmektedir. Yaptırım gücü çeşitli yapılarda oluşabilmekte olsa da temelde hukuki yaptırım gücü ön plandadır. (TMS 38, 2014, par. 13-16) Gelecekteki ekonomik yarar, "ürün ve hizmet satışından sağlanan geliri, maliyet tasarruflarını ya da...varlıkların kullanımından kaynaklanan diğer yararları" ifade etmektedir. (TMS 38, 2014, par. 17)

Harcamaların maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilebilmesi için işletmenin gelecekte unsurdan bir ekonomik fayda beklentisi olması ve unsurun maliyetinin sağlıklı bir biçimde ölçülebiliyor olması gerekmektedir. (TMS 38, 2014, par. 21) Beklenti yönetimin varlığın gelecekle ilgili beklentisini ifade etmektedir. Yönetimin piyasa koşullarını göz önüne alarak gelecekte sağlanabilecek ekonomik faydanın miktarını ve olasılığını tartması gerekmektedir. (TMS 38, 2014, par. 22) Maddi olmayan duran varlıklarda brüt defter değeri genel itibariyle yalnızca elde etme maliyetlerinden oluşmaktadır. Bir maddi olmayan varlık kullanılabilir hale geldikten sonra yapılan harcamaların işletmenin geneli için yapılan harcamalardan ayrılmasının zor olduğuna vurgu yapılmaktadır. (TMS 38, 2014, par. 20, 24)

Maddi olmayan duran varlıklar ayrı olarak, işletme birleşmesi neticesinde, devlet teşviki sayesinde elde edilmiş veya işletme içerisinde yaratılmış olabilir. (TMS 38, 2014, par. 19.) Ayrı olarak elde edilen maddi duran varlıkların yukarıdaki muhasebeleştirme şartlarını daha kolay sağladığı belirtilmektedir. (TMS 38, 2014, par. 25, 26)

İşletme birleşmesi neticesinde elde edilen maddi olmayan duran varlıklar şerefîyenin dışında kalan unsurları içermektedir. İşletme birleşmesinde elde edilen varlıkların ekonomik fayda kriterini karşıladığı genel kabul görmekte olduğu belirtilmiştir. Bu nedenle elde edilen unsurların maddi olmayan duran varlık olarak nitelendirilmesi maliyetinin sağlıklı bir biçimde ölçülmesine ve paragrafta bahsi geçen belli koşulların sağlanmasına bağlanmıştır. Bu koşullar, "ayrı olarak değerlendirilmesi" ya da "bir sözleşmeye veya diğer bir yasal hakka dayanması" olarak belirtilmiştir. (TMS 38, 2014, par. 33)

Devlet teşviki neticesinde elde edilen maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde bir başka standarda gönderme yapılmaktadır. TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması standardına uygun olarak gerçeğe uygun değer veya itibari değeriyle deftere alabileceği belirtilmiştir.

İtibari değeriyle deftere alınan teşviklerin muhasebeleştirilmesinde varlığın kullanılabilir hale gelene kadar yapılan harcamaların da brüt defter değerine eklenmesi gerekmektedir. Standartta radyo ve televizyon istasyonları örneği de kullanılmıştır. (TMS 38, 2014, par. 44) Fakat incelenen üç kamu kuruluşu da yaptıkları yayın için ödemedikleri ücretleri göz önüne almamışlardır. Üçü de özel kanunla kurulan kamu kuruluşu oldukları için böylesi bir hakkı muhasebeleştirme gereği duymadıkları anlaşılmaktadır. Ticari bir işletmede bir teşvik anlamına gelecek devletin tanıdığı yayın hakkı bu kuruluşların ayrılmaz bir parçasıdır.

İşletme içerisinde yapılan geliştirme harcamaları anılan özelliklere (ekonomik fayda ve yüklenebilir maliyet) sahip bir ürünle sonuçlanmazsa dönem kâr veya zararına gider olarak aktarılması gerektiği belirtilmiştir. (TMS 38, 2014, par. 31, 54) İşletme içerisinde yapılan geliştirme çalışmaları sonucu ortaya çıkan bir soyut unsur varsa yalnız belirli şartlar karşılanırsa maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmesi öngörülmektedir: (TMS 38, 2014, par. 57) Standart uyarınca işletme içerisinde geliştirilen ve işletmeden ayrı bir biçimde ekonomik fayda yaratma imkânı bulamayacak "markalar, ticari başlıklar, yayın hakları, müşteri listeleri vb. unsurlar" ile ilgili harcamalar varlık olarak kaydedilmeyerek kâr veya zarara yansıtılacaktır. (TMS 38, 2014, par. 64)

Maddi olmayan duran varlıkların defter değeri bilançoda iki farklı yöntemle raporlanabilir: Maliyet yöntemi, yeniden değerlendirme yöntemi. (TMS 38, 2014, par. 74, 75) Maliyet yönteminde varlığın kayıtlı değeri elde etme maliyetinden oluşmaktadır. Yeniden değerlendirme yönteminde ise kayıtlı değer gerçeğe uygun değerini ifade etmektedir. Yeniden değerlendirme yönteminin uygulanabilmesi için varlığın "aktif bir piyasa ile ilişkilendirilebilir" bir değeri bulunmalıdır. (TMS 38, 2014, par. 75)

Defter değerleri raporlanırken sınırlı yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıkların itfa payı düşülerek raporlanır. (TMS 38, 2014, par. 89) Amortisman varlığın kayıtlı değeri ve kalıntı değerini göz önüne alarak hesaplanan amortisman tâbi değere uygulanmaktadır. Kalıntı değer yararlı ömür sonunda varlığın devredilmesi beklenen tutarı ifade etmektedir. (TMS 38, 2014, par. 8) Yeniden değerlendirme yöntemi uygulanan varlıklar için defter değerinin itfa payı düşüldükten sonra gerçeğe uygun değerle örtüşmesi gerekmektedir. (TMS 38, 2014, par 75) Farklılıklar, nedenine bağlı olarak, değer düşüklüğü zararı veya yeniden değerlendirme fazlası olarak nitelendirilir. (TMS 38, 2014, par 75, 85)

Amortisman için kullanılacak yöntemler “*doğrusal itfa yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim birimleri yöntemleri*” veya varlığın ömrü boyunca ekonomik fayda azalışını daha iyi yansıtacak bir yöntem olarak listelenmiştir. (TMS 38, 2014, par. 98) Eğer daha güvenilir bir yöntem belirlenemiyorsa maddi olmayan duran varlığın değeri doğrusal bir biçimde itfa edilebilir. (TMS 38, 2014, par. 97) Tutarlılık açısından seçilen yöntem ekonomik faydanın itfasında bir değişiklik olmadıkça değiştirilmez. (TMS 38, 2014, par. 98)

Kalıntı değer oluşmasını sağlayacak koşullar oluşmadığında amortisman maddi olmayan duran varlığın değerinin tamamına uygulanır. Kalıntı değer koşulları şunlardır: “*Üçüncü bir şahsın...varlığı yararlı ömrü sonunda satın alacağını taahhüt etmiş*” olması veya varlığın bir aktif piyasası bulunması. (TMS 38, 2014, par. 100) Yararlı ömürlerinde bir değişiklik olabilmesi durumuna karşın en azından mali yılda bir kez gözden geçirilmesi gerekmektedir. (TMS 38, 2014, par. 109)

Bir maddi olmayan duran varlık “*elden çıkarıldığında veya...gelecekte ekonomik fayda elde edilmesinin beklenmemesi*” durumunda bilançodan çıkartılır. (TMS 38, 2014, par. 112) Eğer bu sırada olumlu veya olumsuz bir fark oluşmuşsa bu farkın kâr veya zarar olarak dönem kârına yansıtılması gerekmektedir. (TMS 38, 2014, par. 113)

Standart işletmelerin maddi olmayan duran varlıkları raporlarken işletme içerisinde oluşturulan ve diğer olmak üzere sınıflandırarak raporlamasını istemektedir. Bu sınıflara örnek olarak şu gruplar verilmiştir: (TMS 38, 2014, par. 119)

- *Markalar*
- *Ticari başlıklar ve yayın hakları*
- *Bilgisayar yazılımları*
- *Lisans ve imtiyazlar*
- *Telif hakları, patent ve diğer endüstriyel sahiplik hakları, hizmet ve işletme hakları*
- *Reçeteler, formüller, modeller, tasarımlar ve prototipler*
- *Geliştirilme aşamasında olan maddi olmayan duran varlıklar.*

#### 4.6.1. BBC maddi olmayan duran varlıklar

Maddi olmayan duran varlıklar Şerefiye, Program Hakları, Yazılım, ile Diğer kalemleri olarak ayrılmıştır. (BBC, 2017, s. 149) Araştırma giderlerinin kâr veya zarara yansıtıldığı ve geliştirme harcamalarının ise yukarıda belirtilen ekonomik fayda ve maliyet ölçümü kriterlerini karşıladığı durumda varlık olarak kaydedildiği ifade edilmektedir. Grubun kamu yayıncılığı kanadında geliştirme harcamalarının ileride nakit girişi sağlama

beklentisi olmadığı için yalnız ticari kanatta yürütülen geliştirme çalışmalarının varlık olarak kaydedildiği belirtilmektedir. Maddi olmayan duran varlıklar maliyet değeriyle raporlanmaktadır. İşletme birleşmeleri sonucu elde edilen maddi olmayan duran varlıklar ise elde edildiği tarihteki gerçeğe uygun değeri, birikmiş amortisman ve değer düşüklüğü tutarlarının net tutarıyla raporlanmaktadır. (BBC, 2017, s. 179)

Amortisman politikaları açıklanırken standardın unsurları (sistemik dağıtım, faydalı ömür) tasdik edilmiştir. Faydalı ömrün ve kalıntı değerinin her bilanço döneminde gözden geçirildiği belirtilmektedir. Bu yıl yapılan gözden geçirmeler sonucu daha önce on yıla kadar uzanan dağıtım hakları faydalı ömrünün üç yıla çekildiği ve hasılatla uyumlu hale getirildiği ifade edilmektedir. (BBC, 2017, s. 183) Bu yıla kadar amortisman hesaplamasında göz önüne alınan faydalı ömür, program türüne bağlı olarak, 2 ila 10 yıl arasında kabul edilmektedir. (BBC, 2016, s. 87) Maddi olmayan duran varlıkların amortismanında kullanılan yöntem ve kabul edilen faydalı ömür listesi Tablo 4.17 ile aktarılmıştır.

**Tablo 4.17 - BBC Maddi Olmayan Duran Varlıklar Amortisman Politikaları**

<b>Varlık</b>	<b>Yöntem</b>	<b>Faydalı Ömür</b>
UKTV “iletilici” anlaşması	Doğrusal	Sınırsız
Yazılım	Doğrusal	2 ila 5 yıl
Diğer	Doğrusal	3 ila 8 yıl

UKTV karma yapıda (BBC payı: %50) ticari bir yayın kuruluşudur. Televizyon kanalı operatörlüğü yapan şirket iş ortaklığı olarak raporlanmıştır. (BBC, 2017, s. 170) Ticari kanadın bir parçası olan işletmenin konsolidasyonun bir parçası olduğu ve tanımlanabilir bir varlık olarak iletim lisansının maddi olmayan duran varlık olarak raporlandığı görülmektedir. Eğlence programları yayınlayan işletmenin iletim yapmak için aldığı izin maddi olmayan duran varlıkların diğer kaleminin 4,6 milyon sterlinlik kısmını oluşturmaktadır. (BBC, 2017, s. 149) Faydalı ömrü sınırlı olmadığı için amortisman uygulanmamaktadır. (BBC, 2017, s. 183)

Yazılım ve diğer kalemler için amortisman süreleri verilmişse de verilen süre geniş bir aralığı ifade etmektedir. Program haklarının 2016-2017 mali yılı sonunda gözden geçirilmesi yeni amortisman politikasının benimsenmesi nedeniyle. 2016-2017 mali yılında fazladan amortisman gideri oluştuğu ifade edilmektedir. (BBC, 2018, s. 237) O yıl dışında hesaplanan

etkin amortisman oranının gittikçe azaldığı görülmektedir. Bunun nedeni kayıtlı değer gittikçe büyümesi sebep oluyor görülmektedir. Defter değerinin yıllar geçtikçe benzer kalması yapılan yatırımlar ile amortisman tutarının birbirine benzer kaldığını göstermektedir. Brüt defter değeri artsa da aslında program varlıklarının benzer defter değerinde seyrettiği ve yenileme yatırımlarıyla uyumlu bir seyir içerisinde olduğu değerlendirilmesi yapılabilir.

**Tablo 4.18 - BBC Maddi Olmayan Duran Varlıkları, milyon GBP**

		<b>2015- 2016</b>	<b>2016- 2017</b>	<b>2017- 2018</b>	<b>2018- 2019</b>
<b>Şerefiye</b>	Brüt defter değeri	34,2	35,5	36,2	56
	Birikmiş amortisman	-	-	-	-
	Defter değeri	34,2	35,5	*35,7	*22
	Amortisman tutarı.	-	-	-	-
<b>Program hakları</b>	Brüt defter değeri	712,5	871,2	1019,8	1.186
	Birikmiş amortisman	537,9	742,4	909,4	1.059
	Defter değeri	174,6	128,8	110,4	127
	Amortisman tutarı.	121,0	201,8	169,4	152
	Etkin amortisman oranı	<b>%17,0</b>	<b>%23,2</b>	<b>%16,6</b>	<b>%12,8</b>
<b>Yazılım</b>	Brüt defter değeri	189,1	215,8	179,9	205
	Birikmiş amortisman	111,9	135,4	107,4	132
	Defter değeri	77,2	*66,3	72,5	73
	Amortisman tutarı.	18,7	24,8	25,4	29
	Etkin amortisman oranı	<b>%9,9</b>	<b>%11,5</b>	<b>%14,1</b>	<b>%14,2</b>
<b>Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar<sup>51</sup></b>	Brüt defter değeri	10,0	14,9	24,4	33
	Birikmiş amortisman	4,7	7,2	10,4	13
	Defter değeri	5,3	7,7	14,0	20
	Amortisman tutarı.	0,5	1,8	4,0	10
	Etkin amortisman oranı	<b>%9,3</b>	<b>%17,5</b>	<b>%20,2</b>	<b>%38,9</b>
* Değer düşüklüğü					

Yazılım için de program hakları benzeri yorum yapılabilirken diğer maddi olmayan duran varlıklar daha kararsız hareket etmektedir. Bunun öncelikli nedeni olarak yapılan yatırımların görece büyük olması ve neticesinde değişen sayısal yapı ve hızla büyüyen

<sup>51</sup> Düzeltilmiş Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar amortisman oranını analiz ederken amortisman hesaplanmayan 4,6 milyon sterlin değerindeki UKTV iletici anlaşması varlığı düşülmüştür.

amortisman gideri olduğu görülmektedir. Kayıttan düşen maddi olmayan duran varlıkların birikmiş amortisman tutarından da tam tutarıyla düştüğü görülmektedir. Bu uygulama kalıntı değerinin iz değeri denilebilecek düşük bir tutar olarak belirlendiğini gösterebilir.

#### 4.6.2. ABC Maddi Olmayan Duran Varlıklar

ABC maddi olmayan duran varlıklarını, maddi duran varlıklarla aynı başlık altında, finansal olmayan varlıklar bölümünde aktarmaktadır. Kurumun maddi olmayan duran varlıklarının alt kalemleri yazılımlar, yayıncılık lisansı ve yayıncılık için tahsis edilmiş bant genişliği olarak açıklanmıştır. (ABC, 2017, s. 102) Verilen dipnotta Avustralya hükümeti tarafından kuruma tanınan yayın hakkının varlık olarak kabul edildiği, gerçeğe uygun değerinin indirgenmiş nakit akımları yöntemi ile belirleneceği ve mevcutta hakların değerinin sıfır kabul edildiği belirtilmiştir. Yazılımlar maliyet yöntemiyle takip edilirken diğer haklar gerçeğe uygun değer ile takip edilmektedir.

Maddi duran varlık muhasebeleştirme kriterleri göz önüne alındığında tanınan yayın hakkı ve işletmenin ayrılmaz bir bütün olduğu görülebilir. Yayın hakkından kâr elde etmeyen kurum yayın hakkını ayrı olarak tanımlamakta, fakat nakit akışların net bugünkü değeri sıfır olarak hesaplanmaktadır. (TMS 38, 2014, par. 33)

**Tablo 4.19 - ABC Maddi Olmayan Duran Varlıkları, milyon AUD**

		<b>2015- 2016</b>	<b>2016- 2017</b>	<b>2017- 2018</b>	<b>2018- 2019</b>
<b>Maddi Olmayan Duran Varlıklar (Yazılım)</b>	Brüt defter değeri	103,7	113,7	99,4	125,1
	Birikmiş amortisman	75,4	92,1	77,7	83,8
	Defter değeri	28,3	21,6	21,7	41,3
	Amortisman tutarı.	11,1	20,5	6,2	6,7
	Etkin amortisman oranı	<b>%10,7</b>	<b>%18,0</b>	<b>%6,2</b>	<b>%5,4</b>
<b>Yapılmakta Olan Yatırımlar</b>	Brüt defter değeri	5,5	2,9	7,2	6,6

Yukarıda açıklanan nedenlerle kurum için maddi olmayan duran varlıklar pratikte yalnız dahilde kullanılan yazılımları içermektedir. Kullanılan yazılımlar için doğrusal amortisman yöntemi kullanıldığı ve faydalı ömrün 3 ila 8 yıl arasında belirlendiği ifade edilmektedir. (ABC, 2017, s. 102) Kalemin değişkenleri Tablo 4.19'da aktarılmaktadır. Maddi olmayan duran varlıkların dalgalı bir yapıya sahip olduğu görülmektedir. Bu grubun



yalnız yazılımdan oluşması ve unsur bağlamında çok değişim yaşanması nedeniyle gerçekleşmiş olabilir. ABC'nin varlıklarını finansal ve finansal olmayan tanımlaması varlıklarda kısa vade ile uzun vade ayrımı yapılmamasına neden olmuş görünüyor. Yaptığı farklı sınıflandırma sonucu satın alınan ve ABC menşeli programların birden fazla dönem kullanılsa da stoklarda raporlandığı görülmektedir.

#### 4.6.3. TRT Maddi Olmayan Duran Varlıkları

TRT satın aldığı programları stokunda göstermesi nedeniyle maddi olmayan duran varlıklarında yalnız haklar gösterilmektedir. Tablo 4.20'de hesabın tali hesaplarının yıllar itibariyle seyri verilmektedir.

**Tablo 4.20 - TRT Maddi Olmayan Duran Varlıkları, milyon TL**

<b>Haklar Tali Hesapları</b>		<b>2016</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>
<b>260.00 Lisans ve ihtira beratları</b>	Brüt defter değeri	85.215	182.916	331.792
	Birikmiş amortisman	43.853	63.574	93.220
	Defter değeri	41.362	119.342	238.573
<b>260.20 İntifa hakları</b>	Brüt defter değeri	27.998	27.998	27.998
	Birikmiş amortisman	27.998	27.998	27.998
	Defter değeri	0	0	0
<b>260.40 Lisanslı bilgisayar programları</b>	Brüt defter değeri	19.065.291	24.882.053	32.954.877
	Birikmiş amortisman	13.594.708	18.791.853	24.942.096
	Defter değeri	5.470.583	6.090.200	8.012.782
<b>260.90 Diğer haklar</b>	Brüt defter değeri	1.257.579	1.257.579	1.315.579
	Birikmiş amortisman	1.023.378	1.088.279	1.164.780
	Defter değeri	234.201	169.300	150.799
<b>260 Haklar</b>	Brüt defter değeri	20.436.084	26.350.546	34.630.247
	Birikmiş amortisman	14.689.937	19.971.703	26.228.094
	Defter değeri	5.746.147	6.378.843	8.402.153
	Amortisman tutarı.	5.027.352	*5.281.766	6.260.140
	Etkin amortisman oranı	<b>%24,6</b>	<b>*%20,0</b>	<b>%18,1</b>
*Tahmini <sup>52</sup>				

<sup>52</sup>2016 ve 2018 yılları muavin mizanında Haklar Amortisman Giderleri toplamı 5.027.352 TL ve 6.260.140 TL olarak elde bulunmaktadır. 2017 yılı muavin mizanı verileri bulunmadığı için amortisman tutarı ve etkin amortisman oranı birikmiş amortismanlar farkından bulunmuştur. Defter değerindeki farklılıkları kullanarak hesaplanan 2018 yılı amortisman gideri 6.256.388 TL'dir. Aynı hesaplama yöntemi kullanılarak olmayan 2017 amortisman giderleri 5.281.767 TL hesaplanmıştır.

En büyük payı lisanslı bilgisayar programları ve diğer maddi olmayan duran varlıklar almaktadır. MSUGT uyarınca Hakların maliyet bedeliyle muhasebeleştirilmesi ve doğrusal yöntemle 5 yılda amortismanına tabi tutulması, faydalı ömrü belli ise amortisman oranı belirlenirken faydalı ömrün göz önüne alınması gerekmektedir (Sevilengül, 2011). Hakların etkin amortisman oranına bakıldığında MSUGT'ne uygun bir sonucun elde edildiği görülmektedir.

Elimizdeki üç kuruluşun verilere bakıldığında maddi olmayan duran varlıkların şerefiye, program hakları, satın alınan ya da geliştirilen yazılımlardan oluştuğu görülmektedir. Şerefiye işletme birleşmeleri kapsamında değerlendirildiği ve amortismanına tabi olmadığı için analiz dışı bırakılmıştır. Program haklarında ABC'nin maddi olmayan duran varlığı olmadığı için benzer nitelik taşıyan televizyon için satın alınan ve üretilen program stoklarının politikaları dahil edilmiştir. Karşılaştırmalı olarak bakıldığında üç kurumun amortisman politikaları Tablo 4.21'de karşılaştırmalı olarak özetlenmiştir.

**Tablo 4.21 - Maddi Olmayan Duran Varlıklar Politikaları**

		<b>BBC</b>	<b>ABC</b>	<b>TRT</b>
<b>Program hakları</b>	Ölçme yöntemi	Maliyet	Maliyet	-
	Amortisman yöntemi	Doğrusal	Doğrusal, azalan bakiyeler *	-
	Faydalı ömür	3 ila 8 yıl	2 ila 3 yıl	-
	Ortalama etkin amortisman oranı	% 17,4	-	-
	Ortalama etkin faydalı ömür	6 yıl	-	-
<b>Yazılım</b>	Ölçme yöntemi	Maliyet	Maliyet	-
	Amortisman yöntemi	Doğrusal	Doğrusal	-
	Faydalı ömür	2 ila 5 yıl	3 ila 8 yıl	-
	Ortalama etkin amortisman oranı	% 12,4	% 10,1	-
	Ortalama etkin faydalı ömür	8 yıl	10 yıl	-
<b>Maddi Olmayan Duran Varlıklar</b>	Ölçme yöntemi	Maliyet, Gerçeğe Uygun Değer	Maliyet, **Gerçeğe Uygun Değer	***Maliyet
	Amortisman yöntemi	Doğrusal	Doğrusal, azalan bakiyeler*	Doğrusal amortisman**
	Faydalı ömür	2 ila 8 yıl	2 ila 3 yıl	5 yıl**
	Ortalama etkin amortisman oranı	% 16,5	% 10,1	% 20,9
	Ortalama etkin faydalı ömür	6 yıl	10 yıl	5 yıl
<p>*Çocuk programları, eğitim programları ve filmler üç yılda doğrusal olarak. Diğer programlar ilk yayınlandıkları anda %90'ı kalan kısmı ise ikinci yayınlandığı zamanda veya on iki ay içerisinde gidere dönüşmektedir.</p> <p>**İletim hakları gerçeğe uygun değer ile ölçülmektedir. Her yıl ölçüm yapıldığı belirtilmektedir. İncelenen 4 mali değeri sıfır olarak belirlenmiştir.</p> <p>***MSUGT uyarınca</p>				

#### 4.7. Maddi Duran Varlıklar

TMS 16 Maddi duran varlıklar standardı maddi öğeler için yapılan harcamaların ve elde edilen varlığın nasıl muhasebeleştirileceğini kapsamaktadır. Maddi duran varlığın oluşumu maddi olmayan varlığa nazaran daha az şarta bağlı olduğu için daha kısa ele alınmıştır. Maddi duran varlıklar birden fazla dönemde kullanılacak, mal veya hizmet üretiminde kullanılmak, idari amaçla kullanılmak ya da kiraya verilmek üzere elde edilen fiziki unsurlar olarak tanımlanmıştır. (TMS 16, 2014, par. 6)

Bir öğenin maddi duran varlık olarak muhasebeleştirilmesi için "... gelecekte ekonomik yararların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması" ve "... maliyetinin güvenilir biçimde ölçülebilmesi" gerekmektedir. (TMS 16, 2014, par. 7) Standart hangi tür fiziksel öğelerin maddi duran varlık olabileceği konusunda bir sınırlama getirmemiştir. Bir öğenin stok veya maddi duran varlık olması bahsedilen koşulların ve işletmeye özgü koşulların göz önüne alınmasıyla belirleneceği belirtilmiştir. (TMS 16, 2014, par. 8,9)

Maddi duran varlık için yapılan tamir ve bakım giderlerinin defter değerine etkisinde de aynı husus söz konusudur. (TMS 16, 2014, par. 13) Tamir ve bakım giderleri muhasebeleştirme koşullarını (ekonomik fayda, ile maliyet ölçümü) etkilemediği takdirde maddi duran varlığın brüt defter değerini etkilemeyecektir. Böylesi bir durumda kayıtlı değer yalnız elde etme maliyetlerinden oluşacaktır. (TMS 16, 2014, par. 10, 17) Elde etme maliyetleri maddi duran varlığın kullanılabilir hale gelene kadar katlanması gereken tüm maliyetleri içermektedir. (TMS 16, 2014, par. 16, 17)

Maddi duran varlıkların raporlanması için maliyet modeli veya yeniden değerlendirme modelinden birisi seçilebilir. (TMS 16, 2014, par. 29) Maliyet modelinde varlığın defter değeri; brüt defter değeri, birikmiş amortisman tutarı ve değer düşüklüğü zararlarının net tutarıdır. (TMS 16, 2014, par. 30) Yeniden değerlendirme modelinde defter değeri; varlığın yeniden değerlendirilmiş değeri, bunu takiben bulunan birikmiş amortisman tutarı, bunu takiben de birikmiş değer düşüklüğü zararından oluşmaktadır. (TMS 16, 2014, par. 31) Yeniden değerlendirme modelinde varlığın brüt defter değeri gerçeğe uygun değeridir. Gerçeğe uygun değer belirlenebilmesi için varlığın değerinin takip edilebileceği aktif bir piyasanın var olması gerekmektedir. Gerçeğe uygun değer, "düzenli" bir işlemde varlığın elde edeceği

değer veya benzer bir varlığın kıyaslanabilir değerinden ulaşılan değerdir. (TMS 16, 2014, par. 6, UMS 16, 2021, par. 2)

Amortisman maddi duran varlığın tamamına (ör: bir makineye) veya varlığı belirli parçalara ayrılarak her bir parçasına (ör: bir tesisin parçalarına) ayrı ayrı uygulanabilir. Burada göz önüne alınması gereken amortisman uygulanan varlığın maliyetinin bütün varlığa kıyasla belirgin olması ve faydalı ömrünün farklı olup olmadığıdır. (TMS 16, 2014, par 43, 44, 45) Amortisman giderleri çoğunlukla kâr veya zarara yansıtılırken kimi durumlarda stok maliyetine, başka hallerde ise maddi olmayan duran varlıkların brüt defter değerine (geliştirme harcamaları) yansıtılabilir. (TMS 16, 2014, par. 49)

Bir maddi duran varlığın amortismanına tâbi değeri faydalı ömrü boyunca belirli bir sistemle gidere dönüştürülmelidir. (TMS 16, 2014, par. 50) Amortismanına tâbi değer belirlenirken varlığın elde etme maliyeti ve kalıntı değeri göz önüne alınmaktadır. (TMS 16, 2014, par. 51) Amortisman hesabını ve dolayısıyla defter değerini etkileyecek olan kalıntı değer ve faydalı ömrün aralıklı olarak gözden geçirilmesi gerekmektedir. (TMS 16, 2014, par. 51) Maddi duran varlığın faydalı ömrünün genellikle kullanımla kısaldığı belirtilmiş olsa da teknik, ticari, ya da dış koşulların (ör: vardiya veya bakım onarım sayısı, yasal sınırlar vb.) etkisinin göz önüne alınması gerekmektedir. (TMS 16, 2014, par. 56)

Ekonomik faydayı varlığın faydalı ömrü boyunca doğru bir biçimde itfa etmeyi sağlayacak amortisman yönteminin işletme tarafından belirlenmesi gerekmektedir. Bu yöntem bunlarla sınırlı kalmamak suretiyle standartta doğrusal, azalan bakiyeler, ile üretim birimi yöntemleri olarak verilmiştir. Doğru yöntem belirlenirken hasılatın göz ardı edilmesi gerekmektedir. Önemli olan işletmenin sürekliliğini sağlayacak yenileme yatırımı harcamasının tespitidir. Bunun için yiten ekonomik değer faydalı ömre doğru bir biçimde dağıtılması gerekmektedir. Eğer amortisman uygulaması için başta belirlenen etkenlerden biri değişirse uygulamanın da değiştirilmesi gerekmektedir. (TMS 16, 2014, par. 62)

#### 4.7.1. BBC maddi duran varlıklar

Maddi duran varlıkların raporlanmasında genel itibariyle maliyet yöntemi seçildiği görülmektedir. Finansal kiralama kapsamında elde edilen varlıkların ilk kayda geçerken gerçeğe uygun değer veya asgari kiralama ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı ile değerlendirildiği belirtilmiştir. (BBC, 2017, s. 178) BBC maddi duran varlıklarını Arazi ve

Binalar, Tesis ve Makineler, Mobilya ve Donatılar, Yapılmakta Olan Yatırımlar kalemleri ile aktarmaktadır.

**Tablo 4.22 - BBC Maddi Duran Varlıklar Muhasebe Politikaları**

<b>Varlık</b>	<b>Ölçüm Yöntemi</b>	<b>Amortisman Yöntemi</b>	<b>Faydalı Ömür</b>
Arazi ve Binalar			
Arazi	Maliyet	Amortismanına tabi değil	Sınırsız
Binalar	Maliyet	Doğrusal	50 yıl
Binaların iyileştirmeleri	Maliyet	Doğrusal	10 ila 50 yıl
Kiralanmış binalar	GUD veya Net Bugünkü Değer	Doğrusal	Kira süresi veya 50 yıldan kısa olanıyla
Kiralanmış binaların iyileştirmeleri	Maliyet	Doğrusal	Kira süresi veya 50 yıldan kısa olanıyla
Tesis ve Makineler			
Bilgisayar teçhizatları	Maliyet	Doğrusal	3 ila 5 yıl
Elektrikli ve mekanik altyapı	Maliyet	Doğrusal	10 ila 25 yıl
Diğer	Maliyet	Doğrusal	3 ila 10 yıl
Mobilya ve donatılar	Maliyet	Doğrusal, vd.	3 ila 10 yıl

Maddi duran varlıkların amortismanında genel olarak doğrusal amortisman yönteminin uygulandığı ifade edilmektedir. Mobilya ve donatılar grubunda amortisman yöntemi ve faydalı ömrün her raporlama döneminde gözden geçirildiği bahsedilmektedir. Varlık grubunda bulunan kalemler ve muhasebe politikaları Tablo 4.22’de aktarılmıştır. (BBC, 2017, s. 178)

Arazi ve binalar tek kalemde aktarıldığı ve detayları verilmediği için araziler ayrı analiz edilememiştir. Arazi ve binalar kalemi BBC’nin sahip olduğu arazileri, sahip olduğu ve kiraladığı arazi ve binaları içerdiği için farklı politikalara sahip bir grubu birlikte analiz etmiş olduk. BBC’nin maddi duran varlıklar değişkenleri irdelendiğinde arazi ve binalar grubu için %4-%5 aralığında bir etkin amortisman görünmektedir. Bu dipnotlarda binalar için açıklanan 50 yılın çok daha altında bir faydalı ömre işaret etmektedir. Arazi ve binalar grubu dışındaki kalemlerde gittikçe azalan bir etkin amortisman oranı dikkat çekmektedir.

**Tablo 4.23 - BBC Maddi Duran Varlıklar, milyon GBP**

		<b>2015- 2016</b>	<b>2016- 2017</b>	<b>2017- 2018</b>	<b>2018- 2019</b>
<b>Arazi ve binalar</b>	Brüt defter değeri	1.030,4	1,004,9	1.020,2	1.044,0
	Birikmiş amortisman	338,4	371,6	405,9	447,0
	Defter değeri	692,0	633,3	614,3	597,0
	Amortisman tutarı.	43,4	41,8	41,6	47,0
	Etkin amortisman oranı	<b>%4,9</b>	<b>%4,2</b>	<b>%4,1</b>	<b>%4,5</b>
<b>Tesis ve makineler</b>	Brüt defter değeri	1.049,1	1.074,5	1.122,1	1.124,0
	Birikmiş amortisman	738,3	798,6	837,8	848,0
	Defter değeri	*310,7	275,9	284,3	276,0
	Amortisman tutarı.	92,7	90,0	85,5	76,0
	Etkin amortisman oranı	<b>%8,8</b>	<b>%8,4</b>	<b>%7,6</b>	<b>%6,8</b>
<b>Mobilya ve donatılar</b>	Brüt defter değeri	122,9	129,5	133,1	142,0
	Birikmiş amortisman	86,4	94,0	96,6	104,0
	Defter değeri	36,5	35,5	36,5	38,0
	Amortisman tutarı.	11,2	9,4	9,0	9,0
	Etkin amortisman oranı	<b>%9,1</b>	<b>%7,3</b>	<b>%6,8</b>	<b>%6,3</b>
*Değer düşüklüğü					

#### 4.7.2. ABC Maddi duran varlıkları

ABC maddi duran varlıkları finansal olmayan varlıklar olarak aktarılmıştır. Üç grupta aktarılan varlıklar Araziler, Binalar, ile Altyapı<sup>53</sup>, Tesis ve Donatılar olarak ayrıştırılmıştır. ABC maddi duran varlıklarını gerçeğe uygun değer ölçümünde yer alan hiyerarşiyi (UFRS 13, 2020, par. 72) kullanarak sınıflandırmıştır.

Arazilerin gerçeğe uygun değer hiyerarşi seviyesi 2, diğer maddi duran varlıkların seviyesi ise 3 olarak nitelendirmektedir. Elde edildikleri anda elde etme maliyetiyle muhasebeleştirilen varlıklar raporlama döneminde seviye türüne göre ayrılmaktadır. Seviye

<sup>53</sup> Altyapı terimi Tek Düzen Hesap Planında yer alan Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri terimine karşılık gelmektedir.

2 olan arazilerin bağımsız değerlemeye tabi tutulduğu ve benzer arazilerin satış fiyatlarından faydalanarak gerçeğe uygun değerinin raporlandığı belirtilmektedir. Seviye 3 olan diğer maddi duran varlıkların defter değeri ise amortismanına tabi tutulmuş yerine konma maliyeti olarak isimlendirilmiştir.

Binalar, ile altyapı, tesis ve donatıların defter değeri yerine konma maliyetinden birikmiş amortisman düşülerek raporlanmaktadır. ABC'nin kullanımında bulunan araziler hem sahibi olduğu hem de kiraladığı arazileri kapsamaktadır. Bu nedenle araziler için amortisman yöntemi aktarılmaktadır. Kiralık ve sahibi olunan maddi duran varlık unsurları için değişkenler Tablo 4.24'te aktarılmıştır. (ABC, 2017, s. 115)

**Tablo 4.24 - ABC Maddi Duran Varlıklar Muhasebe Politikaları**

<b>Varlık</b>	<b>Ölçüm yöntemi (GUD Seviyesi)</b>	<b>Amortisman Yöntemi</b>	<b>Faydalı Ömür</b>
Arazi	Piyasa değeri (2)	Doğrusal	Sınırsız veya kira süresi
Binalar	Yerine konma maliyeti (3)	Doğrusal	50 yıl
Uzun vadeli kiralanan araziler	Piyasa değeri (2)	Doğrusal	99 ila 120 yıl
Kiralanan binalar	Yerine konma maliyeti (3)	Doğrusal	En çok 50 yıl olmak üzere kira süresi
Kiralanan binaların iyileştirmeleri	Yerine konma maliyeti (3)	Doğrusal	5 ila 50 yıl
Altyapı, tesis ve donatılar	Yerine konma maliyeti (3)	Doğrusal	3 ila 15 yıl

Ölçüm yöntemi piyasa değeri olarak ifade edilenler seviye 2 gerçeğe uygun değerdir. Kiralanan binalarda ifade edilen faydalı ömür BBC'nin kiralanan binalar ve bunların iyileştirme harcamaları için faydalı ömür ile aynı sonuca varmaktadır. Kiralanan arazilerde, çok uzun vadeli olsa da bulunan faydalı ömür bir miktar amortisman gideri oluşmasına neden olmaktadır. Amortisman oranı çok küçük olsa da amortisman gideri olarak raporlanmıştır. Binalar hem sahibi olunan hem de kiralanan binaları içermesi nedeniyle %6 ila %7 arasında bir etkin amortisman oranına sahiptir. Amortisman işletmenin sürekliliğini sağlayacak bir uygulama olması nedeniyle doğru amortisman ile doğru kaynak dağılımı mümkün olacaktır. Net yenileme maliyeti görecelik içerse de işletmenin sürekliliğini temin edecek kaynağın sağlanması için iyi bir yöntem olarak değerlendirilebilir.



**Tablo 4.25 - ABC Maddi Duran Varlıkları, milyon AUD**

		<b>2015-2016</b>	<b>2016-2017</b>	<b>2017-2018</b>	<b>2018-2019</b>
<b>Arazi</b>	Brüt defter değeri	191,4	237,9	241,7	269,7
	Birikmiş amortisman	0,4	0,2	0,3	0,6
	Defter değeri	191,0	237,7	241,4	269,1
	Amortisman tutarı.	0,2	0,2	0,2	0,2
	Etkin amortisman oranı	<b>%0,1</b>	<b>%0,1</b>	<b>%0,1</b>	<b>%0,1</b>
<b>Binalar</b>	Brüt defter değeri	568,3	569,8	557,2	558,6
	Birikmiş amortisman	40,9	24,0	29,2	53,5
	Defter değeri	*527,4	*551,6	*528,0	*505,2
	Amortisman tutarı.	35,6	40,3	36,1	36,1
	Etkin amortisman oranı	<b>%6,3</b>	<b>%7,1</b>	<b>%6,5</b>	<b>%6,5</b>
<b>Altyapı, tesis ve donatılar</b>	Brüt defter değeri	593,9	602,2	600,2	601,9
	Birikmiş amortisman	402,3	405,3	403,8	407,8
	Defter değeri	*191,5	*196,9	*196,4	*194,1
	Amortisman tutarı.	43,9	42,0	45,8	44,3
	Etkin amortisman oranı	<b>%7,4</b>	<b>%7,0</b>	<b>%7,6</b>	<b>%7,4</b>

\*Yapılmakta olan yatırımlar gruptan ayrıldıktan sonra kalan hesaplanmış değer

#### 4.7.3. TRT maddi duran varlıkları

TRT MSUGT uyarınca yirmi beşinci grupta sunulan maddi duran varlıkları bütün hesaplarıyla kullandığı görülmektedir. Herhangi bir dipnot olmadığı için burada yine elde bulunan verilerden çıkarılan kalemlerin değişkenleri aktarılmaktadır. Birikmiş amortismanlar hesabında arazi ve arsalar için tali hesap dahi açılmamıştır. Bu nedenle Tablo 26'da yalnızca brüt defter değeri yansıtılmıştır.

Binalardaki artışla birlikte Sabit Kıymet Yenileme Fonlarına 300,6 milyon liralık kayıt yapıldığı gözlemlenmiştir. Öte yandan Diğer İşletme Binaları Hesabının 2017 dönem sonundan (19,2 milyon lira) 2018 dönem sonuna (404,2 milyon lira) belirgin bir artış yaşadığı görülmektedir. Diğer tali hesabı kullanıldığı ve dipnotlar bulunmadığı için daha fazla ayrıntıya rastlanmamıştır.

Tablo 4.26 - TRT Maddi Duran Varlıkları, milyon TL

		2016	2017	2018
<b>250 Arazi ve arsalar</b>	Brüt defter değeri	15,1	15,1	15,1
<b>251 Yeraltı ve yerüstü düzenleri</b>	Brüt defter değeri	4,8	4,8	4,9
	Birikmiş amortisman	3,8	3,9	4,0
	Defter değeri	1,0	0,9	0,9
	Amortisman tutarı.	0,2		0,2
	Etkin amortisman oranı	<b>%4,2</b>		<b>%4,1</b>
<b>252 Binalar</b>	Brüt defter değeri	340,9	340,7	729,8
	Birikmiş amortisman	132,4	139,0	184,2
	Defter değeri	208,5	201,7	545,6
	Amortisman tutarı.	6,9		*45,2
	Etkin amortisman oranı	<b>%2,0</b>		<b>%6,2</b>
<b>253 Tesis, makine ve cihazlar</b>	Brüt defter değeri	199,5	207,4	214,3
	Birikmiş amortisman	177,4	185,8	194,1
	Defter değeri	22,1	21,6	20,2
	Amortisman tutarı.	10,2		9,6
	Etkin amortisman oranı	<b>%5,7</b>		<b>%4,5</b>
<b>254 Taşıtlar</b>	Brüt defter değeri	12,3	12,9	12,5
	Birikmiş amortisman	10,6	11,3	11,5
	Defter değeri	1,7	1,6	1,0
	Amortisman tutarı.	0,7		0,6
	Etkin amortisman oranı	<b>%5,7</b>		<b>%4,8</b>
<b>255 Demirbaşlar</b>	Brüt defter değeri	298,8	339,2	385,3
	Birikmiş amortisman	232,1	268,9	308,0
	Defter değeri	66,7	70,3	77,3
	Amortisman tutarı.	36,7		33,8
	Etkin amortisman oranı	<b>%12,3</b>		<b>%8,8</b>
<b>256 Diğer maddi duran varlıklar</b>	Brüt defter değeri	12,8	9,3	25,6
	Birikmiş amortisman	3,6	3,7	7,8
	Defter değeri	9,2	5,6	17,8
	Amortisman tutarı.	3,2		8,3
	Etkin amortisman oranı	<b>%25,0</b>		<b>%32,4</b>
<b>258 Yapılmakta olan yatırımlar</b>	Brüt defter değeri	5,6	6,1	2,9
<b>259 Verilen avanslar</b>	Brüt defter değeri	2,9	20,9	1,6
*Hesaplanmış tutar				

2018 yılında genel yönetim giderleri kapsamında binalar için kaydedilen amortisman gideri 42,7 milyon lira iken bu tutarın 38,5 milyonu alacak kaydedilerek kapatılmış ve

770.06.00.01 Binalar Amortisman Giderleri hesabı 4,2 milyon lira bakiye vermiştir. Birikmiş amortismanlarda kapatılan bir unsura rastlanmadığı için yeniden değerlendirme işleminin bir kısmının amortisman giderinden mahsup edildiği düşünülmüştür. Bu nedenle 2018 yılında binalar için hesaplanan amortisman giderlerine 38,5 milyon liralık miktar eklenmiştir.

Yeraltı ve yerüstü düzenleri %4 civarında hesaplanan etkin amortisman oranıyla 25 senelik bir faydalı ömre işaret etmektedir. Binalar için 2016 yılı için %2 (50 yıl) amortisman ayrılırken 2018 yılında %6,2 oranında amortisman hesaplanmıştır. Yüksek oranda (%114,2) artış yaşayan Binalar hesabının içeriğinde de değişiklik yaşanmış olması ihtimaller dahilindedir. Tesis, makine ve cihazlar hesabında çeşitli donatılar takip edilebildiği için muhteviyatına göre değişiklik yaşanması muhtemeldir. Bu kalem için 2016'da %5,7 olan etkin amortisman oranı 2018 yılında %4,5 olarak gerçekleşmiştir. Taşıtlar hesabında da Tesis, makine ve cihazlar hesabına benzer bir değişim yaşanmıştır. Öte yandan Demirbaşlar hesabında yaşanan değişim çok daha radikaldir. 2016 ila 2018 yılları karşılaştırılınca Demirbaşlar hesabının brüt defter değeri %28,9 artarken amortisman giderinin %7,9 azaldığını görüyoruz. Yapılan analiz amortisman politikasını güvenilir bir biçimde tahmin edilmesini sağlayacak tutarlı bir amortisman işleyişi ortaya kaymamaktadır.

Tablo 4.27'de üç kuruluşun maddi duran varlıklar politikaları karşılaştırmalı olarak aktarılmaktadır. Çok çeşitli varlıkları kapsamına alan bir grup olarak detaylar tablonun altında yer alan açıklayıcı notlarda aktarılmıştır.

**Tablo 4.27 - Maddi Duran Varlıklar**

		<b>BBC</b>	<b>ABC</b>	<b>TRT</b>
Arazi ve Binalar	Ölçme yöntemi	Maliyet; Gerçeğe Uygun Değer veya Net Bugünkü Değer [1]	Piyasa değeri; Yerine konma maliyeti [3]	-
	Amortisman yöntemi	Doğrusal	Doğrusal	-
	Faydalı ömür	Kira süresi (azami 50 yıl); 10 yıl ila 50 yıl; 50 yıl; Sınırsız [2]	Kira süresi (azami 50 yıl); 5 ila 50 yıl; 50 yıl; 99 ila 120 yıl; Sınırsız [4]	-
	Ortalama etkin amortisman oranı	%4,4	Araziler %0,1; Binalar %6,6	Binalar %4,1; Yeraltı ve yerüstü düzenleri %4,2
	Ortalama faydalı ömür	23 yıl	Araziler 1158 yıl; Binalar 15 yıl	Binalar 24 yıl; Yeraltı ve yerüstü düzenleri 24 yıl
Altyapı, Tesis ve Makineler	Ölçme yöntemi	Maliyet	Yerine konma maliyeti	-
	Amortisman yöntemi	Doğrusal	Doğrusal	-
	Faydalı ömür	3 ila 5 yıl, 10 ila 25 yıl, Diğer: 3 ila 10 yıl [5]	3 ila 15 yıl	-
	Ortalama etkin amortisman oranı	%7,9	%7,35	%5,1
	Ortalama faydalı ömür	13 yıl	14 yıl	20 yıl
Demirbaşlar	Ölçme yöntemi	Maliyet		-
	Amortisman yöntemi	Doğrusal, vd.		-
	Faydalı ömür	3 ila 10 yıl		-
	Ortalama etkin amortisman oranı	%7,4		%10,6
	Ortalama faydalı ömür	14 yıl		9 yıl

- [1] Araziler: Maliyet, Binalar: Maliyet, Binaların iyileştirmeleri: Maliyet, Kiralanmış binaların iyileştirmeleri: Maliyet, Kiralanmış Binalar: Gerçeğe Uygun Değer veya Net Bugünkü Değer
- [2] Arazi: Sınırsız, Binalar: 50 yıl, Binaların iyileştirmeleri: 10-50 yıl, Kiralanmış binaların iyileştirmeleri: Kira süresi (azami 50 yıl), Kiralanmış binalar: Kira süresi (azami 50 yıl)
- [3] Arazi: Piyasa değeri Binalar: Yerine konma maliyeti Uzun vadeli kiralanmış araziler: Piyasa değeri Kiralanmış binalar: Yerine konma maliyeti Kiralanmış binaların iyileştirmeleri: Yerine konma maliyeti
- [4] Arazi Sınırsız, Binalar: 50 yıl, Uzun vadeli kiralanmış araziler: 99 ila 120 yıl, Kiralanmış binalar: En çok 50 yıl olmak üzere kira süresi, Kiralanmış binaların iyileştirmeleri: 5 ila 50 yıl, Altyapı, tesis ve donatılar 3 ila 15 yıl
- [5] Bilgisayar teçhizatları: 3 ila 5 yıl, Elektrikli ve mekanik altyapı: 10 ila 25 yıl, Diğer: 3 ila 10 yıl

## BEŞİNCİ BÖLÜM Sonuç

Yayıncılık izleyici ve dinleyicileri eğlendirme, bilgilendirme ve eğitim işlevini yerine getirmektedir. Hayatımıza yirminci yüzyılın başlarında özel girişimlerin kurduğu radyo istasyonlarıyla giren yayıncılık potansiyelinin kısa süre içerisinde fark edilmesiyle çeşitli yapılara bürünmüştür. Devletlerin de sektöre dahil olmaya başladığı bu esnada kamu yayıncılık kuruluşları teşkil edilmeye başlamıştır. 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 öncü oyuncularından olmuştur. 1922 yılında Marconi’nin şirketi ve diğer yayıncıların bir araya getirilmesiyle kurulan BBC’nin bağımsız kamu yayıncılığı örnek gösterilmektedir. Bugün BBC ve benzeri kamu yayın kuruluşları topluma eğlence, bilgi ve eğitim sunmak üzere faaliyettedir.

Özel işletmeler yayıncılık faaliyetleri ile oluşturdukları izleyici ve dinleyicilerin kanala ayırdıkları zamanı ticari işletmelere satarak gelir elde etmektedir. Kamu yayın kuruluşları ise bir politik hedef olarak yükledikleri yayıncılığın maliyetlerini kısmen ticari gelirlerle ama çoğunlukla kamudan elde ettikleri kaynaklarla yürütmektedir. Böylece ticari kaygılara kurban edilmemiş, yaratıcı, tarafsız bir yayıncılık hizmeti elde edilmeye çalışılmaktadır.

Kamu yayın kuruluşları özel kanunla kurulan, ulusal ve uluslararası düzenlemelere tabi kuruluşlardır. Hükümetin, içerik denetleyici kurumların ve uluslararası kuruluşların düzenlemelerine tabi olarak faaliyetlerini yürütürler. Kamu yayın kuruluşları sistemleri hükümete mesafesi ile belirlenmektedir. Bu anlamda kamu yayın kuruluşları günümüzde devlet yönetimi, kamu kuruluşları, karma işletmeler ve özel yönetim olarak gruplandırılmaktadır.

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 başta kamu olmak üzere çeşitli kesimlere bu raporlamayı borçludur. Raporlamada OECD (2015) tarafından kabul edilen

KİT'ler için Kurumsal Yönetim Kılavuzu ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları 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 ve muhasebe politikaları irdelenmiştir. Çalışma genel itibariyle bir durum çalışması olarak nitelenebilir. Kılavuz ve Standartları göz önüne alarak hazırlanan KİT'ler için Açıklık Ölçeğiyle üç kurumun 2016 faaliyet raporları değerlendirilmiştir. Sonuç olarak BBC'nin en iyi şeffaflık ve hesap verebilirlik puanı aldığı görülmektedir. ABC ise finansal raporlarını halka açık işletmelerin düzeyine yükseltmesiyle ön plana çıktığı görülmektedir.

İnceleme döneminin başında bir kamu iktisadi kuruluşu olan TRT 2017 yılında gerçekleşen Anayasa değişikliği sonrası yapılan düzenlemelerle bu vasfını yitirmiştir. 2018 yılında başlayan Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemi değişikliği ile devlet yönetimine dahil olan kurum raporlama yapmayı bırakmıştır. BOBİ FRS gereği Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına tabi olan kuruluşun son yayınlanan 2016 faaliyet raporu ve içeriden alınan kısıtlı muhasebe bilgi sistemi çıktısı ile yapılan değerlendirme sonucu yetersiz bir raporlama sistemiyle karşılaşılmıştır.

Sektöre has muhasebe politikaları ve yönetim varsayımları hasılatlar, karşılıklar, stoklar, maddi duran varlıklar, ile maddi olmayan duran varlıklar kapsamında irdelenmiştir. Üç kurumun muhasebe politikaları hem birbirleriyle hem de standartların kapsamıyla karşılaştırılarak hem ilgili araştırmacılara hem de uygulayıcıların dikkatine arz edilmektedir.

Çalışma sonucunda kamu yayın kuruluşlarının faaliyetlerinin sonuçlarını geniş çaplı ve derinlemesine duyurmaya çalıştıkları görülmektedir. Tüm kamuyu ilgilendiren kuruluşların finansal sonuçlarının ötesinde faaliyet sonuçlarının ve bunun da ötesinde sürdürülebilirliğin raporlanması beklenmektedir. Kamu yayıncılığı hem hasılat kalemleri hem de çıktılarıyla tüm kamu üzerinde etkiye sahip olması nedeniyle kamuya uluslararası standartlarda raporlama yapması beklenmektedir. Raporlama yapılmayan ülkelerde ise yalnız kaynak maliyetinin yükselmesi beklenebilir.

Bu araştırma sonucunda TRT için şeffaflık ve hesap verebilirliğin sağlanması açısından faaliyet raporlarında uluslararası kabul görmüş 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 finansal raporlamada Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile 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 alına 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 bir denetime tabi tutulmalıdır.
- Finansal ve finansal olmayan bilgiler uluslararası kabul görmüş standartlara uygun olarak raporlanmalıdır.



## Kaynakça

- ABC. (2020). *ABC History / About the ABC*. ABC. <https://about.abc.net.au/abc-history/>
- ABC, A. B. C. (2017a). *ABC Annual Report 2016-2017 Investing in Audiences Vol I* (C. 1). [http://about.abc.net.au/wp-content/uploads/2017/10/ABC7171\\_AR\\_2017\\_Vol1\\_tagged\\_v4.pdf](http://about.abc.net.au/wp-content/uploads/2017/10/ABC7171_AR_2017_Vol1_tagged_v4.pdf)
- ABC, A. B. C. (2017b). *ABC Annual Report 2016-2017 Investing in Audiences Vol II* (C. 2). [http://about.abc.net.au/wp-content/uploads/2017/10/ABC7171\\_AR\\_2017\\_Vol2\\_tagged\\_v5.pdf](http://about.abc.net.au/wp-content/uploads/2017/10/ABC7171_AR_2017_Vol2_tagged_v5.pdf)
- Akdoğan, N., & Tenker, N. (2010). *Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri* (13. bs). Gazi Kitabevi.
- Aksu, M. H., & Köseadağ, A. (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. <http://research.sabanciuniv.edu/1284/>
- ALTINAY, A. T. (2016). Entegre raporlama ve sürdürülebilirlik muhasebesi. *Journal Of Süleyman Demirel University Institute Of Social Sciences Year, 3, 25*.
- Arvas, İ. S. (2018). Türkiye'nin Radyo ile Tanışması ve Türk Telsiz Telefon Anonim Şirketi. *Uluslararası Kültürel ve Sosyal Araştırmalar Dergisi (UKSAD)*, 4(2), 406-428.
- Auerbach, M. P. (2019). Broadcast industry. İçinde *Salem Press Encyclopedia*. Salem Press.
- Australian Broadcasting Act* (au). (1942). Attorney-General's Department. <https://www.legislation.gov.au/Details/C1942A00033/Html/Text>, <http://www.legislation.gov.au/Details/C1942A00033>
- Australian Broadcasting Commission Act* (au). (1932). Attorney-General's Department. <https://www.legislation.gov.au/Details/C1932A00014/Html/Text>, <http://www.legislation.gov.au/Details/C1932A00014>

- Australian Broadcasting Corporation Act* (au). (1983). Attorney-General's Department.  
<https://www.legislation.gov.au/Details/C2016C00300/Html/Text>,  
<http://www.legislation.gov.au/Details/C2016C00300>
- Basık, F. O. (2011). *Ansiklopedik Muhasebe ve Finansal Terimler Sözlüğü* (1. bs). Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları.
- Basri, H. (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>
- BBC Trust Statement—TV Licensing™*. (t.y.). Geliş tarihi 24 Mayıs 2020, gönderen  
<https://www.tvlicensing.co.uk/about/bbc-trust-statement-AB21>
- Broadcast Industry, Survey of American Industry and Careers (Online Edition). (2013).  
İçinde *Salem Press*.
- Broadcasting*. (2018). The New York Times.  
<https://markets.on.nytimes.com/research/markets/usmarkets/industry.asp?industry=53322>
- Bruton, G. D., Peng, M. W., Ahlstrom, D., Stan, C., & Xu, K. (2014). State-owned Enterprises Around the WORLD as Hybrid Organizations. *Academy of Management Perspectives*, 29(1), 92-114. <https://doi.org/10.5465/amp.2013.0069>
- Christiansen, H. (2013). *Balancing Commercial and Non-Commercial Priorities of State-Owned Enterprises*. <https://doi.org/10.1787/5k4dkhztcp9r-en>
- Deloitte Latvia. (2015). *Non-financial Reporting*.  
[https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/lv/Documents/strategy/Non-financial\\_reporting\\_2015.pdf](https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/lv/Documents/strategy/Non-financial_reporting_2015.pdf)
- Devlet Muhasebesi Standartları* (D. M. S. K. DMSK, Çev.). (2008). T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı. <https://www.hmb.gov.tr/devlet-muhasebesi-standartlari>

Ertuna Akbaş, B., & Tükel, A. (2008). Şirketlerin Kamuyu Aydınlatma Düzeyleri: Ortaklık Yapısı ve Kurumsal Yönetimin Etkileri. *İ M K B Dergisi*, 10(40), 7-37.

Directive 2014/95/EU Disclosure of Non-Financial and Diversity Information, 32014L0095, CONSIL, EP, OJ L 330 (2014). <http://data.europa.eu/eli/dir/2014/95/oj/eng>

Glesne, C. (2015). *Nitel Araştırmaya Giriş* (A. Ersoy & P. Yalçınoğlu, Ed.; 5.). Anı Yayıncılık.

Grossi, G., Papenfuß, U., & Tremblay, M.-S. (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. <https://doi.org/10.1108/IJPSM-09-2015-0166>

*Kamu Sektörü Uluslararası Muhasebe Standartları (IPSAS) ve Türkiye uygulaması.* (2011, Ekim 15). Dünya Gazetesi. <https://www.dunya.com/gundem/kamu-sektoru-uluslararası-muhasebe-standartları-ipsas-ve-türkiye-haberi-156501>

TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme, (2006). [https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS/TMS\\_2020/TMS%2039.pdf](https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS/TMS_2020/TMS%2039.pdf)

TMS 2 Stoklar, (2014). <https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartları%C4%B1/TMSTFRS2014Seti/TMS2.pdf>

TMS18 Hasılat, (2014). <https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartları%C4%B1/TMSTFRS2014Seti/TMS18.pdf>

TFRS 8 Faaliyet Bölümleri, TFRS 8 (2014). [https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TFRS/TFRS\\_2020/TFRS%2008.pdf](https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TFRS/TFRS_2020/TFRS%2008.pdf)

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat, 35 (2018).

- TFRS 16 Kiralamalar, (2018).  
[https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TFRS/TFRS\\_2020/TFRS\\_16\(1\).pdf](https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TFRS/TFRS_2020/TFRS_16(1).pdf)
- TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar, TMS 8 (2018).  
[https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS/TMS\\_2020/TMS%208.pdf](https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS/TMS_2020/TMS%208.pdf)
- Kovalski, Przemyslaw, Büge, Max, Sztajerowska, Monika, & Egeland, M. (2013). *State-Owned Enterprises: Trade Effects and Policy Implications* (OECD Trade Policy Papers Sy 147; OECD Trade Policy Papers, C. 147).  
<https://doi.org/10.1787/5k4869ckqk7l-en>
- Manvell, R., & Camacho, J. A. (2015). *Broadcasting*. Encyclopedia Britannica.  
<https://www.britannica.com/technology/broadcasting>
- Manvell, R., & Camacho, J. A. (2018). Broadcasting. İçinde *Encyclopedia Britannica*.  
<https://www.britannica.com/technology/broadcasting>
- Meeks, G., & Swann, G. M. P. (2009). Accounting standards and the economics of standards. *Accounting and Business Research*, 39(3), 191-210.  
<https://doi.org/10.1080/00014788.2009.9663360>
- MEGEP. (2011). *Radyo Televizyon Tarihi*. T.C. Milli Eğitim Bakanlığı.
- Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, (2014).  
<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=20357&MevzuatTur=7&MevzuatTertip=5>
- Mid-year Economic and Fiscal Outlook 2014-15*. (t.y.). 292.
- 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](https://www.oecd-ilibrary.org/governance/accountability-and-transparency-a-guide-for-state-ownership_9789264056640-en)

- OECD. (2015a). *OECD Guidelines on Corporate Governance of State-Owned Enterprises, 2015 Edition* (2015. bs). OECD Publishing. [https://www.oecd-ilibrary.org/governance/oecd-guidelines-on-corporate-governance-of-state-owned-enterprises-2015\\_9789264244160-en](https://www.oecd-ilibrary.org/governance/oecd-guidelines-on-corporate-governance-of-state-owned-enterprises-2015_9789264244160-en)
- OECD. (2015b). *OECD Regulatory Policy Outlook 2015*. <https://dx.doi.org/10.1787/9789264238770-en>
- OECD. (2015c). *G20/OECD Principles of Corporate Governance 2015*. OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/9789264236882-en>
- OECD. (2016). *G20/OECD Principles of Corporate Governance: (Turkish Version)*. Organization for Economic Cooperation & Development. <https://doi.org/10.1787/9789264257443-tr>
- OECD, S. G. (2002). *Options for obtaining beneficial ownership and control information*. <https://www.oecd.org/corporate/ca/corporategovernanceofstate-ownedenterprises/1961539.pdf>
- Oxford University Press. (2020). *Case-study / Encyclopedia.com*. <https://www.encyclopedia.com/social-sciences/dictionaries-thesauruses-pictures-and-press-releases/case-study>
- Papenfuß, U. (2014). How (should) public authorities report on state-owned enterprises for financial sustainability and cutback management—A new quality model. *Public Money & Management*, 34(2), 115-122. <https://doi.org/10.1080/09540962.2014.887519>
- Podger, A., Su, T., Wanna, J., Chan, H. S., & Niu, M. (Ed.). (2018). *Value for Money: Budget and financial management reform in the People's Republic of China, Taiwan and Australia* (1st bs). ANU Press. <https://doi.org/10.22459/VM.01.2018>
- Public Governance, Performance and Accountability Act* (au). (2013). Attorney-General's Department. <https://www.legislation.gov.au/Details/C2013A00123/Html/Text>, <http://www.legislation.gov.au/Details/C2013A00123>

- Sadka, G. (2004). Financial Reporting, Growth and Productivity: Theory and International Evidence. *SSRN Electronic Journal*. <https://doi.org/10.2139/ssrn.652301>
- Sarıaslan, H. (1984). Sistem Analizinin Temelleri. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 39(1), 1. [https://doi.org/10.1501/SBFder\\_0000001447](https://doi.org/10.1501/SBFder_0000001447)
- SBS, S. B. S. (2017). *SBS Annual Report 2017*. [http://media.sbs.com.au/aboutus/upload\\_media/site\\_367\\_rand\\_1218803247\\_sbs\\_annual\\_report\\_2017.pdf](http://media.sbs.com.au/aboutus/upload_media/site_367_rand_1218803247_sbs_annual_report_2017.pdf)
- Broadcating Copy of Royal Charter for the continuance of the British Broadcasting Corporation, Cm 6925 (2006).
- Broadcating Copy of Royal Charter for the continuance of the British Broadcasting Corporation, Cm 9365 (2016).
- Sevilengül, O. (2011). *Genel Muhasebe* (16. bs). Gazi Kitabevi.
- TRT Kanunu, 2954 Türkiye Radyo ve Televizyon Kanunu (1983). <https://kms.kaysis.gov.tr/Home/Goster/25709>
- TRT Gelirleri Kanunu, 3093 Türkiye Radyo-Televizyon Kurumu Gelirleri Kanunu (1984). <https://kms.kaysis.gov.tr/Home/Goster/31748>
- Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 5018 63 (2003).
- T.C. Sayıştay Başkanlığı. (2019). *Kamu İşletmeleri 2018 Yılı Genel Raporu* [Genel Rapor]. [https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/62643830/files/raporlar/genel\\_raporlar/kit\\_genel/2018\\_Ki.pdf](https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/62643830/files/raporlar/genel_raporlar/kit_genel/2018_Ki.pdf)
- Tezbaşaran, A. A. (2008). *Likert Tipi Ölçek Hazırlama Kılavuzu* (3. bs). Yazar. [https://www.academia.edu/1288035/Likert\\_Tipi\\_%C3%96l%C3%A7ek\\_Haz%C4%B1rlama\\_K%C4%B1lavuzu](https://www.academia.edu/1288035/Likert_Tipi_%C3%96l%C3%A7ek_Haz%C4%B1rlama_K%C4%B1lavuzu)
- The IIRC | Integrated Reporting*. (2020). <https://integratedreporting.org/the-iirc-2/>
- Thomas, E. C., Pierce, J. B., & Tomes, W. E. (2002). The Challenges of Cutback Management. *PUBLIC POLICY*, 5.

- TKYD, T. K. Y. D. (2020a). *Kurumsal Yönetim İlkeleri nedir?* <http://www.tkyd.org/TR/sss-kurumsal-yonetim-ilkeleri-nedir.html>
- TKYD, T. K. Y. D. (2020b). *Kurumsal Yönetim nedir?* <http://www.tkyd.org/TR/sss-kurumsal-yonetim-nedir.html>
- TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu, (2014).  
<http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2019Seti/TMS/TMS%201.pdf>
- 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>
- TMS 7 Nakit Akış Tablosu, (2014).  
<https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2014Seti/TMS7.pdf>
- TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları, (2014).  
[https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS/TMS\\_2020/TMS%2024.pdf](https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS/TMS_2020/TMS%2024.pdf)
- TMS37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıkla, (2014).  
<https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2014Seti/TMS37.pdf>
- Kavramsal Çerçeve (Finansal Raporlamaya ilişkin Kavramsal Çerçeve), (2011).  
<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/01/20110127-9-1.doc>
- Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğ, 209 (2011).  
<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/01/20110127-9.htm>
- Topçu, M. K., & Korkmaz, G. (2015). Entegre raporlama: Kavramsal bir inceleme. *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 30(1).

## EKLER

### EK 1: STANDARTLARA UYGUN FİNANSAL BİLGİ SUNUMU ÖLÇÜTLER TABLOSU VE DETAYLARI

1. Teşebbüsün hedefleri, performans göstergeleri KİT tarafından detaylandırılarak açıklanmıştır. (OECD, 2015)
  - Ekonomik, politik veya karma oluşuna göre KİT için verilen hedefler ve bunların nasıl ölçüldüğü açıklanmış.
  - Performans göstergeleri tercihen nicel halde raporlanmış.
2. Kamusal hedeflerin maliyetleri ve kaynakları ile bu kapsamda yapılanlar açıklanmıştır. (OECD, 2015)
  - Politik hedeflerin kaynakları ile ekonomik hedeflerin kaynakları ayrılmış.
  - Kamusal kaynaklar ekonomik faaliyetleri sübvansede etmekte kullanılmamış.
3. Teşebbüsün mülkiyet yapısı açıklanmıştır. (OECD, 2015)
  - KİT'in ortaklık ve yönetim yapısı açıklanmış.
4. Yönetim kurulu üyelerinin ve kilit yöneticilerin ücretleri açıklanmıştır. (OECD, 2015)
  - Üst düzey yönetimin ücretlendirme politikası ve mevcut ücretleri açıklanmış.
5. Öngörülebilir riskler ve alınan risk yönetim önlemleri açıklanmıştır. (OECD, 2015)
  - İşletmenin gelecekte karşılaşılabileceği olumsuz durumlar ve gerçekleşme olasılığı konusunda bilgi sağlanmış.
  - İşletme ve sektöre has riskler listelenmiş.
6. Garantiler, taahhütler ve borçlar dahil devletten alınan mali yardım açıklanmıştır. (OECD, 2015)
  - Devletin sahipliğinden kaynaklanan avantajları analiz edebilmek için yaratılan kaynağın tamamı anlatılmış.
7. Devletle ve ilişkili kişilerle gerçekleştirilen maddi öneme sahip işlemler açıklanmıştır. (OECD, 2015)
  - UMS 24 uyarınca ilişkili kesimlerle olan işlemler açıklanmış
    - İlişkili kişiler
      - Kontrol veya müşterek kontrol gücüne sahip kişiler
      - Önemli etkiye sahip kişiler
      - Kilit yönetici personel
    - İlişkili işletmeler
8. Çalışanlar ve diğer çıkar sahipleriyle ilgili açıklamalar yapılmıştır. (OECD, 2015)
  - Çalışanlar ve çıkar sahipleriyle ilgili teşebbüsün finansal performansını etkileyecek bilgiler açıklanmış.
  - Açıklamalar yönetici çalışan ilişkilerini, işçi temsilciliği mekanizmasını, diğer çıkar sahipleriyle (*alacaklılar, tedarikçiler, bölge halkları vb.*) ilişkileri içerebilir.



9. Finansal raporlar tercihen web tabanlı iletişimin kullanılarak halkın erişimine açılmıştır. (OECD, 2015)
- Kamunun kolayca erişebileceği bir web sitesinde yayınlanmış.
10. Senelik finansal raporlar bağımsız bir denetime tabi tutulmuştur. (OECD, 2015)
- Uluslararası Denetim Standartlarına uygun bağımsız denetim yapılmış
  - Tercihen bağımsız bir dış denetçi veya devlet içerisinde yüksek denetçi kurum tarafından yapılmış denetim
11. Finansal tabloların tanımlanması ve yayınlanması UFRS'ye uygun olarak yapılmıştır.
- Finansal tablolar seti açıkça tanımlanmış ve diğer bilgilerden ayrılmış (TMS1, 2014, par.49)
  - Tam bir finansal tablolar seti yayınlanmış. (TMS 1, 2014, par. 10)
    - Finansal durum tablosu
    - Kapsamlı gelir tablosu
    - Özkaynak değişim tablosu
    - Nakit akış tablosu
    - Dipnotlar
  - Finansal tablolar için doğru tanımlamalar yapılmış (TMS1, 2014, par.51)
    - Raporlayan işletme
    - Bireysel veya konsolide olduğu
    - Bilanço tarihi ve kapsadığı dönem
    - Para birimi ve yuvarlanma derecesi
12. Finansal durum tablosu UFRS'ye uygun olarak yayınlanmıştır.
- Ekonomik kaynaklar ve talep hakları ile bunlardaki değişimler. (KÇ, 2011)
  - Asgari hesap grupları raporlanmış: (TMS1, 2014, par. 54)
    - 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,
      - İşletme bilançosu döneme göre bölmüşse uzun vadeli borçlar ve duran varlıklar olarak raporlanır (TMS 1, 2014, s. 56)
    - Satılmak üzere elde tutulanlar olarak sınıflandırılan borçlar,

- Özkaynaklarda gösterilen kontrol gücü olmayan paylar (azınlık payları) ve
  - Ana şirketin ortaklarına ait çıkarılmış sermaye ve yedekler.
  - Kısa vade, uzun vade ayrımı yapılmış
    - Mali işletmeler için likidite temeline dayalı sunum, diğerleri için dönemsel sınıflandırılmış sunum yapılmış (TMS 1, 2014, par. 63)
  - Alt sınıf kalemler finansal durum tablosunda veya dipnotlarında sunulmuş (TMS 1, 2014, par. 77)
    - Maddi duran varlıklar
    - Alacaklar
    - Stoklar
    - Karşılıklar
    - Özkaynaklar ve yedekler
  - Paylara bölünmüş sermayenin ayrıntıları, olmayanlar için eşdeğer bilgileri bilanço veya özkaynaklar değişim tablosunda ya da dipnotlarında verilmiş (TMS 1, 2014, par. 79)
    - 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
    - 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 (TMS 1, 2014, par. 79)
13. Kapsamlı gelir tablosu UFRS'ye uygun olarak yayınlanmıştır.
- Tahakkuk esasına göre yansıtılan finansal performans (KÇ, 2011)
  - Kâr veya zarar ile diğer kapsamlı gelir (TMS 1, 2014, par. 81A)
  - Varsa, kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelirin azınlık ve ana ortaklığa isabet eden kısmı (TMS 1, 2014, par. 81B)
  - Kâr veya zarar bölümünde asgari kalemler raporlanmış: (TMS 1, 2014, par. 82)
    - Hâsılat
    - Finansman maliyetleri
    - Varsa, iştirakler ve iş ortaklıklarının kâr veya zara payları
    - Vergi gideri
    - Varsa, durdurulan faaliyetlere ilişkin tek bir tutar
  - Diğer kapsamlı gelir bölümünde sunulacak bilgiler
    - Sonradan kâr veya zarar olarak sınıflandırılmayacak diğer kapsamlı gelirler
    - Sonradan kâr veya zarar olarak sınıflandırılacak diğer kapsamlı gelirler
    - Diğer kapsamlı gelir kaynaklı gelir vergisi açıklanmış (TMS 1, 2014, par. 90)
  - Olağan dışı tanımı kullanılmamış (TMS 1, 2014, par. 87)

- Giderlerin analizi gider çeşitliliğine veya giderlerin fonksiyona göre sınıflandırılması biçiminde yapılmış (TMS 1, 2014, par. 102-103)
14. Özkaynak değişim tablosu UFRS'ye uygun olarak yayınlanmıştır.
- Ekonomik kaynaklar ve talep haklarında finansal performanstan kaynaklanmayan değişimler (KÇ, 2011)
  - Asgari unsurlar açıklanmış: (TMS 1, 2014, par. 106)
    - Her bir özkaynak bileşeni için dönem başı ve dönem sonundaki değer arasında mutabakat
    - Varsa, ana ortaklığın sahiplerine ve kontrol gücü olmayan paylara düşen toplam kapsamlı gelir
    - Varsa, geçmişe yönelik uygulama veya geçmişe yönelik düzeltmelerin etkileri
    - Varsa, ortaklara dağıtılmak üzere muhasebeleştirilen temettü tutarı ve hisse başına düşen tutarı (TMS 1, 2014, par. 107)
15. Nakit akış tablosu UFRS'ye uygun olarak yayınlanmıştır.
- Geçmişteki nakit akışları tarafından yansıtılan finansal performans (KÇ, 2011)
  - Nakit akışları işletme, yatırım ve finansman faaliyetleri bakımından raporlanmış (TMS 7, 2014, par. 10)
    - İşletme faaliyetlerinden sağlanan nakit akışları tercihen dolaysız (brüt) yönteme göre veya dolaylı (net) yönteme göre raporlanmış (TMS 7, 2014, par. 18-19)
    - Yatırım faaliyetleriyle ilgili nakit akışları netleştirilmeden gösterilmiş (TMS 7, 2014, par. 21)
    - Finansman faaliyetleriyle ilgili nakit akışları netleştirilmeden gösterilmiş (TMS 7, 2014, par. 21)
  - Nakit ve nakit benzerlerinin unsurları açıklanmış (TMS 7, 2014, par. 45)
  - Nakit akış tablosundaki ve bilançodaki tutarlar uzlaştırılmış (TMS 7, 2014, par. 45)
  - Nakit ve nakit benzerlerinin kompozisyonuna ilişkin politikalar ve varsa politika değişiklikleri dipnotlarda açıklanmış (TMS 7, 2014, par. 46-47)
16. Dipnotlar, muhasebe politikaları, açıklayıcı bilgiler ve bir önceki döneme ait karşılaştırmalı bilgiler UFRS'ye uygun olarak yayınlanmıştır.
- Finansal tabloların UFRS'lerle uyumu açık ve tam bir şekilde belirtilmiş (TMS 1, 2014, par. 16, 114)
  - Uygulanan muhasebe politikalarının özeti sunulmuş (TMS 1, 2014, par. 114)
    - Finansal tabloların düzenlenmesinde kullanılan ölçüm esasları (tarihi maliyet, cari maliyet, net gerçekleşebilir değer, gerçeğe uygun değer veya geri kazanılabilir tutar) (TMS 1, 2014, par. 117,118)
    - Finansal tabloların anlaşılması için uygun olan diğer muhasebe politikaları (TMS 1, 2014, par. 114)
    - Yönetimin yapmış olduğu yargılar açıklanmış (TMS 1, 2014, par. 122)
    - Varlıkların ve borçların defter değerinde önemli düzeltme riskleri taşıyan varsayımlar ve bunlardaki belirsizlikler (TMS 1, 2014, par. 125)

- Finansal tabloların sıralanış biçimiyle uyumlu destekleyici bilgiler sunulmuş (TMS 1, 2014, par. 114)
- İşletmenin sermaye yönetimi konusunda amaçları, politikaları ve süreçleri açıklanmış (TMS 1, 2014, par. 134-135)
  - Sermaye hakkında nitel bilgiler
    - Sermayenin neden oluştuğu,
    - Sermaye yönetimi konusunda haricen dayatılan gereklilikler,
    - Sermaye yönetimi ile ilgili amaçların nasıl karşılandığı
  - Sermaye hakkında özet nicel veri
  - Verilen nitel ve nicel bilgilerde önceki döneme göre meydana gelen değişimler
  - Varsa, haricen dayatılan gerekliliklerin gerçekleşip gerçekleşmediği
  - Varsa, haricen dayatılan gerekliliklerin gerçekleşmemesi durumunda sonuçları
- Varsa, özkaynağa dayalı finansal araç olarak sınıflandırılan satım opsiyonları açıklanmış (TMS 1, 2014, par. 136A)
- Varsa, henüz dağıtılabılır olarak muhasebeleştirilmemiş fakat teklif edilmiş veya duyurulmuş temettü ve hisse başına tutarı (TMS 1, 2014, par. 137)
- Varsa, muhasebeleştirilmemiş birikimli imtiyazlı temettü (TMS 1, 2014, par. 137)
- Eğer başka yerde açıklanmamışsa açıklanması gereken diğer bilgiler: (TMS 1, 2014, par. 138)
  - İşletmenin adresi, yasal yapısı, menşei
  - İşletmenin faaliyetleri ve esas çalışma alanlarının nitelikleri
  - Ana şirketin adı ve grubun nihai sahibi
  - İşletme belirli bir süre için kurulmuşsa, söz konusu sürenin uzunluğu

## EK 2: BBC FİNANSAL RAPORLARI 2015-2016, 2016-2017

### FINANCE AND OPERATIONS

# The BBC's consolidated financial statements

These financial statements comprise both the primary statements and additional supporting disclosure notes. The primary statements are:

#### **Consolidated income statement**

The income the BBC receives and expenditure incurred by the Group's operations during the financial year.

#### **Consolidated statement of comprehensive loss**

Items of income and expense, including reclassification adjustments, that are not directly recognised in the income statement and hence are charged or credited directly against or to reserves.

#### **Consolidated balance sheet**

The statement of the assets and liabilities of the BBC at a specific point in time, the financial year end.

#### **Consolidated statement of changes in equity**

Components that make up the capital and reserves of the Group and the changes to each component during the financial year.

#### **Consolidated cash flow statement**

Cash generated by the BBC from its operations and how those cash flows have been used.

## Consolidated income statement

	Note	2017 £m	Restated 2016 £m
<b>Licence fee income</b>	AI	<b>3,787.2</b>	3,742.8
<b>Other income</b>	AI	<b>1,166.8</b>	1,084.2
<b>Total income</b>	AI	<b>4,954.0</b>	4,827.0
Operating costs excluding restructuring costs		(4,943.7)	(4,789.6)
Restructuring costs	C3	(49.6)	(21.4)
<b>Total operating costs</b>	AI	<b>(4,993.3)</b>	(4,811.0)
<b>Group operating (deficit)/surplus</b>		<b>(39.3)</b>	16.0
Gain on disposal of non-current assets	D8	8.3	96.7
Share of results of associates and joint ventures	E3	45.7	39.7
Net financing costs	F9	(134.0)	(78.5)
<b>(Deficit)/surplus before taxation</b>		<b>(119.3)</b>	73.9
Taxation	G2.1	(9.8)	(0.2)
<b>(Deficit)/surplus for the year</b>		<b>(129.1)</b>	73.7
<b>Attributable to:</b>			
BBC		(129.1)	73.7
<b>(Deficit)/surplus for the year</b>		<b>(129.1)</b>	73.7

\* Full details of the above restatement can be found within note G1

## FINANCE AND OPERATIONS

## Consolidated statement of comprehensive loss

	Note	2017 £m	Restated 2016 £m
<b>(Deficit)/surplus for the year</b>		<b>(129.1)</b>	73.7
Other comprehensive income:			
Remeasurement on defined benefit pension schemes	C7.2	<b>(248.0)</b>	(92.7)
Total items that will not be reclassified to the income statement in the future		<b>(248.0)</b>	(92.7)
Exchange differences on translation of foreign operations		<b>30.4</b>	7.2
Losses on cash flow hedges		<b>(10.1)</b>	(12.5)
Revaluation of available-for-sale financial assets		–	2.9
Deferred tax on financial instruments		<b>1.8</b>	2.5
Total items that may be reclassified to the income statement in the future		<b>22.1</b>	0.1
<b>Other comprehensive loss net of tax</b>		<b>(225.9)</b>	(92.6)
<b>Total comprehensive loss for the year</b>		<b>(355.0)</b>	(18.9)
<b>Attributable to:</b>			
BBC		<b>(355.0)</b>	(18.9)
<b>Total comprehensive loss for the year</b>		<b>(355.0)</b>	(18.9)

\* Full details of the above restatement can be found within note G1

## Consolidated balance sheet

	Note	31 March 2017 £m	*Restated 31 March 2016 £m	*Restated 31 March 2015 £m
<b>Non-current assets</b>				
Intangible assets (including goodwill)	E1	238.3	291.3	275.7
Property, plant and equipment	D1	1,076.4	1,110.6	1,227.3
Investment properties	D2	78.1	82.4	14.1
Interests in associates and joint ventures	E3	258.5	171.8	148.9
Other receivables	F6.1	90.4	92.6	28.3
Assets available for sale	D3	7.9	7.5	4.4
Derivative financial instruments	G4.2	490.8	10.1	8.3
Deferred tax assets	G2.5	11.3	10.9	12.3
		<b>2,251.7</b>	1,777.2	1,719.3
<b>Current assets</b>				
Programme-related assets and other inventories	B5	612.9	684.7	707.9
Trade and other receivables	F6.2	1,022.4	978.0	949.4
Assets classified as held for sale		—	—	3.0
Derivative financial instruments	G4.2	6.6	3.9	11.4
Current tax assets	G2.4	40.0	26.1	20.5
Cash and cash equivalents	F1	256.3	334.8	405.8
		<b>1,938.2</b>	2,027.5	2,098.0
<b>Current liabilities</b>				
Trade and other payables	F7.1	(1,069.7)	(1,006.3)	(1,054.3)
Borrowings	F3.1	(14.5)	(67.5)	(49.8)
Provisions	F8	(62.5)	(64.8)	(66.2)
Derivatives financial instruments	G4.2	(34.0)	(19.3)	(17.0)
Current tax liabilities		(10.5)	(6.3)	(4.7)
		<b>(1,191.2)</b>	(1,164.2)	(1,192.0)
<b>Non-current liabilities</b>				
Other payables	F7.2	(48.4)	(11.6)	(10.5)
Borrowings	F3.2	(876.7)	(875.0)	(889.2)
Provisions	F8	(50.6)	(42.2)	(51.6)
Derivative financial instruments	G4.2	(533.9)	(12.8)	(18.7)
Deferred tax liabilities	G2.5	(31.4)	(21.5)	(19.7)
Pension liabilities	C7.1	(1,149.1)	(1,010.7)	(948.5)
		<b>(2,690.1)</b>	(1,973.8)	(1,938.2)
<b>Net assets</b>				
		<b>308.6</b>	666.7	687.1
<b>Attributable to the BBC:</b>				
Operating reserve		283.7	660.8	679.8
Hedging reserve		(21.3)	(13.0)	(3.0)
Translation reserve		47.9	17.5	10.3
Other reserves		(2.1)	1.3	—
		<b>308.2</b>	666.6	687.1
Non-controlling interests		0.4	0.1	—
<b>Total capital and reserves</b>		<b>308.6</b>	666.7	687.1

\* Full details of the above restatement can be found within note G1

The financial statements were approved by the Board on 22 June 2017 and signed on their behalf by:



**Tony Hall**  
Director-General



**Anne Bulford**  
Deputy Director-General



FINANCE AND OPERATIONS

## Consolidated statement of changes in equity

	Note	Operating reserve £m	Hedging reserve £m	Translation reserve £m	Other reserve £m	Total £m	Non-controlling interests £m	Total £m
<b>At 1 April 2015 (Restated)</b>		679.8	(3.0)	10.3	–	687.1	–	687.1
Surplus for the year		73.7	–	–	–	73.7	–	73.7
Exchange differences on translation of foreign operations		–	–	7.2	–	7.2	–	7.2
Cash flow hedges		–	(12.5)	–	–	(12.5)	–	(12.5)
Deferred tax on financial instruments		–	2.5	–	–	2.5	–	2.5
Revaluation of available for sale financial assets		–	–	–	2.9	2.9	–	2.9
Remeasurement on defined benefit pension scheme	C7.2	(92.7)	–	–	–	(92.7)	–	(92.7)
Total comprehensive (loss)/income for the year		(19.0)	(10.0)	7.2	2.9	(18.9)	–	(18.9)
<b>Acquisition of subsidiaries</b>		–	–	–	(1.6)	(1.6)	0.1	(1.5)
<b>At 31 March 2016 (Restated)</b>		660.8	(13.0)	17.5	1.3	666.6	0.1	666.7
Deficit for the year		(129.1)	–	–	–	(129.1)	–	(129.1)
Exchange differences on translation of foreign operations		–	–	30.4	–	30.4	–	30.4
Cash flow hedges		–	(10.1)	–	–	(10.1)	–	(10.1)
Deferred tax on financial instruments		–	1.8	–	–	1.8	–	1.8
Revaluation of available for sale financial assets		–	–	–	–	–	–	–
Remeasurement on defined benefit pension scheme	C7.2	(248.0)	–	–	–	(248.0)	–	(248.0)
Total comprehensive (loss)/income for the year		(377.1)	(8.3)	30.4	–	(355.0)	–	(355.0)
Changes in non-controlling interest		–	–	–	(3.4)	(3.4)	0.3	(3.1)
<b>At 31 March 2017</b>		<b>283.7</b>	<b>(21.3)</b>	<b>47.9</b>	<b>(2.1)</b>	<b>308.2</b>	<b>0.4</b>	<b>308.6</b>

\* Full details of the above restatement can be found within note G1

## Consolidated cash flow statement

	Note	2017 £m	Restated 2016 £m
<b>Operating activities:</b>			
Cash generated from operations	F5	301.1	179.9
Tax received		13.3	2.5
<b>Net cash from operations</b>		<b>314.4</b>	<b>182.4</b>
<b>Investing activities:</b>			
Interest received	F9	5.3	6.3
Financing income relating to swap transactions		20.8	–
Dividends received from associates and joint ventures		24.8	26.6
Proceeds from sale of operations		2.7	31.6
Proceeds from disposal of property, plant and equipment		27.9	24.2
Acquisition of investments		(0.4)	(3.1)
Acquisition of interests in associates and joint ventures		(43.7)	(2.9)
Purchases of other intangible assets	EI	(169.9)	(137.8)
Purchases of property, plant and equipment		(123.3)	(118.6)
<b>Net cash used in investing activities</b>		<b>(255.8)</b>	<b>(173.7)</b>
<b>Financing activities:</b>			
Interest paid	F9	(9.7)	(5.1)
Proceeds from increase in borrowings		–	53.6
Repayments of borrowings		(54.0)	(35.0)
Payment of obligations under finance leases		(72.9)	(93.7)
<b>Net cash used in financing activities</b>		<b>(136.6)</b>	<b>(80.2)</b>
<b>Net decrease in cash and cash equivalents</b>		<b>(78.0)</b>	<b>(71.5)</b>
Cash and cash equivalents at beginning of the year	F1	334.8	405.8
Effect on foreign exchange rate changes on cash and cash equivalents		(0.5)	(0.5)
<b>Cash and cash equivalents at the end of the year</b>	F1	<b>256.3</b>	<b>334.8</b>

\* Full details of the above restatement can be found within note G1

# Financial Statements

## Financial Statements

*for the year ended 30 June 2017*

Statement by the Directors and Chief Financial Officer	89
Statement of Comprehensive Income	90
Statement of Financial Position	91
Statement of Changes in Equity	92
Cash Flow Statement	93

## Notes to and Forming Part of the Financial Statements

1. Cash Flow Reconciliation	94
2. Explanation of Major Variances between Actual Results and Original Budget	95
3. General Accounting Policies	97

### *Financial Performance* 100

4. Expenses	100
5. Own Source Income	105

### *Financial Position* 108

6. Financial Assets	109
7. Non-Financial Assets	113
8. Payables	117
9. Interest Bearing Liabilities	118
10. Other Provisions	119

### *People and Relationships* 120

11. Employee Provisions	120
12. Key Management Personnel Remuneration	122
13. Related Party Disclosures	124

### *Financial Risks and Disclosure* 128

14. Financial Instruments	128
---------------------------	-----

### *Contingent Items* 133

15. Contingent Assets and Liabilities	133
---------------------------------------	-----

---

## Statement by the Directors and Chief Financial Officer

In our opinion, the attached financial statements for the year ended 30 June 2017 comply with subsection 42(2) of the *Public Governance, Performance and Accountability Act 2013* (PGPA Act), and are based on properly maintained financial records as per subsection 41(2) of the PGPA Act.

In our opinion, at the date of this statement, there are reasonable grounds to believe that the Australian Broadcasting Corporation will be able to pay its debts as and when they become due and payable.

This statement is made in accordance with a resolution of the Directors.



JUSTIN MILNE  
Chairman  
10 August 2017



MICHELLE GUTHRIE  
Managing Director  
10 August 2017



LOUISE HIGGINS  
Chief Financial Officer  
10 August 2017

## Statement of Comprehensive Income

for the year ended 30 June 2017

	2017 to Original Budget Explanation (Note 2)	Notes	2017 \$'000	2016 \$'000	2017 Original Budget \$'000
<b>EXPENSES</b>					
Employee benefits	A,B	4A	516,796	511,072	494,947
Suppliers	A,C	4B	372,349	401,917	332,491
Depreciation and amortisation		4C	102,979	90,752	92,217
Program amortisation	A,D	4D	144,073	161,999	180,000
Finance costs		4E	1,480	1,596	3,450
Write-down and impairment of assets		4F	1,286	1,122	-
Net foreign exchange loss		4G	191	290	-
<b>Total expenses</b>			<b>1,139,154</b>	<b>1,168,748</b>	<b>1,103,105</b>
<b>OWN-SOURCE INCOME</b>					
<b>Own-source revenue</b>					
Sale of goods and rendering of services		5A	52,409	96,623	70,285
Interest		5B	7,304	8,245	8,028
Other revenue		5C	10,693	15,137	-
<b>Total own-source revenue</b>			<b>70,406</b>	<b>120,005</b>	<b>78,313</b>
<b>Gains</b>					
Net gain/(loss) from disposal of assets	A,E	5D	32,631	(1,831)	-
<b>Net gains</b>			<b>32,631</b>	<b>(1,831)</b>	<b>-</b>
<b>Total own-source income</b>			<b>103,037</b>	<b>118,174</b>	<b>78,313</b>
<b>Net cost of services</b>			<b>1,036,117</b>	<b>1,050,574</b>	<b>1,024,792</b>
<b>Revenue from Government</b>			<b>1,036,090</b>	<b>1,064,413</b>	<b>1,036,090</b>
<b>(Deficit)/surplus</b>			<b>(27)</b>	<b>13,839</b>	<b>11,298</b>
<b>OTHER COMPREHENSIVE INCOME</b>					
<b>Items not subject to subsequent reclassification to profit or loss</b>					
Changes in asset revaluation reserve	A,F	7A	65,693	17,932	-
<b>Items subject to subsequent reclassification to profit or loss</b>					
(Losses)/gains on cash flow hedging instruments		14.2B	(280)	270	-
<b>Total other comprehensive income</b>			<b>65,413</b>	<b>18,202</b>	<b>-</b>
<b>Total comprehensive income</b>			<b>65,386</b>	<b>32,041</b>	<b>11,298</b>

The above statement should be read in conjunction with the accompanying notes.

## Statement of Financial Position

as at 30 June 2017

	2017 to Original Budget Explanation (Note 2)	Notes	2017 \$'000	2016 \$'000	2017 Original Budget \$'000
<b>ASSETS</b>					
<b>Financial assets</b>					
Cash and cash equivalents		6A	5,024	6,811	8,790
Receivables		6B	9,431	13,785	19,257
Other investments	A,H	6C	230,300	266,650	205,282
Accrued revenue		6D	8,513	10,211	8,151
<b>Total financial assets</b>			<b>253,268</b>	<b>297,457</b>	<b>241,480</b>
<b>Non-financial assets</b>					
Land and buildings	A,F	7A	789,265	727,215	732,020
Infrastructure, plant and equipment	A,G	7A	234,767	218,562	253,380
Intangibles		7A	24,509	33,723	32,476
Inventories		7B	107,923	108,042	115,790
Prepayments		7C	27,081	20,159	16,829
Other non-financial assets		7D	4,588	3,908	3,987
<b>Total non-financial assets</b>			<b>1,188,133</b>	<b>1,111,609</b>	<b>1,154,482</b>
<b>Total assets</b>			<b>1,441,401</b>	<b>1,409,066</b>	<b>1,395,962</b>
<b>LIABILITIES</b>					
<b>Payables</b>					
Suppliers		8A	68,845	76,202	81,989
Other payables		8B	49,675	37,834	44,326
<b>Total payables</b>			<b>118,520</b>	<b>114,036</b>	<b>126,315</b>
<b>Interest bearing liabilities</b>					
Loans		9	71,799	90,000	70,000
<b>Total interest bearing liabilities</b>			<b>71,799</b>	<b>90,000</b>	<b>70,000</b>
<b>Provisions</b>					
Other provisions		10	2,487	1,614	1,903
Employee provisions		11	144,026	150,233	147,487
<b>Total provisions</b>			<b>146,513</b>	<b>151,847</b>	<b>149,390</b>
<b>Total liabilities</b>			<b>336,832</b>	<b>355,883</b>	<b>345,705</b>
<b>NET ASSETS</b>			<b>1,104,569</b>	<b>1,053,183</b>	<b>1,050,257</b>
<b>EQUITY</b>					
Contributed equity			93,640	107,640	93,640
Reserves			750,175	684,762	666,560
Retained surplus			260,754	260,781	290,057
<b>Total equity</b>			<b>1,104,569</b>	<b>1,053,183</b>	<b>1,050,257</b>

The above statement should be read in conjunction with the accompanying notes.

## Statement of Changes in Equity

for the year ended 30 June 2017

	2017 to Original Budget Explanation (Note 2)	2017 \$'000	2016 \$'000	2017 Original Budget \$'000
<b>Contributed equity</b>				
<b>Opening balance as at 1 July</b>		<b>107,640</b>	107,640	107,640
Return of capital		(14,000)	-	(14,000)
<b>Closing balance as at 30 June</b>		<b>93,640</b>	107,640	93,640
<b>Asset revaluation reserve</b>				
<b>Opening balance as at 1 July</b>		<b>684,482</b>	666,550	666,550
Net revaluation of land and buildings	A, F	65,693	17,932	-
<b>Closing balance as at 30 June</b>		<b>750,175</b>	684,482	666,550
<b>Other reserves</b>				
<b>Opening balance as at 1 July</b>		<b>280</b>	10	10
Movement in cash flow hedging instruments		(280)	270	-
<b>Closing balance as at 30 June</b>		<b>-</b>	280	10
<b>Retained surplus</b>				
<b>Opening balance as at 1 July</b>		<b>260,781</b>	246,942	278,759
(Deficit)/surplus		(27)	13,839	11,298
<b>Closing balance as at 30 June</b>		<b>260,754</b>	260,781	290,057
<b>Total equity as at 30 June</b>		<b>1,104,569</b>	1,053,183	1,050,257

The above statement should be read in conjunction with the accompanying notes.

### Accounting Policy - Transactions with Government as Owner

In the event the Australian Broadcasting Corporation returns funds to the Government, amounts returned are recognised as a return of capital in the year in which the payment is made. During the year, a one-off payment of **\$14,000,000** (2016 nil) was made to the Government as part of the 2014-15 ABC/SBS Additional Efficiency Savings Measure announced in November 2014.

## Cash Flow Statement

for the year ended 30 June 2017

	2017 to Original Budget Explanation (Note 2)	Notes	2017 \$'000	2016 \$'000	2017 Original Budget \$'000
			Inflows (Outflows)	Inflows (Outflows)	Inflows (Outflows)
<b>OPERATING ACTIVITIES</b>					
<b>Cash received</b>					
Receipts from Government			1,036,090	1,064,413	1,036,090
Sales of goods and rendering of services			57,117	96,508	70,285
Interest			7,581	8,137	8,028
Net GST received	B,C,E,G,H,J		48,747	48,852	61,566
Realised foreign exchange gains			-	270	-
Other			12,703	17,240	-
<b>Total cash received</b>			<b>1,162,238</b>	<b>1,235,420</b>	<b>1,175,969</b>
<b>Cash used</b>					
Employees			(511,611)	(523,115)	(494,947)
Suppliers			(592,115)	(622,381)	(574,057)
Realised foreign exchange losses			(280)	-	-
Finance costs			(1,619)	(1,505)	(3,450)
<b>Total cash used</b>			<b>(1,105,625)</b>	<b>(1,147,001)</b>	<b>(1,072,454)</b>
<b>Net cash from operating activities</b>			<b>56,613</b>	<b>88,419</b>	<b>103,515</b>
<b>INVESTING ACTIVITIES</b>					
<b>Cash received</b>					
Proceeds from sale of property, plant and equipment	A,E		47,279	824	39,000
Proceeds from investments	A,J		189,600	146,500	14,000
<b>Total cash received</b>			<b>236,879</b>	<b>147,324</b>	<b>53,000</b>
<b>Cash used</b>					
Purchase of property, plant and equipment, and intangibles			(109,828)	(90,872)	(116,660)
Purchase of investments	A,J		(153,250)	(166,850)	(5,855)
<b>Total cash used</b>			<b>(263,078)</b>	<b>(257,722)</b>	<b>(122,515)</b>
<b>Net cash used in investing activities</b>			<b>(26,199)</b>	<b>(110,398)</b>	<b>(69,515)</b>
<b>FINANCING ACTIVITIES</b>					
<b>Cash received</b>					
Proceeds from long-term borrowings			2,000	20,000	-
<b>Total cash received</b>			<b>2,000</b>	<b>20,000</b>	<b>-</b>
<b>Cash used</b>					
Repayment of loans			(20,201)	-	(20,000)
Return of capital			(14,000)	-	(14,000)
<b>Total cash used</b>			<b>(34,201)</b>	<b>-</b>	<b>(34,000)</b>
<b>Net cash used in financing activities</b>			<b>(32,201)</b>	<b>20,000</b>	<b>(34,000)</b>
<b>Net decrease in cash and cash equivalents</b>			<b>(1,787)</b>	<b>(1,979)</b>	<b>-</b>
Cash and cash equivalents at beginning of year			6,811	8,790	8,790
<b>Cash and cash equivalents at end of year</b>		6A	<b>5,024</b>	<b>6,811</b>	<b>8,790</b>

The above statement should be read in conjunction with the accompanying notes.



## EK 4: TRT BİLANÇO VE GELİR TABLOSU 2015, 2016



**TÜRKİYE RADYO TELEVİZYON KURUMU**  
Genel Muhasebe ve Raporlama Müdürlüğü

### Ayrıntılı Gelir Tablosu 2016-12

	Önceki Dönem (01.01.2015 -		Cari Dönem (01.01.2016 - 30.12.2016)	
	31.12.2015)			
<b>A- BRÜT SATIŞLAR</b>		1.679.650.699,76		2.040.994.257,02
1- Yurtiçi Satışlar	147.980.356,52		274.324.868,86	
2- Yurtdışı Satışlar	3.667.989,92		11.096.174,27	
3-Kamusal Katkı Gelirleri	1.521.908.401,40		1.755.573.213,89	
4- Diğer Gelirler	6.093.951,92			
<b>B- SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)</b>		2.605.518,88		7.853.676,71
1- Satıştan İndirimler (-)	2.605.518,88		3.938.355,64	
2- Satış İskontoları (-)			3.915.321,07	
3- Diğer İndirimler				
<b>C- NET SATIŞLAR</b>		1.677.045.180,88		2.033.140.580,31
<b>D- SATIŞLARIN MALİYETİ (-)</b>		1.286.337.286,55		1.174.866.733,67
1- Satılan Mamuller Maliyeti (-)	509.213,45		232.303,79	
2- Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)	152.397,89		1.164.372,16	
3- Satılan Hizmet Maliyeti (-)	1.285.675.675,21		1.173.470.057,72	
4- Diğer Satışların Maliyeti (-)				
<b>BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI</b>		390.707.894,33		858.273.846,64
<b>E- FAALİYET GİDERLERİ (-)</b>		592.137.367,79		661.741.451,75
1- Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	1.172.808,87		1.971.193,01	
2- Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	4.365.071,35		7.527.081,05	
3- Genel Yönetim Giderleri (-)	586.599.487,57		652.243.177,69	
<b>FAALİYET KARI VEYA ZARARI</b>		-201.429.473,46		196.532.394,89
<b>F- DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARI</b>		76.020.958,54		46.293.515,39
1- İştiraklerden Temettü Gelirleri				
2- Bağlı Ortaklardan Temettü Gelirleri				
3- Faiz Gelirleri	45.406.584,46		15.626.482,61	
4- Komisyon Gelirleri			59,10	
5- Konusu Kalmayan Karşılıklar	1.889.039,66		756,45	
6- Menkul Kıymet Satış Karları	1.068,07		387,48	
7- Kambiyo Karları	4.261.299,03		4.133.795,25	
8- Reeskont Faiz Gelirleri				
9-Enflasyon Düzeltmesi Karları				
10- Diğer Olağan Gelir ve Karlar	24.462.967,32		26.532.034,50	
<b>G- DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARI</b>		27.790.106,68		36.893.804,51
1- Komisyon Giderleri (-)	313.364,14		16.465.174,54	
2- Karşılık Giderleri (-)	15.815.175,28		3.061.662,51	
3- Menkul Kıymet Satış Zararları (-)				
4- Kambiyo Zararları (-)	6.793.875,90		11.596.827,24	
5- Reeskont Faiz Giderleri (-)				
6-Enflasyon Düzeltmesi Zararları				
7- Diğer Olağan Gider ve Zararlar (-)	4.867.691,36		5.770.140,22	
<b>H- FİNANSMAN GİDERLERİ (-)</b>				
1- Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)				
2- Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-)				
<b>OLAĞAN KAR VEYA ZARAR</b>		-153.198.621,60		205.932.105,77
<b>I- OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR</b>		20.052.306,13		66.565.275,69
1- Önceki Dönem Gelir ve Karları	7.224.706,95		43.559.556,47	
2- Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	12.827.599,18		23.005.719,22	
<b>J- OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)</b>		13.826.216,12		20.275.651,88
1- Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları (-)				
2- Önceki Dönem Gider ve Zararları (-)	10.653.030,48		16.378.121,14	
3- Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (-)	3.173.185,64		3.897.530,74	
<b>DÖNEM KARI VEYA ZARARI</b>		-146.972.531,59		252.221.729,58
<b>K- DÖNEM KARI VER.VE DİĞ.YAS.YÜK.KRŞ.(-)</b>				
<b>DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI</b>		-146.972.531,59		252.221.729,58





## Ayrıntılı Bilanço (2016-12)

AKTİF ( VARLIKLAR)			PASİF ( KAYNAKLAR)	
1- Arazi ve Arsalar	15.089.109,96	15.088.979,26	F- DÖNEM NET KARI (ZARARI)	
2- Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri	4.692.957,54	4.823.062,48	HESAPLANAN NET KAR(ZARAR)	-146.972.531,59
3- Binalar	341.011.233,79	340.889.112,00	ÖZKAYNAKLAR TOPLAMI	1.909.682.491,92
4- Tesis Makine ve Cihazları	199.773.771,22	199.450.576,51	<b>PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI</b>	<b>2.078.410.019,32</b>
5- Tasitlar	12.486.854,77	12.331.106,48		
6- Demirbaşlar	267.660.996,88	298.822.459,48		
7- Diğer Maddi Duran Varlıklar	7.262.346,65	12.805.663,08		
8- Birikmiş Amortismanlar	512.055.127,91	559.868.780,17		
9- Yapılmakta Olan Yatırımlar	1.715.358,54	5.559.901,51		
10- Verilen Avanslar	23.645.801,53	2.864.540,44		
<b>E- MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR</b>	<b>5.975.772,87</b>	<b>5.746.146,68</b>		
1- Haklar	17.034.449,34	20.436.083,59		
7- Birikmiş Amortismanlar(-)	11.058.676,47	14.689.936,91		
<b>F- ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR</b>				
<b>G- GELECEK YILLARA AİT GİD. VE GEL.TAİH</b>	<b>62.571,07</b>	<b>9.894.964,59</b>		
1- Gelecek Yıllara Ait Giderler	62.571,07	9.894.964,59		
<b>H- DİĞER DURAN VARLIKLAR</b>	<b>967.389.470,05</b>	<b>1.118.036.124,40</b>		
0-Devreden Katma Değer Vergisi	963.494.241,30	1.114.010.708,50		
4- Elden Çıkarılacak Stok ve Mad Dur.Var	3.895.228,75	4.025.415,90		
<b>DURAN VARLIKLAR TOPLAMI</b>	<b>1.351.786.563,69</b>	<b>1.483.733.232,41</b>		
<b>AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI</b>	<b>2.078.410.019,32</b>	<b>2.341.035.548,17</b>		