TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ÇUKUROVA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

FİNANSAL RAPORLAMADA ŞEFFAFLIĞIN ÖNEMİ VE XBRL UYGULAMALARININ ŞEFFAFLIĞA ETKİSİ: ABD ÖRNEĞİ VE TÜRKİYE KIYASLAMASI

Meriç DOYMAZ

DOKTORA TEZİ

ADANA/2011

TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ÇUKUROVA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

FİNANSAL RAPORLAMADA ŞEFFAFLIĞIN ÖNEMİ VE XBRL UYGULAMALARININ ŞEFFAFLIĞA ETKİSİ: ABD ÖRNEĞİ VE TÜRKİYE KIYASLAMASI

Meriç DOYMAZ

Danışman: Yrd. Doç. Dr. Jale SAĞLAR

DOKTORA TEZİ

ADANA/2011

Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü'ne,

Bu çalışma, jürimiz tarafından İşletme Anabilim Dalında DOKTORA TEZİ olarak kabul edilmiştir.

Başkan : Yrd.Doç.Dr. Jale SAĞLAR
(Danışman)

Üye : Prof.Dr. Veyis Naci TANIŞ

Üye : Prof.Dr. Turgut ÇÜRÜK

Üye : Prof.Dr. Zeynep TÜRK

Üye : Yrd.Doç.Dr. Neslihan COŞKUN KARADAĞ

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim elemanlarına ait olduklarını onaylarım.
...../...../……..

Prof. Dr. Azmi YALÇIN
Enstitü Müdürü

Not: Bu tezde kullanılan özgün ve başka kaynaktan yapılan bildirişlerin, çizelge, şekil ve fotoğrafların kaynak gösterilmeden kullanımı, 5846 Sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu'ndaki hükümlere tabîdir.

ÖZET

FİNANSAL RAPORLAMADA ŞEFFAFLIĞIN ÖNEMİ VE XBRL UYGULAMALARININ ŞEFFAFLIĞA ETKİSİ: ABD ÖRNEĞİ VE TÜRKİYE KIYASLAMASI

Meriç DOYMAZ

Doktora Tezi, İşletme Bölümü
Tez Danışmanı: Yrd. Doç.Dr. Jale SAĞLAR
Mayıs 2011, 202 Sayfa

Küreselleşme sonucu ülkeler arası ekonomik ilişkilerin gelişmesi, sermaye piyasalarında işlem gören firmaların sayılarının ve iş hacimlerinin artmasına neden olmuştur. Sermaye piyasalarındaki bu büyümeye karşılık son yıllar içerisinde yaşanan finansal skandallar sonrası yatırımcıların ciddi boyutlarda zarar görmesi bu hızlı gelişimin ve finansal tablolara olan güvenin yitirilmesine neden olmuştur. Kaybolan güvenin kazandırılması finansal tabloların daha şeffaf hale getirilmesi ile mümkün görünmektedir. Finansal verilerin artması ve daha karmaşık hale gelmesi şeffaflığın sağlanmasını önlemektedir. Bu olumsuzlukların giderilmesinde bilgi teknolojilerinden yararlanılmaya başlanmış ve bu alanda web tabanlı merkezi raporlama dillerinden en gelişmişi olan XBRL finansal raporlama sürecinde kullanılmaya başlanmıştır.

XBRL, finansal raporlama sürecinde finansal manipülasyon riskinin azaltılıp, finansal şeffaflık ortamının tekrar kuvvetlendirilmesi hedeflenerek önemli beklentiler doğrultusunda oluşturulmuş bir raporlama aracıdır. Çalışmanın temel amacı, finansal tablolara güvenin yeniden sağlanmasında finansal şeffaflığının önemini incelemek, piyasada kaybolan güvenin kazandırılmasında bilgi teknolojilerinin etkisini vurgulamak ve XBRL'in finansal tabloların şeffaflığı üzerinde etkili olup olmadığını belirlemektir. ABD'de yapılan bir çalışma ile XBRL'in finansal şeffaflığın sağlanmasındaki etkinliği araştırılıp, Türkiye'de yapılan çalışma ile ileri ki yıllarda yapılabilecek muhtemel bir XBRL uygulamasında Türkiye'deki kullanılabilirliği tespit edilmeye çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Sermaye Piyasası, Ekonomik Büyüme, Finansal Şeffaflık, XBRL.

ABSTRACT

THE IMPORTANCE OF TRANSPARENCY IN FINANCIAL REPORTING AND THE EFFICIENCY OF XBRL REPORTING ON TRANSPARENCY: USA CASE AND TURKEY COMPARISON

Meriç DOYMAZ

Ph. D. Thesis, Department of Management
Supervisor: Ast. Prof. Jale SAĞLAR
May 2011, 202 Pages

The numbers of listed corporations and their turnovers in capital markets have increased due to integrated economic relationships between countries by globalisation. Financial scandals in recent years have resulted in losses for investors which in turn has damaged the trust environment in financial statements despite the growth in the capital market. It seems that the only way is to recover the trust environment is by making the financial statements more transparent. The increase in complexity and the amount of financial data is preventing having a transparent environment. In order to eliminate the difficulties companies started to use information technologies and XBRL, which is one of the most developed web-based central reporting languages in the financial reporting process.

XBRL is a reporting tool which has been created with important expectations to reduce the financial manipulation risk and to ensure a financially transparent environment in financial reporting. The aim of this study is to investigate the importance of financial transparency to regain the trust environment on financial statements, to emphasize the importance of the information technologies to regain the trust environment in the capital market and to determine the effects of XBRL on financial statement transparency. Research done in the USA was used to investigate the effects of XBRL in providing a financially transparent environment and other research done in Turkey was used to explore the possibility of its use in Turkey.

Key Words: Capital Market, Economic Growth, Financial Transparency, XBRL.

ÖNSÖZ

Şirket yönetimlerinin finansal verilerini olduğundan daha iyi göstererek finansal manipülasyona başvurmaları finansal şeffaflık ortamının kaybolmasına ve beraberinde özellikle son yıllar içerisinde birçok finansal skandalın yaşanmasına sebep olmuştur. Kaybolan finansal şeffaflık ortamı beraberinde bir güvensizlik ortamını getirmiş, yatırımcıların sermaye piyasalarından uzaklaşmasına ve ekonomik büyümenin zarar görmesine sebep olmuştur.

Bu gelişmeler sonrasında şirket yönetimlerinin finansal raporlamalarda çeşitli yollarla finansal manipülasyon yapabilme olanağının indirgenmesi vazgeçilmez bir ihtiyaç olarak ortaya çıkmıştır. İlgili devlet otoriteleri ve kurullar tarafından finansal manipülasyonun önüne geçebilmek amacıyla son yıllarda birçok uygulama başlatılmış ve yaptırıcı hükme sahip önlemler devreye alınmıştır. Güven ortamının tekrar kazandırılabilmesi amacıyla gelişmiş bilgi teknolojileri ürünlerinden faydalanılmaya başlanmış ve finansal raporlama sürecinde gelişen bilgi teknolojileri altyapısı kullanılarak şirketlerin müdahale yetkisi en aza indirgenmeye çalışılmıştır.

Bu çalışmanın tamamlanmasında olduğu gibi tüm eğitim ve öğrenim hayatım boyunca desteğini ve özverisini hiçbir zaman esirgemeyen canım annem Sabriye YILDIRIM'a, dedem Salih YILDIRIM'a, dayılarım Mesut YILDIRIM, Ziya YILDIRIM ve Süleyman YILDIRIM'a sonsuz şükranlarımı sunarım. Doktora tez çalışmam sürecinde bana yol gösteren ve desteğini hiç esirgemeyen değerli hocam Yrd. Doç.Dr. Jale SAĞLAR'a, araştırma çalışmamın uluslar arası alanda ses getirmesinde ve farklı komisyonlar ve kurullar tarafından takdir görmesinde çok önemli katkıları bulunan değerli hocam Prof. Dr. Veyis Naci TANIŞ'a, doktora tez çalışmam sürecinde ve öncesinde çok önemli desteklerini ve teşviklerini gördüğüm Prof.Dr. Turgut ÇÜRÜK hocama, uygulama araştırmasında yabancı dil konusunda desteğini esirgemeyen Sandra Potenski AKYÜZ'e ve ABD Menkul Kıymetler Komisyonunda görev alan Stephan B. SADOSKI önderliğinde tüm komisyon yetkililerine sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Meriç DOYMAZ Adana, Mayıs 2011

İÇİNDEKİLER

	Sayfa
ÖZET……..	**i**
ABSTRACT…….....	**ii**
ÖNSÖZ……	**iii**
KISALTMALAR LİSTESİ……...	**viii**
TABLOLAR LİSTESİ……...	**xi**
ŞEKİLLER LİSTESİ…….	**xii**
EKLER LİSTESİ……	**xiv**

BİRİNCİ BÖLÜM

GİRİŞ

1.1. Problemin Tespiti…….	2
1.2. Araştırmanın Amacı…….	3
1.3. Araştırmanın Metodolojisi……	4
1.4. Çalışmanın Literatüre Katkısı……..	5
1.5. Tezin Planı ……...	5

İKİNCİ BÖLÜM

FİNANSAL TABLOLAR VE
FİNANSAL TABLOLARDA ŞEFFAFLIK

2.1. Finansal Tablolar..……..	9
2.1.1. Temel Finansal Tablolar……..	9
2.1.1.1. Bilanço……	10
2.1.1.2. Gelir Tablosu……..…	11
2.1.2. Ek Finansal Tablolar……...	12
2.1.2.1. Satışların Maliyeti Tablosu…….....	12
2.1.2.2. Fon Akım Tablosu……..…	14
2.1.2.3. Nakit Akım Tablosu……...	16
2.1.2.4. Kar Dağıtım Tablosu…….….	18

2.1.2.5. Özkaynaklar Değişim Tablosu……..…… 19
2.2. Finansal Tabloların Taşıması Gereken Ortak Özellikleri…….. 20
2.3. Finansal Tabloların Bilgi Kullanıcıları Açısından Önemi……. 22
2.4. Finansal Bilgilerin Sunumunda Manipülasyon ve Yaratıcı Muhasebe….. 23
2.4.1. Finansal Manipülasyon…….…….. 24
2.4.2. Yaratıcı Muhasebe……..…. 26
2.5. Finansal Manipülasyon, Yaratıcı Muhasebenin Yöntemleri ve Sonuçları……. 26
2.5.1. Finansal Manipülasyon ve Yaratıcı Muhasebenin Yöntemleri …..... 27
2.5.2. Finansal Manipülasyon ve Yaratıcı Muhasebenin Sonuçları……. 29
2.6. Finansal Bilgi Manipülasyonlarını Önlemede Şeffaflık……..…. 34
2.7. Finansal Şeffaflığı Sağlayan Unsurlar…….. 36
2.7.1. Erişim…… 37
2.7.2. İlgililik……..…. 38
2.7.3. Anlaşılırlık, Nitelik, Güvenilirlik…….…… 39
2.7.4. Zamanlılık…….…… 40
2.8. Finansal Şeffaflığın Yatırımcı Kararlarına Etkisi …… 41
2.9 Muhasebe Standartlarında Finansal Şeffaflığın Yeri……..….. 43
2.9.1. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) Avrupa Birliği Uygulamasında Şeffaflık……..... 47
2.9.2. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ABD Uygulamasında Şeffaflık…..…….…… 50
2.9.3. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) Türkiye Uygulamasında Şeffaflık…….…….. 52

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

FİNANSAL TABLOLARIN ŞEFFAFLIĞINDA BİLGİ TEKNOLOJİLERİNİN ÖNEMİ

3.1. Finansal Tabloların Hazırlanmasında Bilgi Teknolojilerinin Yeri…..……. 54
3.2. Finansal Tabloların Hazırlanmasında Bilgi Teknolojilerinin Kullanım Şekilleri……. 57
3.2.1. Bilişim Ağları…….……. 58

3.2.2. Bütünleşik Sistemler……..... 59
3.2.3. Karar Destek Sistemleri…… 60
3.3. Finansal Tablolar Açısından Bilgi Teknolojilerinin Kullanım Alanları…..... 61
3.3.1. Finansal Tabloların Hazırlanıp Sunulması…….. 64
3.3.2. Finansal Tabloların Denetimi……... 65
3.3.2.1. Elektronik Kayıt……..…… 66
3.3.2.2. Genel Kabul Görmüş Denetim İlkeleri Tebliğleri……..…. 68
3.3.3. Vergi Beyannamelerinin Hazırlanması…….…… 70
3.4. İnternet Ortamında Finansal Raporlama……..... 72
3.4.1. İnternet Ortamında Finansal Raporlamada Teknolojik Gelişmeler……...…… 74
3.4.2. Finansal Tabloların Şeffaflığında İnternetin Yeri ve Önemi…… 75
3.4.3. Finansal Tabloların Şeffaflığında İnternetin Getirdiği Yenilikler…… 77
3.4.4. İnternet Ortamında Finansal Raporların Hazırlanma Standartları…… 79
3.5. Finansal Tabloların Sunumunda Web Tabanlı Merkezi Raporlama Sistemleri……..... 80
3.5.1. Genişleyebilir Biçimlendirme Dili (XML)……..…. 80
3.5.2. Genişleyebilir İşletme Raporlama Dili (XBRL) …….. 83

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

FİNANSAL TABLOLARIN ŞEFFAFLIĞINDA GENİŞLEYEBİLİR İŞLETME RAPORLAMA DİLİNİN (XBRL) KULLANILMASI

4.1. XBRL'nin Tanımı ve Gelişimi……. 84
4.2. XBRL'nin Uygulama Alanları ve Özellikleri…….. 88
4.3. Finansal Tabloların Şeffaflığında XBRL'in Sağlayacağı Faydalar……. 89
4.4. XBRL'nin Çalışma Esasları……..... 100
4.5. Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları (UMS/UFRS) ve XBRL ……..…….. 105
4.6. XBRL Uygulama Seviyeleri……. 107
4.7. Finansal Tabloların Sunumunda XBRL Kullanımı....…… …. 110
4.7.1. Amerika'da XBRL Kullanımı……..….. 111
4.7.2. Avrupa'da XBRL Kullanımı……..…… 112

4.7.3. Asya'da XBRL Kullanımı……..…… 114
4.7.4. Türkiye'de XBRL Kullanımının Geleceği……..…… 116
4.8. XBRL'in Eleştirilen Yönleri ve Gelecekteki Beklentiler…….. 117

BEŞİNCİ BÖLÜM

FİNANSAL ŞEFFAFLIĞIN SAĞLANMASINDA XBRL KULLANIMI ÜZERİNE BİR UYGULAMA

5.1. Araştırmanın Amacı…….. 123
5.2. Araştırmanın Yöntemi……... 124
5.2.1. Örneklem Seçimi…… 125
5.2.2. Soruların Nitelikleri…… 126
5.2.3.Verilerin Toplanması…… 127
5.3. Araştırmanın Kısıtları……..…… 128
5.4. Araştırma Sonucunda Elde Edilen Bulgular…… 129
5.4.1. ABD'de XBRL Kullanımı Üzerine Yapılan Araştırmada Elde Edilen Bulgular……..……..… 130
5.4.2. Türkiye'de Potansiyel XBRL Kullanımı Üzerine Yapılan Araştırmada Elde Edilen Bulgular…… 149
5.4.3. Bulguların Değerlendirilmesi……..…… 159

ALTINCI BÖLÜM

SONUÇ

6.1. Genel Değerlendirme ve Öneriler……. 172
6.2. Çalışmanın Kısıtları……... 180
6.3. Çalışmanın Literatüre Katkısı…… 180
6.4. Geleceğe Yönelik Araştırma Önerileri…..…… 181

KAYNAKÇA……..……. 183
EKLER……..……... 194
ÖZGEÇMİŞ……..…….. 202

KISALTMALAR LİSTESİ

AB: Avrupa Birliği

ABD: Amerika Birleşik Devletleri

AICP: American Institute of Certified Public Accountant (Amerika Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü)

API: Application Programming Interface (Uygulama Programlama Arayüzü)

ASB: Accounting Standarts Board (Muhasebe Standartları Kurumu)

BDDK: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu

BT: Bilgi Teknolojileri

CAAT: Computer-Assisted Auditing Techniques (Bilgisayar Destekli Denetim Teknikleri)

CICA: Canadian Institute of Chartered Accountants (Kanada Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü)

COBIT: Control Objectives for Information and Related Technology (Bilgi ve İlgili Teknolojiler İçin Kontrol Hedefleri)

DPT: Devlet Planlama Teşkilatı

EDGA: Electronic Data-Gathering, Analysis, and Retrieval System (Elektronik Veri Toplama, Analiz ve Düzeltme Sistemleri)

EDI: Electronic Data Interchange (Elektronik Veri Değişimi)

ERP: Enterprise Resource Planning (Kurumsal Kaynak Planlaması)

EU: European Union (Avrupa Birliği)

FASB: Financial Accounting Standards Board (Finansal Muhasebe Standartları Kurulu)

FFIEC: Federal Financial Institutions Examination Council (Federal Finansal Kurum ve Kuruluşlar Çalışma Konseyi)

GAAP: Generally Accepted Accounting Principles (Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri)

GAS: Generalized Audit Software (Genel Denetim Yazılımı)

GİRD: Genişleyebilir İşletme Raporlama Dili (XBRL)

HTML: Hypertext Markup Language (Zengin Metin İşaret Dili)

IAS: International Accounting Standarts (Uluslar arası Muhasebe Standartları)

IASB: International Accounting Standards Board (Uluslar arası Muhasebe Standartları Kurulu)

IAESB: International Accounting Education Standards Board (Uluslar arası Muhasebe Eğitim Standartları Kurulu)

IASC: International Accounting Standarts Committee (Uluslar arası Muhasebe Standartları Komitesi)

IFAC: The International Federation of Accountants (Uluslar arası Muhasebeciler Federasyonu)

IFRS: International Financial Reporting Standarts (Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları)

IIA: Institute of Internal Auditor (İç Denetçi Enstitüsü)

IOSCO: International Organization of Securities Commissions (Sermaye Piyasaları Düzenleyici Kuruluşları Uluslararası Örgütü)

ISA: International Standarts on Auditing (Uluslar arası Denetim Standartları)

ISACA: Information System Auditing Control Association (Bilgi Sistemleri Denetim ve Kontrol Derneği)

ISAR: International Standards of Accounting and Reporting (Uluslar arası Muhasebe ve Raporlama Standartları)

IT: Information Technology (Bilgi Teknolojileri)

İMKB: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası

KAMP: Kapsamlı Açıklamalar ve Muhasebe Politikaları

KDS: Karar Destek Sistemleri

NASDAQ: National Association of Securities Dealers Automated Quotations (Tezgâh Üstü Piyasalarda İşlem Gören Menkul Kıymetler İçin Alım-Satım Fiyatlarının Gösterildiği Otomatik Bilgi Ağı)

OECD: Organisation for Economic Co-operation and Development (Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü)

PDF: Portable Document Format (Taşınabilir Belge Biçimi)

PIN: Personal Identification Number (Personel Tanımlama Numarası)

PWC: Price WaterHouse Coopers

SAP: Systems Applications and Products (Sistemler, Uygulamalar ve Ürünler)

SAS: Statement on Auditing Standart (Denetim Standartları)

SEC: Securities and Exchange Commission (ABD Menkul Kıymetler Komisyonu)

SPK: Sermaye Piyasası Kurulu

TCMB: Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası

TFRS: Türkiye Finansal Raporlama Standartları

TFT: Temel Finansal Tablolar

TKY: Toplam Kalite Yönetimi

TMSK: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu

TTK: Türk Ticaret Kanunu

TÜİK: Türkiye İstatistik Kurumu

TÜRMOB: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği

UFRS: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

UMS: Uluslararası Muhasebe Standartları

US: United States (Birleşik Devletler)

W3C: World Wide Web Consortium (Dünya Çapında Ağ Birliği)

WWW: World Wide Web (Dünya Çapında Ağ)

XBRL: Extensible Business Reporting Language (Genişleyebilir İşletme Raporlama Dili)

XBRL-BD: XBRL Büyük Defter Uygulaması

XBRL-FR: XBRL Finansal Raporlama Süreci

XFRML: Extensible Financial Reporting Markup Language (Genişleyebilir Finansal Raporlama İşaretleme Dili)

XML: Extensible Markup Language (Genişleyebilir İşaretleme Dili)

YBS: Yönetim Bilgi Sistemleri

TABLOLAR LİSTESİ

Sayfa

Tablo 2.1. 2001–2003 Döneminde Meydana Gelen Şirket İflasları……..…… 31

Tablo 2.2. UFRS'ye Geçişin Olumlu, Olumsuz Etkileri ve Temel Yararları…... 50

Tablo 4.1. Mevcut XBRL Uygulamalarında FFIEC Değerlendirmeleri…….. 121

Tablo 5.1. XBRL ile Finansal Şeffaflığın Sağlanabilirliği ve Finansal Manipülasyon Olanağı Değerlendirme Tablosu……..... 136

Tablo 5.2. XBRL ile Finansal Manipülasyon Olanağı ve Ek Veri Etiketleme Yetkisi Değerlendirme Tablosu..……..… 139

Tablo 5.3. Finansal Şeffaflık ve XBRL ile İlgili Uygulama Anketinin Oransal Yanıtları……. 160

Tablo 5.4. Finansal Şeffaflık ve XBRL İle İlgili Uygulama Anketinin Oransal Yanıtları……... 161

ŞEKİLLER LİSTESİ

Sayfa

Şekil 4.1. Geleneksel Finansal Raporlama (a) ve XBRL'e Göre Finansal Raporlama (b)…… 92
Şekil 4.2. XBRL_FR ve XBRL-BD ile Finansal Raporlama Süreci……..…… 102
Şekil 4.3. XBRL Sisteminin Temel Veri Akışı……..……... 103
Şekil 4.4. XBRL'in Çalışma Düzeni ve Finansal Bilgi Sunumu…….. 105
Şekil 4.5. GL'den IFRS XBRL Örnek Dokümana Bilgi Akışı……. 109
Şekil 5.1. Sermaye Piyasalarındaki Büyümede Finansal Şeffaflığın Gerekliliği……. 130
Şekil 5.2. Finansal Şeffaflığın Sağlanmasında Ortak Bir Muhasebe Standardı Gerekliliği……. 131
Şekil 5.3. Finansal Skandalların Önüne Geçmede Finansal Şeffaflığın Etkinliği…….…….…. 132
Şekil 5.4. Finansal Şeffaflığın Sağlanmasında XBRL'in Etkinliği..……. 133
Şekil 5.5. XBRL'in Yatırım Kararlarında Daha Fazla Güvence Sağlamasındaki Etkinliği…….. 134
Şekil 5.6. XBRL ile Sağlanabilecek Finansal Şeffaflık Ortamında Finansal Manipülasyon İhtimali……..……... 135
Şekil 5.7. Farklı Muhasebe Standartlarına Rağmen XBRL'in Finansal Şeffaflığın Sağlanmasındaki Etkinliği….……..……..….. 137
Şekil 5.8. Ek Veri Etiketleme Yetkisinin Finansal Şeffaflığa Olumsuz Etkileri……...…….....…. 138
Şekil 5.9. Açıklanan Bilgilerin Tutarlılığında XBRL'in Etkinliği…… 140
Şekil 5.10. XBRL'in Finansal Bilginin Hızlı İletimindeki Etkinliği…… 141
Şekil 5.11. XBRL ile Sürekli ve Anlık Denetim Olanağı……. 142
Şekil 5.12. XBRL ile Bilgi Teknolojileri Kaynaklı Yeni Bir Finansal Kriz İhtimali…… 143
Şekil 5.13. XBRL'in Uygulanmasında Uzmanlık Gerekliliği…… 144
Şekil 5.14. XBRL'in Getirilerinin Uygulama Maliyetlerine Kıyaslanması…….. 145
Şekil 5.15. XBRL'in Bugünkü Beklentileri Karşılamadaki Etkinliği…… 146
Şekil 5.16. XBRL'in Yasal Zorunluluğu Dışında Kullanılma İstekliliği…….. 147
Şekil 5.17. XBRL'in Uygulama Maliyetleri……. 148

Şekil 5.18. XBRL'i Hayata Geçirebilmek İçin Çalışan Uzman Sayısı…… 149
Şekil 5.19. Katılımcıların Web Tabanlı Merkezi Raporlama Dilleri Bilgi Düzeyi..... 150
Şekil 5.20. Sermaye Piyasalarındaki Büyüme ile Finansal Şeffaflık İlişkisi.... 151
Şekil 5.21. Finansal Şeffaflığın Finansal Skandalların Önlemedeki Etkinliği.. 152
Şekil 5.22. Web Tabanlı Merkezi Raporlama Dili ile Finansal Şeffaflığın Sağlanabilmesi……. 153
Şekil 5.23. Web Tabanlı Merkezi Bir Raporlama Dilinin Yatırımcılara Daha Fazla Güvence Sağlayabilmesi…….…….. 154
Şekil 5.24. Web Tabanlı Merkezi Bir Raporlama Dili ile Sürekli ve Anlık Denetim Olanağı……. 155
Şekil 5.25. Web Tabanlı Merkezi Bir Raporlama Dili ile Anlık Finansal Raporlama Olanağı……. 156
Şekil 5.26. İlerleyen Yıllarda XBRL'in Türkiye'de Potansiyel Kullanımı…. 157
Şekil 5.27. Türkiye'deki Teknolojik Altyapının XBRL'i Uygulamada Yeterliliği……..…… 158
Şekil 5.28. Web Tabanlı Merkezi Bir Raporlama Dili İçin Gereken Maliyet Seviyesi……..……..…..…….. 159

EKLER LİSTESİ

Sayfa

EK-1. Anket Formu (ABD Uygulaması)……..……...…… 194

EK-2. Anket Formu (Türkiye Uygulaması)…..……...…… 196

EK-3. Anket Yöntemi…..……...……..... 198

BİRİNCİ BÖLÜM

GİRİŞ

Küreselleşme sonucu sermaye piyasalarında son yıllarda yaşanan hızlı gelişmeler beraberinde yeni yatırım alanlarının, şirket birleşmelerinin, hızla büyüyen işletmelerin ve onların uluslararası pazarlarının kurulmasına neden olmuştur. Tüm bu değişiklikler aynı zamanda birçok gereksinimi de ortaya çıkarmıştır. Her şeyden önce sermaye piyasalarındaki bu gelişmenin sürdürülebilmesi için piyasada güven ortamının sağlanması gerekmektedir.

Bu değişikliklerden en çok etkilenenlerin başında söz konusu değişime uyum göstermesi zorunlu olan muhasebe meslek mensupları gelmektedir. Sermaye piyasalarına olan güvenin sağlanabilmesi için en önemli görevlerden biri muhasebe meslek mensuplarına düşmektedir. Muhasebe mesleğinin tüm süreçlerini bu gelişmelere ayak uydurabilecek ve ilgili tüm kişi ve kuruluşlara doğru bilginin aktarılması aşamasında önemli bir rol üstlenecek şekilde adapte edilmesi zorunludur. Çünkü yeni yatırım alanlarının saptanması ve büyümenin sürdürülebilmesi için güvenilir finansal bilginin elde edilmesi ve sunulması esastır.

Dünyada yaşanan finansal krizlerden sonra finansal raporlama sürecinde şeffaflığa verilen önem gittikçe artmaktadır (Arsoy, 2008, s. 18). Arsoy'a göre şeffaflık ortamının sağlanmasında, kamu kurumları, düzenleyici kurumlar, kredi kurumları, ortaklar ve yatırımcılar gibi işletme çıkar gruplarınca arzulanan finansal raporlama sisteminin sahip olması istenilen temel özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir.

- Verinin mükerrer girişini en aza indirgemek,
- Dokümantasyona ve denetime yardımcı olmak,
- Raporlama zinciri ile finansal şeffaflığı sağlamak,
- Mevcut verilerden hareketle çok sayıda dinamik rapor oluşumuna imkân sağlamak,
- Finansal raporları ve beyanları ilgili kurumlara iletimde bütünleştirici bir rol oynamak.

Finansal şeffaflık ortamının tekrar sağlanması amacıyla aynı zamanda ortak uygulamalar bütünü olması gerektiği vurgulanmış ve ortak muhasebe standartları uygulamaya konulup finansal raporlama sürecinde bilgi teknolojilerinin kullanımından daha fazla yararlanılmaya başlanmıştır.

1.1. Problemin Tespiti

2000'li yılların başından itibaren yaşanan büyük finansal skandallar (Enron, Worldcom, Tyco, Parmalat, Xerox, Marks&Spencer, Arthur Enderson) sonrası yatırımcıların piyasaya olan güveni kaybolmuş ve yatırım alanlarında ciddi endişeler doğmuştur (Kurt, 2008). Finansal bilgilere olan güvenin en hassas olduğu bu dönemlerde yaşanan skandallar ciddi yaptırımları beraberinde getirmekle finansal şeffaflık ve şeffaflığa duyulan ihtiyaç çok net bir şekilde ön plana çıkmıştır.

Özellikle, sermaye piyasalarının daha da gelişmesi ve bütünleşmesiyle birlikte finansal raporlama sürecinde ortak bir yapının oluşumuna duyulan ihtiyaç artmıştır. Bunun nedeni, bilgiye ulaşmak için belli bir standart sunum formatının olmayışı, bilginin kullanılabilmesi için tekrar sisteme girilme ihtiyacının duyulması ve farklı kurumlara yönelik finansal raporlamalarda farklı raporların düzenlenme gerekliliği gibi sorunlardır.

Finansal şeffaflığın sağlanabilmesi için bilgi teknolojileri alanında son yıllarda yaşanan gelişmeler bir fırsat olarak kullanılarak devlet otoriteleri tarafından birçok uygulama başlatılmıştır. Bunlar arasında en ciddi sayılabilecek uygulamalardan bir tanesi, ABD Menkul Kıymetler Komisyonunun başlatmış olduğu finansal tabloların oluşturulmasında Genişleyebilir İşletme Raporlama Dili (XBRL)'nin kullanılması olmuştur.

Genişleyebilir işletme raporlama dili ile tüm ilişkili bilgi kullanıcılarına yatırım kararlarının alınmasından, kredi derecelendirmesinin yapılmasına, denetim faaliyetlerinin yürütülmesinden, ilgili kişilerin bilgilendirilmesine kadar birçok alanda finansal şeffaflığı sağlayabilecek altyapının oluşturulması hedeflenmiştir (Doğruer, 2008). Ayrıca, XBRL dünya üzerinde finansal raporlamada ortak bir standardın sağlanması noktasında da dikkat çekmektedir (Hoffman ve diğerleri 2008, s. 1).

XBRL ile internet üzerinden, bütün bilgisayarların anlayacağı ve kullanacağı standart dijital bir finansal raporlama, üstün bir bilgi paylaşımı ile gerçekleşebilmektedir (a.g.e). İngilizce "eXtensible Business Reporting Language-XBRL" olarak ifade edilen raporlama dili, Türkçeye "Genişletilebilir İşletme Raporlama Dili-GİRD" olarak çevrilebilir (Uyar, Çelik, 2006, s. 94). Söz konusu raporlama dili, bilgi iletişimi konusunda internet ve işletmeler arasında standart duruma gelmiş Extensible Markup Language (XML) yazılım dilinin bir türevi ve geliştirilmiş halidir (XBRL, 2009). Geleneksel finansal raporlama sistemlerinin eksiklikleri göz önüne alınarak XBRL'in sunmayı hedeflediği avantajları şu şekilde sıralanabilir (Aktaş, Başçı, 2007, s. 43);

- Bütün bilgisayarlar tarafından anlaşılıp kullanılabilen standart bir raporlama diline duyulan ihtiyaç,
- Finansal raporların karşılaştırılabilme ihtiyacı,
- Şeffaf ve doğru bilgiye duyulan ihtiyaç,
- Bilgi paylaşımında şeffaflığın sağlanabilmesi,
- Çeşitli yazılımlarla uyumlu çalışabilen bir altyapı,
- İhtiyaçlar doğrultusunda ilavelerin yapılabileceği (genişletilebilir) bir program,
- Bütünleşik kurumsal bilgi sağlama ihtiyacı,
- Her türlü bilginin (entelektüel sermaye değerleri dâhil) sunumuna imkân sağlama.

Sözü edilen bu beklentilerin gerçekleşmesi, internet tabanlı merkezi raporlama dillerinin ve XBRL'in finansal tabloların şeffaflığını istenilen düzeye getirmesi istenilen bir sonuç olsa da bunların gerçekten sağlanıp sağlanmadığının tespiti gereklidir.

1.2. Araştırmanın Amacı

Bu tez çalışmasının temel amacı, finansal güvenilirliğin sağlanmasında önemli unsurlardan biri olan şeffaflığın sağlanmasında web tabanlı merkezi raporlama sistemlerinden XBRL'in etkisini belirlemektir. Araştırma kapsamında finansal tablolara kaybolan güvenin yeniden sağlanmasında finansal tabloların şeffaflığını ve gerçeği dürüstçe yansıtması ilkelerini teorik olarak incelemek ve bu şeffaflığın sağlanmasında bilgi teknolojilerinin önemini vurgulayarak bilgi teknolojileri kapsamında değerlendirilen internet tabanlı merkezi raporlama sistemlerinden XBRL'in finansal

tabloların şeffaflığı üzerindeki etkilerini belirleyip uygulamanın Türkiye'de kullanılabilirliğini ortaya koymak amaçlanmıştır.

Bu çerçevede geliştirilen ve cevabı aranan araştırma soruları;

1. İnternet tabanlı merkezi raporlama sistemlerinden XBRL kullanımının işletmenin finansal tablolarının şeffaflığı üzerinde etkili olup olmadığı;
2. İnternet tabanlı merkezi raporlama sistemlerinden XBRL'in finansal krizleri engelleme gücünün olup olmadığı;
3. Türkiye'de XBRL uygulamasının kullanılabilir olup olmadığını belirlemektir.

Bu sorulara yanıt aranırken, ABD'de sermaye piyasalarında işlem gören firmalar tarafından hayata geçirilen XBRL uygulaması incelenmiş ve uygulamanın Türkiye'de kullanılabilirliği değerlendirilmiştir.

1.3. Araştırmanın Metodolojisi

Araştırma metodolojisi beşinci bölümde daha detaylı olarak incelenmiş olup özetle çalışmanın amacı çerçevesinde şeffaflığın önemi, XBRL uygulamasının şeffaflığa etkisi teorik olarak ve literatüre dayalı olarak analiz edilerek yukarıdaki araştırma sorularına cevap bulabilmek için birisi ABD'de diğeri Türkiye'de iki ayrı uygulama yapılmıştır.

ABD'de yapılan birinci uygulama ile birinci ve ikinci araştırma sorularına cevap aranmış ve XBRL kullanımının işletmenin finansal tablolarının şeffaflığı üzerinde etkili olup olmadığı ve XBRL'in finansal krizleri engelleme gücünün olup olmadığının tespiti hedeflenmiştir.

Çalışmanın amacı ve kapsamı açısından doğrudan doğruya XBRL uygulaması yapan firmalarla direkt bağlantıya geçilmiş olup anket uygulaması bu kurum ve kuruluşlara yönelik olarak tasarlanmıştır. Uygulamanın SEC önderliğinde hayata geçirilmesi ve diğer ülkelere kıyasla ABD'de halka açık firmalar tarafından en ileri seviyede uygulanıyor olması nedeniyle araştırma ABD'de gerçekleştirilmiştir. Çalışmaya katılım ABD Menkul Kıymetler Komisyonun desteği alınarak yapılmış ve

çalışmanın hem komisyona hem de uygulamayı cevaplayıp dönüş sağlayacak firmalara geri dönüşünün yapılacağının bildirilmesiyle katılımın artırılması hedeflenmiştir.

Türkiye'de yapılan ikinci uygulama ile üçüncü araştırma sorusuna yanıt aranmış ve Türkiye'de XBRL uygulamasının kullanılabilirliğini tespite yönelik olarak ikinci bir anket çalışması Türkiye'de SPK'ya bağlı olup IMKB'de işlem gören halka açık firmalar bazında gerçekleştirilmiştir. Internet üzerinde yapılan araştırma çalışmasında popülâsyona bağlı olarak alınan cevaplar detaylı bir şekilde incelenmiştir.

1.4. Çalışmanın Literatüre Katkısı

Bu çalışma genel olarak 2000'li yıllarda yaşanan finansal skandallar sonrası sermaye piyasalarında açıklanan finansal tablolara kaybolan güvenin tekrar kazandırılmasında ve kaybolan finansal şeffaflığın tekrar sağlanmasında bilgi teknolojilerinin ve bilgi teknolojilerinin beraberinde getirdiği gelişmelerin ele alınmasını ve buna bağlı olarak finansal raporlama süreci üzerindeki etkilerini incelemektedir. Çalışma içerisinde özellikle "web tabanlı merkezi raporlama" sistemlerinden en yaygın kullanıma sahip olan XBRL'in incelenmesi ve finansal tabloların şeffaflığına etkilerinin saptanması amaçlanmıştır.

Literatür incelemelerinde, özellikle Türkiye'de, bu amaç doğrultusunda hazırlanmış detaylı bir çalışma olmadığı ve yurt dışı çalışmalarına paralel olarak daha çok makaleler çerçevesinde konunun ele alındığı görülmüştür. Bu sebeplerle, çalışmanın Türkiye'de ileriki yıllar içerisinde yapılabilecek muhtemel bir XBRL uygulamasında bir yol haritası olabileceği düşünülmektedir.

1.5. Tezin Planı

Tez çalışması giriş ve sonuç bölümleriyle birlikte teorik açıklamalar ve araştırma uygulamaları olmak üzere toplam beş bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın birinci bölümü, problemin tespiti ve çalışmanın amacının da yer aldığı giriş bölümüdür.

Çalışmanın ikinci bölümünde, finansal tablolar, finansal raporlama süreci, şeffaflık ve kamuyu sürekli aydınlatma, finansal değerlendirme açısından finansal tabloların şeffaflığı, finansal şeffaflığın muhasebe mesleği ve denetim açısından

öneminin incelenmesi, finansal tablolara olan kaybolan güvenin piyasaya tekrar kazandırılması çalışmaları, finansal tabloların gerçeği yansıtma ilkeleri çerçevesinde incelenmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde, bilgi teknolojileri ve beraberinde getirdiği gelişmeler ve bu gelişmelerin finansal tabloların şeffaflığı üzerine etkileri incelenmiştir. Bu bölümde temel olarak bilgi teknolojilerinde yaşanan gelişmeler doğrultusunda bu gelişmelerin muhasebe mesleğine etkileri, muhasebe mesleği üzerindeki rolü, Uluslar arası Muhasebe Eğitim Standartları Kurulu (International Accounting Education Standarts Board - IAESB) tarafından bilgi teknolojileri üzerine yapılan düzenlemeler, bilgi teknolojilerinin muhasebe mesleği ve muhasebe sürecinde şeffaflık açısından önemi vurgulanmış, bilgi teknolojileri ile muhasebe sürecinin "defter tutma" sisteminden planlama, değerleme ve analiz aracı haline dönüşme süreci incelenmiş olup, bilgi teknolojilerinin işletmelere ve devlet kurumlarına getirileri ele alınmıştır.

Çalışmanın dördüncü bölümünde bilgi teknolojileri çerçevesinde internet tabanlı merkezi raporlama sistemlerinden bahsedilmiş olup, bu kapsamda kullanılan genişletebilir işletme raporlama dili XBRL, XBRL'nin çalışma özellikleri, finansal tabloların şeffaflığı üzerine getirileri ele alınmıştır. XBRL tarihçesi, gelişimi, günümüzdeki önemi, geleceği ve muhtemel gelecek uygulamaları, kullanım alanları, genişleyebilir raporlama dilinin faydaları ve ülkelere göre XBRL uygulamaları açısından değerlendirmeler detaylı bir şekilde yapılmıştır.

Çalışmanın beşinci bölümünde XBRL'i hayata geçiren ABD'deki firmalara yönelik yapılan araştırma sonuçları ve Türkiye'de SPK'ya bağlı olup IMKB'de işlem gören firmalar üzerinde yapılan araştırma sonuçları yer almıştır. Bu bölümde temel olarak araştırmanın amacı, kapsamı ve sınırları, araştırmanın yöntemi, araştırma sonucunda elde edilen bulgular, elde edilen bulguların değerlendirilmesi, teorik yaklaşım ve pratikteki uygulamalar açısından değerlendirme ve Türkiye'de kullanılabilirliği açısından değerlendirmesi yer almıştır. Çalışmanın sonuç bölümünde ise elde edilen tüm veriler ışığında tam bir değerlendirme yapılmış ve XBRL'in ve dolaylı olarak benzer diğer raporlama dillerinin mevcut avantaj ve dezavantajları, gerekliliği, amaca yönelik olup olmadığı, beklentileri ne ölçüde karşılayabileceği ortaya konmaya çalışılmıştır.

Araştırma sonuçlarına uygun olarak Türkiye'de uygulanabilirliğinin tespiti yönünde zorlukları, avantajları, faydaları, ek getirileri ve geleceği, teknik altyapısı, insan altyapısı, değişim sürecinin etkileri ve muhasebe mesleği üzerine etkileri ilgili her kurum ve kuruluş açısından özel sektör ve kamu bazında tespit edilmeye çalışılmıştır.

İKİNCİ BÖLÜM

FİNANSAL TABLOLAR VE FİNANSAL TABLOLARDA ŞEFFAFLIK

2000'li yıllarda yaşanan muhasebe skandalları, yatırımcıların hem finansal piyasalara hem de muhasebecilik mesleğine olan güvenini derinden sarsmıştır (Kindleberger, 2004, s. 120). Yaşanan skandallardan sonra, yatırımcılar için, şirketlerin daha şeffaf finansal raporlama yapması ve denetçilerin daha etik davranışlarda bulunması önem kazanmıştır (a.g.e). Kamunun, muhasebecilik mesleğine olan güveninin kazanılması için ilk adım ABD'den gelmiştir (Kurt, 2008). Sarbanes Oxley yasası ile kamunun, hem denetçilere hem de denetlenenlere olan güveni kazanılmaya çalışılmış; aynı zamanda şeffaflık kavramı muhasebe dünyasında önemini artırmıştır. ABD denetim dünyasında bu gelişmeler yaşanırken, Uluslar arası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants - IFAC) uluslar arası denetim standartlarını yayınlamış ve finansal şeffaflığın sağlanabilmesi yolunda önemli bir adım atmıştır(a.g.e).

Yatırımcı güveninin kazanılmasında denetim alanında yapılan devrimlerin bir benzeri ve hatta tamamlayıcısı olarak kurumsal yönetim, özellikle son yıllarda finansal piyasalarda önemini artırmaktadır (Arsoy, 2008, s. 18-19). Arsoy'a göre Dünya'da pek çok ülke değişik kurumlar tarafından belirlenmiş kurumsal yönetim ilkelerini [OECD Kurumsal Yönetim Prensipleri, Cadbury Raporu, Birleşmiş Milletler Ticaret ve Kalkınma Konferansı bünyesinde bulunan Hükümetler arası Uluslar arası Muhasebe ve Raporlama Standartları Uzmanları Çalışma Grubu (Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards on Accounting and Reporting – ISAR) Kurumsal Yönetim Açıklamaları] baz alarak kendi kurumsal yönetim ilkelerini oluşturmuş ve finansal piyasalarda şeffaflığa katkıda bulunacak kurumsal yönetim yapılarını kurmuşlardır. Bu bölümde kurumsal yönetimin temel ilkelerinden biri olan şeffaflık ilkesinin finansal raporlama üzerindeki etkileri ve finansal şeffaflığın çeşitli açılardan değerlendirmesi ele alınacak ve uluslar arası finansal raporlama standartları ile uluslararası muhasebe standartlarının şeffaflık üzerindeki etkileri detaylı bir biçimde incelenecektir.

2.1. Finansal Tablolar

Tüm ilgililer işletmenin faaliyet ve sonuçları ile ilgilenmekte ve bu konuda sağlıklı ve güvenilir bilgi sahibi olmak istemektedirler. İşletmenin faaliyet ve sonuçları konusunda bilgi kaynağı ise o işletmenin muhasebe kayıt ve belgeleri ile bunlara dayanılarak hazırlanmış finansal tablolardır.

Diğer bir ifade ile finansal tablolar işletmelerin gerçekleştirdikleri faaliyetlerin net ekonomik sonuçlarının görüleceği yerdir (Bozkurt, 2000, s. 11). Bu açıklamaların paralelinde, *"Finansal tablolar, muhasebe sistemi içinde kaydedilen ve toplanan bilgilerin, belirli zaman aralıkları ile bilgi kullanıcılarına iletilmesini sağlayan araçlardır"* şeklinde tanımlanmaktadır (Akdoğan ve Tenker, 2007, s. 18).

Bilgi kullanıcıları için karar almada, gelecekteki nakit akımlarını değerlendirmede ve varlıklar, kaynaklar ve bunlardaki değişiklikler ile işletme faaliyet sonuçları hakkında yararlı bilgiler sağlayabilmek için finansal tablolarda aktarılan bilgilerin, kullanıcıları olan karar vericiler tarafından en iyi şekilde ve süratle kullanılabilmesi için bu tabloların anlaşılabilir, ihtiyaca uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir olması ve zamanında düzenlenmiş olması gerekir (Smith, 1996, s. 11).

Türkiye uygulamasında mevcut finansal tablolar Türkiye Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği uyarınca temel ve ek tablolardan oluşmuştur (TURMOB,1995, s. 8). Bu tablolar Bilanço, Gelir Tablosu, Satışların Maliyeti Tablosu, Fon Akım Tablosu, Nakit Akım Tablosu, Kar Dağıtım Tablosu ve Öz Kaynaklar Değişim Tablolarıdır. TFRS'lere göre hazırlanması gereken finansal tablolar ise Bilanço, Gelir Tablosu, Nakit Akış Tablosu ve Öz Sermaye Değişim Tablosudur (T.C. Resmi Gazete, Tebliğ: 2008/1, Sayı: 26851). Söz konusu bu tablolar çalışma içerisinde Türkiye Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde de belirtildiği gibi temel ve ek finansal tablolar olmak üzere iki grupta incelenmektedir.

2.1.1. Temel Finansal Tablolar

Temel finansal tablolar temel olarak gelir tablosu ve bilânço olmak üzere iki ayrı finansal tablodan oluşurlar. Bu finansal tablolar aşağıda ayrı ayrı incelenmiştir.

2.1.1.1. Bilânço

Bilanço bir işletmenin belli bir tarihteki (düzenlenme tarihi) sahip olduğu varlıklar ile bu varlıkların sağlandığı kaynakları gösteren bir tablodur (Akdoğan ve Tenker, 2007, s. 19). Bilânço muhasebe sisteminin en önemli tablolarından biridir. Bilanço işletmenin belirli bir tarihteki finansal durumunu gösteren tablodur. Bilançolar, şirketlerin belirli tarihlerde hazırlamakla ve yayınlamakla yükümlü oldukları, hazırlandığı tarih itibariyle ilgili işletmenin bir portresini çizerek mali yapısı hakkında bilgi vermekte olan tablolardır. Bilançolar, şirketlerin belli bir dönemdeki performanslarından ziyade, belli bir tarihteki durumları hakkında bilgi vermekte ve işletmelerden topluma bilgi akışında önemli bir işleve sahip olmaktadır. Bilanço varlık ve kaynağın arasındaki dengeyi vurgular. Bu bakımdan bilançolar, işletmeye ayrılan sermaye tutarı, sabit ve döner varlıkların miktarı, yabancı kaynaklardan sağlanan krediler, işletmenin ödenecek borçlarının öncelik sırası, aktifte yer alan varlıkların paraya çevrilebilme yeteneği ve işletmenin kar ve zarar şeklinde beliren sonuçları ile finansal yapısı ve gücü konusunda bilgi verir niteliktedir.

Bir işletme, varlıklarını karşılamak için işletme içi ve işletme dışı olmak üzere iki kaynaktan finansman sağlayabilir (Kalenderoğlu, 2006, s. 35). Kalenderoğlu(2006, s. 35)'na göre sağlanan bu kaynaklar fiziki değerlere (mevcutlara) veya işletmenin talep ettiği haklar olarak alacaklara bağlanmış olur. Bilançonun sol tarafını oluşturan Aktifler, Dönen Varlıklar ve Duran Varlıklar; bilançonun sağ tarafını oluşturan Pasifler ise Kısa Vadeli Borçlar, Uzun Vadeli Borçlar ve Özkaynaklar gruplarına ayrılmıştır. Bilançonun düzenlendiği tarih itibariyle, işletmenin sermaye ve kar-zarar durumu belirlenmiş olur. Bilanço, işletme sahip ve yöneticilerine, kredi kurumlarına, inceleme elemanlarına işletmenin finansal durumu hakkında bilgi verir ve işletme sermayesinin nerelere ne miktarda yatırıldığını ve yabancı sermayenin sınırını gösterir (a.g.e). Akdoğan ve Tenker (2007, s. 19)'e göre bilançonun incelenmesi ve analizi ile işletmenin dönem içindeki gidişatı hakkında bilgi sağlanıp, işlerin daha düzgün ve verimli yürütülmesi imkânı elde edilebilir. İşletmenin alacakları ile borçlarını karşılaştırıp, borçların vadelerinde ödenme imkânları araştırılabilir. Alacak ve borç dengeleri incelenebilir, belirli hesaplarda envanter sonuçlarını, diğer mevcut hesaplarda da değişiklikleri inceleme imkânına sahip olabilirler. Böylece işletme faaliyetlerinin iyi yürüyüp yürümediği hakkında fikir elde edilip, gelecekteki gelişmeler için planlar hazırlanabilir.

Akdoğan ve Tenker (2007, s. 19)'e göre bir işletmenin iki veya ikiden fazla yılına ilişkin bilançolarının birbirini izleyen yıllar bakımından karşılaştırılmalı olarak düzenlenmesi ve bu tablolarda yer alan hesap kalemlerinin göstermiş olduğu değişikliklerin incelenmesiyle işletmenin yıllar itibarı ile faaliyetlerindeki performansı incelenebilir. Hesap kalemleri üzerindeki değişiklikler temel olarak işletmenin hesap döneminde kar veya zarar etmesinden, yeni ekonomik varlıklar elde etmesinden veya işletmenin varlık yapısının değişmesinden, yabancı kaynak kullanımının artmasından veya mevcut yabancı kaynakların ödenmesinden, yabancı kaynakların vade yapılarının değişmesinden ve işletmenin sermaye yapısının değişmesinden, sermayesinin artmasından veya azalmasından kaynaklanabilir. Dolayısı ile şirketin yapısı hakkındaki değişikliklerinde incelenebilmesinde bilançoların önemi ön plana çıkmaktadır (a.g.e). Bilançoda yer alan bilgilerin daha güvenilir, daha tutarlı ve daha şeffaf olmasını sağlayan ise Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleridir.

2.1.1.2. Gelir Tablosu

İşletmenin belli bir dönemde elde ettiği tüm gelirler ile aynı dönemde katlandığı bütün maliyet ve giderleri ve bunların sonucunda işletmenin elde ettiği dönem net kârı veya zararını gösteren tablodur (Erdoğan, 2005, s. 68). Gelir tablosu finansal tablolar ilkelerine uygun tek düzen formlar şeklinde hazırlanır.

Gelir tablosunda süreklilik gösteren ve göstermeyen gelir ve giderler; olağan gelir ve kârlar, olağan gider ve zararlar, olağandışı gelir ve kârlar ve olağandışı gider ve zararlar olarak ayrı gruplar olarak gösterilir. Finansman giderleri ayrı bir gruptur. Gelir tablosunda yer alan kalemler arasında mahsup yapılamaz. Tutarı olmayan kalemler gelir tablosunda yer almaz (TÜRMOB, 1995, s. 9). Gelir tablosunda "brüt satış kârı", 'Faaliyet kârı", "olağan kâr", "vergiden önceki kâr" ve "vergiden sonraki net kâr" bölümleri vardır. İşletmenin vergiden sonraki net kârı bu aşamalardan geçerek hesaplanır (Akdoğan ve Tenker, 2007, s. 25). Gelir tablosunun bölümleri incelendiğinde, bir tüzel kişiliğin belirli bir döneme ait faaliyetleri ile ilgili detaylı bilgi edinmek ve hangi aşamada kâr veya zararda olduğunu tespit etmek mümkün olacaktır. Bu incelemelerde, şirketin faaliyette bulunduğu iş alanının kârlı olup olmadığı, borç yükünün miktarı, geçmişten gelen başka yükümlülükleri olup olmadığını anlamak mümkün olabilecektir (Kalenderoğlu, 2006, s.37).

Gelir tablolarının düzenlenmesi ile şirketler kendi faaliyetleri çerçevesinde fiyat artışına gitmeleri ile satış cirolarını artırmaları, maliyetlerinde bir azalmaya veya artışa sebebiyet verecek bir durumun oluşması veya faaliyet dışı gelir ve gider kalemlerinin oluşması halinde karlılıklarının ne derece değişeceğini hesaplayabilmektedirler.

Bununla beraber gelir tabloları aracılığıyla faaliyet karları toplam ciroya oranlanarak detay bazda incelenebilmekte ve işletmenin mevcut faaliyetleri doğrultusunda nasıl bir karlılık yapısına sahip olduğunu bilgi kullanıcılarına sunulabilmektedir. Şirket yöneticileri gelir tablolarını ilerleyen faaliyet dönemlerinde doğru kararlar alabilmeleri ve odaklanacakları alanları belirleyebilmeleri amacıyla da genel çerçevede rakamsal bir performans alt yapısı ortaya koyması nedeniyle yoğun bir şekilde kullanırlar. Mevcut tablolar sadece yöneticiler tarafından değil aynı zamanda yatırımcılar gibi tüm bilgi kullanıcıları tarafından da şirketin ilerleyen dönemlerde beklenen karlılığı ile ilgili tahminlerin yapılmasında kullanılmaktadır.

Gelir tablosunun düzenlenmesinde finansal tablolar ilkeleri esas alınır. Bu tablonun düzenlenmesinde esas faaliyetlerden sağlanan gelir ile süreklilik gösteren diğer olağan faaliyetlerden sağlanan gelirler ve süreklilik göstermeyen olağan dışı gelirler ayrı ayrı gösterilir. Buna göre, esas faaliyetler için yapılan giderler ile süreklilik gösteren diğer olağan faaliyet giderleri ve süreklilik göstermeyen olağan dışı giderler ayrı ayrı gösterilir. Bununla beraber Türkiye Muhasebe Standartlarında olağandışı gelir ve karlar ile olağandışı gider ve zararlar ayrımı ortadan kalkmıştır (Akdoğan, 2007, s. 32).

2.1.2. Ek Finansal Tablolar

Ek finansal tablolar temel finansal tablolara bilgi sağlayan veya temel finansal tablolar üzerindeki bazı kalemleri daha detaylı bir şekilde ortaya koyan finansal tablolardır. Ek finansal tablolar aşağıda incelenmiştir.

2.1.2.1. Satışların Maliyeti Tablosu

Satışların maliyeti tablosu işletmenin dönem içindeki stok hareketlerini, üretim maliyetini, satılan mamul maliyetini, satılan hizmet maliyetini gösterir (Kalenderoğlu, 2006, s. 38). Satışların maliyeti tablosu gelir tablosunun ekini oluşturur.

Gelir tablosunda yer alan satışların maliyeti ayrı bir tabloda hesaplanarak gelir tablosunda yerine konur (a.g.e). Satışların Maliyeti Tablosu gerçekte Gelir Tablosunun tamamlayıcısı niteliğinde bir finansal tablodur. Bu tablo gelir tablosunda yer alan satışların maliyeti kaleminin detayını gösterir. Özellikle üretim işletmelerinde üretim maliyet unsurları olan Direkt İlk madde ve Malzeme Giderleri, Direkt İşçilik Giderleri ve Genel Üretim Giderlerinin analizi açısından dikkatle incelenmesi gereken finansal tablodur.

Satışların Maliyet Tablosu aracılığıyla işletmenin faaliyetleri doğrultusunda elde ettiği gelirin ne kadarını direkt ilk madde ve malzeme gideri, direkt işçilik gideri ve genel üretim gideri bazında harcadığı incelenebilir. Bu incelemeler doğrultusunda şirket faaliyetleri doğrultusunda brüt kar analizleri yapılabilmekte ve şirketin karlılığı ortaya çıkarılabilmektedir. Yatırımcılar gibi bazı bilgi kullanıcıları grupları açısından karlılık analizlerinin ileriki dönem şirket performansları değerlendirmesinde satışların maliyeti tablosu büyük önem arz etmektedir. Aynı şekilde şirket yönetimlerinin mevcut performansları değerlendirmesinde ve ileriki dönemler için operasyonel anlamda düzenleyici kararlar alabilmesinde de satışların maliyeti tablosunun önemi bir kez daha ön plana çıkmaktadır.

Satışların maliyeti tablosunun ana kalemleri aşağıdaki gibidir (Erdoğan, 2005, s. 71, Kalenderoğlu, 2006, s. 39):

Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri: Mamulün bünyesine giren mamulün temel öğesini oluşturan ve mamulün bünyesine doğrudan yüklenebilen maddelerin kullanımı bu grupta yer alır. Üretimde kullanılmayan ve satılan ilk madde ve malzemenin maliyeti, tablonun ticari faaliyete ilişkin bölümünde dikkate alınır.

Direkt İşçilik Giderleri: Mamulü meydana getirmek için harcanan ve maliyetlere doğrudan yüklenebilen direkt işçilik giderlerini içerir.

Genel Üretim Giderleri: Üretim faaliyetleri ve bu faaliyetlerle ilgili olarak yapılan hizmetlere ilişkin direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik giderleri dışında kalan giderleri içerir.

Yarı Mamul Stoklarında Değişim: Henüz mamul haline gelmemiş fakat ilk madde ve malzeme ile işçilik ve genel üretim giderlerinden pay almış, üretim aşamasındaki maddelerin dönem başı stoku ile dönem sonu stoku arasındaki fark bu grupta yer alır.

Mamul Stoklarında Değişim: Direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik, genel üretim giderleri ve yarı mamul kullanım tutarlarının toplamı üretim maliyetini verir. Dönem başı mamul stoku ile dönem sonu mamul stoku ve mamullerinin bir bölümünü iç tüketimde kullanan işletmelerde, söz konusu tüketim miktarının toplamı arasındaki fark mamul stoklarında değişim tutarını oluşturur. Bu tutarın üretim maliyetine eklenmesi veya çıkarılması ile satılan mamul maliyetine ulaşılır. İşletmenin satılan mamul maliyeti, satılan ticari mal maliyeti ve satılan hizmet maliyetinin toplamı, gelir tablosunda Satışların Maliyeti bölümünde yer alan tutarları ifade eder ve brüt satış karı'nın elde edilmesinde kullanılır (Akdoğan ve Tenker, 2007, s. 23).

2.1.2.2. Fon Akım Tablosu

İşletmenin belirli bir hesap döneminde sağladığı fon kaynaklarını ve bunların kullanım yerlerini gösteren finansal tablodur (Kalenderoğlu, 2006, s. 41). Kalenderoğlu (2006, s. 41)'na göre bu tabloda fon kavramı para olarak kullanılabilir veya paraya çevrilebilir bütün finansal araçları kapsar. Fon akım tablosu geniş kapsamlı bir tablodur. Fon akım tablosu bir işletmenin yatırım ve finansman faaliyetlerini, dönem içindeki finansal durumdaki değişiklikleri kapsar. İşletmenin fon yönetimi, yatırım ve finansman politikası hakkında bilgi verir. Fon akım tablolarının düzenlenme amacı, bir işletmenin yatırım ve finansman faaliyetlerini ve dönem içindeki finansal durumdaki değişikliklerini kapsayan bilgilerin, finansal tablo kullanıcılarına sunulmasıdır (TURMOB, 1995, s. 9).

Tablolar, işletmenin nakit veya işletme sermayesini doğrudan etkileyen finansman ve yatırım faaliyetlerinin bütün önemli yönlerini açıklayarak;

- İşletmenin dönem boyunca faaliyetlerden sağladığı fonları, yatırım ve finansman faaliyetlerini özetler.
- Dönem boyunca finansal durumda meydana gelen değişiklikleri açıklar.

Fon akım tablolarının düzenleme kuralları şu şekildedir (Akdoğan ve Tenker, 2007, s. 23; Kalenderoğlu, 2006, s. 42):

- Fon akım tabloları, temel finansal tablolar ile birlikte sunulur. Bu tablolar, gelir tablosunun sunulduğu her dönem için, cari dönem ve önceki dönem verilerini içerecek biçimde düzenlenir.
- Fon akım tabloları düzenlenirken fon kavramının hangi anlamda kullanıldığı açıkça belirtilir.
- Fon akım tablolarında, olağan faaliyetlerden sağlanan veya faaliyetlerde kullanılan fonlar, diğer fon kaynak ve kullanım yerlerinden ayrı başlıklar altında sunulur. Böylece işletmenin fon yaratma gücünün ne olduğu veya faaliyetlerinde ne ölçüde fon kullanıldığı ortaya konulur.
- İşletmenin normal olağan faaliyetleri dışında kalan olağandışı işlemlerden elde edilen fonlar veya kullanılan fonlar, fon akım tablosunda; önemli tutarlarda olmaları durumunda olağan faaliyetlerden sağlanan veya kullanılan fondan ayrı bir başlık altında sunulur.
- Bazı finansal işlemler, bir tür varlığın diğer bir varlık türüyle değiştirilmesi biçiminde ortaya çıkar. Böyle bir durum işletmenin finansman ve yatırım faaliyetinin bir parçası olduğu için, fon akım tablosunda yer alır. Bu tür işleme örnek olarak tahvil borcuna karşılık hisse senedi verilmesi gösterilebilir.
- Fon akım tablolarından amaçlanan yararın sağlanabilmesi için her türlü işlemin finansman ve yatırım yönleri ayrı ayrı açıklanır. Örneğin, bir duran varlığın satın alınmasından doğan fon çıkışları ayrı, satılmasından doğan fon girişleri ayrı ayrı açıklanır veya bir tahvil ihraç edilerek bir varlık alınmışsa; ihraç edilen tahviller ayrı, satın alınan varlıklar ayrı açıklanır.
- Her işletme veya işletmeler topluluğu, içinde bulundukları koşullara göre fon akım tablolarını en fazla bilgiyi içerecek biçimde düzenler.
- Fon akım tablosu, net yönteme göre düzenlenir ve olağan kardan başlanıp, dönem içinde fon hareketine neden olmayan gelir ve giderlere ait bilgiler verilerek düzeltmeler yapılır.

- Fon hareketine neden olmayan, yalnızca hesaplar arasında yapılan aktarmalar dolayısıyla hareket gösteren hesaplar, fon akım tablolarında yer almaz. Örnek; değer artış fonlarının veya yedeklerin ödenmiş sermayeye eklenmesi gibi.

2.1.2.3. Nakit Akım Tablosu

Nakit akım tablosu, bir işletmede belli bir dönemde nakit hareketlerini açıklayan bir tablodur (TURMOB, 1995, s. 10). Bu tablo, belli bir dönemde hangi kaynaklardan ne kadar nakit sağlandığını ve nerelere ne kadar nakit harcandığını gösterir. Nakit akım tabloları işletmenin nakit yönetimini ve politikasını ifade eder (a.g.e). Kalenderoğlu (2006, s. 44)'na göre nakit akım tablolarında sadece nakit giriş ve çıkışlar yer alır. Dolayısıyla fon akım tablosundan daha dar kapsamlı bir tablodur. Nakit giriş ve çıkışına sebep olmayan gider ve gelirler veya iktisadi olaylar bu tabloda yer almazlar. İşletmenin dönem başındaki kasa mevcudu ve banka hesaplarında bulunan mevduat dönem başı nakit mevcudu olarak tabloya aktarılır.

Dönem başı nakit mevcutlarına dönem içi nakit girişleri ilave edilip, dönem içi nakit çıkışları düşüldükten sonra kalan tutar dönem sonu nakit mevcudunu oluşturur. Bu tutarın dönem sonundaki işletmenin kasa ve banka mevcutları tutarını sağlaması gerekir. Bir önceki dönemin dönem sonu nakit mevcudu bir sonraki dönemin dönem başı nakit mevcududur. Aynı dönemin dönem sonu nakit mevcudu ile dönem başı nakit mevcudu arasındaki olumlu veya olumsuz fark nakit artış veya azalışını ifade eder. Nakit akım tablosu, hangi dönem için düzenleniyorsa, o döneme ait gelir tablosundan, o dönem ve bir önceki dönem karşılaştırmalı bilânço kalemlerindeki artış ve azalıştan, bir önceki dönem karından dağıtılan kâr payları ve ödenen vergilerden faydalanılarak düzenlenir (Akdoğan ve Tenker, 2007, s. 26).

Kalenderoğlu (2006, s. 45)'e göre nakit akım tablosu, diğer finansal tablolarla kullanıldığı zaman, okuyucuların işletmenin net aktiflerindeki değişimini, finansal yapısını (likidite ve borç ödeme gücü dâhil) ve nakit akışlarının tutar ve zamanlamasını değişen koşullara ve fırsatlara uyum sağlamak amacıyla etkileme yeteneğini değerlendirebilmesi için gerekli bilgiyi sağlar. Nakit akışı bilgisi işletmenin nakit ve nakit benzeri yaratma yeteneğinin değerlendirilmesi ve kullanıcıların gelecekteki nakit akışlarını ölçmek ve başka işletmelerle karşılaştırmak için modeller geliştirmesini sağlar.

Ayrıca işletmeler arasındaki aynı işlem ve olaylar için farklı muhasebe uygulamalarının etkilerini elimine ederek farklı işletmelerin performans raporlamalarının karşılaştırılabilmelerine olanak verir (a.g.e). Tarihi nakit akış bilgisi ise gelecekteki nakit akışlarının tutarı, zamanlaması ve kesinliliğinin göstergesi olarak kullanılır. Ayrıca, bu bilgiler, gelecek nakit akışlarına ilişkin geçmişte yapılan değerlendirmelerin doğruluğunun kontrol edilmesi ve karlılık, net nakit akışları ve fiyat değişiminin etkileri arasındaki ilişkinin değerlendirilmesinde de kullanılır (a.g.e, s. 46).

Yukarıda verilen bilgileri biraz daha açacak olursak nakit akım tablosu;

- İşletmenin mal ve/veya hizmet alım satım işlemlerinden sağladığı ve kullandığı nakitler;
- Ödünç para alma ve geri ödeme faaliyetleri;
- Ortaklara nakit olarak yapılan kar payı ve benzeri ödemeler;
- Firmanın likiditesini ve ödeme gücünü etkileyen diğer faktörler hakkında bilgi vermelidir.

Yukarıda açıklanan bilgileri kapsayacak olan nakit akım tablosu doğrudan ve dolaylı olmak üzere iki yöntemle düzenlenebilir (Kalenderoğlu, 2006, s.46; Akdoğan ve Tenker, 2007, s.27), .

a) Dolaylı Yöntem: Dolaylı yöntem doğrudan yöntem kadar ayrıntılı ve açıklayıcı değildir. Tablonun bu yönteme göre düzenlenmesi durumunda işletme faaliyetlerinden sağlanan net nakit fazlası ve eksiği belirtilmekte, faaliyetlerin neden olduğu nakit giriş ve çıkışlarının dökümü yapılmamaktadır. Bu yöntemde başlangıç noktasını gelir tablosunda raporlanan net kar oluşturmaktadır. Daha sonra net nakit akımı (nakit girdi ve kullanımı) sağlamayan örneğin amortisman, karşılık gibi hesabı giderlerin net kara yaptığı etkiler düzeltilmektedir.

b) Doğrudan Yöntem: Doğrudan yöntemde nakit akım tablosunun düzenlenmesinde muhasebe sürecinde üretilen finansal verilerin özetleyerek raporlayan iki ana finansal rapor olan " Bilanço " ile " Gelir Tablosundan " büyük bir ağırlıkla yararlanılmaktadır. Nakit akım tablosu düzenleme çalışmalarının başlangıç noktasını gelir tablosu oluşturmaktadır. Gerektiğinde çalışmalar bu tablolara kaynak oluşturan muhasebenin temel kayıt ortamları olan günlük ve büyük defterden yararlanılarak sürdürülmektedir.

2.1.2.4. Kar Dağıtım Tablosu

Kâr dağıtım tablosu işletmenin dönem kârının dağıtım biçimini gösteren tablodur ve bu tablo, özellikle sermaye şirketlerinde dönem kârından ödenecek vergilerin, ayrılacak yedeklerin ve ortaklara dağıtılacak kâr paylarının açıkça görülmesi için düzenlenir (Erdoğan, 2005, s. 73). Ayrıca bu tablo yardımıyla şirketlerin hisse başına düşen kârları ve hisse başına düşen temettü tutarları hesaplanmış olur.

Kâr dağıtım tablosu düzenlenirken dönem kârından yapılacak dağıtımla yedeklerden yapılacak dağıtım ayrı ayrı gösterilir. Ödenecek vergiler ve yasal yükümlülükler, ortaklara ödenecek 1. ve 2. temettüler, ayrılan 1. ve 2. tertip yasal yedekler, statü yedekleri, olağanüstü yedekler ve kârdan ayrılan özel fonlar açıkça belirtilir (a.g.e). Dönem kârının dağıtımında, imtiyazlı payların bulunması durumunda imtiyazlı ve adi hisse senetlerine ödenen kâr payları gösterilir. İşletme katılma intifa senedi, kâra iştirakli tahvil veya kâr zarar ortaklığı belgesi gibi finansman senetleri ihraç etmiş olması durumunda, bu senet sahiplerine ödenen paylar da kâr dağıtım tablosunda yer alır (TURMOB, 1995, s. 11).

Kar dağıtım tablolarının düzenleme amacı, özellikle sermaye şirketlerinde dönem karından, ödenecek vergilerin, ayrılan yedeklerin ve ortaklara dağıtılacak kar paylarının açıkça gösterilmesi ve şirketlerin hisse başına kar ile hisse başına temettü tutarının hesaplanmasıdır.

Kar dağıtım tablosunun düzenlenme kuralları şu şekilde sıralanabilir (Akdoğan ve Tenker, 2007, s. 29);

- Kar dağıtım tablosu; dönem karından yapılan dağıtımla yedeklerden yapılan dağıtımı, ayrı ayrı gösterecek biçimde düzenlenir.
- Kar dağıtım tablosunda: ödenecek vergiler ve yasal yükümlülükler, ortaklara ödenecek 1. ve 2. temettüler, ayrılan 1. tertip ve 2. tertip yasal yedeklerle statü yedekleri, olağanüstü yedekler ve kardan ayrılan özel fonlar açıkça gösterilir.
- Dönem karının dağıtımında; imtiyazlı payların bulunması halinde imtiyazlı ve adi hisse senetlerine ödenen kar payları, tabloda belirtilen bölümlerinde ayrı ayrı gösterilir.

- Katılma intifa senedi, kara iştirakli tahvil ile kar ve zarar ortaklığı belgesi ihraç edilmesi nedeniyle, bu senet sahiplerine mevzuat hükümleri çerçevesinde ödenen paylar, kar dağıtım tablosunda ayrıca gösterilir.

Kar dağıtım tablosu kalemleri dönem karının dağıtımı, yedeklerden dağıtım, hisse başına kar ve hisse başına temettü olmak üzere 4 ayrı bölümden oluşmaktadır.

2.1.2.5. Özkaynaklar Değişim Tablosu

Özkaynaklar değişim tablosu, bir işletmenin belli bir dönemde özkaynak kalemlerinde meydana gelen değişiklikleri gösterir (Erdoğan, 2005, s. 75). Bu tablo, özellikle sermaye işletmelerinde özkaynak kalemlerinde meydana gelen değişmeleri toplu olarak görebilmek için düzenlenir. Özkaynaklar değişim tablosu önceki dönem ve cari dönem verilerini kapsayacak şekilde düzenlenir.

Tabloda; ödenmiş sermaye yedekleri, kâr yedekleri, geçmiş yıllar kârları ve zararları, dönem net kâr ve zararı her dönem için dönem başı tutarları, dönem içi değişiklikleri ve dönem sonu tutarları belirtilerek gösterilir. Özkaynaklar değişim tablosunun düzenleniş amacı özellikle sermaye şirketlerinde dönem içinde özkaynak kalemlerinde meydana gelen değişmelerin topluca gösterilmesini sağlamaktır (Akdoğan ve Tenker, 2007, s. 27).

Özkaynaklar kalemlerindeki hareketler önceki dönem ve cari dönem bazında şu şekilde sıralanabilir (Kalenderoğlu, 2006, s. 48);

- Dönem başı değerleri
- Kâr dağıtımı
- Temettüler
- Yedeklere aktarılan
- Hisse senedi ihraç primleri
- Ödenmiş sermaye artışı
- Nakit
- Yeniden değerleme artışlarından aktarılan
- Özel fonlardan aktarılan
- İştiraklerdeki maddi duran varlık satışı

- Kârı karşılığı edinilen bedelsiz hisse senetleri
- Maddi duran varlık satış karları
- Yeniden değerleme artışları
- Dönem net kârı
- Dönem sonu mevcutları

Özkaynaklar değişim tablosu kalemlerine ilişkin açıklamalar şu şekilde sıralanabilir (Erdoğan, 2005, s. 79);

- Ödenmiş sermaye, sermaye yedekleri, (her bir kalemi ayrı ayrı görülebilecek biçimde) kâr yedekleri (her bir kalemi ayrı ayrı görülecek biçimde), geçmiş dönemler kârı (zararı), dönem net kârı (zararı) ve özkaynaklar toplamı için tabloda birer sütun açılır ve her kalemin hareketi bu sütun içinde izlenir. Özkaynak kalemlerini artıran işlemler artı, azaltan işlemler ise parantez içinde gösterilerek eksi olarak dikkate alınır.

- Özkaynak kalemlerindeki artışlar ve azalışları yatay kalemlerde belirtilerek ait olduğu kalemin sütununa ve özkaynaklar toplamı sütununa yazılarak karşılaştırılabilirliği sağlamak bakımından önceki dönem hareketleri, cari dönem hareketlerine ilave olarak ayrı bir bölüm şeklinde gösterilir.

2.2. Finansal Tabloların Taşıması Gereken Ortak Özellikleri

Finansal tabloların temel amacı, işletmeyle ilgili taraflara faydalı ve güvenilir bilgiler sağlamaktır. Finansal tabloların güvenirliği sermaye piyasalarının sağlıklı çalışması ve gelişmesi açısından çok önemlidir (Bozkurt, 2000, s. 11). Finansal tabloların amaçlarına uygun olarak hizmet edebilmesi için 4 temel niteliksel özellik ön plana çıkmaktadır (Smith, 1996, s. 11; Akdoğan ve Tenker, 2007, s. 23).

- Anlaşılabilirlik; finansal tablolarda yer alan bilgilerin taşıması gereken önemli özelliklerinden biri kullanıcılar tarafından tam olarak anlaşılabilir olmalarıdır.
- İhtiyaca Uygunluk; bilginin faydalı olabilmesi için kullanıcıların karar verme aşamasındaki ihtiyaçlarına uygun olması gerekir. Eğer kullanıcıların ekonomik kararlarını geçmişteki, bugünkü ve gelecekteki olayları değerlendirmelerine yardımcı olmak ya da geçmişteki olayları algılamalarını teyit etmek veya düzeltmek suretiyle etkiliyorsa, bilgi, uygunluk kalitesini taşır.

- Güvenilirlik; finansal bilginin faydalı olması kadar güvenilir de olması gerekir. Bilgi önemli hatalar içermiyorsa, önyargılı değilse ve kullanıcılar tarafından bu bilgiye dayanılacaksa bilginin güvenilirlik özelliği vardır.
- Karşılaştırılabilirlik; kullanıcıların işletmenin finansal tablolarını karşılaştırma imkânları olmalıdır. Bunun için en temel şart ise muhasebe politikaları, bu politikalarda yapılan değişiklikler ve bu değişikliklerin etkileri hakkında bilgilendirme yapılmasıdır.

Bir işletmenin mali durumunu, faaliyet sonuçlarını ve finansal yönden gelişmesini değerlendirmek, gelişmesini görmek ve işletme ile ilgili geleceğe dönük tahminler yapılabilmesi için, finansal tablolarda yer alan kalemler arasındaki ilişkilerin ve bunların zaman içinde göstermiş oldukları eğilimlerin incelenmesi önem arz etmektedir (Gürdal, 2004, s. 88). Finansal tablolar işletme içi (Sahiplerine, ortaklarına, yöneticilerine ve çalışanlarına) ve işletme dışı (Kredi verenlere, Devlete, Topluma, Muhtemel Ortaklara, Yatırımcılara, rakip işletmelere, Alıcı ve Satıcılara) gruplara bilgi vermek üzere düzenlenir ve yine aynı kişi veya grupların işletmenin durumu ve geleceği ile ilgili bilgi edinmeleri ve tahminde bulunmaları için analiz edilir (a.g.e). Smith (1996, s. 12)'e göre, sonuçların değerlendirilmesi aynı zamanda geleceğe yönelik planların yapılmasında, yeni kararların alınmasında da yol gösterici özelliğe sahiptir.

Bu nedenle işletmenin faaliyet sonuçlarının analiz edilmesi ve işletme performansının ölçülmesi gerekmektedir. Bu gereklilik, işletmenin finansal tablolarının analiz edilmesi ile mümkün olur.

Finansal analiz yapılarak finans yöneticileri aşağıdaki konularda değerli bilgilere sahip olacaklardır (a.g.e):

- İşletmenin faaliyet sonuçlarının yeterli olup olmadığının belirlenmesi,
- İşletmenin sahip olduğu kaynaklarının faaliyetlerini etkin bir şekilde yürütebilmek için yeterli olup olmadığının belirlenmesi,
- İşletmenin öz sermayesinin düzeyinin belirlenmesi ve öz sermaye ihtiyacının tespit edilmesi,
- İşletme kaynaklarının aktif varlıklara dağılışı bakımından yeterli olup olmadığının incelenmesi,

- İşletmenin hedeflerine, amaçlarına ulaşıp ulaşmadığının belirlenmesi,
- İşletmenin maliyetlerinin, kapasitesinin ve fiyatlandırma politikasının incelenmesi,
- Geleceğe yönelik planların hazırlanması,
- İşletme çalışanlarının performansının ölçülmesi ve denetimi.

2.3. Finansal Tabloların Bilgi Kullanıcıları Açısından Önemi

Finansal tablolarla ilgili bilgi kullanıcıları (Akdoğan ve Tenker, 2007, s. 22);

- Şirket yöneticileri
- Mevcut ve potansiyel yatırımcılar
- Çalışanlar
- Borç verenler
- Satıcılar
- Diğer ticari tedarikçiler
- Müşteriler
- Hükümetler
- Kamu işletmeleri
- Genel olarak kamu şeklinde sıralanmaktadır.

Finansal tablolar bilgi kullanıcıları açısından pek çok açıdan önem arz etmektedir. İşletme yöneticilerinin alacakları kararlar, yapılması düşünülen veya yapılacak yatırımlar, ortaklara dağıtılacak temettü tutarları ve işletmenin başka firma tarafından satın alınması, işletmeye üçüncü kişilerin kredi açmaları ve birçok nedenlerden ötürü finansal tablolar hem işletme hem de karar alma gereksinimi duyan tüm bilgi kullanıcıları açısından büyük önem arz etmektedir. Finansal tablolar hem yatırımcıların geleceğe yönelik yatırımlarında kendilerini sunulan finansal tabloların doğruluğundan emin olarak kendilerini güvende hissetmeleri açısından hem de ekonomik gelişimini sürdürmek isteyen ve yatırımcıları ile iyi ilişkiler içerisinde olmak isteyen tüm işletmeler açısından önem arz etmektedir. Tüm bilgi kullanıcıları tarafından kararların doğru alınabilmesi açısından finansal tabloların doğru ve güvenilir bilgiler içermesi kaçınılmaz bir gerekliliktir.

Kuzey (2002, s. 4)'e göre şirketlerin gerçek finansal durumlarının ve faaliyet sonuçlarının finansal bilgi kullanıcılarına doğru bir şekilde yansıtılması doğru ve tutarlı verileri içeren finansal tablolar aracılığıyla gerçekleştirilebilir. Finansal tabloların gerçek finansal bilgileri içermesi bir taraftan şirketlerin menkul kıymetlerine yatırım yapan yatırımcıların zarara uğramalarına ve sisteme olan güvenlerinin sarsılmasına engel olurken, diğer taraftan, yanlış bilgi üzerine alınan gerek şirketlerdeki yatırım kararları ve gerekse yatırımcıların menkul kıymet alım-satım kararları nedeniyle de kaynakların (fonların) yanlış ve verimsiz alanlara tahsis edilmesine dolayısıyla ekonomiye ek bir maliyet yüklenmesine engel olmaktadır (Küçüksözen ve Küçükkocaoğlu, 2006, s. 11).

Mulford ve Comiskey (2002, s.85)'e göre finansal tablolarda varlıkların yanıltıcı ya da uygun olmayan şekilde sunulması ve yanıltıcı finansal raporlamayı da kapsayan usulsüz durumlarda dâhil olmak üzere bilgi kullanıcılarının aldatılmasına neden olmaktadır. Aldatıcı finansal raporlama ve muhasebe hata ve usulsüzlükleri şeklinde ortaya çıkan ve kısaca bir şirketin finansal durum, faaliyet ve faaliyet sonuçları hakkında, ilgililere ya da finansal bilgi kullanıcılarına gerçeğe aykırı bilgi sunulması sonucunu doğuran bütün işlem ve uygulamalar, finansal bilgi manipülasyonu olarak değerlendirilmektedir(a.g.e).

2.4. Finansal Bilgilerin Sunumunda Manipülasyon ve Yaratıcı Muhasebe

Finansal bilgi; bir şirketin muhasebe ve finansal raporlama sistemi tarafından üretilen, şirketin finansal durum, faaliyet ve faaliyet sonuçları ile ilgili, para ile ifade edilen ve bağımsız denetimden geçirilerek ilgililere finansal tablo ve raporlar ile özel durum açıklaması şeklinde sunulan bilgi olarak tanımlanabilir (Küçüksözen ve Küçükkocaoğlu, 2006, s. 6).

Küçüksözen ve Küçükkocaoğlu (2006, s.7)'ye göre finansal bilgi, hakkında bilgi sağladığı şirket ile ilgili olarak, bir taraftan bu şirketle ilgilenenlere, diğer taraftan şirket yönetimine bilgi sağlamaktadır. Bu bilgiler, gerek şirket yönetiminin yatırım kararlarında, gerekse şirketle ilgilenenlerin bu şirketle ilgili kararlarında etkili olmaktadır. Alınan bu kararlar esas itibariyle bir ekonomideki kaynakların tahsisi ile ilgili kararlardır (a.g.e). Doğru finansal bilgilere dayalı olarak, zamanında verilen

kararlar ekonomideki kaynak tahsisinin etkin bir şekilde gerçekleşmesi ile sonuçlanarak ekonomik gelişmeye katkı sağlarken, yanlış ya da eksik finansal bilgiye dayalı olarak alınan kararlar da ekonomide kaynak israfına neden olmaktadır (Bozkurt, 2000, s.11).

Finansal bilgilerin sunumunda gerçek verilerin yasal düzenlemelerdeki boşluklardan faydalanılarak veya makyajlama yolu ile değiştirilmesi finansal manipülasyon veya yaratıcı muhasebe uygulamaları kapsamında ele alınmaktadır. Her iki aldatıcı uygulama sonucunda da bilgi kullanıcılarına iletilen veriler gerçekliğini kaybetmekte ve finansal şeffaflık ortamı zarar görmektedir.

2.4.1. Finansal Manipülasyon

Muhasebe literatüründe geçmişte yapılan çalışmalar finansal bilgi manipülasyonunu bazı kişisel ya da kurumsal amaçlarla finansal raporlama sürecine müdahale edilerek, kamuya açıklanacak finansal bilgilerin değiştirilmesi olarak tanımlamaktadır (Küçüksözen ve Küçükkocaoğlu, 2006, s. 6).

Bilgilerin doğru ve güvenilir olmaması şirketlerin veya şirket yöneticilerinin bilinçli tercihi olarak da ortaya çıkmaktadır. Finansal bilgilerin manipüle edilmesi olarak ifade edilecek bu durum şirketlerin ekonomideki rolünün artmasıyla önemli olumsuz etkileri olmaktadır.

Şirketler açısından, yirminci yüzyılın sonunda ahlaki sorunlar daha da fazla göze çarpmaya başlamıştır (Çelik, 2003, s. 41). Sermayesini ona teslim edenleri becerebilirse yakalanmadan, yakalanırsa da kazancı üzerinden fazla bir ceza ödemeden kendi çıkarı için aldatma eğilimi şeklinde de sonuçları olan çıkar çatışmaları sorunu derin etkiler bırakmaktadır (Bozkurt, 2000, s. 12).

Finansal bilgi manipülasyonu uygulamalarına SPK ya da SEC gibi düzenleyici kurumlar ile akademisyenler farklı açılardan bakarken düzenleyici kurumlar olaya işlem ya da uygulamanın aldatıcı olup olmadığı açısından bakmaktadır (Kuzey, 2002, s. 3). Diğer bir deyişle herhangi bir şekil ya da yöntemle şirketin finansal durum ya da faaliyet sonuçları ilgililere gerçek durumdan farklı bir şekilde sunulmuş ise, bu tür işlem ve uygulamalar finansal bilgi manipülasyonu olarak değerlendirilmekte ve ilgililer

hakkında gerekli idari, hukuki ya da cezai işlemler uygulanmaktadır. Oysa akademisyenler olayı yöneticilerin karar ve uygulamaları açısından değerlendirmekte ve olayda bir finansal bilgi manipülasyonu amacının var olup olmadığını tespit ederek yaklaşmaktadırlar (Mulford ve Comiskey, 2002, s. 78).

Healy ve Wahlen'e (1999, s. 371) göre finansal bilgi manipülasyonu;

- Muhasebe verilerinin oluşturulması ve muhasebe standartlarının yorumlanması aşamalarında,
- Amaca uygun işlemler oluşturmak diğer bir ifadeyle, şirketin taraf olduğu sözleşmeleri ya da işlem ve faaliyetleri amaca uygun olarak düzenlemek şeklinde veya
- İşlem ve faaliyetlerin zamanlamasını belirlemek biçiminde gerçekleştirilebilir.

Bağımsız denetçilere yönelik olarak yapılan bir ankete göre yöneticilerin finansal bilgi manipülasyonu girişimleri (Nelson, Elliott ve Tarpley, 2002, s. 185);

- Gelirlerin muhasebeleştirilmesi,
- Şirket birleşmeleri,
- Maddi olmayan duran varlıklar,
- Maddi duran varlıklar,
- Yatırımlar ve leasing işlemleri,
- En çok da karşılıklarla ilgili işlemlerde söz konusu olmaktadır.

Literatürde ortaya konan finansal bilgi manipülasyonu amaçlarına bakıldığında bunlar arasında (Küçüksözen ve Küçükkocaoğlu, 2006, s. 11);

- Şirketin hisse senedi fiyatını ve riskini etkilemek
- Borç sözleşmelerindeki finansal koşulları sağlamak
- Kreditörler, yatırımcılar ve çalışanlarla ilişkileri iyi tutmak
- Yönetici ücretlerini manipüle etmek
- Halka açılmak veya sermaye artırımı suretiyle sağlanacak fon tutarını artırmak
- Politik ve hukuki düzenlemelerden kaynaklanabilecek risklerden kaçınmak
- Yatırımcıların şirketler ile ilgili olarak algıladıkları riski azaltmak

- Şirketin gelecekteki performansı hakkında piyasaya olumlu sinyal göndermek
- Vergi avantajı sağlamak sayılabilir.

2.4.2. Yaratıcı Muhasebe

Yaratıcı Muhasebe ise Finansal bilgilerin güvenilirliğini sağlamak amacıyla oluşturulmuş olan genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, muhasebe standartları ve yasal düzenlemelerdeki esnekliklerden yararlanan ve finansal tabloların güvenirliğini sarsan, karar alıcıları yanıltan sonuçlar doğuran uygulamalar bütününü temsil etmektedir (Kindleberger, 2004, s. 122). Kindleberger'e göre finansal bilgilerin doğruluğunu tehdit eden bu uygulamalarla beraber hileli finansal raporlamalar meydana gelmekte ve finansal bilgi kullanıcıları açısından büyük riskler oluşmaktadır.

Yaratıcı muhasebe kelime kavramı açısından ilk anda pozitif bir ifade olarak algılanmakla birlikte esas itibarı ile finansal tabloların, işletmelerin durumunu olduğundan daha iyi göstermesi amacına hizmet eden muhasebe uygulamaları olarak tanımlanabilir (Mulford, Comiskey, 2002, s. 82-83). Yaratıcı muhasebe uygulamaları genel olarak standartlardaki ve yasal düzenlemelerdeki esnekliklerden ve boşluklardan yararlanmak suretiyle hayat bulmaktadır. Söz konusu işlemlerle ilgili yasa ya da standartlar yoruma açık oldukları için yapılan işlemlerde ilk bakışta bir yanlışlık yok gibidir. Ancak çarpıtılmış veya manipüle edilmiş işlemlerin doğurduğu sonuçlar yanıltıcıdır(a.g.e).

2.5. Finansal Manipülasyon, Yaratıcı Muhasebenin Yöntemleri ve Sonuçları

Finansal bilgi manipülasyonu uygulamasında kullanılan teknikler, diğer bir ifade ile bu süreçte yapılan işlem, faaliyet ve uygulamalar esas itibariyle ilgili otoritelerin denetimleri sonucunda ortaya çıkarılmaktadır (Kuzey, 2002, s. 4). Kuzey'e göre akademik çalışmalarda, finansal bilgi manipülasyonunun belirli amaçlarla gerçekleşip gerçekleşmediği, bazı yöntemler kullanılarak tahmin edilmeye çalışılmaktadır.

Dolayısıyla, finansal bilgi manipülasyonu teknikleri, ortaya çıkarılan gerçek olaylarda yapılan işlem ve uygulamaları kapsamaktadır.

2.5.1. Finansal Manipülasyon ve Yaratıcı Muhasebenin Yöntemleri

Buraya kadar ele alınan bilgiler doğrultusunda finansal bilgi manipülasyonu yöntemleri ile ilgili olarak aşağıda açıklanan yöntemler sıralanabilir (Küçüksözen ve Küçükkocaoğlu, 2006, s. 13-14; Nelson, Elliott ve Tarpley, 2002, s. 187);

- Kar Yönetimi (Earnings Management): Bir şirketin ekonomik performansı hakkında, şirketle ilgili bazı tarafların yanıltılması ya da kamuya açıklanan kar rakamına bağlı bazı sözleşmesel sonuçların etkilenmesi amacına yönelik olarak, yöneticilerin finansal raporlama sürecinde aldıkları kararlarla veya gerçekleştirdikleri işlemlerle finansal sonuçları değiştirmeleridir. Diğer bir ifadeyle, yatırımcıların ya da ilgililerin karar ve düşüncelerini etkileyecek ya da değiştirecek nitelikte, muhasebe verilerinin ya da önemli durumların kasıtlı ve bilinçli olarak yanlış ya da eksik açıklanması ya da hiç açıklanmamasıdır.
- Karın İstikrarlı Hale Getirilmesi (Income Smoothing): Karın istikrarlı bir trend sürdürdüğü, dolayısıyla şirketin karlılığına ilişkin riskin az olduğu izlenimi yaratmak amacıyla, karın çeşitli muhasebe uygulamaları ve faaliyetlere ilişkin kararlarla değiştirilmesidir. Dolayısı ile şirketlerin finansal performansları hakkında finansal bilgi kullanıcıları yanıltılmaktadır. Karın istikrarlı hale getirilmesi uygulamalarında, istikrarlı hale getirilmesine çalışılan kar kavramı, net kar, net faaliyet karı, vergi öncesi kar, hisse başına kar veya hisse başına kar payı olabilmektedir.
- Agresif Muhasebe (Aggresive Accounting): Belirli dönemlerde karı yüksek göstermek amacıyla, genellikle muhasebe standartlarının zorlanması suretiyle, konsinye satışların ve faturası kesilmiş ancak henüz müşteriye sevk edilmemiş mal tutarlarının satış geliri olarak kaydedilmesi, ayrıca gelir olarak kaydedilen faaliyetlere ilişkin bazı harcama ve giderlerin sonraki dönemlere ertelenmesi gibi uygulamalardır. Dolayısıyla burada da, şirketin finansal durum ve faaliyet sonuçlarına ilişkin olarak, ilgililere yanıltıcı ve eksik bilgi verilmesi söz konusudur.
- Büyük Temizlik Muhasebesi (Big Bath Accounting): Şirketlerde yönetimlerin değiştiği dönemlerde, yeni yönetimin bazı verimsiz aktifleri gider yazmak suretiyle bilançosundan çıkarması, böylece bir taraftan geçmiş yönetimin görevde olduğu dönemlerin olduğundan daha zararlı, diğer taraftan gelecek

dönemlerin daha karlı olduğu izlenimi yaratılmasına yönelik işlem ve uygulamalardır.

- Aldatıcı Finansal Raporlama (Fraudulent Financial Reporting): Yaratıcı muhasebe uygulamaları, agresif muhasebe ve muhasebe usulsüzlükleri şeklinde de tanımlanan ve finansal bilgi kullanıcılarının yine şirketlerin finansal durum ve faaliyet sonuçları hakkında yanlış, gerçeğe aykırı olarak bilgilendirilmesi sonucunu doğuran finansal bilgi manipülasyonu yöntemlerinin bir karışımıdır. Ancak, aldatıcı finansal raporlama gerek kasıt unsuru açısından ve gerekse bu kapsamda gerçekleştirilen, fiktif kayıt oluşturulması, gerçeğe aykırı, sahte fatura, sevk irsaliyesi vb. belgeler düzenlenmesi gibi konusu ayrı bir suç oluşturan işlem ve uygulamalar nedeniyle de sonuçları itibariyle daha vahimdir. Ayrıca literatürde, bir idari makam tarafından tespit edilerek idari bir işleme tabi tutulan ya da yargı tarafından bir müeyyideye bağlanan finansal bilgi manipülasyonu işlem ya da uygulamalarını tanımlamak için aldatıcı finansal raporlama kavramı kullanılmaktadır.
- Muhasebe Hata ve Usulsüzlükleri (Accounting Errors and Irregularities): Finansal tablolarda kasıtlı olmayarak yanlış bilgi açıklanması ya da bazı bilgilere yer verilmemesi ya da bazı bilgilerin açıklanmaması şeklinde tanımlanan hataları kapsamaktadır.

Yukarıda ayrıntılı olarak açıklandığı gibi kar yönetimi, karın istikrarlı hale getirilmesi, agresif muhasebe, büyük temizlik muhasebesi, aldatıcı finansal raporlama ve muhasebe hata ve usulsüzlükleri şeklinde ortaya çıkan ve kısaca bir şirketin finansal durum, faaliyet ve faaliyet sonuçları hakkında, ilgililere ya da finansal bilgi kullanıcılarına gerçeğe aykırı bilgi sunulması sonucunu doğuran bütün işlem ve uygulamalar, finansal bilgi manipülasyonu olarak değerlendirilmektedir.

Bu çerçevede değerlendirildiğinde finansal bilgi manipülasyonu (Kuzey,2002, s.5);

- Gelirlerin muhasebeleştirilmesi ya da finansal tablolara yansıtılması.
- Giderlerin ve karşılıkların muhasebeleştirilmesi.
- Varlık ya da yükümlülüklerin gerçeğe aykırı olarak sunulması.
- Finansal tablolarda yer alan kalemlere ilişkin sınıflandırmaların değiştirilmesi.

- İşlem ya da faaliyetlerin amaca uygun olarak oluşturulması ve yapılan işlemlerin fark edilmemesi için konusu ayrı bir suç oluşturan işlem ve uygulamaların gerçekleştirilmesi şeklinde sınıflandırılabilecek kapsamda gerçekleşmektedir.

Yaratıcı muhasebe uygulamalarının ise bilanço, gelir tablosu ve nakit akım tablosu gibi finansal tablo kalemlerinin sınıflandırılması üzerinde yoğunlaştığı söylenebilir. Gerek akademik literatürde ve gerekse uygulamada yaratıcı muhasebe uygulamalarına örnek olarak gösterilen bazı işlem ve uygulamalar aşağıdaki gibi sıralanabilir;

Yaratıcı muhasebe uygulamalarına örnek olarak şunlar gösterilebilir (Çıtak, 2007, s. 26);

- Gider yazılması gereken bir meblağın aktifleştirilmesi
- Duran varlıkların ekonomik ömrünü uzatarak ya da hurda değerini artırarak giderlerin azaltılması
- Değerleme yöntemlerinde işletmenin lehine hareket etmesi
- Gelir kaydedilmesine ilişkin esnekliklerden yararlanılması
- Özel amaçlı şirketlerin kurulması

2.5.2. Finansal Manipülasyon ve Yaratıcı Muhasebenin Sonuçları

Finansal bilgi manipülasyonu nedeniyle, şirketlerin gerçek finansal durumlarının ve faaliyet sonuçlarının finansal bilgi kullanıcılarına yansıtılmaması, bir taraftan bu şirketlerin menkul kıymetlerine yatırım yapan yatırımcıların zarara uğramalarına ve sisteme olan güvenlerinin sarsılmasına, diğer taraftan yanlış bilgi üzerine alınan gerek şirketlerdeki yatırım kararları ve gerekse yatırımcıların menkul kıymet alım-satım kararları nedeniyle de kaynakların (fonların) yanlış ve verimsiz alanlara tahsis edilmesine, dolayısıyla ekonomiye ek bir maliyet yüklenmesine neden olmaktadır (Küçüksözen ve Küçükkocaoğlu, 2006, s. 11). Dolayısıyla finansal bilgi manipülasyonunun en önemli sonucu bir ekonomide kaynakların en verimli alanlara tahsis edilmesini önlemesidir. Bunun yanında finansal bilgi manipülasyonun ortaya çıkmasının sonuçlarını aşağıdaki şekilde özetlemek mümkündür (Uzay, 2004, s. 6; Mulford ve Comiskey, 2002, s. 86);

- Hisse senedi fiyatlarının dolayısıyla şirketlerin değerlerinin düşmesi.
- Şirketlerin borçlanma maliyetlerinin artması.
- Çok sayıda yatırımcının zarara uğraması ve yatırımcıların şirketlere, dolayısıyla piyasalara olan güvenlerinin sarsılması.
- Finansal bilgi manipülatörü şirketleri takip eden analist sayısının azalması.
- Analistlerin şirketlere ilişkin tahminlerindeki isabet oranının düşmesi.
- Sermaye piyasalarının kaynakların verimli alanlara tahsisi ile ilgili rolünün bozulması.
- Finansal bilgi manipülatörü şirket yöneticilerinin işine son verilmesi ve/veya söz konusu yöneticilerin yatırımcılar ve ilgili otoriteler tarafından dava edilmesi.
- Bağımsız denetim kuruluşlarının bağımsız denetim işinden çekilmeleri veya bağımsız denetimle ilgili müşterilerini kaybetmeleri ve çok yüksek tutarlarda tazminata muhatap olmaları.

Finansal bilgi manipülasyonunun sermaye piyasalarına olan önemli maliyetlerinden biri hisse senedi fiyatlarında, dolayısıyla şirketlerin piyasa değerinde meydana gelen düşüştür. Bu düşüş, Enron ve Parmalat olaylarında görüldüğü gibi, şirket hisselerinin tamamen değersiz hale gelmesi şeklinde de gerçekleşebilmektedir. Hissedarların, çalışanların ve emeklilik fonları nedeniyle emeklilerin yüksek tutarlarda zarar ettikleri piyasalarda, şirketleri yönetenlerin ve bu zararlardan sorumlu olarak görülen diğer tarafların, şirketleri batarken kendilerine bir şey olmaması ve hatta zenginleşmeleri, piyasa sisteminin işleyişindeki adaletin de sorgulanmasına neden olmuştur. Örneğin, ABD'de Ocak 1999 ve Mayıs 2002 arasındaki dönemde hisse senedi fiyatları %75'den daha fazla değer yitiren, işletme ve finansal raporlama "sorunları yaşayan" 25 şirketin yöneticilerinin ortalama 23 milyon dolar tutarında bir servet ile hayatlarına devam ettikleri saptanmıştır (Kindleberger, 2004, s. 123).

Finansal manipülasyon veya yaratıcı muhasebe uygulamalarının yapıldığının anlaşılmasını takiben finansal tablolar geriye dönük düzeltilse bile hisse senedi fiyatlarının dibe vurduğu bir aşamadan sonra bir fayda sağlaması söz konusu değildir (Kindleberger, 2004, s. 124). Muhasebe kuralları çok genel olarak, şirketlerin finansal durumlarını standart bir şekilde ortaya koyan ve şematize eden kurallar olmakla beraber yaşanan olumsuz örneklerde görüldüğü üzere kötü, yanlış, art niyetli şekilde

uygulanması, güvenilir olmayan bilgiye yol açmakta ve karar alıcıların yanlış ve hatalı kararlar almalarına sebep olmaktadır (Uzay, 2004, s. 7). Nitekim geçtiğimiz son dönemlerde ABD'deki Enron, Arthur Andersen, Worldcom, Qwest, Global Crossing, Tyco International, Adelphia Communications ve Avrupa'daki Parmalat gibi birçok şirkette yaşanan muhasebe ve denetim skandalları küresel bir etki yaratmıştır (Kurt, 2008).

Tablo 2.1. *2001–2003 Döneminde Meydana Gelen Şirket İflasları*

Şirket	**Ülke**	**Skandal ve İflasların nedenleri**
Parmalat	İtalya	Muhasebe hileleri güvenilir olmayan finansal raporlama
XEROX	ABD	Ciddi muhasebe aykırılıkları (1997–2001 yılları arasında gelirlerini hileli muhasebe işlemleriyle 6 milyar$ yüksek gösterme.)
ENRON	ABD	Ciddi muhasebe aykırılıkları, muhasebe hileleri, güvenilir olmayan finansal raporlama
TYCO	ABD	Ciddi muhasebe aykırılıkları, muhasebe hileleri, güvenilir olmayan finansal raporlama
Marks & Spencer	İngiltere	Muhasebe hileleri, güvenilir olmayan finansal raporlama, stratejilerde önemli sapma
Arthur Enderson	ABD	Muhasebe aykırılıkları, muhasebe işlemleri ile gerçeğe aykırı ve güvenilir olmayan finansal raporlamayı onaylama, bağımsız ve objektif davranmama, şirketi kamuoyu adına denetleme ve izleme görevlerini dürüstçe yerine getirmeme, denetim raporlarının saklanmaya çalışılması, raporlarla kamuoyunun yanıltılması.

Kaynak**:** Kurt, 2008, s.11.

Tablo 2.1'de verilen şirketlerden örnek olarak incelenen Enron şirket skandallarının ilk örneğini oluşturmuştur(Kurt, 2008). Ekonomi genişlerken, bir başka ifadeyle ekonomi iyiye giderken, şirketlerin yapacakları pek çok hata göze batmayabilmekte ve bir şekilde telafi edilebilmektedir (Çelik, 2003, s. 43).

Çelik (2003, s. 43)'e göre şirketlerin hisse senedi fiyatları, satışları ve karları artarken ekonomide kimse potansiyel problemleri dikkate almamaktadır. Bu durum büyük ölçüde yatırımcıların ve diğer paydaşların iyimserlik doğasından kaynaklanmaktadır. Dünya genelinde 1999 yılından itibaren küresel krizin etkisiyle durgunluk ve sonrasında gelen gerileme 2000 ve 2001 yıllarında devam etmiştir(Kindleberger, 2004, s. 126). Belki de tarihin en önemli durgunluk dönemlerinden biri olan bu dönem 11 Eylül olayıyla şiddetini artırmış ve etkileri 2002'ye sarkmıştır (a.g.e). Kindlebeger'e göre bu süreç iyi zamanda ortaya çıkmayan problemlerin belirgin şekilde ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bu etkilerin en klasiği "Enron olayı" olarak da ifade edilen ABD merkezli enerji şirketi olan Enron'da yaşanan muhasebe skandalı ve devamında yaşanan iflaslar olmuştur (a.g.e).

2000 yılı anketlerinde dünyanın en beğenilen ve en yenilikçi şirketi seçilen ENRON'un asıl uzmanlık alanı gaz iletimi ve dağıtımıdır. Enron E-ticaret, Kâğıt ürünleri, Plastik, Çelik, Maden Kömürü, Fiber optik alanlarına da yatırım yaparak faaliyet alanını genişletmiştir(Kurt, 2008). Enron Şirketi 2000 yılında Şirket Hisseleri 90.56 $ ve Piyasa Değeri 80 milyar $ iken 2000 yılında Amerika Birleşik Devletleri'nin en büyük 7. şirketi olarak gösterilmiştir. 2001 yılı başındaki geliri 150 milyar $ olan ve kendi faaliyet alanları dışına çıkarak büyük risk alan ve hızlı büyüme sürecine giren ve bununla birlikte borçları ödemede sıkıntılar yaşayan Enron Amerikan Menkul Kıymetler ve Takas Komisyonu tarafından soruşturmaya tabi tutulmuştur (a.g.e.). Enron'u denetleyen Arthur & Enderson ve Enron şirketi 16 Ekim 2001 yılında radikal bir açıklama yaparak vergi sonrası net kar rakamını düzelterek 544 milyon$ öz sermayesini 1.2 milyar $ azalttığını ilan etmiştir. Ayrıca 1997–2000 yılları arasında net kar rakamlarını da muhasebe hataları aşağıdaki şekilde düzelttiğini bildirmiştir (Kurt, 2008).

- 1997 yılında 105 milyon $'dan 28 milyon $'a
- 1998 yılında 703 milyon $'dan 133 milyon $'a
- 1999 yılında 893 milyon $'dan 248 milyon $'a
- 2000 yılında 979milyon $'dan 99 milyon $'a
- 2001 yılında 65 milyar $ zarar.

Bununla beraber hisse senedi fiyatları 2001 Ekim ayında 100 $'dan 30 $'a, 2002 başında 10 cent'e düşmüştür (a.g.e.). Enron olayı, temelde, halka açık bir şirketin kendisini olduğundan daha karlı göstermesi ve özellikle bu gösterimde denetim şirketinden yardım almasıdır (Kindleberger, 2004, s. 127). Sermaye piyasası kuralları halka açık şirketlerin bağımsız denetim kuruluşlarına denetletilmesini zorunlu kıldığından, olumlu denetim raporları yatırımcıların yönlenmesine katkıda bulunmaktadır. Karlı olmayan bir şirket karlı gösterilerek hisselerin değerini arttırmaya çalışılmakta ve bu işe denetim firmaları da alet edilmektedir (a.g.e, 2004, s. 125).

Bu şekilde şirketin gelirlerini ve karını şişirerek borçlarını gizlemesine olanak tanıyan çok karmaşık ve gizli bir finansal yapılar zinciri oluşturduğu anlaşılmıştır (a.g.e, 2004, s. 125). Enron olayı dünya kamuoyunda iki ayrı nedenle büyük bir tepki ve şaşkınlık yaratmıştır (Kurt, 2008). Bunlardan birincisi konunun sermaye piyasalarının en güçlü olduğu ve en iyi biçimde düzenlendiği düşünülen ABD koşullarında meydana gelmesinin, böylesi bir durumla her yerde karşılaşılabileceği olasılığının gündeme gelmesidir. İkinci olarak, denetçilerin kanıtların ortadan kaldırılması suçlaması nedeniyle cezai yaptırımlarla karşı karşıya kalmaları, öyle büyük ölçüde etkiler yaratmıştır ki sonuçları şirketlerin iflasına kadar varmıştır (a.g.e).

Elektronik ekipmanları üreticisi olan Tyco'nun muhasebe usulsüzlüğü yaptığının ortaya çıkması ile birlikte hisse senetleri iki günde %20 gerilemiş ve 80 milyar $'lık şirketin piyasa değeri iki günde 63 milyar $'a düşmüştür (Kurt, 2008). Avrupa da ise dünyanın 3. büyük perakende şirketi olan Hollanda menşeli Royal Ahold 2001 ve 2002 yılı ilan ettiği kar rakamının olması gerekenden 500 milyon$ fazla olduğu bildirildiğinde hisse senedi fiyatı bir günde %63 değerinde kayba uğramıştır (Kurt, 2008).

Dünyaca tanınmış bu büyük şirketlerde meydana gelmeye başlayan muhasebe skandalları serisi uluslar arası finansal piyasalarda geniş yankılar uyandırmıştır (Süer, 2004, s. 9).

Yaşanan muhasebe skandalları, kamunun finansal raporlara ve kurumsal açıklamalara olan güvenini oldukça sarsmış ve zararda olan şirketlerin kamuya açıklanan finansal tablolarında, yapılan muhasebe hileleriyle ve denetim şirketlerinin bu

hilelere göz yummasıyla birlikte gerçek olmayan kâr rakamları ilan edilmiştir (a.g.e). Böylece, bu şirketlerin borsada işlem gören hisse senetlerinin fiyatları haksız bir şekilde yükselmiş ve yatırımcılar, olumlu finansal tablolar ve sürekli artan hisse senedi fiyatları nedeniyle büyük beklentiler içine girmiştir (a.g.e). Ancak, yöneticilerin sahip oldukları hisse senetlerini, finansal tablolar düzeltilerek yeniden ilan edilmeden önce yüksek fiyattan satmaları sonucu yatırımcılar büyük zarara uğramıştır ve aslında bu şirketler zararda ve büyük borç yükü altındaydılar (a.g.e). Ancak çeşitli yöntemlerle finansal tablolar gerçek olmayan bir şekilde düzenlenmiş ve böylece yatırımcılar yanıltılarak büyük zararlara uğratılmıştır (a.g.e, 2004, s. 45).

Dünyada itibar sahibi olmuş birçok firmada yaşanan tüm finansal skandallar finansal tabloların ve muhasebe standartlarının önemini daha çok ortaya çıkarmıştır ve birçok uygulamayı beraberinde getirmiştir. Gerek finansal manipülasyonların gerekse yaratıcı muhasebe uygulamalarının finansal tablolar üzerinde yarattığı etki aynıdır ve çalışmanın bundan sonraki bölümlerinde hepsi finansal manipülasyon adı altında dikkate alınacaktır.

2.6. Finansal Bilgi Manipülasyonlarını Önlemede Şeffaflık

Düzgün işleyen sermaye piyasaları, finansal piyasalar ve halkın piyasalara duyduğu güven, ekonomik büyümenin sürdürülebilmesi açısından ön şart olarak görülmektedir(SPK, 2010). Manipülatif davranışlarla piyasaların kötüye kullanılması, şirketlerin kendilerini finanse etme maliyetlerini artırmakla kalmamakta, piyasaların dürüstlüğüne ve halkın piyasalara duyduğu güvene de zarar vermektedir. Bu tür uygulamaların, serbest piyasa kurallarına göre oluşan arz ve talebe müdahale ederek, yeni yatırımcıları piyasalara girmekten caydırdığı ve ciddi sonuçlar ortaya çıkardığı kabul edilmektedir (a.g.e).

Manipülasyonlar piyasaların etkinliğini azalttığından, manipülasyonu önlemeye ilişkin düzenlemelerin ve bu kapsamda manipülasyonları önlemeye yönelik denetim ve yaptırımların piyasaların etkinliğini artırma konusunda büyük önemi vardır. Manipülasyon, kamunun aydınlatılması mekanizmalarının işlerliğini ve piyasaların şeffaflığını ortadan kaldırdığından, yatırımcıların piyasaya olan güvenlerini olumsuz yönde etkilemekte ve dolayısıyla piyasaların gelişimini de engellemektedir (Ensari,

2006). Ensari'ye göre sermaye piyasalarının geliştirilip derinleştirilemediği ülkeler, krizler ve büyük dalgalanmalarla yaşamaya, daha doğrusu yaşamaya çalışmaya, mahkûmdur.

Sermaye piyasalarının derinleşebilmesi ve geliştirilebilmesi, hem fon arz edenlere hem de fon talep edenlere en yüksek faydayı sağlayabilmesiyse ancak ve ancak daha çok yatırımcının piyasaya dâhil edilmesi ve piyasa hacminin büyütülmesiyle gerçekleşebilir (SPK, 2010). Daha çok yatırımcının piyasaya dâhil olmasını engelleyecek önemli bir etken, söz konusu yatırımcıların piyasaya güven duymamasıdır ve bu güvensizliğin önemli nedenlerinden biri de manipülasyondur (Ensari, 2006).

Bir ülkenin ekonomik büyümesi ve ekonomik istikrarının sağlanmasında finansal ve finansal olmayan bilgileri kullanan yatırımcılar için güvenilirliğin ve finansal şeffaflığın sağlanmış olması ve etik ilkelerle desteklenmiş denetim ve yüksek kaliteli finansal raporlama standartlarının belirlenmiş olması bir gerekliliktir (Akbulut, Yanık, 2007, s. 72). Her geçen gün pek çok ülke, küreselleşmenin bir gereği olarak kapılarını yabancı yatırıma ve uluslararası ticarete açmışlardır ve halende açmaktadırlar. Bu açılımlar hem özel hem de kamu sektörlerindeki görülmektedir (a.g.e).

Küreselleşmiş ve şeffaf güçlü bir finansal raporlama altyapısının sağlayacağı önemli faydalar şöyle sıralanmaktadır (IFAC, 2010);

- Yatırımcılar için karşılaştırılabilir finansal raporlama yapısı sağlamak,
- Uluslar arası boyutlarda yatırım yapan yatırımcı olmayı özendirmek,
- Düşük maliyetli sermaye,
- Etkinliği yüksek kaynak dağılımı sağlamak,
- Yüksek oranlı bir ekonomik büyüme yaratmak.

Şeffaf bir raporlama altyapısı, yatırımcıların sermaye piyasalarında işlem gören firmaların açıklamış oldukları finansal bilgilere duydukları güveni tekrar kazandırılabilecek ve oluşturulacak güven ortamı ile beraber finansal manipülasyon yapılabilme düşüncesini ve ihtimallerini yatırımcıların düşüncelerinden elimine edebilecektir (Shin, 2003). Bu bağlamda güçlü bir finansal raporlama altyapısı, sağlayacağı şeffaflık ortamı itibariyle sermaye piyasası işlemlerinin gelişmesine ve

uluslararası boyutlar kazanmasına, uluslararası düzeyde şirket birleşmelerinin gündeme gelmesine ve birleşmelerin artmasına yardımcı olacaktır. Çünkü bu tür uluslararası açılımlarda yatırımcı için en önemli konu gerekli güvenilirliğin sağlanmasıdır.

Dolayısı ile şeffaflık ve manipülasyon kavramları birbirine zıt anlamları temsil eder, manipülasyonun azaldığı yerde şeffaflık artacak ve dolayısı ile de güven, sağlıklı bilgi alışverişi ve kararlılık artacaktır, tüm bunlar ise beraberinde büyümeyi ve gelişmeyi getirecektir.

2.7. Finansal Şeffaflığı Sağlayan Unsurlar

Devletlerin ekonomik, politik ve sosyal konularda aldıkları kararlara, özel sektörde faaliyet gösteren kuruluşların mali durumlarına, uluslararası kuruluşların faaliyetlerine ilişkin zamanında, anlaşılır, ilgili, nitelikli, güvenilir bilgiye bireyler tarafından erişilebilmesi şeffaflıktır (Florini, 1999, s. 28).

Ulusal ekonomilerin ve dolayısıyla devletlerin gün geçtikçe daha sıkı bir bütünleşmeye doğru gitmeleri dünya sahnesindeki aktörlerin eylemlerini birbiriyle daha ilgili hale getirmiştir (Kaufman ve Vishwanath, 1999). Dünyanın bir bölgesinde yaşanan gelişmeler diğer bölgelere son derece hızlı bir şekilde etki etmektedir. Yabancı doğrudan yatırımları çekmek isteyen ülkelerde firmalardan ve devlet kurumlarından edilen bilgi taleplerinde artış görülmektedir ve ekonomik entegrasyonun en önde gelen savunucusu olan uluslararası mali kurumlar, ulusal devletlere şeffaflığın sağlanması yönünde tavsiyelerde bulunmaktadırlar (a.g.e).

1997 yılında Doğu Asya'da yaşanan finansal krizin tartışılması sürecinde geliştirilen yaklaşımlardan bir tanesi de, ekonomide yaşanan gelişmelerin ve mevcut yapının resmini verecek olan bilginin üretilmesinde karşılaşılan problemlerdi (Göktaş, 2000, s. 11). Bu anlamda piyasalarda yeterli açıklığın ve şeffaflığın olmaması krizin nedenlerinden birisi olarak gösterilmiştir (Hürcan, Kızıltaş, Yılmaz, 1999, s. 18-19). Şeffaflık mali piyasaların sorunsuz işlemesini sağlarken, yerli ve yabancı doğrudan yatırım oranlarında artışı sağlayacak, ayrıca büyümeyi kamçılayacaktır (Florini, 1999, s. 28). Yapılan pek çok şeffaflık tanımı, şeffaflığın hesap verebilirlikle olan yakın ilişkisini ortaya koymaktadır. Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere

şeffaflığın temeli ilgili olan herkesin gereksinim duyduğu bilgiye erişiminin sağlanmasıdır. Ancak burada bahsi geçen bilginin şeffaflığı arttırabilmesi için erişim, ilgililik, anlaşılırlık, nitelik, güvenilirlik ve zamanlılık niteliklerine sahip olması gerekir (Kuzey, 2002, s. 4).

2.7.1. Erişim

Kuzey (2002, s. 4)'e göre bilgi herkesin erişimine açık olmalı ve bu husus kanunlarla belirtilmelidir. Ayrıca uygulamanın sağlanması için de her türlü önlem alınmalıdır.

Günümüzde bilginin yayılması için en çok kullanılan araçların arasında internet gelmektedir. Öte yandan, eğitimsizlik şeffaflığın sağlanmasında karşımıza bir engel olarak çıkmaktadır (a.g.e). Eğitimsizlik, bireylerin bilgiye erişimine, o bilgiyi yorumlayıp kullanmasına sınırlar getirmektedir. İnternetin en önemli özelliği, bilgiye erişimde herkese büyük kolaylıklar ve bilgiden yararlanmada büyük bir eşitlik sağlamasıdır(Boritz, Won, 2005, s. 14).

Bilgiye erişim özgürlüğü, basit bir şekilde, bilgi kullanıcılarının, işletmelerin, kamu kurum ve kuruluşlarının ürettiği bilgileri görebilmek, bunlardan yararlanabilmek hakkı şeklinde tanımlanabilir (Shih, 2004, s. 721). Shih (2004, s. 721)'e göre bilgiye erişim özgürlüğünün yetersiz olduğu ülkelerde kamuoyunun sağlıklı oluşmadığı, yürütme erkini elinde bulunduran grup veya kişilerin, kitle iletişim araçlarını kullanarak gerçeğe aykırı durumları kendi halklarına benimsettikleri görülmektedir. İşte bu nedenle, erişim, şeffaf bir yapı için kurum ve kuruluşlar aracılığıyla oluşturulmuş olan bilgiye bireylerin özgürce ulaşım hakkıdır. Yeterli ve doğru bilgi elde edemeyen birey ve toplumların özgür davranmaları beklenemez.

Bilgiye erişim özgürlüğü, gelişmiş devletlerde şeffaflığın ve katılımcılığın önemli ve hatta zorunlu bir gerecidir (a.g.e) . Dürüstlük devlet yönetiminde en önde gelen ihtiyaçtır. Dürüstlüğe ulaşmanın tek yolu ise şeffaflıktır.

Çağdaş devletlerde en önde gelen ve birbirine sıkı sıkıya bağlı iki kavram olan iyi yönetişim ve hesap verme yükümlülüğünün de öncül koşulu bilgiye erişim

özgürlüğüdür. Gerçekten, etkin, verimli, tutumlu ve dürüst bir yürütme anlamındaki iyi yönetişim, bugün gelişmiş ülkelerde yurttaşların aradığı en önemli özellik olmuştur. İyi yönetişim ise yapılan icraatlarının sorumluluğunu taşımaları anlamına gelen hesap verme yükümlülüğünün varlığını gerektirmektedir. Bilgiye erişim özgürlüğü, hesap verme yükümlülüğü bağlamında da büyük önem taşımaktadır. Zira gizlilik, yolsuzluğu, gücün kötüye kullanılmasını ve kötü yönetimi besleyen en önemli etkendir.

Bilgiye erişim özgürlüğü ise tüm bunların aksine dürüstlüğü teşvik ederek şeffaflık ortamını kuvvetlendirir.

2.7.2. İlgililik

Bilgi ihtiyaçla ilgili olmalıdır. Bunu sağlamak zannedildiği kadar kolay değildir, çünkü aslında bilgi sübjektiftir. Yatırımcılar yükümlülük ve risklere ilişkin bilgiye gereksinim duyarlar, kamuoyu, günün ekonomik koşulları ve izlenen politikalar hakkında bilgiye sahip olmak ister. Burada ikinci bir sorun internet kullanımının yaygınlaşmasıyla karşımıza çıkmıştır (Kuzey, 2002, s. 5). Bilginin aşırı yığılması ilgililik ilkesine tehdit oluşturmaktadır. Bu yığın içerisinde doğru, güvenilir ve işe yarar bilginin ayıklanıp seçilmesi, etkinliği azaltan bir unsur olarak ortaya çıkmaktadır.

En basit şekliyle "ilgililik" kavramı, ihtiyaç ve elde edilen bilgi arasındaki ilişki biçiminde tanımlanmaktadır (Saracevic, 1975:324). Bu terim, bilgi sistemleri değerlendirilmesinde de araştırmacılar tarafından bir kriter olarak kullanılmaktadır. Literatürdeki çalışmaların birçoğunda, "ilgililik" teriminin gerçekte ne anlama geldiği anlaşılmadan ve tanımlanamadan kullanıldığı gözlenmektedir (Schamber, Eisenberg ve Nilan, 1990, 755-756).

Bilgiye erişimde yeni seçenekler sunan elektronik ortamı ele alınınca, Shih'in (2004, s. 724) Internet ve Intranet kullanan ofis çalışanları üzerine yapmış olduğu araştırmanın sonucuna göre "ilgililik" kavramı ile kullanım kolaylığı, yararlılık ve bireylerin konuya yaklaşımı arasında güçlü bir ilişki olduğu ortaya çıkmıştır.

2.7.3. Anlaşılırlık, Nitelik, Güvenilirlik

Bilgi nitelikli ve güvenilir olmalı, tam, doğru, tutarlı, açık ve basit şekilde ifade edilmelidir. Bilginin niteliğinin sağlanması için standartlar koyulmalı ve bu standartlara uyulup uyulmadığı eğer mümkünse dış denetim kuruluşlarının ya da standart koymakla sorumlu kuruluşların gözetiminde olmalıdır (Kuzey, 2002, s. 5-6).

Düzenlenen bir raporun, bu raporu kullanan yöneticiye, alacağı kararlarda yardımcı olabilmesi için kolay anlaşılır nitelikte olması da önemlidir (Pekdemir, 2006, s. 8).

Raporlardan yararlanacak kişilerin eğitim düzeyleri, uzmanlık alanları ve yetenekleri birbirinden farklı olabilir. Pekdemir (2006, s. 8)'e göre bu nedenle raporun düzenlenmesi aşamasında, raporun sunulacağı kişinin çeşitli özellikleri göz önünde bulundurularak; raporu, onun anlayacağı dilde düzenlemekte yarar olacaktır. Bunu sağlamak için, raporlarda, rakamların sunuluş biçimiyle beraber açıklamalı bilgilere, yorumlara, grafik ve şekillere de yer verilebilir. Söz konusu raporlarla yöneticiye verilmek istenen mesaj, yönetici tarafından yanlış anlaşılmış ise, alınan kararların, faaliyetleri olumsuz bir şekilde etkilemesi her şekilde mümkündür.

Kuzey (2002, s. 7)'ye göre bilginin formatı karşılaştırma yapmaya izin vermeli ve zaman içerisindeki değişiklikleri göstermelidir. Bilginin değerlendirilmesi için kullanılan yöntemler, bu yöntemlerde yapılan değişiklikler herkesin bilgisine açık olmalıdır.

Sahte raporlamayı, yanlış bilgilendirmeyi engellemek için gözetim görevini üstlenen kurumlar oluşturulmalıdır (Pekdemir, 2006, s. 9). Bu gözetleyici kurumlar profesyonel muhasebecilerden, kredi kuruluşlarına, bağımsız basından, hak sahiplerine, hatta akademik araştırmacılara kadar çok geniş bir yelpazede yer alabilirler. Pekdemir (2006, s.10)'a göre bilginin niteliğinin ve güvenilirliğinin sağlanması aynı zamanda bütünlüğünün sağlanmasıyla mümkündür. Ancak nitelikli ve güvenilir bilgi kamuoyuna sunulurken, karmaşık ve anlaşılması zor yöntemler yerine, basit ve teknik açıdan konuyu bilmeyen bir kişi tarafından bile rahatlıkla anlaşılacak yöntemler kullanılmalı, bilgi kamuoyuna kullanıcıyla dost bir formatta sunulmalıdır (a.g.e).

Raporlarda yar alan bilgilerin her şeyden önce güvenilir olması, yönetim kararlarında yardımcı olabilecek ve doğruluk derecesi yüksek bilgilerin yer aldığı raporların düzenlenmesi ideal durumdur(a.g.e). Raporlarda mümkün olduğu kadar kişisel görüşlere yer verilmemelidir (Gary, 2005). Gray (2005)'e göre kişisel görüşler bilgi kullanıcılarını raporu hazırlayanın istediği yönde yönlendirebilir. Bu durum da doğal olarak raporlardan istenen etkinliğin sağlanmasına engel olup raporun güvenilirliğini olumsuz yönde etkiler.

2.7.4. Zamanlılık

İlgili, anlaşılır, nitelikli ve güvenilir bilgi periyodik olarak ve zamanında yayımlanmalıdır (Kuzey, 2002, s. 7). Kuzey (2002, s. 7)'ye göre firmaların taşıdığı riskler, mali durumları ve performansları hakkında daha sık aralıklarla bilgilendirme yapılmalıdır.

Yatırımcılar, kredi kuruluşları, devlet otoriteleri, iş ortakları ve diğer tüm finansal bilgi kullanıcıları ilgili oldukları şirket, kurum ve kuruluşların mali performanslarıyla ilgili bilgilere farklı zaman dilimlerinde karar alabilmeleri için ihtiyaç duyarlar (Pekdemir, 2006, s. 10). Pekdemir (2006, s.10)'a göre finansal bilgi kullanıcılarının doğru karar alabilmeleri ve gelecek planlarına yön verebilmeleri açısından finansal raporlamaların finansal bilgi kullanıcılarına zamanında ulaştırılması gerekir. Anlık alınabilen finansal tablolar ile bilgi kullanıcıları gelecek kararlarına yön verebilmek için finansal tabloların açıklandığı alışılmış periyodik dönem sonlarını beklemek zorunda kalmayıp ilgili kararlarını günlük bazdaki değerlendirmeleri sonucunda da alabilmektedirler. Anlık veya periyodik olarak vaktinde yayınlanan finansal raporların bu özelliği zamanlılık ilkesi ile temsil edilmektedir.

Gray(2005)'e göre raporların içerdiği bilgilerin yöneticilere yardımcı olabilmesinin temel koşullarından bir diğeri, bu raporların kısa sürede hazırlanarak bilgi kullanıcılarına zamanında ulaştırılabilmesidir. İlgili dönemin sona ermesi ile bu döneme ait raporun hazırlanması arasında geçecek sürenin belirlenmesinde temel esas, raporun içerdiği fiili durum bilgilerinin yaşandığı an ile bu durum hakkında karar alınarak uygulamaya aktarılmasına kadar geçecek süredir ve bunun en aza indirilmesi ideal durumdur (a.g.e).

Bilgi kullanıcılarına zamanında ulaştırılmayan bir rapor, alınan kararın eksik bilgilere dayandırılmasına veya mevcut olumsuz durumun zamanında belirlenememesine neden olabilir. Ayrıca, zamanında hazırlanamayan bir raporun yönetim kararların alınmasında herhangi bir yararı olmayacağı gibi, bu rapor için katlanılan maliyetler de boşa harcanmış olacaktır (Pekdemir, 2006, s. 11).

Finansal şeffaflık açısından iyi muhasebe ve denetim uygulamalarının geliştirilmesi, rapor verme zorunluluğunun getirilmesi, bilgi sistemlerinin geliştirilmesi ve kurumsal gözetimin desteklenmesi gerekmektedir (Florini, 1999). Florini'ye göre şeffaflık literatüre bakıldığında genellikle hesap verebilirlikle birlikte anılmaktadır. Nitekim kabaca üst otoriteler karşısındaki sorumluluğu ifade eden hesap verebilirlik, biraz daha açık bir ifade ile başka bir kişi ya da grup için ya da onlar adına bir görevi yerine getirenlerin yüklendikleri göreve ilişkin her türlü detay hakkında ilgilileri bilgilendirme zorunluluklarını ortaya koyar.

Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere şeffaflık ve hesap verebilirlik arasında son derece yakın bir ilişki bulunmaktadır. Çünkü şeffaflık görev ve yükümlülükler yerine getirilirken açık usuller kullanılmasını gizlilikten uzak durulmasını gerektirmektedir (a.g.e).

2.8. Finansal Şeffaflığın Yatırımcı Kararlarına Etkisi

Son dönemlerde yaşanan birçok örnek, özel sektörün şeffaflığının sağlanamamasının pek çok zararlı sonucu olduğunu ortaya koymuştur (Kondo, 2002). Kondo'ya göre özel sektörün şeffaflığının sağlanması, kaynakların etkin dağılımı için önemlidir. Şirketlerin finansal tablolarına, finansal pozisyonlarına ilişkin tam, zamanında ve doğru bilgilendirme yapılması gerekmektedir. Bu şartın yerine gelmediği durumlarda piyasa katılımcıları farklı firmaların mali durumlarını karşılaştırmada güçlüklerle karşılaşmakta, yatırım kararlarını eksik bilgilerden yaptıkları çıkarımlara göre vermektedirler. Bu durum akılcı olmayan yatırım kararlarının verilmesine ve piyasada istikrarsızlığa neden olmakta, beklenmeyen haberler piyasalarca yanlış algılanmakta ve piyasanın yönü aniden değişebilmektedir (a.g.e). Bilgi eksikliği ve belirsizlik finansın değiştirilemeyen özelliklerinden biridir ve bilgi toplamak ve yaymak konusunda finansal piyasalar ne kadar iyi işlerse işlesin her şart altında borç alanlar

aldıkları parayı nasıl harcadıkları konusunda borç verenlerden çok daha fazla bilgiye sahip olacaklardır (Kaufman, Vishwanath, 1999). Bu durum eşitlik ilkesine zarar vermekte ve piyasa aktörleri arasında asimetri yaratmaktadır. Bilgi talep edilenden daha az miktarda arz edilmektedir. Bunun nedeni, bireylerin; firmaların ve bankaların, performansını izlerken tüm borç verenlere ve hak sahiplerine fayda sağlamalarına karşılık, bu gözetimin sosyo-ekonomik açıdan arzu edilen düzeyde değil, bireylerin kişisel çıkarlarını maksimize edecek ölçüde gerçekleştirilmesidir(a.g.e).

Kondo (2002)'ya göre bilginin çok maliyetli olmasından dolayı piyasalar eksik rekabet piyasasına dönüşmekte, kredi sıkıntısı ortaya çıkmaktadır. Örneğin bir bankada yaşanan kriz çok kısa sürede diğerlerine sıçrayarak mevduat sahiplerinin bankalardan kaçmalarına neden olmaktadır. Böyle bir durumla karşı karşıya kaldıklarında yatırımcıların sağlam bankalarla zayıfları ayırt etmeleri bilgi yetersizliği nedeniyle mümkün olmamaktadır. Bu nedenle şeffaflığı artıracak mekanizmaların kullanılması, bilginin güvenilirliğini ve niteliğini artıracak muhasebe uygulamalarının geliştirilmesi, ahlaki tehlikeyi ortadan kaldırmak amacıyla bir güvenlik ağı kurulması ve mali piyasalara ilişkin sorunların ve bilginin yönlendirileceği kurum ve politikaların oluşturulması gerekmektedir (a.g.e).

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee- IASC) tarafından yayımlanan muhasebe standartları pek çok gelişmiş ve gelişmekte olan ülke tarafından uygulanmaktadır (Akbulut ve Yanık, 2007, s. 85). Firmalar ekonomik-mali kararlar alan kişilere finansal tabloları ve diğer verileriyle ilgili düzenli bilgi akışını sağlamalıdırlar. Bu kapsamda firmanın mali durumu, performansı ve mali pozisyonu hakkında bilgi ile yönetimin geçmişte elde ettiği sonuçlar, gelecekteki projeleri ve bunlara ilişkin analizleri sunulmalıdır. İşletmeler tarafından yapılan bilgilendirmelerin anlamlı olabilmesi için temelde 5 unsur gereklidir (a.g.e):

- **Zamanlama:** Maddi önemi olan bilgi yüksek nitelikli, uluslararası kabul görmüş muhasebe standartlarına göre periyodik olarak (en az bir yıllık ve tercihen geçici bazda) ve zamanında yayımlanmalıdır. Firmanın riske maruz kalma durumu, mali pozisyonu ve performansı hakkında daha sık aralıklarla bilgilendirme yapılmalıdır.

- **Bütünlük:** Finansal tablolar bilânço ve bilânço dışı bütün ilgili işlemleri kapsamalı ve değerlenmiş aktifleri, yükümlülükleri, gelir ve harcamaları göstermelidir.
- **Tutarlılık:** Muhasebe politikaları ve yöntemleri tutarlı olarak uygulanmalıdır. Firmalar kullandıkları muhasebe politika ve yöntemleri hakkında bilgilendirme yapmalı, bu yöntemlerde yapılan değişiklikler ve etkileri konusunda da bilgi verilmelidir.
- **Risk Yönetimi:** Firmalar karşılaştıkları riskler hakkında iç değerlendirmelerini yapmalı ve bu riskleri yönetmek için kullandıkları stratejiler hakkında bilgilendirmede bulunmalıdırlar. Mali kurumlar sorunlu aktifleri ve diğer sorunlu olabilecek kredileri tahmin etmeli ve bu konuda bilgi vermelidirler.
- **Denetim ve Kontrol Süreci:** Firmalar etkin iç kontrol sistemleri kullanmalı ve finansal tabloları bağımsız denetçiler tarafından yıllık olarak gözden geçirilmelidir.

Yapılan araştırmalar göstermektedir ki katılım- "sesini duyurma"- kişilerin bilgi edinme özgürlüğünü güvence altına alan, şeffaflık ve hesap verebilirliği sağlayan ve kamu kaynaklarının etkin şekilde kullanılmasını güvence altına alan en temel araçtır. Vatandaşların seslerini duyurmalarına yardımcı olunması şeffaflık uygulamalarının ve köklü değişimlerin anahtarıdır (Kauffman, 1999, s. 21).

2.9. Muhasebe Standartlarında Finansal Şeffaflığın Yeri

Uluslar arası piyasalardaki yatırımcılar ve finansal analistler doğru, güvenilir ve tutarlı kararlar alabilmeyi amaçlamaktadırlar. Ancak ülkeler arasındaki muhasebe uygulamalarındaki faklılıklar finansal tablolarda yer alan bilgilerin anlaşılır, güvenilir ve karşılaştırılabilir olması özelliklerini ortadan kaldırmaktadır (Kuzey, 2002, s. 5-6). Ulusal muhasebe standartları ve bilgilendirme standartlarının uyumu ve uygulanması, finansal tabloların güvenirliliğini ve karşılaştırılabilirliğini artırarak şeffaflığı ve dolayısıyla da yönetişimi olumlu yönde etkilemektedir (Alparslan, 2002, s. 24). Alparslan'a göre finansal bilgilerdeki yeterlilik sadece şirketler için değil ülke ekonomisi açısından da önem arz etmektedir. Çünkü finansal bilgilerin yeterli düzeyde olması muhtemel finansal krizlerin önceden görülmesine ve düzeltici tedbirler alınmasına da yardımcı olmaktadır.

Öte yandan, finansal bilgilerin yetersizliği ve finansal göstergelerin şeffaf olmaması mali krizler konusundaki erken uyarı sistemlerinin etkin işlemesini engellemekte ve dolayısıyla gerekli önlemlerin alınmamasına neden olabilmektedir. Finansal bilgilerin hazırlanması ve sunumunda güvenilir yol haritaları çizen muhasebe standartlarında, UMSK tarafından yayınlanan UFRS, Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) tarafından yayınlanan Amerikan genel kabul görmüş muhasebe standartları, Muhasebe Standartları Kurulu (ASB) tarafından yayınlanan İngiliz genel kabul görmüş muhasebe standartları şirketlerin açıklayacakları finansal bilgiler "genel amaçlı finansal tablolar" olarak sınırlandırılmıştır (Veneziani ve Claudio, 2008, s. 21). Veneziani ve Claudio'ya göre bu kurumların (UMSK, FASB, ASB) bakış açısına göre, finansal raporlama ile sağlanan bilgiler doğası gereği finansaldır ve finansal olmayan bilgilerin finansal tablolarda veya eklerinde sunulmasına gerek yoktur.

Bu bilgiler, özel amaçlıdır ve bireysel kullanıcılara yönelik özel bilgilerin hazırlanışı ve sunuşu muhasebe standartlarında yer almamaktadır.

Muhasebe standartlarında, şirketin değerini artırıcı finansal olmayan bilgilerin (örneğin entelektüel sermaye, müşteri ilişkileri, innovasyon, kurumsal itibar vb.) sunumuna dair açıklamalar bulunmamaktadır (Schuster ve O'connel, 2006, s. 2). Schuster ve O'connel'a göre şirketler, muhasebe standartlarının bu eksikliklerinden dolayı, gönüllü olarak yapılacak açıklamaları içeren modeller geliştirmeye başlamışlardır. Bu modeller sayesinde, şirketler, muhasebe standartlarına dayalı finansal raporlarının yanında, destekleyici bilgileri de açıklamaktadırlar. Bu gönüllü açıklamalardaki gelişmeler, uluslararası sermaye piyasalarında iyi karşılanmıştır, zira menfaat sahipleri ile şirket arasındaki bilgi asimetrisinin azaltılmasına katkıda bulunmaktadır (a.g.e).

UMSK tarafından yayınlanan Kavramsal Çerçeve'de finansal tabloların, *"çeşitli kullanıcıların ekonomik kararlar verirken faydalanmaları için işletmenin finansal durumu, faaliyet sonuçları ve finansal durumundaki değişiklikler hakkında bilgi sağlamak"* olarak belirtilen amacı, özel amaçlı bilgilerin standartların kapsamı dışında tutulduğunu açıkça ortaya koymaktadır (Mogul, 2003, s. 685). Mogul'a göre belirtilen bu amaç için hazırlanan finansal tablolar, kullanıcıların büyük bir kısmının ortak ihtiyaçlarını karşılar.

Finansal tablolar, çoğunlukla, geçmişteki işlemlerin etkisini gösterir ve finansal olmayan bilgileri içermezler; bu nedenlerle kullanıcıların ekonomik kararlar alırken ihtiyaç duyacağı bilgilerin tamamını sağlamazlar (a.g.e). Kavramsal Çerçeve'de, muhasebe standartlarının, genel amaçlı finansal tabloların hazırlanması ve sunulmasına yönelik olduğu belirtilmekte ve genel amaçlı finansal tablolar, "en az yılda bir kez yıllık olarak hazırlanıp sunulmakta ve geniş bir kullanıcı yelpazesinin ortak ihtiyaçlarına cevap vermek durumunda olan finansal tablolar" olarak tanımlanmaktadır(Mogul, 2003, s. 680).

Muhasebe standartlarının uyumlaştırılması her ülkede farklılaşan ihtiyaçların mantıksız çatışmalara yol açmadan tekdüze bir yolla uyumlu hale gelmesine ve ülkelerin raporlama yapmalarına izin vermektir (Çankaya, 2007, s. 129). Şirketler ve piyasalarda yaşanan gelişmeler, güvenilir finansal bilgilerin uluslararası düzeyde karşılaştırılabilirliğinin sağlanmasını zorunlu kılmaktadır.

Başka ülkelerden fon sağlamak isteyen bir şirketin finansal tablolarının ayrıca bir düzeltmeye veya yeniden düzenlemeye ihtiyaç göstermeksizin diğer ülkelerde de kabul görmesi, başta maliyetlerin azalması ve yatırımcının korunması olmak üzere pek çok avantaj sağlamaktadır (Healey ve Wahlen, 1999, s. 369) Muhasebe ve raporlama standartlarında ortak uygulamaların benimsenmesi şirketler açısından; finansal tabloların hazırlanması ve konsolide edilmesinde maliyetlerin düşürülmesi, yönetim bilgi sistemlerinin uygulanması, uluslararası faaliyetlerin performanslarının değerlendirilmesi, faaliyet gösterilen ülkeler arasında iş gücü hareketlerinin kolaylaşması ve bağımsız denetim maliyetlerinin azalması gibi alanlarda fayda sağlamaktadır (a.g.e). Ulusal muhasebe standartları şeffaflığı artıracak biçimde düzenlense de bu tek başına yeterli değildir ve asıl önemli olan standartlara uyumun sağlanmasıdır (Veneziani ve Ciaudio, 2008, s. 18). Veneziani ve Ciaudio (2008, s. 18)'e göre genel yaklaşım, standartlara uyumun piyasa disiplini içinde gerçekleştirilmesidir. Piyasada karar alıcılar, şirketlerin işlerini etkin bir biçimde yönetmesine yaptıkları tercihlerle katkıda bulunurlar. Karar alıcılar, iyi yönetişim uygulamasına sahip şirketleri kötü olanlardan ayrı tutmak suretiyle şirketleri şeffaflık ve yönetişim konusundaki uygulamalarından dolayı mükâfatlandırarak, onları şeffaflık ve yönetişim uygulamaları konusunda teşvik ederler(Kondo, 2002).

Aslında şeffaflık ile piyasa disiplini arasındaki ilişki yukarıda ifade edildiği gibi tek yönlü olmayıp iki yönlüdür. Yani bir yandan "piyasa disiplini şeffaflığı ve yönetişimi artırır" demek mümkünken bir başka açıdan da muhasebe standartlarına uyum ve uygulamadaki başarı ile sağlanan şeffaflığın ve bunun yönetişim üzerindeki olumlu etkisinin piyasa disiplinini güçlendirdiğini söylemek de mümkündür(a.g.e). Mogul (2003, s. 681)'a göre muhasebe standartlarına uyum, şeffaflık ve yönetişim uygulamaları sadece piyasa disiplinine terk edilerek de halledilemez.

Bu konularda, hükümetler yasalar ile menkul kıymet alanındaki düzenleyiciler, kamuoyuna bilgi verilmesi ve listeleme gibi yükümlülükler yoluyla menkul kıymet borsaları aracılığıyla, denetçiler, yönetim kurulu, üst düzey yönetim ile gözetim ve denetim otoritelerine bilgi verilmesine ilişkin denetim standartları yoluyla, ilgili sektördeki birlik ve dernekler, sektörün çalışma ilkeleriyle ilişkili çalışmalar ve etkin yönetişim uygulamalarının yayınlanması konusunda mutabakat sağlanması yoluyla piyasayı uygun yönde teşvik etmelidirler.

Dünyanın değişik bölgelerinde ülkeler arasında ekonomik işbirlikleri, ekonomik topluluk ve birlikler şeklinde yapılanmaların yaygınlık kazandığı görülmekte ve bu tür bölgesel işbirliklerinin hedeflerine ulaşmasına yönelik olarak; muhasebe standartlarındaki farklılıklar ortadan kaldırılarak, üye ülkelerde faaliyet gösteren şirketlere ilişkin mali bilgilerin karşılaştırılabilir olmasının sağlanmasına yönelik önlemler alınmaktadır.

Bu kapsamda en önemli araç Uluslararası Finansal Raporlama Seti (UFRS) olmaktadır (Mogul, 2003, s. 682). Dünyadaki pek çok ülke küreselleşme sürecinin de etkisiyle ulusal uyumlaştırma sürecinden ve uluslararası standartlarının artan öneminden bahsetmektedir. Şu ana kadar dünya ülkelerinin 110'dan fazlası UFRS uygulamasını kabul etmiş ve uygulamaya başlamışlardır ki bunların içinde %80 i OECD ülkeleri ve Avrupa Birliğine(AB) dâhil 28 ülkede yer almaktadır. Amerika(2011), Kanada(2011), Japonya (2010), Kore (2009), İsrail (2008), Brezilya (2010), Hindistan (2011), Şili (2009) gibi ülkelerde aşamalı olarak ulusal standartlarından vazgeçip UFRS'leri uygulamaya başlayacaklarını beyan etmişlerdir (Deloitte, 2010).

Uyumlaştırmanın sağlayacağı yararlardan bazıları aşağıda sıralanmaktadır; (Mogul, 2003, s. 682.)

- Uyumlaştırma, güvenilir ve yüksek kalitede raporlamayı garanti eder,
- Ülkenin ekonomik ve finansal gelişimine önemli katkıları olduğu kanıtlanabilir,
- Çeşitli ülkelerde ortaklık ve şubeleri olan çokuluslu şirketlerin performansını sistematik olarak değerlendirme ve inceleme imkânı sağlar,
- Şirketlerin yerel ve uluslararası benzerleri ile daha kolay ve anlamlı şekilde karşılaştırılması olanağı sağlar,
- Şirketlerin uluslararası güvenilirliğini artırır,
- Uluslar arası sermaye piyasalarına giriş konusunda öncülük yaparak sermaye maliyetlerinin azalması ve şirket performanslarının artmasına neden olabilir.

Gelişmiş sermaye piyasaları, uyumlaştırma doğrultusunda uluslararası kabul edilmiş tek tip muhasebe ve denetim standartlarını oluşturmayı tartışmakta ve bu konuda çaba harcamaktadır. Ancak uluslararası düzeyde yapılması düşünülen UFRS'lere ilişkin uyumlaştırma çabalarında finansal raporlama ve muhasebe uygulamaları açısından ülkeler arasındaki farklılıklar söz konusudur.

2.9.1. Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları Avrupa Birliği Uygulamasında Şeffaflık

Avrupa Birliğinde; üye ülkelerin serbest ticaret yapabilecekleri tek bir pazar oluşturma amacı doğrultusunda, üye ülkelerin muhasebe uygulamalarının başlangıçtan itibaren uyumlaştırılması amaçlanmıştır. UFRS'lerin (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları) getireceği şeffaflık, karşılaştırılabilirlik, daha fazla bilgi, uluslararası piyasalarda rekabet, sermayeye kolay erişim, sınır ötesi yatırımlar, satın alma ve birleşmelerde kolaylık imkânı bu standartları uygulamayan ülkeler açısından önemli bir dezavantaja neden olacaktır (Jermakowicz, 2004, s. 28). Avrupa kıtasında binlerce şirket 2005 yılında kendi ulusal muhasebe politikaları yerine Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını (UFRS) kullanmaya başlamışlardır. Tutarlı uygulanan ortak bir finansal dil, tüm yatırımcıların ve değişik bölgelerde yaşamlarını sürdüren işletmelerin, finansal sonuçlarını rahatlıkla karşılaştırmalarına ve yatırım adına daha fazla fırsat yaratmalarına imkân vermektedir (Claudio ve Veneziani, 2008, s. 26).

Claudio ve Veneziani'ye göre değişik ulusal muhasebe sistemleri arasındaki küçük farklardan kaynaklanan yanlış anlamaların yaratacağı önemli yatırım risklerinin ortadan kaldırılması ile sermaye maliyeti azalacak ve yatırımların verimliliği artacaktır. AB tarafından muhasebe standartlarının uyumlaştırılmasına ilişkin çalışmalar 1957 Roma Anlaşması hükümleri uyarınca üye ülkelerin şirketler kanunlarının uyumlaştırılması gereği çerçevesinde gerçekleştirilmektedir. Avrupa Birliğince muhasebe standartlarının uyumlaştırılmasına ilişkin girişimler "*direktifler*" aracılığı ile yürütülmektedir. Bu amaçla "*Dördüncü*", "*Yedinci*", ve "*Sekizinci*" direktifler yayımlanmıştır (Veneziani, Ciaudio, 2008, s. 18). "*Dördüncü Direktif*" belli tipteki şirketlerin düzenleyecekleri finansal tabloların biçimsel yapısına, kapsamına, değerleme ilkelerine ve denetimine ilişkin esasları düzenlerken, "*Yedinci Direktif*" konsolide finansal tablolarla ilgili hükümleri içermektedir (Veneziani, Ciaudio, 2008, s. 19). "*Sekizinci Direktif*"te ise finansal tabloların denetimini yürütecek denetçiler ve nitelikleri ile ilgili hususlar yer almaktadır.

AB bünyesinde direktifler vasıtasıyla muhasebe standartlarında uyum sağlama çabalarında başlangıçtan itibaren; direktiflerin teknik olarak eksiklikler taşıması, direktiflerin üye ülkeler tarafından ulusal mevzuata zamanında aktarılmaması nedeniyle ülkeler arasında farklılıkların devam etmesi, muhasebe ile ilgili direktiflerde yayımlandıkları tarihten itibaren değişim yapılmaması sonucu güncelliğin sağlanamaması ve kalite geliştirici mekanizmaların oluşturulamaması, muhasebe standartlarında uyumlaştırmanın karşılıklı tanıma yöntemiyle sağlanması politikasının başarısızlıkla sonuçlanması, birçok üye ülkenin ulusal muhasebe standardı oluşturmak amacıyla komisyonlar veya kurullar kurması nedeniyle direktiflerin içerdiği hükümlerin yumuşatılması, büyük Avrupa şirketlerinin AB muhasebe standartlarına uymaları halinde uluslararası sermaye piyasalarından faydalanabileceklerini düşünmelerine karşın bunun gerçekleşmemesi gibi bir takım sorunlarla karşılaşılmıştır (Veneziani, Ciaudio, 2008, s. 20).

AB, 1990'lı yılların başından itibaren, söz konusu sorunların önüne geçilebilmek için; mevcut direktiflerin gözden geçirilmesi, Avrupa çapında muhasebe standardı oluşturacak bir kurulun kurulması gibi hususları da içeren alternatif uyum stratejileri üzerinde çalışmıştır (Jermakowicz, 2004, s. 30).

Daha sonraları genel eğilim ise, muhasebe/finansal raporlama standartlarında sadece AB içinde değil, uluslararası boyutta uyumun sağlanması lehine olmuştur. Sonuç olarak, 14 Kasım 1995'de Avrupa Komisyonu muhasebe standartlarının uyumlaştırılmasında AB'nin yeni stratejisini benimseyerek Avrupa Konseyine ve Avrupa Parlamentosuna bildirmiştir (a.g.e). Buna göre, AB'nin yeni stratejisi; uluslararası muhasebe standartlarının belirlenmesinde Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (Komite-IASC) / IOSCO (Sermaye Piyasaları Düzenleyici Kuruluşları Uluslararası Örgütü) girişimlerinin desteklenmesi ve AB muhasebe uygulamalarının IAS ile uyumlu hale getirilmesidir (Jermakowicz, 2004).

Bu politikaya paralel olarak Avrupa Komisyonu belirlediği hareket planı çerçevesinde Haziran 2000'de, 5 yıl içinde menkul kıymetleri borsalarda ve teşkilatlanmış piyasalarda işlem gören şirketlerin konsolide finansal tablolarının UMS/UFRS ile uyumlu olarak hazırlanması yönündeki iradesini açıklamıştır. Anılan gelişmeyi takiben Mart 2002'de Avrupa Parlamentosu 16.06.2002 sayılı Tüzüğü onaylamış ve Eylül 2002'de söz konusu düzenlemeyi yayımlamıştır.

16 Haziran 2002'deki tüzüğe göre, 01.01.2005 tarihinden itibaren, borsaya kote olmuş şirketlerin konsolide finansal tablolarının uluslararası finansal raporlama standartlarına göre yayımlanması zorunludur. Ancak bu uygulama ile ilgili olarak, üye devletlere bazı seçenekler de sunulmuştur. Öncelikle üye devletler, borsaya kote olmuş şirketlerin yıllık finansal tabloları için UFRS'yi uygulama izni veya zorunluluğu getirebilirler.

Bununla birlikte, üye devletler, halka açık olmayan şirketlerin konsolide ve/veya yıllık finansal tabloları için de UFRS'yi uygulama izni veya zorunluluğu getirebilirler. AB ülkelerinde, UFRS'nin halka açık olmayan şirketlerin konsolide finansal tabloları için uygulanması genellikle serbest bırakılmıştır. Yıllık finansal tablolar için uygulanması ise, ya tamamen yasaklanmış ya da isteğe bırakılmıştır (Veneziani, Ciaudio, 2008, s. 23). Buraya kadar anlatılanlarla AB ülkelerine yönelik olarak yapılan UFRS'ye geçişin etkileri adlı çalışma göz önüne alınırsa ulaşılan sonuçlar Tablo 2.2 de görülmekte olan başlıklar altında toplanmıştır.

Tablo 2.2. *UFRS'ye Geçişin Olumlu, Olumsuz Etkileri ve Temel Yararları.*

UFRS'ye geçişin olumlu etkileri	• Genel bir muhasebe diline ihtiyaç olması • Kar ve sermayenin en iyi şekilde sunuluşu • Çok daha fazla şeffaflık • Geleceğe Yönelik Uygulama
UFRS'ye geçişin olumsuz etkileri	• Ulusal kültürden çok uzak olması • Çok fazla subjektif olması • Finansal raporlamada daha az muhafazakâr olması • Gizli bilgilerin yayınlanması • Sadece ülke içinde faaliyette bulunan şirketler için çok faydalı olmaması
UFRS'ye geçişten sağlanan temel yararlar	• Karşılaştırılabilirliği artırması • Varlıkların defter değerinin piyasa değerine yakınlaştırması • Kurumsallık imajını geliştirmesi • BASEL II'nin etkilerinin önceden görülmesine katkıda bulunması (AB ülkeleri için söz konusu)

Kaynak**:** Veneziani Monica ve Claudio Teodori, 2008, s. 18-26.

Küreselleşmenin etkisi ile artan rekabet koşullarında hem işletmelerin hem de ülkelerin finansal güvenilirliği sağlamalarında en önemli araçlarından birisi olan UFRS'ye göre hazırlanmış finansal tablolar aracılığıyla finansal tablolarda istenilen şeffaflık ve karşılaştırılabilirlik sağlanabilmektedir.

2.9.2. Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları ABD Uygulamasında Şeffaflık

ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (US-GAAP) ile UFRS arasında 2002 yılında yapılan Norwalk anlaşması ile yakınsama sürecine girmiş ve son yıllarda giderek hız kazanmıştır. Bu sürecin hızlanmasının temel sebebi ABD'de yaşanan muhasebe skandalları olmuştur. ABD ile IASB arasındaki yakınsama süreci FASB ile IASB arasında yürütülmektedir. FASB ile IASB arasında imzalanan mutabakat zaptı uyarınca yürütülen ortak projeler, ortak çalışma programı ve ayrı ayrı projeler ile yakınsama tamamlanmaya çalışılmaktadır (IFAC, 2010).

Yakınsama sürecinin ilk aşamasında SEC düzenlemelerine tabi yabancı şirketlerini, finansal tablolarının US-GAAP (Amerika için genel kabul görmüş muhasebe standartları) yerine UFRS veya genel kabul görmüş yerel muhasebe standartlarını kullanarak sunması durumunda, kazançlarının ve net varlıklarının US-GAAP'a göre düzenlenmiş rakamları ile mutabakatı gerekmekteydi. Bu süreç Kasım 2007'de değişmiştir. Buna göre; SEC yabancı şirketler için mutabakat gerekliliğini kaldırmıştır. Ağustos 2008'de ise; SEC ABD'de UFRS'lerin nihai adaptasyonu ile ilgili "yol haritası" açıklamıştır (IFAC, 2010).

Buna dayalı olarak 2009'da sınırlı sayıdaki şirketler grubu için UFRS'lerin erken uygulanması mümkün olabilecek ayrıca 2014, 2015 ve 2016 yılları itibarı ile de şirketlerin büyüklüklerine göre U.S. GAAP uygulamasından UFRS uygulamasına kademeli olarak geçilecektir (EY, 2010). U.S. GAAP ile UFRS'lerde sunum zorunluluğu olan finansal tablolar karşılaştırılabilir gelir tablosu, bilanço tablosu, nakit akış tablosu, sermaye değişimleri tablosu ve açıklamalar olmak üzere ortak olup her ikisi arasında uygulama farklılıkları sektörel olarak değişmekle beraber halen mevcuttur (a.g.e).

Bugün Fortune 500'de yer alan firmaların yaklaşık olarak %40'ı UFRS'lere göre muhasebe kayıtlarını tutmakta kalan %60'ı ise kayıtlarını U.S. GAAP bazında yapmaktadırlar (Deloitte, 2010).

UFRS'nin yaratacağı uluslararası ortak yaklaşım, denetim şirketlerinin ve isletmelerin ortaya çıkan muhasebe sorunlarına karşı tutarlı bir global yaklaşım geliştirmesini mümkün kılarak, uluslararası sermayenin daha kolay akışına izin vermektedir (Mogul 2003, s. 684). Mogul'a göre düzenleyici kurumlar açısından, farklı raporlama sistemlerinin kullandığı farklı yaklaşımların yaratacağı karmaşa da azalmaktadır. Şirket yönetimleri için olduğu kadar yatırımcı, kredi kurumları, sermaye piyasaları, ülke yönetimleri için de bir ihtiyaçtır. Şeffaflık bağlamında, karşılaştırılabilir, doğruluk, güvenilirliği yüksek finansal tablolar için vazgeçilmez çözüm yolu UFRS'lerden geçmektedir.

2.9.3. Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları Türkiye Uygulamasında Şeffaflık

Türkiye'de ve uluslararası piyasalardaki gelişmeleri yakından izleyen Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, gelişmiş ülkelerle de uyum sağlamak amacıyla, Uluslararası Finansal Raporlama standartlarına (UFRS/UMS) uyumlu standartlar üretmeyi hedef olarak belirlemiştir. Bu bağlamda, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu; Türkiye uygulamasına yönelik standartların tamamını 2006 yılının Nisan ayında yayımlamıştır (Akbulut ve Yanık, 2007, s. 81).

Türk Ticaret Kanunu Tasarısıyla bu durum perçinlenmiş ve halka açık olsun olmasın ülkedeki tüm işletmelere muhasebe ve finansal raporlama konularında TMSK tarafından yayımlanan, UFRS'ye uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları'na uymaları mecburiyeti getirilmektedir (a.g.e). Küresel etkili muhasebe ve denetim skandalları, yatırımcıların şirketlere, finansal bilgilere ve bu şirketlerin denetimini yapan bağımsız denetim şirketlerine olan güvenini sarsmış, denetim ve kamusal yönetişimin tekrar gözden geçirilmesini gerektirmiştir.

Türkiye'de de TTK Tasarısı ile Sarbanes Oxley Yasası baz alınarak yatırımcıların, bilgi kullanıcıların doğru bilgiyi, daha şeffaf bir şekilde alması, muhasebe ve denetim mekanizmalarının etkinliğinin arttırılması, mali yapıların gizlilik ilkesinden çıkarılması planlanmıştır (Akbulut ve Yanık, 2007, s. 82).

Bankalar, sigorta şirketleri ve finans kuruluşlarına ilişkin özel düzenlemeler dışında, Sermaye Piyasası Kurulu ve diğer bağımsız kurullarca ilgili sektörlere yönelik düzenlemeler, vergi mevzuatı ile getirilen düzenlemeler birlikte değerlendirildiğinde; muhasebe uygulamalarında ve muhasebe standardı belirleme fonksiyonuna sahip kurumlar açısından bir düzenleme çeşitliliğinin söz konusu olduğu bir gerçek olarak göze çarpmaktadır (Çankaya, 2007, s. 134). Çankaya'ya göre anılan düzenleme çokluğunun; finansal raporlama gibi beklenen faydanın sağlanabilmesi için hayati önem taşıdığı bir alanda uygulama farklılıklarına neden olması yanında, kamu kaynaklarının kullanımı açısından da verimsizliğe yol açtığını söylemek mümkündür.

Bu ortamda, sözü edilen çoklu düzenlemelerin çözülebilmesi ve ülke genelinde tüm işletmelerce uygulanan tek bir muhasebe standartları setine ulaşılabilmesi açısından, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun kurulmuş olması ve faaliyetlerine başlamış olması önemli bir adım olarak ortaya çıkmış bulunmaktadır.

Türkiye'de TFRS setinin uygulanmasında dönüm noktası SPK, BDDK ve Hazine Müsteşarlığı'nın düzenlemelerini bir kenara koyarsak TTK tasarısı olmuştur. TTK Tasarısı 88(1) maddesi gereğince; "gerçek ve tüzel kişiler gerek ticari defterlerini tutarken, gerek münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken TFRS'lere, kavramsal çerçeve ve yorumlarına uymak zorundadır" (Akdoğan, 2007, s. 10). TTK tasarısının yasalaşması sonucunda şirketlerimiz daha kaliteli muhasebe bilgileri üretecek ve bunun kamuya açıklayacaklardır.

Uluslararası uyumlaştırma pek çok değişimi de beraberinde getiren bir olaydır. Uyumlaştırma çalışmalarının standartları oluşturanlar, uygulayanlar, denetçiler ve finansal tablo kullanıcıları için önemi büyüktür (Mogul, 2003, s. 683). UFRS'lerin Türkiye Uygulaması yüksek kaliteli standartların uygulanışı anlamına gelmektedir ki bu da özellikle ülkeler arasında sermaye hareketlerinin ve güçlendirilmiş finansal şeffaflık ortamı ile beraber ekonomik büyümenin devam ettirilmesi anlamında yaşamsal öneme sahip bir değişim ve gelişimdir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

FİNANSAL TABLOLARIN ŞEFFAFLIĞINDA BİLGİ TEKNOLOJİLERİNİN ÖNEMİ

İçinde bulunduğumuz yüzyılda özellikle teknoloji alanında baş döndürücü gelişmeler yaşanmakta ve bilgisayarlar hayatımızın her alanına girmektedir. Artan rekabet ve yaşanan gelişmeler, işletmelerin bilgi sistemlerinde önemli değişikliklere yol açmaktadır. Bilgi çağı, yatırımcı ve işletme yönetiminin karar verme sürecinde gereksinim duyduğu bilgiyi; kolay, zamanında ve düşük maliyetle karşılamaktadır (Yavuz, 2003, s. 2). Yeni ekonomi düzeninde işletmelerin faaliyette bulunması için yer, alan, kaynak vb. araçlara sahip olmasına gerek kalmamakla beraber artık bir işletme sadece internet üzerinden tüm dünyada faaliyet gösterebilmektedir (Akkaş, 2000, s. 82).

Bilgi teknolojileri, işletmeleri elektronik ticaret(e-commerce), kurumsal kaynak planlaması (ERP) ve bilgi yönetimi (knowledge management) gibi üç önemli alanda etkilemektedir (Arıkboğa ve Kaya, 2000, s. 127). Günümüzde elektronik ticaret ve buna bağlı olarak işletme kayıtları elektronik ortamda tutulmakta ve saklanmaktadır. Elektronik ortamda tutulan bu kayıtlar ile finansal tablolar eş zamanlı olarak hazırlanabilmektedir. Genelde küçük işletmeler muhasebe işlemlerinde teknoloji olarak basit muhasebe yazılım programları kullanırken, orta ve büyük işletmeler ya kendi geliştirdikleri yazılım programını, ya da tüm muhasebe işlemlerini entegre eden kurumsal kaynak planlaması (ERP) gibi yönetim bilgi sistemlerini kullanmaktadırlar (a.g.e). Bu bölümde yaşanan teknolojik gelişmelerle beraber ilerleme kaydedilen finansal tabloların hazırlanma sürecinden, finansal raporlama sürecinde bilgi teknolojilerinin kullanım şekillerinden ve bilgi teknolojilerinin finansal şeffaflığın sağlanmasındaki öneminden bahsedilecektir.

3.1. Finansal Tabloların Hazırlanmasında Bilgi Teknolojilerinin Yeri

1980'lerin başından beri yaşanan ekonomik, teknolojik ve siyasi gelişmeler, işletmeleri etkilemiş, işletme yönetim biçimlerini değiştirmiş ve muhasebeye yeni bir bakış açısı getirmiştir (Aysan, 2005).

Zamanla teknolojik gelişmelerle beraber muhasebede veri kayıt işlemlerinde büyük kolaylıklar yaşandı ve zaman içerisinde muhasebe sistemleri elle yürütülen veri kayıt işlemleri olmaktan çıkıp, bilgi teknolojisine dayalı işletme bilgi sistemlerine dönüştüler. İşletmelerin yapısı karmaşıklaştıkça, birimler birbirlerinden uzaklaştıkça ve işlem hacimleri arttıkça bilgi teknolojilerine duyulan ihtiyaç her geçen gün daha çok arttı.

Gelişen bilgi teknolojileri (Information Technology-IT) işletme yönetiminde elektronik ticaret, elektronik veri değişimi (Elektronik Data Interchange - EDI) ve internet gibi yeni uygulamaları ortaya çıkarmıştır (Erol, Atmaca ve Şahin, 2004, s. 34). İşletmelerde kullanılan bilgi teknolojileri kapsamına; internet, intranet, ofis otomasyon sistemleri, fonksiyonel bilişim sistemleri, yönetim bilişim sistemleri, uzman sistemler, karar destek sistemleri, elektronik veri değişim sistemleri girerken, bilgi teknolojileri işletmeleri üç önemli alanda etkilemektedir. Bunlar; elektronik ticaret, kurumsal kaynak planlaması ve bilgi yönetimidir (Arıkboğa ve Kaya, 2000, s. 129). Günümüzde elektronik ticaret, bankacılıktan reel sektöre kadar geniş bir alanda tüm dünyada hızla yaygınlaşmaktadır. İşletme faaliyetlerinin büyük bir kısmı (özellikle satış, pazarlama ve raporlama) elektronik ortamda yapılmaktadır ve önümüzdeki yıllarda bu gelişmenin devam edeceği, buna karşılık geleneksel işletmelerin sayısının ise azalacağı düşünülmektedir (Sung, 2004, s. 9). Kurumsal kaynak planlaması sistemine sahip olan bir işletmede muhasebecinin görev ve sorumlulukları değişmektedir (Granlund ve Malmi, 2002, s. 299). Bu değişimin nedeni; kurumsal kaynak planlaması sistemi uygulayan işletmede, üretilen finansal bilginin elektronik veri değişimi (EDI- Electronic Data Interchange) kullanmasıdır (Gray, 2001, s. 1).

Bu değişim; sürekli bir veri üretiminin olduğu, defter ve belgelerin olmadığı (Paperless) bir bilgi sistemidir (Selimoğlu, 2005, s. 9). Geleneksel anlamda muhasebecinin görevleri (İbiş, 2002, s. 138):

- Üretilen bilgilerin doğruluğunu kontrol açısından, veri işlem ve kontrol sistemlerinin planlanması ve geliştirilmesi,
- Bu sistemlerin günlük çalışmasının sağlanması ve söz konusu sistemde ortaya çıkabilecek sorunların çözülmesi,
- Üretilen bilgilerin yorumlanması ve önerilerde bulunulması.

Şeklinde üç başlıkta toplanabilir. Ancak bilgi teknolojilerindeki gelişmeler, işletme yönetiminin muhasebeciden beklentilerini büyük oranda değiştirmiştir. Günümüz muhasebe anlayışında, veri giriş ve veri kayıt işlemleri giderek önemini kaybetmekte ve muhasebe, bilgi teknolojisine dayalı yönetim bilgi sisteminin bir parçasına dönüşmektedir. İşletme yönetimi, bilgiyi üreten ve yöneten kişi olarak muhasebecilerden teknolojiye dayalı bilgi ve kontrol sistemlerinin planlanması ve işletilmesinde aktif bir rol oynamasını beklemektedir (Arıkboğa ve Kaya, 2000, s. 133).

Bilgi teknolojileri dışında, iletişim ve üretim teknolojilerindeki gelişmeler de muhasebeyi etkilemektedir (Uslu, 2002, s. 178). Uslu'ya göre gelecekte, muhasebenin bugünkünden çok farklı olarak enformasyon teknolojisinden yararlanan birçok bilgi sistemi biçiminde yeniden yapılanması beklenmektedir.

Yeni bilgi teknolojileri arasında kabul edilen internet, elektronik veri değişimi (EDI) kurumların uygulamalarını değiştirmek üzere ulusal sınırları zorlamaktadır (Murthya ve Groomerb, 2004, s. 139–141). Dünyada birçok işletme finansal raporlarını internet üzerinden kamuya açıklamaktadır.

Tüm bu teknolojik gelişmeler finansal bilginin hazırlanması, yayınlanması ve denetlenmesini kolaylaştıran, ticari işlemlerin raporlanmasını standart hale getiren elektronik işlemler bütünüdür. Elektronik devrim ile işletmenin finansal tabloları, işletmenin veya ilgili yasal kurum ve kuruluşların web sitesinde uygun bir format haline dönüştürülüp sunulabilir. Çeşitli birimler için ayrı finansal bilgilerin hazırlanması, otomatik olarak değişmesi ve güvenilir olarak sunulması teknolojik gelişmelerle beraber mümkün olmaktadır (Bayazıtlı, 2001, s. 119-120), (IFAC, 2002), (Ward, 2004, s. 5).

Ülkelerin ekonomik kalkınma ve büyümelerinde teknolojik gelişmeler etkin bir rol oynamaktadır (Gürdal, 2004, s. 89). İlerleyen yıllarda kavram ve yöntemler önemli değişim gösterecek: Bankasız Bankacılık, Sanal İşletme, Faturasız Fatura, Elektronik Demokrasi ve Dijital Muhasebe gibi kavramlar gelecekte çok konuşulacak konular arasına girecektir (Akın, 2001).

3.2. Finansal Tabloların Hazırlanmasında Bilgi Teknolojilerinin Kullanım Şekilleri

Gelişen bilgi teknolojileri işletme yönetiminde elektronik bir veri altyapısını ve internet gibi yeni uygulamaları ortaya çıkarmıştır (Malhotta ve Garritt, 2004, s. 61). Internet teknolojisinin kullanımı ile uzak mesafeler arası yapılan veri alışverişi olanakları artmış, işletme faaliyetleri, kurumların dijital dünyaya bağlanmalarına olanak sağlamıştır. İşletmelerin web siteleri oluşmuş ve bu yeni altyapı üzerinde ticari faaliyetler yürütülmeye başlanmıştır. Malhotta ve Garritt (2004, s. 62)'e göre ülkeler arası sınırların ortadan kalkması işletmelerin farklı pazarlarda iş yapmalarına ve iş hacimlerini artırmalarına neden olmuştur. Artan iş hacimlerine paralel olarak işlemlerin takibi, kontrolü ve raporlanması süreçlerinde gelişen bilgi teknoloji araçlarından faydalanılarak işletme faaliyetleri kontrol altında tutulmuştur. Bu durum işletmelerin gerçek zamanlı finansal bilgi üretmelerine olanak sağlamaktadır. Bu uygulamalar işletmenin ticari işlemlerini kaydetme ve saklama sürecini de değiştirmektedir (Uyar, Çelik, 2006, s. 41).

Ticaretteki küreselleşme beraberinde işletmelerin ilgi gruplarının da küreselleşmesine yol açmakta, dolayısıyla finansal raporlarının bu ilgi gruplarına ulaştırılmasını gerektirmektedir. Son yıllarda finansal raporlama sürecinde, güncellik ve zamanlılığın sağlanması için çeşitli teknolojiler kullanılmakta, finansal tablolar internet üzerinden kamuya açıklanmaktadır.

Bilgi teknolojilerinin finansal tabloların hazırlanma sürecinde kullanımına daha yakından bakmak için ilk önce, Uluslar arası Muhasebeciler Federasyonu'nun 1998' de yayınlandığı Into the 21st Century with Information Management (Bilgi Yönetimiyle 21. Yüzyıla Doğru) kitapçığından yararlanarak günümüzde muhasebe alanında kullanılmakta olan Bilgi Teknolojisi (BT) uygulamalarına bir göz atmakta ve finansal tabloların hazırlanmasında tüm muhasebe süreci üzerindeki olumlu etkilerini incelemekte yarar vardır (IFAC, 1998).

Bu uygulamalar esas olarak dünya çapında ve çok ulusal şirketlerle ilgili olmakla birlikte, bunların daha küçük çaptaki işletmelerde de kullanıma geçirilmesi kaçınılmazdır.

Yaklaşık 15 yıldan beri, bir yandan ortaya çıkan yeni iş ortamları, öte yandan teknolojideki gelişmeler işletme yönetiminde de bir takım yeni kavramların oluşmasına yol açmıştır (İbiş, 2002, s. 139). Yassı örgütlenme, müşteriye odaklanma, çok boyutlu bilgi, kıyaslama, faaliyete dayalı maliyetleme bu kavramlardan sadece birkaç tanesidir. Muhasebe ile ilgili Bilgi Teknolojisi uygulamaları aşağıda belirtildiği gibi üç ana başlık altında toplanabilir (Aslantaş, 2005);

3.2.1. Bilişim Ağları

Bilgi işlem uygulamalarının iletişim alanında son 10 yıl içerisindeki gelişmeleri bilişim ağlarında da büyük gelişmelere yol açmıştır (Arıkboğa, Kaya, 2000, s. 136). Bilişim ağları arasında en fazla bilinen internet ağı web, elektronik posta, elektronik dosya aktarımı gibi iş hayatının her alanında kullanılan olanaklar sunmaktadır. İntranetler aynı işletme içerisinde web ortamında iletişimi sağlamakta, Extranetler ise ana işletme ile ona yakın olan (satıcı veya müşteri gibi) diğer işletmeler arasındaki iletişimde kullanılmaktadır (IFAC, 2010).

Okyanusları aşan bilişim ağları, ulusal sınırları ortadan kaldırmakta, kurumlar arasında işbirliğini desteklemekte, kişilerarası iletişimde ise en hızlı ve güvenilir ortamı kullanıma sunmaktadır (Uyar, Çelik, 2006, s. 43). Bilişim ağları muhasebe, finansman işlemleri, belge dağıtımı, insan kaynakları, eğitim ve oryantasyon, çalışma grupları, ortak iş programlarının kullanılması, üretim, yeni belgeleme sistemlerinin oluşturulması, tedarikçiler ile ilişkiler, sanal alış-veriş, servis ve destek gibi tüm faaliyetlerin elektronik ortamda yapılmasını mümkün kılan elektronik altyapıdır.

Granlund ve Malmi (2002, s.301)'e göre bilişim ağları, kullanıcılara bilgisayarlar arası bilgi paylaşımı yapabilecekleri bir ortam sağlar. Bilişim ağına bağlı kullanıcıların, ağın kaynaklarına ulaşması ve diğer kullanıcılarla iletişimde bulunması ağ kullanımının temel amacıdır. Bu da zaman ve para tasarrufu sağlar. Aynı mekânda bulunan ya da birbirine yakın bilgisayarların oluşturduğu ağlara yerel bilişim ağları (Local Area Network) denir. Bir ofiste bulunan birkaç bilgisayarın ve bir yazıcının birbirine bağlanması yerel bilgisayar ağına örnektir.

Granlund ve Malmi (2002, s.302)'e göre farklı mekânlarda bulunan ya da birbirlerinden uzak bilgisayarların oluşturduğu ağlara ise geniş bilişim ağları (Wide Area Network) adı verilir. Geniş bilişim ağları, yerel bilişim ağlarını birbirine bağlar. Farklı ülkelerde birimleri olan büyük bir şirketin bilgisayar ağı, farklı ülkelerdeki yerel bilgisayar ağlarını birbirine bağlayarak geniş bilişim ağı meydana getirir.

3.2.2. Bütünleşik Sistemler

İşletme yönetiminin bilgi gereksinmesini karşılamak için verilerin derlenmesi, sınıflandırılması, verilerin ve bilgilerin veri tabanlarına depolanması, verilerin değişik amaçlar için bilgiye dönüştürülmesi, bilgilerin işletme organizasyonundaki değişik birimlere iletilmesi işlevlerini yerine getiren bütünleşik bir işletme alt sistemidir (Soyuer ve Ventura, 2007, s. 2). İşletme kaynaklarını planlama sistemleri de denen bütünleşik sistemler; tedarik, imalat, satış, insan kaynakları, muhasebe kayıt, nakit yönetimi vb. gibi daha önce birbirinden ayrı ve bağımsız olan görev alanlarını bir araya getirmeyi amaçlarlar (Arıkboğa ve Kaya, 2000, s. 134). Yönetim muhasebesi ile mali muhasebenin bütünleşmesi yanında işletmenin diğer bilgi alanları da ortak bir veri tabanında dâhil eder. SAP/R3, BAAN, ORACLE, PEOPLE SOFT bu konudaki en bilinen sistemlerdir.

Bütünleşik bilgi sistemi, işletme yönetiminin ihtiyaçlarını karşılamaya yöneliktir. İşletme bilgi sisteminin, yönetime yönelik olması, en önemli özelliğidir. İşletme bilgi sistemi, üst düzeyden alt düzeye doğru yönetimin ihtiyaçları ve işletmenin hedefleri göz önüne alınarak geliştirilir (Shih, 2004, s. 727). Orta düzey yönetiminin ya da alt düzey yönetiminin gereksinmeleri, sistemin temelini oluşturmaktadır. Örneğin, işçi puantaj kartlarını işlemek ve ücret bordrolarını hazırlamak için düzenlenen ücret bordrosu sistemi, doğrudan üst yönetime yönelik değildir. Bununla beraber, günlük ve haftalık işçilik raporları şeklinde ustabaşına; işçilik maliyet raporları şeklinde üretim yöneticisine bilgi sunan bir ücret bordrosu sistemi, üst yönetime yöneliktir.

İşletme bilgi sistemi, yönetim tarafından yönlendirilir. İşletme bilgi sisteminin, tarafsız olması için yönetim, bu süreci kontrol etmelidir (Sevim, 2005). Sevim (2005)'e göre bir işletmede, yönetim kurulu öncelikleri belirlemeden ve sistemi denemek için uygulama yapılmadan, yönetim bilgi sistemi geliştirilemez.

Bütünleşik işletme bilgi sistemi, ortak bir bilgi akışı sağlar. İşletme bilgi sisteminin bütünleşik olması nedeniyle veri toplama, saklama ve dağıtmada fazlalık ve tekrarlar ortaya çıkmaz. Bilgi, bilginin üretildiği en yakın kaynaktan sağlanır. Ortak bilgi akışı, mümkün olduğu kadar, faaliyetleri basitleştirme, benzer fonksiyonları birleştirme ve tekrardan kaçınma amacına yöneliktir. Bütünleşik işletme bilgi sistemi, kapsamlı bir planlama sonucunda ortaya çıkar. İşletme bilgi sisteminin geliştirilmesinde, yoğun bir planlama faaliyeti söz konusudur. Yönetim bilgi sistemi kurucusu, işletmenin ihtiyaçlarını, gelecekteki hedeflerini bilmelidir (a.g.e). Aynı zamanda, kısa zamanda geçersiz olabilecek bir sistemi seçmekten kaçınmalıdır.

Bütünleşik bilgi sistemleri bilgisayarlarla yürütülür (Arıkboğa ve Kaya, 2000, s.135). Bir bilgisayar desteği olmaksızın, günümüz koşullarına uygun bir bilgi sistemi oluşturmak mümkün değildir. Bilgisayar, işletme bilgi sistemi için gerekli olan bilgileri, tutarlı ve doğru bir şekilde işleyerek hem zaman, hem de emek tasarrufu sağlar.

Soyuer ve Ventura (2007, s. 5-6)'a göre bütünleşik işletme bilgi sistemi, alt sistemlerden oluşur. İşletme bilgi sistemi, bir bütün olarak görülmelidir. Ancak, birbirini tamamlayan alt sistemler, birbirinden ayrılabilmelidir. Daha sonra her bir alt sisteme göre bir plan geliştirilmelidir. Örneğin, müşteri siparişlerini işleme, stok kontrolü ve benzeri fonksiyonlar bir sistem olarak görülmesine rağmen, gerçekte bir alt sistemdir. Aynı şekilde, bunlar da alt sistemlere ayrılabilirler. Bütünleşik işletme bilgi sistemi, merkezî bir veri tabanına dayanır. Veri tabanı, işletme işlevlerini, bir arada tutan bir yazılımdır. Her bir işletme işleviyle ilgili bilgiler, bilgisayar ana belleğine girilir ve bellekte ortak bir kullanım için saklanır. Veriye veya bilgiye gereksinim duyan kişi ve birimler, ana belleğe ulaşarak, gereksinimlerini kolayca giderirler.

3.2.3. Karar Destek Sistemleri

Karar Destek Sistemleri (KDS) giderek yaygınlaşan muhasebe uygulamalarındandır. Bu uygulamaların bir kısmında bilgi işlem alanında geliştirilen ilişkisel veritabanı tekniğinden yararlanmaktadır. İlişkisel veritabanları veri alanlarından oluşan veri kayıtları aracılığı ile büyük miktarda verinin bilgisayarlarda etkin bir şekilde taranıp, istenen bilginin hızlı bir şekilde bulunmasını sağlarlar (Çiftçi, 2003, s. 4).

Yönetim Bilgi Sistemleri (YBS) en çok bilinen ve uygulanan sistemlerin başında gelmektedir. Bu sistemler işletme yönetimine bilgi sağlamak amacı ile oluşturulmuş bir ilişkisel veritabanına dayanırlar.

Yönetim Bilgi Sistemleri de aynı şekilde ilişkisel veri tabanlarından yararlanarak geliştirilmişlerdir. İnteraktif sistemler, çok boyutlu veri tabanlarından yararlanırlar. Raporlama, bütçeleme, öngörü oluşturma alanlarında kullanılmaktadırlar. Fransa'da geliştirilen Tabeaux de Bord (seyir tablosu) bu sistemlerin örneklerinden biridir. (Bu uygulamalarda, yönetici olsun olmasın, işletmede bilgi ihtiyacı olan herkese, kişinin görev alanı ile ilgili her türlü finansal ve finansal olmayan bilgi bilgisayarda etkileşimli olarak sunulmaktadır) (IFAC, 2010).

Veri ambarları, birbirlerinden farklı sistemlerde mevcut olan verilerin ortak bir alanda toplanması olarak tanımlanabilir ve bu uygulamada işletme çapındaki genel verilerle birim veya bölüme özgü yerel verilere belli "kullanıcı profilleri" aracılığıyla erişilmektedir (Granlund ve Malmi, 2002, s. 304). Veri tarama diye çevrilebilecek olan "Data Mining", istatistiksel ve dilbilimsel analizler yardımıyla, bir veri tabanında bulunan veriler içindeki karşılıklı ilişkilerin, eğilimlerin ve sınıflandırılmaların belirlenmesine dayanır (Erol, Atmaca ve Şahin, 2004, s. 36). Bu uygulamanın yaygın olarak bilinen bir örneği, süper marketlerde müşteri davranışları hakkında bilgi edinmektir. Yapay zekâ uygulamaları, işletmecilik ve muhasebe alanlarında henüz yeni ve fazla yaygın olmayan uygulamalardandır. Bunlar arasında denetimde de kullanılan Uzman Sistemler, Yapay Sinir Ağları ve Bulanık Mantık uygulamaları sayılabilir (IFAC, 2010).

3.3. Finansal Tablolar Açısından Bilgi Teknolojilerinin Kullanım Alanları

Romney ve Steinbart (2000, s. 17)'a göre bilgi teknolojileri finansal tabloların hazırlanması aşamasında ve öncesinde muhasebe sürecinin her alanında kullanılmaktadır. Finansal konularda planlama, tahminlerin yapılması, muhasebe kayıtlarının tutulması ve takibi, fatura düzenleme v.b. birçok faaliyet bilgi teknolojileri sayesinde daha kolay, daha seri ve daha hızlı yapılabilir hale gelmiştir.

Bilgi teknolojileri, büyük defter güncelleme zamanları, aylık kapatma işlemleri ve finansal raporlama konularında büyük defter ve raporlama sistemlerinin verimliliğini ve etkinliğini arttırmaktadır (Erol, Atmaca ve Şahin, 2004, s. 37). Erol, Atmaca ve Şahin'e göre bilgi teknolojileri, raporların daha hızlı ve daha etkili hazırlanmasını sağlamakta ve bunun yanında, elle yapılması düşünülmeyecek kadar özellikli ve detaylı düzeyde raporlamayı da sağlamaktadır.

İşletmelerde bilgisayarlı sistemlerin ilk uygulama alanlarından biri mali işlemler olmuştur. Önceleri büyük firmaların yararlandığı bu imkândan kişisel bilgisayarların yaygınlaşmasıyla orta ve küçük işletmeler de yararlanmaya başlamışlardır. Günümüzde mali işlemlerini bilgisayar yardımıyla yapmayan işletmelerin sayısı oldukça azalmıştır. 1980'li yıllarda yerli genel muhasebe yazılımları ortaya çıkmış, zamanla üretim, kambiyo, ithalat-ihracat, hastane yönetimi, turizm gibi dallarda da uzmanlaşmış yazılımlar üretilmeye ve kullanılmaya başlanmıştır (Erdoğan, 1999, s. 247).

Muhasebe paket programları, muhasebe sistemi uygulama genel tebliğinde (T.C. Resmi Gazete, Sayı 21447, 24 Aralık 1992) yayınlanan tek düzen hesap planının ana ve oluşturulacak yardımcı hesapları yardımıyla kullanımlarını sağlayan ay sonu itibarıyla mizanların gelir tablosu ve bilânçoların çıkartılmasına yardımcı olan, fazla kompleks olmayan programlardır (Yükçü, 2001, s. 131).

Son yıllarda gerek ülkelerarası, gerekse işletmeler arası yoğun rekabet yaşanmaya başlanmış, rekabet üstünlüğü elde edebilmek için dikkatler yeniden üretim faaliyetleri, yeni stok sistemleri ve malzeme kullanma teknikleri, üretim, mühendislik ve tasarımında yeni bilgisayar kullanım yöntemleri, çalışma gruplarının yönetiminde yeni yaklaşımlar keşfedilmeye başlanmıştır. Bu gelişmeler karşısında yıllar önce geliştirilen maliyet muhasebesi sistemlerinin günümüz ortamında yetersiz kaldığı ileri sürülmekte ve bu konuda geleneksel maliyet muhasebesi teknikleri terk edilmeye başlanmaktadır. Mühendislik, tasarım maliyetleri, amortismanlar, veri toplama ve dağıtım anahtarlarıyla ilgili sorunlar teknolojik gelişmeler sonucu maliyet muhasebesinde ortaya çıkan bazı değişikliklerin kaynağını oluşturmaktadır. Muhasebe sistemleri işletmelere ait verileri özetlemekte ve verileri kullanılabilir formlarda organize etmektedir.

Muhasebe sisteminin bu amaçları veri işleme ile gerçekleştirilmektedir. Yönetim ise çıkan sonuçları pek çok karar verme aşamasında kullanmaktadır. İşletmeler büyüdükçe, daha kompleks ve küresel hale geldikçe kullanılan finansal altyapının önemi de artmaktadır. Finans karar destek sisteminin temel amacı karmaşıklaşan işlem sayısı ve hacminde işletmelerin doğru kararlar sağlayabilecek bilgilerin üretilmesidir. Bu amaçla bilgisayarların kullanılması işi hızlandırmakta ve finansal kararlar simülasyon teknikleri yardımıyla alınabilmektedir (Erdoğan, 1999, s. 249).

Teknolojinin etkinliği, işgören etkinliği, sermayenin etkinliği ve yönetimin etkinliği verimliliğin belirleyicileri ve geliştirilmesinde etkili öğelerdir (Romney, Steinbart, 2000, s. 18). Roney ve Steinbart'a göre bu öğelere finans bilgi sisteminde ve/veya finansal bilgilerinin de etkinliğinin katılması gerekmektedir. Çünkü finansal bilgi sisteminin etkin bir biçimde çalışması ve elde edilen bilgilerin etkin kullanımı işletme verimliliğine değişik şekillerde ve önemli boyutta katkıda bulunmaktadır. İşletme yönetiminde bilginin etkin kullanımı işletme yönetiminin bilgiye gerekli önemi vermesini ve tüm karar aşamalarının bilgiye dayandırılmasını zorunlu kılmaktadır. Bir işletmede ancak iletişimin ve bilgi akışının odağında bulunan kişi, işletmeyi yönetme gücüne sahip olmaktadır. Bilgi akışı olmadan yönetim fonksiyonlarını yerine getirebilmek ve kaynakların etkin kullanımını sağlamak mümkün değildir. Bütün bunlar yöneticilerin yönetim bilgi sistemlerini ve onun önemli bir parçasını oluşturan finansal bilgi sistemini oluşturmalarını gerektirmektedir (a.g.e, 2000, s. 19).

Finansal faaliyetlerin yerine getirilmesinde bilgi teknolojileri; bilgi kaynaklarına zamanında ve hızlı bir şekilde ulaşmayı, bilgisayar programları aracılığıyla çeşitli analizler yaparak en uygun yatırım alternatiflerinin belirlenmesi ve tahminlerin daha isabetli yapılmasını sağlamaktadır(Granlund, Malmi, 2002, s. 301). İnternet üzerinden tasarruf sahiplerinin erişimine sunulan bilgiler tasarruf sahipleri tarafından dikkatli bir şekilde incelenip menfaatleri doğrultusunda karar vermelerine yardımcı olmaktadır. Dolayısıyla işletmeler tasarruf sahiplerine karşı şeffaf olmak zorundadır. Bu şeffaflık, SPK mevzuatında belirtilen kamuyu aydınlatma ilkesine göre, etik kurallara uyarak güvenilir finansal bilgiler erişime sunulduğu takdirde yerine getirilmiş olmaktadır (Yükçü, 2001, s. 134-137).

3.3.1. Finansal Tabloların Hazırlanıp Sunulması

Finansal tabloların hazırlanıp sunulması tüm muhasebe sürecinin işlemsel olarak tamamlanması ile mümkün olmaktadır. Muhasebe sürecinde bilgisayarların kullanılması muhasebenin belgeleme, kaydetme ve raporlama süreçlerini değiştirmiştir (Uzay, 2004, s. 11). Uzay'a göre önceleri sadece geçmiş olayları kaydeden bir "defter tutma sistemi" olan muhasebe, bilgi teknolojileri yardımı ile planlama, değerleme ve analiz aracı haline gelmiş ve bu gelişmelerle muhasebecilerin görev ve sorumlulukları değişmiştir.

Muhasebe sürecinde geleneksel yöntemlerle günlerce süren işlemler, günümüzde bilgisayar yardımıyla birkaç dakikada yapılabilmektedir (İbiş, 2002, s. 143). Ibiş (2002, s.143) teknolojik gelişmelerin muhasebe verilerinin değerlenme ve işlenme şeklini değiştirdiğini belirtmiştir. Geleneksel muhasebenin unsurlarını oluşturan; belgeleme, kaydetme, defterlere nakletme, doğrulama gibi faaliyetler değişikliğe uğramıştır. Örneğin, ciltli defterler ve nakil işlemleri ortadan kalkmış, hesapların yerlerini gözle görülmeyen manyetik ortamlar almıştır (a.g.e).

Geliştirilen entegre programlarla, örneğin, bir satış işleminde, bu işleme ait mahsup fişi bilgisayara girildiği anda fişteki bilgiler ilgili hesaplara, yevmiye defterine, büyük deftere, yardımcı defterlere aktarılabilmekte; istenildiği anda mizan, bilânço, gelir tablosu v.b. finansal tablolar çıkarılabilmektedir (Akkaş, 2000, s. 82). Elektronik ortamda tutulan kayıtlar ile finansal tablolar eş zamanlı olarak hazırlanabilmektedir. Ancak, elektronik ortamda kamuya açıklanacak finansal tabloların kapsamı, biçimi, sunum aralıklarına ilişkin düzenlemelere de gereksinim duyulmaktadır (a.g.e).

Gelişen bilgi teknolojileri elektronik ticaret, elektronik veri değişimi ve internet gibi işletme ile ilgili yeni olanakları ortaya çıkarmıştır. Bu yeni olanaklar işletme uygulamaları ile ticari işlemlerin kaydetme ve saklama sürecini değiştirmiştir. Yeni bilgi teknolojileri kurumların uygulamalarını değiştirmek üzere ulusal sınırları zorlamıştır. Dünyada işletmeler, 1990'lı yılların ortalarında web ortamında finansal bilgilerini yayınlamaya başlamış olmakla beraber günümüzde birçok işletme finansal bilgilerini web ortamında yayınlamaktadır (Debreceny ve Gray, 2001, s. 49).

Ancak bu raporlar finansal bilgi kullanıcılarını tam olarak tatmin edememektedir. Bunun birkaç nedeni bulunmaktadır (Gray, 2005). Bunlardan bazıları; kaynağa ulaşım problemi, uygun verinin elde edilmesi sorunu ve bu verilerin standart ve uygun biçimde sunulmaması şeklinde sıralanabilir. Verilerin standart ve uygun bir biçimde sunulmaması sonucunda, finansal tablo kullanıcıları kendilerine sunulan finansal bilgileri yeniden düzenlemek ve benzer işletmeler ve sektörler ile karşılaştırmak ihtiyacı duymaktadır.

Diğer taraftan, bugün birçok bilgi insan eliyle (manüel olarak) toplanmakta ve sistemlere girilmeden önce yine insanlar tarafından kontrol edilmektedir. Bu tür bir çalışmanın maliyeti, başka kıyaslamalara da izin vermediği için gittikçe artabilmektedir (Best, 2009).

Günümüzde çok sayıdaki site üzerinden bilgi aramak ve doğru bilgiye kısa zamanda ulaşmak da oldukça zordur. Web ortamında bilgi araştırılmasındaki sorunlara ilişkin olarak birçok çalışma yapılmıştır (Gray, 2005). Gray'a göre bu çalışmalar sonucunda, ulaşılan bilgiler içerisinde boş bilgi kaynaklarının yoğun bir şekilde bulunduğu tespit edilmiştir. Ayrıca finansal veriler genel olarak; HTML, Excel, metin dosyası ya da Adobe dosyası olarak yayınlanmakta ve bunlarda bir formattan diğer bir formata dönüştürülemeden kullanılmaktadır. Üzerinde yazı yazabilmenin haricinde de kâğıt kopyalardan pek de farklı olmayan bu tip elektronik ortamlar, farklı bilgisayar ortamlarında ve farklı uygulamalar arasında veri paylaşımına imkân tanımamaktadır. Bu da yeni bir uygulama ihtiyacını beraberinde getirmektedir (Best, 2009).

3.3.2. Finansal Tabloların Denetimi

Devamlı gelişen bilgi teknolojileri ve artan bilgisayar kullanımı, denetçilerin, denetim sürecinde elde edecekleri denetim kanıtlarının bir kısmını elektronik ortamda elde etmesini zorunlu hale getirmiştir (Çiftçi, 2005, s. 4). Çiftçi'ye göre bu durum ortak bir "elektronik delil kavramının" geliştirilmesini ve bu kavramın meslek standartları içerisine dâhil edilmesini gerektirmiştir. "The American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)"nın, "Denetim Standartları Kurulu" tarafından çıkarılan 80 no'lu denetim standardı tebliği, (Satatement on Auditing Standarts-SAS- No.80) ve delillendirme ile ilgili 31 no'lu denetim standardında değişiklik (Amendment to SAS

No.31) yapan tebliğ ve "Bilgi Teknolojisi Çağında Delillendirme Sorunu" isimli denetim süreciyle (Auditing Procedures Study) ilgili yayınlamış olduğu çalışma ile denetçilere 80 no'lu tebliğ hükümlerinin uygulanması konusunda yardımcı olmaya çalışmıştır. AICPA'nın bilgisayarlı denetim ile ilgili denetim alt komitesi de (Computer Auditing Subcommittee-CAS) finansal tabloların denetiminin planlanması sırasında denetçilerin dikkate alması gereken 11 temel bilgi teknolojisi üzerinde çalışmaktadır (Helms ve Mancino, 1998, s. 46).

Gitgide daha çok firmanın, firma içi işlemlerinde bilgisayardan faydalandığı bir dönemde, yukarıda saydığımız tüm çalışmalar ve yayımlanan tebliğler, denetçilere önemli ölçüde yardımcı olmaktadır. Denetim kanıtları artan bir şekilde elektronikleşmeye devam ederken, denetçilerin de klasik denetim tekniklerini değiştirmeleri gerekmektedir (Mancuso,1997, s. 74-75).

Bu nedenle konu elektronik kanıtlar ve bu kanıtların toplanmasına yön veren genel kabul görmüş denetim ilkeleri tebliğleri olarak iki açıdan ele alınacaktır.

3.3.2.1. Elektronik Kanıt

Elektronik kanıt, bilginin dört temel formunu içerir. Bunlar (Carmichael, 1995, s. 58);

- Metin
- Veri
- Video
- Ses

Elektronik kanıtın oluşturulma amacı geleneksel kanıtın oluşturulma amacı ile aynıdır. Ancak, elektronik kanıtta, kanıtın geçerliliği, eksiksizliği ve güvenilirliği ile ilgili soruların cevaplanmasında, geleneksel kanıt için gerekenden daha fazla bir kontrole gereksinim duyulur. Elektronik veri süreci sistemlerindeki elektronik kanıtların, mutlaka her sistemdeki geleneksel kanıtlarla yer değiştirmesi gerekmemektedir. Bilgi teknolojisi, elektronik kanıtın kaynağı veya basit bir ifadeyle geleneksel kanıtların deposu olacaktır (AICPA, 1997). AICPA tarafından yaptırılan bir çalışmada elektronik kanıt şöyle tanımlanmaktadır.

Elektronik kayıt, elektronik araçlar yardımıyla bilginin iletilmesi, kullanılması, devam ettirilmesi, saklanması ve denetçinin yayımlanan finansal tabloların değerlendirilmesinde denetçi tarafından kullanılmasıdır. Lymer ve Debreceny (2003, s. 14-17)'e göre elektronik kanıt denetçinin yapacağı değerlendirmelere yeni açılar ekler. Örnek olarak sistemin ürettiği ve kontrol ettiği kanıtların güvenilirliği verilebilir. Elektronik kanıt, genelde, oluşmasını sağlayan bilgi teknolojisine bağlıdır. Ayrıca raporların basılması gibi konularda da geleneksel kanıtların üretimine yardımcı olacaktır. Satın alma emirlerinin elektronik ortamda işlenmesi elektronik kanıtların oluşmasını sağlayacaktır. Bu emrin bilgisayar sistemi içerisinde onaylanması yeni elektronik kanıtların oluşumuna neden olacaktır. Denetçilerin değerlendirmelerini yaparken aşağıdaki hususlara dikkat etmeleri gerekmektedir (Carmichael, 1995, s. 59-60).

- Kanıtın eksiksizliği açısından elektronik bilgi: Kanıtın doğruluğunu onaylayabilmek önemlidir. Denetçilerin kanıtın eksiksizliğini, geçerliliğini ve diğer niteliklerini göz önünde bulundurması gerekmektedir. Eğer kontrol araç ve yöntemleri yetersiz kalıyorsa geleneksel yaklaşımda kullanılmalıdır.
- Elektronik kanıtın sunum biçimi: Bir elektronik bilgi farklı şekillerde sunulabilir. Bu nedenle, denetçilerin, sunumların en uygun biçimde yapıldığından emin olmaları gerekmektedir. Denetçi elektronik kanıtı nasıl ortaya çıkarabileceğini ve sunumunun uygunluğunu nasıl test edebileceğini bilebilmelidir.
- Elektronik kanıtın elde edilmesinde kullanılacak araçların eksiksizliği: elektronik kanıtlara ulaşmada kullanılacak araçlar çok iyi test edilmeli ve mantık hatalarına karşı kontrol edilmelidir.
- Hataların tanımlanması: Elektronik kanıt, denetim riskini arttıran bir unsur olan, veri iletim hataları ve/veya verilerin bilerek manipüle edilmesi gibi tespit edilememiş değişikliklerin olabilmesine izin verir. Hataların tespit edilebilmesi, ancak etkin bir iç kontrol ile olanaklıdır. Firmada uygulanan iç kontrol faaliyetlerine girmek, denetçinin kontrollerin yeterliliğini tespit etmesine yardımcı olur.
- Kontrol Tekniklerinin Yeterliliği ve Kapsamı: İç kontrol teknikleri, verilerde oluşabilecek beklenen değişiklikleri ortaya koyarken, hataların belirlenmesi, veriler oluşurken ortaya çıkan beklenmedik değişiklikleri ortaya koyar.

Teknolojik değişimlerin çok hızlı yaşandığı günümüz ortamında, denetçilerin bu değişiklikleri izleyerek, kendi denetim süreçlerini bu değişiklikleri göre yenilemesi gerektiği kadar müşteri firmaların veri işleme süreçlerinde meydana getirdiği değişimleri de takip etmesi gerekmektedir (Carmichael, 1995, s. 61). Firma içi (İntranet) ve firma dışı (internet) ağ bağlantıları giderek daha karmaşık ve karışık bir hal almaktadır. Giderek daha fazla muhasebe işlemi kâğıtsız olarak elektronik formda oluşmaktadır. Elektronik ticaretin kullanımı, firmaların geleneksel işlem biçimlerini ve süreçlerini tamamen değiştirmiştir. Bu gelişmeler ve değişimler, denetimin doğasını ve özelliklerini de değiştirmiştir. Gelecek günler, denetçiler için olası pek çok değişime sahne olacaktır. Tüm bu sebeplerle sunumu yapılan finansal tabloların doğruluğunun tespiti ancak bu konular üzerinde uzmanlaşma ve emek ile elde edilebilecektir (a.g.e).

3.3.2.2. Genel Kabul Görmüş Denetim İlkeleri Tebliğleri

Denetim süreci içerisinde yer alan veriler gittikçe elektronikleşirken, denetçilerin, bu verilerin geçerliliğini, güvenilirliğini ve eksiksizliğini test etmeleri gerekmektedir (Lymer ve Debreceny, 2003).

AICPA tarafından çıkartılan bu standartlardan ilki, SAS no: 80'dir. Bu standart içerisinde yer alan maddeler, denetçilerin, elektronik bir formatta denetim işlemlerini gerçekleştirebilmelerinde önemli bir konu olan "delile dayanma" konusunda ortak bir kavram geliştirilebilmesini sağlamıştır (Boritz, Burnaby, Thibodeau, 2001, s. 163). Bierstaker ve Burnaby'e göre denetçiler, alan çalışmalarının bir kısmını oluşturan "yeterli ve doyurucu denetim kanıtı elde etme" gereğini yerine getirmeye çalışırken, firmaların düzenledikleri finansal tablolarda yer alan verilerin altında yatan yönetim öngörülerini de değerlendirmeye çalışmalıdırlar. SAS no: 80, finansal verilerin altında yatan temel faktörler ve ilave destekleyici bilgiler ile denetim kanıtı arasında temel bir ilişki kurmaya çalışır. Ancak denetim kanıtlarının doğasında meydana gelen değişimleri içermez (AICPA,1997).

Daha sonra delillendirme ile ilgili 31 No'lu denetim standardında değişiklik yürürlüğe girmiş, peşinden Kasım 2000'de denetim standartlarında değişiklik yapan 55 no'lu tebliğ ile finansal tabloların denetiminde iç kontrolün önemi ile ilgili olan 78 No'lu standartta değişiklik yapan tebliğler yürürlüğe girmiştir (AICPA, 2000).

94 no'lu standart, finansal denetçilerin müşterilerin bilgi teknolojilerini tüm iç kontrol sisteminin anlaması gerektiğini ifade etmektedir. Denetçilerin, finansal bilginin doğruluğunun belirlenmesi ve risk tespiti gibi konularla ilgili olarak veri işleme sürecini iyi anlamaları gerekmektedir. Haziran 2001'den itibaren geçerli olmaya başlayan SAS No. 94 ve SAS No. 55 değişiklik öngören standartlar, denetim mesleğindeki bilgi güvenliği kavramına yeni boyutlar getirmiştir (Grene, 2001).

Özellikle 80 No'lu standart, denetçilerin, müşterilerinin önemli ölçüdeki elektronik bilgi içeren gönderi, süreç ve girişlerini, elektronik kanıtlarının sağlıklılığı açısından test edilmesini istemektedir. Böylece olumlu veya olumsuz denetçi görüşü ortaya çıkacaktır. Esas (defter-i kebir gibi muhasebe defterleri) veya ikincil muhasebe defterleri, elektronik fon transferleri (EFT), gönderilen faturalar, anlaşmalar gibi bilgilerin hepsi de muhasebe verileri içermektedir. Ayrıca, bu belgelerin bir kısmı, sadece elektronik formda alınabilmektedir. Elektronik mesajlar, belirli kaynak dokümanlarla yer değiştirebilir. Örneğin, satın alma emirleri, hesap pusulaları, gönderilen faturalar, çekler gibi belgeler içerdikleri elektronik veri değişimleri (Electronic data interchange-EDI) yoluyla elektronik mesajlara dönüşebilmektedir (Carmichael, 1995, s. 56). Carmichael'e göre EDI yardımıyla, firmanın kendisi, müşterileri, tedarikçileri, haberleşme hatları yardımıyla iş ilişkilerini elektronik ortamda devam ettirebilmektedirler. Ancak, bazı elektronik kanıtlar kısa dönemde ortaya çıkabildiği için, belirli bir dönem içerisinde değiştirilmez veya yedeklenmezse kullanılamaz hale gelebilirler.

Bu nedenle, denetçilerin elektronik bilginin ortaya çıktığı tarihe dikkat etmeleri veya elektronik bilginin oluştuğu zamanı, biçimini ortaya koyan doğrulayıcı testlerin kontrol amaçlı olarak uygulanması gerekmektedir (a.g.e, 1995, s. 57). Elde edilen bir bilginin bağımsızlığı, güvenilirliğiyle doğrudan ilişkilidir ayrıca denetçinin denetim kanıtına katkıda bulunabilme yeteneği de önemlidir (Helms ve Mancino, 1998, s. 47). Denetim kanıtının doğruluğu ve geçerliliği açısından aşağıdaki gibi özellikler örnek olarak gösterilebilir (a.g.e, 1998, s. 48)

- Herhangi bir işleme ait dokümanların eksiksizliği ve zaman açısından geçerliliği,
- Elde edilen kanıtın anlaşılabilmesine ve değerlendirilebilmesine yardımcı olması açısından, denetim kanıtının kullanım kolaylığı,

- Aynı amaca sahip farklı denetçilerin, elde edilen kanıtla ilgili olarak, aynı sonuca varmasını sağlayan, açıklık ve doyuruculuk gibi özelliklerin denetim kanıtında bulunmasıdır.

Helms ve Mancino (1998, s.47)'ya göre denetçiler çalışmanın planlanmasında, elektronik kanıtla ilgili olarak, firma ile ilgili yeterli bilgiye sahip olmalılar ve elektronik veri akış sürecinde ilgili denetim faktörlerini tespit etmelidirler.

Bu faktörlerle ilgili olarak aşağıdaki özellikler örnek olarak gösterilebilir.

- Veri iletim hataları ve kasıtlı olarak verilerin manipülasyonu da dâhil olmak üzere potansiyel hatalar,
- Verilerdeki beklenmedik değişikliklerle ilgili olarak doğrudan veya dolaylı kontrollerin performansı,
- Elektronik kanıta ulaşabilmenin sınırlılığı veya akılda kalıcılığı ile bağlantılı olarak, denetçi, denetim dönemi içerisinde bir yıllık bir dönem yerine birkaç farklı dönem için örneklemeye gitmesidir.

3.3.3. Vergi Beyannamelerinin Hazırlanması

Çolak (2009, s. 11)'a göre vergi uygulamalarında devrim niteliğindeki temel reformlardan biri olarak sayılabilecek elektronik beyanname, gerek mükellefler ve gerekse vergi idaresi açısından son derece önemli bir yere ve öneme sahiptir. Günümüz bilgi çağında artık kâğıda bağlı hak ve yükümlülüklerin ifası, geliştirilen e-sistemlerle basitleştirilmiş bir o kadar da etkin ve verimli kamu hizmeti sunma noktasında sayısız faydalar sağlamıştır. Mükelleflerin vergilendirmeye ilişkin ödevlerini yerine getirmede, gelişen bilgi işlem teknolojilerinden yararlanmak, vergi beyannameleri ile bildirim ve eklerinin kolay, hızlı, ekonomik ve güvenilir bir şekilde idareye intikalini sağlamak, vergi beyannamelerinin doldurulmasındaki hataları en aza indirerek mükellef mağduriyetini önlemek, vergi dairesinin beyanname kabul, tarh, tahakkuk ve tahsilât işlemlerini azaltarak iş ve işlemlerini kolaylaştırmak ve diğer alanlarda mükellefe daha iyi hizmet vermesini sağlamak amacıyla elektronik beyanname düzenlenmesi ve uygulaması sistemine, tam otomasyona geçmiş vergi dairelerine verilecek beyannameleri kapsamak üzere, 1 Ekim 2004 tarihinden ihtiyari, 13.10.2005 tarihi itibari ile de zorunlu olarak başlanılmıştır (a.g.e).

Vergi Usul Kanunu'nun 28 ve mükerrer 257. maddelerinde yer alan hükümler çerçevesinde, beyannameler gerek elektronik ortamda mükellef tarafından doğrudan, gerekse yetki verilmiş aracılar kanalıyla gönderilsin, her iki halde de mükellef tarafından verilmiş addolunacak ve mükellefin kendi beyanı olarak değerlendirilecektir. Buna göre, kâğıt ortamda düzenlenip verilen beyannamelerle elektronik ortamda düzenlenip gönderilen beyannamelerin hukuki sonuçları itibariyle hiçbir farkı bulunmamaktadır.

Öte yandan Vergi Usul Kanunu'nun 336. maddesi gereğince elektronik beyanname gönderme aracılık yetkisi verilmiş Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler, mükelleflerle aralarında düzenlemiş oldukları hizmet sözleşmeleri gereğince, mükelleflerin beyannamelerinde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkacak vergi ziyaı ve buna bağlı olarak salınacak vergi, kesilecek ceza ve hesaplanacak faizlerin ödenmesinden mükelleflerle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludurlar.

Sadece aracılık hizmeti alan mükellefler veya kanuni temsilcileri, beyannameye yansıması gereken her türlü bilgiyi aracılık hizmeti veren gerçek ve tüzel kişilere, tam ve doğru olarak sunmakla yükümlüdürler. Aracılık hizmeti veren gerçek ve tüzel kişiler de verilen bu bilgiler doğrultusunda elektronik beyanname formatına uygun olarak beyannameleri düzenlemek zorundadırlar. Bu bilgilerin elektronik ortamda gönderilerek onaylanan beyannameye doğru yansıtılmaması halinde, ortaya çıkacak vergi zıyaı ve buna bağlı olarak salınacak vergi, kesilecek ceza ve hesaplanacak faizlerin ödenmesinden mükelleflerle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacaklardır. Vergi Usul Kanunu'nda 28.12.2001 tarih ve 4731 sayılı Kanunun 4. maddesiyle değiştirilen mükerrer 242. maddeye göre, elektronik kayıtlarla ve defterlerle ilgili düzenlemeler getirilmiştir. Buna göre; mükerrer 242. maddenin başlığı, "Elektronik ortamdaki kayıtlar ve elektronik cihazla belge düzenleme" şeklinde değiştirilmiş ve aynı maddeye aşağıdaki eklemeler yapılmıştır (Çolak, 2009, s. 13):

- Elektronik defter, şekil hükümlerinden bağımsız olarak bu kanuna göre tutulması zorunlu olan defterlerde yer alması gereken bilgileri kapsayan elektronik kayıtlar bütünüdür.

- Elektronik belge, şekil hükümlerinden bağımsız olarak bu kanuna göre düzenlenmesi zorunlu olan belgelerde yer alan bilgileri içeren elektronik kayıtlar bütünüdür.
- Elektronik kayıt, elektronik ortamda tutulan ve elektronik defter ve belgeleri oluşturan, elektronik yöntemlerle erişimi ve işlenmesi mümkün olan en küçük bilgi öğesini ifade eder.
- Bu kanunda ve diğer vergi kanunlarında defter, kayıt ve belgelere ilişkin olarak yer alan hükümler elektronik defter, kayıt ve belgeler için de geçerlidir. Maliye Bakanlığı elektronik defter, belge ve kayıtlar için diğer defter, belge ve kayıtlara ilişkin usul ve esaslardan farklı usul ve esaslar belirlemeye yetkilidir.

Maliye Bakanlığı elektronik defter, belge ve kayıtların oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafaza ve ibrazı ile defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulması ve düzenlenmesi uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye, elektronik ortamda tutulmasına ve düzenlenmesine izin verilen defter ve belgelerde yer alması gereken bilgileri internet de dâhil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında Maliye Bakanlığı'na veya belirleyeceği gerçek veya tüzel kişilere aktarma zorunluluğu getirmeye, bilgi aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu kanun kapsamına giren işlemlerde elektronik imza kullanım usul ve esaslarını düzenlemeye ve denetlemeye yetkilidir (Aysan, 2005).

3.4. İnternet Ortamında Finansal Raporlama

Finansal bilginin internet ortamında sunulması veya internet ortamında finansal raporlama; çeşitli bilgi teknolojileri aracılığıyla finansal bilgilerin www (World Wide Web) ortamında dağıtımı şeklinde tanımlanabilir.

Böylece, ilgililer işletmenin finansal bilgilerine; ses ve görüntü olarak sanal ortamdan ulaşabilmektedirler (IASC, 1999, s. 20; Roger, Gray ve Asheq, 2002, s. 371). Başka bir tanımla, finansal bilginin internet ortamında sunulmasından, hazırlanan yıllık finansal tabloların internet ortamında yayınlanmasının yanı sıra, günümüzde önemli gelişmeler, toplantılar, finansal analizler ve diğer bilgilerin de internetten kamuya açıklanması anlaşılmaktadır (Bagnoli, Beneish ve Watts, 1999, s. 29).

Finansal bilginin internet ortamında sunulmasında, sunum ve içerik olmak üzere iki farklı model bulunmaktadır. Sunumda yalnızca ilgili bilgiler açıklanmakta, animasyon, kopyalama, yükleme, indirme gibi seçeneklere izin verilmemektedir. İçerik modelinde ise, bunlara izin verilebilmektedir (Roger, Gray ve Asheq, 2002, s. 373).

Finansal bilgilerin internet ortamında sunulması her geçen gün yaygınlaşmaktadır. Bunun en önemli nedenleri; bilgi teknolojilerindeki gelişmeler ve kamuoyundan gelen taleplerle birlikte; internet ortamında sunum maliyetinin daha az, daha hızlı, daha fazla kesime ulaşması, zamanlı ve erişiminin kolay olmasıdır. Örneğin; yatırımcıların coğrafi bölge ve ülke farklılıkları nedeniyle kâğıt bazlı raporlara ulaşmaları hem zaman alıcı hem de daha maliyetlidir. Bu bağlamda internet ortamında raporlamanın maliyeti daha az, daha esnek, daha hızlı, zamanlı ve ulaşım kaygısından uzaktır. Ancak ülkelerin farklı kültür ve düzenlemelere sahip olmaları internet ortamında uluslararası standartlara uygun finansal raporlamayı zorunlu kılmaktadır (Ball, Kothari ve Robin, 2000, s. 1-51).

Dünyada birçok işletme finansal bilgilerini internet üzerinden kamuya açıklamaktadır. Eskiden geriye dönük ve kâğıt üzerinde yapılan kamuya açıklama günümüzde internet ortamında ve eşanlı yapılmaktadır. Ancak hissedarların bu bilgilerden tam olarak faydalandıkları söylenememektedir (Roger ve Gray, 2001, s. 47). Örneğin amazon.com adresi yatırımcılarına stok ve fiyat bilgilerine girebilme olanağı sunmakta (Acohido, 05.09.2005), Motorola ve Microsoft gibi şirketler de internet ortamında finansal raporlamaya uygun bilgi teknolojileri sistemi oluşturmaktadırlar (Stanek, 2003). Benzer şekilde ABD'de 100 büyük işletme üzerinde yapılan bir araştırmaya göre; işletmelerin yüzde 80'den fazlası kurumsal bilgilerini, yüzde 73'ü özet finansal bilgilerini, yüzde 65'i de finansal tablolarını internetten açıklamaktadır (IASC, 1999, s. 21; Roger, Gray ve Asheq, 2002, s. 371).

Haas ve Snijders (2001, s. 3)'a göre finansal raporlamadaki değişimlere bakıldığında eski sistem olarak nitelendirilebilecek olan raporlamada; hissedar odaklı bir yaklaşım bulunmakla birlikte, kâğıt üzerinde ve standart bilgileri içeren, periyodik aralıklarla gerçekleştirilen, geçmişe ilişkin olan ve işletme kontrolünde sunulan performans bilgilerinden oluşan bir sistem söz konusudur. Yeni sistem olarak adlandırılan elektronik raporlamada da hissedar odaklı bir yaklaşım izlenmektedir.

Ancak burada web tabanlı bir raporlama gerçekleştirilmekte ve standart bilgilerden ziyade isteğe bağlı bilgiler sunulmaktadır. Ayrıca raporlama süreklilik temelinde gerçekleştirilmekte ve geniş bir performans raporlaması gerçekleştirilebilmektedir. Bu performans mevcut duruma ilişkin olmakta ve geleceğe de vurgu yapmaktadır (a.g.e).

İnternet ortamında finansal raporlama hususunda dünyada muhasebe standartlarını belirleyen başlıca kurullarda daha önceden bazı çalışmalar gerçekleştirmiştir. Örneğin; Uluslar arası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)'un 1999 yılında çıkardığı "İnternet Ortamında Raporlama" ya ilişkin çalışması, Financial Accounting Standard Board (FASB)'un; 2000 yılında tamamladığı "İşletme Bilgilerinin Elektronik Ortamda Yayınlanması"na ilişkin araştırma projesi ve Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA)'nın 1999 yılında çıkardığı "Finansal Bilgi ve Faaliyet Raporlamasında Teknolojinin Etkisi" isimli çalışması bulunmaktadır.

3.4.1. İnternet Ortamında Finansal Raporlamada Teknolojik Gelişmeler

Finansal bilgilerin sunulduğu finansal tablolara dayanarak karar alma durumunda olan ilgililerin karar alma sürecinde en önemli etken, bu bilgilerin güvenilir, şeffaf ve karşılaştırılabilir nitelikte olmasıdır. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASC) ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre, finansal tablolardaki bilgiyi kullanıcılar için yararlı kılan özellikler; anlaşılabilir, ihtiyaca uygun, güvenilir, karşılaştırabilir ve zamanında düzenlenmiş olmalısıdır.

Anlaşılabilirlik; işletmenin finansal durumunun finansal tablolarından rahat bir şekilde anlaşılması, ihtiyaca uygunluk; açıklanan bilginin ilgili kişilerin gereksinimleriyle örtüşmesi, güvenilirlik; finansal tablolarda sunulan durum ile işletmenin gerçek finansal durumunun aynı olması, karşılaştırılabilirlik; finansal tabloların işletmenin geçmiş yıllarıyla veya başka işletmelerle karşılaştırılmasına olanak sağlayacak tek bir formatta yayınlanması, zamanında düzenlenme; finansal tabloların kamuya zamanlı ve hızlı şekilde sunulması olarak açıklanabilir (Schaltegger,1997, s. 92-94).

Finansal raporlama sürecinde güncellik ve zamanlılığın sağlanmasını kolaylaştırmak için aboneliğe açık bilgisayar programları geliştirilmiştir (Aysan, 2005). Söz konusu programların çalıştırılması ve finansal bilgilerin internet ortamında sürekli veya periyodik olarak kamuya açıklanması çeşitli raporlama dilleri ile sağlanabilmektedir (Roger ve Asheq, 2005, s. 250). Raporlama dilleri işletmelerin finansal raporlama süreçlerini değiştirmekte ve eskisinden farklı bir alana taşımaktadır. İnternet, Elektronik Veri Değişimi (EDI), Genişleyebilir Finansal Raporlama Biçimlendirme Dili (XFRML-Extensible Financial Reporting Markup Language), Genişleyebilir Biçimlendirme Dili (XML-Extensible Markup Language) ve Genişleyebilir İşletme Raporlama Dili (XBRL-Extensible Business Reporting Language) söz konusu teknoloji ve dillerin en önemlileridir (Uday, Murthy ve Groomer, 2004, s. 139-163).

3.4.2. Finansal Tabloların Şeffaflığında İnternetin Yeri ve Önemi

Günümüz dünyasına olduğu gibi yarının dünyasına da teknolojik gelişmeler yön verecektir. Gelişen bilgi teknolojileri işletme yönetiminde elektronik ticaret, elektronik veri değişimi (Elektronik Data Interchange-EDI) ve internet gibi yeni uygulamaları ortaya çıkarmıştır(Carmichael, 1995, s. 57). İnternet teknolojisinin kullanımı ile web üzerinden yapılan işletme faaliyetleri, kurumların dijital dünyaya bağlanmalarına ve faaliyetlerinin değişmesine olanak sağlamaktadır (Bayazıtlı, 2002, s. 122). Bayazıtlı'ya göre işletmelerin web siteleri mevcut veya potansiyel alıcılara ürün ve hizmetleri doğrudan eşzamanlı satın alma seçeneğini sunarak, ürün ve hizmetlerin satışını artırmaktadır.

Bu durum işletmelerin gerçek zamanlı finansal bilgi üretmelerine olanak vermektedir. Bu uygulamalar işletmenin ticari işlemlerini kaydetme, saklama ve raporlama sürecini de etkilemektedir.

Şeffaflık; kişileri, işletmeleri, piyasaları ya da hükümetleri, faaliyetleri ve politikaları dolayısıyla sorumlu tutabilme yaklaşımıdır (Florini, 1999). Bu bağlamda işletmeler açısından şeffaflık, kendilerinin değerlendirilmesine yönelik tüm bilgisini kamuya açıklaması olarak tanımlanabilir. Günümüzde hissedarlar ve yatırımcılar güvenilir finansal bilgilere zamanında ve kolay ulaşmayı istemektedirler.

Gelecekte finansal raporlama eşzamanlı, gerçek zamanlı ve ölçüm temeline dayalı olacaktır. Eşzamanlı ve gerçek zamanlı raporlamanın beş unsuru aşağıda sıralanmaktadır (Anderson, 2002, s. 89).

- Güvenilir bir sistemin oluşturulması,
- Finansal bilginin kamuya açıklanmasında gerekli tüm yöntemlerin kullanılması,
- Finansal ve finansal olmayan tüm bilgilerin kamuya açıklanması,
- Kurumsal hesap verebilirlik, yönetsel sorumluluk ve güçlü bir risk yönetimi,
- Şeffaflık ve kamuyu aydınlatma.

Yukarıda temel unsurları sayılan eşzamanlı ve gerçek raporlama altyapısı ile finansal şeffaflık ortamı kuvvetlendirilebilecek ve tüm bilgi kullanıcılarına daha fazla güvence sağlanabilecektir. Finansal tablolar işletmeler hakkında verilen kararlarda temel bilgi kaynağıdır. II. bölümde de belirtildiği gibi işletme faaliyet sonuçları finansal tablolarda raporlandığından, finansal tabloların şeffaf olması kamunun aydınlatılması açısından son derecede önemlidir. Kamunun aydınlatılması ve şeffaflığın tam olarak sağlanabilmesi için, bilginin erişilebilir, ilgili, nitelikli, güvenilir olması ve bilgiyi kullanacak olanların da sunulan bilgiye ulaşabilme ve kullanabilme yetkisine sahip olması gerekmektedir (Örerler, 2005, s. 4).

Bu kapsamda şirket ile ilgili bilgilerin kamuya açıklanmasında, yasal düzenlemelerde öngörülenlere ek olarak, basın bültenleri, elektronik veri dağıtım kanalları, elektronik posta gönderileri, cep telefonu üzerinden iletişim (wap ve benzeri teknolojiler), pay sahipleri ve potansiyel yatırımcılarla yapılan toplantılar, medya kuruluşları veya broşürler aracılığıyla ya da internet sitesi üzerinden yapılan duyurular gibi kamuyu aydınlatma araç ve yöntemleri de kullanılmalıdır (SPK, 2005, s. 21).

Ayrıca günümüzde sermaye piyasaları açısından önemli bir kavram olan kurumsal yönetim ilkelerinin de en önemli unsurlarından birisi şeffaflık ve kamunun aydınlatılmasıdır (OECD, 2005). Tüm bu gereklilikler ise çok açık bir şekilde teknolojik gelişmelerin ve internetin finansal şeffaflığın sağlanmasında ne kadar önemli bir rol oynayacağını göstermektedir.

Gelişen teknolojiler ile finansal tablolar üzerinde şeffaflığı sağlayabilecek güvenilir bir sistemin oluşturulmasından, finansal bilginin kamuya açıklanmasında otoritelerin belirlediği standartların izlenmesine, finansal ve finansal olmayan tüm verilerin gerçek zamanlı olarak kamuyla paylaşılmasına, risk yönetimine ve daha şeffaf bir altyapının oluşturulmasına kadar her alanda belirlenen hedeflere doğru ciddi adımlar atılabilecektir.

3.4.3. Finansal Tabloların Şeffaflığında İnternetin Getirdiği Yenilikler

Teknolojiye bağlı olarak mali işlemler sürecinde ortaya çıkan gelişmeler; kayıt düzenindeki değişiklikler, finansal tablolar, muhasebe standartları, türev ürünlerinin muhasebeleştirilmesi ve aracı kurumların muhasebe kayıt düzeni şeklinde sıralanabilir (Uslu, 2002, s. 182).

Bilgi teknolojileri kullanımının finansal tabloların hazırlanması aşamasında ve öncesinde mali işlemler sürecindeki etkileri şu şekilde özetlenebilir(Gray, 2001), (İbiş, 2002, s. 145), (Uzay, 2004, s. 12), (Erol, Atmaca ve Şahin, 2004, s. 39), (Ward, 2005, s. 1–11), (Pekdemir ve Selvi, 2002, s. 198-200).

1. *Muhasebe Mesleği Yeni Kavramlarla Tanışmıştır:* Teknolojide yaşanan gelişmeler muhasebecilerin; müşteri odaklı kıyaslama, çok boyutlu bilginin yönetimi, faaliyet tabanlı maliyetleme, tam zamanında üretim sistemi, hedef maliyetleme, kaizen maliyetleme, en iyiyi örnek alma (bencmarking), dengeli ölçüm kartı (balanced scorecard), dış kaynak kullanımı (outsourcing), müşteri karlılığı, toplam kalite, e-fatura, e-defter, e-beyanname, e-imza, e-devlet, e-iş, sanal muhasebe ve sanal muhasebeci gibi yeni birtakım kavramlarla tanışmasını sağlamıştır.
2. *Zaman Tasarrufu Sağlanmıştır, Muhasebeciler Asıl İşlevlerine Dönmüştür:* Geçmişte muhasebeci zamanının büyük bir bölümünü sistemin günlük işleyişi konusunda harcamaktaydı. Muhasebeye, kayıt tutma sanatı muhasebeciye de bu sanatı icra eden bir kişi olarak bakılmaktaydı. Geleneksel yöntemde elle yapılan birçok işlem, günümüzde daha hızlı ve kolay bir şekilde elektronik olarak yapılmaktadır. Eskiden günlerce zaman alan bu işlemler elektronik araçlarla tek tuşla birkaç dakika içinde yapılmaktadır. Buna bağlı olarak muhasebenin kaydetme, sınıflandırma, raporlama olan geleneksel fonksiyonları için harcanan

zaman azalmıştır. Artık muhasebeci arta kalan zamanını finansal tabloların analizi ve yorumu aşamasında kullanmaktadır. Bu anlamda bilgi teknolojileri muhasebecilerin asıl işlevi olan analiz ve yoruma ağırlık vermelerine katkı sağlamıştır.

3. *İşlem Maliyetleri Azalmıştır:* Bilgi teknolojisinin kullanımı ile işlem maliyetleri azalmıştır. Çünkü günümüzde faturalar elektronik ortamda düzenlenmekte, belge, kayıt ve beyannameler bilgisayar ortamında tutulmakta ve internetten ilgili kurumlara gönderilmektedir. Defter ve bilgilerin elektronik ortamda tutulması ve saklanması, yine ilgili belgelerin kurumlara internet ortamında gönderilmesi, haberleşme, satın alma istek ve gönderilerin internetten takip edilmesi ile bu işlemlerin geleneksel yolla yapılmasında katlanılması gereken maliyetler ortadan kalkmıştır.
4. *Hatalar Azalmış, Hileler Azalmış/Artmıştır*: Kasıtlı yapılan yanlışlığa hile, kasıtsız yapılan yanlışlığa da hata denir. Elle yapılan işlemlerde, tutar aktarmalarında, yevmiye kayıtlarının borç ve alacak ilişkisinde ve matematiksel işlemlerde hata yapılma olasılığı yüksektir. Yine elle yapılan işlemlerde hata ile yapılmış izlenimi vererek hile yapma olasılığı fazladır. İşte bilgi teknolojilerinin kullanımı bu tür hata ve hilelerin ortaya çıkmasını engellemektedir. Örneğin elle kesilen bir faturada hata ve hile riski yüksek iken, bilgisayar ortamında tutulan ve diğer bilgilerle entegre edilmiş bir faturada hata ve hile riski daha düşüktür. Burada şu noktaya değinmekte yarar vardır. Teknolojik gelişmeler, çeşitli kontrol teknikleri ile hileleri azalttığı gibi teknolojiye bağlı hileleri de arttırmıştır. Çünkü kâğıt belgelerin aksine, elektronik belgelerde en önemli sorun, belgenin içeriğinin sonradan değiştirilip değiştirilmediğinin tespitinin olanaklı olmamasıdır.
5. *Finansal Bilgiler Zamanlı ve Karşılaştırılabilir Hale Gelmiştir:* Bilgi teknolojileri, işletme faaliyet sonuçlarının ve finansal tabloların anlaşılır, güvenilir, zamanında ve karşılaştırılabilir olarak hazırlanması için çeşitli kolaylıklar sağlamıştır. Muhasebe veri işleme ve kayıt işlemleri büyük ölçüde elektronik ortama aktarılarak, daha kısa zamanda sonuçların alınması olanaklı olmuştur.
6. *Muhasebeciden Beklentiler Değişmiştir:* Teknolojik gelişmeler sonucu, işletme bilgi sisteminin önemi artmış, buna bağlı olarak da muhasebeciler işletmelerde bilgi üreticisi ve yöneticisi olarak önemli bir konuma gelmişlerdir. Günümüzde

muhasebecilerden beklenen daha çok, bir bilgi yöneticisi olarak işletmenin ihtiyacı olan bilgilerin tespit edilebilmesi, kullanılması, analiz edilmesi ve yorumudur.

7. *Muhasebe Denetim Mesleği Etkilenmiştir:* Bilgi teknolojilerindeki gelişmeler muhasebe denetim mesleğini de etkilemiş olup, artık denetim sürecinin önemli bir bölümü bilgisayar ortamında yapılmaktadır. Bu durum "bilgi teknolojileri denetimi" kavramını ortaya çıkarmıştır. Bilgi teknolojileri finansal bilginin hızlı iletimi, sürekli ve anlık denetimi gibi olanakları beraberinde getirerek finansal şeffaflığın sağlanmasında önemli faydalar sağlamış fakat beraberinde de erişime açık bir kaynak olması dolayısı ile kötü niyetli kişilerin kullanımlarından kaynaklı ciddi riskleri getirmiştir.

3.4.4. İnternet Ortamında Finansal Raporların Hazırlanma Standartları

Gelişmiş ülkelerde artan bir şekilde işletmeler finansal bilgilerini internet ortamında kamuya açıklamaktadırlar ancak özellikle büyük işletmelerin web sitelerinde sunulan bilgilerin binlerce sayfadan oluşması, veritabanlarının farklı olması ve özel veri ve sayfaları bulma zorluğunun artması nedeniyle adı geçen bilgilere ulaşmak kolay olmamaktadır (Gray,2005). Gray, web'de bu geniş bilgi kaynağını otomatik olarak araştıran bilgisayar programlarının mevcut olduğunu fakat bununla birlikte sürecin etkin kullanımı için web'deki finansal bilgilerin veritabanının uygun olarak verilmesi gerektiğini vurgulamaktadır. Çünkü finansal veriler genel olarak HTML (Hypertext Markup Language), Excel, metin dosyası ya da Adobe dosyası olarak bir formattan diğer bir formata dönüştürülemeden dolaşmaktadır.

Üzerinde yazı yazabilmenin dışında kâğıt kopyalardan pek de farklı olmayan bu tip bir elektronik ortam, karar vericilere farklı bilgisayar ortamlarında ve farklı uygulamalar arasında veriyi paylaştırma olanağı tanımamaktadır (Bozacıoğlu, 2005). Bu formattaki verileri paylaşabilmek ya da entegre edebilmek ancak uzun bilgisayar kodları yazarak ya da ek programlar kullanarak mümkün olabilmektedir. Bu durum yazılım lisans ve bakım maliyetlerini artırmaktadır (a.g.e).

Tüm ülkelerin farklı muhasebe ilke ve uygulamaları bulunmaktadır. Bu nedenle işletmeler finansal raporlama sürecinde farklı yöntemler kullanmaktadırlar.

Özellikle küreselleşme ve küreselleşmeye bağlı olarak tüm dünyada geçerli olan standartlara gereksinim duyulması, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)'nın hazırlanmasını gerektirmiştir.

Ancak ülkelerin sahip oldukları farklı diller, farklı hesap adları, farklı değerleme yöntemleri finansal tabloların evrensel olarak anlaşılabilirliğini ve karşılaştırılabilirliğini azaltmaktadır (XBRL, 2009). Söz konusu sorunların çözümünde temel bir standart olarak, biçimlendirme ve raporlama dilleri oluşturulmuştur.

3.5. Finansal Tabloların Sunumunda Web Tabanlı Merkezi Raporlama Sistemleri

İlgili kişi, kurum ve kuruluşların bilgilendirilmesinde kullanılan internet, kamuyu aydınlatma ve bilgiye ulaşmayı kolaylaştırmaktadır. Bu gelişmeleri gören işletmeler de finansal bilgilerini internet ortamında sunmaya başlamışlardır. Yapılan araştırmalar internet ortamında yapılan finansal raporlamanın kâğıt üzerinde yapılan raporlamadan çok daha güçlü olduğunu göstermiştir (Bayazıtlı, 2002, s. 124).

İnternet ortamında finansal raporlama sürecinde kullanılabilecek merkezi raporlama sistemleri Genişleyebilir Biçimlendirme Dili (XML) ve Genişleyebilir İşletme Raporlama Dili'dir (XBRL). Söz konusu diller günümüzde şirketler başta olmak üzere muhasebe mesleğinden de destek görmektedir (Bayazıtlı, 2002, s. 125; Ward, 2005, IFAC, 2009).

3.5.1. Genişleyebilir Biçimlendirme Dili (XML)

XML, 1996 yılında bağımsız bir kuruluş olan W3C (World Wide Web Consortium) organizasyonu tarafından tasarlanmış ve oluşturulmuştur. XML, temelde HTML mantığına dayanmaktadır (Boritz, 2005, s. 13). Biçimlendirme dillerine örnek olarak verilen HTML ve XML' de veriler bazı etiketlerle işaretlenir. XML, kişilerin kendi sistemlerini oluşturabilecekleri, kendi biçimlerini (etiketlerini) tanımlayarak çok daha rahat ve etkin programlama yapabilecekleri ve bu belirlenen biçimleri kendi yapıları içerisinde standardize edebilecekleri esnek, genişleyebilir ve kolay uygulanabilir bir meta dil olup, (Uday, Groomer, 2004, s. 141) bilgilerin biçimlendirilmesi ve internet ortamında sunulmasında kullanılmaktadır (Mertz, 2006). Bu tanımlardan XML'nin özelliklerine ilişkin şu sonuçlar çıkarılabilir: XML hem bir

teknoloji hem de bir dildir. Dil olarak biçimlendirme dilleri oluşturmaya, teknoloji olarak verileri tanımlamaya yaramaktadır. Verileri standart bir şekilde tanımladığından web üzerinde veya herhangi iki program arasında veri alış verişini kolaylaştırmaktadır (a.g.e).

Weber ve Dutton (2006)'a göre etkin olarak kullanılamayan bilgi önemini kaybeder. Bilgiyi paylaşabilmek, yeniden kullanabilmek, sınıflandırmak, işleyebilmek, depolayabilmek kısaca yönetebilmek gerekir. Ancak yazılı, sözlü ve görsel veriler, aşırı miktarlarda olmaları ve birden fazla alanda kullanılmaları nedeniyle, aktarılma, sorgulama ve başka bir sisteme yerleştirilmelerinde maliyet, zaman ve işgücü kaybına yol açmaktadırlar. Bunu önlemek için her ortamda (donanım ve yazılımdan bağımsız) veri transferini ve yönetimini kolaylaştıran XML standardı kullanılabilir. Çok farklı tipteki verileri orijinal formatlarında tek bir havuzda tutabilen XML, bilgiye hızlı, kolay ve ortamdan bağımsız olarak erişebilme olanağı sunmaktadır(a.g.e).

XML, günlük hayatta kullanılan verilerin % 80'ini oluşturan ve "unstructured" olma özellikleri nedeniyle, kendi bulundukları medya dışında veri özelliklerini koruyamayan (kelime işlem, elektronik tablo çıktıları, PDF dokümanları, ses, resim vb) farklı tipteki verilerin, uyuma gerek duymadan hiyerarşik bir yapıda kullanılabilmelerine olanak vermekte ve bu verilerin hızlı bir şekilde sorgulanabilmelerini sağlamaktadır (Mertz, 2006). Mertz'e göre veri transferinin kolaylaşmasını ve verinin içerik bilgisiyle saklanabilmesini hedefleyen XML, içerik ve sunum bilgilerini birbirinden ayırmaktadır. XML'nin temel değerlerinden biri, süreçleri basitleştirmesi ve karmaşık veri ve bilgilerin, iş ortakları, müşteriler, tedarikçiler, çalışanlar veya düzenleyici kurumlar ile paylaşılması sürecinde maliyetleri önemli ölçüde azaltmasıdır.

XML yaygın olarak bilindiği şekilde, sadece bir veri tipi değil; elektronik belgelerin paylaşılması ve sunulmasına yönelik kabul edilmiş bir standart olması nedeniyle, aslında geleceğin bilgi teknolojileri dünyasında var oluşunun temelidir. XML, yazılım platformlarından, programlama dillerinden ve diğer bilgi teknolojileri karakteristiklerinden bağımsız olduğu gibi gerek birey, gerekse sistemler tarafından verinin kolay anlaşılması özelliğini de taşımaktadır (Devereaux, 2004, s. 3).

Webber ve Dutton (2006)'a göre XML, verilerin transferi, depolanması, sorgulanması ve yönetiminde; veriye içerik değeri katması, gereksinim duyulan sistemi oluşturabilme esnekliği sunması, dağınık verilerin kümelenmesi, karşılaştırma yapma kolaylığı, farklı veri formatlarını ve dillerini destekleyebiliyor olması ve tüm sistemlerle çalışabilme özelliğiyle bugün ve gelecekte kullanılabilecek veri standardıdır.

Örneğin, arama motorları HTML kullanarak sadece aranan kelimenin içinde yazı olarak geçtiği sayfaları bulabilirken, XML aranan şeyin gerçek içeriğiyle ilgili sayfalara çok hızlı bir şekilde ulaşmayı sağlamaktadır (a.g.e). XML'nin faydaları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Uday ve Groomer, 2004, s. 139–163; Webber ve Dutton, 2006):

- Bilgiye içerik değeri katar. Biçimlendirme ve diğer XML bileşenleri; veriyi yorumlama, sorgulama, akıllı veri işleme ve buna benzer diğer operasyonlarda kullanıcıya içerik bilgisi sağlar.
- XML'nin, erişim sağladığı birçok verinin öğeleri değişik veri tabanları içerisinde bulunabilir. XML ile bu verilere tek bir sunucu üzerinden bakılıyormuş gibi erişilebilir.
- Verilerin iç içe geçirilebilir olmasıyla, klasik ilişkisel veri tabanlarındaki gibi tablolar arası ilişkilendirme işleminden tasarruf edilebilir, sorgulama ve operasyonlarda yüksek performans artışı ve kolaylık sağlanır.
- XML, sabit bir biçimlendirme kümesi içermediğinden ve istenilen uygulamaya özel yeni biçimlendirme yaratılabildiğinden, genişleyebilen ve esnek bir veri standardıdır.
- İlişkisel veri tabanlarının dizayn güncellemeleri, XML'ye göre daha çok zaman alır ve genelde sistemin performansını önemli ölçüde düşürür.
- XML biçimlendirmeleri doğal dille yazıldığından anlaşılması kolaydır. Böylece her düzeydeki çalışan veri biçimlendirmelerini kolayca okuyarak verinin içeriği hakkında bilgi sahibi olabilir.
- Sektör içi ortak standartların geliştirilebilmesine ortam sağladığından, aynı sektördeki firmaların veri paylaşımını kolaylaştırır.
- Sıradan veri tabanlarında; veri kayıtları, belirli şemalara gereksinim duyar; oysa XML belgeleri bu tür tanımlamalara gereksinim duymadan saklanabilir.

- XML belgeleri, çoklu ortam verilerinden (resim, ses, video) aktif bileşenlere (Java Appletleri, ActiveX) kadar birçok olası veri türünü içerebilir.

3.5.2. Genişleyebilir İşletme Raporlama Dili (XBRL)

İnternet ortamında sunulan finansal bilgilere ulaşmak, bilgilerin sunuluşunda genel kabul görmüş bir format olmaması nedeniyle bezdirici ve maliyetli olabilmektedir (Boritz, 2005, s. 15).

Extensible Business Reporting Language (XBRL), bu sınırlılıkların üstesinden gelmek ve finansal bilgilerin hazırlanması, raporlanması, yayınlanması, denetlenmesi, paylaşımının kolaylaştırılmasının standart duruma getirilmesi için XML tabanı kullanılarak geliştirilen elektronik bir dildir (Uday ve Groomer, 2004, s. 139–163).

XBRL, araştırma konumuzu oluşturmakla beraber bu konudaki detaylı anlatım ve çalışmalar dördüncü bölümde ele alınmıştır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

FİNANSAL TABLOLARIN ŞEFFAFLIĞINDA GENİŞLEYEBİLİR İŞLETME RAPORLAMA DİLİNİN (XBRL) KULLANILMASI

Gelişen bilgi teknolojileri sayesinde finansal bilgilerin finansal tablo kullanıcılarına daha hızlı bir şekilde ulaşmaları sağlanmaktadır(Gray,2005). Abdolmohammadi ve diğerleri (2002, s. 51)'ne göre özellikle işletmelere ait finansal bilgilerin internet ortamında sunulması bu bilgilere erişimin daha kolay ve hızlı bir biçimde gerçekleşmesini sağlamaktadır. Ancak html, excel, txt ya da pdf formatında sunulan finansal bilgilerin farklı formatlarda hazırlanmış olmaları sebebiyle karşılaştırılmaları ve analiz edilmeleri çok zor olup bu bilgilerin manipüle edilmesi ise son derece kolay olmaktadır (a.g.e). Bu amaçla oluşturulan XML (e**X**tensible **M**arkup **L**anguage – Genişletilebilir İşaretleme Dili) verilerin belirli formatlarda internet ortamında sunulmasını sağlayan ve uluslararası geçerliliği olan bir yapı sunmaktadır (Murthya ve Groomerb, 2004, s. 145). XBRL (e**X**tensible **B**usiness **R**eporting **L**anguage – Genişletilebilir İşletme Raporlama Dili) ise XML tabanlı olan, bir işletmenin finansal raporlarının sunulmasında kolaylıklar sağlayan ve yine uluslararası geçerliliği olan bir işaretleme dilidir (Waldt, 2004). Bu bölümde temel olarak XBRL ve uygulama alanları, XBRL'e duyulan gereksinim, sağlayacağı faydalar, uluslar arası finansal raporlama standartları ile ilişkisi ve uygulamayı başlatmış olan ülkeler ele alınacaktır.

4.1. XBRL'nin Tanımı ve Gelişimi

Bilgi teknolojisindeki gelişmelerin muhasebe mesleğinde getireceği yeniliklerden birisi periyodik finansal raporlar yerine "sürekli finansal raporların" hayata geçirilmesidir (Murthya ve Groomerb, 2004, s. 147). Finansal bilgilerin iş dünyasında değişik formatlarda sunulması, bilgilerin hem sunulmasında hem de kullanımında uyumsuzluklara neden olabilmektedir (Anderson, 2002, s. 93). Yayınlanan bilgilerle ilgili uyumsuzluğun giderilebilmesi için kullanıcıların bu bilgileri kendi sistemlerine tekrardan manüel olarak girmeleri gerekmektedir (a.g.e). Diğer bir sorun ise, bilgi sağlayıcılarının bu bilgiyi talebe göre değişik formatlarda yayınlama zorunluluğudur.

Bu iki sorun hem zaman alıcı hem de maliyet artırıcı olmakla beraber finansal bilginin farklı formatlarda manuel olarak hazırlanma süreci finansal manipülasyon riskini artıran bir unsurdur. Bu durum ise yayınlanan finansal bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini olumsuz yönde etkilemektedir. Finansal şeffaflığın elde edilmesinde manuel olarak yapılan bu işlemlerin azaltılması ciddi bir öneme sahip olmakla beraber bilginin sunulması ve kullanılması ile ilgili bu sorunların giderilebilmesi için ilk çalışmayı web tabanlı olarak Charles Hoffman 1998 yılında XML (Genişletilebilir İşaretleme Dili) denemeleri ile başlatmıştır (Malhotra ve Garritt, 2004, s. 59).

XML tabanlı finansal raporlamaya ilişkin ilk prototip Aralık 1998 tarihinde Amerika Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü tarafından gerçekleştirilmiştir (Debreceny, Gray, 2001, s. 63). Ağustos 1999 tarihinde eXtensible Financial Reporting Markup Language (XFRML) Komitesi kurulmuş ve ilk toplantısını Ekim 1999 tarihinde gerçekleştirmiştir (a.g.e). Nisan 2000 tarihinde de ismi yeniden değişerek eXtensible Business Reporting Language (XBRL) adını almıştır (a.g.e).

XBRL finansal bilginin hazırlanması, yayınlanması ve denetlenmesini kolaylaştıran, ticari işlemlerin raporlanması için standart hale getirilmiş elektronik bir dildir (Berkeley, 2001). Berkeley'e göre işletmeler yatırımcıların kullanımına dönük olarak finansal raporlarını internet erişim sayfalarından yayınlamaktadırlar fakat bu durum verilerin transferinde yeterli olmamakta, bu süreçte XBRL gibi farklı işletme raporlama dillerinin kullanımı zorunlu hale gelmektedir. XBRL işletme bilgilerinin elektronik ortamda iletilmesi için oluşturulan standartlar şeklinde tanımlanabilir (Conor, Smith, 2007).

Bir başka ifadeyle XBRL (eXtensible Business Reporting Language), XML tabanlı olan ve finans sektöründeki bilgi paylaşımını belli bir formata sokmak ve kolaylaştırmak için geliştirilmiş olan standart bir dildir. Çeşitli şirket, kurum ve kuruluşlar XBRL uygulamasını desteklemektedir. Bunlara: General Electric, Royal Bank of Canada, Toronto Menkul Kıymetler Borsası, Bank of America, Microsoft, Export Development Canada, Kanada Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (CICA), Morgan Stanley, Fujitsu, Hitachi, Toshiba, NEC, Reuters, SAP, Case Ware, Public Works and Government Services Canada, Avustralya Menkul Kıymetler Borsası, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), Uluslararası Muhasebeciler

Federasyonu (IFAC) ve Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü örnek verilebilir (Chartered Accountants Of Canada, 2002) (Schuster ve Connel, 2006, s. 2).

XBRL'nin dayanak noktasında XML standardı bulunmaktadır. XML tamamıyla açık bir standarttır ve W3C (World Wide Web concortium) kurumu tarafından geliştirilmektedir (XBRL, 2010). Haas ve Snijders (2001)'a göre verilere 'tag' adı verilen etiketler iliştirilmekte ve bağlamlarına göre içerikleri belirlenmiş olmaktadır. Finansal verinin kendi bağlamında ifade edilebilmesi ya da anlaşılması için genel kabul görmüş etiket ve etiket yapıları kullanılmaktadır. Her bir kalem bireysel olarak etiketlendiği için, rapor hazırlayanlar finansal tablolardaki kalemlerin yerini, finansman sağlayanlar, yasal düzenleyiciler, yatırımcılar, finansal analistler ve otomatik olarak dilediği kaleme ulaşmak isteyen üçüncü şahıslar gibi farklı grupların ihtiyaçlarını karşılamak için kolaylıkla değiştirebilirler.

Bir finansal tablo XBRL ile yasal düzenleyiciler, yatırımcılar, analistler ve finansörler gibi tabloyu hazırlayan kuruluşun başlıca ilgilileri tarafından talep edilen farklı versiyonlara otomatik olarak dönüştürülebilir (Malhotra ve Garritt, 2004, s. 61). Örneğin, XBRL dokümanları internette yayınlandıktan sonra ilgili finansal bilgi kullanıcıları otomatik olarak buradan hangi grupta olursa olsun her bir kişisel bilgiye görsel olarak erişebilir. Bu açıdan XBRL sadece bir tanımlama dili değil, bilişim toplumunun entegrasyonu ve standardizasyonu için bir teknolojik standartlar ailesi konumundadır (Best, 2009).

Ayrıca XBRL, üzerinde anlaşılmış veri etiketleme sistemine bağlı olarak veri yayınlanmasına imkân tanımaktadır bu sayede de satışlar ve kar gibi verilerin değişik açılardan (işletme, sektör vb...) karşılaştırılmasına da imkân sağlamaktadır (Teixeira, 2005, 14). XBRL basit bir ifadeyle; finansal verileri etiketleme sistemi olarakta tanımlanabilir. Burada etiketler; nakit, borç gibi finansal olaylar hakkındaki bilgileri içermektedir. Etiketlenen bu finansal olaylar dijital ortamda bilgiye dönüştürülmektedir.

2002 yılında Microsoft, XBRL ile bilgi yayınlayan ilk teknoloji şirketi olmuştur. Temmuz 2002'de NASDAQ, Microsoft ve PriceWaterhouseCoopers yaptıkları anlaşma ile NASDAQ'a kayıtlı 21 şirketin beş yıllık finansal tablolarının XBRL ile sunulmasını sağlamışlardır.

Mayıs 2004'te İngiltere, muhasebe ilkelerine uygun XBRL uygulaması başlatmıştır. Ekim 2004'te OECD, XBRL uygulamasının vergi tahsilâtını arttırma noktasında faydalı olacağını açıklamıştır (XBRL, 2009).

2005 yılında SEC, EDGAR ile XBRL uygulamasını başlatmıştır (KPMG, 2005, s. 2). 1998 yılından beri konsorsiyumdaki üye beş büyük muhasebe firması, aralarında Microsoft, SAP, Oracle ve People Soft'un da bulunduğu pek çok teknoloji firması ve Reuters, Dow Jones gibi mali kurumlarla birlikte ellinin üzerine çıkmıştır (Girişim, 2010).

Finansal bilgilerin taşınması açısından XBRL'yi; Bilgi Otobanındaki (Web) Bilgi Otobüsleri olarak adlandırmak hiç de yanlış olmayacaktır. XBRL'nin ilk kullanımları incelendiğinde Temmuz 2000 tarihinde XBRL taksonomisinin[1] ABD'de uygulandığını görülmektedir (Pinkser, Karim, 2004, s. 52). Bu tarihte XBRL özellikle bankalar, sigorta şirketleri ve hizmet şirketleri için kullanılmıştır. Diğer ülke uygulamaları incelendiğinde de; Avustralya, Kanada, Almanya, İrlanda, Hollanda, Kore, Yeni Zelanda, Singapur, İspanya ve İngiltere'nin başta geldikleri görülmektedir (XBRL, 2009).

2004 yılında SEC ihtiyari olarak XBRL dosyalamasını ve yayınlanmasını önermiş, 2005 tarihinde ise bu uygulamayı başlatmıştır. Ayrıca, Mart 2006 tarihi itibariyle de aralarında Microsoft ve Pfizer gibi büyük işletmelerin de bulunduğu 17 işletmenin finansal tablolarını XBRL formatında interaktif bir şekilde raporlamalarına ilişkin olarak bir pilot uygulamasını da başlatmış bulunmaktadır (Iasplus, 2010). Bilgi teknolojilerinin finansal raporlama sürecine getirdiği en önemli yeniliklerden biri olan XBRL'nin önümüzdeki yıllarda tüm dünyada daha da yaygınlaşması beklenmektedir (Aktaş ve Başçı, 2007, s. 45). Bu süreçte muhasebe meslek mensuplarının XBRL konusunda detaylı çalışmalar yapmaları gerekmektedir. XBRL, bilgilerin hazırlanması ve raporlanması gibi süreçleri kısaltacağından muhasebecilerin gerçek işlevi olan yorum ve analiz gibi kurumuna değer katan işlemler üzerine odaklanmasını sağlayacaktır (Uyar, Çelik, 2006, s. 99-101).

---

[1] Taksonomiler finansal bilginin nasıl tanımlanacağını, sınıflandırılacağını ve organize edileceğini ifade etmektedirler.

4.2. XBRL'nin Uygulama Alanları ve Özellikleri

XBRL ortamında Web' de gezinen finansal bilgi kullanıcıları, otomatik olarak, XBRL tabanlı raporlanan finansal tablolardan günlük satışların veya alacakların, hâsılattaki büyüme ile karşılaştırmalı analizinin yapılması gibi özellikli bir bilgiye erişebilecektir (Anderson, 2002, s. 97). Örneğin işletmeler, XBRL tabanlı finansal tabloları internette yayınladıklarında bilgi kullanıcılarının bu raporlara online olarak ulaşması mümkün olacaktır. XBRL'nin geliştirilmesinde pay sahibi olan kesimler, XBRL formatında finansal bilgilerin yayınlanması durumunda bilgi kullanıcısı olarak bankaların kredi verme ve kredi risk işlemleri ile ilgili gereken her türlü bilgiyi otomatik olarak çekebileceklerini savunmaktadır (Waldt, 2004). Sürdürülmekte olan çalışmaların, XBRL'nin bütün faaliyet sınıflandırmalarına ilişkin versiyonlarının geliştirilmesinde ön ayak olacağı beklenilmektedir (a.g.e, 2002, s. 98).

Bankacılık sektörü için finansal analiz programları geliştiren Moody's Risk yönetimi biriminde kıdemli danışman olarak görev yapan, Brad Saegesser, bankaların finansal bilgi toplama ihtiyaçlarının büyük farklılıklar gösteriyor olmasına rağmen, verinin toplanması ve girişinin yapılmasının müşteri başına yaklaşık 30 ile 45 dakika sürdüğünü pek çok bankanın bu işleme her dört ayda bir gereksinim duyacağını tahmin ettiğini belirtmekte ve XBRL ile ilgili olarak da "Bu, bankalar için kritik önem taşıma potansiyeline sahiptir", ifadesini kullanmaktadır (Lin, Sheng ve Wu, 2005, s. 292).

Saegesser ayrıca, "finansal veri toplamak ve bilgisayara yüklemek oldukça zaman alan bir çalışmadır ve XBRL uygulaması bankaların ihtiyaçlarının yüzde 80'ini karşılayabilir" diyerek bankacılık için ne derece önemli olduğunu vurgulamaktadır (Lin, Sheng ve Wu, 2005, s. 293). Bankalar, firmanın kâğıt ortamında verilerini manüel olarak bilgisayara girmek zorunda kaldığını belirtmektedir. XBRL, bir raporun otomatik olarak farklı raporlama ihtiyaçlarını giderecek şekilde değiştirilebileceği anlamını da taşıdığından, XBRL'nin taraftarları; küçük işletmelerin finansal tablolarını, elektronik ortamda sunmaya yöneltmeyi amaçlamaktadır (Hannon, 2004, s. 55). Bugün dünyada XBRL, birçok kamu ve özel denetim kurumunun, borsaların, istatistik kurumlarının, bankaların ve şirketlerin finansal bilgilerini tanımlama, bilgi iletişimini sağlama ve bilgilerin saklanmasına yönelik standart bir dil olarak kullanılmaktadır.

XBRL ile ilgili olarak ifade edilen bilgilerin yanında konunun daha da netleştirilmesi amacıyla ve XBRL'ye sahip olduğundan daha fazla bir anlam yüklememek amacıyla, XBRL'nin ne olmadığı üzerinde de durmak gerekmektedir (Berkeley, 2001; XBRL, 2009).

Buna göre;

- XBRL bir muhasebe standardı dizisi değildir. Muhasebe Standartları genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri üzerine inşa edilmiş standartlardır. XBRL ise bu standart ve içeriğinin internet ortamında sadece raporlanması ve sunulmasını sağlamaktadır.
- XBRL uluslararası muhasebe hesap adı değildir. Sadece bu hesapların verilerinin sunulmasını sağlamaktadır.
- XBRL Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinin çeviricisi konumunda da değildir. İhtiyaç duyulan bir bilginin Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine dönüştürücüsü olarak algılanmamalıdır. Sadece bu ilkelerin aynı ilkeler doğrultusunda sunulmasını sağlamaktadır.
- XBRL ücretli bir teknoloji değildir. Ücretsiz lisansı bulunan ve kamuya açık bir dildir. Çeşitli yazılım uygulamalarında kullanılabilmesi için XML tabanlı oluşturulmuştur.
- XBRL uygulama programı da değildir. Sadece muhasebenin kendi sınıflandırmalarına bağlı kalarak bunların raporlanmasını elektronik ortamda sağlamaktadır.

4.3. Finansal Tabloların Şeffaflığında XBRL'in Sağlayacağı Faydalar

XBRL'leştirmenin gerekliliğini net olarak kurgulayabilmek için, kavramsal çerçeveyi yerel/küresel, kamusal/özel, büyük/küçük gibi ayrıştırılmış kümelerde ele almaktan ziyade problemi kendi içinde tutarlı bir bütün olarak görmekte yarar vardır (Yücel ve diğ.; 2007, s. 7-12). XBRL mimarisinin özündeki düşünce, iş dünyasının özellikle finansal veri alışverişi gerçekleşen/gerçekleşmesi gereken her iletişim kanalını aynı ağa dâhil etmek; coğrafi mesafelere, diplomatik sınırlara, teknolojik çeşitliliğe, mevzuat ve müktesebat farklılıklarına bağlı olmaksızın söz konusu ağı genişletmek ve ağ üzerindeki iletişimi etkinleştirmektir (a.g.e).

Bilgi iletiminin gerçekleştirilmesinde bilgisayar teknolojisinin sağladığı olanaklar sayesinde bugün birçok sayıda araç geliştirilmiştir. Diyebiliriz ki bugün bilişim sektöründe yaşanan gelişmeler bilginin üretiminde ve iletiminde çığır açmıştır. Ancak bilgiye ulaşmak için belli bir standart sunum formatının olmayışı, bilginin kullanılabilmesi için tekrar sisteme girilme ihtiyacının duyulması ve farklı kurumlara yönelik finansal raporlamalarda farklı raporların düzenlenme gerekliliği gibi çözüme ulaşmayan sorunlar, teknolojik gelişmelerden yeterince yararlanılamamasına neden olmaktadır (Garbellotto ve Hannon, 2005, s. 5).

Garbellotto ve Hannon (2005, s. 5)'a göre, bir başka ifadeyle, bilgi iletiminde verinin sunum formatından kaynaklanan soruna, kapsamlı bir çözüm bulunamamıştır. Bugün işletmeler finansal verilerini html, pdf, doc, xls formatlarında sunabilmektedir. Benzer özelliklere sahip programların birbirlerine nazaran üstün yönleri olmakla birlikte genel ihtiyacın karşılanmasında yetersiz kalmakta ve veri transferini çok zor ve zaman alıcı bir hale sokmaktadır. Bilgi iletiminde yaşanan bu sorun, mal ve hizmetlerin üretiminden nihai tüketiciye ulaştırılmasına, firmaların kredi değerlendirme işlemlerinden kamunun denetim işlevlerine ve akademik çalışmalara kadar sayısız alanda verim ve işgücü kaybına yol açmaktadır. Ayrıca kullanılan raporlama biçimlerinde belli bir standardın söz konusu olmayışı ve farklı kişi veya kurumlara yönelik farklı sunum biçimlerinin gerekliliği de bilgi akışında aksaklıklara neden olmaktadır. İhtiyaç duyulan veri formatına uygun rapor hazırlanabilmesi için verinin sisteme tekrar girilme ihtiyacı duyulmaktadır (a.g.e). Karasioğlu ve Eryiğit (2005, s. 149)'a göre bu durum hatalı veri girişlerine, zaman kaybına ve maliyetlerde artışlara neden olmaktadır. Bugün kamu kurumları, düzenleyici kurumlar, kredi kurumları, ortaklar ve yatırımcılar gibi işletme çıkar gruplarınca arzulanan finansal raporlama sisteminin sahip olması istenilen temel özelliklerini aşağıdaki gibi belirtebiliriz.

- Verinin tekrar girişini ve diğer manüel hareketleri en aza indirgemek.
- Dokümantasyon ve denetime yardımcı olmak.
- Raporlama zinciri ile finansal şeffaflığı sağlamak.
- Mevcut verilerden hareketle çok sayıda dinamik rapor oluşumuna imkân sağlamak.
- Finansal raporları ve beyanları ilgili kurumlara iletmede bütünleştirici bir rol oynamak.

Finansal bilginin bugün geliştirilen formatlarda sunumu yalnızca görselliği ön plana çıkarmakta bunun yanı sıra araştırma yapma ve veri değişimini mümkün kılmamaktadır (Hoffman, Pippert ve Walenga, 2008, s. 1). Hoffman ve diğerlerine göre bugün verinin internet ortamında sunulabilmesine rağmen sunumda ve veri değişiminde ihtiyacı karşılayabilecek ortak bir bilgisayar kavrayış formatı yoktur. Bu durum emek, zaman ve işgücü kaybı ile birlikte hatalara neden olmaktadır. Bugün bilişim teknolojisinin bir ürünü olarak XBRL, dünya üzerinde finansal raporlamada ortak bir standardın sağlanması noktasında dikkat çekmektedir (a.g.e). Ortak bir raporlama formatının olmayışının ve mevcut raporlama formatlarının ihtiyacı karşılamayışından kaynaklanan problemin üstesinden gelebilmek amacıyla, standart bir raporlama dili olarak XBRL geliştirilmiştir(Berkeley, 2010). Geleneksel finansal raporlama sistemlerinin eksiklikleri çerçevesinde XBRL'e ihtiyaç duyulma nedenlerini aşağıda yer aldığı gibi sıralayabiliriz (a.g.e);

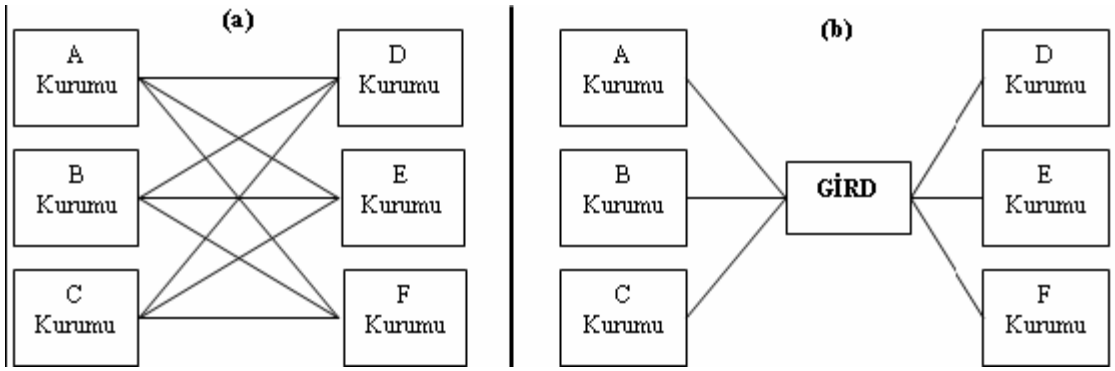
- Bütün bilgisayarlar tarafından anlaşılıp kullanılabilen standart bir raporlama diline duyulan ihtiyaç,
- Finansal raporların karşılaştırılabilme ihtiyacı,
- Şeffaf ve doğru bilgiye duyulan ihtiyaç,
- Bilgi paylaşımında şeffaflığın sağlanabilmesi,
- Çeşitli yazılımlarla uyumlu çalışabilen bir altyapı,
- İhtiyaçlar doğrultusunda ilavelerin yapılabileceği (genişletilebilir) bir program,
- Bütünleşik kurumsal bilgi sağlama ihtiyacı,
- Her türlü bilginin sunumuna imkân sağlama.

Geleneksel raporlama sistemlerinden farklı olarak önceden belirlenmiş merkezi bir raporlama altyapısının oluşturulması, kabul edilen muhasebe standartları doğrultusunda finansal tablo kalemlerinin ne şekilde raporlanacağının belirlenmiş olması finansal şeffaflık ortamının elde edilmesi ve bilgi kullanıcılarının yayınlanan finansal bilgilere olan güveninin kazandırılması yolunda önemli bir adımdır. Geleneksel raporlama sistemlerinden farklı olarak işletmelere farklı uygulama yollarına gitme şansı tanınmaması ve merkezi bir raporlama aracının belirlenen yöntemler doğrultusunda kullanımı finansal bilgi kullanıcılarının yayınlanan bilgilere olan güvenini kazanmasında önem arz etmektedir. Şirketlerin finansal raporlama faaliyetleri çok sayıda yasal mevzuat gerekliliğinden etkilenmektedir.

Bu yasal kurallar bütünü finansal raporlama uygulamalarında son derece karmaşık süreçlere neden olmaktadır. XBRL uygulamalarının sunduğu olanaklarla değişen veya güncellenen mevzuat, standart ve benzeri yasal düzenlemeler programa ilaveler yapılmak suretiyle uygulama esnekliği sağlanabilmektedir (Karasioğlu ve Eryiğit, 2005, s. 151).

Böylelikle doğru ve güncel finansal raporlama gerçekleştirilebilmektedir. Ayrıca XBRL uygulaması ile farklı kurumlara (SPK, BDDK, Maliye vb.) yönelik finansal raporlamalarda her bir kurum için raporların tekrar düzenlenmesi gibi bir durum söz konusu olmamaktadır (a.g.e, 2005, s. 142). Bununla birlikte XBRL herhangi bir işletim sistemi veya uygulamaya bağlı kalmaksızın bağımsız olarak çalışabilmektedir (a.g.e). XBRL ile finansal bilgiler kadar finansal olmayan bilgilerinde raporlanması sağlanabilmektedir. Özellikle şirketlerin sahip olduğu entelektüel sermaye değerlerinin raporlanabilmesi mümkün olmaktadır (Karasioğlu ve Eryiğit, 2005, s. 152).

Aşağıda yer alan şekil (a) geleneksel finansal raporlama sürecini gösterirken, şekil (b) ise XBRL uygulaması ile finansal raporlama sürecini göstermektedir.



Şekil 4.1. Geleneksel Finansal Raporlama (a) ve XBRL'e Göre Finansal Raporlama (b)
Kaynak**:** Hoffman, vd., 2005, s.19.

Bugün işletmelerce kullanılan muhasebe sistemlerinde veriler manüel olarak girilmekte, ihtiyaç duyulan finansal bilgilerin hazırlanması veya finansal bilgilere dayanarak hazırlanması gereken beyanların birçoğu da manüel olarak hazırlanmaktadır (Phillips, Bahmariziari ve Colvar, 2008, s. 34). Phillips ve diğerlerine göre bu durum

bilginin doğruluğunu, geçerliliğini, şeffaflığını ve güvenilirliliğini olumsuz yönde etkileyebilmektedir. XBRL uygulaması ile herhangi bir bilgisayara bir kez girilen bir veri bir daha asla finansal raporlama zincirinin herhangi bir aşamasında, organizasyon içerisinde, denetçiler veya düzenleyici kuruluşlar nezdinde girilme ihtiyacı duyulmamaktadır.

XBRL, finansal bilgilerin sunumunu, finansal tabloların hazırlanması ve işletmeye ait tüm bilgilere eşzamanlı ve kolay ulaşmayı sağlar. Her bir kalem bireysel olarak biçimlendiği için, finansal tabloyu hazırlayanlar finansal tablolardaki kalemlerin yerini farklı kişilerin gereksinmelerini karşılamak için kolaylıkla değiştirebilirler. Bir finansal tablo XBRL ile istenen farklı versiyonlara otomatik olarak dönüştürebilir. Örneğin XBRL ortamında web'de gezinenler, günlük satışların veya alacakların, hâsılattaki büyüme ile analizini otomatik olarak görebileceklerdir. Başka bir örnekle aynı sektörde faaliyet gösteren bütün firmaların belirli bir yıldaki amortisman giderleri detaylı bir şekilde karşılaştırılabilecektir (Girişim, 21.02.2010).

Günümüzde ticari bankaların veri toplama gereksinimleri önemini korumaktadır. Moody's, bankaların bir ticari kredi müşterisini değerlendirirken, finansal tablolardan 200'ün üzerinde bireysel kaleme ulaşmak durumunda olduğunu tahmin etmektedir. Örneğin, Bank of Amerika'nın 100.000'nin üzerinde küçük ve orta ölçekli ticari kredi müşterisi ve ulusal sınırlar içinde bu müşterilerden gerekli bilgileri toplayarak bilgisayara girmekle görevli 100 civarında çalışanı bulunmaktadır. Bir banka için müşterisinin kredibilitesi hakkında yazılı bir karara varması genellikle 11 ila 20 gün arası sürer. Zamanlarının %90'lık bir bölümünü belgeleri tasdik etme, karışık Excel tabloları oluşturma, rakamların girişi ve yapılan işi iki kez kontrol etme ile geçiren bankalar, XBRL ile çalıştıklarında zamanlarının sadece %10'unu bu gibi işlere ayırırlar. Geriye kalan %90'lık zaman dilimini ise çok daha verimli bir şekilde kullanabilirler. Sonuçta veri toplama gibi katma değeri olmayan işlere ayrılan zaman minimize edilmiş olur.

Küçük bir işletmenin kredi başvurusu gibi hızlı onay gerektiren işlerde, mali bilgilerin bankaya XBRL formatında gönderilmesi ile normalde 2 hafta süren kredi onay süreci bir kaç dakikaya inebilir (Büyüköztürk, 2009). Bank of Amerika'da ticari risk yönetimi biriminde kıdemli başkan yardımcısı David Vickers-Kock, "Veri bizim

için çok değerli, ancak verinin toplanması ve kullanılması çok maliyetli" demekte ve "açıkça görülüyor ki XBRL bize maliyetlerden tasarruf sağlayacaktır", ifadesini kullanmaktadır (O'Conner, 2005, s. 17). Bozacıoğlu (2005)'na göre çok değerli olan verinin toplanması ve kullanılması çok maliyetli olması nedeniyle XBRL, işleri daha iyi ve hızlı gerçekleştirdiği için maliyetlerden tasarruf sağlayacaktır. Benzer şekilde Basel II uygulaması ile bankalar için hızlı ve doğru bir biçimde kredi risk hesaplaması yapabilmek, oldukça kritik bir konudur. Gelen finansal verileri sistematik bir biçimde işleyebilmek bankalara; çok sayıda şirketin mali durumlarını otomatik olarak değerlendirme, kredi analistlerinin iş yüklerini önceliklendirme ve kredi anlaşmalarına karşı yapılan hata ve hileleri ortaya çıkarma gibi önemli değerler sağlayacaktır. Kredi analizinde kullanılan veriler çok fazla sayı ve çeşittedir.

Bu anlamda kredi analizi veri yoğunluğu fazla olan bir süreçtir. Ancak XBRL belgeleri ile veri transferi hızlanmış ve veri güvenliği artırılmış olur. XBRL uyumlu sistemler sayesinde bir bankanın kredi risk uygulaması, kredi başvurusu yapan kişi ya da kurumdan belgeleri otomatik olarak alır, veriyi hızlı bir biçimde işler ve çabucak bir sonuca varır. Finansal bir veri XBRL olarak formatlanmış ise kredi ve operasyonel riskler oldukça aza indirilmiş olur (a.g.e). Ülkelerin sahip oldukları farklı diller, farklı hesap adları, farklı değerleme yöntemleri ve farklı raporlama standartları finansal raporların evrensel düzeyde anlaşılabilirliğini ve karşılaştırılabilirliğini sınırlandırmaktadır. XBRL, sahip olduğu genişletilebilir uygulama özelliği ile bu soruna çözüm sunmaktadır (XBRL, 2009).

Doğruer (2008)'e göre dünyada olduğu gibi Türkiye'de de yakın bir gelecekte denetim organları XBRL formatında finansal raporları talep edecektir. Ayrıca yasalaşma sürecinde olan Yeni Türk Ticaret Kanununun elektronik ortamda online genel kurul yapılabilmesine olanak tanıması, tehlikelerin erken teşhisini gözlemleyecek bir komitenin kurulmasının öngörmesi, kamuyu aydınlatma ilkesine ağırlık vermesi ve şirketlerin web sitesi oluşturmaları ve sitenin belli bir bölümünü bilgi toplumu hizmetlerine ayırmak durumunda olmaları XBRL'in uygulanma gerekliliğine bir işarettir. Aynı zamanda IMKB'nin firmaların tek tip finansal tablo hazırlamalarını ve bu bilgilerin tek web adresinde bilgi kullanıcılarına iletilmesini istemesi, bunu sağlayabilecek altyapıya sahip olan XBRL'in Türkiye'de potansiyel kullanımında önemli avantajlar sağlayacaktır (a.g.e).

Şu anda kamuyu aydınlatma platformu adı altında IMKB'ye bağlı firmaların finansal tabloları ilgili dönemler itibarı ile yayınlanmakta olup, potansiyel bir XBRL kullanımı sonrası firmaların finansal performansları ile ilgili olan bu bilgilere bağımsız olarak anlık erişim sağlanabilecektir. Ayrıca XBRL yakın bir geçmişte muhasebe ve denetim alanlarında yaşanan finansal skandallara bir çözüm olarak ortaya çıkan ve şeffaflık, adillik, hesap verebilirlilik ve sorumluluk ilkeleri etrafında şekillenen kurumsal yönetim anlayışının işletmelerde uygulanmasında ve uygulama sonuçlarının denetlenmesinde bir araç niteliğindedir (a.g.e).

Bu kapsamda finansal raporlama sürecinde XBRL'in sağlayacağı faydaları aşağıdaki gibi sayabiliriz:

- Bilginin saklanması kolaylaşmakta,
- Bilginin analizi kolaylaşmakta,
- Bilgi paylaşımı kolaylaşmakta,
- Bilginin değiş tokuşu ve yeniden kullanımı kolaylaşmakta,
- Bilginin zamanlı iletimi sağlanmakta,
- Bilginin geçerliliği artmakta,
- Bilginin güvenilirliliği sağlanmakta,
- Bilginin şeffaflığı sağlanmakta,
- Finansal raporlar daha az maliyetle hazırlanmakta,
- Standartlaşma ve kurumlar arası bütünleşme sağlanmakta.

Doğruer (2008)'e göre XBRL'in sağlayacağı faydaları kurum ve kuruluşlar bazında inceleyecek olursak;

1. Şirket Raporlaması ve XBRL

Şirketler XBRL'i kullanarak:

- Bilgileri bir formatta hazırlayıp, bundan çok sayıda çıkış alarak maliyetleri azaltabilirler. Firmalar aynı bilgileri tekrar tekrar girmekten ve diğer manüel uygulamalardan kurtulurlar.
- Sonuçları birimler ve alt birimler arasında çok hızlı ve güvenilir bir biçimde konsolide edebilirler.

- Finansal bilginin kesinliğini ve güvenilirliğini arttırabilirler.
- Bilgilerin toplanması, derlenmesi ve hazırlanması gibi zahmetli konulardansa; analiz, uzun vadeli finansal planlama ve karar verme konularına odaklanabilirler.
- Yatırımcılarla iletişim konusunda çok daha etkin bir internet kullanımı oluştururlar. Firmalar iletişim alanında web sitelerinin kullanımının öneminin artmasına sağladıkları katkı dolayısıyla bundan fayda sağlarlar.
- Daha şeffaf ve kullanıcı odaklı bilgiyle, yatırımcı ilişkilerini geliştirirler.
- Düzenleyici raporlama ve vergi konularında uygulamanın basitleşmesiyle maliyet tasarrufu sağlarlar.
- Bankalardan düzenleyici kurumlardan ve benzer işletmelerden çok daha hızlı yanıt alırlar.
- Kullanımı çok zor ve maliyetli yazılımlardan kurtulurlar.

Şirketlerin bilgi kullanıcılarına finansal bilgilerini daha kısa bir konsolidasyon süreci sonunda daha hızlı ve tutarlı bir raporlama altyapısı ile ulaştırabilmesi, bilgi kullanıcılarının açıklanan bilgilere olan güvenini artıracaktır. Finansal verilerin hazırlanma aşaması daha kısa ve sistematik bir şekilde tamamlanacağından dolayı hazırlanan finansal verilerin kontrolü için daha fazla vakit ayırabilecekler ve yayınlanan finansal bilgilerdeki muhtemel hatalar önceden tespit edilip düzeltilebilecektir. Bu doğrultuda şirketler ile bilgi kullanıcıları arasında daha şeffaf bir altyapı sağlanabilecektir.

2. Düzenleyici Kurumlar ve XBRL

Düzenleyici kurumlar ve diğer otoriteler:

- Yeniden yazmaya, formatlamaya ya da dönüştürmeye emek harcamadan, bilgileri otomatik olarak elde edebilirler.
- Rutin işlerin otomatikleştirilmesi sayesinde maliyetler önemli ölçüde azaltılır.
- Dosyalamadaki problemler otomatik ve hızlı bir biçimde belirlenir.
- Bilgiler çok daha hızlı, güvenilir ve etkin bir biçimde analiz edilir ve karşılaştırılır.
- Aktiviteler ve bilgiler çok daha hızlı bir biçimde denetlenir ve yargıya ulaşılır.

- Bilgi manipülasyonu yerine analiz ve karar verme konularına daha fazla yoğunlaşılabilir
- Muhataplarına daha hızlı ve özenli cevap verme imkânı doğar.
- Dosyalama konusunda etkinlik ve maliyet tasarrufu sağlanır.

Düzenleyici kurumların istedikleri formatta bilgileri muhataplarından sistematik bir şekilde istedikleri dönemler itibarı ile alabilmeleri iş yüklerini ciddi oranda azaltacaktır. Bu durum ise düzenleyici kurumların büyüyen ekonomiler içerisinde yetersiz kalan denetim olanaklarını artırmada büyük avantaj sağlayacaktır.

Düzenleyici kurumlar mevcut zamanlarını gelen farklı bilgileri belirli bir formata dönüştürüp kullanmaktan ziyade kontrol amaçlı olarak kullanabilecekler ve denetim anlamında etkinliklerini artırabileceklerdir. Denetim sayılarının ve yoğunluğun artması ise finansal manipülasyon ihtimallerini azaltarak hem ekonominin hem de finansal şeffaflık ortamının kuvvetlenmesine sebep olacaktır.

3. Hisse Senetleri Piyasası ve XBRL

Hisse senetleri piyasası XBRL kullanarak:

- Halka açık firmaların bilgilerini daha hızlı, güvenli ve ayrıntılı bir biçimde elde ederler.
- Bireysel yatırımcılara ya da fonlara sundukları bilginin değerini ve ayrıntılarını arttırabilirler.
- Marketteki bilginin şeffaflığını ve sağlamlığını arttırırlar.

Hisse senetleri piyasaları XBRL aracılığıyla daha hızlı bir şekilde halka açık firmaların bilgilerini elde edeceklerdir. Bu doğrultuda yatırımcılara değişen hisse senedi fiyatlarını daha güncel ve sık aralıklarla sunarak yatırımcıların halka açık firmaların faaliyetlerinin gidişi konusunda daha erken yönlendirebileceklerdir.

Bu durum ise XBRL'in varoluşunun en temel amaçlarından biri olan yatırımcının korunması prensiplerini destekleyici yöndedir.

4. Yatırım Analizcileri ve XBRL

Yatırım analizcilerinin XBRL sayesinde sağlayacağı faydalar:

- Şirket bilgilerinin şeffaf, anlaşılır ve tutarlı bir biçimde alınmasını sağlar.
- Çok daha geniş sahada firmayı ve daha derin bilgiyi karşılaştırma ve ele alma yeteneği kazanırlar.
- Karşılaştırma ve analiz için çok daha gelişmiş yazılım imkânlarını kullanma imkânı sağlarlar.
- Şirkete ait daha somut bilgileri edinmede etkinlik kazanırlar
- Farklı ve değişik firmalardan karşılaştırma yapmak üzere çok daha hızlı bir şekilde bilgi seçebilirler.

Yatırım analizcileri şeffaflık ortamını kuvvetlendirecek şekilde bir raporlama altyapısı sunan XBRL ile elde edecekleri finansal veriler üzerinden daha fazla firma verisine aynı formatta ulaşabilecekler, karşılaştırmalar ve farklı finansal analizler yaparak firmaların faaliyetleri hakkında daha net bir karara varabileceklerdir. Bu durum ise yatırımcılar açısından bilinmeyen noktaların sayısını azaltarak finansal şeffaflık ortamını kuvvetlendirecektir.

5. Bankacılık, Kredi ve Kredi İşletmeciliği ve XBRL

Bankalar ve kredi kuruluşları XBRL kullanarak:

- Otomatikleştirilmiş raporlama sayesinde hızlı ve güvenilir bilgi elde ederler.
- Bilgi üretiminde maliyetleri azaltabilirler.
- Finansal bilgiyi çok daha güvenilir, etkin ve tam bir biçimde hem karşılaştırma yapmak hem de analiz etmek için edinebilirler.
- Finansal performansı etkin ve hızlı bir biçimde takip edebilirler.
- Sonuç olarak karar verme sürecinde daha etkin ve güvenli olurlar ve müşterilerine daha hızlı bir şekilde geri dönebilirler.

Bankalar ve kredi kuruluşları ilgili firmaların finansal bilgilerine bilgi kullanıcıları olarak anlık bir şekilde erişebileceklerdir. Bu durum kredi kullanmak isteyen işletmeleri ve kredi derecelendirmesi yapmak isteyen kredi kuruluşlarını bürokrasi ve manuel iş yükünden kaynaklı zaman kaybından kurtaracak ve geri

dönüşleri hızlandıracaktır. Karşılıklı olarak kazanılacak zaman ile hem işlemsel verimlilik artacak hem de şeffaflık ortamı olumlu yönde etkilenecektir.

6. Finansal Bilgi Şirketleri ve XBRL

Adaptasyon sonrasında finansal bilgi şirketleri:

- Şirket finansal verilerine standartlaştırılmış ve önceden tahmin edilebilir bir formatta ulaşabilirler.
- Finansal bilgi gruplarına otomatik bir biçimde ulaşma yoluyla maliyet tasarrufu sağlarlar.
- Sıradan bilgi edinme işlemleri için harcanan emek ve zamanı analiz konusuna yoğunlaştırabilirler.
- Şirket performansı hakkında daha hızlı, temiz ve derin bilgi edinebilirler.
- Daha zengin ve kullanışlı ürünleri XBRL kullanarak üretebilirler ve müşterilerine bilgi olarak sunabilirler.

Finansal bilgi şirketlerinin en önemli karar mekanizmaları şirketler tarafından yayınlanan finansal veriler üzerinde oluşmaktadır. Bu sebeplerle hammaddesi finansal veriler olan finansal bilgi şirketleri ihtiyaçları olan bilgilere daha hızlı ve seri bir şekilde erişebilecekler, harmonize olmuş raporlama altyapısı ile benzer sektörlerdeki diğer firmalarda aynı bazlı karşılaştırmalar yapabileceklerdir. Bu durum ise beraberinde daha nitelikli bilgiye ulaşmalarını sağlayacak ve yatırımcıları daha doğru bir şekilde yönlendirmelerine neden olacaktır.

7. Muhasebeciler ve XBRL

XBRL sayesinde muhasebeciler:

- Şirketin finansal performansı hakkında hızlı ve güvenilir bilgi elde edebilirler ve eş zamanlı olarak bunları kayıt altına alma ve raporlama imkânına kavuşabilirler.
- Bilgiyi analiz etme ve yorumlama konusunda daha etkin olmak suretiyle emek ve maliyet tasarrufu sağlarlar.
- İşlemleri sadeleştirerek, otomatikleştirebilirler.
- Katma değer yaratabilecek işlere ve analize yoğunlaşabilirler.

- Yazılımın sağlayacağı araçlar ve ek imkânlar sayesinde kullanım etkinliğini ve hızını arttırabilirler.
- Bilgilerin paylaşımı, kullanımı raporlanması ve sunulması konusunda bir eşzamanlılık kazanılmış olur.

Muhasebeciler genel itibarı ile şirket içi çalışan grubunu oluşturmaları dolayısı ile XBRL'in sunacağı güçlü raporlama altyapısı ile farklı kurum ve kuruluşlardan veya şirket içi ihtiyaç duyulan raporlamaları yapabilme açısından büyük avantaj elde edebilecekler ve zamanlarını daha çok verilerin kontrolü ve analizi üzerinde harcayabileceklerdir. Bu durum beraberinde muhtemel hataların önlenmesine sebebiyet vereceğinden sunulan bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği olumlu yönde etkilenecek ve finansal şeffaflık ortamı kuvvetlenecektir.

4.4. XBRL'nin Çalışma Esasları

XBRL formatında hazırlanan finansal bilgiler manüel bir müdahaleye ihtiyaç duymaksızın kolayca transfer edilebilmekte, kolaylıkla ulaşılabilmekte ve karşılaştırılabilmektedir (Malhotra ve Garritt, 2004, s. 62). XBRL raporlama dilinin sağladığı bu imkânlar ile verinin transferindeki hata ve hileler önlenmekte, bilgi asimetrisi azalmakta, şeffaflık artmakta, maliyetler azalmakta ve daha hızlı ve etkili finansal raporlama zincirleri oluşturulabilmektedir.

Aşağıda yer alan liste ihtiyaçlar XBRL'in kullanım alanlarını göstermektedir (Feldman, 2008, s. 3);

- Finansal tabloların hazırlanması ve sunulması,
- Yönetimsel verilerin raporlaması,
- Defter-i Kebir kayıtlarının yapılması,
- Vergi beyannamelerinin hazırlanması,
- Kurumsal raporlamaların yapılması,
- İdari raporlamaların yapılması,
- Güvence hizmetlerine yönelik denetim planları yapılması,
- Ticari raporlamaların yapılması,

XBRL ile verinin sisteme bir kez girilmesi yeterli olmakta böylece finansal bilginin hazırlanmasında emek ve zaman tasarrufu sağlanarak hata sayısı azaltılabilmektedir (Garbellotto ve Hannon, 2005, s. 4-6). Böylece firmalara yüksek katma değerli bir hizmet sağlayabilmektedirler.

XBRL taksonomi ve doküman olmak üzere iki temel bileşenden oluşmaktadır (Ramin, Prather, 2003). Taksonomiler finansal bilginin nasıl tanımlanacağını, sınıflandırılacağını ve organize edileceğini ifade etmektedirler. XBRL uyumlu dosyaların oluşturulması taksonomiler yardımı ile gerçekleştirilmektedir. Taksonomi kavramı bir hesaplar sistemine benzemekte, şema olarak adlandırılan terimler sözlüğü ve bağlantı tabanları olarak adlandırılan etiketler, tanımlar, sunum, referanslar ve hesaplamalardan oluşmaktadır.

Bir veya daha fazla sayıdaki taksonomilerin kullanımıyla etiketlenmiş veriler, bir XBRL örneği (XBRL instance) meydana getirmektedir (XBRL, 2009). Burada kullanılan taksonomiler, bilgilerin programda standart bir biçimde nasıl tanımlanacağını anlatmaktadır. Taksonomi finansal tabloların içeriğini standart bir biçimde tanımlamakta ve sınıflandırmaktadır. Bu süreçte veri olarak kabul edilen finansal bilgiler muhasebe sisteminden alınmakta ve standart bir formata dönüşmektedir (Uyar ve Çelik, 2006, s. 104).

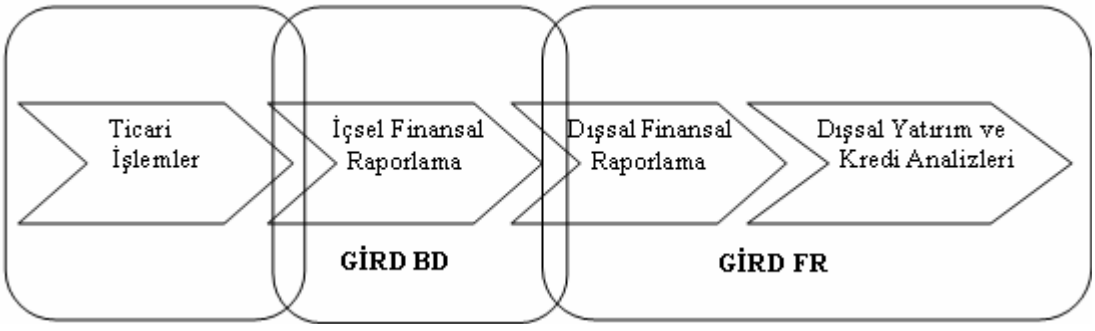
Kullanıcılar taksonomileri ihtiyaçlarına göre artırabilmektedirler. Bundan dolayı raporlama dili genişletilebilir özelliğine sahip olmaktadır (Haas, Snijders, 2001). Taksonomiler; Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) gibi organizasyonlar tarafından oluşturulabilmektedir (Uyar ve Çelik, 2008, s. 103). Örneğin, Türkiye Muhasebe Standartları esas alınarak hazırlanan bir finansal rapor hangi standarda göre hazırlandığının belirtilmesi ile ilgililere sunulabilir. XBRL mevcut mevzuat düzenlemeleri çerçevesinde verilerin etiketlenmesi ile oluşturulmakta ve değişikliklere kolaylıkla uygulanabilmektedir. Ayrıca XBRL uygulaması ile farklı bir ülkede faaliyet gösteren bir işletmenin finansal raporu, kullanıcının bulunduğu ülkenin diline ve raporlama özelliklerine göre elde edilebilmektedir (XBRL, 2009). XBRL'i oluşturan ikinci temel unsur dokümanlardır (Devereaux, 2004, s. 4). Finansal raporlama alanında XBRL'nin gelişme kaydetmesinde iki önemli doküman vardır (a.g.e).

Bunlardan birincisi XBRL Finansal Raporlama (XBRL-FR) uygulaması ve diğeri XBRL Büyük Defter (XBRL-BD) uygulamasıdır. Bu alanlardan birincisi olan XBRL-FR, finansal tablolar ve vergi beyanları gibi çıktı raporlar ve formlarla ilgilidir. Bu alan birçok gelişmiş ülkenin finansal raporlama sürecinde kullanılmakta ve birçok ülke bu çerçevede elektronik dosyalama programlarında düzenlemeler gerçekleştirmektedir.

XBRL-FR oluşturulan taksonomiler çerçevesinde finansal raporlamayı gerçekleştirmektedir. Diğer bir alan XBRL-BD uygulamasıdır. Bu alan standartlaştırılmış geniş kapsamlı bir büyük defter uygulaması sunmaktadır (a.g.e). XBRL-BD tipik bir muhasebe sisteminde bulunması gereken veri dosyalarının yer aldığı bir modül olup oluşturulan günlük taksonomilerinin sunumunu sağlamaktadır. Ayrıca XBRL-BD uygulaması eş zamanlı olarak finansal bilginin elde edilmesi ve kullanıma sunulmasına olanak sağlamaktadır.

Ticari iş süreçlerinde verinin temel dayanağını, XBRL-BD ile muhasebe sisteminden sağlamak mümkün olabilmektedir.

Aşağıda yer alan şekilde XBRL-FR ve XBRL-BD ile finansal raporlama süreci yer almaktadır.



Şekil 4.2. XBRL-FR ve XBRL-BD ile Finansal Raporlama Süreci

Kaynak**:** Devereaux, vd., 2004, s. 5.

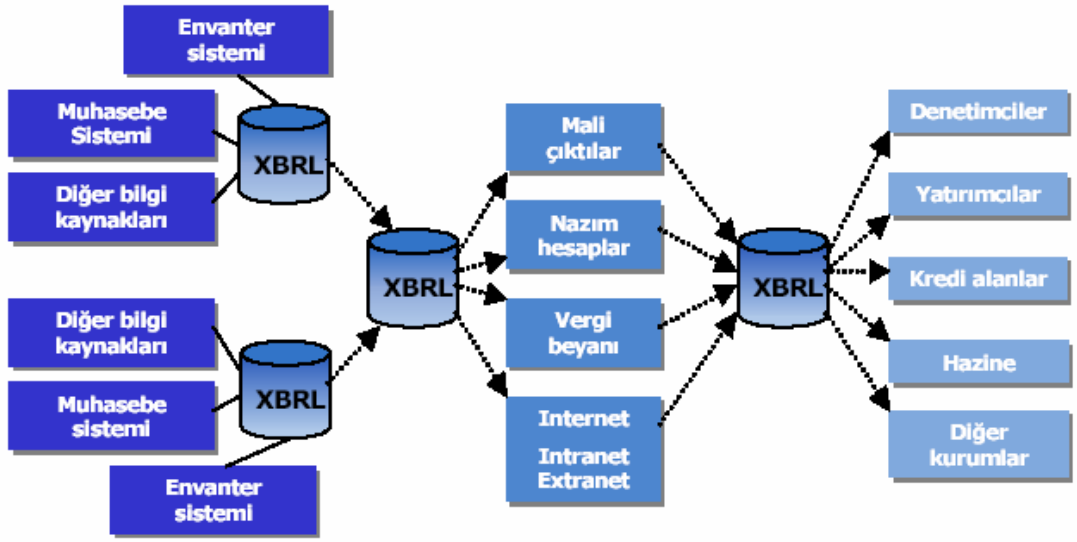
Finansal raporlama alanına XBRL'nin getirdiği yeniliklerle beraber muhasebe meslek elemanlarının farklı bir alanda uzmanlaşmasını gerekli kılmaktadır (Feldman, 2008, s. 3). Feldman'a göre muhasebe meslek elemanları XBRL'in nasıl çalıştığı

konusunda bilgi sahibi olmak durumundadırlar. Zira taksonomilerin oluşturulması son derece kompleks ve disiplinler arası ilişkiyi gerekli kılmaktadır. Ayrıca veri yapısı son derece karışık olup kullanmak için teknik bilgi ve eğitime ihtiyaç duyulmaktadır.

Bu kapsamda hem ilgili muhasebe standartlarının hem hukuki düzenlemelerin ve hem de XBRL özelliklerinin iyi kavranması gerekmektedir.

Bu bağlamda meslek elemanlarına gerekli yetkinliğin kazandırılması amacıyla muhasebe meslek odalarınca mesleki eğitim çalışmaları ve sertifikasyon programlarının başlatılmasında fayda vardır. XBRL tabanlı finansal bilginin üretilmesinde özel yazılımların öğrenilmesine ihtiyaç vardır (Colvar, Bahmariziari ve Phillips, 2008, s. 36).

XBRL'nin bilgi giriş ve çıkış alanları Şekil 4.2'deki gibi oluşmaktadır. XBRL muhasebe ve envanter gibi bilgi kaynaklarından kodlamak suretiyle verileri almakta, sonrasında ise değişik formatlarda ve farklı bilgi kullanıcıları için istenen düzeyde bilgi raporlayabilmektedir. (XBRL, 2009).



Şekil 4.3. XBRL Sisteminin Temel Veri Akışı

Kaynak**:** XBRL, Erişim Tarihi: 11.09.2009.

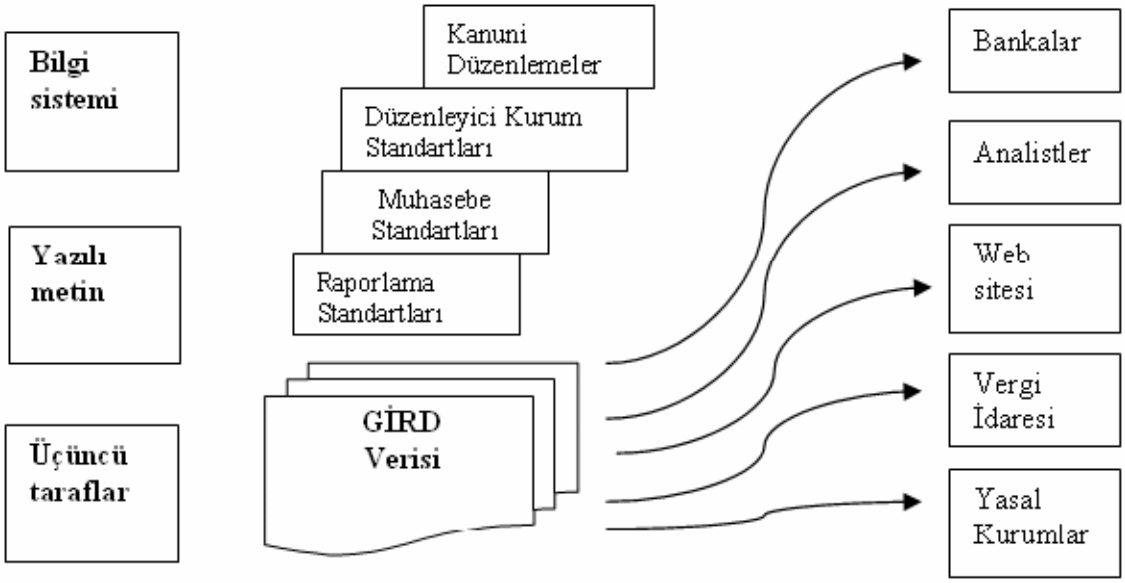
Yukarıdaki akışın içinde daha önce "tag" olarak ifade edilen ve veri etiketleme olarak bilinen yapı en basit ifadesiyle 1997 yılında Berners-Lee tarafından; "web veya diğer kaynaklar için makinenin anlayabileceği bilgi" şeklinde tanımlanmıştır (Depreceny, Gray, 2001, s. 54). IFRS genel amaç taksonomisi IASB tarafından geliştirilmiştir (Teixeira, 2005, s. 17).

Ramin ve Prather (2003)'a göre bu taksonomi IFRS'ye göre hazırlanmış finansal tablolardaki gerekli olan kalemleri ve grupları belirtmektedir. Örneğin; IFRS'ler "Nakit ve nakit benzeri varlıkların bilânçoda açıklanmasını gerekli kılmaktadır. Dolayısıyla da IFRS genel amaç taksonomisi içerisinde bu grupta yer almaktadır. IFRS genel amaç taksonomisi finansal tabloların yapısından faydalanarak sunulmaktadır. Özellikle temel finansal tablolara ilişkin olarak temel bilgi gruplarını içermektedir (a.g.e). XBRL, altyapısı itibarı ile XML yapısını kullanmakta olup, taksonomi ve dokuman yapısı ile gelişmiş bir omurgaya sahiptir. XBRL formatında finansal verilerini sunacak olan işletmelerin XBRL altyapısına yönelik olarak gerekli adaptasyon sürecini yaşamış olmaları gerekmekte ve aşağıda belirtilen aşamaları mevcut finansal sistemlerine uygulamaları gerekmektedir.

İşletmeler Tarafından Finansal Bilgilerin XBRL Formatında Hazırlanması ve Yayınlanması Aşaması: İşletmelerin finansal bilgilerini XBRL formatında hazırlayabilmeleri için, genel taksonomiye bağlı kalarak API (Application Programming Interface) derleyicileri aracılığı ile finansal bilgilerini XML formatına dönüştürmeleri gerekmektedir (Shin, 2003). Verilerin XML'e dönüştürülmesinde hazır programlar da kullanılabilmektedir (Depreceny ve Gray, 2001, s. 56) . Depreceny ve Gray'e göre finansal tabloların hangi etiketlerde işaretleneceği, bu etiketlerin standardı, etiketin tanımlanması ve etiketler arasındaki bilginin sunumu daha önce de ifade edildiği gibi hazır XML dosyaları ile yapılabildiği gibi, bu dosyalara bağlantı kurularak da yapılabilmektedir. İşletmeler burada ifade edilen finansal verisini internet ortamında ya da web servisi aracılığı ile yayınlayabilmektedir (Shin, 2003).

Finansal Bilgi Kullanıcıları Tarafından XBRL Formatındaki Bilgiye Ulaşılması Aşaması: Finansal bilgi kullanıcıları, işletmeler tarafından yayınlanan XML tipindeki finansal verilere, işletmenin web sayfasından ulaşabildikleri gibi aracı programlar yardımıyla da ulaşabilmektedir. Burada aracı program olarak kullanılan yazılımlar

XML verisini derleyiciler aracılığı ile çözerek etiketler arasındaki veriyi kullanıcının istediği biçimde ve sırada kullanmasına olanak sağlamaktadır. İşletmeler web servis sağlayıcıları ile bilgiyi yayınlamışlarsa kullanıcılar işletmenin sunucusundan bu programı çalıştırmak suretiyle de veriye ulaşabilmektedir. Kullanıcıların faydalandığı bazı programlar da işletmenin web sunucusuna bağlanarak doğrudan veri tabanından istenilen verileri almaya göre tasarlanmıştır (Best, 2009).



Şekil 4.4. XBRL'in Çalışma Düzeni ve Finansal Bilgi Sunumu.

Kaynak**:** Best ve Karl, 2009.

4.5. Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları (UMS/UFRS) ve XBRL

UMSK XBRL'yi; "internet kullanıcılarına işletmenin finansal bilgilerini iletmek amacıyla kullanılabilecek bir dil" olarak tanımlamaktadır ve bu uygulama ile finansal bilgilerin kolay ve güvenilir bir şekilde analiz edilebileceğini belirtmektedir (Iasplus, 2010). Ayrıca XBRL'nin, örneğin satışlar ve net varlıklar gibi işletmede raporlanan verileri tanımladığını ve işaretlemek için kendine ait özel bir sözlüğe ve kurallara sahip olduğunu belirtmektedir.

IFRS'ler prensip temelli sistem yaklaşımını içermekte iken; XBRL sistemi (binary-based) ikili sayı sistemini benimsemektedir ve bu karakterler arasında da mantıksal bir ilişki bulunmaktadır (Teixeira, 2005, s. 19). IASB'nin bünyesinde kurulan XBRL Komitesi Başkanı Kurt RAMIN, IFRS ve XBRL bağlantısına ilişkin olarak;

“bizler IFRS ve XBRL’nin adaptasyonu konusunda her türlü desteği gerçekleştirmekteyiz” demiştir (a.g.e). AB üye ülkeleri ile diğer ülkeler, IFRS’e geçiş süreci yanında finansal şeffaflığın sağlanmasında önemli bir araç olan XBRL’in kullanımını desteklemektedirler (Hannon, 2004, s. 55).

Hannon’a göre dünya üzerindeki rekabetçi sermaye piyasalarında XBRL kullanımı oldukça yararlı sonuçlar verecektir aynı zamanda IASB bu konuda her türlü yardım ve olanaklarını açık bulundurmaktadır ifadesini kullanmaktadır. Avrupa Birliği, IFRS ve XBRL bağlantısını kabul etmektedir. Bunu Avrupa Komisyonunun, AB içinde XBRL’nin adaptasyonu ve geliştirilmesine ilişkin olarak 2004 yılında XBRL International’a bağlı bulunan XBRL Avrupa Konsorsiyumu ile imzaladığı 1 Milyon Euro’luk proje anlaşmasıyla anlamak mümkündür (a.g.e, 2004, s. 56). XBRL projesine; İngiltere, Hollanda, İspanya, İrlanda, Almanya dâhil olmuştur. İsviçre ve Belçika henüz dâhil olmamakla birlikte, aralarında Danimarka, Fransa, İtalya gibi ülkelerin bulunduğu birçok ülke imza aşamasına gelmiş bulunmaktadır(a.g.e).

Dünyada şirketler IFRS’lere hızla adapte olmakta iken, XBRL kullanımı da aynı oranda olmasa da hızlı bir şekilde artış göstermektedir (Teixeira, 2005, s. 22). Çünkü XBRL, işletmelere elektronik ortamda finansal bilgilerini birçok dilde ve para biriminde yayınlama imkânını eşsiz bir biçimde sağlamaktadır. IAS/IFRS’lere geçişte hızlı ilerlemeler kaydeden Güney Amerika’da; 2004 yılında IFRS’lere tam geçişi sağlayan Nikaragua, işletmelerin IFRS’leri uygulamaları zorunlu olan Peru, Sermaye Piyasası Kurulu’nun IFRS’lerin 2006 yılında uygulanmasını istediği Venezüella, 2001 yılında IFRS’leri kabul eden Panama, IFRS uyum aşamasına devam eden Meksika ve Şili, IFRS’lerden etkilenmekle birlikte halen iç raporlamada kabul etmemiş olan Arjantin ve Brezilya aynı oranda XBRL uygulamalarından etkilenmektedir (Catacora, 2005, s. 45–47).

Örneğin Peru’daki bir işletme, IFRS’lere uygun finansal tablolarını IASB’nin belirlediği XBRL Taksonomisi vasıtasıyla Avrupa’daki yatırımcılara ulaştırabilmektedir. XBRL dosyası kolay bir şekilde İspanyolcadan yatırımcının seçeceği herhangi bir dile rahatlıkla dönüştürülebilmektedir. Çünkü finansal tablolar IFRS’lere göre hazırlandığından numaralar anlaşılır olmaktadır.

XBRL'ye uyumun Güney Amerika'daki dezavantajı ise buradaki muhasebecilerin teknoloji konusundaki eksiklikleri olarak belirtilmektedir (Catacora, Hannon, 2005, s. 49–51).

XBRL'nin muhasebe standartları üzerinde etkili olacağı ve GAAP içerisinde yer alan farklılıkları ortadan kaldıracağı yönünde düşünceler bulunmaktadır (Ramin, Prather, 2003). Ancak XBRL, GAAP içerisinde yer alan farklılıkları ortadan kaldıracak bir konumda değildir. Varlıkların beklenen faydalı ömürleri ve amortisman oranlarına ilişkin olarak oluşan farklı uygulamaları XBRL elbette ki elimine etmemektedir. Bu farklılıklar yasal düzenlemeler veya standartların olanak tanıması ile gerçekleşmektedir ve dolayısıyla bu aşamada XBRL kullanımı bunların tek bir uygulamada birleşmesi anlamına da gelmemektedir (Teixeira, 2005, s. 23).

4.6. XBRL Uygulama Seviyeleri

XBRL'in uygulama aşamaları aşağıda belirtildiği gibi 3 farklı ana grupta sınıflandırılabilir (Garbellotto, 2009, s. 11).

1. Yüzeysel yaklaşım
2. Raporlama seviyesinde uygulama yaklaşımı
3. ERP yazılımlarında kayıt bazında detaylı uygulama yaklaşımı

Garbellotto'ya göre her bir yaklaşım işletmelere farklı maliyetler ve olanaklar sunmakla beraber her bir şirket için fayda maliyet analizlerinden önce tüm uygulama seviyelerinin altında yatan teknolojiyi iyi anlamak gerekiyor.

Yüzeysel Yaklaşım: Yüzeysel yaklaşım finansal tabloların alışılmış yöntemlerle üretildikten sonra harici olarak XBRL formatına dönüştürülerek raporlanmasını temsil etmektedirler. Uygulamaya benzer olarak dokümanların ".pdf" veya ".xls" formatına dönüştürülmesi verilebilir. Bu yaklaşımı güden firmalar için herhangi bir iç fayda söz konusu olmamakla beraber firmalar sadece üzerlerinde düşen kanuni yaptırımı yerine getirmiş olmaktadırlar. Bu alanda çalışan birçok danışman firma olmakla beraber cüzzi ücretlerde mevcut finansal verinin XBRL formatına dönüştürülmesinde şirketlere yardımcı olabilmektedirler (Ohata, 2008, s. 17).

Ohata'ya göre bu yaklaşım ile XBRL formatına dönüştürülen finansal veri ister şirket yönetimi ister danışmanlık firmaları tarafından gerçekleştirilmiş olsun sonuçta herhangi bir olası denetimde şirket yönetimi sorumluluk altında bulunacaktır.

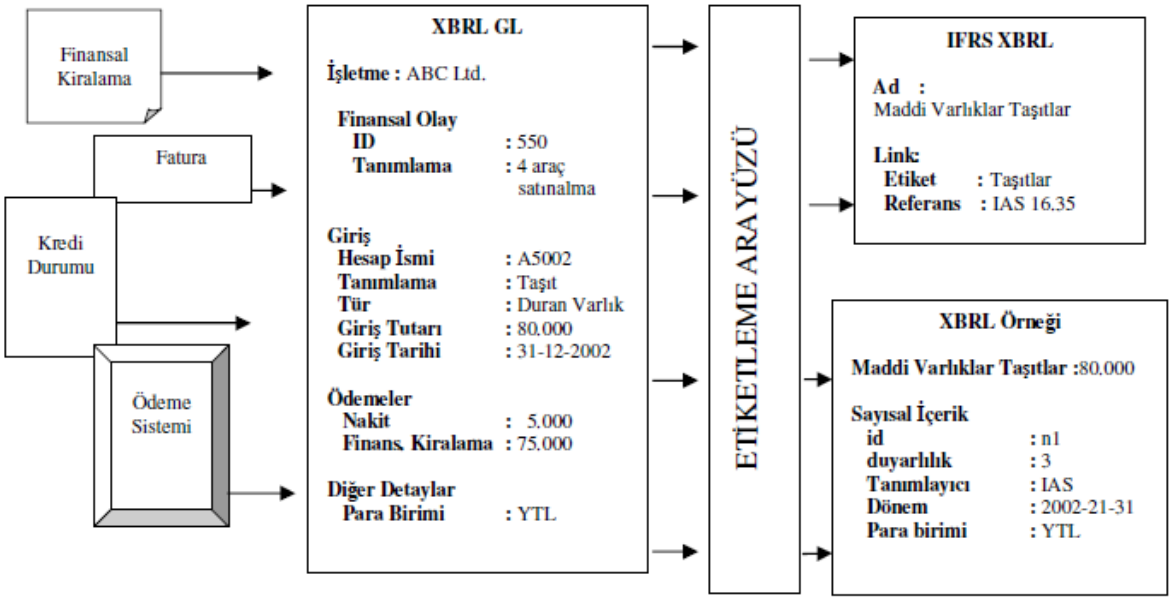
Raporlama Seviyesinde Uygulama Yaklaşımı: XBRL'in raporlama seviyesinde uygulanması gerekli XBRL dönüşümlerini kullanılan yazılımlar ile yapabilme imkânı tanıması sebebiyle aynı zamanda şirket içi raporlamalarda da kullanılabileceği anlamına gelir. Bu durum ise şirket içi fayda elde edebilmek anlamına gelmektedir (Garbellotto, 2009, s. 12-13).

Bu yöntem ile verilerin bir araya getirilmesi, tekrar incelenmesi ve nihai raporların oluşturulması çok daha kolay olacaktır. Garbellotto'ya göre bu yöntem ile aynı zamanda şirket içi yönetimin isteyeceği yeni ve esnek raporlar yapma imkânının olması şirket için önemli bir adımdır ve manüel olarak yapılıp üzerinde ciddi zamanlar harcanan ek raporlamalar bu yöntem ile daha hızlı bir şekilde gerçekleştirilebilecekler ve iş yükünü azaltacaktır.

ERP yazılımlarında kayıt bazında detaylı uygulama yaklaşımı: XBRL'in en gelişmiş ve derinlemesine kullanım izni veren uygulama seviyesidir. Ancak bu yöntemle XBRL defterleri düzenlenebilir ve kullanılan finansal sistemlerdeki neredeyse tüm bilgi XBRL formatında raporlanabilir (Garbellotto, 2009, s. 14). Tabii ki kullanılan bu yöntem en gelişmiş yöntem olmakla beraber en maliyetli yöntem olma özelliğini de taşımaktadır. Garbellotto, uzun vadede XBRL'i kullanmayı hedefleyen ve XBRL'i sadece yasal bir zorunluluk olarak değil aynı zamanda şirket içi raporlamasında da iş yükünü azaltacak ve çeşitli esneklikleri sağlayabilecek bir altyapı olarak gören işletmelerin bu yöntemde bir uygulama yöntemi içine gireceğini söylemektedir(a.g.e., 2009, s. 15).

Sermaye piyasalarında işlem gören firmaların birçoğu çok uluslu firmalar olmakla beraber çok sayıda ortaklı ve iştirak yapısına sahiptirler. Bu nedenle dönemsel olarak finansal verilerini finansal bilgi kullanıcılarına açıklayan bu işletmelerin öncelikle konsolidasyon süreçlerini tamamlayıp daha sonra verileri XBRL formatına dönüştürmeleri ciddi zaman kaybı yaratmaktadır (Ohata, 2008, s. 19).

Ohata'ya göre XBRL'in güçlü veritabanı altyapısı ile tüm ortaklıklar ve iştiraklerden finansal veriler XBRL formatına dönüştürülerek alınabilmekte ve XBRL formatında konsolide finansal tablolar oluşturulabilmektedir (a.g.e).



Şekil 4.5. GL'den IFRS XBRL Örnek Dokümana Bilgi Akışı.
Kaynak: Ramin, Kurt; Prather, David (2003).

XBRL taksonomisi ile detaylı veriler işletme içinde tutulabilmekte ve daha sonra özetlenerek finansal raporlamada kullanılabilmektedir. Örneğin, Şekil 4.5'te görüldüğü üzere bir işletmenin 31.12.2002 tarihinde ABC şirketinden finansal kiralama yolu ile 4 adet aracı 80.000 YTL bedelle, 5.000 YTL'yi peşin ödeyerek, gerisi için ise kredi kullanarak aldığı varsayımı altında bu olaya ilişkin XBRL altındaki akış semaları yukarıdaki gibi oluşacaktır (Ramin, Prather, 2003, 4).

XBRL iç raporlamalar konusundaki esnekliğini aynı zamanda holdingler bazında farklı kurum ve kuruluşlar bazında da ortaya koymakta ve güçlü alt yapısını raporlama sürecinde gösterebilmektedir. XBRL hem konsolidasyon süreçlerindeki kontrolleri artırmakta hem de konsolidasyon ve finansal raporlama süreçlerini ciddi oranda azaltmaktadır.

4.7. Finansal Tabloların Sunumunda XBRL Kullanımı

Gerek büyük şirket skandalları ve gerekse dünyanın büyük bir bölümünü kapsayan ekonomik krizler, finansal bilgilerin güvenilir, anlaşılabilir ve daha az maliyetle edinilmesinin önemini bir kez daha ortaya koymuştur. Bu sebeple tüm dünyada finansal bilgilere daha hızlı ve az maliyetle olduğu kadar nasıl daha güvenilir ve doğru finansal bilgilere de ulaşabileceğinin yollarına ilişkin çözümler araştırmaktadır (Malhottra ve Garrit, 2004, s. 59).

Washington eyaletinde küçük bir yeminli mali müşavirlik şirketinde çalışan Charlie Hoffman 1998 yılında ilk olarak XML denemelerini başlatmıştır. Charlie Hoffman dünyadaki her ülkede muhasebe kurallarına uygun standart cari raporların elektronik ortamda kullanılmasını sağlamak amacıyla XBRL'in gelişimine öncülük etmiştir. XBRL Uluslararası finansal ve ticari verilerin değişimi ile ilgilenen 250'den fazla lider organizasyonun global bir konsorsiyumudur (AICPA, 2009). Son 10 yıl içinde teknoloji ve elektronik veri iletişimindeki gelişmeler finansal raporlamanın ve açıklamalarının daha kolay erişilebilme ve analizi şeklinde daha fazla şeffaflığı sağlamıştır. Amerikan Menkul Kıymetler Borsası (SEC-Security Exchange Commission) 1993 yılında Elektronik Veri Toplama, Analiz ve Düzeltmeleri (EDGAR-Electronic Data Gathering, Analysis and Retrieval) kabul edilmiş ve bu sistemle şirketlerle ilgili finansal bilgiye ulaşılması sağlanmıştır (Conner, 2005, s. 18).

30 Mayıs 2008'de US XBRL Organizasyonu, SEC'e US GAAP Taksonomisini açıklamıştır. SEC bu öneriyi 17 Aralık 2008'deki onaylamış ve belirlenen son kuralların ilk başta US GAAP kullanan yerel ve yabancı şirketlere ve daha sonra da IFRS kullanan özel yabancı şirketlere uygulanmasına karar vermiştir.

Buna göre XBRL formatında üretilmiş bilgi şirketlerin finansal tablolarını, dipnot açıklamalarını içerecektir (AICPA, 2009). SEC dışında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC International Accounting Standarts Commitee) de XBRL ile ilgili çalışmalar yapmaktadır. 2002 yılında IASC'in XBRL Ekibi kurulmuş ve 2 Temmuz 2007'de yeni taksonomilerin oluşturulması amacıyla yeni bir strateji planını onaylamıştır (IFRS Taxonomy Guide 2008, s. 14).

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere XBRL konusunda başta ABD olmak üzere dünyanın pek çok yerinde çalışmalar yapılmaktadır. Bu çalışmaların neler olduğuna dair bilgiler bir sonraki bölümde Avrupa ve Asya'da yapılan çalışmalar adı altında açıklanmaya çalışılmıştır.

4.7.1. Amerika'da XBRL Kullanımı

2008 yılının Mayıs ayında SEC, şirketlerin finansal tablolarını Komisyona ve kurumsal web sitelerine sunarken XBRL kullanarak interaktif format kullanmaları gerektiğini bildirmiştir (SEC, 2009).

Amerikan sermaye piyasası dünyadaki en büyük en gelişmiş sermaye piyasasıdır ve SEC'in sermaye piyasası için önerdiği boyutta XBRL tüm dünyada uygulananların en büyük olanıdır. Endüstri sektörlerince parçalanmış olan U.S. taksonomileri şu anda standart US GAAP'de kullanılan muhasebe terimleri için 12,400'den fazla XBRL etiketi ve tanımı içermektedir (Kernan, 2008, s. 65).

ABD'de XBRL ile ilgili yapılan çalışmalar son derece titiz ve dikkatli bir şekilde gerçekleştirilmektedir. Bunun başlıca sebepleri şunlardır (a.g.e, 2008, s. 66);

- ABD muhasebe standartları çok fazla gelişmiştir.
- Finansal arz zincirinde çok sayıda paydaş vardır.
- Kurumsal raporlama gerekleri karmaşık ve endüstriye özeldir ve hata için risk taşımaktadırlar.
- Çin, Japonya ve Avrupa'daki özel şirketler daha genel şablon bazlı rapor formları kullanmakta, ABD şirketleri ise daha detaylı açıklamalar yapmakta ve aynı zamanda daha fazla içeriksel bilgi açıklamaktadırlar.

Birçok ABD şirketi XBRL'e uyum sağlamak için çaba göstermiş, SEC'in finansal bilgilerin XBRL ortamında sunulmasının faydalarını onaylamasından çok kısa bir süre sonra ise finansal raporlarını XBRL ile hazırlamaya başlamışlardır(Watson, 2006).

Amerika kıtasındaki ülkelerde XBRL ile ilgili yapılan çalışmalar aşağıda açıklanmıştır (Kernan, 2008, s. 66).

Amerika Birleşik Devletleri: Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu (Federal Deposit Insurance Corporation) halen banka finansal raporlarını XBRL formatında 8,300'den fazla bankadan çeyrek bazlı olarak toplamaktadır.

2005 yılında oluşturulan SEC Gönüllü Dosyalama Programı halka açık şirketlerin XBRL dokümanlarını gönüllü olarak periyodik raporların tabloları ve yatırım şirketleri yasal dosyalamaları şeklinde sunmalarına izin vermektedir.

Bu konuyla ilgili olarak yaklaşık 80 şirket programa katılmıştır. 2008 yılının Mayıs ayında SEC, şirketlerin finansal tablolarında XBRL'nin kullanımını zorunlu hale getirilmesini önermiştir.

Kanada: Şu anda ihtiyari bir XBRL dosyalama programı geçerli ancak çoğu şirket XBRL'ye geçmeden önce IFRS'in, XBRL'i finansal ve iş bilgisi iletişiminde geçerli raporlama dili olarak kabul etmesini beklemektedir. Kanada'daki XBRL, IFRS'e uyumlu bir taksonomi üzerinde çalışmaktadır.

Güney Amerika: Tüm Latin Amerika'da XBRL gelişiminin ana yöneticisi merkez bankalarıdır. Bolivya hükümeti XBRL'i büyük ölçüde kullanmaktadır. Şili'nin sermaye piyasaları XBRL'i keşfetmiştir.

4.7.2. Avrupa'da XBRL Kullanımı

XBRL Amerika Birleşik Devletleri'nde ve Asya'da sermaye piyasalarında kullanılmak üzere odaklanılmışken, Avrupa'da daha çok hükümetler tarafından kullanım alanı bulmuştur (Kernan, 2008, s. 67).

Kernan'a göre Avrupa'daki ilk benimseme dalgası 2003 yıllarında özel ve kamu sektörlerindeki paydaşların birlikte çalışarak XBRL taksonomileri geliştirmesiyle başlamıştır. Avrupa'da XBRL'in etkili veri toplama özelliğine ilk olarak çeşitli gruplar ilgi duymuştur ancak nedenleri birbirlerinden farklı olmuştur (Hannon,2005). Örneğin İrlanda'da vergi düzenleyicileri, Almanya'da belediyeler, İspanya'da bankacılık sektörü, Hollanda' da Su Kurulu (Water Board) ve Danimarka'da Şirketler Meclisi gelişmeyi yürütmüşlerdir. İkinci dalga XBRL'in ticari kullanımı için 2004 yılı içinde gelmiştir.

İspanyol merkez bankasının yaptığı iş temel alınarak Avrupa Banka Müfettişleri Komitesi (Committee of European Bank Supervisors) XBRL'i Basel II raporlaması için 27 üye ülkede kullanmaya başlamıştır ancak yerel ülke kanunlarına göre kullanım zorunlu veya ihtiyari bırakılmıştır (a.g.e).

XBRL'nin üçüncü hareketini Avrupa Komisyonu başlatmıştır. Projelerin farklılığı, taksonomilerin geliştirilmesi ve 27 üyesinin kullandığı çeşitli standartlardan endişelenerek Komisyon 2004'te resmi olarak üye ülkelerine taksonomilerini Uluslararası XBRL (XBRL, 2009) adresine tescil etmeleri ve gerçekten açık bir standartta birlikte çalışmaları için zorlamıştır.

XBRL Avrupa, 2008 yılında daha iyi tutarlılık, bilgi paylaşımı ve XBRL uygulamalarının sınırlar ötesinde işleyebilmesini sağlamak için kurulmuştur (Kernan, 2008, s. 67).

Avrupa Parlamentosu ve Avrupa Komisyonu XBRL projelerini gözden geçirecek ve finansal raporlamada tek bir dilin kullanılmasını sağlayacaktır. Avrupa ülkelerinde XBRL ile ilgili yapılan çalışmalar aşağıda açıklanmıştır(Kernan, 2008, s. 68).

Belçika: Şubat 2008 yılından bu yana Belçika Ulusal Bankasına yapılan yıllık raporlar için XBRL'in kullanımı mecburi olmuştur. İstatistik ve Ekonomik Bilgiler Genel Müdürlüğü, şirketlerin yıllık raporlarında sunmuş oldukları verileri kullanarak bu şirketlerin yapıları hakkında araştırma raporları hazırlamakta ve şirket verilerine daha hızlı nasıl ulaşabilecekleri üzerinde çalışmaktadır.

Fransa: Fransız Merkez Bankası bankacılık sektörünü yönetmek için XBRL kullanmaktadır. Fransız GAAP Taksonomisi halen yapılandırma aşamasındadır ve Hisse Senetleri Düzenleyici Kurulu'nun halka açık şirketlerin XBRL'i raporlama için kullanma kararının yakın zamanda çıkması beklenmektedir.

Almanya: Küçük ve orta sermayeli Alman şirketleri XBRL ile raporlama yapmaktadırlar. Alman Kamu Tescili Otoritesi (Bundesanzeiger) 2007 yılında XBRL dosyalamasını mümkün kılmış ve yaklaşık bir milyon şirketten veri almıştır.

İtalya: Hala ön proje evresinde olan İtalya yasal destekle hızlı bir biçimde ilerlemektedir. İtalya'da konsolide edilmiş hesaplar 2007 yılında Ticaret Odasında dosyalanmaya başlanmıştır.

Hollanda: Hollanda hükümeti iddialı bir programın bir yönü olarak XBRL'yi finansal, vergisel, yasal ve istatistikî raporlama uygunluğu maliyetini %25 azaltmak üzere kullanmaktadır.

İspanya: 2005 yılında İspanya Menkul Kıymetler Borsası ve İspanyol bankacılık endüstrisi XBRL'i kullanmaya başlamışlardır. Belediyeler ve özel şirketler de dâhil olmak üzere XBRL'nin kullanılmasına odaklanılmıştır.

İngiltere: İç Gelir Servisi (Inland Revenue Service) 2003 yılından bu yana XBRL'e uyumlu beyannameleri elektronik olarak kabul etmektedir ve bunun için özel taksonomisini geliştirmiştir. Halen binlerce şirket 2011 de mecburi olacak XBRL ile raporlama yapmaktadırlar. Vergi otoritesinin yine 2011 de mecburi olacak dosyalama hizmeti bulunmaktadır.

4.7.3. Asya'da XBRL

Çin, Japonya, Singapur ve Güney Kore'nin sermaye piyasaları XBRL verilerini kullanmaktadırlar (Kernan, 2008, s. 71). Japonya'nın Finansal Hizmetler Aracılık Kurumu tüm halka açık şirketlerin 2008 yılından başlayarak finansal tablolarını XBRL formatında sunmalarını gerekli kılmış, Wacoal ve Fujitsu gibi Japon şirketler iç uygulamalarında XBRL kullanımından faydalanmaya başlamışlardır (a.g.e).

2004'te, Çin XBRL'yi benimseyen ilk sermaye piyasası olmuş ve Şanghay ve Shenzhen sermaye piyasaları da yatırım fonlarının açıklanmasında XBRL kullanmaya başlamışlardır (a.g.e, 2008, s. 72). Çin XBRL'yi risk profili çıkarma, veri araştırma ve metin bilgilerini finansal verilerle iletmek gibi yeni alanlara yönlendirmeyi sürdürmektedir. Yakın gelecekte Çin XBRL'i, Yatırım Fonu Raporlamasında, küçük şirketlerin iç finansal raporlamaları kullanımında görmeyi beklemektedir. Gelecekte Çin'de XBRL uygulamalarına ilişkin iki önemli çalışma ise aşağıda belirtilmiştir (Kernan, 2008, s. 72-73).

- Finansal hileyi belirlemek için veri araştırma uygulamaları: Global Business Intelligence Consulting şirketi olağandışı kayıtları aramak için otomatik olarak biriken XBRL veritabanını araştıran yazılım geliştirmektedir.

- Metin iletişimi için XBRL: XBRL'nin metinsel bilgiyi iletmek için genişletilmiş kapasitesi şirketlerin faaliyetleri ve planları hakkında tam olarak iletişim kurmalarına ve uluslararası yatırımcıya da doğrudan ulaşmalarına izin verecektir.

Asya'da ülkelerinde XBRL ile ilgili yapılan çalışmalar aşağıda kısa başlıklar halinde açıklanmıştır(Kernan, 2008, s. 71).

Çin: 2004'de Çin dünyada resmi olarak sermaye piyasaları için XBRL raporlamasını kabul eden ilk ülke olmuştur. Yakın gelecekte Çin yatırım fonu raporlaması için genişletilmiş XBRL kullanımını ve daha küçük şirketler için resmi olmayan iç finansal raporlamalarında XBRL ortamında hazırlanmış olmalarını hedeflemektedir.

Japonya: Japonya'da yabancı yatırımcıları da çekmek amacıyla dil farklılıklarını da ele alan XBRL kabul edilmiştir. 2006'dan bu yana Japon Bankası finansal hizmet kuruluşları ihtiyari XBRL raporlama programını kullanmaktadır, giderek rapor yelpazesini genişletmekte ve Formula Link ve Dimensions gibi son teknolojileri uygulamaktadır. Japon Milli Vergi İdaresi Zeimusho (Japanese National Tax Agency) Şubat 2004'de XBRL uyumlu finansal raporları kabul etmeye başlamıştır.

Güney Kore: 2007 itibariyle tüm halka açık şirketler Kore Finansal Gözetim Komisyonunun (Korea Financial Supervisory Commission) elektronik dosyalama sistemindeki XBRL ile finansal raporlamalarını hazırlamaktadırlar. Sistem, gözlemleyicilerin bir şirketin finansal bildirimlerini İngilizce olarak görmelerine ve analiz etmelerine izin vermektedir.

Hindistan: Hem Bombay Menkul Kıymetler Borsası (Bombay Stock Exchange) hem de Ulusal Menkul Kıymetler Borsası (National Stock Exchange) XBRL dokümanlarını kabul etmiştir. Hindistan Merkez Bankası 2010 strateji planında XBRL'i dâhil etmiş ve 2008 Mayıs ayında tam boyutlu XBRL dosyalama uygulamasını başlatması için emir vermiştir.

Singapur: Singapur Muhasebe ve Kurumsal Yönetim Otoritesi (Accounting and Corporate Regulatory Authority) yaklaşık 50.000 şirketin finansal bildirimlerini XBRL ile hazırlamalarını gerekli kılmışsa da bankalar, sigorta ve finans şirketleri gibi Singapur Para Otoritesi (Monetary Authority of Singapore) tarafından yönetilen şirketler halen bu bildirimin dışında tutulmaktadırlar.

4.7.4. Türkiye'de XBRL Kullanımının Geleceği

Türkiye'de XBRL ile sayısal raporlama geleceği konusunda elektronik finansal raporlamanın kaçınılmaz bir zorunluluk haline geleceği açıktır (Doğruer, 2008). Doğruer'e göre AB'ye uyum sürecinde olan Türkiye'deki finans sektörünün XBRL'i hemen keşfetmesi gerekmektedir.

Türkiye'deki finansal raporların ve benzeri bilgilerin sunulmasında özellikle XML tabanlı web sayfalarının yapıldığı görülmektedir. Örneğin, Nüfus ve Vatandaşlık İşleri Genel Müdürlüğü, DPT, TCMB, TÜİK (Türkiye İstatistik Kurumu) gibi kurumlar, bilgileri kullanıcılara sunarken mevcut HTML, Excel, PDF, Word yapısının yanı sıra XML tabanında da veri sağlamaktadır(Tokel, 2007, s. 28).

Tokel'e göre öncelikle SPK aracılığıyla İMKB'de işlem gören işletmelerin, sonrasında diğer tüm işletmelerin web ortamında XBRL tabanlı finansal raporlamaya geçmeleri, bu işletmelerin verilerinden yararlanmayı bekleyen finansal bilgi kullanıcılarına şeffaf, doğru, en az maliyetli, herkes tarafından aynı anlaşılan, sorgulanabilir ve karşılaştırılabilir bir bilgi yapısı sunacaktır.

Türkiye'nin finansal raporlama veri sözlüğünü tartışarak ve ulusal vergi sistemi hazırlığı çalışmalarına başlayarak ilk adımı atması gerekmektedir (Doğruer, 2008). Bilgi işlem sistemlerinden ve patentli çözümlerden bağımsız olan XBRL geleceğin iş raporlama dili olacak ve ortak bir teknoloji kullanılmasıyla, küresel düzeyde bilgi bütünlüğü sağlanacak ve tek bir altyapıda çalışma olanağı bulacaktır. XBRL teknolojisinin kurumsal finansman raporlama döngülerini hem kolaylaştırdığı hem de masrafları büyük oranda düşürdüğünü bir gerçektir. Finansal raporlamada otomasyona geçilmesi için, en kısa sürede kâğıttan sayısala geçilmesi gerekiyor.

Bu yönde atılan adımlar, kurumlara en kısa zamanda hem işgücü hem de tasarruf olarak geri dönecektir(a.g.e).

Tokel (2007, s. 30)'a göre çok yakın bir gelecekte XBRL Tabanlı Elektronik Finansal Raporlamanın bir seçenek olmaktan çıkıp bir zorunluluk haline geleceği de göz önünde bulundurularak, Türkiye'de;

- Taksonomilerin geliştirilmesi, veri tabanına ilişkin muhasebe uygulamaları, XML, XBRL tabanlı muhasebe sistemlerinin geliştirilmesi, bilânço detayı açısından XBRL GL taksonomisinin kullanımı,
- Finansal bilgilerin güvenliği ve sunumun güvenilirliği ile
- Performans ölçümünde XBRL kullanımı ve sürekli denetimde veri transferinde XBRL kullanımı konularında araştırmalar yoğunlaştırılmalıdır.

4.8. XBRL'in Eleştirilen Yönleri ve Gelecekteki Beklentiler

Dünyada yaşanan finansal krizlerden sonra finansal raporlama sürecinde şeffaflığa verilen önemin en üst seviyeye çıkması, finansal raporlama sürecinde XBRL kullanımının gerekliliğini ön plana çıkarmıştır. NASDAQ Başkan Yardımcısı John Delta, XBRL hakkında "yatırımcılar için finansal şeffaflığın sağlanmasında ve standartlaşmış verinin zamanında iletiminde en iyi yoldur" ifadesini kullanmıştır (Shin, 2003). Yaşanan finansal skandallar sonrası bugün, finansal şeffaflığın sağlanması yönündeki çabalarla piyasaya güvenin yeniden kazandırılması arzulanmaktadır. Bu amaçlarla XBRL'in birçok alanda kullanımı küresel çerçevede söz sahibi uluslararası kurum, kuruluş, muhasebe ve denetim alanında geçerli birçok meslek kuruluşunca yaygınlaştırılmaya çalışılmaktadır (Cohen, 2006, s. 203).

Hızla yayılan XBRL kullanımına yönelik eleştiriler genel olarak aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Kenneth, 2010; Connor ve Barry, 2007; Garbellotto ve Hannon, 2005, s.6).

- XBRL kullanımında tecrübe sahibi olmayan muhasebecilerin XBRL'in veri oluşumunda yapabilecekleri hataların ihtimallerinin oldukça yüksek olması ve yapılan bu hataların yatırımcılarda güven eksikliğine sebebiyet verebilecek olması. Bu sebeplerle birçok firma bu riski almak istemedikleri

için danışman firmalarla çalışmayı tercih etmektedirler fakat bu durum beraberinde yükselen maliyetleri getirmektedir.

- XBRL bilgisinin anlık erişime açık olması şirket içi veya şirket dışı kötü niyetli kişilerin müdahaleleri sonucu zarar görebileceği anlamına gelmektedir. Bu durum ise beraberinde bir güvenlik açığını doğurabilecektir dolayısı ile XBRL raporlamasına geçen bir işletmenin güvenlik önlemlerini artırması kaçınılmaz bir gerekliliktir.
- XBRL'in uygulama maliyetlerinin ciddi boyutlara ulaşabilmesi. Özellikle veri etiketleme aşamalarını otomasyon ile gerçekleştiremeyen firmalar XBRL raporlamaları için manuel etiketleme yapma yoluna gitmektedirler bu durum ise işçilik saatlerini çok uzatmakta ve sistem kurulum maliyetlerine ek külfet getirmektedir.

Hoffman, vd. (2008)'ne göre gelecekte sermaye piyasalarının daha da gelişmesi ve bütünleşmesiyle birlikte finansal raporlama sürecinde XBRL'in kullanımı da yaygınlaşacaktır. Zira gelecekte uluslararası alanda bilgi ortaklığı, XBRL ile sağlanacak olup Uluslararası şirketler veya uluslararası olmak isteyen şirketler, finansal raporlama süreçlerinde XBRL'i kullanmak zorunda kalacaklardır. Çünkü XBRL içsel ve dışsal raporlamayı; en etkin, en hızlı ve en güvenilir bir şekilde sağlamaktadır. Ayrıca uluslararası alanda kurumlar arası bütünleşme ve veri değişimi gereksinmelerinin karşılanmasında XBRL önemli bir raporlama aracıdır.

Bugün dünyanın birçok ülkesinde XBRL'in, vergi yönetimlerinde giderek kullanımı yaygınlaşmakta ve her geçen gün idarelerin ilgisini çekmektedir (XBRL, 2008). Yakın bir gelecekte pek çok ülkenin vergi idareleri ve pek çok denetim organı XBRL formatında finansal raporlama biçimlerinin düzenlenmesini isteyeceklerdir (a.g.e). Ekim 2004'te OECD, "XBRL uygulamasının vergi tahsilâtını arttırma noktasında faydalı olacağını" açıklamıştır (a.g.e). Nisan 2005 de ise ABD'de, Menkul Kıymetler Komisyonu (SEC), XBRL finansal raporlama formatlarının gönüllülük esasına dayalı olarak düzenlenmesini başlatmıştır (Software AG ve Rivet, 2008). 2006 yılında Belçika Vergi Dairesi ve 2007 yılında İngiltere ve Hollanda Vergi Daireleri bu uygulamayı başlatmıştır (Hannon, 2004).

Vergi yönetimlerinde XBRL'in bu kadar yaygınlaşmasının öncelikli temel nedeni iş dünyasında raporlamanın birçok alanında kullanımı, vergi planlamasını, vergi uyumu ve vergi denetimini yakından ilgilendirmesidir. Vergi kaybının ülkeler bazında büyüklüğü, vergi inceleme oranının düşük seviyelerde kalmasından ve kayıt dışı ekonominin büyük boyutlara ulaşmasından anlaşılabilmektedir (Cohen, 2006, s. 205). Cohen'e göre bugün vergi kaybının; cezai yaptırım tehditleri, denetim korkusu veya bir takım manevi duyguların harekete geçirilerek tam anlamıyla sağlanamayacağı gerçeği anlaşılmıştır ve vergi denetimlerinde bilişim teknolojilerinden yardım alınması artık bir zorunluluktur. Tokel (2007, s. 27)'e göre bilişim teknolojisinin bir ürünü olarak XBRL, vergi dairelerinde geleneksel yöntemlerin aksine, belgelerden ziyade bilgilerin paylaşımına imkân sağlayarak vergilendirmeye esas finansal verinin en sağlıklı şekilde iletimine olanak tanımaktadır.

XBRL vergi dairesinde içsel etkinliği artırma, veride şeffaflığı ve hızlı bütünleşmeyi sağlamada önemli bir rol oynamakta ve böylece vergi dairesinde daha homojen ve istikrarlı bir kontrol ortamının oluşmasında ve risk unsurlarının bertaraf edilmesinde bir araç işlevi görmektedir.

Ayrıca XBRL vergi mükelleflerinden belgeleri otomatik olarak almakta, veriyi hızlı bir biçimde işlemekte ve sonuca varmaktadır dolayısıyla XBRL formatında finansal bir veri hata ve hile riskini en az düzeye indirgemektedir, böylelikle kayıt dışı ekonominin daraltılması yönünde çok önemli yararlar sağlanabilecektir (Cohen, 2006, s. 200). XBRL ile vergi idaresi işlemlerinde etkinlik ve verimlik artarak sıfır hatalı işlem yapmak ve iş mükemmelliğine ulaşarak kaliteli bir hizmet sunmak mümkün olabilecektir. Vergi dairelerinde XBRL'in uygulanmaya başlaması ile birlikte vergi dairesinin iş ve işlemlerinde zaman tasarrufu sağlanabilecek, personelin iş yükü azalacak ve olası hata sayısı en az seviyeye inecektir. Sağlanılan faydalarla birlikte mükellef odaklı ve katma değer yüklü bir hizmet mükelleflere sunulacaktır (a.g.e).

Vergi denetimlerinde inceleme elemanlarınca XBRL'in kullanımı ile birlikte sağlanabilecek başlıca faydaları aşağıda yer aldığı gibi özetleyebiliriz (Cohen, 2006, s. 206);

- Bilgisayar destekli denetim tekniklerinin kullanılabilmesi,

- Denetimin daha kısa sürede tamamlanabilmesi,
- Denetim sonucunda daha sağlıklı sonuçlara ulaşılabilmesi,
- İhtiyaç duyulan verilerin sağlanmasına yönelik zaman kaybının önlenmesi,
- Denetim kanıtlarının daha hızlı ve güvenilir bir şekilde sağlanması,
- Denetimlerde etkinlik ve verimliliğin sağlanması,
- Denetimde karar verme hızının artması,
- Cari denetimin yapılabilmesi,
- İş yükünün azalması,
- Kayıt dışı ekonominin daralması,
- Muhasebe usulsüzlüklerinin azalması.

XBRL ile farklı kurumlar için farklı finansal raporlar hazırlanabilir, bu bilgiler otomatik olarak değiştirilebilir ve güvenilir bir şekilde sunulabilir (Uyar, Çelik, 2006, s. 105). Geleceğin raporlama dili olarak nitelenen XBRL'in küresel çerçevede kullanımı ile birlikte uluslararası düzeyde bilgi bütünlüğü sağlanabilecek ve bu suretle herkes aynı ortak bilgi havuzunu kullanarak bilgi paylaşımını gerçekleştirebilecektir. Özel sektörün ve kamu sektörünün aynı anlayışa sahip olabilmesinin ana öncülü veri sunumunda kullanılan teknolojilerin aynı olmasıdır. XBRL kullanıcılarına eş zamanlı muhasebe uygulamaları ile denetim kanıtlarının elektronik formda, yüksek kalitede, güvenilirlikte ve hızlı bir şekilde elde edilmesine olanak sağlamaktadır (Shin, 2003). Shin'e göre ayrıca XBRL ortamında finansal bir bilgi aynı zamanda mali olayların arkasında yatan bilgileri tanımlayarak ortaya koyabilmektedir. Bununla birlikte XBRL uygulamalarının sağladığı eş zamanlı denetim olanağı ile mali bir işlemin gerçekleşmesi, kayıt altına alınması ve gözden geçirilmesi arasındaki zaman farkı en aza indirgenmektedir.

XBRL'in sağladığı eş zamanlı denetim imkânı ile mali bir işlemin gerçekleşmesi, kayıt altına alınması ve gözden geçirilmesi arasındaki zaman farkı en aza inmekte ve böylece vergi kayıplarında erken uyarı sisteminin uygulanması mümkün olabilmektedir (Murthya ve Groomberg, 2004, s. 148). XBRL'nin sadece dışsal finansal raporlamada değil aynı zamanda iç raporlamada ve finansal olmayan işletme ölçümlerinde kullanımı da söz konusu olabilmektedir (Garbellotto ve Hannon, 2005, s. 58). Bu uygulamalar ile XBRL; işletmeye ilişkin finansal bilgilerin analiz edilmesinde ve kullanılmasında etkili ve hızlı bir ortam sağlamaktadır. Ayrıca finansal şeffaflık sağlamakta, işlem maliyetlerini azaltmakta ve işlem etkinliğini artırmaktadır.

Bu sayede de sürekli gözden geçirme, sürekli denetim ve işletme içi ile işletme dışı finansal analiz faaliyetlerinin geliştirilmesine imkân sağlamaktadır(Haas and Snijders, 2001, s. 14–19). Depreceny ve Gray (2001, s. 51-78)'e göre günümüzde Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri ve Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları ile dışa dönük elektronik ortamda finansal raporlamada etkin bir kullanım alanı sağlayan XBRL uygulaması, kısa vadede XBRL GL taksonomisi sayesinde işletme içine dönük kapsamlı bilgilere ulaşmaya imkân tanıyacaktır. Ayrıca orta ve uzun vadede operasyonel anlamda hem işletme içine ve hem de işletme dışına yönelik olarak işletme faaliyetleri ve işletme performansı raporlamasına ilişkin kritik bilgilerin sağlanmasına da imkân tanıyacaktır. FFIEC_USA'nın (ABD Federal Finansal Kurum ve Kuruluşlar Çalışma Konseyi'nin) XBRL'in şu ana kadar ki mevcut uygulamalarından tecrübe ettikleri eğer özetlenecek olursa XBRL öncesi ve XBRL sonrası olmak üzere aşağıdaki gibi bir tablo oluşturulabilir.

Tablo 4.1. *Mevcut XBRL Uygulamalarında FFIEC Değerlendirmeleri*

Sonuç	**XBRL Öncesi**	**XBRL Sonrası**
Gerekli Bilgi	66% gerekli bilgi	99% gerekli bilgi
Daha Tutarlı Bilgi	% 70 daha tutarlı bilgi	% 100 daha tutarlı bilgi
Daha Hızlı Bilgi Akışı	Her çeyrek sonrası haftalar sonra bilgi kabulü	Her çeyrek sonrası ortalama yaklaşık 16 saat içinde bilgi transferi
Artırılmış Üretkenlik	400–450 banka tarafından inceleme	550–600 banka tarafından inceleme
Bilgiye Daha Hızlı Erişim	Bilgi kabulünden sonraki birçok gün içerisinde hazır hale geliyor	Bilgi kabulünden sonraki bir gün içerisinde hazır hale geliyor
Artırılmış Verimlilik	Analizciler tarafından her bir çeyrek sonrası yaklaşık 48 iş günü içinde iş yükü tamamlanıyor	Analizciler tarafından her bir çeyrek sonrası yaklaşık 41 iş günü içinde iş yükü tamamlanıyor
Transfer Hızı	Değişikliklerin sayısına bağlı olarak, haftalarca ve günlerce sürmektedir	Saatler, dakikalar içerisinde sürmektedir.

Kaynak**:** COX, 2008, s. 14.

Yukarıdaki değerlendirmelerden mevcut uygulamalarla beraber XBRL öncesi ve XBRL sonrası mevcut durumun analiz edilmesi kolaylaşmakta ve uygulamanın geleceğin finansal raporlama dili olması yönündeki evrimini tamamlamasında ne kadar önemli bir yere sahip olduğu açıkça görülmektedir.

BEŞİNCİ BÖLÜM

FİNANSAL ŞEFFAFLIĞIN SAĞLANMASINDA XBRL KULLANIMI ÜZERİNE BİR UYGULAMA

Bu bölüm çalışmanın araştırma kısmını oluşturmaktadır. Çalışmanın teori bölümünde de belirtildiği gibi finansal tabloların güvenilirliğini sağlayan en önemli unsurlardan birisi şeffaflıktır. Her alanda olduğu gibi bilgi teknolojilerinin finansal şeffaflığın sağlanmasında getirdiği kolaylıklar yadsınamaz. Finansal şeffaflığın sağlanmasında yeni uygulamalardan biri daha öncede vurgulandığı gibi XBRL'dir. Çalışmanın temel amacı, XBRL kullanımının işletmenin finansal tablolarının şeffaflığı üzerinde etkili olup olmadığını araştırmaktır.

Türkiye'de XBRL kullanımı henüz yoktur. Çalışmanın temel amacı XBRL'in finansal tablolarının şeffaflığı üzerinde etkili olup olmadığını araştırmak olduğundan çalışma XBRL uygulamasını aktif bir şekilde hayata geçiren ülkelerden birisi olan Amerika Birleşik Devletlerinde gerçekleştirilmiştir. XBRL'in ABD uygulamalarında tecrübe sahibi yöneticilerin değerlendirmelerinden farklı araştırma sorularına verdikleri cevaplar arasında herhangi bir ilişkinin var olup olmadığının tespiti yönünde istatistikî analizler gerçekleştirilmiştir. XBRL'in ileriki yıllarda Türkiye'de kullanılabilirliği ise SPK'ya tabi olup IMKB'de işlem gören firmalar üzerinde yapılan bir anket çalışması ile değerlendirilmiştir.

5.1. Araştırmanın Amacı

Bu araştırmada bilgi teknolojilerinden internet tabanlı merkezi raporlama sistemlerinden XBRL'in finansal tabloların şeffaflığı üzerindeki etkili olup olmadığını belirleyip uygulamanın Türkiye'de kullanılabilirliğini ortaya koymak amaçlanmaktadır. Çalışmanın birinci bölümünde de belirtildiği üzere çalışmanın amacı çerçevesinde yapılacak araştırma kapsamında aşağıdaki sorulara yanıt aranmıştır.

1. İnternet tabanlı merkezi raporlama sistemlerinden XBRL kullanımının işletmenin finansal tablolarının şeffaflığı üzerinde etkili olup olmadığı;
2. İnternet tabanlı merkezi raporlama sistemlerinden XBRL'in finansal krizleri engelleme gücünün olup olmadığı;

3. Türkiye'de XBRL uygulamasının kullanılabilir olup olmadığını belirlemektir.

Yukarıdaki sorulara cevap bulabilmek için Türkiye'de ve ABD'de ankete dayalı iki uygulama yapılmıştır. Her iki ankette kullanılan sorular birbirlerine paraleldir. Bu uygulamalarla ilgili detaylı açıklamalar aşağıda anlatılmıştır.

5.2. Araştırmanın Yöntemi

Sosyal bilimlerde yapılan çalışmalarda veri toplama amacıyla yapılan bilimsel araştırma yöntemleri arasında gözlem, görüşme, anket, deney ve alan çalışması gibi birçok araştırma yöntemi mevcuttur. Bu çalışma, XBRL kullanan firma yöneticilerinin XBRL öncesi ve sonrasındaki gelişimini kıyaslamaları ile ilgili bir temsil çalışma temelinde olduğundan çalışma içerisinde en uygun yöntem olarak anket yöntemi tercih edilmiştir. Gökçe (2007, s. 88)'ye göre, anket yöntemi veri toplamada en çok kullanılan yöntemler arasında gelmektedir. Soru kâğıtlarının ciddî bir hazırlık sürecinin ardından dağıtılması ve cevapların yazılı olarak kayıt altına alınması anketin olumlu yönleri arasında sayılmaktadır. İslamoğlu (2003, s. 107), anketin başka bir üstünlüğüne değinmekte ve anket olarak adlandırılan sistematik soru formları ile birincil kaynaklardan bilgi toplandığını belirtmektedir. Aypay ve diğerleri (2009, s. 137) anketin diğer üstünlüklerini vurgulamaktadır. Buna göre, sözgelimi anketi cevaplayan kişi herhangi bir yönlendiriciden etkilenmediği için hatalara karşı daha duyarlıdır. Anket yönteminde karşılıklı ilişki olmadığı ve katılımcılardan kişisel bilgilerini açıklamaları beklenmediği için cevaplanma oranının yüksek olacağı da beklentiler arasındadır.

Bu nedenle yöntemin okyanus aşırı bir ülke olan ABD'de uygulanmasını ve XBRL kullanan firmaların önemli bir kesimine ulaşılmasını mümkün kılacağı düşünülmüştür. Ayrıca anket sorularının yazılı olması, örnekleme seçilen kişinin soruyu defalarca okumasına fırsat vermektedir. Bunun yanı sıra, anketi doldurmak için bir zaman baskısı olmadığından cevaplayıcı dikkatini toplayabildiği uygun bir zamanda anketi doldurmakta ve bazı bilgileri kontrol ederek sağlıklı ve doğru cevaplar verebilmektedir.

Odabaşı ve diğerleri (1999, s. 89), anket yönteminin üstünlüklerinden birinin de maliyetinin düşük olması ve hızlı bilgi elde edebilmek olduğunu belirtmektedir.

Anket yöntemi ile ilgili ayrıntılı bilgiler Ek-3'te verilmektedir. Özellikle, çalışmanın ABD'nde yapılması, uygulama yapılan yerin okyanus aşırı olması ve uygulama yapılan firmaların geniş bir kitleyi temsil etmesi de araştırma açısından bu yöntemi gerekli kılmıştır.

Çalışma kapsamında ikinci bir uygulama Türkiye'de IMKB'ye bağlı firmalar ile gerçekleştirilmiş ve araştırma yöntemi olarak anket yöntemi tercih edilmiştir. Uygulamanın amacı, geniş bir kitleyi temsil eden SPK'ya bağlı olup IMKB'de işlem gören firmalarda ileriki yıllarda Türkiye'de muhtemel uygulama alanı bulabilecek olan XBRL'in kullanılabilirliğini tespit etmektir.

5.2.1. Örneklem Seçimi

Çalışma, XBRL kullanımı ve bunun finansal tabloların şeffaflığı üzerinde etkili olup olmadığını belirleme temelinde yapılmaktadır. Çalışmanın niteliği gereği, çalışma bilginin sunulduğu tarafa değil, XBRL kullanan ve bilgiyi sunan tarafa, firma yetkililerine yönelik yapılmaktadır. ABD'de XBRL raporlamasının sadece Amerika Menkul Kıymetler Komisyonuna kayıtlı olarak çalışan sermaye şirketleri tarafından yapılıyor olması nedeniyle Aralık 2010 tarihi itibarı ile Amerika Menkul Kıymetler Komisyonuna kayıtlı ve XBRL'e göre finansal raporlama yapan 332 firma arasından rastgele örneklem yoluyla 140 firma seçilerek bu firmaların yetkililerine anket çalışması gönderilmiştir. Uygulama çalışmasının Amerika Birleşik Devletlerinde yapılmasının en önemli sebebi, ABD'nin XBRL uygulamasını halka açık şirketler tarafından hayata geçirmiş olması ve XBRL ile finansal raporlama üzerinde en çok aşama kaydeden lider ülke konumunda olmasıdır (XBRL, 2010).

Ana kütle içinde yer alan firmaların yetkililerine ABD Menkul Kıymetler Komisyonunun veritabanından, XBRL kullanıcılarının bilgi paylaşımı amacıyla oluşturmuş olduğu ortak 6 ayrı profesyonel çalışma gruplarından ve dosyalamayı fiilen yapan yetkililerin oluşturmuş olduğu ortak bir XBRL platformundan kişilerle direkt bağlantı kurularak ulaşılmıştır. Bu kapsamda anket soru kâğıdı rastgele örneklem yoluyla seçilen 140 firmanın yetkililerinin tamamına gönderilmiştir.

Avrupa Birliğine uyum sürecinin de bir parçası olarak ileriki yıllarda Türkiye'de muhtemel uygulama yeri bulabilecek olan XBRL'in kullanılabilirliğini tespit edebilmek amacıyla Türkiye'deki halka açık firmaların yetkililerinin görüşlerini alabilmek için Aralık 2010 tarihi itibarı ile SPK' ya kayıtlı olup IMKB'de işlem gören 339 halka açık firmadan aynı holding çatısı altında bulunan toplam 43 iştirak şirketi ve toplam 74 gayrimenkul yatırım ortaklığı, finansal kiralama ve aracı kurum hizmeti veren firma finansal raporlama sürecini ana holdingleri bünyesinde yaptıklarından dolayı mükerrer cevaplamaların elimine edilmesi amacıyla kapsam dışı bırakılmış ve elde edilen 222 firma ana kütle olarak belirlenmiş ve bu firmalardan rastgele örneklem yoluyla 100 firma seçilerek anket çalışması yapılmıştır. Araştırma kapsamına alınan IMKB'ye bağlı firma yetkililerinin iletişim bilgilerine Kamuyu Aydınlatma Platformu aracılığıyla ulaşılmış ve örneklem kapsamında belirlenen 100 firmanın yetkililerine anket soru kâğıdı gönderilmiştir.

5.2.2. Soruların Nitelikleri

ABD'de yapılan ana anket çalışması çerçevesinde, temel olarak EK-1'deki 18 soru yöneltilmiştir. Anket, temel olarak halka açık firmaların yayınlanan finansal verilerinin güvenilirliği açısından finansal şeffaflığın firmalar açısından önemini ortaya koymak ve XBRL'in finansal tabloların şeffaflığı üzerinde etkili olup olmadığını belirlemek amacıyla farklı sorular içermektedir. Bununla beraber XBRL'in kullanımında herhangi bir kanuni zorunluluk olmaması halinde tercih edilip edilmeyeceğini tespit edebilmek amacıyla ayrı bir soru ve XBRL uygulamasının maliyetlerini tespit edebilmek ve bu süreçte proje ile ilgili olarak çalışan uzman sayısını belirleyebilmek amacıyla da demografik iki ayrı soru anket sonunda yer almaktadır.

Çalışmanın Türkiye uygulamasında EK-2'deki 10 sorudan oluşan anket çalışması kullanılmıştır. ABD'deki uygulamaya paralel olarak geliştirilen ve XBRL'in Türkiye'deki uygulanabilirliği ile ilgili soruları da kapsayan anket çalışması, Türkiye'de IMKB'ye bağlı olarak çalışan halka açık firmaların ileride muhtemel bir XBRL uygulamasında XBRL'in kullanılabilirliğinin tespiti amacıyla birbirinden farklı sorular içermektedir. Bununla beraber anket çalışmasında XBRL uygulamasının gerektirdiği teknolojik altyapının Türkiye'de mevcut olup olmadığı ve XBRL'in muhtemel uygulama maliyetlerindeki beklenti düzeyi de araştırılmaktadır.

5.2.3. Verilerin Toplanması

Verilerin toplanması için anket yöntemi üzerinde karar kılındıktan sonra, 2010 yılı Aralık ayında, ABD Menkul Kıymetler Komisyonuna kayıtlı olan ve hisse senetleri halka açık olan 140 firmaya EK-1'de verilen anket soru kâğıdı gönderilmiştir.

Anket soru kâğıdı son biçimini almasının öncesinde ana dili İngilizce olan ve aynı zamanda iyi derecede Türkçe konuşabilen bir eğitmen ile anket formu kontrol edilmiş ve gerekli düzenlemeler yabancı dil yazım kuralları dikkate alınarak gerçekleştirilmiştir. Daha sonra yine Amerika'da faaliyet gösteren halka açık bir şirketin XBRL raporlama bölüm direktörü ile ön testler gerçekleştirilmiş ve alınan tepkilere ve önerilere göre araştırma da kullanılacak anket soru kâğıdına son şekli verilmiştir. Bu kapsamda 140 firma yetkilisine anket soru kâğıtları iletilmiştir.

Gönderilen anket formlarından 118 adedi cevaplanarak geri gönderilmiştir. Cevaplanan anketlerde ciddi oranda bir veri eksikliği olmaması sebebiyle geri dönüşü yapılan 118 anketin tamamı değerlendirme kapsamına alınmış ve değerlendirme dışında bırakılan bir anket olmamıştır. 118 firmadan cevap alınarak yaklaşık % 85'lik cevaplanma oranına ulaşılmıştır. Literatürde, ana kütle büyüklüğü 100 iken ± 0.10 örnekleme hatası ile seçilmesi önerilen örneklem büyüklükleri 38-49 arasında değişmektedir (Erdoğan, 2007, s. 249; Büyüköztürk ve diğ., 2009, s. 96; Altunışık ve diğ., 2007, s. 127; Erkuş, 2005, s. 87; İslamoğlu, 2003, s. 150). Cevap sayısı örneklem sayısının çok üzerinde olup, geri dönüşüm oranının bütünü temsil edebilecek düzeyde olduğu kabul edilmektedir. Katılımcıların birçoğunun XBRL ile finansal raporlama süreçlerinde yetkili olan yatırımcı ilişkileri direktörleri ve XBRL raporlama bölüm direktörleri olmasının yanında aynı zamanda bazı katılımcıların XBRL'in yıllar içerisinde gelişiminde taksonomilerin ilgili muhasebe standartları ile oluşturulması aşamasında ve SEC içerisinde farklı görevlerle oluşturulan alt komisyonlarda görevler alarak bu konuda ciddi bilgi ve tecrübeye ulaşmış olmaları anket sonuçlarının güvenilirliğini artırmaktadır.

Uygulamanın Türkiye ayağında EK-2'de verilen anket web üzerinde sunulduğu adres bilgisi ve bir ön yazı ile IMKB'ye bağlı holdinglerin iştirakleri ve aracılık hizmeti veren gayrimenkul yatırım ortaklıkları ile finansal kiralama yapan firmalar finansal

raporlama sürecini ana holdingleri bünyesinde yaptıklarından dolayı mükerrer cevaplamaların elimine edilmesi amacıyla kapsam dışı bırakılmış ve elde edilen halka açık 222 firma arasından seçilen 100 ayrı firma yetkilisine gönderilmiştir. Gönderilen anket formlarından 69 adedi cevaplanarak geri gönderilmiştir. Anketlerde ciddi oranda bir veri eksikliği olmaması sebebiyle geri dönüşü yapılan 69 anketin tamamı değerlendirme kapsamına alınmış ve değerlendirme dışında bırakılan anket olmamıştır. Cevaplanan anketlerde, katılımcılara finansal şeffaflığın önemi üzerine sorulan sorularda verilen cevapların tamamı dikkate alınırken, XBRL'in finansal şeffaflığın sağlanması konusundaki etkinliği üzerine sorulan sorular dikkate alındığında daha doğru bir değerlendirme yapabilmek amacıyla XBRL konusunda bilgi sahibi olan katılımcıların vermiş olduğu cevaplar üzerinden bir değerlendirme gerçekleştirilmiştir. Anketimizi cevaplayarak yollayan firmalar ile % 69'luk cevaplanma oranına ulaşılmıştır. % 69'luk oran örneklem sayısının çok üzerinde olup, geri dönüşüm oranının bütünü temsil edebilecek düzeyde olduğu kabul edilmektedir. Katılımcıların IMKB'ye bağlı firmalarda CFO veya mali işler direktörleri görevlerinde olması verdikleri cevapların güvenilirliğini artırmaktadır.

5.3. Araştırmanın Kısıtları

1. ABD'de yapılan uygulama da araştırma çalışması yatırımcıların adres ve iletişim bilgilerini temin etme olanağı olmaması nedeniyle SEC'e bağlı şirketlerin yönetim kademesinde XBRL raporlamasından sorumlu yöneticiler bazında gerçekleştirilmiştir. Bu nedenlerle XBRL'in finansal şeffaflığın sağlanmasındaki etkileri şirket yönetimlerinin değerlendirmeleri boyutunda tespit edilebilmiş ve yatırımcılar gibi son bilgi kullanıcıları bazında bir değerlendirme yapılamamıştır.

2. Bütün anket çalışmalarında karşılaşılan yapısal sorunların bu çalışmada da geçerli olduğu varsayılmaktadır. Bu çerçevede, ankette sadece net ve gerekli sorular sorulmuştur. Anket sorularının uzun olmasının anketin cevaplanma oranını düşüreceği düşünülmektedir. Ankette sadece sorulan soruya cevap alınması; anket sorularının azlığı; verilen cevabın derinlemesine incelenememesi; ankete katılan kişilerin ilgi düzeyinin değişkenlik göstermesi; uygulamadan geriye dönülememesi; anketlerde elde edilen bilgilerin deneysel veriler gibi ölçü ve tartı sonuçlarını şeklinde değil, beyan ve yanıt durumunda olması nedeniyle hatırlanmaması; bilmemek, yanlış hatırlamak, kasıtlı olarak yanlış cevaplamak gibi çeşitli

nedenlerden kaynaklanan hatalar içerebilmesi; cevaplama süresi üzerinde araştırmacının kontrolü bulunmaması; araştırmacının, anketin örnekleme seçilen kişi tarafından cevaplanıp cevaplanmadığı konusunda bilgiye sahip olmaması, açık uçlu sorular için uygun bulunmaması ve bu teknikle yüzeysel bilgi elde edilebilmesi gibi sorunlar belirtilmektedir (Gökçe, 2007, s. 88, Aypay ve diğ., 2009, s. 137-138).

Ancak, ABD uygulamasında, katılımcılarının bir kısmının XBRL formatında finansal raporlama yapması yanında XBRL'in yıllar içerisinde gelişiminde taksonomilerin ilgili muhasebe standartları ile oluşturulması aşamasında ve ABD Menkul Kıymetler Komisyonu içerisinde farklı görevlerle oluşturulan alt komisyonlarda görevler alarak bu konuda ciddi bilgi ve tecrübeye ulaşmış olmaları anket sonuçlarının güvenilirliğini artırmaktadır.

3. XBRL uygulamasını bugün itibariyle hayata geçiren ve örneklem kapsamına alınan firmalar genel itibarı ile dünya üzerinde birçok ülkede büyük çapta iş yapan firmalar olmaları dolayısı ile ciddi oranda iş yükü taşımaktadırlar. Bu durum ise firma içerisinde finansal verilerin yönetimi ve raporlanması ile yoğun bir şekilde uğraşan firma yetkililerinin ciddi bir iş yükü taşıması anlamına gelmektedir.

   Anket çalışmalarından sağlıklı cevaplar alabilmek için uzaktan iletişim yerine bire bir ve yüz yüze ilişkiler kurmak ve cevapları bu şekilde almak en uygun yaklaşım olsa da bu, uygulamanın okyanus aşırı gerçekleştirilmesi ve zaman kısıtı nedeni ile gerçekleştirilememiştir. Sadece ön test çalışmaları bire bir ve telekonferans şeklinde yapılabilmiştir.

5.4. Araştırma Sonucunda Elde Edilen Bulgular

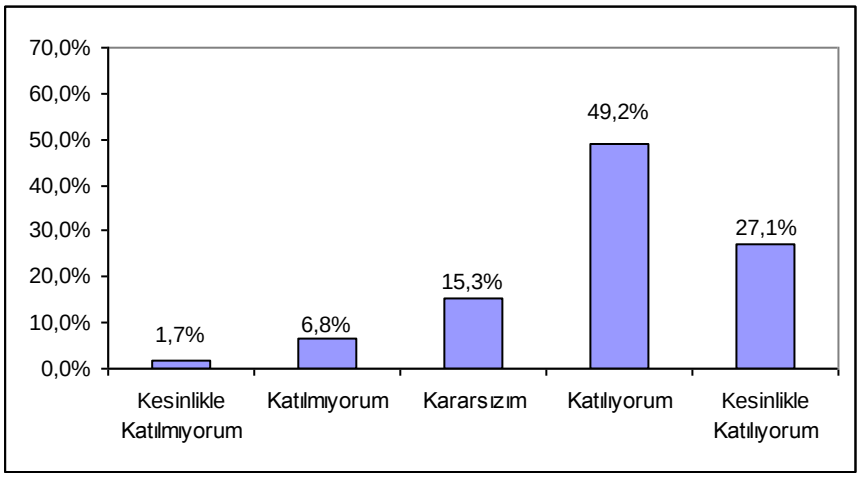
Bu bölümde anket soru kâğıdı aracılığıyla elde edilen cevaplar istatistiksel sonuçlara dönüştürülerek özetlenmekte ve bu özetler değerlendirmeye tabi tutulmaktadır.

Araştırma sonucunda elde edilen bulgular ABD uygulaması ve Türkiye uygulaması bazında iki açıdan incelenmektedir.

5.4.1. ABD'de XBRL Kullanımı Üzerine Yapılan Araştırmada Elde Edilen Bulgular

Katılımcıların bazıları anket sorularına ek olarak yıllar içerisinde kazandıkları tecrübeleri e-mail yolu ile bildirmişler ve konu ile ilgili olarak düşüncelerini paylaşmışlardır. Tüm bu bildirimler tezin değerlendirme bölümlerinde genel sonuçlarla beraber değerlendirilmektedir. ABD'de yapılan anket çalışması neticesinde elde edilen bulgular aşağıda sunulmuştur.

1) Ankette katılımcılara sermaye piyasalarında sağlıklı bir büyümenin ancak finansal şeffaflık ile sağlanıp sağlanamayacağı sorulmuş ve bu doğrultuda Şekil 5.1'de belirtilen cevaplar alınmıştır.

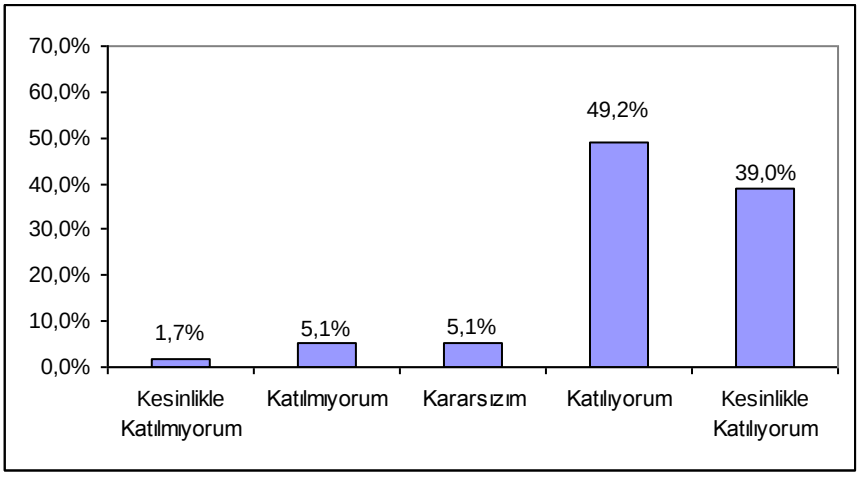


Şekil 5.1. Sermaye Piyasalarındaki Büyümede Finansal Şeffaflığın Gerekliliği

XBRL raporlamasını aktif olarak gerçekleştiren firmaların ilgili bölüm yetkililerinden elde edilen cevaplara göre Şekil 5.1'de görüldüğü üzere XBRL kullanıcılarının %76,3'ü sermaye piyasalarında sağlıklı bir büyümenin ancak finansal şeffaflığın sağlanabilmesi ile mümkün olacağını düşünmektedir. Bu da katılımcıların finansal güvenilirliğin elde edilmesinde finansal şeffaflığın sağlanmasının önemli bir yerinin olduğunu göstermektedir.

Bu görüşe katılmayan XBRL kullanıcıları % 8,5'luk dilimi oluştururken % 15,3'lük bir dilim kararsız olduğu yönde bir görüş bildirmiştir.

2) Ankette katılımcılara finansal şeffaflık sağlanmasında ortak bir muhasebe standardının gerekliliği sorulmuş ve bu doğrultuda Şekil 5.2'de belirtilen cevaplar alınmıştır.

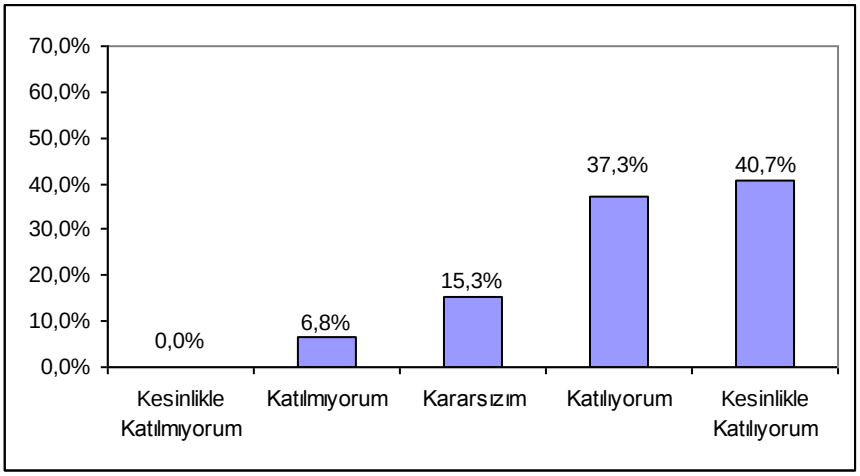


Şekil 5.2. Finansal Şeffaflığın Sağlanmasında Ortak Bir Muhasebe Standardı Gerekliliği

Şekil 5.2.'den görüleceği üzere XBRL kullanıcılarının % 88,1'i finansal şeffaflığın sağlanabilmesi için ortak bir muhasebe standardı gerekliliğini belirtmişlerdir. Katılımcıların büyük çoğunluğunun ortak bir muhasebe standardının gerekliliği üzerinde hemfikir olması aslında ABD Menkul Kıymetler Komisyonunun XBRL'in tüm gelişim süreci boyunca aynı zamanda ortak bir de muhasebe standardının gerekliliği üzerinde durmasını haklı çıkaracak doğrultudadır.

Bununla beraber XBRL kullanıcılarının %6,8'i bu görüşe olumsuz yönde, % 5,1'i ise kararsız olduğu yönde görüş bildirmiştir.

3) Ankette katılımcılara finansal şeffaflık ortamının sağlanmasının finansal krizleri ve skandalları önlemede yeterli olup olmayacağı sorulmuş ve bu doğrultuda Şekil 5.3'te belirtilen cevaplar alınmıştır.

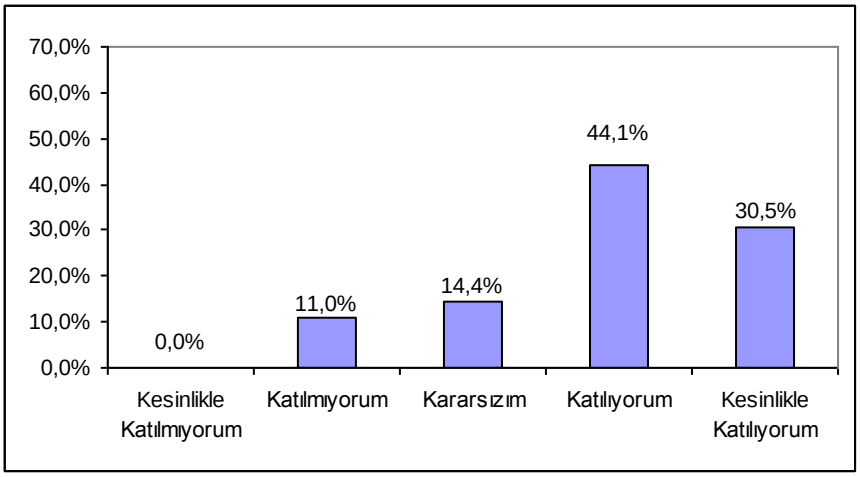


Şekil 5.3. Finansal Skandalların Önüne Geçmede Finansal Şeffaflığın Etkinliği

Şekil 5.3.'de de görüleceği üzere XBRL kullanıcılarının %78'i finansal şeffaflığın, finansal skandalların ve krizlerin önüne geçmede etkili olacağı yönde görüş bildirmişlerdir. Bununla beraber XBRL kullanıcılarının % 6,8'i bu görüşe katılmamaktadır, kullanıcıların % 15,3'ü ise bu konuda kararsız oldukları yönünde bir görüş bildirmişlerdir.

Kararsız olduğu yönde görüş bildiren katılımcıların oranı toplama oranı yüksek görünse de % 78 katılım oranı şüpheye yer vermeyecek bir oran olarak görünmektedir. Bu cevaplar finansal güvenilirliğin finansal şeffaflıkla artacağı konusundaki görüşü desteklemektedir.

4) Ankette katılımcılara XBRL uygulamasının finansal şeffaflığın sağlanmasında etkili olup olmadığı sorulmuş ve bu doğrultuda Şekil 5.4'te belirtilen cevaplar alınmıştır.



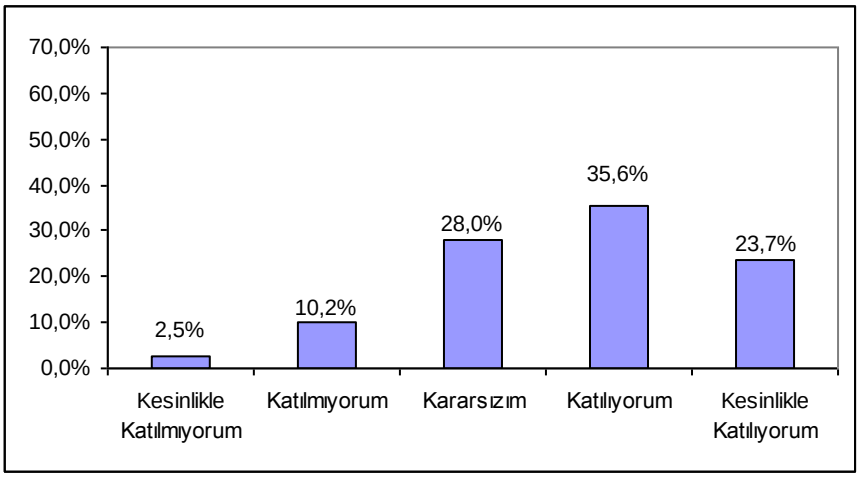
Şekil 5.4. Finansal Şeffaflığın Sağlanmasında XBRL'in Etkinliği

Şekil 5.4.'ten görüleceği üzere kullanıcılarının %74,6'sı finansal bilgi kullanıcılarına finansal şeffaflığın sağlanmasında XBRL'in etkili olacağını belirtmektedirler. 2000'li yıllarda yaşanan finansal skandallar sonrası finansal bilgi kullanıcılarının hem şirket yönetimlerine hem de bu şirketlerin denetimlerini gerçekleştiren bağımsız denetim kuruluşlarına güvenleri tamamen sarsılmıştır. Bu nedenlerden dolayı XBRL'in finansal şeffaflığı halka açık olan tüm firmalarda sağlama hedefi sermaye piyasaları açısından hayati önem taşımaktadır.

%74,6'lık olumlu katılım yüksek bir oran olmakla beraber, ABD Menkul Kıymetler Komisyonunun 2002 yılında fiilen başlatmış olduğu ve bu tarihten bugüne dek üzerinde ciddi emekler verilerek bugüne getirilen XBRL projesinin en temel amaçlarından birisi olan finansal şeffaflığın ortamının oluşturulmasında önemli bir yol alındığı görülmektedir.

Bununla beraber XBRL kullanıcılarının % 11'i bu görüşe olumsuz cevap vermekte olup %14,4'ü ise bu konuda kararsız oldukları yönde görüş bildirmişlerdir. Uygulama aşamalarını henüz tamamlamamış olan XBRL projesinin bugün itibarı ile istenilen noktada olmaması sebebiyle katılımcıların bir kısmının olumsuz görüşe sahip olduğu düşünülmektedir.

5) Ankette katılımcılara XBRL ile üretilmiş olan finansal bilgilerin yatırımcılara daha fazla güvence sağlayıp sağlamadığı sorulmuş ve bu doğrultuda Şekil 5.5'te belirtilen cevaplar alınmıştır.

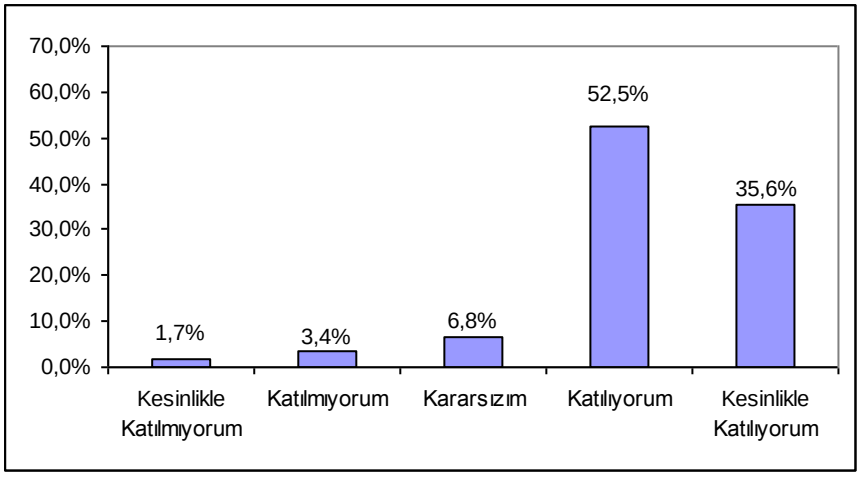


Şekil 5.5. XBRL'in Yatırım Kararlarında Daha Fazla Güvence Sağlamasındaki Etkinliği

Şekil 5.5.'ten görüleceği üzere XBRL kullanıcılarının %59,3'ü XBRL ile üretilmiş olan finansal tabloların yatırımcılara yatırım kararlarında daha fazla güvence sağlayacağını belirtmektedirler. Bununla beraber XBRL kullanıcılarının % 12,7'si bu görüşe katılmamakta ve yatırımcı kararlarının XBRL ile üretilmiş olan finansal tablolardan etkilenmeyeceği görüşüne sahip oldukları anlaşılmaktadır. Katılımcıların %28'lik kesiminin bu görüşe kararsız kaldıkları görülmektedir. Bu da ankete cevap verenlerin %40,7'sinin bu görüşe katılmadığını göstermektedir.

Her ne kadar katılma oranı yüksek görünse de katılmama oranı da dikkate alınması gereken bir orandır. Bunun sebepleri arasında XBRL projesinin bugünkü uygulama aşamaları itibarı ile halen istenilen noktada olmaması, şirket yönetimleri tarafından manuel müdahaleye açık olması ve finansal manipülasyonun önlenmesinde istenilen uygulama aşamalarının henüz halen hayata geçirilememiş olması düşünülebilir.

6) Ankette katılımcılara XBRL'in finansal şeffaflığı sağlamasına rağmen halen finansal manipülasyon riskinin var olup olmadığı sorulmuş ve bu doğrultuda Şekil 5.6'da belirtilen cevaplar alınmıştır.



Şekil 5.6. XBRL ile Sağlanabilecek Finansal Şeffaflık Ortamında Finansal Manipülasyon İhtimali

Şekil 5.6.'dan görüleceği üzere XBRL kullanıcılarının %88,1'i XBRL'in finansal şeffaflığı sağlamasına rağmen halen finansal manipülasyonun mümkün olduğunu belirtmişlerdir. Katılımcıların % 5,1'i buna karşı görüş bildirmiş ve finansal manipülasyonun mümkün olmadığını belirtmişlerdir. Bununla beraber katılımcıların % 6,8'i bu konuda kararsız kalmışlardır. %88,1'lik oran ankete cevap veren katılımcıların XBRL kullanımının finansal şeffaflığı sağlamasına rağmen finansal güvenilirliği sağlamayacağına inandıklarını göstermektedir. Finansal şeffaflık ve finansal manipülasyon ihtimali yargılarına verilen cevaplardan katılımcıların XBRL'in finansal şeffaflığı sağlamasına rağmen finansal manipülasyon ihtimalinin halen yüksek olduğunu düşündükleri anlaşılmaktadır. Katılımcıların cevapları arasında istatistikî bir analiz yapabilmek için SPSS programı ile crosstab analizi gerçekleştirilmiştir. Buna göre 4. ve 6. yargıya verilen cevaplardan yapılan analizler neticesinde aşağıdaki istatistikî tablo elde edilmiştir.

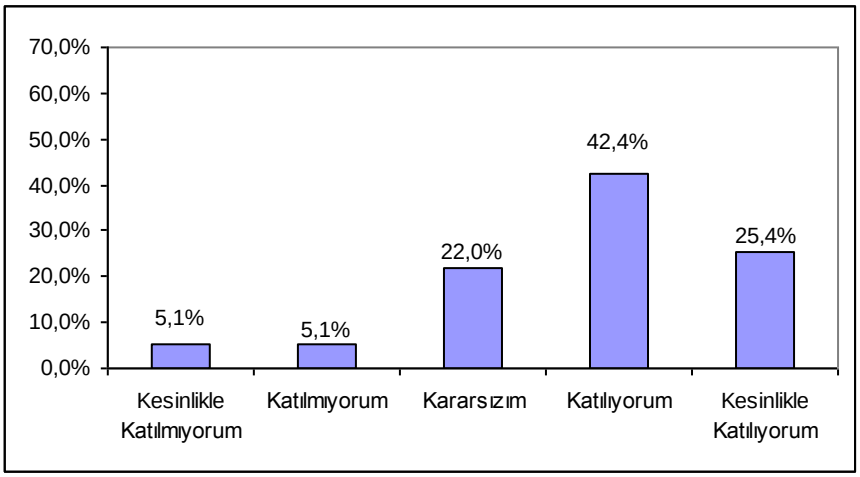
Tablo 5.1. *XBRL ile Finansal Şeffaflığın Sağlanabilirliği ve Finansal Manipülasyon Olanağı Değerlendirme Tablosu*

			Manipülasyon Mümkün					
			Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle katılıyorum	Toplam
Şeffaflığı Sağlar	Kesinlikle katılmıyorum	Göze Değeri						
		% Şeffaflığı Sağlar						
		% Manipülasyon mümkün						
	Katılmıyorum	Göze Değeri	**2**		**2**	**4**	**5**	**13**
		% Şeffaflığı Sağlar	**15,4%**		**15,4%**	**30,8%**	**38,5%**	**100,0%**
		% Manipülasyon mümkün	**100,0%**		**100,0%**	**6,5%**	**11,9%**	**11,0%**
	Kararsızım	Göze Değeri				**10**	**7**	**17**
		% Şeffaflığı Sağlar				**58,8%**	**41,2%**	**100,0%**
		% Manipülasyon mümkün				**16,1%**	**16,7%**	**14,4%**
	Katılıyorum	Göze Değeri		**4**	**6**	**18**	**24**	**52**
		% Şeffaflığı Sağlar		**7,7%**	**11,5%**	**34,6%**	**46,2%**	**100,0%**
		% Manipülasyon mümkün		**100,0%**	**7,5%**	**29,0%**	**57,1%**	**44,1%**
	Kesinlikle katılıyorum	Göze Değeri				**30**	**6**	**36**
		% Şeffaflığı Sağlar				**83,3%**	**16,7%**	**100,0%**
		% Manipülasyon mümkün				**48,4%**	**14,3%**	**30,5%**

Tablo 5.1'de görüldüğü üzere XBRL'in finansal şeffaflığı sağlayacağı yönünde görüş bildiren katılımcıların 78'i aynı zamanda finansal manipülasyon yapılabilme olanağının varlığı yönünde de görüş bildirmişlerdir. Bu da tüm değerlendirmeler içerisinde % 66,1 oranında bir katılım oranı olduğunu göstermektedir. XBRL ile finansal şeffaflığın sağlanabileceğine inanan katılımcıların finansal manipülasyon ihtimalinin halen var olduğunu düşünmelerinin şirket yönetimlerinin XBRL formatında yayınlanan finansal verilere müdahale şansının halen mümkün olmasından kaynaklı olduğu düşünülmektedir.

Katılımcıların cevaplarından ABD Menkul Kıymetler Komisyonunun XBRL uygulamasının hayata geçirilmesi aşamasında belirli bir seviyede uygulama zorunluluğu getirmemesi sonucunda XBRL'in bugünkü uygulama seviyeleri ile değerlendirmeler yaptıkları düşünülmektedir. XBRL'in tüm uygulama aşamalarının ileri ki dönemler itibariyle tamamlanması halinde şirket yönetimlerinin yetkinliklerinin azaltılması ile beraber şirket yöneticilerinin finansal makyajlama adı altında yaptıkları finansal manipülasyon riskinin elimine edilmesi mümkün olabilecektir.

7) Ankette katılımcılara kullanımda olan farklı muhasebe standartlarına rağmen XBRL'in finansal şeffaflığı sağlayıp sağlayamayacağı sorulmuş ve bu doğrultuda Şekil 5.7'de belirtilen cevaplar alınmıştır.

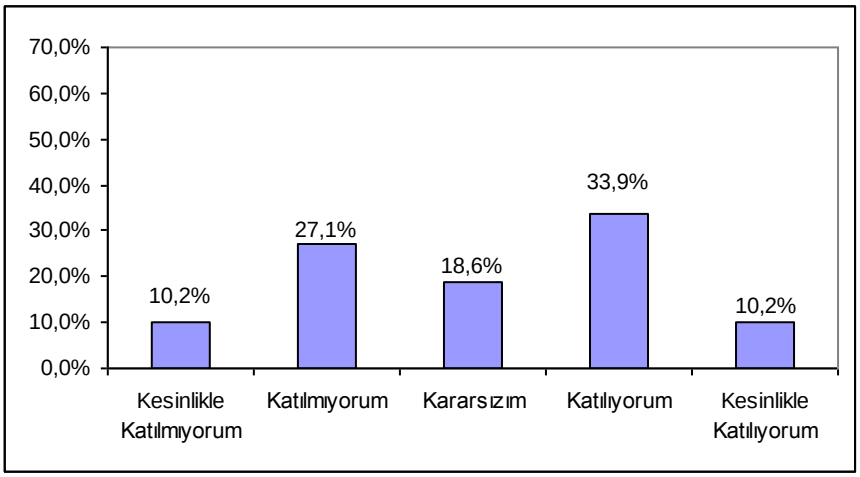


Şekil 5.7. Farklı Muhasebe Standartlarına Rağmen XBRL'in Finansal Şeffaflığın Sağlanmasındaki Etkinliği

Şekil 5.7.'den görüleceği üzere XBRL kullanıcılarının %67,8'i XBRL'in kullanımda olan farklı muhasebe standartlarına rağmen finansal şeffaflığı sağlayacağı yönde görüş bildirmişlerdir. Katılımcıların % 10,2'si buna karşı görüş bildirmiş ve farklı muhasebe standartları kullanıldıkça finansal şeffaflığın elde edilemeyeceği yönünde görüş bildirmişlerdir. Katılımcıların % 22'si bu konuda kararsız oldukları yönde görüş bildirmişlerdir. %67,8'lik katılım oranına bakıldığında cevap verenlerin XBRL kullanımının finansal güvenilirliği sağlamadığına inanmalarına karşın farklı muhasebe uygulamalarında etkin sonuçlar vereceğine inandıkları anlaşılmaktadır.

ABD Menkul Kıymetler Komisyonunun ortak bir finansal raporlama aracı olarak XBRL üzerinde çalışmaya başladığı 2002 yıllarının başında ısrarcı bir şekilde sadece ortak bir raporlama aracı değil aynı zamanda IFRS gibi ortak bir muhasebe standardına gerekliliği vurgulaması ve sonrasında ilerleyen yıllarda U.S. GAAP'e uyumlu taksonomilerinde yaratılması amacıyla başlatmış olduğu projeyle gösterdiği esneklik anket sonuçlarında XBRL kullanıcılarının cevaplarında da benzer şekilde görünmektedir.

8) Ankette katılımcılara finansal şeffaflığın sağlanabilmesi için ek veri etiketleme yetkisinin şirket yönetimlerinin elinde bulunmaması gerektiği sorulduğunda bu doğrultuda Şekil 5.8'de belirtilen cevaplar alınmıştır.



Şekil 5.8. Ek Veri Etiketleme Yetkisinin Finansal Şeffaflığa Olumsuz Etkileri

Şekil 5.8.'den görüleceği üzere XBRL kullanıcılarının %44,1'i XBRL raporlamaların ek veri etiketleme yapabilme yetkisinin şirket yönetimlerinin elinde bulunmaması gerektiğini düşündüklerini belirtmişlerdir. Bununla beraber katılımcıların % 37,3'ü şirket yönetimlerinin ek veri etiketleme yetkisine sahip olmasının finansal şeffaflık açısından bir sıkıntı yaratacağına katılmamaktadırlar. Bunun nedeninin ise şirket yönetimlerinin finansal tablolar üzerinde yapmayı istemiş olduğu makyajlama hakkını ellerinde tutma isteği olarak anlaşılmaktadır. Bu durum ise uygulama çalışmasının finansal bilgiyi hazırlayıp sunan tarafla yapılması neticesinde bazı şirketlerin finansal şeffaflık ortamını istemediklerini göstermekte ve finansal şeffaflığın elde edilmesinde bir çelişkiyi ortaya koymaktadır.

Katılımcıların büyük çoğunluğu finansal manipülasyon ihtimali yargısına verdikleri cevaplarla finansal manipülasyon yapılabilme ihtimalinin halen var olduğu yönde görüş bildirmişlerdir. Bu değerlendirmelerle beraber ek veri etiketleme olanağının şirket yönetimlerinin elinde bulunmasının şirket yönetimlerine finansal manipülasyon yapabilme olanağı vermesi nedeniyle finansal manipülasyon ihtimali üzerinde görüş bildiren katılımcılar ile ek veri etiketleme yetkisinin ortadan kaldırılmasını olumlu bulan katılımcıların değerlendirmelerinin dağılımını daha iyi

analiz edebilmek amacıyla verilen cevaplar SPSS programı ile derlenmiş ve katılımcıların cevapları aşağıdaki tabloda istatistikî olarak crosstab analizleri ile ortaya konmuştur.

Tablo 5.2. *XBRL ile Finansal Manipülasyon Olanağı ve Ek Veri Etiketleme Yetkisi Değerlendirme Tablosu*

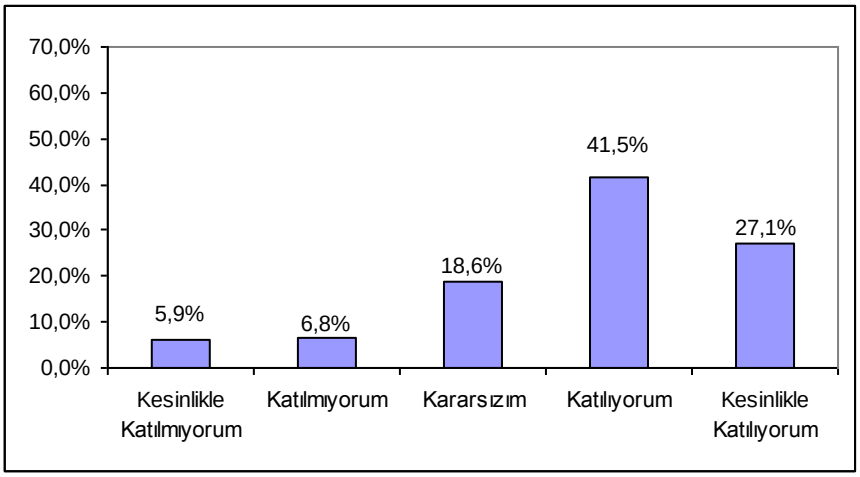
			Etiketleme Olanağı					
			Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle katılıyorum	Toplam
Manipülasyon Mümkün	Kesinlikle katılmıyorum	Göze Değeri				2		2
		% Şeffaflığı Sağlar				100,0%		100,0%
		% Manipülasyon mümkün				5,0%		1,7%
	Katılmıyorum	Göze Değeri		2			2	4
		% Şeffaflığı Sağlar		50,0%			50,0%	100,0%
		% Manipülasyon mümkün		6,3%			16,7%	3,4%
	Kararsızım	Göze Değeri	2		4	2		8
		% Şeffaflığı Sağlar	25,0%		50,0%	25,0%		100,0%
		% Manipülasyon mümkün	16,7%		18,2%	5,0%		6,8%
	Katılıyorum	Göze Değeri	4	18	10	24	6	62
		% Şeffaflığı Sağlar	6,5%	29,0%	16,1%	38,7%	9,7%	100,0%
		% Manipülasyon mümkün	33,3%	56,3%	45,5%	60,0%	50,0%	52,5%
	Kesinlikle katılıyorum	Göze Değeri	6	12	8	12	4	42
		% Şeffaflığı Sağlar	14,3%	28,6%	19,0%	28,6%	9,5%	100,0%
		% Manipülasyon mümkün	50,0%	37,5%	36,4%	30,0%	33,3%	35,6%

Tablo 5.2'de görüldüğü üzere XBRL ile finansal manipülasyon yapılabilme ihtimali olduğu yönde görüş bildiren katılımcıların 46'sı aynı zamanda ek veri etiketleme yetkisinin şirket yönetimlerinin elinden alınması gerektiği yönde görüş bildirmişlerdir. Bu da tüm değerlendirmeler içerisinde % 38,9 oranında bir katılım oranı sağlamakla beraber finansal manipülasyonun mümkün olmadığını düşünüp ek veri etiketleme yetkisinin şirketlerde olması gerektiğini düşünen katılımcı sayısı sadece 2'dir. Bu da tüm değerlendirmeler içerisinde %1,6 oranına denk gelmektedir. Değerlendirmeler ek veri etiketleme yetkisi ile finansal manipülasyon yapabilme olanağı arasında açık bir ilişkiyi ortaya koyar niteliktedir.

XBRL uygulamasının hayata geçirilmesinin en önemli amaçlarından birisi şirket yönetimlerine finansal tablolar üzerinde herhangi bir müdahale imkânı tanımamaktadır. Ek veri etiketleme yetkisine sahip olmak şirket yönetimlerinin tamamen bu hedefin dışına çıkması anlamına gelmektedir Şirket yönetimlerinin ek veri etiketleme yetkisine sahip olabilmesi, şirket yönetimlerinin finansal tablo kalemleri üzerinde oynama yapabilme yetisi tanımaktır ki bu XBRL'in eleştirilen yönlerinden biridir.

Komisyonun oluşturulan taksonomilerin her sektör ve firma için yeterli olmayacağı görüşünde olması dolayısıyla ek veri etiketleme yetkisi firmalara verilmiş olup bunun taksonomilerin gelişim sürecinin tamamlanmasından sonra ortadan kaldırılması planlanmaktadır.

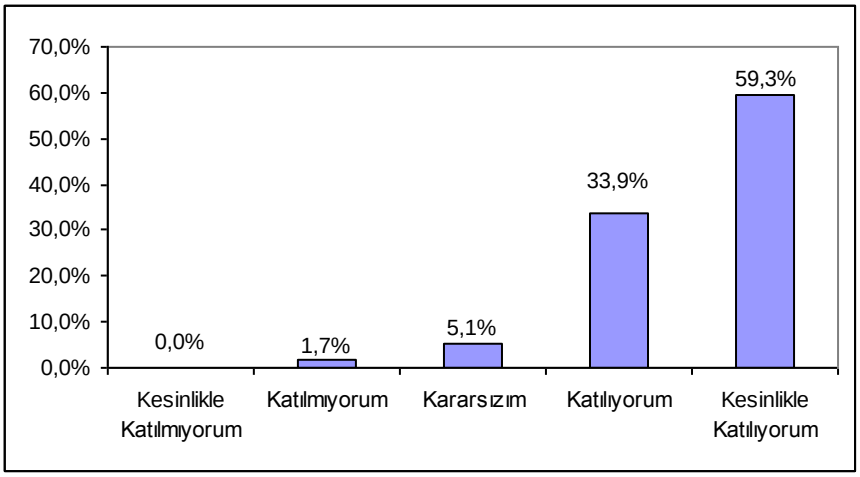
9) Ankette katılımcılara XBRL ile halka açıklanan finansal bilgilerin daha tutarlı olup olmadığı sorulduğunda bu doğrultuda Şekil 5.9'da belirtilen cevaplar alınmıştır.



Şekil 5.9. Açıklanan Bilgilerin Tutarlılığında XBRL'in Etkinliği

Şekil 5.9.'dan görüleceği üzere XBRL kullanıcılarının %68,6'sı XBRL ile yayınlanan finansal tablolardaki bilgilerin daha tutarlı olduğu konusunda görüş bildirmişlerdir. Bununla beraber XBRL kullanıcılarının %12,7'si bu görüşe katılmadığını belirtmiş, %18,6'lık dilim ise bu konuda karasız kalmıştır. Bu oran finansal manipülasyonu ihtimali yargısına verilen cevaplarla tutarlı değildir. Bunun sebebi şu an itibariyle XBRL'in finansal manipülasyonu önlemediği ancak tutarlılığı arttırdığıdır. Bu görüş finansal şeffaflığın etkinliği yargısına verilen cevaplarla tutarlıdır. XBRL ABD Menkul Kıymetler Komisyonu başta olmak üzere tüm yetkili otoritelerin ortak bir karara bağlayıp sonuçlandırdıkları ortak bir taksonomiyi kullanması itibariyle farklı dönemler itibarı ile benzer yapıda raporlamalar yapmaya olanak sağlamaktadır ve bu durum XBRL katılımcılarının bildirdikleri görüşlerden de kolayca anlaşılmaktadır. Katılımcıların cevapları aslında uzun yıllar içerisinde çalışmalar sonucu oluşturulmuş olan ve halen gelişim sürecinde bulunan taksonomilere olan güvenin farklı bir göstergesi niteliğindedir.

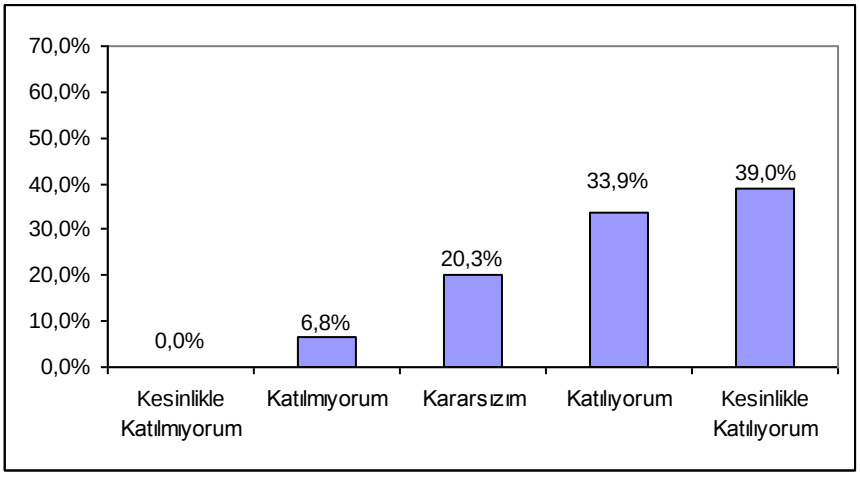
10) Ankette katılımcılara XBRL ile finansal bilgilere ulaşımın daha hızlı olup olmadığı sorulduğunda bu doğrultuda Şekil 5.10'da belirtilen cevaplar alınmıştır.



Şekil 5.10. XBRL'in Finansal Bilginin Hızlı İletimindeki Etkinliği

Şekil 5.10.'dan görüleceği üzere XBRL kullanıcılarının %93,2'si XBRL raporlaması ile finansal bilgiye daha hızlı ulaşma imkânı bulunduğunu bildirmişlerdir. Katılımcıların sadece %1,7'lik kısmı bu yargıya olumsuz görüş bildirmişlerdir. Katılımcıların % 5,1'i bu konuda kararsız oldukları yönde görüş bildirmişlerdir. Bu durum, XBRL'in şeffaflığı sağlayan unsurlardan zamanlılık kavramını sağladığını göstermektedir. Bu da 3. yargıya verilen cevaplarla tutarlıdır. Zamanında açıklanan finansal bilgiler doğrultusunda finansal şeffaflık ortamı muhafaza edilebilecek ve bilgi kullanıcıları zamanında bilgilendirilebilecektir.

11) Ankette katılımcılara XBRL ile sürekli ve anlık denetim imkânı sorulmuş ve bu doğrultuda Şekil 5.11'de belirtilen cevaplar alınmıştır.

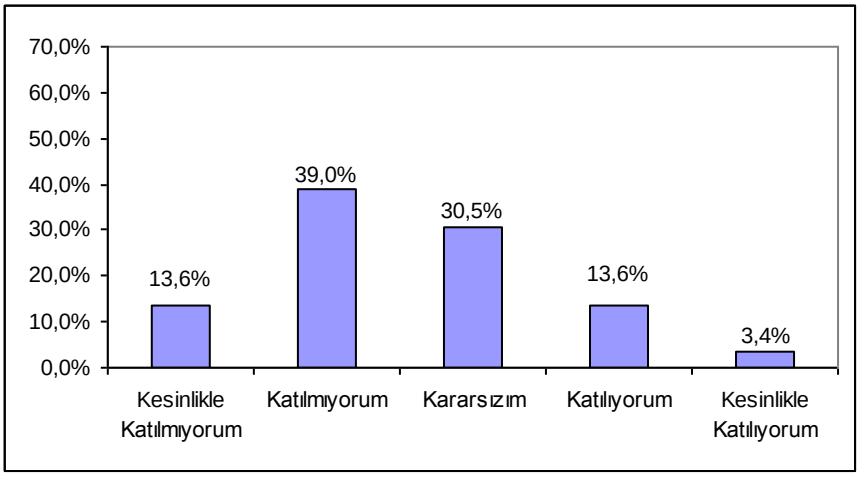


Şekil 5.11. XBRL ile Sürekli ve Anlık Denetim Olanağı

Şekil 5.11.'den görüleceği üzere XBRL kullanıcılarının %72,9'u XBRL ile sürekli ve anlık denetim yapma olanağının mümkün olduğu konusunda görüş bildirmişlerdir. XBRL kullanıcılarının %6,8'inin sürekli ve anlık denetimin XBRL ile gerçekleştirilemeyeceği konusunda fikir sahibi oldukları anlaşılmaktadır. Katılımcıların %20,3'lük kısmı bu konuda kararsız kalmışlardır.

XBRL'in hayata geçirilme düşüncelerinden bir tanesi de finansal bilgi kullanıcılarına sağlanan finansal tablolardaki verilerin denetim olanağının artırılması ve mümkün oldukça örnekleme yoluyla yapılan denetimden sürekli denetime geçiş olanağının oluşturulabilmesidir. Bunun finansal güvenilirliği artıracağı aşikârdır. Ankete katılanlar XBRL kullanımının finansal manipülasyonu önlemediğini belirtse de zamanla aralıksız denetim ile finansal manipülasyonun önlenmesinde daha olumlu ilerlemeler kaydedilebilecektir. Anketi cevaplayan XBRL kullanıcılarının görüşleri doğrultusunda bugün bu hedefin ciddi oranda gerçekleştiğini görmek mümkündür.

12) Ankette katılımcılara XBRL'in bilgisayar teknolojisine aşırı güven doğrultusunda oluşturulmuş bir altyapı olması nedeniyle yeni bir finansal krize yol açma riski sorulmuş ve bu doğrultuda Şekil 5.12'de belirtilen cevaplar alınmıştır.

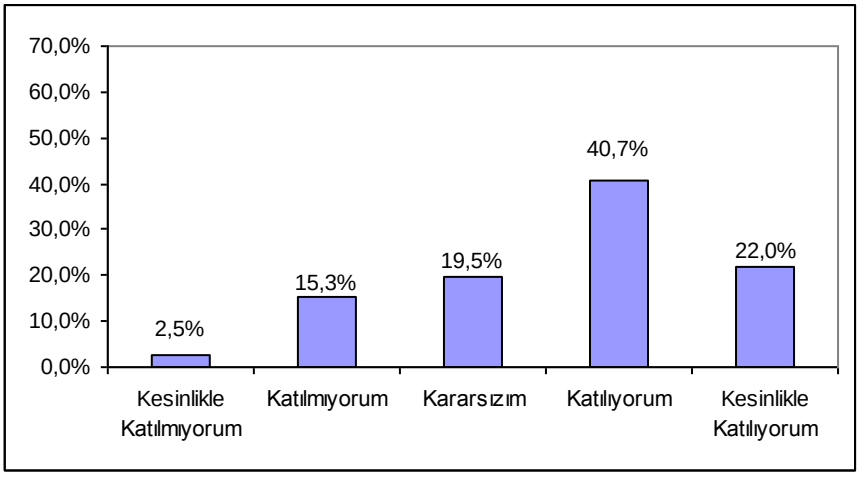


Şekil 5.12. XBRL ile Bilgi Teknolojileri Kaynaklı Yeni Bir Finansal Kriz İhtimali

Şekil 5.12.'den görüleceği üzere XBRL kullanıcılarının %52,5'i XBRL'in bilgisayar teknolojilerine aşırı güven doğrultusunda oluşturulmuş olmasının bir finansal krize yol açmayacağı konusunda görüş bildirmişlerdir.

Bununla beraber XBRL kullanıcılarının %16,9'u bu yargıya olumlu görüş bildirmişler ve XBRL'in yeni bir finansal skandala sebebiyet verebileceği yönünde görüş bildirmişlerdir. Katılımcıların önemli bir boyutunu oluşturan % 30,5'lik kısım ise bu konuda kararsız oldukları yönde görüş bildirmişlerdir. Bu yargıya olumlu yönde görüş bildiren %16,9'luk katılımcı diliminin verdiği cevaplardan tamamen elektronik ortamda gerçekleştirilen finansal raporlama işlevlerinin anlık erişime ve kötü niyetli kullanıma açık olmasının bazı güvenlik sıkıntıları yaşayabileceklerini düşündükleri ve güvenlik sıkıntıları dolayısı ile de yeni bir finansal krize sebebiyet verebilecekleri düşüncesine sahip oldukları anlaşılmaktadır.

13) Ankette katılımcılara XBRL uygulamasının uzmanlık gerektirip gerektirmeyeceği sorulmuş ve bu doğrultuda Şekil 5.13'te belirtilen cevaplar alınmıştır.

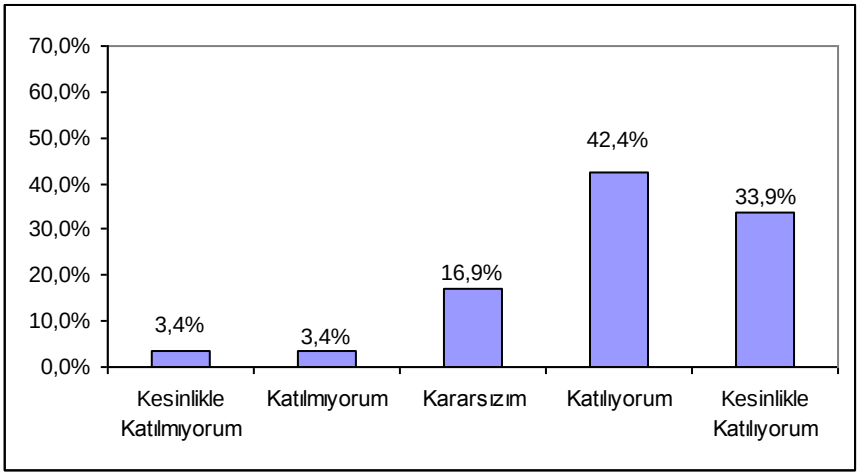


Şekil 5.13. XBRL'in Uygulanmasında Uzmanlık Gerekliliği

Şekil 5.13.'ten görüleceği üzere XBRL kullanıcılarının %62,7'si XBRL'in firmalara uygulanmasının beraberinde bir uzmanlık ihtiyacı doğuracağını bildirmişlerdir. XBRL kullanıcılarının %17,8'i ise bu yargıya olumsuz görüş bildirirken, %19,5'luk kısmı bu konuda kararsız kalmışlardır. XBRL uygulama aşamaları itibariyle farklı seviyelerde kullanılabilen esnek bir yapıya sahiptir. Dolayısı ile uygulamadaki temel farklılığında firma değerlendirmelerine yansıdığı net bir şekilde verilen cevaplardan görülmektedir.

ABD Menkul Kıymetler Komisyonu halka açık firmaların XBRL raporlamalarını şirket bünyelerine adapte etmeleri ve projenin bir an önce hayata geçirilmesi amacıyla uygulamanın ne seviyede yapılacağı konusunda her hangi bir yaptırım zorunluluğunda bulunmamıştır. İlerleyen yıllarda uygulamanın istenilen detay seviyede gerçekleştirilmesi için zorunluluk olarak gündeme geleceğinden raporlama süreçlerinde uzman kişilerin yardımına ihtiyaç duyulabilecektir. Detay seviyede uygulamayı hayata geçiren firmalar geçiş aşamasında daha çok bu alanda uzmanlaşmış olan danışman firmalarla çalışmayı seçme yoluna gittikleri bilinmektedir.

14) Ankette katılımcılara XBRL uygulamasının faydalarının katlanılan uygulama maliyetlerine kıyaslanması sorulmuş ve bu doğrultuda Şekil 5.14'te belirtilen cevaplar alınmıştır.

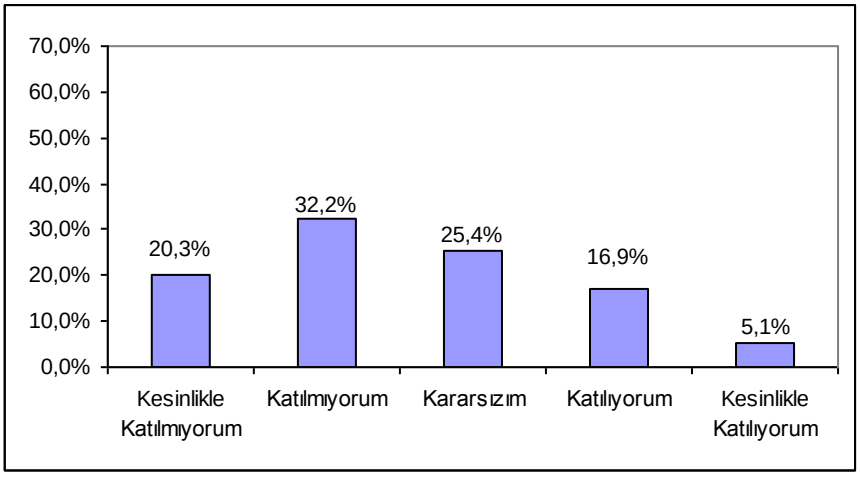


Şekil 5.14. XBRL'in Getirilerinin Uygulama Maliyetlerine Kıyaslanması

Şekil 5.14.'ten görüleceği üzere XBRL kullanıcılarının %76,3'ü XBRL'in faydalarının ve getirilerinin uygulamanın firmalara getireceği ek maliyetlerle kıyaslandığında yinede uygulamaya değer olacağını bildirmişlerdir. Bu da katılımcılar açısından finansal verilerin kaydedilmesi ve raporlanması sürecinde XBRL kullanımının yararlı olduğuna inandıklarını göstermektedir. Katılımcıların manuel raporlamalarının sayısının azaltılabilecek olmasının, kontrol ve analiz süreçlerinin etkinliğinin artırılabilecek olmasının uzun vadede katlanılan maliyetler için uygulamayı hayata geçirmeyi değer kılacağı yönde düşündükleri anlaşılmaktadır.

XBRL kullanıcılarının %6,8'i bu yargıya olumsuz görüş bildirmişler ve XBRL'in getirilerinin katlanılan ek maliyetlere değmeyeceği yönünde düşündüklerini bildirmişlerdir. Katılımcıların %16,9'u bu konuda kararsız kaldıkları yönde görüş bildirmişlerdir.

15) Ankette katılımcılara XBRL'in bugünkü beklentileri karşılamamakta olduğu sorulmuş ve bu doğrultuda Şekil 5.15'te belirtilen cevaplar alınmıştır.

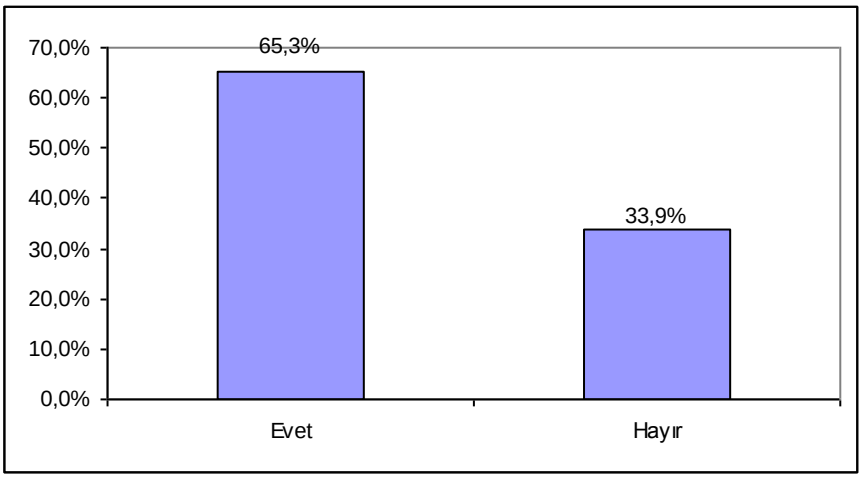


Şekil 5.15. XBRL'in Bugünkü Beklentileri Karşılamadaki Etkinliği

Şekil 5.15.'ten görüleceği üzere XBRL kullanıcılarının %52,5'i XBRL'in bilgi kullanıcılarının bugünkü beklentilerini karşıladığını belirtmişlerdir. Bununla beraber XBRL kullanıcılarının %22'sinin XBRL'in bilgi kullanıcılarının beklentileri halen tam olarak karşılayamadığı yönünde düşündükleri anlaşılmaktadır. Katılımcıların %25,4'ü bu konuda kararsız kaldıkları yönde görüş bildirmişlerdir.

%25,4'lük oranda katılımcının XBRL'in hayata geçirilmesinde temel amaçlarından finansal manipülasyon yapabilme olanağının azaltılıp finansal şeffaflık ortamını kuvvetlendirme ihtiyacı içinde olmasının henüz uygulamadaki eksiklikler dolayısı ile sağlanamamış olmasını düşündükleri anlaşılmaktadır. Bu durum ise finansal manipülasyon ihtimali yargısına verilen cevaplar ile uyum içerisindedir. XBRL'in gelişim aşamasını tamamlamasından sonra ancak temel hedefleri üzerinde daha etkin bir noktaya geleceği düşünülmektedir.

16) Ankette katılımcılara XBRL'in kullanımının devlet otoriteleri tarafından bir zorunluluk olmaması halinde bile tercih edilip edilmeyeceği sorulmuş ve bu doğrultuda Şekil 5.16'da belirtilen cevaplar alınmıştır.

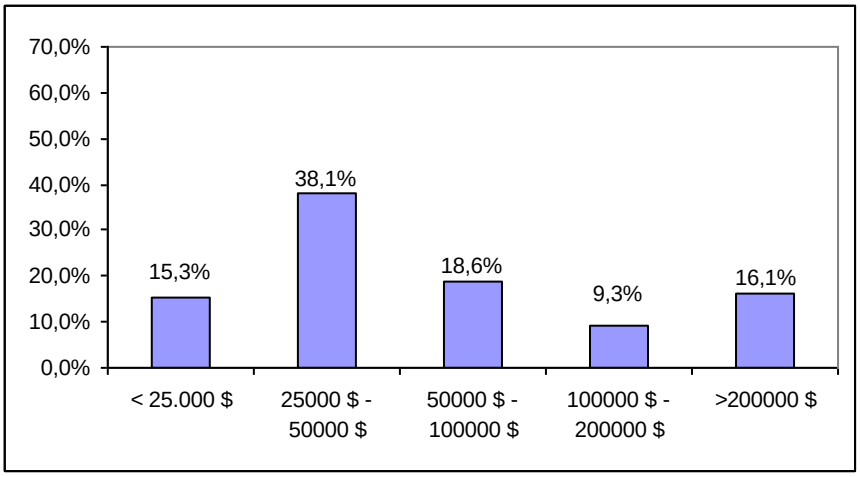


Şekil 5.16. XBRL'in Yasal Zorunluluğu Dışında Kullanılma İstekliliği

XBRL kullanıcılarının %65,3'ü XBRL'in kullanımının ABD Menkul Kıymetler Komisyonu tarafından bir zorunluluk olarak getirilmese bile kullanmayı tercih edecekleri yönünde görüş belirtmişlerdir. Bununla beraber XBRL kullanıcılarının %33,9'unun XBRL'in kullanımının bir zorunluluk olmaması halinde tercih edilmeyeceği yönünde düşündükleri anlaşılmaktadır.

Bunun nedeni bazı işletmelerin şeffaflığı istememesi olabilir. Ancak %65,3'lük bir oran XBRL'den yararlanmayı düşünen işletme sayısının %50'nin üzerinde olduğunu göstermektedir. %65,3'lük gönüllü katılımcı grubunun verdiği cevaplar aynı zamanda XBRL'in finansal bilginin hızlı iletimindeki etkinliği ve XBRL'in getirilerinin uygulama maliyetlerine kıyaslanması yargılarına verilen cevaplarla paralellik göstermektedir. XBRL'in gönüllü olarak tercih edilmesinin en önemli nedenleri arasında daha hızlı ve tutarlı raporlamaları yapabilme olanağı ve manuel iş yükünü azaltma imkânı verilebilir.

17) Ankette katılımcılara XBRL'in uygulama maliyetleri sorulmuş ve bu doğrultuda Şekil 5.17'de belirtilen cevaplar alınmıştır.

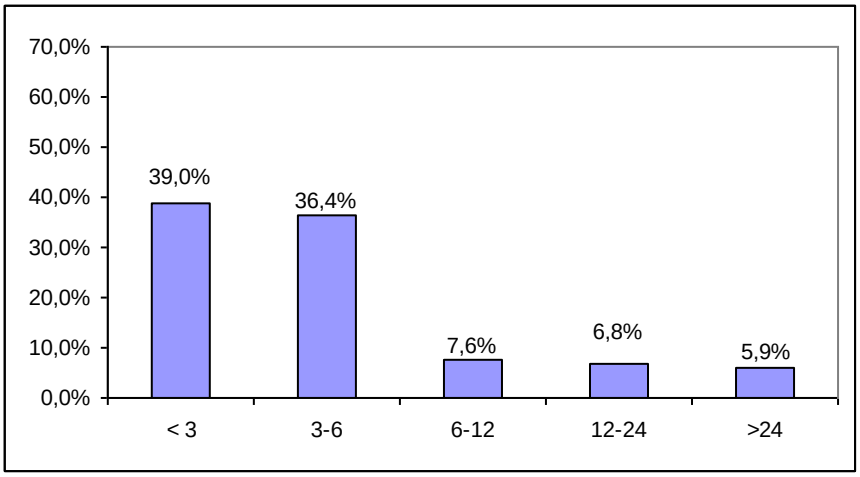


Şekil 5.17. XBRL'in Uygulama Maliyetleri

XBRL kullanıcılarının %38,1'i XBRL'in uygulama maliyetlerinin 25.000$ ile 50.000$ arasında gerçekleştiğini, %18,6'sı uygulama maliyetlerinin 50.000$ ile 100.000$ arasında değiştiğini, %9,3'ü ise maliyetlerin 100.000$ ile 200.000$ arasında olduğunu belirtmişlerdir. Bununla beraber XBRL katılımcılarının %16,1'i uygulama maliyetlerinin 200.000$'dan daha büyük olduğunu belirtirken %15,3'ü ise maliyetlerin 25.000$'ın altında kaldığını bildirmişlerdir. Ankete katılan firmaların sermaye yapılarının 5 milyar $'ın üzerinde ve birbirine yakın büyüklükte olması dikkate alındığında her firmanın XBRL için farklı tutarda yatırım yaptığı değerlendirmelerden anlaşılmaktadır.

Komisyon XBRL ile raporlama zorunluluğunu sadece ilgili dönemler itibariyle XBRL taksonomilerine uygun olarak istemiş uygulamanın hangi seviyede gerçekleştirilmesi gerektiği konusunda bir zorunluluk getirmemiştir. Dolayısı ile firmaların bazılarının uygulama maliyetlerini düşürmek amacıyla ciddi yatırımlar yapmadığı bazılarının ise geleceğe yönelik çalışmalar için detay bazda bir uygulama süreci geçirdiği katlanılan uygulama maliyetlerinden anlaşılmaktadır.

18) Ankette katılımcılara XBRL raporlaması için çalışan uzman sayısı sorulmuş ve bu doğrultuda Şekil 5.18'de belirtilen cevaplar alınmıştır.



Şekil 5.18. XBRL'i Hayata Geçirebilmek İçin Çalışan Uzman Sayısı

XBRL kullanıcılarının %39'u XBRL uygulamasında çalışan uzman sayısının 3 kişinin altında olduğunu belirtirken, katılımcıların %36,4'ü uzman sayısını 3 ile 6 kişi olarak belirtmişlerdir.

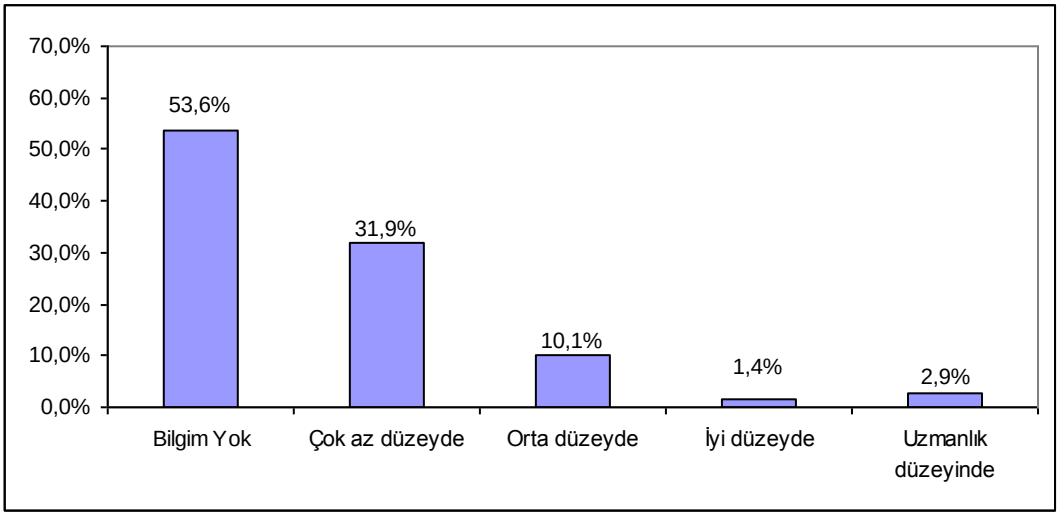
Katılımcıların %7,6'sı 6 ile 12 kişi arasında uzman sayısı bildirirken, %6,8'i 12 ile 24 kişi arasında ve %5,9'u ise 24 kişinin üzerinde bir uzman ekibin uygulamayı hayata geçirebilmek için gerekli olduğunu bildirmişlerdir. Uygulama süreci firmaların tercihlerine göre farklı detay seviyelerde gerçekleşmesine karşın firmaların %75,4'ü 6'dan daha az uzman personel çalıştırmaktadır. Bu da sermayesi 5 milyar $'ın üzerinde olan firmalar açısından düşünüldüğünde fazla bir personele gerek olmadığını düşündürmektedir.

5.4.2. Türkiye'de Potansiyel XBRL Kullanımı Üzerine Yapılan Araştırmada Elde Edilen Bulgular

Daha önce söz edildiği gibi çalışmanın amacı doğrultusunda Türkiye'de ileriki yıllar içerisinde muhtemel bir XBRL uygulamasının hayata geçirilmesi düşüncesiyle kullanılabilirliğini tespit edebilmek amacıyla ikinci bir araştırma SPK firmaları bazında gerçekleştirilmiştir.

Bu kapsamda IMKB'ye bağlı firmalara anket formu aracılığıyla ulaşılmış ve veriler toplanmıştır. Anket uygulama çalışmasının ikinci aşamasını oluşturan Türkiye uygulamasında SPK firmaları bazında yapılan anket çalışmasından elde edilen bulgular aşağıda sunulmuştur.

1) Ankette katılımcılara web tabanlı merkezi raporlama dilleri hakkında bilgi düzeyleri sorulmuş ve bu doğrultuda Şekil 5.19'da belirtilen cevaplar alınmıştır.

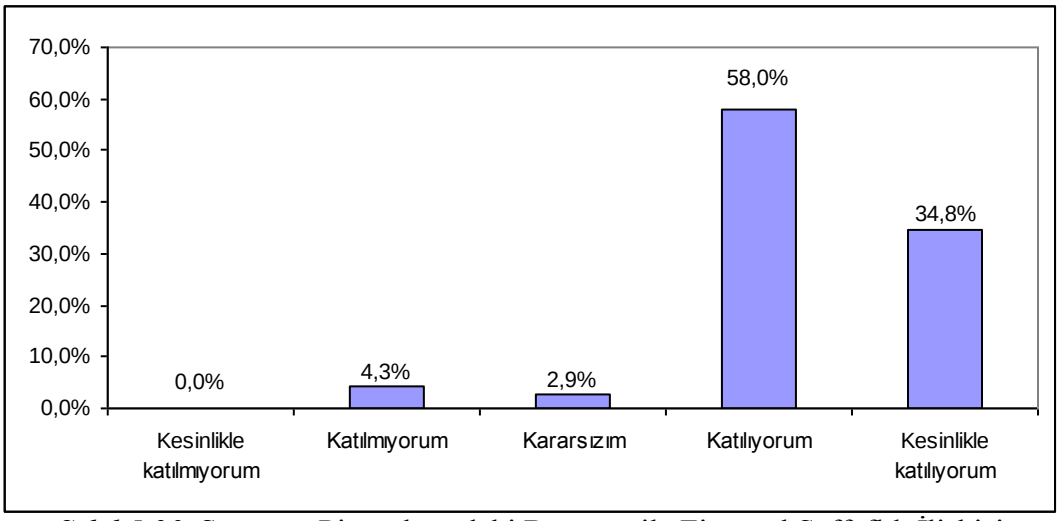


Şekil 5.19. Katılımcıların Web Tabanlı Merkezi Raporlama Dilleri Bilgi Düzeyi

Ankette birinci sırada yer alan sorumuza IMKB'ye bağlı firma yetkililerinin vermiş olduğu yanıtlar Şekil 5.19.'da görülmektedir. IMKB'ye bağlı firma yetkililerinin %53,6'sı web tabanlı merkezi raporlama dilleri hakkında bilgi sahibi olmadıklarını belirtirken, %31,9'u çok az düzeyde bilgi sahibi olduğunu, %10,1'i ise orta düzeyde bilgi sahibi olduğunu belirtmişlerdir.

Katılımcıların %1,4'ü iyi düzeyde bilgi sahibi olduğunu belirtirken, %2,9'luk dilim uzmanlık düzeyinde konuya hâkim olduğunu belirtmişlerdir. Verilen cevaplar dikkate alındığında, XBRL kullanımının Türkiye açısından uygulanabilmesi için öncelikle farkındalık seviyesinin arttırılması gerektiği anlaşılmaktadır. XBRL altyapısına uygun olarak yapılabilecek yeni bir potansiyel finansal raporlama sürecinde işletmelerin önceden bilgi sahibi olmalarının geçiş sürecini daha verimli kılacağı düşünülmektedir.

2) Ankette katılımcılara sermaye piyasalarında sağlıklı bir büyümenin ancak finansal şeffaflık ortamı ile sağlanabileceği sorulmuş ve bu doğrultuda Şekil 5.20'de belirtilen cevaplar alınmıştır.

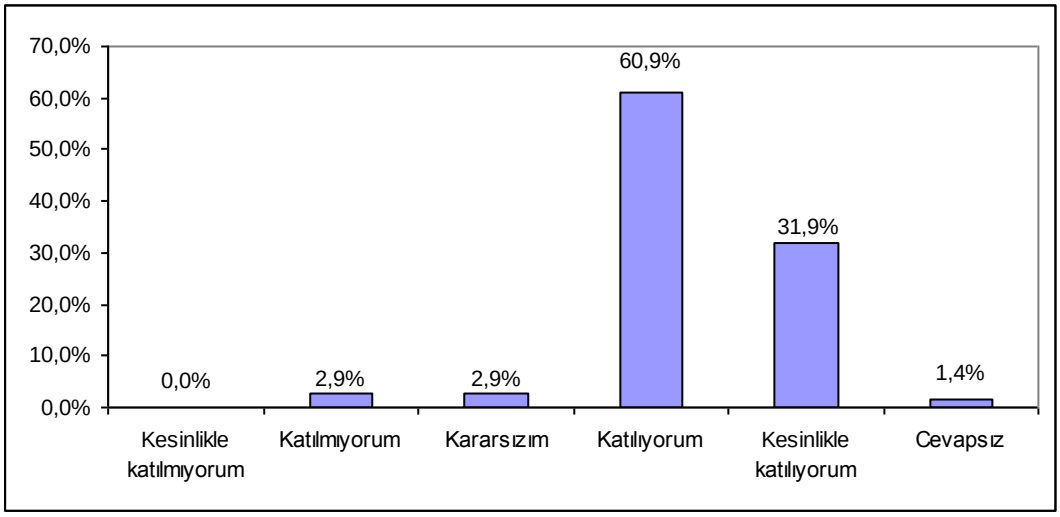


Şekil 5.20. Sermaye Piyasalarındaki Büyüme ile Finansal Şeffaflık İlişkisi

IMKB'ye bağlı firma yetkililerinin %92,8'i sermaye piyasalarında sağlıklı bir büyümenin ancak finansal şeffaflığın sağlanabilmesi ile mümkün olacağını belirtmiştir.

Katılımcıların %4,3'lük kısmı ise bu görüşe olumsuz yanıt verirken, %2,9'luk dilim bu konuda kararsız kaldıkları yönde görüş bildirmişlerdir. Bu da çok yüksek bir oranla Türkiye'de IMKB'ye bağlı firma yetkililerin, ABD'de SEC'e bağlı olarak sermaye piyasalarında işlem gören halka açık firma yetkililerinin değerlendirmelerine paralel olarak sermaye piyasalarında sağlıklı bir büyümenin ancak finansal şeffaflık ortamı ile sağlanabileceği yönünde bir görüş birliğine sahip olduklarını göstermektedir. Her iki ülkede de halka açık firma yetkililerinin sağlıklı bir ekonomik büyüme için aynı görüşe sahip olduklarını yüksek katılım oranları ile görmek ekonomik büyümede finansal şeffaflığın önemini bir kez daha ortaya koymaktadır.

3) Ankette katılımcılara finansal şeffaflığın, finansal kriz ve skandalları önlemede etkili olup olmayacağı sorulmuş ve bu doğrultuda Şekil 5.21'de belirtilen cevaplar alınmıştır.

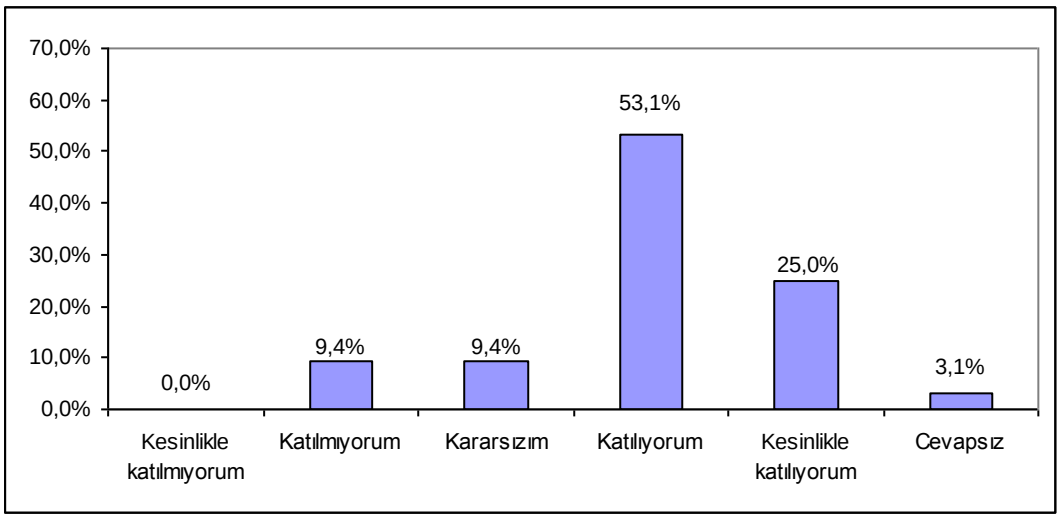


Şekil 5.21. Finansal Şeffaflığın Finansal Skandalların Önlemedeki Etkinliği

IMKB'ye bağlı firma yetkililerinin verdikleri cevaplardan anlaşılacağı üzere, ankete katılanların büyük çoğunluğu (%92,8) finansal şeffaflığın finansal krizleri önlediğini düşündüğünü belirtmiştir. Finansal krizlerin önlenebilmesi de ancak finansal güvenilirlikle mümkündür. Finansal güvenilirliğin elde edilmesinde finansal şeffaflığın önemi değerlendirmelerden anlaşılmaktadır.

Katılımcıların %2,9'luk kısmı ise bu görüşe olumsuz yanıt verirken, %2,9'luk dilim bu konuda kararsız kaldıkları yönde görüş bildirmişlerdir. Bununla beraber %1,4'lük dilim bu konuda herhangi bir görüş bildirmemiştir.

4) Bundan sonraki anket soruları XBRL'in kullanımı ile ilgili detaylı bilgiler içermekte olup bu sorular ile ilgili olan yorumlar bu konuda bilgi sahibi olan 32 katılımcının vermiş olduğu cevaplar dikkate alınarak hazırlanmıştır. Ankette katılımcılara finansal raporlama sürecinde web tabanlı merkezi bir raporlama dilinin kullanılması ve şirket yönetimlerinin finansal verilere müdahale şansının ortadan kaldırılmasının finansal şeffaflığı sağlamada etkili olup olmayacağı sorulmuş ve bu doğrultuda Şekil 5.22'de belirtilen cevaplar alınmıştır.



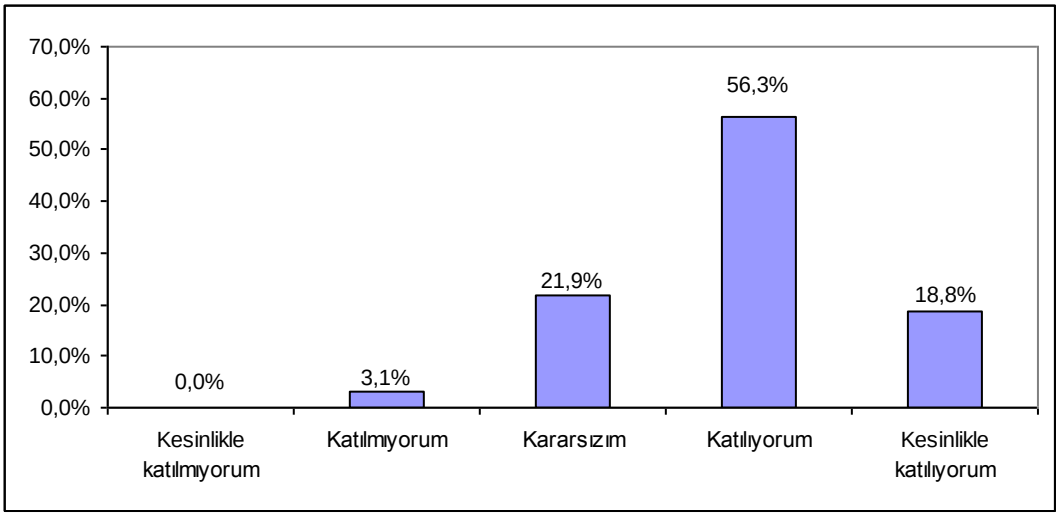
Şekil 5.22. Web Tabanlı Merkezi Raporlama Dili ile Finansal Şeffaflığın Sağlanabilmesi

IMKB'ye bağlı firma yetkililerinin %78,1'i web tabanlı merkezi bir raporlama dilinin hayata geçirilmesi ile şirket yönetimlerinin finansal verilere müdahale olanağının ortadan kaldırılmasının finansal şeffaflığın elde edilmesinde etkili olacağı görüşüne katıldıkları görülmektedir.

Bununla beraber, katılımcıların %9,4'ü bu görüşü reddetmiş, %9,4'lük kısım ise bu konuda kararsız kaldıkları yönde görüş bildirmişlerdir. Bununla beraber %3,1'lik dilim bu konuda herhangi bir görüş bildirmemiştir.

%78,1'lik yüksek katılım oranı merkezi bir raporlama aracı ile şirket yönetimlerinin kendi inisiyatiflerinde finansal verilere müdahale etme şansının ortadan kaldırılmasının yapılacak raporların doğruluğu ve güvenilirliğini ne derecede etkileyeceğinin diğer bir göstergesidir.

5) Ankette katılımcılara XBRL ile üretilmiş olan finansal bilgilerin yatırımcılara daha fazla güvence sağlayacağı sorulmuş ve bu doğrultuda Şekil 5.23'te belirtilen cevaplar alınmıştır.

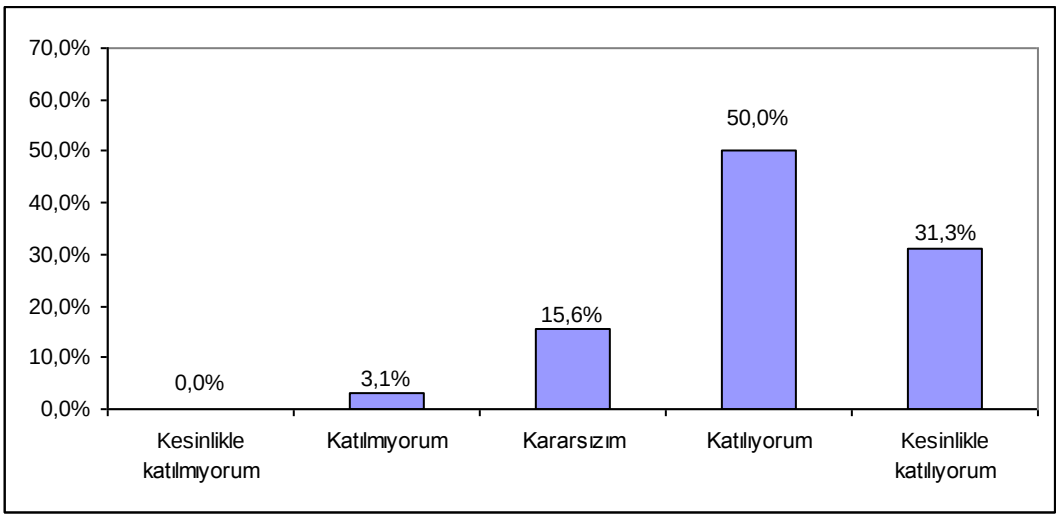


Şekil 5.23. Web Tabanlı Merkezi Bir Raporlama Dilinin Yatırımcılara Daha Fazla Güvence Sağlayabilmesi

IMKB'ye bağlı firma yetkililerinin %75'i web tabanlı merkezi bir raporlama dili ile hazırlanan finansal tabloların yatırımcılara yatırım kararlarında daha fazla güvence vereceği konusunda olumlu görüş bildirmişlerdir. Katılımcıların %3,1'i bu görüşe olumsuz yanıt verirken, %21,9'luk kısım bu konuda kararsız oldukları yönde görüş bildirmişlerdir.

Verilen cevaplardan merkezi bir raporlama dili ile standart bir formatta detaylı raporlamaların yapılabilir olmasının IMKB'ye bağlı firma yetkilileri tarafından finansal şeffaflığı sağlamada daha etkili olacağını düşündükleri anlaşılmaktadır. Yatırımcıların yatırım kararları alırken standart formatta bir raporlama altyapısını farklı işletmelerden elde edebilir olmalarının yatırımcılara daha fazla bilgi olanağı ve güvence sağlayacağı düşünülmektedir.

6) Ankette katılımcılara XBRL ile sürekli ve anlık denetimin mümkün kılınmasının finansal şeffaflığı sağlamada etkili olacağı sorulmuş ve bu doğrultuda Şekil 5.24'te belirtilen cevaplar alınmıştır.

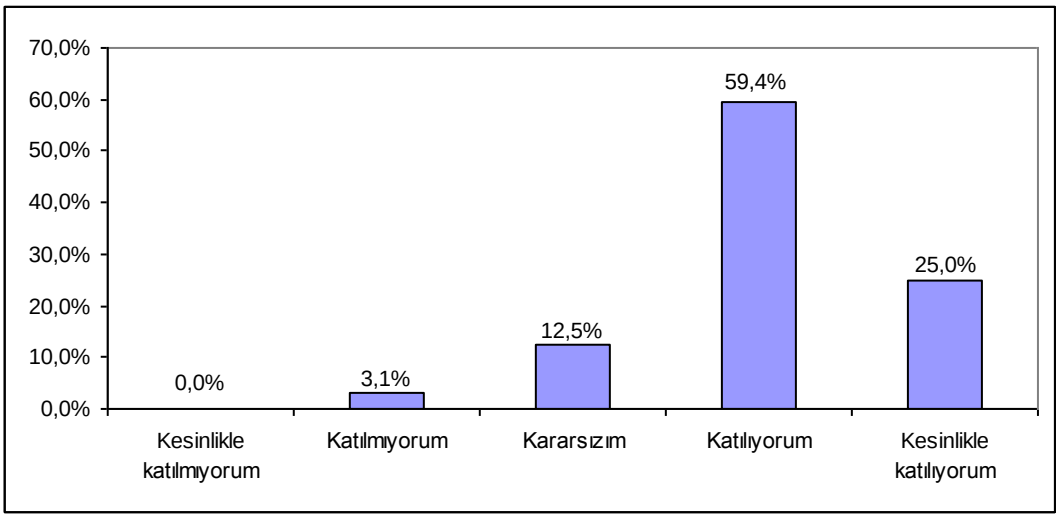


Şekil 5.24. Web Tabanlı Merkezi Bir Raporlama Dili ile Sürekli ve Anlık Denetim Olanağı

IMKB'ye bağlı firma yetkililerinin %81,3'ü web tabanlı merkezi bir raporlama dili ile sürekli ve anlık denetim imkânının elde edilebilmesinin finansal şeffaflığın sağlanmasında etkili olacağı konusunda olumlu görüş bildirmişlerdir. Katılımcıların %3,1'i bu görüşe olumsuz yanıt verirken, %15,6'sı bu konuda kararsız oldukları yönde görüş bildirmişlerdir.

Verilen cevaplardan aralıksız ve anlık denetim imkânının XBRL altyapısı ile sağlanmasının yayınlanan finansal bilgilere olan güveni artıracağı anlaşılmaktadır. Finansal bilgilere olan güvenin artmasının beraberinde finansal şeffaflık ortamını olumlu yönde etkileyeceği yapılan değerlendirmelerden görülmektedir.

7) Ankette katılımcılara web tabanlı merkezi bir raporlama dili ile periyodik finansal raporların yerine anlık finansal raporlamaların yapılabilmesinin finansal şeffaflık ortamını kuvvetlendireceği sorulmuş ve bu doğrultuda Şekil 5.25'de belirtilen cevaplar alınmıştır.



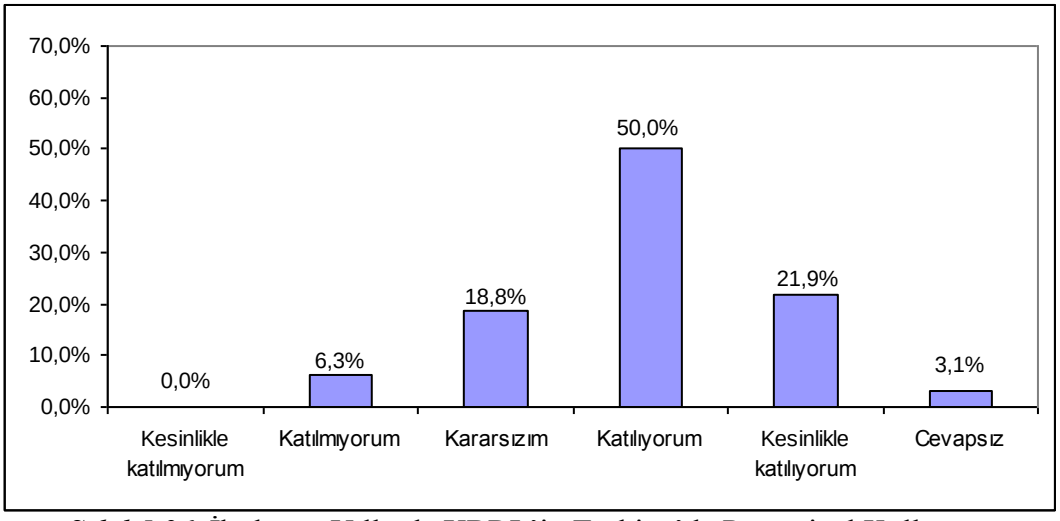
Şekil 5.25. Web Tabanlı Merkezi Bir Raporlama Dili ile Anlık Finansal Raporlama Olanağı

IMKB'ye bağlı firma yetkililerinin %84,4'ü web tabanlı merkezi bir raporlama dili ile periyodik finansal raporlamalar yerine anlık finansal raporlamaların yapılabilir olmasının finansal şeffaflık ortamını kuvvetlendireceği konusunda olumlu görüş bildirmişlerdir.

Katılımcıların %3,1'i bu görüşe olumsuz yanıt verirken, %12,5'i bu konuda kararsız oldukları yönde görüş bildirmişlerdir.

Verilen cevapların büyük çoğunluğundan anlık finansal raporlamaların periyodik finansal raporlamalara kıyasla bilgi kullanıcılarına daha fazla ve istenilen anda bilgi sunacağını ve bu durumun bilgi kullanıcılarının haberdar edilmesi anlamında şeffaflık ortamını kuvvetlendireceği anlaşılmaktadır.

8) Ankette katılımcılara XBRL'in ileriki yıllarda Türkiye'de potansiyel kullanımının mümkün olup olmayacağı sorulmuş ve bu doğrultuda Şekil 5.26'da belirtilen cevaplar alınmıştır.



Şekil 5.26. İlerleyen Yıllarda XBRL'in Türkiye'de Potansiyel Kullanımı

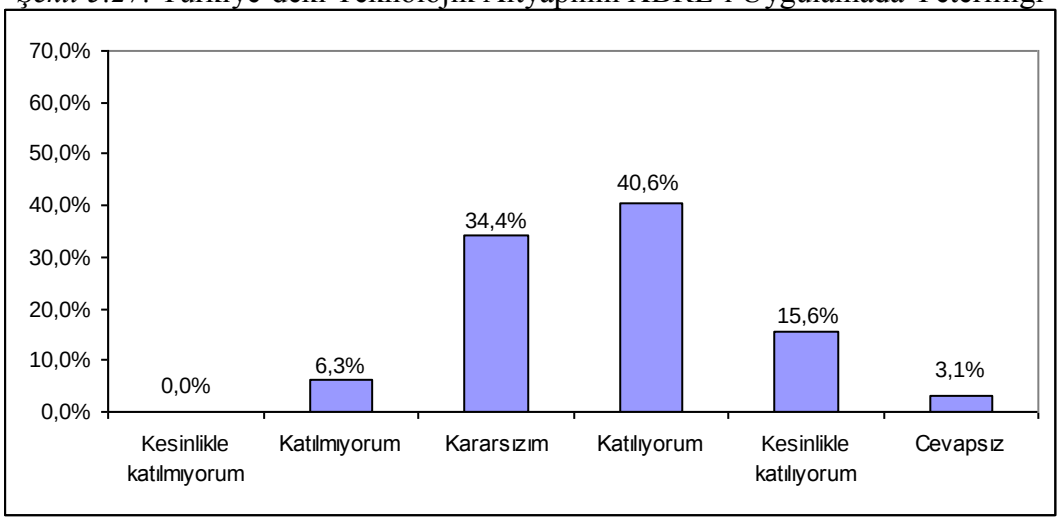
IMKB'ye bağlı firma yetkililerinin %71,9'u XBRL'in ilerleyen yıllarda Türkiye'de potansiyel kullanımının mümkün olacağı yönde görüş bildirirken, %6,3'ü bu görüşe olumsuz yanıt vermiştir.

Katılımcıların %18,8'i bu konuda kararsız oldukları yönde bir görüş bildirirken, %3,1'lik bir kısım ise konu hakkında herhangi bir görüş bildirmemişlerdir.

IMKB'ye bağlı firmaların bugünkü uygulamaları itibarı ile farklı altyapı ve platformlarda benzer uygulamalar yapıyor olmaları ileriki yıllarda Türkiye'de muhtemel bir XBRL uygulamasında geçiş sürecinin verimliliğinin artmasında etkili olabilecektir.

9) Ankette katılımcılara Türkiye'deki teknolojik altyapımızın XBRL altyapısını uygulamada yeterli olup olamayacağı sorulmuş ve bu doğrultuda Şekil 5.27'de belirtilen cevaplar alınmıştır.

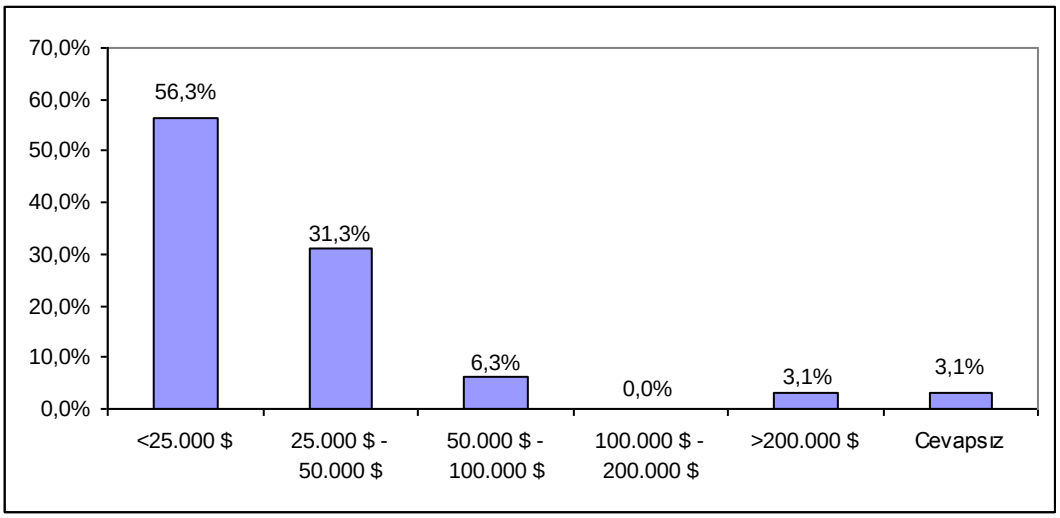
Şekil 5.27. Türkiye'deki Teknolojik Altyapının XBRL'i Uygulamada Yeterliliği



IMKB'ye bağlı firma yetkililerinin %56,3'ü Türkiye'deki teknolojik altyapının XBRL'in ilerleyen yıllarda kullanılabilmesi için yeterli olacağı konusunda olumlu görüş bildirirken, %6,3'ü bu görüşe olumsuz yanıt vermiştir.

Katılımcıların %34,4'ü bu konuda kararsız oldukları yönde bir görüş bildirirken, %3,1'lik bir kısım ise konu hakkında herhangi bir görüş bildirmemişlerdir. Katılımcıların yüksek oranda kararsız kalmalarının sebebinin konu hakkında düşük bilgi seviyesine sahip olmaları olabilir.

10) Ankette katılımcılara işletmelerinde kullanabilmeleri için web tabanlı merkezi bir raporlama dilinin getireceği ek maliyet tutarı en fazla ne kadar olması gerektiği sorulmuş ve bu doğrultuda Şekil 5.28'te belirtilen cevaplar alınmıştır.



Şekil 5.28. Web Tabanlı Merkezi Bir Raporlama Dili İçin Gereken Maliyet Seviyesi

IMKB'ye bağlı firma yetkililerinin %56,3'ü web tabanlı merkezi bir raporlama dilinin uygulama maliyetlerinin 25.000 $'ın altında kalması gerektiğini belirtirken, %31,3'lük dilim uygulama maliyetlerinin 25.000 $ - 50.000 $ arasında, %6,3'lük dilim ise 50.000 $ - 100.000 $ arasında olması gerektiğini belirtmiştir.

Katılımcıların sadece %3,1'lik kesimi uygulama maliyetlerinin 200.000 $'ın üzerinde olması gerektiğini belirtirken, yine %3,1'lik kısım konu hakkında herhangi bir görüş bildirmemişlerdir. Verilen cevaplardan IMKB'ye bağlı firma yetkililerinin uygulanabilecek yeni bir altyapının maliyetlerinin çok yüksek düzeyde olmasını beklemedikleri görülmektedir. Toplamda %87,5 oranda katılımcı grubu uygulama maliyetlerinin 50.000 $'ın altında kalmasını beklediklerini bildirmişlerdir.

5.4.3. Bulguların Değerlendirmesi

Tablo 5.3 ve Tablo 5.4 ABD'de ve Türkiye'de yapılan uygulama anketine verilen cevapların yüzde dağılımlarını göstermektedirler. Tablo 5.4 değerlendirmelerinde 4-10 numaraları yargılar sadece XBRL hakkında bilgi sahibi olan katılımcıların görüşlerini içermektedir ve değerlendirilmeler bu kapsamda ele alınmıştır.

Tablo 5.3. *Finansal Şeffaflık ve XBRL İle İlgili Uygulama Anketinin Oransal Yanıtları*

XBRL Uygulayan Birimler İçin Yüzde Oranlarla Anket Değerlendirme Sonuçları (ABD Uygulaması)	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Cevapsız
1. *Sermaye piyasalarında sağlıklı bir büyüme ancak finansal şeffaflık ile sağlanabilir.*	1,7	6,8	15,3	49,2	27,1	-
2. *Finansal şeffaflığın sağlanabilmesi için ortak bir muhasebe standardı esastır.*	1,7	5,1	5,1	49,2	39,0	-
3. *Finansal şeffaflık finansal krizlerin ve skandalların önüne geçmede etkilidir.*	0,0	6,8	15,3	37,3	40,7	-
4. *XBRL uygulaması finansal bilgi kullanıcılarına finansal şeffaflığın sağlanması yönünde etkilidir.*	0,0	11	14,4	44,1	30,5	-
5. *XBRL ile üretilmiş olan finansal bilgiler yatırımcılara daha fazla güvence sağlar.*	2,5	10,2	28	35,6	23,7	-
6. *XBRL finansal şeffaflığı sağlamasına rağmen finansal manipülasyon halen mümkündür.*	1,7	3,4	6,8	52,5	35,6	-
7. *XBRL kullanımda olan farklı muhasebe standartlarına rağmen finansal şeffaflığı sağlar.*	5,1	5,1	22,0	42,4	25,4	-
8. *Finansal şeffaflığın sağlanabilmesi için ek veri etiketleme yetkisi şirket yönetimlerine verilmemelidir.*	10,2	27,1	18,6	33,9	10,2	-
9. *XBRL ile halka açıklanan finansal bilgiler öncesine kıyasla daha tutarlıdır.*	5,9	6,8	18,6	41,5	27,1	-
10. *XBRL ile finansal bilginin iletilmesi daha hızlıdır.*	0,0	1,7	5,1	33,9	59,3	-
11. *XBRL ile sürekli ve anlık denetim mümkündür.*	0,0	6,8	20,3	33,9	39,0	-
12. *XBRL bilgisayar teknolojisine aşırı güven doğrultusunda oluşturulduğundan finansal krizlere yol açabilir.*	13,6	39,0	30,5	13,6	3,4	-
13. *XBRL uygulaması uzmanlık gerektirir.*	2,5	15,3	19,5	40,7	22,0	-
14. *XBRL'in faydaları uygulama maliyetlerine oranla yüksektir.*	3,4	3,4	16,9	42,4	33,9	-
15. *XBRL bugünün beklentileri karşılamamaktadır.*	20,3	32,2	25,4	16,9	5,1	-
16. *XBRL'in kullanımı resmi bir zorunluluk olmasaydı işletmenizde yinede kullanır mıydınız?*	*Evet 65,3*			*Hayır 33,9*		0,8
17. *XBRL uygulama maliyetleri*	*< 25.000 $ 15,3*	*25.000 $ - 50.000 $ 38,1*	*50.000 $ - 100.000 $ 18,6*	*100.000 $ - 200.000 $ 9,3*	*>200.000 $ 16,1*	*2,5*
18. *XBRL raporlaması için çalışan uzman sayısı*	*<3 39,0*	*3-6 36,4*	*6–12 7,6*	*12-24 6,8*	*> 24 5,9*	*4,2*

Tablo 5.4. *Finansal Şeffaflık ve XBRL İle İlgili Uygulama Anketinin Oransal Yanıtları*

Finansal Şeffaflık ve XBRL Uygulamaları Üzerine SPK Firmaları Anket Değerlendirme Sonuçları (Türkiye Uygulaması)	Bilgim Yok	Çok az düzeyde	Orta düzeyde	İyi düzeyde	Uzmanlık düzeyinde	Cevapsız
1. Web tabanlı merkezi raporlama dilleri(XML, XBRL gibi) hakkında bilgi düzeyiniz	53,6%	31,9%	10,1%	1,4%	2,9%	0%
	Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle katılıyorum	Cevapsız
2. Sermaye piyasalarında sağlıklı bir büyüme ancak finansal şeffaflık ile sağlanabilir.	0%	4,3%	2,9%	58%	34,8%	0%
3. Finansal şeffaflık, finansal krizlerin ve skandalların önüne geçmede etkilidir.	0%	2,9%	2,9%	60,9%	31,9%	1,4%
4. Finansal tabloların raporlanmasında web tabanlı merkezi bir raporlama dilinin kullanılması ile şirket yönetimlerinin finansal verilere müdahale olanağının ortadan kaldırılması finansal şeffaflığı sağlanmada etkili olacaktır.	0%	9,4%	9,4%	53,1%	25%	3,1%
5. XBRL gibi Web tabanlı merkezi bir raporlama dili ile üretilmiş olan finansal bilgiler yatırımcılara daha fazla güvence sağlayacaktır.	0%	3,1%	21,9%	56,3%	18,8%	0%
6. XBRL gibi Web tabanlı merkezi bir raporlama dili ile sürekli ve anlık denetimin mümkün kılınması finansal şeffaflığı sağlamada etkili olacaktır.	0%	3,1%	15,6%	50%	31,3%	0%
7. Web tabanlı merkezi bir raporlama dili ile periyodik finansal raporların yerine anlık finansal raporlamaların yapılabilmesi finansal şeffaflık ortamını kuvvetlendirecektir.	0%	3,1%	12,5%	59,4%	25%	0%
8. XBRL'in ilerleyen yıllarda Türkiye'de potansiyel kullanımı mümkün olacaktır.	0%	6,3%	18,8%	50%	21,9%	3,1%
9. Türkiye'deki teknolojik altyapımız XBRL'i uygulamada yeterli olacaktır.	0%	6,3%	34,4%	40,6%	15,6%	3,1%
	<25.000$	25.000$ 50.000$	50.000$ 100.000$	100.000$ 200.000$	>200.000$	Cevapsız
10. İşletmenizde kullanabilmeniz için web tabanlı merkezi bir raporlama dilinin getireceği ek maliyet tutarı en fazla ne kadar olmalıdır?	56,3%	31,3%	6,3%	0%	3,1%	3,1%

1) ABD ve Türkiye değerlendirmelerinden genel olarak, sermaye piyasalarında sağlıklı bir büyümenin finansal şeffaflık ile sağlanabileceği yönünde bir düşüncenin hâkim olduğu görülmektedir. Mevcut düşünce yapısı aslında piyasalarda yatırımcıların temel güvence noktasını ve şirketlerden beklentilerini temsil etmektedir. Bu durum firmaların gerçek performanslarının ve finansal verilerinin hisse sahiplerine veya bankalar, kredi kuruluşları, ilgili devlet otoriteleri ve alıcılar gibi ilgili firmalar ile ortak iş ilişkileri içinde bulunan kişi, kurum ve kuruluşlara en yalın şekilde ve finansal verilerin üzerinde herhangi bir manipülasyon olmaksızın yansıtılması gerekliliğinin diğer bir göstergesidir. Değerlendirmeler neticesinde sağlanacak finansal şeffaflık ortamı ile ancak ekonomik büyümenin sürdürülebileceği hem ABD hem de Türkiye uygulamasının sonuçlarında açık bir şekilde ortaya konmaktadır.

2) Finansal bilgi kullanıcılarına doğru, tutarlı ve güvenilir finansal verilerin sunulması için finansal şeffaflığın oldukça önemli olduğu değerlendirmelerden görülmekle beraber finansal şeffaflığın sağlanabilmesi amacıyla temel uygulama farklılıklarının da ortadan kalkması gerektiği düşüncesinin ağırlıklı olarak kabul edildiği, finansal şeffaflığın sağlanabilmesi amacıyla aynı zamanda ortak bir muhasebe standardının gerekli olduğu ABD ve Türkiye uygulamalarında katılımcıların vermiş olduğu cevaplardan anlaşılmaktadır. Bu değerlendirme aslında finansal bilgi kullanıcılarına sunulan finansal tablo verilerindeki uygulama farklılıklarının da bilgi kullanıcılarını önemli ölçüde yanıltacağını göstermekte ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları gibi uluslararası bazda kabul görmüş olan standartlar bütününün önemini bir kez daha vurgulamaktadır.

Değerlendirmeler sonucu, finansal şeffaflığa ulaşmadaki en önemli etkenlerden birinin ortak uygulamalar bütünü olduğu ortaya çıkmakta ve hem SEC'e bağlı firma yetkililerinin hem de IMKB'ye bağlı firma yetkililerinin ortak bir muhasebe standardının kullanılmasının gerekliliği üzerinde ortak bir düşünce yapısına sahip oldukları görülmektedir. Son yıllar içerisinde yaşanan gelişmeler doğrultusunda IFRS'lerin hem ABD'de hem de Türkiye'de kullanımı ileri ki dönemler için mevcut mevzuatlar çerçevesinde kesinlik kazanmıştır ve bu düşünce yapısı ile örtüşmektedir.

3) Finansal şeffaflığın önemi ve finansal şeffaflık için atılması gereken ortak adımlar konusunda ağırlıklı olarak hem fikir olan ABD ve Türkiye uygulamaları katılımcılarının finansal şeffaflığın yaşanan finansal skandalların önüne geçmede olumlu bir etki yaratacağını düşündükleri anlaşılmaktadır. Finansal şeffaflığın sağlanması konusunda ortak uygulamalar bütünü konusunda hem fikir olduklarını belirten katılımcıların sağlanacak finansal şeffaflık ile finansal krizlerin ve skandalların önlenmesinde olumlu bir gelişme kaydedileceğine inandıkları değerlendirmelerden anlaşılmaktadır. Katılım oranının yüksek oranda olması sağlanacak finansal şeffaflık ortamının yeni bir krizin önlenmesinde ne kadar büyük bir öneme sahip olduğunu göstermektedir.

4) ABD'de ve Türkiye'de yapılan araştırma çalışmasının değerlendirmelerinden XBRL uygulamasının finansal şeffaflığın sağlanmasında etkili olacağı konusunda ağırlıklı olarak hem fikir oldukları anlaşılmaktadır. Türkiye uygulamasında SPK yetkilileri XML, XBRL gibi altyapılar hakkında çok bilgi sahibi olmadıklarını bildirmişler ve bu durum kamunun bu konuda bilgilendirilme ihtiyacını ön plana çıkarmıştır. Mevcut bir web tabanlı merkezi raporlama altyapısının finansal raporlama sürecinde kullanılmasının finansal şeffaflık ortamının kuvvetlendirilmesinde önemli bir rol oynayabileceği Türkiye'de yapılan uygulama sonuçlarında da görülmektedir. Aynı zamanda XBRL gibi ortak bir raporlama altyapısı ile periyodik finansal raporlamalar yerine sürekli finansal raporlar alınabilmesinin finansal şeffaflık ortamını kuvvetlendireceği yönde olumlu bir görüşte değerlendirmelerden anlaşılmaktadır.

XBRL'in ortak raporlama altyapısı ve ortak muhasebe standartlarına bağlı olarak aynı taksonomileri kullanması nedeniyle finansal bilgi kullanıcılarına doğru, tutarlı ve güvenilir bir finansal veri alışveriş ortamı sağlamasının finansal şeffaflığın elde edilmesinde olumlu etki yaptığı düşünülmektedir. Değerlendirmeler katılımcıların ortak bir muhasebe standardının gerekliliği konusundaki görüşleriyle paralellik göstermektedir. Bu durum ise katılımcılara XBRL'in beklenen finansal şeffaflık ortamını sağlayabileceği düşüncesine sahip olmalarına neden olmakta ve XBRL'in en önemli hayata geçirilme nedenlerinden birisinde çok önemli adımlar atıldığını göstermektedir.

5) XBRL kullanıcıları XBRL ile üretilmiş olan finansal tabloların yatırımcılara yatırım kararlarında genel olarak daha fazla güvence sağladığına inanmaktadırlar. Aynı değerlendirme Türkiye uygulamasında IMKB'ye bağlı firma yetkililerinde de görülmektedir. Bu durum XBRL'in gerek finansal şeffaflık için gerekse finansal şeffaflığın sağlanabilmesi amacıyla gereken uygulamalar yolunda ne kadar önemli bir araç olduğunun diğer bir göstergesidir. XBRL ile hazırlanan finansal tablolara olan güvenin daha fazla olması yatırımcıların yatırım kararlarında kendilerini daha rahat ve güvende hissetmelerine neden olacaktır ki bu sermaye piyasalarında beklenen büyümenin XBRL'in sağlayacağı güven ortamı ile mümkün olacağını ortaya koymaktadır. Bununla beraber bu yargıya katılmayanların oranının dikkate alınması gereken büyüklükte olmasının XBRL'in uygulama seviyelerinde halen arzu edilen düzeyde olmamasından kaynaklanan görüş farklılıklarının doğmasına neden olduğu düşünülmektedir.

6) Değerlendirmeler XBRL kullanıcılarının XBRL'in finansal şeffaflığı sağlamasına rağmen halen finansal manipülasyonun mümkün olacağına inandıklarını göstermektedir. Katılımcılar, XBRL'in finansal şeffaflığı sağlayacağına inanmasına rağmen finansal güvenilirliği sağlayamayacağına inandıkları görülmektedir. Temel olarak bu düşünce, şirket yönetimlerinin halen tüm seviyeleri ile uygulama fırsatı bulamayan XBRL projesinde bugünkü uygulama aşamaları itibarı ile XBRL formatına dönüştürüp yayınladıkları finansal bilgiler üzerinde manipülasyon yapabileceklerini açıkça ortaya koymaktadır. ABD Menkul Kıymetler Komisyonu XBRL raporlamasını en kısa sürede hayata geçirmek için çabalamış ve bu aşamada uygulama düzeyi ile herhangi bir yaptırım zorunluluğu getirmemiştir. Uygulamanın ileriki aşamalarında şirket yönetimlerinin manipülasyon yapabilme olanağı proje adım adım ilerlerken giderek azalabilecektir. Bu durum ise şirket yönetimlerinin yayınlanan finansal tablolar üzerindeki etkilerini azaltacak ve finansal şeffaflık ortamının güçlenmesine yardımcı olacaktır.

7) XBRL kullanıcıları finansal veri raporlamasında farklı muhasebe standartlarına rağmen XBRL'in finansal şeffaflığı sağlayacağını düşünmektedirler. Amerika Birleşik Devletlerinde büyük ölçekli birçok firmanın muhasebe kayıtları U.S. GAAP'e göre tutulmaktadır. ABD Menkul Kıymetler Komisyonu XBRL'in kullanımını sermaye piyasalarında yer alan tüm şirketler için kademeli olarak

zorunlu hale getirmiştir. XBRL'in ilk taksonomileri çok uluslu şirketlerde daha yaygın olarak kullanılan muhasebe standartları setinin IFRS olmasından dolayı komisyonun öncülüğünde IFRS'e göre hazırlanmıştır. XBRL'in kullanımı firmalara muhasebe kayıtlarını IFRS'e göre düzenleme zorunluluğu getirmektedir fakat büyük ölçekli firmaların ısrarcı tavırları ve kuvvetli lobileri sonucu komisyon U.S. GAAP bazında da bir taksonomi seti hazırlamak zorunda kalmıştır. Farklı muhasebe standartlarına rağmen XBRL'in finansal şeffaflık konusunda kullanıcılara güvence vermesi XBRL'in altyapısının ne kadar kuvvetli olduğunun ve bağlı bulunduğu taksonomiler doğrultusunda yatırımcılara kanuni düzenlemeler ve uygulamalar çerçevesinde hizmet ettiğinin bir göstergesidir. Katılımcıların XBRL'in finansal güvenilirliği sağlayamayacağını düşünmelerine rağmen farklı muhasebe standartlarında etkili olacağını düşünmeleri de bunun farklı bir göstergesidir.

8) Firmaların XBRL raporlamasında taksonomideki eksiklikler ve yetersizlikler sebebiyle ek veri etiketleme yapma yetkisine sahip olmasının finansal şeffaflığı zedeleyecek olması görüşü katılımcılar tarafından doğrulanmakla beraber yine yüksek oranda bir katılımcı kitlesi bu görüşe katılmamıştır. Ek veri etiketleme yetkisinin şirketlerden alınmasının finansal şeffaflığın korunması sebebiyle önemli olduğu katılımcıların değerlendirmelerinden anlaşılmakla beraber XBRL kullanıcılarının bir kısmının da bu yetkinin şirket yönetimlerinde kalmasının gerekliliği üzerinde görüş bildirmiş olması şirket yönetimlerinin finansal tablolar üzerinde yapmayı istemiş olduğu makyajlama hakkını ellerinde tutma isteği olarak anlaşılmaktadır. Bu yargıya olumlu cevap veren katılımcıların değerlendirmeleri üzerinde yapılan istatistikî analizler göstermektedir ki ek veri etiketleme yapabilme yetkisinin şirket yönetimlerinde olmaması gerektiğini düşünen katılımcılar finansal manipülasyonların yapılabilme olanağının varlığı yönünde görüş bildirmişlerdir.

Türkiye uygulamasında da IMKB'ye bağlı şirket yetkililerinin değerlendirmelerinden şirket yönetimlerinin finansal verilere müdahale olanağının ortadan kaldırılmasının finansal şeffaflığı sağlamada etkili olacağını düşündükleri anlaşılmaktadır. XBRL uygulamasının hayata geçirilmesinin en önemli nedenlerinden birisi şirket yönetimlerinin finansal tablolar üzerinde finansal manipülasyon yapabilme ihtimalinin azaltılması olduğundan, ek veri etiketleme

yetkisine sahip olmak şirket yönetimlerinin tamamen bu hedefin dışına çıkabilmesi anlamına gelmektedir.

9) XBRL ile halka açıklanan finansal tabloların daha tutarlı olduğu görüşü XBRL kullanıcılarının büyük çoğunluğu tarafından doğrulanmaktadır. Temelde tutarlılık aynı ilkeler ile farklı dönemlerde benzer raporlamalar yapmayı temsil etmektedir. XBRL'in raporlama altyapısı itibariyle kullandığı taksonomi altyapısı ve bağlı bulunduğu IFRS veya U.S. GAAP muhasebe standartları seti XBRL formatındaki raporların firmaların güncel verileri üzerinde farklı dönemler itibariyle tutarlı raporlar yapabilmesine olanak tanımaktadır. Bu durumun finansal bilgi kullanıcılarının aldıkları raporlar doğrultusunda tespiti kullanıcıların değerlendirmelerinden de açıkça anlaşılmaktadır. Finansal verilerdeki tutarlılığın sağlanmasında en önemli etmenlerden biri kullanılan muhasebe standartları doğrultusunda belirlenen kurallar ile oluşturulmuş taksonomilere bağlı kalarak finansal raporlama yapılabilmesidir. Katılımcılar şu an ki uygulama aşamaları ile finansal manipülasyon olanağının halen mevcut olduğunu belirtmesine rağmen finansal raporlamalarda XBRL'in daha tutarlı verilerin yayınlanmasında etkili olduğunu düşündükleri görülmektedir.

10) Finansal bilgilerin dönemsel olarak finansal bilgi kullanıcılarına ulaştırılmasında XBRL'in hızlandırıcı etkisi olduğu değerlendirme sonuçlarından çok net bir şekilde anlaşılmaktadır. Sermaye piyasalarında yer alan firmaların birçoğu çok uluslu firmalardır ve genel itibariyle farklı ülkelerde yer alan tüm birimlerinin dönemsel finansal kapanış işlemlerinin tamamlanmasının ardından konsolide finansal tablolarını oluşturabilmek amacıyla yoğun bir konsolidasyon sürecine girmektedirler. Tüm bu işlemlerin en alt birimlerden başlayarak holding genelinde konsolidasyon sonrası aşamaya kadar sonlandırılması süreci ciddi boyutlarda zaman almaktadırlar. XBRL'in tüm kademelerde uygulama süreci bulması ve tüm konsolidasyon sürecinin azalmasında ve finansal bilgi kullanıcılarına finansal tabloların iletilmesinde çok önemli bir rol oynaması değerlendirme sonuçlarında da net bir şekilde incelenmektedir. Bu durum ise yayınlanan finansal tabloların daha kısa sürelerde finansal bilgi kullanıcılarına iletilebileceği altyapının sağlanması anlamına gelmektedir ve XBRL'in finansal şeffaflığı sağlayan unsurlardan zamanlılık kavramındaki etkinliğini göstermektedir.

11) ABD'de yapılan uygulama sonucu sürekli ve anlık denetim imkânının XBRL ile sağlanabilirliği yapılan değerlendirmelerden gözlenmektedir. XBRL finansal bilgilere anlık erişim imkânı tanıyan bir altyapı bütünü olması itibarı ile getirmiş olduğu bu esnek ve gelişmiş özellikleriyle aslında yıllardır üzerinde ciddi arayışlar ve çalışmalar yapılan sürekli denetim imkânına da bir çözüm gerektirmektedir. Finansal verilere ve muhasebe kayıtlarına anlık erişim olanakları tanıyan XBRL ile gerek bağımsız denetim kuruluşları gerekse devlet otoriteleri mevcut kayıtları ve finansal verileri anlık ve sürekli bir şekilde denetleme olanağı bulabileceklerdir. Devlet otoritelerinin kaynak ve zaman kısıt'ı dolayısı ile denetim olanaklarını çok fazla genişletememesi bağımsız denetim kuruluşlarının sermaye piyasalarında yer alan büyük firmaların denetimlerinde önemli rol sahibi olmalarına sebep olmuştur. Bağımsız denetim kuruluşları kısa dönemler içerisinde dahi milyonlara varan muhasebe kayıtları yapan bu çok büyük ölçekli firmalarda kısıtlı vakitler içerisinde ancak örneklem yoluyla denetim gerçekleştirebilmektedirler.

Denetim süreçleri sonunda vermiş oldukları raporlarda sadece yapılan örneklem sonucu bir denetim raporu sunabilmektedirler. Bu durum tam bir güvence sağlamamakla beraber örneklem incelemeleri dışında kalan muhasebe hilelerinin de mevcut olabileceği riskini artırmaktadır. Bu sebeplerle sürekli denetim olanağının hayata geçirilmesi büyük önem arz etmektedir. XBRL ile ilgili bağımsız denetim kuruluşları ve devlet otoriteleri firmaların veritabanlarında anlık inceleme gerçekleştirebileceklerdir. Denetim yapabilmek amacıyla denetçilerin firmalarda bulunma zorunluluğunun olmaması ve sürekli denetim imkânının gelişmesi XBRL'in hayata geçirdiği en önemli ve en değerli yeniliklerden birisidir.

Türkiye uygulamasında IMKB'ye bağlı firma yetkililerinin sürekli ve anlık denetim imkânının mümkün kılınmasının finansal şeffaflığın sağlanmasında fayda sağlayacağını düşündükleri açıkça görülmektedir. Bu durum ise Türkiye'de muhtemel bir XBRL uygulamasının finansal şeffaflık ortamını kuvvetlendirmede önemli boyutta etkili olabileceğinin bir diğer göstergesidir.

12) Bilgi teknolojileri alanında yaşanan baş döndürücü gelişmelerden ABD Menkul Kıymetler Komisyonunun esinlenmesi ile ortaya çıkmış olan XBRL'in bilgisayar teknolojilerine aşırı güven doğrultusunda oluşturulmuş olmasından dolayı yeni bir

finansal krize yol açabileceği konusundaki düşünceleri katılımcıların ağırlıklı olarak kabul etmediği görülmektedir. Bununla beraber katılımcıların önemli bir orandaki kısmı ise bu ihtimali göz ardı etmemiştir ve mevcut finansal verilerin kötü niyetli bir kullanımla veya güvenlik açığıyla değiştirilme ihtimalinin gerek yatırımcıları gerekse diğer finansal bilgi kullanıcılarını yanlış yönlendirebileceğini ve sonucunda da yeni bir finansal krize yol açabileceğini belirtmişlerdir. Yargıya olumlu yönde yanıt verenlerin değerlendirmelerinden firmaların finansal verilerinin saklı olduğu veritabanlarının anlık erişime açık olmasından dolayı muhtemel güvenlik sıkıntıları yaşama riskinin mevcut olduğunu düşündükleri bu değerlendirmelerden anlaşılmaktadır.

13) XBRL kullanıcılarının, XBRL raporlamasının işletmelerinde uygulanabilmesi için uzmanlık gerektirdiği konusundaki düşünceleri ağırlıklı olarak olumlu yöndedir. XBRL'in gerek taksonomi altyapısı gerekse ABD Menkul Kıymetler Komisyonunun belirlemiş olduğu raporlama şartlarında uygulanması belirli bir çalışma, bilgi ve tecrübe altyapısı gerektirmekle beraber komisyonun uygulama seviyeleri ile ilgili olarak bir zorunluluk bildirmemesi firmaları bu konuda özgür bırakmıştır. Uygulamadaki bu farklılıkların uzmanlık ihtiyacı konusunda verilmiş cevapların dağılımında da görülmektedir. İşletmelerin birçoğunda danışman firmalar raporlama süreci boyunca hizmet vermektedirler. Bununla beraber XBRL raporlamasını veritabanlarının altyapısı içerisinde uygulamayı tercih etmeyip halen konsolide finansal tablolarını yüzeysel olarak XBRL formatına çevirip raporlama yapan firmaların cevaplarından ciddi oranda uzmanlık gerektirmediği düşüncesi olduğu anlaşılmaktadır.

14) Yapılan değerlendirmelerden XBRL kullanıcılarının uygulama maliyetlerinin küçümsenecek boyutlarda olmadığı XBRL'in, getirilerinin ve faydalarının, bu maliyetlere katlanmaya değer olduğunu düşünmekte oldukları görülmektedir. Bu durum katılımcılar açısından finansal verilerin kaydedilmesi ve raporlanması sürecinde XBRL kullanımının artı bir değer oluşturduğunu göstermektedir. Katılımcıların farklı finansal raporları hazırlama süreçlerini ve manuel iş yükünü azaltabilecek, kontrol ve analiz süreçlerini arttırabilecek bu yeni altyapı hakkında olumlu görüş bildirmeleri katlanılan maliyetlere değdiğinin bir diğer göstermektedir. Sermaye piyasalarında işlem gören firmaların bilgi teknolojileri alanında yaptıkları

harcamaların yanında uygulama seviyelerine göre farklılık gösteren XBRL raporlama maliyetlerinin çok büyük olmadığı görülmektedir. Bununla beraber yatırımcıların güvenlerini tekrar kazanmasında etkili olan XBRL'in firmalar tarafından tercih edilmesinin ve uygulama maliyetlerine katlanılmasının en büyük faydasının XBRL'in vereceği güven ortamı ile uzun vadede firmaların elde edecekleri ekonomik büyüme olacaktır.

15) Değerlendirmeler sonucunda XBRL'in bugünkü beklentileri karşıladığı yönde bir görüş hâkim olmakla beraber bu görüşe karşıt olanların değerlendirmelerinden bugünkü beklentilerin bazı bilgi kullanıcıları açısından yeterli olmadığı anlaşılmaktadır. Bu yönde görüş bildirmiş olan katılımcıların cevaplarından finansal manipülasyonun elimine edilip finansal şeffaflık ortamını kuvvetlendirme ihtiyacı içinde olmasının henüz uygulamadaki eksiklikler dolayısı ile sağlanamamış olmasını düşündükleri tahmin edilmektedir. Yapılan değerlendirmeler ise yine finansal manipülasyon ihtimali yargısına verilen cevaplar ile uyum içerisindedir ve XBRL altyapısını dönemsel olarak daha ileri seviyeye taşımayı hedefleyen ABD Menkul Kıymetler Komisyonunun hedefleri ile paralellik göstermektedir.

Henüz uygulama aşamasını tamamlamamış fakat her yıl üzerinde ciddi boyutlarda gelişim kazanılan XBRL uygulamasındaki gecikmelerin büyük firmaların baskısı sonucu U.S. GAAP bazında ikinci bir taksonomi hazırlamak durumunda kalan komisyonun yaşadığı bazı gecikmelerin önemli bir etken olduğu düşünülmektedir.

16) XBRL kullanıcılarının birçoğu ABD Menkul Kıymetler Komisyonu tarafından kullanımı yasal bir zorunluluk olarak belirlenen XBRL'in yasal zorunluluğu olmasa bile kullanılacağının tercih edileceği yönünde düşündüklerini belirtmişlerdir. XBRL'in sadece ilgili devlet otoriteleri, kamu kurum ve kuruluşları veya diğer finansal bilgi kullanıcıları için değil aynı zamanda firmaların iç raporlamasında da çok önemli bir yere sahip olduğu ve getirmiş olduğu esneklik ile firmalar için önemli bir araç olduğu verilen cevaplardan da anlaşılmaktadır. Aynı zamanda XBRL raporlaması ile yatırımcıların yatırım kararlarında kendilerini daha güvenilir ve şeffaf bir ortamda hissetmesinin firmaların birçoğunun arzu ettiği bir durum olduğu düşünülmektedir çünkü bu durum beraberinde firmaların ekonomik anlamda gelişmesini destekleyebilecektir. Bununla beraber bu görüşe sahip olmayan

katılımcıların cevaplarından bazı firmaların şeffaflık ortamını tercih etmek istemedikleri tahmin edilebilir. Ancak olumlu katılım oranının firmaların %'50'den fazlasının kullanımını tercih edeceğini göstermekte olup, verilen cevapların 10. yargı ve 14. yargı ile uyum içerisinde olduğu görülmektedir.

17) XBRL kullanıcılarının büyük çoğunluğu XBRL'in uygulama maliyetleri hakkındaki değerlendirmelerinde uygulama maliyetlerini 100.000 $'ın altında olduğunu belirtmişlerdir. XBRL'in uygulama seviyesinin uygulamaya geçiş aşamasında ABD Menkul Kıymetler Komisyonu tarafından yasal bir zorunluluk olarak getirilmemesi firmaları daha çok sadece yapmak zorunda oldukları yasal raporlamaları yerine getirecek şekilde uygulamayı başlatmaya yöneltmiştir. Firmaların birbirlerine yakın büyüklükte ve yapıda olduğu düşünülürse, XBRL'in geleceği hakkında farklı düşüncelere sahip oldukları yapılan değerlendirmelerden anlaşılmaktadır. Bu durum ise uygulama boyutlarındaki tercihlerini etkilemektedir. Uzun vadede XBRL'in geleceği olduğunu düşünen firmalar kendi tercihleri doğrultusunda detaylı bir uygulama süreci geçirmişler, bu durumdan emin olmayan firmalar ise kısa dönemli ve çok detaylı olmayan çözümler ile yüzeysel raporlama yoluna gitmişlerdir.

Firmaların bu konudaki tercihleri firmaların maliyetleri konusundaki değerlendirmelerinden de anlaşılmaktadır. Firmaların uygulama seviyeleri tercihleri uygulama maliyetlerinin farklı boyutlarda seyretmesine neden olmaktadır. Uygulama maliyetlerinin 200.000 $'ın üzerinde gerçekleşmesi bile ABD'de SEC'e bağlı olarak çalışan halka açık şirketlerin ortalama hâsılalarına oranla 1:10.000 oranının altında kalmaktadır. Dolayısı ile bu ölçekte çalışan firmalar için XBRL'in uygulama maliyetlerinin ciddi bir problem oluşturmayacağı ve hatta uzun vadede destekleyeceği ekonomik büyüme ile uygulama maliyetlerinin XBRL'i hayata geçirmeye değer olacağı düşünülmektedir.

Benzer değerlendirme Türkiye uygulamasında da görülmektedir. Türkiye de IMKB'ye bağlı olarak çalışan halka açık şirket yetkililerinin değerlendirmelerinden XBRL'in altyapı olarak Türkiye'de uygulanabileceğini ve ileriki yıllarda muhtemel uygulama alanı bulabileceğini düşündükleri anlaşılmaktadır. IMKB'ye bağlı firma yetkililerinin muhtemel bir XBRL uygulamasının maliyetlerinin ağırlıklı olarak

100.000$'ın altında gerçekleşmesini bekledikleri değerlendirmelerden görülmektedir. Bu beklenti bilgi teknolojileri kapsamında katlandıkları tüm uygulama maliyetlerine kıyasla XBRL uygulaması için düşündükleri yatırım büyüklüğünü göstermektedir.

18) XBRL kullanıcılarının XBRL'in firmalarda uygulanması için çalışan uzman sayısı konusundaki değerlendirmeleri XBRL'in uygulanma maliyetleri konusundaki cevaplarıyla paralellik göstermektedir. Değerlendirmelerin büyük çoğunluğu firmalarda çalışan uzman sayısının 6 kişinin altında kaldığını göstermektedir. Bu da bu büyüklükte firmalar açısından düşünüldüğünde fazla bir personele gerek olmadığını düşündürmektedir. Bununla beraber XBRL'in uzun vadede firmalarda yer alacağını düşünen katılımcıların detaylı proje uygulamaları sonucu farklı alanlarda çalışan uzman sayısına ihtiyaçları artmaktadır. Uzmanlık gerektiren alanlar sadece konsolide finansal tabloların XBRL formatına çevrilmesi ile sınırlı kalmayıp, aynı zamanda raporlama modüllerinin XBRL formatında raporlama yapabilmesi için gereken altyapının kurulması, bu altyapının kurulması aşamasında taksonomilerin veritabanındaki finansal veriler ile eşleştirilmesi ve hatta veritabanının en alt seviyesinde finansal verilerin kayıt yapısının XBRL platformuna uygun olarak düzenlenmesine kadar değişiklik göstermektedir. Bu artan ihtiyaç beraberinde uzman sayısını 6-12 kişi arası, 12-24 kişi arası ve 24 kişinin üzerinde olacak şekilde şekillendirmektedir.

ALTINCI BÖLÜM

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

6.1. Genel Değerlendirme ve Öneriler

Küreselleşmenin etkisiyle ülkeler arası iktisadi ve ekonomik faaliyetlerin artması, sermaye piyasalarında işlem gören firmaların iş hacimlerinin hızlı bir büyüme trendine girmesine ve son yıllarda yeni yatırım alanlarının, şirket birleşmelerinin olmasına neden olmuştur. Ekonomik gelişime tezat bir şekilde son yıllarda yaşanan finansal skandallar, finansal şeffaflık ortamını derinden etkileyip, bu gelişime darbe vurarak yatırımcıların büyük zararlar görmelerine ve şirketlere olan güvenlerinin kaybolmasına sebep olmuştur. Şirket yönetimleri tarafından bilinçli olarak yapılan finansal manipülasyonlar sonrası ciddi boyutta zarar gören piyasalarda finansal şeffaflık ortamını tekrar sağlayabilmek ve yatırımcıları koruyabilmek amacıyla son yıllar içerisinde ciddi gelişim kaydeden bilgi teknolojilerinden yararlanma yoluna gidilmek istenmiştir.

Bu doğrultuda ABD Menkul Kıymetler Komisyonu önderliğinde şirket yönetimlerinin finansal raporlama sürecinde devre dışı bırakılarak bilgi kullanıcılarına şirket bilgilerinin belirli bir otomasyon sistemi ile iletilmesi hedeflenmiştir. Komisyon tarafından XBRL projesi hayata geçirilmek istenmiş ve projeye 2002 yılından itibaren aktif rol alınarak başlanmıştır. Finansal şeffaflık ortamının sağlanabilmesi için sadece XBRL gibi bir altyapının yeterli olmayacağı aynı zamanda ortak uygulamalar bütünü olması gerekliliği belirlenmiş ve ortak bir muhasebe standardının gerekliliği ortaya konmuştur. Bu amaçlarla ABD'de hem XBRL projesinin gelişim süreci hem de muhasebe uygulamaları açısından devlet otoriteleri tarafından ortak uygulamalar bütünü yürürlüğe konmuş ve sermaye piyasalarında işlem gören firmaların istenilen finansal raporlama süreçlerini hayata geçirebilmeleri için kademeli bir çalışmalar bütünü başlatılmıştır.

Sermaye piyasalarındaki ekonomik gelişimin sürdürülebilmesi ve piyasada güven ortamının tekrar sağlanabilmesi amacıyla başlatılan ve halen istenilen düzeye ulaşmamış olan projede bugün birbirinden farklı ülkelerde XBRL altyapısını kullanan birçok halka açık şirket, kamu kurum ve kuruluşları, finans ve kredi

derecelendirme kuruluşları ve bankalar gibi birbirinden farklı birçok XBRL bilgi kullanıcısının olduğu görülmektedir (Philips, vd., 2008, s.37). Bu çerçevede, XBRL kullanımının işletmenin finansal tablolarının şeffaflığının sağlanmasında etkili olup olmadığını, XBRL'in finansal krizleri engelleme gücünün olup olmadığını belirleyebilmek ve XBRL'in ileriki yıllarda Türkiye'de kullanılabilirliğini tespit etmek amacıyla Amerika Birleşik Devletlerinde ve Türkiye'de anket uygulama çalışmaları yapılmıştır. Anket çalışması aracılığıyla, ABD'de ve Türkiye'de örneklem içerisine alınan sermaye piyasası şirket yetkililerinin değerlendirmeleri incelenmiş ve elde edilen veriler üzerinde analizler ve değerlendirmeler yapılmıştır.

Bu çalışmada ABD Menkul Kıymetler Komisyonunun sağlıklı bir ekonomik büyümenin ancak finansal şeffaflık ile sağlanabileceği yönündeki görüşünün XBRL kullanıcıları tarafından da doğrulandığı görülmektedir. Finansal güvenilirliğin elde edilmesinde finansal şeffaflığın sağlanmasının çok önemli bir rol aldığı yapılan değerlendirmelerden anlaşılmaktadır. Bununla beraber finansal şeffaflık ortamının sağlanabilmesinde ortak uygulamalar bütününün önemli bir parçası olan ortak bir muhasebe standardının gerekliliği de katılımcıların değerlendirmelerinden görülmektedir. Değerlendirmeler ABD Menkul Kıymetler Komisyonunun XBRL projesini hayata geçirirken aynı zamanda ortak bir muhasebe standardının kullanılması için gösterdiği gayreti doğrular niteliktedir. Yapılan değerlendirmelerden şirketlerin birçoğunun finansal şeffaflık ortamının sağlanması ile finansal krizlerin önlenebileceğini düşündükleri anlaşılmaktadır. Katılımcıların bu yöndeki değerlendirmeleri aynı zamanda finansal güvenilirliğinde buna paralel olarak artacağını destekler niteliktedir. Finansal skandalların tekrar yaşanma ihtimalinin önemli boyutta azaltılmasının en önemli etkeni olarak görünen finansal şeffaflık ortamının sağlanmasında şirketlerin XBRL'e önemli boyutta güvendikleri yapılan değerlendirmelerde görülmektedir. XBRL'in bu anlamda ciddi boyutta önemli bir rol oynayacağını düşünen katılımcıların yanında bugünkü uygulama aşamaları itibari ile halen istenilen düzeyde olmamasından dolayı bazı katılımcıların bu konuda çok destekleyici olmadığı görülmektedir.

Katılımcıların büyük bir kısmı XBRL ile hazırlanan finansal tabloların yatırımcılara yatırım kararlarında daha fazla güvence sağlayacağını düşünmelerine rağmen yine önemli sayılacak bir kısım katılımcının bu yönde olumlu düşünmediği

görülmektedir. Bunun sebebinin yine XBRL'in bugün halen istenilen düzeyde bir uygulama seviyesine sahip olmaması düşünülebilir.

XBRL ile finansal raporlama sürecinde finansal şeffaflık ortamının sağlanabileceğine inanan şirket yetkililerinin XBRL raporlamasında halen finansal manipülasyon riskinin var olduğuna inandıkları da yapılan değerlendirmelerden anlaşılmaktadır. Bunun temel sebebinin XBRL ile yapılan finansal raporlamalara şirket yönetimlerinin halen müdahale şansının olması düşünülmektedir. Katılımcılar değerlendirmelerinde farklı muhasebe standartlarına rağmen XBRL ile finansal şeffaflık ortamının sağlanabileceğini de belirtmişlerdir. Bu değerlendirme aslında XBRL'in farklı muhasebe standartlarına rağmen etkili olabileceğine inançlarının bir göstergesidir.

Hayata geçirilme aşamasında halen üzerinde çalışan ve arzu edilen uygulama düzeyini halen yakalayamamış olan XBRL altyapısında taksonomilerde ki eksiklikler nedeniyle eksik veya yanlış veri sınıflandırmalarına neden olmaması amacıyla SEC tarafından şirket yönetimlerine müsaade edilen ek veri etiketleme yetkisinin finansal şeffaflık ortamını olumsuz etkileyebileceği yapılan değerlendirmelerde de ortaya konmuştur. Buna rağmen azımsanmayacak kadar büyük bir oranda katılımcının bu durumu olumsuz bulmaması şirketlerin finansal makyajlama yapma olanağını ellerinden kaybetmek istemediklerini çünkü bu durumun şirket yönetimleri tarafından tercih edilmediğini düşündürmektedir.

XBRL'in bilgi kullanıcılarına finansal raporlama sürecinde daha tutarlı bilgiler sunduğu katılımcıların büyük çoğunluğu tarafından doğrulanmaktadır. Daha tutarlı bilgilerin hazırlanıp sunulmasında önceden belirlenmiş olan standartlar doğrultusunda ortak bir taksonomi yapısının kullanılmasının olumlu etki yaptığı düşünülmektedir. Katılımcıların yine çok büyük bir oranı XBRL ile hazırlanmış olan verilerin bilgi kullanıcılarına hızlı bir şekilde iletilmesinde XBRL'in çok etkin bir araç olduğunu onayladıkları görülmektedir. Bu da finansal şeffaflığın en önemli unsurlarından ikisi olan tutarlı verinin hazırlanması ve zamanında iletiminde XBRL'in sağladığı avantajlardan birisi olarak karşımıza çıkmaktadır.

Şirketlerin işlem hacimleri ve ölçekleri dolayısıyla sadece dönemsel olarak ve örneklem yolu ile yapılabilen denetim imkânının XBRL ile aralıksız ve anlık olarak

yapılabilme olanağı katılımcılar tarafından doğrulanmıştır. SEC'in en önemli hedeflerinden birisi olarak sürekli ve anlık denetim imkânının XBRL ile hayata geçirilmesi aşamasında ne boyutta bir başarı kazanıldığı değerlendirmelerden anlaşılmaktadır. Bu olanak sayesinde denetim firmaları anlık olarak müşterilerinin verilerini denetleyebilecek ve örneklem yolu ile denetimden sürekli denetime doğru bir gelişim kaydedilebilecektir. Bu gelişme finansal şeffaflık ortamının kuvvetlendirilmesinde önemli bir rol oynayabilecek, yatırımcıların ve diğer bilgi kullanıcılarının kendilerini daha güvence altında hissetmelerine sebebiyet verecektir.

Yeni raporlama altyapısının bilgi teknolojilerine güven doğrultusunda oluşturulması ve finansal raporlama sürecinin artık tamamen elektronik ortamda yapılıyor olması şirket verilerinin anlık erişime açık olmasını gerektirdiğinden kötü niyetli kullanıcılar tarafından değiştirilme riskini beraberinde getirebilecek olmasının katılımcıların çoğu tarafından reddedildiği görülmektedir. Katılımcıların büyük çoğunluğu bu görüşe katılamamakla beraber bir kısım katılımcının bu ihtimali göz ardı etmediği de yine değerlendirmelerden anlaşılmaktadır. Değerlendirmeler sonucu bu sebeple yeni bir finansal kriz yaşama riskini ortadan kaldırabilmek için ek güvenlik önlemleri alınması gerektiği aşikârdır.

Elektronik ortamda finansal raporlama sürecinin XBRL ile aktif olarak kullanılması için altyapının doğru bir şekilde şirketlerde oluşturulabilmesi amacıyla bilgi birikimi gerektiren uzmanlık ihtiyacı doğmuştur. XBRL'i hayata geçirebilmek amacıyla uzmanlık ihtiyacının varlığı katılımcıların büyük çoğunluluğu tarafından doğrulanmış olmasına rağmen bir kısım katılımcının bu görüşe katılmaması komisyonun şirketlerde XBRL'i hayata geçirmek için bir uygulama seviyesini zorunlu tutmamasından kaynaklanmaktadır. Uygulamadaki farklılıklar bazı firmalarda yüzeysel raporlamalar bazılarında ise detay uygulamalar şeklinde görülmüş bu durum ise değerlendirmelerden de anlaşılacağı şekilde her bir firmada farklı seviyelerde uzmanlık ihtiyacı doğurmuştur.

XBRL ile raporlama sürecinin kullanıcılar açısından gerek finansal verilerin kaydedilmesi ve raporlanması aşamalarında gerek hızlı ve tutarlı farklı finansal raporları kısa sürelerde yapabilme olanağıyla gerekse de iş yükünü azaltıp kontrol ve analiz süreçlerini arttırmasıyla şirketlere ve kullanıcılara büyük avantajlar sunmaktadır.

Maliyetlerine oranla getirilerini kıyaslayan katılımcıların görüşleri de bu yargıyı doğrular niteliktedir. Bu durum XBRL'in kullanımından kaynaklı avantajları tekrar ortaya koymaktadır ve kullanıcıların XBRL'i uygulama maliyetlerine katlanmaya değer bulduğunu göstermektedir. Katılımcıların büyük bir kısmı XBRL'in bugünkü beklentileri karşıladığını düşünmelerine rağmen küçümsenmeyecek kadar önemli bir kısmının da bu konuya olumsuz baktıkları görülmektedir. Bu durumun ise XBRL'in uygulamadaki eksiklikleri dolayısı ile henüz istenilen seviyede olmamasından kaynaklandığı düşünülmektedir.

Kullanımı ABD'de kanuni zorunluluk olarak getirilen XBRL'in yasal zorunluluğu olmasa dahi gönüllü kullanımının firmalar tarafından tercih edilebileceği değerlendirmelerin büyük çoğunluğundan görülmektedir. Bu konuda ki değerlendirmeler XBRL'in uygulama maliyetlerine getirilerinin kıyaslandığı ve bilgi kullanıcılarına sağladığı daha tutarlı ve zamanında finansal verilerin iletiminde katılımcıların yapmış oldukları değerlendirmeler ile örtüşmekte ve altyapının avantajlarını tekrar ön plana çıkarmaktadır.

Altyapıyı hayata geçirebilmek amacıyla şirketlerin katlandığı maliyetlerin ve uzman ihtiyacının şirketlerde uygulamayı gerçekleştirmeyi tercih ettikleri seviyeye göre değiştiği yapılan değerlendirmelerden anlaşılmaktadır. Değerlendirmelerin çok büyük kısmının uygulama maliyetlerini 100.000 $'ın altında ve uygulama için çalışması gereken uzman sayısının 6 kişinin altında olduğunu belirttiği görülmektedir. Bununla beraber daha ileri boyuttaki uygulama maliyetlerinin ve uzman ihtiyacının bütünleşik yazılım sistemlerine XBRL yapısını kurmak isteyen firmalarda gerçekleştiği düşünülmektedir çünkü bu durum beraberinde ek yazılım ve uzman desteği gerektirmektedir.

Çalışmamızın Türkiye uygulamasında SPK firma yetkililerinin birçoğunun web tabanlı merkezi raporlama sistemleri üzerinde çok fazla bilgi sahibi olmadıkları görülmekle beraber bazı yetkililerin orta ve daha ileri düzeyde bilgi sahibi olduğunu yapılan değerlendirmelerden anlaşılmaktadır. Bu nedenle XBRL'in Türkiye açısından değerlendirilmesinde daha doğru bir inceleme yapabilmek amacıyla XBRL hakkında bilgi sahibi olan katılımcıların vermiş oldukları cevaplar dikkate alınmıştır. ABD'de yapılan ABD Menkul Kıymetler Komisyonuna tabi şirket yetkililerinin

değerlendirmelerini destekleyecek nitelikte IMKB'ye bağlı şirket yetkililerinin birçoğu da sermaye piyasalarında sağlıklı bir büyümenin oluşturulabilecek finansal şeffaflık ortamı ile sağlanabileceğini düşünmektedirler. IMKB'ye bağlı şirket yetkilileri sağlanacak finansal şeffaflık ortamının finansal skandalların önüne geçilmesinde olumlu bir etki yaratacağına inanmaktadırlar. Bu doğrultuda web tabanlı merkezi bir raporlama aracının finansal şeffaflığın sağlanmasında etkili olabileceği şirket yetkilileri tarafından olumlu bir şekilde karşılanmıştır. Benzer bir değerlendirme yine web tabanlı merkezi bir raporlama aracı ile sağlanacak finansal verilerin yatırımcı kararlarına daha fazla güvence sağlayabileceği konusunda görülmektedir.

ABD'de SEC'e bağlı firma yetkililerinin değerlendirmelerinde sürekli ve anlık denetim olanağının sağlanmasında verilen cevaplar ile IMKB'ye bağlı firma yetkililerinin vermiş oldukları cevaplar arasında bir uyumun olduğu görünmektedir. Her iki grupta merkezi bir raporlama aracı ile sürekli ve anlık denetim imkânının sağlanabileceğini düşündüklerini değerlendirmelerinde göstermişlerdir. Şirket yetkilileri aynı zamanda web tabanlı merkezi bir raporlama aracı ile anlık finansal raporlamaların yapılabileceğine de inanmaktadırlar. Anlık erişim olanağının web tabanlı merkezi bir raporlama aracı ile sağlanabilir olmasının şirket yetkililerine anlık finansal raporlama yapabilme olanağını beraberinde getireceğini düşündürdüğü değerlendirmeler sonucunda anlaşılmaktadır. Şirket yetkilileri teknolojik gelişimleri ve uluslar arası mevzuatı yakından takip eden Türkiye'de XBRL altyapısının da ilerleyen yıllarda kullanım alanı bulabileceğini düşündüklerini ve mevcut teknolojik altyapımızın da buna uygun olduğunu düşündüklerini yaptıkları değerlendirmelerde bildirmişlerdir. Değerlendirmeler sonucunda böyle bir altyapının uygulama maliyetlerinin çoğunlukla 50.000 $'ın altında kalması gerektiğini düşündükleri değerlendirmeler sonucunda anlaşılmaktadır.

Tüm değerlendirmeler dikkate alındığında ABD Menkul Kıymetler Komisyonu tarafından 2002 yılında finansal şeffaflığın elde edilerek piyasada kaybolan güvenin tekrar kazandırılması ve yatırımcıların korunmasını amaçlayan önemli hedefler belirlenerek gelinen bugünkü noktada çok ciddi gelişimler sağlandığı yapılan değerlendirmeler sonucunda görülmektedir. Bununla beraber şirket yönetimlerinin devre dışı bırakılarak finansal raporlama sürecinin yönetilmesi gibi büyük öneme sahip temel hedeflerin gelişim aşamasını henüz tamamlamamış olan XBRL projesindeki

eksikliklerden dolayı sağlanamadığı ve şirketlerin finansal verilere ek veri etiketleme imkânı ile müdahale olanağının halen mevcut olduğu yapılan değerlendirmelerden açıkça görülmektedir. Finansal manipülasyona neden olabilecek bu altyapı eksiği gelişimini sürdüren taksonomilerin farklı sektör ve uygulamalar bütünlerinde iyi sonuçlar verebilecek noktaya gelene kadar geliştirilmesiyle beraber ortadan kaldırılabilecektir. Bu gelişim beraberinde şirket yönetimlerinin finansal raporlama sürecinde tamamen devre dışı kalmasına ve finansal manipülasyon riskinin azaltılmasına neden olabilecektir. Aynı zamanda SEC'in kademeli şekilde yasal zorunluluk olarak uygulamaya koyduğu XBRL projesinde şirketlere ileriki yıllar içerisinde detay seviyede bir uygulama zorunluluğu getirdikçe, finansal manipülasyon riskinin şirket yönetimlerinin daha az yetkinliğinin sağlanması ile azalacağı düşünülmektedir.

Uygulama maliyetleri genel olarak değerlendirildiği zaman ölçeği itibariyle bu firmaların gerek iş hacmi gerekse karmaşık iş süreçleri ile SAP, Oracle People Soft, Microsoft Axapta gibi dünyanın en gelişmiş veritabanlarını ve ERP yazılımlarını kullandıkları ve çok ciddi yazılım maliyetlerine sahip oldukları bilinmektedir. Yazılım yatırımının 500 bin $'dan başlayıp 10 milyon $'ın üzerine çıktığı bu büyük holdinglerde yasal bir zorunluluk ile getirilen XBRL'in maliyetlerinin toplam yatırım maliyetlerine oranla çokta büyük olmadığı ve bu firmalar için ciddi sıkıntı yaratmayacağı net bir şekilde ortadadır.

XBRL'in uygulamaya geçiş haritasındaki ilerleyişi bugünkü beklentileri ciddi oranda karşılamakla beraber gelecek için hedeflerine ulaşmada güven vermektedir. Tüm bu gelişim aşamalarının tamamlanması ile XBRL projesi hayata geçirilme hedefleri doğrultusunda daha olumlu bir tablo ile finansal raporlama sürecinde yer alabilecektir. Bağımsız denetim kuruluşlarına ve devlet otoritelerine ek bilgi teknolojileri denetimi yapma zorunluluğu getirecek olan uygulamanın tüm ek yükümlülükleri neticesinde bilgi kullanıcıları için daha güvenilir ve finansal şeffaflığın hâkim olduğu bir ortam oluşturmak mümkün olabilecektir. Bunun neticesinde finansal şeffaflığın sağlandığı sermaye piyasalarındaki büyüme devam edebilecek ve finansal krizlerin önüne geçmede etkin bir aracın geliştirilmesi yolunda önemli bir adım atılmış olacaktır. XBRL tüm bu özellikleri ve getirileri ile finansal şeffaflığın sağlanmasında yapılan en güçlü araç olmakta ve geleceğin raporlama dili olma yönünde sağlam adımlarla yol almaktadır.

Türkiye'de henüz uygulama alanı olmayan XBRL altyapısının uluslar arası uygulamaları ve mevzuatı yakından takip eden ve Avrupa Birliğine uyum süreci içerisinde olan Türkiye'de ileri ki yıllarda uygulama alanı bulması muhtemeldir. Türkiye'de yapılabilecek olan muhtemel XBRL altyapısının uygulanmasında ABD'de yapılan uygulama çalışmalarında yaşanan sıkıntılar ve zorluklar göz önüne alınarak XBRL'e geçiş süreci daha verimli bir hale getirilebilecektir. ABD'deki uygulamada en büyük sıkıntıların mevcut taksonomilerin eksikliklerinden kaynaklanıyor olması Türkiye'de muhtemel bir uygulamanın hayata geçirileceği proje takviminden önce kurulacak taksonomi oluşturma kurulları tarafından ilgili otoriteler ile çalışılarak önlenebilecek ve uygulamanın kısa sürede başarıyla hayata geçirilebilmesinde önem teşkil edecektir. Aynı zamanda uluslar arası finansal raporlama standartlarının Türkiye'de de kabul edilmiş olması ve uyumlaştırma sürecinin tamamlanması UFRS'ler bazında taksonomilerini oluşturmuş olan ABD Menkul Kıymetler Komisyonunun uygulamalarından daha aktif bir şekilde yararlanabilmemizi sağlayacaktır. Bu olumlu yanlar doğrultusunda Türkiye'de XBRL'e geçiş sürecinin verimli bir şekilde tamamlanması mümkün olabilecektir.

Mevcut altyapının Türkiye'de uygulanmasının sadece IMKB'ye bağlı şirketler bazında değil aynı zamanda maliye bakanlığı gibi devlet otoriteleri tarafından da kullanılması şirket denetimlerinde yeterli hesap uzmanları ve müfettiş kadrosuna sahip olmayan ve gerçekleştirdiği denetim süreçlerinin sıklığını artırıp kayıtsız ekonominin önüne geçmek isteyen gelir idareleri için önemli fırsatlar sunacaktır. Uygulamaya henüz alınmış olan "Sesam" adlı yeni bir yazılımın maliye bakanlığı bünyesinde kullanılmaya başlanarak mükelleflerin defterlerini elektronik formatta vermesi sağlanarak bu program vasıtasıyla Excel formatına dönüştürülmesi ve hesap uzmanlarına denetim kolaylığı sağlanmaya çalışılması maliye bakanlığı bünyesinde denetim amacıyla yapılmaya çalışılan iyileştirmelere iyi bir örnek teşkil ederken XBRL'in sağlayacağı sınırsız faydaların önemini de bir kez daha ön plana çıkarmaktadır.

XBRL uygulaması ile kurumlar arası iletişim altyapısı artacak ve kayıtsız sermayenin önlenmesinde olumlu adımlar atılabilecektir. Tüm bu süreç ise beraberinde daha güçlü bir ekonominin ve büyümenin elde edilmesini sağlayabilecektir.

6.2. Çalışmanın Kısıtları

Çalışmanın en önemli kısıtı, okyanus aşırı gerçekleştirdiğimiz araştırmamızda yetkili kişilere ulaşmada yaşanmıştır. XBRL uygulamasını hayata geçiren firmalar dünya çapında işlem hacmine sahip firmalar olup iş yükü ciddi boyutlarda olan işletmelerdir. XBRL dosyalamasını yapan bu firmalarda ilgili bölüm yöneticilerine ulaşmak ve cevap almak oldukça güç olmuştur. Kişilere bireysel olarak ulaşabilmek için ABD Menkul Kıymetler Komisyonunun halka açık olan veritabanında komisyonun önerdiği incelemeler gerçekleştirilmiş ve bazı iletişim adreslerine erişilmiştir. Bunların dışında farklı portal ve platformlarda XBRL dosyalamasını yapan farklı kişilerle bağlantı kurularak uygulama çalışmalarına katılımları rica edilmiştir.

Bağlantı kurulan bazı danışmanlar ve bu alanda gerek taksonomilerin oluşturulmasında gerekse de komisyonda aktif görevlerde yıllar içerisinde ciddi çalışmalar sürdürerek XBRL projesine emek veren diğer kişilerle kurulan bağlantılar aracılığıyla farklı firmalara ve bölüm yöneticilerine ulaşılabilmiş ve ana kütle içerisine alınan firma veritabanı geliştirilebilmiştir. Komisyonun şu anda aktif olarak dosyalamayı yapan firma yetkilileri ile ilgili bilgileri internet ortamında paylaşmıyor olması çalışmanın yapılmasında bir kısıt olarak karşımıza çıkmakla beraber, dolaylı yollardan elde edilen bu bilgilere erişimin ileriki dönemlerde daha şeffaf bir veritabanı ile bilgi kullanıcılarına sunulması ileriki yıllarda yapılacak çalışmalarda daha fazla kolaylık sağlayabilecektir.

6.3. Çalışmanın Literatüre Katkısı

Bu çalışma, Avrupa Birliğine uyum süreci içerisinde bulunan ve uluslar arası muhasebe standartlarını büyük ölçekli işletmelerinden KOBİ'lerine kadar her alanda diğer gelişmiş ülkelerle beraber hayata geçirmeyi prensip edinen Türkiye'de önümüzdeki yıllar içerisinde uygulama alanı bulabilecek olan XBRL altyapısının ilk ciddi yol haritasını oluşturmaktadır. Çalışma, ABD Menkul Kıymetler Komisyonunun 2002 yılından bu yana XBRL projesinde atmış olduğu tüm adımları ve projenin bugüne kadar geçirmiş olduğu tüm evreleri ortaya koymakta ve Türkiye'de ileriki yıllar içerisinde muhtemel kullanılabilirliğini belirleyip, XBRL uygulamaları için bir kaynak oluşturmaktadır.

Çalışmada, ABD Menkul Kıymetler Komisyonunun proje çalışmaları boyunca yaşamış olduğu sıkıntılar ve zorluklar ile bu zorlukların ne şekilde giderildiği ortaya konmaktadır. Çalışma sayesinde uygulama aşamasının her evresinde dikkat edilmesi gereken önemli noktalar ve projenin hayata geçirilmesinde önemli olan hususlar vurgulanmaktadır. Bu sayede Türkiye'de ileriki yıllar içerisinde muhtemel uygulama alanı bulacak olan XBRL projesinde yapılması gerekenler Amerika Birleşik Devletlerindeki uygulama tecrübeleri göz önüne alınarak ön plana çıkarılmış ve projenin başarısında önemli rol oynayacak etmenler için bir kaynak oluşturulmuştur. Ayrıca Türkiye'de IMKB'ye bağlı firmalar açısından gerek finansal şeffaflığın önemi gerekse de ilerleyen yıllarda XBRL'in Türkiye'de muhtemel potansiyel kullanımı ek bir uygulama çalışması ile araştırılmış ve değerlendirilmiştir.

6.4. Geleceğe Yönelik Araştırma Önerileri

XBRL raporlaması yapan firmalar ile gerçekleştirilen bu çalışma XBRL raporlamalarından sorumlu olan ilgili bölüm yöneticileri ile gerçekleştirilmiştir. İleri ki dönemde gerçekleştirilebilecek bir platform aracılığıyla yatırımcılara ulaşma imkânının geliştirilmesi halinde benzer bir çalışma finansal bilgi kullanıcıları bazında da gerçekleştirilebilecektir. Çalışma ilgili firmaların yatırımcı portföyleri, kredi kuruluşları veya denetim şirketleri ile gerçekleştirilebilecektir.

Gerek yatırımcıların gerekse diğer finansal bilgi kullanıcılarının değerlendirmeleri ile alınacak cevaplarla bazı sorulara daha gerçekçi ve doğru yanıtlar alınabileceği düşünülmektedir. Yatırımcılar bazında bir veritabanının var olmaması fakat önemli adımlardan birisi olan bu safhanın ileriki dönemde tamamlanmasıyla beraber yatırımcılar ile yapılabilecek benzer bir çalışmada son kullanıcı bazında da değerlendirmeler yapılabilecektir. Bu durum firma bazında ulaşılan sonuçların yatırımcılar bazında da değerlendirmesi ile ABD Menkul Kıymetler Komisyonunun istenilen hedeflere ulaşmadaki başarısını net bir şekilde ortaya koyup daha geçerli, güvenilir ve bütünsel sonuçlar verebilecektir.

Benzer ikinci bir çalışma örnek olarak belirlenecek bazı firmalar bazında XBRL öncesi ve XBRL sonrası dönemde gerçekleştirilen finansal raporlamaların detay bazda incelenmesi ile yapılabilecektir. XBRL öncesi yapılan finansal raporlamaların

içerdikleri bilgiler ve detaylara ulaşılabilme imkânı XBRL sonrası dönemde yapılan raporlamalarla kıyaslanarak ele alınabilir. Aynı şekilde raporlama süreçleri ve finansal tabloların bilgi kullanıcılarına ne kadar sürede ulaştırıldığı ve finansal bilgilerin yayınlanma aşamasından önce ne boyutta bir denetime tabii tutulduğu karşılaştırılarak XBRL altyapısının bilgi kullanıcılarına sağladığı ek faydalar analiz edilebilir. Tüm bu değerlendirmeler doğrultusunda XBRL'in finansal şeffaflığın sağlanmasındaki etkileri istatistikî veriler doğrultusunda sayısal olarak ortaya konabilecektir.

KAYNAKÇA

Acohido, B. (2003). *Amazon Moves to Front Line of Shaping 'Web Services'. USA Today. September 30.* http://pqasb.pqarchiver.com/USAToday/access/-415911451.html. Erişim Tarihi: 05.09.2009.

Akbulut, Y., Yanık, S. (2007). Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Geçişin Finansal Tablolar Üzerindeki Etkileri. *Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi. cilt 9.sayı 4. s. 69–98.*

Akdoğan, N. (2007) *TMS ve TFRS 'lerin Genel Amaçlı Finansal Tablolara Etkisi* Prof. Dr. Nejat Tenker'e Armağan. Gazi Üniversitesi İİBF Yayını. s. 7-33. Ankara.

Akdoğan, N., Tenker, N. (2007) *Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri. 12. baskı Gazi Kitapevi. s. 18-29.*

Akın, A. (2001). *21. Yüzyılda Muhasebe Mesleğinden Beklenen Görevler Neler Olmalıdır*. 5. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu. 2001. http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/05.sempozyum/ahmetakin.doc. Erişim Tarihi: 15.11.2009.

Aktaş, R., Başçı, E. S. (2007) Elektronik Ortamda Finansal Raporlamada Genişleyebilir Finansal Raporlama Dilinin (XBRL) Kullanılması. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi. Mart 2007. s. 39–60.*

Alparslan, M. (2002). Şeffaflığın Önemi Üzerine Bir Değerlendirme. *TBB Bankacılık ve Araştırma Grubu. Ocak 2002. s. 22-31.*

Altunışık, R., Coşkun, R., Bayraktaroğlu, S., Yıldırım, E. (2007*). Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri SPSS Uygulamalı*. Sakarya Yayıncılık. İstanbul.

Anderson, A. (2002). *The Business Reporting Model of the Future and Real Time Information Flows*. AICPA. September 3. pp. 88-102.

AICPA (2009). *Accounting and Auditing.* http://www.aicpa.org/professional+resources/accounting+and+auditing /braas/xbrl.html#background. Erişim Tarihi: 13.12.2009.

Arıkboğa, D., Kaya, İ. (2000). *Ülkemizde Kurumsal Kaynak Planlaması ve Muhasebe Eğitiminden Beklentiler*. XIX. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu. 18–20 Mayıs. İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Bildiriler Kitabı. s. 127-138.

Arsoy, A. (2008). Kurumsal Şeffaflık ve Muhasebe Standartları. *Afyon Kocatepe Üniversitesi. İ.İ.B.F. Dergisi (C.X. S II. 2008). s. 18–19.*

Aypay, A., Cemaloğlu, N., Sarpkaya, R., Ellez, M., Şahin, B., Tombul, E., Yolcu, H., Karakaya, İ., Baştürk, R., Turgut, Y. (2009). *Bilimsel Araştırma Yöntemleri*. Anı Yayıncılık. Ankara.

Aysan, M. (2005). *Bilgi Çağında Muhasebe Mesleği*. Radikal Gazetesi. 30.03.2005. http://www.radikal.com.tr/haber.php?haberno=147999. Erişim Tarihi: 30.01.2010.

Bayazıtlı, E. (2002). *Sürekli Denetim: Geleceğin Denetimi*. Muhasebe ve Denetime Bakış. Şubat. s. 119-128.

Berkeley, A. (2008). *The Road To Beter Business Information: Making A Case For XBRL. A Conversation with Nasdaq. Microsoft and Pricewaterhouse Coopers.* 2008 pp. 3-11.

Best, K. (2009). XML ve Finans. http://www.softwareag.com/turkiye/FAQ/xmlvefinans.htm. Erişim Tarihi: 11.12.2009.

Bierstaker, J. L., Burnaby, P., Thibodeau, J. (2001). *The Impact Of İnformation Technology On The Audit Process: An Assesment Of The State Of The Art and Implications For The Future.* Managerial Auditing Journal. 16(3) 2001. pp. 163–175.

Boritz, J. E., No, W. G. (2005). Security in XML-Based Financial Reporting Services On The Internet. *Journal Of Accounting and Public Policy. 24. pp. 11–35.*

Bozacıoğlu, M. (2005). *XBRL*. www.kurultay.tbd.org.tr/kurultay20/bildiriler/mehmet_bozacioglu/bildiri.pdf. Erişim Tarihi: 15.11.2009.

Bozkurt, N. (2000). Mali Tablolarda İşletme Yönetimleri Tarafından Yapılan Muhasebe Hileleri. *Muhasebe-Finansman Dergisi. Yıl: 9. Sayı: 12. Nisan. s. 11-14.*

Büyüköztürk, Ş., Çakmak, E. Kılıç, A., Özcan E., Karadeniz, Ş., Demirel, F. (2009), *Bilimsel Araştırma Yöntemleri*. Pegem-Akademi Yayınevi. 3.Baskı. Ankara.

Carmichael, D. (1995). Business Risk. Internal Control and Audit Implication of EDI. *The CPA Journal. Vol. 65. November. pp. 56-61.*

Catacora, F., Hannon, N. (2005). XBRL and IFRS in Latin America. *Strategic Finance. February 2005. pp. 41-68.*

Cohen, E. (2006). Interactive Data and Tax Executive: Why Tax Standards Setters Are Paying Attention to XBRL. *Tax Executive. 58. 3. May/Jun 2006. pp. 199-206.*

Conor, O., Barry, S. (2007) *From Theory To Reality – XBRL Finds Its Feet.* Accountancy Ireland. August 2007. http://www.accountancyireland.ie/dsp_-articles.cfm/goto/1028/page/from_theory_to_reality_-_xbrl_finds_its-_feet.htm. Erişim Tarihi: 03.09.2009.

Cox, C. *(2008). IFRS and XBRL: How Good Planning Can Facilitate Transition.* September. 2008. pp. 7-16.

Çankaya, F. (2007) Uluslar Arası Muhasebe Uyumunun Ölçülmesine Yönelik Bir Uygulama. Rusya, Çin ve Türkiye Karşılaştırması. *Zke Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. Cilt 3.Sayı 6. s. 127–148.*

Çelik, O. (2003). *Muhasebe Kuramı ve Uygulamaları Açısından Muhasebe Bilgilerinin Niteliği.* Prof. Dr. Yüksel Koç Yalkın'a Armağan. Ankara: TÜRMOB ve SBF Yayınları. s. 41-54.

Çıtak, N. (2007). *Hileli Finansal Raporlamada Yaratıcı Muhasebe ve Bir Uygulama.* s. 25-29. İstanbul.

Çiftçi, Y. (2003). Elektronik Bilgi İşlem(EBİ) Teknolojisindeki Gelişmeler ve Muhasebe Denetimi. *Mali Çözüm. Sayı:62. Mart. s. 2–10.*

Çolak, M. (2009) Son Düzenlemeler Kapsamında Elektronik Beyanname Uygulamasında Cezai Müeyyideler. *Yaklaşım. Sayı:200. s. 11-13.*

DELOITTE (2007). Auditing and Consulting. http://www.deloitte.com/dtt/-research/0.1015.cid%253d202945-.00.html. Erişim Tarihi: 15.01.2010.

DELOITTE (2008). *Do You Speak XBRL* http://www.deloitte.com/assets/-dcomunitedstates/local%20assets/documents/us_fas_do_you_speak_ifrs_v2_150409.pdf. Erişim Tarihi: 15.07.2010.

DELOITTE (2009). *IFRS XBRL Taxonomy*. http://www.iasplus.com/agenda/xbrl.htm. Erişim Tarihi: 07.02.2010.

Depreceny R., Gray, G. (2001). *The Production and Use Of Sementically Rich Accounting Reports On The Internet: XML And XBRL*. International Journal of Accounting Information Systems. Vol. 2. 2001. pp. 51-78.

Devereaux, I. B. (2004). *Acord & Gırd US: Whitepaper Excerpt XML Standards and the Insurance Value Chain.* May 2004. pp. 3-6.

Doğruer, U. (2008). *XBRL ve Finansal Raporlamanın Geleceği* http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/ufukdogruer/001. Erişim Tarihi: 20.02.2010.

Ensari, B. (2006). *Yatırımcı Haklarının Korunması.* Tüketici Finansal Yetkinliğinin Geliştirilmesi Konferansı. http://www.finanskulup.org.tr/html/makale/-bedii_ensari.html&gt. Erişim Tarihi: 12.07.2010.

Erdoğan, M. (1999). *Bilgisayar Ortamında Muhasebe Denetimindeki Gelişmeler. 4. Muhasebe Denetimi Sempozyumu*. Mayıs 1999. s. 246-253.

Erdoğan, M. (2005). *Finansal Muhasebe.* Haziran 2005. s. 64-86. Ankara.

Erkuş, A. (2005). *Bilimsel Araştırma Sarmalı*. Seçkin Yayıncılık. Ankara.

Erol, M., Atmaca, M., Şahin, L. (2004). *Bilişim Teknolojilerindeki Gelişmelerin Muhasebe Meslek Elemanlarının (SM - SMM - YMM) Mesleki Faaliyetlerine Olan Etkileri ve Ampirik Bir Çalışma*. Muhasebe ve Denetime Bakış. Eylül. s. 34-41.

EY (2006). *Industry Banking and Capital Markets* http://www.ey.com/global/-content.nsf/us/dynamic_library_results?opendocument&&site=us&t_industry=banking%20and%20capital%20markets. Erişim Tarihi: 02.02.2010.

EY (2009). *IFRS vs. U.S. GAAP* http://www.ey.com/publication/vwluassets-/ifrs_v_gaap_basics_jan09/$file-/ifrs_v_gaap_basics_jan09.pdf. Erişim Tarihi: 05.02.2010.

FASB (2008). *Improving Business Reporting: Insight İnto Enhancing Voluntary Disclosures. US: Financial Accounting Standards Board Steering Committee Report.* http://www.fasb.org/brrp/brrp2.shtml. Erişim Tarihi: 07.06.2010.

Florini, A. M. (1999). *Does The Invisible Hand Need A Transparency Glove? The Politics of Transparency.* Annual World Bank Conference On Development Economics. Washington D.C.. April 28–30. 1999. http://www.worldbank.org/research/abcde/washington_11/pdfs/florini.pdf.. Erişim Tarihi: 01.10.2010.

Garbellotto, G., Hannon, N. (2005). Why XBRL Is A 'Business' Reporting Language *Strategic Finance. May 2005. pp. 4-6.*

Garbellotto, G. (2009). XBRL Implementation Strategies: The Bolt-On Approach. *Strategic Finance. May 2009. 2. pp. 11-14.*

Gökçe, B. (2007). *Toplumsal Bilimlerde Araştırma*. Savaş Kitap ve Yayınevi. Mart 2007. Ankara.

Göktaş, A. (2000). Güneydoğu Asya Krizinin Maliye ve Para Politikaları Açısından Sonuçları. *Maliye Dergisi. Sayı: 133. Ocak-Nisan 2000. s. 11-14.*

Granlund, M., Malmi, T. (2002). *Moderate Impact of ERPS on Management Accounting: A Lag or Permanent Outcome?* Management Accounting Research. 13. pp. 299–321.

Gray, G. L. (2005). *Financial Reporting on the Internet – Instant. Economical. Global Communication.* http://www.ifac.org/library/speecharticle.tmpl?nid=979235-133150990. Erişim Tarihi: 10.08.2009.

Gürdal, K. (2004). Yeni Ekonomi Kavramı ve Yeni Muhasebe Anlayışı. *Muhasebe ve Denetime Bakış. Eylül. s. 88-91.*

Haas M. D., Snıjders, P. (2001). *Defining The Tags. h*ttp://www.dedaas.nl/publications/-publications.htm. Erişim Tarihi: 17.12.2009.

Hannon, N. (2004). XBRL Grows Fast in Europe. *Strategic Finance. October- 2004. pp. 11.*

Healy, P.M., Wahlen, J.M., (1999). A Review of the Earnings Management Literature and Its Implications For Standard Setting *Accounting Horizons. Vol.13 No.4. pp. 365-383. December 1999.*

Helms, G.L, Mancino, J. (1998). The Electronic Auditor. *Journal of Accountancy. April. pp. 45-48.*

Hoffman, C., Pippert, B., Walenga, P. (2008). *Whitepaper: The Business Case For XBRL*. August. 2005. S. 1. http//www.xml.coverpages.org/ubmatrixbusiness-caseforxbrl.pdf. Erişim Tarihi: 20.05.2008.

Hürcan, Y., Kızıltaş, E., Yılmaz, H.H. (1999). *Türk Kamu Mali Yönetimi Mali Saydamlık Standartlarının Neresinde - IMF İyi Uygulamalar Tüzüğü Temelinde Bir Değerlendirme*. Tesev. s. 18-21. İstanbul.

IASC, (1999). *Business Reporting On The Internet.* International Accounting Standards Committee. pp. 20-22. London.

IFAC (2006). *International Standards On Auditing* . http://www.ifac.org. Erişim Tarihi: 03.01.2010.

IFAC (2007*). XBRL: Moving Toward A Common Language For Financial Reporting*. July. http://www.ifac.org/library/articlefiles/xbrl.doc. Erişim Tarihi: 11.08.2009.

IMF (2001). *Fiscal Transparency Manual.* IMF; Fiscal Affairs Dept.. Washington D.C.

İbiş, C. (2002). *Bilgi Çağında Muhasebecilik Mesleğinin Geleceği ve Yeni Muhasebeci Kimliği.* XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi. 10–12 Ekim. TÜRMOB Yayınları. 199. s. 135-156.

İslamoğlu, A H., (2003). *Bilimsel Araştırma Yöntemleri*. Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.. 2.Baskı. İstanbul.

Jermakowicz, E. K. (2004) *Effects Of Adoption Of International Financial Reporting Standards in Belgium: The Evidence From Bel–20 Companies.* Accounting in Europe. Vol. 1. 2004 pp. 19-33.

Kalaycı, Ş. (2006). SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri. *Asil Yayın Dağıtım Ltd. Şti. ISBN 975-9091-14-3. s. 426. Ankara.*

Kalenderoğlu, M. (2006). *Genel Muhasebe ve Mali Tablolar Analizi*. Şubat 2006. s. 33-55. Ankara.

Karasioğlu, F., Eryiğit, O. (2005) Finansal Raporlama ve XBRL (Genişletilebilir Kurumsal Raporlama Dili). *Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi. Yıl:2005. C:10. S:2. s. 149-152.*

Kaufman, D., Vishwanath, T. (1999). *Towards Transparency in Finance and Governance. The World Bank. Draft. September 6th. 1999.* http://www.worldbank.org/wbi/governance/wp-transparency.htm. Erişim Tarihi: 28.09.2009.

Kenneth, H. (2010). *Disadvantages of Using XBRL*. http://www.ehow.com/list_-5843829_disadvantages-using-xbrl.html. Erişim Tarihi: 02.02.2011.

Kernan, K. (2008). XBRL Around The World. *Journal Of Accountancy; Oct 2008. pp. 40-75.*

Kindleberger, C. P. (2004). *Cinnet Panik ve Çöküş: Mali Krizler Tarihi (Çeviren: Neşenur Domaniç)*. İstanbul: Scala Yayıncılık. pp. 119–131.

Kondo, S. (2002*). Fostering Dialogue To Strengthen Good Governance. Public Sector Transparency and Accountability: Making It Happen. OECD. 2002.* http://oecdpublications.gfinb.com/cgibin/oecdbookshop.storefront/en/product/422002081p1. Erişim Tarihi: 05.12.2009.

KPMG, (2005). *Voluntary Reporting To The SEC Using XBRL*. KPMG. February. www.kpmg.com.tr/fn_di05-02_voluntary_reporting_to_the_sec_using_xbrl.pdf. Erişim Tarihi: 13.03.2009.

Kurt, G. (2008). *Dünyada Yaşanan Muhasebe. Denetim Skandalları ve Yansımaları. Sarbonox Oxley Yasası.*Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi. http://websitem.gazi.edu.tr/ganite/dosyaindir?dosyano=819f4b1eae4d8f6cbf408da80daacf3f. Erişim Tarihi: 04.01.2010.

Kuzey, P. (2002). *Para ve Finans Politikalarında Şeffaflığın Sağlanması Hususunda İyi Uygulama İlkeleri.* Uluslararası Mali Standartlar. Maliye Bakanlığı. Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı. Ankara Üniversitesi Basımevi. 2002. s. 3-7. Ankara.

Küçüksözen, C., Küçükkocaoğlu, G. (2006) *Finansal Bilgi Manipülasyonu: IMKB Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma*. 2006. s. 4-31. Ankara.

Lin F., Sheng O., Wu S. (2005). *An Integrated Framework For Echain Bank Accounting Systems.* Emerald Industrial Management & Data System. Vol. 105. No:3. 2005. pp. 101-105.

Lymer, A., Debreceny, R. (2003). The Auditor and Corporate Reporting on The Internet: Challenges And Institutional Response. *International Journal Of Auditing. Volume 7. February 2003 pp. 14-17.*

Malhotra, R., Garritt, F. (2004) Extensible Business Reporting Language: *The Future Of E-Commerce-Driven Accounting. International Journal Of Business. ISSN:1083–4346. 9/1. 2004. pp. 59-66.*

Mancuso, A. (1997). Auditing Standard Board Issues SAS No. 80. *The CPA Journal. Vol. 67. March. pp. 74-76.*

Mogul, S. S. (2003). *Harmonization of Accounting Standarts*. Chartered Accountant. January 2003. pp. 681–698.

Mulford, C. W., Comiskey, E.E, (2002). *The Financial Numbers Game. Detecting Creative Accounting Practices. John Wiley & Sons. pp. 78-92.*

Murthya, U. S., Groomerb, S. M. (2004). *A Continuous Auditing Web Services Model For XML-Based Accounting Systems*. International Journal of Accounting Information Systems. 5. pp. 139–163.

Nelson, M.W., Elliot, J.A., Tarpley, R.L., (2002). Evidence From Auditors About Managers' and Auditors' Earnings Management Decisions. *The Accounting Review. Vol: 77. pp. 175–202.*

O'conner, M. (2005) XBRL On The Rise. *CMA Management. 79; 7. Nov 2005. pp.17-18.*

Odabaşı, Y., Özdamar, K. Hoşcan, Y. Bir, A. A. Kırcaeli-İftar, G. Özmen, A. ve Uzuner, Y. (1999). *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri.* T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları. No:1081. 1999. Eskişehir.

Ohata, M. (2008). Change *Report: What's Your XBRL Readiness?* Business Performance Management. December 2008. pp. 3.

Pekdemir, R. (2006). *Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği: Raporlama ve Mali Tablolar. Mart. 2006. s. 7-12.*

Pekdemir, R., Selvi, Y. (2002). Teknolojik Gelişmelerin Denetimde Yarattığı Yeni Fırsatlar. *XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi. 10–12 Ekim. TÜRMOB Yayınları No:199. s. 195–200.*

Phillips, M. H, Bahmariziari, T. E, Colvar, R. G. (2008) Six Steps To XBRL. *Journal Of Accountancy. February. 2008. p. 34-37.*

PWC (2007). *Presentation of Income Under IFRS: Flexibility and Consistency Explored.* http://www.pwc.com/gx/eng/about/svcs/corporatereporting/europe-surveynongaapmeasures.pdf. Erişim Tarihi: 09.02.2010.

PWC (2008). *Shortened IFRS Standards – Do they Benefit to the Harmonisation of Accounting?.* http://www.pwc.com/gx/eng/about/svcs/corporatereporting/-mtc_to_if-rs.pdf. Erişim Tarihi: 07.10.2009.

Ramin, K., Prather D. (2003) Building an XBRL IFRS Taxonomy. *The CPA Journal. May 2003* http://www.nysscpa.org/cpajournal/2003/0503-/dept/d055003.htm. Erişim Tarihi: 14.01.2010.

Rezaee, Z., Elam, R., Sharbatoghlie, A. (2001) Continuous Auditing: The Audit Of The Future. *Managerial Auditing Journal. 16.3.2001. pp. 150-161.*

Romney, M., Steinbart, P. J. (2000) *Accounting Information Systems. 8th.. Prentice Hall. pp. 17-29. New Jersey 2000.*

Saracevic, T. (1975). *A Review Of and a Framework For The Thinking On The Notion In Information Science.* Journal of the American Society for Information Science. 26(6). pp. 321-343.

Schamber, L., E., Nilan, M.S. (1990). *A Re-examination Of Relevance: Toward a Dynami, Situational Definition.* Information Processing and Management. 26(6). pp. 755-776.

Shih, H. (2004). *Extended Technology Acceptance Model of Internet Utilization Behaviour. Information and Management*. 41.6. pp. 719-729.

Schuster, P., O'connel, V. (2006). The Trend Toward Voluntary Corporate Disclosures. *Management Accounting Quarterly. Cilt 7. Sayı 2. 2006. pp. 1–9.*

SEC (2005). *Important Information About Edgar*. http://www.sec.gov/edgar/aboutedgar.htm. Erişim Tarihi: 10.12.2009.

SEC (2009). *Interactive Data to Improve Financial Reporting*. http://www.sec.gov/rules/final/2009/33-9002.pdf. Erişim Tarihi: 13.12.2009.

Selimoğlu, S. K. (2005). *Denetim Olgusunun Kurumsal Kaynak Planlaması (ERP) Sistemleriyle Bütünleştirilmesi*. 7. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu. Nisan. s.9-12. Antalya.

Selvi, Y., Türel, A., Şenyiğit, B. (2006) *Elektronik Bilgi Ortamlarında Muhasebe Denetimi*. Mayıs. s. 25-36. Ankara.

Sevim, A. (2005). *Dijital Uygulamaların Muhasebe Eğitimine Üzerine Etkileri*. www.mu.edu.tr/departments/iibf/tmes24.Kitap2–2.pdf. Erişim Tarihi: 22.02.2010.

Seyidoğlu, H., (2003). *Bilimsel Araştırma ve Yazma El Kitabı*. Güzem Can Yayınları. İstanbul.

Shin, R. Y. (2003) *XBRL. Financial Reporting. and Auditing.* The CPA and the Computer. March2003. http://www.nysscpa. org/cpajournal/2003/1203/dept/d126103.html. Erişim Tarihi: 20.10.2009.

Smith, M. (1996). Qualitative Characteristics in Accounting Disclosures: A Desirability Of Trade-Off . *Managerial Auditing Journal. 1996. pp. 11-16.*

SPK (2005). *Kurumsal Yönetim İlkeleri.* Şubat. s. 21-22. http://www.spk.gov.tr. Erişim Tarihi: 15.03.2010.

Stanek, R. (2003). ISVS: Leading Web Services Adoption. *DM Direct. July.*

Sung, T. K. (2004). *E-Commerce Critical Success Factors: East vs. West.* Technological Forecasting & Social Change. pp. 1–17.

Süer, A.Z. (2004): Muhasebe Mesleğinde Enron Vakası ve Getirdikleri. İstanbul: *SMMMO Yayınları. s. 7-12.*

Soyuer, H., Ventura, K. (2007). *Bütünleşik Bilgi Sistemi Uygulamaları ve Üretim-Pazarlama Arayüzü*. Mart. 2007. s. 1-11.

T.C. Resmi Gazete (*2008 / 1 Nolu Tebliğ. Sayı: 26851). Erişim Tarihi: 20.07.2010.*

Teixeira, A. (2005). What XBRL Means For IFRS. *Chartered Accountants Journal. June 2005. pp. 11-27.*

Tokel, Ö. E., Yücel E. M. (2005). Türkiye'de XBRL Standardı: Sektörel Bilânço Verileri Üzerine Bir Uygulama. *Active Finans Dergisi. Temmuz Ağustos 2005.*

TÜRMOB (1995). Muhasebenin Temel Kavramları ve Tekdüzen Hesap Planı. *TÜRMOB Yayınları No:17. s. 8-13. Ankara 1995.*

Upton, W. S. (2001). *Business and Financial Reporting. Challenges From The New Economy.* FASB Special Report. April. pp. 3-7.

Uslu, S. (2002). *Muhasebe Tekniğinde Gelişmeler*. XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi. 10–12 Ekim. TÜRMOB Yayınları No:199. s. 178-183.

Uyar, S., Çelik, M. (2006) *Sürekli Kamuyu Aydınlatma ve İnternet Ortamında Finansal Raporlama Sürecinde Kullanılan Diller*. Ege Akademik Bakış. Temmuz 2006. ss. 93–103.

Uyar, S., Çelik, M. (2006). *Finansal Raporlama Sürecinde Genişleyebilir İşletme Raporlama Dilinin (XBRL) Kullanılması*. Bilgi Teknolojileri Kongresi IV Akademik Bilişim 2006. 9–11 Şubat 2006. s. 41–45. Denizli.

Uzay, Ş. (2004). 21. Yüzyılın Başında Muhasebe Mesleğini Etkileyen Gelişmeler ve Geleceğe Yönelik Değerlendirmeler. *Mali Çözüm. Sayı: 67. Haziran. s.7-13.*

Veneziani, M., Claudio, T. (2008). *The International Accounting Standards (IAS/IFRS) and Italian Non-Listed Companies: Perception and Financial impact. The Results of an Empirical Survey*. AACF (MODAV) 5th International Accounting Conference. 13–15 Kasım 2008. pp. 18–26. İstanbul.

Waldt, D., (2004). *XBRL: The Language Of Finance And Accounting*. http://www.xml.com/pub/A/2004/03/10/xbrl.html. Erişim Tarihi: 10.03.2010.

Ward, G. (2005). *Professional Accountants in Business: New Roles And New Challenges.* Institute f Cost and Management Accountants Of Pakistan's 10th Management Accountants International Conference. Video Message / September 24. http://www.ifac.org/library/speecharticle.tmpl?nıd-=1127847947399492. Erişim Tarihi: 02.01.2010.

Watson, L.V. (2006). *XBRL: The Future Of Financial Reporting Is Here.* http://www.cpa2biz.com/content/media/producer_content/newsleters/articles_2006/corp-fin/reporting.jsp. Erişim Tarihi: 01.07.2009.

Webber, D., Dutton, A., (2006). *Understanding XML/EDI.* http://www.xml.org/xml/feature_articles/2000_1107_miller.shtml. Erişim Tarihi: 23.01.2010.

XBRL (2005). *XBRL Around The World.* http://www.xbrl.org/aroundtheworld. Erişim Tarihi: 10.10.2009.

XBRL (2005).*Understanding The XML Standard For Business Reporting and Finance* The White Paper. http://www.xbrl.org. Erişim Tarihi: 05.03.2010.

XBRL (2009). Taxonomy http://www.xbrl.org/taxonomy/int/br/common/gcd/2002–10–15. Erişim Tarihi: 11.09.2009.

XBRL (2009). IAS and Reporting. http://www.xbrl.org/taxonomy/int/fr/ias-/ci/edap/2002–11–15. Erişim Tarihi: 11.09.2009.

Yücel, E. M., Öksüz, B., Tokel, Ö., E. (2007). Türkiye'de XBRL'ye Geçiş Sürecinin Yol Haritası. *Active. Nisan 2007. s. 1-27.*

Yükçü, S. (2001). *ERP Programına Geçişte Karşılaşılan Güçlükler. Çözüm Önerileri ve Muhasebe Eğitimi İhtiyacı.* XX. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu. 23-27 Mayıs 2001. s. 131-138. Tekirova-Antalya.

EKLER

EK-1: ANKET FORMU (ABD UYGULAMASI)

October 4, 2010

Dear Participant,

This survey has been designed for a Doctorate Dissertation entitled *"The Importance of Information Technologies for Financial Transparency: A survey on XBRL Usage in the USA".* The purpose of the study is to examine web-based reporting systems and their impacts on providing financial transparency to financial statement users.

The following short survey has been designed to investigate XBRL users' valuable feedback on this subject. The survey includes 18 questions and it should only take about 4–5 minutes of your time as it has been designed in a way that you can reply to all questions by clicking on the appropriate boxes.

No personal information is needed in the survey and all your answers will be kept confidential. All of your answers will be quantified and used as information to compile general statistics on XBRL usage. You can send your answers by replying to this email after completing the attached survey.

The results of the study will be emailed to you for your information. Your replies are very important to complete this study, so we thank you very much for your valuable time and response to this survey.

If you have any questions, please don't hesitate to contact us at mericyildirim@gmail.com.

Yours Sincerely,

Dr. Jale Sağlar
Assistant Professor

Meriç Doymaz
Ph.D. Candidate

Survey Questions on XBRL **Note: You can reply to all questions by clicking on the appropriate boxes.**	**Strongly Disagree**	**Disagree**	**Neutral**	**Agree**	**Strongly Agree**
1. *Healthy increase in a Capital Market can only be achieved by financial transparency.*	☐	☐	☐	☐	☐
2. *A common Accounting Standard is a must to obtain financial transparency.*	☐	☐	☐	☐	☐
3. *Financial Transparency is effective to prevent financial crisis or scandals.*	☐	☐	☐	☐	☐
4. *XBRL implementation is effective in providing financial transparency to financial statement users.*	☐	☐	☐	☐	☐
5. *Financial Statements produced by XBRL provides better assurance to investors.*	☐	☐	☐	☐	☐
6. *Financial manipulation is possible even though XBRL provides financial transparency.*	☐	☐	☐	☐	☐
7. *XBRL provides financial transparency despite the use of different accounting standards.*	☐	☐	☐	☐	☐
8. *To ensure financial transparency, authorization to create addition data tags shouldn't be given management.*	☐	☐	☐	☐	☐
9. *Financial information presented to the public by XBRL is more consistent than before.*	☐	☐	☐	☐	☐
10. *Access to financial information is faster by XBRL.*	☐	☐	☐	☐	☐
11. *Continuous & online audit is possible by XBRL.*	☐	☐	☐	☐	☐
12. *XBRL may result in financial scandals as it has been created by over-reliance on computer technologies.*	☐	☐	☐	☐	☐
13. *XBRL needs expertise to implement in every business unit.*	☐	☐	☐	☐	☐
14. *XBRL's benefits outweigh the costs of implementation.*	☐	☐	☐	☐	☐
15. *XBRL doesn't meet today's expectations.*	☐	☐	☐	☐	☐
16. *Would you implement XBRL in your business unit even if it weren't legally mandatory?*	*Yes-*☐			*No-*☐	

17. *Implementation cost of XBRL.*	*< 25.000 $* ☐	*25.000 $ - 50.000 $* ☐	*50.000 $ - 100.000 $* ☐	*100.000 $ - 200.000 $* ☐	*> 200.000 $* ☐
18. *Number of experts working on XBRL filings.*	*<3* ☐	*3-6* ☐	*6–12* ☐	*12-24* ☐	*> 24* ☐

EK-2: ANKET FORMU (TÜRKİYE UYGULAMASI)

Değerli Katılımcı,

Bu anket çalışması, AB'ye uyum sürecinin ve IFRS'lere uyumun bir parçası olarak IMKB'ye bağlı firmalar için ileriki yıllar içerisinde uygulanması kaçınılmaz olduğu düşünülen XML, XBRL gibi web tabanlı merkezi raporlama dillerinin ülkemiz açısından uygulanabilirliğini tespit etmek amacıyla oluşturulmuştur.

Web tabanlı merkezi raporlama dilleri, şirketlerin kullandığı veritabanlarına uygulanarak finansal tabloların şirket yönetimleri tarafından manüel herhangi bir müdahaleye maruz kalmaksızın hazırlanıp finansal bilgi kullanıcılarına iletilmesini sağlamak amacıyla oluşturulan ve sadece periyodik olarak değil anlık finansal raporlamalara da izin veren bir yapıya sahiptir. Bu yapının bağımsız denetim kuruluşlarına ve devlet kurumlarına anlık ve sürekli denetim yapabilme ve bankalar ile diğer kredi kuruluşlarına hızlı bir şekilde şirket verileri üzerinden kredi derecelendirme imkânı vermesi beklenmektedir. XBRL ABD önderliğinde 15'in üzerinde ülkede uygulama yeri bulmuş ve hızlı bir şekilde Avrupa ülkelerinde de kullanılmaya başlanmıştır.

Sadece 10 kısa sorudan oluşan ve değerli vaktinizden en fazla 1-2 dakikanızı ayırarak cevaplayabileceğiniz anketimizle Türkiye için bir yol haritası olabilecek bu çalışmaya vereceğiniz destek bizim açımızdan büyük önem taşımaktadır. Kişisel hiç bir bilgi istemediğimiz ankete vereceğiniz cevaplar sayısallaştırılarak analiz amacıyla kullanılacaktır. Değerlendirme sonuçları arzu ettiğiniz takdirde veriler toplandıktan sonra tarafınıza iletilecektir. Konu ile ilgili olarak sormak istediğiniz herhangi bir sorunuz olması halinde mericyildirim@gmail.com adresinden sorunuzu istediğiniz an yöneltebilirsiniz.

Saygılarımla,
Meriç Doymaz

Finansal Şeffaflık ve XBRL Uygulamaları Üzerine SPK Firmaları Anket Değerlendirme Sonuçları	**Bilgim Yok**	**Çok az düzeyde**	**Orta düzeyde**	**İyi düzeyde**	**Uzmanlık düzeyinde**	**Cevapsız**
1. Web tabanlı merkezi raporlama dilleri(XML, XBRL gibi) hakkında bilgi düzeyiniz						
	Kesinlikle katılmıyorum	**Katılmıyorum**	**Kararsızım**	**Katılıyorum**	**Kesinlikle katılıyorum**	**Cevapsız**
2. Sermaye piyasalarında sağlıklı bir büyüme ancak finansal şeffaflık ile sağlanabilir.						
3. Finansal şeffaflık, finansal krizlerin ve skandalların önüne geçmede etkilidir.						
4. Finansal tabloların raporlanmasında web tabanlı merkezi bir raporlama dilinin kullanılması ile şirket yönetimlerinin finansal verilere müdahale olanağının ortadan kaldırılması finansal şeffaflığı sağlanmada etkili olacaktır.						
5. XBRL gibi Web tabanlı merkezi bir raporlama dili ile üretilmiş olan finansal bilgiler yatırımcılara daha fazla güvence sağlayacaktır.						
6. XBRL gibi Web tabanlı merkezi bir raporlama dili ile sürekli ve anlık denetimin mümkün kılınması finansal şeffaflığı sağlamada etkili olacaktır.						
7. Web tabanlı merkezi bir raporlama dili ile periyodik finansal raporların yerine anlık finansal raporlamaların yapılabilmesi finansal şeffaflık ortamını kuvvetlendirecektir.						
8. XBRL'in ilerleyen yıllarda Türkiye'de potansiyel kullanımı mümkün olacaktır.						
9. Türkiye'deki teknolojik altyapımız XBRL'i uygulamada yeterli olacaktır.						
	<25.000 $	**25.000 $ - 50.000 $**	**50.000 $ - 100.000 $**	**100.000 $ - 200.000 $**	**>200.000 $**	**Cevapsız**
10. İşletmenizde kullanabilmeniz için web tabanlı merkezi bir raporlama dilinin getireceği ek maliyet tutarı en fazla ne kadar olmalıdır?						

EK-3:ANKET YÖNTEMİ

Anket, bilgi alınacak kişilerin doğrudan doğruya okuyup yanıtlayan bir soru listesinin hazırlanması şeklinde yapılan gözlemdir (Seyidoğlu, 2003,37). Anket, insanların yaşam koşullarını, davranışlarını, inançlarını veya tutumlarını betimlemeye yönelik bir dizi sorudan oluşan bir araştırma aracı olarak da tanımlanabilmektedir (Büyüköztürk ve diğ. 2009,123). Başka bir tanıma göre anket, bireyin birden çok özelliği hakkında çeşitli madde türleriyle bilgi toplamak amacıyla kullanılan bir ölçüde yapılandırılmış yazılı görüşme tekniği ve/veya aracıdır. Gerek görece hazırlama kolaylığı, gerekse kısa sürede çok sayıda bireye ulaşma olanağı açısından anket, sosyal bilimlerde özellikle tarama amacıyla yaygın olarak kullanılmaktadır. Anket, çoğunlukla geniş ölçekli bir şekilde var olan durumu saptamak amacıyla kullanılmasına karşın evren parametresi geliştirmek ve var olan durumu saptadıktan sonra ilişkisel çalışmalar yönünde hipotezler oluşturmak amacıyla da kullanılmaktadır (Erkuş, 2005,119). Anket aracılığıyla, araştırma problemini çözecek ve ele alınan hipotezleri test edecek bilgiler sistematik bir biçimde toplanmakta ve saklanmaktadır (İslamoğlu, 2003,107).

Anket yönteminin temelini, bir evren ya da örneklemi oluşturan birimlerden sistematik biçimde bilgi elde edebilmek oluşturmaktadır. Bu amaçla, yazılı ya da sözlü sorular sorarak bunların yanıtlarına ulaşılmaya çalışılmaktadır. Görüşmeci ile yanıtlayıcı arasında bir tür iletişimden söz edilmektedir ve veri toplama aracı anket formu olarak adlandırılmaktadır (Odabaşı ve diğ., 1999,81-82).

Anket temel olarak 2 aşamada geliştirilmektedir. Birinci aşamada anketin planlaması yapılmaktadır. Bu aşamada, araştırmanın amacı, kapsamı ve değişkenlerine göre hangi bilgilerin toplanması gerektiğine, anketin uygulama biçimine, soru/madde türüne ve yanıtlama biçimine karar verilmekte, anket ile bilgi toplanacak grubun nitelikleri saptanarak araştırma ile ilişkilendirilmekte ve anketin içereceği soru/madde sayısı ve yanıtlama süresi ve biçimi saptanmaktadır. İkinci aşamada ise anket soru/maddelerinin yazımı gerçekleştirilmektedir. Bu aşamada, anket soru/maddeleri düzenlenmekte, açıklama yazılmakta, olanak varsa uzman görüşleri alınmakta, ön uygulama ve ön uygulama sonuçlarına göre düzeltme ve düzenlemeler yapılmakta ve ankete son biçimi verilmektedir (Erkuş, 2005,120-121).

Anket uygulamasında en önemli noktalardan birisi, anket sorularının hazırlanmasıyla ilgilidir. Anket sorularını hazırlamada iki ana ilke bulunmaktadır. Bunlardan biri, sorulacak her sorunun araştırmanın ana konusu veya hipotezi ile doğrudan ilişkili olması, ikincisi ise soru listesinin bir iç bütünlüğe sahip bulunmasıdır. Bu ilkelerden birincisi ilgisiz soruların sorulmamasını, ikincisi de birbirine benzer soruların kendi aralarında gruplandırılmalarını ve dolayısıyla soru listelerinin mantıksal bir bütünlük oluşturmasını ifade etmektedir (Seyidoğlu, 2003,38).

Mektup (posta) ile anket, anket türleri içerisinde en yaygın olarak kullanılanıdır. Bu türün en önemli özelliği, görüşmecinin bulunmamasıdır. Sorulan sorulara cevap vermek ve anket formunu geri postalamak cevaplayıcıya düştüğünden, oluşturulacak işbirliği ve cevaplamadaki olumlu ilgi başarıyı doğrudan etkileyebilmektedir. Mektupla anket, yazılı iletişimin tüm özelliklerini kapsamaktadır. Soruların, örneklemi oluşturan birimlerin hepsinin anlayabileceği, aynı düzeyde algılayabilecekleri sözcüklerden, kavramlardan oluşması gerekmektedir (Odabaşı ve diğ., 1999,83). Ayrıca anket soru veya listeleri deneklere postayla gönderildiği ve cevaplar da yine postayla alındığı için, soru listelerine, araştırmanın amaçlarını, araştırmayı yapan kişi veya kuruluşları ve cevaplamayla ilgili özellik taşıyan diğer noktaları açıklayan bir de yazı eklemek gerekmektedir (Seyidoğlu, 2003,37).

Anketin giderek yaygınlaşmasının altında yatan en büyük gerekçelerden biri de, bilgisayar destekli istatistik programlarının gelişmesi ve anketlerden elde edilen verilerin bu programlarda işlenmesinin ve analiz edilmesinin göreceli olarak kolay olmasıdır (Altunışık ve diğ., 2007,68-69). Posta ile anketin maliyeti, yüz yüze görüşme ve telefon ile ankete göre daha düşüktür. Cevaplayıcı daha bol bir zamana sahip olduğundan anketi daha dikkatli bir şekilde cevaplayabilmektedir. Anketör cevaplayıcıyı etkileyememektedir. Ayrıca sır sayılabilecek bilgiler daha kolay toplanabilmektedir. Öte yandan, posta ile anketin geri dönüş oranı düşüktür. Cevaplayıcıların cevapları ve soruların tam anlaşılıp anlaşılmadıkları denetlenememektedir. Son olarak, sorulara kimlerin cevap verdikleri kesin olarak bilinememektedir (İslamoğlu, 2003,109).

Anket yönteminden anlamlı, doğru ve geçerli sonuçlar elde edebilmesi şu koşulların sağlanmasına bağlıdır (Odabaşı ve diğ., 1999,90):

- Örneklem gerçekten evreni temsil ediyor olmalıdır.
- Seçilen birimlere ulaşılabilmeli ve cevaplayıcılar bilgi vermeyi hazır olmalı ve bilgi vermelidir.
- Cevaplayıcı gerçekten istenilen bilgilere, fikirlere sahip olmalıdır.
- Cevaplayıcı iletişim yeteneğine ve arzusuna sahip olmalıdır.
- Görüşmeci (anketör) yanıtları doğru olarak anlayabilme ve kayıt edebilme yeteneğinde olmalıdır.

Öte yandan anket yönteminin birtakım olumsuz yönleri de bulunmaktadır ve bunlar aşağıda özetlenmiştir (Gökçe, 2007,88;Aypay ve diğ., 2009,137-138):

- Ankette sadece sorulan soruya cevap alınacaktır. Verilen cevabı daha çok derinleştirme olanağı yoktur.
- Soru kâğıdı, gönderilen kişinin konuya özel sempatisi varsa titizlik ve sorumluluk duygusu içinde doldurulacak, ilgi duyduğu bir konu değil ise cevap vermeyecek ya da verse dahi bunlar baştan savma cevaplar olacaktır.
- Soru kâğıdını doldurup geri göndermek birçok insan için yük olduğundan cevaplama yüzdesi düşük olmaktadır.
- Cevaplama yüzdesi düşük olduğundan genellemelere gitmek zordur.
- Okuma yazma bilmeyen ya da yeri belli olmayan kişilerle anket uygulaması yapılamamaktadır. Bu tür kişiler genellikle cevaplarını sözlü olarak verme eğilimindedir.
- Anket uygulanmaya başladığı zaman ortaya çıkan sorunları geriye dönü çözmek mümkün değildir.
- Anketlerde elde edilen bilgiler, deneysel veriler gibi ölçü ve tartı sonuçları değil, beyan ve yanıt durumundadır. Bu yönden hatırlamamak, bilmemek, yanlış hatırlamak, kasıtlı olarak yanlış cevaplamak gibi çeşitli nedenlerden kaynaklanan hatalar içerebilmektedir.
- Anketlerin cevaplanma süresi üzerinde araştırmacının kontrolü bulunmamaktadır. Araştırmacı, anketin örnekleme seçilen kişi tarafından cevaplanıp cevaplanmadığı konusunda bilgiye sahip değildir.

- Açık uçlu sorular için uygun değildir.
- Anket tekniği ile yüzeysel bilgi elde edilebilir. Derinlemesine bilgiye ulaşmak bu teknikte imkânsızdır.

Anket uygulamasına geçilmeden önce anketin test edilmesi gerekmektedir. Bu uygulamanın amacı veri toplama aracının nasıl çalıştığını gözlemektir. Ön uygulamada her bir sorunun etkinliği ve veri toplama aracının toplam etkinliği değerlendirilmektedir. Araştırma grubunda yer alan ve konu hakkında bilgisi olan kişilere uygulanan ön test, teknik ve kapsama ilişkin yapılanmanın ve aksamaların uzman gözüyle değerlendirilmesini sağlamaktadır (Erdoğan, 2007, 252).

Bu çalışmada Amerika Birleşik Devletlerinde XBRL uygulamasını hayata geçiren firmalar için finansal şeffaflığın önemi, XBRL'in finansal şeffaflığa olan etkileri ve XBRL uygulamasının hayata geçirilme aşamasındaki zorlukları ile ilgili eğilimleri öğrenilmek istenmiştir. Görüş ve eğilim saptamak için en uygun yöntemin anket uygulaması olduğu düşünülmüştür. Sorular konuyla ilgili bilimsel literatür gözden geçirildikten sonra saptanan ve en çok tartışma konusu olan ve dolayısıyla farklı düşüncelerin olduğu konular ile ilgili olarak yöneltilmiştir. Soruların cevapları da yine literatür çalışmasına dayandırılmış ve en yaygın görüşler/düşünceler/öneriler literatürde gönderme yapıldığı ifadeler de belirtilerek seçenekler arasında sayılmıştır. XBRL kullanıcılarının verilen cevap seçenekleri dışında ek yorumları olması halinde anket uygulaması cevaplarına ek olarak e-posta yolu ile bu bilgiler alınmış ve çalışmamızda değerlendirmeye tabii tutulmuştur.

ÖZGEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER

Adı ve Soyadı: Meriç DOYMAZ
Doğum Yeri ve Yılı: Adana, 1979
Medeni Durumu: Bekâr
E-posta : mericdoymaz@yahoo.com

ÖĞRENİM DURUMU

2005–2011: Doktora, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı (Muhasebe Bilim Dalı), Adana.
2001–2005: Yüksek Lisans, Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Adana.
1995–2000: Lisans, Erciyes Üniversitesi, Kontrol ve Bilgisayar Mühendisliği, Kayseri.
1993–1995: Lise, Adana Erkek Lisesi, Adana.
1990–1993: Ortaokul, İstiklal Ortaokulu, Adana.
1985–1990: İlkokul, Namık Kemal İlkokulu, Adana.

ÇALIŞMA DURUMU

2000 - : Tate & Lyle Corporation Finansal Kontrolörü, Avrupa ve Afrika Kıtası Finansal Projeler Müdürü.