

Kurumsal Muhasebe Derecelendirmesi ve Halka Açık Şirketlerde Uygulaması *

Corporate Accounting Rating and Its Practice in Publicly -Held Companies

Şerafettin SEVİM

Dumlupınar Üniversitesi
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
İşletme Bölümü
Evliya Çelebi Kampüsü
Kütahya, Türkiye
serafettin.sevim@dpu.edu.tr

Dilek ŞEN

Dumlupınar Üniversitesi
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
İşletme Bölümü
Evliya Çelebi Kampüsü
Kütahya, Türkiye
dilek.sen20@yahoo.com.tr

Özet

Halka açık şirketlerde Kurumsal Yönetim ve bunun derecelendirmesi gerek rekabet gerekse itibar konusu haline gelmiştir. Türkiye’de Türk Ticaret Kanunu’nda yapılan düzenlemeler tüm şirketlerin kurumsallaşması felsefesiyle hazırlandığından Kurumsal Yönetim son yılların en önemli konularının başında gelecektir. Şirketlerin kurumsal yönetimi uygulayabilmeleri muhasebe sisteminin kurumsallaşmasıyla mümkündür. Bu kapsamda çalışmamızın amacı, Kurumsal Yönetim Derecelendirmesi yaptırmak ve Kurumsal Yönetim Derecelendirmesinden yüksek not almak isteyen halka açık üç şirketin muhasebe sistemleri konusunda neler yapması gerektiğine yol gösterici öneriler sunmaktır. Muhasebe sisteminin kurumsallaşması şunları gerektirir: Şirketler;

- Muhasebe sistemlerinin organizasyonunu etkin yapılandırmalıdır.
- Muhasebe el kitabı hazırlamalı ve yazılı hale getirmelidir.
- Etik kodlar geliştirmeli ve şirketin karar alma süreçlerinde uygulanmalıdır.
- Bilgi açıklama politikaları doğru ve güvenilir bilgilere ulaşabilmeyi sağlayacak şekilde hazırlanmalıdır.
- Bilgi teknolojileri; internet sitesi güncel ve bilgiye erişimi kolaylaştıracak şekilde dizayn edilmelidir.
- Sadece zorunlu denetim değil iç denetim ve denetim komiteleri de oluşturulmalıdır.

Anahtar Kelimeler: Kurumsal Yönetim Derecelendirmesi, Kurumsal Muhasebe, Kurumsal Muhasebe Derecelendirme Kriterleri, Kurumsal Muhasebe Derecelendirmesi, Kurumsal Muhasebe Uygulaması.

* Bu çalışma 27.03.2014 tarihinde savunulan, Kurumsal Muhasebe Derecelendirmesi ve Halka Açık Şirketlerde Uygulaması adlı tezden üretilmiştir.

Abstract

Corporate Governance and its rating in publicly held companies has become a subject matter of both competition and prestige. Since the regulations introduced in the Turkish Commercial Code, have been prepared with the philosophy of the corporatization of all the firms, Corporate Governance shall become one of the most significant issues of the recent years. The capability of the implementation of corporate governance by the firms depend on the institutionalization of the accounting system. The object of this review is to enable Corporate Accounting Rating and to provide guiding suggestions to those companies who wish to achieve high grades in Corporate Accounting Rating regarding the accounting systems.

The institutionalization of the accounting system required the following actions:

- *The organization of the accounting systems of the firms should be realized in an effective manner,*
- *An accounting manual should be prepared and released in the form of a book,*
- *Ethical codes should be developed and should be applied on the decision making processes of the companies,*
- *The policies concerning knowledge explanation should be prepared in a manner that enables access to accurate and reliable information,*
- *The information technologies should be designed in an updated manner that will facilitate access to internet sites and to the available knowledge.*
- *Committees should be established not only for compulsory auditing, but also for internal audit processes.*

Keywords: *Corporate Governance Rating, Corporate Accounting, Corporate Accounting Rating Criteria, Corporate Accounting Rating, Corporate Accounting Practice.*

1. Giriş

Şirketler, küresel ölçekte faaliyette bulunmaları, yapılarının halka açık nitelikte olması, dünya pazarlarına açılmaları ve müşteri çeşitliliklerinin artması gibi nedenlerle çok sayıda çıkar grubuna hesap vermek zorunda kalmaktadır. Bu zorunluluk şirketleri içinde bulunduğu topluma, çalışanlarına, yatırımcılara, hisse senedi sahipleri ve birden fazla paydaşına karşı şeffaf, hesap verebilir, sorumlu ve ilgililerin haklarına karşı eşit davranmasını gerektirmektedir. Bu dört gereklilik Kurumsal Yönetim İlkeleri olarak adlandırılmakta olup, bu ilkelere uyma derecesi Kurumsal Yönetim Derecelendirmesiyle ölçülmektedir. Kurumsal Yönetim Derecelendirmesi'nden yüksek puan almak ve itibarlarını yükseltmek isteyen şirketler için muhasebe sistemlerinin kurumsallaşması bir ön koşuldur. Bu kapsamda çalışmamızın amacı, Kurumsal Yönetim Derecelendirmesi yaptırmak ve Kurumsal Yönetim Derecelendirmesinden yüksek not almak isteyen halka açık üç şirketin muhasebe sistemleri konusunda neler yapması gerektiğine yol gösterici öneriler sunmaktır.

Çalışmada, aşağıda yer alan 4 konuda sınırlılıklar getirilmiştir.

- Uygulama yapılan şirket sayısı açısından sınırlılık getirilmiştir ve çalışma Denizli'de faaliyet gösteren üç halka açık şirketle sınırlandırılmıştır.
- Şirketlerin muhasebe sistemleri herhangi bir işlev bakımından bölümsel olarak sınırlandırılmamış, muhasebe sistemleri bir bütün olarak ele alınmıştır.

- Kurumsal Muhasebe Derecelendirmesi notları ve anlamları uygulama yapmış olduğumuz 3 şirkette ortaya çıkan durumlara göre oluşturulmuştur.
- Kurumsal Muhasebe Derecelendirmesi'nde verdiğimiz notların tutarlılığını belirlemede karşılaştırma yapabilmek için şirketlerin en az birinde Kurumsal Yönetim Derecelendirmesi yapmış olma şartı aranmıştır.

Çalışmada 2 tür araştırma çabasında bulunulmuştur. Birincisi Kurumsal Muhasebe Derecelendirmesi literatürünün incelenmesi bakımından kütüphane çalışması, ikincisi ise halka açık 3 şirkette yapılan şirket incelemesidir.

Çalışmanın Kurumsal Yönetim İlkeleri'ne dayalı bir yönetim anlayışı geliştirmek isteyen şirketlere muhasebe sistemlerinin Kurumsal Yönetim İlkeleri bağlamında yapılandırılmasına katkı sağlaması beklenmektedir.

2. Kurumsal Yönetim Uygulamaları ile Muhasebe İlişkisi ve Kurumsal Muhasebe İle İlgili Literatür İncelemesi

2.1. Kurumsal Yönetim Uygulamaları ile Muhasebe İlişkisi

Kurumsal yönetim bir şirketin tepe yönetiminden, tüm çıkar gruplarına uzanan ilişkiler bütününde, tarafların hak ve sorumluluklarını ortaya koyan, karar alma ve uygulama süreçlerinde ilkeleri toplumsal değerlere ve etik kodlara duyarlı biçimde belirleyen, sonuçları tam zamanında, sorumluluk bilinci içinde, hesap verebilir bir yapıda tüm taraflara şeffaf bir şekilde sunan yapı olarak tanımlanmaktadır (Daştan, 2010, s. 8). Kurumsal yönetim tartışmaları önce gelişmiş piyasaların bulunduğu ülkelerde hissedarların, şirketlerin sermayedarın menfaatini maksimize edecek şekilde yönetildiğinden emin olma endişesi ile başlamıştır (Yazıcı ve Yanık, 2010, s. 3). Gelişmekte olan ülkelerde yaşanan finansal krizlerin yanı sıra, gelişmiş ülkelerde görülen şirket skandalları da kurumsal yönetimin önem kazanmasına yol açmıştır. Enron, Worldcom ve Parmalat gibi şirket skandallarının ortak özellikleri, söz konusu şirketlerin kurumsal yönetimin gereklerini yerine getirmedeki yetersizlikleri olarak gösterilmektedir (Çonkar ve Diğ., 2011, s. 86).

Kurumsal yönetimin dayalı olduğu birtakım ilkeler bulunmaktadır. Bu ilkeler esas olarak kurumsal yönetim ile ulaşılmak istenen sonuçları ifade etmektedir. Bu ilkeler şu şekilde sıralanmaktadır.(Çelik, 2007, s. 82).

• **Şeffaflık İlkesi:** Şirketin finansal performansı, yönetimi ve hissedarlık yapısı hakkında yeterli, doğru ve kıyaslanabilir bilginin zamanlı bir şekilde açıklanmasıdır (Uyar, 2004, s. 6). Ayrıca şeffaflık ilkesi ticari sır niteliğindeki ve henüz kamuya açıklanmamış bilgiler haricinde şirket ile ilgili tüm finansal ve finansal olmayan bilgilerin zamanında, doğru, eksiksiz, anlaşılabilir, yorumlanabilir ve düşük maliyetle kolayca erişilebilir bir biçimde kamuya duyurulması demektir (Aktaş, 2005, s. 427).

• **Hesap Verebilirlik İlkesi:** Bu ilke karar veren ve faaliyette bulunan tüm kişilerin verdikleri kararlar ve yaptıkları faaliyetlerden sorumlu olmaları ve hesap verme zorunluluğu ilkesidir. Hesap verilebilirliğin uygulanması; şirket yönetiminin işlevini ve sorumluluklarının açıklanması, hissedar ve yöneticilerin taleplerinin sıraya konulmasını güvence altına alacak gönüllü çabaların desteklenmesi ve nesnel kararlar alındığının yönetim kurulları tarafından izlenmesini gerektirmektedir (Çelik, 2007, s. 83).

• **Sorumluluk İlkesi:** Bu ilke şirketin kanunlara ve toplumsal değerleri yansıtan düzenlemelere uygunluğunun güvence altına alınmasını öngörür. Sorumluluk ilkesi

şirketle ilgili olarak alınan kararlar ve gerçekleştirilen uygulamalar hakkında şeffaf olunması, bu düzenlemelere ilişkin uygulamalar hakkında kamunun aydınlatılması kadar yapılanların sorumluluğunun da üstlenilmesini gerektirmektedir (Çelik, 2007, s. 83).

Eşitlik İlkesi: Azınlık ve yabancı pay sahipleri de dahil olmak üzere tüm pay sahiplerinin kanunen veya esas sözleşme ile tanınan haklarının gerekli ve yeterli bir şekilde korunmasının ve ortaklığa herhangi bir yoldan kaynak sağlayanlar ile ortaklık arasındaki sözleşmelerin hukuka uygun bir şekilde uygulanmasının sağlanmasını ifade eder (Eliuz, 2007, s. 12).

Şirketlerin sorumlu olduğu taraflar şirketin şeffaf yönetildiğini, hak ve menfaatlerinin adil bir şekilde gözetildiğini ve şirketin planlanan hedeflere ulaştığına emin olmak ister. Bunun bir yöntemi olarak Kurumsal Yönetim Derecelendirmesi gündeme gelmiştir. Kurumsal Yönetim Derecelendirmesi yaptırmak isteyen ve bundan yüksek not almak isteyen halka açık şirketlerin muhasebe sistemlerini Kurumsal Yönetim İlkeleri bağlamında yapılandırması gerekmektedir. Kurumsal yönetim aşağıdaki noktalarda muhasebeyle ilişkilidir:

Şirkete ilişkin zamanında, güvenilir ve ilgili bilginin sunulması; şirketin ortakları dahil tüm menfaat sahiplerine yatırımlarının kontrol ve gözetimini yapabilme imkanı sunar. Dolayısıyla muhasebe ve finansal raporlama ile bağımsız denetim, kurumsal yönetim sürecinin temel fonksiyonlarını oluşturur (Derin, 2006, ss. 70-71). Kamuyu aydınlatma ilkesi çerçevesinde ortaklara yapılacak tüm açıklamaların gerçeği yansıtması ve güvenilir olması gerekmektedir. Bu durum ancak adil bir yönetim, şeffaflık, sorumluluk ve hesap verebilirlik ile mümkün olacaktır. Bu ilkeleri bünyesinde barındıran ise kurumsal yönetim anlayışıdır (Uyar, 2004, s. 11). Ayrıca kamuyu aydınlatma ve şeffaflık, muhasebe açısından hesap verebilirliğin alt yapısını oluşturan iki önemli ilkedir. Kurumsal yönetim bu ilkelerin uygulanmasını sağlayacaktır.

Şeffaflığın sağlanabilmesinin en önemli unsuru güçlü bir bilgi açıklama politikasıdır. Bu, şirketlerin pazarda devamlı ve tutarlı bir şekilde gözetilmesi, değerlendirilmesi ve ilgili tarafların uyarılmasını sağlar. Aynı zamanda pay sahiplerinin, sahiplikten doğan haklarını elde etmelerini ve bu hakları kullanmalarını mümkün kılar. Şeffaflığın olmadığı veya yanlış bilgilendirmenin olduğu durumlarda menfaat sahipleri çok büyük zarar görür (İpçioğlu ve Diğ., 2008, ss. 239-240). Pay ve menfaat sahiplerinin zarar görmemesi ve haklarının adil bir şekilde korunduğundan emin olmaları ancak doğru ve güvenilir finansal bilgileri üreten muhasebe ve bu doğru ve güvenilir bilgilerin üretilmesine ortam sağlayan kurumsal yönetim ile mümkündür.

Kurumsal yönetim anlayışında sorumluluk ilkesi ile şirket faaliyetlerinin, kanunlara ve toplumsal değerleri yansıtan düzenlemelere uygunluğunu güvence altına almak amaçlanmaktadır. Bu bağlamda şirketlerin faaliyet sonuçlarını ortaya koyan muhasebe bilgi sisteminden sağlanan finansal rapor ve beyanların kanuni esaslara (vergi mevzuatı, spk mevzuatı gibi) uygun olarak düzenlenmesi veya uluslararası finansal raporlama standartlarına uygun bir raporlamanın yapılmasında, muhasebe bilgi sistemi sorumluluk taşımaktadır (Dinç ve Abdioğlu, 2009, s. 167).

Muhasebenin ihtiyatlılık ilkesinde kurumsal yönetim anlayışının belirgin etkileri görülmektedir. Güçlü kurumsal yönetim uygulamaları olan şirketlerde ihtiyatlı muhasebe uygulamaları artmaktadır. İhtiyatlı muhasebe uygulamalarında finansal raporlarda kötü haberlerin kazançlara yansımaları oranı, iyi haberlere göre daha hızlıdır.

Çünkü iyi haberlerin kayıt altına alınabilmesi için muhasebeciler doğrulanabilir veriye ihtiyaç duymaktadırlar. Böylece gerçekleşmemiş zararlar, gerçekleşmemiş gelirlerden daha önce kayıt altına alınmaktadır (Esendemirli ve Demirkan, 2013, s. 18).

Muhasebe bilgi sistemini finansal tablo manipülasyonunun önüne geçmesi nedeniyle kurumsal yönetim anlayışını ilişkilendirmek mümkün olmaktadır (Dalğar ve Pekin, 2011, s. 26). Kurumsal yönetim anlayışı finansal tablo manipülasyonlarını önlemeye katkı sağlar.

2.2. Kurumsal Muhasebe Kavramı

Dünyada başarılı uygulamalar değerlendirildiğinde on binlerce çalışanı olan, ömürleri yüzyılı geçmiş ve birçok ülkede faaliyet gösteren köklü şirketlerin varlığı görülmektedir. Başlangıçta birden fazla kişinin bir araya gelerek oluşturduğu ortaklıkların zamanla büyük şirketlere dönüştüğü, bu büyümenin de arkasında yatan en büyük olgunun şirketlerin kurumsallaşmaktan geçmesiyle mümkün olduğunu göstermektedir (Gürer, 2011, s. 177). Literatür incelemesi sonucunda ulaşılan kurumsal muhasebe tanımları aşağıdaki gibidir:

Kurumsal muhasebeyi; ilkeleri toplumsal değerlere ve etik kodlara duyarlı biçimde belirleyen, tüm yönleriyle birey odaklılıktan ziyade kurumsal bir muhasebe kimliği ve kültürü yaklaşımı ile tüm taraflar açısından hakkın tesisine katkıda bulunabilecek değerler sistemi olarak kendine özgü ilke, yöntem, kural ve standartlarla ele alınması gereği ifade etmektedir. Kurumsal muhasebe, muhasebe eğitimi ve araştırmalarından, muhasebe standartlarına, şirketlerde muhasebe bilgi sistemi oluşturulmasından, muhasebe ve denetim faaliyetlerine uzanan muhasebe ile ilgili her alanda muhasebenin kurumsal esaslarla, kurumsal bir kültürle ele alınması suretiyle şirketlerdeki kurumsal yönetim çabalarının güçlü bir finansal bilgi ve rapor sistemi ile desteklenmesi gereği olarak tanımlanabilmektedir (Daştan, 2010, s. 6).

Bir başka tanıma göre kurumsal muhasebe, toplumdaki ticaret ve vergi yasalarına tabi kişi kuramları, kişi ortaklıkları, sermaye ortaklıkları, devletin, belediyelerin, vakıf ve derneklerin iktisadi kuruluşları gibi kazanç amaçlı iktisadi kurum ve şirketlerin dönemsel masraf – hasılat ve kazanç oluşumları ile anlık varlık ve sermaye durumlarına ilişkin denetime uygun hesap, kitap ve denge işlerinin tümüdür (Yazıcı, 2006, s. 40).

Bu tanımlarda ortaya çıkan ortak noktalar şunlardır:

- Bireysellikten çıkıp kurumsal bir kimliğe bürünmesi,
- Denetlenebilir raporlama sistemi,
- Toplumsal değerlere duyarlı,
- Bilgi kullanıcılarına açık, anlaşılabilir ve tam zamanında ulaşılabilir bilgiler üreten,
- Sistemi yazılı olarak kuruma mal eden bir muhasebe anlayışı şeklinde ortaya çıkmaktadır.

Kurumsal muhasebe literatüründe çok fazla bir tanıma rastlanmamakla birlikte bu tanımlardaki ortak noktalardan hareket ederek aşağıdaki tanımları yapabiliriz:

Kurumsal muhasebe; şirketin muhasebe yapısının, organizasyonunun bireysellikten çıkıp kurumsal bir kimliğe bürünmesi, bilgi kullanıcılarına kurumsal bir

dille şeffaflık ışığında; tam zamanında, açık, doğru ve güvenilir, anında ulaşılabilir bilgiler üreten denetlenebilir raporlama sistemi ile hesap verebilen bunu yaparken de toplumun çıkarlarına odaklanan bir muhasebe anlayışı olarak tanımlanabilmektedir.

3. Muhasebenin Kurumsallaşma Kriterleri

Bir şirkette muhasebe sisteminin kuruma mal olup olmadığının ölçülebilmesi için bazı kriterlere ihtiyaç duyulmaktadır. Literatür incelemesinde muhasebenin kurumsallaşmasını sağlayan kriterler şunlardır (Ayrıntılı Bilgi İçin Bakınız. (Ertaş, 2002, s. 104), (Gönen, 2007, ss. 3-4), (Ünsar, 2009, s. 44), (Sevilengül, 2003, ss. 19-20), (Sevim, 2003, s. 44), (Türk, 2004, s. 56), (Kaya ve Ergüden, 2013, s. 49), (SPK, Seri No:IV, No:54), (Daştan, 2008, s. 1), (TÜSİAD, 2008, s.6):

1- Muhasebe Sisteminin Organizasyonu

- Muhasebe Sisteminin Nesnel Açıdan Organizasyonu
- Muhasebe Sisteminin Personel Açısından Organizasyonu
- Muhasebe Sisteminin Sorumluluk Alanlarına Ayrılması

2- Muhasebe El Kitabı

3- Etik Kodlar

4- Bilgi Açıklama Politikası

- Fiziki Yapılanma
- İşleyiş
- Faaliyet Raporu
- Ticari Sır Kavramı ve İçerden Öğrenenlerin Ticareti
- Kamuya Açıklanması Gereken Önemli Olay ve Gelişmeler

5-Bilgi Teknolojilerinin Kullanım Düzeyi

- Donanım ve Yazılım
- Bilgi Teknolojileri Alanında Yetişmiş Nitelikli Personel ve Sayısı
- İnternet Sitesi

6- Denetim

- İç Denetim Birimi
- Denetim Komitesi
- Bağımsız Denetim

4. Kurumsal Muhasebe Derecelendirmesi Modeli

4.1. Kurumsal Muhasebe Derecelendirmesi Modelinin İçeriği

Kurumsal Muhasebe Derecelendirmesi modeli olarak ifade ettiğimiz konu; Kurumsal Muhasebe Derecelendirmesi'nin nasıl yapılacağına ilişkin yol ve yöntemler dizisidir. Model, Kurumsal Muhasebe Derecelendirmesi'nde hangi kriterlerin derecelendirmeye esas alınacağı, bu kriterlerin önemlilik düzeyinin belirlenmesi, Kurumsal Muhasebe Derecelendirme sürecinin oluşturulması; süreç kapsamında elde edilen verilere ve bu veriler için oluşturulan dayanaklara göre Kurumsal Muhasebe Derecelendirme notlarının verilmesi, notların yorumlanması, Kurumsal Muhasebe Derecelendirme notunun geliştirilmesine yönelik öneriler seti oluşturulmasını kapsar. Kurumsal Muhasebe Derecelendirmesi 4 aşamada oluşturulmuştur. Bu aşamalar aşağıdaki şekilde sıralı olarak özetlenmiştir:

1. Aşama	•Muhasebe Sisteminin Kurumsallaşma Kriterlerinin: Ana ve Alt Kriterlerinin Tespit Edilmesi
2. Aşama	•Kurumsal Muhasebe Derecelendirme Kriterlerinin Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesi
3. Aşama	•Kurumsal Muhasebe Derecelendirme Sürecinin Oluşturulması •Ön Hazırlık •Notlar İçin Dayanak Veri Oluşturma •Veri Derleme Formunun Oluşturulması •Kurumsal Muhasebe Derecelendirme Notlarının Oluşturulması
4. Aşama	•Kurumsal Muhasebe Derecelendirme Raporunun Yazılması

Şekil 1: Kurumsal Muhasebe Derecelendirmesi Modeli

4.1.1. Kurumsal Muhasebe Derecelendirme Kriterlerinin Önemlilik Düzeylerinin Belirlenmesi

Bu kısımda Kurumsal Muhasebe Derecelendirme kriterlerinden ana ve alt kriterlerin önemlilik düzeyleri belirlenmiştir. Kurumsal Muhasebe Derecelendirme kriterlerinin önemlilik düzeylerinin belirlenmesinde iki husus dikkate alınmıştır:

- Kriterlerin şirketlerde fiziki olarak var olup olmadığına,
- Fiziken var olan kriterlerin işleyişine dair bir önemlilik derecesi yüklenmiştir.

Kriterlerin önemlilik düzeyleri belirlenirken 100 tam puan üzerinden %50 fiziki yapılanmaya %50 de işleyişe ayrılmıştır. Her muhasebe sisteminde yasal olarak sistemde bulunması gereken ölçütlerin önemlilik düzeylerine düşük (bilgi açıklama politikası, denetim), özellikle kurumsallaşmaya daha fazla etki eden yasal zorunluluk gerektirmeyen kriterlerin (muhasebe sisteminin organizasyonu, etik kodlar, muhasebe el kitabı, bilgi teknolojilerinin kullanım düzeyi) önemlilik düzeylerine yüksek puan verilmiştir. Kurumsal Muhasebe Derecelendirme kriterlerinin önemlilik düzeyleri 100 puan üzerinden kriterler ve bu kriterlerin göstergeleri olan unsurlar itibariyle aşağıdaki tabloda özetlenmiştir:

Tablo 1: Kurumsal Muhasebe Derecelendirme Kriterlerinin Önemlilik Düzeyi Tablosu

ÖNEMLİLİK DÜZEYİ YÜKSEK KRİTERLER	ÖNEMLİLİK DÜZEYİ	ÖNEMLİLİK DÜZEYİ DÜŞÜK KRİTERLER	ÖNEMLİLİK DÜZEYİ
MUHASEBE SİSTEMİNİN ORGANİZASYONU	30	BİLGİ AÇIKLAMA POLİTİKASI	9
Muhasebe Sisteminin Nesnel Açıdan Organizasyonu	10	Fiziki Yapılanma	1
Muhasebe Sisteminin Personel Açıdan Organizasyonu	15	İşleyiş	1
Muhasebe Sisteminin Sorumluluk Alanlarına Ayrılması	5	Faaliyet Raporu	5
Genel Muhasebe	1,25	Ticari Sır Kavramı ve İçerden Öğrenenlerin Ticareti	1
Maliyet Muhasebesi	1,25	Kamuya Açıklanması Gereken Önemli Olay ve Gelişmeler	1
Bütçe ve Yönetim Muhasebesi	1,25		
Pay Sahipleri ile İlişkiler Birimi	1,25		
BİLGİ TEKNOLOJİLERİNİN KULLANIM DÜZEYİ	17	DENETİM	9
Donanım ve Yazılım	3	İç Denetim Birimi	3
Bilgi Teknolojileri Alanında Yetişmiş Nitelikli Personel ve Sayısı	5	Denetim Komitesi	3
İnternet Sitesi	3	Bağımsız Denetim	3
MUHASEBE EL KİTABI	15		
Fiziki Yapılanma	5		
İşleyiş	10		
ETİK KODLAR	20		
Fiziki Yapılanma	5		
İşleyiş	15		
TOPLAM	82	TOPLAM	18

4.1.2. Kurumsal Muhasebe Derecelendirme Süreci

Kurumsal muhasebe derecelendirme süreci aşağıdaki aşamalardan oluşmaktadır:

- Ön hazırlık
- Notlar İçin Dayanak Veri Oluşturma
- Veri Derleme Formunun Düzenlenmesi
- Kurumsal Muhasebe Derecelendirme Notlarının Oluşturulması

4.1.2.1. Ön Hazırlık

Ön hazırlık sürecinde aşağıdaki işlemlerin yapılması gerekmektedir.

- Kurumsal Muhasebe Derecelendirmesi yapılacak olan şirketin öncelikle sorumlu muhasebe müdürüyle görüşme için bir randevu alınması ve ön görüşme,
- Şirket hakkında bilgi toplama, (Kurumsal Muhasebe Derecelendirmesine esas olan kriterlerden bazıları görüşme sonucunda değerlendirmeye tabi tutulurken bazıları ise hali hazırdaki bilgi açıklama politikalarının sonucu olarak faaliyet raporunun ve internet sitesinin incelemesiyle elde edilmektedir.)
- İnceleme yapılacak şirket Kurumsal Yönetim Derecelendirmesi yaptırmış ise Kurumsal Yönetim Derecelendirme raporunun incelenmesi,

4.1.2.2. Notlar İçin Dayanak Veri Oluşturma

Kurumsal Muhasebe Derecelendirme kriterlerinin not tespitine yönelik görüşlere dayanak oluşturacak verilerin toplanmasıdır.

- Şirketlerin muhasebe bölümünde görev alan yetkili kişiyle yapılan bizzat görüşme
- Son bir yıla ilişkin olağan ve olağanüstü genel kurul dokümanları
- Son iki yıllık ve/veya ilgili ara dönem faaliyet raporları
- Son iki yıla ilişkin bağımsız denetim raporu
- Şirketin internet sitesi
- İnceleme yapılacak şirket Kurumsal Yönetim Derecelendirmesi yaptırmış ise Kurumsal Yönetim Derecelendirme raporunun incelenmesi

4.1.2.3. Veri Derleme Formunun Düzenlenmesi

Veri derleme formu literatürden elde edilen verilere ek olarak SPK'nın yayımlanmış olduğu Seri No: IV, No:54 tebliğinden yararlanılarak geliştirilmiştir (SPK, Seri No:IV, No:54), (Kılıç, 2009, s. 206). Oluşturulan veri derleme formu Ek:1 'de yer almaktadır.

4.1.2.4. Kurumsal Muhasebe Derecelendirme Notlarının Oluşturulması

Kurumsal Muhasebe Derecelendirme notlarının oluşturulmasında veri derleme formundaki dayanaklar analiz edilmiş, Kurumsal Muhasebe Derecelendirme kriterlerinin önemlilik düzeyi tablosundaki puanlar ele alınarak toplam nota dönüştürülmüş ve Kurumsal Muhasebe Derecelendirme notları ortaya çıkmıştır. Kurumsal Muhasebe Derecelendirme notları ve anlamları uygulama yapmış olduğumuz 3 şirkette ortaya çıkan durumlara göre oluşturulmuştur. Notlar, 3 şirketin durumu dikkate alınarak <4, 7-4 ve 7-10 aralıklarında anlamlandırılmıştır. Söz konusu Kurumsal Muhasebe Derecelendirme notları ve yorumları Ek:2'de yer almaktadır.

5. Halka Açık Şirketlerde Kurumsal Muhasebe Derecelendirmesi Uygulamaları

5.1. Uygulama Hakkında

Uygulamada muhasebe sisteminin kurumsallaşma derecelendirmesinin belirlenmesine yönelik amaç, problem, kapsam ve yöntem değinilmiştir.

5.1.1. Uygulamanın Amacı

Uygulamanın amacı; halka açık şirketlerde, şirketlerin muhasebe sistemlerinin kurumsallaşma derecesini belirlemek ve derecelenmeyi farklılaştıran unsurları ortaya çıkararak şirketlerin muhasebe sistemlerinin kurumsallaştırılması için öneriler geliştirmektir.

5.1.2. Uygulamanın Problemi

Son yıllarda muhasebe biliminin etkileşimde olduğu en önemli konu alanı kurumsal yönetimdir. Kurumsal yönetim uygulamaları özellikle şeffaflık ve kamuyu aydınlatma ilkeleri bakımından incelendiğinde şirketlerin muhasebe sistemlerini de

kurumsallaştırması gerektiğini ortaya çıkarmaktadır. Bu durumda da şirketler aşağıdaki şu sorunlarla karşı karşıya kalmaktadırlar;

• Bir itibar ya da rekabet unsuru olarak Kurumsal Yönetim Derecelendirmesi'nden yüksek not almada muhasebe sisteminin rolü var mıdır?

• Muhasebe sistemini kurumsallaştıran kriterler nelerdir? Bu kriterlerin kurumsallaşmaya etki derecesi nedir?

• Muhasebe sistemlerini kurumsallaştırmak isteyen halka açık şirketler neler yapmalıdır?

bu sorular çalışmamızın problemini oluşturmaktadır.

5.1.3. Uygulamanın Kapsamı

İnceleme yapılırken kurumsal yönetim kavramı daha çok halka açık şirketleri ilgilendirdiğinden halka açık şirketler seçilmiştir. Kurumsal Muhasebe Derecelendirmesi yapılırken bu halka açık şirketlerden Denizli'de faaliyet gösteren 3 halka açık şirketle sınırlandırılmıştır. Halka açık şirketlerin muhasebe sistemlerinde muhasebe sistemini kurumsallaştıran kriterler açısından içerik incelemesi yapılmıştır. Genel olarak şirketlerin muhasebe sistemleri herhangi bir işlev bakımından ele alınmayarak sistem bir bütün olarak incelenmiştir.

Kurumsal Muhasebe Derecelendirmesi notları ve anlamları, uygulama yapmış olduğumuz 3 şirkette ortaya çıkan durumlara göre oluşturulmuştur. 3 şirketin durumu dikkate alınarak <4, 7-4 ve 7-10 aralıklarında anlamlandırılmış ve Kurumsal Muhasebe Derecelendirmesi'nden farklı düzeyde not alacakları varsayılmıştır. Özellikle de şirketlerden birisinde Kurumsal Yönetim Derecelendirmesi yapmış olma kriteri aranmıştır. Bunun nedeni daha önce Kurumsal Yönetim Derecelendirme şirketlerinin deneyimlerinden teorik kısımda yararlanıldığından farklı derecelendirme notu çıkarmaktır. Bundan sonra yapılacak olan çalışmalarda daha fazla şirket incelenerek not aralıkları daraltılarak geliştirilebilir.

5.1.4. Uygulamanın Yöntemi

Uygulamada şirketlerin muhasebe sistemlerinin kurumsallaşma derecelerini belirleyebilmek için aşağıdaki yöntemlerle veriler toplanmıştır. Toplanan verilerin nota dönüştürülmesinde ise teori kısmında belirlenen Kurumsal Muhasebe Derecelendirme notlarından yararlanılmıştır. Verilerin toplanmasında:

- Uygulama yapılan şirketlerin muhasebe bölümü yetkilileri ile bizzat görüşme,
- Son bir yıla ilişkin olağan ve olağanüstü genel kurul dokümanları,
- Son iki yıllık ve/veya ilgili ara dönem faaliyet raporları,
- Son iki yıla ilişkin bağımsız denetim raporu,
- Şirketin internet sitesi,
- Uygulama yapılacak şirket Kurumsal Yönetim Derecelendirmesi yaptırmış ise Kurumsal Yönetim Derecelendirme raporu,

incelenerek Kurumsal Muhasebe Derecelendirme notlarına esas olacak aynı zamanda veri derleme formunu oluşturacak veri seti oluşturulmuştur.

5.2. Uygulama Yapılan Şirketler

- Denizli Cam Sanayii ve Ticaret A.Ş.
- Dentaş Ambalaj ve Kağıt Sanayi A.Ş.
- X A.Ş. (İsmi açıklamak istememiştir.)

5.3. Bulgular

Uygulama yapılan şirketlere Kurumsal Muhasebe Derecelendirme Süreci uygulanmış elde edilen veriler analiz edilerek Kurumsal Muhasebe Derecelendirme kriterlerinin önemlilik düzeyi tablosundaki önem derecelerine göre nota dönüştürülmüştür. Şirketlerin Kurumsal Muhasebe Derecelendirmesi'nden almış oldukları notlar aşağıdaki gibidir. Ve bu notlar ve yorumları Ek: 2'de yer alan Kurumsal Muhasebe Derecelendirme Notları tablosunda yorumlanmıştır.

- Denizli Cam Sanayii ve Ticaret A.Ş. : 8,19
- Dentaş Ambalaj ve Kağıt Sanayi A.Ş. : 8,05
- X A.Ş. : 3,30

Bulgular üç şirket için aşağıdaki tabloda Kurumsal Muhasebe Derecelendirme kriterleri temelinde ayrıntılı olarak ele alınmıştır. Ayrıca her bir şirketin Kurumsal Muhasebe Derecelendirmesi'nden yüksek veya düşük not alma nedenleri aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Tablo 2: Uygulama Yapılan Şirketlerin Muhasebe Sisteminin Kurumsallaşmasını Sağlayan Kriterler Açısından Değerlendirilmesi Tablosu

ŞİRKETLER	DENİZLİ CAM SANAYİİ VE TİCARET A.Ş.	DENTAŞ AMBALAJ VE KAĞIT SANAYİ A.Ş.	X A.Ş.
KRİTERLER			
1.MUHASEBE SİSTEMİNİN ORGANİZASYONU	Şirketler muhasebe sisteminin organizasyonu kriterinin gereklerini tam olarak yerine getirmiştir. Ayrıca şirketler beklenen düzeyde organize olduğundan tam puan almıştır.		Şirket muhasebe sisteminin organizasyonunu tam anlamıyla sağlayamamıştır. Ve şirket beklenen düzeyde organize olamadığından tam bu kriterden puan alamamıştır.
Muhasebe Sisteminin Nesnel Açıdan Organizasyonu	Şirketler muhasebe sisteminin nesnel açıdan organizasyonunu gerekli etkinlikte sağlamıştır. Ayrıca şirketler standartlara uygun şekilde yapılandığından bu kriterden tam puan almıştır.		
Muhasebe Sisteminin Personel Açısından Organizasyonu	Şirketler organizasyon şemalarının fiziki varlığı, organizasyon yapılarında her çalışanın bir iş tanımının olması ve yetki ve sorumlulukların açıkça belirtilmesi ayrıca yeterli sayıda personel istihdamı sağlamışlardır. Şirketler tüm koşulları sağladığından bu kriterden tam puan almıştır.		Şirket muhasebe sisteminin personel açısından organizasyonunun oluşmasını sağlayan gerekleri yerine getirememiş ve şirketin organizasyon şeması oluşturulmamıştır. Ayrıca şirkette iş

			tanımları yapılmamış, görev, yetki ve sorumluluklar dağıtılmamış muhasebe sistemi sorumluluk alanlarına ayrılmamıştır. Şirket bu eksikliklerinden dolayı bu kriterden tam puan alamamıştır.
Muhasebe Sisteminin Sorumluluk Alanlarına Ayrılması	Şirketlerin muhasebe sistemi; Genel Muhasebe, Maliyet Muhasebesi, Bütçe ve Yönetim Muhasebesi, Pay Sahipleri ile İlişkiler Birimi şeklinde sorumluluk alanlarına ayrılmıştır. Dolayısıyla şirketler bu kriterden tam puan almıştır.	Şirketin muhasebe sistemi sorumluluk alanlarına ayrılmamıştır. Dolayısıyla şirket bu kriterden tam puan alamamıştır.	
2.MUHASEBE EL KİTABI	Üç şirket de muhasebe el kitabına sahip değildir. Bu yüzden şirketler bu kriterden puan alamamıştır.		
Fiziki Yapılanma	Üç şirket için de muhasebe el kitabı kriterinin varlığından söz etmek mümkün olmadığından şirketler fiziki yapılanma koşulunu sağlayamamıştır. Bu yüzden şirketler fiziki yapılanma koşulundan puan alamamıştır.		
İşleyiş	Üç şirket de muhasebe el kitabı kriterinin fiziki yapılanma koşulunu sağlayamamış dolayısıyla işleyiş koşulunu da sağlayamamıştır. Bu yüzden şirketler işleyiş koşulundan puan alamamıştır.		
3.ETİK KODLAR	Yapılan incelemede şirket etik kodlar kriterinin fiziki yapılanma ve işleyiş koşullarının gereklerini tam olarak yerine getirmiştir. Ve böylece şirket bu kriterden tam puan almıştır.	Yapılan incelemede şirket etik kodlar kriterinin fiziki yapılanma koşulundan tam puan alırken işleyiş koşullarının gereklerini beklenen düzeyde karşılamadığı için eksik puan almıştır.	Yapılan incelemede şirketin yapılandırılmış bir etik kod uygulaması yoktur. Bu yüzden şirket bu kriterden tam puan alamamıştır.
Fiziki Yapılanma	Şirket tarafından oluşturulmuş ve kamuya açıklanmış etik kod uygulaması var olduğundan fiziki yapılanma koşulunu tam anlamıyla sağlamıştır. Yalnız etik kodlar “Etik Kurallar” başlığı altında yayınlanmaktadır. Şirket fiziki yapılanma koşulunu sağladığından tam puan almıştır.	Şirket tarafından oluşturulmuş ve kamuya açıklanmış etik kod uygulaması var olduğundan fiziki yapılanma koşulunu tam anlamıyla sağlamıştır. Yalnız etik kodlar “Temel Değerlerimiz” başlığı altında yayınlanmaktadır. Şirket fiziki yapılanma koşulunu sağladığından tam puan almıştır.	Şirket tarafından oluşturulmuş ve kamuya açıklanmış etik kod uygulaması yoktur. Şirket fiziki yapılanma koşulunu sağlayamamıştır. Bu yüzden şirket bu kriterden tam puan alamamıştır.
İşleyiş	Şirket etik kodlar kriterinin işleyiş koşullarını tam olarak yerine getirmiştir ve tam puan almıştır.	Şirket etik kodlar kriterinin işleyişini etkin olarak sağlamıştır. Ancak “ücretlerle mesleki	Şirket etik kod uygulamasına sahip olmadığı için dolayısıyla ilgili taraflara ve çalışanlara

		yeterlilik arasında bir ilişkinin maalesef kurulamadığı şirketin bu yönde çalışmalar yaptığını ve en büyük sıkıntılarının bu durum olduğu” dile getirilmiştir. Etik kodlar kriterinin işleyişiyle ilgili pürüzden dolayı şirket bu kriterden eksik puan almıştır.	da bildirilecek bir uygulama söz konusu değildir. Ayrıca muhasebe müdürünün etik kodlar hakkında bir bilgisi yoktur. Şirket etik kodlar kriterinin işleyişiyle ilgili olarak sadece “ücretlerle mesleki yeterlilik arasında ilişki vardır ve bu durum ücret bordrosunda yazılı olarak açıkça belirtilmiştir” kriterini yerine getirerek etik kodlar kriterinin işleyişinin gereklerini beklenen etkinlikte yerine getirmediğinden dolayı bu bölümden çok düşük bir puan almıştır.
4.BİLGİ TEKNOLOJİLERİNİN KULLANIM DÜZEYİ	Şirketler bilgi teknolojilerinin kullanım düzeyi kriterinin gereklerinden donanım ve yazılım kriteri ile bilgi teknolojileri alanında yetişmiş nitelikli personel ve sayısının koşullarını beklenen düzeyde karşıladığı için bu kriterlerden tam puan alırken, internet sitesinin içeriğinde yer alması gereken hususlarda gözlemlenen eksikliklerinden dolayı bu kriterden tam puan alamamışlardır.		Şirket bilgi teknolojilerinin kullanım düzeyi kriterinin gereklerini yerine getirememiştir. Bu yüzden şirket bu kriterden tam puan alamamıştır.
Donanım ve Yazılım	Yapılan incelemelerde şirketlerin donanım ve yazılım teknolojisi muhasebe bilgi sisteminin ihtiyaçlarını karşılayabilecek niteliktedir. Şirketlerin yazılımları belgeler açısından gereklidir ve online dosya ve kayıtları elde etmek mümkündür. Şirketler beklenen koşulları sağladığından bu kriterden tam puan almıştır.		Yapılan incelemelerde şirketin donanım ve yazılım teknolojisi muhasebe bilgi sisteminin ihtiyaçlarını karşılayabilecek niteliktedir. Yazılım belgeler açısından yeterlidir. Ancak şirketin muhasebe bilgi sistemi ile online dosya ve kayıtları elde etmek mümkün olmadığından şirket kendisinden beklenen koşulları sağlayamamıştır. Şirket beklenen koşulları sağlayamadığından bu kriterden eksik puan almıştır.
Bilgi Teknolojileri Alanında Yetişmiş Nitelikli Personel ve Sayısı	Şirket tarafından muhasebe bilgi sistemini geliştirme çalışmalarını yürütecek bir ekip oluşturulmuştur. Şöyle ki; Genel Muhasebe ve Maliyet Muhasebesi	Şirket tarafından mali işler bölümünde tüm çalışanlar bir direktöre bağlıdır. Direktörün alt	Şirket tarafından muhasebe bilgi sistemini geliştirme çalışmalarını yürütecek bir ekip oluşturulmamıştır. Ve

	<p>Şefliği bölümlerinin her birinin 3'er çalışan ve 1 şef olmak üzere 4 kişilik bir ekip oluşturulmuştur. Toplamda Muhasebe Müdürü ile birlikte 9 kişilik bir ekip bulunmaktadır ve oluşturulan ekip sayı ve nitelik bakımından yeterlidir. Şirket bu kriterin koşullarını beklenen düzeyde karşıladığından tam puan almıştır.</p>	<p>basamağında Genel Muhasebe Yönetmeni ve Bütçe ve Raporlama Yönetmeni bulunmaktadır. Yönetmenlerin alt basamağında Finans Uzmanı ve Genel Muhasebe uzmanı yer almaktadır. Uzmanların alt basamağında ise Finans ve Genel Muhasebe elemanları yer almaktadır. Toplam 11 kişiden oluşan bir ekip muhasebe bilgi sistemine katkıda bulunmaktadır. Şirket bu kriterin koşullarını beklenen düzeyde karşıladığından tam puan almıştır.</p>	<p>muhasebe bölümünde tek bir çalışanla işler yürütülmeye çalışılmaktadır. Şirket bu kriterin koşullarını beklenen düzeyde karşılayamadığından bu kriterden puan alamamıştır.</p>
İnternet Sitesi	<p>Şirket internet sitesinin içeriğinde bulunması gereken konulardan kendi içerisinde bölümlere ayırdığımız şirkete ilişkin bilgiler, politikalar ve diğer başlığı adı altındaki bölümlerde yer alan hususlar bakımından eksiklikler bulunmaktadır. Ayrıca şirketin internet sitesinin İngilizce dilinde yatırımcı ilişkileri bölümü bulunmamaktadır. Şirket bu eksikliklerinden dolayı tam puan alamamıştır.</p>	<p>Şirket internet sitesinin içeriğinde bulunması gereken konulardan kendi içerisinde bölümlere ayırdığımız şirkete ilişkin bilgiler, politikalar ve diğer başlığı adı altındaki bölümlerde yer alan hususlar bakımından eksiklikler bulunmaktadır. Ayrıca şirketin internet sitesinin İngilizce dilinde yatırımcı ilişkileri bölümü yer almaktadır fakat yatırımcı ilişkileri bölümünün Türkçe sayfasında yer alan kısımların tamamı İngilizce sayfasında yer almamaktadır. Şirket bu eksikliklerinden dolayı tam puan alamamıştır.</p>	<p>Şirket internet sitesinin içeriğinde bulunması gereken konulardan kendi içerisinde bölümlere ayırdığımız şirkete ilişkin bilgiler, politikalar ve diğer başlığı adı altındaki bölümlerde yer alan hususlar bakımından eksiklikler bulunmaktadır. Ayrıca şirketin internet sitesinin İngilizce dilinde yatırımcı ilişkileri bölümü yer almaktadır fakat yatırımcı ilişkileri bölümünün Türkçe sayfasında yer alan kısımların tamamı İngilizce sayfasında yer almamaktadır. Şirket bu eksikliklerinden dolayı tam puan alamamıştır.</p>

		eksikliklerinden dolayı tam puan alamamıştır.	
5.BİLGİ AÇIKLAMA POLİTİKASI	Şirketler bilgi açıklama politikasının fiziki yapılanma ve işleyiş koşullarını yerine getirmişlerdir. Ancak şirketlerin faaliyet raporlarının içeriğinde yer alması gereken konularda eksiklikler bulunduğu için bu kriterden tam puan alamamışlardır.		
Fiziki Yapılanma	Şirketler bilgi açıklama politikasının fiziki yapılanma koşulunu sağlamışlardır ve bu kriterden tam puan almışlardır.		
İşleyiş	Şirketler bilgi açıklama politikasının işleyiş koşullarını kendisinden beklenen düzeyde gerçekleştirmişler ve tam puan almışlardır.		
Faaliyet Raporu	Şirket faaliyet raporunun içeriğinde yer alması gereken asgari konular açısından kendi içerisinde bölümlere ayırdığımız şirkete ilişkin bilgiler, finansal duruma ilişkin bilgiler, yönetim kuruluna ve pay sahiplerine ilişkin bilgiler, iç kontrol, bağımsız denetim ve risklere ilişkin bilgiler bölümlerinde eksiklikler bulunmaktadır. Bu yüzden şirket bu kriterden tam puan alamamıştır.	Şirket faaliyet raporunun içeriğinde yer alması gereken asgari konular açısından kendi içerisinde bölümlere ayırdığımız şirkete ilişkin bilgiler bölümündeki konular eksiksiz yer almakta olup finansal duruma ilişkin bilgiler, yönetim kuruluna ve pay sahiplerine ilişkin bilgiler, iç kontrol, bağımsız denetim ve risklere ilişkin bilgiler bölümlerinde eksiklikler bulunmaktadır. Bu yüzden şirket bu kriterden tam puan alamamıştır.	Şirket faaliyet raporunun içeriğinde yer alması gereken asgari konular açısından kendi içerisinde bölümlere ayırdığımız şirkete ilişkin bilgiler bölümündeki konular eksiksiz yer almakta olup finansal duruma ilişkin bilgiler, yönetim kuruluna ve pay sahiplerine ilişkin bilgiler bölümlerinde eksiklikler bulunmaktadır. Ayrıca şirketin iç kontrol, bağımsız denetim ve risklere ilişkin bilgiler bölümünde bulunması gereken konuların hiçbirisi de şirketin faaliyet raporlarında yer almamaktadır. Şirket bu kriterden tam puan alamamıştır.
Ticari Sır Kavramı ve İçerden Öğrenenlerin Ticareti	Şirket ticari sır kavramı ve içerden öğrenenlerin ticareti kriterine bilgilendirme ve dokümanlarında yer vermiş politikalarında yer vermiş ayrıca içerden öğrenenlerin listesini internet sitesinde açıklamıştır. Böylece şirket bu kriterden tam puan almıştır.	Şirket ticari sır niteliğindeki bilgilerin güvenliğini ve bu sırların korunması için bir tedbir, politika vs. oluşturmuştur ve bu duruma Bilgilendirme Politikasında yer vermiştir. Ayrıca şirket içerden öğrenenler listesini internet sitesinde açıklamıştır. Böylece şirket bu kriterden tam puan almıştır.	Şirket muhasebe müdürünün yaptığı açıklamaya göre bilgi açıklama politikasının alt kriterlerden biri olan ticari sır niteliğindeki bilgilerin güvenliğini ve bu sırların korunması için bir tedbir, politika vs. oluşturmuştur. Ayrıca şirket içerden öğrenenler listesini oluşturmamıştır. Şirket bu kriterden eksik puan almıştır.

Kamuya Açıklanması Gereken Önemli Olay ve Gelişmeler	Şirketler finansal durumuna ve faaliyet sonuçlarına etki edecek bir durumu derhal kamuya açıklamaktadırlar. Dolayısıyla şirketler bu kriterden tam puan almışlardır.		
6.DENETİM	Şirketler denetim kriterinin koşullarını önemli etkinlikte oluşturmuştur. Ancak şirketler bağımsız denetim kriterinin gereklerini yerine getirmedeği için bu kriterden tam puan alamamışlardır.		Şirket denetim kriterinin koşullarını önemli etkinlikte oluşturmamıştır. Şirket bu yüzden denetim kriterinden eksik puan almıştır.
İç Denetim Birimi	Şirketin yönetim kuruluna bağlı iç denetim faaliyetlerini yürüten bir iç denetim birimi mevcuttur. Ve şirketin iç denetim birimi verimliliğe ve yeniliğe ne kadar odaklanıldığını, süreçlerin doğru işleyip işlemediğini, risklerin ne kadar etkin yönetildiğini görmelerini sağlayacak Şişecam Yönetim Kurulu'na bağlı olarak görev yapan Risk Yönetimi ve İç Denetim Başkanlığı bünyesinde kurulan Risk Yönetim Müdürlüğü aktif bir şekilde hizmet vermektedir. Şirket kendisinden beklenen düzeyde yapılandığından bu kriterden tam puan almıştır.	Şirketin yönetim kuruluna bağlı iç denetim faaliyetlerini yürüten bir iç denetim birimi mevcuttur. Ve şirketin iç denetim birimi verimliliğe ve yeniliğe ne kadar odaklanıldığını, süreçlerin doğru işleyip işlemediğini, risklerin ne kadar etkin yönetildiğini görmelerini sağlayacak Abalıoğlu Holding tarafından iç denetim bölümü tarafından gerçekleştirilmekte dir. Ayrıca şirketin iç kontrol sistemleri ile ilgili yönetim tarafından kurulan yapılar ve süreçler Abalıoğlu Holding iç denetim departmanı tarafından incelenmektedir. Şirket kendisinden beklenen düzeyde yapılandığından bu kriterden tam puan almıştır.	Şirketin yönetim kuruluna bağlı iç denetim faaliyetlerini yürüten bir iç denetim birimi yapılandırılmamıştır dolayısıyla şirketin iç denetim birimi yoktur. Şirketin verimliliğe ve yeniliğe ne kadar odaklanıldığını, süreçlerin doğru işleyip işlemediğini, risklerin ne kadar etkin yönetildiğini görmelerini sağlayacak bu iyileştirmelerini sağlayacak bir iç denetim birimi mevcut olmadığından böyle bir durum da söz konusu değildir. Bu yüzden şirket bu alt kriterden puan alamamıştır.
Denetim Komitesi	Şirketler yönetim kurulları tarafından oluşturulmuş denetim komitesine sahiptirler. Ayrıca şirketlerin yönetim kurulları tarafından oluşturulan ve kendi üyeleri arasından seçilen en az iki üyesi vardır. Böylece şirketler bu kriterden tam puan almıştır.		
Bağımsız Denetim	Şirketin denetim faaliyetlerini yürüttüğü bağımsız bir denetim kuruluşuyla, 2013 ve 2014 hesap dönemlerini kapsayacak bir anlaşması vardır. Bağımsız denetim	Şirketin denetim faaliyetlerini yürüttüğü bağımsız bir denetim kuruluşuyla bir anlaşması vardır. Şirket yönetim	Şirketin denetim faaliyetlerini yürüttüğü bağımsız bir denetim kuruluşuyla bir anlaşması vardır. Şirket yönetim kurulu tarafından bir bağımsız

	<p>kuruluşu ve bu kuruluşta istihdam edilen denetim elemanları bağımsızlığı esas almaktadır ve bu duruma şirketin internet sitesinde yer verilmiştir. Ayrıca şirket aynı bağımsız denetim kuruluşu ile yeniden sürekli ve/veya özel denetim sözleşmesi imzalanabilmesi için en az 2 hesap dönemi geçmesi kuralına uymaktadır. Ancak şirketin bağımsız denetim faaliyeti ve danışmanlık faaliyetleri aynı şirket tarafından farklı şekillerde yapılmamaktadır. Şirket bu gereği yerine getirmediği için bu kriterden tam puan alamamıştır.</p>	<p>kurulu tarafından bir bağımsız denetim kuruluşu; sürekli ve/veya özel denetim için 3 yıllığına bir anlaşma yapmıştır. Ayrıca şirket aynı bağımsız denetim kuruluşu ile yeniden sürekli ve/veya özel denetim sözleşmesi imzalanabilmesi için en az 2 hesap dönemi geçmesi kuralına uymaktadır ve bunun yanında şirketin bağımsız denetim faaliyeti ile danışmanlık faaliyetleri birbirinden ayrı şekilde yürütülmektedir. Ayrıca şirketin bağımsız denetim kuruluşları ve bu kuruluşlarda istihdam edilen denetim elemanları bağımsızlığı esas almaktadır ancak bu duruma faaliyet raporunda yer verilmemektedir. Şirket bağımsız denetimin işleyiş koşullarını tam olarak sağlamadığından bu kriterden tam puan alamamıştır.</p>	<p>denetim kuruluşu; sürekli ve/veya özel denetim için 2013 yılı hesap dönemi için anlaşma yapmıştır. Ayrıca şirket aynı bağımsız denetim kuruluşu ile yeniden sürekli ve/veya özel denetim sözleşmesi imzalanabilmesi için en az 2 hesap dönemi geçmesi kuralına uymaktadır ve bunun yanında şirketin bağımsız denetim faaliyeti ile danışmanlık faaliyetleri birbirinden ayrı şekilde yürütülmektedir. Danışmanlık ve denetim faaliyetlerini aynı şirkete yaptırdığı ve bağımsız denetim kuruluşları ve bu kuruluşlarda istihdam edilen denetim elemanları bağımsızlığı esas almaktadır ancak bu duruma faaliyet raporunda yer verilmemektedir. Şirket bağımsız denetimin işleyiş koşullarını tam olarak sağlamadığından bu kriterden tam puan alamamıştır.</p>
--	---	---	---

Sonuç ve Tartışma

Bir itibar ve rekabet unsuru olan Kurumsal Muhasebe Derecelendirmesi'nden yüksek not almak isteyen şirketlerin muhasebe sistemlerini kurumsallaştırmaları gerekmektedir. Uygulamada, Kurumsal Yönetim Derecelendirmesi yaptıran ve bundan yüksek not alan şirketin Kurumsal Muhasebe Derecelendirmesi'nden de yüksek not aldığı belirlenmiştir. Bu durum şirketlerin muhasebe sistemlerinin kurumsallaşması ve Kurumsal Yönetim Derecelendirmesi'nden yüksek not almaları arasındaki ilişkiyi desteklemektedir.

Muhasebe sistemlerini kurumsallaştırmak isteyen şirketlerin Kurumsal Muhasebe Derecelendirme kriterlerinden; Muhasebe Sisteminin Organizasyonu, Muhasebe El Kitabı, Bilgi Açıklama Politikası, Bilgi Teknolojilerinin Kullanım Düzeyi ve Denetim

kriterlerinde fiziki yapılanmaya önem vermeleri gerekmektedir. Bunun yanında Kurumsal Muhasebe Derecelendirme kriterlerinden Etik Kodlar ve Bilgi Teknolojilerinin Kullanım Düzeyi kriterinin göstergesi olan İnternet Sitesi'nde fiziki yapılanmayla birlikte işleyiş koşullarını da sağlaması gerekmektedir.

Muhasebe sisteminin kurumsallaşmasını sağlayan kriterler şunlardır:

1- Muhasebe Sisteminin Organizasyonu

- Muhasebe Sisteminin Nesnel Açıdan Organizasyonu
- Muhasebe Sisteminin Personel Açısından Organizasyonu
- Muhasebe Sisteminin Sorumluluk Alanlarına Ayrılması

2- Muhasebe El Kitabı

3- Etik Kodlar

4- Bilgi Açıklama Politikası

- Fiziki Yapılanma
- İşleyiş
- Faaliyet Raporu
- Ticari Sır Kavramı ve İçerden Öğrenenlerin Ticareti
- Kamuya Açıklanması Gereken Önemli Olay ve Gelişmeler

5-Bilgi Teknolojilerinin Kullanım Düzeyi

- Donanım ve Yazılım
- Bilgi Teknolojileri Alanında Yetişmiş Nitelikli Personel ve Sayısı
- İnternet Sitesi

6- Denetim

- İç Denetim Birimi
- Denetim Komitesi
- Bağımsız Denetim

Bu kriterlerden muhasebe sisteminin kurumsallaşmasına yüksek derecede etki eden kriterler: Muhasebe Sisteminin Organizasyonu, Etik Kodlar, Muhasebe El Kitabı, Bilgi Teknolojilerinin Kullanım Düzeyi'dir. Bunun yanında muhasebe sisteminin kurumsallaşmasına düşük derecede etki eden kriterler ise Bilgi Açıklama Politikası ve Denetim'dir.

Bu sonuçlara göre önerilerimizi üç başlıkta toplamak mümkündür. Bunlar sırasıyla genel olarak şirketlere öneriler, uygulama yapılan şirketlere öneriler ve akademik çalışmalar için öneriler olarak nitelendirilebilir.

Muhasebe sistemlerini kurumsallaştırmak isteyen ve böylece Kurumsal Yönetim Derecelendirmesinden yüksek puan almak isteyen şirketlere önerilerimizi iki başlıkta toplamak mümkündür;

Birincisi; Kurumsal Muhasebe Derecelendirme kriterlerinden; Muhasebe Sisteminin Organizasyonu, Muhasebe El Kitabı, Bilgi Açıklama Politikası, Bilgi Teknolojilerinin Kullanım Düzeyi ve Denetim kriterlerinde **fiziki yapılanmaya** önem vermeleri gerekmektedir.

İkincisi ise Kurumsal Muhasebe Derecelendirme kriterlerinden Etik Kodlar ve Bilgi Teknolojilerinin Kullanım Düzeyi kriterinin alt kriteri olan İnternet Sitesi kriterinde fiziki yapılanmayla birlikte **işleyiş** koşullarını sağlaması daha da önemlidir.

Bu iki önerimizin yerine getirilmesi için Kurumsal Muhasebe Derecelendirme kriterleri bakımından çalışılması gereken konu alanları aşağıdaki gibidir:

Muhasebe Sisteminin Organizasyonu; muhasebe sisteminin nesnel organizasyonunu sağlayacak olan;

- Muhasebeye kullanılan ve hesap işlerinin ögesi olan, muhasebenin akışına yardımcı olacak belgeler,
- Muhasebeye kullanılan her türlü temel ve yardımcı defterler düzenlenmeli,
- Gerekli mizanlar ve gerekli tablolar oluşturulmalı
- Muhasebe sisteminde kullanılacak paket programların temin edilmesi gerekmektedir.

Bunun yanında muhasebe sisteminin personel organizasyonu sağlayacak olan insan unsurunun vazgeçilmez bir unsurdur. Tüm sistemlerin ana kumandası olan insan unsurunun eksik olduğu bir organizasyon düşünülemez. Bu yüzden muhasebe sisteminin organizasyonunda her çalışanın iş tanımları yapılmalı, yetki görev ve sorumluluklarının yazılı olarak açıkça belirtilmesi ayrıca yeterli sayıda ve nitelikte personel istihdamı sağlanmalıdır. Son olarak muhasebe sistemi de kendi içerisinde sorumluluk alanlarına ayrılmalı genel muhasebe, maliyet muhasebesi, bütçe ve yönetim muhasebesinin yanında ayrıca kurumsallaşmış şirketlerin şeffaf, hesap verebilir olmasını sağlayan pay sahipleri ile ilişkiler birimi olarak ayrılmalıdır.

Muhasebe El Kitabı; Şirketler sistemin açık ve anlaşılır olmasını sağlayan Muhasebe el kitabını oluşturmalıdır. Muhasebe sisteminde oluşan küçük hata ve arızalar muhasebe el kitabından giderilmelidir.

Bilgi Açıklama Politikası; Şirketlerin pay ve menfaat sahiplerine ve diğer çıkar gruplarına eksiksiz, doğru ve güvenilir bilgi üretmesi ve yatırımcıların güvenini kazanmaları için;

- Faaliyet raporlarında mevzuatta yer alması gereken konulardan en azından asgari konuları bulundurmaktadır.
- Ticari sır niteliğindeki bilgilerin güvenliği ve bu sırların korunması için tedbir, politika vs. oluşturmalıdır. Ayrıca şirket içsel bilgilere erişebilecek kişilerin listesini oluşturmalı ve kamuya duyurmalıdır.
- Finansal durumuna ve faaliyet sonuçlarına etki edecek bir durumu derhal kamuya açıklamalıdır.

Bilgi Teknolojilerinin Kullanım Düzeyi; Şirketlerin bilgi teknolojilerinin kullanım düzeyi muhasebe sistemlerinin ihtiyaçlarını karşılayabilecek nitelikte yapılandırılmalıdır. Bunun için;

- Şirketlerin donanım ve yazılım teknolojileri son teknolojiyle donatılıp sürekli güncellemeye açık olmalıdır. Yazılımın belgeler açısından yeterli olması, online dosya ve dosya ve kayıtları elde etmeye zemin hazırlamalıdır.
- Şirket muhasebe bilgi sistemini geliştirme çalışmalarını yürüten bir ekip oluşturmalıdır. Ayrıca bilgi teknolojileri alanında yetişmiş niteliği ve sayısı bakımından yeterli personel istihdam edilmelidir.

•Büyük şirketler internet sitelerinin etkinliği ve erişimi açısından bilgi teknolojileri bölümü kurmalıdır. Orta büyüklükteki şirketler ise internet sitelerinin aktif kullanımı ve erişilebilirliği konusunda sürekli danışmanlık alabilirler.

Denetim; Şirketlerin verimliliğe ve yeniliğe ne kadar odaklanıldığını, süreçlerin doğru işleyip işlemediğini görmelerini sağlayacak Yönetim Kurulu'na bağlı bir iç denetim birimi ve yine Yönetim Kurulu tarafından oluşturulan bir denetim komitesi bulundurmaları gerekmektedir. Bunun yanında şirket içinde oluşan risklerin erken teşhisi ve bu risklere zamanında müdahale ederek risklerin aktif şekilde yönetimini sağlamaları için Riskin Erken Saptanması Komitesi ve Kurumsal Yönetim Komitesi oluşturmaları önerilir.

Etik Kodlar; Şirket tarafından yazılı şekilde oluşturulmuş etik kodların fiziki varlığının tek başına bir önemi yoktur. Etik kodların fiziki varlığını anlamlı kılan işleyiş şartlarını taşıması önemlidir. Şirketlerin etik kodların fiziki yapılanması yanında aşağıda bulunan işleyiş koşullarını uygulaması gerekmektedir:

- Şirket tarafından oluşturulmuş etik kodların ilgili taraflara (paydaşlara), çalışanlara internet, broşür vb. araçlarla bildirilmesi,
- Çalışanların bu kodlardan haberdar olması,
- Şirketlerin bu kodları hayata geçirmeleri,
- Karar verme, strateji oluşturma süreçlerinde etik kodların gözetilmesi, bu kodlar ihlal edildiği takdirde şirketçe yaptırımlar uygulanması gibi konulara dikkat çekilebilir.

Bilgi Teknolojilerinin Kullanım Düzeyi; Şirketin kurumsal bir internet sitesi var mıdır? Sorusuna alınan evet cevabı kendi başına yeterli değildir. Şirketlerin fiziki varlığı destekleyen işleyiş şartlarından aşağıdaki koşulları yerine getirmesi gerekmektedir:

- İnternet sitesinin erişilebilirliği,
- Etkin olarak kullanılabilir olması,

Kurumsal yatırımcılar, diğer paydaşlar ve bilgi kullanıcıları için kamuyu aydınlatması beklenen gerekli tüm bilgilerin şirketin internet sitesinde açık, doğru ve anlaşılabilir olarak sunulması

Uygulama yapılan şirketlerin Kurumsal Muhasebe Derecelendirmesi'nden düşük not almasına neden olan eksiklikler aşağıdaki gibidir:

- Uygulama yapılan üç şirket de muhasebe el kitabına sahip değildir.
- Bilgi açıklama politikası kriterinde yer alan faaliyet raporunun içeriğinde bulunması gereken asgari konular bakımından eksiklikler bulunmaktadır.
- Bilgi teknolojilerinin kullanım düzeyi kriterinde yer alan internet sitesinin içeriğinde bulunması gereken hususlar bakımından eksiklikler yer almaktadır.
- Üç şirketin de internet sitesinin yatırımcı ilişkileri bölümünün İngilizce dilinde sırasıyla aşağıdaki eksiklikleri bulunmaktadır:

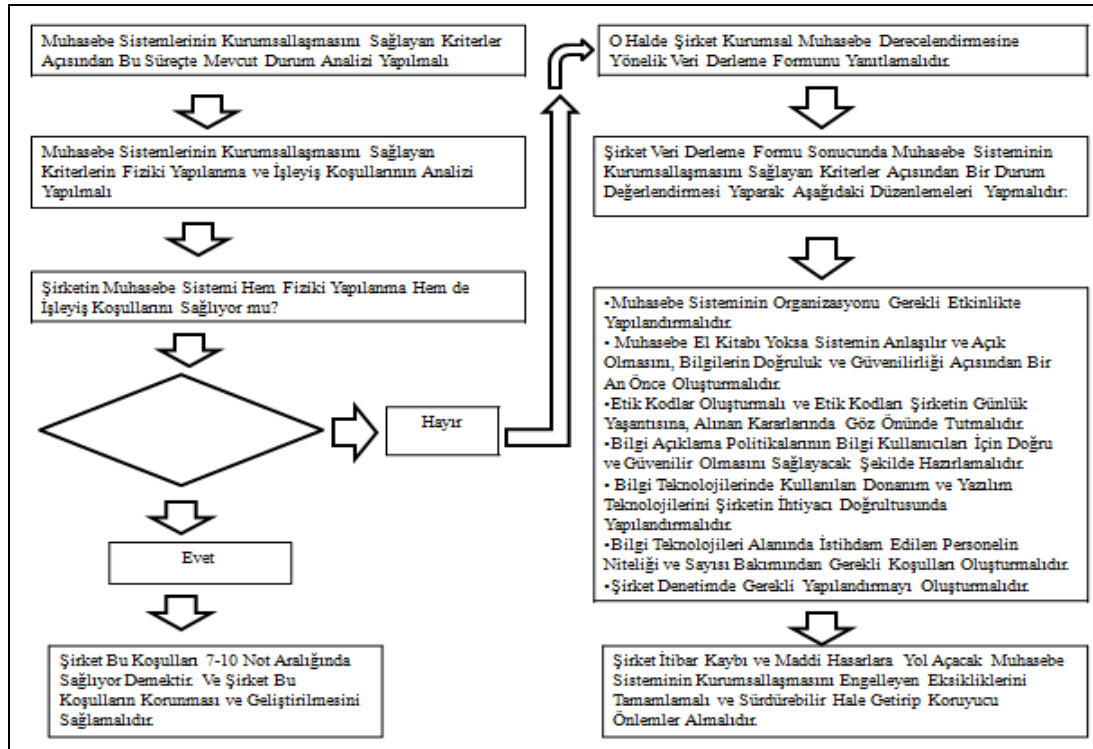
Denizli Cam Sanayii ve Ticaret A.Ş.'nin internet sitesinin İngilizce dilinde yatırımcı ilişkileri bölümü bulunmamaktadır. **Dentaş Ambalaj ve Kağıt Sanayi A.Ş.'nin** internet sitesinin İngilizce dilinde yatırımcı ilişkileri yer almaktadır fakat yatırımcı ilişkileri bölümünün Türkçe sayfasında yer alan kısımların tamamı İngilizce sayfasında bulunmamaktadır. **X A.Ş.'nin** internet sitesinin İngilizce dilinde yatırımcı ilişkileri yer almaktadır fakat Türkçe dilindedir.

Uygulama yapılan şirketler muhasebe el kitabının fiziki yapılanmasının eksikliği, bilgi açıklama politikalarındaki yetersizlikler ve bilgi teknolojilerinin kullanım düzeylerinin gerekli etkinlikte yapılandırılmaması gibi eksikliklerini tamamlayarak gerekli yapılandırmaları sağlamalıdır. Şirketler bu yapılanmayı sağladığında muhasebe sistemlerinin Kurumsal Muhasebe Derecelendirme notunu artıracaklardır. Bu durum da şirketlerin bundan sonra yapacakları Kurumsal Yönetim Derecelendirmesi'ndeki notlarına olumlu olarak yansıtacaktır. Uygulama yapılan şirketlerden Kurumsal Muhasebe Derecelendirmesi'nden yüksek not alan Dentaş Ambalaj ve Kağıt Sanayi A.Ş.'nin Kurumsal Yönetim Derecelendirmesi'nden de yüksek bir skor elde etmiştir. Bu durum şirketlerin muhasebe sistemlerinin kurumsallaşması ve Kurumsal Yönetim Derecelendirmesi'nden yüksek not almaları arasındaki ilişkiyi desteklemektedir.

Çalışmamızda 3 halka açık şirketten elde edilen verilere göre bir değerlendirme yapılmıştır. Bundan sonraki çalışmalarda şirket sayısının artırılması ve not aralıklarının artırılması konusunda ve değişen koşullara göre muhasebe sisteminin kurumsallaşma kriterlerinin önemlilik derecesinin farklılaştırılmasına yönelik çalışmalar yapılabilir.

Çalışmamızın muhasebe sistemlerini geliştirmek ve özellikle de şirket itibarı olarak değerlendirilen Kurumsal Yönetim Derecelendirmesi yaptırmak isteyen şirketlere yararlı olması beklenmektedir. Muhasebe sistemlerini kurumsallaştırmak isteyen şirketlere aşağıda akış şemasında yer alan adımlarla bir uygulama rehberi hazırlanmıştır. Muhasebe sistemlerini kurumsallaştırmak isteyen şirketler; muhasebe sistemlerinde çalışmalara nereden başlamalı, bu konuda neler yapmalı gibi soruların cevabını aşağıda yer alan uygulama rehberini izleyerek bulabilirler.

Muhasebe Sistemlerinin Kurumsallaşmasına Yönelik Uygulama Rehberi



Muhasebe sistemlerini kurumsallaştırmak isteyen şirketler yukarıdaki uygulama rehberindeki işlemlere göre gerekli çalışmaları yapmaları durumunda şirketlerin muhasebe sistemlerinin kurumsallaşması sağlanacaktır. Öte yandan muhasebe sistemlerinin kurumsallaşması bir proje kapsamında da değerlendirilebilir. Küçük ve orta büyüklükteki halka açık şirketler bu işi proje kapsamında danışmanlık firmalarına yaptırabilirler. Ülke genelinde Kurumsal Muhasebe Derecelendirmesi yapan danışmanlık firmalarına derecelendirme yaptırabilirler. Hali hazırda Kurumsal Yönetim Derecelendirmesi yapan firmalardan da konuyla ilgili danışmanlık alabilirler.

Kaynakça

- Aktaş, R. (2005), “Muhasebe Standartları ve Yönetişim (Interaction Of Accounting Standards And Corporate Governance)”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Sayı Özel Sayı.
- Çelik, O. (2007), *İşletmelerde Muhasebe Bilgisi ve Şirket Demokrasisi*, Siyasal Kitabevi, Ankara.
- Çonkar, K. M. ve Diğ. (2011), “İMKB Kurumsal Yönetim Endeksi’ndeki (XKURY) Firmaların Finansal Performanslarının Topsis Yöntemi ile Ölçümü ve Kurumsal Yönetim Notu ile Analizi”, *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası*, Sayı: 61, 81-115.
- Daştan, A. (2008), “Bilgi ve Eğitim Teknolojilerinde Yaşanan Gelişmelerin Muhasebe Eğitimine Etkisi: Türkiye Değerlendirmesi”, *Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları*, Ankara.
- Daştan, A. (2010), “Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Kurumsal Muhasebe Etkileşimi”, *Bankacılar Dergisi*, Sayı: 22, 3-18.
- Dalğar, H. ve Pekin S. (2011), “Kurumsal Yönetim ile Finansal Tablo Manipülasyonu Arasındaki İlişki: İMKB Kurumsal Yönetim Endeksi’nde Yer Alan Şirketlerde Bir Araştırma”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 107, 19-44.
- Derin, S. (2006), “Kurumsal Yönetim İlkelerinin Bileşeni Olarak Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflık: Türk Sermaye Piyasaları”, Yüksek Lisans Tezi, Ankara: Ankara Üniversitesi.
- Dinç, E. ve Abdioğlu H. (2009), “İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı ve Muhasebe Bilgi Sistem İlişkisi: İMKB-100 Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Araştırma”, *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı: 21, 157-184.
- Eliuz, A. (2007), “Kurumsal Yönetim Çerçevesinde Etkin Bir İç Denetim İçin Denetim Komitesinin Rolü ve İMKB-100 Şirketleri Üzerine Bir Araştırma”, Yüksek Lisans Tezi. Kütahya: Dumlupınar Üniversitesi.
- Ertaş, C. F. (2002), *İşletmelerde Muhasebe Organizasyonu ve Muhasebe Mesleği*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Esendemirli E. ve Demirkan S. (2013), “Kurumsal Yönetim Anlayışının Finansal Raporlamaya Etkileri Halka Açık Şirketlerin Derecelendirme Raporlarının Analizi”, *XXXII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu*, 24-28 Nisan Antalya.

- Gönen, S. (2007), “Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Organizasyonu ve İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Arttırılmasına Yönelik Bir Uygulama”, Yüksek Lisans Tezi. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi.
- Gürer, H. (2011), “Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Kurumsallaşmanın Getireceği Faydalar”, *X. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, 5-9 Ekim Antalya.
- İpçioğlu, İ. ve Diğ. (2008), *VIII: Güncel Yönetim Yaklaşımları*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Kaya, T. C. ve Ergüden, E. A. (2013), “Muhasebe ve Kurumsal Yönetim ve Etik Üçgeninde, Etik Kod Uygulamalarının Önemi: IMKB’de İşlem Gören Şirketlerde Etik Kod Uygulaması Üzerine Bir Araştırma”, *XXXII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu*, 24-28 Nisan Antalya.
- Kılıç, M. (2009), “Kurumsal Yönetim Derecelendirmesi: Halka Açık Şirketler İçin Talepsiz Kurumsal Yönetim Derecelendirme Model Önerisi”, Doktora Tezi. Eskişehir: Eskişehir Anadolu Üniversitesi.
- Sevilengül, O. (2003), *Genel Muhasebe*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Sevim, Ş. (2003), *Muhasebe Bilgi Sistemi*, Dumlupınar Üniversitesi Yayınları, Kütahya.
- Sermaye Piyasası Kurulu, (2011), *Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin Tebliğ*, Seri No: IV, No: 54.
- TÜSİAD, (2008), “Yönetim Kurullarında İç Denetim Hakkında Sorulması Gereken 12 Soru”, Mayıs.
- Türk, Z. (2004), *Muhasebe Meslek Ahlakı*, Nobel Kitabevi, Adana.
- Uyar, S. (2004), “Kurumsal Şeffaflığın Sağlanmasında Kurumsal Yönetim (Corporate Governance) Anlayışının Önemi”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 66.
- Ünsar, S. (2009), “Yetkinliğe Dayalı Ücret Yönetiminin Genel Bir Değerlendirilmesi”, *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Sayı: 1, 43-56.
- Yazıcı, M. (2006), “Kurumsal Muhasebe Düzeni ve Bunun Türkiye’deki Durumu”, *İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Raporu*, 06/30-35, İstanbul.
- Yazıcı, S. ve Yanık, S. (2010), “Sigorta Sektöründe Kurumsal Yönetim ve Kurumsal Yönetim Komitesi’nin Rolü”, *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası*, Sayı: 2, 1-22.

EKLER:**EK 1: Kurumsal Muhasebe Derecelendirmesi'ne Yönelik Veri Derleme Formu**

KURUMSAL MUHASEBE DERECELENDİRMESİ'NE YÖNELİK VERİ DERLEME FORMU		
Tarih:		
Derecelendirilen Şirket:		
Formu Yanıtlayan Kişinin İsim Soyisim:		
Bulunduğu Bölüm:		
Ünvanı:		
Deneyimi:		
Derecelendirilen Ana Kriter: Muhasebe Sisteminin Organizasyonu		
Derecelendirilen Alt Kriter: Muhasebe Sisteminin Nesnel Açısından Organizasyonu		
1) Muhasebede kullanılan ve hesap işlerinin ögesi olan, muhasebenin akışına yardımcı olacak belgeler, muhasebede kullanılan her türlü temel ve yardımcı defter, gerekli mizanlar ve gerekli tablolar düzenlenmiş ayrıca muhasebe sisteminde kullanılacak paket programlar temin edilmiştir.	E	H
Muhasebenin Akışına Yardımcı Olacak Belgeler		
Muhasebede Kullanılan Her Türlü Temel ve Yardımcı Defter		
Gerekli Mizanlar		
Gerekli Tablolar		
Muhasebe Sisteminde Kullanılacak Paket Programlar		
Derecelendirilen Alt Bölüm: Muhasebe Sisteminin Personel Açısından Organizasyonu		
2) Muhasebe sistemi organizasyon şeması yazılı olarak düzenlenmiştir ve organizasyon şemasının varlığının yazılı hale getirilmesi ispatlanabilir bir şekildedir.	E	H
3) Muhasebe sisteminin organizasyon yapısında her çalışan bir iş tanımına sahiptir.	E	H
4) Muhasebe sisteminin organizasyon yapısında iş tanımlarında tüm yetki ve sorumluluklar yazılı olarak açıkça belirtilmiştir ayrıca yeterli sayıda ve nitelikte eleman istihdamı sağlanmıştır.	E	H
Derecelendirilen Alt Bölüm: Muhasebe Sisteminin Sorumluluk Alanlarına Ayrılması		
5) Muhasebe Sistemi: Genel Muhasebe, Maliyet Muhasebesi, Bütçe ve Yönetim Muhasebesi, Pay Sahipleri ile İlişkiler Birimi olarak bölümlere ayrılmıştır.	E	H
Genel Muhasebe		
Maliyet Muhasebesi		
Bütçe ve Yönetim Muhasebesi		
Pay Sahipleri ile İlişkiler Birimi olarak bölümlere ayrılmıştır.		
Derecelendirilen Ana Bölüm: Muhasebe El Kitabı		
Derecelendirilen Alt Bölüm: Fiziki Yapılanma		
6) Şirkete ait düzenlenmiş muhasebe el kitabı vardır ve ispatlanabilir şekildedir.	E	H
Derecelendirilen Alt Bölüm: İşleyiş		
7) Muhasebe el kitabı içeriğinde bulunması gereken bilgileri içermektedir.	E	H
Giriş		
Şirketin Örgüt Yapısı		
Muhasebe Bölümünün Örgüt Yapısı		
Görev, Yetki ve Sorumluluklar		
Belgeler ve Düzenlenme Esasları		
Başlıca Muhasebe Politikaları, Amortisman Yöntemi, Stok Değerleme Yöntemleri, Karşılık Ayırma Yöntemleri		
Hesap Planı ve Hesapların İşleyişinin Açıklamaları		
Başlıca Mali Tablolar		
Mali Tabloların Sunuluş Biçimi		
Şirketin Muhasebe Hizmetlerinde Kullanılan Bilgisayar Donanım ve Yazılımının Teknik Özellikleri		
Derecelendirilen Ana Bölüm: Etik Kodlar		
Derecelendirilen Alt Bölüm: Fiziki Yapılanma		
8) Şirket tarafından yazılı şekilde oluşturulmuş bir etik kod uygulaması vardır.	E	H
Derecelendirilen Alt Bölüm: İşleyiş		

9) Bu kodlar ilgili taraflara (paydaşlara) ve çalışanlara internet, broşür vb. araçlarla bildirilmiştir.	E	H
10) Yöneticiler ve çalışanların etik kodlara uyulmadığı takdirde şirketçe uygulanan yaptırımlar ayrıca tanımlanmıştır.	E	H
11) Karar verme, strateji oluşturma süreçlerinde etik hususlar gözetilmektedir.	E	H
12) Etik kodların içinde yer alan kurallar gereği çalışanlarda mesleki yeterlilik şartı aranmaktadır ve işe alımlarda ön şart olarak belgelendiriniz ibaresi yer almaktadır.	E	H
13) Çalışanların şirket yararı ile kişisel menfaatlerinin çatışmasına neden olacak durumlar söz konusu değildir.	E	H
14) Ücretlerle mesleki yeterlilik arasında ilişki vardır ve bu durum ücret bordrosunda yazılı olarak açıkça belgelendirilmektedir.	E	H
Derecelendirilen Ana Bölüm: Bilgi Açıklama Politikası		
Derecelendirilen Alt Bölüm: Fiziki Yapılanma		
15) Şirketin yönetim kurulu tarafından yazılı hale getirilmiş bir bilgi açıklama politikası vardır.	E	H
Derecelendirilen Alt Bölüm: İşleyiş		
16) Bilgilendirme politikası, ticari sır kapsamı dışındaki gerekli bilgi ve açıklamaların pay sahipleri, yatırımcılar, çalışanlar, müşteriler ve ilgili diğer taraflara zamanında, doğru, eksiksiz, anlaşılabilir, kolay ve en düşük maliyetle ulaşılabilir olarak, eşit koşullarda iletilmesini sağlamaktadır.	E	H
Derecelendirilen Alt Bölüm: Faaliyet Raporu		
17) Faaliyet raporu mevzuat hükümleri saklı kalmak kaydıyla faaliyet raporunun içeriğinde bulunması gereken asgari konuları içermektedir.	E	H
Derecelendirilen Alt Bölüm: Ticari Sır Kavramı ve İçerden Öğrenenlerin Ticareti		
18) Şirketin ticari sır niteliğindeki bilgilerin güvenliği ve bu sırların korunması için bir tedbir, politika vs. oluşturulmuştur ve belgelenebilir niteliktedir.	E	H
19) Şirketin sermaye piyasası araçlarının değerini etkileyebilecek nitelikteki bilgiye ulaşabilecek konumdaki yöneticilerin ve hizmet aldığı diğer kişi/kurumların listesi hazırlanmıştır ve bilgilendirme politikalarında yer alan esaslar çerçevesinde kamuya duyurulmuştur.	E	H
Derecelendirilen Alt Bölüm: Kamuya Açıklanması Gereken Önemli Olay ve Gelişmeler		
20) Şirket finansal durumuna ve faaliyet sonuçlarına etki edecek önemli bir durum oluştuğunda derhal kamuya açıklamaktadır.	E	H
Derecelendirilen Ana Bölüm: Bilgi Teknolojilerinin Kullanım Düzeyi		
Derecelendirilen Alt Bölüm: Donanım ve Yazılım		
21) Şirketin donanım ve yazılım teknolojisi muhasebe bilgi sisteminin gereksinimlerini karşılayabilecek nitelikte, güncellemeye açıktır.	E	H
22) Yazılım belgeler açısından yeterlidir.	E	H
23) Online dosya ve kayıtları elde etmek mümkündür.	E	H
Derecelendirilen Alt Bölüm: Bilgi Teknolojileri Alanında Yetişmiş Nitelikli Personel ve Sayısı		
24) Şirket tarafından muhasebe bilgi sistemini geliştirme çalışmalarını yürütecek bir ekip oluşturulmuştur ve bu ekibin başında yer alan bir sistem analisti mevcuttur.	E	H
25) Oluşturulan ekip sayısı ve nitelik bakımından yeterlidir.	E	H
Derecelendirilen Alt Bölüm: İnternet Sitesi		
26) Şirket erişilebilir nitelikte bir internet sitesine sahiptir.	E	H
27) Şirketin antetli kağıdında internet sitesinin adresi yer almaktadır.	E	H
28) Uluslar arası yatırımcıların da erişebilmesi için internet sitesi ayrıca ikinci bir dille İngilizce olarak düzenlenmiştir.	E	H
29) Şirketin internet sitesinde internet sitesinin içeriğinde bulunması gereken konular yer almaktadır.	E	H
30) Kurumsal yatırımcılar ve diğer paydaşlar için kamuyu aydınlatması beklenen gerekli tüm bilgiler şirketin internet sitesinde açık, doğru, anlaşılabilir ve erişilebilir olarak sunulmaktadır.	E	H
31) Şirketin internet sitesi etkin olarak kullanılabilir niteliktedir.	E	H
Derecelendirilen Ana Bölüm: Denetim		
Derecelendirilen Alt Bölüm: İç Denetim Birimi		

32) Şirketin yönetim kuruluna bağlı iç denetim faaliyetlerini yürüten bir iç denetim birimi mevcuttur.	E	H
33) Şirketin iç denetim birimi verimliliğe ve yeniliğe ne kadar odaklanıldığını, süreçlerin doğru işleyip işlemediğini, risklerin ne kadar etkin yönetildiğini objektif bir şekilde tespit etmekte ve gerekli iyileştirmeleri yapmaktadır.	E	H
Derecelendirilen Alt Bölüm: Denetim Komitesi		
34) Şirketin yönetim kurulu tarafından oluşturulmuş denetim komitesinin varlığından söz etmek mümkündür.	E	H
35) Şirketin yönetim kurulu tarafından oluşturulan kendi üyeleri arasından seçilen en az iki üyesi vardır.	E	H
Derecelendirilen Alt Bölüm: Bağımsız Denetim		
36) Şirketin denetim faaliyetlerini yürüttüğü bağımsız bir denetim kuruluşla anlaşması vardır.	E	H
37) Bağımsız denetim kuruluşları ve bu kuruluşlarda istihdam edilen denetim elemanları bağımsızlığı esas almaktadır bu duruma faaliyet raporunda yer verilmiştir.	E	H
38) Şirket yönetim kurulu tarafından bir bağımsız denetim kuruluşu; sürekli ve/veya özel denetimlerde en çok 5 hesap dönemi için seçilmiştir.	E	H
39) Şirket aynı bağımsız denetim kuruluşu ile yeniden sürekli ve/veya özel denetim sözleşmesi imzalanabilmesi için en az 2 hesap döneminin geçmesi kuralına uymaktadır.	E	H
40) Şirketin bağımsız denetim faaliyeti ve danışmanlık faaliyetlerini birbirinden ayrı şekilde yürütmektedir.	E	H

EK 2: Kurumsal Muhasebe Derecelendirme Notları Tablosu

NOT	ANLAMI
7-10	<p>Şirket Kurumsal Yönetim İlkeleri bağlamında muhasebe sisteminin kurumsallaşmasını büyük ölçüde sağlamıştır.</p> <p>Muhasebe sisteminin organizasyonu etkin bir şekilde oluşturulmuştur. Muhasebe sisteminin nesnel açıdan organizasyonu ve personel açısından organizasyonu tam olarak sağlanmış işler bir durumdadır, muhasebe sisteminin organizasyonunda iş tanımları yapılmış, görev ve sorumluluklar belirlenmiş yeterli sayı ve nitelikte personel istihdamı sağlanmaktadır ve ayrıca şirkette muhasebe sistemi de sorumluluk alanlarına ayrılmış etkin bir işleyiş söz konusudur.</p> <p>Sistemin açık ve anlaşılır olmasını sağlarken bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliğini sağlamada bir güvence oluşturan muhasebe el kitabının varlığından söz etmek mümkündür.</p> <p>Şirket menfaat sahiplerinin haklarının korunması ve ayrıca yöneticilerin etiksel karar vermeleri açısından etik kodlar şirket tarafından uygulanmakta olup, tüm çalışanlara duyurulmuştur. Pay sahipliği ile ilgili SPK'nın ilkelerine ve esas sözleşmeye uygun düzenlemeler yapılmış, pay sahiplerinin bilgi alma ve inceleme hakkı esas sözleşmeyle korunmaya alınmıştır ayrıca tüm bilgileri zamanında, tam gerçeği yansıtacak şekilde pay sahiplerinin en kolay ulaşabileceği şekilde kullanıma sunmuştur.</p> <p>Kamuyu aydınlatma ve şeffaflık ilkesi açısından şirketin bilgi açıklama politikasına sahipliği, faaliyet raporunun mevzuata uygunluğu ayrıca ticari sır kavramı ve içerden öğrenenlerin ticareti ayrıca kamuya açıklanması gereken önemli olay ve gelişmeleri kamuya duyurarak pay ve menfaat sahiplerinin haklarını en adil şekilde gözetmektedir.</p> <p>Şirketin bilgi teknolojilerinin kullanım düzeyi, donanım ve yazılım teknolojileri tam teşekküllü bir şekilde yapılmış ve işler durumdadır. Bilgi teknolojileri alanında yetişmiş nitelikli personel istihdamı sağlanmıştır. İnternet sitesi erişilebilirdir ve etkin olarak kullanılmaktadır. Ayrıca kurumsal yatırımcılar ve diğer paydaşlar için kamuyu aydınlatması beklenen gerekli tüm bilgileri açık, doğru, anlaşılabilir olarak internet sitesinde yer almaktadır.</p> <p>Şirketin denetimi etkin bir şekilde sağlanmış ve Kurumsal Yönetim İlkeleri'nden Yönetim Kurulu ilkesi açısından yönetim kurulunun görev ve sorumluluklarını sağlıklı biçimde yerine getirebilmesi bakımından kurul içinde Riskin Erken Saptanması Komitesi, Kurumsal Yönetim Komitesi ve Denetim Komiteleri kurulmuş ve ayrıca şirket içinde oluşan risklere zamanında müdahale edilerek bu riskler aktif bir şekilde yönetilmektedir.</p>

7-4	<p>Şirket Kurumsal Yönetim İlkeleri bağlamında muhasebe sisteminin kurumsallaşmasını önemli riskleri azaltacak şekilde sağlayamamıştır. Bu puan aralığında sistem fiziki anlamda önemli riskler yaratmayacak şekilde kurulmuş, fakat şirketin muhasebe sistemi işleyişe önemli riskler yaratacak şekilde oluşturulmuştur.</p> <p>Muhasebe sisteminin organizasyonu etkin bir şekilde oluşturulmuştur. Muhasebe sisteminin nesnel açıdan organizasyonu ve personel açısından organizasyonu tam olarak sağlanmış işler bir durumdadır, muhasebe sisteminin organizasyonunda iş tanımları yapılmış, görev ve sorumluluklar belirlenmiş yeterli sayı ve nitelikte personel istihdamı sağlanmaktadır ve ayrıca şirkette muhasebe sistemi de sorumluluk alanlarına ayrılmış etkin bir işleyiş söz konusudur.</p> <p>Sistemin açık ve anlaşılır olmasını sağlarken bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliğini sağlamada bir güvence oluşturan muhasebe el kitabının varlığından söz etmek mümkün değildir.</p> <p>Şirket menfaat sahiplerinin haklarının korunması ve ayrıca yöneticilerin etiksel karar vermeleri açısından etik kodlar şirket tarafından uygulanmaktadır. Pay sahipliği ile ilgili SPK'nın ilkelerine ve esas sözleşmeye uygun düzenlemeler yapılmış, pay sahiplerinin bilgi alma ve inceleme hakkı esas sözleşmeyle korunmaya alınmıştır ayrıca bilgileri zamanında, gerçeği yansıtacak şekilde pay sahiplerinin kolay ulaşabileceği şekilde kullanıma sunulmuştur.</p> <p>Kamuyu aydınlatma ve şeffaflık ilkesi açısından şirketin bilgi açıklama politikasının gerekleri yeterli etkinlikte oluşturulmamıştır. Faaliyet raporunun mevzuata uygunluğu konusunda eksiklikler yer almaktadır. Ayrıca içerden öğrenenlerin listesi açıklanmamıştır. Bunun yanında şirket kamuya açıklanması gereken önemli olay ve gelişmeleri kamuya duyurarak pay ve menfaat sahiplerinin haklarını adil şekilde gözetmektedir.</p> <p>Şirketin bilgi teknolojilerinin kullanım düzeyi, donanım ve yazılım teknolojileri gerekli etkinlikte yapılmış ve işler durumdadır. Bilgi teknolojileri alanında yetişmiş nitelikli personel istihdamı sağlanmıştır. İnternet sitesi erişilebilirdir ve etkin olarak kullanılmaktadır. Ayrıca kurumsal yatırımcılar ve diğer paydaşlar için kamuyu aydınlatması beklenen gerekli tüm bilgileri açık, doğru, anlaşılabilir olarak internet sitesinde yer almaktadır.</p> <p>Şirketin denetimi etkin bir şekilde sağlanmış ve Kurumsal Yönetim İlkeleri'nden Yönetim Kurulu ilkesi açısından yönetim kurulunun görev ve sorumluluklarını sağlıklı biçimde yerine getirebilmesi bakımından kurul içinde gerekli komiteler oluşturulmuştur. Pay sahipleri, menfaat sahipleri, kamuyu aydınlatma ve şeffaflık ve yönetim kurulu alanlarının bazılarında önemli iyileştirmeler gerekmektedir.</p>
<4	<p>Şirket Kurumsal Yönetim İlkeleri bağlamında muhasebe sisteminin kurumsallaşmasını sağlayamamıştır.</p> <p>Muhasebe sisteminin organizasyonu gerekli etkinlikte oluşturulamamıştır. Muhasebe sisteminin nesnel açıdan organizasyonu tam olarak sağlanmış işler bir durumda olsa da muhasebe sisteminin personel açısından organizasyonunda yeterli sayı ve nitelikte personel istihdamı sağlanamamıştır ve ayrıca şirkette muhasebe sistemi de sorumluluk alanlarına ayrılmamış bu şirketin muhasebe sisteminin organizasyonu ile alakalı büyük eksiklikleri vardır ve etkin bir şekilde yönetilmemektedir.</p> <p>Sistemin açık ve anlaşılır olmasını sağlarken bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliğini sağlamada bir güvence oluşturan muhasebe el kitabının varlığından söz etmek mümkün değildir.</p> <p>Şirket menfaat sahiplerinin haklarının korunması ve ayrıca yöneticilerin etiksel karar vermeleri açısından etik kodların varlığından bunun yanında da işleyişinden söz etmek mümkün değildir. Pay sahipliği ile ilgili SPK'nın ilkelerine ve esas sözleşmeye uygun düzenlemeler yapılmış, pay sahiplerinin bilgi alma ve inceleme hakkı esas sözleşmeyle korunmaya alınmıştır ayrıca tüm bilgileri zamanında, tam gerçeği yansıtacak şekilde pay sahiplerinin en kolay ulaşabileceği şekilde kullanıma sunulmuştur.</p> <p>Kamuyu aydınlatma ve şeffaflık ilkesi açısından şirketin bilgi açıklama politikasına sahipliği ve faaliyet raporunun mevzuata uygunluğunda büyük eksiklikler yer almaktadır. Şirket ayrıca ticari sır kavramı ve içerden öğrenenlerin ticareti kapsamında içerden öğrenenler listesini hazırlamamış fakat kamuya açıklanması gereken önemli olay ve gelişmeleri kamuya duyurarak pay ve menfaat sahiplerinin haklarını gözetmektedir.</p>

<p>Şirketin bilgi teknolojilerinin kullanım düzeyi, donanım ve yazılım teknolojilerinin fiziki yapılanmasında aksaklıklar gözükmemektedir etkin değildir. Bilgi teknolojileri alanında yetişmiş nitelikli personel istihdamında eksiklikler vardır. İnternet sitesi erişilebilirdir ve aktif olarak kullanılmaktadır. Ayrıca şirketin internet sitesinde mevzuata uygun asgari koşulların sağlanması konusunda çok büyük eksiklikleri vardır.</p> <p>Şirketin denetimi de gerekli etkinlikte sağlanamamıştır ve Kurumsal Yönetim İlkeleri'nden Yönetim Kurulu ilkesi açısından yönetim kurulunun görev ve sorumluluklarını sağlıklı biçimde yerine getirebilmesi bakımından kurul içinde İç Denetim Birimi, Riskin Erken Saptanması Komitesi, Kurumsal Yönetim Komitesi ve Denetim Komiteleri kurulamamış pay sahipleri, menfaat sahipleri, kamuyu aydınlatma ve şeffaflık ve yönetim kurulu alanlarının hepsinde önemli zaafılar vardır. Yatırımcı güveni zedelenebilir ve maddi hasarlar oluşabilir.</p>
--

Corporate Accounting Rating and Its Practice in Publicly -Held Companies

Şerafettin SEVİM

Dumlupınar University
Faculty of Economics and Administrative
Sciences, Evliya Çelebi Kampüsü
Kütahya, Turkey
serafettin.sevim@dpü@dpu.edu.tr

Dilek ŞEN

Dumlupınar University
Faculty of Economics and Administrative
Sciences, Evliya Çelebi Kampüsü
Kütahya, Turkey
dilek.sen20@yahoo.com.tr

Extensive Summary

The object of this review is to enable Corporate Accounting Rating and to provide guiding suggestions to those companies who wish to achieve high grades in Corporate Accounting Rating regarding the accounting systems.

It has been marked that in the interaction of the science of accounting during the recent years, the most significant subject matter is corporate governance. When the corporate governance applications are reviewed particularly from the standpoint of the principles of transparency and public enlightenment, it becomes evident that the accounting systems of the firms should also be institutionalized. When they face this obligation, the firms come across with the following problems:

- Does the accounting system play a role in achieving a high grade from Corporate Accounting Rating as a factor of prestige and competitiveness?
- What are the criteria that institutionalize the accounting system? What is the degree of effectiveness of these criteria in institutionalization?
- What should the publicly held companies who wish to institutionalize their accounting systems do in order to achieve this end?

The above mentioned questions constitute the basic problems.

Since the concept of corporate governance is an issue that mostly involves publicly held companies, in practice, three publicly held companies operating in Denizli was selected. In practice, content analyses were applied on the said firms from the standpoint of the criteria that institutionalize the accounting system. Generally, the accounting systems of the concerned companies were not reviewed from the standpoint of a particular function and were examined as a whole.

The Corporate Accounting Rating grades and meanings, were signified at ranges of <4, 7-4 and 7-10 in the concerned three firms, depending on the results that were achieved. It was assumed that these Companies will attain different grades from the Corporate Accounting Rating. In one of the companies, the criterion of having a Corporate Accounting Rating was envisaged. The reason for this application was to apply a comparison in determining the consistency of the grades that we have given in Corporate Accounting Rating.

In our survey, we attempted to launch 2 types of researches. The first research was to perform a library research from the standpoint of the Corporate Accounting Rating literature, and the object of second research was to launch a corporate review on the three publicly held companies.

The Corporate Governance principles, accountability, public enlightenment, and transparency, equality and responsibility principles, are relevant to the basic concepts and principles of accounting.

The corporate accounting could be defined as a system that provides a corporate rather than an individual perspective on the accounting organization of the firm, that offers an accounting philosophy to the users of the accounting information in an institutionalized language, in light of transparency; just in time, and that produces accurate, comprehensible and accessible information, that can give account through a controllable reporting system, and while doing so, that is focused on public interests.

The criteria that ensures the institutionalization of the accounting system are as follows:

1- Organization of the Accounting System

- The Objective Organization of the Accounting System,
- The Organization of the Accounting System from the Standpoint of Personnel,
- The Separation of the Accounting System into Areas of Responsibility

2- The Preparation of an Accounting Guidebook

3- Ethical Codes

4- Knowledge Disclosure Policy,

- The Setting Up of a Physical Structure
- Operation
- Activities Report
- The Concept of Trade Secrets and Insider Trading
- Significant Events and Developments That Should be Disclosed to the Public

5- The Level of Use of the Information Technologies,

- Hardware and Software
- Qualified Personnel Raised in Information Technologies and the Number of Such Personnel,
- Internet Site

6- Auditing

- Internal Auditing Unit
- Audit Committee
- Independent Auditing

The subject matter that we define as Corporate Accounting Rating, is actually a series of roads and methods regarding how Corporate Accounting Rating is applied. The Model encompasses the criteria to be taken as basis in Corporate Accounting Rating, the determination of the level of significance of these criteria, the formation of the process of Corporate Accounting Rating; the grading of the Corporate Accounting Rating based on the data achieved within this process and the grounds set up for such

data, the interpretation of the grades given, and the set of suggestions regarding the development of the Corporate Accounting Rating grade

The companies that wish to achieve a high grade in Corporate Accounting Rating which is an important factor in prestige and competitive power, are obliged to institutionalize their accounting systems. In practice, it was marked that of the firms to whom we have applied this practice and who have achieved high grades, have also obtained high grades from the Corporate Accounting Rating. This situation also supports the relation between the institutionalization of the accounting systems of the companies, and the achievement of high grades by the concerned companies from Corporate Accounting Rating.

The companies who wish to institutionalize their accounting systems are required to give priority to Corporate Accounting Rating, which encompasses Organization of the Accounting System, Accounting Guidebook, Knowledge Disclosure Policy, the Level of Use of the Information Technologies and physical structuring in the Audit criteria. Furthermore among the Corporate Accounting Rating, Ethical Codes and the Internet Site, which is an indicator of the criteria of Use Level, will have to be activated, along with the physical structuring.

Of the above mentioned criteria, the ones that play a major role in the institutionalization of the accounting system are as follows: Organization of the Accounting System, Ethical Codes, Accounting Guidebook, the Level of the Usage of Information Technologies.

Our recommendations to the firms who wish to achieve a high grade from Corporate Accounting Rating through the institutionalization of their accounting system, will be as follows:

- Their accounting systems should be organized in an effective manner.
- An accounting guidebook should be prepared and published.
- The ethical codes should be developed and should be applied on the decision making processes of the firm.
- The information disclosure policies should be prepared in a manner that would ensure access to the accurate and reliable information.
- The information technologies should be designed in an updated manner that will facilitate access to internet sites and to the available knowledge.

Committees should be established not only for compulsory auditing, but also for internal audit processes