

KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ * SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞLETME ANABİLİM DALI

İŞLETME TEZLİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

**MUHASEBE VE DENETİM MESLEĞİNDE MESLEKİ YARGI KULLANIMININ
DEĞERLENDİRİLMESİ: BORSA İSTANBUL (BİST) 100 ENDEKSİ'NDEKİ
ŞİRKETLER ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Yaşar BAYRAKTAR

OCAK – 2015

TRABZON

KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ * SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞLETME ANABİLİM DALI

İŞLETME TEZLİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

**MUHASEBE VE DENETİM MESLEĞİNDE MESLEKİ YARGI KULLANIMININ
DEĞERLENDİRİLMESİ: BORSA İSTANBUL (BİST) 100 ENDEKSİ'NDEKİ
ŞİRKETLER ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Yaşar BAYRAKTAR

Danışman: Prof. Dr. Yusuf SÜRME

OCAK – 2015

TRABZON

ONAY

Yaşar BAYRAKTAR tarafından hazırlanan *Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Mesleki Yargı Kullanımının Değerlendirilmesi: Borsa İstanbul (BIST) 100 Endeksi'ndeki Şirketler Üzerine Bir Araştırma* adlı bu Çalışma 19/01/2015 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda *oybirliği/oyçokluğu* ile başarılı bulunarak jürimiz tarafından *İşletme Anabilim* dalında **yüksek lisans tezi** olarak kabul edilmiştir.



Prof. Dr. Yusuf SÜRME (Başkan/Danışman)



Prof. Dr. Uğur KAYA



Prof. Dr. Abdulkadir TOPAL

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduklarını onaylarım. ... / ... /

Prof. Dr. Ahmet ULUSOY

Enstitü Müdürü

BİLDİRİM

Tez içindeki bütün bilgilerin, etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde elde edilerek sunulduğunu, ayrıca tez yazım kurallarına uygun olarak hazırlanan bu çalışmada orijinal olmayan her türlü kaynağa eksiksiz atıf yapıldığını, aksinin ortaya çıkması durumunda her türlü yasal sonucu kabul ettiğimi beyan ederim.

Yaşar BAYRAKTAR

19/01/2015

ÖNSÖZ

Günümüzde ticaretin küreselleşmesi, işletmelerin büyüme arzularını tetikleyerek teknolojik, ekonomik ve sosyal alanlarda hızlı dönüşüm ve değişimleri beraberinde getirmektedir. Buna karşılık ekonominin temel yapı birimleri olan işletmelerle ilgili olarak başta devlet ve toplum olmak üzere, işletme sahip ve yöneticileri, çalışanlar, tedarikçiler, müşteriler gibi çıkar gruplarının da sözkonusu değişimleri kendi lehine kullanmak istedikleri açıktır. Bu gruplar mali tablo, rapor ve beyannameler aracılığıyla menfaatleri doğrultusunda hareket etmektedir. Bu karar verme araçları ise muhasebeciler tarafından hazırlanıp, denetçiler tarafından denetlenmektedir. Ancak son yıllarda yaşanan finansal kriz ve skandallar muhasebeci ve denetçilere olan güvenin azalmasına neden olmuştur. Bu durumun işletmeler tarafından hazırlanan finansal bilgilerin gerçeği yansıtmayışından kaynaklandığı görülmektedir. Ayrıca bu bilgilerin sunumunda ve denetiminde muhasebeci ve denetçiler tarafından başvuru mesleki yargının da etkili olduğu görülmektedir. Bu bağlamda mesleğin standart ve kuralları çerçevesinde, gerekli özen, tarafsızlık, bağımsızlık, dürüstlük gibi mesleki etik ilke ve kurallara bağlı kalarak, deneyimli ve bilgili meslek mensubu tarafından varılması gereken mesleki yargının önemi yadsınmamaktadır.

Çalışmada, mesleki yargı kavramı temelinde, muhasebe ve denetim mesleğinde mesleki yargı kullanımının Borsa İstanbul (BIST) 100 Endeksi'ne dahil şirketlerde değerlendirilmesi amacı güdülmüştür. Bu bağlamda değerlendirmeye yönelik olarak istatistiksel ve ekonometrik araştırma yöntemleri kullanılmış ve analiz gerçekleştirilmiştir.

Bu çalışmanın konusunun seçiminde, çalışmayı azim ve kararlılık ile sürdürmede benden desteğini esirgemeyen Danışmanım Sayın Prof. Dr. Yusuf SÜRME'ne, çalışmayı sabırla baştan sona okuyarak hatalarının düzeltilmesine katkı sağlayan Sayın Prof. Dr. Uğur KAYA'ya, lisansüstü öğrenim sürecinde değerli katkılarından ötürü Sayın Doç. Dr. Abdülkerim DAŞTAN'a, ayrıca çalışmanın analiz kısmında katkıda bulunan Sayın Öğr. Gör. Havvanur Feyza ERDEM'e, Sayın Öğr. Gör. Uğur BELLİKLİ'ye ve Sayın Arş. Gör. Betül BAĞCI'ya sonsuz teşekkür ederim.

Trabzon, Ocak 2015

Yaşar BAYRAKTAR

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	IV
İÇİNDEKİLER.....	V
ÖZET VE ANAHTAR KELİMELER	VII
ABSTRACT AND KEYWORDS	VIII
TABLolar LİSTESİ.....	IX
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	XI
KISALTMALAR LİSTESİ	XII
GİRİŞ.....	1-3

BİRİNCİ BÖLÜM

1. MESLEKİ YARGI	4-24
1.1. Mesleki Yargının Tanımı ve Açıklaması.....	4
1.2. Mesleki Yargı Süreci ve Sürecin Bileşenleri.....	10
1.3. Mesleki Yargı Sürecinde Karşılaşılan Zorluklar	14
1.4. Mesleki Yargı ve Meslek Etiği Etkileşimi.....	19

İKİNCİ BÖLÜM

2. MUHASEBE VE DENETİM MESLEĞİNDE MESLEKİ YARGI	25-64
2.1. Muhasebe ve Denetim Mesleği.....	25
2.1.1. Muhasebe ve Denetim Mesleğinin Tanımı ve Açıklaması	25
2.1.2. Muhasebe ve Denetim Mesleğinin Toplumdaki Yeri ve Önemi.....	37
2.1.2.1. Muhasebe Mesleğinin Toplumdaki Yeri ve Önemi	37
2.1.2.2. Denetim Mesleğinin Toplumdaki Yeri ve Önemi	38
2.2. Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Mesleki Yargı ve Kullanım Alanları.....	39
2.2.1. Muhasebe Mesleğinde Mesleki Yargı ve Kullanım Alanları.....	39

2.2.2. Denetim Mesleğinde Mesleki Yargı ve Kullanım Alanları	40
2.3. Mesleki Yargının Muhasebe Standartlarıyla İlişkisi	43
2.4. Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Meslek Etiği ve Mesleki Yargı İlişkisi.....	52
2.5. Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Mesleki Yargı Kullanımında Karşılaşılan Zorluklar.....	58
2.5.1. Mesleki Yargı ve Kazanç Yönetimi İlişkisi.....	60
2.5.2. Mesleki Yargı ve Temsil Sorunu İlişkisi.....	62

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. MUHASEBE VE DENETİM MESLEĞİNDE MESLEKİ YARGI KULLANIMININ DEĞERLENDİRİLMESİ: BORSA İSTANBUL (BİST) 100 ENDEKSİ'NDEKİ ŞİRKETLER ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA.....	65-89
3.1. Genel Açıklama	65
3.2. Araştırmanın Amacı ve Önemi	66
3.3. Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi	67
3.3.1. Araştırmanın Kapsamı.....	67
3.3.2. Araştırmanın Yöntemi.....	68
3.4. Araştırmanın Bulguları ve Bulguların Değerlendirilmesi	73
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	90
YARARLANILAN KAYNAKLAR.....	95
EKLER.....	105
ÖZGEÇMİŞ.....	107

ÖZET

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, muhasebe uygulamalarında kullanılmak üzere Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nı Türkçe'ye çevirerek, Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nı oluşturmuştur. İlke bazlı olarak oluşturulan bu standartların uygulamaya konmasıyla birlikte tüm dünyada olduğu gibi, Türkiye'de de mesleki yargı konusu, muhasebe literatüründe ve uygulamada yerini almıştır. Sözkonusu mesleki yargı, meslek mensuplarına kurallara bağlı olmaktan ziyade, ilkelerden hareketle bağımsız olarak karar alabilme ve inisiyatif kullanabilme olanağı sağlamaktadır. Ancak mesleki yargı kullanımında tahmin hatası, bilgi eksikliği ve deneyimsizlik gibi insana özgü kısıtlara ek olarak yargının bilinçli olarak kötüye kullanılması gibi riskler de mevcuttur. Bu bağlamda mesleki yargının deneyimli ve bilgili kişilerce mesleki etik ilke ve kurallar çerçevesinde kullanılması gerekmektedir. Nitekim dünyada ve Türkiye'de mesleki yargı kullanımının yolunu açan gelişmelerden esinlenerek yapılan bu çalışmada, Borsa İstanbul (BIST) 100 Endeksi'ndeki şirketlerin muhasebeci ve denetçilerinin, mesleki yargı algısı, mesleki yargı kullanımında karşılaşılan zorluklar, mesleki yargı - etik etkileşimi ve mesleki yargı - muhasebe bilgi kalitesi ilişkisi konularına bakış açıları araştırılmıştır.

Sözkonusu araştırmayı gerçekleştirebilmek için 24 açık önermeyi içeren anket oluşturulmuş ve 92 kişiden oluşan örnekleme uygulanarak veriler elde edilmiştir. Elde edilen veriler ışığında, istatistiki tekniklerden faktör analizi kullanılarak birbiriyle ilişkili değişkenler sınıflandırılmış, ankete katılanların cinsiyet, unvan, yaş, eğitim düzeyi ve mesleki deneyim süresi değişkenleri açısından mesleki yargı kullanımına ilişkin görüşlerinde anlamlı farklılıkların olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca ankete katılanların, mesleki yargı ve etik ilişkisine yönelik eğitim ve seminerlerin gerekliliği konusunda görüş birliğinde oldukları sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Sözcükler: Mesleki Yargı, Meslek Etiği, Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları, Muhasebe ve Denetim Mesleği, Kazanç Yönetimi.

ABSTRACT

Turkish Accounting Standards Board formed Turkish Accounting and Financial Reporting Standards to be used in accounting practices by translating International Accounting and Financial Reporting Standards (IAS and IFRS) into Turkish. As the principle-based standards implemented all over the world along with, the professional judgment subject in Turkey has taken place in the accounting literature and practice. Professional judgment provides ability professionals to make decision independently and to use their own initiatives being subject to principles rather than rules. However using professional judgment includes specific human restrictions such as prediction error, lack of knowledge and inexperience in addition to deliberately misuse as a risk. In this respect, professional judgment must be used by experienced and knowledgeable people within the framework of professional ethic principles and rules. Thus, in the study inspired by the developments which paved the way for using professional judgment in the world and Turkey, Borsa İstanbul (BIST) 100 Index companies' accountants and auditors' professional judgment perception, the challenges of using professional judgment, interaction between professional judgment and ethics, relationship between professional judgments and accounting information quality perspectives were researched.

In order to achieve this research, including 24 open propositions questionnaire was formed and by applying to 92 people sample data were obtained. In the light of obtained data, interrelated variables were classified by factor analysis of statistical techniques and there have been identified significant differences in gender, title, age, educational level and tenure in using professional judgment of respondents. In addition, it was concluded that there is a consensus on the necessity of training and seminars for professional judgment and ethical relationship.

Keywords: Professional Judgment, Professional Ethics, Turkey Accounting and Financial Reporting Standards, Accounting and Auditing Profession, Earning Management.

TABLolar LİSTESİ

<u>Tablo Nr.</u>	<u>Tablonun Adı</u>	<u>Sayfa Nr.</u>
1	Türkiye’de Muhasebe Meslek Mensuplarının Genel Durumu (2014).....	32
2	Denetimin Tarihsel Gelişimi.....	35
3	Muhasebe ve Denetim İlişkisi.....	36
4	Muhasebe Standartlarında Mesleki Yargı Gerektiren Durumlar.....	47
5	TMS Kapsamında Mesleki Yargı Gerektiren Durumlar.....	52
6	AICPA Mesleki Davranış Yasası İlkeleri ve Kuralları.....	54
7	IFAC Meslek Etiği Kuralları	55
8	Güvenilirlik Testi.....	69
9	Ankete Katılan Meslek Mensuplarının Demografik Özellikleri.....	73
10	Meslek Mensuplarının Mesleki Yargı Kullanımına Yönelik İfadeleri.....	75
11	Cinsiyet Değişkenine Göre Bağımsız Örneklem t-Testi Sonuçları.....	78
12	Unvan Değişkenine Göre ANOVA Sonuçları.....	80
13	Unvan Değişkenine Göre Gruplararası Tukey Çoklu Karşılaştırma Testi Sonuçları (% 99).....	81
14	Unvan Değişkenine Göre Gruplararası Tukey Çoklu Karşılaştırma Testi Sonuçları (% 95).....	82
15	Unvan Değişkenine Göre Gruplararası Tukey Çoklu Karşılaştırma Testi Sonuçları (% 90).....	84
16	Yaş Değişkenine Göre ANOVA Sonuçları.....	85
17	Eğitim Düzeyi Değişkenine Göre ANOVA Sonuçları.....	86
18	Eğitim Düzeyi Değişkenine Göre Gruplararası Tukey Çoklu Karşılaştırma Testi Sonuçları (% 90).....	86
19	Mesleki Deneyim Süresi Değişkenine Göre ANOVA Sonuçları.....	88

20	Mesleki Deneyim Süresi Değişkenine Göre Gruplararası Tukey Çoklu Karşılaştırma Testi Sonuçları (% 90).....	88
21	Mesleki Yargı Etik İlişkisine Yönelik Eğitim ve Seminerlerin Gerekliliğine İlişkin Görüşler.....	89

ŞEKİLLER LİSTESİ

<u>Şekil Nr.</u>	<u>Şekil Adı</u>	<u>Sayfa Nr.</u>
1	Basit Mesleki Yargı Süreci	12
2	Mesleki Yargı Süreci	13
3	Mesleki Yargı ve Mesleki Takdir	15
4	Meslek Etiğine Uygun Davranışları Etkileyen Faktörler.....	20
5	Etik Karar Verme Süreci.....	23

KISALTMALAR LİSTESİ

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	: American Institute of Certified Public Accountants - Amerikan Ruhsatlı Kamu Muhasipler Enstitüsü
AR-GE	: Araştırma Geliştirme
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
BDS	: Bağımsız Denetim Standartları
BIST	: Borsa İstanbul
Bkz.	: Bakınız
CICA	: Canadian Institute of Chartered Accountants - Kanada Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü
CMA	: Certified Management Accountants - Bağımsız Yönetim Muhasebeciler Birliği
CPA	: Certified Public Accountants - Sertifikalı Kamu Muhasebecileri
FASB	: Financial Accounting Standards Board - Finansal Muhasebe Standartları Kurulu
FEE	: Federation of European Accountants - Avrupa Muhasebeciler Federasyonu
FIFO	: First In First Out - İlk Giren İlk Çıkar
GAAP	: Generally Accepted Accounting Principles - Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri

IAESB	: International Accounting Education Standards Board - Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları Kurulu
IAS	: International Accounting Standards - Uluslararası Muhasebe Standartları
IASB	: International Accounting Standards Board - Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
ICA	: Institute of Chartered Accountants - Ruhsatlı Muhasebeciler Enstitüsü
IES	: International Education Standards - Uluslararası Eğitim Standartları
IFAC	: International Federation of Accountants - Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
IFRS	: International Financial Reporting System - Uluslararası Finansal Raporlama Sistemi
IMA	: Institute of Management Accountants - Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü
IPA	: Instrument for Pre-Accession Assistance - Katılım Öncesi Mali Yardım Aracı
KGK	: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KPMG	: Klijnveld Peat Marwick Goerdeler
LIFO	: Last In First Out - Son Giren İlk Çıkar
MFY	: Muhasebe ve Finans Yöneticisi
MG	: Muhasebe Görevlisi
M.Ö.	: Milattan Önce
RPS	: Royal Pharmaceutical Society of Great Britian - Büyük Britanya Kraliyet Eczacılık Birliği
SEC	: U.S. Securities and Exchange Commission - ABD Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu
SM	: Serbest Muhasebeci

SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TC	: Türkiye Cumhuriyeti
TDK	: Türk Dil Kurumu
TDS	: Türkiye Denetim Standartları
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUD	: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
Vb.	: Ve benzeri
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

GİRİŞ

Bilgi çağının beraberinde getirdiği teknolojik gelişmeler, ekonomik faaliyetlerin odağındaki işletmelerin dili olan muhasebenin, ilgili çıkar gruplarına yönelik hazırlanmış olduğu mali tablolarındaki bilgilerin doğru, güvenilir biçimde ve zamanında sunulmasına imkan sağlamaktadır. Bu sunum muhasebeciler tarafından muhasebe ilke ve standartları çerçevesinde gerçekleştirilmektedir. Ancak muhasebe standartlarının karşılaşılan her işlem ya da olaya cevap verebilecek nitelikte olması mümkün değildir. Bu gibi durumlarda muhasebeciler, bilgi ve deneyimleri doğrultusunda mesleki yargı kullanarak mevcut boşlukları doldurmaktadır.

Günümüzde ticaretin küreselleşmesi, işletmelerin büyüme arzularını tetikleyerek teknolojik, ekonomik ve sosyal alanlarda hızlı değişim ve dönüşümlere neden olmaktadır. Bu durum yapılan işlem ve faaliyetlerin karmaşıklığı ve belirsizliği gibi riskleri beraberinde getirmektedir. Ayrıca yaşanan değişimler, işletme ile ilgili karar alan kişilere, bilginin kaynağına kadar gidip inceleme yapma olanağını da kaybettirmektedir. Bu riskleri önlemek ve karar verme sürecinde tüm tarafların lehine olan uygun faaliyeti gerçekleştirmek için, işletme yönetiminin ilgili ve güvenilir bilgiyi zamanında elde etmesi gerekmektedir. Bu bilgi, yalnızca iyi bir muhasebe bilgi sistemi ile sağlanabilir. Ancak elde edilen bilgilerin her zaman gerçeği yansıtmayacağı ve içerisinde kişisel ve kurumsal çıkarları barındırabileceği de göz önünde bulundurulmalıdır.

Nitekim son yıllarda yaşanan finansal kriz ve skandalların, işletmeler tarafından hazırlanan mali nitelikli bilgilerin gerçeği yansıtmamasından kaynaklandığı görülmektedir. Bu durum, muhasebe mesleğine ve meslek mensuplarına olan güveni azaltmıştır. Böylece işletmelerin ürettiği mali nitelikli bilgilere ne düzeyde güvenilebileceği sorusuna cevaben denetim mesleği önem kazanmıştır.

Denetim, işletmeler tarafından üretilen mali nitelikli bilgilerin gerçeğe uygun bir şekilde sunulup sunulmadığının kontrolünü ifade etmektedir. Bu bağlamda denetçinin

finansal tablolar üzerindeki tüm önemli hususları uygulanabilir muhasebe ve denetim standartları çerçevesinde inceleyip değerlendirmesi gerekmektedir. Bu süreçte denetçinin bilgi ve deneyimi doğrultusunda mesleki yargı kullanımını ön plana çıkarmaktadır.

Kavramsal açıdan literatürde açık ve net bir tanımlama olmakla birlikte, yukarıda yapılan açıklamaları da dikkate alarak *mesleki yargı*, ilgili mesleğin standart ve kuralları çerçevesinde, gerekli özen, tarafsızlık, bağımsızlık, dürüstlük gibi mesleki etik ilke ve kurallara bağlı kalarak, deneyimli ve bilgili meslek mensubu tarafından varılan hüküm şeklinde tanımlanabilir.

Bu çalışmanın amacı, muhasebe ve denetim mesleğinde mesleki yargı kullanımının değerlendirilmesi bağlamında, Borsa İstanbul (BIST) 100 Endeksi'ne dahil şirketlerin bünyesinde mesleki faaliyetini sürdüren muhasebeci ve denetçilerin mesleki yargı algılarını, sözkonusu meslek mensuplarının mesleki yargı kullanımında karşılaşılabilecekleri zorlukların bilincinde olup olmadıklarını, kullanılan mesleki yargının muhasebe bilgi kalitesine etkisinin farkında olup olmadıklarını ve yargı kullanımında etik ikilem ve etik karar farkındalığına sahip olup olmadıklarını ortaya koymak ve bu amaçlar doğrultusunda belirtilen durumları istatistiki ve ekonometrik analiz yöntemleriyle incelemektir.

Çalışmada sözkonusu amaçları gerçekleştirmek için izlenen yöntem ise, mesleki yargıyla ilgili ulusal ve uluslararası alanda yapılmış çalışmaların incelenmesine dayalı literatür taraması ve Borsa İstanbul (BIST) 100 Endeksi'ne dahil şirketlerin bünyesinde mesleki faaliyetini sürdüren muhasebeci ve denetçilerin mesleki yargı kullanımına bakışları konusunda genel bir fikir edinmek amacıyla hazırlanan anket çalışmasından oluşmaktadır. Sözkonusu ankette elde edilen veriler ışığında, istatistiki tekniklerden faktör analizi kullanılarak, birbiriyle ilişkili değişkenler sınıflandırılmış ve ankette yer alan 24 açık önerme, mesleki yargı algısı, mesleki yargı - etik ilişkisi, mesleki yargı kullanımında karşılaşılan zorluklar ve mesleki yargı - muhasebe bilgi kalitesi ilişkisi başlıkları altında ele alınmıştır. Ayrıca çalışmada, ankete katılan meslek mensuplarının demografik bilgilerine ek olarak, bu bilgilerin ankette yer alan önermelerle ilişkisini test etmek üzere hipotezler oluşturulmuş ve analizler gerçekleştirilmiştir.

Mesleki yargı konusunda geçmişten bugüne dünyada yapılan çalışmalar dikkate alındığında, Türkiye'de yapılan çalışmaların nispeten daha az olduğu görülmektedir. Dolayısıyla sözkonusu çalışma, mesleki yargı konusu ve muhasebe bilimi ile ilgilenen tüm

kesimlere yönelik olmakla birlikte, muhasebe literatürüne de katkı sağlamaktadır. Ayrıca bu çalışma, ulusal ve uluslararası çalışmaları dikkate alarak, muhasebe ve denetim alanında mesleki yargı konusunun önemli olduğunun vurgulanmasına ve mesleki yargı kullanımını gerektiren muhasebe ve denetim standartlarını uygulamak zorunda olan şirketlerden Borsa İstanbul (BIST) 100 Endeksi'ne dahil şirketlerin muhasebeci ve denetçilerinin mesleki yargı konusundaki algılarının ortaya konmasına da katkı sağlayacağından özgünlük arz etmektedir.

Çalışma esas itibariyle üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, mesleki yargı konusuna değinilerek, mesleki yargının tanımı ve açıklaması, mesleki yargı süreci ve sürecin bileşenleri, mesleki yargı sürecinde karşılaşılan zorluklar ve mesleki yargı - meslek etiği etkileşimi açıklanmaya çalışılmıştır.

İkinci bölümde, mesleki yargı muhasebe ve denetim mesleği açısından ele alınarak, sözkonusu mesleklerde mesleki yargının kullanım alanları, mesleki yargı - muhasebe standartları ilişkisi, muhasebe ve denetim mesleğinde meslek etiği - mesleki yargı ilişkisi ve karşılaşılan zorluklar tespit edilmeye çalışılmıştır.

Üçüncü bölümde ise, birinci ve ikinci bölümde teorik olarak açıklanan mesleki yargı kullanımının, muhasebe ve denetim mesleği uygulamaları açısından ne durumda olduğu sorusu üzerine odaklanılmış ve bu amaçla Borsa İstanbul (BIST) 100 Endeksi'ne dahil şirketler üzerine yapılan araştırmaya ve bu araştırmada elde edilen verilerin analizine yer verilmiştir.

Çalışmanın sonuç ve öneriler kısmında konunun genel bir değerlendirilmesi yapılarak konuya ilişkin bazı öneriler ortaya konmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. MESLEKİ YARGI

1.1. Mesleki Yargının Tanımı ve Açıklaması

Mesleki yargı, hem iş dünyasında hem de akademik literatürde XX. yüzyılın son çeyreğinden beri güncelliğini korumaktadır. Ancak bu konuya ilişkin kavramsal açıdan literatürde açık ve net bir tanımlama yapılamamıştır. Bu bağlamda mesleki yargı kavramına ilişkin literatürde yer alan tanımlamalardan birkaçına aşağıda yer verilmiştir.

Mesleki yargıyı, Byrne (1952), “deneyimler ışığında ön yargısız, kanıtlanabilir gerçeklere dayalı olarak basiretli öngörü kullanımı”, Gibbins ve Mason (1988: 5), “gerekli özen, tarafsızlık ve dürüstlük altında, ilgili mesleğin ilke ve kurallarının gerektirdiği ölçüde deneyimli ve bilgili meslek mensubu tarafından varılan hüküm”, Nordic Innovative Center (1998), “bir kişi ya da takımın kişisel bilgi, deneyim, gözlem, ölçüm ve deneyleri temeline dayanarak fikir verme, sonuca varma ve yorum yapma yetenekleri”, Duchac (2004) “etik farkındalığın doğrudan etkin olduğu süreç”, Royal Pharmaceutical Society of Great Britain (RPS - Büyük Britanya Kraliyet Eczacılık Birliği) (2010), “kanun, etik ilke ve kurallar doğrultusunda profesyonellerin birikmiş bilgi ve deneyimlerini kullanarak karar vermesi”, Barrows ve diğerleri (2010), “her mesleğin özünde ve odak noktası olan ve formüle edilemeyen bir kavram”, Popa ve diğerleri (2011), “mesleğin icrasında, mesleğe yönelik düzenlemelerin yetersiz olması durumunda meslek mensuplarının mesleki bilgi, beceri ve deneyimlerinden hareketle alternatifler arasında toplum için rasyonel kararı vermesi”, Akenbor ve diğerleri (2013) ise “keyfi olmayan, aksine önemli sonuçları elde etmek için mesleki şüpheciliğin etkin olduğu karar” olarak tanımlamışlardır.

Yukarıda yer alan tanımlar ışığında **mesleki yargı**, ilgili mesleğin standart ve kuralları çerçevesinde, gerekli özen, tarafsızlık, bağımsızlık, dürüstlük gibi mesleki etik ilke ve kurallara bağlı kalarak, deneyimli ve bilgili meslek mensubu tarafından varılan hüküm olarak tanımlanabilir.

Çoğu meslek mensubu, mesleğe yönelik kararların alınmasında neyin etken olduğunu bilmeden mesleki yargısını kullanarak sonuca ulaşmaktadır. Dolayısıyla mesleki yargı kavramının çok iyi anlaşılması gerekmektedir. Ayrıca bu kavramın içeriğini oluşturan meslek ve yargı kavramlarının açıklanması, sözkonusu kavramın anlaşılabilirliğini daha da kolaylaştırmaktadır.

Mesleki yargının birinci bileşeni olan **meslek**, Arapça süluk kökünden gelmekte olup, “gidilen yol, tutulan bir işi” ifade etmektedir. Bir işin meslek olarak nitelendirilmesi için, devamlı gelişen ve değişen bilgi yapısını içermesi, kamu yararına hizmet edecek mesleki sorumluluk taşıması ve uygulamada karşılaşılan sorunların çözümünde mesleki yargı kullanımına izin vermesi gerekmektedir (Maşrap, 1996: 119). Bu bağlamda meslek olarak nitelendirilen işlerin tümünün icrasında, yasa yapıcılar ve meslek örgütlerince belirlenmiş kural, ilke, standart, ve rehberlikler gibi düzenlemeler mevcuttur. Meslek mensupları, uzmanlık gerektiren alanlarda bu düzenlemelerin bilincinde olarak mesleki faaliyetlerini sürdürmektedir. Ayrıca bu düzenlemelerin yanı sıra meslek mensuplarının, etik, ahlaki ve teknik düzenlemelerin de bilgisi ve bilincinde olarak mesleki faaliyetlerini yürütmesi gerekmektedir.

Mesleki yargının ikinci bileşeni olan **yargı** ise “yüklemle bildirilen karar ya da düşünce, hüküm” şeklinde tanımlanırken¹; bir şeyin ya da iki şey arasındaki bağlantının gerçekliğini doğrulayan ya da yanlışlayan düşünsel edim² şeklinde de tanımlanmaktadır. Yargı sözcüğünün Türk Dil Kurumu Sözlüğü’ndeki anlamı ise “kavrama, karşılaştırma, değerlendirme vb. yollara başvuruyla kişi, durum ya da nesnelere eleştireci bir biçimde değerlendirilmesi[dir]” (TDK, 2005: 2135). Bonner (1999: 385) ise yargı kavramını, “bir fikrin biçimlendirilmesi, bir şey, durum, olay hakkında tahmini ifade etmektedir” şeklinde tanımlamaktadır.

Yargı kelimesi, ilk olarak XIII. yüzyılda, yetkili bir görüş, bir fikrin biçimlendirilme ve değerlendirilme süreci, muhakeme, idrak etme kapasitesi gibi anlamlarda kullanılırken, profesyonellik ve meslek kavramı, yargı kavramından bir süre sonra yaklaşık 1606 yılında, uzmanlık gerektiren teorik ve pratik bilgi, mesleki bilgi ve meslek etiği ve mesleki sertifika aracılığıyla gerçekleştirilen uğraşı gibi anlamlarda kullanılmıştır.

¹ Dilbilgisi Terimleri Sözlüğü, <http://www.tdk.gov.tr/> (22.07.2014).

² Felsefe Terimleri Sözlüğü, <http://www.tdk.gov.tr/> (22.07.2014).

Karşılaşılan işlem ya da olayı algılama, tanımlama, ilgili ve gerekli bilgilere ulaşma, ulaşılan bilgileri anlamlandırma, olası karara bağlı sonuçları değerlendirme yargıya ulaşma sürecini ifade etmektedir. Bu süreç, yargıda bulunulacak konuyla ilintili olarak kısa ya da uzun, bilinçli ya da bilinçsiz, basit ya da karmaşık olabilme özelliğini taşımaktadır (Karaoğlan, 2011: 48).

Yargıdan mesleki yargıya geçiş sürecinde ise mesleğe ait teorik ve pratik bilgiler, mesleğe yönelik standartlar, meslek örgütleri tarafından belirlenmiş etik ilke ve kurallar, yapılan iş ve yerine getirilen görevle ilgili sorumluluklar da sürece dahil olmaktadır (Dalkılıç, 2008: 63). Bu süreç, meslek mensuplarının uzmanlık alanlarında bir yargıya varmasını ifade etmektedir.

Bu açıklamalardan hareketle mesleki yargının taşıması gereken birtakım özellikler vardır. Bunlar (Gibbins ve Mason, 1988: 5):

- Anlamlı bir tercih içermesi,
- Sorunu tanımlama ve sorunun farkında olmadan karar vermeye uzanan bir süreci içermesi,
- Kişinin iş sorumlulukları ile ilgili olması ve kişisel düzeyde dürüstlük gibi değerleri barındırması,
- Gerekli ve özel teorik ve pratik bilgiyi gerektirirken mesleki standartlar ve mevcut uygulama ile ilgili olması,
- Benzer sorunlar ve benzer durumlarla ilgili deneyime dayalı olması,
- Mesleki tarafsızlığa izin veren koşullar altında gerçekleştirilmesidir.

Byrne (1952: 657) ise mesleki yargıda olması gereken özellikleri üç başlık altında toplamıştır. Bunlar:

- Mesleki yargının gerçek temellere dayandırılmış olması,
- Mesleki yargının deneyimlere dayalı olması,
- Mesleki yargının ön yargısız ve tarafsız olarak gerçekleştirilmesidir.

Mesleki yargı kavramı birçok alanda kullanılmaktadır. Bu kavramın mesleğe olan etkisi, sağlık, mühendislik, hukuk, eğitim ve muhasebecilik gibi birçok alanda hissedilmektedir. Bir hekim, mühendis, hakim, eğitimci, muhasebeci ve denetçinin

uzmanlık alanları ile ilgili mesleki yargı kullanmaksızın mesleklerini icra etmeleri olanaksızdır. Dolayısıyla mesleki yargının tarafı ya da hatalı olması durumunda ekonomik, sosyal ve finansal olumsuzlukların yaşanılması kaçınılmaz olacaktır.

Sağlık alanında hekimler, insanların fiziksel ve ruhsal hastalıklarını tedavi etmeye yönelik kararlarında mesleki yargı kullanımına ihtiyaç duymaktadır. Meslek mensuplarının teorik, pratik bilgi ve deneyimleri doğrultusunda alternatifler arasından seçim yaparak, hastaların iyileşmesini sağlayacak en doğru kararı vermesi gerekmektedir. Ancak her durumda hastalar için doğru kararı verebilmek mümkün değildir. Diğer mesleklerde meslek mensupları, ilişkili taraflarla doğrudan bağ kurmayabilir diğer bir deyişle mesleki faaliyet sonucunda varılan yargı bir bireyi doğrudan etkileyebilir. Ancak bu durum sağlık alanında geçerli değildir ve doktor - hasta ilişkisinde hatalı bir mesleki yargı, uygun olmayan bir tedavi, çözümü olmayan sorunlara neden olabilmektedir (Popa ve diğerleri, 2011). Bu sebeple itina gösterilmesi gereken sağlık alanında, önemsiz denilebilecek her bir ayrıntının gözönünde bulundurulması gerekmektedir. Aksi halde, çözümü olmayan sorunlar meydana gelebilmektedir. Dolayısıyla yüksek belirsizlik, risk ve karmaşık bir yapının hâkim olduğu bu alanda mesleki yargının basiretli, yasal ve ahlaki geçerli nedenlere dayanması önem arz etmektedir.

Mühendislik alanında mühendisler, insanların yol, köprü, bina, peyzaj, çevre, tarım, beslenme, fizik, kimya, biyoloji, elektrik, elektronik, uçak, gemi, otomobil, motor, iş makineleri gibi her türlü ihtiyacını karşılamaya yönelik faaliyetlerinde mesleki yargı kullanımına ihtiyaç duymaktadır. Mühendislerin bu yargısı bilgi, deneyim, gözlem, ölçüm ve deneylerine dayanmakta olup, karmaşık bir yapıyı içermektedir. Akreditasyon³ (güven belgesi) sürecinde önem arz eden mesleki yargı kullanımı, mühendislerin etik ilke ve kurallar çerçevesinde hareket etmesini gerektirmektedir. Bu yüzden mühendislerin, bu süreçte uzmanlık alanlarına ilişkin yargıya ulaşırken, toplumsal çıkarları daima her türlü kişisel ve kurumsal çıkarın üstünde tutması ve sorumluluklarındaki projeleri bu bilinçle yürütmesi gerekmektedir.

Hukuk alanında hâkim, savcı ve avukatlar, karşılaştıkları davalarda taraflar için karar verirken mesleki yargı kullanımına ihtiyaç duymaktadır. Yalnız mesleki yargı kullanmadan önce meslek mensuplarının normlar hiyerarşisi çerçevesinde hareket etmesi

³ Kuruluşların, üçüncü bir tarafça belirlenen teknik ölçütlere göre çalıştığının bağımsız ve tarafsız bir kuruluş tarafından onaylanması ve düzenli aralıklarla denetlenmesi işlemidir (<http://www.tdk.gov.tr/>) (22.07.2014).

gerekmektedir. Normlar hiyerarşisi, hukuk normlarının derece ve kuvvetini belirlemekte ve bir hukuk düzeninde var olan normların çokluğunu ifade etmektedir. Bu derece ve kuvvete göre normlar, anayasa, yasa, yasa hükmünde kararname, tüzük, yönetmelik, genelge ve yönerge olarak sıralanmaktadır. Ayrıca normlar arasında altlık ve üstlük ilişkisi sözkonusu olmakta ve her norm geçerliliğini bir üst hukuk normundan almaktadır (Kuluçlu, 2009: 3-4). Meslek mensupları karara varmada, belirtilen normlar çerçevesinde mesleki bilgi ve deneyimlerinden yararlanmaktadır. Ayrıca daha önce karşılaşmadıkları davalarda görev almaları durumunda, meslektaşları ile fikir alışverişinde bulunmaları da, kendilerine mesleki yargı sürecinde rehberlik sağlayacaktır. Toplumda düzenin sağlanması, adaletin tesis edilmesi için yapılan yasalar doğrultusunda hareket etmek, hukukçuların asli görevidir. Ancak yapılan yasalar karşılaşılabilecek her davaya cevap verebilecek nitelikte olmayıp, içerisinde esneklik ve boşluklar bulundurabilir. Dolayısıyla meslek mensuplarının belirtilen yasalar doğrultusunda vakaları inceleyip, olası esneklik ve boşluklarda mesleki bilgi, deneyimleri yanı sıra meslektaşlarıyla yapacakları fikir alışverişlerinden hareketle, basiretli ve tarafsız olarak mesleki yargıya varması gerekmektedir. Bu durum mesleğin onuru ve toplumun hukuka olan güveninin artmasında önemli rol oynamaktadır.

Eğitim alanında akademisyenler ve öğretmenler, öğrencilerin eğitim ve öğretime yönelik yeteneklerinin geliştirilmesini, sosyal, ekonomik, politik, çevresel durumlara duyarlı hale getirilmesini ve mesleki teorik ve pratik bilgilerle donatılmasını sağlamaya yönelik faaliyetlerinde mesleki yargı kullanımına ihtiyaç duymaktadır. Bu bağlamda eğitimciler, okullar, kurslar, üniversiteler aracılığıyla öğrencilere, hayatlarında gerekli olacak bilgi ve kabiliyetleri, sistematik olarak önceden saptanmış esaslar ışığında kazandırmaya çalışmaktadır. Belirlenmiş esas, ilke ve kurallar eğitim ve öğretim sürecinde eğitimcilere, rehberlik sağlamaktadır (Popa ve diğerleri, 2011). Ancak günümüzde karşılaşılabilecek her soruna cevap verebilecek esas, ilke ve kurallar mevcut olmayabilir. Bu durumda eğitimcilerin, öğrencilerin bilgi, sezinleme ve akıl işlevlerini geliştirmeye yönelik kararlarında, meslektaşları ile fikir alışverişinde bulunması ve varılan yargının mantıklı ve müfredata uygun olmasına dikkat etmesi gerekmektedir.

Muhasebe ve denetim alanında muhasebeci ve denetçi; muhasebe ve denetim ilkeleri, politikaları, yöntemleri, teknikleri ve standartları çerçevesinde karşılaşılabilecekleri karmaşık işlem ve olaylarda bilgi ve deneyimlerinden hareketle mesleklerinin icrasında mesleki yargı kullanımına ihtiyaç duymaktadır. Meslek mensupları, belirlenmiş ilke ve

standartlar doğrultusunda, finansal raporlamada, uygun muhasebe politikası seçiminde ve hazırlanmış mali tabloların denetiminde, mesleki yargıya başvurmaktadır. Ancak her duruma uyum sağlayıp çözüm bulacak genel uygulama kurallarının olmaması, muhasebeci ve denetçileri, iyi uygulama ve rasyonel sonuçlar için mesleki yargı kullanımına sevk etmektedir. Bu bağlamda mensupların, belirlenmiş mesleki standartlar, etik ilke ve kurallar çerçevesinde, karşılaştıkları işlem ya da olayları, olası boşlukları ve esneklikleri de toplumsal çıkarı koruyacak şekilde değerlendirerek mesleki yargıya varması gerekmektedir.

Toplumsal çıkarın odak noktasını, rasyonel ve ispatlanabilir gerekçeler oluşturmaktadır. Mesleki yargı, meslek mensuplarının, uzmanlık alanları ile ilgili işlem ya da olaylara ilişkin önceki deneyimlerini ve mevcut bilgileri sentezleyerek en uygun karara varmasını ifade etmektedir. Bu anlamda yasalar ya da mevzuat tarafından düzenlenmemiş alanlarda, her mesleğin kendine özgü ilke ve değerleri, işlevsel rehber görevi görmektedir. Ancak mesleklere yönelik standartların yetersiz ya da esnek olması durumunda meslek mensuplarının, bilgi birikimi ve deneyimi ile mevcut bilgi ve geçmişe yönelik bulguları inceleyip, sentezleyerek mesleki yargıya varması gerekmektedir (Ünsal, 2009: 183-209). Bu bağlamda iyi bir yargının deneyimlere dayandığı, ancak deneyimlerin de varılmış iyi ve kötü yargılardan oluştuğunun unutulmaması gerekmektedir. Bu yüzden mesleki yargı sürecinin, meslek mensupları tarafından iyice kavranması önem arz etmektedir.

Bilgili, deneyimli ve objektif her birey benzer durumlar sözkonusu olsa dahi farklı mesleki yargıda bulunabilir. Bu durum, varılan bir yargının yanlış iken, diğerinin doğru olduğu anlamına gelmemektedir. Önemli olan mesleki yargının, toplum çıkarlarını gözetenek uygun şekilde kullanılmasıdır. Bu bağlamda meslek mensupları mesleki yargıda bulunmadan önce şu aşamalara dikkat etmelidir (Moore, 2009; Campfield, 1959: 556-557):

- *Olayın Tanımlanması:* Önemlilik derecesi belirlenerek, olay ya da işlem için kısa ve öz olarak “sorun nedir?” mantığından hareketle bir tanımın yapılmasıdır. Bu aşamada mesleki yargı kullanımını gerektiren olay işlem ya da sorunun tespit edilmesi gerekmektedir.
- *Gerçeklerin Toplanması:* Olay, işlem ya da sorun ile ilgili mevcut bilgilerin ve ilgili tüm gerçekliklerin tarafsız olarak elde edilmesidir. Bu aşamada mensupların,

önemli, önemsiz tüm ayrıntıları tarafsız olarak göz önünde bulundurması gerekmektedir.

- *Olaya İlişkin Literatür İncelemesi:* Mesleki yargı kullanımını gerektiren olay ya da işlemle ilgili mevcut literatürün incelenmesidir. Bu aşamada meslek mensuplarının, daha önce benzer işlem, olay ya da sorunlar karşısında varılan yargıları ve sonuçları analiz etmesi gerekmektedir.
- *Olayın Analiz Edilmesi:* Uygun olan mesleki standartlar çerçevesinde eldeki mevcut verilerle çözüme yönelik geçici bir ya da birden çok teori geliştirilerek olay ya da işlemin incelenmesidir. Bu aşamada meslek mensuplarının, kesin yargıya ulaşamamaları halinde fikir alışverişinde bulunmaları ve meslektaşlarının deneyimlerinden yararlanması gerekmektedir.
- *Sonuç ve Belgelendirme:* Yapılan araştırma ve analizden sonra işlem, olay ya da sorunun sonuçlandırılması ve belgelendirilmesidir. Bu aşamada belgelendirme, meslek mensuplarının kendilerini savunabilmeleri ve sonraki işlem, olay ya da sorunlara örnek teşkil etmesi amacıyla gerekmektedir.

Mesleki yargı, olasılıklarının tahmin edilmesi ve seçenekler arasından karar verilmesi aşamalarının yanı sıra kanıtların değerlendirilmesinde de kullanılmaktadır. Bu yüzden yargının, soyut ve oldukça basit durumlarda dahi kontrollü bir biçimde gerçekleştirilmesi gerekmektedir (KPMG, 2009). Bu bağlamda mesleki yargı süreci ve sürecin bileşenlerinin meslek mensuplarınca kavranması önem arz etmektedir.

1.2. Mesleki Yargı Süreci ve Sürecin Bileşenleri

Meslek mensuplarının karşılaştıkları işlem ya da olaylarda, uzmanlıkları ile ilgili mevcut yetersizliklerin ve esnekliklerin giderilmesi için, bilgi ve deneyimlerini sistemli bir şekilde kullanarak yargıya varması, mesleki yargı sürecini ifade etmektedir.

Mesleki yargı süreci, mesleki ilke, standart, yasa, risk, rekabet, ekonomik, sosyal ve çevresel faktörlerden etkilenmektedir. Soyut olduğu için bu sürecin, meslek mensuplarınca çok iyi idrak edilmesi gerekmektedir. Çünkü basiretli mesleki yargı, yalnızca temel kural ve teknik bilgilere dayalı olmamakla birlikte bu teknik bilgi ve kuralların en iyi şekilde uygulanmasına da bağlıdır. Bu bağlamda mesleki yargı süreci dört bileşenden oluşmaktadır (Tek ve Dalkılıç, 2008: 90). Bunlar:

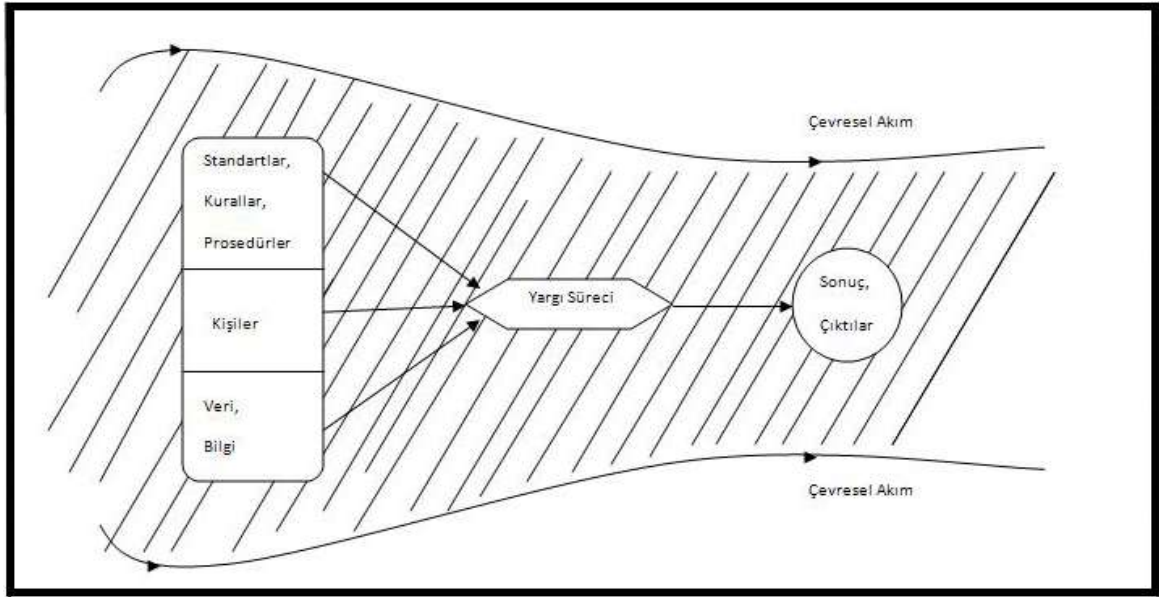
1. *Yargı Gerektiren Durum:* Bu bileşen, sorunun doğasını, ilgili standartları ve standartların ne derece açık ve anlaşılır olduklarını, ekonomik ve diğer güdülerini, sorunun çözülmesi için tanınan süreyi ve bilginin maliyetini içermektedir.
2. *Yargıda Bulunan Kişi ya da Kişiler:* Bu bileşen, mesleki yargı süreci içinde yer alan kişileri, kişilerin bilgi ve yetenek düzeylerini, gerekli bilgi ve özeni, dürüstlük, etik ilkeleri, etik farkındalığı, sorun ve durumun anlaşılmasını, riskten kaçınma gibi kişiye ait özellikleri, sorumluluk ve kişisel hedefleri içermektedir.
3. *Süreç:* Bu bileşen, bilgi toplama ve işleme, tarafsızlık, bilinçli ya da bilinç dışı bilişsel süreçleri, grup içi bilgi paylaşımı, dokümantasyon, kuruma ve meslek örgütüne ait süreçleri içermektedir.
4. *Çıktı:* Bu bileşen ise, karar, tahmin ya da görüşü, bunlara bağlı ortaya çıkacak olan kısa ve uzun dönemdeki sonuçları, sonucun ilgili taraflara iletilmesini sağlayan aracı, uygulanan yöntemi ve gelecekte fayda sağlayacak kazanılmış deneyim ve edinilmiş bilgiyi içermektedir.

Mesleki yargı süreci, insana özgü olduğundan içerisinde tahmin hataları, bilgi eksikliği ve zaman gibi bazı sorunları barındırmaktadır. Sürecin büyük bir bölümü özel, bilinçdışı tarzda ve doğrudan gözlemlenemez yapıdadır. Bu yüzden mesleki yargı sürecinin her zaman mükemmel sonuçlar vermesi olanaksızdır (Karaoğlan, 2011: 54). Meslek mensupları bilgi, deneyim düzeyi ve fikir alışverişi ile varmış oldukları her mesleki yargıda aslında ileride karşılaşabilecekleri yeni işlem ve olaylara ilişkin hazırlık yapmaktadır. Bu açıdan süreç, meslek mensupları için süreklilik arz etmektedir. Basiretli mesleki yargıda bulunmayı, meslek mensuplarının en üstün başarısı olarak gören Sharman (2008), bu başarının devamlı olabilmesinin, mesleki yargı süreci içinde meslek mensuplarının mesleki gelişimine bağlı olduğunu savunmaktadır. Dolayısıyla süreklilik arz eden bu süreçte, meslek mensuplarının, karşılaşılabilecek her yeni ve karmaşık işlem ya da olaylara cevap verebilecek nitelikte olması gerekmektedir.

Mesleki yargıda bulunan kişi ya da kişiler, sürecin bir parçası olmakla birlikte süreci doğrudan etkilemektedir. Çünkü meslek mensuplarının yargılarında, psikolojik, politik, kültürel, sosyal, ahlaki yansımalar mevcuttur. Bu yansımalar sonucunda meslek mensupları uzmanlık alanları ile ilgili mesleki yargıya varmaktadır. Meslek mensupları yargıda bulundukça bilgi ve deneyimleri artmakta ve mesleki gelişimleri sağlanmaktadır.

Muhasebe bilgisi üreten muhasebeci için stok değerlendirme yönteminin seçilmesi, finansal analist için gelecekteki kazançların tahmininde muhasebe bilgilerinin kullanımı, denetçiler için muhasebe bilgi üreticileri tarafından hazırlanmış mali tabloların incelenip hata ve hilelerin ortaya çıkartılıp, belgelendirilmesi, hâkimler için denetim kararları sonucunda denetçilerin mesleki standartlar çerçevesinde yargıya varıp varmadıklarının ortaya çıkarılması, standart yapıcılar için finansal bilginin sunumu ve denetiminde muhasebeci ve denetçilerin uyması gereken standartların belirlenmesi gibi kararlar, mesleki yargı sürecinde bireylerin sıklıkla karşılaşabileceği durumlara örnek teşkil etmektedir (Bonner, 1999: 385-398).

Şekil 1: Basit Mesleki Yargı Süreci



Kaynak: Gibbins ve Mason, 1988: 19

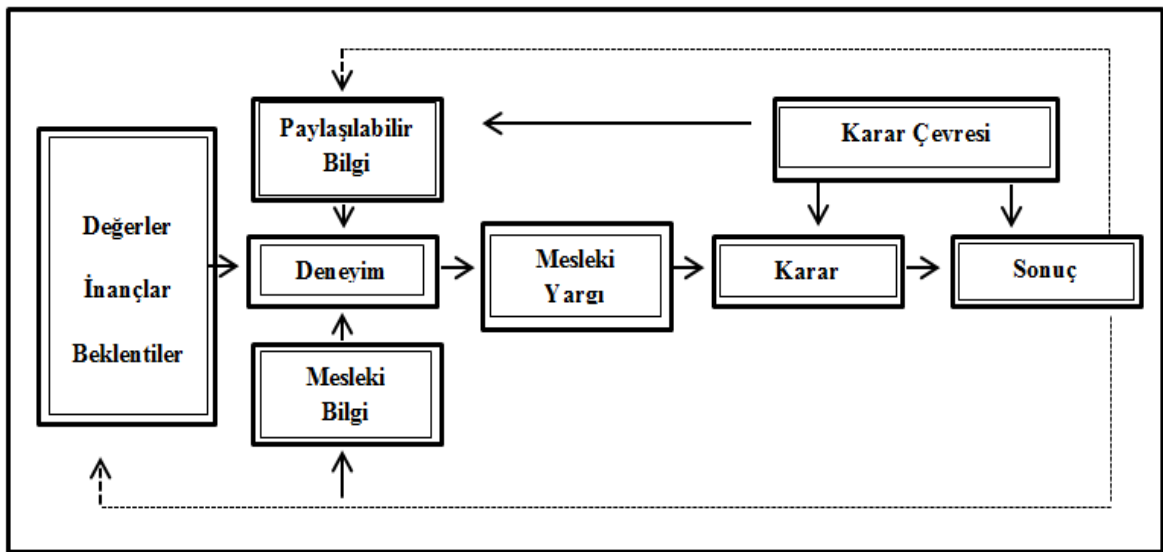
Şekil 1’de görülen basit mesleki yargı sürecini Gibbins ve Mason (1988: 20), bir örnek yardımıyla açıklamaktadır. Örneğe göre, saldırgan (agresif) raporlama tarzı diğer bir deyişle yaratıcı muhasebe teknikleri kullanarak ünlenmiş ve ülkenin hızla büyümekte olan işletmelerinden birisinin muhasebe bölümünde yetkili muhasebe meslek mensubu, karşılaştığı işlemle ilgili olarak mesleğe yönelik standardı inceleyip, değerlendirerek, bilgi ve deneyimi sonucunda uygun olan muhasebe yaklaşımını seçip, mesleki yargı kullanımına başvurmuştur. Ayrıca uygun olan muhasebe yaklaşımının yansıtıldığı mali tablolar, dış

denetçiler tarafından onaylanmıştır. Sözkonusu örnekte mesleki yargı süreci bileşenleri aşağıdaki gibi incelenebilir:

- *Çevre*; hızla büyümekte olan şirketi ve şirketin yaratıcı muhasebe teknikleri kullanarak finansal raporlamadaki ününü,
- *Standart, Kural ve Prosedürler*; işlem ile ilgili standardın ilgili bölümü ve standardın gereklerini,
- *Kişiler*; muhasebe meslek mensubunu ve mensubun deneyimi ve bilgisini,
- *Bilgi ve Veriler*; yargıyı tetikleyen durumu, durumun gerçeklerini ve eldeki mevcut bilgileri,
- *Süreç*; standartların okunmasını, işlem ya da olaya ilişkin önceki deneyimlerin gözden geçirilmesini, değerlendirilmesini,
- *Çıktı*; muhasebe meslek mensubunun seçmiş olduğu uygun muhasebe yaklaşımı ve bu yaklaşımın dış denetçiler tarafından onaylanmasını ifade etmektedir.

Mesleki yargı sürecinde meslek mensuplarının, bilgi ve deneyim ile alternatifler arasında seçim yaparken mesleki yargıyı etkileyebilecek her çevresel, ekonomik, sosyal ve politik koşulun da sürece dahil olabileceğinin bilincinde olması gerekmektedir. Şekil 2’de meslek mensupları için mesleki yargı süreci, ayrıntılı olarak gösterilmektedir.

Şekil 2: Mesleki Yargı Süreci



Kaynak: McDavid ve diğerleri, 2012: 494

Şekil 2’de görüldüğü üzere, çevresel, ekonomik, sosyal ve politik faktörlerin de sürece dahil olmasıyla süreç, daha karmaşık bir hal alabilmektedir. Dolayısıyla mevcut işlem ve olay karşısında meslek mensupları, meslek örgütlerince ya da yasa yapıcılar tarafından oluşturulan mesleki standartların yetersiz olması durumunda, mesleki bilgi ve deneyimin yanı sıra beklenti, paylaşılabılır bilgi, inanç ve değerlerden de etkilenerak mesleki yargıya ulaşmaktadır.

Mesleki yargı sürecinde meslek mensuplarının, sistemli olarak en uygun yargıya varması gerekmektedir. Bu bağlamda, Barrows ve diğerleri (2010), her mesleğin özü, odak noktası olan ve formüle edilemeyen soyut bir kavram olan mesleki yargı ve süreci için, kavramsal bir çerçeve oluşturmuştur. Bu çerçeveye göre;

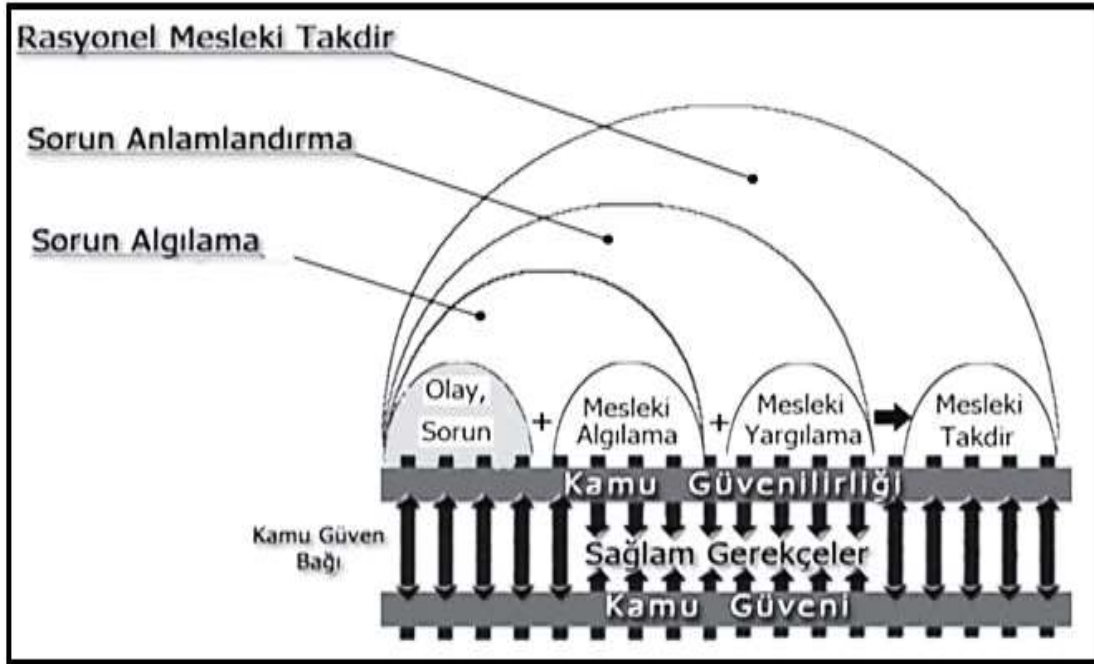
- Karşılaşılan işlem ya da olayda meslek mensubu, kendisini durumdan zihinsel olarak kendisini soyutlamalı ve dışarıdan biriymiş gibi işlem ya da olayı ele almalı,
- Karşılaşılan işlem ya da olay analiz edilerek, işlemin biçimden ziyade özünün ve işleminden meslek mensubunun beklentisinin ne olduğu anlaşılmalı,
- Karşılaşılan işlem ya da olayda uzmanlık alanı ile ilgili olarak literatür taranmalı ve eldeki mevcut veriler ışığında inceleme tamamlanmalı,
- Karşılaşılan işlem ya da olayda alternatif bakış açıları geliştirilmeli ve her bir alternatifin olumlu ve olumsuz yönleri ortaya konarak, meslektaşlarla fikir alışverişinde bulunulmalı,
- Karşılaşılan işlem ya da olayda varılan yargının rasyonel olup olmadığının bilincinde olunmalı,
- Karşılaşılan işlem ya da olayda varılacak yargının olası kısa ve uzun dönemli sonuçları ön görülmelidir.

Mesleki yargı çerçevesi daha öncesinde karşılaşılmış işlem ya da olaylarda elde edilmiş bilgi ve deneyimlerden sentezlenerek oluşturulmuştur. Bu çerçeve doğrultusunda hareket ederek mesleki yargıya varmada, kesin olarak doğru ve etkili sonuçlar ortaya çıkmayabilir. Ancak bu çerçeve, meslek mensuplarının uzmanlıkları ile ilgili işlem ya da olaylar, karar verme ve uygulama aşamalarında, tutarlılık ve karşılaştırılabilirlik sağladığından önem arz etmektedir. Bu yüzden mesleki yargıda bulunurken, mesleki yargı çerçevesinin baz alınarak tüm ayrıntıların dikkatlice, ön yargısız ve tarafsız bir biçimde incelenmesi, basiretli mesleki yargılara zemin oluşturacaktır.

1.3. Mesleki Yargı Sürecinde Karşılaşılan Zorluklar

Mesleki yargı, meslek mensuplarının takdir yetkilerini kullanarak mesleki standartların izin verdiği ölçüde bilgi ve deneyimlerine bağlı olarak şekillenmektedir (Rentfro, 2000: 3-4). Takdir hakkı, her meslek disiplinde, herkes tarafından kabul edilen, yeterlilik sertifikasıyla yetkilendirilmiş meslek mensubuna, mevcut mesleki ilke, kural ve standartlara bağlı olarak seçim yapma sorumluluğu sağlamaktadır. Mevcut mesleki ilke, kural ve standartların yetersiz olması durumunda, meslek mensubu o işin uzmanı olarak, mesleğin yasal ve mesleki yöntemlerin sınırları doğrultusunda bilgi ve deneyimi ile mesleki karar geliştirmektedir. Bu bağlamda takdir hakkı mesleki yargı sürecinin son halkasını oluşturmaktadır (Ünsal, 2009: 184-185). Mesleki yargı ve mesleki takdir, insana özgü faaliyet olması nedeniyle içerisinde öznel gerekçeler barındırabilmekte ve meslek mensuplarının, uzmanlık alanı ile ilgili etik ilke ve kurullarla uyuşmayacak mesleki yargılara varmasına neden olabilmektedir.

Şekil 3: Mesleki Yargı ve Mesleki Takdir



Kaynak: Ünsal, 2009: 187

Şekil 3'te görüldüğü üzere, aşamalar halinde gösterilen mesleki yargı ve mesleki takdir sürecinde meslek mensuplarının, karşılaştıkları işlem ya da olayları kendilerine özgü şartlar içerisinde, gerçeklik temeline bağlı kalarak, kamu güvenini sağlamak amacıyla

sistematik olarak yürütmesi gerekmektedir. Ancak bu süreçte meslek mensupları, sorunu algılama, anlamlandırma, yargılama ve sonuçlandırma aşamalarında bir takım zorluklarla karşılaşmaktadır.

Meslek mensuplarının, mesleki yargı sürecinin, konuyu tanımlama, gerekli bilgilere ulaşma, ulaşılan bilgileri anlamlandırma, olası karara bağlı sonuçları değerlendirme ve yargıya varma aşamalarında kendilerinden beklenen biçimde, tarafsızlık gözlüğüyle uzmanlıkları ile ilgili işlem ya da olayları ele alıp, mesleki yargıya varması gerekmektedir. Ancak çoğu zaman meslek mensupları, bağımlı ve taraflı olarak mesleki yargıya varmakta ve olumsuz sonuçların ortaya çıkmasına neden olmaktadır.

Mesleki yargı gerçekleştirilirken yapılan çıkarımlar, uygulamaya ve gerçeklere dayalı olmalı; duygu ve sezgiye dayalı yargıda bulunulmamalıdır (Dalkılıç, 2008: 91). Bu bağlamda mesleki yeterliliğin, mesleki yargıya varmada ön yargıların minimize edilmesini sağladığını ve meslek mensubunun karşılaştığı işlem ya da olaylarda bağımsız olarak yargıya varmasının da ayrıca yargının kalitesini arttıracığını belirten Magmu (2010), mesleki yargı sürecinde karşılaşılabilecek zorlukların, yargının mesleki etik ilke ve kurallara dayalı olarak gerçekleştirilmemesinden kaynaklanacağını da vurgulamaktadır.

Mesleki yargı, tarafsızlık, dürüstlük, gerekli özen gibi mesleki etik ilke ve kurallar altında her meslek ile ilgili düzenlenmiş standartlar doğrultusunda, deneyimli ve bilgili kişiler tarafından gerçekleştirilmesi gerektiğinden, alternatifler arasından seçim yapılırken daha önce varılmış mesleki yargı sonuçları da göz önünde bulundurulmalıdır. Bu bağlamda deneyim ve bilginin yanı sıra fikir alışverişi yapılması da yargının kalitesini arttıracaktır. Çünkü fikir alışverişiyle, birden fazla mesleki deneyim bir araya getirilip, bilgi ve deneyimin paylaşıldığı ortam oluşturularak, unutulmuş ya da yanlış yorumlanan noktalar incelenip düzeltilebilecektir. Ancak mesleki yargı sürecinde meslek mensuplarının meslektaşlarıyla fikir alışverişinde bulunabilmeleri, maliyet ve zaman gibi sorunlar sebebiyle her zaman mümkün olmamaktadır.

Mesleki yargı kullanımını gerektiren bir durum karşısında meslek mensubu, kendi çevresinden de olumlu ya da olumsuz olarak etkilenebilmektedir. Şöyle ki çevrenin olumlu desteğini alarak mesleki yargıda bulunmak, daha basiretli sonuçlar doğurabilmekte, aksi durumda ise istenmeyen durumlar ortaya çıkabilmektedir. Ancak çevresinin desteğini alamaması gibi zorlukların olması muhtemeldir. Örneğin, uygulamada varmak istediği

mesleki yargı ile işverenin çıkarı arasında ikilem yaşayan meslek mensubu, ihtiyatlılığı elden bırakmayıp toplumun çıkarlarını gözetecek şekilde gerekenleri yapması durumunda işten çıkarılma ve yerine daha esnek yargıda bulunarak kurumun çıkarlarını gözetecek bireyin gelmesi gibi durumlarla karşılaşabilecektir. Bu bağlamda meslek mensubunun uzmanlık alanı ile ilgili karşılaştığı işlem ya da olaylarda, çevresinden destek görerek mesleki yargıya varması, mesleki yargı sürecinin gelişiminde ve uygulamada daha basiretli mesleki yargıların ortaya çıkmasında etkili olacaktır.

Mesleki yargı sürecinde karşılaşılabilecek zorlukları göstermek için, Kanada’da, muhasebeciler ve bilgi kullanıcıları için mesleki yargı kullanımının güç ve karmaşık olduğunu ortaya koyan bir çalışma yapılmıştır. Bu çalışmada, kamu ve özel kesimden birçok muhasebeci ve finansal tablo kullanıcılarına mesleki yargı ile ilgili sorular sorulmuş ve mesleki yargı sürecinde karşılaştıkları zorlukları belirtmeleri istenmiştir. Çalışma sonucunda ortaya çıkan görüşlerden birkaçına aşağıda yer verilmektedir (Dalkılıç, 2008: 95). Bunlar:

- Küçük ölçekte faaliyet gösteren muhasebe bürosunun kıdemli ortağı, mesleki yargı sürecinde karşılaştığı zorlukların genellikle “özün önceliği kavramı” ile ilgili olduğunu, işlemlerin biçimlerinin, özlerinden oldukça farklı biçimde ortaya konduğunu açıklamakta ve süreçte karşılaşılabilecek işlem ya da olaylarla ilgili gerçeklerin yansıtılabilmesi için yeterli düzeyde bilgi ve deneyimin olması gerektiğini belirtmektedir.
- Orta ölçekte faaliyet gösteren muhasebe firmasında çalışan meslek mensubu, on yıl gibi uzun dönemi kapsayan projeler ile ilgili belirli oranları hesaplamanın; faiz oranını öngörmenin zorlu ve riskli olduğunu ve bu durumun mesleki yargı sürecini güçleştirdiğini belirtmektedir.
- Denetim elemanı olarak faaliyet gösteren meslek mensubu, uzun vadede elde tutulması planlanan menkul kıymetlerle ilgili gelecekte oluşabilecek değerlerin, politik ve ekonomik gelişmelere bağlı olduğunu ve bu gelişmelerin mesleki yargı süreci için belirsizlik ve risk barındırdığını belirtmektedir.
- Ulusal çapta bir muhasebe firmasının sorumlu ortağı, denetim firmalarının müşterileri kimi zaman belirli yaklaşımları seçmek istemekte ve bu gibi durumlarda bazen denetçinin, seçilen çözümü uygun bulmamakta olduğunu fakat müşteri kaybının önüne geçmek için mesleki yargısını kişisel çıkarları doğrultusunda

özgürce kullandığını ve bunun mesleki yargı sürecini zedelemekte olduğunu belirtmektedir.

- Bağımsız muhasebe meslek mensubu, iş hayatında sıklıkla karşılaşılmayan, muhasebe standartlarının doğrudan rehberlik sağlayamadığı ve belirsiz kalan durumlarda basiretli mesleki yargıya varmanın güçleştiğini belirtmektedir.
- Sektör lideri bir firmanın yönetim kurulu başkanı, kimi zaman ülke ekonomisindeki bazı açıkları ve aksaklıkları kapamak amacıyla politikacıların önderliği ile bazı yaklaşımların kendilerine dikte edildiğini ve bu durumun finansal şeffaflığı bozduğunu ve böylece mesleki yargı sürecinin ciddi zararlar gördüğünü belirtmektedir.
- Üst düzey bir yönetici ise, işletmelerde tepe yönetimde bulunanların çoğu zaman karar verme süreçlerinde yönetimin çıkarlarını korumak ve işletmenin sürekliliğini sağlamak durumunda olduklarını ve böylece mesleki yargı sürecinin farklı değişkenlerden etkilenecek güçleşebileceğini belirtmektedir.

Bu çalışma sonucunda elde edilen bulgular, mesleki yargı sürecinde karşılaşılabilecek zorluklar hakkında genel bir kanıya varılmasında yardımcı olmaktadır. Bu bağlamda süreç içerisinde karşılaşılabilecek zorlukların üstesinden gelebilmek için, meslek mensuplarının işlem ya da olayın biçimden ziyade özünü dikkate alması, tarafsızlık sergilemesi ve toplum yararını gözetmesi gerekmektedir.

Mesleki yargı sürecinin odak noktası olan meslek mensupları için, gerek işletmeçi gerekse işletmedışı çevreler, yargının basiretli olup olmamasına doğrudan etki etmektedir. Bu bağlamda mesleki yargı kalitesine gölge düşürecek faktörleri Skinner (2005: 144) üç madde halinde açıklamaktadır. Bunlar:

- Mesleki yargının, süreç içerisinde askıya alınabilmesi ya da düzgün bir şekilde uygulanmaması,
- Meslekler için oluşturulmuş kavramsal çerçevenin, mesleki yargı için uygun bir temel sağlamada yetersiz olması,
- Mesleki standartların, karşılaşılabilecek her işlem ya da olaya cevap verecek nitelikte olmayıp, eksik, yetersiz, belirsiz olması ve alternatifler arasında seçim yapmayı gerektirmesidir.

Mesleki yargı kalitesi yukarıda belirtilen nedenlerin yanı sıra meslek mensuplarının mesleki etik ilke ve kurallara uygun mesleki faaliyetlerde bulunmamasından dolayı da düşmektedir. Tüm bu açıklamalar ışığında mesleki yargı kalitesini iyileştirmeye yönelik olarak Morrill (2005), aşağıdaki dört çözüm önerisini sunmaktadır. Bunlar:

- Mesleki yargı sürecinde, önceden yapılmış öneri ve tavsiyelerin tekrar gözden geçirilmesi,
- Mesleki standart yapıcıların, araştırmacıların ve uygulayıcıların arasındaki diyalogun iyileştirilmesi,
- Mesleki eğitime yönelik müfredatta var olan, mesleki yargı ve mesleki yargı süreci üzerindeki vurgunun artırılması,
- Mesleki yargı hatalarının titizlikle araştırılması, disiplin altına alınması ve ayrıca mesleki yargı sürecini iyileştirmek için sürekli mesleki eğitimin sağlanmasıdır.

Mesleğe yönelik düzenlemelerin karşılaşılabilecek her işlem ya da olaya cevap verebilecek nitelikte olması mümkün değildir. Bu durumda mesleki yargı kalitesinin artırılmasında mesleki kuruluş ve meslek mensuplarının belirtilen çözüm önerilerini dikkate alması gerekmektedir.

1.4. Mesleki Yargı ve Meslek Etiği Etkileşimi

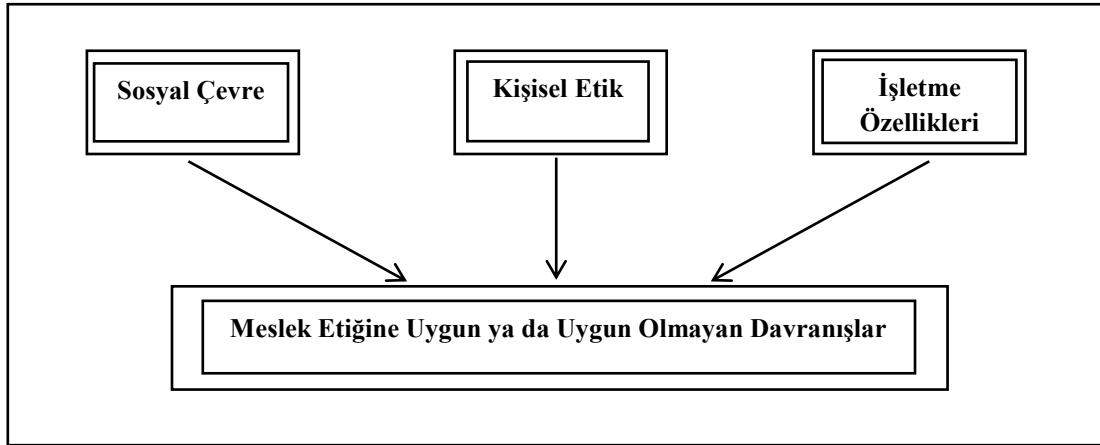
“Etik” ise Yunanca “ethos” sözcüğünden türetilmiş ve insanlar arasındaki ilişkilerin temelinde var olan değerlerin, ahlaki açıdan iyi ya da kötü, doğru ya da yanlış olanının temelini ve niteliğini araştıran felsefe alanıdır (Akdoğan, 2003: 5-7). Diğer bir tanıma göre ise etik, insanlar arası ilişkilerin temel yapısını oluşturan değerler bütünü şeklinde ifade edilmektedir (Leung ve Coopers, 1994: 19).

Ahlak ve etik kavramları özleri itibariyle farklı anlamlara gelmelerine rağmen toplumda çoğu zaman birbirleri yerine kullanılmaktadır. “Ahlak”, Arapça kökenli “hulk” kelimesine dayanan ve insanın doğuştan getirdiği ya da sonradan kazandığı huyları, tavırları, yaşamın her alanında insanlar arasındaki ilişkilerin temelindeki değerleri ve toplum tarafından uyulması gereken kuralların bütünü ifade etmektedir (Ertaş ve Arslan, 2009: 24). Diğer bir tanıma göre ise ahlak, insanın iyi ya da kötü olarak vasıflandırılmasına yol açan manevi nitelikleri şeklinde ifade edilmektedir (Pekdemir, 1999: 21). Etik, iyi ya da kötü davranışın kaynağının analizini ifade ederken, ahlak ise iyi ya da kötü olarak

nitelendirilen davranışları ifade etmektedir. Bir başka ifadeyle ahlakın felsefesi olan etik, iyi ya da kötü davranışları ayırt edebilme anlayışı kazandıran bir disiplin iken ahlak, etiğin araştırma konusudur (Bayraktaroğlu ve diğerleri, 2005: 377). Bu bağlamda etik, doğru ve yanlış teorisi; ahlak ise onun pratiğidir. Etik bir kişinin belli bir durumu ifade etmek istediği değerlerle ilgili iken ahlak, bunu hayata geçirme tarzıdır (Yıldız, 2010: 160).

Meslek etiği ise, herhangi bir meslek grubunun, mesleğe ilişkin olarak oluşturup, koruduğu, mesleği icra eden mensupların, kişisel çıkarlarını sınırlayan, yetersiz ve ilkesiz olan mensupları dışlayan, meslek içi rekabeti düzenleyen ve toplum çıkarlarını gözeten, temelinde doğruluk, dürüstlük, tarafsızlık ve sosyal sorumluluk bilincinde olma gibi değerleri bulunduran mesleki ilke ve kurallar bütünüdür (Güney ve Çınar, 2012). Meslek etiğine uygun davranışları etkileyen üç faktör bulunmaktadır. Bu faktörler Şekil 4'te gösterilmektedir.

Şekil 4: Meslek Etiğine Uygun Davranışları Etkileyen Faktörler



Kaynak: Akdoğan, 2003: 11

Şekil 4'te görüldüğü üzere, meslek mensuplarının meslek etiğine uygun ya da uygun olmayan davranışlar sergilemesinde, yaşamını sürdürdüğü sosyal çevrenin, aileden aldığı eğitimin, dinin ve çalıştığı kurumun örgüt kültürünün etkisi görülmektedir. Meslek etiğinin temelini bireysel etik, işletme etiği ve toplumsal etik oluşturmaktayken, müşteriler, rakipler, hissedarlar, yasal ve siyasal çevreyi oluşturan kurumlar da meslek etiğini etkileyen dış çevre etkenlerini oluşturmaktadır (Akdoğan, 2003: 11).

Ahlak, etik, meslek etiği kavramlarına ek olarak meslek mensuplarının, meslek etiğine uygun ya da uygun olmayan davranışlar sergilemesinde ortaya çıkan bir diğer önemli kavram da etik ikilem kavramıdır. Bir olayın tartışılabilir doğrularının olması ve bu doğruların birbirleriyle çatışması durumunda karşılaşılan zorluklar olarak nitelendirilen *etik ikilem*, herhangi bir işlem ya da olayın çözümünde içine düşülen kararsızlığı ifade etmektedir (Kutlu, 2008).

Meslek mensupları mesleki yargı sürecinde uzmanlıkları ile ilgili faaliyetlerini yürütürken etik ikilem yaşayabilmektedir. Bu durumda bilgi ve deneyimleri doğrultusunda, alternatifler arasından rasyonel seçimi yapmaları gerekmektedir. Ancak kimi meslek mensupları mesleki etik ilke ve kurallar çerçevesinde etik davranışı benimserken, kimisi de benimsemeyebilir. Etik davranışı benimseyen meslek mensupları, mesleğin onuru ve toplumun mesleğe olan güvenini artırırken, kişisel ya da kurumsal çıkarları ön planda tutup etik dışı davranış sergileyerek yargıya varan meslek mensupları toplum için tehdit oluşturmaktadır. Ayrıca etik dışı davranan mensuplar, yargılarını haklı gösterebilmek için “herkes bunu yapıyor”, “yasal ise ahlakidir”, “ortaya çıkarılabilme ve cezalandırılma olasılığı” gibi çeşitli bahaneleri de ileri sürmektedir (Güredin, 1997). Bu yüzden meslek mensuplarının bilgi ve deneyimlerine ek olarak etik ilke ve kuralları da gözönünde bulundurarak mesleki yargıya varması önem arz etmektedir.

Mesleki yargı sürecinde, etik ikilem yaşayan meslek mensupları için doğru ya da yanlışın ne olduğuna karar vermede baskın iki temel unsur bulunmaktadır. Bunlardan birincisi etiksel yeterlilik, diğeri ise etiksel kararlarda iradenin özgürlüğüdür. Etiksel karar verme sürecini üç faktör etkilemektedir (Ünsal, 2008: 7-8):

- *Etik Bilgi Kapasitesi*; meslek mensubunun etik ve meslek etiği konusundaki algısını ifade etmektedir. Bu durumun dört temel düzeyi bulunmaktadır. En temel düzeyi, mesleki etik bilincinde olmayı, mesleki bilgi birikimini artırmayı, temel etik teorileri ile etik ilişkisini kavramayı, bilişsel ahlaki gelişim düzeyi hakkında bilgi sahibi olmayı ve erdemleri gerektirmektedir. İkinci düzeyde, etik duyarlılık sözkonusudur. Bu düzey, mesleki tehditlerin değerlendirilmesini, etik farkındalık ve mesleki sorumluluğun oluşturulmasını gerektirmektedir. Üçüncü düzey, etik mesleki yargılama kabiliyetinin geliştirilmesini gerektirmektedir. Son düzey ise,

yaşam boyu etik davranışı, mesleki sorumluluğu ve sürekli öğrenmeyi gerektirmektedir.

- *Bilişsel Ahlaki Gelişim Düzeyi;* meslek mensubunun bulunduğu seviyeye göre faydacı, geleneksel ve evrensel değerlere bağlı kararlar vermesini ve davranışta bulunmasını ifade etmektedir. Farklı bilişsel gelişim seviyelerindeki bireyler karşılaşılan aynı nitelikteki işlem ya da olayla ilgili farklı mesleki yargılara sahip olabilmektedir. Bu bağlamda bilişsel ahlaki gelişim düzeyi, mesleki yargı sürecinde aynı olay karşısında iki farklı bireyin farklı yargılara varabileceğini ortaya koymaktadır.
- *Eğilimlerin Şiddet Düzeyi;* meslek mensuplarının bazılarının, karşılaşılabilecekleri işlem ya da olaylarda ihtiyatlı, bazılarının da hiçbir kural tanımadan en temel gerekleri bile ihlal edebileceklerini ifade etmektedir. Dolayısıyla mesleki yargı kişisel eğilimlerin şiddet düzeyinden doğrudan etkilenmektedir.

Mesleki yargı sürecinde etik ya da etik dışı karar almada etkili olan bu kişisel faktörlerin yanı sıra dışsal faktörler de etik dışı yargıya varmada etkili olmaktadır. Bu bağlamda Akdoğan (2003: 11-15), meslek mensuplarının etik dışı davranışlarını doğuran nedenleri iki grupta ele almaktadır. Bunlar:

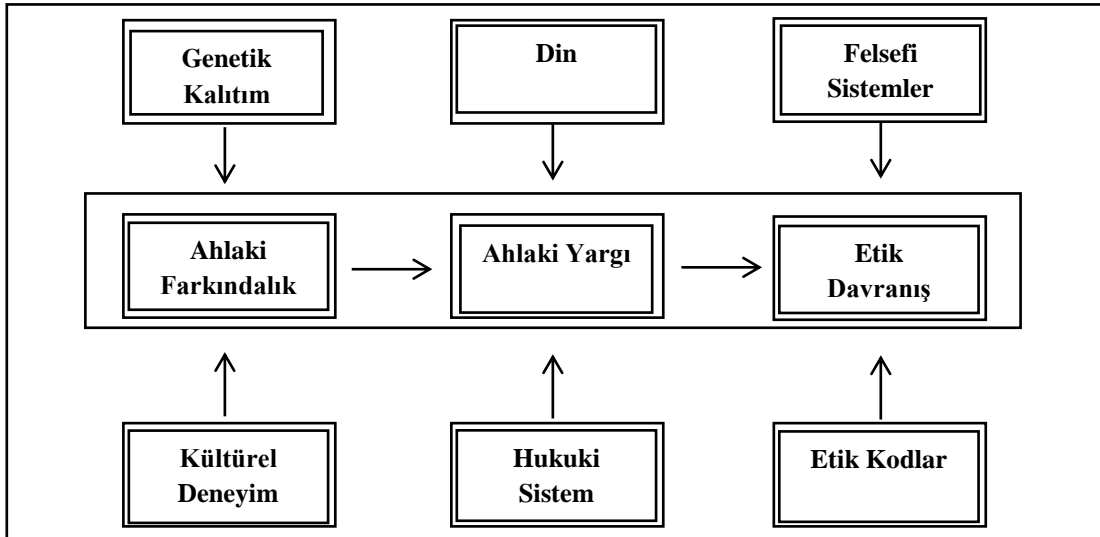
1. *Kişisel Nedenler;* meslek mensuplarının etik dışı davranış sergilemesinde, kendi kişisel eksikliklerinden, zaaflarından, ikilemelerinden ve yetersizliklerinden kaynaklandığını ifade etmektedir. Bu bağlamda kişisel etik dışı davranış nedenleri dört maddede incelenebilir. Bunlar meslek mensubunun;
 - Etik ölçütleri farklı yorumlaması,
 - Bireyin bencil davranması,
 - Etik ikilemler yaşaması,
 - Mesleki bilgi yetersizliğidir.
2. *Dışarıdan Kaynaklanan Nedenler;* meslek mensuplarının etik dışı davranış sergilemesinde, çevresel faktörlerin de etkin olduğunu ifade etmektedir. Bu bağlamda, çevresel etik dışı davranış nedenleri beş maddede incelenebilir. Bunlar:
 - İşletme yönetiminin etik davranışları algılama farkının olması,
 - Mesleki rekabetin olması,
 - Karşılıklı güvensizlik ortamının olması,
 - Sahte ve yanıltıcı belge düzenlenmesi,

➤ Etik davranışların esnetilmesidir.

Mesleki yargı sürecinde kişisel ve dışsal faktörlerin ayrı ayrı göz önünde bulundurulması ve meslek mensuplarının, bu faktörlerin bilgisi ve bilincinde olarak etik yargıya ulaşması, mesleki sorumluluğun gereğidir.

Meslek mensubunun etik karar verme süreci üç adımdan oluşmaktadır. Bunlardan ahlaki farkındalık adımı, mesleki yargıya varmadan önce etik bir ikilemin varlığının fark edilmesini ifade etmektedir. Bu adımda meslek mensuplarının, mesleki bilgi ve deneyimlerinden yararlanarak varacağı yargıda toplum için tehdit oluşturabilecek etkenlerin bilincinde olması gerekmektedir. Ahlaki yargı adımı, neyin iyi ya da kötü, doğru ya da yanlış olduğuna karar verilmesini ifade etmektedir. Bu adımda, önceki mesleki yargı deneyimlerini sentezleyerek, meslektaşları ile fikir alışverişinde bulunan meslek mensubunun, kendi mesleki bilgi ve deneyimini de yargı sürecine katıp, mesleki etik ilke ve kurallar doğrultusunda karar vermesi gerekmektedir. Etik davranış adımı ise meslek mensubunun, mesleki yargı sürecinde almış olduğu etik kararı uygulamasını ifade etmektedir. Şekil 5'te meslek mensubunun etik karar verme süreci ve meslek etiğine uygun davranışlarını etkileyen faktörler ayrıntılı olarak gösterilmektedir.

Şekil 5: Etik Karar Verme Süreci



Kaynak: Balsarı ve Dalkılıç, 2007

Şekil 5'te görüldüğü üzere, genetik kalıtım, din, etik ilke ve kurallar, kültürel deneyim, hukuki ve felsefi sistemler meslek etiğine uygun davranışları etkilemektedir.

Ayrıca alınan eğitim ve mesleki deneyim de meslek mensuplarının etik karar verme sürecinde etkili olmaktadır.

Her mesleğin etik değerleri birbirinden farklı olmasına rağmen genel olarak meslek etiğinin temeli, sosyal sorumluluk duygusuna dayanmaktadır. Toplumsal kültüre sahip insanların, mesleki faaliyetlerinin arkasındaki destekleyici güç, meslek mensuplarının kişisel ya da kurumsal çıkarları değil, etik sorumluluk ve bu sorumluluğun bilincinde olarak toplum için rasyonel mesleki yargıya varmasıdır. Dolayısıyla bir mesleğin toplum önünde hak ettiği değere ve saygınlığa ulaşabilmesi, o meslek mensubunun toplumun değer yargılarına duyarlı olmasına bağlıdır.

Meslek mensubunun, yasa ve mesleki etik ilke ve kuralların öngördüğü düzeyde davranış göstermesi, mesleki yargısında etik standartlara ters düşebilecek tüm davranışlardan kaçınmasını gerektirmektedir. Ayrıca meslek örgütlerinin meslek mensuplarını, mesleki yargı ve süreci hakkında bilgilendirmeleri de önem arz etmektedir. Bu bağlamda herhangi bir meslek icra edilirken meslek mensubunun, mesleki yargısında etik ilke ve kurallara bağlı kalması, o mesleğe olan güven ve saygının artmasını sağlamaktadır. Elbette mesleki yargıya varmada, kişisel, çevresel faktörlerin etkili olduğu açıktır. Ayrıca etik algısı da mesleki yargı sürecinde önem arz etmektedir. Bu yüzden meslek mensubunun bu süreçte, basiretli yargıya ulaşabilmesi için süreci ve sürecin bileşenlerini en iyi şekilde kavraması gerekmektedir.

İKİNCİ BÖLÜM

2. MUHASEBE VE DENETİM MESLEĞİNDE MESLEKİ YARGI

2.1. Muhasebe ve Denetim Mesleği

Son yıllarda yaşanan finansal kriz ve skandallar muhasebe mesleğine ve mesleği icra eden meslek mensuplarına olan güvenin azalmasına neden olmuştur. Bu durumun işletmeler tarafından hazırlanan finansal bilgilerin gerçeği yansıtmamasından kaynaklandığı görülmektedir. Ayrıca bu bilgilerin sunumunda ve denetiminde muhasebeci ve denetçiler tarafından başvuru mesleki yargının da etkili olduğu görülmektedir. Bu bağlamda çalışmanın bu bölümünde mesleki yargı konusunun muhasebe ve denetim mesleği ile ilişkisi üzerinde durulacaktır.

2.1.1. Muhasebe ve Denetim Mesleğinin Tanımı ve Açıklaması

Muhasebe kelimesi dilimize, Arapça “muhasaba” sözcüğünden geçmiş olup sayma, aritmetik ve hesaplama anlamındaki “hisab” kökünden türetilmiştir. Muhasebe sözcüğünün Türk Dil Kurumu Sözlüğü’ndeki anlamı ise “hesaplama, karşılıklı hesap görme, hesap işleri ile uğraşma[dır]” (TDK, 2005: 496).

İktisadi açıdan muhasebe, “işletmeler arası karşılıklı ilişkiler ve işletme içi olaylar sebebi ile işletmenin varlıklarında, kaynaklarında, giderlerinde ve gelirlerinde değişme meydana getiren tamamen ya da kısmen mali nitelikli işlemlere ait bilgileri kaydeden, sınıflandıran ve anlamlı bir şekilde özetleyerek, varılan sonuçları yorumlayan ve böylece işletme ile ilgili çıkar gruplarına, amaçlarına uygun yararlı bilgileri sağlayan bilimdir” (Sürmen, 2013: 9).

Muhasebe mesleği, yukarıdaki tanımda yer alan faaliyetlerin yerine getirilmesi suretiyle muhasebe ilminin uygulanması ve hem işletme yöneticileri hem de işletmeyle ilgili çıkar gruplarına karar verme aşamasında gerekli bilgileri tam, zamanında, şeffaf, güvenilebilir ve anlaşılabilir bir şekilde sunan uğraştır (Daştan, 2001: 32).

Bir uğraşının meslek olarak nitelendirilmesi için, devamlı gelişen ve değişen bilgi yapısını içermesi, kamu yararına hizmet edecek mesleki sorumluluk taşıması ve uygulamada karşılaşılan sorunların çözümünde mesleki yargı kullanımına izin vermesi gibi özellikleri taşıması gerekmektedir. Bu bağlamda muhasebe mesleğinin sürekli olarak çevresiyle etkileşim halinde olması, teknolojik, ekonomik, sosyal değişim ve gelişimlerden etkilenmesi ve topluma hizmet etme amacı gütmesine ek olarak muhasebe meslek mensuplarının mesleki ilke ve standartların yetersiz ve esnek olması durumunda mesleki yargıyı kullanması gibi özellikler de bu uğraşın meslek olarak nitelendirilmesini sağlamaktadır. Ayrıca muhasebenin anayasası niteliğindeki temel kavramlardan olan sosyal sorumluluk, tarafsızlık ve belgelendirme, tam açıklama gibi kavramlar da mesleğin, kamu yararına hizmet ettiğini açıkça ortaya koymakta ve sayılan özellikleri taşıdığını göstermektedir.

Tarihsel olarak muhasebe ilmi, muhasebe mesleğinden daha eski ve muhasebe uygulamaları da M.Ö. 3000 yılına kadar uzanan bir geçmişe sahiptir. Muhasebe ilmi sırasıyla Mısırlılar, Finikeliler, Hintliler, Yunanlılar, Çinliler, Türkler ve Romalılar tarafından bilinmektedir. Ayrıca bu uygarlıklar arasındaki ticari ilişkilerin ilerlemesi, bu ilmin gelişmesine ve yaygınlaşmasına katkıda bulunmuştur (Güvemli, 2001: 7-8).

Muhasebe mesleği, önemine binaen ilk yıllarda devlet yetkilileri tarafından saraylarda “kâtiplik” müessesinin uygulanması şekliyle icra edilmeye başlanmıştır. Yusuf Has Hacib tarafından 1070 yılında yazılan “Kutadgu Bilig” günümüz Türkçesi ile “Devlet Olma Bilgisi” ya da “Mutlu Olma Bilgisi” adlı eserinde kâtip için “çok doğru, itimat edilir, iyi ve dürüst olması lazım. Gözü tok, tavır ve karakteri güvenilir olmalı. Akıllı olmasının yanında, hayâ sahibi olmalı. Her türlü işlemi kâğıda geçirmeli, akla güvenmemelidir” ifadeleri yer almaktadır (Sürmen, 2013: 1-2).

Bugünkü muhasebe teorisinin temelini oluşturan “çiftyanlı kayıt yöntemi” muhasebe uygulamalarındaki en önemli gelişmedir. Bu Yöntem, Franzisken rahibi ve matematikçi *Fra Luca Bartolomeo de PACIOLI* (1445 - 1515) tarafından yazılmış ilk çiftyanlı kayıt yöntemini anlatan “*Summa di Aritmetica, Geometria, Proportioni ét Proportionnalite*” günümüz Türkçesi ile “*Aritmetik, Geometri, Oran ve Orantı Hakkında Herşey*” adlı eserin “*De Computis et Scriptures (Defter Tutma ve Ona Ait Bir Belge Üzerine Etüt)*” başlıklı bölümünde ele alınmaktadır (Sevilengül, 2003: 12). Ayrıca

Abdullah bin Felek Ala’i TEBRİZİ’nin 1307 yılında yazdığı “Kanun-us-Sa’adet” günümüz Türkçesi ile “Mutluluk Kitabı”, İmad-es-SERAVI’nın 1340 yılında yazdığı “Cami-ul Hesap” günümüz Türkçesi ile “Yıllık Kesin Hesap” ve Abdullah Püser Muhammad bin Kıya-el MAZENDARAN’ın 1363 yılında dönemin veziri Felek-ül-MA’ALİ’ye atfen yazdığı “Risale-i Felakkiye Kitab-us Siyaqat” günümüz Türkçesi ile “Felakkiye’nin Muhasebe Kitapçığı” adlı eserler de muhasebe ilminin gelişmesinde öncülük etmiştir (Sürmen, 2013:4).

Çiftyanlı kayıt yönteminin kullanılmasından XIX. yüzyıla kadar geçen sürede, muhasebenin gereksinimler doğrultusunda geliştiği ve muhasebe uygulamalarındaki gelişmelerin de finansal bilgi kullanıcısının beklentisini karşılamaya yönelik olduğu görülmektedir. Muhasebe sosyal bir bilimdir. Bu durum, muhasebe mesleğinin de sosyal bir meslek olmasını sağlamaktadır. Sosyal yapının gereklerine bağlı olarak muhasebe bilimi ve muhasebecilik mesleğinin de değişmesi ve gelişmesi olağandır (Kurtcebe, 2008: 2). Bu bağlamda özel mülkiyet kavramında, işletme ve kredi kurumlarının yapısında, buna bağlı olarak çıkar gruplarının oluşumunda ve sermaye birikiminde meydana gelen gelişmeler muhasebe ilminin ve mesleğinin gelişimine katkıda bulunan unsurlar olarak sayılmaktadır (Daştan, 2008: 53).

Profesyonel bir meslek olarak muhasebe mesleğinin, öncelikle İngiltere’de daha sonra Amerika Birleşik Devletleri (ABD), Almanya, Fransa, Hollanda ve İsviçre gibi gelişmiş ülkelerde örgütlü bir şekilde gelişmeye başladığı görülmektedir. Mesleğe yönelik ilk yasal düzenleme, 1870 yılında İngiltere’de kurulan “Ruhsatlı Muhasebeciler Enstitüsü” (ICA - Institute of Chartered Accountants) adındaki meslek örgütünün 1880 yılında “Kraliyet Ruhsatı” (Royal Charter) ile resmen kabul edilmesi sonucunda gerçekleşmiştir. Bu düzenlemeyi takiben 1881 yılında Fransa, 1886 yılında Amerika Birleşik Devletleri, 1895 yılında Hollanda ve 1899 yılında Almanya kendi mesleki kuruluşlarını oluşturmuştur (Pur, 1995’den aktaran: Daştan, 2001: 34). Birinci Dünya Savaşı (1914 - 1918)’ndan sonra mesleki kuruluşların sayısı artmış ve muhasebe mesleği dünyanın her yerine yayılarak saygın bir meslek olarak tanınmıştır. 1945 yılında Arjantin, 1946 yılında Brezilya ve Meksika, 1947 yılında Yunanistan, 1949 yılında Hindistan, 1953 yılında Belçika, 1955 yılında İtalya, Avusturya ve Nijerya, 1981 yılında Çin ve İngiltere’nin eski sömürgesi olan bağımsız bütün Afrika ve Asya ülkelerinde meslek odaları kurulmuştur (Kurtcebe, 2008: 17).

Muhasebe ilmi ve muhasebe mesleği ile ilgili yapılan açıklamalar ışığında mesleki faaliyette bulunacak kişilerin profesyonel muhasebeci olması gerekmektedir. Profesyonel muhasebeci, bir ülkede, mesleği düzenlemeye yetkili kuruluş tarafından kendisine mesleği icra etme yetkisi verilmiş ve bu kuruluşa üye olarak kabul edilmiş, almış olduğu resmi eğitim ve uygulamada edindiği bilgi, beceri ve deneyimleri işletmelere, bireylere ve muhasebe-finansal işlemler konusunda hizmet talep edenlere, öngörülen sınırlar içerisinde sunarak yaşamını sürdüren uzman kişidir (Civelek ve Durukan, 1997: 131; Pekdemir, 2000: 43).

Her meslekte olduğu gibi muhasebe mesleğinde de mesleği icra edebilmek için profesyonel olmak gerekmektedir. Bu bağlamda profesyonel muhasebeci olabilmek için kişinin bazı özellikleri taşıması gerekmektedir (Karcıoğlu ve Ertaş, 1996: 88; Mugan, 1999: 2; Yıldız, 2010: 158). Bunlar:

- Mesleğe yönelik bilgi birikiminin resmi bir eğitim sonucunda belirli bir sertifikaya bağlı olarak elde etmesi,
- Mesleğe kabulün ön koşulu olan temel bilgi ve teknik gibi mesleki niteliklere sahip olması,
- Mesleğe gereksinim olduğunu gösteren ve bunu güçlendiren toplumsal çıkarlara bağlılığının olması,
- Hem yasal hem de mesleki sorumluluklarının bilincinde olması,
- Otoritesi olan bir mesleki kuruluş altında mesleği icra etmesi ve gerektiğinde mesleki faaliyetlerle ilgili cezai yaptırımlara tabi olması,
- Toplumda ortalamanın üstünde statü özelliklerine sahip olması ve halkın kendisini meslek mensubu olarak kabul edip benimsemiş olmasıdır.

Profesyonel bir muhasebeci olabilmek için sayılan özelliklere ek olarak meslek mensuplarının mesleki etik ilke ve kurallara bağlılığı ve toplumun değerlerine duyarlılığı da önem arz etmektedir. Böylece mesleğin onurunun artması ve toplumun mesleğe güveninin kazanılması da sağlanabilecektir.

Türkiye, Batılı ülkeler ile hem politik hem de ekonomik ilişkiler içerisindedir. Dolayısıyla muhasebe mesleğinin gelişimi de bu ilişkilerin gelişimine paralel bir şekilde gelişim ve değişim göstermektedir. Türkiye’de tarihsel olarak muhasebe ve finansal

raporlamanın gelişiminde, 1850 - 1925 yılları arasında Fransız, 1926 - 1960 yılları arasında Alman, 1960 yılından sonra Anglo Sakson - Amerikan etkisi görülmektedir (Kaya ve diğerleri, 2008).

Türkiye’de muhasebe mesleği, köklü bir geçmişe sahiptir. Türkiye Cumhuriyeti’nin kurulmasıyla birlikte ulusal ve uluslararası ekonomik alandaki liberalleşme süreci ve ilişkilerin artması, muhasebe mesleğinin önemini artırmıştır. Ancak meslek, 1989 yılında çıkarılan 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’na kadar yasal bir yapıdan yoksun olarak varlığını sürdürmüştür. Bu Kanun’un çıkarılmasına kadar geçen süre zarfında muhasebe mesleği, bilgiden ziyade vergi amaçlı olarak yürütülmüştür. Ayrıca profesyonel muhasebecilik için gereken niteliklerden yoksun kişiler dahi mesleği icra edebilmiştir.

Türkiye’de muhasebe mesleği, mesleki kuruluş açısından incelendiğinde, 3568 sayılı Kanun kabul edilmeden önce mensuplarının bölgeler itibariyle örgütlendiği görülmektedir. Bu bağlamda, 1935 yılında kurulan Muhasebeciler ve Murakıplar Cemiyeti, 1942 yılında kurulan Türkiye Eksper Muhasipler ve İşletme Organizatörleri Cemiyeti (1967 yılında adı Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği olarak değiştirilmiştir) ile 1977 yılında kurulan Mali Müşavirler ve Muhasebeciler Derneği bu örgütlenmelere örnek teşkil etmektedir (Daştan, 2001: 36).

Türkiye’de muhasebe mesleği, mesleki yasal düzenlemeler açısından incelendiğinde, 26.05.1927 tarihinde çıkarılan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu’nun, konuyla ilgili ilk kanun olduğu dikkat çekmektedir. Bu Kanun’dan sonra 1932, 1938, 1949, 1958, 1962, 1966, 1980 ve 1984 yıllarında çeşitli muhasebecilik ve mali müşavirlik yasa tasarıları hazırlanmış ve yasama organına sunulmuştur. Ancak bu tasarılar çeşitli nedenlerden dolayı yasallaşmamıştır (Kurtcebe, 2008: 21-24).

Türkiye’de muhasebe mesleğinin yasal düzene kavuşması için hazırlanmış yasa tasarıları, “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” ile sonuçlandırılarak muhasebecilik mesleği, profesyonel anlamda meslek niteliği kazanmıştır. Bu yıldan sonra muhasebe mesleği hızlı bir gelişme sergilemiştir. İlk olarak 01.01.1994 tarihinde yürürlüğe giren Tekdüzen Hesap Çerçevesi ile işletmelerin, finansal raporlamada aynı dili konuşması sağlanmıştır. Bu yılda 3568 sayılı Kanun ile kurulmuş, tüzel kişiliğine sahip kamu kurumu niteliğindeki Türkiye

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (TMUDESK) kurulmuştur. Bu Kurum, Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) olarak bilinen uluslararası standartlarını, Türkiye'deki işletmelerin finansal tablolarının, uluslararası karşılaştırılabilirliğini sağlamak amacıyla Türkçe'ye çevirmiştir. Ayrıca bu standartların yanı sıra Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK)'nun da kendilerine bağlı işletmelerde uygulanmak üzere standartlar geliştirmesi farklı uygulamalara neden olmuş, bunu önlemek için Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuştur.

Dünyada muhasebe ve denetim alanında yaşanan skandallar ülkeleri finansal tabloların hazırlanışı ve denetimi açısından daha sıkı tedbirler almaya sevk etmiştir. Bu bağlamda, 02.11.2011 tarihinde Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurulmuştur. Bu Kurum uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Denetim Standartları'nı oluşturma ve yayınlama, bağımsız denetimde uygulama birliği, gerekli güveni ve kaliteyi sağlama ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapma amaçlarına hizmet etmektedir (Yükçü, 2014: 25).

Türkiye'de, Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu 2008 yılında değiştirilmiştir. Bu değişim ile Kanun'un adı "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu" olmuştur. Yapılan bu değişiklikte "Serbest Muhasebecilik (SM)" mesleği kaldırılmış ve hali hazırda bu unvanla mesleki faaliyette bulunan meslek mensuplarının, sınavlarda başarılı olması koşuluyla "Serbest Muhasebeci Mali Müşavir" olması yasal olarak düzenlenmiştir. Söz konusu düzenlemeyle, meslek niteliği kazanan muhasebe mesleği, meslek mensuplarının işletmelere ait defterleri tutması, mali tablo ve beyannameleri düzenlemesi, muhasebe bilgi sistemi oluşturmaları, müşavirlik ve bilirkişilik yapması gibi faaliyetleri içermektedir. Ayrıca düzenlenen Kanun'da meslek mensupları Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavir (YMM) olarak mesleki faaliyetlerini yürütmektedir. Belirtilen iki unvan altında mesleği yürütebilmek için bir takım şartları yerine getirmek gerekmektedir. Bunlar:

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olabilmek için;

- Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan ya da denkliği Yükseköğretim Kurumu'na tasdik edilmiş yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olmak ya da diğer öğretim kurumlarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber bu fıkıradaki belirtilen bilim dallarından birinde lisansüstü seviyesinde diploma almış olmak,
- En az üç yıl staj yapmış olmak,
- Serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavını kazanmış olmak,
- Serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış olmasıdır.

Yeminli Mali Müşavir olabilmek için;

- En az 10 yıl serbest muhasebeci mali müşavirlik yapmış olmak,
- Yeminli mali müşavirlik sınavını kazanmış olmak,
- Yeminli mali müşavir ruhsatını almış olmasıdır.

Muhasebe mesleğini yürütebilmek için gereken şartları yerine getiren Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince defter tutma, mali tablo ve vergi beyannameleri düzenleme, muhasebe bilgi sistemi oluşturma, müşavirlik, bilirkişilik ve denetim faaliyetlerini gerçekleştirmektedir. Yeminli Mali Müşavirler ise Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin yürüttükleri faaliyetlerin dışında kalan planlama, danışmanlık, denetim ve tasdik işlemlerini yapmaktadır. Ancak Yeminli Mali Müşavirler defter tutamaz, muhasebe bürosu açamaz ve herhangi bir büroya ortak olamazlar.

Türkiye'de muhasebe mesleğini tek çatı altında toplayan TÜRMOB'un Ağustos 2014 ayı istatistikî raporlarına göre muhasebe meslek mensuplarının durumu Tablo 1'de gösterilmektedir.

Tablo 1: Türkiye’de Muhasebe Meslek Mensuplarının Genel Durumu (2014)

	Özellikler	SM		SMMM		YMM	
		Adet	%	Adet	%	Adet	%
Çalışma Durumu	Bağımlı Çalışan	5 812	52,2	35 544	44,8	2 002	46,2
	Serbest Çalışan	5 321	47,8	43 713	55,2	2 327	53,8
	Toplam	11 133	100	79 257	100	4 329	100
Cinsiyet Durumu	Erkek	9 245	83	57 461	72,4	4 020	92,8
	Kadın	1 888	17	21 796	27,6	303	7,2
	Toplam	11 133	100	79 257	100	4 329	100
Eğitim Durumu	İlköğretim	1 199	10,7	388	0,5	-	-
	Meslek Lisesi	5 025	45,1	8 028	10,1	-	-
	Önlisans	1 619	14,5	2 844	3,5	-	-
	Lisans	3 232	29	64 734	81,7	3 343	77,3
	Yüksek Lisans	58	0,7	3 165	3,9	628	14,5
	Doktora	-	-	98	0,3	358	8,2
	Toplam	11 133	100	79 257	100	4 329	100

Kaynak: <http://www.turmob.org.tr> sitesinden yararlanılarak hazırlanmıştır (22.08.2014).

Tablo 1’de görüldüğü üzere, Türkiye’de muhasebe meslek mensuplarının genel durumuna ilişkin TÜRMOB resmi sitesinden elde edilen bilgiler ışığında, mesleğin 94 719 kişi tarafından icra edildiği anlaşılmaktadır. Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir unvanları altında icra edilen bu mesleğin genel dağılımına bakıldığında, 11 133 Serbest Muhasebeci, 79 257 Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve 4 329 Yeminli Mali Müşavir’in mesleki faaliyette bulunduğu görülmektedir. Belirtilen üç unvan altında bağımlı ve serbest olarak çalışan meslek mensuplarının dağılımı dengeli bir görünüm sergilemekteyken cinsiyet durumu gözönünde bulundurulduğunda, mesleği icra eden erkeklerin sayısının kadınların sayısından fazla olduğu görülmektedir. Eğitim durumu dikkate alındığında ise, üç unvanda da genel olarak meslek mensuplarının lisans düzeyinde eğitim aldıkları görülmekteyken lisansüstü düzeyde eğitim alanların sayısının da yetersiz olduğu dikkat çekmektedir.

Günümüzde ticaretin küreselleşmesi, işletmelerin büyüme arzularını tetikleyerek teknolojik, ekonomik ve sosyal alanlarda hızlı değişimleri beraberinde getirmektedir. Bu

durum yapılan işlem ve faaliyetlerin karmaşıklığı ve belirsizliği gibi riskleri beraberinde getirmektedir. Ayrıca değişimler, işletme ile ilgili karar alan kişilere, bilginin kaynağına kadar gidip inceleme yapma olanağını da kaybettirmektedir. Bu riskleri önlemek ve karar verme sürecinde tüm tarafların lehine olan uygun faaliyeti gerçekleştirmek için işletme yönetiminin ilgili ve güvenilir bilgiyi zamanında elde etmesi gerekmektedir. Bu bilgi yalnızca iyi bir muhasebe bilgi sistemi ile sağlanabilir. Ancak elde edilen bilgilerin her zaman gerçeği yansıtmayacağı ve içerisinde kişisel ve kurumsal çıkarları barındırabileceği durumunun da dikkate alınması gerekmektedir. Nitekim son yıllarda yaşanan finansal kriz ve skandalların, işletmeler tarafından hazırlanan finansal bilgilerin gerçeği yansıtmamasından kaynaklandığı görülmektedir. Bu durum, muhasebe mesleğine ve meslek mensuplarına olan güveni azaltmıştır. Böylece işletmelerin ürettiği finansal nitelikli bilgilere ne düzeyde güvenileceği sorusuna cevaben denetim mesleği önem kazanmıştır.

Denetim, Latince “audire” fiilinden türemekte olup, işitmek, dinlemek anlamına gelmektedir. Avrupa Komisyonu tanımına göre denetim, bir işlem, yöntem ya da raporun her bir yönünü doğrulayacak şekilde yapılan incelemedir (Tek ve Çetinkaya, 2004: 3-12). Bu sözcüğün Türk Dil Kurumu Sözlüğü’ndeki anlamı ise “bir işin doğru ve yönetime uygun olarak yapılıp yapılmadığını inceleme, murakabe etme, teftiş etme ve kontrol etmek[tir]” (TDK, 2005: 496).

Denetim, bir kuruluşun, birimin, işlemin ya da davranışın amacına ulaşabilme gücü diğer bir ifadeyle amaç ve uygulama sonuçlarının karşılaştırılması anlamındaki “kontrol”, olması gereken ile fiili durumun karşılaştırılması anlamındaki “murakabe”, defter ve kayıtların gözden geçirilmesi anlamındaki “revizyon” ve ara ara yapılan yasa, emir ve yönergelere uygunluğun gözden geçirilmesi anlamındaki “teftiş” gibi birbirine yakın kullanımı olan kavramları kapsayan üst kavram niteliğindedir (Haftacı, 2011: 5).

Denetim, belirli bir iktisadi birim ya da döneme ait finansal tablo ve diğer nicel bilgilerin, önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini belirlemek için bağımsız, tarafsız ve uzman kişiler tarafından yürütülen denetim kanıtlarının toplanması, değerlendirilmesi ve sonuçların bilgi kullanıcılarına raporlar halinde sunulması sürecidir (Kavut ve diğerleri, 2009: 16).

Yukarıda yapılan tanımından yola çıkarak denetimin başlıca beş özelliği olduğu söylenebilir (Mengi, 2002: 3). Bunlar:

- İktisadi bir birim ya da döneme ait bilgilere uygulanması,
- Önceden saptanmış ölçütler doğrultusunda bir karşılaştırma süreci olması,
- Bağımsız, tarafsız ve uzman kişiler tarafından yapılması,
- Kanıt toplama ve değerlendirme esasına dayanması,
- Süreç sonunda elde edilen bilginin, ilgililere rapor halinde sunulmasıdır.

Tarihsel olarak ilk kez nerede, ne zaman ve ne şekilde başladığına dair kesin bilgiler olmasa da denetimin M.Ö. 3000’li yıllara dayandığı söylenmektedir. Bu dönemde Eski Roma ve Mısır’da kamu maliyesinin ve mali işlemlerin, hesap sorgusu sistemi içerisinde denetleme organları tarafından denetlendiğine dair bilgiler mevcuttur (Haftacı, 2011: 1).

Denetim faaliyetinde bulunan kişilere İngilizce “auditor” kelimesinden Türkçe’ye çevrilerek verilen denetçilik unvanı, ilk olarak İngiltere’de 1289 yılında kullanılmıştır. Bu mesleğe yönelik ilk mesleki örgüt ise 1581 yılında Venedik’te kurulmuştur. Ayrıca XIX. yüzyıl başlarından itibaren İngiltere’de büyük önem kazanan denetim mesleğine yönelik yasal düzenlemelerin de 1845 yılında yapıldığı görülmektedir. Bu düzenlemelerle demiryolu şirketlerinin finansal tablolarının denetlenmesine ek olarak çıkarılan İngiliz Şirketler Kanunu ile sınırlı sorumlu şirketlerinin denetim zorunluluğu ortaya çıkmıştır. Ayrıca 1850 yılında “İskoçya Fermanlı Muhasebeciler Enstitüsü” tarafından modern muhasebe denetimi yazılı hale getirilmiştir. Fransa’da ise denetim fonksiyonu kamu şirketlerinin hesaplarının bir ya da daha fazla kontrolör tarafından denetlenmesi amacıyla 1867 yılında çıkartılan “Companies Charter” yasası ile başlamıştır. Bu gelişimleri takiben İngiltere’den Amerika’ya göç eden muhasebeciler tarafından, 1880 yılında Amerika Birleşik Devletleri’nde Quebec Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü ve 1886 yılında New York’ta Amerikan Kamu Muhasebecileri Birliği kurulmuştur. Aynı yıl “Yeminli Muhasebe Uzmanları Kanunu” da kabul edilmiştir (Tek ve Çetinkaya, 2004: 3-12). Ayrıca Amerika Birleşik Devletleri’nde denetlenmiş ilk mali tablo 1901 yılında Sertifikalı Kamu Muhasebecileri (CPA - Certified Public Accountants) tarafından yayınlanmıştır. (Uzay ve diğerleri, 2009: 128).

Osmanlı İmparatorluğu (1299 - 1922) döneminde ise devletin mali yönetiminin aracı olarak gelişen muhasebe ve denetim faaliyetleri, devlete ait gelir ve giderlerin izlenmesi ve denetlenmesine yönelik olarak yürütülmüştür. Bu amaçla 1879 yılında,

günümüzde de varlığını sürdüren T. C. Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulu kurulmuştur (Güvemli, 2001: 646). Türkiye’de muhasebe denetçiliğinde denetim faaliyetleri, mahkemelerde uzmanlık alanında bilirkişilik yapmayla başlamış, 1926 - 1934 yılları arasında alanında iyi bilinen muhasebe meslek mensuplarının vergi denetimiyle devam etmiştir. Ayrıca muhasebe ve denetim uygulamaları üzerinde Türk Ticaret Kanunu’nda yer alan anonim şirketlerde denetçilerin sorumlulukları ile ilgili hükümlerin meslek üzerinde etkili olduğu da belirtilmektedir (Uzay ve diğerleri, 2009: 130).

Tarihsel açıdan bakıldığında Sanayi Devrimi’nden sonra denetim mesleğinde hızlı bir değişim ve gelişim görülmektedir. Ticaretin küreselleşmesiyle yaşanan ekonomik, sosyal, teknolojik gelişmeler sonucunda, güvenilir ve doğru bilgiye ulaşma ihtiyacı, çıkar çatışmaları ve muhasebe sistemlerinin karmaşıklığı gibi etkenlere bağlı olarak denetim ihtiyacı ortaya çıkmıştır (Kavut ve diğerleri, 2009: 13-15). Bu ihtiyacı ortaya koyan denetim yaklaşımı, amacı ve ilgili tarafların zaman dilimleri açısından görünümü Tablo 2’de gösterilmektedir.

Tablo 2: Denetimin Tarihsel Gelişimi

Zaman Dilimi	Denetim Yaklaşımı	Denetimin Amacı	İlgili Taraflar
Sanayi Devrimi Öncesi	% 100’lük bir inceleme	Yanıltmaların bulunması	İşletme Sahipleri
Sanayi Devrimi-1900 Yılları Arası	% 100’lük bir inceleme	Yanıltmaların bulunması	Ortaklar ve işletmeye borç verenler
1900 – 1930	% 100’lük bir inceleme ve örnekleme başvurma	Bilançonun ve gelir tablosunun doğruluğunu onaylama	Ortaklar, işletmeye borç verenler ve devlet
1930’dan Bugüne	Finansal verilerin iç kontrol sisteminin dayalı örnekleme yoluyla incelenmesi	Finansal tabloların doğruluk ve dürüstlüğü hakkında bir görüş oluşturma	Ortaklar, işletmeye borç verenler, devlet, sendikalar, tüketiciler, potansiyel yatırımcılar, diğer gruplar

Kaynak: Güredin, 2007: 14

Tablo 2’de görüldüğü üzere, denetimin tarihsel gelişiminde ilgili taraflar ve denetim yaklaşımında değişimler meydana gelmiştir. Bu değişimler dikkate alındığında, Sanayi Devrimi öncesinde işletme sahipleri denetimde ilgili taraf iken buna ortak, devlet, tüketici, borç veren ve yatırımcılar da eklenerek, denetim sonucu elde edilecek bilgilerin

kullanıcı sayısı artmıştır. Denetimdeki yaklaşımlar da zaman içerisinde aşağıdaki gibi değişim sergilemiştir (Haftacı, 2011: 2):

- 1900’lü yıllara kadar muhasebe kayıtlarında ve belgelerinde hata ve hile olup olmadığını araştırıp ortaya koymak için belgelerin tamamının incelenmesi ile yapılan “Belge Denetimi Yaklaşımı”,
- 1900 - 1930 yılları arasında finansal tablolarda yer alan bilgilerin doğruluğunu belirlemek için bu tabloların bir bütün olarak incelenmesi ile yapılan “Finansal Tablo Denetimi Yaklaşımı”,
- 1930’lu yıllardan 2000’li yıllara gelen dönemde işletmelerin iç kontrol yapısının incelenmesi için yapılan “Sistemlere Dayalı Denetim Yaklaşımı”,
- Bilgi teknolojisi ve denetim alanındaki gelişmelerin bir yansıması olarak muhasebe kayıtları ve muhasebe belgeleri dışındaki işletme faaliyetlerinin incelenmesi için yapılan “Yönetim Denetimi Yaklaşımı”,
- 2000’li yıllardan sonra karşılaşılan büyük ölçekli muhasebe skandalları sonucu ortaya çıkan “Risk Temelli Denetim Yaklaşımı” ön plana çıkmıştır.

Muhasebenin görevi mali nitelikli işlemleri kaydetmek, sınıflandırmak, özetlemek ve raporlamaktır. Denetimin işlevi ise, muhasebe tarafından sunulan bilgilerin doğru ve güvenilir olup olmadığını tespit etmek ve raporlar halinde görüş bildirmektir. Muhasebe ve denetim mesleğine ilişkin yapılan açıklamalar ışığında aralarındaki ilişki Tablo 3’te ayrıntılı olarak gösterilmektedir.

Tablo 3: Muhasebe ve Denetim İlişkisi

	Muhasebe	Denetim
Amaç	İşletmenin varlık ve kaynaklarında değişiklik meydana getiren mali işlemlere ait bilgilerin kaydedilmesi, sınıflandırılması ve raporlar halinde ilgililere sunulması,	İşletmenin sunmuş olduğu mali nitelikli bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliğinin incelenerek raporlar halinde ilgililere sunulması,
Yöntem	Mali işlemlerin usulüne uygun olarak toplanması, kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenmesi ve raporlanması,	Mali tablolardaki bildirimler ile ilgili denetim kanıtlarının toplanması ve değerlendirilmesi,
Esas	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri ve muhasebe standartlarına uygun yapılması,	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri ve denetim standartlarına uygun yapılması,
Zaman	Mali işlemlerin hesap dönemi boyunca yapılmasıdır.	İşlemlerin doğruluk ve güvenilirliğinin tespitinin, hesap dönemi sonunda mali tablolar düzenlendikten sonra yapılmasıdır.

Kaynak: Erdoğan, 2002: 55; Kavut ve diğerleri, 2009: 9

Tablo 3'te görüldüğü üzere, muhasebe ve denetim arasında amaç, yöntem, esas ve zamanlama açısından farklılıklar olmasına rağmen, sıkı bir bağ mevcuttur. Sözkonusu mesleklerin arasındaki işbirliğiyle, sunulan bilgilerin doğru, güvenilir ve zamanında olması sağlanabilecektir. Ayrıca muhasebesiz denetimin dayanaksız, denetimsiz muhasebenin sağlanmasız olacağı görüşü de unutulmamalıdır (Yazıcı, 1986'dan aktaran: Haftacı, 2011: 44). Bu bağlamda her iki mesleğin de işletme ve toplum açısından yeri ve önemi yadsınamaz.

2.1.2. Muhasebe ve Denetim Mesleğinin Toplumdaki Yeri ve Önemi

Muhasebe mesleği, işletme ve ilgili çıkar gruplarına ihtiyaç duydukları finansal nitelikli bilgilerin tam, zamanında, şeffaf, güvenilebilir ve anlaşılabilir bir şekilde, mali raporlar halinde sunulmasını sağlamaktadır. Sunulan bilgilerin ekonomik, sosyal ve teknolojik gelişmelere cevap verebilecek nitelikte olması gerekmektedir. Bu yönüyle karmaşık, sürekli gelişen bir bilgi yapısını ve kamu yararına hizmet edecek mesleki sorumluluğu taşıması gereken muhasebe mesleği ve meslek mensupları, işletme ve toplum açısından önem taşımaktadır.

Denetim mesleği ise üretilen finansal bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini belirlemekte ve yürütülen denetim kanıtlarının toplanması, değerlendirilmesi ve sonuçların bilgi kullanıcılarına raporlar halinde sunulmasını sağlamaktadır. Bu bağlamda sunulan finansal nitelikli bilgilerin güvenilirliğinin belirlenmesinde denetim mesleği ve denetçiler, işletme ve toplum açısından önem taşımaktadır.

2.1.2.1. Muhasebe Mesleğinin İşletme ve Toplum Açısından Yeri ve Önemi

İşletme, insanların ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik mal ve hizmet üretimi için üretim faktörlerinin sistemli bir şekilde bir araya getirildiği iktisadi birimi ifade etmektedir. Bu birim faaliyetlerin yerine getirilmesinde yönetim, üretim, pazarlama ve finans olmak üzere dört temel fonksiyona ek olarak muhasebe, insan kaynakları, araştırma geliştirme (Ar-Ge) ve halkla ilişkiler gibi yardımcı fonksiyonlar da mevcuttur. Bu fonksiyonlardan muhasebe, işletmelerin geçmişi ve mevcut durumu hakkında bilgi ve bu bilgiler ışığında geleceğe ilişkin ipuçları sağlayan bir dildir.

Bir bilgi sistemi olarak muhasebe, işletme faaliyetlerinin kontrolünü olurlu kılma, borç alacak ilişkisini izleme, geleceğe ilişkin faaliyetleri planlamak için üst yönetime yardımcı olma, işletmenin istatistiğini çıkarma, işletmenin lehine delil olma ve denetleme aracı olma gibi görevleri yerine getirmektedir (Sürmen, 2013: 13-14). Ayrıca finansal bilgi kullanıcılarının gereksinimlerine uygun şekilde mali nitelikli işlemlerin kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenip raporlar halinde sunulmasını da sağlamaktadır. Bu bilgiler ışığında işletmelerin muhasebe fonksiyonunu göz ardı ederek, mal ve hizmet üretiminin mümkün olmadığı görülmektedir.

Muhasebe, her ne kadar işletmenin yardımcı fonksiyonu olarak görünse de toplum için temel fonksiyon niteliğindedir. Devletin en önemli bütçe kalemi olan vergilerin toplanmasında meslek mensupları, bireysel ve kurumsal mükellef ile vergi dairesi arasında köprü vazifesi görmektedir. Toplumun refahı için bireysel görev olan vergi sorumluluğunun yerine getirilmesinde aracılık yaparak önemli bir rol üstlenmektedir. Ayrıca meslek mensuplarının ürettiği finansal nitelikli bilgilerin doğru ve güvenilir bir şekilde sunulması, yaşanabilecek finansal kriz ve skandalların önlenmesinde de önem arz etmektedir. Bu açıklamalar ışığında muhasebe mesleği, işletme için yönetimde kontrol aracı olma, devlet için vergi alacağının tam olarak hesaplanması, ilgili çıkar grupları için şeffaf, karşılaştırılabilir, yorumlanabilir, açık ve doğru bilgi sağlanması, ekonomi için ise kayıt ve kamunun aydınlatılması işlevlerini yürüttüğünden önem arz etmektedir (Kurtcebe, 2008: 27).

2.1.2.2. Denetim Mesleğinin İşletme ve Toplum Açısından Yeri ve Önemi

İşletmelerin ticaretin küreselleşmesiyle fiziki olarak büyümesi, işlem hacimlerinin artması ve işletme ile ilgili karar alıcıların üretilen finansal nitelikli bilgilerin kaynağına ulaşmasının güçleşmesi denetim mesleğinin önem kazanmasını sağlamıştır. Bu meslek finansal nitelikli bilgilere ne düzeyde güvenilebileceğine karar vermede ilgili gruplara fayda sağlamaktadır.

İşletme açısından denetim, faaliyetlerin kontrolünde gereklidir. Bu bağlamda, yönetimin mevcut kaynakları etkin kullanıp kullanmadığının tespiti ve başarısının ölçülmesinde önemli rol oynamaktadır. Muhasebe kayıtlarında hata ve hilelerin önlenmesini, suistimal ve yolsuzlukların azalmasını sağlamaktadır. Ayrıca işletmelerde şeffaflığa katkıda bulunarak, güvenilirliğin artmasına da yardımcı olmaktadır.

Toplum açısından denetim ise, finansal nitelikli bilgiye ihtiyaç duyanlar için finansal tablolara güven düzeyinin artmasını sağlamaktadır. Ayrıca, kredi kurumları için kredi değerlemede karşılaşılan bilgi riskinin azalmasına da katkı sağlamaktadır (Kavut ve diğerleri, 2009: 18). Bu bağlamda denetim işletmeler için önemli olduğu kadar toplum için de önem arz etmektedir.

2.2. Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Mesleki Yargı ve Kullanım Alanları

Mesleki yargı, meslek mensuplarının, uzmanlık alanını ilgilendiren işlem ya da olay karşısında mesleki kural, ilke, standart ve rehberlikler çerçevesinden hareketle tarafsız ve basiretli olarak alternatifler arasından seçim yapmasını ifade etmektedir. Birçok alanda kullanılan mesleki yargı kavramının muhasebe ve denetim alanında da meslek mensupları tarafından kullanıldığı görülmektedir.

2.2.1. Muhasebe Mesleğinde Mesleki Yargı ve Kullanım Alanları

Bilgi çağının beraberinde getirdiği teknolojik gelişmeler, ekonomik faaliyetlerin odağındaki işletmelerin dili olan muhasebenin ilgili çıkar gruplarına yönelik hazırlanmış olduğu finansal tablolardaki bilgilerin doğru, güvenilir biçimde zamanında sunulmasına imkan sağlamaktadır. Bu sunum muhasebeciler tarafından muhasebe ilke ve standartları çerçevesinde gerçekleştirilmektedir. Ancak muhasebe standartlarının karşılaşılan her işlem ya da olaya cevap verebilecek nitelikte olması mümkün değildir. Bu gibi durumlarda muhasebeciler, bilgi ve deneyimleri doğrultusunda mesleki yargı kullanarak mevcut boşlukları doldurmaktadır.

Muhasebede mesleki yargıyı, Byrne (1952), birden fazla alternatif arasından seçim yaparken şimdiki kararların gelecekteki sonuçlarının tahmininde karşılaşılan durum, CICA (1995), muhasebe standartları doğrultusunda meslek mensuplarının bilgi ve deneyimleriyle alternatifler arasından seçim yapması, Gibbins ve Mason (1988: 133), finansal değerlendirme, kayıtlama ve raporlama esnasında bir nesnellik ve dürüstlikle karara ulaşma süreci, Rentfro (2000: 11) ise muhasebecinin finansal raporlama esnasında bilgi ve deneyimlerini muhasebe standartları çerçevesinde basiretli olarak kullanması şeklinde tanımlamaktadır. Bir diğer tanımda, Moore (2009), mesleki yargıyı muhasebecilerin gerçeklerden yola çıkarak bir işlem ya da olay karşısında tarafsız olarak fikir belirtme hareketi şeklinde ifade etmektedir. Bu tanımlamalar ışığında mesleki yargının nesnel ve basiretli olmasının ilgili

taraflar için önemli olduğu ortaya çıkmaktadır. Ayrıca muhasebecilerin, mesleki yargı kullanımını gerektiren alanları bilmesi ve bu alanlarda uygun olan mesleki yargıya varması da önem arz etmektedir. Muhasebe mesleğinde mesleki yargı kullanımını gerektiren beş alan bulunmaktadır (Solaş, 2006: 4). Bunlar:

- Tahakkuk esasından doğan mesleki yargı,
- Dönemsellik kavramından doğan mesleki yargı,
- Raporlamada gelir ve giderlerin eşleşme ilkesinden doğan mesleki yargı,
- Önemlilik kavramından doğan mesleki yargı,
- Ölçümlemede mesleki yargıdır.

Amerika Birleşik Devletleri Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (SEC - Securities and Exchange Commission) ise muhasebede mesleki yargı gerektiren alanları ise aşağıdaki şekilde belirtmektedir (Hodgdon ve diğerleri, 2011: 417). Bunlar:

- Muhasebe standardının seçilmesi,
- Muhasebe standardının uygulanması,
- Uygulanabilir muhasebe standardının bulunmaması,
- Finansal durum tablolarının sunumudur.

Yapılan açıklamalar ışığında stok değerlemede Son Giren İlk Çıkar (LIFO - Last In First Out), İlk Giren İlk Çıkar (FIFO - First In First Out), amortisman hesaplamada normal yöntem, azalan bakiyeler yönteminden uygun olanın seçilmesi, duran varlıkların ekonomik ömürlerinin belirlenmesi ve herhangi bir işlemin önemli olup olmamasına ilişkin kararların verilmesi durumları basit olarak, muhasebede mesleki yargı kullanımını gerektiren alanların bir kaçına örnek teşkil etmektedir (Akenbor ve Onuoha, 2013: 46).

2.2.2. Denetim Mesleğinde Mesleki Yargı ve Kullanım Alanları

Denetim, işletmeler tarafından üretilen finansal nitelikli bilgilerin gerçeğe uygun bir şekilde sunulup sunulmadığının kontrolünü ifade etmektedir. Bu bağlamda denetçinin finansal tablolar üzerindeki tüm önemli hususları uygulanabilir muhasebe ve denetim standartları çerçevesinde inceleyip değerlendirmesi gerekmektedir. Bu süreçte denetçinin bilgi ve deneyimi doğrultusunda mesleki yargı kullanımı ön plana çıkmaktadır.

Gibbins ve Mason (1988) denetimde mesleki yargıyı, denetçinin bilgi ve deneyimine dayanarak, meslek ahlakı çerçevesinde denetim ve muhasebe standartlarını uygulaması şeklinde ifade etmektedir. CICA (2007), denetimde mesleki yargıyı, denetçinin bilgi ve deneyimi doğrultusunda alternatifler arasından uygun olanını seçmesi şeklinde tanımlarken, Schmutte ve Duncan (2009) ise bağımsız denetim fonksiyonunda yanlış gösterilen finansal bilgilerin oluşturacağı riski tanımlayıp, uygun olan denetim cevabı geliştirme süreci olarak tanımlamaktadır. Bir diğer tanımda mesleki yargı; denetçinin, denetim faaliyetlerini yürütmesi esnasında denetim standartları, mevzuat, mesleki etik ilke ve kurallar çerçevesinde sahip olduğu bilgi ve deneyimini karara bağlaması şeklinde ifade edilmektedir (Bağımsız Denetim Standartları 200, 2013: 8).

Denetimde mesleki yargı, planlama, performans ve sonuçta uygulanması gereken isteğe bağlı bir karar değildir. Mesleki şüphecilik ya da uygun sonuç elde etmek için bir gerekliliktir. Mesleki şüphecilik, denetçinin finansal tabloların yanlış beyan edilmesine neden olacak koşulların olabileceğini bilerek denetimi planlaması ve yürütmesini ifade etmektedir (Bağımsız Denetim Standartları 200, 2013: 11). Bu bağlamda yargı kullanımının ön yargısız ve kanıtlanabilir gerçeklere dayalı olması gerekmektedir. Ayrıca denetimde nicel ve nitel faktörlerin önemlilik derecesinin de belirlenmesi gerekmektedir. Ancak denetim standartları önemliliğin nasıl uygulanacağı konusunda resmi bir kılavuz sağlamamaktadır. Dolayısıyla belirlenmesi güç de olsa denetim için **önemlilik kavramı**, mesleki yargı konusu kabul edilmektedir (Erdoğan, 2006: 112). Önemlilik kavramı, mali nitelikli bir olayın nispi ağırlık ve değerinin mali tablolara dayanılarak yapılacak değerlemeleri ya da alınacak kararları etkileyebilecek düzeyde olmasını ifade etmektedir (Ergin, 2007: 35). Ayrıca, gerekli olan muhasebe bilgisinin hazırlanan raporlarda yer almaması bilgi kullanıcılarının mali tabloları doğru yorumlayamamasına neden olmaktadır. Bir başka ifadeyle, raporlarda yer almayan bilginin önemli olabilmesi söz konusudur. Bu bağlamda basiretli mesleki yargı için denetçinin önemliliğin bilgisi ve bilincinde olması gerekmektedir.

Denetim faaliyetinin analitik işlem, denetim kanıtı değerlendirme, karar doğrulama, yargının sürekliliği, belgeleme ve fikir iyileştirme süreçlerinde denetçi, mesleki yargısını kullanmaktadır (Popa ve diğerleri, 2011). Ayrıca denetçiler, karşılaşılan işlem ya da olaylarda hangi standardın uygulanacağını belirlemesinden iş çerçevesine, yöntem seçiminden ne tür ve ne miktarda kanıt toplanacağına kadar uyguladıkları test ve

işlemlerde de mesleki yargıya başvurmaktadır. Denetçi için en temel mesleki yargı görevi ise denetim süresince finansal tabloların genel kabul görmüş ilke ve standartlar doğrultusunda yapılıp yapılmadığının kontrolüdür (Kaya ve diğerleri, 2008). Dolayısıyla mesleki yargıda işlemin biçiminden ziyade özünün dikkate alınması gerekmektedir. **Özün önceliği kavramı**, işlemlerin muhasebeye yansıtılmasında ve onlara ilişkin değerlemelerin yapılmasında biçimlerinden ziyade özlerinin esas alınması gereğini ifade etmektedir (Sürmen, 2013: 30). Bu bağlamda denetçinin, denetimin doğasını, zamanlamayı, denetim işlemlerini ve önemli olup olmadığına bakmaksızın tüm ayrıntıları gözönünde bulundurması gerekmektedir (Moore, 2009). Bu açıklamalar ışığında denetçinin mesleki yargı kullanımını gerektiren alanları bilmesi ve bu alanlarda uygun olan mesleki yargıya varması önem arz etmektedir.

Amerika Birleşik Devletleri Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (SEC - Securities and Exchange Commission) denetimde mesleki yargı gerektiren alanlar aşağıdaki şekilde belirtmektedir (Hodgdon ve diğerleri, 2011: 417):

- Denetim standardının seçimi ve uygulanması,
- Uygulanabilir denetim standardının bulunmaması,
- Kayıtlarda olanın gerçekliğinin tahmin edilmesi,
- Kanıtların yeterliliğinin değerlendirilmesi.

Hazine Kontrolörleri Kurulu⁴ Yönetmeliği'nin 29. maddesi gereğince hizmete özel olarak hazırlanan “Uluslararası Denetim Standartları Çerçevesinde Denetim Kanıtları, Kanıt Toplama Teknikleri ve İstatistikî Örnekleme Yönetmeleri⁵” adlı çalışmada ise denetçinin mesleki yargısını gerektiren durumlar aşağıdaki şekilde belirtilmektedir:

- Denetimde risk faktörlerinin belirlenmesi ve dikkate alınması,
- Nitel ve nicel önemlilik derecesinin belirlenmesi,
- Yeterli ve uygun denetim kanıtını neyin oluşturduğuna ait kararın verilmesi,
- Toplanan kanıtların fayda düzeyi ve sınırlarının belirlenmesi,
- Soruşturma tekniği uygulamasında hangi tür soruların kime sorulacağına kararının verilmesi,

⁴ IPA Çerçeve Anlaşması kapsamında sağlanan AB mali yardımlarının denetiminde, T.C. Ulusal Denetim Otoritesi'dir. Katılım Öncesi Mali Yardım Aracı (IPA) ise AB'nin Batı Balkanlara ve Türkiye'ye daha verimli kaynak aktarımı sağlamak amacıyla oluşturduğu bir mekanizmadır (<http://hazine.org.tr/tr/index.php/hakkimizda/kurulumuz>).

⁵ Ayrıntılı bilgi için bkz. (<http://www.hazine.org.tr/tr/images/uluslararasi%20denetim%20standartlari.pdf>).

- Doğrulama tekniğinin hangi durumlarda kullanılacağına karar verilmesi.

Denetçiler yukarıda belirtilen alanlarda mesleki yargı kullanımına başvurmaktadır. Ayrıca denetçini bilgi ve deneyimine ek olarak mesleki etik ilke ve kurallar çerçevesinde hareket etmesi de önem arz etmektedir. Dolayısıyla denetçilerin belirtilen alanlarda kendisini yetersiz görmesi halinde meslektaşları ile fikir alışverişinde bulunması, basiretli ve tarafsız mesleki yargının oluşmasına katkı sağlayacaktır.

2.3. Mesleki Yargının Muhasebe Standartlarıyla İlişkisi

Ticaretin küreselleşmesiyle işletmelerin büyüme ve uluslararasılaşma arzuları, farklı ülke ve kültürlerdeki şirketlerin finansal tablolarına yönelik sunmuş oldukları bilgilerin önemini artırmaktadır. Ancak ülkeden ülkeye sosyal, kültürel ve ekonomik ihtiyaçların farklılık göstermesi, bu bilgilerin karşılaştırılabilirliğine gölge düşürmektedir. Bu bağlamda uygulamadaki farklılıkları ortadan kaldırmak, muhasebe ilkelerinde tekdüzeni sağlamak, karşılaştırılabilirliği artırmak ve uluslararası alanda finansal bilgi sunumunda ortak bir dil oluşturmak için muhasebe standartlarına gereksinim duyulmaktadır. Muhasebe standartları, ekonomik birimler tarafından üretilen ve ekonomik kararlarda kullanılacak finansal nitelikli bilgilerin ortak bir dille üretilmesini ve sunulmasını sağlamaya yönelik bir mekanizmadır (Dalkılıç, 2008: 25).

Dünya muhasebe uygulamalarına, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB - International Accounting Standards Board) tarafından oluşturulan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS - International Financial Reporting Standards) ile Amerika Birleşik Devletleri'nde Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB - Financial Accounting Standards Board) tarafından oluşturulan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GAAP - Generally Accepted Accounting Principles) yön vermektedir.

Sözkonusu düzenlemeler arasındaki temel fark, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın ilke bazlı, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'nin kural bazlı olmasıdır. İlke bazlı standartlar, uygulayıcıların karşılaştıkları işlem ya da olaylarda esneklik ve boşlukları bilgi ve deneyime dayalı olarak yorumlamasını, kural bazlı standartlar ise yorum gerektirmeyen, kesin hükümler çerçevesinde hareket etmesini gerektirmektedir. Bu bağlamda bir ilkenin "bütün şartlarda makul ve ihtiyatlı olan hızdan daha hızlı araç kullanma" demesinin yanı sıra, bir kuralın "saatte 90 km/saatten daha hızlı

araç kullanma!” demesi ilke ve kural arasındaki farka örnek teşkil etmektedir (Ford, 2007’den aktaran: Delikanlı, 2011: 76).

Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri finansal raporların karşılaştırılabilirliğini ve tutarlılığı ön planda tutmaktadır. Bu bağlamda içerisinde kesin kurallar, uygulama rehberi ve kurallara ilişkin istisnalar ayrıntılı olarak belirtilmektedir. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ise daha az kural içermekte ve genel ilkeler uygulayıcılar tarafından “özün önceliği kavramı” esas alınarak yorumlanmaktadır. Oluşturulan standartlar, ilke ya da kural bazlı olarak ayrılmasına rağmen, ihtiyaca uygunluk, güvenilirlik, anlaşılabilirlik ve karşılaştırılabilirlik gibi destekleyici özellikler açısından benzerlik göstermektedir. Ancak kavramsal çerçevelerinde tanım ve yaklaşım farkları bulunmaktadır (Dalkılıç, 2008: 41). Destekleyici özellikler arasındaki kavramsal farklılıklar aşağıdaki şekilde belirtilmektedir (Balsarı ve Dalkılıç, 2007: 107-108):

- İhtiyaca uygunluk açısından bilginin, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu’na göre kararları etkilemesi gerekirken, Finansal Muhasebe Standartları Kurulu’na göre kararları etkilemeye yetkin olması gerekmektedir.
- Güvenilirlik açısından bilginin, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu’na göre temsil etmeye niyet ettiği ya da temsil etmesi beklenen işlem ya da olayı doğru şekilde temsil etmesi gerekirken, Finansal Muhasebe Standartları Kurulu’na göre doğrulanabilir, tarafsız ve temsilde güvenilir olması gerekmektedir. Ayrıca, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu Kavramsal Çerçevesi’nde güvenilirlik özelliği, temsilde doğruluk, özün önceliği, tarafsızlık, ihtiyatlılık ve tamlik kavramlarını içermekteyken, Finansal Muhasebe Standartları Kurulu’nda ise temsilde doğruluk, tarafsızlık ve doğrulanabilirlik kavramlarını içermektedir. Ayrıca Finansal Muhasebe Standartları Kurulu özün önceliği kavramının, temsilde doğruluk kavramı tarafından kapsandığı kanaatindedir.
- Karşılaştırılabilirlik açısından bilgide ise, hem Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu hem de Finansal Muhasebe Standartları Kurulu tutarlılık kavramının gerekliliğine değinmiştir. Finansal Muhasebe Standartları Kurulu tutarlılığı, değişmeyen politikalar ve uygulamalar yolu ile izleyen dönemler arası uygunluk olarak belirtirken, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ise işletmenin belirli bir zaman içerisinde finansal durumundaki ve faaliyetlerindeki değişimleri takip edebilmesi olarak belirtmiştir.

Kural bazlı standartlar, ayrıntılı uygulama rehberiyle uygulamada karşılaşılabilecek belirsizliklerin giderilmesine yardımcı olmaktadır. Ancak hiçbir kural bazlı standardın gelecekte olması muhtemel tüm durumları ön görmesi beklenemez. Bu açıdan kural bazlı standartların daha şekilci bir yapı sergilemesi, işlemlerin özünün ikinci planda kalmasına neden olmaktadır. Ayrıca bu standartların uygulamada çok katı ve kesin kurallar içermesi bir takım sorunlara yol açmaktadır (Llewellyn, 2001'den aktaran: Delikanlı, 2011: 76-77). Bunlar:

- Ayrıntılı kurallara dayalı esnek olmayan yaklaşımın, düzenlenen kurumların, düzenleyici otoritenin amaçlarına ulaşmasını sağlayacak şekilde kendileri için en düşük maliyetli yolu seçmesini engellemesi,
- Ayrıntılı ve yoğun kuralların yeniliğin önünü kesmesi,
- Ayrıntılı ve yoğun kuralların işlemlerin özünün dikkate alınmasını engellemesi,
- Düzenleyici sisteme zamanla yeni kurallar eklenmesinin yanı sıra çok az kuralın sistemden çıkarılması nedeniyle kurallarda yığılma meydana getirmesi,
- Ayrıntılı kuralların uygulamada esnek olmaması ve karşılaşılabilecek her işlem ya da olaya cevap verememesi,
- Ayrıntılı kuralların düzenlenen alanı ilkeler gibi tam anlamıyla kapsayamaması ve bu durumun meslek etiği ile ilgili sorunlara sebep olmasıdır.

Kural bazlı standartların çok ayrıntılı olması, anlaşılabilirliğine gölge düşürebilmekte ve kimi zaman kendi içerisinde tutarsızlığa neden olabilmektedir. Ayrıca kesin kuralların var olması sürekli gelişen ve değişen işlemlerin muhasebeleştirilmesine de engel olmaktadır. Bu nedenle XXI. yüzyılın başında yaşanan finansal bilgi manipülasyonu ve muhasebe skandallarından sonra Finansal Muhasebe Standartları Kurulu ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, Norwalk Anlaşması (2002) ile finansal raporlama sisteminde ilke bazlı standardizasyona yönelmeyi amaçlamıştır. Böylece kesin kuralların yanı sıra meslek mensuplarının bilgi ve deneyimine dayalı mesleki yargı kullanımını gerektiren standartlar oluşturulmuştur (Beest, 2009). Bu standartlar daha az tanımlayıcı, yoruma açık ve nispeten uygulama konusunda daha az rehberlik sağlamaktadır (Hodgdon ve diğerleri, 2011: 416). Dolayısıyla muhasebe standartlarının yetersiz ve esnek olduğu durumda meslek mensuplarının, bilgi ve deneyime dayanarak mesleki yargıya başvurması gerekmektedir.

Muhasebe standartlarının mesleki yargıyla doğrudan ilişkisi bulunmaktadır. Çünkü her bir standart, uzman ve yetkili kişilerin bireysel görüş ve yargılarının bir araya gelmesiyle oluşturulmaktadır. Bu bağlamda standartların oluşturulma sebeplerinin mesleki yargıyla kurulabilecek ilişkisini Gibbins ve Mason (1988: 30-32) beş maddede açıklamaktadır. Bunlar:

- Bilgili ve deneyim sahibi yetkili kişiler tarafından kamu fikri alınarak kollektif yargı sonucu oluşturulduğundan, bireysel yargıdan üstün olması,
- Standartların mesleki yargı ile ilgili sorunlara yönelik etkin çözümler üretmesi ve bireysel olarak herkesin aynı sorunu çözmesinden daha az maliyetli olması,
- Mesleki faaliyetlerin, yeterli bilgi sahibi meslek mensubu tarafından yürütülmesi ve bu durumun, başkalarının o konuda tavsiyede bulunmasını engellemesi,
- Mesleki yargı kullanımında mevcut bilgilerin eksik, muğlak ve mesleki yargıya bağlı ortaya çıkacak sonuçların belirsiz olması risk göstergesi olduğundan bu risk ve belirsizliklerin meslek ve toplum için oluşturacağı tehdidin ortadan kaldırılması,
- Standartların kollektif yargı sonucunda oluşması ve istenmeyen durumla karşılaşan mensuba kendini savunma olanağı sağlamasıdır.

Standartlar, muhasebe meslek mensuplarının bireysel yargısı olmaksızın görevsiz duruma gelebilmektedir. Çünkü standart yapımcıların, hızla gelişip değişen işletme faaliyetleriyle ilgili olarak uygulamada karşılaşılabilecek her durumu düşünmesi imkansızdır. Ayrıca standartta belirli işlem ya da olaylara ilişkin uygulamaların açıklanmasında anlam itibarıyla yargıyla ilgili ibareler de kullanılmaktadır. Bunlara ek olarak standartlar bir konunun önemli olup olmadığının kararını da uygulayıcısına bırakmakta ve gelecekle ilgili tahminleri de içermektedir (Gibbins ve Mason, 1988: 32). Bu bağlamda kollektif yargı sonucu oluşmuş standartların uygulamada mesleki yargısız yürütülemeyeceği görülmektedir.

Muhasebe standartlarında ayrıca “olası, açıkça, genellikle, önemli etki, kontrol ve önemli ölçü” gibi belirsiz ifadelerin yer alması uygulayıcılar için mesleki yargı kullanımını gerektirmektedir (Doupnik ve Riccio, 2006: 254). Bu bağlamda Mason ve Gibbins (1991: 18-19) standart ve mesleki yargı ilişkisini beş sınıfta inceleyerek mesleki yargı gerektiren durumları aşağıdaki gibi belirtmektedir:

- A sınıfı: Standardın doğrudan “yargı” kelimesini kaynak vermesi,
- B sınıfı: Standardın alternatifler arasından seçim yapmayı gerektirmesi,
- C sınıfı: Standardın bir maddenin uygulanabilirliğinin olup olmadığına yönelik kararı gerektirmesi,
- D sınıfı: Standardın içinde geçen kelime ya da cümlenin (önemli, genellikle, açıkça, düşünülen gibi ibareler) yorumunun yapılması gereğinin görülmesi,
- E sınıfı: Standardın doğası gereği yorumu ve yargıyı gerektirmesidir.

Mason ve Gibbins (1991: 20) tarafından yapılan çalışmada yukarıda belirtilen sınıflar çerçevesinde 11 standart incelenerek 216 adet mesleki yargı gerektiren durum tespit edilmiştir. Tablo 4’te incelenen 11 standartta mesleki yargı kullanımı gerektiren durumlar özet halinde gösterilmektedir.

Tablo 4: Muhasebe Standartlarında Mesleki Yargı Gerektiren Durumlar

İncelenen Muhasebe Standartları	A	B	C	D	E	Toplam
Muhasebe İlkeleri Kurulu (APB - Accounting Principles Board)						
APB 16 İşletme Birleşmeleri	-	-	1	3	8	12
APB 17 Maddi Olmayan Duran Varlıklar	-	-	-	-	4	4
APB 20 Muhasebe Politikası Değişiklikleri	1	1	1	3	5	11
APB 22 Muhasebe Politikalarının Açıklanması	4	-	1	2	4	11
APB 30 Faaliyet Sonuçlarının Raporlanması	2	2	-	3	10	17
Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB - Financial Accounting Standards Board)						
FASB 2 Araştırma ve Geliştirme Maliyetleri	-	-	-	1	2	3
FASB 5 Yükümlülükler	-	-	2	1	6	9
FASB 52 Kur Değişiminin Etkileri	1	-	1	7	8	17
FASB 87 Çalışanlara Sağlanan Faydalar	-	6	-	40	38	84
FASB 95 Nakit Akış Tabloları	-	5	-	15	11	31
FASB 96 Gelir Vergileri	-	1	-	10	6	17
Toplam	8	15	6	85	102	216

Kaynak: Mason ve Gibbins, 1991: 20

Tablo 4’te görüldüğü üzere, incelenen standartlar ve mesleki yargı arasında bir ilişki sözkonusudur. Bu standartlarda en çok “D” ve “E” sınıfı kapsamında mesleki yargı

gerektiren durum mevcuttur. Bu durum, mesleki yargının standartlarda örtülü bir şekilde mevcut olduğunu göstermektedir. “C” ve “A” sınıfı kapsamındaki mesleki yargı gerektiren durumun ise diğer sınıflara nazaran daha az olduğu görülmektedir. Ayrıca, içerisinde en çok mesleki yargı gerektiren standart FASB 87 Çalışanlara Sağlanan Faydalar (84) iken en az yargı barından standart ise FASB 2 Araştırma ve Geliştirme Maliyetleri (3)’dir.

Türkiye’de Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), muhasebe uygulamalarında kullanılmak üzere Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS)’ni Türkçe’ye çevirerek Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) / Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)’ni oluşturmuştur. Bu Kurul, Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarıyla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Denetim Standartları (TDS)’ni oluşturmak ve yayımlamak amacıyla kurulan Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)’na standart yapma ve yayma faaliyetlerini devretmiştir.

Türk Ticaret Kanunu, Kanun’da belirtilen işletmelerin⁶, ticari defterlerini Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)’na göre, Türkçe olarak eksiksiz, zamanında, doğru ve düzenli olarak tutmasını, finansal tablolarını Türkiye Muhasebe Standartları uyarınca hazırlamasını ve tacirin ticari işlemleriyle malvarlığı durumunun açıkça göstermesini zorunlu hale getirmiştir.

İlke bazlı finansal raporlamada finansal tablo hazırlayıcılarının çok sayıda tahmin ve yargıda bulunması gerekmektedir. Bu bağlamda işletme dışındaki kullanıcılar için hazırlanan ve sunulan finansal tabloların tabi olacakları usul ve esasların belirtildiği Kavramsal Çerçeve’nin meslek mensuplarınca anlaşılması gerekmektedir. Bu Çerçeve, finansal raporlamanın amacı, faydalı finansal bilginin niteliksel özellikleri, finansal tabloları oluşturan unsurların tanım, tahakkuk ve ölçümleme esasları, sermaye ve sermayenin devamlılığı kavramlarını içermektedir (Aktaş, 2013: 141). Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) bünyesinde bulunan Türkiye Muhasebe Standartları - Türkiye Finansal Raporlama Standartları 2013 setinde yer alan finansal raporlamaya ilişkin Kavramsal Çerçeve’de mesleki yargının varlığı, varlık ve borç

⁶ Türk Ticaret Kanunu geçici madde 1 hükümlerine göre; *sermaye şirketleri ve bunların konsolidasyon kapsamına giren şirketleri, halka açık şirketler, aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ve konsolidasyon kapsamına alınan diğer işletmeler, bankalar ve bağlı ortaklıkları, sigorta ve reasürans şirketleri, bireysel emeklilik şirketleri ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından belirlenecek kriterlere göre Türkiye Muhasebe Standartları’nı uygulayacak şirketler*, Türkiye Finansal Raporlama Standartları’na göre raporlama yapmak zorundadır.

tanımlarının içerisinde örtülü bir şekilde yer almaktadır. Bu tanımlar şu şekilde yapılmaktadır⁷:

- Varlık, geçmişte olan işlemlerin sonucunda ortaya çıkan ve hâlihazırda işletmenin kontrolünde olan ve gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlaması *beklenen* değerlerdir.
- Borç, geçmiş olaylardan kaynaklanan ve ödenmesi işletmeye ekonomik fayda *sağlayabilecek* değerlerde bir çıkışa neden olacak mevcut yükümlülüklerdir.

Yukarıda yapılan varlık ve borç tanımlarında tahmin ve bekleyiş gibi kesin olmayan ibarelerin olması, standartlarda mesleki yargının mevcut olduğunu göstermektedir. Türkiye Muhasebe Standartları - Türkiye Finansal Raporlama Standartları mesleki yargıyı ön planda tutmaktadır ve uygulayıcılara mesleki yargı ile ters düşen standart maddeleri karşısında yargılarını kullanma imkanı tanımaktadır. Bu bağlamda işletme yönetimi, finansal tablolarını standartlarda belirtilen durumların aksine hazırladığında yanlış uygulamalara neden olacağı sonucuna ulaşmışsa, geçerli mevzuat çerçevesinde, TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu 20. paragrafta belirtildiği şekilde maddenin uygulamasından kaçınacaktır. Dolayısıyla işletme yönetimi, Türkiye Finansal Raporlama Standartları hükümlerini 19. paragrafa göre uygulamazsa aşağıda belirtilen açıklamaları⁸ yapmak durumunda kalacaktır. Bu açıklamalar:

- Yönetimin, işletmenin finansal tablolarının finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışlarının gerçekçi bir şekilde gösterdiğine dair kararı,
- Uygulanabilir Türkiye Finansal Raporlama Standartları ile uyumlu olduğu ancak gerçekçi bir sunuş sergilemek için bu kuraldan vazgeçildiği,
- Uygulamaktan kaçınılan başlığı, Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nın gerektirdiği işlemi de içeren Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nı uygulamaktan kaçınmanın niteliği, uygulamanın Kavramsal Çerçeve'de belirtilen finansal tabloların hedefleriyle çelişki oluşturacak şekilde yanlış bir uygulama olmasının nedenleri ve tercih edilen uygulama,

⁷ Ayrıntılı bilgi için bkz. ([http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/F_R_I_K_C\(1\).pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/F_R_I_K_C(1).pdf)).

⁸ Ayrıntılı bilgi için bkz. (http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS1.pdf).

- Standart uygulanmış olsaydı finansal tablolarda yayımlanmış olan kalemler üzerinde, bu kuralın uygulanmasından kaçınmanın sunulan dönemler itibariyle yapacağı finansal etkidir.

Yukarıda yapılan açıklamalardan Türkiye Muhasebe Standartları - Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nın ilke bazlı olması nedeniyle mesleki yargıyı ön planda tuttuğu anlaşılmaktadır. Ayrıca muhasebe rakamlarının mesleki yargı ürünü olduğunu belirten Fortin ve Labelle (2005), hangi yaklaşımın diğerinden üstün olduğunu belirleyen kesin bir çizginin olmadığını belirterek, ne muhasebe ne de denetim için yeni bir kavram olmayan mesleki yargının, standartta gizli ya da açık bir şekilde yerini aldığını belirtmektedir. Bu bağlamda Amerika Birleşik Devletleri'nde Sayıştay tarafından denetime yönelik, Kamu Denetim Standartları (GAS - Government Auditing Standards) adı altında yayımlanan dokümanda, denetim ve doğrulama yüklenimlerinin planlanmasında, icrasında ve sonuçların raporlanmasında mesleki yargıdan yararlanılması gerektiğinden açıkça bahsedilmektedir (Dalkılıç, 2008: 79).

Türkiye'de Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) bünyesinde yayınlanmış 13 adet Türkiye Finansal Raporlama Standardı ve 28 adet Türkiye Muhasebe Standardı bulunmaktadır. Türkiye Muhasebe Standartları'nda mesleki yargı gerektiren durumların belirlenmesine yönelik Dalkılıç (2008: 115-163) tarafından yapılan çalışmada, standartlardan birçok işletmeyi ilgilendirdiği ve mesleki yargı gerektiren durumların çok önemli olduğu düşünülen 9 adet temel standart seçilerek inceleme konusu yapılmıştır. Bunlar:

- TMS 2 Stoklar,
- TMS 7 Nakit Akış Tabloları,
- TMS 16 Maddi Duran Varlıklar,
- TMS 17 Kiralama İşlemleri,
- TMS 18 Hasılat,
- TMS 23 Borçlanma Maliyetleri,
- TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü,
- TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar,
- TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar' dır.

Dalkılıç (2008), çalışmada Mason ve Gibbins (1991: 20)'in çalışmasından yararlanarak muhasebe standartlarında yargı gerektiren durumları beşli sınıflandırmaya tabi tutmuştur. Buna göre;

- A sınıfı: Standart, yargı, muhakeme, takdir gibi ibarelerle doğrudan mesleki yargı kullanımına atıfta bulunmaktadır.
- B sınıfı: Standart, belirli bir konuyla ilgili olarak alternatifler arasında seçim gerektirmesi durumunda, seçim tamamen mesleki yargıyla gerçekleştirilmektedir.
- C sınıfı: Standart, belirli bir uygulamanın uygulanabilir olup olmadığının kararını mesleki yargıya bırakmaktadır.
- D sınıfı: Standart, yoruma açık cümleler kullanarak mesleki yargıya örtülü olarak atıfta bulunmaktadır.
- E sınıfı: Standart, yorumu ve mesleki yargıyı doğası gereği gerektirmektedir.

Çalışmada incelenen standartlarda belirtilen sınıflandırmaya uyduğu düşünülen maddeler paragraf numaralarıyla, mesleki yargı gerektiren ibareler ise koyu renkle belirtilmektedir⁹. İnceleme sonrasında standartlarda yer alan mesleki yargı gerektiren durumların niceliksel olarak birbirinden farklılık gösterdiği anlaşılmaktadır. Bu durum her bir standardın konusu ve içeriği gereği farklı yorum ve yargı gerektirebileceğini göstermektedir.

Yukarıda belirtilen beşli sınıflandırma çerçevesinde, doğrudan yargı, muhakeme ve takdir ibarelerini içeren “A” sınıfına göre mesleki yargı kullanımını oldukça az olmasına rağmen, standardın uygulanabilirliğinin kararını içeren “C” sınıfı ve örtülü bir şekilde yoruma açık yargı gerektiren durumları içeren “D” sınıfında mesleki yargı kullanımının oldukça fazla olduğu görülmektedir. Çalışmada incelenen 9 adet standartta mesleki yargı gerektiren durumlar Tablo 5’te özet halinde gösterilmektedir.

⁹ Ayrıntılı bilgi için bkz. Dalkılıç, 2008, Ulusal ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartların Mesleki Yargının Rolü.

Tablo 5: TMS Kapsamında Mesleki Yargı Gerektiren Durumlar

İncelenen Türkiye Muhasebe Standartları	A	B	C	D	E	Toplam
TMS 2 Stoklar	-	3	5	2	3	13
TMS 7 Nakit Akış Tabloları	-	3	1	1	-	5
TMS 16 Maddi Duran Varlıklar	2	2	6	3	2	15
TMS 17 Kiralama İşlemleri	-	-	3	4	1	8
TMS 18 Hasılat	-	-	5	5	-	10
TMS 23 Borçlanma Maliyetleri	1	1	2	-	-	4
TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü	-	-	1	8	-	9
TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar	1	-	16	13	5	35
TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar	1	1	5	5	-	12
Toplam	5	10	44	41	11	111

Kaynak: Tek ve Dalkılıç, 2008

Tablo 5’te görüldüğü üzere, incelenen 9 standartta toplam 111 adet mesleki yargı kullanımı içeren durum belirlenmiştir. En çok mesleki yargı gerektiren standart, TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar (35) iken, en az mesleki yargı gerektiren standart ise TMS 23 Borçlanma Maliyetleri (4)’dir.

Standartlarda mesleki yargı gerektiren durumların belirlenmesine yönelik yukarıda belirtilen çalışmalar, mesleki yargı kavramının halihazırda ilke ya da kural bazlı standartların doğasında mevcut olduğunu ortaya koymaktadır. Bu durumda kollektif yargı sonucunda oluşturulan standartların uygulanmasında kaçınılmaz olan bireysel mesleki yargının mesleki etik ilke ve kurallar çerçevesinde gerçekleştirilmesi de önem arz etmektedir (Skinner, 2005: 146). Dolayısıyla meslek mensuplarının yargı kullanımını gerektiren durumlar karşısında bilgili ve bilinçli olması önem arz etmektedir.

2.4. Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Meslek Etiği ve Mesleki Yargı İlişkisi

Muhasebe ve denetim meslek etiği, meslek mensuplarının, kanunlara uygun işlemlerin yapılmasının yanında toplumun değer yargılarına da önem vererek güvenilir bilgilerin topluma sunulması ve müşteri, toplum, meslektaş ve ilgili mesleki kuruluşlarla olan ilişkilerin iyileştirilmesine yönelik gerek mesleki faaliyetlerin icrasında gerekse

herhangi bir sebeple mesleki faaliyetlerin icra edilemediği durum ve dönemlerde, uyması gereken ilke ve kurallar bütününe ifade etmektedir (Daştan, 2001: 31).

Muhasebe ve denetim mesleğine yönelik toplumsal güveni korumak ve toplumda bu mesleklerin onurunu artırmak, meslek mensubunun mesleki etik ilke ve kurallar çerçevesinde mesleki faaliyetlerini yürütmesine bağlıdır. Bu faaliyetlerin yürütülmesinde mensupların karar ve davranışlarını, mesleki yasal düzenlemeler, özgür seçim hakları ve etik olgusu gibi faktörler biçimlendirmektedir. Bu faktörler çerçevesinde meslek mensupları yasal düzenlemeleri dikkate alarak etik bilgisi ve bilincinde, özgür seçim haklarını kullanarak mesleği icra etmektedir.

Meslek mensupları, mesleğin icrasında, mesleki bilgi ve deneyimine ek olarak mesleki etik ilke ve kurallara da duyarlı olmak durumundadır. Her meslekte olduğu gibi muhasebe ve denetim mesleğinde de sorumluluk, dürüstlük, bağımsızlık, tarafsızlık, kamu yararı ve mesleki özen gibi etik değerler meslek mensuplarının hareket noktasını oluşturmaktadır. Bu değerler çerçevesinde etik kararlar vererek mesleğin icrası ise meslek mensubunun kamuya karşı olan sorumluluğunun gereğidir. Dolayısıyla meslek mensupları için teknik bilginin yanı sıra etik değerlerle uyumlaştırılmış mesleki bilgi ve deneyim, hem toplumun yararı hem de mesleğin onuru için önem arz etmektedir.

Meslek mensuplarının meslek etiğine ilişkin kararlarını etkileyen bazı etik teoriler mevcuttur. Bunlar teleolojik ve deontolojik etik teorileridir. Teleolojik etik, fayda - maliyet karşılaştırılması temelinde en yüksek fayda veren seçeneğin doğru olduğu ilkesini esas almaktadır. Immanuel Kant (1724-1804) tarafından geliştirilen deontolojik etik ise çoğunluğun ya da yüksek faydanın sözkonusu olmadığı durumlarda birey ve grupların hareket biçimlerinin ahlaki zorunluluklar ve görevlere bağlı olduğu ilkesini esas almaktadır (Robinson ve Garratt, 2011).

Meslek mensuplarının ifa ettikleri görevlerde ve müşterileri ile olan ilişkilerindeki tutum ve davranışlarını toplumun yapısı da etkilemektedir. Çünkü mensuplar içinde bulunulan toplumun bir parçası olarak hizmet mesleği icra etmektedirler. Bu yüzden ahlaki kurallara duyarlı olmayan toplumlarda yolsuzluklar başta olmak üzere bir takım sorunların ortaya çıkacağı ve bu sorunların toplumun her kesimini etkileyeceği açıktır. Bu bağlamda yalnızca meslek mensuplarının değil, toplumun da ahlaki kurallara duyarlı olması gerekmektedir.

Günümüzde çeşitli meslek dallarının kendine özgü hukuki çerçevede yasalaştırılmış mesleki kurallarına ek olarak etik kurallar da yazılı hale getirilmeye çalışılmaktadır. Uluslararası alanda Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC - International Federation of Accountants), Amerikan Ruhsatlı Kamu Muhasipleri Enstitüsü (AICPA - American Institute of Certified Public Accountants), Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (FEE - The Federation of European Accountants), Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (IMA - The Institute of Management Accountants) gibi kuruluşlar etik ilke ve kurallar kapsamında çalışmalar yapmıştır. Muhasebe mesleğinde en geniş düzenlemelerin olduğu Amerika Birleşik Devletleri'nde meslek etiği konusunda yapılan ilk çalışma Amerikan Ruhsatlı Kamu Muhasipleri Enstitüsü (AICPA) tarafından yayımlanan “Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği Standartları”dır. Bu çalışma genel hatlarıyla Tablo 6’da gösterilmektedir.

Tablo 6: AICPA Mesleki Davranış Yasası İlkeleri ve Kuralları

İlkeler	Kurallar
Sorumluluklar	Bağımsızlık
Kamu Yararı	Dürüst ve Tarafsız Olma
Dürüstlük	Genel Standartlar
Tarafsızlık ve Bağımsızlık	Standartlara Uygun Davranma
Mesleki Özen Gösterme	Muhasebe İlkeleri ile Uyum
Hizmetin Kapsamı ve Niteliği	Sır Saklama
	Şarta Bağlı Ücret
	Meslek Onuru ile Bağdaşmayan Faaliyetler
	Reklam Yasağı
	Komisyon ve Bilirkişi Ücreti
	Meslek Unvanı ve Şirketleşme
	Meslek Etiğine Aykırı Davranışlarla İlgili Yaptırımlar

Kaynak: <http://www.aicpa.org/Research/Standards/CodeofConduct/Pages/default.aspx>.

Meslek mensuplarının faaliyetlerinde kendilerine rehberlik eden meslek etiği ilke ve kuralları kısmi farklılıklar içerse de genel olarak, “bağımsızlık, tarafsızlık, doğruluk, dürüstlük, gizlilik, kamu yararı, meslek onuru, mesleki özen, mesleki yeterlilik, haksız rekabet, reklam ve teşvik yasağı vb.” başlıkları altında düzenlenmiştir. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından hazırlanan meslek etiğine yönelik kurallar ise Tablo 7’de gösterilmektedir.

Tablo 7: IFAC Meslek Etiği Kuralları

Bölüm A	Bölüm B	Bölüm C
Etik Çatışmaların Çözülmesi	Bağımsızlık	Sadakat Çatışması
Mesleki Yeterlilik	Mesleki Yeterlilik ve Muhasebeci Olmayanlardan Yararlanılmasına Dair Sorumluluklar	Meslektaşlara Destek
Vergi Uygulamaları	Ücretler ve Komisyonlar	Bilginin Sunuluşu
Sınır Ötesi Faaliyetler	Bağımsız Muhasebecilikle Bağdaşmayan uygulamalar	Mesleki Yeterlilik
Gizlilik	Müşteri Paraları	
Doğruluk ve Tarafsızlık	Diğer Bağımsız Meslek Faaliyetindeki Muhasebeci İlişkiler	
Tanıtım	Reklam ve Teşvik	

Kaynak: <http://www.ifac.org/Ethics/>

Türkiye’de ise muhasebe ve denetim mesleğine yönelik meslek etiği düzenlemeleri, 2000’li yıllara kadar ağırlıklı olarak kanunlar ve ilgili yönetmelikler çerçevesinde gerçekleştirilmiştir. Ayrıca Cumhuriyet’in ilk dönemlerinde T. C. Maliye Bakanlığı ile Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu, muhasebe ve denetim standartları yanında meslekte etik değerlerin geliştirilmesine önemli katkı sağlamıştır. Sonraki yıllarda sermaye piyasasında bağımsız denetim firmalarının faaliyet göstermeye başlaması, denetim standartlarına ve bu standartlarla ilgili olarak etik değerlere yönelik düzenlemeleri gerekli kılmıştır. Bu bağlamda muhasebe ve denetim mesleğinde meslek etiğini yakından ilgilendiren bir takım düzenlemeler Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından yayımlanan Bağımsız Dış Denetleme Hakkındaki Tebliğ’de ele alınmıştır. Bu Tebliğ’de “mesleki standartlar” başlığı altında, “mesleki yeterlilik, bağımsızlık, mesleki özen ve titizlik” ilkelerine yer verilmiştir. Ayrıca bunlara ek olarak tamamlayıcı nitelikte “genel mesleki standartlar” başlığı altında “ticaret ve mesleğe aykırı faaliyet yasağı, reklam yasağı, sır saklama yükümlülüğü, karşılıklı ilişkiler ve haksız rekabet” konuları da açıklanmıştır. (Daştan, 2001: 88).

Türkiye’de muhasebe ve denetim mesleğinde meslek etiği ile ilgili yapılan düzenlemelerden bir diğeri ise Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’dur. Söz konusu Kanun’un, meslek mensubu olabilmenin genel şartlarını belirten 4. maddesinin “d” bendinde “... suçlar ve casusluk, zimmet, irtikâp, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni kötüye kullanma, hileli iflas, ihaleye

fesat karıştırma, edimin ifasına fesat karıştırma, suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama ya da kaçakçılık suçlarından mahkûm olmamak", "e" bendinde "ceza ya da disiplin soruşturması sonunda memuriyetten çıkarılmış olmamak", "f" bendinde ise "meslek şeref ve haysiyetine uymayan durumları bulunmamak" şeklinde mesleğe giriş için ön koşullar belirtilmiştir. Bu koşullar her mesleğin temelinde var olduğu gibi bu meslekte de meslek etiğiyle ilgili olarak Kanun'da yerini almıştır.

Meslek mensuplarının meslek etiğine yönelik faaliyetleriyle ilgili diğer bir düzenleme, "Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik"tir. Bu Yönetmelik'te, meslek unvanı ile yeterlilik ilkesi, mesleki eğitim ve bilgi, dürüstlük, güvenilirlik, tarafsızlık, sır saklama, sorumluluk, bağımsızlık ve haksız rekabet yapmama ve meslek mensuplarının hangi faaliyetleri yerine getirecekleri, faaliyette bulunamayacakları işler, meslekle ve meslek onuru ile bağdaşmayan haller, meslek mensuplarının ticari faaliyet ile hizmet akdi ile çalışamayacakları ve faaliyetlerinde reklam yapamayacakları gibi çeşitli düzenlemeler yer almaktadır. Ayrıca "Disiplin Yönetmeliği" de meslek ahlakı ile ilgili kuralların, meslek mensuplarınca uygulanmasında, kural dışı davranışların tanımlanması ve bunlara uygulanacak ceza ve yaptırımların belirlenmesi amacıyla yapılmış tamamlayıcı nitelikte diğer bir düzenlemedir.

TÜRMOB tarafından yayınlanan "Meslek Ahlakı Kuralları ile İlgili Mecburi Meslek Kararı" meslek mensuplarının yasal gerekleri aşan ölçüde kendilerini kontrol etmeleri amacıyla moral ilkeler sistemini, toplum, müşteriler ve diğer meslek mensuplarıyla ilişkilerde uyulması ve yerine getirilmesi gereken kuralları içeren bir diğer düzenlemedir (Daştan, 2008: 88-93). Ayrıca, "Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Eğitimi ve Etik Sözleşme Yapılması Hakkında Tebliğ", etik öğrenme yönünde isteklilik oluşturarak etik eğitimi ve etik davranış gelişimine katkı sağlamaktadır. Bu düzenlemelere ek olarak TÜRMOB'un "Profesyonel Muhasebeciler İçin Etik Kurallar El Kitabı" adıyla yayınladığı eser de bulunmaktadır.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGGK) tarafından yayınlanan "Bağımsız Denetim Yönetmeliği" ve "Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi (BDS 200)" Tebliğleri'nde meslek etiğine yönelik düzenlemeler ve finansal tabloların denetimine ilişkin etik hükümler yer almaktadır.

Muhasebeciler, muhasebe bilgi sistemi tasarımından finansal tablo dipnotlarında yapılacak açıklamalara kadar birçok muhasebe sürecinde, denetçiler ise denetim faaliyetinin analitik işlem, denetim kanıtı değerlendirme, karar doğrulama, yargının sürekliliği, belgeleme ve fikir iyileştirme süreçlerinde mesleki yargıya başvurmaktadır. Belirtilen süreçlerde meslek mensuplarının her zaman etik kararı vermesi imkansızdır. Bu bağlamda mesleki ve etik değerlere sahip olmayan muhasebe ve denetim mesleğinin düşünülemeyeceği doğrultusundan hareketle mensupların, üst düzey mesleki bilgiye, sosyal sorumluluk bilincine, etik değerlere bağlı rekabet anlayışına ve kaliteli hizmet sunumunun kamu yararını maksimize edeceği bilgisi ve bilincine sahip olması için meslek etiğine yönelik düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemeler meslek mensuplarının mesleki yargı sürecinde etik ikilem yaşamasını önlemekte ve etik karar için kendilerine rehberlik sağlamaktadır.

Son yıllarda yaşanan muhasebe skandallarıyla imaj kaybına uğrayan muhasebe ve denetim mesleğinde, muhasebenin anayasası niteliğinde sayılabilecek 12 temel kavramdan olan, *sosyal sorumluluk, tarafsızlık ve belgelendirme, tutarlılık, tam açıklama, önemlilik ve özün önceliği* gibi etik kavramların mesleki yargıda kullanımı, mesleğe yönelik toplumdaki güvenin artırılmasında faydalı olacaktır. Ayrıca meslek mensuplarının etik olan mesleki yargıya varması kamuya karşı sorumluluğun bir gereğidir. Bu bağlamda mesleki yargı sürecinde bilgi ve deneyiminin yanı sıra vicdanı ile baş başa kalarak alternatifler arasından seçim gerçekleştirecek meslek mensupları için meslek etiği bilgisi ve bilincinde olmak önem arz etmektedir. Meslek etiği ve mesleki yargı ilişkisiyle ilgili bilgi ve bilincin oluşturulmasına yönelik literatürde yer alan çalışmalardan birkaçına aşağıda yer verilmiştir.

Elebute (1998), mesleki yargı sürecinde muhasebeci ve denetçilerin, güvenilir ve gerçeğe dayalı finansal bilgilerin sunumunda mesleki etik ilke ve kurallara duyarlı olması, Madsen ve Safritzi (1999), kişisel hırs ve çıkarlara, kural dışı yönetim ve toplum baskısına izin vermeden yargıya varması gerektiğini belirtmektedir. Duchac (2004), mesleki yargının etik kararı içerdiğini ve etik olarak gelişmemiş bireylerin mesleki yargıyı suistimal edebileceklerini, Ayodele (2005) ise mesleki yargıya varmada etik değerlerin referans noktası olması gerektiğini ve mesleki yargı uygulayıcılarının mesleki etik ilke ve kurallar çerçevesinde hareket etmesi gerektiğini belirtmektedir. Solaş (2006), muhasebecilerin dürüst, ehliyet sahibi ve tecrübeli kişiler olarak tarafsız bir şekilde etik ilke ve kurallara

bağlı kalarak mesleki yargıya başvurması gerektiğini vurgulamaktadır. Meslek niteliğinin mesleki yargı ile var olduğunu belirten Correll ve diğerleri (2007) ise, meslek mensuplarının mesleki yargıda tarafsız olması gerektiğini belirtirken, Mintz (2011), standart kapsamında nesnellik ve dürüstlüğün ön planda tutulması gerektiğini belirtmiştir. Nolan (2013), denetçiler için finansal tablo denetiminde mesleki yargının kritik bir süreç olduğunu ve bu süreçte tarafsızlık ve bağımsızlık ilkeleri gereği faaliyette bulunmanın elzem olduğuna değinirken, Akenbor ve Onuoha (2013), Nijerya’da yaptıkları çalışmada muhasebecilerin finansal raporlamada etik ilke ve değerler doğrultusunda hareket etmesini, aksi takdirde mesleki kuruluşlarınca, mensupların meslekten ihraç edilmesine yönelik önlem alınması gerektiğine değinmiştir.

Meslek etiği ve mesleki yargıya yönelik literatür ışığında muhasebe ve denetim mesleğinde mesleki yargı sürecinde meslek mensuplarının uyması gereken etik davranış kuralları aşağıda sıralanmıştır. Bunlar:

- Mesleki yargısında bağımsız olmalı,
- Mesleki yargısında dürüst ve tarafsız hareket etmeli,
- Mesleki yargısında standartlar doğrultusunda hareket etmeli,
- Mesleki yargısında meslek onuru ile bağdaşmayacak hareketlerden kaçınmalı,
- Mesleki yargısında kamu yararını gözetmeli,
- Mesleki yargısında müşterileriyle, yargısını tehlikeye atabilecek komisyon ve benzeri ücret ilişkisine girmemeli,
- Mesleki yargısında müşterileriyle ilgili bilgileri resmi bir durum olmadıkça hiç kimseyle paylaşmamalıdır.

2.5. Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Mesleki Yargı Kullanımında Karşılaşılan Zorluklar

Muhasebe ve denetim mesleğinde meslek mensupları, mesleki faaliyetlerinin yürütülmesi esnasında karşılaşılan işlem ya da olayın tanımlanması, bilgilerin toplanması, literatürün incelenmesi, analiz edilmesi, sonuçlandırılıp belgelendirilmesi aşamalarında mesleki yargıya başvurmaktadır (Ikoh, 2013). Bu faaliyetler muhasebe ve denetim standartları çerçevesinde gerçekleştirilmektedir. Ancak bu standartlar sınırlama ve

yetersizliklere sahiptir. Bu çerçevede Skinner (2005: 146) muhasebe standartlarıyla ilgili aşağıdaki dört duruma dikkat çekmektedir:

- Standartların karşılaşılabilecek her işlem ya da olaya cevap verebilecek nitelikte olması pratik olarak imkânsızdır.
- Standartlar, bazı durumlarda birbiriyle mantıksal olarak rekabet edemeyecek iki seçenek sunabilir. Bu durumda uygun muhasebe politikası seçilemeyebilir.
- Standartlar, zaman zaman belirsiz olabilir ve yorumlamalarda tutarsızlık sözkonusu olabilir. Bu durum karşılaştırılabilirliği zedelemektedir.
- Standartlar, özen gösterilerek yapılsa dahi zamanın koşullarına bağlı olarak yenilenmeye açık olmadığı sürece özellikli durumlarda yanlış uygulamalara neden olabilmektedir.

Standartların karşılaşılan işlem ya da olaylara cevap verecek nitelikte olmaması durumunda meslek mensupları bilgi ve deneyimleri doğrultusunda alternatifler arasından seçim yaparak karara varmaktadır. Bu seçim mesleki yargı kullanımını gerektirmektedir. Ancak mesleki yargı süreci kusursuz ve mükemmel değildir. Dolayısıyla mesleki yargı kullanılarak varılan kararın sonucunda doğacak sonuçlar her zaman tatmin edici düzeyde olmayabilir. Son yıllarda yaşanan finansal bilgi manipülasyonları ve muhasebe skandalları bu sonuçların tatmin edici düzeyde olmadığına göstergesidir. Bu durum toplumda, mesleğe ve meslek mensuplarına olan güvenin azalmasına neden olmuştur. Dolayısıyla toplum nezdinde azalan güvenin artırılmasında standart yapıcı ve uygulayıcılara bir takım sorumluluklar yüklenmektedir.

Bennett ve diğerleri (2006: 189), standart yapıcıların ilke ya da kural bazlı standartlar kapsamında meslek mensuplarının karşılaşılan işlemlerde özün önceliği ve işlemlerin önemliliğini gözönünde bulundurmasını sağlayacak nitelikte standart yapmasının gerekli olduğunu belirtmektedir. Ayrıca uygulayıcıların da mesleğin icrası ile ilgili yasal düzenleme ve standartlara uymasının yanı sıra meslek etiği öneminin bilgisi ve bilincinde olarak faaliyette bulunması gerekmektedir. Bu bilinçte olan meslek mensuplarınca varılan mesleki yargı, sunulan finansal bilginin kalitesini artırmaktadır. Ancak bu bilinçten yoksun, kişisel ve kurumsal çıkarları ön planda tutan meslek mensupları sunulan bilgilerin tarafsızlığına gölge düşürerek başta bilgi sağlayıcısı olmak

üzere tüm ilgililere zarar vermektedir. Bu bağlamda standart yapıcı ve uygulayıcıların topluma karşı olan sorumluluğunun gereğince mesleki faaliyette bulunması gerekmektedir.

2.5.1. Mesleki Yargı ve Kazanç Yönetimi İlişkisi

Kazanç yönetimi, Schipper (1989: 92) tarafından bazı özel kazançlar elde etmek niyetiyle finansal raporlama sürecine kasıtlı olarak müdahale edilmesi şeklinde tanımlanırken, Healy ve Wahlen (1999: 368) tarafından hem firmanın ilgili çıkar gruplarını ekonomik performans hakkında yanlış bilgilendirmek hem de rapor edilen hesap bilgileriyle gerçekleştirilen sözleşmelerin sonuçlarını etkilemek amacıyla yöneticilerin, finansal raporlama sürecine müdahil olarak raporları kişisel çıkarları doğrultusunda değiştirmesi şeklinde tanımlanmaktadır. Mulford ve Comiskey (1996: 360) ise kazanç yönetimini, firma başarısının etkisini değiştirmek amacıyla muhasebe sonuçlarının manipüle edilmesi şeklinde ifade etmektedir. Tanımlamalar ışığında kazanç yönetimi ile ilgili iki unsur ön plana çıkmaktadır (Ayarlıoğlu, 2007'den aktaran: Memiş ve Çetenak, 2012: 210). Bunlar:

- Meslek mensuplarının, işletme faaliyetlerinde ve finansal raporlama sürecinde kişisel mesleki yargısını kullanabilmesi,
- Yöneticilerin, özel bir çıkar elde etmek, ilgili çıkar gruplarını yanlış bilgilendirip yönlendirmek ya da sözleşmelere bağlı sonuçları etkilemek gibi amaçlar doğrultusunda mesleki yargısını kullanmasıdır.

Levitt (1998), kazanç yönetiminin yükselişte olduğu durumlarda finansal raporlama kalitesinin düşüştü olduğunu belirterek meslek mensuplarının standartlardaki esnekliği kişisel ve kurumsal çıkarlar doğrultusunda suistimal edebileceklerini belirtmektedir. Ayrıca muhasebenin değişen ve gelişen işlemlere cevap verebilecek nitelikte olması gerektiğine, aksi takdirde mensupların “muhasebe hokuspokusu” şeklinde ifade ettiği gibi mesleki yargının kötüye kullanımının sözkonusu olabileceğine de değinmektedir. Beresford (1999) ise mesleki yargı kullanımının firmalar arası finansal raporlama karşılaştırılabilirliğini azaltacağını belirtmektedir. Bu bağlamda iki soru ortaya çıkmaktadır. Bunlar:

- Muhasebe standartları, raporlama kararlarında mesleki yargı etkisini sınırlayan ayrıntılı kurallar mı içermelidir?
- Muhasebe standartları, genel çerçevede rehberlik sağlayıp karşılaşılan işlem ya da olaylarda mesleki yargı kullanımının önünü mü açmalıdır?

Gibbins (1983), yukarıda belirtilen sorular çerçevesinde standartların çok ayrıntılı ve kesin çizgilere sahip olmasının muhasebeci ve denetçileri sorgusuz sualsiz bu standartları uygulamaya yönelteceğini ve böylece birer kural takipçisi olacaklarını belirtmektedir. Ayrıca standartlarda çok fazla mesleki yargı kullanımına yer verilmesi durumunda, meslek mensuplarının bu durumu suistimal edebilecekleri de vurgulanmaktadır. Bu bağlamda mesleki yargı kullanımı ve standart arasındaki ilişkinin dengelenmesi önem arz etmektedir.

Muhasebe standartlarında mesleki yargı kullanımının finansal raporlama karşılaştırılabilirliğine etkisinin ve mesleki yargı - kazanç yönetimi ilişkisinin incelendiği çalışmada Rentfro (2000: 78-81), yoğun mesleki yargı kullanımının finansal tablolarda karşılaştırılabilirliği azalttığını ve etik değerlerden yoksun finansal tablo hazırlayıcılarının kazanç yönetimine başvurarak sunulan finansal bilgilerin kalitesini düşürdüğünü tespit etmiştir. Bir diğer çalışmada Rentfro ve Hooks (2004: 87), mesleki yargı kullanımının finansal raporlama karşılaştırılabilirliğini olumsuz yönde etkilediğini ortaya koymak için Birleşmiş Milletler'e ait şirketlerde 145 finansal tablo hazırlayıcısının dahil olduğu bir çalışma sonucunda sözkonusu durumun mevcut olduğunu tespit etmiştir.

Nelson ve Tan (2005), denetim mesleğinde denetim görevi, mesleki yargı, denetçi davranışları ve denetim başarısının ilgili çıkar gruplarıyla olan etkileşimini incelemeye yönelik yaptıkları çalışmada denetçinin bilgisi, deneyimi, bireysel karakteri, bilişsel sınırlılığı ve fikir alışverişinin mesleki yargısı üzerinde etkili olduğu belirtilmiştir. Ayrıca çalışmada kazanç yönetiminin engellenmesi için mesleki etik ilke ve kurallar doğrultusunda faaliyette bulunmanın da önemli olduğu vurgulanmıştır. Hunton ve diğerleri (2006) ise yaptıkları çalışmada kural bazlı standartların nispeten ilke bazlı standartlara göre finansal yöneticilerin işlem kararlarında daha fazla kazanç yönetimine neden olduğunu belirtmektedir. Bu bağlamda çalışmada şeffaflığın kazanç yönetimini azaltacağını da vurgusu yapılmaktadır.

Beest (2009), çalışmasında ilke ya da kural bazlı standartların her ikisinde de kazanç yönetiminin, yeterli eğilimin sözkonusu olması durumunda gerçekleşeceğini belirtirken, kural bazlı standartlarda muhasebe işlemleri doğrultusunda, ilke bazlı standartlarda ise muhasebe kararları doğrultusunda kazanç yönetiminin gerçekleşebileceğine değinmektedir. Mesleki yargının kaçınılmaz olduğunu vurgulayan Tilley (2011) ise kural bazlı standartların başlangıçta cazip olduğunu ancak karşılaşılan her işlem ya da olaya cevap verebilecek nitelikte olamayacağını belirterek, muhasebecilerin kuralların arkasına saklanmadan kazanç yönetiminin önüne geçerek, muhasebe politikası seçimi, değerlendirme ve önemliliğin belirlenmesi konularında yargı kullanması gerektiğini vurgulamaktadır.

Dünya çapında gerçekleşen finansal krizler esnasında Romanya'da faaliyet gösteren şirketlerin büyük bir kısmı, şirketin parasını korumak ve sermaye bulma sürecinde daha fazla performans sergilemek amacıyla finansal raporlamada mesleki yargı kullanımına başvurmuştur. Bu durumun kazanç yönetimine neden olup olmadığını öğrenmek üzere Ovidiu (2011: 567) tarafından yapılan çalışmada, finansal kontrolörlere sorular sorulmuştur. Alınan cevaplardan, yaratıcı muhasebe teknikleri kullanımının kaçınılmaz olduğu sonucu ortaya çıkmıştır. Ayrıca bu durumun % 40'ının mesleki yargı suistimalinden, yaklaşık % 26'sının ise IFRS esnekliğinden kaynaklandığı tespit edilmiştir.

Muhasebe ve denetim literatüründe kazanç yönetimi ve mesleki yargı ilişkisini gösteren çalışmalarda ortak nokta, standartların ilke ya da kural bazlı olmasından ziyade meslek mensuplarının mesleki yargı kullanımını suistimal edebilecekleridir. Bu durumu önlemek adına mesleki etik ilke ve kuralların bilgisi ve bilincinde olarak mesleki faaliyette bulunmak gerekmektedir.

2.5.2. Mesleki Yargı ve Temsil Sorunu İlişkisi

İşletmelerin dahil oldukları ticari olayları, organize bir yapı içerisinde kayıt altına alarak raporlayan, işletmenin yaşamı ve ticari başarısı hakkında bilgi veren muhasebeciden ve sunulan finansal nitelikli bilgilerin doğruluğunun ve güvenilirliğinin tespitinde etkin olan denetçiden, sadece belli kişi veya grupların değil tüm ilgili grupların çıkarlarını dikkate alacak şekilde gerçeğe uygun, tarafsız, bağımsız ve dürüst bir yaklaşımla faaliyette bulunması beklenmektedir (Dinç ve Abdioğlu, 2009: 166). Bu bağlamda işletme ile ilgili taraflara gereksinim duydukları finansal nitelikli bilginin sunumunda kullanılan mesleki

yargının, tarafsızlık, bağımsızlık, şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkesi çerçevesinde olması gerekmektedir. Ancak mesleki yargı sürecinde bireyler bazı durumlarda, kişisel ya da kurumsal çıkarlar doğrultusunda hareket etmek durumunda kalabilmektedir. Çünkü bu gibi durumlarda ekonomik kaynakların sahipleri ile bu kaynakların kullanımında ve kontrolünde etkin olan işletme yöneticileri arasında mutlak suretle çıkar birliği sözkonusu olmaktadır. Dolayısıyla meslek mensupları, kararlarında etik ikilem ve bu kararların alınmasında temsil sorunu yaşamaktadır. Literatürde vekâlet teorisi olarak da adlandırılan temsil sorunu, mesleki yargı kullanımında önem arz etmektedir.

Vekâlet teorisi, şirketlerdeki ekonomik kaynakların sahipleri ile bu kaynakları kullanan ve kontrol eden yöneticiler arasında var olan ilişkiyi ele alan kanıtlanmış görüştür (Doğan ve diğerleri, 2013: 150). İlk kez 1776 yılında Adam Smith (1723 - 1790) tarafından, başkalarının parasını yönetenlerden kendi paralarını yönetmekte gösterdikleri özenin beklenemeyeceği düşüncesiyle ortaya atılan bu teori, 1932 yılında Berle ve Means tarafından derinlemesine incelenmiş, 1976 yılında Jensen ve Meckling tarafından geliştirilerek literatürde yerini almıştır (Karabıyık, 2011: 18).

Vekâlet teorisinde var olan ilişkide işletme sahipleri (asil) vekâlet veren, yöneticiler ise vekil konumundadır. Bazı durumlarda vekillerin yönetme işlevini yerine getirirken yaptıkları eylemler ile asillerin istekleri çatışabilmektedir. Özellikle asil ve vekilin amaçları çatışıyorsa ya da vekilin işletme faaliyetlerini nasıl yürüttüğünü kontrol etmek güç ya da aşırı maliyetliyse *temsil sorunu* ortaya çıkmaktadır (Memiş ve Çetenak, 2012: 207). Bu sorun, asimetrik bilgi sonucunda meydana gelmektedir. Bilginin asimetrisi ise işletme yöneticilerinin, performans ve maliyetler hakkında hissedarlara oranla daha fazla bilgiye sahip olmasını ifade etmektedir (Karabıyık, 2011: 20). Ayrıca mülkiyet ve kontrol ayırımına dayanan bir ilişkinin varlığı ve taraflar arasında çıkar çatışmasının olması temsil sorunundan söz edebilmenin gereklerindedir.

Vekâlet ilişkisi yalnızca asil ve vekil arasında gerçekleşmemektedir. Bunlara ek olarak çalışanlar, tedarikçiler, müşteriler, toplum vb. sayılabilecek işletme içi ve işletme dışı farklı çıkar gruplarıyla olan ilişkiler de vekâlet ilişkisi kapsamındadır. Bu kapsamda her birey ve kurum kendisi için maksimum fayda sağlayacak faaliyetlerin gerçekleştirilmesini tercih etmektedir. Ancak önemli olan ilişkilerde kişisel çikardan ziyade toplumsal çikarın ön planda tutulmasıdır. Aksi takdirde tarafların kişisel ya da kurumsal istekleri toplumsal

çıkarın önüne geçmektedir. Böylece ilgili taraflar arasında çıkar çatışması yaşanmaktadır. Bu çatışma işletme ile ilgili tüm taraflara zarara verebilmektedir. Bu durumun önlenmesi için işletme faaliyetlerinde rol alan bireylerin uzmanlıklarıyla ilgili mesleki yargısını en uygun şekilde kullanması gerekmektedir.

Mesleki yargı kullanımında vekil olarak atanan farklı meslek mensuplarından rasyonel davranışlar gerçekleştirerek şekilde hareket etmeleri beklenmektedir. Örneğin; bir işletme yöneticisinden işletmenin piyasa değerini maksimize edecek kararları alması, bir muhasebe şefinden de, karşılaşılan mali nitelikli işlem ya da olayları bilgi ve deneyimiyle nesnellik sınırları içinde, kendi öznel varlığından sıyrılarak analiz etmesi ve uygun olan yargıya varması istenmektedir. Öte yandan bir denetçinin de işletmeler tarafından sunulan mali nitelikli bilgilerin güvenilirliğinin kontrolünde tarafsızlığa gölge düşürmeden denetim sürecini yürütmesi gerekmektedir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. MUHASEBE VE DENETİM MESLEĞİNDE MESLEKİ YARGI KULLANIMININ DEĞERLENDİRİLMESİ: BORSA İSTANBUL (BİST) 100 ENDEKSİ'NDEKİ ŞİRKETLER ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

3.1. Genel Açıklama

Günümüzde ticaretin küreselleşmesi, işletmelerin büyüme arzularını tetikleyerek teknolojik, ekonomik ve sosyal alanlarda hızlı dönüşüm ve değişimleri beraberinde getirmektedir. Buna karşılık ekonominin temel yapı birimleri olan işletmelerle ilgili olarak başta devlet ve toplum olmak üzere, işletme sahip ve yöneticileri, ortaklar, çalışanlar, tedarikçiler, müşteriler gibi çıkar gruplarının da değişimleri lehine kullanmak istedikleri açıktır. Bu gruplar muhasebeciler tarafından hazırlanıp, denetçiler tarafından denetlenen mali tablo, rapor ve beyannameler aracılığıyla menfaatleri doğrultusunda hareket etmektedirler. Bu bağlamda muhasebeci ve denetçilerin, mesleki kararlarının önemi ölçüsünde sorumlulukları da artmaktadır. Zira *“Bir defa yanlış trene bindiyerseniz, koridorda ters tarafa yürümenin hiçbir faydası yoktur.”* Alman filozof Friedrich Nietzsche (1844 – 1900)'e ait bu özlü söz, muhasebe ve denetim mesleğinde mesleki kararın kişisel, kurumsal ve toplumsal sorumluluk konusu olduğunu en genel şekliyle anlatmaktadır.

Son yıllarda yaşanan finansal kriz ve skandallar muhasebeci ve denetçilere olan güvenin azalmasına neden olmuştur. Bu durumun işletmeler tarafından hazırlanan mali nitelikli bilgilerin gerçeği yansıtmamasından kaynaklandığı görülmektedir. Ayrıca bu bilgilerin sunumunda ve denetiminde muhasebeci ve denetçiler tarafından başvuru mesleki yargının da etkili olduğu görülmektedir. Bu bağlamda mesleğin standart ve kuralları çerçevesinde, gerekli özen, tarafsızlık, bağımsızlık, dürüstlük gibi mesleki etik ilke ve kurallara bağlı kalarak, deneyimli ve bilgili meslek mensubu tarafından varılması gereken mesleki yargının önemi yadsınmamaktadır. Bütün bu sorumluluk ve gereklilikleri yerine getirmekle yükümlü muhasebeci ve denetçiler ancak etik ilke ve kurallar

doğrultusunda mesleki yargı kullanarak kaybedilen güveni geri kazanabilecek ve toplum nezdinde saygın bir yer edinebileceklerdir.

Yukarıda genel hatlarıyla ifade edilmeye çalışılan muhasebe ve denetim mesleğinde mesleki yargı kullanımını çalışmanın bu bölümünde, Borsa İstanbul (BIST) 100 Endeksi'ne dahil şirketler üzerinde gerçekleştirilen bir uygulamayla ortaya konmuştur. Bu doğrultuda öncelikle, araştırmanın amacı, önemi, kapsamı ve yöntemi hususlarına değinilmiştir. Ardından, istatistiki ve ekonometrik yöntemlerin yardımıyla, araştırma sonuçlarına yönelik tabloların oluşturulması ve değerlendirilmesi üzerinde durulmuştur.

3.2. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Muhasebe ve denetim mesleğinde mesleki yargı kullanımının değerlendirilmesi bağlamında ele alınan bu araştırmanın amaçları;

- a. Borsa İstanbul (BIST) 100 Endeksi'ne dahil şirketlerin bünyesinde mesleki faaliyetini sürdüren muhasebeci ve denetçilerin mesleki yargı algılarının ortaya konması,
- b. Ankete katılan muhasebeci ve denetçilerin mesleki yargı kullanımında karşılaşılabilecekleri zorlukların bilincinde olup olmadıklarının ortaya konması,
- c. Ankete katılan muhasebeci ve denetçilerin mesleki yargı kullanımında etik ikilem ve etik kararın bilincinde olup olmadıklarının ortaya konması,
- d. Ankete katılan muhasebeci ve denetçilerin mesleki yargı kullanımında, yargının muhasebe bilgi kalitesine etkisinin bilincinde olup olmadıklarının ortaya konması,
- e. Söz konusu a, b, c ve d maddelerinin değerlendirilmesi amacı güdülen elde edilen verilerin istatistiki ve ekonometrik yöntemlerin yardımıyla incelenmesidir.

Ayrıca Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) muhasebe uygulamalarında kullanılmak üzere Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS - International Financial Reporting Standards)'ni Türkçe'ye çevirerek Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) / Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)'ni oluşturmuştur. İlke bazlı olarak oluşturulan bu standartların uygulanmaya konmasıyla birlikte tüm dünyada olduğu gibi, Türkiye'de de mesleki yargı, muhasebe literatüründe ve uygulamada yerini almıştır. Bu bağlamda mesleki yargı kullanımını gerektiren muhasebe ve denetim standartlarını uygulamak zorunda olan şirketlerden Borsa İstanbul (BIST) 100 Endeksi'ne dahil şirketler

üzerine yapılan bu araştırma, sözkonusu şirketlerin meslek mensuplarının mesleki yargı konusundaki algılarının ortaya konmasına katkı sağlayacağından muhasebe literatürü açısından önem arz etmektedir.

3.3. Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi

3.3.1. Araştırmanın Kapsamı

Bu çalışma Borsa İstanbul (BIST) 100 Endeksi'ne dahil şirketler üzerinde gerçekleştirilmiştir. Borsa büyük çapta alım-satım yapılan ve dolayısıyla arz ve talebin belli yer ve zamanlarda karşılaşmasıyla gerçek piyasa fiyatının oluşmasına, tarafların huzur ve güven içerisinde alım-satım yapmalarına imkan sağlayan teşkilatlandırılmış ve her türlü kuralları belirlenmiş bir ticaret merkezidir. Borsa adının, Belçika'nın Flandr bölgesinde bir ticaret şehri olan Brugge'deki tüccarların toplanıp alım-satım yaptıkları De Burse diye anılan bir meydana geldiği ve dünyada ilk borsanın II. yüzyılda Kütahya - Çavdarhisar'da kurulduğu bilinmektedir (Sürmen, 2014: 14-15).

Türkiye'de iki tür borsa mevcuttur. Bunlardan birincisi Borsa İstanbul (BIST), ikincisi ise ticaret borsalarıdır. Araştırmanın konusu gereği incelemeler Borsa İstanbul (BIST) kapsamında gerçekleştirilmiştir. Borsa İstanbul (BIST)¹⁰, kanun hükümleri ve ilgili mevzuat çerçevesinde, sermaye piyasası araçlarının, kambiyo ve kıymetli madenler ile kıymetli taşların ve Sermaye Piyasası Kurulu'nca uygun görülen diğer sözleşmelerin, belgelerin ve kıymetlerin serbest rekabet şartları altında kolay ve güvenli bir şekilde şeffaf, etkin rekabetçi, dürüst istikrarlı bir ortamda alınıp satılmasını sağlamaktadır. Borsa İstanbul (BIST), bünyesinde işlem gören payların gruplar halinde ortak performanslarının ölçülmesi amacıyla Borsa İstanbul Pay Endeksleri'ni oluşturmuştur. Bunlardan Borsa İstanbul Pay Piyasası için temel endeks olarak kullanılan Borsa İstanbul (BIST) 100 Endeksi ise çalışmanın sınırlarını oluşturmaktadır. Bu endeks, Ulusal Pazar¹¹'da işlem gören şirketler ile Kurumsal Ürünler Pazarı¹²'nda işlem gören gayrimenkul yatırım ortaklıkları ve girişim sermayesi yatırım ortaklıkları arasından seçilen 100 paydan oluşmaktadır. Endekse dahil şirketler araştırmanın sahasını oluşturmakta olup, bu şirketlerin muhasebe görevlisinden başlamak üzere muhasebe uzmanı, muhasebe şefi, iç

¹⁰ Ayrıntılı bilgi için bkz. (<http://www.borsaistanbul.com/kurumsal/borsa-istanbul-hakkinda/hakkimizda>).

¹¹ Borsa İstanbul kotasyon şartlarını tümüyle karşılayan şirketlerin oluşturduğu pazardır.

¹² Menkul kıymet yatırım ortaklıkları, gayrimenkul yatırım ortaklıkları ve girişim sermayesi yatırım ortaklıkları payları ile borsa yatırım fonları katılma belgeleri, aracı kuruluş varantları ve sertifikalar kot içi pazardır (<http://www.borsaistanbul.com/urunler-ve-piyasalar/piyasalar/pay-piyasasi>).

denetçi, muhasebe müdürü, muhasebe ve mali işler müdürü, muhasebe ve finans yöneticisi, araştırmada değerlendirme amacı güdülen verilerin elde edildiği meslek mensuplarını oluşturmaktadır.

3.3.2. Araştırmanın Yöntemi

Araştırmada Borsa İstanbul (BIST) 100 Endeksi'ne dahil şirketlerin bünyesinde mesleki faaliyetini sürdüren muhasebeci ve denetçiler örneklem olarak seçilmiş ve “anket tekniği” ile verilerin elde edilmesi yoluna gidilmiştir. Araştırma kapsamında sözkonusu endekse dahil 94 şirkette muhasebe ve denetim mesleğini icra eden 94 kişiye ulaşılmış ve anketler yapılmıştır. Ancak 2 anket veri eksikliği nedeniyle değerlendirilmeye tabi tutulmamıştır. Bu durum dikkate alındığında anketlerin geri dönüş oranının % 92 olduğu görülmektedir.

Araştırmada veri toplamak amacıyla oluşturulan anket formu, ankete katılan meslek mensuplarının unvan, cinsiyet, yaş, eğitim düzeyi ve mesleki deneyim süresi gibi demografik bilgilerine ek olarak, mesleki yargı algısı, mesleki yargı kullanımında karşılaşılabilecek zorluklar, mesleki yargı - etik ilişkisi ve mesleki yargı - muhasebe bilgi kalitesi ilişkisi gibi belirlenen faktörler doğrultusunda 5'li Likert ölçeğinde tanımlanan 24 önerme cümlesini içermektedir. Sözkonusu faktörler Faktör Analizi'yle belirlenmiştir. Bu Analiz, değişken sayısını azaltmak, değişkenler arası ilişkilerdeki yapıyı ortaya koymak ve diğer bir ifadeyle, değişkenleri sınıflandırmak amacıyla birbiriyle ilişkili çok sayıdaki değişkeni az sayıda, anlamlı ve birbirinden bağımsız hale getirmek için kullanılan istatistiksel bir yöntemdir (Kalaycı, 2009: 321). Bu bağlamda sözkonusu önermelere ilişkin belirlenen ölçekte ise, 1: Kesinlikle Katılmıyorum, 2: Katılmıyorum, 3: Kararsızım, 4: Katılıyorum, 5: Kesinlikle Katılıyorum şeklinde tanımlanmıştır. Ayrıca elde edilen anket sonuçlarının değerlendirilebilmesi amacıyla aşağıdaki hipotezler ortaya konmuştur:

H₁: Ankete katılan muhasebeci ve denetçilerin unvanları açısından muhasebe ve denetim mesleğinde mesleki yargı kullanımı konusuna bakış açıları farklıdır.

H₂: Ankete katılan muhasebeci ve denetçilerin cinsiyetleri açısından muhasebe ve denetim mesleğinde mesleki yargı kullanımı konusuna bakış açıları farklıdır.

H₃: Ankete katılan muhasebeci ve denetçilerin yaşları açısından muhasebe ve denetim mesleğinde mesleki yargı kullanımını konusuna bakış açıları farklıdır.

H₄: Ankete katılan muhasebeci ve denetçilerin eğitim düzeyleri açısından muhasebe ve denetim mesleğinde mesleki yargı kullanımını konusuna bakış açıları farklıdır.

H₅: Ankete katılan muhasebeci ve denetçilerin mesleki deneyim süresi açısından muhasebe ve denetim mesleğinde mesleki yargı kullanımını konusuna bakış açıları farklıdır.

Araştırmada öncelikli olarak anketin güvenilirlik düzeyinin tespiti için güvenilirlik analizi yapılmıştır. Bu analiz, ölçmede kullanılan testlerin, anketlerin ya da ölçeklerin, özelliklerini ve güvenilirliklerini değerlendirmek üzere geliştirilmiştir. Güvenilirlik analizinde kullanılan modellerden Alfa (α) Modeli (Cronbach Alpha Coefficient) ise ölçekte yer alan 24 önermenin homojen bir yapı gösterip göstermediğini ortaya koyduğundan tercih edilmiştir. Cronbach Alpha değeri ağırlıklı standart değişim ortalamasını ifade etmektedir. Bu bağlamda 0 ile 1 arasında değer alan bu katsayı, ölçeğin güvenilirliğinin göstergesidir. Alfa (α) katsayısına bağlı olarak ölçeğin güvenilirliği aşağıdaki gibi sınıflandırılmaktadır (Kalaycı, 2009: 405):

- $0.00 \leq \alpha < 0.40$ ise ölçek güvenilir değil,
- $0.40 \leq \alpha < 0.60$ ise ölçek güvenilirliği düşük,
- $0.60 \leq \alpha < 0.80$ ise ölçek oldukça güvenilir,
- $0.80 \leq \alpha < 1.00$ ise ölçek yüksek derecede güvenilirdir.

Anketin güvenilirlik düzeyinin tespitine yönelik yapılan açıklamalar ışığında, anketin güvenilirlik düzeyi istatistiki olarak hesaplanmıştır. Bu hesaplama göre ankette belirtilen önermelerin benzerliğini ya da yakınlığını ortaya koyan Alfa değeri Tablo 8'de gösterilmiştir.

Tablo 8: Güvenilirlik Testi

Güvenirlilik Testi	
Cronbach's Alfa Değeri	Önerme Sayısı
0,719	24

Tablo 8’de görüldüğü üzere, 24 açık önermenin bulunduğu anketin güvenilirlik düzeyi için Croanbach’s Alfa Değeri 0.719 olarak hesaplanmıştır. Bu sonuç anket sonuçlarının oldukça güvenilir düzeyde olduğunu ortaya koymaktadır.

Araştırma verilerinin değerlendirilmesinde IBM-SPSS 21.0 paket programı kullanılmıştır. Ankete katılan meslek mensuplarının demografik bilgilerine yönelik frekans tablosu oluşturulmuştur. Ayrıca araştırmanın hipotezlerinin test edilebilmesi için de parametrik hipotez testlerinden t-Testi ve ANOVA testleri uygulanmıştır. Sözkonusu istatistiki yöntemlere başvurulmasının gerekçeleri aşağıdaki gibidir:

- t- Testi, iki örneklem grubu arasında ortalamalar açısından fark olup olmadığını araştırmak için kullanılmaktadır. Buna ek olarak sözkonusu test bir gruptaki ortalamanın diğer gruptaki ortalamadan önemli derecede farklı olup olmadığını ortaya koymaktadır. Bu test için kritik nokta ise **iki farklı** ortalamayı ya da değeri karşılaştırıyor olmasıdır. Diğer bir ifadeyle iki farklı örneklem grubu arasında kesinlikle ortak üye olması durumu sözkonusu değildir (Kalaycı, 2009: 74). Bu bağlamda iki farklı örneklem grubunun ortalamalarını karşılaştırmak üzere t-Test’lerinden Bağımsız İki Örnek t-Testi (Independent- Samples t-Test) yapılmıştır.
- Ancak **ikiden fazla** ortalamanın karşılaştırılması gerektiğinde, ikişer ikişer ortalamaları t-Testi ile karşılaştırmak mümkün olsa bile, bu durumun 1. tip hata oranının fazla yükselmesine neden olacağından, iki ya da daha fazla ortalama arasında fark olup olmadığı ile ilgili hipotezi test etmek için varyans analizi kullanılmaktadır. Bu analiz 1. tip hata oranını yükseltmeden ikiden fazla ortalamanın karşılaştırılmasını sağlamaktadır. Sözkonusu analizde bağımlı ve bağımsız değişkenler mevcuttur ve bağımsız değişken içerisinde iki ya da daha fazla grup olabilmektedir (Kalaycı, 2009: 131-132). Bu bağlamda bağımsız değişkenlerin bağımlı değişkenler üzerinde etkisini belirlemek için sık kullanılan Tek Yönlü Varyans Analizi (One Way Analysis of Variance – ANOVA) yapılmıştır.

Çalışmanın bir sonraki aşaması olan araştırma bulguları ve bulguların değerlendirilmesine geçmeden önce, yerli ve yabancı literatürde mesleki yargı konusuna yönelik çalışmalara değinmek yararlı olacaktır. Bu bağlamda sırasıyla Dünya’da ve

Türkiye’de yapılan çalışmaların bazılarına kronolojik sıralama esas alınarak aşağıda değinilmiştir.

Mason ve Gibbins (1991: 20) tarafından yapılan çalışmada, 11 standart incelenerek 216 adet mesleki yargı gerektiren durum tespit edilmiştir. Ayrıca standartların mesleki yargısız yürütülemeyeceğine değinilirken, bu durumun iyi anlaşılması ve uygulanmasının finansal tabloların kalitesini artıracacağı da vurgulanmıştır.

Levitt (1998) tarafından yapılan çalışmada, meslek mensuplarının mesleki yargı kullanımında, kişisel çıkarları doğrultusunda hareket edebileceklerine değinilmiştir. Bu durumun da kazanç yönetiminin yükselişine neden olacağına ve finansal raporların kalitesinin düşeceğine işaret ettiği belirtilmiştir. Ayrıca sözkonusu çalışmada meslek mensuplarının standartlardaki esnekliği, kişisel çıkarları doğrultusunda suiistimal edecekleri de vurgulanmaktadır.

Beresford (1999) tarafından yapılan çalışmada, meslek mensuplarının mesleki yargı kullanımıyla, firmalararası finansal raporlama karşılaştırılabilirliğinin azalacağı yönündeki endişe dile getirilmektedir. Bu bağlamda meslek mensuplarının etik ilke ve kurallar çerçevesinde hareket etmeleri gerektiğine değinilmektedir.

Rentfro (2000) tarafından yapılan çalışmada ise, muhasebe standartlarındaki mesleki yargı kullanımının finansal raporlamanın karşılaştırılabilirliğine etkisi ve mali tablo hazırlayıcılarının mesleki yargı kullanımında yargının suiistimal edilerek kazanç yönetimine etkisi incelenmiştir. Bulgular sonucunda standartlarda mesleki yargının yoğun olarak kullanılması durumunda finansal raporlamada karşılaştırılabilirliğin azaldığı ve etik değerlerden yoksun finansal tablo hazırlayıcılarının sunulan finansal bilgilerin kalitesini düşürdüğü ortaya çıkmıştır. Ayrıca etik ikilem karşısında bay ve bayanların farklı davranışlar sergileyerek mesleki yargıya vardıkları sonucuna ulaşılmıştır.

Gordon (2011) tarafından yapılan bir diğer çalışmada, 57 muhasebe ve denetim kitabı incelenmiştir. Çalışma sonucunda muhasebe eğitiminde kitapların birçoğunun skandal ve finansal krizlere ilişkin bilgilere yer verdiği, ancak bu konulara ayrılan sayfaların kitabın geneline bakıldığında önemli bir yer tutmadığı ve mesleki yargının en çok bahsedilen konu olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca etik, mesleki yargı, yönetim, kurumsal sosyal sorumluluk ve finansal bilgi manipülasyonları konularının da muhasebe eğitiminde öğretilmesi gereken konular olduğu vurgulanmıştır.

Chand ve diğeri (2012) tarafından yapılan çalışmada ise, Avustralya'da muhasebe eğitimi alan Çinli ve Avustralyalı muhasebe öğrencileri örneklem olarak seçilerek, sözkonusu örneklem üzerinde standartların uygulamada ortaya koyabileceği alternatifler arasından seçim yapmada kültürün etkisinin olup olmadığı araştırılmıştır. Çalışma sonucunda alınmış olan benzer nitelikteki eğitimin, sözkonusu muhasebe öğrencilerinin mesleki yargı kullanımında kültüre nazaran daha az etkili olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca standart yapımcıların kültürel farklılıkları dikkate alarak hareket etmeleri gerektiği vurgulanmıştır.

Akenbor ve Onuoha (2013) tarafından yapılan çalışmada ise, muhasebecilerin kurumsal finansal raporlamada etik ilke ve kurallar doğrultusunda mesleki yargı kullanmaları gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca çalışmada etik ilke ve kuralların aksi davranış sergileyen meslek mensuplarının meslekten ihraçtan edilmesi gerektiği vurgulanmıştır.

Kaya ve diğeri (2008) tarafından yapılan çalışmada ise, Türkiye'de borsaya kote şirketlerde IFRS uygulamalarında artan mesleki yargı kullanımında denetçilerin algılarını ölçmeye yönelik olarak hazırlanmış 5 farklı senaryo, anket yoluyla 40 denetçiye ulaşılarak değerlendirilmiştir. Çalışma sonucunda firma büyüklüğünün, mesleki deneyim süresinin ve eğitimlerin IFRS adaptasyonunda etkili olduğu sonucuna varılmıştır. Ayrıca firma büyüklüğünün, IFRS bilgisini ve mesleki yargı gelişimini doğrudan etkilediği vurgulanmış ve cinsiyetin mesleki yargı üzerinde etkili olmadığı tespit edilmiştir.

Dalkılıç (2008) tarafından yapılan bir diğer çalışmada, Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) kapsamında 9 adet muhasebe standardı seçilerek, UFRS'lerin mesleki yargıya dayandığı görüşünü destekler biçimde 111 adet mesleki yargı kullanımı gerektiren durum tespit edilmiştir. Çalışma sonucunda meslek mensuplarının mesleki yargı kullanımında meslektaşları ile fikir alışverişinde bulunmaları, kararlarını etik ilke ve kurallar çerçevesinde almaları ve geleceğin muhasebecilerini yetiştirecek eğitim kurumlarının müfredatlarında, mesleki yargı eğitimi konusunda değişikliklerin yapılması gerektiği belirtilmiştir.

Karaoğlan (2011) tarafından yapılan çalışmada ise, Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)'ndan TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardında mesleki yargı gerektiren durumlar örnek bilirkişi raporları üzerinde incelenmiştir. Çalışma sonucunda mesleki yargının halihazırda standartlarda mevcut olduğu belirtilerek, mesleki yargı kullanımında

meslek mensuplarının bağımsız kararlar alabilmeleri için kurallardan ziyade yaklaşımlara bağlı muhasebe uygulamalarında bulunmaları gerektiği vurgulanmıştır.

3.4. Araştırma Bulguları ve Bulguların Değerlendirilmesi

Çalışmanın bu bölümünde ankete katılan Borsa İstanbul (BIST) 100 Endeksi'ne dahil şirketlerin bünyesinde mesleki faaliyetini sürdüren meslek mensuplarının demografik özelliklerine ilişkin frekans dağılımı ve yüzdelerine yönelik araştırma sonuçları verilmiştir. Ayrıca ankete katılanların mesleki yargı algısı, mesleki yargı kullanımında karşılaşılabilecek zorluklar, mesleki yargı - etik ilişkisi ve mesleki yargı - muhasebe bilgi kalitesi ilişkisi gibi sınıflandırılmış faktörler doğrultusunda 24 önermeye ilişkin bakış açılarının farklılığına yönelik istatistiksel analiz ve sonuçlara da yer verilmiştir.

Ankete katılanların demografik özelliklerine ilişkin frekans dağılımı ve yüzdeleri Tablo 9'da gösterilmiştir.

Tablo 9: Ankete Katılan Meslek Mensuplarının Demografik Özellikleri

		<i>Frekans</i>	<i>Yüzde (%)</i>
Unvan	<i>Serbest Muhasebeci</i>	5	5,4
	<i>Serbest Muhasebeci Mali Müşavir</i>	17	18,5
	<i>Yeminli Mali Müşavir</i>	3	3,3
	<i>Muhasebe Görevlisi</i>	13	14,1
	<i>Muhasebe ve Finans Yöneticisi</i>	54	58,7
	Toplam	92	100
Cinsiyet	<i>Bay</i>	68	73,9
	<i>Bayan</i>	24	26,1
	Toplam	92	100
Yaş	<i>25'den az</i>	1	1,1
	<i>25-30</i>	6	6,5
	<i>31-40</i>	40	43,5
	<i>41-50</i>	35	38,0
	<i>51-60</i>	10	10,9
	<i>61 ve üstü</i>	0	0
	Toplam	92	100
Eğitim Düzeyi	<i>Lise</i>	4	4,3
	<i>Önlisans</i>	2	2,2
	<i>Lisans</i>	52	56,5
	<i>Lisansüstü</i>	34	37,0
	Toplam	92	100
Mesleki Deneyim Süresi	<i>5 yıldan az</i>	6	6,5
	<i>5-10 yıl arası</i>	21	22,8
	<i>10-15 yıl arası</i>	25	27,2
	<i>15 yıldan fazla</i>	40	43,5
	Toplam	92	100

Tablo 9’da görüldüğü üzere, ankete katılanların % 58,7’si Muhasebe ve Finans Yöneticisi (MFY) olarak mesleki faaliyetini sürdürmekteyken, % 3,3’lük kısmı Yeminli Mali Müşavir (YMM) olarak mesleki faaliyette bulunmaktadır. Bunlara ek olarak unvana göre frekans dağılımının %14,1’lik kısmını oluşturan muhasebe uzmanı ve muhasebe şefleri, Muhasebe Görevlisi (MG) unvanı adı altında birleştirilmiştir. Ayrıca ankete katılanlar arasında var olan 2 iç denetçi de unvana göre yapılan sınıflamada Muhasebe ve Finans Yöneticisi (MFY) olarak gösterilmiştir. Cinsiyet olarak dağılıma bakıldığında ankete katılanların % 73,9’luk kısmı bay iken, % 26,1’lik kısım bayandır.

Ankete katılan meslek mensuplarının yaş durumları dikkate alındığında ise % 43,5’lik kısmının 31-40 yaş arasında olduğu görülmekteyken yalnızca bir kişinin 25 yaşından küçük olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca ankete katılanların hiçbirisi 61 yaş üstünde değildir. Anket sonuçları eğitim düzeyi açısından incelendiğinde ise % 56,5’lik kısmın lisans düzeyinde, % 2,2’lik kısmının da önlisans düzeyinde eğitilmiş olduğu ortaya çıkmaktadır. Eğitimin genel dağılımına bakıldığında ankete katılanların önemli kısmının lisansüstü düzeyde eğitilmiş olduğu görülmektedir. Mesleki deneyim sürelerine yönelik elde edilen bilgiler ışığında % 43,5’lik kısmın 15 yıldan fazla süredir mesleği icra ettiği, % 6,5’lik kısmın ise 5 yıldan az süredir mesleki faaliyette bulunduğu anlaşılmaktadır.

Ankete katılan meslek mensuplarının mesleki yargı algısı, mesleki yargı kullanımında karşılaşılabilecek zorluklar, mesleki yargı - etik ilişkisi ve mesleki yargı - muhasebe bilgi kalitesi ilişkisi gibi belirlenen faktörler doğrultusunda belirlenmiş 24 önermeye ilişkin görüşleri Tablo 10’da yer almaktadır.

Tablo 10’da ankete cevap veren meslek mensuplarının belirlenen faktörler çerçevesinde muhasebe ve denetim mesleğinde mesleki yargı kullanımına ilişkin algılarının aritmetik ortalamasına ve standart sapma değerlerine de yer verilmiştir. Bu değerlere göre, ankete katılan meslek mensupları, mesleki yargı kullanımında karşılaşılabilecek güçlüklerle yönelik belirtilen ifadelerde kararsızlık yaşamalarına rağmen, diğer ifadelere görüş olarak katılmaktadır. Diğer bir ifadeyle meslek mensupları, her ifadeye ait verilen aritmetik ortalamalardan da anlaşılacağı üzere, “Kararsızım” ya da “Katılıyorum”a yakın cevaplar vermektedir. Bu bağlamda muhasebe ve denetim mesleğinde mesleki yargı kullanımına yönelik ifadelerle ilişkin görüşler, Çalışma sonuçlarının anlamlı olmasına katkı sağlamaktadır.

Tablo 10: Meslek Mensuplarının Mesleki Yargı Kullanımına Yönelik İfadeleri

<i>Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Mesleki Yargı Kullanımına Yönelik İfadeler</i>		<i>N</i>	<i>Ort.</i>	<i>Std. Sap.</i>
A. Mesleki Yargı Algısına Yönelik İfadeler				
A1	Mesleki yargı, işletme çevresini anlama, teknolojiyi takip etme, finansal eğilimleri yorumlama süreçleriyle alakalıdır.	92	3,93	0,85
A2	Mesleki yargı analitik olmalı, tecrübe ve bilgiye dayanmalı, basiretli ve dürüst sonuçlar sağlamalıdır.	92	4,26	0,86
A3	Mesleki yargının, doğru, dürüst, adil şekilde kullanılmasını ve toplumun çıkarlarının gözetilmesini sağlayan etik ve etik eğitimi, muhasebe meslek mensupları için gereklidir.	92	4,17	0,55
A4	Muhasebe bilgi sistemi tasarımından, finansal tablo dipnotlarında yapılacak açıklamalara kadar çok farklı bir yelpazede mesleki yargıya gerek duyulabilmektedir.	92	3,89	0,67
A5	Mesleki yargı esnekliği olmadan finansal muhasebe ilkeleri, standartları ve kuralları hantal, sonuçsuz ve işlevsiz hale gelmektedir.	92	3,42	0,88
A6	Meslek mensuplarının hazırlamış oldukları finansal tablolar mesleki yargılarının yapısını ve karakterini yansıtmaktadır.	92	3,45	0,76
B. Mesleki Yargı Kullanımında Karşılaşılabilecek Zorluklara Yönelik İfadeler				
B1	Mesleki yargı, muhasebecilerin çoğu zaman istediklerini yapmaları konusunda kullandıkları bir kılıf haline dönüşebilmektedir.	92	2,86	1,01
B2	Mesleki yargının muhasebe meslek mensupları tarafından kötüye kullanımı söz konusu olabilir.	92	3,14	1,00
B3	Mesleki yargı ve standartlardaki esneklikler kazanç yönetimine zemin hazırlayabilir.	92	3,21	0,95
B4	Mesleki yargı, finansal raporlama kararları noktasında benzer mali nitelikli işlemlerin farklı raporlanmasına neden olabilir.	92	3,42	1,00
C. Mesleki Yargı - Etik İlişisine Yönelik İfadeler				
C1	Mesleki yargı, muhasebe meslek mensuplarının tarafsızlık ve bağımsızlık ilkesine uygun yargıya varmalarını gerektirmektedir.	92	3,97	0,72
C2	Mesleki yargı ile vicdanı arasında kalan muhasebe meslek mensubu sosyal sorumluluk ilkesi gereği etiğe uygun hareket etmelidir.	92	4,17	0,79
C3	Mesleki yargı, işveren ya da müşteriyle ilişkinin sona ermesi durumunda gizli bilgileri ifşa edecek nitelikte olmamalıdır.	92	4,21	0,90
C4	Mesleki yargı, yeterli bilgi birikimine, deneyime ve mesleğe yönelik pratik güncel bilgiye sahip olmayı gerektirir.	92	4,22	0,72
C5	Mesleki yargının basiretli ve dürüst sonuçlar vermesine, muhasebe meslek mensupları arasındaki fikir alışverişi imkân sağlayabilir.	92	3,96	0,51
C6	Mesleki yargı, mesleki standart ve mevcut uygulama ile ilgili gerekli ve özel bilgiyi gerektirmektedir.	92	4,20	0,68
C7	Mali nitelikli işlemlerin biçimleri ve özlerinin meslek mensuplarının doğru anlaşılması daha doğru mesleki yargıya ulaşmalarına ve kaliteli muhasebe bilgisine katkı sağlamaktadır.	92	4,02	0,57
D. Mesleki Yargı - Muhasebe Bilgi Kalitesi İlişisine Yönelik İfadeler				
D1	Muhasebe standartları mali nitelikli işlemlerde geleceğe ilişkin tahmin ve varsayımları gerektirdiğinden, mesleki yargı gereklidir.	92	3,85	0,74
D2	Mesleki yargı, günümüzdeki gelişim ve değişime bağlı ortaya çıkan komplike muhasebe işlemlerinin yapılmasını kolaylaştırmaktadır.	92	3,79	0,72
D3	Mesleki yargının etkin kullanılması finansal raporların bilgi değerlerini arttırmaktadır.	92	4,04	0,64
D4	Muhasebeciler yalnızca muhasebe bilgisi üretiminde değil, mesleki karar alma ve analiz sürecinde de aktif olduklarından, varmış oldukları mesleki yargılar muhasebe bilgi kalitesini doğrudan etkilemektedir.	92	4,00	0,71
D5	Mesleki yargı, muhasebe meslek mensubunun iş sorumlulukları ile ilgili anlamlı tercihleri içermelidir.	92	4,17	0,69
D6	Mesleki yargı gerektiren standartlar, dinamik bir süreci ifade etmektedir.	92	4,05	0,70
D7	Mesleki yargıya yönelik eğitim ve seminerlerdeki örnek olay uygulamalar, mesleki yargı gelişiminde etkin rol oynayabilir.	92	4,02	0,49

Tablo 10’da görüldüğü üzere, ankete katılan meslek mensuplarının mesleki yargı algısına yönelik ifadelerle katılım düzeylerinin genel itibarıyla yüksek olduğu görülmektedir. Bu durum, sözkonusu meslek mensuplarının standartlarda halihazırda var

olan mesleki yargı kavramının bilgisi ve bilincinde olduklarını göstermektedir. Ayrıca A2 ifadesine katılım düzeyinin yüksek olması, basiretli ve dürüst sonuçlar verecek nitelikte mesleki yargı kullanımının, bilgili ve deneyimli kişiler tarafından gerçekleştirilmesi gerektiğini destekler niteliktedir. Katılım düzeyinin diğer ifadelerle göre nispeten düşük olduğu A5 ifadesinde ise, meslek mensupları mesleki yargı kullanımını olmadan muhasebe ilke ve standartlarının işlevsiz hale geleceği ifadesinde kararsızlık yaşadıklarını göstermektedir.

Ankete katılan meslek mensuplarının mesleki yargı kullanımında karşılaşılabilecek zorluklara yönelik ifadelerle katılım düzeylerinin düşük olduğu görülmektedir. Mesleki yargının meslek mensupları tarafından çoğu zaman kendi istediklerini yapmalarına yönelik kullandıkları bir kılıf olduğunu belirten B1 ifadesine katılım düzeyi oldukça düşüktür. Bu durum sözkonusu meslek mensuplarının mesleki yargıyı, kişisel ya da kurumsal çıkarlar doğrultusunda kullanmadıklarını ortaya koymaktadır. Ayrıca ankete katılan meslek mensuplarının B2, B3 ve B4 ifadelerinde belirtilen mesleki yargının mensuplar tarafından kötüye kullanımının olabileceği görüşü, mesleki yargı ve standartlardaki esnekliğin kazanç yönetimine neden olabileceği görüşü ve finansal raporlamada benzer nitelikteki işlemlerin farklı raporlanabileceğine yönelik görüşlerinde kararsızlık yaşadıkları tespit edilmiştir. Ancak bu ifadelerle ilişkin aritmetik ortalama ve standart sapmalar dikkate alındığında frekans değerlerinin 3'ün üzerinde olumlu yönde olduğu görülmektedir.

Ankete katılan meslek mensuplarının mesleki yargı - etik ilişkisine yönelik ifadelerle katılım düzeylerinin yüksek olduğu görülmektedir. Sözkonusu meslek mensuplarının dürüstlük, tarafsızlık ve bağımsızlık, gizlilik, mesleki davranış, kamu yararı, mesleki yeterlilik ve özen gibi etik ilkeler bağlamında mesleki yargı kullanımına yönelik verilmiş ifadelerle aynı görüşte oldukları ortaya çıkmıştır. C6 ifadesi dikkate alındığında sözkonusu meslek mensuplarının mesleki yeterlilik ve özen ilkesine bağlılığın mesleki yargı kullanımında daha etkin olabileceği konusunda hemfikir oldukları tespit edilmiştir. Ayrıca C3 ifadesine yönelik durumun gizlilik ilkesini içermesi ve katılım düzeyinin beklenen düzeyde olması sözkonusu meslek mensuplarının mesleki yargı kullanımında hassas olduklarını ortaya koymaktadır. Bunlara ek olarak C5 ifadesinde önemine vurgu yapılan mesleki yargı kullanımında meslektaşlarla fikir alışverişi konusunun gerekliliğine, ankete katılan meslek mensuplarının da görüş olarak katıldığı tespit edilmiştir.

Ankete katılan meslek mensuplarının mesleki yargı - muhasebe bilgi kalitesi ilişkisine yönelik ifadeler katılımlarının düzeylerinin yüksek olduğu görülmektedir. D4 ifadesi ile doğrudan ifade edilen mesleki yargı - muhasebe bilgi kalitesi ilişkisine, söz konusu meslek mensuplarının katılıyor olmalarına ek olarak, D3 ifadesinde yer alan mesleki yargının etkin kullanılmasının finansal raporların bilgi değerlerini artırıyor olmasına katılıyor olmaları, standartlarda var olan mesleki yargı kullanımının önemini ortaya koymaktadır. Ayrıca ankete katılan meslek mensupları tarafından katılım düzeyinin diğer ifadelerle göre nispeten daha düşük olduğu D1 ifadesinin frekans değerinin 3'ün üzerinde olduğu görülmektedir. Bu durum olumlu görüşe yönelik kaymaların olduğunu göstermektedir.

Muhasebe ve denetim mesleğinde mesleki yargı kullanımına yönelik ifadelerle ilişkin olarak verilen Tablo 10, genel olarak incelendiğinde, standart sapmalar açısından D7 ifadesi 0,49 değeri ile en düşük sapmayı gösterirken, B1 ifadesi 1,01 değeri ile en yüksek sapmayı göstermektedir. Araştırma bağlamında standart sapmanın düşük olması beklenen duruma işaret etmektedir. Çünkü sapmalar belirtilen ifadelerde görüşlerin birbirine yakınlığını göstermektedir. Ayrıca aritmetik ortalamalar açısından bakıldığında B1 ifadesi 2,86 değeriyle en düşük ortalamayı, A2 ifadesi ise 4,26 değeriyle en yüksek ortalamayı işaret etmektedir.

Genel olarak muhasebe ve denetim mesleğinde mesleki yargı kullanımına ilişkin ifadelerle yönelik bulguların değerlendirilmesinin ardından, mesleki yargı kullanımına ilişkin 5 değişkenden elde edilen katılımcı görüşlerinde unvan, cinsiyet, yaş, eğitim düzeyi ve mesleki deneyim süresinden oluşan demografik özelliklere göre anlamlı farklılık olup olmadığı test edilmiştir. Bu bağlamda sözkonusu meslek mensuplarının cinsiyet değişkenine göre farklılık gösterip göstermediği incelenirken, iki farklı ortalama karşılaştırılacağından “Bağımsız İki Örnek t-Test (Independent Samples t-Test)”, unvan, yaş, eğitim düzeyi ve mesleki deneyim süresi değişkenlerine göre farklılık gösterip göstermediği tespit edilirken, ikiden fazla farklı ortalamalar kıyaslanacağından “Tek Yönlü Varyans Analizi (One Way Analysis of Variance – ANOVA)” kullanılmıştır.

Ankete katılan meslek mensuplarının mesleki yargı kullanımına yönelik bakış açılarının **cinsiyet** değişkenine göre farklılık gösterip göstermediğinin test edilebilmesi için yapılan t- Testi sonuçları Tablo 11’de gösterilmektedir.

Tablo 11: Cinsiyet Değişkenine Göre Bağımsız Örneklem t-Testi Sonuçları

<i>Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Mesleki Yargı Kullanımına Yönelik İfadeler</i>	<i>Ort.</i>	<i>Std. Sap.</i>	<i>F İst.</i>	<i>Anlamlılık Düzeyi</i>	<i>t- İst.</i>	<i>df</i>	<i>Sig² Tailed¹³</i>	
<i>B. Mesleki Yargı Kullanımında Karşılaşılabilecek Zorluklara Yönelik İfadeler</i>								
B2.Mesleki yargının muhasebe meslek mensupları tarafından kötüye kullanımı söz konusu olabilir.	Bay	3,00	1,02	2,629	0,108	-2,334	90	0,022**
	Bayan	3,54	0,83					
B4.Mesleki yargı, finansal raporlama kararları noktasında benzer mali nitelikli işlemlerin farklı raporlanmasına neden olabilir.	Bay	3,31	1,01	3,657	0,059	-1,868	90	0,065***
	Bayan	3,75	0,94					
<i>D. Mesleki Yargı - Muhasebe Bilgi Kalitesi İlişkisine Yönelik İfadeler</i>								
D6.Mesleki yargı gerektiren standartlar, dinamik bir süreci ifade etmektedir.	Bay	3,96	0,74	0,020	0,889	-2,322	90	0,023**
	Bayan	4,33	0,48					
D7.Mesleki yargıya yönelik eğitim ve seminerlerdeki örnek olay uygulamalar, mesleki yargı gelişiminde etkin rol oynayabilir.	Bay	4,09	0,51	0,260	0,612	2,233	90	0,028**
	Bayan	3,83	0,38					
** p<0,05 düzeyinde anlamlı ***p<0,10 düzeyinde anlamlı								

Tablo 11’de görüldüğü üzere, t-Testi sonuçları doğrultusunda cinsiyet değişkenine göre mesleki yargı kullanımında karşılaşılabilecek zorluklara yönelik ifadelerde (B2-B4), ve mesleki yargı - muhasebe bilgi kalitesi ilişkisine yönelik ifadelerde (D6-D7) anlamlı farklılıkların olduğu görülmektedir. Araştırmaya katılan meslek mensuplarının cinsiyetleri ile ilgili olarak B2, D6 ve D7 ifadeleri 0,05 anlamlılık düzeyinde, B4 ifadesi ise 0,10 anlamlılık düzeyinde farklılık olduğunu göstermektedir. Bu sonuçların aksine Kaya ve diğerleri (2008) ise, yaptıkları çalışmada cinsiyetin mesleki yargı üzerinde etkili olmadığına yönelik bulgular elde etmişlerdir. Bu sonuçlar doğrultusunda araştırmanın hipotezleri ve sonucu aşağıda gösterilmektedir:

H₀: Meslek mensuplarının cinsiyetleri açısından muhasebe ve denetim mesleğinde mesleki yargı kullanımını konusuna bakış açıları arasında farklılık yoktur.

H₁: Meslek mensuplarının cinsiyetleri açısından muhasebe ve denetim mesleğinde mesleki yargı kullanımını konusuna bakış açıları arasında farklılık vardır.

¹³ t- Testi analizlerinde gruplararası farklılıkların anlamlılık düzeyleri incelenirken tek kuyruklu-yönlü (one-tailed) ya da çift kuyruklu-yönlü (two-tailed) olmaları sözkonusudur. Çift kuyruklu-yönlü testinde bir grubun ortalamasının diğer grubun ortalamasından farkının pozitif ya da negatif yönde olması önemsenmez (Kalaycı, 2009: 74).

Ankete katılan meslek mensuplarının cinsiyetleri açısından muhasebe ve denetim mesleğinde mesleki yargı kullanımını konusuna bakış açıları arasında anlamlı farklılıkların olduğu ortaya çıkmaktadır. Bu durumda H_0 hipotezi reddedilmektedir. Ayrıca anlamlılığın bulunduğu ifadelerden B2, B4 ve D6 ifadelerinde bayan meslek mensuplarının ortalamasının, erkek mensupların ortalamasından yüksek olduğu, D7 ifadesinde ise bay meslek mensuplarının ortalamasının bayan meslek mensuplarının ortalamasından yüksek olduğu görülmektedir.

Ankete katılan meslek mensuplarının mesleki yargı kullanımını konusuna yönelik bakış açılarının **unvan** değişkenine göre farklılık gösterip göstermediğinin test edilebilmesi için Tek Yönlü ANOVA testi yapılmıştır. Bu Test için iki değişken söz konusudur. Bunlardan birisi kategorik özellik gösteren bağımsız değişken iken, diğeri metrik özellik gösteren bağımlı değişkendir. Sözkonusu kategorik özellik gösteren bağımsız değişken içerisinde iki ya da daha fazla grup olabilmekteyken, metrik özellik gösteren bağımlı değişken için tek grup mevcuttur. Bu testin amacı bağımlı değişkendeki ortalamalar arasında fark olup olmadığını test etmektir (Kalaycı, 2009:132).

Ayrıca Tek Yönlü ANOVA, her bir grubun normal dağılım özelliği gösterdiği ve görece olarak varyansların homojen olduğu varsayımına dayanmaktadır. Varyansların homojenliği ise uygulamanın geçerliliğini ortaya koymaktadır (Kalaycı, 2009: 133). Bu bağlamda sözkonusu araştırmada bağımsız değişkeni, ankete katılan meslek mensuplarının unvanları oluşturmaktadır. Bu duruma ek olarak metrik özellik gösteren bağımsız değişkeni ise, muhasebe ve denetim mesleğinde mesleki yargı kullanımının değerlendirilmesine yönelik faktörler altında ayrı ayrı toplanmış 24 önerme oluşturmaktadır. Araştırma'da unvan değişkeni açısından test edilen hipotezler ve analiz sonucu aşağıdaki Tablo 12'de gösterilmektedir:

H_0 : Meslek mensuplarının unvanları açısından muhasebe ve denetim mesleğinde mesleki yargı kullanımını konusuna bakış açıları arasında farklılık yoktur.

H_1 : Meslek mensuplarının unvanları açısından muhasebe ve denetim mesleğinde mesleki yargı kullanımını konusuna bakış açıları arasında farklılık vardır.

Tablo 12: Unvan Değişkenine Göre ANOVA Sonuçları

<i>Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Mesleki Yargı Kullanımına Yönelik İfadeler</i>		<i>Kareler Top.</i>	<i>Kareler Ort.</i>	<i>F İst.</i>	<i>Anlamlılık Düzeyi</i>	<i>Hom.</i>
B. Mesleki Yargı Kullanımında Karşılaşılabilecek Zorluklara Yönelik İfadeler						
B1	Mesleki yargı, muhasebecilerin çoğu zaman istediklerini yapmaları konusunda kullandıkları bir kılıf haline dönüşebilmektedir.	13,537	3,384	3,698	0,008*	0,032
B3	Mesleki yargı ve standartlardaki esneklikler kazanç yönetimine zemin hazırlayabilir.	9,499	2,375	2,808	0,030**	0,197
C. Mesleki Yargı - Etik İlişisine Yönelik İfadeler						
C1	Mesleki yargı, muhasebe meslek mensuplarının tarafsızlık ve bağımsızlık ilkesine uygun yargıya varmalarını gerektirmektedir.	8,784	2,196	5,012	0,001*	0,213
C2	Mesleki yargı ile vicdanı arasında kalan muhasebe meslek mensubu sosyal sorumluluk ilkesi gereği etiğe uygun hareket etmelidir.	5,013	1,253	2,088	0,089***	0,058
C3	Mesleki yargı, işveren ya da müşteriyle ilişkinin sona ermesi durumunda gizli bilgileri ifşa edecek nitelikte olmamalıdır.	11,203	2,801	3,938	0,006*	0,050
C4	Mesleki yargı, yeterli bilgi birikimine, deneyime ve mesleğe yönelik pratik güncel bilgiye sahip olmayı gerektirir.	15,403	3,851	10,388	0,000*	0,000
D. Mesleki Yargı - Muhasebe Bilgi Kalitesi İlişisine Yönelik İfadeler						
D1	Muhasebe standartları mali nitelikli işlemlerde geleceğe ilişkin tahmin ve varsayımları gerektirdiğinden, mesleki yargı gereklidir.	6,793	1,698	3,430	0,012**	0,092
D4	Muhasebeciler yalnızca muhasebe bilgisi üretiminde değil, mesleki karar alma ve analiz sürecinde de aktif olduklarından, varmış oldukları mesleki yargılar muhasebe bilgi kalitesini doğrudan etkilemektedir.	5,812	1,453	3,146	0,018**	0,080
* p<0,01 düzeyinde anlamlı, ** p<0,05 düzeyinde anlamlı, ***p<0,10 düzeyinde anlamlı						

Tablo 12’de görüldüğü üzere, ANOVA’nın temel varsayımı olan varyansların homojenliği sonuçları incelendiğinde p (sig) değerleri B1-B3, C1-C2-C3-C4 ve D1-D4 ifadelerinde 0,05’ten büyük olduğundan varyansların homojen olduğu ortaya çıkmaktadır. Bu bağlamda elde edilen sonuçların sağlıklı olduğu ifade edilebilir. Ayrıca unvan değişkeni dikkate alındığında mesleki yargı kullanımında karşılaşılabilecek zorluklara yönelik ifadelerde (B1-B3), mesleki yargı - etik ilişkisine yönelik ifadelerde (C1-C2-C3-C4), mesleki yargı - muhasebe bilgi kalitesi ilişkisine yönelik ifadelerde (D1-D4) anlamlı farklılıkların olduğu görülmektedir. Belirtilen ifadelerden B1-C1-C3-C4 ifadeleri 0,01 anlamlılık düzeyinde, B3-D1-D4 ifadeleri 0,05 anlamlılık düzeyinde ve C2 ifadesi 0,10 anlamlılık düzeyinde farklılığın olduğunu göstermektedir. Bu sonuçlara benzer şekilde Sakarya ve Kara (2010) yapmış oldukları çalışmada unvan açısından mesleki yargı etik ilişkisine yönelik ifadelerde sınıflandırılmış dürüstlük ve mesleki davranışa yönelik ifadelerde anlamlı farklılıkların olduğunu belirtmişlerdir. Ancak bu sonuçların aksine Kutluk ve Ersoy (2011) ise, mesleki yargı- etik ilişkisine yönelik unvan açısından anlamlı farklılıklar bulamamıştır. Bu sonuçlar doğrultusunda H_0 hipotezi reddedilmektedir.

Anlamli farklıliğin ortaya çıktığı bu değişkenlerde farklılıkların hangi unvanlar arasında olduğunu belirlemek üzere anlam düzeylerine göre ayrı ayrı “Gruplararası Çoklu Karşılaştırma – Post Hoc Multiple Comparisons” testlerinden “Tukey” testi yapılmıştır. Anlamli farklılığın olduğu değişkenlerde çoklu karşılaştırma testinin sonuçları ve boyutların tanımlayıcı istatistikleri Tablo 13’de gösterilmektedir.

Tablo 13: Unvan Değişkenine Göre Gruplararası Tukey Çoklu Karşılaştırma Testi Sonuçları (%99)

Bağımlı Değişken	(I) Unvan	(J) Unvan	Ort. Fark	Std. Hata	Anlamlılık Düzeyi	% 99 Güven Aralığı	
						Alt Limit	Üst Limit
C1	SMMM	YMM	1,686*	0,415	0,001	0,29	3,08
	MFY	YMM	1,333*	0,393	0,009	0,01	2,65
C3	SMMM	YMM	1,902*	0,528	0,005	0,13	3,68
	MG	YMM	2,051*	0,540	0,002	0,24	3,87
	MFY	YMM	1,907*	0,500	0,002	0,23	3,59
C4	SM	YMM	2,200*	0,445	0,000	0,71	3,69
	SMMM	YMM	2,353*	0,381	0,000	1,07	3,63
	MG	YMM	2,231*	0,390	0,000	0,92	3,54
	MFY	YMM	2,296*	0,361	0,000	1,08	3,51
D4	SMMM	YMM	1,451*	0,426	0,009	0,02	2,88
	MFY	YMM	1,389*	0,403	0,008	0,03	2,74

Tablo 13’de görüldüğü üzere, unvan değişkeni dikkate alındığında gruplararası Tukey çoklu karşılaştırma testi sonuçları 0,01 anlamlılık düzeyinde C1-C3-C4 ve D4 ifadelerinde farklılıkların olduğuna işaret etmektedir. C1 ifadesine ilişkin Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavir (YMM) unvanları arasındaki ortalama farkın 1,686 Muhasebe ve Finans Yöneticisi (MFY) ve Yeminli Mali Müşavir (YMM) unvanları arasındaki ortalama farkın ise 1,333 olduğu hesaplanmış ayrıca belirtilen durumlara ilişkin anlamlılık düzeyinin 0,01’in altında olduğu tespit edilmiştir. Bu bağlamda belirtilen unvanlar arasında “C1- Mesleki yargı, muhasebe meslek mensuplarının tarafsızlık ve bağımsızlık ilkesine uygun yargıya varmalarını gerektirmektedir.” ifadesine ilişkin anlamlı farklılıklar sözkonusudur.

C3 ifadesine ilişkin Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavir (YMM) unvanları arasındaki ortalama farkın 1,902 Muhasebe Görevlisi (MG) ve Yeminli Mali Müşavir (YMM) unvanları arasındaki ortalama farkın ise 2,051 olduğu hesaplanmıştır. Öte yandan, Muhasebe ve Finans Yöneticisi (MFY) ve Yeminli Mali Müşavir (YMM) unvanları arasındaki ortalama farkın 1,907 ve belirtilen durumlara ilişkin anlamlılık düzeyinin 0,01’in altında olduğu tespit edilmiştir. Bu durumda belirtilen

unvanlar arasında “C3- Mesleki yargı, işveren ya da müşteriyle ilişkinin sona ermesi durumunda gizli bilgileri ifşa edecek nitelikte olmamalıdır.” ifadesine ilişkin anlamlı farklılıklar sözkonusudur.

C4 ifadesine ilişkin Serbest Muhasebeci (SM), Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM), Muhasebe Görevlisi (MG) ve Muhasebe ve Finans Yöneticisi (MFY) ile Yeminli Mali Müşavir (YMM) unvanları arasında ortalama farkın sırasıyla 2,200- 2,353- 2,231- 2,296 olduğu ve belirtilen durumlara ilişkin anlamlılık düzeyinin 0,01’in altında kaldığı tespit edilmiştir. Bu durumda belirtilen unvanlar arasında “C4- Mesleki yargı, yeterli bilgi birikimine, deneyime ve mesleğe yönelik pratik güncel bilgiye sahip olmayı gerektirir.” ifadesine ilişkin anlamlı farklılıklar sözkonusudur.

D4 ifadesine ilişkin Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavir (YMM) unvanları arasındaki ortalama farkın 1,451 ve Muhasebe ve Finans Yöneticisi (MFY) ve Yeminli Mali Müşavir (YMM) unvanları arasındaki ortalama farkın 1,389 ve belirtilen durumlara ilişkin anlamlılık düzeyinin 0,01’in altında olduğu tespit edilmiştir. Bu durumda benzer şekilde belirtilen unvanlar arasında “D4- Muhasebeciler yalnızca muhasebe bilgisi üretiminde değil, mesleki karar alma ve analiz sürecinde de aktif olduklarından, varmış oldukları mesleki yargılar muhasebe bilgi kalitesini doğrudan etkilemektedir.” ifadesine ilişkin anlamlı farklılıklar sözkonusudur.

Tablo 14: Unvan Değişkenine Göre Gruplararası Tukey Çoklu Karşılaştırma Testi Sonuçları (%95)

Bağımlı Değişken	(I) Unvan	(J) Unvan	Ort. Fark	Std. Hata	Anlamlılık Düzeyi	% 95 Güven Aralığı	
						Alt Limit	Üst Limit
B1	MG	SMMM	1,054*	0,352	0,029	0,07	2,04
	MFY	SMMM	0,805*	0,266	0,026	0,06	1,55
B3	MG	YMM	1,641*	0,589	0,050	0,00	3,28
	MFY	YMM	1,667*	0,545	0,024	0,15	3,19
C2	SMMM	YMM	1,353*	0,485	0,050	0,00	2,70
C3	SM	YMM	2,067*	0,616	0,010	0,35	3,78
	SMMM	YMM	1,902*	0,528	0,005	0,43	3,37
D1	SMMM	SM	1,000*	0,358	0,049	0,00	2,00
	YMM	SM	1,667*	0,514	0,014	0,24	3,10
	MG	YMM	1,256*	0,435	0,038	0,04	2,47

Tablo 15’de görüldüğü üzere, unvan değişkeni dikkate alındığında gruplararası Tukey çoklu karşılaştırma testi sonuçları 0,05 anlamlılık düzeyinde B1-B3-C2-C3 ve D1 ifadelerinde farklılıkların olduğuna işaret etmektedir. B1 ifadesi ilişkin Muhasebe

Görevlisi (MG) ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) unvanları arasındaki ortalama farkın 1,054 Muhasebe ve Finans Yöneticisi (MFY) ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) unvanları arasındaki ortalama farkın 0,805 ve belirtilen durumlara ilişkin anlamlılık düzeyinin 0,05'in altında olduğu tespit edilmiştir. Bu durumda belirtilen unvanlar arasında "B1- Mesleki yargı, muhasebecilerin çoğu zaman istediklerini yapmaları konusunda kullandıkları bir kılıf haline dönüşebilmektedir." ifadesine ilişkin anlamlı farklılıklar sözkonusudur.

B3 ifadesine ilişkin Muhasebe Görevlisi (MG) ve Yeminli Mali Müşavir (YMM) unvanları arasındaki ortalama farkın 1,641 Muhasebe ve Finans Yöneticisi (MFY) ve Yeminli Mali Müşavir (YMM) unvanları arasındaki ortalama farkın 1,667 ve belirtilen durumlara ilişkin anlamlılık düzeyinin 0,05'in altında olduğu tespit edilmiştir. Bu durumda belirtilen unvanlar arasında "B3- Mesleki yargı ve standartlardaki esneklikler kazanç yönetimine zemin hazırlayabilir." ifadesine ilişkin anlamlı farklılıklar sözkonusudur.

C2 ifadesine ilişkin Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavir (YMM) unvanları arasındaki ortalama farkın 1,353 ve belirtilen durumlara ilişkin anlamlılık düzeyinin 0,05'in altında gerçekleştiği tespit edilmiştir. Bu durumda belirtilen unvanlar arasında "C2- Mesleki yargı ile vicdanı arasında kalan muhasebe meslek mensubu sosyal sorumluluk ilkesi gereği etiğe uygun hareket etmelidir." ifadesine ilişkin anlamlı farklılık sözkonusudur.

C3 ifadesine ilişkin Serbest Muhasebeci (SM) ve Yeminli Mali Müşavir (YMM) ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavir (YMM) arasındaki ortalama farkların sırasıyla 2,067 ve 1,902 ve belirtilen durumlara ilişkin anlamlılık düzeyinin 0,05'in altında olduğu tespit edilmiştir. Bu durumda belirtilen unvanlar arasında "C3- Mesleki yargı, işveren ya da müşteriyle ilişkinin sona ermesi durumunda gizli bilgileri ifşa edecek nitelikte olmamalıdır." ifadesine ilişkin anlamlı farklılıklar sözkonusudur.

D1 ifadesine ilişkin gruplararası karşılaştırma sonuçları incelendiğinde ise, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ve Serbest Muhasebeci (SM), Yeminli Mali Müşavir (YMM) ve Serbest Muhasebeci (SM) ile Muhasebe Görevlisi (MG) ve Yeminli Mali Müşavir (YMM) aralarındaki ortalama farkın sırasıyla 1,000 – 1,667 ve 1,256 ve belirtilen durumlara ilişkin anlamlılık düzeyinin 0,05'in altında bulunduğu tespit edilmiştir. Bu

durumda belirtilen unvanlar arasında “D1- Muhasebe standartları mali nitelikli işlemlerde geleceğe ilişkin tahmin ve varsayımları gerektirdiğinden, mesleki yargı gereklidir.” ifadesine ilişkin anlamlı farklılıklar sözkonusudur.

Tablo 15: Unvan Değişkenine Göre Gruplararası Tukey Çoklu Karşılaştırma Testi Sonuçları (%90)

Bağımlı Değişken	(I) Unvan	(J) Unvan	Ort. Fark	Std. Hata	Anlamlılık Düzeyi	% 90 Güven Aralığı	
						Alt Limit	Üst Limit
C2	SMMM	YMM	1,353*	0,485	0,050	0,14	2,57

Tablo 15’de görüldüğü üzere, unvan değişkeni dikkate alındığında gruplararası Tukey çoklu karşılaştırma testi sonuçları 0,10 anlamlılık düzeyinde yalnızca C2 ifadesinde farklılığın olduğunu göstermektedir. C2 ifadesine ilişkin Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavir (YMM) unvanları arasındaki ortalama farkın 1,353 ve belirtilen duruma ilişkin anlamlılık düzeyinin 0,10’un altında olduğu tespit edilmiştir. Bu durumda belirtilen unvanlar arasında “C2- Mesleki yargı ile vicdanı arasında kalan muhasebe meslek mensubu sosyal sorumluluk ilkesi gereği etiğe uygun hareket etmelidir.” ifadesine ilişkin anlamlı farklılık sözkonusudur.

Ankete katılan meslek mensuplarının mesleki yargı kullanımı konusuna yönelik bakış açılarının yaş değişkenine göre farklılık gösterip göstermediğinin test edilebilmesi için Tek Yönlü ANOVA testi yapılmıştır. Araştırmada yaş değişkeni açısından test edilen hipotezler ve analiz sonucu aşağıdaki Tablo 16’da gösterilmektedir:

H₀: Meslek mensuplarının yaşları açısından muhasebe ve denetim mesleğinde mesleki yargı kullanımı konusuna bakış açıları arasında farklılık yoktur.

H₁: Meslek mensuplarının yaşları açısından muhasebe ve denetim mesleğinde mesleki yargı kullanımı konusuna bakış açıları arasında farklılık vardır.

Tablo 16: Yaş Değişkenine Göre ANOVA Sonuçları

<i>Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Mesleki Yargıya Yönelik İfadeler</i>		<i>Kareler Top.</i>	<i>Kareler Ort.</i>	<i>F İst.</i>	<i>Anlamlılık Düzeyi</i>	<i>Hom.</i>
D. Mesleki Yargı - Muhasebe Bilgi Kalitesi İlişkisine Yönelik İfadeler						
D2	Mesleki yargı, günümüzdeki gelişim ve değişime bağlı ortaya çıkan komplike muhasebe işlemlerinin yapılmasını kolaylaştırmaktadır.	3,990	0,998	2,014	0,099***	0,302
*** p<0,10 düzeyinde anlamlı						

Tablo 16’da görüldüğü üzere, varyansların homojenliği açısından belirtilen değişkene yönelik p (sig) değeri D2 ifadesinde 0,05’ten büyük olduğundan homojenlik durumu sözkonusudur. Yaş değişkeni dikkate alındığında mesleki yargı - muhasebe bilgi kalitesi ilişkisine yönelik ifadelerden D2’de anlamlı farklılığın olduğu görülmektedir. Ayrıca D2 ifadesinde 0,10 anlamlılık düzeyinde anlamlı farklılık sözkonusudur. Bu sonuçlar doğrultusunda H_0 hipotezi reddedilmektedir. Anlamlı farklılığın ortaya çıktığı bu değişkende farklılığın hangi yaşlar arasında olduğunu belirlemek üzere anlam düzeyine (0,10) göre “Gruplararası Çoklu Karşılaştırma – Post Hoc Multiple Comparisons” testlerinden “Tukey” testi yapılmıştır. Ancak anlamlı farklılığın olduğu değişkende çoklu karşılaştırma testinin sonuçlarına göre yaşlar arasında anlamlı farklılık bulunamamıştır.

Ankete katılan meslek mensuplarının mesleki yargı kullanımını konusuna yönelik bakış açılarının **eğitim düzeyi** değişkenine göre farklılık gösterip göstermediğinin test edilebilmesi için Tek Yönlü ANOVA testi yapılmıştır. Araştırmada eğitim düzeyi değişkeni açısından test edilen hipotezler ve analiz sonucu aşağıdaki Tablo 17’de gösterilmektedir:

H_0 : Meslek mensuplarının eğitim düzeyleri açısından muhasebe ve denetim mesleğinde mesleki yargı kullanımını konusuna bakış açıları arasında farklılık yoktur.

H_1 : Meslek mensuplarının eğitim düzeyleri açısından muhasebe ve denetim mesleğinde mesleki yargı kullanımını konusuna bakış açıları arasında farklılık vardır.

Tablo 17: Eğitim Düzeyi Değişkenine Göre ANOVA Sonuçları

<i>Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Mesleki Yargıya Yönelik İfadeler</i>		<i>Kareler Top.</i>	<i>Kareler Ort.</i>	<i>F İst.</i>	<i>Anlamlılık Düzeyi</i>	<i>Hom.</i>
A. Mesleki Yargı Algısına Yönelik İfadeler						
A4	Muhasebe bilgi sistemi tasarımından, finansal tablo dipnotlarında yapılacak açıklamalara kadar çok farklı bir yelpazede mesleki yargıya gerek duyulabilmektedir.	2,838	0,946	2,187	0,095***	0,050
C. Mesleki Yargı - Etik İlişkisine Yönelik İfadeler						
C2	Mesleki yargı ile vicdanı arasında kalan muhasebe meslek mensubu sosyal sorumluluk ilkesi gereği etige uygun hareket etmelidir.	4,275	1,425	2,369	0,076***	0,329
D. Mesleki Yargı - Muhasebe Bilgi Kalitesi İlişkisine Yönelik İfadeler						
D5	Mesleki yargı, muhasebe meslek mensubunun iş sorumlulukları ile ilgili anlamlı tercihleri içermelidir.	3,059	1,020	2,234	0,090***	0,435
*** p<0,10 düzeyinde anlamlı						

Tablo 17’de görüldüğü üzere, varyansların homojenliği açısından belirtilen değişkene yönelik p(sig) değeri A4, C2 ve D5 ifadelerinde 0,05’ten büyük olduğundan homojenlik durumu sözkonusudur. Eğitim değişkeni dikkate alındığında mesleki yargı algısına yönelik ifadelerden A4, mesleki yargı - etik ilişkisine yönelik ifadelerden C2, mesleki yargı - muhasebe bilgi kalitesi ilişkisine yönelik ifadelerden D5’te anlamlı farklılıkların olduğu görülmektedir. Ayrıca A4-C2 ve D5 ifadelerinde 0,10 anlamlılık düzeyinde dikkate değer farklılık sözkonusudur. Bu sonuçların aksine mesleki yargı - etik ilişkisine yönelik ifadelerde Sakarya ve Kara (2010), Kutluk ve Ersoy (2011), eğitim düzeyi açısından anlamlı farklılıklar bulamamışlardır. Bu sonuçlar doğrultusunda H_0 hipotezi reddedilmektedir. Ayrıca anlamlı farklılığın ortaya çıktığı bu değişkende farklılığın hangi yaşlar arasında olduğunu belirlemek üzere anlam düzeyine (0,10) göre “Gruplararası Çoklu Karşılaştırma – Post Hoc Multiple Comparisons” testlerinden “Tukey” testi yapılmıştır. Bu bağlamda anlamlı farklılığın olduğu değişkenlerde çoklu karşılaştırma testinin sonuçlarını ve boyutların tanımlayıcı istatistikleri Tablo 18’de gösterilmektedir.

Tablo 18: Eğitim Düzeyi Değişkenine Göre Gruplararası Tukey Çoklu Karşılaştırma Testi Sonuçları (%90)

Bağımlı Değişken	(I) Unvan	(J) Unvan	Ort. Fark	Std. Hata	Anlamlılık Düzeyi	% 90 Güven Aralığı	
						Alt Limit	Üst Limit
A4	Lisansüstü	Lise	0,809	0,348	0,100	0,00	1,62
B3	Lise	Lisansüstü	1,221	0,496	0,073	0,07	2,37
D5	Lisansüstü	Lisans	0,373	0,149	0,066	0,03	0,72

Tablo 18’de görüldüğü üzere, eğitim düzeyi değişkeni dikkate alındığında gruplararası Tukey çoklu karşılaştırma testi sonuçları 0,10 anlamlılık düzeyinde A4-B3 ve D5 ifadelerinde anlamlı farklılıkların olduğuna işaret etmektedir. A4 ifadesine ilişkin lisansüstü ve lise eğitim düzeyleri arasındaki ortalama farkın 0,809 ve belirtilen durumlara ilişkin anlamlılık düzeyinin 0,10’ın altında olduğu tespit edilmiştir. Bu bağlamda belirtilen eğitim düzeyleri arasında “A4- Muhasebe bilgi sistemi tasarımından, finansal tablo dipnotlarında yapılacak açıklamalara kadar çok farklı bir yelpazede mesleki yargıya gerek duyulabilmektedir.” ifadesine ilişkin anlamlı farklılık sözkonusudur.

B3 ifadesine ilişkin lise ve lisansüstü eğitim düzeyleri arasındaki ortalama farkın 1,221 ve belirtilen durumlara ilişkin anlamlılık düzeyinin 0,10’ın altında olduğu tespit

edilmiştir. Bu bağlamda belirtilen eğitim düzeyleri arasında “B3- Mesleki yargı ve standartlardaki esneklikler kazanç yönetimine zemin hazırlayabilir.” ifadesine ilişkin anlamlı farklılık sözkonusudur.

D5 ifadesine ilişkin lisansüstü ve lisans eğitim düzeyleri arasındaki ortalama farkın 0,373 ve belirtilen durumlara ilişkin anlamlılık düzeyinin 0,10’in altında olduğu tespit edilmiştir. Bu bağlamda belirtilen eğitim düzeyleri arasında “D5- Mesleki yargı, muhasebe meslek mensubunun iş sorumlulukları ile ilgili anlamlı tercihleri içermelidir.” İfadesine ilişkin anlamlı farklılık sözkonusudur.

Ankete katılan meslek mensuplarının mesleki yargı kullanımını konusuna yönelik bakış açılarının **mesleki deneyim süresi** değişkenine göre farklılık gösterip göstermediğinin test edilebilmesi için Tek Yönlü ANOVA testi yapılmıştır. Araştırmada mesleki deneyim süresi değişkeni açısından test edilen hipotezler ve analiz sonucu aşağıdaki Tablo 19’da gösterilmektedir:

H₀: Meslek mensuplarının mesleki deneyim süreleri açısından muhasebe ve denetim mesleğinde mesleki yargı kullanımını konusuna bakış açıları arasında farklılık yoktur.

H₁: Meslek mensuplarının mesleki deneyim süreleri açısından muhasebe ve denetim mesleğinde mesleki yargı kullanımını konusuna bakış açıları arasında farklılık vardır.

Tablo 19: Mesleki Deneyim Süresi Değişkenine Göre ANOVA Sonuçları

	<i>Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Mesleki Yargıya Yönelik İfadeler</i>	<i>Kareler Top.</i>	<i>Kareler Ort.</i>	<i>F İst.</i>	<i>Anlamlılık Düzeyi</i>	<i>Hom.</i>
B. Mesleki Yargı Kullanımında Karşılaşılabilecek Zorluklara Yönelik İfadeler						
B2	Mesleki yargının muhasebe meslek mensupları tarafından kötüye kullanımı söz konusu olabilir.	6,277	2,092	2,169	0,097***	0,849
C. Mesleki Yargı - Etik İlişisine Yönelik İfadeler						
C5	Mesleki yargının basiretli ve dürüst sonuçlar vermesine, muhasebe meslek mensupları arasındaki fikir alışverişi imkân sağlayabilir.	1,628	0,543	2,151	0,099***	0,051
D. Mesleki Yargı - Muhasebe Bilgi Kalitesi İlişisine Yönelik İfadeler						
D7	Mesleki yargıya yönelik eğitim ve seminerlerdeki örnek olay uygulamalar, mesleki yargı gelişiminde etkin rol oynayabilir.	1,592	0,531	2,293	0,084***	0,577
***p<0,10 düzeyinde anlamlı						

Tablo 19’da görüldüğü üzere, varyansların homojenliği açısından belirtilen değişkenlere yönelik p(sig) değeri B2, C5 ve D7 ifadelerinde 0,05’ten büyük olduğundan homojenlik durumu sözkonusudur. Mesleki deneyim süresi değişkeni dikkate alındığında mesleki yargı kullanımında karşılaşılabilecek zorluklara yönelik ifadelerden B2, mesleki yargı - etik ilişkisine yönelik ifadelerden C5 ve mesleki yargı - muhasebe bilgi kalitesi ilişkisine yönelik ifadelerden D7’de anlamlı farklılıklar görülmektedir. Ayrıca B2-C5 ve D7 ifadelerinde 0,10 anlamlılık düzeyinde dikkate değer farklılıklar sözkonusudur. Bu sonuçların aksine mesleki yargı - etik ilişkisine yönelik ifadelerde Sakarya ve Kara (2010), Kutluk ve Ersoy (2011) eğitim düzeyi açısından anlamlı farklılıklar bulamamışlardır. Bu sonuçlar doğrultusunda H_0 hipotezi reddedilmektedir. Ayrıca anlamlı farklılığın ortaya çıktığı bu değişkende farklılığın hangi mesleki deneyim süreleri arasında olduğunu belirlemek üzere anlam düzeyine (0,10) göre “Gruplararası Çoklu Karşılaştırma – Post Hoc Multiple Comparisons” testlerinden “Tukey” testi yapılmıştır. Bu bağlamda anlamlı farklılığın olduğu değişkenlerde çoklu karşılaştırma testinin sonuçları ve boyutların tanımlayıcı istatistikleri Tablo 20’de gösterilmektedir.

Tablo 20: Mesleki Deneyim Süresi Değişkenine Göre Gruplararası Tukey Çoklu Karşılaştırma Testi Sonuçları (%90)

Bağımlı Değişken	(I) Unvan	(J) Unvan	Ort. Fark	Std. Hata	Anlamlılık Düzeyi	% 90 Güven Aralığı	
						Alt Limit	Üst Limit
A1	5-10 yıl arası	5 yıldan az	0,929	0,387	0,085	0,03	1,83
C5	5-10 yıl arası	10-15 yıl arası	0,350	0,149	0,093	0,00	0,70

Tablo 20’de görüldüğü üzere, mesleki deneyim süresi değişkeni dikkate alındığında gruplararası Tukey çoklu karşılaştırma testi sonuçları 0,10 anlamlılık düzeyinde A1 ve C5 ifadelerinde dikkate değer farklılıkların olduğunu göstermektedir. A1 ifadesine ilişkin 5-10 yıl arası ve 5 yıldan az mesleki deneyim süreleri arasındaki ortalama farkın 0,929 ve belirtilen durumlara ilişkin anlamlılık düzeyinin 0,10’ın altında olduğu tespit edilmiştir. Bu bağlamda belirtilen mesleki deneyim süreleri arasında “A1- Mesleki yargı, işletme çevresini anlama, teknolojiyi takip etme, finansal eğilimleri yorumlama süreçleriyle alakalıdır.” ifadesine ilişkin anlamlı farklılık sözkonusudur.

C5 ifadesine ilişkin 5-10 yıl arası ve 10-15 yıl arası mesleki deneyim süreleri arasındaki ortalama farkın 0,350 ve belirtilen durumlara ilişkin anlamlılık düzeyinin 0,10’ın altında kaldığı tespit edilmiştir. Bu bağlamda belirtilen mesleki deneyim süreleri

arasında “C5- Mesleki yargının basiretli ve dürüst sonuçlar vermesine, muhasebe meslek mensupları arasındaki fikir alışverişi imkân sağlayabilir.” ifadesine ilişkin anlamlı farklılık sözkonusudur.

Tablo 21’de ise ankete katılan meslek mensuplarının mesleki yargı ve etik ilişkisine yönelik meslek örgütleri ya da kurumlar tarafından verilecek eğitim ve seminerlerin, mesleki yargı süreçlerinin etik ilke ve kurallar doğrultusunda gerçekleştirilmesine imkan sağlayıp sağlayamayacağına ilişkin görüşlerine dair frekans tablosu görülmektedir.

Tablo 21: Mesleki Yargı - Etik İlişkisine Yönelik Eğitim ve Seminerlerin Gerekliliğine İlişkin Görüşler

		Frekans	Yüzde (%)
Meslek örgütleri ya da kurumlar tarafından verilebilecek “Mesleki Yargı – Etik” ilişkine yönelik eğitim ve seminerler sizce gerekli midir?	Evet	87	94,6
	Hayır	5	5,4
	Toplam	92	100

Tablo 21’de görüldüğü üzere, ankete katılanların % 94,6’sı mesleki yargı ve etik ilişkisine yönelik meslek örgütleri ya da kurumlar tarafından verilecek eğitim ve seminerlerin mesleki yargı süreçlerinin etik ilke ve kurallar doğrultusunda gerçekleştirilmesine imkan sağlayacağını ifade ederken ilişkin, % 5,4’ü bu ifadeye ilişkin olumsuz görüş bildirmiştir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Hızla gelişen ve değişen çevre koşullarında faaliyetlerini sürdürmekte olan işletmeler için, geleceğe yönelik doğru kararlar verebilmek ve bu kararları, toplumsal faydayı artıracak şekilde uygulayabilmek önem arz etmektedir. Bu bağlamda işletmelerin dili olarak ifade edilen muhasebe ve üretilen mali nitelikli bilgilerin kontrolünün sağlanmasında etkili olan denetim, hem işletme hem de işletmeyle ilgili tüm taraflar açısından önemli karar verme aracı ve kontrolör olarak değerlendirilmektedir.

Bilgi çağının beraberinde getirdiği teknolojik gelişmeler, ekonomik faaliyetlerin odağındaki işletmelerin, mali nitelikli bilgileri doğru, güvenilir ve zamanında ilgili taraflara sunmasına olanak sağlamaktadır. Ancak bu sunumda işletmeler ile bilgi kullanıcıları arasında yaşanabilecek çıkar çatışmaları, sunulan bilgilerin yanlı olmasına ve güvenilir olmayan bilginin, başta bilgi sağlayıcısı olmak üzere işletmeyle ilgili tüm çıkar gruplarına zarar vermesine neden olmaktadır.

Uzun bir tarihi geçmişe sahip muhasebe ve denetim mesleğinin, son yıllarda yaşanan muhasebe skandalları ve finansal bilgi manipülasyonları sonucunda, toplum nezdinde güven kaybı yaşadığı görülmektedir. Bu durumun, işletmeler tarafından hazırlanan mali nitelikli bilgilerin gerçeği yansıtmamasından ve bu bilgilerin kontrolünde yaşanan çıkar çatışmalarında kişi ve kurumların kendi lehine hareket etme eğiliminde olmalarından kaynaklandığı görülmektedir. Sözkonusu durumun iyileştirilmesinde, muhasebeci ve denetçilerin, ihtiyaç duyulan doğru ve güvenilir bilgiyi, bilgi kullanıcıları için sağlaması gerekmektedir. Bir başka ifadeyle, meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerini, yasa, mesleki ilke ve standartlar çerçevesinde toplum çıkarlarını gözeterek gerçekleştirmesi gerekmektedir. Ancak mevcut yasaların ya da muhasebe ve denetim standartlarının, karşılaşılan her işlem ya da olaya cevap verebilecek nitelikte olması mümkün değildir. Bu gibi durumlarda muhasebeci ve denetçiler, bilgi ve deneyimleri doğrultusunda mesleki yargılarını kullanarak mevcut boşlukları doldurmaktadır.

Standart ve yasalarda var olan boşlukların doldurulmasında, ilgili mesleğin standart ve kuralları çerçevesinde, gerekli özen, tarafsızlık, bağımsızlık, dürüstlük gibi mesleki etik ilke ve kurallara bağlı kalarak, deneyimli ve bilgili meslek mensubu tarafından varılan hüküm şeklinde tanımlanan **mesleki yargı**nın basiretli ve kaliteli olması için muhasebeci ve denetçiler tarafından anlaşılması da ayrıca önem arz etmektedir.

Her mesleğin doğası gereği içerisinde var olan mesleki yargı, muhasebe ve denetim mesleği için de, işletmenin tüm süreçleriyle ilgisi olması nedeniyle ayrı bir önem taşımaktadır. Zira mesleki yargı sayesinde meslek mensupları kurallara bağlı olmaktan ziyade ilkelerden hareketle bağımsız olarak kararlar alabilmekte ve inisiyatif kullanabilmektedir. Ancak mesleki yargı süreci, kesinlikle kusursuz ve mükemmel değildir. Ayrıca meslek mensuplarının mesleki yargılarının, öznel kararlar içerme olasılığı taşıması, sözkonusu yargıların mantık hatası, bilgi eksikliği ve deneyimsizlik gibi insana özgü kısıtları içermesine de neden olabilmektedir. Hatta bazı durumlarda, insana özgü kısıtların dışında, bilinçli olarak mesleki yargının kötüye kullanımı da sözkonusu olabilmektedir. Bu yüzden deneyimli ve bilgili meslek mensuplarınca etik ilke ve kurallar çerçevesinde gerçekleştirilmeyen mesleki yargı, muhasebe bilgilerinin güvenilirliğini de doğrudan etkileyebilmektedir.

Muhasebe bilgi sistemi tasarımından, finansal tablo dipnotlarında yapılacak açıklamalara, denetimde risk faktörlerinin belirlenmesinden, kanıtların yeterliliğinin değerlendirilmesine kadar tüm muhasebe ve denetim süreçlerinde kullanılacak mesleki yargı, meslek mensuplarının karşılaşılan işlem ya da olaylara bakış açılarına göre de farklılık arz edebilmektedir. Bu durum, muhasebe standartlarında var olan mesleki yargının yoğun olarak kullanılması, benzer mali nitelikli işlemlerin farklı yorumlanmasına ve finansal tabloların karşılaştırılabilirliğinin azalmasına neden olabilmektedir. Çünkü meslek mensupları ne kadar nesnel davranırlarsa davranırlar, mesleki yargılarını öznel olarak kullanmaktadırlar. Bu gibi durumlarda meslek mensuplarının, meslektaşlarıyla fikir alışverişinde bulunmaları, daha doğru kararların alınmasında ve karşılaştırılabilirliğin artmasında etkili olacaktır.

Muhasebe standartları, mali nitelikli işlemlerde geleceğe ilişkin tahmin ve varsayımları gerektirmektedir. Bu bağlamda sözkonusu işlemlerin gerçekleştirilmesinde mesleki yargının etkin kullanılması, finansal raporların bilgi değerini artırabilmektedir.

Ayrıca mali nitelikli işlemlerin biçimlerinden ziyade özlerinin dikkate alınması ve önemliliğin meslek mensuplarınca doğru anlaşılması da sunulan muhasebe bilgilerinin kalitesinin artmasında etkili olmaktadır. Bunlara ek olarak, dinamik süreci gerektiren mesleki yargı kullanımında, meslek mensuplarının işletmeiçi ve işletmedışı çevreyi oldukça iyi tanınması, mesleğiyle ilgili gelişmeleri takip etmesi, finansal eğilimleri yorumlaması ve ek olarak etik ilke ve kuralların bilgisi ve bilincinde hareket etmesi sunulan mali nitelikli bilgilerin kaliteli olmasına da katkı sağlayacaktır.

Muhasebe ve denetim mesleğinde mesleki yargı kullanımına yönelik yukarıda yer alan açıklamalar ışığında, ulusal ve uluslararası çalışmalar dikkate alınarak, Borsa İstanbul (BIST) 100 Endeksi'ne dahil şirketlerin bünyesinde mesleki faaliyetini sürdüren muhasebeci ve denetçilerin mesleki yargı kullanımına bakışları konusunda genel bir fikir edinmek amacıyla anket oluşturulmuş ve 92 kişiden oluşan örnekleme uygulanarak veriler elde edilmiştir. Elde edilen veriler ışığında, istatistiki tekniklerden faktör analizi kullanılarak, birbiriyle ilişkili değişkenler sınıflandırılmış ve ankette yer alan 24 açık önerme, mesleki yargı algısı, mesleki yargı – etik ilişkisi, mesleki yargı kullanımında karşılaşılan zorluklar ve mesleki yargı – muhasebe bilgi kalitesi ilişkisi başlıkları altında ele alınmıştır. Ayrıca çalışmada, ankete katılan meslek mensuplarının demografik bilgilerine ek olarak, bu bilgilerin ankette yer alan önermelerle ilişkisini test etmek üzere hipotezler oluşturulmuş ve analizler gerçekleştirilmiştir. Yapılan analizler sonucunda elde edilen bulgular özet şeklinde aşağıda yer almaktadır:

- Ankete katılanların demografik özellikleri dikkate alındığında, % 73,9'luk kısmın bay, % 26,1'lik kısmın bayan olduğu, % 58,7'sinin Muhasebe ve Finans Yöneticisi, % 3,3'lük kısmın Yeminli Mali Müşavir olarak mesleki faaliyetini sürdürdüğü, % 43,5'lik kısmın 31- 40 yaş arasında olduğu, yalnızca bir kişinin 25 yaşından küçük olduğu ve kimsenin 61 yaş üstünde olmadığı, ayrıca % 56,5'lik kısmın lisans düzeyinde, % 2,2'lik kısmın da önlisans düzeyinde eğitilmiş ve % 43,5'lik kısmın da 15 yıldan fazla süredir mesleği icra ettiği tespit edilmiştir.
- Ankete katılanların, mesleki yargı kullanımında karşılaşılabilecek güçlüklerle yönelik belirtilen ifadelerde kararsızlık yaşadıkları ve genel olarak mesleki yargının kötüye kullanılabileceği kanısına katılmadıkları, bu durumun dışında belirtilen diğer ifadelere de görüş olarak katılımlarının yüksek olduğu tespit edilmiştir.

- Ankete katılanların, mesleki yargının ilgililer tarafından kötüye kullanılabilceği, benzer mali nitelikteki işlemlerin farklı raporlanabilceği, mesleki yargı gelişiminde örnek olay uygulamalarının etkili olabileceği ve mesleki yargı gerektiren standartların dinamik bir süreci gerektireceği konularına bakış açılarında **cinsiyet** değişkeni yönünden anlamlı farklılıklar tespit edilmiştir. Bu durum, bay ve bayan meslek mensuplarının mesleki yargı konusundaki görüşlerinin farklı olduğunu ortaya koymaktadır.
- Ankete katılanların, mesleki yargı - etik ilişkine yönelik ifadelerde vurgulanan bağımsızlık ve tarafsızlık, gizlilik, kamu yararı ve mesleki özen gibi etik ilkeler temelinde mesleki yargı kullanılması, standartların tahmin ve varsayımlar gerektirmesi nedeniyle mesleki yargı kullanımını gerektirmesi ve bu yargının muhasebe bilgi kalitesini doğrudan etkileyebilmesi, ayrıca standartlardaki esneklikler sonucunda mesleki yargı kullanımının kişisel çıkarlar doğrultulu olup kazanç yönetimine neden olabilmesi konularına bakış açılarında **unvan** değişkeni yönünden anlamlı farklılıklar tespit edilmiştir.
- Ankete katılanların, mesleki yargının günümüzdeki gelişim ve değişime bağlı olarak ortaya çıkabilecek karmaşık muhasebe işlemlerini kolaylaştırması konusuna bakış açılarında **yaş** değişkenine göre anlamlı farklılıklar tespit edilmiştir.
- Ankete katılanların, mesleki yargının muhasebe sürecinin her anında var olması, meslek mensuplarının vicdanı ve mesleki yargısı arasında kalması halinde etik karar alması ve bu kararların iş sorumluluklarıyla ilgili anlamlı tercihler içermesi konularına bakış açılarında **eğitim düzeyi** değişkeni yönünden anlamlı farklılıklar tespit edilmiştir. Ayrıca bu konularda lisansüstü eğitilmiş meslek mensuplarının lise düzeyinde eğitilmiş meslek mensuplarından farklı düşündüğü belirtilebilir.
- Ankete katılanların, mesleki yargının kötüye kullanılabilceği, meslektaşlarla fikir alışverişinin mesleki yargıyı geliştireceği ve mesleki yargı gelişiminde örnek olay uygulamaların etkili olabileceği konularına bakış açılarında **mesleki deneyim süresi** değişkeni yönünden anlamlı farklılıklar tespit edilmiştir. Ayrıca 15 yıldan fazla süredir mesleği icra eden meslek mensuplarının 5 yıldan daha az süredir meslekte olan meslek mensuplarından olumlu yönde daha farklı düşündüğü söylenebilir.
- Ankete katılanların, mesleki yargı – etik ilişkisine yönelik eğitim ve seminerlerin gerekliliği görüşüne de % 94,6 oranında katılmaktadırlar.

Yukarıda sunulan bilgiler ve elde edilen bulgular ışığında, muhasebe ve denetim mesleğinde mesleki yargı kullanımına yönelik olarak aşağıdaki hususlar önerilebilir. Bunlar;

- Mesleki yargı tanımlamasının, standart yapıcı ve uygulayıcılar tarafından tam olarak idrak edilmesi, meslek mensuplarının karşılaşılabileceği tüm işlem ya da olaylara yanıt verebilecek standartların geliştirilmesi,
- Standart yapıcı ve uygulayıcılar arasındaki diyalogun geliştirilmesi,
- Karşılaşılan işlem ya da olayın içerisinden çıkılmaması durumunda, meslek mensuplarının, meslektaşlarıyla fikir alışverişinde bulunması,
- Meslek mensuplarının mesleki yargı kullanımında, mesleki etik ilke ve kurallar çerçevesinde toplumun çıkarını gözetecek şekilde mesleki faaliyette bulunması,
- Meslek mensuplarının, mesleki faaliyetlerinde, teknik ve mesleki standartlara uygun olarak, özen ve gayret içerisinde sürekli olarak kendilerini yenilemesi,
- Muhasebe eğitimiyle, geleceğin meslek mensuplarını yetiştirecek olan eğitimcilerin, muhasebe kitap ve ders notlarında mesleki yargı ve kullanımı konusunu da göz önünde bulundurarak, sözkonusu ders notları, kitap vb. materyalleri derlemesi ve geleceğin meslek mensuplarına yalnızca mali nitelikli bilginin üretiminde değil, bu bilginin toplum çıkarları gözetilerek analiz, yorumlama ve karar alma süreçlerinde de nasıl kullanılacağına öğretilmesi,
- Mesleki kuruluşlar tarafından, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS - International Financial Reporting Standards)'nı kullanarak mesleki yargı kullanımının öğretilmesine yönelik meslek içi eğitimlerin artırılmasıdır.

Sonuç olarak, mesleki yargı kullanımını daha önce uygulanan kural bazlı muhasebe anlayışının neden olduğu zorunlu uygulamaların yerine, ihtiyari uygulamaların önünü açıp, meslek mensuplarına uygulamada esneklik ve kolaylıklar sağlamaktadır. Ancak mesleki yargı kullanımında, muhasebe bilgi kalitesinin düşmesi, karşılaştırılabilirliğin azalması ve kazanç yönetimine neden olabilecek işlemlerin artması gibi riskler de sözkonusudur. Bu bağlamda mesleki yargı kullanımının kaçınılmaz olduğu muhasebe ve denetim standartlarını uygulayan meslek mensuplarının, bilgi ve deneyimleri doğrultusunda karşılaştıkları işlem ya da olayları, mesleki etik ilke ve kuralları gözeterek karara bağlamaları gerekmektedir. Böylece mesleğe ve meslek mensuplarına olan, yitirilmiş güvenin de yeniden kazanılması gerçekleşecektir.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

Akdoğan, Habip (2003), **Muhasebe Meslek Etiğinin Kamunun Aydınlatılmasındaki Önemine Meslek Mensuplarının Yaklaşımları**, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açık Öğretim Fakültesi Yayınları 783.

Akenbor, Cletus O. ve Onuoha, Teresa E. (2013), “Ethical Concept and Professional Judgment in Corporate Financial Reporting: Empirical Evidence from Nigeria”, **International Journal of Business and Economic Development**, 1(3), 46 - 59.

Aktaş, Rabia (2013), “İlke Temelli Finansal Raporlama Standartları Nasıl Öğretilmeli? TFRS 10- Konsolide Finansal Tablolar Standardı Örneği”, **Mali Çözüm Dergisi**, Ocak-Şubat, 133 - 168.

Ayodele B. O. (2005). **Ethics and External Auditing**, Ibadan Bobbmas.

Balsarı, Çağnur ve Dalkılıç, Ali Fatih (2007), “Kural Bazlı ve İlke Bazlı Finansal Raporlama Standartlarının Karşılaştırılması”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, 22, 105 - 117.

Barrows, Shelley ve diğerleri (2010), **Deloitte Review- Judgment Sustained**.

Bayraktaroğlu, S. ve diğerleri (2005), “Etik Eğitiminde Neredeyiz? İktisadi ve İdari Bilimler Fakülteleri Örneği”, **2. Siyasette ve Yönetimde Etik Sempozyumu**, 377-383, Sakarya.

Beest, Ferdy Van (2009), “Ruled- Based and Principle- Based Accounting Standards and Earning Management”, **Nijmegen Center for Economics**, December, <http://www.ru.nl/nice/workingpapers> (28.08.2014), 1 - 32. Bennett, Bruce ve diğerleri (2006), “Rules, Principles and Judgment in Accounting Standards”, **Abacus**, 42(2), 189 - 204.

Beresford, D. R. (1999), “It’s Time to Simplfy Accounting Standards”, **Journal of Accountancy**, 187(3), 65-67.

- Bonner, E. Sarah (1999). "Judgment and Decision Making Research in Accounting", **Accounting Horizons**, 13(4), 385 - 398.
- Byrne, Gilbert R. (1952), "Accounting Judgment", **C.P.A**, 657.
- Campfield, William L. (1959), "Re- Examination of Bases and Opportunities for Applying Accounting Judgment", **The Accounting Review**, 34(4), 555 - 563.
- Chand, Parmod ve diğ erleri (2012), "The Effect of Accounting Education and National Culture on Accounting Judgments- A Comparative Study of Anglo-Celtic and Chinese Culture", **European Accounting Review**, 21 (1), 153 - 182.
- CICA (1995), "Professional Judgment and The Auditor", Research Report, Toronto.
- _____ (2007), " Professional Judgment and The Auditor", Executive Summary Report, Web Site of The Chartered Accountants of Canada.
- Civelek, Mehmet A. ve Durukan, M. Banu (1997), "Günümüz Koş ullarında Muhasebe Mesleğ i ve Meslek Ahlakı", **III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, Muhasebe Denetimi Mesleğ inde Yetkiler, Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı, ISMMMO Yayınları, 20, 31 - 142.
- Correll, Robert ve diğ erleri (2007), "Teaching Professional Judgment in Accounting", **Accounting Perspectives**, 6(2), 123 - 140.
- Dalkılıç, Ali Fatih (2008), "Mesleki Yargı Sürecinin Muhasebe Standartları Kapsamında İncelenmesi", **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 10(3), 1 - 18.
- _____ (2008), **Ulusal ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında Mesleki Yargının Rolü**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Daştan, Abdulkerim (2001), **Meslek Ahlakı Kuralları ve Muhasebe Mesleğindeki Yeri**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

————— (2008), **Bilgi ve Eğitim Teknolojilerinde Yaşanan Gelişmelerin Muhasebe Eğitimine Etkisi: Türkiye Değerlendirmesi**, Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları, Yayın Nr: 209.

Delikanlı, İhsan Uğur (2011), “Finansal Düzenlemelerin İlke Bazlı ya da Kural Bazlı Olmasının Finansal Raporların Denetim Sürecine Etkisi”, **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, 66(2), 73 - 92.

Dinç, Engin ve Abdioğlu, Hasan (2009), “İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı ve Muhasebe Bilgi Sistemi İlişkisi: İMKB-100 Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Araştırma”, **Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 12(21), 157 -184.

Doğan, Mesut ve diğerleri (2013), “The Impact of CEO Duality on Firm Performance: Evidence From Turkey”, **International Journal of Business and Social Science**, 4(2), 149 - 155.

Doupnik, T.S. ve Riccio, E. L. (2006), “The Influence of Conservatism and Secrecy on The Interpretation of Verbal Probability Expression in The Anglo and Latin Cultural Areas”, **The Journal of Accounting**, 41, 237 - 261.

Duchac, Jonathan (2004), “The Dilemma of Bright-Line Accounting Rules and Professional Judgment”, **International Journal of Disclosure and Governance**, 1(4), 324 - 338.

Elebute, K. (1998), “Code of Ethics and Regulation”, **Annual Accountant Conference of ICAN, ABUJA**.

Erdoğan, Murat (2002), “Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği”, **Doğuş Üniversitesi Dergisi**, 5, 51 - 63.

Erdoğan, Nurten (2006), “Muhasebe Denetiminde Niteliksel Önemliliğin Gerekliliği” **MUFAD Dergisi**, 31(12), 112 - 119.

Ergin, Hüseyin (2007), **Muhasebeye Giriş**, 12. Baskı, Kütahya: Dumlupınar Üniversitesi Yayınları 22.

- Ertay, F. C. ve Arslan, M. C. (2009), “Bağımlı ve Bağımsız Muhasebecilerin Meslek Etiği Algılama Düzeylerine İlişkin Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, 24.
- Fortin, Jacques ve Labelle, Real (2005), “If Only We Had Listened to Ross Skinner”, **Canadian Accounting Perspectives**, 4(2), 257 - 268.
- Gibbins, Micheal (1983), “Easing The Tension Between Professional Judgment and Standards”, **CA Magazine**, May, 29 - 36.
- Gordon, Irene M. (2011), “Lessons to be Learned - An Examination of Canadian and U.S. Financial Accounting and Auditing Textbooks for Ethics”, **Journal of Business Ethics**, 101, 29 - 47.
- Güney, S. ve Çınar, O. (2012), “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin (SMMM) Etik Algıları: Erzurum Örneği”, **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 26(2), 91 - 106.
- Güredin, E. (1997), “Denetçinin Meslek Ahlakı, Standartlar ve Uygulamalardan Örnekler”, **III. Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyumu Bildiri Kitabı**, İstanbul: İSMMMO Yayınları, 20.
- Güvemli, Oktay (2001), **Türk Devletler Muhasebe Tarihi – Osmanlı İmparatorluğu’na Kadar**, 1. Cilt, İstanbul: Y.M.M. Odası Yayınları.
- (2001), **Türk Devletler Muhasebe Tarihi- Cumhuriyet Dönemi XX. Yüzyıl**, 4. Cilt, İstanbul: Y.M.M. Odası Yayınları.
- Haftacı, Vasfi (2011), **Muhasebe Denetimi**, 2. Baskı, Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- Healy, Paul. M. ve Wahlen, James. M. (1999), “A Review of The Earning Management Literature and Its Implications for Standard Setting”, **Accounting Horizons**, 13(4), 365 - 383.
- Hodgdon, Christopher ve diğerleri (2011), “Framework - Based Teaching of IFRS Judgments”, **Accounting Education: An International Journal**, 20(4), 415- 439.

- Hunton, J. R. ve diğerkleri (2006), “Financial Reporting Transparency and Earning Management”, **The Accounting Review**, 81(1), 135 - 157.
- Ikoh, R. (2013), “Consideration When Applying Professional Judgment”, **Accounting and Auditing Review**, 6(1), 141 - 159.
- Kalaycı, Şeref (2009), **SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri**, 4.Baskı, Ankara: Asil Yayın Dağıtım.
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (2013), **Bağımsız Denetim Standardı 200**, Ankara.
- Karabıyık, Hilal (2011), **Türkiye’de Firma Büyüklüğü ve Sahiplik Yapısını Etkileyen Sektöre Özgü Firma Belirleyicilerinin Analizi**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Atılım Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Karaoğlan, Mehmet (2011), **Muhasebe Bilgilerinin Güvenilirliğinde Mesleki Yargının Önemi**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Karcıoğlu, Reşat ve Ertaş, Fatih C. (1996), “Profesyonel Muhasebecilik Mesleğinin Geliştirilmesinde Eğitim ve Deneyim İhtiyaçlarının Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 181, 85 - 101.
- Kavut, Lerzan ve diğerkleri (2009), **Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim**, İstanbul: İSMMMMO Yayınları 130.
- Kaya, İdil ve diğerkleri (2008), “The Impact of IFRS on Professional Judgment- A Survey of Auditor’s Perspectives in Turkey”, **European Accounting Association(EAA) 31st Congress**, April Erasmus University, Netherlands, 1 – 12.
- KPMG (2009), **Professional Judgment Framework**, <http://www.kpmgfacultyportal.com> (20.08.2014).
- Kuluçlu, Erdal (2009), “Türk Hukuk Sisteminde Normlar Hiyerarşisi ve Sayıştay Denetimine Etkileri”, **Sayıştay Dergisi**, 71, 3 - 22.

- Kurtcebe, Emin (2008), **21. Yüzyılda Muhasebe Mesleğinin Vizyonu**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Pamukkale Üniversitesi - Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kutlu, H. A. (2008), “Muhasebe Meslek Mensupları ve Çalışanlarının Etik İkilimleri: Kars ve Erzurum İllerinde Bir Araştırma”, **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, 63(2), 143 - 170.
- Kutluk, F. A. ve Ersoy, A. (2011), “Muhasebe Meslek Üyelerinin Etik Yargı Düzeyleri Üzerine Bir Araştırma”, **Ege Akademik Bakış Dergisi**, 11(3), 425 - 438.
- Leung, P. ve Coopers, B. J. (1994), “Ethics in Accountancy: A Classroom Experience”, **Accounting Education**, 3(1), 19 - 33.
- Levitt, A. (1998), “The Numbers Game”, **The CPA Journal**, 68(12), 14 - 19.
- Madsen, P. ve Safritzi, J. M. (1999), **Essential of Business Ethics**, New York: Penguin Books.
- Magmu, D. A. (2010), **Professional Judgment in Accounting**, <http://www.interimconference.com> (20.08.2014).
- Mason, Alister K. ve Gibbins, Micheal (1988), “Professional Judgment in Financial Reporting”, **Toronto Canadian Institute of Chartered Accountants**.
- Mason, Alister K. ve Gibbins, Micheal (1991), “Judgment and U.S. Accounting Standards”, **Accounting Horizons**, 52(2), 14 - 24.
- Maşrap, Beyhan (1996), “Muhasebe Mesleği, Fonksiyonları ve Meslek Mensuplarının Nitelikleri”, **Yaklaşım Dergisi**, 37, 119 - 123.
- Mcdavid, James C. ve diğerleri (2012), “The Nature and Practice of Professional Judgment in Program Evaluation”, **Program Evaluation and Performance Measurement**, içinde (441- 474), SAGE, http://www.sagepub.com/upm-data/51114_ch_12.pdf (15.08.2014).

- Memiş, Mehmet Ünsal ve Çetenak, Emin Hüseyin (2012), “Kurumsal Yönetimin Kazanç Yönetimi Uygulamaları Üzerine Etkisi: İMKB’de İşlem Gören Şirketler Üzerine Uygulama”, **Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 21(3), 205 - 224.
- Mengi, Banu Tarhan (2002), **Denetimin Planlanması ve Değerlendirilmesi Sürecinde Önemlilik Düzeyi ve Bir Uygulama**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Mintz, Steven M. (2011), “Ethics, Professional Judgment and Principle- Based Decision Making under IFRS”, **The CPA Journal**, January, 68 - 72.
- Moore, Guy (2009), “Using Professional Judgment”, **The Auditor’s Report**, 33(1).
- Morrill, Janet (2005), “Professional Judgment and Departures from GAAP- Judgment in Jeopardy Revisited”, **Canadian Accounting Perspectives / Perspectives Comptables Canadiennes**, 4(2), 285 - 299.
- Mugan, Can Şınga (1999), “Ahlak, Toplumsal ve Kişisel Değerler: Muhasebe Mesleği ve Eğitimi Üzerindeki Etkileri”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, 2, 1 - 18.
- Mulford, C. ve Comiskey, E.E. (1996), **Financial Warnings**, New York: John Wiley&Sons,.
- Nelson, Mark ve Tan, Hun-Tong (2005), “Judgment and Decision Making Research in Auditing: A Task, Person and Interpersonal Interaction Perspective”, **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, 24, 41 - 71.
- Nolan, Ronan (2013), “It is All About Judgment”, **Accountancy Ireland**, 45(5), 6 - 8.
- Nordic Innovation Center (1998), “Professional Judgment and Testing Laboratories”, **Position Paper 6**, September.
- Ovidiu, Megan (2011), “Professional Judgment under IFRS in Ex-Communist Countries- A Case of Romania”, **Economic Science Series**, 20(2), 564 - 570.
- Pekdemir, Işıl (2000), “Profesyonel Muhasebecilikte Meslek Öncesi Staj Uygulaması: Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, 2, 43 - 63.

- Pekdemir, Recep (1999), “Türkiye’de Muhasebe Mesleği ve Meslek Ahlakı”, **Muhasebe-Finansman Dergisi**, 4, 18 - 26.
- Popa, Irimie Emil ve diğerleri (2011), “Essential Charecteristics of A Correct Professional Judgment Process”, **International Journal of Business Research**, 11(1).
- Rentfro, Randall (2000), **The Role of Professional Judgment in The Application of U.S. Accounting Standards: An Experimental Study of The Effect of Professional Judgment on Financial Reporting Decision of Accountants**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Florida Atlantic University.
- Rentfro, Randall ve Hooks, Karen L. (2004), “The Effect of Professional Judgment on Financial Reporting Comparability”, **Journal of Accounting and Finance Research**, Summer I, 87 - 98.
- Robinson, D. ve Garratt, C. (2011), **Etik**, Çeviren Burak Dağıstanlı, NTV Yayınları.
- Royal Pharmaceutical Society of Great Britian (2010), “Professional Judgment- A Quick Reference Guide”, September, <http://www.rpharms.com/law-and-ethics/professional-judgement.asp> (22.08.2014).
- Sakarya, Ş. ve Kara, S. (2010), “Türkiye’de Muhasebe Meslek Etiğine Yönelik Düzenlemeler ve Meslek Mensupları Tarafından Algılanması Üzerine Bir Alan Araştırması”, **Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, 12(18), 57 - 72.
- Schipper, K. (1989), “Commentary on Earnings Management”, **Accounting Horizons**, 3(4), 91 - 102.
- Schmutte, James ve Duncan, James R. (2009), “Professional Judgment: A Model for Accounting and Auditing Decision”, **The CPA Journal**, September, 32 - 35.
- Sevilengül, Orhan (2003), **Genel Muhasebe**, 11. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Sharman, Paul A. (2008), “Applying Professional Judgment”, **Strategic Finance**, April, 60 - 61.

Skinner, Ross (2005), “Judgment in Jeopardy”, **Canadian Accounting Perspectives**, 4(2), 143 - 152.

Solaş, Çiğdem (2006), “Muhasebe Mesleğinde Mesleki Yargı”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, 8(4), 1 - 15.

Sürmen, Yusuf (2013), **Muhasebe – 1**, Trabzon: Celepler Matbaacılık.

————— (2014), **Muhasebe – 2**, Trabzon: Celepler Matbaacılık.

Şirin, Mehmet (2012), **Uluslararası Denetim Standartları Çerçevesinde Denetim Kanıtları, Kanıt Toplama Teknikleri ve İstatistikî Örneklem Yönetmeleri**, <http://www.hazine.org.tr/tr/images/uluslararasi%20denetm%20standartlari.pdf> (01.09.2014).

Tek, Nergis ve Dalkılıç, Ali Fatih (2008), “TMS Uygulamalarında Mesleki Yargının Yeri ve Mesleki Yargı Kullanımını Gerektiren Alanlar”, **Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu**, Kıbrıs, 26 - 30 Kasım, 1- 22.

Tek, Zuhâl ve Çetinkaya, Egemen Mert (2004), “İç Denetim”, **Bütçe Dünyası Dergisi**, 20, 3 - 12.

Tilley, Charles (2011), “Accountants Must Be Allowed to Use Judgment”, **Financial Management**, November, 65.

Türk Dil Kurumu (2005), **Türk Dil Kurumu Sözlüğü**, Ankara: Türk Dil Kurumu Yayınları.

URL, <http://www.turmob.org.tr> (22.08.2014).

URL, www.kap.gov.tr (22.08.2014).

Uzay, Şaban ve diğerleri (2009), “Türkiye’de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe-1”, **Mali Çözüm Dergisi**, 95, 125 - 140.

Ünsal, Ahmet (2008), “İşletmelerde Muhasebe Yöneticilerinin Etiksel Karar Süreci”, **Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 10(14), 1-19.

_____ (2009), “Muhasebede Muhasebecinin Hesabi Takdir Yetkisi”, **Mali Çözüm**, 94, 183-209.

Yıldız, Gülsevil (2010), “Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği ve Kayseri İl Merkezinde Bir Uygulama”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 36, 155 - 178.

Yükçü, Süleyman (2014), **Yeni TTK Uyumlu TMS ve UFRS Örneklİ Genel Muhasebe**, İzmir: Altın Nokta Yayınevi.

EKLER

EK – 1

1. Unvanınız () SM () SMMM () YMM () Diğer
 2. Cinsiyetiniz () Bay () Bayan
 3. Yaşınız () 25'den az () 25-30 () 31- 40 () 41 – 50 () 51- 60 () 60 üstü
 4. Eğitim düzeyiniz () Lise () Ön lisans () Lisans () Lisansüstü
 5. Mesleki deneyiminiz () 5 yıldan az () 5-10 yıl arası () 10-15 yıl arası () 15 yıldan fazla

Aşağıdaki yargılara ilişkin düşüncenizi lütfen ilgili kutucuğa işaretleyiz.

1. Kesinlikle Katılmıyorum 2. Katılmıyorum 3. Kararsızım 4. Katılıyorum 5. Kesinlikle Katılıyorum

Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Mesleki Yargı Kullanımına Yönelik İfadeler		1	2	3	4	5	
Mesleki Yargı Algısı	A1	Mesleki yargı, işletme çevresini anlama, teknolojiyi takip etme, finansal eğilimleri yorumlama süreçleriyle alakalıdır.					
	A2	Mesleki yargı analitik olmalı, tecrübe ve bilgiye dayanmalı, basiretli ve dürüst sonuçlar sağlamalıdır.					
	A3	Mesleki yargının, doğru, dürüst, adil şekilde kullanılmasını ve toplumun çıkarlarının gözetilmesini sağlayan etik ve etik eğitimi, muhasebe meslek mensupları için gereklidir.					
	A4	Muhasebe bilgi sistemi tasarımdan, finansal tablo dipnotlarında yapılacak açıklamalara kadar çok farklı bir yelpazede mesleki yargıya gerek duyulabilmektedir.					
	A5	Mesleki yargı esnekliği olmadan finansal muhasebe ilkeleri, standartları ve kuralları hantal, sonuçsuz ve işlevsiz hale gelmektedir.					
	A6	Meslek mensuplarının hazırlamış oldukları finansal tablolar mesleki yargılarının yapısını ve karakterini yansıtmaktadır.					
Mesleki Yargı Kullanımında Zorluklar	B1	Mesleki yargı, muhasebecilerin çoğu zaman istediklerini yapmaları konusunda kullandıkları bir kılıf haline dönüşebilmektedir.					
	B2	Mesleki yargının muhasebe meslek mensupları tarafından kötüye kullanımı söz konusu olabilir.					
	B3	Mesleki yargı ve standartlardaki esneklikler kazanç yönetimine zemin hazırlayabilir.					
	B4	Mesleki yargı, finansal raporlama kararları noktasında benzer mali nitelikli işlemlerin farklı raporlanmasına neden olabilir.					
Mesleki Yargı -Etik İlişkisi	C1	Mesleki yargı, muhasebe meslek mensuplarının tarafsızlık ve bağımsızlık ilkesine uygun yargıya varmalarını gerektirmektedir.					
	C2	Mesleki yargı ile vicdanı arasında kalan muhasebe meslek mensubu sosyal sorumluluk ilkesi gereği etiğe uygun hareket etmelidir.					
	C3	Mesleki yargı, işveren ya da müşteriyile ilişkisinin sona ermesi durumunda gizli bilgileri ifşa edecek nitelikte olmamalıdır.					
	C4	Mesleki yargı, yeterli bilgi birikimine, deneyime ve mesleğe yönelik pratik güncel bilgiye sahip olmayı gerektirir.					
	C5	Mesleki yargının basiretli ve dürüst sonuçlar vermesine, muhasebe meslek mensupları arasındaki fikir alışverişi imkân sağlayabilir.					
	C6	Mesleki yargı, mesleki standart ve mevcut uygulama ile ilgili gerekli ve özel bilgiyi gerektirmektedir.					
	C7	Mali nitelikli işlemlerin biçimleri ve özlerinin meslek mensuplarıca doğru anlaşılması daha doğru mesleki yargıya ulaşılmasına ve kaliteli muhasebe bilgisine katkı sağlamaktadır.					
Mesleki Yargı Muhasebe Bilgi Kalitesi İlişkisi	D1	Muhasebe standartları mali nitelikli işlemlerde geleceğe ilişkin tahmin ve varsayımları gerektirdiğinden, mesleki yargı gereklidir.					
	D2	Mesleki yargı, günümüzdeki gelişim ve değişime bağlı ortaya çıkan komplike muhasebe işlemlerinin yapılmasını kolaylaştırmaktadır.					
	D3	Mesleki yargının etkin kullanılması finansal raporların bilgi değerlerini artırmaktadır.					
	D4	Muhasebeciler yalnızca muhasebe bilgisi üretiminde değil, mesleki karar alma ve analiz sürecinde de aktif olduklarından, varmış oldukları mesleki yargılar muhasebe bilgi kalitesini doğrudan etkilemektedir.					
	D5	Mesleki yargı, muhasebe meslek mensubunun iş sorumlulukları ile ilgili anlamlı tercihleri içermelidir.					
	D6	Mesleki yargı gerektiren standartlar, dinamik bir süreci ifade etmektedir.					
	D7	Mesleki yargıya yönelik eğitim ve seminerlerdeki örnek olay uygulamaları, mesleki yargı gelişiminde etkin rol oynayabilir.					

6. Meslek örgütleri ya da kurumlar tarafından verilebilecek "Mesleki Yargı – Etik" ilişkine yönelik eğitim ve seminerler sizce gereklidir? () Evet () Hayır

ÖZGEÇMİŞ

Yaşar BAYRAKTAR, 21.09.1989 tarihinde İstanbul İli, Pendik İlçesi'nde doğdu. İlköğrenimini 2003 yılında Çamçeşme İlköğretim Okulu'nda tamamladı. Lise öğrenimini 2007 yılında Tuzla Anadolu Lisesi'nde tamamladı. Lisans öğrenimini 2012 yılında Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi - İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi - İşletme Bölümü'nde tamamladı. Yüksek lisans öğrenimine 2012 yılında Karadeniz Teknik Üniversitesi - Sosyal Bilimler Enstitüsü'nde başladı.

BAYRAKTAR, İngilizce ve İspanyolca bilmektedir.