

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

**MUHASEBE BİLGİLERİNİN GÜVENİRLİĞİNDE
MESLEKİ YARGININ ÖNEMİ**

Mehmet KARAOĞLAN

Danışman
Prof. Dr. Ülkü ERGUN

2011

YÜKSEK LİSANS
TEZ/ PROJE ONAY SAYFASI

2007801019

Üniversite : Dokuz Eylül Üniversitesi
Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü
Adı ve Soyadı : Mehmet KARAOĞLAN
Tez Başlığı : Muhasebe Bilgilerinin Güvenirliğinde Mesleki Yargının Önemi

Savunma Tarihi : 14.06.2011
Danışmanı : Prof.Dr.Ülkü ERGUN

JÜRİ ÜYELERİ

<u>Ünvanı, Adı, Soyadı</u>	<u>Üniversitesi</u>	<u>İmza</u>
Prof.Dr.Ülkü ERGUN	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ	
Doç.Dr.Erdal ÖZKOL	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ	
Yrd.Doç.Dr.Bahattin TAYLAN	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ	

Oybirliği (✓)

Oy Çokluğu ()

Mehmet KARAOĞLAN tarafından hazırlanmış ve sunulmuş "**Muhasebe Bilgilerinin Güvenirliğinde Mesleki Yargının Önemi**" başlıklı Tezi() / Projesi() kabul edilmiştir.

Prof.Dr. Utku UTKULU
Enstitü Müdürü

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “**Muhasebe Bilgilerinin Güvenirliğinde Mesleki Yargının Önemi**” adlı çalışmanın, tarafımdan, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Tarih

.../.../.....

Mehmet KARAOĞLAN

İmza

ÖZET

Yüksek Lisans Tezi

Muhasebe Bilgilerinin güvenilirliğinde Mesleki Yargının Önemi

Mehmet KARAOĞLAN

Dokuz Eylül Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
İşletme Anabilim Dalı
Muhasebe Programı

Dünyada yaşanan şirket skandallarının çıkış noktası finansal raporlamanın kaynağı olan muhasebe bilgilerinin güvenilir olmaması manipüle edilmesidir. Bunu önlemek üzere İlke bazlı ve özün önceliği kavramını esas alan bir yaklaşımla hazırlanan standartlar “mesleki yargı” yı ön plana çıkarmıştır.

Bu çalışmanın amacı uluslar arası finansal raporlama standartları (UFRS) nedeni ile yeniden gündeme gelen ve bu defa, uluslar arası muhasebeciler federasyonu tarafından yayınlanan eğitim standartları arasında etik kurallar ile birlikte öğretilmesi tartışılan muhasebe, raporlama ve denetim alanında kullanılan “mesleki yargı” olgusunun tartışılması ve literatürün gözden geçirilmesidir. Uluslar arası finansal raporlama standartlarının ve ülke içinde kullanılan finansal raporlama standartlarının(TFRS) uygulanmasının amacı, bilgi kullanıcıları için “doğru ve güvenilir “ bilgi sağlayan finansal tablolar elde etmek ve aynı zamanda bu tabloların karşılaştırılabilirliğini sağlamaktır.

Ancak standartlar her zaman, her problemi tam olarak çözmeye yetmeyebilir. Bu gibi hallerde muhasebeciler bu boşlukları kendi tecrübelerine dayanarak getirdikleri yorumlarla doldururlar. Muhasebeciler bu kararları aldıkları eğitim ve elde etmiş oldukları tecrübeye dayanarak verirler. Şüphesiz verdikleri bu kararlar, yani yaptıkları bu yargılar olumlu yada olumsuz sonuçlar doğurur.

Bu nedenle mesleki yargının nitelikleri, hangi hallerde kullanılması gerektiği, kullanma kriterleri ve mesleki yargı sınırlarının iyi belirlenmesi gerekmektedir.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe Bilgi Güvenirliği, Muhasebe Mesleği, Mesleki Yargı.

ABSTRACT

Master's Thesis

The importance of Professional Judgment in Accounting Reliability

**Mehmet KARAOĞLAN
Dokuz Eylül University
Graduate School Of Social Sciences
Department of Business Administration
Accounting Program**

The starting point of the scandals of companies in the world is that the accounting informations-source of financial reporting- are manipulated and not reliable. To avoid this, the standarts,prepared with the aproach which is principle-based and predicated on esence primarcy has loomed large ‘The Professional Judgment’.

The purpose of this study is to revise the literature and discuss the Professional judgment in supervision, reporting and accounting which have come up lately because International Financial Reporting standarts is discussed for being tought with the ethics law in the education standarts published by the International Federation of Accountants. The aim of carrying out International financial reporting standarts and Turkish financial Reporting standarts is to get financial accounts which provide true and reliable information and at the same time to make these accounts comparable.

But the standarts may not solve every problem exactly everytime. In this cases, the accountants close the gaps according to their experiences. They make decisions on the basis of their education and the experiences they have got. Surely, these decisions result in some positive or negative consequences.

Thus, it is very important to define the qualities of Professional judgments, its usage, usage criterias and the boundaries of Professional judgments well.

Key Words: The Accounting Information Reliability, Profession of Accounting, Professional Judgment.

İÇİNDEKİLER

MUHASEBE BİLGİLERİNİN GÜVENİRLİĞİNDE MESLEKİ YARGININ ÖNEMİ

TEZ ONAY SAYFASI	ii
YEMİN METNİ	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	v
İÇİNDEKİLER	vi
KISALTMALAR	ix
ŞEKİLLER LİSTESİ	x
TABLOLAR LİSTESİ	x
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE BİLGİSİ FİNANSAL RAPORLAMA MANİPÜLASYON VE MUHASEBE SKANDALLARI

1.1.MUHASEBE SÜRECİNDE VERİ, BİLGİ VE ENFORMASYON	3
1.1.1. Muhasebe Verisi	3
1.1.2 Muhasebe Enferyasyonu	4
1.1.3 Muhasebe Bilgisi.....	6
1.1.4.Finansal Kararlarda Muhasebe Bilgisinin Önemi	9
1.2.FİNANSAL TABLOLAR VE AMAÇLARI	10
1.2.1.Finansal Tablo Kullanıcıları.....	11
1.2.2. Finansal Tabloların Niteliksel Özellikleri	13
1.2.2.1. Anlaşılabilirlik.....	13
1.2.2.2.İhtiyaca Uygunluk ve Önemlilik	13
1.2.2.3. Güvenirlik	14
1.2.2.4. Karşılaştırılabilirlik.....	16
1.2.3.Finansal Tabloların Hazırlanması ve Denetlenmesi Gereği.....	17
1.2.4.Finansal Tabloların Güvenirliği ve Hesap Verilebilirlik	18

1.3. MANİPÜLASYON.....	24
1.3.1 Manipülasyon Kavramı ve Türleri	24
1.3.1.1 Piyasa Manipülasyonu	24
1.3.1.2 Muhasebe Bilgilerinin Manipülasyonu	25
1.3.2. Muhasebe Bilgi Manipülasyonunun Amaçları	31
1.3.3. Muhasebe Bilgi Manipülasyonunun Sınıflandırılması	33
1.4. MUHASEBE SKANDALLARI	36
1.4.1. Enron	37
1.4.2. WorldCom.....	38
1.4.3. Lehman Brother	39

İKİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE MESLEĞİ VE MESLEKİ YARGI

2.1. MESLEK VE MUHASEBE MESLEĞİNE GENEL BAKIŞ.....	41
2.1.1. Meslek Tanımı ve Özellikleri	41
2.1.2 Muhasebe Mesleği	42
2.2. MESLEKİ YARGI KAVRAMI VE ANLAMI	48
2.3. MUHASEBE MESLEĞİNDE MESLEKİ YARGININ ÖNEMİ.....	53
2.4. MESLEKİ YARGI İLE STANDARTLAR VE MUHASEBE BİLGİ GÜVENİRLİĞİ İLİŞKİSİ.....	56
2.5. MESLEKİ YARGI VE MESLEKİ TAKDİR SÜRECİ.....	61
2.6. MESLEKİ YARGI KULLANICILARI İLE İLGİLİ ÖNERİLER.....	68
2.6.1 Mesleki Yargı Çevresi	68
2.6.2 Muhasebe Bilgisi, Deneyimin Rolü	69
2.6.3 Muhasebe Bilgisi ve Özen	71
2.7. MESLEKİ YARGININ SINIRLARI.....	73
2.8. MESLEKİ YARGININ SAKINCALARI VE ÇIKAR ÇATIŞMASI.....	74
2.9. MESLEKİ YARGI UYGULAMASINDA KARŞILAŞILAN ZORLUKLAR.....	76
2.10. MESLEKİ YARGI VE ETİK	78
2.11. MESLEKİ YARGI VE EĞİTİM	80
2.11.1. Muhasebe Eğitimi İle İlgili Gelişmeler.....	80
2.11.2 Örnek Olay Çalışmaları	82

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
MUHASEBE MESLEĞİNDE MESLEKİ YARGININ BİLİRKİŞİ
RAPORLARI ÜZERİNDE İNCELENMESİ

3.1. İNCELEMENİN ÖNEMİ	85
3.2. İNCELEMENİN KAPSAMI	85
3.3. İNCELEMENİN YÖNTEMLERİ	85
3.4 TMS 16 MADDİ DURAN VARLIKLAR STANDARDINDA MESLEKİ YARGI GGEREKTİREN DURUMLARIN İNCELENMESİ	86
3.5. ÖRNEK BİLİRKİŞİ RAPORLARI	95
3.5.1. Kısmi Bölünme Konulu Bilirkişi Rapor Örneği	95
3.5.2. Reel Değerleme Konulu Bilirkişi Rapor Örneği.....	110
SONUÇ	114
KAYNAKLAR	116

KISALTMALAR

A.G.E	Adı Geçen Eser
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Birliği
CFO	Finans Tepe Yöneticisi
CICA	Kanada Uzman Muhasebeciler Enstitüsü
FASB	Finansal Muhasebe Standartları Kurulu
FEE	Avrupa Muhasebeciler Federasyonu
FİFO	İlk Giren İlk Çıkar
OECD	Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı
DPT	Devlet Planlama Teşkilatı
GSMH	Gayri Safi Milli Hasıla
GSYİH	Gayri Safi Yurtiçi Hasıla
IFAC	Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
İMKB	İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
İZSMMMO	İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
KİK	Kamu İktisadi Kuruluşları
KİT	Kamu İktisadi Teşebbüsleri
KOBİ	Küçük Orta Boy İşletmeler
LİFO	Son Giren İlk Çıkar
Md.	Madde
OECD	Ekenomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü
ÖAG	Özel Amaçlı Girişimler
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
T.C	Türkiye Cumhuriyeti
TESMER	Temel Eğitim ve Staj Merkezi
TL	Türk Lirası
TTK	Türk Ticaret Kanunu
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
TMS 16	Maddi Duran Varlıklar Standardı
TMSK	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu

GİRİŞ

Bilgi yönetimi kavramına verilen önem tüm dünyada olduğu gibi ülkemizde de artmaktadır. Muhasebecinin görevi dağınık haldeki bilgi kitlelerinden, muhasebe bilgisi kullanıcılarının çoğunluğu için faydalı ve güvenilir bilgiler düzenlemektir.

Finansal kararların alınmasında standart veya prensibin ihtiyaca yeterli olmaması halinde muhasebeci boşluğu kendi anlayış, bilgi ve tecrübesine göre aldığı kararla doldurur. Kısaca karardaki boşluk mesleki yargı ile doldurulur.

İşletmeyle ilgili kesimlere doğru bilgi sunma işletme sahip ve yöneticilerinin sorumluluğundadır. Bazen yöneticiler kendi çıkarları için finansal tablo kullanıcılarını yanıltacak kararlar alabilmektedirler. Muhasebe bilgilerinin doğru ve güvenilir olmadığı bu durum şirketlerin veya şirket yöneticilerinin bilinçli tercihi olabilmektedir. Bu durum dünyada yaşanan şirket skandallarının çıkış noktası finansal bilgilerin kaynağı olan muhasebe bilgilerinin güvenilir olmaması manipüle edilmesidir.

Ulusal ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının uygulanmasının amacı, bilgi kullanıcıları için “doğru ve güvenilir “ bilgi sağlayan finansal tablolar elde etmek olduğu gibi aynı zamanda bu tabloların karşılaştırılabilirliğini sağlamaktır.

Türkiye’de İMKB’ye kote şirketler 2005 yılı itibariyle UFRS’ye göre finansal raporlama yapmaktadırlar. Yasallaşan ve 01Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe girecek olan yeni TTK TMS/IFRS’lerin uygulamasını ülkemizde de yaygınlaştıracığı için mesleki yargı olgusu meslek mensuplarını yakından ilgilendirecektir. Bu bağlamda çalışmada mesleki yargı konusu ele alınmaktadır.

Bu çalışmanın amacı, küreselleşme ile alanı giderek genişleyen ve Uluslararası Finansal Raporlama(UFRS) nedeni ile yeniden gündeme gelen ve bu defa, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu tarafından yayınlanan eğitim

standartlar arasında etik kurallar ile birlikte öğretilmesi tartışılan muhasebe, raporlama ve denetim alanında kullanılan “mesleki yargı” konusunun tartışılmasıdır.

Çalışmanın birinci bölümünde muhasebe bilgisi, finansal tabloların kullanıcıları ve taşınması gereken özellikleri, finansal raporlamanın kaynağı olan muhasebe bilgilerinin manipüle edilmesi ve şirket skandalları ele alınmaktadır.

İkinci bölümde, muhasebe mesleği ve mesleki yargı konusu ayrıntılı olarak ele alınarak, mesleki yargının standartlar, muhasebe bilgi güvenilirliği, eğitim ve etik ile ilişkileri incelenmektedir.

Üçüncü bölümde ise ilk iki bölümdeki teorik bilgileri desteklemek amacı ile özellikle uzman meslek mensuplarının dava aşamasında hazırladığı örnek bilirkişi raporlarında kullandığı mesleki yargı TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardında iki farklı bakış açısı ile ele alınmaktadır.

BİRİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE BİLGİSİ, FİNANSAL RAPORLAMA, MANİPÜLASYON, VE MUHASEBE SKANDALLARI

1.1 MUHASEBE SÜRECİNDE VERİ, BİLGİ VE ENFORMASYON

Veri, enformasyon ve bilgi kavramları, birbirinden farklı kavramlar olmakla birlikte çoğu zaman karıştırılmaktadırlar. Verileri işlemlerden ve kayıtlardan enformasyonu mesajlardan aldığımız halde bilgiyi bireylerden ya da bilenler grubundan elde ederiz. Burada bu üç kavramın tanımı verilerek, aralarındaki farklılıklara değinilecektir.

1.1.1 Muhasebe Verisi

Veri; işlenmemiş bilgi olarak da adlandırılabilen ve “data” sözcüğü yerine kullanılan bir kavramdır.¹ Daha ileri işlemler için analiz edilerek kullanılabilen ham bilgi olan veri olaylarla ilgili birbirinden ayrı nesnel gerçekleri içermektedir.

Veri, herhangi bir olgu ya da nesneyi tanımlayan, bağlamdan, perspektiften ya da yargıdan bağımsız gerçeklerdir. Örneğin, tek bir sayı, tek bir nota ya da tek bir kelime, tek bir veridir.

Veri, yapılan işlemlerin belli biçimlerde tutulmuş kayıtlarıdır. Veri kültürünün temelinde kayıt tutma olayı yer alır. İşletmelerin başarılı olabilmesi açısından etkili bir veri yönetimi zorunludur.² Veri enformasyonun hammaddesi niteliğindedir.

Muhasebe verisi, muhasebe defterlerine kaydedilen ekonomik işlemlerdir. Muhasebe verilerinden geçmişe yönelik bilgileri değil; aynı zamanda geleceğe yönelik çalışmaların ve projelerin temel verilerininin de elde edilmesi hedeflenir.

¹ Ülkü Ergun “Entellektüel Sermaye Ölçülmesi Yönetimi” İzmir 2002 S.1

² Davenport, H. Thomas ve L., PRUSAK “İs Dünyasında Bilgi Yönetimi”, Çeviren: Günhay Güney; Özgün adı: Working Knowledge, Rota Yayınları, Etkin Yönetim Dizisi, İstanbul.2001 S.22

Muhasebe verisinin muhasebe bilgisine dönüşebilmesi için işlenmesi gerekir. Muhasebe bilgisine ihtiyacı olanlar, muhasebe verisini işleme yeteneklerine göre bilgiye dönüştürüp kullanabilirler. Finansal tablolarla sunulan muhasebe verilerinin alınıp doğrudan kullanılması finansal bilgi kullanıcılarına bir fayda sağlamaz.

Finansal tablolarda sunulanların bilgi mi yoksa veri mi olduğu kullanıcıya göre farklılık göstermektedir. Eğer finansal tablo kullanıcısı, finansal tabloları anlamlı olarak yorumlayabilecek düzeyde birikime sahip değil ise finansal tablolardaki sunum “veri” görünümündedir ve işlenip bilgi haline getirilmesi uzmanlık istemektedir. Bu kullanıcıya veriyi alıp doğrudan kullanmak fayda sağlamayacaktır. Diğer taraftan uzman bir finansal analist için aynı sunum “bilgi” niteliği taşımaktadır.

1.1.2. Muhasebe Enformasyonu

Enformasyon, kısaca düzenli ve kullanılabilir veriler olarak tanımlanabilir. Bu veriler enformasyonu kullanacak bilgi alıcısının bugünkü ve gelecekteki kararları için gerçek bir değer taşıyan, anlamlı bir biçimde işlenmiş verilerdir. Örneğin sayılar veri iken özetlenerek anlamlı bir forma sokulmuş sayılar enformasyondur. “

Enformasyon, belirli amaca ya da ilgiye göre bir araya getirilmiş veriler topluluğudur. İngilizce’de ‘inform’ kelimesi bir form içinde demektir. Diğer bir deyişle belirli bir şekle (forma) sokulmuş verilerdir. Enformasyon, belirli bir şekle konmuş, sınıflanmış, hesaplanmış, düzeltilmiş, özetlenmiş ya da bu işlemlerin birkaçından geçmiş veriler topluluğu olabilir.

Enformasyon, genellikle belge şeklinde, görsel veya işitsel bir mesajdır. Her mesajda olduğu gibi enformasyonda da bir gönderici bir de alıcı bulunmaktadır. Enformasyonun amacı, alıcının bir konudaki düşüncelerini değiştirmek, değerlendirmesi ya da davranışı üzerinde bir etki yaratmaktır.³

³ Ergun,a.g.e.,2002,s,2

Enformasyon alıcısını biçimlendiren, bakış açısında ya da anlayışında bir fark yaratan veridir⁴ *Aldığı mesajın gerçek bir enformasyon niteliği taşıyıp taşımadığına, yani kendisini yeniden biçimlendirip biçimlendirmeyeceğine karar verecek olan alıcıdır, gönderici değildir.*

Enformasyon, sadece alıcıyı biçimlendirme potansiyeline sahip olmayıp kendisine ait bir biçimi de vardır. Bir amaca yönelik olarak organize edilmiştir. *Yaratıcısı ona anlam kattığında veri, enformasyona dönüşür.* Veriler, çeşitli yollarla değer eklenerek enformasyona dönüştürülür. Verilere değer ekleme konusunda kullanılan temel yöntemler şunlardır:

- 1. Amaca Yönelme:** Verilerin hangi amaç için toplandığı belirlenir. Veri setinden analiz için kullanılacak veri amaca götüreceği ilgililik düzeyine sahip olmalıdır.
- 2. Özetleme:** Veriler kısa ve öz görünecek şekilde özetlenir. Muhasebede veriler finansal tablolarda özetlenir.
- 3. Sınıflandırma:** Verilerin analize uygun birimlerinin ya da temel bileşimlerinin neler olduğu belirlenir. Örneğin, bilançoda yer alan stok kaleminin gelir tablosunda satışların maliyeti ile bağlantısının farkında olmak gerekir.
- 4. Denetim:** Veriler denetim yoluyla hatalardan arındırılmaya çalışılır. Öncelikle iç denetim ve iç kontrol sistemi ile muhasebe verilerinin hatasız olarak hazırlanması sağlanmaya çalışılır. Muhasebe süreci bittikten sonra ise bağımsız dış denetim yoluyla muhasebe verilerinin güvenilirliğini sağlanmaya çalışılmaktadır. İç ve dış denetimde amaç verilerin güvenilirliğini, doğruluğunu ve geçerliliğini doğrulamaktır.

⁴ Davenport ve Prusak, a.g.e., 2001,s,24.

5. **Hesaplama:** Veriler matematiksel ya da istatistiksel olarak analiz edilir. Muhasebe de bu işlem mali analiz teknikleri kullanılarak finansal tablo kalemleri arasındaki ilişkiler dikkate alınarak yeni rakamlar hesaplanması yoluyla yapılır.
6. **Muhasebe enformasyonu;** finansal bilgilerin veri olarak yer aldığı kayıtlardan, sınıflandırılmış bir şekilde alındıktan sonra düzeltilerek ve doğruluğu onaylanarak özetlendiği finansal tablolarıdır. Finansal tablolarda özetlenen muhasebe enformasyonunu bilgiye dönüştürecek olan onu yorumlama konumundaki muhasebe bilgisi kullanıcıdır.

Muhasebe verilerine yaratıcısı tarafından yukarıda bahsedilen yöntemlerle değerler eklendiğinde muhasebe enformasyonuna dönüşür.

1.1.3. Muhasebe Bilgisi

Bilgi; anlama, haberdar olma, çalışma yoluyla elde edilebilen araştırma, gözleme ya da zaman boyunca elde edilen deneyimler olarak tanımlanabilir.⁵

Bilgi, işletmeye değer yaratan bir tarzda organize edilebilen, gruplandırılabilen, modelleştirilebilen ve eyleme geçirilebilen veridir.

İşletme faaliyetlerinin her aşamasında muhasebe sisteminde üretilen bilgilere ihtiyaç duyulur. Değişik ekonomik karar türleri olduğu gibi değişik muhasebe bilgisi türleri de vardır. Bunlar işletmecilik dünyasında geniş ölçüde kullanılan Finansal muhasebe, yönetim muhasebesi ve vergi muhasebesi muhasebe bilgi türleridir. Bu muhasebe bilgi türleri kısaca aşağıda açıklanmıştır.

Finansal Muhasebe: İşletmenin ekonomik ve finansal yapısını gösterecek şekilde, verileri özgün kaynaklardan toplayan, belgeleyen kaydeden özetleyen ve gerektiğinde ilgililere sunan muhasebe bilgisi türüdür.

⁵ Ergun, a.g.e., İzmir, 2002 s, 2

Finansal muhasebe bilgisi, yatırımcı ve kredi verenlere kıt kaynakları yatıracakları yerleri göstermesi için tasarlanmıştır. Vergi ilişkili belge formlar beyannamelerin hazırlanmasında da kullanılır. “Genel Muhasebe Bilgisi” olarak da isimlendirilir.

Yönetim Muhasebesi: muhasebenin yöneticiler ve diğer işletme içi muhasebe bilgi kullanıcıları için ekonomik ve finansal bilgiler sağlayan çalışma alanıdır. Özellikle yönetime işlerini yürütmede yardımcı olacak muhasebe bilgilerinin geliştirilmesi ve yorumlanmasını içerir.

Yöneticiler bu bilgileri;⁶

- ✓ İşletmenin genel amaçlarını belirleme
- ✓ Çeşitli bölüm ya da müdürlükler ve kişilerin performanslarını değerlendirme
- ✓ Yeni bir ürün çıkarıp çıkarmamaya karar verme
- ✓ Yeni ürün geliştirme
- ✓ Her türlü yönetim kararlarının alınması gibi konularda kullanırlar.

Vergi Muhasebesi: Finansal muhasebe sisteminin ürettiği muhasebe bilgilerinden yararlanarak ,mevzuat uyarınca, vergi vb. Konularda bildirim, form,beyannameler vb hazırlayarak kamu birimleri(vergi daireleri vb) sunma görevini yerine getiren uzmanlık alanıdır.

Bilginin ne olduğu ortaya konulurken; bilgi ile çoğu zaman eş anlamda kullanılan enformasyon kavramı ile arasındaki farka işaret etmek yerinde olacaktır.

Enformasyon ve bilgi arasında temel bir fark vardır: Bir olguya ait bir şeyler bilmek, sunulan verilerden haberdar olmak enformasyonu, o olgunun bir değişime nasıl tepki göstereceğini bilmek ise bilgiyi ifade eder. Diğer bir ifade ile, bilgi

⁶ Nergis Tek, Fatma Tektüfekçi”**Finansal Muhasebe**”İzmir 2007s,16

kullanıcının elindeki (enformasyonun) kendi deneyim ve becerilerinin ışığında onu değerlendirilip yorumlanmasıdır.⁷

Enformasyonu bilgiye dönüştüren bu bilissel süreci etkileyen tecrübe, kabiliyet, kültür, karakter, kişilik, duygular, sezgiler, algılar, güdüler, eğitim, ortam gibi bir çok faktör vardır. Bilgi, bunların sonucu olarak ortaya çıkan **‘savunulabilecek doğru inanç/yargılar’** olarak tanımlanabilir⁸.

Bilgi, belli bir düzen içindeki deneyimlerin, değerlerin, amaca yönelik enformasyonun ve uzmanlık görüşünün yeni deneyimlerin ve enformasyonun bir araya getirilip değerlendirilmesi için bir çerçeve oluşturan esnek bir bileşimdir. Bilgi, bilenlerin beyninde ortaya çıkar ve orada değerlendirilir.⁹

Bilgi, deneyimle, gerçek/doğru ile, yargıyla, sezgiyle ve değerlerle bütünleşmiş enformasyondur. Bilgi, enformasyonun mukayese edilmesi, uygulama sonuçlarının derlenmesi, diğer enformasyonlarla ilişkisinin anlaşılması ya da başka insanların belirli bir enformasyon hakkındaki düşüncelerinin öğrenilmesi sonucu elde edilir.¹⁰

Enformasyonun kaynağı veri olduğu gibi, bilginin kaynağı da enformasyondur. Eğer enformasyonun bilgiye dönüştürülmesi isteniyorsa, enformasyonun dönüşüm sürecinden geçirilmesi gerekmektedir.

Bu dönüşüm sürecinde finansal bilgi kullanıcısı öncelikle karşılaştırmalar yapar. Bu aşamada bir duruma ait enformasyonla diğer durumlara ait enformasyonlar arasında ne gibi farklar olduğu sorgulanır. İkinci aşamada sözkonusu enformasyonun

⁷ Ergun a.g.e., İzmir,2002 s,2

⁸ Nonaka, I, R.,Toyama ve N., Konno 2000 SECI, Ba and Leadership: a Unified Model of Dynamic Knowledge Creation, Long Range Planning, pg. 5-34. ss.33,34

⁹ Davenport ve Prusak,a.ge.,2001: 27

¹⁰ Rıdvan Bayırlı, **“Yaratıcı Muhasebe,Etik Firma Değeri Örnek bir Uygulama”**, Doktora Tezi,2006, s,6

finansal bilgi kullanıcısının alacağı kararlar ve bu kararlara bağlı olarak hareket planı üzerindeki etkisi sorgulanır. Üçüncü asamada, bir önceki asamada ulaşılabacak bilginin kararlara etkili olacağı düşünülüyorsa, bu kez ulaşılabacak bilginin diğer bilgilerle ilişkileri analiz edilir. Son aşamada ise diğer finansal bilgikullanıcılarının bu bilgi hakkında düşündükleri degerlendirmeye tabi tutulur. Bu aşamalar sonucunda ulaşılan bilgi artık kişinin hareket planına esas alacağı tam bilgidir.

Veri ve enformasyonun tersine bilgi degerlendirmeyi de içerir. Farklı degerlere sahip insanlar aynı durumu farklı görürler ve bilgilerini degerlerine göre organize ederler. Bilginin organize etme, seçme, öğrenme ve yargıya varma gücü enformasyon ve mantık kadar hatta daha fazla degerler ve inançlardan kaynaklanır.¹¹

Muhasebe bilgisi; muhasebe süreci sonunda finansal tablolarda özetlenen enformasyonun karşılaştırılması, yorumlanması sonucu ulaşılan inanç ve yargılardır.

1.1.4 Finansal Kararlarda Muhasebe Bilgisinin Önemi

İşletme yöneticileri, işletme faaliyetlerini planlamak ve kontrol etmek için, diğer taraftan işletmeye para sağlayan veya işletme ile ilgilenenler, verecekleri kararlarda işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçları hakkında finansal ve finansal olmayan bilgilere gereksinim duyarlar. İşletmeyle ilgili bu kişi ve kurumların finansal bilgi ihtiyacı işletmenin muhasebe bilgi sistemi tarafından karşılanır.

Muhasebenin temel amacı, ekonomik bir varlık hakkında karar vericilere kararlarda kullanabilecekleri doğru ve güvenilir finansal bilgiyi sağlamaktır. Bütün muhasebe sistemlerinde ister basit ister karmaşık olsun işletmenin finansal faaliyetleri ile ilgili veriler kaydedilir, sınıflanır ve özetlenir. Finansal tablolar işletme dışındaki kişiler ve yönetim için başlıca bilgi kaynağıdır.

¹¹ Davenport ve Prusak, A.g.e, 2001: 35

Finansal tablolarda sunulan bilgilerin bilgi kullanıcıları veya karar verenler için tutarlı olabilmesi için bilgilerin kullanım amacına uygun analiz edilerek anlaşılabilir şekilde raporlanması gerekir. Bilgi kullanıcıları kendilerine sağlanan bu bilgilerden hareketle yeni yatırım.kredi verme, yeni stratejilerin uygulanması gibi kararlar verirler. Kararlara temel oluşturacak analiz sonuçlarının ve yorumların doğru olması ancak analiz konusu olan bilginin doğru ve güvenilir olmasına bağlıdır.

Finansal kararlar muhasebe sistemi tarafından üretilen finansal bilgiye dayanır. Finansal kararların doğruluğu bu bilginin doğru ve güvenilir olmasına bağlıdır.

1.2. FİNANSAL TABLOLAR VE AMAÇLARI

Finansal tablo kavramını ortaya koymak için muhasebenin tanımını hatırlamak gerekir. Örgütün finansal verisini kaydeden, sınıflayan ve raporlayan bir süreç olarak tanımlanan muhasebenin temel çıktıları finansal tablolardır. Finansal tablolarla sunulan muhasebe bilgilerinin amacı diğer bilgi çeşitlerinde de olduğu gibi bilgili olmayı artırmak, karar almaya yardımcı olacak riski azaltmaktır¹².

Finansal tabloların amacı, çeşitli kullanıcıların ekonomik kararlar verirken faydalanmaları için işletmenin finansal durumu, performansı (faaliyet sonuçları) ve finansal durumundaki değişiklikler hakkında bilgi sağlamaktır. Bu amaç için hazırlanan finansal tablolar kullanıcıların büyük bir kısmının ortak ihtiyaçlarını karşılar. Ancak finansal tablolar çoğunlukla geçmişteki işlemlerin etkisini gösterir ve genellikle finansal olmayan bilgileri içermezler, bu nedenlerle kullanıcıların ekonomik kararlar alırken ihtiyaç duyacağı bilgilerin tamamını sağlamazlar.

Finansal tablolar aynı zamanda yönetimin idaresinin sonuçlarını veya yönetimin idaresine verilen kaynakları kullanımının hesabını gösterir. Şirket sahipleri

¹² Nuran Cömert Doyrangöl ve Cemal İbis, **Genel Muhasebe Tekdüzen Hesap Planına Uygun Defter Tutma Uygulamaları**, Marmara Üniversitesi Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayınları No:536/269, 2007, ss.13,14

adına hareket eden yönetimin yeterliliğini ve hesaplarını gözden geçirmek isteyen kullanıcılar bu değerlendirmelere dayanarak ekonomik kararlar verebilirler. Bunlar, örneğin; işletmedeki yatırımlarını devam ettirmek veya satmak veya yönetimi yeniden atamak ya da değiştirmek şeklindeki kararları içerebilir¹³.

Finansal tabloların genel amacı, tüm finansal tablo kullanıcılarına işletmenin varlık,kaynak durumu,kazanma gücü ve nakit akışları ile ilgili bilgileri sunmaktır.¹⁴

1.2.1.Finansal Tablo Kullanıcıları

Finansal tablo kullanıcıları ve bunların bilgi ihtiyaçları aşağıdaki gibidir¹⁵.

a. Yatırımcılar: Sermayeyi sağlayarak sermaye riskini üstlenenler ve onların fikir danıştığı kişiler yatırımların taşıdığı risklerle ve yatırımın getirisi ile ilgilirlenirler. Yatırımcıların satın alma, elde tutma veya satma kararlarını vermelerine yardımcı olacak bilgilere ihtiyaçları vardır. Bir işletmenin ortakları aynı zamanda bu işletmenin kendilerine kar payı ödeme gücünü anlamalarını sağlayacak bilgilere de ihtiyaç duyarlar.

b. Çalışanlar: Çalışanlar ve onları temsil eden gruplar işverenlerinin devamlılığı ve karlılığı ile ilgili bilgilere ihtiyaç duyarlar. Bunlar aynı zamanda çalıştıkları işletmenin kendilerine ücretlerini, emekli olmaları halinde emeklilikle ilgili yükümlülüklerini ödeme kabiliyetini ve işletmenin iş sağlama imkanlarını anlamalarına sağlayacak bilgilerle de ilgilirlenirler.

¹³ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) İle Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları**, TMSK Yayınları, 2006,s.13.

¹⁴ Nalan Akdoğan ve Nejat Tenker, ” **Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**” 11. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2007s,32

¹⁵ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) İle Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları**, TMSK Yayınları, 2006, s.11.

c. Borç verenler: Borç verenler verdikleri borçları ve borçlara ait faizleri zamanı geldiğinde tahsil edebilme imkanlarını belirlemek için bilgiye ihtiyaç duyarlar.

d. Satıcılar ve diğer ticari tedarikçiler: Satıcılar ve diğer ticari tedarikçiler işletmenin kendilerine olan borçlarını zamanı geldiğinde ödeme gücünü belirlemelerini sağlayacak bilgilerle ilgilenirler. Ticari kreditorler, kendileri için önemli bir müşteri olmaması nedeniyle bir işletmenin devamlılığına ihtiyaç duymuyorsa, finansal borç verenlere nazaran bir işletmenin kısa vadedeki performansı ile daha çok ilgilenirler.

e. Müşteriler: Müşteriler, özellikle uzun süredir iş yaptıkları ve kendi işleri için devamlılığına ihtiyaç duydukları işletmenin devamlılığına ilişkin bilgilerle ilgilenirler.

f. Hükümetler ve kamu işletmeleri: Hükümetler ve kamu işletmeleri kaynakların tahsisi ile ilgilidirler. Dolayısıyla bunlar işletmenin faaliyetleri ile ilgilenirler. İşletmenin faaliyetlerine ilişkin yasal düzenleme yapmak, vergi politikasını belirlemek, ulusal gelir ve diğer istatistikî hesapları yapmak için de bilgi gereksinimi vardır.

g. Kamu: Bir işletme genel olarak kamu diye adlandırılan toplumu etkileyebilecek birçok şey yapabilir. Örneğin, bir işletme bulunduğu bölgenin ekonomik yaşamına o bölge insanlarını çalıştırmak ve bölgesel satıcılardan mal veya hizmet almak gibi birçok şekilde katkı yapabilir. Finansal tablolar işletmenin başarıları ile ilgili geçmişteki trendler, en son gelişmeler ve işletmenin faaliyet konuları hakkında bilgi sunarak kamuya yardımcı olabilir.

Finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaç duydukları bütün bilgileri finansal tablolar içermeyebilir. Ancak bazı ihtiyaçlar bütün kullanıcılar için aynıdır. Yatırımcılar risk üstlenerek işletmeye sermaye koydukları için, bu kesimin

ihtiyaçlarını karşılayan finansal tablolar diğer kullanıcıların ihtiyaçlarının büyük bir kısmını da karşılayabilir.

1.2.2. Finansal Tabloların Taşınması Gereken Nitelikler

Normal koşullarda işletmenin sürekliliği ve öngörülebilir bir gelecekte faaliyetlerini sürdüreceği ve kullanıcıları sadece geçmişteki nakit tahsilatlar ve nakit ödemelerle sonuçlanan işlemler hakkında değil gelecekte nakit ödemesi gerektirecek mevcut yükümlülükler ve gelecekte nakde dönüşecek mevcut kaynaklar hakkında da bilgilendireceği temel varsayımlarına göre hazırlanan finansal tabloların taşınması gereken özellikler aşağıdaki gibidir.¹⁶

1.2.2.1. Anlaşılabilirlik

Finansal tablolarda yer alan bilgilerin taşınması gereken önemli bir özellik kullanıcılar tarafından tam olarak anlaşılabilir olmalarıdır. Bu konuda, kullanıcıların işletmenin iş kolu ve ekonomik faaliyetleri hakkında bilgi sahibi olduğu, muhasebeden anladığı, bilgileri de makul seviyede bir dikkatle incelediği varsayılır. Ancak, karmaşık konularla ilgili olup kullanıcıların ekonomik karar verirken yararlanabilecekleri ve finansal tablolarda yer verilmesi gereken bilgiler, sadece bazı kullanıcılar için anlaşılması güç olacağı gerekçesi ile finansal tablolardan da dışlanmamalıdır.

1.2.2.2. İhtiyaca Uygunluk ve Önemlilik

Bilginin faydalı olabilmesi için kullanıcıların karar vermeleri sırasındaki ihtiyaçlarına uygun olması gerekir. Eger kullanıcıların ekonomik kararlarını geçmişteki, bugünkü ve gelecekteki olayları değerlendirmelerine yardımcı olmak ya da geçmişteki olayları algılamalarını teyid etmek veya düzeltmek suretiyle etkiliyorsa, bilgi, uygunluk kalitesini taşır.

¹⁶ TMS Kavramsal Çerçeve

Bilginin tahmin edilebilirlik ve teyit edilebilirlik özellikleri birbiriyle ilişkilidir. Örneğin, işletmenin sahip olduğu aktiflerin mevcut seviyesi ve yapısı, finansal tablo kullanıcılarının, işletmenin ortaya çıkacak fırsatlardan yararlanabilme kabiliyeti veya olumsuz koşulların meydana gelmesi halinde işletmenin bunlara karşı nasıl bir tepki vereceği konularında tahminde bulunmalarına yararlı olacak değerli bilgilerdir. Geçmişteki tahminler ve gerçekleştirmelere bakılarak işletmenin nasıl yapılandırılması gerektiği hususunun ya da planlanan operasyonların nasıl sonuçlanacağı hususunun değerlendirilmesi söz konusu olunca, aynı bilgiler teyit edilebilirlik rolü üstlenmektedir.

Bilginin uygunluğu onun özelliğinden ve önemliliğinden etkilenir. Bazı durumlarda bilginin özelliği tek başına uygunluğunu belirlemek için yeterli olabilir. Örneğin, yeni bir faaliyet alanının raporlanması, raporlama dönemindeki yeni faaliyetin sonuçlarının rakam olarak önemli olup olmamasına bakılmaksızın işletmenin karşı karşıya olduğu risklerin ve meydana gelecek olan fırsatların belirlenmesinde etkili olabilir. Diğer bazı durumlarda, örneğin, işletme için uygun bir şekilde ana stok kalemleri olarak belirlenen stokların tutarları dikkate alındığında hem özellik hem de önemlilik kavramları söz konusudur

1.2.2.3. Güvenirlik

Faydalı olması için bilginin güvenilir de olması gerekir. Bilgi önemli hatalar içermiyorsa, önyargılı değilse ve belli bir konuyu makul bir şekilde açıklamış olduğu kabul edildiği ya da açıklamış olduğu beklendiği için kullanıcılar tarafından bu bilgiye dayanılacaksa bilginin güvenilirlik özelliği vardır.

Bilgi uygun olabilir fakat içerik olarak güvenilir olmayabilir ya da anlaşıldığı şekliyle yanıltıcı olabilir. Örneğin, işletme aleyhine açılan bir zarar tazmini davasında davanın dayanağının geçerliliği ve tazminat talebi rakamı konusunda anlaşmazlık varsa, işletmenin bilançosunda tazminat talebinin tamamına karşılık ayırması uygun değildir, durumun ve rakamların finansal tablolara ilişkin notlarda açıklanması daha doğrudur.

Bilginin güvenilir olması için açıklamayı amaçladığı ya da makul bir şekilde açıklamış olduğunun beklendiği işlemleri ve diğer olayları doğru bir şekilde göstermesi gerekir. Örneğin, bir bilanço, tahakkuk ilkesine uygun olarak raporlama tarihinde aktifler, pasifler ve özkaynaklar olarak sonuçlanan işlemleri ve diğer olayları doğru bir şekilde göstermelidir.

Bir bilginin tanımlamayı amaçladığı işlem ve diğer olayları doğru bir şekilde tanımlaması için bu işlem ve bilgilerin sadece yasal görünüşleri değil, bunların özleri ve ekonomik gerçekler de dikkate alınarak muhasebeleştirilmesi ve sunulması gerekir. İşlemlerin ve diğer olayların gerçek mahiyetleri her zaman bunların yasal görünümüyle veya görünürdeki tanımıyla tutarlı olmayabilir. Örneğin, bir işletme bir aktifini belgelere göre başka bir işletmeye satmış ve yasal sahipliğini devretmiş ancak bu aktifin ekonomik getirilerinden faydalanmaya devam etmek için de diğer tarafla anlaşmış olabilir. Bu gibi durumlarda, bu işlem (gerçekte böyle bir işlem varsa) satış olarak raporlanırsa doğru bir şekilde tanımlanmamış olacaktır.

Finansal tablolardaki bilgilerin güvenilir olması için tarafsız olmaları, önyargı taşımamaları gerekir. Eğer bilgiler seçimleri veya sunumları itibariyle kullanıcıların karar vermelerini ya da kanaat sahibi olmalarını etkileyerek önceden belirlenen sonuçlara veya algılamalara ulaşmalarını sağlamaya yönelikse bu finansal tablolar tarafsız değildir.

Hata ve ön yargıdan makul ölçüde arınmış ve temsil etmeyi amaçladıkları şeye sadık kalarak temsil eden bilgi güvenilir bilgidir.¹⁷

Finansal tabloları hazırlayanlar, kaçınılmaz olarak birçok olay ve durumu çevreleyen belirsizliklerle karşı karşıyadırlar. Örneğin, şüpheli alacakların tahsil edilebilme durumu, sabit kıymetlerin muhtemel yararlanma ömürleri ve ortaya çıkabilecek garanti taleplerinin sayısı gibi. Finansal tabloların hazırlanmasında bu belirsizliklere, özellikleri ve kapsamaları itibariyle yer verilirken ihtiyatlı bir şekilde hareket edilmelidir. İhtiyatlılık belirsizlik olması nedeniyle tahmin yapılması gereken

¹⁷ Akdoğan ve Tenker,a.g.e,2007,s,45

hallerde aktiflerin ve gelirin olduğundan fazla, yükümlülüklerin ve giderlerin de olduğundan eksik belirlenmemesi için gereken dikkatin gösterilmesini ifade eder. Ancak, ihtiyatlı davranmak gizli yedeklerin yaratılmasına veya gerekenden fazla karşılık ayrılmasına, bilerek aktiflerin ve gelirin olduğundan eksik, yükümlülüklerin ve giderlerin de olduğundan fazla belirlenmesine yol açarsa finansal tabloların tarafsızlığı yok olur ve güvenilirlik özelliği ortadan kalkar.

Finansal tablolardaki bilgilerin güvenilir olması için önemlilik ve maliyet sınırları içinde bütünü kavraması yani tam olması gerekir. Bilginin bir kısmının dahil edilmemesi bilginin tamamının yanlış veya yanıltıcı olmasına bu nedenle de güvenilirlik ve uygunluk özelliğini kaybetmesine yol açar.

1.2.2.4. Karşılaştırılabilirlik

Kullanıcıların bir işletmenin belli bir zaman içerisinde finansal durumundaki ve faaliyetlerindeki değişimleri takip edebilmeleri için işletmenin finansal tablolarını karşılaştırma imkanları olmalıdır. Kullanıcıların aynı zamanda bu işletme ile başka bir işletmeyi de karşılaştırabilmek suretiyle bunların kendilerine özgü finansal durumlarını, faaliyet sonuçlarını ve finansal durumlarındaki değişimleri değerlendirebilme imkanına sahip olması gerekir. Böylece, benzer işlemlerin ve diğer olayların finansal etkilerinin hem bu işletmede hem de diğer işletmelerde nasıl ölçümlendiği ve gösterildiği zaman içerisinde, istikrarlı bir şekilde takip edilebilir.

Karşılaştırılabilirlik niteliksel özelliğinin önemli bir şartı, kullanıcıların, finansal tabloların hazırlanmasında takip edilen muhasebe politikaları, bu politikalarda yapılan değişiklikler ve bu değişikliklerin etkileri hakkında bilgilendirilmeleridir. Kullanıcılar hem bir işletmenin benzer işlemler ve diğer olaylar için takip ettiği muhasebe politikalarında dönemler itibarıyla herhangi bir değişiklik olup olmadığını, hem de diğer bir işletmenin kullandığı muhasebe politikaları ile farklılıklar olup olmadığını anlamaya ihtiyaç duyarlar. İşletmenin uyguladığı muhasebe politikalarının açıklanması da dahil olmak üzere, Türkiye Muhasebe Standartları ile uyumlu olunması, karşılaştırılabilirliği sağlamaya yardım eder.

Karşılaştırılabilirlik ihtiyacı münferiden tekdüzelik ile karıştırılmamalı ve muhasebe standartlarında geliştirme yapılmasının önünü tıkayacak bir engel oluşturmamalıdır. Bir işletmenin belli bir işlemi veya diğer olayı muhasebeleştirme için uyguladığı politika, uygunluk ve güvenilirlik niteliksel özelliğini karşılamıyorsa, bu muhasebe politikasının aynı şekilde uygulanmasına devam edilmesi doğru değildir. Daha uygun ve güvenilir alternatif bir muhasebe politikasının bulunması halinde işletmenin uyguladığı muhasebe politikasını değiştirmemesi de yanlıştır.

Kullanıcılar işletmenin finansal durumunu, faaliyet sonuçlarını ve finansal durumundaki değişimleri zaman içerisinde karşılaştırmak istedikleri için finansal tablolar aynı bilgileri önceki dönemler için de göstermelidirler.

Bu niteliksel özellikler yanında finansal tablolarda yer alan bilgilerin zamanında sunulması, fayda maliyet dengesinin gözetilmesi gerçeği doğru ve dürüst bir şekilde göstermesi de çok önemlidir. Dürüst gösterim niteliksel özelliklerin uygulanması ve ilgili muhasebe standartlarının uygun şekilde uygulanmasıyla yakından ilgilidir.

1.2.3. Finansal Tabloların Hazırlanması ve Denetlenmesi Gereği

Finansal tabloların hazırlanması ile ilgili sorumluluk işletme yönetimine aittir. İşletme yönetimi ortaklara, kredi verenlere ve işletmeyle ilgili diğer kesimlere doğrudan sorumlu olup finansal tablolarda yer alan bilgiler denetimin konusu kapsamına giren iddialardır¹⁸.

Finansal tablo kullanıcıları tabloların tam ve güvenilir olduğunu ve bilgilerin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak sunulduğunu, diğer bir ifadeyle karar vermede baz aldıkları bilgilerin yanlış olması riskinden kendilerini nasıl koruyacaklardır.

¹⁸ Ersin Güredin, **Denetim**, 5. Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım A.S., Haziran 1993, s.11.

İşletme sahipleri ile işletme yöneticileri arasında çıkar çatışması vardır. Yöneticilerin işletmenin finansal durumu ile ilgili işletme sahiplerinden daha çok bilgiye sahiptirler. İşletme yöneticileri işletme kaynaklarını kendi çıkarları için kullanabilir zam ve prim alabilmek için işletmenin durumunu olduğundan iyi gösterebilirler. Dolayısıyla finansal tabloların kasıtlı yapılan yanlışlıklar (hileler) içermesi sözkonusu olabileceği gibi kasıtlı olmayan yanlışlıklar (hatalar) içermesi de söz konusu olabilir.

Finansal tablolarda sunulan bilgilerin doğruluk ve güvenilirliğinden öncelikle yönetim sorumlu olmasına rağmen yöneticiler yanlı davranabilmektedir. Bu da bilginin sağlandığı kaynağın tarafsızlığı konusunda kuşku yaratmaktadır. Bu nedenle bilgi kullanıcılarının kararlarında kullanacakları bilginin bağımsız bir uzman tarafından denetlenmesi gerekir. Dolayısıyla halka açık şirketlerde finansal raporlama sisteminde ¹⁹

- Şirket,
- Bağımsız denetçiler ve
- Gözetim Kurumları olmak üzere üç ana grup söz konusudur.

1.2.4 Finansal Tabloların Güvenilirliği ve Hesap Verilebilirlik

Sürekli gelişen ve gittikçe karmaşıklaşan bir ortamda, doğal olarak sunulan bilgilerin doğruluğunda da azalma görülmektedir. Gerek sunulan bilgilerin çeşitlenmesi ve gerekse bu bilgilerden yararlanan kesimin sayısının artması sonucu, sunulan bilgiye olan ihtiyaç ve güven duygusu giderek daha da önem kazanmaktadır.

Özellikle denetçi bağımsızlığı ihlalleri, yönetim üzerindeki kontrollerin azalmasına denetim şirketlerinin, denetledikleri şirketlerin yönetimleriyle bir takım danışmanlık anlaşmalarının içine girmeleri, yöneticilere yasa dışı menfaatler

¹⁹ The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, Report of National Commission on Fraudulent Reporting, Background to the Report, s.17, (<http://www.coso.org/Publications/NCFFR.pdf>, (Erisim Tarihi: 15.01.2010))

saglanması gibi nedenlerle ortaya çıkan şirket skandalları ve diğer sosyal paydaşları milyarlarca zarara uğratmış bunun sonucunda da denetlenmiş finansal tablolara güven önemli ölçüde yara almıştır²⁰.

Sunulan bilgiden yararlanan ile bilgiyi düzenleyen arasında bir çıkar çatışması söz konusu ise, bilgiyi sunan kaynak bunları kendi çıkarları doğrultusunda hazırlayabilmektedir. Bazen bunun nedeni, geleceğe dönük iyi niyetli bir amaç olabilese de, çoğu kez amaç kötü niyetle finansal bilgi kullanıcılarını yanıltmaktır²¹.

Finansal tablolarda sunulan bilgilerin güvenilir olmama nedenlerini aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür²²;

- I. İşletmenin hesap planı, muhasebe bölümünde çalışanlar tarafından iyi anlaşılmamış olabilir,
- II. Muhasebe personeli, çalışmalarına gereken dikkat ve özeni göstermediği için bazı hatalar yapmış olabilir,
- III. Finansal tablolar, işletme yönetiminin istekleri doğrultusunda hazırlanmış olabilir,
- IV. Bazı hile ve yolsuzlukları gizlemek ve işletmeyi olduğundan daha iyi göstermek amacıyla finansal tablolar gerçeğe aykırı bir şekilde düzenlenmiş olabilir,
- V. Daha az vergi ödemek için bazı işlemler yapılmış olabilir,

²⁰ Jorge E. Guerra, **The Sarbanes-Oxley Act and Evolution of Corporate Governance**, The CPA Journal New York, April 2004, Vol.74, Iss.4, s.10-11, Proquest Veritabanı, (Erisim Tarihi, 29.12.2010).

²¹ Güredin, a.g.e., 2003, s.4.

²² Hasan Gürbüz, **Muhasebe Denetimi**, Bilim Teknik Yayınevi, 4. Baskı, 1995, s.27.

VI. İşletmeyi daha prestijli göstermek amacıyla karı olduğundan fazla gösterecek işlemler yapılabilir.

Finansal tablo kullanıcılarının özellikle yatırımcıların bu tablolarda sunulan bilgilerin doğru olduğuna ilişkin güvenlerinin sağlanması iki temel faktöre bağlıdır Bunlar²³;

- (i) Yatırımcıların, sermaye piyasasında işlem gören şirketler hakkında yeterli ve doğru bilgiye sahip olmaları,
- (ii) Menkul kıymetleri ihraç eden kuruluşlar ile bunların alımına aracılık eden aracı kuruluşlar arasındaki işlemlerin de açık ve dürüst olmasıdır.

Yatırımcılar özellikle işletmenin finansal durumu, performans, mülkiyet gibi işletmeyle ilgili maddi konularda doğru ve zamanında bilgiye ihtiyaç duyarlar ve bu bilgilerle genel olarak şu üç soruya cevap ararlar²⁴;

- I. İşletmenin önceki yıl performansı nedir?
- II. İşletmede bu yıl ne gibi değişiklikler oldu?
- III. İşletmenin gelecek yıllardaki performansı ne olacak?

Bu sorulara cevap aranırken elde edilen bilginin güvenilir ve gerçeği dürüst bir şekilde yansıtması gerekir. Bu nedenle analize konu bilgiler, denetlenmiş finansal tablolardan elde edilmektedir. Ancak, yapılan bir araştırma bireysel yatırımcıların dış denetim raporunu gerektiği gibi okumadan yatırım kararı aldıklarını bunun nedeni olarak da yatırımcıların denetim raporunda belirtilen görüşlere tam olarak inanmadıklarını göstermiştir²⁵. Söz konusu araştırmanın bu konudaki sonuçları aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

²³Hayrettin Usul, İsmail Bekçi ve Kadir Kahraman, **Denetim Raporunun Bireysel Yatırımcı Kararına Etkileri**, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi MÖDAV, Cilt:4, Sayı:4, Aralık 2002, s.110.

²⁴ Usul,Bekçi ve Kahraman,A.g.e,s.110.

²⁵ Usul,Bekçi ve Kahraman,A.g.e,s.116.

Tablo 1: Bireysel Yatırımcıların Denetim Raporlarına İnanma Oranları

Denetim Raporuna İnanma Oranları	Mutlak	%
İnananlar	259	28.2
Kısmen İnananlar	526	57.2
İnanmayanlar	72	7.8
Cevap Yok	62	6.8
TOPLAM	919	100

Kaynak: Hayrettin Usul, İsmail Bekçi ve Kadir Kahraman, **Denetim Raporunun Bireysel Yatırımcı Kararına Etkileri**, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi MÖDAV, Cilt:4, Sayı:4, Aralık 2002, s.116.

Tabloda da görüleceği üzere, yatırımcıların %57.2'si finansal tablolarda sunulan bilgilerin doğruluğuna kısmen inanmaktadır. İnanmayanlarla birlikte bu oran %65'e çıkmaktadır.

Aynı araştırma bireysel yatırımcıların, dış denetim raporlarına sadece göz attığını, öğrenim durumu yüksek ve gelir seviyesi yüksek olan yatırımcıların dış denetim raporlarına daha çok dikkat ettiğini, ev hanımı yatırımcıların ise dış denetim raporlarından haberdar bile olmadığını ortaya koymuştur.

Finansal tablo okuma alışkanlığı olmayan yatırımcıların bu eksikliklerinin kendileri için tehlikeli sonuçlar yaratabileceği konusunda bilgilendirilmesi önemli olup özellikle şu konularda dikkatli olmaları önerilmektedir²⁶;

- Finansal tabloları açıklayıcı notların (dipnotlar) anlaşılabilir olması yönetimin güvenilir olmadığı anlamına gelir. Eğer dipnotlar anlaşılabilir değilse ve yeterli bilgi sağlamıyorsa bunun bir nedeni de tepe yöneticisinin böyle istiyor olmasıdır.
- İşletmelerin büyüme ve kazanç beklentilerini bilinçli bir biçimde duyurmalarına temkinli yaklaşılması doğru olacaktır.

²⁶ Michael Birch, **Küreselleşme-Yol Ayrımındaki Muhasebe Mesleği**, Yıldız Öztürk (Çeviren), Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Globalleşmenin Muhasebe Mesleği Üzerine Etkileri ve Toplum Çıkarlarının Korunması, Yayın No:49, İstanbul 2004, ss.24-25.

- Muhasebe uygulamaları zayıf olan işletmelere çok dikkat etmek gerekir.

Her ne kadar son yıllarda yaşanan şirket skandalları bağımsız denetçilerin zayıflıklarının küçümsenmeyecek bir boyutta olduğunu gösterse de, kamuya açıklanan bilgilerin güvenilir olup olmadığının araştırılmasında hala geçerli olan yöntemlerden önemli bir tanesi finansal tabloların bağımsız denetimidir. Ancak kamuya hesap verilebilirliğin bugün çok daha önemli bir kavram haline gelmesi bağımsız denetimin yanında kurumsal yönetim ilkelerinin çok önemli hale gelmesi sonucunu doğurmuş dünya ekonomisine yön veren otoritelerin benimsediği uluslararası kabul gören kurumsal yönetim ilkeleri yerel yasal düzenlemelerde de yer almaya başlamıştır.

Ülkemizde Sermaye Piyasası Kanunu (SPK) çerçevesinde sermaye piyasasına ilişkin düzenlemeler yapmaya yetkili bir kurum olan Sermaye Piyasası OECD kurumsal yönetim ilkelerini ülkemize uyarlayarak SPK (Sermaye Piyasası Kurulu), Kurumsal Yönetim İlkelerini yayınlamış ve SPK'na tabi işletmelerin, özellikle halka açık şirketlerin, bu ilkelere uygun davranmasını öngörmüştür. Bu ilkelere yer alan bazı düzenlemeler Sermaye Piyasası mevzuatı içinde de yer almıştır.

Kurumsal Yönetim İlkeleri; pay sahipleri, kamuyu aydınlatma ve şeffaflık, menfaat sahipleri ve yönetim kurulu olmak üzere dört ana bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde pay sahiplerinin hakları ve eşit işleme tabi olması konularındaki ilkeler yer almaktadır. Bu bölümde pay sahiplerinin bilgi alma ve inceleme hakkında genel kurula katılma ve oy verme hakkına, kar payı alma ve azınlık haklarına yer verilmiştir. İkinci bölümde, kamunun aydınlatılması ve şeffaflık kavramlarıyla ilgili ilkeler açıklanmış bu ilkeler çerçevesinde şirketlerin pay sahiplerine yönelik olarak bilgilendirme politikası kuralları oluşturmaları ve bu kurallar bütününe sadık kalarak kamuyu aydınlatmalarına yönelik ilkeler belirlenmiş, ayrıca dünyadaki güncel gelişmeler ve ülkemiz koşulları da göz önüne alınarak periyodik finansal tablolar ve raporlarda yer alacak bilgiler bir standarda bağlanmıştır. Üçüncü bölümde, işletme ile menfaat sahipleri arasındaki ilişkilerin düzenlenmesine yönelik ilkelere yer

verilmiştir. Dördüncü bölümde ise, yönetim kurulunun fonksiyonu, görev ve sorumlulukları, faaliyetleri, yönetim kurulunun faaliyetlerinde yardımcı olmak üzere kurulacak komitelere ve yöneticilerine ilişkin ilkeler açıklanmıştır.²⁷

Kurumsal Yönetim İlkelerinin yukarıda özet olarak açıklanan kapsamından anlaşılacağı üzere finansal raporların hazırlanması, sunumu, denetimi ve bu konuda hesap verilebilirlik açısından yönetim kurulunun önemli sorumlulukları bulunmaktadır. Buna göre; yönetim kurulu üyeleri görevlerini rasyonel şekilde ve iyi niyet kuralları çerçevesinde, şirketin çıkarları ile pay ve menfaat sahipleri arasındaki hassas dengeyi gözeterek yerine getirmeli, şirket hakkındaki gizli ve kamuya açık olmayan ve/veya ticari sır niteliğindeki bilgileri, ilgili mevzuatı da dikkate alarak, kendi eşleri ve üçüncü kişilerin çıkarları için kullanmamalıdır. Yönetim kurulu ve yöneticiler, şirketin misyonu ve vizyonu çerçevesinde, bir şirketin belirlemiş olduğu hedeflere ulaşmasında esas sorumlu kişiler olarak belirlenmiş, yönetim kurulu ve yöneticilerin şeffaf bir şekilde performans değerlendirmesine tabi tutulması ve ödüllendirilmesi veya göreve son verilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Yönetim Kurulu Üyesinin şirket ile işlem yapamayacağı ve rekabet edemeyeceği açıkça belirtilmiştir. Ayrıca yönetim kurulu; periyodik finansal tabloların mevcut mevzuat ve uluslararası muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlanmasından, sunulmasından ve gerçeğe uygunluğu ile doğrulugundan sorumlu olduğu ifade edilmiştir²⁸.

Muhasebe bilgilerinin güvenilir ve hesapverilebilir olması kullanıcılarına tam olarak fayda sağlayabilmesi için gereklidir. Aşağıda muhasebe bilgisi kullanıcılarını yanıltma amacı taşıyan manipülasyon olgusu ele alınacaktır.

²⁷ Sermaye Piyasası Kurulu, **Kurumsal Yönetim İlkeleri**, Düzeltilmiş İkinci Yayın Tarihi Subat 2005, s.iii.(www.spk.gov.tr/ofd/kurumsal/yonetim/kurumsal_yonetim_ilkeleri.pdf), (Eriş. tarihi, 10.09.2010).

²⁸ Sermaye Piyasası Kurulu, **Kurumsal Yönetim İlkeleri**, Düzeltilmiş İkinci Yayın Tarihi Subat 2005, ss.37-43(www.spk.gov.tr/ofd/kurumsal/yonetim/kurumsal_yonetim_ilkeleri.pdf), (Eriş tar, 10.09.2010).

1.3. MANİPÜLASYON

Bu kısımda önce manipülasyon tanımlanacak daha sonra piyasa manipülasyonu ve muhasebe manipülasyonu ayrımı yapılarak muhasebe manipülasyonları üzerine yoğunlaşılacaktır.

1.3.1. Manipülasyon Kavramı ve Türleri

Manipülasyon benzer üç anlamda kullanılan ve Fransızcadan Türkçeye geçen bir kelimedir. Bu anlamlar sırasıyla şunlardır.:²⁹

- 1- İnsanları kendi bilgileri dışında veya istemedikleri halde etkileme veya yönlendirme.
- 2- Seçme, ekleme ve çıkarma yoluyla bilgileri değiştirme.
- 3- Varlıkları yapıcı, açıklayıcı ve yararlı bir biçimde kullanma işi (ekonomi).

1.3.1.1 Piyasa Manipülasyonu

Piyasa manipülasyonu, sermaye piyasalarında piyasanın işleyişini bozan ve haksız rekabet yaratan bir piyasa dışı davranıştır. Finansal piyasaların adil işleyişini bozan bu davranış ancak menkul kıymet piyasalarında yapılacak ciddi yasal düzenlemelerle kontrol edilebilmektedir.³⁰

Borsa literatüründe manipülasyon, hisse senetlerinin fiyatlarında asılsız haberler yaparak suni fiyat dalgalanmaları yaratılması, pek çok aracı kurum kullanarak senede ilgi varmış gibi izlenim verilmesi, yatırımcıları yanlış bilgilendirme yoluyla hisse senedi alım satımına teşvik etmek şeklinde tanımlanmaktadır.³¹

²⁹ Türk Dil Kurumu, Güncel Türkçe Sözlük

³⁰ Bayırlı, a.g.e., 2006, s,27

³¹ Adnan Kurtosmanoglu, 2002 Finansal Simya, Altın Kitaplar Yayınevi, 1. Baskı, İstanbul, s, 27

Menkul kıymet piyasalarında manipülatif davranışlar; yükselen bir piyasa olduğu ya da olacağı inancı yaratılarak hisse senedi fiyatlarının yükselmesini sağlayacak ortamın hazırlanması, fiyatların düşürülmesi sağlanarak düşük fiyattan hisse senedi satın alınması ya da hisse senetlerinin fiyatının belli bir seviyede kalmasının sağlanması yoluyla olabilir.

Bu davranışların temelinde spekülatif kazanç sağlama ya da olası bir zarardan (riskten) korunma amacı bulunmaktadır. Bu amaçlarla menkul kıymet piyasalarında yapay fiyat hareketleri yaratılır. Bu durumdan zarar gören ise piyasada yaratılan ortam ya da piyasadaki bilgiden habersiz olan diğer yatırımcılardır.

1.3.1.2 Muhasebe Bilgilerinin Manipülasyonu

Finansal raporlama sisteminde bazı esneklikler bulunmaktadır. Ekonomik koşul ve olaylar şirketten şirkete ve sektörden sektöre değiştiği sürece bu esnekliklerin var olması gayet olağan bir durumdur. Bazı yöneticiler, finansal raporlama sistemindeki bu esneklik sınırlarını aşarak, finansal durum ve faaliyet sonuçlarını gerçek durumdan farklı göstermek suretiyle finansal bilgiler üzerinde oynamakta ve muhasebe manipülasyonu yapmaktadır.

Muhasebe bilgisi kullanıcılarını yanıltma amacı taşıyan, muhasebe kayıt ve işlemlerinde bilinçli olarak meydana getirilen düzensizliklere; muhasebe manipülasyonu denilmektedir. Bunlar, işletmenin durumunun olduğundan başka gösterilmesini hedefleyen uygulamalardır.

Aşağıda tablo 2’de gösterildiği gibi, muhasebe manipülasyonu etik sınırlar içinde kalıyor ve muhasebe bilgisi kullanıcısının zararına sonuçlanmıyorsa “muhasebe usulsüzlüğü” veya “gerçeğe aykırı raporlama” olarak nitelendirilmektedir. Ancak etik sınırlar içinde kalmıyor ve muhasebe bilgisi kullanıcısının zararına sonuçlanıyorsa “muhasebe hilesi” veya “aldatıcı finansal raporlama” olarak nitelendirilmektedir.

Tablo 2 :Muhasebe Bilgisinde Hata, Usulsüzlük ve Hile Ayrımı

Muhasebe Hatası	Muhasebe Usulsüzlüğü	Muhasebe Hilesi
Gerçeğe Aykırı Raporlama	Gerçeğe Aykırı Raporlama	Aldatıcı Finansal Raporlama
Düzensizlikte Kasıt Yok	Düzensizlikte Kasıt Var	Düzensizlikte Kasıt Var
	Muhasebe Bilgi Kullanıcısı Zararına sonuçlanmazsa	Muhasebe Bilgi Kullanıcısı Zararına sonuçlanırsa

Kaynak:Bayırlı Rıdvan, “Yaratıcı Muhasebe,Etik Firma Değeri Örnek bir Uygulama”, 2006, s,29.

1) Muhasebe Bilgilerinde Hile

Bir şeyi başkalarından yasal olmayan bir şekilde elde etmenin iki yolu mevcuttur. Bunlardan bir tanesi fiziksel kuvvet kullanmak, diğeri ise hile yapmaktır. İlk tanım soygun yapmak anlamına gelmektedir. Ayrıca bu kavram daha çok şiddet ve medyatik bir içeriğe sahiptir. İkinci tanım ise aldatma, güven ve üç kağıtçılık kavramlarını içermektedir ve hilenin unsurlarını oluşturmaktadır. Ayrıca, hile soyguna nazaran daha büyük kayıplar verilmesine neden olmaktadır³². Kapsamı ve uygulama alanı çok geniş olan hile kavramı çeşitli şekillerde tanımlanmaktadır.

Finansal tablolar hakkında önemli ölçüde yanlış fikir veren, aldatıcı sonuç verecek şekilde sonuçlanan eylem **muhasebe hilesi** olarak tanımlanmaktadır³³ Hile, bir kimse yasalara aykırı bir işlem gerçekleştirdiğinde, faaliyette bulunduğu söz konusu olur.

³² Steve W. Albrecht ve Chad O. Albrecht, **Fraud Examination**, Ohio: Thomson South-Western, 2003, s.6.

³³ Young, M,R Accounting Irregularities and Financial Fraud, A Corporate Governance Guide”, Second Edition, Aspen Law & Business.2002ss, 26-27

Esasen bir suç olan hile, bir çalışanın içinde bulunduğu işletmenin kaynaklarını ve varlıklarını kasıtlı olarak uygun olmayan bir biçimde kullanarak veya ele geçirerek haksız kazanç sağlamasıdır. İç denetçiler enstitüsü hile kavramını suistimal olarak adlandırmış ve şu şekilde tanımlamıştır³⁴:

“Hile, sahtekarlık, emniyeti kötüye kullanma ile nitelendirilebilecek hukuk dışı fiillerdir. Bu fiiller, sadece siddet tehdidi veya fizikî güç kullanımının gerçekleştirilmesine bağlı değildir. Suistimaller para, mal veya hizmet sağlamak, hizmet kaybından veya ödeme yapmaktan kaçınmak veya şahsıyla veya işle ilgili bir avantaj elde etmek amaçlarıyla çeşitli taraflar ve kurumlar tarafından gerçekleştirilebilir”.

İşletme yönetimi tarafından yapılabilecek hileler genellikle finansal tablolar üzerinde değişiklik yapılarak gerçekleştirilmektedir³⁵.

Hile eyleminde ortaya çıkan ana unsurlar ise aşağıdaki gibidir³⁶;

- I. Gizli yapılan bir faaliyettir,
- II. Hile yapan kendisine bir yarar sağlar,
- III. Kesinlikle kasıt unsuru vardır,
- IV. Her durumda işletme zarar görür.

Hilenin oluşması için ise üç unsurun gerçekleşmiş olması gerekir. Bunlar; baskı, fırsat ve haklı göstermedir³⁷. Hile üçgeni olarak ifade edilen bu üç unsur şekil

³⁴ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, http://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=etik_kurallar (Erisim Tarihi, 15.09.2010).

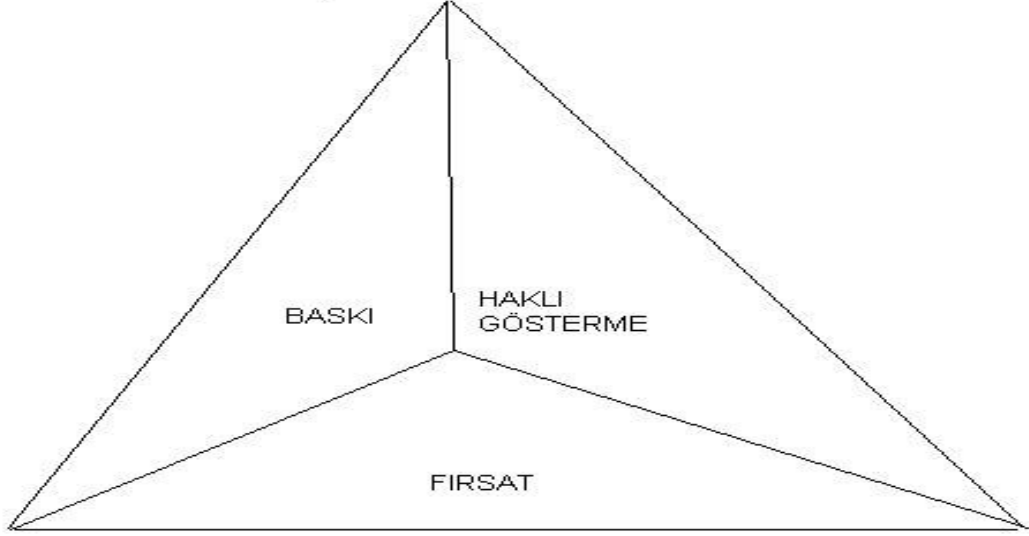
³⁵ Veysel Kula, Burcu Kaynar ve Meltem Keskinöylü, **Hileli Finansal Raporlama Yaklaşımlarını Belirleyen Teşvikler/Baskılar ve Fırsatlar** Muhasebe ve Denetime Bakış Mayıs 2008s.64

³⁶ The ACFE's Report to the Nation on Occupational Fraud & Abuse, the Association of Certified Fraud Examiners (ACFE), 2006, s.6.

³⁷ Alvin A. Arens, Randal J. Elder ve Mark S. Beasley, **Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach**, Pearson Prentice Hall, 2006, 11th Edition, s.315

1’de gösterilmiştir.

Sekil 1: Hile Üçgeni



Kaynak: Alvin A. Arens, Randal J. Elder ve Mark S. Beasley, **Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach**, Pearson Prentice Hall, 2006, 11th Edition, s.316.

İşletme içinde yapılan hileler de üç ana bölüme ayrılmaktadır³⁸.

- I. İşletme varlık ve kaynaklarının kişisel çıkar amaçlı kullanılması,
- II. İşletme finansal tablolarının hileli biçimde düzenlenmesi ve
- III. Yolsuzluk ve ahlaki olmayan davranışlar olarak ortaya çıkmaktadır.

Amerikan Diplomalı Hile Araştırmacıları Kurulu tarafından yayınlanan 2010 Global Hile Raporu’na göre, dünyada hileli finansal raporlama nedeniyle oluşan kayıplar her yıl ortalama 2.9 trilyon dolardan fazladır.

³⁸Özgür Çatıkkaş ve Ercan Çalış, İşletmelerde Muhasebe hilelerinin önlenmesi için hile belirtileri **Modev** Mart 2005 s:191

2) Muhasebe Bilgilerinde Hata

Muhasebe hatası, finansal tablolarda **kasıtlı olmayarak** yanlış bilgi açıklanması, bazı bilgilere yer verilmemesi ya da bazı bilgilerin açıklanmaması olarak tanımlanmaktadır.

Hileyi hatadan ayıran birinci etken, finansal tablolardaki yanlış beyan ile sonuçlanan hareketin, kasıtlı ya da bilerek yapılmamış olmasıdır. Hata genellikle iştenmeden yapılan yanlış beyanları ifade eder. Muhasebe hataları daha çok şu şekilde ortaya çıkmaktadır³⁹:

- Finansal tabloların hazırlandığı verilerin toplanıp işlenmesinde hatalar,
- Olayları görmemekten veya yanlış yorumlamaktan doğan makul olmayan muhasebe tahminlerinde oluşan hatalar,
- Tutar, sınıflandırma, sunum şekli ile ilgili muhasebe ilkelerinin uygulanmasında yapılan hatalar.

3) Muhasebe Bilgilerinde Usulsüzlük

Muhasebe usulsüzlüğü, finansal tablolarda **kasıtlı olarak** yanlış bilgi açıklanması, bazı bilgi usulsüzlüğü şeklinde finansal tablolarda varlıkların yanıltıcı ya da uygun olmayan şekilde sunulması biçiminde aldatıcı finansal raporlamayı da kapsamaktadır.

Aşağıdaki durumlar usulsüzlük olarak değerlendirilmektedir:

- Finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan kayıtlarda ya da yardımcı dokümanlarda kayıtların manipüle edilmesi, tahrif edilmesi ya da değiştirilmesi,

³⁹ Nejat Bozkurt, **Mali Tablolarda İşletme Yönetimleri Tarafından Yapılan Muhasebe Hileleri**, Muhasebe-Finansman Dergisi, Yıl:9, Sayı:12, Nisan 2000, s.15.

- Bazı olayların, işlemlerin ya da diğer bilgilerin kasıtlı olarak yanlış sunulması ya da hiç sunulmaması, atlanması,
- Finansal bilgilerin tutar, sınıflandırma, sunum ve kamuya açıklanması ile ilgili muhasebe standart ve prensiplerinin kasıtlı olarak yanlış uygulanması.

4) Hata ve Usulsüzlük Arasındaki Fark

Hata ve usulsüzlük arasında açıklanan bilgilerdeki rakamların doğruluğu ya da yanlışlığı açısından herhangi bir fark bulunmamaktadır. Fark sadece doğru olmayan rakamların sunumu ile ilgili kasıt unsurunun bulunup bulunmadığı ile kısacası niyetle ilgilidir. “Bu ikisi arasında farklılık yaratılmasının nedeni hukuk karşısındaki durumlarından kaynaklanmaktadır.”⁴⁰

Bir usulsüzlük, usulsüzlük içeren finansal tabloların kamuya sunulması ve muhasebe bilgisi kullanıcılarının bu finansal tablolara güvenerek zarara uğraması halinde hileye dönüşmektedir. Bu nedenle çoğu zaman usulsüzlük ve hile birbirinin yerine kullanılmaktadır.

İşletmenin genel durumunun bilançoya başka şekilde yansıtılması anlamına da gelen muhasebe bilgilerinin manipülasyonları, “bilanço maskeleymesi” olarak da nitelendirilmektedir. Bilançonun düzenlenmesine ait ilkelerden uzaklaşılmasıyla, işletmenin varlık ve sermaye yapısı, likidite durumu, kârlılık durumu ve faaliyet sonuçları hakkında eksik, yanlış ve yanıltıcı bilgi verilmesi mümkündür.

Copeland (1968)’e göre, muhasebe manipülasyonu; kamuya açıklanan gelir, kâr rakamının istenen yönde artırılması ya da azaltılmasıdır. Stolowy ve Breton’a (2000) göre ise, muhasebe manipülasyonun, Copeland’ın yukarıda belirtilen tanımından daha kapsamlı anlamı vardır. Bu kapsamda, gelir tablosunda kalemlerin

⁴⁰ Young, a.g.e 2002, s,5

sıralamasını değiştirmek, aynı şekilde bilançodaki kalemlerin sıralamasını değiştirmek de muhasebe maniplasyonudur⁴¹ .

Muhasebe bilgilerinin manipülasyonunun çeşitli yöntemleri, görünümleri ve tanımları olmakla birlikte temel bir amacı bulunmakta olup, bu amaç; şirketle ilgili risk hakkında piyasa katılımcılarının izlenimini, algısını ve şirketin vurgulanması gereken farklılıklarını etkileme arzusudur⁴² .

Muhasebe bilgilerinin manipülasyonu, karı yönetmek üzere yapılan işlemleri, gerçekleştirilen aşamaları kapsamakta, dolayısıyla muhasebe manipülasyonu dönemler arası işlemlere vurgu yapmaktadır. Bununla birlikte, muhasebe manipülasyonu, herhangi bir dönem içinde gerçekleştirilen ve o döneme ilişkin kâr ya da nakit akımını oldugundan farklı göstermeye yönelik işlemleri de kapsamaktadır.⁴³

1.3.2.Muhasebe Bilgi Manipülasyonlarının Amaçları

Finansal bilginin en önemli faydası bir şirketin projelerinin finansman maliyetini düşürmesidir. Bu maliyetin azalması esas itibariyle yatırımcıların şirketin riskine ilişkin algılamaları ile ilgilidir. Risk teknik olarak beta ile llr. Beta ise bir şirket hisse senedindeki kazancın görelisi olarak (piyasa ya da sektör endeksine ya da diğer şirketlere göre) varyansı, değişimidir. Bunun yanında bir şirketin borç-zsermaye dengesi ile ilgili yapısal bir risk de sözkonusudur. Sonuç olarak muhasebe manipülasyonun amacı, bu iki risk ölüsünü; yani, hisse basına kazanç (piyasa riski) ve borç zsermaye oranını (yapısal risk) istenen şekilde değiştirmektir. ⁴⁴

⁴¹ Stolowy,Herve ve G. Breton, "A Review of Research on Accounts Manipulation" paper for the Annual Congress of European Accounting Association,29-31 March 2000

⁴² Stolowy ve Breton, a.g.e.,2000,s, 2

⁴³ Mulford ,Charles.W.ve E.E Comiskey, 2002 The Finacial Numbers Game,Detectng Creative Accounting Practice,john Wiley& Sons,USA

⁴⁴ Stolowly ve Breton, a.g.e.,2000,s, 4

Hisse başına kar iki şekilde manipüle edilebilir. Birinci olarak, bazı gelir veya giderleri ekleyerek ya da çıkararak kârı değiştirmek, ikinci yol ise, hisse başına kar hesabında kullanılmak üzere kârdan önce ya da sonra bir kalem eklemektir. Bu aslında sınıflandırma manipülasyonu olarak nitelendirilir⁴⁵

Muhasebe manipülasyonunu güdülleri ve bunlardan beklenen kazanımlar aşağıda Tablo 3.'de özetlenmiştir:

Tablo 3. Muhasebe Manipülasyonunun Amaçları ve Kazanımları

GÜDÜ SINIFI	SAGLANAN FAYDA
Hisse Senedi Fiyatı Etkisi Güdüsü (Finansal Analistlerinin Kâr Tahminlerini Karşılama Etkisi)	- Yüksek hisse senedi fiyatı, - Hisse senedi fiyat dalgalanmasının azalması, - Şirket değerinin yükselmesi, - Sermaye maliyetinin düşmesi, - Hisse senedi opsiyonlarının değerinin artması.
Borçlanma Maliyeti Etkisi Güdüsü	- Kredililiğin artması, - Daha yüksek borçlanma derecesi, - Daha düşük borçlanma maliyeti, - Kredi sözleşmelerinde daha esnek finansal koşullar.
Teşvik Primleri Etkisi Güdüsü	- Kâra bağlı teşvik primi tutarının yükselmesi.
Politik Maliyet Etkisi Güdüsü	- Düzenlemelerin azalması, - Daha yüksek vergiden kaçınma.

Kaynak: Mulford W.Charles ve Camiskey Eugene E.:”**The Financial Numbers Game:Detecting Creative Accounting Practices**”, Canada,2002,Pg.4

Muhasebe bilgisi manipülasyonu sadece üst yöneticilerin amacı değildir. Orta düzeydeki hatta alt düzeydeki yöneticilerde üstlerine başarılı görünmek için muhasebe bilgi manipülasyonu yapma teşvikine sahiptir.⁴⁶

⁴⁵ Stolowly ve Breton,a.g.e., 2000,s, 4

⁴⁶ Orhan Çelik ,” **İşletmelerde Muhasebe Bilgisi ve Şirket Demokrasisi**” Ankara 2008 Siyasal Kitabevi,s,110

1.3.3. Muhasebe Bilgi Manipülasyonlarının Sınıflandırılması

Literatürde muhasebe bilgilerinin manipülasyonlarının değişik şekillerde sınıflandırılması yapılmıştır.

Dechow, Sloan ve Sweeney, (1995) tahakkukların ne şekilde manipüle edilebileceği konusunu baz alarak muhasebe bilgilerinin manipülasyonlarını üçlü bir sınıflandırmaya tabi tutmuşlardır. Bunlar ⁴⁷:

- a- Gider manipülasyonu,
- b- Gelir manipülasyonu ve
- c- Brüt kâr marjı manipülasyonu'dur

Gider Manipülasyonu; giderlerin kaydedilmesinin geciktirilmesi şeklinde uygulanmaktadır. Bu manipülasyon, harcama ya da giderlerden belirli bir tutarın toplam tahakkuklara kârın manipüle edildiği yılda ilave edilmesi, izleyen yılda ise aynı tutarın toplam tahakkuklardan çıkarılması şeklinde uygulanmaktadır.

Gelir Manipülasyonu; gelirin henüz gerçekleşmeden kaydedilmesi şeklinde uygulanmaktadır. Burada bütün maliyetler sabit kabul edilmektedir. Bu manipülasyon, yine kârın manipüle edildiği yılda belirli tutardaki gelirin henüz gerçekleşmeden toplam tahakkuklara, gelirlere ve ticari alacaklara eklenmesi, ertesi yıl aynı tutarın toplam tahakkuklardan, gelirlere ve ticari alacaklardan düşülmesi şeklinde uygulanmaktadır.

Brüt Kâr Marjı Manipülasyonu; Gelirin henüz gerçekleşmeden kaydedilmesi şeklinde gerçekleştirilmektedir. Ancak burada bütün maliyetler değişken varsayılmaktadır. Bunun gelir manipülasyonundan farkı, ilgili döneme ilave edilen gelirle ilgili giderin de ilgili dönem kârının hesabında dikkate alınmasıdır. Gelir

⁴⁷ Dechow, Patricia M., R. G., Sloan, ve A. P., Sweeney1995 “**Detecting Earnings Management**”, The Accounting Review, Vol:70, No:2, pg. 193-225, April 1995,s,27

manipülasyonunda ise sadece gelir ilgili dönemin kârını artırmak için gelirlere eklenmekte, bu gelirle ilgili giderler ise dikkate alınmamaktadır.

Muhasebe bilgilerinin manipülasyonu değişik adlarla ortaya çıkmaktadır. Değişik şekil ve adlarla ortaya çıksa da muhasebe manipülasyonlarının nihai hedefi, “bir şirketin iş performansı ve faaliyet sonuçları ile ilgili olarak değişik, gerçeginden farklı bir izlenim yaratmak”tır. Muhasebe bilgilerinin manipülasyonu aşağıdaki adlarla karşımıza çıkmaktadır.⁴⁸

- 1- Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları ,
- 2- Saldırgan Muhasebe,
- 3- Kâr Yönetimi ,
- 4- Kârın İstikrarlı Gösterilmesi ,
- 5- Aldatıcı Finansal Raporlama ,
- 6- Büyük Temizlik Muhasebesi

1) Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları

Yaratıcı muhasebe uygulamaları, bir şirketin finansal performansı ile ilgili izlenimi değiştirmek amacıyla, şirketin gerçek finansal durum ve sonuçlarını değiştirmeye yönelik bütün uygulama ve yöntemleri kapsayacak şekilde tanımlanmaktadır. Bu kapsamda muhasebe standartları içinde ya da dışında kalan “atak muhasebe” ile “kâr yönetimi” ve “karın istikrarlı gösterilmesi” yöntemleri, yaratıcı muhasebe uygulamaları şeklinde değerlendirilmektedir.

⁴⁸ Çelik, 2008,a.g.e.,s,110

2) Saldırgan Muhasebe,

Yürürlükteki muhasebe standartlarına uygun ya da uygun olmayan yöntemler kullanılarak, hedeflenen bir sonuca ulaşmak üzere, örneğin tipik olarak yüksek dönem kârı göstermek üzere, muhasebe standartlarının bilinçli ve zorlayıcı bir şekilde seçilmesi ve uygulanmasıdır

3) Kâr Yönetimi

Şirketin arzuladığı faaliyet sonucunu sağlamak amacıyla gerçek finansal performansını farklı göstermesini sağlayan her türlü bilgi manipülasyonu kar yönetimi olarak ifade edilebilir⁴⁹.

İstenen kar düzeyine ulaşmak üzere, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri içinde yapılan bilinçli manipülasyon işlemlerini kapsayan bir süreçtir.

4) Kârın İstikrarlı Gösterilmesi

Karın istikrarlı gösterilmesi ise; kâr yönetimi uygulama yöntemlerinden biri olup, burada istikrarlı bir kâr dağıtımını sağlayarak daha az riskli bir şirket izlenimi yaratmak üzere, karın yüksek olduğu dönemlerde düşürülmesi, düşük olduğu dönemlerde ise yükseltilmesine yönelik uygulamalar şeklinde ortaya çıkmaktadır⁵⁰.

5) Aldatıcı Finansal Raporlama

Atak muhasebe uygulamaları, aldatma kastıyla ya da yeterli bilgi ve deneyime sahip olunmadığı için yanıltıcı bir yolla idari, hukuki veya cezai işlem gerektirecek nitelikte gerçekleştirilirse, bu durumda aldatıcı finansal raporlama (fraudulent financial reporting) olarak nitelendirilmektedir⁵¹.

⁴⁹ Çelik, a.g.e 2008, s, 110

⁵⁰ Çelik, a.g.e 2008, s, 111

⁵¹ Mulford ve Comiskey, a.g.e., 2002

6) Büyük Temizlik Muhasebesi

Büyük temizlik muhasebesi olarak da isimlendirilebilecek bu uygulamada aynen siyasette olduğu gibi, bir şirketin üst yönetimi ve genel müdürü değiştiğinde, yeni yönetim gelecekte kârın istikrarlı hale getirilmesi ya da yükseltilmesi için kullanılabilecek kalemleri finansal tablolardan temizlemek suretiyle, geçmiş yönetimin aslında açıkladıklarından daha kötü sonuçlar devrettiği izlenimi yaratmaya, ayrıca kendileri için sürekli bir gelir yaratma imkanı sağlamaya çalışmaktadır⁵².

1.4. MUHASEBE SKANDALLARI

Bu kısımda finansal bilgilerin kaynağı olan muhasebe bilgilerinin güvenilir olmaması, manipüle edilmesi sonucu meydana gelen bazı şirket skandalları ele alınmaktadır.

2001 yılı itibariyle yaşanmaya başlayan büyük şirket skandalları (Enron, Worldcom, Ahold v.s.) finansal bilgiye olan güvenin azalmasına, var olan düzenlemelerin gözden geçirilmesine ve bu düzenlemelerde değişiklik yapılmasına neden olmuştur. Ancak yapılan tüm düzenlemelere rağmen büyük şirket skandalları gerçekleşmeye devam etmiştir. 2008 yılında ABD’de başlayan mortgage krizi sonrasında ABD’nin en büyük mevduat bankaları ve finansal kuruluşları (örneğin, Merrill Lynch, Lehman Brothers, Fannie Mae ve Freddie Mac, Washington Mutual) ya ABD hükümeti tarafından el konulmak zorunda kalmış veya diğer banka ya da finansal kuruluşlara değerlerinin çok altında satılmışlardır.

Bu durum başta yatırımcıları ve ABD’nin ekonomisini daha sonra da tüm dünyayı olumsuz yönde etkilemiş ayrıca finansal bilgiye olan güvenin bir kez daha zedelenmesine neden olmuştur. Tüm bu gelişmeler, muhasebecilerin ve denetçilerin, işletmelerin finansal durumlarının açıklanmasında ne denli önemli bir rol üstlendiklerinin daha net bir şekilde anlaşılmaya başlanmasına neden olmuştur.

⁵² Stolowy ve Breton, 2000,a.g.e.,s, 43

Önemli muhasebe skandallarından bazılarının aşağıda yer verilmiştir.

1.4.1.Enron

Enron şirketinin hızlı bir şekilde çöküşüne neden olan en önemli unsurlarından biri yanlış muhasebe uygulamalarıdır. Finansal pozisyonunu, önemli miktardaki borcunu, zararlarını yatırımcılarından gizlemek onlara şirketin durumunu olduğundan iyi gösteren finansal tabloları sunmak için “Özel Amaçlı Girişimler” ve “gerçek değer muhasebesi” uygulamalarını suistimal ederek kullanmasıdır.⁵³

Finansal tablolarda gözüken kayıpları azaltmak, kârları arttırmak, Enron’un kredi değerini düşürerek gireceği enerji sektöründe kredibilitesini azaltabilecek olan bilançoda gözüken fazla borçların görünmemesini sağlamak amaçlarıyla; kendi hisse senetlerini senet veya nakit karşılığında “özel amaçlı şirket”e transfer etmiştir. Enron’un hisse senetleri fiyatının düşmesiyle birlikte “özel amaçlı şirket”in değerinin de düşmesi, Enron’un garanti ödemesini gerektirmiş, bu garanti ödemeleri Enron’un hisse senetlerinin fiyatının daha da aşağılara düşmesini hızlandırmıştır. Bu durum Enron’un “özel amaçlı şirket”i konsolide kapsamı dışında gösterebilme şartı olan %3 bağımsız 3.kişi hissedar olma kuralının çiğnenmesine neden olmuş, sonuçta “özel amaçlı şirket”in bütün borçlarının tekrar Enron’un bilançolarına aktarılmasını gerektirmiştir.⁵⁴

Arthur Andersen bağımsız denetim firması, 1999 ve 2000 yılında Enron firması için hazırlamış olduğu müşteri risk analizinde “Enron’un saldırgan kazanç hedefleri vardır ve bu hedeflere ulaşmak için çok sayıda karmaşık işlemler yapmaktadır” ifadesini kullanarak, şirketin maksimum risk düzeyinde olduğunu belirtmesine rağmen, özel amaçlı girişimlerine ilişkin muhasebe uygulamalarını genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uydurma çabası içine girmiştir. Denetim

⁵³Ayça Zeynep Suer,”**Muhasebe Mesleğinde Enron Vakası ve Getirdikleri**” İstanbul SMMMO.İstanbul,Eylül 2004,S.61

⁵⁴ Fikret Otlu, Ahmet Uğur. “Bilanço Dışı Finanslama Tekniği Olarak Özel Amaçlı Şirketler”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Yıl:5, Sayı:18, (Nisan 2006), ss.120-122.

ekibinde yer alan bazı kişilerin finansal tabloların açık ve dürüst bir şekilde sunulmadığını anlamış olmalarına rağmen, Enron şirketinin finansal tablolarının bağımsız denetim raporunda olumlu görüş bildirilmiştir.⁵⁵

1.4.2. WorldCom

WorldCom giderlerini aktifleştirerek, karını 3,8 milyar usd. şişirmiştir. Bu masraflar fiber optik ve veri iletim hatlarına ödenen kira gelirlerinden oluşmaktaydı. 2000 yılı 3.çeyreği ile 2002 yılı 1.çeyreği aralığında, raporlanmış olan hat maliyetleri toplamı 49,13 milyar usd iken gerçek hat maliyetleri 57,1 milyar usd olarak yer almıştır. Aradaki 7,97 milyar usd' lık fark gelir tablolarında gösterilmesi gerekirken bilançolara maliyet olarak kaydedildiği için; gelir tablolarında gerçek kâr 5,96 milyar usd yerine, 13,93 milyar usd olarak raporlanmış, finansal tablo kullanıcılarına sunulan gelir tablolarında kâr rakamları 7,97 milyar usd şişirilmiş olarak yer almıştır.⁵⁶

Bağımsız denetim firması Arthur Andersen, 31 Aralık 2001 tarihinde sona eren döneme ait olarak 6 Şubat 2002 tarihinde sunmuş olduğu raporda “yönetimle aramızda finansal tablolar açısından önemli sayılacak veya hazırlamış olduğumuz denetçi raporunda değişiklik yapmamıza neden olabilecek bir uyumsuzluk bulunmamaktadır” ifadesi kullanılmakta ve yine aynı raporda fiber optik ve veri iletim hatları ile ilgili kiralama maliyetleri olarak yapılan denetim faaliyetlerinden bahsedilmektedir. Bütün bunlar, bağımsız denetim firması Andersen'in WorldCom şirketinin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine aykırı olarak yapmış olduğu muhasebe işlemlerini anladığını fakat denetim raporlarına etkisini yansıtmadığı için kusurlu davrandığını göstermektedir.⁵⁷

⁵⁵ Mehmet Özbirecikli. “Bağımsız Denetçinin Müşteri Firmanın Yolsuzluk Eylemi Karşısındaki Tutumu: Şirket Yolsuzluk Vakaları ve Yasal Düzenlemeler Çerçevesinde Bir İnceleme”, **Muhasebe ve Denetim Bakış**, Yıl:5, Sayı:18, (Nisan 2006), s.13.

⁵⁶ Özbirecikli,A.g.e, s.9.

⁵⁷ Özbirecikli,A.g.e, s.9.

Burada bağımsız denetim firması Arthur Andersen, müşteri firmayı koruduğu söylenebilir. Dolayısı ile mesleki yargısını bağımsız kullandığı söylenemez.

1.4.3 Lehman Brothers

Son küresel krizin tetikleyicisi olan Lehman brothers'ın batışında yargı süreci için hazırlanan bir raporda karını yüksek göstermek için elli milyar dolarlık bir işlemi makyajladığı üst düzey yöneticilerinin kamuya yanıltıcı açıklamalar yaptıkları muhasebe hilelerine başvurulduğu belirtilmiştir.⁵⁸

Yargı süreci için görevlendirilen müfettiş raporuna göre üst düzey yöneticilerin gizli bir muhasebe enstrümanı kullanarak 2008'in ilk iki çeyreğinde gerçek olmayan bir repo piyasasından işlem gerçekleştirerek elli milyar doları makyajladığı rating kuruluşlarından olumlu değerlendirmeler almak isteyen Lehman'ın bu piyasada muhasebe yöntemi ile kayıt altındaki borcunu daha az göstermeye çalıştığı bu yöntemle aktardığı varlıklar, elde edeceği kazancın %105'inden fazla bir nakti temsil ettiği için işlemin finansmandan ziyade satış olarak değerlendirildiğini bildirmiştir.⁵⁹

Yargı süreci için görevlendirilen müfettiş Lehman'ın mali denetimini yapan denetim şirketinin kar sonuçlarına yönelik yetersiz ve hatalı işlemleri sorgulamadığını ifade etmiştir.

Burada da bağımsız denetim firmasının mesleki yargısını kullanırken bağımsız davrandığı söylenemez. Dolayısıyla şirket sıkandallarının nedenleri arasında muhasebe bilgi güvenilirliğinde mesleki yargı kullanıcısı meslek mensuplarının mesleki yargılarının bağımsız etik ilkelere uygun kullanılmasının önemi ortaya çıkmaktadır.

⁵⁸ Hürriyet Gazetesi 13.03.2010, s,14

⁵⁹ Hürriyet Gazetesi 13.03.2010, s,14

Tüm bu değerlendirmelerden sonra çalışmamızın ikinci bölümünde muhasebe mesleğinde mesleki yargının rolü özellikle muhasebe uzmanı bilirkişi açısından muhasebe bilgi güvenilirliği açısından ele alınacaktır.

İKİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE MESLEĞİ VE MESLEKİ YARGI

2.1 MESLEK VE MUHASEBE MESLEĞİNE GENEL BAKIŞ

Çalışmanın amacı muhasebe mesleğinde özellikle adli muhasebeci bilirkişi tarafından hazırlanan örnek bilirkişi raporları üzerinde mesleki yargı sürecini incelemek, muhasebe bilgi güvenilirliği ve finansal raporlamadaki rolünü finansal tablo hazırlayıcısı, kullanıcısı, denetçisi ve adli muhasebeci açısından irdelemektir.

Belirli bir durumda dürüst resim ilkesinin ne şekilde gerçekleşeceğini ve en güvenilir uygulamanın nasıl olacağını, mesleki yargı mekanizmasından daha iyi ortaya koyacak herhangi bir alternatif bulunmamaktadır. Çalışmanın bu bölümünde meslek, muhasebe mesleği, ve mesleki yargı süreci ile ilgili bileşenler incelenmektedir.

2.1.1 Meslek Tanımı ve Özellikleri

Türkiye İstatistik Kurumu, mesleği; beceri boyutuyla değerlendirerek “bir öğrenim kurumu veya ihtisas alanını bitirerek veya bilgi, görgü ve deneyim sonucunda elde edilen profesyonel beceri” şeklinde tanımlamıştır⁶⁰.

Meslek; “belirli bir eğitim ile kazanılan sistemli bilgi ve becerilere dayalı, insanlara yararlı mal üretmek, hizmet vermek ve karşılığında para kazanmak için yapılan, kuralları belirlenmiş iş” olarak tanımlanmaktadır⁶¹

Genellikle meslek denince ilk akla gelenler hukuk, tıp ve mühendislik alanındaki mesleklerdir. Ancak günümüzde diğer farklı iş grupları da meslek

⁶⁰ www.tuik.gov.tr/metaveri/39_m38.doc (05.09.2010)

⁶¹ TDK **Güncel Sözlük**, www.tdk.org.tr (16.09.2010)

kapsamında değerlendirilmektedir. Bir işin meslek sayılabilmesi için şu şartları yerine getirebilmesi beklenmektedir⁶²:

- ❖ Meslekler belli bir akademik eğitim süreci sonucunda elde edilmektedir. Bu eğitim, beraberinde ihtisaslaşmayı da getirmektedir.
- ❖ Meslek olmanın temelinde, başkalarına ve topluma hizmet etmek vardır. Yani mesleği icra eden bireylerin amacı ilk başta, kendilerine gereksinim duyanlara hizmet etmektir.
- ❖ Meslekte, o mesleği icra eden bireylerin yer aldığı ve ilgili meslek üyelerini kontrol eden, mesleki eğitim için rehberlik yapan, ilgili meslek için standartlar geliştirebilen organize bir meslek örgütünün bulunması gerekmektedir.
- ❖ Meslekler, toplum içerisinde, çok özel ilişkiler içerisindedirler. Yani toplum içerisindeki belirli meslek sahiplerinin mesleklerini icra edebilmeleri ve mesleklerinin gereklerini yerine getirebilmeleri için bazı güç ve ayrıcalıkları vardır.

2.1.2 Muhasebe Mesleği

Muhasebe,işletme içi ve işletmeler arası karşılıklı ilişkilerden doğan tamamen veya kısmen finansal nitelikte olan para ile ifade edilebilen,işlemlere ilişkin bilgilerin;

- ✓ Toplanması
- ✓ Kaydedilmesi
- ✓ Sınıflandırılması ve düzeltilmesi
- ✓ Anlamli ve güvenilir bir şekilde özetlenmesi
- ✓ Denetlenmesi

⁶² Mahmut Arslan, “İş ve Meslek Ahlakı”, Nobel Yayınları, 2001, Ankara, s.74.

- ✓ Raporlanması ve yorumlanması
- ✓ Sonuçların işletme ile ilgili kişi ve kurumlara iletilmesi işlevlerini yerine getiren teknik, bilgi ve deneyimden kaynaklanan sanat ve uygulama yönleri olan bir bilim dalıdır.⁶³

Muhasebe bir bilgi aracıdır. Ekonomik birimlerin geçmiş faaliyetleri, faaliyet sonuçları ve mevcut durumları hakkında karmaşık kayıt ve işlemleri sadeleştirerek aktarmaya yarayan bir dildir. Ekonomik birimlerin kendi durumlarını açık ve net bir şekilde görebilmeleri için iyi işleyen bir muhasebe sisteminin kurulmuş olması esastır. Ekonomik faaliyetlerin sınıflandırılmış bir şekilde kaydedildiği ve bu kayıtlara göre sonuç raporunun elde edildiği; bu rapora göre de birimlerin karar verdikleri bir mekanizmayı içeren muhasebe, finansal piyasaların işleyişinde adeta 'görünmez el' gibi çalışan bir bilgi üretme, saklama ve aktarma işlevi görmektedir.

Günümüzde ülkeler ve finansal piyasaların daha fazla birbirine bağımlı duruma geldiği gözlemlenmekte ve bunun sonucu olarak bir ülkede veya piyasada bir gelişme hızla diğerlerini de etkisi altına almaktadır. Teknolojinin ilerlemesi ve sınırları ortadan kaldırmasıyla birlikte, yatırımcılar sınır ötesi yatırım fırsatlarına daha çok ilgi gösterirken, işletmeler de fon sağlayabilme olanaklarını uluslararası alanda mümkün olduğunca genişletme çabasındadırlar. Dünyada meydana gelen bu sermaye hareketleri kapsamında en önemli değer "bilgi" ve özellikle "finansal bilgi" olmaya devam etmektedir.⁶⁴

Bir işin meslek olarak kabul edilebilmesi için taşınması gereken nitelikler şu şekilde sıralanmaktadır⁶⁵:

- Devamlı gelişen ve değişen bilgi yapısını içermesi,

⁶³ Tek ve Tektüfekçi "Finansal Muhasebe" İzmir 2007s,12

⁶⁴ Erhan Deniz Umut, **Türkiyede Muhasebe Standartlarının Gelişimi**, Muhasebe Bilim Dünyası (Möдав) "1st International Accounting Conference on the Way to Convergence", 2004, s. 17.

⁶⁵ Fikret Otlu, "Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlakının Yeri ve Önemi", **Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Sayı 4, 1999, s. 126.

- Uygulamada karşılaşılan sorunların çözümünde ve gerektiğinde mesleki yargı kullanabilmesi,
- Toplum yararına hizmet edecek mesleki bir sorumluluk taşıması.

Muhasebe mesleği bu niteliklerin tümünü taşımaktadır. Meslek mensuplarının karşılaştıkları sorunları çözerken muhasebenin temel ilkelerinden yararlanarak mesleki yargılarını kullanmaları, gelişen ve değişen gereklilikler ve nitelikleri göz önüne alarak yeni oluşan ekonomik ve sosyal gerçeklere uygun bilgi üretiminin gerçekleşmesi ve işletme ile ilgili tüm kurum ve kuruluşlara gereksinim duydukları finansal nitelikli bilgileri üretip bunları raporlar halinde ilgililere sunarken aynı zamanda kamu yararına da kullanılacak veriler hazırlanması ve kamuya çeşitli hizmetler sunulması muhasebenin belirtilen nitelikleri taşıdığına göstergesidir⁶⁶.

Muhasebe mesleği, gerçek ve tüzel kişi kurum ve işletmelerin, işletme ile ilişkisi olanlara hak ve sorumluluklarını belirtmek amacıyla varlıklarını ve kaynaklarını, borç – alacak durumlarını, gelir – gider ve kara ilişkin hesaplarını önceden belirlenmiş kurallara, ilkelere ve yasalara uygun olarak kayıt altına alma ve kayıtlardan çıkarılan finansal tablolar ile yorum yapma işidir⁶⁷.

Diğer bir tanımlamada muhasebe mesleği, ülkenin ekonomik bütünlüğünü oluşturan kuruluşların muhasebe ile ilgili uygulamalarını yasalara, ilke ve kurallara uygun olarak tarafsız ve güvenilir bir tutumla yerine getiren bireylerin edindikleri iş ve uğraş alanı olarak ifade edilmiştir⁶⁸.

Küreselleşmenin etkisiyle, pek çok yeni meslek ve uzmanlık alanı ortaya çıkmaktadır. Ülkemizde muhasebe meslek elemanları da denetçi, iç denetçi, bağımsız denetçi, gibi uzmanlık alanlarına göre sınıflandırmaya tabi tutulmuştur.

⁶⁶ Abdülkerim Daştan, “Meslek Ahlakı Kuralları ve Muhasebe Mesleğindeki Yeri”, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon, 2001, s.32–33.

⁶⁷ Seyhan Düzmen, “Muhasebe Mesleğinde Etik”, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Zonguldak, 2003, s. 6.

⁶⁸ Yusuf C Çukacı., “Kamuyu Aydınlatmada Muhasebe Meslek Elemanının Etik Anlayışı ve İzmir ilinde Bir Uygulama”, **DEÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 8(1), 2006, s.95.

Dünyada özellikle Kanada ve Amerika Birlesik Devletlerinde uygulaması olan yeni uzmanlık alanlarından biri de “adli muhasebecilik”dir.

Adli Muhasebecilik; Soruşturmacı tekniklerin kullanımını,muhasebe ve ticaret becerileri ile entegre olma,mahkemde tanıklık ve uzman tanıklar tarafından kullanılması için fikir ve düşünceler geliştirme,karmaşık finansal bilmeceleri çözüme,zararlara karar verme, işletmelere değer biçme ve diğer finansal tartışmaların çözümünde kullanılan sezgisel yaklaşımıdır.⁶⁹

Çalışmamızın üçüncü bölümünde adli muhasebeci bilirkişilerin hazırlamış olduğu örnek bilirkişi raporlarındaki mesleki yargıya yer verilmiştir.

Muhasebecilik mesleğinin amaçlarına ulaşması için, profesyonel muhasebeciler pek çok ön koşulu ya da temel ilkeleri yerine getirmelidir⁷⁰.

- Dürüstlük: Profesyonel bir muhasebeci profesyonel hizmetleri sunmada açık sözlü ve dürüst olmalıdır.
- Tarafsızlık: Profesyonel bir muhasebeci adil olmalı, ön yargılara, çıkar çatışmalarına ya da tarafsızlığa önem vermeyen diğer meslek mensuplarının kendisini etkilemesine izin vermemelidir.
- Mesleki Yeterlilik ve Özen: Profesyonel bir muhasebeci profesyonel hizmetleri özen, yetenek ve titizlikle yerine getirmeli ve mesleki bilgi ve becerilerini, müşteri ya da işverenin uygulama, yasalar ve tekniklerdeki güncel gelişmelere dayalı, ehliyetli profesyonel hizmet almanın avantajlarından yararlanmasını sağlayacak düzeyde tutmayı sürekli bir görev bilmelidir.

⁶⁹Hüseyin Aktaş ve Gökhan Kuloglu. (2008). “Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Mesleği”. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, s,103.

⁷⁰ IFAC **Profesyonel Muhasebeciler için Ahlak Kuralları**, <http://www.alomaliye.com/ifac.html>. (19.08.2010)

- Gizlilik: Profesyonel bir muhasebeci profesyonel hizmetin sunulması sırasında edinilen bilgilerin gizliliğine önem vermeli ve herhangi bir yetkiye sahip olmadığı sürece ya da açıklaması yolunda herhangi bir yasal hak ya da ödevi bulunmadığı sürece bu bilgileri kesinlikle açıklamamalıdır.
- Profesyonel Tutum: Profesyonel bir muhasebeci mesleğinin adına yakışır biçimde davranmalı ve mesleğinin saygınlığını yitirmesine neden olacak herhangi bir tutum ya da davranış içerisine girmekten kaçınmalıdır. Mesleğin saygınlığını yitirmesine neden olacak herhangi bir tutum ya da davranış içerisine girmeme yükümlülüğü; IFAC üye kuruluşlarının ahlaki kuralları belirlerken profesyonel muhasebecinin müşterilerine, üçüncü şahıslara, muhasebecilik mesleğinin diğer üyelerine, çalışanlara, işverene ve topluma karşı sorumluluklarının göz önünde bulundurulmasını gerektirir.

Muhasebecilik mesleğinin en belirgin özelliği, topluma karşı taşıdığı büyük sorumluluktur. Meslek, ekonominin işleyişinde oldukça etkilidir. Müşteriler, kredi garantörleri, hükümetler, işverenler, çalışanlar, yatırımcılar ve diğerleri muhasebecilerin güvenilirlik ve tarafsızlığına dayanarak karar alırlar⁷¹.

Küreselleşen dünyada oluşan karmaşık ekonomik yapılar nedeniyle muhasebe mesleğinin önemi giderek artmaktadır.

Mesleğin çok önemli bir fonksiyonu da vergi görevinin zamanında tam olarak yerine getirilmesinde ortaya çıkmaktadır. İşletmecilik açısından vergi, işletmelerin bir bakıma görünmeyen ortağı olan devletin payıdır. devlet, belli oranda işletmelerin ortağı gibidir payını da vergi olarak alır. İşte tam bu noktada muhasebecinin önemi ortaya çıkmaktadır. Çünkü kayıtlar ne kadar güvenilir, sağlıklı düzenlenirse devletin payı da o kadar korunmuş olur. Öyleyse bu fonksiyonu ile muhasebeci bir kamu görevi üstlenmiş bulunmaktadır.

⁷¹ IFAC **Profesyonel Muhasebeciler için Ahlak Kuralları**, <http://www.alomaliye.com/ifac.html>. (04.05.2008)

Ticaretin gelişme sürecinden itibaren uygarlıklar üzerinde etkisi görülen muhasebe mesleği, kurum ve kuruluşlar ile çıkar grupları arasında düzenleyici işlev gören ve aralarında bilgi alışverişini sağlayan önemli süreçleri de barındıran bir meslektir⁷².

Günümüzde muhasebe bilgi kullanıcılarının beklentilerinin artması, muhasebe bilgisinin sadece zamanlı olması yönündeki baskıları değil, daha güvenilir olması yönündeki baskıları da arttırmaktadır. Bu baskılar muhasebenin, işletme ile ilgili tarafların kararlarında kullanabilecekleri doğru bilgileri üretme ve sunma işlevinin ne kadar önemli olduğunu da ortaya koymaktadır. Bunu yapacak olanlar ise muhasebecilerdir. Muhasebeciler, muhasebe verilerinin anlamlılık düzeyini yükseltir, doğru bilgileri üretilir ve onları işlenebilir duruma getirirler.

Artık günümüzde muhasebe mesleğine, çok daha fazla saygı duyulmakta ve meslek mensupları önem derecesi bakımından önde gelen meslekler arasında ilk sıralarda yer almaktadırlar.

Bir işletmenin finansal nitelikteki işlerinin yürütülmesinde bir araç olarak kullanılan muhasebe mesleği, başka bir tanıma göre ise ülkenin iktisadi bütünlüğünü oluşturan, kurum, işletme, dernek, sendika gibi hesapsal birimlerin muhasebe ve denetleme işlerini yasalara, kurallara, ilkelere uygun, tarafsız, nesnel, sır tutar ve güvenilir bir tutumla belirli bir yerde ve kendi sorumluluklarında yapan bireylerin sürekli olarak edindikleri iş ve uğraş alanıdır⁷³.

Meslek mensupları bu faaliyeti muhasebe standartları yada muhasebe prensipleri çerçevesinde yürütürler. Ancak muhasebe standartları her zaman, her problemi tam olarak çözmeye yetmeyebilir. Bu durumda muhasebeciler boşlukları

⁷² Erdal Özkol , Dündar Kök, Muhsin Çelik , Seçkin Gönen , “Meslek Etiği ve Muhasebe Meslek Elemanlarının Etik İlkelerine Duyarlılık Düzeyinin Araştırılması”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, 2005, s. 108.

⁷³ Özkol, vd.a.g.e., 2005, s. 111.

kendi tecrübelerine dayanarak getirdikleri yorumlarla yani mesleki yargıları ile doldururlar. Aşağıda mesleki yargı konusu ele alınacaktır.

2.2. MESLEKİ YARGI KAVRAMI VE ANLAMI

Mesleki yargı hukuk, mühendislik, hekimlik, muhasebecilik gibi meslek alanlarındaki profesyoneller tarafından kullanılmaktadır. Bu alanların bazılarında kişisel yargı sınırı az bazılarında ise çok daha geniştir. Mesleki yargıyı anlayabilmek ve analiz edebilmek için, onu doğru şekilde tanımlamak gerekmektedir. Buna paralel olarak “yargı” ve “mesleki yargı” yı öncelikle ele almak yerinde olacaktır.

Yüklemle bildirilen karar veya düşünce, hüküm ⁷⁴ şeklinde de tanımlanabilen yargı; bir şeyin ya da iki şey arasındaki bağlantının gerçekliğini doğrulayan ya da yanlışlayan düşünsel edim şeklinde tanımlanmaktadır.⁷⁵

Algılama, konuyu tanımlama, gerekli bilgilere ulaşma, ulaşılan bilgileri anlamlandırma, olası karara bağlı sonuçları değerlendirme gibi aşamaları içinde barındıran karmaşık süreç de yargıya ulaşma sürecidir. Yargıda bulunulacak konuyla ilintili olarak kısa ya da uzun, bilinçli ya da bilinçsiz, basit ya da karmaşık olabilmektedir.

Yargıdan mesleki yargıya geçiş ise; süreci daha uzun duruma getirmekte ve sürecin içine ilgili olduğu konu ile ilgili mesleğe ait bilgi, beceri ve standartları, yapılan iş ve yerine getirilen görevle ilgili sorumlulukları dahil etmektedir. Gerekli özen, tarafsızlık, dürüstlük ve tamlık gibi özellikler kişisel değerlerden, mesleğin gereklerinden ve toplumun beklentilerinden ortaya çıkmaktadır. Meslek örgütüne sahip meslek alanlarında beklentiler resmi etik kodlar gibi kaynaklarla belirlenmektedir. Ancak yukarıda açıklanan mesleki yargı tanımları, meslek örgütü olmayan alanlar için de geçerlidir.

⁷⁴ Dilbilgisi Terimleri Sözlüğü, <http://www.tdkterim.gov.tr> (03.10.2010)

⁷⁵ Felsefe Terimleri Sözlüğü, <http://www.tdkterim.gov.tr> (03.10.2010)

Yapılan tanım ve yukarıda yer alan tüm açıklamalarla ilgili olarak yargının bazı özelliklerinden söz etmek uygun olacaktır. Buna göre yargı⁷⁶;

- I. Anlamlı bir tercih içermelidir,
- II. Sorunu tanımlama ve sorunun farkında olmadan karar vermeye uzanan bir süreci içermelidir,
- III. Kişinin iş sorumlulukları ile ilgili olmalıdır,
- IV. Kişisel düzeyde dürüstlük gibi değerleri barındırmalıdır,
- V. Gerekli ve özel bilgi gerektirmeli, mesleki standartlar ve mevcut uygulama ile ilgili olmalıdır,
- VI. Benzeri sorunlar ve benzer durumlarla ilgili deneyime dayalı olmalıdır,
- VII. Mesleki tarafsızlığa izin veren koşullar altında gerçekleştirilmelidir.

Muhasebe meslek mensubunun yargısı işletmenin çevresini anlama, temel teknolojik değişiklikleri takip etme, finansal eğilimleri yorumlama gibi bazı becerilerle şekillenecektir.

Muhasebe mesleğinde mesleki yargı başlıca iki alanda kullanılır:⁷⁷

- 1) Muhasebe ve finansal raporlama alanında mesleki yargı: finansal değerlendirme, kayıtlama ve raporlama esnasında bir karara ulaşma süreci olup tanım bu kararın analitik olması, tecrübe ve bilgiye dayanan (kişinin kendi bilgi sınırları içinde ve bir standarda bağlı olarak) objektif, basiret ile dürüst olarak ve kararın sonuçlarından etkilenenlerin olduğunun bilgi ve sorumluluğunda ve özenle verilmiş olması gerekir. Muhasebecinin bilgi ve tecrübesini, finansal raporlama esnasında ve muhasebe standartlarının uygulanmasının müsaade ettiği sınırlar içerisinde basiretli biçimde kullanması mesleki yargıdır. Bu tanım muhasebe standartlarının mesleki yargı da kriter

⁷⁶ Gibbins Michael ve Alister K. Mason, **Professional Judgment in Financial Reporting**, 1988, CICA Research Study, s.5

⁷⁷ Çiğdem Solaş, "Muhasebe Mesleğinde Mesleki Yargı" Ekim 2006, http://docs.google.com/View?id=ddmwd459_28f356dsfk

olarak kullanılacağını ve standartların yeterli olmadığı hallerde mesleki yargıya yer verileceğini kesin çizgilerle belirlemiştir.

- 2) Denetimde mesleki Yargı: denetim ve muhasebe standartlarını ve meslek ahlak yasasında belirtilen açıklamalara bağlı olarak, ilgili konudaki bilgi ve tecrübeye dayanılarak verilen karar biçiminde tanımlanmaktadır. Kanada Uzman Muhasebeciler Enstitüsü (CICA)'ın (1995) Mesleki Yargı ve Denetçi konulu araştırmasında, denetimde mesleki yargı, denetim ve muhasebe standartları, ve meslek ahlakı kurallarına bağlı olarak, muhasebecinin konuyla ilgili bilgi ve tecrübesine dayanarak verdiği karardır şeklinde tanımlamıştır. Bu tanımda mesleki yargı uygulamasında etik kuralların önemini ağırlıklı olarak belirtmiştir.

Mesleki yargının tanımlanması mesleki yargının nasıl ve nerelerde kullanılacağını belirlemesi yeterli olmamaktadır. Meslek mensubu her kendine göre eksiklik olarak gördüğü standart veya prensipte eksikliği gidermek için mesleki yargı kullanmalı mıdır? Bu soruya cevap verebilmek için değişik açılardan yaklaşım ve çeşitli öneriler getirilmiştir.⁷⁸ Bu konulara aşağıda değinilmiştir.

1. Standardın kelime yapısı yargıya referans verir: Örneğin, “bu bir yargı konusudur”, “bu yargı uygulamasıdır” gibi deyimlerinin standardın içinde bulunması halinde,
2. Alternatifler arasında seçim: Standartta seçilmesi gereken alternatifler vardır. Muhasebeci bu seçimi yapmak için yargı kullanacaktır. (lifo veya fifo seçimi gibi.)
3. Bir maddenin uygulanabilirliğinin olup olmadığına karar verilecektir: Örneğin, “anlamli olduğu zaman”, “uygulanabilir olduğunda”, “arzu edilir”, “gerekli olabilir”, “uygun olmayabilir” gibi tümeçlerin bulunması halinde.

⁷⁸ Solaş,a.g.e,2006

4. Kelime veya tmlecin yorumunun yapılması gereğinin görülmesi halinde. Bu yorumu muhasebeci yapacaktır. Örneğin, “düşünülen”, “açık olarak”, “hakim Şekilde” gibi tümleçler.
5. Standardın yapısı yoruma açıktır ve yorumlanma zorunluluğu vardır. Bu tür bir yorum muhasebecinin yargısı yönünde yapılacaktır.

Şüphesiz muhasebe prensiplerinde mesleki yargı uygulaması konunun diğer yanını oluşturmaktadır. Muhasebe prensiplerinde;

1. Tahakkuk esasından doğan mesleki yargı,(Şüpheli alacak hesaplanması gibi)
2. Dnemsellikten doğan olaylarda mesleki yargı,
3. Raporlama da “gider ve gelirlerin eŐleŐme prensibinden doğan mesleki yargı,
4. Önemlilik prensibinden doğan mesleki yargı,
5. Ölçümlemede mesleki yargı kullanılması, önemle üzerinde durulması gereken mesleki yargı uygulama alanlarıdır.

Muhasebe literatüründe yer alan bir tanıma göre mesleki yargı; alternatifler arasında karar verilmesinin gerekli olduğu durumlarda mesleğin gerektirdiği beceri, bilgi ve deneyimi kullanarak seçim yapmak Şeklinde de tanımlanmaktadır⁷⁹. Bu yaklaŐıma göre mesleki yargı;

1. Semantik mesleki yargı,
2. Pragmatik mesleki yargı,
3. Kurumsal mesleki yargı olarak açıklanmaktadır.

Mesleki yargı sadece işletmelerdeki muhasebe uygulayıcısı ve deneticiler için değil adli muhasebe alanında bilirkiŐilik yapan uzman muhasebe meslek mensupları açısından’da önem taşır.

⁷⁹ Solaş,a.g.e,2006

Çalışmanın üçüncü bölümünde adli muhasebeci uzman meslek mensuplarının hazırladığı örnek bilirkişi raporlarından faydalanılarak yukarıda'da bahsedilen iki farklı bakış açısı ile mesleki yargı kullanımı incelenecektir.

Finansal temele sahip olan herhangi biri için standartlar içinde yer alan muhasebe bilgisini anlayabilmek kolay olacaktır (net bugünkü değer, hisse senedi opsiyonlarının hesaplanması, türev ürünlerin değerlendirilmesi gibi). Muhasebeci için zor olan kısım, işlemlerin altındaki ekonomik gerçeklerin belirlenmesi sürecidir.

Nortel telekom şirketi 1999 ve 2000 yılına ait satış rakamlarını 3 milyar usd fazla hesapladığını belirtmiş ve düzeltme yapmıştır. Bu tarzdaki düzeltmelerin fazlalığı muhasebecilerin yöntem seçimi konusunda değil, işletmelerin satış sözleşmelerini anlama ve yorumlama konusunda sıkıntı yaşadıklarının göstergesidir. Özellikle hasılatın belirlenmesi standardı ile ilgili olarak mesleki yargı oldukça yoruma açıktır⁸⁰.

Çalışmada finansal raporlama; tüm kullanıcılar için finansal tabloları ve çeşitli finansal raporları hazırlamayı, sunmayı ve uyumsuzlukların çözümünü kapsamaktadır. Bu bağlamda muhasebede dolayısıyla finansal raporlamada mesleki yargı “gerekli özen, tarafsızlık ve dürüstlük altında finansal raporlama standartları ve muhasebe ile ilgili diğer standartların sağladığı çerçeve dışına çıkmadan, muhasebe konusunda bilgili ve deneyimli kişilerce, muhasebe, finansal tablo ve raporlarla ve sorunların çözümü konularında varılan her türlü yargı” şeklinde tanımlanabilir.

Yukarıda değinilen noktalarla ilgili en gerçekçi örneği Enron skandalı oluşturmaktadır. Enron’la ilgili incelemeler şirketin yüksek düzeyde karmaşık kabul edilen riskten kaçınma (hedging), ileriye satış, özel amaçlı işlem, geri satın alım sözleşmeleri gibi işlemleri sıkça kullandığını göstermektedir. Bu işlemlerin sağladığı fayda ve oluşturduğu maliyetlerin ölçülmesi zordur ve yüksek düzeyde yargı kullanımı gerektirmektedir.

⁸⁰Nergis Tek ve FatihDalkılıç ”TMS Uygulamalarında Mesleki Yargının Yeri ve Mesleki Yargı Kullanımını Gerektiren Alanlar”Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu Kıbrıs26-30Kasım 2008 S.90

Mesleki yargı esnekliği olmadan finansal muhasebe prosedürleri, standartlar ve kuralları işlevsiz duruma gelmektedir. Finansal muhasebe, değişik koşullar altında farklı düzeylerde mesleki yargının kullanımını gerektirmektedir. İki deneyimli ve bilgili muhasebe uzmanı aynı koşullar ve benzer olaylar karşısında farklı sonuçlar doğuran yargıda bulunabilirler.

2.3.MUHASEBE MESLEĞİNDE MESLEKİ YARGININ ÖNEMİ

İşletmecilik yaşamında ekonomik faaliyetlerin değerlendirilmesinde, Muhasebe meslek mensupları önemi gün geçtikçe artan roller üstlenmektedirler. “muhasebeci” kayıt yapanlara yön vererek kontrol eden, sistemin doğru,güvenilir ve zamanında bilgi üretilmesini sağlayan kavramsal anlayışa,analitik yeteneğe sahip ve sistemin işleyişinden sorumlu kişidir.

Muhasebe standartlarının ilke bazlı mı yoksa kural bazlı mı olması gerektiği, başka bir deyişle mesleki yargının odak noktası olup olmadığı tartışma konusudur.

Finansal raporlar ile kullanıcılara sunulan bilgiler çoğunlukla rakamsal, salt gerçeklere bağlı, kesin karakterde, tarafsız, sistematik muhasebe prosedürlerine dayanan yapıda olsa da taşıdıkları anlam ve mesajlar büyük ölçüde mesleki yargı süreci tarafından belirlenmektedir. Finansal tablolar genelde çok sayıda kişinin farklı yapıdaki mesleki yargılarını taşımaktadır.

Finansal tablo hazırlayıcıları ve denetçiler mesleki yargıda bulunurken ne kadar objektif olsalarda finansal tablolar yine de mesleki yargıların yapısını ve karakterini yansıtmaktadır. İki deneyimli muhasebeci aynı koşullar altında ve aynı sorunlar karşısında oldukça farklı mesleki yargıda bulunabilmekte, dolayısıyla aynı durum için muhasebe açısından farklı sonuçlar çıkarılabilmektedir. Karmaşık ve zor bazı işlemlerin varlığı halinde görüşler arasında iyi niyetli farklılıklar oluşmaktadır. Muhasebe standardı uygulanması gereken yaklaşım konusunda çok net ve açık olmayabilir. Karmaşık bir işlem karşısında işletme ve meslek mensubu karar sürecinde yargı kullanmak mecburiyetindedir. Bu nedenle mesleki yargıyı ve rolünü

iyi anlamak finansal raporlar ile sunulan bilgiyi de iyi anlamaya temel oluşturacaktır⁸¹.

Mesleki yargı süreci kusursuz ve mükemmel değildir. Mantık hataları, bilgi eksikliği, zaman gibi insana özgü bazı kısıtlardan etkilenmeye açıktır. Sürecin büyük bir bölümü özel, bilinç dışı tarzda ve doğrudan gözlemlenemez yapıdadır. Mesleki yargı oldukça geniş kapsamlı kurallar, muhasebe prensipleri, kanunlar, muhasebe standartları ve etik kurallardan oluşan bir yapı içinde yer almaktadır. Muhasebe sürecindeki uygulayıcılar mesleki yargı konusunda bahsi geçen bu yapının oluşturduğu çatının altında hareket etmek zorundadırlar. Dolayısıyla mesleki yargı sürecinin işleyişiyle ilgili kısıtlayıcı bir çevre bulunmaktadır.

Son yıllarda özellikle, Amerika Birleşik Devletleri'nde yaşanan muhasebe skandalları, muhasebecilik mesleğinin sorgulanmasına neden olmuştur. Başta dünyanın en büyük yedinci şirketi olan Enron'un iflas etmesi, tüm dünyada büyük bir şok etkisi yaratmıştır. Çünkü bu şirketin defterlerinin denetimi, dünyaca ünlü denetim kuruluşu Arthur Andersen tarafından yapılmış ve şirket karlı gösterilmiştir. Ayrıca 2008 yılında Lehmann Brothers gibi finans sektörünün önde gelen işletmelerinin iflas etmesi muhasebeyle ilgili bazı kaygılar uyandırmıştır. Ancak Amerika Birleşik Devletleri başta olmak üzere gelişmiş ülkelerde, bu meslekle ilgili mesleki kuruluşlarca olumsuzlukları gidermeye yönelik araştırmalar ve çalışmalar yapılmaktadır.

Gelişmiş ülkelerde, yatırımcıların kararlarını yönlendiren finansal bilgiyi üreten muhasebecinin görev ve sorumlulukları ile niteliklerinin doğru tanımlanması önem kazanmaktadır.

Mesleki yargının uygulanması ve geliştirilmesi ile ilgili birçok soru ve sorun bulunmaktadır. Skinner, mesleki yargıyı iki temel soru çerçevesinde tartışmaktadır⁸²:

⁸¹ Gibbins ve Mason, 1988, s.1.

⁸² Skinner Ross, "Judgment in Jeopardy" *CA Magazine*, 128, 1995

- a. Mesleki yargıya ne kadar güvenebiliriz ?
- b. Mesleki yargıya ne kadar güvenmeliyiz ?

Skinner'a göre mesleki yargı gerekli, istenen ve kaçınılmaz bir olgudur. Fakat mesleki yargının kalitesinde aşağıdaki sorunlar yaşanabilir;

- 1) Mesleki yargı usulsüz şekilde kullanılabilir,
- 2) Muhasebe teorisi (veya kavramsal çerçeve) mesleki yargıya yol gösterecek yeterlilikte belirgin olmayabilir,
- 3) Muhasebe satndartları genelde eksik, birçok alternatife sahip ve bazen de anlatım bakımından oldukça kapalı olabilir.

Mesleki yargının sağlıklı bir biçimde kullanılabilmesi için muhasebe teorisi bilgisi gerekmektedir. Oysa üniversite ders içerikleri incelendiğinde 'muhasebe teorisi' içerikli bir dersin olmadığı görülmektedir. Ayrıca literatür incelendiğinde ülkemizde herhangi bir muhasebe teorisi kitabına rastlanılmamıştır.

İşletmelerde gerek temettü dağıtımı gerekse başka şekillerde kaynak dağıtımını finansal tablolar etkilemektedir. İMKB'de işlem gören bir şirket yerine New York borsasında işlem gören başka bir şirkete yatırım yapmak, finansal tablolara bakılarak verilen bir karardır ve bu karar doğrultusunda sermaye ülke değiştirmektedir. Bankalar ve kredi kurumları finansal tablo verilerine dayanarak kime ne kadar fon sağlayacaklarına karar vermektedirler. Kredi alan firmalar üretimlerini arttırmakta ve istihdam oluşturmaktadırlar. Kullanıcısını yanlış bilgilendirme yaparak yönlendiren bir finansal tablo seti yanlış bir kredi kararı doğurmakta ve bu karara bağlı olarak aslında üretimi artmaması gereken bir mal piyasaya sürülmektedir. Bu durum, doğrudan serbest piyasa ekonomisinin kıt kaynakların etkin kullanımı prensibine zarar vermektedir. Görüldüğü üzere finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliği aslında ekonomik sistemin temelini oluşturmaktadır⁸³.

⁸³ Fortin Jacques ve Real Labelle, "If Only We Had Listened to Ross Skinner", **Canadian Accounting Perspectives**, 4(2), 2005

Muhasebe mesleğinin mesleki yargı kullanımı gerekli tüm alanlarında ve muhasebe bilgilerinin güvenilirliğinde mesleki yargının önemi ve etkinliği artarak devam edecektir.

2.4.MESLEKİ YARGI İLE STANDARTLARIN VE MUHASEBE BİLGİ GÜVENİRLİĞİNİN İLİŞKİSİ

Muhasebe standartlarının her biri aslında bireysel bir görüş veya yargının yerini tutmaktadır. Öyleyse her standart aslında onu hazırlayan bir grup insanın ‘kollektif yargı’sı olmaktadır.

Aşağıdaki dokuz adet standart seçilerek inceleme konusu yapılan araştırmada:⁸⁴

- 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

Dokuz adet standart incelenerek mesleki yargı gerektiren bulgular elde edilmiş aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

⁸⁴ Tek ve Dalkılıç a.g.e.Kıbrıs,2008

Tablo4:TMS Kapsamında Mesleki Yargı Gerektiren Durumlar

	A	B	C	D	E	TOPLAM
TMS 2	-	3	5	2	3	13
TMS 7	-	3	1	1	-	5
TMS 16	2	2	6	3	2	15
TMS 17	-	-	3	4	1	8
TMS 18	-	-	5	5	-	10
TMS 23	1	1	2	-	-	4
TMS 36	-	-	1	8	-	9
TMS 37	1	-	16	13	5	35
TMS 38	1	1	5	5	-	12

Kaynak: Tek ve Dalkılıç "TMS Uygulamalarında Mesleki Yargının Yeri ve Mesleki Yargı Kullanımını Gerektiren Alanlar" 2008

Standartların sınıflandırılması sonucunda tablodan da görülebileceği gibi Stoklar Standardı'nda mesleki yargı gerektiren durumların sayısı 13, Nakit Akış Tabloları Standardı'nda 5, Maddi Duran Varlıklar Standardı'nda 15, Kiralama İşlemleri Standardı'nda 8, Hasılat Standardı'nda 10, Borçlanma Maliyetleri Standardı'nda 4, Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı'nda 9, Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı'nda 35, Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı'nda 12 olarak tespit edilmiştir. Böylece incelenen 9 standart içerisinde toplam 111 adet yargı gerektiren durum belirlenmiştir.

Muhasebe standartları muhasebe teorisi gereği geçmiş olayları ve sonuçları değerlendirmeye yönelik de olsalar açık ve net şekilde gelecekle ilgili tahmin ve projeksiyonları da içermektedirler ve bu tahminlerin yapılması bir kısım varsayımlarla gerçekleşmektedir. Bunlar enflasyon oranı, teknolojik ilerlemeler, yatırım getiri oranları ve benzer varsayımlardır. Bu rakamların tahminlenmesi için geçmiş eğilimlere bakarak analiz etmek gerekmektedir. Geçmişteki eğilimleri

bugünkü çevre faktörlerini de hesaba katarak gelecekle ilgili tahminlere çevirebilmek ancak mesleki yargı kullanılarak yapılabilir. Hatta bu tahminler esnasındaki yargıların muhasebe bilgisinden çok farklı disipline ilişkin bilgileri gerektirdiği de açıktır. Mesleki yargı muhasebe standartlarının temelini oluşturan kavramsal çerçevede; varlık ve borç tanımlarında örtülü olarak yer almaktadır. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun yayınlamış olduğu kavramsal çerçevede varlık ve borç tanımı aşağıdaki şekilde yapılmaktadır⁸⁵;

Varlık, geçmişte olan işlemlerin sonucunda ortaya çıkan ve halihazırda işletmenin kontrolünde olan ve gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlaması beklenen değerlerdir

Borç, geçmiş olaylardan kaynaklanan ve ödenmesi işletmenin ekonomik fayda sağlayabilecek değerlerinde bir çıkışa neden olacak mevcut yükümlülüklerdir.

Bu tanımlara bakıldığında içlerinde tahminlerin, kabul edişlerin yani kesin olmayan unsurların var olduğu görülmektedir. Aslında tüm standartların başlangıcını oluşturan kavramsal çerçeve, temel kavramların tanımını yaparken dahi mesleki yargıya referans vermekte ve kullanımını zorunlu kılmaktadır.

UFRS, TMS ve TFRS'lerin ilke-bazlı olduğu ve mesleki yargıyı ön planda tuttuğu aşağıdaki açıklamalardan çok net olarak anlaşılmaktadır. Bu açıklamalar, kullanıcıların meslek yargılarına ters düşen standart maddeleri ile karşılaştıklarında yorumlarına göre hareket etmelerini ve bu gibi durumlarda ne yapılması gerektiğini özetlemektedir.⁸⁶

“Çok ender koşullarda yönetim standart veya yorum kurallarıyla uyumlaştırmanın finansal tablolarının çerçevede belirtilen hedefleriyle çelişki yaratacak biçimde yanlış uygulamalara neden olacağı sonucuna ulaşmışsa, geçerli mevzuat izin veriyor veya engellemiyorsa işletme 18. paragrafta belirtilen şekilde

⁸⁵ TMSK, **Kavramsal Çerçeve** paragraf 49

⁸⁶ TMSK, TMS 1 **Finansal Tabloların Sunuluşu** paragraf 17-18

maddenin uygulanmasından kaçınacaktır. İşletme bir Standart veya Yorum kuralını 17. paragrafta göre uygulamaktan kaçınırsa, aşağıdaki açıklamaları yapacaktır:

1. Yönetimin, işletmenin finansal tablolarının finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışlarını gerçekçi bir biçimde gösterdiğine dair kararı;
2. Uygulanabilir standart ve yorumla uyumlu olduğu ancak gerçekçi bir sunuluş sağlamak için bir kuraldan ayrıldığı;
3. Uygulamaktan kaçınılan standardın veya yorumun başlığı, standart veya yorumun gerektirdiği işlemi de içeren standardı veya yorumu uygulamaktan kaçınmanın niteliği, uygulamanın çerçevede belirtilen finansal tabloların hedefleriyle çelişki yaratacak şekilde yanlış bir uygulama olmasının nedenleri ve tercih edilen uygulama; ve
4. Standart uygulanmış olsaydı finansal tablolarda yayınlanmış olacak olan kalemler üzerinde, bu kuralın uygulanmasından kaçınmanın dönemler itibariyle yapacağı finansal etki.”

ABD’de Sayıştay tarafından kamu denetim standartları adı altında yayımlanan dokümanda mesleki yargı ile ilgili “*denetimlerin ve doğrulama yüklenimlerinin planlanmasında ve icrasında ve sonuçların raporlanmasında mesleki yargıdan yararlanılmalıdır*” ifadesi kullanılmış ve mesleki yargı başlığı altındaki bölümde aşağıdaki şekilde sıralanmıştır⁸⁷;

- Sözü edilen bu standart denetçilerin, çalışmalarının bütün yönleri ile ilgili olarak mesleki yargıyı uygulamada, gerekli dikkat ve özeni göstermelerini ve kamu menfaatine hizmet ilkelerine uymalarını ve yüksek düzeyde dürüstlük,

⁸⁷ **Amerika Birleşik Devletleri Sayıştay Kamu Denetim Standartları 2003**, Amerika Birleşik Devletleri Sayıştay (GAO) tarafından yayımlanan “Government Auditing Standards-2003 revision” isimli İngilizce dokümandan Sayıştay Uzman Denetçisi Sacit Yörüker tarafından dilimize aktarılmıştır.

tarafsızlık ve bağımsızlık niteliklerini korumalarını gerektirir. Bu standart, ayrıca, genel kabul görmüş denetim standartları çerçevesinde çalışma yapan her bir denetçiye genel kabul görmüş denetim standartlarına uyma sorumluluğunu yükler. Eğer denetçiler genel kabul görmüş denetim standartlarına göre çalışma yaptıklarını beyan ediyorsa, genel kabul görmüş denetim standartlarından olan sapmaları haklı göstermelidirler.

- Denetçiler, yerine getirilecek görevin türünün ve çalışmalara uygulanacak standartların belirlenmesinde; çalışmanın kapsamının tanımlanmasında; metodolojinin seçilmesinde; toplanacak kanıtların türünün ve miktarının belirlenmesinde ve çalışmaları ile ilgili testlerin ve prosedürlerin seçilmesinde mesleki yargıdan yararlanmalıdırlar. Mesleki yargıya, ayrıca, testlerin ve prosedürlerin uygulanmasında ve çalışma sonuçlarının değerlendirilmesinde ve raporlanmasında başvurulmalıdır.
- Mesleki yargı, denetçilerin, sorgulayıcı bir zihinsel durumu ve kanıtların eleştirel bir değerlendirmesini içeren mesleki şüphecilik göstermelerini gerekli kılar. Denetçiler, özenle, iyi niyetle ve dürüstlikle kanıtların toplanması ve kanıtların yeterli ve uygun olduğunun tarafsız olarak değerlendirilmesi için mesleklerinin gerektirdiği bilgiden, beceriden ve deneyimden yararlanırlar. Kanıtlar bütün görev süresince toplanıp değerlendirildiği için *mesleki şüphecilik* bütün görev boyunca gösterilir.
- Denetçiler yönetimi sahtekar olarak görmedikleri gibi sorgusuz sualsiz dürüst olduğunu varsayarlar. Mesleki şüpheciliği uygulamaya koyarken denetçiler, yönetimin dürüst olduğu varsayımıyla, ikna edici kanıttan daha azı ile yetinmemelidirler.
- Mesleki yargıya başvurulması; denetçilere, varsa, verilerdeki önemli yanlış beyanların veya anlamlı hataların ortaya çıkarılabilmesi konusunda güvence elde etme imkanı verir. Kanıtların niteliği ve yolsuzluk özellikleri nedeniyle mutlak güvence ulaşılabılır değildir. Bu yüzden, genel kabul görmüş denetim

standartlarına göre yürütülen bir denetim veya doğrulama yüklenimi, hatadan veya yolsuzluktan, yasadışı fiillerden veya sözleşme ya da bağış anlaşmaları hükümlerinden doğan önemli bir yanlış beyanı veya anlamlı bir hatayı ortaya çıkaramayabilir. Dolayısıyla, bu standart, görevin planlanmasında ve icrasında mesleki yargıya başvurulmalıdır.

Kesin bir şeye sahip olabilmek belirsiz bir dünyada imkansızdır. Ancak belirsizliği olabildiğince alt seviyeye çekerek, dürüst resim ilkesine yaklaşılabılır. Günümüz dünyasında finansal sonuçların dürüst resim ilkesine göre raporlanması hızla ilerleyen bir hedefe benzemektedir. Her bir önemli faaliyet sonrasında işletmeyi likite çevirmek teorik olarak olanaklı olmadığından, karı da ekonomik anlamda tam olarak ölçebilmek olanaksızdır. Bu nedenle muhasebeciler karı; uzun dönemde doğru yansıtabilecek dönemsellik, ihtiyatlılık, tarihi maliyet gibi kavramlar geliştirmişlerdir. Net muhasebe karı bu nedenle tamamen kesin bir gerçekliğin yansımasıdır çok, bir dizi iyi belgelenmiş ve sistemli tahminin yansımasıdır⁸⁸.

Muhasebenin tarihsel sürecine bakıldığında varlıkları kaydetmekten yola çıkarak günümüzde ekonomik kaynakların ne şekilde ve ne ölçüde dağıtılacağını belirleyen bir araç durumuna geldiği görülmektedir

2.5. MESLEKİ YARGI VE MESLEKİ TAKDİR SÜRECİ

Mesleki yargı Sürecinin, kanunlar, finansal koşullar, risk ve rekabet gibi faktörlerle çevrelendiği görülmektedir. Bu çevre hem olağan yargı süreçleri hem de olağan dışı yargı süreçleri için neden oluşturmaktadır. Olağan yargı sürecine küçük bir şahıs işletmesinin finansal tablolarını etkileyecek ve acele gerektirmeyen bir yargı örnek iken olağan dışı yargı sürecine ise halka açık ve finansal tabloları çok kısa sürede yayımlanacak olan bir firmanın aniden çıkan bir olay karşısındaki tablolarını etkileyecek yargı örnek verilebilir

⁸⁸ Fortin ve Labelle, 2005, s.261.

Mesleki yargının bileşenleri aşağıdaki şekilde gruplanabilir ve mesleki yargı sürecine bu grupların incelenmesi ile başlanabilir⁸⁹.

1. Yargı gerektiren durum (sorunun doğası, bilgi maliyeti, zaman kısıtı): Sorunun doğası, ilgili standartlar ve ne derece açık oldukları, ekonomik ve diğer güdüler, sorunun çözülmesi için tanınan süre ve bilginin maliyetini içermektedir.

2. Yargıda bulunan kişi ya da kişiler: Mesleki yargı süreci içinde yer alan kişiler, yetenek düzeyi, dürüstlük ve etik unsurlar, gerekli bilgi ve özen, sorun ve durumun anlaşılması, riskten kaçınma gibi kişiye ait özellikler, sorumluluk, bilgi düzeyi ve kişisel hedefleri içermektedir.

3. Süreç (bilginin toplanması, tartışılması): Bilgi toplama ve işleme, tarafsızlık, bilinçli ve bilinç dışı bilişsel süreçler, grup içi bilgi paylaşımı, dökümantasyon, kuruma ait süreçler ve meslek örgütüne ilişkin süreçleri içermektedir.

4. Çıktı (karar ve sonuçları): Karar, tahmin ya da görüş, tahmin ve görüşe bağlı ortaya çıkacak olan kısa ve uzun dönemdeki sonuçlar, sonucun ilgili taraflara iletilmesini sağlayan araç, uygulanan yöntem ve gelecek zaman için kazanılan deneyim ve edinilen bilgiyi içermektedir.

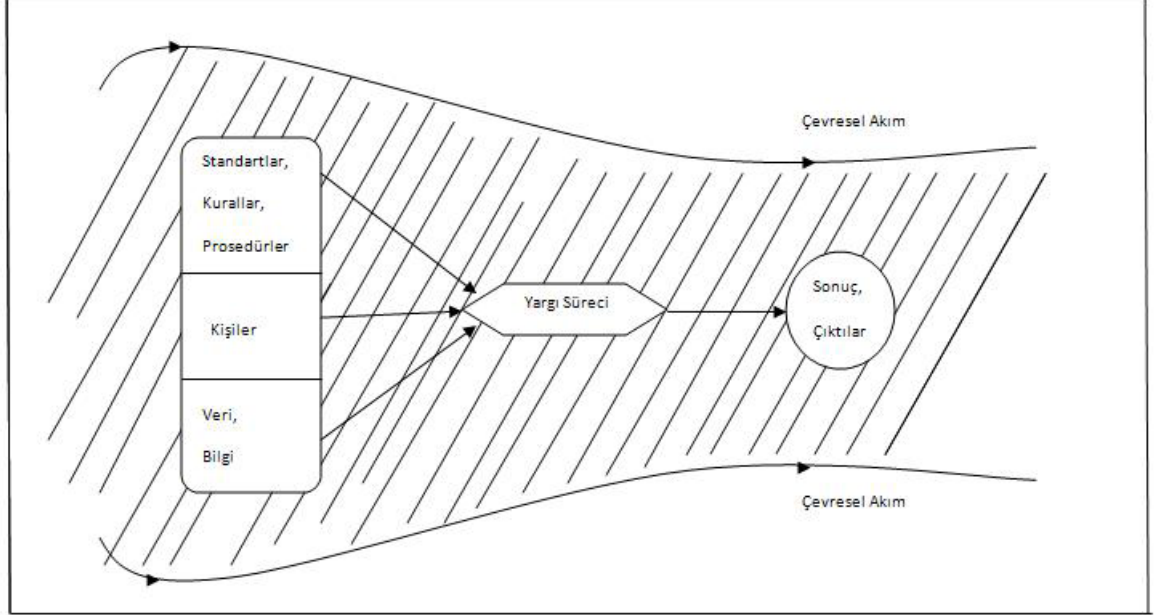
Bilgi düzeyi ve deneyim, meslek mensubunu daha sonraki uyumsuzlukların çözümünü ile ilgili yargı konusunda hazır duruma getirecektir.

İnsanlar yargıda buldukça deneyim kazanmakta ve öğrenmektedir. Bu öğrenmenin hızı ve derecesi kişinin algı ve yeteneklerine bağlıdır. Belirsizlik altında karar verme esnasında olası sonuçlara ilişkin beklentiler kararın birincil parçalarını oluşturmaktadır. Mesleki yargı sürecinin etkilerini daha derinlemesine ele almadan

⁸⁹ Tek ve Dalkılıç, a.g.e, Kıbrıs26-30 Kasım 2008 S.90

önce basit bir örnek verilebilir⁹⁰. Bu örnek ile Şekil 2'deki bileşenleri açıklamak amaçlanmaktadır.

Şekil 2: Basit Mesleki Yargı Süreci



Kaynak: Gibbins ve Mason, 2002: 19

Saldırgan (agresif) raporlama tarzı ile ünlenmiş olan ve ülkenin hızla büyümekte olan işletmelerinden birisinin muhasebe bölümünde yetkili olan bir muhasebe meslek mensubu finansal bir durumla ilgili mesleki yargıda bulunmak durumunda kalmıştır. Muhasebe meslek mensubu muhasebe standartlarının durumu ilgili bölümlerini okumuş ve karşılaşılan durumu standartta verilen kriterler açısından değerlendirmiştir. Daha önceki benzer durumlardan edindiği deneyim ile yazılı olarak elinde bulunan kriterleri ele alarak uygun muhasebe yaklaşımını seçmiştir. İlgili iş akışı içinde seçimini yansıtan finansal tablolar dış denetçiler tarafından onaylanmıştır.⁹¹ Sözü geçen olay Şekil 2'deki bileşenler açısından şu şekilde incelenebilir:

⁹⁰ Tek ve Dalkılıç, a.g.e.Kıbrıs,2008,

⁹¹ Tek ve Dalkılıç, a.g.e.,2008,

- Çevre: hızla büyüyen halka açık şirket ve agresif raporlama konusundaki ünü
- Standart, kural ve prosedürler: standardın ilgili bölümü ve içerdiği kriterler
- Kişiler: muhasebe meslek mensubu; sahip olduğu deneyim ve bilgi düzeyi
- Bilgi-veriler: durumun gerçekleri, meslek mensubunca bilinen koşullar, yargı sürecini tetikleyen durum
- Süreç: standartları okuma, gözden geçirme, karşılaştırma gibi muhasebe meslek mensubunun gerçekleştirdiği faaliyetler
- Çıktılar (sonuç): Muhasebe meslek mensubunun seçtiği muhasebe yaklaşımı ve dış denetçilerce kabul edilmesi; onaylanması

Yukarıdaki parçaları içeren liste aslında yargı süreci ile ilgili yüzeysel unsurları içermektedir; çevre içinde başka faktörler de yer almaktadır, bu faktörlere örnek olarak, işletmenin faaliyet gösterdiği pazarın o andaki durumu, işletme içi moral-motivasyon düzeyi, benzer işletmelerin olayları ele alış biçimleri, kanun koyucunun benzer durumlarla ilgili görüşleri ve ek yorumları, standardın kriterleri ne derece açık olduğu ve mevcut durumu düzenleyen başka bölümlerin olup olmadığı muhasebe meslek mensubunun kararında ne kadar yalnız ve özgür olduğu; danıştığı üstlerin varlığı, aldığı kararın hemen uygulanma durumu, üst yönetimin onayı verilebilir. Mesleki yargının şematize edilmesi şu noktalar dikkate alındığında daha anlaşılır olacaktır;⁹²

1. Bileşenlerin gruplandırılması görecelidir (örneğin denetçiler; çevre, insanlar, veriler ya da süreçten hangisinin parçasıdır),
2. Farklı bileşenlerin rolleri eşit veya açık olmayabilir (standart ne denli açık ve nettir)
3. Bileşenlerin birbirinden ayrılması oldukça zordur. (özellikle diğer meslek mensuplarıyla fikir alışverişi ve motivasyon dikkate alındığında insanların etki alanı biter ve süreç başlar)

Bir çok yargı birden fazla insanın varlığını içermektedir. Karşılaşılan olaylar standartlarca açık ve net şekilde kapsanmamaktadır ve faaliyet raporu, bildirim ya da

⁹² Tek ve Dalkılıç,a.g.e.,2008,s,92

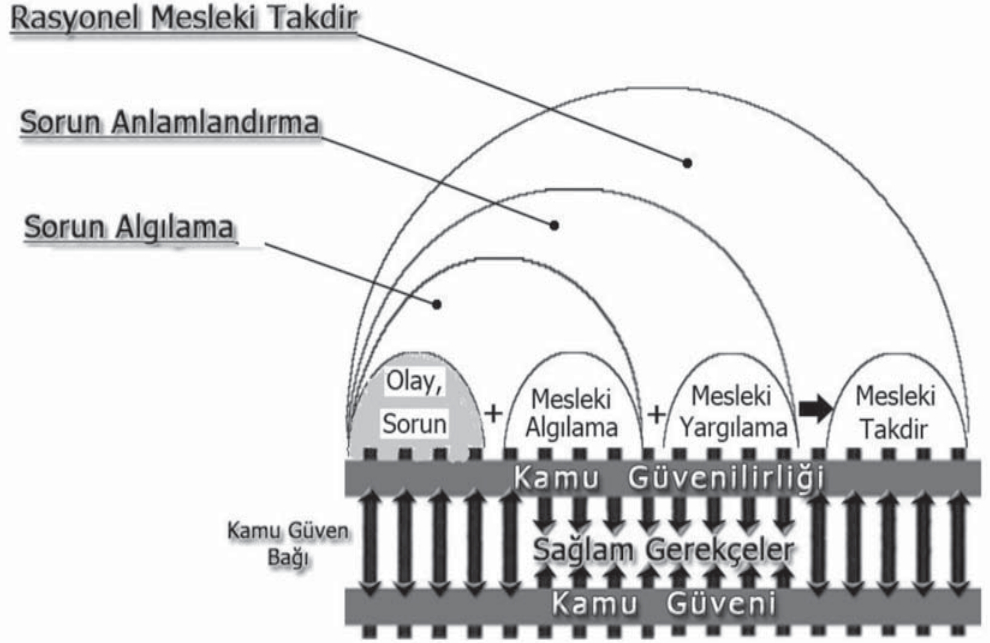
sektörel bazı formların doldurulması ile ilgili olabilmektedir. Sürecin uygulayıcıya, işletmeye, denetçiye ve kredi sağlayanlara farklı sonuçlar doğurması da söz konusudur.

Muhasebe mesleğinin meslek sır ve uygulama özelliğinden birisi de müşterinin isteğinden farklı olsa da ve aynı zamanda eldeki durumla ilgili standartlarda yeterince açık destekleyici olmasa da bağımsız yargıda bulunabilme yeteneğidir. Bu bağlamda oldukça açık ve net kuralları içeren standartlar mesleki yargı gereksinimini azaltmaktadır. Standartlar düzenledikleri konu ile ilgili olarak az ya da büyük ölçüde mesleki yargı gerektirebilir.

Mesleki ve sosyal yaşamdaki olayların bütününe kapsayacak yasal düzenlemelerin yapılabilmesinin imkansızlığı tartışmasıdır. Mesleki uygulamalara ilişkin birçok konunun yasalarla ya da yönetmeliklerle düzenlenmesinin imkansızlığından ve her olayın kendisine özgü doğruları kendi içinde bulundurmasından dolayı, bazı durumlar bilerek veya bilmeyerek, yasal düzenleme dışı bırakılmaktadır. Ayrıca sosyal bilimlerde hakkında düzenleme yapılan alanlar varsa bile, bu düzenlemeler insanoğlunun yeni ve daha doğru bilgilere ulaşması ile geçerliliğini ve güvenilirliğini de yitirmektedir.

Yasal düzenleme dışı bırakılan alanlar, her yetkilinin kendi kişisel çıkarlarına veya diğer kişilerin çıkarlarına uygun hareket edeceği anlamına da gelmez. Burada illa da bir çıkar aranacaksa, bu çıkar mesleki güvenilirliğin korunması ve sürdürülmesinin sağlanması temelinde kamu çıkarıdır. Bu anlamda yasalar ya da mevzuat tarafından düzenlenmemiş alanlarda, her mesleğin kendine özgü ilkeleri ve değerleri işlevsel rehber görevi görmektedir.

Şekil 3: Mesleki Yargı ve Mesleki Takdir Süreci Aşamaları



Kaynak:Ünsal Ahmet 2009,s,187

Şekil 3’ de görüldüğü gibi, mesleki yargı ve mesleki takdir için, bir olay veya bir sorunun varlığı gerekmektedir. Ancak sorunun bir sorun olduğunun anlaşılabilmesi, sorunun anlamlandırılmasıyla doğrudan bağlantılıdır. Birçok kişiye sorun ya da olay olarak anlamlandırılmayan şeylerin, bazıları için sorun veya olay olarak anlamlandırılma farklılığı da buradan kaynaklanmaktadır. Başka bir ifade ile nitelikli bir algılama (nitelikli uzmanlık) olmadan problem çoğunlukla sorun olarak görülmeyecek ya da tesadüfen sorun olarak görülebilecektir. Nitelikli algılama ile sorunun algılanması ise, uygulayıcıyı mesleki yargılamaya götürecektir. Mesleki Yargının karara dönüşmesiyle de mesleki takdir olarak somutlaşacaktır. Somutlaşan karar takdiri ise, yargıdan bağımsızlaşarak kanıt olacaktır⁹³.

Olay veya sorunlarda sonuç ya da etki yaratan her karar bir kanıttır. Ancak kanıtın tek başına hiçbir anlamı yoktur. Yalan beyanlarda abartma, eksiltmelerde bir kanıttır. Ancak bunların geçerliliği güvenilirliklerine, tutarlılıklarına ve olayı

⁹³ Ünsal Ahmet, "Muhasebede muhasebecinin hesabı takdir yetkisi" Mali Çözüm Sayı.94, 2009 s,204

açıklayabilme güçlerine bağlıdır. Bunun yanında geçerlilikleri gerçeğin ortaya çıkarılmasına kadardır. Bu anlamda takdir sürecinde olay veya sorunun algılanmadan veya yargılanmadan takdir edilmesi ise, niteliksiz ya da güçsüz kanıt olacaktır. Güçsüz kanıtlar ise, şekil 3.'de görüldüğü gibi kamu güvenilirlik rayının zayıflamasına ve bununla kamu güven bağının güçsüzleşmesine yol açacaktır. Kamu güvenini ve güvenilirliğini güçlendiren sağlam gerekçeli kararlardır.⁹⁴

Mesleki takdir sürecinde, muhasebeci tarafından sorunlu bir olayın kendisine özgü şartları içerisinde gerçeklik temelinde uygun olanın, uygun olmayandan veya uygun olacak olanın, uygun olmayacak olandan ayrıştırılarak muhasebecinin kendisinden en doğru uygulamayı bulmak ve yapmak için yürütülen sistematik faaliyetlerdir. Söz konusu analizlerin yapılmasında kullanılan ölçü mesleğin ihtiva ettiği değerlerdir. Kişinin sahip olduğu değerler, mesleki değerlerden farklı olduğu ve kişisel öznel değerlerin mesleki uygulamalarda teorik ve hukuki olarak yokluğu kabul edilir. Doğru faaliyet, uygulanabilir doğruyu bulmak ve bulunan doğruyu uygulamak ile bir anlam ifade eder.

Doğruluğuna inanılan bir olgunun, uygulanabilecek ilgili alana uygulanmaması uygulayıcının doğru ve dürüstlüğüne ispatlamayacağı gibi, yapılan uygulamanın ise, doğru ve düzgünlüğünü ortadan kaldıracığı açık bir gerçekliktir. Bu durum muhasebenin güvenilirliğini yıpratıcı etken olduğu gibi, kamu güvenini de aşındıracaktır. Güven ile güvenilirliği birbirine bağlayan ve bir arada tutan, takdir yetkisinin şekil 3'de görüldüğü gibi sağlam gerekçelerle birbirine bağlanmasıdır.⁹⁵

Muhasebe bilgi güvenilirliğinde muhasebe uzmanı bilirkişinin uyuşmazlıkların çözümü sürecinde kullandığı mesleki yargısının öncelikli amacı muhasebenin güvenilirliğini ve kamu güvenini artırmaktır çalışmamızın üçüncü bölümünde örnek bilirkişi raporları üzerinde mesleki yargı kullanımını ayrıntılı incelenecektir.

⁹⁴ Ünsal,a.g.e,2009,s,188

⁹⁵ Ünsal, a.g.e 2009,s,188

2.6. MESLEKİ YARGI KULLANICILARI İLE İLGİLİ ÖNERİLER

Çalışmamızın bu kısmında, muhasebe bilgi güvenilirliğinde muhasebe uzmanı bilirkişi ve tüm kullanıcılar açısından mesleki yargının gerçekleştirildiği çevre ve yargı sürecini geliştirmeye yönelik önerilerde bulunmak amaçlanmıştır.

2.6.1 Mesleki Yargı Çevresi

İnsanların mesleki yargı süreci içerisinde bulunması nedeniyle Muhasebe standartları ve mesleki yargıya duyulması gereken saygı ve gösterilmesi gereken ilgi eksik kalabilmektedir. Muhasebe dışındaki kişilere göre mesleki yargı, standardın açıkladığını basit şekilde uygulama biçimidir ve çoğu zaman muhasebecilerin istediklerini yapma konusunda kullandıkları bir kılıf olarak görülmektedir. Mesleki anlamda itinalı bir finans yöneticisinin yönetim kurulu üyelerini bir muhasebe politikası uygulanması ya da başka bir politikadan kaçınılması gerektiği konusunda ikna etmesi oldukça zor olabilmektedir.

Mesleki Yargı gerektiren bir durum karşısında; meslek mensubunun olası mesleki yargısının ortaya çıkaracağı sonuçlar, karlılık açısından olumsuz olsa bile meslek mensubunun desteklendiği bir çevre olduğu durumlarda yargı süreci tanımında yer alan ilkelere uygun olarak işlemektedir. Uygulamada bu duruma ters düşebilecek bazı aksaklıklar da olabilir. Örneğin mesleki yargısı ile çalıştığı işletmenin çıkarları çatıştığı noktada ihtiyatlılığı elden bırakmayan birinin yerine daha esnek yargılarda bulunabilecek biri getirilebilir⁹⁶.

Kişinin çalışma arkadaşlarından mesleki yargı ile ilgili olarak büyük destek gelmektedir. Özellikle heyet halinde hazırlanılan kapsamı geniş bilirkişi raporlarında karşılıklı görüş alışverişi buna örnek verilebilir. Sadece teknik ve muhasebe bilgisine dayanan konularda danışma şeklinde değil asıl olarak mesleki yargı

⁹⁶ Dalkılıç Ali Fatih”Ulusal ve Uluslararası Muhasebe Standartlarında Mesleki Yargının Rolü” Doktora Tezi 2008,s,187

başkaları tarafından sorgulandığı zaman destek göstermek gerekli olmaktadır. Bu tarzda, mesleki yargı için özgür bir ortam oluşmasına olanak veren destekler özellikle büyük çapta özel sektör ve denetim şirketlerinde görülebilmektedir. Hızlı değişen dinamiklere sahip bir çevre içerisinde yargıya olan ihtiyaç ve yargıya verilen önem artmaktadır. Değişken çevre yapısı farklı ve çok sayıda seçeneği barındırıyor ise deneyimin yargıya olan desteği de azalmakta ve meslek mensubu farklı durumlarla uğraşarak deneyim kazanmaktadır.

Finansal raporlamada özellikle büyük ve çok uluslu işletmelerde karmaşık ve birbirinin içine geçmiş amaçlar ve çıkar ilişkileri, yöneticilere verilen teşvik primi, uyulması gereken zaman kısıtları gibi nedenlerle yargı süreci üzerinde baskı oluşturmaktadır. Destekleyici bir çevre, mesleki yargı sürecini geliştirip uygulamayı kolaylaştırmakta olumsuz çevre koşulları ise mesleki yargı sürecini engellemektedir.

Muhasebe mesleği ile ilgili otoriteler ve standart yapıcılar kaliteli mesleki yargıyı destekleyecek ortamın özelliklerini tanımlamalıdır. İşletmeler de profesyonelce tanımlanan bu şekilde ortamları oluşturarak kaliteli mesleki yargıyı desteklemelidirler.

Mesleki yargıyı yapan meslek mensupları da bireysel olarak iş arkadaşlarına ve üstlerine bu tür ortamların oluşturulması konusunda destek vermeli ve aksaklıkların giderilmesi konusunda sorumluluğu paylaşmalıdır.

2.6.2. Muhasebe Bilgisi ve Deneyimin Rolü

Mesleki yargı uygulayacak kişinin yeterli düzeyde bilgi birikimine sahip olması gerekmektedir. Mesleki standartlar, etik kodlar, kanunlar ve uygulamalar ile ilgili güncel bilgileri sürekli izlemesi gerekir. Bilgilerin güncellenmesi ancak ilgili literatürün özenle ve severek izlenmesiyle mümkündür. Bu özen ve ilgi, mesleki sorumluluk ile sağlanır. Yeterli düzeyde bilgi çoğunlukla benzer durumlarla karşılaşıldığında edinilmektedir. Benzer durumlarla karşılaşıldıkça işlemlerin özleri anlaşılmakta, standartların hangi koşullarda nasıl kullanılacağı öğrenilmektedir.

Mesleki yeterlilik finansal raporlama sürecinin herhangi bir noktasında bulunan her birey için gereklidir. Muhasebe alanında düzenleme, eğitim ve kural oluşturma ile ilgili kesimler bu yeterlilikleri belirlemeli ve yayınlamalıdır. Bu yeterliliklerin ve önemlerinin ortaya konması aynı zamanda muhasebe dışında yer alan fakat finansal raporlama sürecini etkileyen çevrelerin de konuyu anlamalarına ve önem vermelerine katkıda bulunacaktır. Muhasebe dışı çevrelerin farkındalığını arttırmak bu bağlamda yargı sürecini de kaliteli duruma getirmeye yardımcı olacaktır.

Mesleki yargı uygulayacak kişilerin mesleki bilgi ve deneyim dışında tarafsızlık ve dürüstlük gibi kişisel değerler taşıyor olması da gerekmektedir. Tarafsızlık, seçenekleri belirleme, önemlerine göre değerlendirme ve farklı bakış açılarıyla ele almayı ifade etmektedir. Tarafsızlığın olmadığı durumlarda çıkar çatışması, farklı grupların baskıları gibi durumlar süreci yönlendirmekte ve yapılmaması gereken uygulamalar seçilmektedir. Yargı süreci sonunda oluşacak karar özellikle bir kesimin çıkarlarını doğrudan etkiliyorsa baskı gelme olasılığı oldukça yükselmekte, İşletmedeki pozisyonunu korumak isteyen bir tepe yönetici ya da müşterisini kaybetmek istemeyen bir denetçi, bencil davranarak kendini düşünmek zorunda kalmakta ve bazı çevrelerce yargı süreçlerinin tarafsızlığı baskı altına alınabilmektedir.

Tarafsızlığı sürdürmek ve baskılara rağmen koruyabilmek ancak dürüstlük ile mümkündür. Dürüstlük her ne kadar kişisel bir özellik olarak tanımlansa da diğer bireylerin davranışları, ödüller ve cezalar ile teşvik edilebilir. Mesleki yargıda bulunan bireyler için vazgeçilmez olarak tanımlanan dürüstlük ve tarafsızlık özelliklerinin taşınması hem kişisel düzeyde hem de meslek adına yapılan çalışmalarla sağlanmalıdır. Muhasebe mesleği ile ilgili resmi komiteler, muhasebe firmaları ve denetim şirketleri gibi meslek etiği ile ilgili çevreler yargı sürecindeki dürüstlük ve tarafsızlığı sağlamaya yönelik koşulları gözden geçirerek bu koşulların varlığının sağlanması konusunda çalışmalıdırlar. Bu koşulların varlığının

gözlemlenmesi ve bu özelliklerin öğretilmesi bilgi-birikimin ölçülmesi ve öğretilmesine göre daha az gözlemlenebilir; ancak asla daha önemsiz değildir.⁹⁷

Mesleki yargıları ile kamu güvenirlğine uyumsuzlukların çözümü aşamasında önemli katkıda bulunan muhasebe uzmanı bilirkişilerin deneyimi ve mesleki bilgisi yanında dürüstlük ve tarafsızlığı önemlidir.

2.6.3. Muhasebe Bilgisi ve Özen

Mesleki yargı uygulayacak kişi, bilinçli ve özenle yapılmış bir seçim sonunda anlamlı bir karar almalıdır. Mesleki yargı olayı özenle yapılması gereken ve uzmanlık isteyen bir konudur ve en önemli unsuru uzmanın objektif davranması zorunluluğudur.

Özen koşuluna uygun olarak gerçekleştirilen mesleki yargı, verilerin özenle toplandığı ve gözden geçirildiği, görüşlerin ve diğer yardımcı tipte verilerle desteklenen ve analitik süreçler içeren bir yapıdadır. Yargı gerçekleştirilirken yapılan çıkarımlar uygulamaya ve gerçeklere dayalı olmalıdır; duygulara ve sezgilere dayanarak yargıda bulunulamaz. Yargıda kullanılacak uygun bilgilere karar vermek ve gerektiği şekilde kullanmak bu nedenle yaşamsal önem taşımaktadır. karşılaşılan sorun, olay ile ilgili olarak hangi bilginin nasıl toplanacağını bilmek, bilgiye ulaşmak ve kullanmak aslında mesleki anlamda yeterliliğin en önemli kısmını oluşturmaktadır. Konu ile ilgili ve doğru bilgilerin toplanması aslında ele alınan konuyu net ve anlaşılır duruma getirmekte; işlemin özü ile biçiminin ayırt edilmesine yardımcı olmaktadır.

Çözüm ve sonuçların belirlenmesi bilgi toplama aşamasının gerçekleştirilmesi için gereklidir. Ele alınan konu ile ilgili standardın açık ve net oluşu çözümü olanaklı kılabilir; standart açık ve net değil ise birden fazla uygun çözüm olabilir ya da standart konu ile ilgili farklı seçenekler sunabilir. Bilgilerin analizi aşaması, olası

⁹⁷ Gibbins ve Mason, 1988, s. 149, 152.

seçeneklerin yarar ve sakıncalarını dikkate almak olabilir. Bu noktaların ortaya konması, yargıyı gerektiren sorunun çözümünü bulmada yararlı olacaktır.

Fikir alışverişinde bulunmak mesleki yargı sürecinin doğal bir parçası olarak kabul edilmelidir. Fikir alışverişinde bulunmanın yararı genellikle maliyetinden fazla olacaktır. Fikir alışverişini için konuya dahil edilecek kişilere durumla ilgili bilgiler ve toplanılan veriler açık ve anlaşılır şekilde sunulmalıdır. Aynı zamanda karşı taraftan talep gelmesi hakkında ek açıklamalar da yapılmalı ve özellikle zaman konusunda baskı kurulmamalıdır. Bu sayede fikir alışverişini sayesinde daha etkin daha doğru ve daha yararlı yargı süreçleri yaşanacaktır. Zaten fikir alışverişini ile beklenen getiri, yargı sürecine daha fazla deneyimi getirebilmek, varsa atlanılan, unutulmuş ya da yanlış yorumlanan noktaları düzeltmektir.⁹⁸

Finansal raporlama kararların bir çoğu öneride bulunma şeklindedir. Bilginin toplanması, analiz edilmesi ve fikir alışverişini yapılmasının ardından karar alınmalıdır. Karar alımı sonrasında uygulama aşamasına geçilecek ve bu da sonuçların doğmasına yol açacaktır. Başka bir deyişle, yargıda bulunan kişi üst yönetime ya da işletmenin müşterisine yapılması gerekeni önermektedir. Meslek mensubu tavsiyede bulunduğu eylemin kalitesinden sorumludur.

Finansal raporlama Kararından sonra da süreçle ilgili olarak belgelendirmeye yönelik bir dizi işlem yapılması gerekmektedir. Böylelikle yargı sürecinin hem sağlanması yapılabilir hem de var olan durum aslında uzun bir sorunlar dizisinin parçası ise diğer parçaların çözümüne yardımcı olabilir. Belgelendirme işlemi aşağıdaki koşulların varlığı altında daha da büyük önem taşımaktadır;⁹⁹

- ✓ Eldeki durum tartışmalı ve mesleki yargıya ulaşma süreci oldukça zorlu ise,
- ✓ Kararın uygulama zorlukları nedeniyle farklı bir çözüme yönelmiş ise,
- ✓ Durumu ilgilendiren standartlar açık ve net değil ise,

⁹⁸ Gibbins ve Mason, a.g.e.,1988, s. 155.

⁹⁹ Gibbins ve Mason, a.g.e.,1988, s. 155.

- ✓ Kararın kullanıcıya önemli düzeyde etkileri varsa ve yargı süreci kesinlikle kontrol edilmeyi gerektiriyor ise.

Belgelendirme çalışanların geçici olduğu ve işletmenin kendisini devam ettireceği düşünüldüğünde kurumsal kültürün devamı adına önem kazanmaktadır.

2.7. MESLEKİ YARGININ SINIRLARI

Mesleki Yargı alanı herhangi bir meslek mensubunun işlem yapma yeterliliğine ve yetkisine sahip olduğu karar alanlarını ifade etmektedir. İşlem yapma yetkisi olmadan , sertifikaya sahip olursa bile, işlem yapılması kabul edilemez. İşlem yapma yetkisi devletin yetkili kurumunun bir faaliyetin yapılabilirliğine onay vermesidir. Verilen bu yetki ile devlet egemenlik haklarını yetki verilen ile paylaşmaktadır. Bununla birlikte kamuya karşı bu hizmetin yürütülmesinde kamu yararına sürekli kontrol edileceğinin ve yetkinliğin ve yetkiyi oluşturan şartların ortadan kalkması durumunda verilen yetkinin'de geri alınacağı sonucu çıkarılabilir. Çünkü verilen yetki şarta bağlı bir yetkidir.

Resmi yetkilenmeyle birlikte meslek mensubu, meslek konusu ile ilgili olaylarda değerlendirme (nesnelleme) ve değerlendirme (nesnel parçaları soyut meslek metodolojisine bağlama) zihinsel faaliyetinde mesleki ilke ve kurallar ve kanun koyucu tarafından koyulmuş kanun maddeleri arasından ve bunların açıklamaları olan yönetmelik unsurları arasından, nesnel ve rasyonel seçimler yaparak bunları birbirine bağlar. Birbirine bağlanmış bu meslek sistem parçalarını mesleki olaya uygular ve “Mesleki ahlak yasası”nın belirlediği öz değerlerle doğruluğunu, tutarlılığını, güvenilirliğini sürekli ölçer¹⁰⁰

Muhasebeci mesleki yargı değerlendirme sürecinde muhasebe standartları ve metodolojisinin sınırları içinde kalmak zorundadır. Bu sınır, yalnız takdir yetkisi tanınan alanlar bakımından değil, aynı zamanda muhasebenin güttüğü amaçlar

¹⁰⁰ Ünsal, Ahmet (2009 Mayıs), “Kurumsal Etik Değer Uygulamalarında Kurumsal Söz Yasasının Gerekliliği” **Kamu Etiği Sempozyum Bildirileri**. Ankara’da sunulan bildiri

bakımından da söz konusudur. Muhasebeci mesleki yargı ile muhasebe amacını gerçekleştiren ve onunla bütünleştiren bir çözüm bulmak zorundadır.

2.8. MESLEKİ YARGININ SAKINCALARI VE ÇIKAR ÇATIŞMASI

Mesleki yargı uygulaması kusursuz ve mükemmel değildir. Mantık hataları, bilgi eksiliği, zaman kısıtı gibi insana özgü bazı kısıtlardan etkilenmeye açık yapıdadır. Sürecin büyük bir bölümü özel, bilinç dışı tarzda ve gözlemlenemez yapıdadır. Hatta mesleki yargı için kara kutu benzetmesi de yapılmaktadır¹⁰¹.

Yargı süreci içinde bulunulan durum ve karşılaşılan konunun tanımlanmasını ve anlaşılmasını, sahip olunan bilgi ve deneyim ışığında değerlendirilmesini içermektedir. Bu süreç kısa veya uzun, gözlemlenebilir veya gizli olabilir.

Gerekli özen, tarafsız olma ve dürüstlük gibi kişisel değerler toplumun bir meslekten beklentileri arasında yer almaktadır. Meslek örgütüne sahip olan bazı mesleklerde bu tür beklentiler ulusal ve uluslararası etik kodlarla da desteklenmektedir. Kimi zaman bu değerleri tehdit eden koşullarla karşı karşıya kalılabilmektedir.

Mesleğin standart ve kurallarının gerektirdiği ölçüde gerekli özen, tarafsızlık ve dürüstlük altında deneyim ve yeterli bilgiye sahip meslek mensubunun kullandığı yargı mesleki yargıdır.

Mesleki yargının kullanıldığı meslekler arasında muhasebenin yanısıra hukuk ve tıp yer almaktadır. Ancak yargı konusunda bu meslekler muhasebeye göre farklı avantajlara sahiptir. Doktor hastası ile ilgili yargıda bulunacağı zaman istediği her tür bilgiye hastaya sorarak ulaşabilmektedir. Hastadan kan testi istendiğinde hasta başkasının kanını verir ve başı ağrıdığı halde karnı ağrıdığını belirtirse, doktor

¹⁰¹ Dalkılıç,a.g.e.,2008 s,97,

için doğru mesleki yargıya ulaşmak olanaksız olacaktır¹⁰². Muhasebe meslek mensubu ise istediği bilgilerin tamamına her zaman ulaşmamakta yada ulaştığı bilgilerin doğruluğunu test etmek zorunda kalmaktadır.

Muhasebe standartları mesleki yargı kullanımını gerektirir özellikte ise tablo hazırlayıcılar finansal raporlama kararları noktasında özgür hareket edecekleri için sonuç olarak farklı işletmeler benzer işlemleri farklı şekillerde raporlayabilecektir. Ancak buna benzer durumlar karşılaştırılabilirlik ilkesine zarar vereceği gibi kullanıcıların benzer işlemleri farklı görerek farklı yorumlamalarına neden olacaktır.

“işleme etki etme yetkisi” muhasebecinin bir mali olayı nesnellik sınırları içinde, kendi öznel varlığından sıyrılarak analiz etmesi ve olayın sistem parçalarının birbirine bağlayarak, bağlantı sonucuna göre karar vermesini ifade etmektedir.¹⁰³ İşleme etki etme yetkisi sınırları dışına çıkılarak yapılır ise bu literatürde çıkar çatışması olarak ifade edilmektedir.

Çıkar çatışmalarının çözümünde kişilerin bulunduğu ahlaki gelişim karar düzeyinin yükseltilmesinde yardımcı karar destek aracı olarak kullanılabilir. Kamu güveni faydacılıktan ya da gelenekçilikten ziyade yüksek ahlaki ve bilişsel gelişim düzeyine sahip muhasebecilerin varlığı ile sürdürülebilir.

Muhasebecinin bazı tehlike sinyallerinin farkına varması gerekir. Ortaya çıkan bazı belirsiz muallak durumlar mantıklı prosedür ile ortadan kaldırılabilir. Eğer muhasebe objektif yani nesnel olacaksa varlıkların değerleri belirlenirken piyasadaki gerçekleri ciddi olarak dikkate alınmalıdır.¹⁰⁴

¹⁰² The Institute Of Chartered Accountants In Austrilia, “**Professional Judgment: Are Auditors Being Held to a Higher Standard Than Other Professionals?**”, 2006, s.9.

¹⁰³ Ünsal Ahmet,a.g.e.,2009 s,204

¹⁰⁴ Ünsal Ahmet,a.g.e.,2009 s,206

2.9. MESLEKİ YARGI UYGULAMASINDA KARŞILAŞILAN ZORLUKLAR

Finansal raporlama süreci boyunca çok farklı alanlarda mesleki yargı ortaya çıkmaktadır. Muhasebe sisteminin kuruluşundan, finansal tablo dipnotlarında yapılacak açıklamaya kadar çok farklı alanlarda mesleki yargıya ihtiyaç duyulabilmektedir. Muhasebeciler için mesleki yargı güç ve karmaşık konularda ön plana çıkmaktadır. Kanada`da yapılan ve muhasebecileri kapsayan bir çalışmada kamu ve özel kesimden bir çok muhasebeci ve finansal tablo kullanıcılarına mesleki yargı ile ilgili sorular sorulmuş ve mesleki yargı konusunda yaşadıkları güçlükleri belirtmeleri istenmiştir. Bu görüşlerden birkaçına farklı kişi ve taraflarca sahip olunan bakış açısını açıklayabilmek ve farklı deneyimlerden yararlanabilmek açısından aşağıda yer verilmiştir¹⁰⁵;

Küçük ölçekte faaliyet gösteren bir muhasebe bürosunun kıdemli ortağı “mesleki yargı ile ilgili güçlük yaratan alanlar genelde özün önceliği ilkesinin kapsamı içindeki alanlardır. Genelde, iş hayatında karşılaşılan işletmeler arası sözleşmeler ve ilişkiler önceden tanımlanan teoriye uymamakta ve işlemin biçimi ile özü oldukça farklı şekilde ortaya çıkmaktadır. Bu durumda işlemlerle ilgili gerçek ekonomik nedenleri belirleyebilmek ancak ciddi bir bilgi ve deneyime dayalı mesleki yargı gerektirmektedir” açıklamasını yapmıştır.

Orta ölçekte faaliyet gösteren bir muhasebe firmasında çalışan bir meslek mensubu ise “on yıl gibi uzun bir dönemi kapsayan projeler ile ilgili belirli oranları hesaplamak; örneğin faiz oranı öngörümlemek oldukça zorlu ve risk barındıran bir mesleki yargı süreci gerektirmektedir” şeklinde yorumda bulunmuştur.

Denetim elemanı olarak çalışan bir meslek mensubu ise “uzun vadede elde tutulması planlanan menkul kıymetlerle ilgili gelecekte oluşacak değerleri belirlemek zaman içinde ortaya çıkan politik ve ekonomik gelişmelere bağımlı olması nedeni ile oldukça belirsiz ve riskli olmaktadır. Bu koşullar altında mesleki

¹⁰⁵ Tek ve Dalkılıç a.g.e., 2008,S,95

yargıda bulunmak oldukça sancılı bir süreç haline gelmektedir” diyerek sorunları sıralamaktadır.

Büyük bir finansal kuruluşun yönetim kurulu başkanı görüşlerini “aktif bir piyasası olmayan varlıklar ile ilgili değerlendirme yapma çalışmalarında mesleki yargıda bulunan kişilerin ihtiyatlı ve liberal yaklaşım tarzları farklı sonuçlar vermekte; bu da hissedarları ciddi şekilde etkilemektedir” şeklinde ifade etmektedir.

Sektör lideri bir firmanın yönetim kurulu üyesi “kimi zaman ülke ekonomisindeki bazı açıkları ve aksaklıkları kapamak amacıyla politikacıların önderliği ile bazı yaklaşımlar dikte edilmektedir. Bu gibi durumlar finansal şeffaflığı bozacak şekilde geliştiğinde mesleki yargı süreci de ciddi zarar görmektedir ” açıklamasını yapmıştır.

Ulusal çapta bir muhasebe firmasının sorumlu ortağı “denetim firmalarının müşterileri kimi zaman belirli yaklaşımları seçmek istemektedir. Bu gibi durumlarda bazen denetçi seçilen çözümü aslında çok da uygun bulmamakta fakat müşteri kaybının da önüne geçme adına mesleki yargısını özgürce kullanamamaktadır” demektedir.

Ulusal çapta bir firmanın yönetim kurulu üyesi “işletmecilik ile ilgili farklı disiplini ilgilendiren konular ve muhasebe konuları kimi zaman iç içe geçmekte ve bu gibi durumlarda muhasebeci işletmecilik ile ilgili konuyu da içine alacak şekilde yargıda bulunmak durumunda kalmaktadır. Sadece muhasebe bilgi ve becerisi değil aynı zamanda çok farklı bir disipline ait karar vermeyi gerektiren bu durum meslek mensubu için en zor mesleki yargı sorunudur. Çünkü muhasebeci alanı dışında konularda birçok yeni bilgiyi öğrenmek zorunda kalmaktadır” diyerek sorunlarını dile getirmektedir.

Bir muhasebe meslek mensubu “iş hayatında sıklıkla karşılaşılmayan, muhasebe prensiplerinin doğrudan açıklamadığı ve genelde belirsiz kalan durumlarda mesleki yargı kullanmak daha zor olmaktadır” açıklamasını yapmıştır.

Son olarak üst düzey bir yönetici “muhasabe ile ilgili sorumluluğunun yanı sıra işletmelerde tepe yönetimde bulunanlar çoğu zaman karar verme süreçlerinde yönetimi düşünmek ve korumak zorunda kalmaktadır. Bu gibi durumlarda mesleki yargı süreci, çok farklı değişkenlerden dolayı karmaşık duruma gelmektedir” şeklinde görüşlerini açıklamıştır.

Finansal raporlama sürecinde yer alan ve farklı düzeydeki bu görüşler incelendiğinde mesleki yargıyı güçleştiren farklı nedenler hakkında genel bir kanaat edinilmektedir. Özellikle mesleki yargı süreci ile ilgili baskıda bulunan işletme içi ve dışı çevreler ile muhasebenin yapısı içinde bulunan bazı doğal unsurların mesleki yargıyı zorlaştırdığı görülmektedir. Bu çalışmada özellikle uygulama bölümünde muhasebe uzmanı bilirkişinin kullandığı mesleki yargıya odaklanılmaktadır.

2.10. MESLEKİ YARGI VE ETİK

Etik hem ilke bazlı hem kural bazlı muhasebede önemli ve özel bir yere sahiptir. Muhasebenin temel ilkelerinin en başında gelen sosyal sorumluluk ilkesi de zaten bunu vurgu yapmaktadır. Muhasebe dünyasında her koşulda önemli olan etik konusu, ilke bazlı standartlar altında yani mesleki yargının ön planda olduğu durumlarda farklı bir rol üstlenmektedir. Mesleki yargı sürecinde muhasebe meslek mensubu ifade yerindeyse “vicdanı ile başbaşa” kalmaktadır. Meslek etiği kavramı iş yaşamıyla ilgili iyi,kötü,doğru,yanlış ve haklı,haksız uygulamaların incelenmesini kapsamakta olup mesleki etiğin beş temel ilkesi vardır.¹⁰⁶

- ✓ Doğruluk
- ✓ Mesleğe Bağlılık
- ✓ Yeterlik
- ✓ Yasallık
- ✓ Güvenirlik

¹⁰⁶Sema Tetik, ”Muhasebe Meslek Etiği” İZSMMMO Dayanışma Nisan2009, Sayı 105 s,79,80

Bu anlamda mesleki yargı ile meslek etiği arasında ciddi bir mantıksal bağ kurulmalıdır. Bu nedenle kısaca etik konusuna değinilmesi uygun görülmüştür.

Meslek ahlakı, bireysel ahlak ve toplumsal ahlakın bir bileşimi olup, belirli bir grup meslek elemanına uygulanırken genel ahlaki standart ve değerlere dayandırılmaktadır. Meslek ahlakı, uygulama yönleri olan ve toplumun genel değerlerini kapsayan bir yeterliliklerdir. Sözkonusu bu yeterlilikler, yalnızca eğitim ve öğrenimle elde edilebilen belli bir entellektüel ustalık değil, mesleki faaliyetlerin tümünü ilgilendiren kararlara ilişkin ahlaki olayları tanımlayabilme yeteneğidir¹⁰⁷.

Enron ve Parmalat gibi geniş yankı uyandıran büyük muhasebe skandalları sonrasında muhasebe dünyası etik ve doğruluk konularında itibarını yeniden inşa etmek zorunluluğunda kalmıştır. İşletme alanında üç faktör etik karar vermeyi etkilemektedir¹⁰⁸;

- ✓ Genel etik çevresi
- ✓ İşletmenin etik çevresi
- ✓ Kişisel etik değerler

Mesleki yargıyı tutarlı olarak uygulayan ve iyi eğitilmiş etik davranan muhasebe meslek mensuplarından finansal raporlama, yarar sağlamaktadır. Bu doğrultuda denetçiler etik davrandığı sürece ilke bazlı standartlar daha yüksek kalitede bilgiler sağlamaktadır¹⁰⁹. İlke bazlı standartlar katı kuralları içermediği ve literatürde kesin olmayan ve belirsiz şekilde tanımlandıkları için etik önem kazanmaktadır. Nelson , ilke bazlı standartlar altında yöneticilerin kazançların yönetimi ile ilgili durumları haklı göstermeye çalıştıklarını ve denetçileri katı olmayan kuralları amaçlarına uygun şekilde yorumladıklarını belirterek etki altına

¹⁰⁷ Ülkü Ergun, "Küresellesmenin Muhasebe Eğitimine Etkisi Paneli" Türkiye XIII Muhasebe Eğitimi Sempozyumu: "Küreselleme ve Muhasebe Eğitimi. (Editör: Prof. Dr. Oya Yıldırım, Dr. Aysen Dalgıç) Mayıs 1993, İzmir.

¹⁰⁸Seval Selimoğlu, "Muhasebede Meslek Ahlakı (Etik) Yaklaşımı", III. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Antalya, 1997, s.4.

¹⁰⁹ Skinner,a.g.e., 1995, s.18.

almaya çalıştıklarını ortaya koymuştur¹¹⁰. Denetçiler bu gibi durumlarda kandırılabilirler. Çünkü; işlem subjektif karakterdedir ve denetçi müşterinin haksız olduğunu kanıtlayamaz. Ayrıca, işlem cari yılın karını düşürmektedir ve önemsiz düzeyde ya da ihtiyatlılık sınırlarında algılanabilir.

Denetçinin etik konusunda yaşadığı ikilem, müşterisi ve işvereni olan ve ücretini ödeyen yönetimin hazırlamış olduğu finansal raporlarla ilgili denetim kararı vermesinden kaynaklanmaktadır¹¹¹.

Etik bize neyin ahlaklı olup olmadığını söylemekte ve temel insan ilişkileri ile ilgilenmektedir. Etik ilkeler ahlaki davranışlar konusunda rehberlik ederler. Mesleki etik, genel etik kurallarının meslek dalına uyarlanmasıdır. Genel etik çevresi, işletmenin etik çevresi ve kişisel etik değerler, mesleki etiği oluşturan temel yapı taşlarıdır¹¹².

2.11. MESLEKİ YARGI VE EĞİTİM

Doğru ve güvenilir şekilde uygulanması için Mesleki yargının, öncelikle *öğretilmesi* gerekmektedir. 2005 yılında “mesleki yargı öğretilir mi” başlıklı bir çalıştay yapılmıştır. Görüldüğü kadarı ile “muhasabe eğitimi” alanına kaymaktadır. Tezin amacı bakımından mesleki yargı ve eğitim konusuna da yer verilmesi uygun görülmüştür.

2.11.1. Muhasebe Eğitimi ile İlgili Gelişmeler

Kural bazlı muhasebeden ilke bazlı muhasebe standartlarına geçiş ve mesleki yargının ön plana çıkış süreci ile beraber, muhasebe dünyasında eğitim bakımından birbirini izleyen bir dizi değişim de başlamıştır. Bu değişim; öğrenme amaçlarının

¹¹⁰Dalkılıç, a.g.e., 2008, s. 103

¹¹¹ Wilson Antony J., “**Muhasebe Denetiminde Meslek Ahlakı Açısından Karşılaşılan Güçlükler**”, III. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Antalya, 1997, s. 2.

¹¹² Selimoğlu, a.g.e., 1997, s. 4.

kurallardan daha geniş kapsamlı kurallara ve sorun çözmeye dönüşmesi; eğitim tekniğinin aktif yöntemlere; örnek olay incelemelerine dönüşümü ve öğrencilerin kazanımlarının iletişim becerileri ve eleştirel düşünme becerilerine dönüşmesi biçiminde ortaya çıkmaktadır¹¹³.

İşletme çevresini etkileyen koşullar muhasebe dünyasını ve dolayısıyla muhasebe eğitimini de derinden etkilemektedir¹¹⁴. Bu çerçevede ilke bazlı standartlar ile uyumlu ve mesleki yargıyı öğretmede yardımcı olacak eğitim teknikleri ülkemiz muhasebe çevresini de yakından ilgilendirmektedir.

Dünya çapında muhasebe eğitim ve araştırması konusunda kaliteyi yükseltmek üzere çalışan bir kuruluş olan CPA vizyonunu oluşturan en önemli beş değer; sürekli eğitim ve yaşam boyu öğrenme, yeterlilik, dürüstlük, tarafsızlık ve iş dünyası ile ilgili gelişmelere uyum sağlamaktır.¹¹⁵ Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Birliği (AICPA) ise 1999 yılında yayınlamış olduğu ve eğitimle ilgili genel bir çerçeve çizerek yalnızca teknik yönlü eğitimden, aynı zamanda yetenek yönlü eğitime geçişten söz etmiş ve kazanılması gereken özellikleri şu şekilde sıralamıştır;

- ✓ Risk analizi yapabilme
- ✓ Sorun çözme yeteneği
- ✓ İşletme çevresine ait bütünlük bakış açısı
- ✓ Stratejik karar verme
- ✓ Sektörel bakış açısı
- ✓ Uluslararası ve küresel bakış açısı
- ✓ Etkin kaynak yönetimi
- ✓ Liderlik özellikleri

¹¹³ Daniel Thorne, “An Educational Perspective on Concepts-Based Accounting Standards”, College of Business and Technology Working Papers Series, 2003, s.15.

¹¹⁴Ercan Bayazıtlı ve Orhan Çelik, “Muhasebe Eğitiminin Kalitesinin Artırılmasında İlk Adım: Yükseköğretim Kurumlarında Muhasebe Eğitiminin Etkinliğinin Analizi”, 23. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Antalya, 2004, s. 23.

¹¹⁵ Fatma Tüfekçi, “Muhasebe Mesleğinde Kariyer Mesleğin Değişen Ulusal ve Uluslararası Boyutu” İZSMMMO Dayanışma 2008 Sayı104,s,9

Muhasebe eğitiminde örnek olay çalışmalarının kullanımı mesleki yargı kullanımının öğretilmesine ve deneyim kazanılmasına olanak sağlayacaktır.

Muhasebe eğitiminin başındaki bir öğrenci ile mesleğini uygulamaya başlamış bir kişinin mesleki yargı kararı ve mesleğini yukarıdaki özellikleri kavramış on yıllık bir tecrübe ve birikime sahip meslek sahibinin vereceği mesleki yargı arasında, birikime sahip olan muhasebeci lehine dikkate değer bir fark olacaktır. Ancak mesleki yargı olayının ve mesleki yargı bilincinin eğitimle verilebileceği hususudur. Böyle bir eğitimin hem etik kuralların uygulanmasında hemde bilgi üretimi kalitesinin iyileştirilmesinde önemli bir fark yapacağı kanaatindeyim.

2.11.2. Örnek Olay Çalışmaları

Mesleki yargı konusundaki çalışmalar “muhasebe eğitimi”alanına kaymış olduğundan muhasebe düzenlemelerinin öğretim yöntemleri önemli hale gelmektedir. Bedford Raporu’ndaki *“mevcut pedagoji alternatif çözümler sunan örnek olaylar yerine tek bir çözümü olan problemlere dayanmaktadır”* yorumu dikkatleri muhasebe düzenlemelerinin öğretim yöntemleri üzerindeki etkisine çekmiştir. Bu çerçevede, muhasebe eğitimindeki değişiklik gereksiniminin bir parçası olarak, muhasebe meslek adaylarının aktif olarak öğrenme sürecine katılımını sağlamak üzere örnek olay çalışmalarının kullanılması yönünde öneriler verilmiştir. Bunu taizleyen bazı çalışmalarda da mesleki yargı konusunda kullanılacak örnek olaylar derlenmiştir¹¹⁶.

Birçok alanda yaygın olarak kullanılan örnek olay çalışmaları; öğrencilerin konuyla ilgili araştırma yapmalarına ve bulgularını sınıfta tartışmalarına olanak sağladığı için eğitimciler tarafından tercih edilmektedir¹¹⁷. Klasik eğitimin

¹¹⁶ Ashton Robert H.“**Integrating Research and Teaching in Auditing: Fifteen Cases On Judgment And Decision Making**”, The Accounting Review, 1984, s.80.

¹¹⁷ Can Şınga Muğan ve Nazlı Hoşal Akman, “**Muhasebe Eğitiminde Öğretim ve Öğrenim Yöntemleri ile Ders Başarısı Arasındaki İlişki: Pilot Çalışma**”, Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Antalya, 2004 s.3.

uygulamada karşılaşılabilecek her türlü soruna çözüm sunmadığı varsayımına bağlı olarak, örnek olay çalışmaları analiz yapma, hayal gücü kullanımı, yargı yeteneği kazanma gibi temel yeteneklerin geliştirilmesine odaklanmıştır. Bu doğrultuda; uygulamacılar karşılaşılabilecekleri karmaşık durumlar ile baş edebilme yeteneği ile donatılmış olacaklardır¹¹⁸.

Örnek olay çalışmasının kullanım amacı sorun çözmeye yönelik bütünlük bir yaklaşım geliştirmek, uygulamak ve meslek mensubunun değişim sürecinde uygulamaya yönelik durumlarda, alan bilgisinin uygulanmasındaki sorunları anlamasını sağlamaktır¹¹⁹.

Örnek olay çalışmalarının muhasebe *alanında* kullanımını göz önüne alındığında ise sağladığı yararlar¹²⁰:

- Sözlü iletişim yeteneklerinde gelişme
- Yazılı iletişim yeteneklerinde gelişme
- Grup etkileşim yeteneklerinde gelişme
- Sorun çözme yeteneği gelişimi
- **Yargı yeteneği gelişimi**
- Çok konu içeren sorunları çözebilme yeteneğinde gelişme
- Belirsizlik ile baş edebilme yeteneğinde gelişme

Örnek olay çalışmaları ile gelişiminden en fazla sözü edilen yetenekler analitik ve yargı yetenekleridir; örnek olay kullanımının başarısı öncelikle belirli eğitimsel amaçlara ve uygulama konularına bağlıdır¹²¹. Örneğin, analitik yeteneklerin gelişimi için örnek olay çalışmaları daha uygun olurken, teknik konuların öğretilmesinde konu anlatımı daha uygun olabilmektedir.

¹¹⁸ Zoll Allen A., Dynamic Management Education, New York, 1966, Addison Wesley.

¹¹⁹ Dalkılıç , a.g.e.,2008s,106

¹²⁰ Dalkılıç, a.g.e.,2008,s,107

¹²¹ Dalkılıç ,a.g.e.,2008 ,s,107

Muhasebecilerin işletmelerde gerçekleşen karar alma sürecine hakim olmaları başarıları açısından önemlidir¹²². Muhasebe meslek mensuplarının yüksek kalitede iş yapabilmeleri için yüksek öğrenimden sonra sürekli eğitime de önem vermeleri, bilgi ve becerilerini sürekli olarak güncellemeleri gerekmektedir. Gelişmiş ülkelerde meslek kuruluşları eğitim etkinlikleri ile üyelerine katkı ve destekte bulunmaktadır¹²³. Günümüzde muhasebe meslek örgütleri bilginin uygulamasını ve bütünleştirilmesini sınav yapılandırılmamış, karmaşık ve çok alanlı sorunlara doğru ilerlemektedir. Bu çerçevede İngiltere, Galler ve İskoçya'daki muhasebe meslek örgütleri kendi sınav programlarına bu çeşit yetenekleri ölçmek üzere örnek olay çalışmaları koymuşlardır¹²⁴. Ülkemizde de meslek örgütü bu şekilde mesleki yargı açısından vurgu yapan çalışmaları meslek mensubu yetiştirme faaliyetlerine dahil etmelidir.

Mesleki yargı konusu ile ilgili olarak verilen bu teorik açıklamalardan sonra çalışmanın üçüncü bölümünde, muhasebe mesleğindeki yeni uzmanlık alanlarından biri olan adli muhasebecilikte mesleki yargının nasıl kullanıldığı örnek bilirkişi raporları üzerinden incelenecektir.

¹²² Banu Durukan ve Ulaş Çakar, “Başarısız Projelere Artan Bağlılık”, **Dayanışma**, 94, 2006, s.24–36.

¹²³ Ümit Gücenme ve Aylin Poroy Arsoy, “Türkiye’de Cumhuriyet Döneminde Muhasebe Eğitimi”, **Mali Çözüm**, Kongre Özel Sayısı, 2006, s. 310.

¹²⁴ Dalkılıç ,a.g.e.,2008 ,s,108,

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MUHASEBE MESLEĞİNDE MESLEKİ YARGININ BİLİRKİŞİ RAPORLARI ÜZERİNDE İNCELENMESİ

3.1. İNCELEMENİN ÖNEMİ

Bilindiği gibi TMSK, ülkemiz uygulamalarında kullanılmak üzere uluslararası finansal raporlama standartlarını dilimize çevirerek TMS/TFRS'leri oluşturmuş ve muhasebe standartları olarak kabul etmiştir. İlke bazlı olarak oluşturulan bu standartların uygulamaya konmasıyla birlikte tüm dünyada olduğu gibi ülkemizde'de mesleki yargı muhasebe dünyasının bir parçası haline gelmiştir.

Bu nedenle çalışmanın üçüncü bölümünde Türkiye Muhasebe Standartlarından TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standartında mesleki yargı gerektiren durumlar örnek bilirkişi raporlarında farklı bakış açılarından değerlendirilmeye çalışılmıştır.

3.2. İNCELEME KAPSAMI

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standartında mesleki yargı gerektiren konular, öncelikle standartta yargıya açık bırakılmış noktalar açısından değerlendirilmiştir. Daha sonra ise mesleki yargı , muhasebe standartları ile bilgi kullanıcılarının finansal bilgileri algılama sonucunda bir yargıya varma ilişkisi olarak ele alınıp değerlendirilmiştir.

3.3. İNCELEMENİN YÖNTEMLERİ

Mason ve Gibbins, muhasebe standartlarında yargı gerektiren durumları beşli bir sınıflandırmaya tabi tutmuştur¹²⁵:

¹²⁵ Mason ve Gibbins, 1998, s.60.

- A. Standart; yargı, muhakeme, takdir gibi doğrudan mesleki yargı kullanımına atıfta bulunmaktadır.
- B. Standart, belli bir konu ile ilgili olarak seçenekler sunar. Seçim tamamen mesleki yargıya bırakılmaktadır.
- C. Standart, belirli bir uygulamadan söz eder fakat bu uygulamanın eldeki durum için kullanımını mesleki yargı ile belirlemek gerekmektedir.
- D. Standart, yoruma açık cümleler kullanarak, mesleki yargıya örtülü olarak atıfta bulunur.
- E. Standardın ele aldığı konunun doğası mesleki yargı kullanımını gerektirmektedir. Özellikle belirli bir yöntem ve formül verilmeden bazı hesaplamalar istendiğinde bu sınıfa uygun mesleki yargı gerekecektir.

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardın'da yukarıda sınıflandırmaya uyduğu düşünülen maddeler paragraf numaralarıyla beraber ortaya konmuş, mesleki yargı ile ilgili kelime ve cümleler koyu renkle işaretlenmiş ve altları çizilmiştir. Ele alınan paragrafın hemen altında mesleki yargı gerektirdiği düşünülen durum açıklanmış, gerekli görülen noktalar örneklerle bilirkişi raporunda desteklenmiş ve yukarıda ayrıntılı açıklanan sınıflandırmanın hangi maddesinin kapsamına girdiği belirtilmiştir.

3.4. TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardında Mesleki Yargı Gerektiren Durumların İncelenmesi

Tablo 3.3. Maddi Duran Varlıklar Standardında Mesleki Yargı Gerektiren Durumlar¹²⁶

<i>TMS16</i>	<i>A</i>	<i>B</i>	<i>C</i>	<i>D</i>	<i>E</i>	<i>TOPLAM</i>
	2	2	6	3	2	15

¹²⁶ Dalkılıç Ali Fatih "Ulusal ve Uluslararası Muhasebe Standartlarında Mesleki Yargının Rolü" Doktora Tezi 2008,

***Bir varlığın kalıntı değeri:** Bir varlık tahmin edilen yararlı ömrünün sonundaki durum ve yaşına ulaştığında elden çıkarılması sonucu elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmini maliyetleri düşülerek ulaşılan tahmini tutardır.*

Standardın tanımlar kısmında yer alan yukarıdaki açıklama ile ilgili olarak bazı tahmini tutarları hesaplamak gerekmektedir. Bu hesaplamalar yargı sürecinin de katılımıyla gerçekleşecektir. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın “e” maddesine uymaktadır

Reel değerlendirme konulu örnek bilirkişi raporunda görüleceği gibi ele alınan konunun doğası gereği değerlendirme yapılırken heyet kayıtlı değerleride dikkate alarak mesleki yargısını sürece katarak tahmini hesaplamalar yapmakta ve reel değerlere ulaşmaktadır.

8. Yedek parça ve bakım malzemeleri genel olarak stoklarda izlenir ve kullanıldıklarında gelir tablosuna yansıtılır. Ancak, bir işletmenin bir dönemden fazla kullanmayı beklediği önemli yedek parça ve yedek malzemeleri maddi duran varlık olarak değerlendirilir. Aynı şekilde, eğer yedek parça ve bakım malzemeleri sadece bir maddi duran varlık kalemiyle ilişkili olarak kullanılabiliriyorsa, maddi duran varlık olarak dikkate alınır.

Yedek parça ve malzemeleri stok ya da maddi duran varlık olarak izleme noktasında gerekli koşulların belirlenmesi finansal tablo hazırlayıcıları'nın mesleki yargı ve teknik bilgisi ile söz konusu olacaktır. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın “c” maddesine uymaktadır.

9. Bu Standart muhasebeleştirilmede, nelerin maddi duran varlık kalemini oluşturduğu gibi, bir ölçü birimi öngörmemiştir. Muhasebeleştirme ilkelerinin bir işletmeye özgü koşullara uygulanmasında muhakeme yapılması gerekir. Kalıplar, araç ve gereçler gibi tek başına önemsiz kalemlerin toplanarak, muhasebeleştirilme ilkelerinin toplam değere uygulanması uygun olabilir.

Paragrafta “muhakeme” kelimesi kullanılarak doğrudan mesleki yargıya gönderme yapılmaktadır. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın “a” maddesine uymaktadır

14. Bir maddi duran varlık kaleminin kullanımının devamı için (örnek olarak bir uçak), parçaların yenilenmiş olup olmadığına bakılmaksızın, düzenli arıza kontrolleri yapılması gerekebilir. Muhasebeleştirilme kriterlerinin sağlanması durumunda, yapılan **her büyük çaplı kontrolün maliyeti** yenileme olarak maddi duran varlık kalemlerinin defter değerine dahil edilerek muhasebeleştirilir. Bir önceki kontrolden kalan (**fiziki parçalardan ayrıştırılabilen**) herhangi bir maliyetin defter değeri bilançodan çıkartılır. Bu, bir önceki kontrolün maliyetinin, kalemin iktisap veya inşa edilmiş işlemi sırasında var olup olmadığına bakılmaksızın gerçekleşir. **Gerekli olduğu takdirde**, gelecekteki benzer bir kontrolün **tahmin edilen maliyeti**, kalemin iktisap veya inşa edildiğinde var olan kontrol unsurunun bir göstergesi olarak kullanılabilir.

Kontrol ile ilgili katlanılan maliyetlerin maddi duran varlığın maliyetine eklenmesi için, kontrolle ilgili bazı noktalarda yargıya başvurulacaktır. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın “c” maddesine uymaktadır

Örnek Reel Değerleme konulu bilirkişi raporunda radyo vericileri değerlendirirken, İzmir yansıtıcılarının haricindeki vericiler kapasite ve emsal uygulamasına göre heyetce mesleki yargı sürece katılarak değerlendirilmiştir.

16. Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti aşağıdaki unsurları içerir:

(a) İndirimler ve ticari iskontolar düşüldükten sonra, ithalat vergileri ve iade edilmeyen alış vergileri dahil, satın alma fiyatı.

(b) Varlığın yerleştirileceği yere ve yönetim tarafından amaçlanan koşullarda çalışabilmesini sağlayacak duruma getirilmesine ilişkin her türlü maliyet.

(c) Maddi duran varlığın sökülmesi ve taşınması ile yerleştirildiği alanın restorasyonuna **ilişkin tahmini maliyeti**, işletmenin ilgili kalemin elde edilmesi ya da stok üretimi dışında bir amaçla belirli bir süre kullanımı sonucunda katlandığı yükümlülük.

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyetini oluşturan unsurlardan, maddi duran varlığın sökülmesi ve taşınması ile yerleştirildiği alanın restorasyonuna ilişkin maliyetin hesaplanması maddi duran varlığın doğasına bağlı olarak teknik bazı analizleri de gerektirecek mesleki yargı kullanımı ile söz konusu olacaktır. Bu

paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın “e” maddesine uymaktadır

24. *Bir veya birden fazla maddi duran varlık kalemi, parasal olmayan varlık veya varlıklar, veya parasal ve parasal olmayan varlıkların birleşimi karşılığında elde edilebilir. Aşağıda parasal olmayan varlıkların takasına değinilmekle beraber, bu durum bir önceki cümlede belirtilen bütün takaslar için de geçerlidir. Bu kapsamdaki bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti aşağıdaki durumlardan bir veya daha fazlası söz konusu olmadığı sürece gerçeğe uygun değeri ile ölçülür:*

(a) *Takas işleminin **ticari içerikten yoksun olması**,*

(b) *Elde edilen varlığın veya elden çıkarılan varlığın **gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülememesi**.*

İşletme, elden çıkarılan varlığı hemen bilanço dışı bırakamıyorsa dahi, elde edilen kalem bu şekilde ölçülür. Elde edilen kalemin gerçeğe uygun değeri ile ölçülmemesi durumunda, maliyeti elden çıkarılan varlığın defter değeri ile ölçülür.

Ticari içeriğin varlığını belirlerken dikkate alınacak noktalar standardın 25. paragrafında açıklanmaktadır. Gerçeğe uygun değerın güvenilir olarak ölçülemediğine karar vermek yargı gerektirmektedir. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın “c” maddesine uymaktadır.

26. *Bir varlık için karşılaştırılabilir piyasa işlemleri bulunmuyorsa, aşağıdaki koşullardan birinin sağlanması durumunda gerçeğe uygun değerın **güvenilir bir şekilde belirlenebildiği** kabul edilir:*

(a) *İlgili varlık için gerçeğe uygun değer tahminlerindeki değişkenliğin **makul bir aralıkta olması**,*

(b) *Belirli aralıktaki **çeşitli tahminlerin olasılıklarının güvenilir biçimde değerlendirilebilmesi** ve gerçeğe uygun değer belirlenirken kullanılması.*

Bir işletme, alınan ve elden çıkarılan varlıkların gerçeğe uygun değerini güvenilir bir şekilde belirleyebiliyor ise, alınan varlığın gerçeğe uygun değerinin daha açık biçimde belirlenmemesi söz konusu olmadığı sürece, elden çıkarılan varlığın gerçeğe uygun değeri alınan varlığın maliyeti olarak kabul edilir.

Paragrafta açıklanan ve gerçeğe uygun değerın kullanılmasına karar vermeye yarayacak noktaların varlığının sağlanması meslek mensubunun yargısını kullanmasını gerektirmektedir. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın “c” maddesine uymaktadır.

Reel Değerleme konulu örnek bilirkşi raporunda makul aralık olarak izmir yansıtıcıları emsal değer olarak ele alınmış diğer radyo vericilerinin değerlemesi heyetin yargısı sürece katılarak değerlendirilmiş ve uygun değer olarak kabul edilmiştir.

33. *Eğer maddi duran varlık kaleminin özelliikli niteliğinden kaynaklanan nedenlerle veya, devam etmekte olan bir işin parçası olması haricinde, satışının az olması nedeniyle piyasa koşullarındaki gerçeğe uygun değerine ilişkin yeterli bilgi mevcut değil ise, işletmenin bir gelir veya itfa edilen yenileme maliyeti yaklaşımı kullanarak gerçeğe uygun değeri tahmin etmesi gerekebilir.*

Maddi duran varlık kaleminin kendine özgü koşullara sahip olup olmadığını belirlemek meslek mensubuna bırakılmaktadır. Özellikle, nitelikle ilgili kriter verilmemesi de bunu kanıtlamaktadır. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın “d” maddesine uymaktadır

Reel Değerleme konulu örnek bilirkşi raporunda mevcut 251 Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri'nin değerlemesi kendine özgü koşulları nedeniyle heyet tarafından mesleki yargı kullanılarak yenileme maliyeti yaklaşımı ile tahmin gerçekleştirilmiştir.

35. *Bir maddi duran varlık kalemi yeniden değerlendirildiğinde, yeniden değerlendirme tarihindeki birikmiş amortisman asağıdaki yöntemlerden birine göre işleme tabi tutulur:*

(a) *Varlığın brüt defter değerindeki değişikliklerle orantılı olarak düzeltilir ve böylece yeniden değerlendirme sonrasındaki varlığın defter değeri yeniden değerlendirilmiş tutarına eşit olur. Bu yöntem genellikle bir varlığın, itfa edilen yenileme maliyetinin bir endeks uygulanarak yeniden değerlendirildiği durumlarda kullanılır.*

(b) *Varlığın brüt defter değeri ile netleştirilir ve net tutar yeniden değerlendirme sonrasındaki değere getirilir. Bu yöntem genellikle binalar için kullanılır.*

Paragrafta yeniden değerlendirme ile ilgili olarak amortisman konusunda uygulanacak 2 farklı yöntem seçeneği sunulmaktadır. Meslek mensubu istediğini seçmekte özgürdür. Mesleki yargısını kullanarak işletme için en doğru ve gerçekçi olan yöntemi seçebilir. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın “b” maddesine uymaktadır

43. Bir maddi duran varlık kaleminin, **toplam maliyetine göre önemli bir maliyeti olan her bir parçası** ayrı ayrı amortismanına tabi tutulur.

Parçalar için ayrı ayrı amortisman hesaplamayı gerektirecek koşulun varlığı mesleki yargı ile aranacaktır. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın “c” maddesine uymaktadır

46. İşletme maddi duran varlık kaleminin bazı parçalarını ayrı olarak amortismanına tabi tuttuğu kapsamda, kalemin kalan kısmını da amortismanına tabi tutar. Kalan kısım, kalemin tek başına önemli olmayan parçalarından oluşur. İşletmenin bu parçalar için değişen beklentileri olması durumunda, kalan kısma ilişkin amortismanın ilgili tüketim alışkanlıkları ve/veya **yararlı ömrü doğru olarak yansıtacak şekilde gerçekleştirilmesi için tahmin teknikleri** kullanılabilir.

Paragrafta konu edilen hesaplamalarla ilgili tahmin teknikleri açıklanmamış, sadece yararlı ömrü doğru yansıtması gerekliliği vurgulanmıştır. Meslek mensubu bu noktada yargı ile tahmin teknikleri oluşturacaktır. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın “d” maddesine uymaktadır

55. Bir varlığın amortismanına tabi tutulması, varlık kullanılabilir olduğunda, örneğin, **yönetim tarafından istenilen yer ve duruma getirildiği zaman başlar**. Bir varlığın amortismanı, ilgili varlığın TFRS 5 uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılma (veya satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılan bir gruba dahil edilme) tarihi veya varlığın bilanço dışı bırakıldığı tarihin erken olanında durdurulur. Bu yüzden amortisman ayırma işlemi, varlık tamamen iffa olmadıkça, atıl kaldığında ya da kullanımdan kaldırıldığında durmaz.

Ancak, kullanıma göre amortisman metodu uygulanırken, amortisman gideri üretim olmadığı zamanlarda sıfır olabilir.

Varlık için istenilen koşulların belirlenmesi ve koşulların oluşup oluşmadığının karara bağlanması mesleki yargı gerektirmektedir. Özellikle çok ileri teknoloji ürünü maddi duran varlıklar söz konusu olduğunda bu konuda yargıda bulunmak teknik danışmanlık gerektirebilir. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın “c” maddesine uymaktadır

57. *Varlığın yararlı ömrü işletmenin varlıktan beklediği faydaya göre belirlenir. İşletmenin varlık yönetimi politikası, varlıkların belirli bir süre ya da gelecekteki ekonomik yararlarının belirli oranda tüketilmesinden sonra elden çıkarılmasını gerektirebilir. Bu nedenle, bir varlığın yararlı ömrü ekonomik hizmet süresinden kısa olabilir. **Bir varlığın yararlı ömrünün tahmini, işletmenin benzer varlıklara ilişkin tecrübelerine dayanan bir takdir meselesidir.***

Bir varlığın yararlı ömrünün belirlenmesi ile ilgili olarak “takdir meselesi” ibaresi kullanılarak doğrudan mesleki yargıya gönderme yapılmaktadır. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın “a” maddesine uymaktadır

Reel değerlendirme konulu örnek bilirkişi raporunda değerlendirme yapılırken doğal olarak varlığın gelecekteki ömrü’de heyetin mesleki yargısı ile takdir edilmiştir.

61. *Bir varlığa uygulanan amortisman yöntemi en azından, her hesap döneminin sonunda gözden geçirilir. Varlığın **gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim modelinde önemli bir değişiklik olması durumunda** yöntem, değişmiş olan modeli yansıtacak şekilde değiştirilir. Böyle bir değişiklik, TMS 8 uyarınca muhasebe tahminindeki bir değişiklik olarak muhasebeleştirilir.*

Varlığa uygulanan amortisman yöntemi ile ilgili olarak, gözden geçirmede bulunmak, varsa değişiklikleri saptamak ve yönteme yansıtmak yargı gerektirmektedir. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın “d” maddesine uymaktadır.

62. *Bir varlığın amortismanına tabi tutarının yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtmak için **çeşitli amortisman yöntemleri kullanılabilir.** Bu yöntemler doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi, ve üretim miktarı yöntemlerini içerir. Doğrusal amortisman yönteminde, varlığın kalıntı değeri*

değişmediği sürece, amortisman gideri yararlı ömrü boyunca sabittir. Azalan bakiyeler yönteminde, amortisman gideri yararlı ömür boyunca azalır. Üretim miktarı yönteminde beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden amortisman ayrılır. İşletme, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim biçimini en çok yansıtan yöntemi seçer. Seçilen yöntem gelecekteki ekonomik yararların beklenen tüketim biçiminde bir değişiklik olmadıkça dönemden döneme tutarlı olarak uygulanır.

Paragraf üç adet amortisman yöntemi önermektedir. Meslek mensubu, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim biçimini en çok yansıtan yöntemi mesleki yargı kullanarak seçer. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın “b” maddesine uymaktadır

Mesleki yargıya farklı bakış açılarıyla yaklaşarak örnek bilirkişi raporları ile ilişkilendirilmiştir. Mesleki yargıya muhasebe standartları ile bilgi kullanıcılarının finansal bilgileri algılama sonucunda bir yargıya varma ilişkisi olarak bakıldığında ise;¹²⁷

Bu noktadan bakıldığında savunulan fikir şöyledir: Standartlar hiçbir zaman bir bütünlük arzetmez. İşletmelerdeki olayların çeşitliliği nedeni ile standartlar olayların tamamını içine alamayacağından dolayı daima bir boşluk bulunmaktadır. Bu nedenle standartlara;

- ✓ Na-tamam (bütün olmayan)sosyal tercih olarak bakılmakta ve aynı zamanda da
- ✓ Na-tamam karar süreci olarak incelenmektedir. Bu incelemenin üç ayrı düzeyde mesleki yargı’ ya tekabül ettiği görülmektedir. Bunlar;

1. Semantik mesleki yargı,

2. Pragmatik mesleki yargı,

3. Kurumsal mesleki yargı olarak açıklanmaktadır.

¹²⁷ Solaş Çiğdem, ”Muhasebe mesleğinde mesleki yargı” Ekim 2006, http://docs.google.com/View?id=ddmwd459_28f356dsfk

Semantic Mesleki Yargı: Bunların en önemlilerinden birisi muhasebe kavramlarıdır. Örneğin, “işlemler” “kontrol” sınırları belirsiz kavramlardır. Bunları muhasebe olaylarına ve birbirinden farklı problemlerin çözümünde uygulamak için kelimelerin anlamlarının çok iyi kavranmış olması gerekir.

Örnek bilirkişi raporlarımızda görüldüğü gibi kelimelerin anlamları kavranılmadan nitelikli bir algılamanın söz konusu olamayacağı için farklı problemlerin çözümü’de mümkün olmayacaktır. Bir an için problem çözülmüş görünse’de güvenilirliği söz konusu olmayacaktır.

Pragmatik Mesleki Yargı: Bu konu karar verilmesi en zor konulardandır. Örneğin, bir varlık hangi şartlarda aktif varlık olarak tahakkuk ettirilecektir? UFRS daki kavramsal çerçeve, bu varlığın aktif varlık olarak raporlanabilmesi için üç şart belirlemektedir. Varsayalım ki bu aktif varlık için üç şart da mevcuttur. Şimdi sıra bu varlığın aktif varlık olarak raporlanıp raporlanmayacağı kararına gelmiştir. İşte bu noktada muhasebeci pragmatik bir karar vererek bu varlığı aktif varlık olarak açıklar yada açıklamaz.

Örnek kısmi bölünme konulu bilirkişi raporunda görüleceği gibi heyetce nitelikli algılama ile gerekli konular belirlenmekte sonra standartlar, kanunlar yönetmelikler ve ilgili tüm mevzuat açısından kısmi bölünme vasfında olup olmadığı mesleki yargı sürecine katılarak tesbit edilmekte ve sonuç olarak pragmatik bir karar verilerek kısmi bölünme işlemi ile ilgili ulaşılan sonuç açıklanmaktadır.

Örnek kısmi bölünme konulu bilirkişi raporunun sonuç bölümünün üçüncü paragrafında Talep konusu kısmi bölünme işleminde, yeni kurulacak şirkete nakit olarak aktarılan 2.899,39.- TL.’nin, aktarılan toplam sermaye miktarı olan 3.000.000,00- TL. içinde çok küçük bir kısmı meydana getirdiği ve esasen aktarılan sermaye tutarını küsürattan arındırmak suretiyle payların hissedarlara dağıtımında kolaylık sağlamak amacıyla yapıldığı görülmekle, bu durumun kısmi bölünme işleminin hukuki unsurları bakımından bir sakınca

yaratmadığı ve işlemin yasal niteliği bakımından bir değişiklik meydana getirmediği anlaşılmaktadır denilmektedir. Görüldüğü gibi bu karar tamamen pragmatik mesleki yargı ile verilen bir karardır.

Kurumsal Mesleki Yargı: Standartlar; standartlar komiteleri, toplumun, ekonominin gereklerine göre yarattıkları standartlardır. Aslında standartlarda bir mesleki yargıdır. Sadece müşterek aklın yarattığı bir yargıdır. Bu şekilde kişisel mesleki yargıya yer verilmeden finansal raporlama yapılabilecek ve gereksinimler karşılanmış olacaktır. Dolayısıyla TMS/TFRS’ın tamamı kurumsal mesleki yargı ile ortaya çıkmıştır.

3.5 ÖRNEK BİLİRKİŞİ RAPORLARI

Aşağıda mesleki yargı açısından incelenen bilirkişi rapor örnekleri yer almaktadır.

3.5.1 Kısmi Bölünme Konulu Bilirkişi Rapor Örneği

İZMİR ...ASLİYE TİCARET MAHKEMESİ

SAYIN BAŞKANLIĞINA

Dosya No.....

BİLİRKİŞİ RAPORU

I.TARAFLAR

TESPİT İSTEYEN : XX Turizm İnşaat ve Ticaret A.Ş.

VEKİLİ : Av.A.Z ve Av.S G

2 KONUSU : **Kısmi Bölünme**

II.TALEP

Tespit isteyen vekili tarafından Sayın Mahkemeye verilen dava dilekçesi

Ticaret Sicilde kayıtlı olan XX Turizm İnşaat ve Ticaret A.Ş.'nin mevcut sermayesinin 12.600.000.TL olduğu, şirket yönetim kurulunun 22.11.2010 tarih ve 311 sayılı kararı uyarınca; Anonim ve Limited şirketlerin Kısmi Bölünmelerine İlişkin Usul ve Esasların Düzenlenmesi hakkında tebliğ hükümlerine uygun olarak XX Turizm İnşaat ve Ticaret A.Ş.'nin aktifinde yer alan ... İli İlçesi, cilt, sayfa ... ada.. numaralı parselde kayıtlı taşınmazın XX Turizm İnşaat ve Ticaret A.Ş.'nin kısmi bölünmesi ile kurulacak anonim şirkete aynı sermaye olarak devredilmesine ve söz konusu aynı değerler karşılığında devralan kurulacak anonim şirkete konulacak aynı ve nakdi sermaye ye karşılık çıkarılacak payların şirketin ortaklarına verilmesine ve buna ilişkin olarak kısmi bölünme planının kabul edilerek onaylanmasına karar verildiği,

Şirket yönetim kurulunun ilgili kararı uyarınca; XX Turizm İnşaat ve Ticaret A.Ş. tarafından hazırlanan kısmi bölünme planı uyarınca devredilecek taşınmazın bu çerçevede devralacak kurulacak anonim şirkete konulacak aynı sermayenin devreden şirket ortaklarının haklarını korumaya yeterli olup olmadığına mukayyet değerlere göre hesaplanan değişim oranının XX Turizm İnşaat ve Ticaret A.Ş. ortaklarına devralan şirketten verilecek hisselerin ve talep konusu kısmi bölünmenin KVK.nun 19/3-b maddesi ile ilgili tebliğinin hükümlerine uygun olup olmadığına bilirkişiler vasıtasıyla tespitinin gerektiği, **hususları beyan edilmekte ve dilekçi XX Turizm İnşaat ve Ticaret A.Ş.'nin kısmi bölünmesi suretiyle yeni kurulacak olan yeni şirkete, dilekçi şirkete ait taşınmazın Kurumlar Vergisi Kanunu ve Anonim ve Limited Şirketlerin Kısmi Bölünmelerine İlişkin Usul ve Esasların Düzenlenmesi Hakkında Tebliğ hükümlerine uygun olarak, devrinin mümkün olup olmadığına ve devre konukayıtlı taşınmazın mukayyet değerinin Sayın Mahkemece tayin edilecek bilirkişi heyeti tarafından tespit edilmesi talep edilmektedir.**

III. BİLİRKİŞİ RAPORUNDA TESPİTİ GEREKEN HUSUSLAR

Dilekçi XX Turizm İnşaat ve Ticaret A.Ş.'nin talebi, 21.06.2006 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 5520 sayılı sayılı Kurumlar Vergisi

Kanunu'nun 19/3-b maddesi ile bu kanun hükmüne istinaden Maliye Bakanlığı ile Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından çıkarılarak 16.09.2003 tarihli 25231 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan "*Anonim ve Limited Şirketlerin Kısmi Bölünme İşlemlerinin Usul ve Esaslarının Düzenlenmesi Hakkındaki Tebliğ*" (işbu raporda kısaca "Tebliğ" olarak anılacaktır) hükümleri çerçevesinde, dilekçi şirketin aktifinde yer alan **numaralı parselde kayıtlı** taşınmazın kısmi bölünme kapsamında yeni kurulacak olan YY Konaklama Hizmetleri Otelcilik Ticaret A.Ş. unvanlı şirkete aynı sermaye olarak devredilmesi ve söz konusu aynı değerler karşılığında ihraç edilecek olan YY Konaklama Hizmetleri Otelcilik Ticaret A.Ş. hisselerinin dilekçi XX Turizm İnşaat ve Ticaret A.Ş.'nin mevcut ortaklarına dilekçi şirketteki hisseleri oranında verilmesi konusunda hazırlanan kısmi bölünme planının, dilekçi şirket yönetim kurulunun 22.11.2010 tarihli ve 311 sayılı kararı uyarınca, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19/3-b maddesi ile Tebliğ hükümlerine uygunluğunun tespitine ilişkindir.

Yukarıda anılan Tebliğin 10.maddesinin 6.bendi uyarınca, kısmi bölünme işlemine esas teşkil etmek üzere yapılan kısmi bölünme sözleşmesinde yer alması gereken bilirkişi raporunun tanzimi ve bu raporda Tebliğin 7.maddesinde belirtilen hususların tespit edilmesi gerekmektedir.

Türk hukukunda, anonim ve limited şirketlerin bölünmesi konusunda TTK'da herhangi bir hüküm bulunmadığı gibi, bu konuda çıkarılmış özel bir kanun da bulunmamaktadır. Diğer taraftan, konu vergi mevzuatında ele alınmış olup, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19/3-b maddesinde "Bölünme ve Hisse Değişimi" başlıklı bir düzenleme yer almaktadır. Sözü geçen kanun hükmü, anonim ve limited şirketlerin tam bölünme (m. 19/3-a), kısmi bölünme (m. 19/3-b) ve hisse değişimi (m. 19/3)-c işlemlerini tanımlamaktadır. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 20.maddesinde ise, bu türden işlemlerin vergilendirilmesine ilişkin esaslar ortaya konulmuştur.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19/3-b maddesinde düzenlenen kısmi bölünme işleminin uygulanmasına ilişkin hukuki esaslar, 5520

sayılı Kanun öncesinde yürürlükte bulunan eski Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 38.maddesinde yer alan aynı yöndeki eski yasal düzenlemeye istinaden Maliye Bakanlığı ile Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından çıkarılarak 16.09.2003 tarihli 25231 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmış olan “**Anonim ve Limited Şirketlerin Kısmi Bölünme İşlemlerinin Usul ve Esaslarının Düzenlenmesi Hakkındaki Tebliğ**”de (aşağıda kısaca “Tebliğ” olarak anılacaktır) yer almaktadır.

Tebliğin 7.maddesi uyarınca, kısmi bölünmeye katılan anonim ve limited şirketlerin bölünme sözleşmesi ile bölünmeye esas oluşturan bilançosunun, TTK m. 303 gereğince mahkemece atanan bilirkişilere denetletirilmesi şarttır. Diğer taraftan, kısmi bölünme sözleşmesinin içeriğinde yer alması gereken hususları belirten Tebliğin 10.maddesinin 6.bendi uyarınca da, kısmi bölünme işlemine esas teşkil eden bilirkişi raporunun kısmi bölünme sözleşmesinde yer alması gerekmektedir. Görüldüğü gibi, Tebliğin 7.maddesi uyarınca kısmi bölünme sözleşmesinin bilirkişilerce denetlenmesi gerektiği gibi, 10.madde gereğince kısmi bölünme sözleşmesine esas teşkil eden bilirkişi raporunun da sözleşmede yer alması gerekmektedir.

Tebliğin 9.maddesi uyarınca, bölünmeye katılan şirketlerin yönetim organları bir bölünme sözleşmesi imzalarlar. **Yeni kurulacak şirketlere yapılacak olan devirlerde bölünme sözleşmesi yerine bölünme planı hazırlanır ve bölünme sözleşmesinde bulunması gereken hususlar bölünme planında da yer alır.** Bölünme sözleşmesi ve bölünme planının yazılı şekilde yapılması gerekir.

Talep konusu kısmi bölünme işleminde, dilekçi XX Turizm İnşaat ve Ticaret A.Ş.nin aktifinde yer alan ... numaralı parselde kayıtlı taşınmazın, yeni kurulacak YY Konaklama Hizmetleri Otelcilik Ticaret A.Ş. unvanlı bir anonim şirkete aynı sermaye olarak devredilmesinin öngörüldüğü, dolayısıyla yeni kurulacak bir şirkete devir söz konusu olduğu için, Tebliğin 9.maddesine uygun olarak yazılı şekilde bir bölünme planının hazırlanması ve yine Tebliğin 7.maddesi uyarınca bu kısmi bölünme planının mahkemece tavin edilecek bilirkişilere denetletirilmesi gerekmektedir. Dosya içeriğinden, dilekçi

XXTurizm İnşaat ve Ticaret A.Ş. yönetim kurulu tarafından alınan **22.11.2010** tarihli ve **311** sayılı karara istinaden, talep konusu kısmi bölünme işlemi hakkında hazırlanmış olan **22.11.2010** tarihli kısmi bölünme planının Sayın Mahkemeye sunulmuş olduğu görülmekle, **Tebliğin 9.maddesine uygun şekilde bir bölünme planının hazırlanmış olduğu** görülmektedir.

Dosya içeriğinde yer alan bölünme planından, dilekçi şirket tarafından planlanan kısmi bölünme işleminin, dilekçi şirketin aktifinde yer alan numaralı parselde kayıtlı **taşınmazın** **2.997.100,61.TL** aynı olarak belirtilen mukayyet değeri üzerinden, **YY Konaklama Hizmetleri Otelcilik Ticaret A.Ş.** unvanı altında yeni kurulacak bir anonim şirkete aynı sermaye olarak konulması ve aynı sermaye olarak konulan bu değerler karşılığında ihdas edilecek olan yeni kurulacak **YY Konaklama Hizmetleri Otelcilik Ticaret A.Ş.** hisselerinin, dilekçi şirketin pay sahiplerine dilekçi şirketteki mevcut hisse oranları nispetinde verilmesinin amaçladığı anlaşılmaktadır.

Bu çerçevede, dosyaya ibraz edilen kısmi bölünme planının 6.maddesine göre, yeni kurulacak **YY Konaklama Hizmetleri Otelcilik Ticaret A.Ş.** ye aynı sermaye olarak konulacak taşınmazın mukayyet değeri olarak belirtilen **2.997.100,61.TL** aynı ve **2.899,39.TL nakdi** tutarında dilekçi **XX Turizm İnşaat ve Ticaret A.Ş.** nin esas sermayesinin azaltılması ve bu sermaye azaltılması ile eş zamanlı olarak dilekçi şirketin esas sermayesinin **3.000.000.TL** tutarında arttırılmasının planlandığı görülmektedir. Ayrıca, kısmi bölünme planının 4.maddesine göre, planlanan kısmi bölünme suretiyle aynı sermaye olarak konulacak taşınmazın mukayyet değerine uygun olarak **371.500,00.- TL.** esas sermaye ile yeni kurulacak olan **YY Konaklama Hizmetleri Otelcilik Ticaret A.Ş.**'nin pay sahipleri ve hisse dağılımının, dilekçi **XX Turizm İnşaat ve Ticaret A.Ş.** ile aynı olması da öngörülmüştür.

Dilekçi şirket tarafından sunulan bölünme planı çerçevesinde tasarlanan bu kısmi bölünme işlemine esas teşkil etmek üzere tanzim edilecek bilirkişi raporunda

yer alması gereken hususlar, Tebliğin 7.maddesinde sayılmıştır. Bu çerçevede, işbu raporda aşağıdaki hususlara ilişkin tespit ve açıklamaların yer alması gerekmektedir :

- Devralan şirket tarafından yapılması gereken sermaye artırımının, devreden şirketin ortaklarının ve varsa intifa hakkı sahiplerinin haklarını korumaya yeterli bulunup bulunmadığı,
- Bölünmeye katılan şirketlerin öz sermayeleri ve payların değeri ile hisselerin değiş/tokuş oranı, bölünmenin Kurumlar Vergisi Kanununa, tebliğ hükümlerine uygunluğu,
- Bölünmeye konu varlıkların nitelikleri, mukayyet ve varsa cari değerleri,
- Bölünen şirkete veya ortaklarına devralan şirket tarafından verilecek hisse senetlerinin tutarının belirlenmesinde mukayyet değer ile varsa kullanılan diğer yöntemlere göre hesaplanan değişim oranı,
- Kullanılan yöntemlerin yeterli olup olmadığına ilişkin açıklama,
- Değerleme yöntemleri ile ilgili bir sorun ile karşılaşmış ise, bu sorunlara ilişkin açıklama.

V. TALEP KONUSU İŞLEMİN KURUMLAR VERGİSİ KANUNU’NUN 19/3-B MADDESİ ANLAMINDA “KİSMİ BÖLÜNME” VASFINDA OLUP OLMADIĞINA DAİR TESPİT VE DEĞERLENDİRMELER

Raporumuzda, Tebliğin 7.maddesinde belirtilen bu hususlar hakkında gerekli tespit ve değerlendirmeler aşağıda yapılacaktır. Ancak, **ilk olarak talebin dayanağını oluşturan 22.11.2010 tarihli kısmi bölünme planı ile gerçekleştirilmesi planlanan işlemin, söz konusu planda öngörülen şart ve unsurları dikkate alındığında, Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 19/3-b ile Tebliğ**

hükümleri anlamında “kısmi bölünme” vasfına sahip olup olmadığının belirlenmesi gerekmektedir.

“Kısmi Bölünme” işleminin yasal unsurları, burada anılan Tebliğin yasal dayanağını oluşturan Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 19/3-b maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre : **Tam mükellef bir sermaye şirketinin veya sermaye şirketi niteliğindeki bir yabancı kurumun Türkiye’deki işyeri veya daimi temsilcisinin bilançosunda yer alan taşınmazlar ile en az iki tam yıl süreyle elde tutulan iştirak hisseleri ya da sahip oldukları üretim veya hizmet işletmelerinin bir veya birkaçını kayıtlı değerleri üzerinden aynı sermaye olarak mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine devretmesi bu Kanunun uygulanmasında kısmi bölünme hükmündedir. Ancak üretim veya hizmet işletmelerinin devrinde işletme bütünlüğü korunacak şekilde faaliyetin devamı için gerekli aktif ve pasif kalemlerin tümünün devredilmesi zorunludur. Kısmi bölünmede devredilen varlıklara karşılık edinilen devralan şirket hisseleri, devreden şirkette kalabileceği gibi doğrudan bu şirketin ortaklarına da verilebilir. Taşınmaz ve iştirak hisselerinin bu bent kapsamında devrinde devralan şirketin hisselerinin devreden şirketin ortaklarına verilmesi halinde devredilen taşınmaz ve iştirak hisselerine ilişkin borçların da devri zorunludur.**”

Yukarıda verilen tanım çerçevesinde, Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 19/3-b maddesi ile Tebliğ hükümleri anlamında bir kısmi bölünme işleminden söz edebilmek için aşağıdaki temel unsurların var olması gerekmektedir :

- İşlemin, devreden ve devralan tarafta yer alacak **tam mükellef iki sermaye şirketi (anonim veya limited şirket) arasında yapılması;**
- Devreden şirketin bilançosunda yer alan taşınmazlar ile en az iki tam yıl süreyle elde tutulan iştirak hisseleri ya da sahip oldukları üretim veya hizmet işletmelerinin bir veya birkaçını kayıtlı değerleri üzerinden **devralan şirkete** (mevcut veya yeni kurulacak bir şirket olabilir) **aynı sermaye olarak konulması;**

- Eğer üretim ve hizmet işletmelerinin devri söz konusu ise, işletme bütünlüğü korunacak şekilde faaliyetin devamı için gerekli aktif ve pasif kalemlerin tümünün devredilmesi; diğer taraftan, eğer taşınmaz ve iştirak hisselerinin devri mevcut ise, şirket hisselerinin devralan şirket ortaklarına verilmesi söz konusu ise, **devredilen taşınmaz ve iştirak hisselerine ilişkin borçların da devredilmesi;**
- Devralan şirkete aynı sermaye olarak konulan varlıklar karşılığında **devreden şirkete veya ortaklarına devralan şirkette hisse verilmesi.**

Dosya içeriğinde yer alan bölünme planından anlaşıldığı üzere, talep konusu kısmi bölünme işlemi çerçevesinde, dilekçi XX Turizm İnşaat ve Ticaret A.Ş.'nin aktifinde yer alan numaralı parselde kayıtlı taşınmazın YY Konaklama Hizmetleri Otelcilik Ticaret A.Ş. unvanı ile yeni kurulacak bir anonim şirkete aynı sermaye olarak devredilmesi ve aynı sermaye olarak konulan taşınmaz karşılığında yeni kurulacak şirkette ihdas edilecek hisselerin dilekçi şirketin pay sahiplerine mevcut hisse oranlarına göre verilmesi öngörülmektedir.

Bu şartlar altında, talep konusu kısmi bölünme işleminin, dilekçi XX Turizm İnşaat ve Ticaret A.Ş. ile yeni kurulacak olan YY Konaklama Hizmetleri Otelcilik Ticaret A.Ş. unvanlı anonim şirket arasında gerçekleştirilmesinin planlandığı anlaşılmaktadır. Dolayısıyla, iki anonim şirket arasında yapılması planlanan **talep konusu kısmi bölünme işleminin, iki sermaye şirketi arasında yapılmasına ilişkin birinci şart gerçekleşmiştir.**

Belirli malvarlığı değerlerinin aynı sermaye olarak konulmasını öngören ikinci şarta ilişkin olarak, dilekçi şirketin aktifinde yer numaralı parselde kayıtlı taşınmazın yeni kurulacak YY Konaklama Hizmetleri Otelcilik Ticaret A.Ş. ye aynı sermaye olarak devredilmesinin kararlaştırıldığı görülmektedir. Dolayısıyla, **Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19/3-b maddesi ile Tebliğ hükümlerine göre, kısmi bölünme kapsamında taşınmazların aynı sermaye olarak konulması**

mümkün olduğu için, dilekçi şirketin talebi açısından bu konudaki yasal şartın da gerçekleşmiş olduğu anlaşılmaktadır.

.Aynı sermaye olarak konulan değerler karşılığında devreden şirket veya pay sahiplerine devralan şirketten hisse verilmesini öngören üçüncü şarta ilişkin olarak; dosya içeriğinde yer alan kısmi bölünme planından, kısmi bölünme kapsamında yeni kurulacak olan XX Konaklama Hizmetleri Otelcilik Ticaret A.Ş. unvanlı şirkete aynı sermaye olarak konulacak dilekçi şirkete ait taşınmaz karşılığında, bu taşınmazı aynı sermaye olarak devralmak üzere yeni kurulacak YY Konaklama Hizmetleri Otelcilik Ticaret A.Ş. hisselerinin, dilekçi XX Turizm İnşaat ve Ticaret A.Ş nin mevcut ortaklarına dilekçi şirketteki hisse oranları nisbetinde verileceği anlaşılmaktadır. Dolayısıyla, **burada sözü edilen üçüncü şartın da gerçekleşmiş olduğu görülmektedir.**

Devredilen taşınmaz ve iştirak hisselerine ilişkin borçların da devredilmesi şartına ilişkin olarak; talep dayanağı 22.11.2010 tarihli kısmi bölünme planının 7.1. maddesi uyarınca, bölünmeye konu varlıklarla ilgili olarak mevcut borçlar veya ileride oluşacak her türlü giderin, yeni kurulacak şirkete ait olacağı ifade edilmiş olup, buna göre borçların devredilmesine ilişkin bu şartın da gerçekleşmiş olduğu görülmektedir.

Bu şartlar altında, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19/3-b maddesinde belirtilen unsurların dosya içeriğinde mevcut bölünme planında açıklanan talep konusu işlem bakımından mevcut olduğu ve **dosyaya ibraz edilen 22.11.2010 tarihli kısmi bölünme planına istinaden talep konusu yapılan işlemin Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19/3-b maddesi anlamında bir kısmi bölünme işlemi vasfında olduğu sonucuna ulaşmak mümkündür.**

VI. TALEP KONUSU KISMI BÖLÜNME İŞLEMİ İLE AYNI SERMAYE OLARAK KONULMASI KARARLAŞTIRILAN TAŞINMAZIN NİTELİK VE DEĞERİNE İLİŞKİN TESPİTLER

Kısmi bölünme nedeniyle XX Turizm İnşaat ve Ticaret A.Ş.den çekilerek kurulacak anonim şirkete verilecek değerlerin bilanço aktifinde kayıtlı oldukları ve alt muavin kayıtlardan da anlaşılacağı şekli ile, **kısmi bölünmeye konu olacak mukayyet değerlerin net toplamı 2.997.100,61 TL'den ibarettir.**

Bunun dışında, XX Turizm İnşaat ve Ticaret A.Ş.den çekilerek yeni kurulacak şirkete aktarılabacak 3.000.000,00.- TL. tutarındaki sermayenin geriye kalan 2.899,39.- TL.'lik kısmının nakit karşılığı olduğu görülmektedir. Aslında, nakit karşılığı sermaye aktarımı kısmi bölünme işlemine yabancı bir yöntemdir. Buna karşılık, talep konusu kısmi bölünme işleminde, yeni kurulacak şirkete nakit olarak aktarılan 2.899,39.- TL.'nin, aktarılan toplam sermaye miktarı olan 3.000.000,00- TL. içinde çok küçük bir kısmı meydana getirdiği ve esasen aktarılan sermaye tutarını küsürattan arındırmak suretiyle payların hissedarlara dağıtımında kolaylık sağlamak amacıyla yapıldığı görülmekle, bu durumun kısmi bölünme işleminin hukuki unsurları bakımından bir sakınca yaratmadığı ve işlemin yasal niteliği bakımından bir değişiklik meydana getirmediği sonuç ve kanaatlerine ulaşmak mümkündür.

VII. DİLEKÇİ ŞİRKET XX TURİZM İNŞAAT VE TİCARET A.Ş.NİN ÖZVARLIKLARI (ÖZSERMAYE) TUTARININ BELİRLENMESİ

Tespit isteyen XX Turizm İnşaat ve Ticaret A.Ş nin 2009 yılı yasal defter ve dayanağı belgelerinin tetkikinde: Yevmiye Defteri:Noterliğince 23.12.2008 tarih, 111111 yevmiye nosu ile tasdikli olup 750 sayfadan ibarettir.Bilgiler bilgisayar ortamında muhafaza edilmektedir. Defteri Kebir: Aynı noterce aynı tarihte 111112 yevmiye nosu ile tasdikli olup 750 tek sayfadan ibarettir. Henüz kayıt tesis ettirilmemiştir. Envanter: Aynı noterce aynı tarihte 111113 yevmiye nosu ile tasdikli olup 25 tek sayfadan ibarettir. Henüz kayıt tesis ettirilmemiştir.

Tespit konu XX Turizm İnşaat ve Ticaret A.Ş .nin 30.09.2010 tarihli bilanço-gelir tablosu ve aynı tarihli mizanının tetkikinden şirketin özvarlığı aşağıdaki biçimde hesaplanmıştır.

SERMAYE	12.600.000,00
SERMAYE YEDEKLERİ	682.421,00
KAR YEDEKLERİ	594.000,00
GEÇMİŞ YIL KARLARI	11.691.885,38
DÖNEM NET KARI ZARARI	1.595.933,70
30.09.2010 ÖZVARLIK	27.164.240,08

Yapılan hesaplardan da görüleceği üzere, şirketin 30.09.2010 tarihli bilançosuna göre Özvarlığı 27.164.240,08.TL den ibarettir.

VIII. KISMİ BÖLÜNME PLANI ÇERÇEVESİNDE DİLEKÇİ ŞİRKET XX TURİZM İNŞAAT VE TİCARET A.Ş. TARAFINDAN YAPILMASI GEREKEN ESAS SERMAYE AZALTILMASI MİKTARININ HESAPLANMASI

Dilekçi şirket XX Turizm İnşaat ve Ticaret A.Ş .'nin esas sermayesinin, kısmi bölünme planına göre esas alınan 30.09.2010 tarihi itibarıyla 12.600.000.TL olduğu ve bu sermayenin tamamen ödendiği, aktiflere plase edildiği görülmüştür.

Mevcut veriler ve hesaplamalar dahilinde, talep konusu kısmi bölünmenin gerçekleştirilebilmesi için, dilekçi şirket XX Turizm İnşaat ve Ticaret A.Ş tarafından yapılması gereken esas sermaye azaltılmasının miktarı aşağıdaki biçimde hesaplanmıştır. Buna göre;

- ✓ **Kurulacak Anonim Şirkete devredilecek değerlerin Özvarlıklar Toplamına Oranı; $3.000.000.TL / 27.164.240,08.TL = 0,1104$ olmaktadır.**
- ✓ **Kurulacak Anonim Şirkete devredilecek değerlerin dilekçi XX Turizm İnşaat ve Ticaret A.Ş nin Esas Sermayesi İçindeki Değeri; $12.600000.TL * 0,1887 = 1.391.040.TL$ 'ye tekabül etmektedir.**

Bu çerçevede, talep konusu kısmi bölünme kapsamında dilekçi XX Turizm İnşaat ve Ticaret A.Ş tarafından 1.391.040.TL. tutarında sermaye azaltılması yapılması gerekmektedir. **Bu çerçevede, dosya içeriğinde yer alan 22.11.2010 tarihli kısmi bölünme planının 6.maddesine göre, sermaye azaltılması ile eş zamanlı-eş tutarlı olarak yapılması planlanan esas sermaye arttırımı miktarının da 1.391.040 TL. olması gerekmektedir. Dolayısıyla, dosyaya ibraz edilen bölünme planının 6.maddesinde “özvarlık/nominal sermaye” oranı uygulanmaksızın ve devredilecek taşınmazın mukayyet değeri olan 3.000.000. TL.’nin aynen nominal sermayeden düşülmesi şeklinde ifade edilmiş olan azaltılacak ve eş zamanlı olarak arttırılacak sermaye miktarının, burada “özvarlık/nominal sermaye” oranı dikkate alınarak yapılan tespitlere uygun biçimde 1.391.040. TL. olarak tadil edilmesi uygun olacaktır.**

Ayrıca, bu noktada belirtmek gerekir ki, dilekçi şirketin yukarıda belirlenen 1.391.040. TL. tutarındaki esas sermaye azaltılması ile eş zamanlı olarak aynı miktarda esas sermaye arttırımı yapması bakımından hukuken bir engel mevcut değildir. Bu çerçevede, yukarıda tespit edilen dilekçi şirketin özvarlık miktarına göre bu sermaye arttırımın şirket içi fonlardan yapılması mali açıdan mümkün olduğu gibi, bu konudaki tercihe göre pay sahiplerince yeni sermaye taahhüt edilmesi suretiyle de sermaye arttırımı yapılabilecektir. Bu çerçevede, dilekçi şirkette sermaye azaltılması ile birlikte eş zamanlı olarak aynı miktarda sermaye arttırımı yapılması neticesinde şirketin esas sermaye kaleminde bir değişiklik meydana gelmeyecek olmasından dolayı, sermaye azaltılmasının sadece kısmi bölünmenin gerçekleştirilmesine hizmet eden fiktif bir işlem niteliğinde olacağı ve bu nedenle gerçek anlamda bir sermaye azaltılmasının mevcut olmamasına bağlı olarak, TTK m. 397 hükmünde öngörülmüş olan ilan prosedürünün uygulanmasına gerek olmaksızın talep konusu işlemlerin tescilinin yapılmasında mali ve hukuki anlamda bir sakıncanın bulunmadığını belirtmekte yarar vardır.

IX. DİLEKÇİ XX TURİZM İNŞAAT VE TİCARET A.Ş.'NİN VE KİSMİ BÖLÜNME YOLUYLA YENİ KURULACAK OLAN YY KONAKLAMA HİZMETLERİ OTELCİLİK TİC.A.Ş.'NİN KİSMİ BÖLÜNMEYEN SONRAKİ ORTAKLIK VE SERMAYE YAPILARININ BELİRLENMESİ

Yukarıda belirtildiği üzere, dosyada yer alan kısmi bölünme planına göre yapılması amaçlanan kısmi bölünme işlemi neticesinde, bölünen-devreden dilekçi XX Turizm İnşaat ve Ticaret A.Ş nin esas sermayesinin 1.391.040.TL tutarında azaltılması ve eş zamanlı olarak arttırılması ile birlikte, azaltılan ve eş zamanlı-eş tutarlı olarak arttırılan sermayenin pay sahiplerine mevcut hisse oranlarına göre verilmesi sonucunda, dilekçi şirketin esas sermaye miktarı ile pay sahiplerinin hisselerinin adet ve miktarlarında herhangi bir değişiklik meydana gelmeyecektir.

Bu çerçevede, **talep konusu kısmi bölünme işleminin gerçekleştirilmesi durumunda, dilekçi XX Turizm İnşaat ve Ticaret A.Ş nin ortaklık ve sermaye yapısı, dosya içeriğinde yer alan kısmi bölünme planının 6.maddesinde belirtildiği üzere, bölünme öncesinde halen geçerli olan ortaklık ve sermaye yapısı ile aynı olacaktır.**

Ayrıca, **dilekçi XX Turizm İnşaat ve Ticaret A.Ş ye ait taşınmazın, kısmi bölünme planına göre yeni kurulacak olan YY Konaklama Hizmetleri Otelcilik Ticaret A.Ş.'ye yukarıda tespit edilen 3.000.000. TL. kayıtlı değeri üzerinden aynı sermaye olarak konulması neticesinde, inceleme konusu kısmi bölünme işlemi kapsamında yeni kurulacak YY Konaklama Hizmetleri Otelcilik Ticaret A.Ş. nin esas sermayesi, dosya içeriğinde yer alan 22.11.2010 tarihli kısmi bölünme planında belirtildiği üzere 3.000.000.TL. olacaktır.** Bu çerçevede, kısmi bölünme planına göre, yeni kurulacak şirketin ortaklık ve sermaye yapısı dilekçi XX Turizm İnşaat ve Ticaret A.Ş ile aynı olacağına göre, bölünme yoluyla yeni kurulması planlanan YY Konaklama Hizmetleri Otelcilik Ticaret A.Ş.nin kısmi bölünme planının 4.maddesinde 3.000.000.TL olarak tasarlanan esas sermayesi içinde pay sahiplerinin (plana göre, yeni kurulacak şirketin pay sahipleri de XX Turizm İnşaat ve Ticaret A.Ş. ile aynı kişiler olacaktır) her birinin hisse miktarları,

aynen kısmi bölünme planının 4.maddesinde belirtildiği üzere aşağıdaki gibi olacaktır :

Pay Sahibi	Sermaye Miktarı	Hisse Adedi
M. A. C	1.424.500	1.424.500
M. B. C	195.000	195.000
N. K. C	1.313.510	1.313.510
Z. Y	66.490	66.490
K. Ö	500	500
TOPLAM	3.000.000	3.000.000

X. SONUC

Yukarıda yer alan tespit ve değerlendirmelere göre, talep konusu kısmi bölünme işlemi ile ilgili olarak varılan sonuçların özeti aşağıdaki gibidir :

- Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19/3-b maddesinde belirtilen unsurların dosya içeriğinde mevcut bölünme planında açıklanan talep konusu işlem bakımından mevcut olduğu ve **dosyaya ibraz edilen 24.09.2009 tarihli kısmi bölünme planına istinaden talep konusu yapılan işlemin Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19/3-b maddesi anlamında bir kısmi bölünme işlemi vasfında olduğu sonucuna ulaşmak mümkündür.**
- Kısmi bölünme nedeniyle XX Turizm İnşaat ve Ticaret A.Ş den çekilerek kurulacak anonim şirkete verilecek değerlerin bilanço aktifinde kayıtlı oldukları ve alt muavin kayıtlardan da anlaşılacağı şekli ile, **kısmi bölünmeye konu olacak mukayyet değerlerin net toplamı 3.000.000.TL den ibarettir.**
- **Talep konusu kısmi bölünme işleminde, yeni kurulacak şirkete nakit olarak aktarılan 2.899,39.- TL.'nin, aktarılan toplam sermaye miktarı**

olan 3.000.000,00- TL. içinde çok küçük bir kısmı meydana getirdiği ve esasen aktarılan sermaye tutarını küsürattan arındırmak suretiyle payların hissedarlara dağıtımında kolaylık sağlamak amacıyla yapıldığı görülmekle, bu durumun kısmi bölünme işleminin hukuki unsurları bakımından bir sakınca yaratmadığı ve işlemin yasal niteliği bakımından bir değişiklik meydana getirmediği anlaşılmaktadır.

- Yukarıda yapılan hesaplardan da görüleceği üzere, **şirketin 30.09.2010 tarihli bilançosuna göre Özvarlığı 27.164.240,08.TL den ibarettir.**
- Talep konusu kısmi bölünme kapsamında dilekçi XX Turizm İnşaat ve Ticaret A.Ş tarafından 1.391.040.TL. tutarında sermaye azaltılması yapılması gerekmektedir. **Bu çerçevede, dosya içeriğinde yer alan 22.11.2010 tarihli kısmi bölünme planının 6.maddesine göre, sermaye azaltılması ile eş zamanlı-eş tutarlı olarak yapılması planlanan esas sermaye arttırımı miktarının da 1.391.040. TL. olması gerekmektedir. Dolayısıyla, dosyaya ibraz edilen bölünme planının 6.maddesinde “özvarlık/nominal sermaye” oranı uygulanmaksızın ve devredilecek taşınmazın mukayyet değeri olan 3.000.000. TL nin aynen nominal sermayeden düşülmesi şeklinde ifade edilmiş olan azaltılacak ve eş zamanlı olarak arttırılacak sermaye miktarının, burada “özvarlık/nominal sermaye” oranı dikkate alınarak yapılan tespitlere uygun biçimde 1.391.040.TL olarak tadil edilmesi uygun olacaktır.**
- Kısmi bölünme planı uyarınca, dilekçi XX Turizm İnşaat ve Ticaret A.Ş.nin esas sermayesinin 1.391.040 TL. tutarında azaltılması ve eş zamanlı olarak arttırılması ile birlikte, azaltılan ve eş zamanlı-eş tutarlı olarak arttırılan sermayenin pay sahiplerine mevcut hisse oranlarına göre verilmesi sonucunda, **talep konusu kısmi bölünme işleminin gerçekleştirilmesi durumunda, dilekçi XX Turizm İnşaat ve Ticaret A.Ş.nin ortaklık ve sermaye yapısı, dosya içeriğinde yer alan kısmi bölünme planının 6.maddesinde belirtildiği üzere, bölünme öncesinde halen geçerli olan ortaklık ve sermaye yapısı ile aynı olacaktır.**

- Ayrıca, dilekçi XX Turizm İnşaat ve Ticaret A.Ş. ye ait taşınmazın, kısmi bölünme planına göre yeni kurulacak olan YY Konaklama Hizmetleri Otelcilik Ticaret A.Ş.'ye yukarıda tespit edilen 3.000.000.TL kayıtlı değeri üzerinden aynı sermaye olarak konulması neticesinde, inceleme konusu kısmi bölünme işlemi kapsamında yeni kurulacak YY Konaklama Hizmetleri Otelcilik Ticaret A.Ş.'nin esas sermayesi, dosya içeriğinde yer alan 22.11.2010 tarihli kısmi bölünme planında belirtildiği üzere 3.000.000.TL olacaktır. Kısmi bölünme planına uygun olarak, bu sermaye dilekçi XX Turizm İnşaat ve Ticaret A.Ş. nin de pay sahipleri olan gerçek kişilere dilekçi şirketteki hisse oranlarına uygun olarak (rapor içeriğinde yer alan listede belirtildiği üzere) dağıtılacaktır. Sayın Mahkemenin üstün görüş ve takdirlerine saygılarımızla arz ederiz.

BİLİRKİŞİ HEYETİ

Muhasebe ve İnsan Kaynakları Uzmanı

M.K

S.M. Mali Müşavir

A.E

DEÜ Hukuk Fak. Tic. Huk. Ana B.D. Öğr. Ü.

C.H

3.5.2. Reel Değerleme Konulu Bilirkişi Rapor Örneği

İZMİRASLİYE TİCARET MAHKEMESİ

SAYIN BAŞKANLIĞINA

Dosya No.....

BİLİRKİŞİ RAPORU

IV.TARAFLAR

TESPİT İSTEYEN : XX Holding A.Ş.

VEKİLİ : Av.A.Z ve Av.S G

3 KONUSU : Reğel Değerleme

V.TALEP

Tespit isteyen vekili tarafından Sayın Mahkemeye verilen dilekçede özetle;

XX Holding A.Ş.nin YY Tic.A.Ş. tarafından yapılacak primli sermaye artışına iştirak ederek söz konusu şirketin hissedarı olacağı, bu nedenle YY A.Ş.nin mevcut mal varlığının rayiç değerler üzerinden değerlendirilmesi suretiyle bir hisse senedinin primli değerinin tesbiti talep edilmiştir.

VI. YAPILAN İNCELEMELER

ARAC/GEREC DEMİRBAŞLARI TESBİT VE İNCELEMELERİ:

Tesbite konu YY A.Ş ait işyerinde ve muhtelif alanlarda bulunan ve şirketin aktiflerinde bulunan ve şirketin aktifleri içerisinde yer alan yer altı yerüstü düzenlerinin, tesis makine ve cihazlarının, demirbaş ve taşıtlarının fiili satış değerleri dikkate alınmak suretiyle değerlendirilmiş ve aşağıdaki sonuca ulaşılmıştır. Buna göre;

PİYASA DEĞERİ	
251 YER ALTI YER ÜSTÜ DÜZENLERİ	7.500,00
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	684.312,00
254 TAŞITLAR	429,600,00
TV RADYO VERİCİLERİ	1.236.000,00
GENEL TOPLAM	3.798.080,00

Yapılan değerlemeden de görüleceği üzere şirketin aktiflerinde yer alan değerlemeye konu yer altı ve yerüstü düzenlerinin, tesis makine ve cihazların, demirbaş ve taşıtlarının Reel Değerlerinin toplamda 3.798.080,00TL olduğu tesbit edilmiştir.

MALİ DURUM DEĞERLEME RAPORU

Tesbite konu YY.A.Ş. nce heyetimize sunulan 31.01.2010 tarihli bilanço-gelir tablosu ve detay mizanına göre şirketin öz kaynakları aşağıdaki şekildedir.

SERMAYE	3.500.000,00 TL
GEÇMİŞ YIL ZARARLARI(-)	3.024.839,43 TL
DÖNEM NET KAR ZARARI(-)	48.344,38 TL
31.01.2010 ÖZVARLIK	426.816,19 TL

Mevcut tablodan da görüleceği üzere şirketin 31.01.2010 tarihli bilanço-gelir tablosu dikkate alındığında YY A.Ş.nin özvarlığının 426.816,19TL olduğu görülmektedir.

Rayıç Değerine Göre Öz Kaynak(Öz Varlık Durumu)

TTK.nun ilgili maddeleri dahilinde şirketin aktiflerinin piyasa satış değerlerinin yani rayıç değerlerinin belirlenmesi hususunda şirket bünyesinde ve sair araziler üzerinde yer alan yer altı ve yerüstü düzenleri, tesis makina ve cihazlar, Taşıtlar ve Demirbaşları değerlendirilmiş ve elde edilen veriler aşağıdaki tabloda yer aldığı şekli ile sunularak Reel Değer Artış/Azalış Farkına ulaşılmıştır. Buna göre;

AKTİFTE KAYITLI DEĞERLER		REEL DEĞERLER	
Yeraltı Yeüstü	3.884,88	Yeraltı Yeüstü	7.500,00
Tesis Mak.Cihazla	2.488.869,97	Tesis Mak.Cihazla	2.676.668,00
Taşıtlar	359.949,55	Taşıtlar	429.600,00
Demirbaşlar	594.915,71	Demirbaşlar	684.312,00
Amortismanlar	-2.479.707,59		
Net Defter Değeri	967.912,52	Reel Değer	3.798.080,00
		R.D.Artış Frkı	2.830.167,48

Yukarıda oluşturulan tablodan da görüleceği üzere şirketin 31.01.2010 tarihi itibariyle aktif değerlerinde 2.830.167,48 TL tutarında Reel Değer Artış Frkının mevcut olduğu anlaşılmıştır.

Şirketin 2.830.167,48 TL olarak tesbit edilen Reel Değer Artış Farkının şirket özvarlığına ilavesi neticesinde 31.01.2010 tarihi itibariyle şirketin özvarlığı aşağıdaki biçimde oluşmaktadır. Buna göre ;

SERMAYE	3.500.000,00 TL
GEÇMİŞ YIL ZARARLARI(-)	3.024.839,43 TL
DÖNEM NET KAR ZARARI(-)	48.344,38 TL
REEL DEĞER ARTIŞ FARKI	2.830.167,48 TL
31.01.2010 ÖZVARLIK	3.256.983,67 TL

Yapılan özvarlık hesabından da görüleceği üzere şirketin 31.01.2010 tarihi itibariyle Reel Değer Artış Farkları dikkate alındığında özvarlığının 3.256.983,67 TL olduğu tesbit edilmiştir.

Şirketin 3.500.000,00TL den ibaret sermayesinin tamamen ödendiği aktiflere plase edildiği tesbit edilmiştir.

SONUC:

Ayrıntıları rapor içeriğinde belirtildiği üzere:

1. Tesbite konu şirketin aktif değerleri içerisinde yer alan yer altı ve yerüstü düzenlerinin, tesis makine ve cihazların, demirbaş ve taşıtlarının Reel Değerlerinin 3.798.080,00TL olduğu,
2. Tesbite konu şirketin 31.01.2010 tarihi itibariyle Reel Değer Artış Farkları dikkate alındığında özvarlığının 3.256.983,67 TL olduğu tesbit edilmiştir.

Durum Saygı ile arz olunur.../.../2010

BİLİRKİŞİ HEYETİ

Muhasebe ve İnsan Kaynakları Uzmanı
M.K

S.M. Mali Müşavir
A.E

Makina Mühendisi
C.H

SONUÇ

Sunulan muhasebe bilgilerinin gerçeğe uygun, doğru ve güvenilir olması toplumun her kesimi için giderek daha büyük önem kazanmaktadır. İşletmenin yalnızca yöneticileri ve ortakları değil, çalışanlar, yatırımcılar, kredi kurumları, tedarikçiler, müşteriler, vergi otoritesi, tüketiciler, kamu gibi diğer ilgi grupları’da alacakları finansal kararlar için gerçeğe uygun ve güvenilir bilgiye ihtiyaç duymaktadırlar. Güvenilir finansal tablo sunmanın ölçütleri ise yasalar ve bugün artık evrensel düzeyde genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartlarıdır. İşletmelerde iyi bir kurumsal yönetim ile bağımsız denetim de bu güvenilirliğin bir tür kalite güvencesidir.

Standart, kural ve prosedürlerin uygulanabilmesi için, mesleki yargının önemi vazgeçilmezdir. Her mesleğin içinde olan ve sadece o meslek mensuplarının gerçekleştirebildiği mesleki yargı olgusu, muhasebenin işletme içindeki tüm süreçlerle hatta işletme dışındaki bazı süreçlerle de yakından ilişkili olması nedeniyle ayrı bir önem kazanmaktadır.

Muhasebeciler profesyonel olarak dürüst, ehliyet sahibi, tecrübeli kişiler olarak “Mesleki Yargı” yapmalıdırlar. Kanımızca, muhasebede ustalık, mesleki yargı uygulamalarında finansal bilgi kullanıcılarını yanıltmayacak, güvenilirliğe zarar vermeyecek sonuçların seçilmesi ile mümkün olur ve bu karara “İyi” Yargı denebilir. Bu, kalite, tecrübe ve bilgi birikimi sonucu elde edilebilen bir özelliktir.

Mesleki yeterlilik finansal raporlama sürecinin herhangi bir noktasında bulunan her birey için gerekli bir koşuldur. Muhasebe alanında düzenleme, eğitim ve kural oluşturma ile ilgili kesimler bu yeterlilikleri belirlemeli ve yayınlamalıdır.

Üniversite ders programlarında özellikle “mesleki yargı”nın geliştirilmesini sağlayacak değişiklikler yapılmalıdır. Geleceğin muhasebecileri yalnızca bilginin üretilmesini değil, karar alma ve analiz sürecinde bilginin nasıl kullanıldığını da öğrenmelidir.

Muhasebecileri profesyonel yapan olayların bel kemiğinde, mesleki yargının bulunduğu gerçeği gerek kişiler gerekse meslek kurumları tarafından tartışmasız kabul edilmektedir. O halde mesleki yargı eğitilmiş bir yargı olmalıdır. Belirli bir karar verme durumunda, hangi mesleki yargının muhasebenin temel kavramlarına ve standartlarına daha uygun olacağı, muhasebecinin iyi eğitim görmüş, deneyimli olması halinde çoğunlukla belli olabilir. Böyle durumlarda muhasebeciden beklenen; karar seçeneklerinden en etik ve objektif olanı tarafsız bir biçimde seçmesidir. Meslek dışındaki kişilerin sonuçları anlaması muhasebecinin sorumluluğudur.

Özet olarak, muhasebeciler bağımsız kararlar alabilmeli ve “kurallara bağlı” muhasebe uygulamasını “yaklaşımlara bağlı” muhasebe uygulaması ile birlikte uygulayabilmelidirler. Aksi takdirde bir kural uygulayıcısı olurlar ve uzmanlıklarını kaybederler.

Mesleki yargı sınırsız biçimde uygulandığında ise mali tablolar kendisinden beklenen hizmeti yerine getiremez ve karşılaştırma özelliğini kaybeder. Ancak mesleki yargı uygulama sınırları ne olmalıdır sorusunun cevabını vermek bu noktada mümkün görünmüyor. Bu nedenle mesleki yargı kullanımındaki tartışmalar, mesleki yargının kullanılma sınırı üstünde devam edecektir.

Çalışmanın uygulama bölümünde muhasebe uzmanı bilirkişilerin hazırlamış oldukları raporlarda yer alan mesleki yargı kullanımı iki farklı bakış açısıyla ele alınıp değerlendirilmiştir.

KAYNAKÇA

Akdoğan Nalan ve Tenker Nejat,” **Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**”
11. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2007

Aktaş, Hüseyin ve Kuloglu, Gökhan. (2008). “Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Mesleği”. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 5 (25). 101–120.

Albrecht, W. Steve (2003), “*Fraud Examination*”, Thomson Print, USA.

Aslan, Sinan ve Burak Arzova. “Denetçi Raporlarının Kamunun Aydınlatılması Yönüyle İnternet Ortamında Yayınlanması: Beş Ülke Ve Türkiye Kıyaslaması”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt 6, Sayı:2, (Haziran 2004)

Arslan Mahmut, **İş ve Meslek Ahlakı**, Nobel Yayınları, 2001, Ankara.

Ashton Robert H. “**Integrating Research and Teaching in Auditing: Fifteen Cases On Judgment And Decision Making**”, The Accounting Review, 1984

Alvin A. Arens, Randal J. Elder ve Mark S. Beasley, **Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach**, Pearson Prentice Hall, 2006, 11th Edition, s.314

Bayazıtlı, Ercan ve Çelik Orhan , “**Muhasebe Eğitiminin Kalitesinin Artırılmasında İlk Adım: Yükseköğretim Kurumlarında Muhasebe Eğitiminin Etkinliğinin Analizi**”, 23. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Antalya, 2004

Bayırlı Rıdvan, “**Yaratıcı Muhasebe, Etik Firma Değeri Örnek bir Uygulama**”, Doktora Tezi, 2006

Bozkurt Nejat, “**Mali Tablolarda İşletme Yönetimleri Tarafından Yapılan Muhasebe Hileleri**”, Muhasebe-Finansman Dergisi, Yıl:9, Sayı:12, Nisan 2000

Bozkurt, Nejat (2000b), “Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Yeni Bir Alan “Adli Muhasebecilik”, *Yaklaşım Dergisi*, Yıl:8, Sayı:94, Ek

Çatıkkaş Özgür ve Çalış Ercan. “**İşletmelerde Muhasebe hilelerinin önlenmesi için hile belirtileri**” Modav Mart 2005 cilt 7 sayı 1

Çelik, Orhan ,” **İşletmelerde Muhasebe Bilgisi ve Şirket Demokrasisi**” Ankara 2008 Siyasal Kitabevi

Çukacı, Yusuf C., “Kamuyu Aydınlatmada Muhasebe Meslek Elemanının Etik Anlayışı ve İzmir ilinde Bir Uygulama”, **DEÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 8(1), 2006

Cömert Nuran Doyrangöl ve Cemal İbis,”**Genel Muhasebe Tekdüzen Hesap Planına Uygun Defter Tutma Uygulamaları**”, Marmara Üniversitesi Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayınları No:536/269, 2007

Davenport, H. Thomas ve L., Prusak “**İş Dünyasında Bilgi Yönetimi**”, Çeviren: Günhay Güney; Özgünadı: Working Knowledge, Rota Yayınları, Etkin Yönetim Dizisi,İstanbul.2001

Daştan Abdulkerim, “Meslek Ahlakı Kuralları ve Muhasebe Mesleğindeki Yeri”, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon, 2001.

Dalkılıç Ali Fatih”**Ulusal ve Uluslararası Muhasebe Standartlarında Mesleki Yargının Rolü**” Doktora Tezi 2008

Dechow, Patricia M., R. G., Sloan, ve A. P., Sweeney1995 “**Detecting Earnings Management**”, *The Accounting Review*,Vol:70, No:2, pg. 193-225, April 1995

Durukan Banu ve Çakar Ulaş, “Başarısız Projelere Artan Bağlılık”, **Dayanışma**, 94, 2006

Düzmen Seyhan, “Muhasebe Mesleğinde Etik”, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Zonguldak, 2003.

Dilbilgisi Terimleri Sözlüğü, <http://www.tdkterim.gov.tr> (03.10.2010)

Erhan Deniz Umut, “**Türkiyede Muhasebe Standartlarının Gelişimi**”, Muhasebe Bilim Dünyası (Möдав) "1st International Accounting Conference on the Way to Convergence", 2004

Ergun Ülkü, Küresellesmenin Muhasebe Eğitimine Etkisi Paneli” Türkiye XIII Muhasebe Eğitimi Sempozyunu: “Küresellesme ve Muhasebe Eğitimi. (Editör: Prof. Dr. Oya YILDIRIM, Dr. Aysen DALGIÇ) Mayıs 1993, İzmir.

Ergun Ülkü, “**Entellektüel Sermaye Ölçülmesi Yönetimi**” İzmir 2002

Felsefe Terimleri Sözlüğü, <http://www.tdkterim.gov.tr> (03.10.2010)

Fortin Jacques ve Real Labelle, “If Only We Had Listened to Ross Skinner”, **Canadian Accounting Perspectives**, 4(2), 2005

Gibbins Michael ve Alister K. Mason, **Professional Judgment in Financial Reporting**, 1988, CICA Research Study.

Gibbins Michael, Steven Salterio ve Alan Webb, “Evidence About Auditor-Client Management Negotiation Concerning Client’s Financial Reporting,” **Journal of Accounting Research**, 39, 2001

Gücenme Ümit ve Aylin Poroy Arsoy, “Türkiye’de Cumhuriyet Döneminde Muhasebe Eğitimi”, **Mali Çözüm**, Kongre Özel Sayısı, 2006

Güredin Ersin **Denetim**, 5. Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım A.S., Haziran 1993

Gürbüz Hasan, **Muhasebe Denetimi**, Bilim Teknik Yayınevi, 4. Baskı, 1995,

Hürriyet Gazetesi 13.03.2010, s,14

Ifac Profesyonel Muhasebeciler için Ahlak Kuralları,
<http://www.alomaliye.com/ifac.html>. (Erişim 09.08.2010)

Kula Veysel, Kaynar Burcu ve Keskinöylü Meltem ,Hileli Finansal Raporlama Yaklaşımlarını Belirleyen Teşvikler/Baskılar ve Fırsatlar **Muhasebe ve Denetime Bakış** Mayıs 2008 sayı 25

Kurtosmanoglu, Adnan 2002 **Finansal Simya**, Altın Kitaplar Yayınevi, 1. Baskı,Nonaka, I, R.,Toyama ve N., Konno 2000 SECI, Ba and Leadership: a Unified Model of Dynamic Knowledge Creation, Long Range Planning, pg. 5-34.

Michael Birch, **Küresellesme-Yol Ayrımındaki Muhasebe Meslegi**, Yıldız Öztürk (Çeviren), Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Globallesmenin Muhasebe Meslegi Üzerine Etkileri ve Toplum Çıkarlarının Korunması, Yayın No:49, İstanbul 2004

Muğan Can Şınga ve Nazlı Hoşal Akman, “**Muhasebe Eğitiminde Öğretim ve Öğrenim Yöntemleri ile Ders Başarısı Arasındaki İlişki: Pilot Çalışma**”, Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Antalya, 2004

Mulford, Charles. W. ve E. E., COMISKEY2002 The Financial Numbers Game, Detecting Creative Accounting Practice, John Wiley & Sons, USA.

Nonaka, I, R.,Toyama ve N., Konno 2000 SECI, Ba and Leadership: a Unified Model of Dynamic Knowledge Creation, Long Range Planning, pg. 5-34.

Nelson Mark ve Hun-Tong Tan, “Judgment And Decision Making Research in Auditing: A Task, Person And Interpersonal Interaction Perspective, **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, 24, 2005

Otlu, Fikret, Ahmet Uğur. “Bilanço Dışı Finanslama Tekniği Olarak Özel Amaçlı Şirketler”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Yıl:5, Sayı:18, (Nisan 2006)

Otlu Fikret, “Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlakının Yeri ve Önemi”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İ.B.F. Dergisi**, Sayı 4, 1999

Özbericikli, Mehmet. “Bağımsız Denetçinin Müşteri Firmanın Yolsuzluk Eylemi Karşısındaki Tutumu: Şirket Yolsuzluk Vakaları ve Yasal Düzenlemeler Çerçevesinde Bir İnceleme”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Yıl:5, Sayı:18, (Nisan 2006)

Özkol Erdal, KÖK Dünder, ÇELİK Muhsin ve GÖNEN Seçkin, “**Meslek Etiği ve Muhasebe Meslek Elemanlarının Etik İlkelerine Duyarlılık Düzeyinin Araştırılması**”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, 2005

Selimoğlu Seval, “**Muhasebede Meslek Ahlakı (Etik) Yaklaşımı**”, III. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Antalya, 1997

Sermaye Piyasası Kurulu, **Kurumsal Yönetim İlkeleri**, Düzeltilmiş İkinci Yayınlanma Tarihi Subat 2005
(www.spk.gov.tr/ofd/kurumsal/yönetim/kurumsal_yönetim_ilkeleri.pdf), (Erisim tarihi, 10.09.2010).

Skinner Ross, “Judgment in Jeopardy” **CA Magazine**, 128, 1995

Solaş Çiğdem, “**Muhasebe Mesleğinde Mesleki Yargı**” Ekim 2006,
http://docs.google.com/View?id=ddmwd459_28f356dsfk

Suer,Ayça Zeynep, ”**Muhasebe Mesleğinde Enron Vakası ve Getirdikleri**” İstanbul SMMMÖ.İstanbul,Eylül 2004

Stolowy, Herve ve G., BRETON 2000 “**A Review of Research on Accounts Manipulation**”, Paper for the Annual Congress of European Accounting Association, 29- 31 March 2000

Tetik Sema, ”**Muhasebe Meslek Etiği**” İZSMMMÖ Dayanışma Nisan2009,Sayı 105

Tüfekçi Fatma, ”**Muhasebe Mesleğinde Kariyer Mesleğin Değişen Ulusal ve Uluslararası Boyutu**” İZSMMMÖ Dayanışma 2008 Sayı104

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, “**Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) İle Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları**”, TMSK Yayınları, 2006

The ACFE's Report to the Nation on Occupational Fraud & Abuse, the Association of Certified Fraud Examiners (ACFE), 2006

The Institute Of Chartered Accountants In Austrilia, “Professional Judgment: Are Auditors Being Held to a Higher Standard Than Other Professionals?”, 2006

The Committe of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, Report of National Commission on Fraudulent Reporting, Background to the Report, (<http://www.coso.org/Publications/NCFRR.pdf>, (Erisim Tarihi: 15.01.2010)

Tek, Nergis ve Tektüfekçi Fatma”**Finansal Muhasebe**”İzmir 2007

www.tuik.gov.tr/metaveri/39_m38.doc (05.09.2010)

TDK **Güncel Sözlük**, www.tdk.org.tr (16.09.2010)

www.tide.org.tr. Türkiye İç Denetim Enstitüsü,
http://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=etik_kurallar (Erisim Tarihi, 15.09.2010).

Türedi, Hasan. (2007). *Denetim*. Trabzon

Thorne Daniel, “**An Educational Perspective on Concepts-Based Accounting Standards**”, College of Business and Technology Working Papers Series, 2003

TMSK, Kavramsal Çerçeve

TMSK, TMS 1 **Finansal Tabloların Sunuluşu** paragraf 17-18

Tek Nergis ve Dalkılıç Fatih ”**TMS Uygulamalarında Mesleki Yargının Yeri ve Mesleki Yargı Kullanımını Gerektiren Alanlar**”Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu Kıbrıs26-30Kasım 2008

Usul Hayrettin, Bekçi İsmail ve Kahraman Kadir, **Denetim Raporunun Bireysel Yatırımcı Kararına Etkileri**, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi MÖDAV, Cilt:4, Sayı:4, Aralık 2002

Ünsal Ahmet,”Muhasebede muhasebecinin hesabı takdir yetkisi” Mali Çözüm Sayı.94, 2009

Young, M. R., 2002, “**Accounting Irregularities and Financial Fraud, A Corporate Governance Guide**”, Second Edition, Aspen Law & Business.

Yöntembilim Terimleri Sözlüğü, <http://www.tdkterim.gov.tr> (03.10.2010)

Zoll Allen A., *Dynamic Management Education*, New York, 1966, Addison Wesley.

Jorge E. Guerra, “**The Sarbanes-Oxley Act and Evolution of Corporate Governance**”, The CPA Journal New York, April 2004, Vol.74, Iss.4, s.10-11, Proquest Veritabanı, (Erisim Tarihi, 29.12.2010).

Wilson Antony J., “Muhasebe Denetiminde Meslek Ahlakı Açısından Karşılaşılan Güçlükler”, III. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Antalya,