

DENETİM KOMİTESİNİN OLUŞTURULMASINDA VE KAZANÇ YÖNETİMİNDE MUHASEBE UZMANLIĞININ DEĞERLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN KAVRAMSAL BİR YAKLAŐIM

Nazan GÜNGÖR KARYAĐDI¹

ÖZET

Son zamanlarda finansal alanlarda yaşanan gelişmelere bağlı olarak önemi gittikçe artan muhasebe mesleğinde oluşan ihtiyaçlar doğrultusunda iç denetim, iç kontrol, bağımsız denetim, kurumsal yönetim ve derecelendirme, hata ve hile denetimi gibi yeni uzmanlık alanlarını ortaya çıkmıştır. Bu uzmanlık alanları ise işletmelerin denetim komitelerini ve kazanç yönetimi uygulamalarını yürütecek personelleri belirlerken önem arz eden konular arasında yer almaktadır. Bu çalıőmadaki amaç, literatür taraması yoluyla denetim komitelerinin oluşturulmasında ve kazanç yönetiminde muhasebe uzmanlığının etkilerinin değerlendirilmesine yönelik kavramsal bir inceleme yapmaktır. Bu kapsamda, çalışmanın ekonomide aktif şekilde yer alan Şirketlerde hem denetim komitesi oluşturulmasında hem de kazanç yönetiminin başarılı bir şekilde yapılmasında muhasebe alanında uzmanlaőmanın gerekliliğinin ortaya konulması ve sağlayacağı olumlu katkıları yansıtması açaısından kaynak oluőturacaėı düşünölmektedir.

Anahtar Kelimeler: Denetim Komitesi, İç Denetim, Muhasebe Uzmanlığı, Kazanç Yönetimi

A CONCEPTUAL APPROACH TO THE ASSESSMENT OF ACCOUNTING EXPERTISE IN THE ESTABLISHMENT OF THE AUDIT COMMITTEE AND EARNINGS MANAGEMENT

ABSTRACT

New areas of expertise such as internal auditing, internal control, independent auditing, corporate governance and rating, error and fraud auditing have emerged in line with the needs of the accounting profession, which have become increasingly important due to recent financial developments. These areas of expertise are among the issues that are important when determining the audit committees of the enterprises and the personnel to conduct the earnings management practices. The aim of this study is to conduct a conceptual review of the assessment of the effects of accounting expertise in the formation of audit committees and earnings management through literature review. In this context, it is thought that this study will be a reference in terms of revealing the necessity of specialization in accounting field and reflecting the positive contribution during the formation of audit committee and building successful management of earnings in companies which are active in the economy.

Keywords: Audit Committee, Internal Audit, Accounting Expertise, Earnings Management

¹ Bitlis Eren Üniversitesi, Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu, ngkaryagdi@beu.edu.tr

GİRİŞ

Giderek yaygınlaşan rekabet, teknolojik gelişmeler ve ekonomideki hızlı gelişim şirketlerin muhasebe işleyiş ve süreçlerini etkisi altına almış bulunmaktadır. Bu durum ise, gelişen çağın koşullarına göre muhasebe mesleğinin işlemlerini değiştirmiş ve önemini gittikçe arttırmıştır. Bu değişim içerisinde yeni muhasebe alanları ortaya çıkmış ve alanında uzmanlaşmayı ön plana çıkarmıştır.

Değişen koşullara bağlı olarak, muhasebe mesleğini icra eden meslek mensupları geçmişten günümüze kadar uygulanan geleneksel muhasebe uygulamalarının yanı sıra finansal analiz, finansal tabloların denetimi ve bunlarla ilgili işlerde başarıyı arttırma, başarılı bir kazanç yönetimine yönelik finansal işleyişleri yerine getirmek ve finansal tablo kullanıcılarının oluşan farklı taleplerine cevap verebilmek adına ön plana çıkan yeni muhasebe uzmanlık alanlarına uyum sağlamak zorunda kalmışlardır. Bu uzmanlık alanları aynı zamanda yeni iş imkânlarını da ortaya çıkarmaktadır. Meslek mensuplarının bu alanlara eğilim göstermeleri, değişen koşullara adapta olup gelişmelere uyum sağlayabilmeleri, bu konularla ilgili eğitim almalarını ve kendilerini bu alanlarda geliştirebilmeleri ile mümkün olmaktadır.

Alanında uzmanlaşmış meslek mensupları, yoğun rekabet ortamında şirketlerin başarısına olumlu katkı sağlama açısından avantaj sağlayıcı unsur teşkil etmektedir. Bu bakımdan birçok şirket muhasebe alanında uzman kişilerle çalışmayı tercih etmektedir. Muhasebe alanında şirketlerin geleceğine yönelik önemli etkiye sahip olan iç denetim, bağımsız denetim, iç kontrol, finansal tablo analizleri, finansal danışmanlık, etkin bir denetim komite üyesi seçimi, kazanç yönetiminde başarılı ve uzmanlaşmış bir personel tercihi her şirket için önemli bir kriter niteliği taşımaktadır. Bu yüzden günümüzde muhasebe alanında uzmanlık oldukça önemli bir konu haline gelmiştir.

Çalışmanın amacı, şirketlerde gerek denetim komiteleri oluşturulurken gerekse kazanç yönetimi uygulamaları yapılırken alanında yeterli eğitimi almış, yeterli deneyime sahip ve uzmanlaşmış bireyler tercih edilmesinin işletmeye her açıdan fayda sağlayacağını göstergesi olarak düşünülmektedir. Günümüzde bazı kayırcı politikalar neticesinde alanında eğitim almış, uzmanlaşmış bireyler yerine farklı statüde bireyler tercih edilmektedir. Bu durum ise, şirketlerin değerini arttırma, devamlılığını sağlama, rekabet avantajı sağlama, kârı maximize etme, hem ulusal hem de uluslararası ekonomilerde yer edinme gibi amaçlarını olumsuz etkilemektedir. Bu açıdan, şirketler söz konusu alanlarda personel seçimine giderken muhasebe uzmanlığını göz ardı etmemelidir.

1. DENETİM KOMİTESİ

Denetim; geçmişte neler yapıldığını veya ortaya çıkacak riskleri modern yaklaşımla önleyici denetim yaklaşımına göre ilerde neler olabileceğini tahmin etmek amacıyla oluşacak çeşitli konuları kontrol etmek olarak tanımlanabilir (Toksoy, 2015, s. 3). Ayrıca denetim, iktisadi faaliyetlerle ilgili işletme iddialarını önceden saptanmış kriterler, amaçlar ve standartlar çerçevesinde objektif bir şekilde incelemek ve ölçmek maksadıyla kanıtlara dayalı olarak değerlendirilmeye, kişi ve kuruluşların gelişimine katkı sağlamak; etkinliğini artırmak ve edinilen sonuçları işletme ilgililerine duyurmak amacıyla uygulanan sistemli, planlı ve programlı bir süreç şeklinde tanımlanmaktadır (Karahan, 2016, s. 4). Denetimin önemli amaçlarından olan finansal tabloların güvenilirliğini sağlamakla beraber, uzun dönemde şirket yönetiminin bu tablolara yönelik ortaya çıkan tahmin, tahlil, denetim ve rapor hazırlama vb. konular hakkında geleceğe yönelik doğru kararlar almasına yardımcı olmaktadır (Toksoy, 2015, s. 4).

Muhasebe denetimi ise, anında ortaya çıkmış bir işlemi değil tam aksine birden fazla işlemi içeren genel bir süreci belirtmektedir. Bu süreç, denetim çalışmalarına ilişkin çalışmalarla başlamakta, elde edilen sonuçların ilgililere raporlanması ve bunun ilân edilmesi ile son bulmaktadır. (Güredin, 1998, s. 13). Denetim, muhasebe bilgi sisteminde oluşturulan raporlar ile sunulan verilerin kabul gören muhasebe ilkelerine uygun hazırlanıp hazırlanmadığını incelemekle beraber işletme için hazırlanan verilerin doğruluğu, şeffaflığı, dürüstlüğü, güvenilirliği ve zamanlılığı hakkında bir yargı oluşturmaktır (Özbirecikli & Süslü, 2005, s. 69).

“Denetim işinde görevli olan kurul şirketin muhasebe sistemi, finansal bilgilerin kamuya duyurulması, bağımsız denetimi, ortaklıktaki iç kontrol sisteminin ilerleyişinin gözetmenliğini yapan, bağımsız denetim kuruluşunun yapmış olduğu seçim, bağımsız denetim sözleşmelerinin hazırlanmasını ve bağımsız denetim kuruluşlarının her sürecinde çalışmalarına yöne veren en az iki üyeden oluşan bir kuruldur” (Yakar, 2015, s. 253). Bu kurul, denetim komitesi olarak da adlandırılan kuruldur. Bu açıdan, denetim komitesi, bağımsız denetçilerin bağımsızlığını destekleme konusunda yardımcı olan idari bir komisyondur (Toksoy, 2015, s. 45). Denetim komitesi işletmelerin karşı karşıya gelebileceği riskleri ortadan kaldırmak ve bu noktada ortaya çıkabilecek sorunların yok edilmesi konusunda yönetime rehberlik edecek bir rol üstlenmiştir (Dinç & Abdioğlu, 2009, s. 158).

SPK, denetim komitesini şöyle tanımlamaktadır: “Denetimden sorumlu komite; ortaklığın muhasebe sistemi, mali bilgilerin kamuya açıklanması, bağımsız denetimi ve ortaklığın iç kontrol sisteminin işleyiş ve etkinlik kontrolünü yapar. Bağımsız denetim kuruluşunun seçimi, bağımsız denetim sözleşmelerinin hazırlanarak bağımsız denetim sürecinin başlatılması ve bağımsız denetim kuruluşunun bütün çalışmaları denetimden sorumlu komitenin sorumluluğunda yapılır”. (SPK, 2006, s. 11)

1.1. Denetim Komitesinin Görevleri ve Sorumlulukları

Denetim komitelerinin temelde üç görevi üstlendiği görülmektedir. Bu görevler gözetim, raporlama ve planlama görevleri olarak değerlendirilir. Bunlardan ilki olan Gözetim görevi, Denetim Komitesi'nin şirketin ortakları adına finansal raporlama sürecini üstlendiği görev olarak tanımlanır. Denetim Komitesi, işletmenin amaçlarına ulaşmasında hedeflenen kriterlere uygun çalışıp çalışmadığını kontrol etmek için yönetimi, iç denetçi ve bağımsız denetçilerin gözetimini yapar. Komitenin üstlendiği asli görevlerden biri mali raporlama sürecindeki işlemlerin tarafsızca gözetimidir. Bağımsız denetçi ve mali işlerden sorumlu yöneticilerle istikrarlı görüşmeler eşliğinde işletmenin mali tablolarını, denetim sürecini ve iç kontrol sistemini kontrol etme görevini yerine getirir. Bununla beraber, Denetim Komitesi denetçilerin çalışma alanını inceler, iç ve bağımsız denetçilerin birbirleriyle olan iletişimini etkin bir şekilde sağlanmasına yardımcı olur. Bununla beraber mali tablolar hazırlanırken kullanılan muhasebe ilke ve politikalarını inceler ve tabloların kamuya açıklama sürecinden evvel düzenli bir şekilde kontrol işlemlerini yapar. Bu sorumluluklar komitenin gözetim görevini yerine getirme de üstlendiği sorumlulukları kapsamaktadır (Toksoy, 2015, s. 58-59).

Planlama görevinde ise, Denetim Komitesi'nin, temel hedeflerinden biri etkili ve başarılı bir planlama yapmaktır. Bu bağlamda, işletmenin mali ve denetim süreçlerini izlemesi ve bunlara uygun bir yönetim planı oluşturması gereklidir (Akarkarasu, 2000, s. 30).

Bir diğer görev olan Raporlama görevinde ise, Denetim Komitesi'nin genel müdüre değil de direkt yönetim kuruluna rapor vermesi gerekmektedir. Denetim Komitesi söz konusu raporunda muhasebenin işleyişi hakkında uygulanan politikaları, iç ve dış denetçilerle ilgili hazırlanan raporları, hukuk danışmanı tarafından hazırlanmış olan anlaşmazlıklar ve davalara yönelik önemli raporları, şirketin mali ilişkilerini kontrol eden özel inceleme raporları gibi konulara ilişkin bilgileri vermelidir (Akarkarasu, 2000, s. 31).

1993'te İç Denetçiler Enstitüsü Araştırma Vakfı'nın yayınlamış olduğu rapora göre; Denetim Komitelerinin başarı sağlamasında önem arz eden unsurlardan biri; komite üyelerinin sorumluluklarını doğru anlamış olmaları ve başarılı bir şekilde yerine getirmelerini sağlayacak bir eğitim geçmişi ve tecrübeye sahip olmalarıdır (Toksoy, 2015, s. 60). Denetim Komitelerinin görev ve sorumluluklarını yönetim kurulunun onayından geçecek yazılı bir yönetmelikle açık bir şekilde belirtilmiş olması ve hazırlanan yönetmeliğin sürekli gözden geçirilerek varsa eksikliklerin giderilmesi, gerekli görülmesi halinde değişikliklerin yapılması, komite üyelerinin hem finans alanında hem de muhasebe alanında yeterli eğitimi almış olması, düzenli olarak toplantı yapılması, söz konusu toplantılara işleyişe dâhil olan denetçilerin, şirketin hem idari hem de mali işlerinden sorumlu olan yetkililerin de katılması, komiteye ilk kez seçilen üyelerin şirketin mali yapısı, raporlama ve işlevleri hakkında eğitilmesi gerekmektedir (Akarkarasu, 2000, s. 30).

Bu doğrultuda Denetim Komitelerinin başlıca sorumlulukları şunlardır:

- İç Kontrole İlişkin Sorumluluklar
- Mali Raporlama Sürecine İlişkin Sorumluluklar
- Yasal Düzenlemelere İlişkin Sorumluluklar
- İç Denetim Sürecine İlişkin Sorumluluklar

2. KAZANÇ YÖNETİMİ

Kazanç yönetimi, işletmelerin finansal raporlamalara ilişkin düzenlemeleri etkilemek amacıyla yapılan işlemler olarak tanımlanmaktadır. Yani, işletmelerin gerek yatırımcıların gerekse finansal tablo kullanıcılarının işletme ile ilgili kararlarını etkilemek amacıyla işletmelere ait durumların olduğundan iyi ya da kötü gösterilmesine yönelik yapılan faaliyetler bütünü olarak da tanımlanabilir. Literatür taraması yapıldığında kazanç yönetimini yansıtacak tam bir tanımın olmadığı görülmektedir. Söz konusu tanımlamalardan bazıları şöyledir:

Agresif Muhasebe: Yüksek kazanç elde etmek amacıyla yapılan seçim ve uygulamaların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğu olarak tanımlanmaktadır.

Hileli Finansal Raporlama: Finansal tablo kullanıcılarına mali tablolarda yer alan tutarların ve bu tutarlara ilişkin açıklamaların kasıtlı olarak yanlış veya eksik aktarılmasıdır.

Kârın İstikrarlı Hale Getirilmesi: Normal şekilde oluşan kâr serilerinde ortaya çıkan dalgalanmaları etkileyerek; iyi yıllardaki kârları kötü yıllara aktarmayı engelleyen özel bir kazanç yönetim türüdür (Erdil, 2014, s. 3).

Kazanç yönetimine yönelik araştırmaların temelinin 1980'lerin ikinci yarısında Healy tarafından başlatıldığı görülmektedir. Fakat zaman zaman literatürde yer alan ve kazanç yönetimi kavramı ile bağdaştırılmaya çalışılan hatta kimi zaman karıştırılan bir kavram olan gelir düzeltme işlemleriyle ilgili çalışmaların çok eskiye dayandığını söylemek mümkündür. Bu konudaki yapılan çalışmanın ilkinin Hepwort'a (1953) ait olduğu bilinmektedir (Kurşunel , Büyükşalvarcı, & Alkan , 2005, s. 4).

Kazanç yönetimindeki temel hedefler içerisinde, işletmenin zararlarının önlenmesiyle birlikte elde edilen kazançlardaki azalmayı önlemek gibi hedefler yer almaktadır. Kazanç yönetimi araçlarından biri olarak kabul gören gelirin düzgünleştirilmesi kavramı, bir işletme için normal olarak kabul edilen gelirdeki dalgalanmaların bilerek azaltılması şeklinde tanımlanır. Ayrıca, gelirin düzgünleştirilmesi kavramı, sürekli artış gösteren bir kazanç raporu elde etme çabası olarak bilinir. Yöneticiler, düzgün kazancın temettü anlaşmalarında ortaya çıkan anlaşmazlıkları ve riskleri azalttığını, düzgün kazançların olası borçlanma yükünü minimum

seviyeye indirdiğini, yöneticiler açısından ek kaynak sağlayacağını düşündüklerinden dolayı yönettikleri şirketlerin gelirlerini düzgünleştirmeye çalışmaktadırlar (Çıtak, 2009, s. 102).

Kazanç yönetiminin bir diğer amacı ise, daha önceden de bahsedildiği gibi yatırımcıların ve finansal tablo kullanıcılarının işletmeye ilişkin kararlarının olumlu yönde etkilenmesidir. Kazanç yönetiminin hedeflerine yönelik çeşitli sınıflandırmalar söz konusu olmaktadır. Healy ve Wahlen (1999), kazanç yönetimi hedeflerini; sermaye piyasasına ilişkin hedefler ,sözleşmelere yönelik hedefler ve kural koyuculara dayalı hedefler olarak üç sınıfta toplamışlardır. Stolowy ve Breton (2010) ise; diğerlerinden farklı olarak kazanç yönetiminin amacını, borç-sermaye oranı ve hisse başına kazanç şeklinde ifade etmişlerdir. Jackson ve Pitman ise, Healy ve Wahlen gibi sınıflandırmaktadır.

Kazanç Yönetiminin Hedefleri:

- Sermaye Piyasasıyla ilişkili olan hedefler,
- Sermaye Piyasasıyla ilişkili olmayan hedefler,
- Kural Koyuculara dayalı hedefler, şeklinde sınıflandırılmaktadır (Erdil, 2014, s. 8).

İşletme yöneticileri, rasyonellik kararlarına oldukça önem vermekte ve işletmeyle ilgili alacakları birçok kararda bu ilkeyi göz önünde bulundurmaktadırlar. Bu kararlar içerisinde işletmelerin pazardaki payının, işletme kârlılığının, etkinlik ve verimliliğinin artırılması gibi yararlı kararlar olabileceği gibi; yöneticinin işletme içi ve dışındaki ününü, kişisel gelirini arttırmaya yönelik kararlar da yer alabilmektedir. Kazanç yönetimine ortam oluşturan nedenler; yaratıcı muhasebe uygulamalarında olduğu gibi; zayıf bir iç kontrol yapısının, deneyimsiz yönetimin, karışık ve düzgün olmayan işlemlerin, zayıf bir yönetim kurulunun varlığı olarak sıralanmaktadır (Kabadayı, 2010, s. 38).

Duncan'a göre ise; kazanç manipülasyonuna sebebiyet veren 20 neden bulunmaktadır. Bu nedenler 3 faktörün bileşeni şeklinde değerlendirilir. (Kurşunel , Büyükşalvarcı, & Alkan , 2005, s. 175). Bunlar:

1. Dışsal Faktörler

- Analistlerin öngörülleri,
- Kredi veren tarafların işletmeden beklentileri,
- Rekabet ortamının etkisi,
- Sözleşme zorunlulukları,
- Ayı piyasası,

- Güncel ve yeni finansal işlemlerin ortaya çıkması,
- Pazarlardaki şirket ilgisizliği,

2. Kişisel Faktörler

- Kişisel ikramiyeler,
- Promosyonlar,
- İş kaybına yönelik korkular,
- Kahramanlık,
- Denetçileri önemsememek,
- Takım ruhu ve takım çalışması,

3. Şirket Kültürüne İlişkin Faktörler

- Şirket birleşmelerinin çekiciliği,
- Kısa dönemli odaklanma,
- Gerçeği yansıtmayan bütçelerin ve plânların varlığı,
- Yöneticilerden kaynaklı tavizler,
- Üst yönetimin dönem sonuna ilişkin beklentileri,
- Aşırı kâr kazancından sonra düşüş yaşanmasına yönelik endişeler,
- Hukuk dışı işlemleri gizlemeye yönelik politikaların varlığı.

Kazanç yönetiminde dikkat çeken uygulamalardan biri; yöneticilerin istek ve beklentileri doğrultusunda mali tablolarda yer alan kalemlerin değiştirilmesine yönelik işlemlerin yapılmasıdır. Bu durum da, hissedarlara ve ilgililere şirketin finansal performansı hakkında yanlış bilgi sunulmasına zemin hazırlamaktadır. Ayrıca bu durum yöneticilerin, yönetim ve denetim zafiyetlerini kısa zamanda örtmede teşvik edici olmaktadır (Küçüksözen, 2004, s. 386). Kazanç yönetimi uygulamalarına bakıldığında, genellikle kazancın “korunması”; “saldırgan” ve “hileli raporlar hazırlanması” gibi politikalar benimsenmektedir. Kazancın korunması, muhasebe seçeneklerine bakıldığında; “saldırgan politika” kazanç düşük tespit edildiği durumlarda; “hileli raporlar hazırlanması” politikası ise genellikle kazancın şişirilmesi istenildiği zamanlarda genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin göz ardı edilmesi ile yapılmaktadır. Buradaki amaç, kazancın istikrarlı hale getirilmesidir. Kazancın istikrarlı hale getirilmesinin bir diğer yolu ise, ticari faaliyet ve yatırıma ilişkin yapılan işlemlerin hileli olarak yapılabilmesidir. Böylece, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerindeki esnekliklerden yola çıkarak gelir fırsatlarının elde edilmesi sonucu finansal raporlarda açıklanan kazanç çarpıtılmaktadır. Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde ve dışında kullanılan potansiyel kazanç yönetim teknikleri Tablo 1 ‘de gösterildiği gibidir (Duman, 2010, s. 82)

Tablo 1: Potansiyel Kazanç Yönetim Teknikleri

1- Amortisman yöntemlerinin değiştirilmesi
2- Duran varlıkların faydalı kullanım ömrünün değiştirilmesi
3- Duran varlığın tahmin edilen hurda değerinin değiştirilmesi yoluyla amortisman ayrılması / ayrılmaması
4- Tahsil edilemeyen hesaplar veya alacaklara yönelik karşılık ayrılması
5- Borçların zamanında ödeneceğine ilişkin irade beyanı için karşılık ayrılmasına karar vermek
6- Ertelenmiş vergilerin bugünkü değerinin belirlenmesi için karşılık ayrılması
7- Mevcut olan varlıkları azaltmak ya da gerekli gider tahakkuklarını arttırmak
8- Sözleşme şartlarında yer alan asgari şartların yerine getirilmesi için ayarlama yapılması
9- Kontratta yer alan talepleri yerine getirebilme ihtimalinin takdir edilmesi
10- Kesin yatırımları için gerekli gider tahakkuklarını takdir etmek
11- Yeniden yapılanma sonucunda ortaya çıkan tahakkukları takdir etmek
12- Duran varlığın miktarını düşürmek ya da ihtiyaca göre ayarlamak
13- Artan çevresel taahhütleri ayarlamak
14- Tahakkuk ve tahmin edilen kıdem tazminatlarının değiştirilmesi
15- AR-GE sürecinde satın alınan varlıkların gider ve / veya varlık olarak kayıt yapılmasına ilişkin oranı kararlaştırmak
16- Maddi olmayan duran varlıkları için amortisman dönemlerinin değiştirilmesi ya da kararlaştırılması
17- Finansal türev işlemlerinin, ürünlerinin tamamen hedge olarak sınıflandırılması
18- Yatırımcı Şirket üzerinde uygulamada önemli etkisi olacak yatırım izninin verilip verilmeyeceğine karar verme
19- Bir yatırıma ilişkin Şirketin piyasa değerini geçiciden ziyade kalıcı azaltıp azaltmayacağı yönünde çalışmalar yapmak

Kaynak: (Duman, 2010, s. 83).

Türkiye’de sermaye piyasalarının gelişmiş ülkelerin gerisinde olması nedeniyle hileli finansal raporlamanın toplumsal etkisi ABD ve diğer gelişmiş ülkelerdeki kadar etkili bir şekilde kamuoyunda tepki yaratmamaktadır. Fakat Türkiye’deki temel sorunlar, halkın tasarruflarını değerlendirdiği banka ve bankerlik skandallarıyla gündeme gelmiştir. Bunlardan biri olan finansal krizler toplumu ciddi boyutlarda etkisi altına almıştır. Gelişmekte olan bir piyasa olsa da sermaye piyasasında hileli finansal raporlamanın örnekleri Türkiye’de de önemli düzeydedir. Türkiye’de, hem halka açık şirketler hem de bankalar SPK ve ilgili mevzuat çerçevesinde bağımsız denetime tabidir. Bu bağımsız denetim şirketleri üzerinde de hem Sermaye Piyasası Kurulu’nun hem de BDDK’nın kamu gözetim görevi vardır (Önder, 2001, s. 5). Türkiye’de 2002 yılından beri yaratıcı muhasebeye yol gösteren nitelikte az sayıda teorik ve uygulamalı çalışma

yapılmıştır. Bu konuda yapılan çalışmalardan bir tanesi muhasebe skandallarının nedenlerinin araştırıldığı ve bu konuya yoğunlaşan çalışmadır.

Bu çalışmada, skandallar sonrası denetleyici ve düzenleyici kuruluşlar ile muhasebe standardı düzenleyici kuruluşlarının düzenlemelerinde ortaya çıkan değişikliklerin neler olabileceği yönünde araştırmalara yer verilmiştir (Kabadayı, 2010, s. 61).

Bütün bunlara dikkate alınacak olursa, şirketlerde hileli finansal raporlar lamaların donanımlı ve tecrübeli personellerce tespit edilmesi kaçınılmaz bir durum haline gelmiştir. Bu durum da SPK'nın yapmış olduğu denetim çalışmalarıyla daha da hız kazanmıştır. Ayrıca halka açık olan bağımsız denetime tabi olan şirketler de yaptıkları denetimler esnasında olumsuz manipülasyonları ortaya çıkarmakta ve bu durumu denetim raporlarında yer alan şartlı görüşlerle kamuya sunmaktadırlar (Küçüksözen, 2004, s. 483).

3. MUHASEBE UZMANLIĞI

Muhasebe, sosyal yönü ağır basan bir bilim olarak tanımlandığından muhasebe mesleği de sosyal bir meslek olarak tanımlanır. Sosyal yapının değişimine bağlı olarak muhasebe bilimi, muhasebecilik mesleği değişmekte ve sürekli gelişim göstermektedir. Globalleşen muhasebe ve denetim standartlarıyla birlikte tüm dünyada benzer ekonomik dili kullanma zorunluluğu ortaya çıkmıştır. Durmadan artış gösteren uluslararası ticaret hacmiyle birlikte, çokuluslu şirketlerin sayısının çoğalması ve küreselleşmenin etkisiyle muhasebe mesleğinin ortak standartlarla yapılması mecburiyeti doğmuştur (Kurtcebe, 2008, s. 1). Bilindiği gibi, işletmeler, bireylerin ve toplumların ihtiyaç duyduğu mal ve hizmeti üreten örgütlerdir. İşletmeler kuruluşlarında bir sermayeyi ve sermayenin değerini para olarak gösteren bir bilançoya ihtiyaç duyarlar. İşletmeler kurulduktan sonra ise, üretim, pazarlama ve tedarik faaliyetlerini yerine getirebilmek amacıyla paraya ihtiyaç duyarlar. Bu işlevlerin tümü ise işletmelerdeki muhasebe sistemlerince yerine getirilmektedir (AÖF Yayınları, 2005, s. 43).

Ekonomi ve teknoloji alanındaki gelişmeler, işletmelere katkı sağlayacak geniş yelpazeli pazarlar sağlamanın yanı sıra onları güçlü rakiplerle savaşmak zorunda bırakabilmektedir. Bu zorunluluk ise şirketleri kurumsallaşmaya ve giderek büyümeye yöneltmekte ve böylece şirketlerde planlama, yürütme ve denetim fonksiyonlarının kapsamı genişlemektedir (Ertaş, 2002, s. 119). Kurumsallaşan işletmelerin tek sahiplikten çok sahipli kuruluşlar haline gelmeleri, firma yöneticiliği ve sahipliği birbirinde ayırmaktadır. Bu nedenle de sahiplerin işletme ile doğrudan ilişkileri azalmış, ortakların bilgi ihtiyaçları artmış ve çıkarlarının çeşitli ekonomik nedenlerle korunması zorunlu hale gelmiş; sermaye ve para piyasalarının gelişmiştir. Böylece muhasebenin önemi daha da artmış ve muhasebe standartlarının geliştirilip yerleştirilmesi sağlanmıştır. İşletmenin oluşumu, verimli bir şekilde çalışması için, şirketlerdeki tüm unsur ve işlemlerin para ile değerlendirilmesi işlemleri muhasebenin uygulayıcısı olan muhasebeci tarafından yerine getirilir. İşletmeler sorunsuz ya da eksiksiz örgütlenmiş olsalar bile muhasebe ve muhasebe meslek mensubu olmadan bir faaliyette bulunamazlar; kendilerini geliştiremezler.

Yani, işletmelerin faaliyetlerini başarılı ve etkili bir şekilde yerine getirmesi; giderek gelişmeye açık olmaları öncelikle muhasebe meslek mensubuna bağlıdır (Kurtcebe, 2008, s. 25).

Muhasebe mesleğinin, doğrudan işletmelerle alakalı olduğu kabul edilmiş olsa da, aslında bu mesleğin dolaylı ve dolaysız olarak toplum açısından önemi de büyüktür. Muhasebeci, ekonomik sistemin işleyişinde de verimli çalışmalarıyla dolaylı da olsa önemli rol oynamaktadır. Ülke bütçesinde önemli gelir kalemleri içerisinde yer alan vergilerin işletmeye katkı sağlayacak bakımdan hesaplaması ve ödenmesi, görevli muhasebecinin sorumluluğundadır. Mali açıdan önemsenen kurallar, mali denetim ve yargı çok iyi çalışsa da önemli olan nitelik ve nicelik açısından başarılı ve donanımlı muhasebe meslek mensubuna sahip olmaktır. Aksi halde, yetersiz meslek mensubu işletme de ve toplumda başarılı bir ekonomik yapıyı ve vergi gelirini arttırmayı olumsuz etkileyecektir. Dolayısıyla, mali yapısı sağlıklı olmayan, düşük bir vergi geliri olan devletin ekonomik ve sosyal işlevlerini eksiksiz yapması neredeyse imkânsızdır. Ülkelerin ve toplumların etkili işleyen mali ve ekonomik bir yapıya sahip olması, vergi gelirlerinin çoğaltılmasına ve ekonomik kalkınmanın sağlanmasına doğrudan etkisi bulunan mesleklerin başında muhasebe mesleği gelmektedir (Ertaş, 2002, s. 120).

Son zamanlarda dünya hızla değişen bir dönüşüm süreci içerisinde. Bu hızlı değişim yeni finansal ve politik krizlere sebep olmaktadır. Ortaya çıkan bu krizler neticesinde ise yeni süreçler, kurumlar ve düzenlemeler gündeme gelmektedir. Bu gelişmelerin etkisiyle, özellikle muhasebe mesleği de hızlı değişim ve dönüşüm sürecinden etkilenmiştir (Sayar & Karataş, 2017, s. 14). Bilgi teknolojilerindeki ve ekonomideki hızlı gelişim, artan rekabet ve küreselleşme, işletmelerin muhasebe süreçlerini de etkilemiş, karmaşıklaşan işletme faaliyetlerine karşılık muhasebecilik mesleğinde yapılan işlemlerin de içeriği farklılaşarak önemi artmıştır. Özellikle kurumsal yönetim, denetim ve finansal raporlama gibi alanlarda yaşanan değişimin etkisiyle muhasebede yeni muhasebe uzmanlık alanları olarak adlandırılacak çalışma alanları ortaya çıkmıştır (Yıldız & Akyel , 2018, s. 48). Muhasebede yeni uzmanlık alanları olarak nitelendirilebilecek bu konular çalışmada, denetim, muhasebe standartları, çevre muhasebesi, değerlendirme, muhasebe bilgi sistemi ve stratejik maliyet yönetimi gibi birçok alanı kapsamaktadır (Kavut & Adiloğlu, 2016, s. 49).

Son dönemlerdeki uluslararası gelişmeler ve yeni 6102 sayılı TTK kapsamında, muhasebe mesleğinin sorumluluk alanları da genişlemiş, muhasebe sadece kayıt ve vergi odaklı bilgi hazırlayan bir sistem olmaktan çıkarak işletmenin çevresindeki tüm gelişmelerden etkilenen ve kendini yenileyen bir sistem haline gelmiştir. Bu değişim içinde muhasebe eğitiminde sadece temel muhasebe ilke ve kurallarına ilişkin bilgi yeterli olmayıp, mesleğin uygulanmasında meslek elemanının denetim, finansal raporlama standartları, entegre raporlama, çevre muhasebesi, maliyet yönetimi ve muhasebe bilgi sistemi gibi konularda mesleki uzmanlaşmasının önemi artmıştır. Bu konularda ortaya çıkan yeni uzmanlık alanları, meslek elemanlarına danışmanlık hizmeti verebilecekleri yeni iş imkânları da sağlamaktadır. Muhasebe meslek mensuplarının bu alanlarda ortaya çıkan gelişmelere uyum sağlayabilmesi ve değişiklikleri uygulayabilmesi, kendilerini bu alanlarda geliştirmeleri ile mümkün olacaktır. Zira

gerek işletmeler gerekse toplum adına fayda sağlama konusunda yeteri başarı sağlanamayacaktır. Bu açıdan muhasebe alanında uzmanlaşmak ve faaliyetleri bu çerçevede yürütmek işletmeler ve toplum açısından oldukça önem taşımaktadır.

4. DENETİM KOMİTESİNİN OLUŞTURULMASINDA ve KAZANÇ YÖNETİMİNDE MUHASEBE UZMANLIĞININ ETKİLERİ

Dünya çapında giderek büyüme gösteren sermaye piyasası, teknolojik değişimler, gelişen demokrasiler ve artan hizmetler profesyonel muhasebe mesleğine olan ilgiyi ve talebi giderek artırmaktadır. Topluma ve işletmelere katkı sağlayacak bilgilerin giderek çeşitlilik kazanması ve ihtiyaç duyulan bilginin daha da genişlemesi, muhasebecilik mesleğinde bugün nasıl çalışıldığını değil, bununla beraber ilerde nasıl çalışılacağını etkileyecek araştırmaların önem kazanmasına vesile olmaktadır. Hem ulusal hem de uluslararası muhasebecilik mesleğinin sürekli görevlerini ve sorumluluklarını incelemeye mecbur kılan yeni teknolojiler, hızla büyüme eğilimi gösteren ekonomiler, piyasalar, küreselleşen iş çevreleri mevcut hale gelmektedir. (Kurtcebe, 2008, s. 84). Bu durum ise, hem işletmelerde başarılı bir gelişime katkı sağlayacak denetim komitelerinin etkinliğin de hem de başarılı bir kazanç yönetimi uygulamasında muhasebe alanında bilgi, deneyim, eğitim ve uzmanlığın önemini bir kez daha gün yüzüne çıkarmaktadır.

Son zamanlarda, birçok ülkede yaşanan büyük finansal gerginlikler, şirketlerde yaşanan yolsuzluk ve hileler sonucunda kurumsal yönetime ve kaliteli finansal raporlamaya olan alaka artmıştır. Buna paralel olarak etkili bir denetim komitesine olan ihtiyaç da artmıştır. (Toksoy, 2015, s. 82). Mali raporlama sürecinde yer alan ve büyük öneme sahip olan bağımsız denetim işlemlerinde yer alan denetim komiteleri, bağımsız denetim sürecinin uygulama etkinliğini yönetim kurulu adına yapmakla ve bağımsız denetçinin seçimine ilişkin değerlendirme sürecini gözetmekle sorumludur. Denetim Komitesi, üstlendiği görevleri yönetim kurulu adına yerine getirirken işletmelerdeki hak sahiplerinin menfaatlerinin güvencesi için yönetim kuruluna bilgi sağlamaktadır. Denetim komitesi, yöneticilere yardımcı olmakta, mali raporlama sürecine katkı sağlayarak daha doğru şekillerde mali raporların oluşturulmasına imkân sağlamakta; böylece oluşabilecek hata ve hilelere, yönetimin başarısızlıklarına engel olmak amacıyla ortakların çıkarlarını gözetmekte, ayrıca bağımsız denetçilere yardım etmektedir (Toksoy, 2015, s. 72).

Şirketlerin finansal yapıları ve maruz kaldıkları risklerle alakalı olarak hak sahiplerinin şirket yöneticilerinden yeterli, güvenli ve zamanında bilgi talebine yönelik ihtiyaçları, etkisi yüksek olan muhasebe işlemleri ve denetim hilelerinden kazanılan deneyimler sonucunda artmıştır. Ayrıca bağımsız denetim sürecinin değeri ve yeterliliği ile bağımsız denetçinin seçimine yönelik değerlendirmeler, ihtiyaç duyulan güvenilir ve doğru bilgilere erişmede oldukça önem kazanmıştır. Bundan dolayı düzenleyici etkiye sahip güçler tarafından yapılan yasal düzenlemeler için yönetim kurullarında denetim komitelerinin oluşturulması hedeflenmiştir. (Uzun, 2010, s. 48). Günümüzde denetim komiteleri; şirketi etkileyen mali olumsuzlukların yansımalarını iyice incelemeli, krize ve riske sebebiyet verecek mali tahminler üzerine yoğunlaşmalı, finansal sorunlarla karşılaşıldığı zamanlarda şirketin üçüncü gruplara karşı

durumunu değerlendirmeli, mali krizlerin şirketlerin bilançosunda ortaya çıkardığı etkileri görmeli ve denetim komitesine ait bilgi verici kaynakları daha da genişletmelidir.

Bu sorumlulukları yerine getirebilmeleri için denetim komitelerinin dünya ekonomileri, içinde bulunulan ülke ekonomilerini iyi tanınması; şirketlerin faaliyet gösterdikleri sektörleri ve şirket hakkında yeterli bilgiye sahip olmaları gereklidir (Myers & Ziegenfuss , 2006, s. 50). Ayrıca, denetim komitesinin etkili bir şekilde mali raporlama sürecini geliştirmek için yönetici ve denetçilerle; maddi riskler, tahminler ve yargılar, şirketin karşı kaşıya geldiği değişikliklerin etkisi, baz alınan muhasebe ilkeleri, finansal raporlama ve dipnotların kalitesi ve muhasebenin ihtilafli alanları hakkında tartışmalıdır (Toksoy, 2015, s. 85).

Kazanç yönetimi; finansal tablolarda gelir ve giderlerin gizlenmesinin görülme zamanına müdahale edilmesine ilişkin işlemlerin toplamıdır. Ayrıca, kazanç yönetimi yöneticinin ve/veya şirketin çıkarlarına hizmet etmek amacı ile kısa dönemli ve gelecek döneme etkisinin olmadığı karar ve faaliyetlerin Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GKMGİ) sınırları içinde gerçekleştirilmesidir (Erdil, 2014, s. 6).Kazanç yönetim uygulamaları önceden belirlenmiş olan kazanç seviyesine ulaşabilmek amacıyla muhasebe işlemleri üzerinde yapılabilmektedir. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri, yöneticilere finansal raporlamada muhasebe tahminleri gibi esneklikler tanır. Ancak, söz konusu esneklikler yöneticiler tarafından mesleki yargı ve dürüstlük çerçevesinde işletmenin finansal durumunu en iyi temsil eden standartların seçilmesini gerekli kılmaktadır (Solak , Erdoğan , & Gönen , 2016, s. 690).

Kazanç yönetiminde kullanılan birçok uygulama mevcuttur. Bu uygulamalar; muhasebe uygulamalarında değişiklik yapmak, AR-GE harcamalarının muhasebeleştirilmesi, hızlandırılmış aşınma payı yönteminde doğrusal aşınma payı yöntemine geçiş, borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi ya da dönem gideri olarak kaydedilmesi, stok değerlendirme yönteminin değiştirilmesi, satın alınan işletmenin gerçeğe uygun değer üzerinden ya da defter değeri üzerinden kaydedilmesi gibi uygulamalar görüldüğü gibi muhasebe bilgi ve deneyimini gerektirmektedir.

Ayrıca, kazanç yönetim uygulamalarının etik olup olmadığıyla ilgili muhasebe mesleği içerisinde bir fikir birliğinin sağlanamadığı aksine adil ve etik olanın ne olduğuna ilişkin ben merkezli bir bakış açısının daha yaygın olduğu görülmektedir (Kaplan, 2001, s. 30). Bu gibi bakış açıları ve firmayı en iyi şekilde temsil etmek için kullanılacak muhasebe ilkeleri, muhasebe standartları ya da bütün finansal kararlar etkin bir muhasebe eğitiminin gerekliliğini bir kez daha ortaya çıkarmıştır.

Bu çerçevede işletmeler, denetim komitesi başkan ve üyelerini, kazanç yönetimini uygulayacak personelleri seçerken işletmenin mali konularda tecrübeli, hünarlı; yetki ve sorumlulukları etkin bir şekilde tanımlayıp, üstlenebilecek; açık, etkili bir iletişim yeteneğine sahip; mali kriz neticesinde ortaya çıkacak problemler karşısında hızlı ve çözümleyici karar verme yetkinliğine sahip bireyleri tercih etmelidirler. Bütün bu konularda başarı elde edebilmek

de elbette ki muhasebe alanında yeterli düzeyde eğitime ve bilgi birikimine sahip olmayı ve beraberinde finans, denetim alanında işini yapabilecek düzeyde bilgi sahibi olmayı gerektirmektedir. Bu gerekliliklerin her biri denetim komitesinin oluşturulmasında ve kazanç yönetiminde muhasebe uzmanlığının etkilerini açık ve net bir şekilde ortaya koymaktadır.

SONUÇ

İşletmeler, globalleşen iş dünyası, yaşanan teknolojik gelişmeler ve hızlı bir değişim içerisinde yer almaktadırlar. Değişen hızlı ekonomi ve teknolojiyle ortaya çıkan küreselleşmenin bir yansıması olarak işletmelerin gerçekleştirdiği faaliyetler geçmişe göre daha da karmaşık bir hal almıştır. Bunun sonucunda gerek finansal gerekse politik anlamda birçok olumsuzluklar baş göstermeye başlamış; böylece çeşitli krizler yaşanmıştır. Yaşanan bu krizler işletmelerde yeni finansal işlemler, süreçler ve düzenlemeleri gerekli hale getirmiştir. Gelişmelerin etkisiyle işletmelerde muhasebe alanında yeni düzenlemeler oluşturulmaya başlanmıştır.

Dünya geneline bakıldığında, alanında uzmanlaşmış muhasebeciler başarıyı ön plana çıkararak çeşitli ve kapsamlı çalışmalar sunmaktadır. Bu çalışmalar içerisinde finansal bilgilerin hazırlanması, denetim komiteleri tarafından ve diğer denetçiler tarafından denetim, iç kontrol faaliyetlerinin yürütülmesi; kazanç yönetimi uygulamalarının başarılı ve işletme lehine olacak şekilde yapılması gibi pek çok yenilikçi hizmetler yer almaktadır. Bütün bu hizmetler ışığında işletmeler alanında mesleki deneyimi ve uzmanlığı olan bireyler ile çalışarak; gelecekte belirlemeleri gereken stratejilerine katkı sağlayacak; piyasadaki rakiplerine karşı rekabet üstünlüğü elde etmiş olacak ve bu kapsamda üstün başarı elde etmiş olacaklardır. Bu çerçevede, meslek mensuplarının ulusal ve uluslararası gelişmeleri takip etmeleri, Türk Ticaret Kanunu'nda ve Vergi Usul Kanunu'nda yeni düzenlemelere uyum sağlamaları, geleceğe yönelik planlamalarını yapmaları ve mesleki uzmanlaşmaları büyük önem taşımaktadır. Mesleki uzmanlaşma için ise gerek bireylerin kendilerine gerekse onların bu alanlarda uzmanlaşmalarına katkı sağlayacak paydaşlara büyük sorumluluklar düşmektedir. Örneğin, yükseköğretimde muhasebe eğitiminin en yoğun şekilde verildiği yer olan fakültelerin işletme bölümlerinde okutulan derslerin de potansiyel birer meslek elemanı olan öğrencileri bu yeni iş alanlarına en iyi şekilde hazırlayacak şekilde güncellenmesi ve ders içeriklerinin bu yönde geliştirilmesi başarının artırılmasında oldukça etkili olacaktır. Bununla beraber seminerler, sempozyumlar gibi işletmelerin çalışanlarına sağladığı eğitim oryantasyonları da mesleki alanda uzmanlaşmaya katkı sağlayacaktır.

Bu kapsamda çalışmamızda, muhasebe alanında uzmanlık ve deneyimin ekonomik düzen içerisinde yer alan işletmelerde denetimin sağlıklı bir şekilde gerçekleşmesine; zamanında ve kaliteli bilgi üretmekle birlikte bu bilginin yorumlanmasına olan katkıları ortaya konulmaya çalışılmıştır. Ayrıca hızlı karar alma sürecinde mali ve finansal destek sağlayarak denetim komitesi sürecinde yapılan işlemleri ve kazanç yönetimi uygulamalarının etkin bir şekilde yürütülmesine yönelik katkılarından bahsedilmiştir. Böylece çalışmanın, söz konusu faaliyetleri

gerçekleştirme aşamasında işletmelerin muhasebe alanındaki yeni gelişmelere açık olmaları ve çalışanları bu doğrultuda elimine etmeleri yönünde katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- Akarkarasu, N. (2000). *Halka Açık Şirketlerde İç Denetim ve Denetim Kurullarının Etkinleştirilmesi İçin Öneriler*. İstanbul: SPK Denetleme Dairesi.
- Anadolu Üniversitesi Yayınları,. (2005). *Muhasebe Bilgi Sistemi*. Eskişehir : AÖF Yayınları .
- Çıtak, N. (2009). "Yaratıcı Muhasebe Hileli Finansal Raporlama Mıdır?". *Mali Çözüm Dergisi*(91), 81-109.
- Dinç, E., & Abdioğlu, H. (2009). İşletmelerde Kurumsal Yönetim ve Muhasebe Bilgi Sistemi İlişkisi: İMKB-100 Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Araştırma. *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 12(21), 157-184.
- Duman, H. (2010). Kamunun Aydınlatılması İlkesi Kapsamında Kazanç Yönetimi Uygulamalarının Finansal Raporlama Kalitesi ve Şirket Performansı Üzerine Etkisi: İMKB'de Bir Uygulama . *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı, Doktora Tezi,Konya* .
- Erdil, Ö. (2014). Kazanç Yönetimi ve Kazanç Yönetimi Uygulamalarının Muhasebe ve Denetim Açısından İncelenmesi: Memkul Kıymetler Borsasında İmalat Sektöründe Bir Uygulama. *Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı,Muhasebe Denetimi Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi,İstanbul*.
- Ertaş, F. C. (2002). *İşletmelerde Muhasebe Organizasyonu ve Muhasebe Mesleği*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Güredin, E. (1998). *Denetim*. İstanbul : Beta Basım Yayım .
- Kabadayı, N. (2010). Kazanç Yönetimi Konusunda Etik Değer Anlayışının Araştırılması . *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Konya* .
- Kaplan, S. E. (2001). Further Evidence on the Ethics:An Examination of the Ethically Related Judgments of Shareholders and Non-Shareholders. *Journal of Accounting and Public Policy*, 20(1), 27-44.
- Karahan, A. (2016). Bağımsız Denetçinin Mesleki Şüpheciliğinin Denetim Standartları Bağlamında Denetim Kalitesine Etkisi ve Bir Araştırma. *İnönü Üniversitesi Sosyal*

Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe-Finansman Bilim Dalı ,Doktora Tezi, Malatya.

- Kavut , L., & Adiloğlu, B. (2016). "Türkiye'de Bağımsız Denetimin Gelişimi:Dünden Bugüne", Seçmeler, . *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü,*, s. 35-61.
- Kurşunel , F., Büyüksalvarcı, A., & Alkan , A. (2005). İşletmelerde Kazanç Yönetimi Uygulamalarının Arka Planı. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler MYO Dergisi*, 8(1), 171-182.
- Kurtcebe, E. (2008). 21..Yüzyılda Muhasebe Mesleği'nin Vizyonu. *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İşletme Bilim Dalı, Muhasebe Finansman Ana Bilim Dalı, Denizli*, s. 1-117.
- Küçüksözen, C. (2004). Finansal Bilgi Manipülasyonu: Nedenleri, Yöntemler, Amaçları, Teknikleri, Sonuçları. *Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Ankara* .
- Myers, P., & Ziegenfuss , D. (2006). Audit Committee pre-Enron Efforts to Increase the Effectiveness. *International Journal of Business Research*, 6(49), 49-76.
- Önder, T. (2001). *Batan Bankalar Bağımsız Denetim ve Meslek Ahlakı*. İstanbul: Beta Basım Yayım.
- Özbirecikli, M., & Süslü, C. (2005). Bağımsız Denetim Firmalarının Yolsuzluk Riski Faktörlerini Değerleme Uygulamaları ve Türkiye'deki Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Karşılaştırmalı Bir Araştırma-1. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(28), 67-85.
- Sayar , Z., & Karataş, M. (2017). Muhasebe ve Denetimde Alanında Yaşanan Son Gelişmeler ile Muhasebe Mesleğinde Yeni Trendler . *Mali Çözüm Dergisi*, 13-28.
- Solak , B., Erdoğan , S., & Gönen , S. (2016). Muhasebe Meslek Mensuplarının Türkiye'deki Kazanç Yönetimi Uygulamalarına Yönelik Etik Değerlendirmeleri. *Ege Akademik Bakış*, 16(4), 687-707.
- SPK. (2006). Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ. *Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ Seri: X No:22*. Ankara : SPK.
- Toksoy, S. (2015). Denetim Komitelerinin Yönetim Kurulu Kararlarına Etkisi. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe Denetim Anabilim Dalı, Muhasebe ve Denetim, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul*.
- Uzun, A. K. (2010). Bağımsız Denetçinin Seçiminde Denetim Komitesinin Rol ve Sorumlulukları. *Active Denetim Dergisi*, 42-59.
- Yakar, S. (2015). Denetim Kalitesinde Denetim Komitesinin Etkinliği. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 14(54), 251-263.

Yıldız , Ş., & Akyel , N. (2018). Yeni Muhasebe Uzmanlık Alanlarının Muhasebe Eğitimindeki Yeri ve Türkiye Örneği. *Muhasebe ve Finansman*, 47-66.