

Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Mesleki Yargı Kullanımının Değerlendirilmesi: Borsa İstanbul (BIST) 100 Endeksi'ndeki Şirketler Üzerine Bir Araştırma

Prof. Dr. Yusuf Sürmen

Karadeniz Teknik Üniversitesi- İşletme Bölümü

Arş. Gör. Yaşar Bayraktar

Karadeniz Teknik Üniversitesi- İşletme Bölümü

Özet

XXI.yüzyılda küreselleşme sebebiyle Uluslararası Muhasebe Standartları tüm Dünya ülkelerinde olduğu gibi Türkiye’de de gündeme gelmiştir.Küreselleşmenin ortaya koyduğu Uluslararası Muhasebe Standartları’nın yaygınlık kazanmasıyla mesleki yargı kullanımı da artmaya başlamıştır. Özellikle 2012 yılında yeni Türk Ticaret Kanunu’nun yürürlüğe girmesi ile muhasebede mesleki yargı kullanımının alanı hızlı bir şekilde genişlemiştir. Söz konusu durum, hem Uluslararası Muhasebe Standartları’nın yaygınlaşmasından, hem de çağın muhasebeden beklentilerindeki artıştan kaynaklanmaktadır. Çünkü mesleki yargı kullanımı ihtiyacı, bir bakıma, alternatiflerin çoğalmasına bağlıdır.Mesleki yargı, meslek mensuplarına kurallara bağlı olmaktan ziyade, ilkelere hareketle bağımsız olarak karar alabilme ve inisiyatif kullanabilme olanağı sağlamaktadır. Ancak mesleki yargı kullanımında tahmin hatası, bilgi eksikliği ve deneyimsizlik gibi insana özgü kısıtlara ek olarak yargının bilinçli

(Bu Çalışma Karadeniz Teknik Üniversitesi - Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı’nda hazırlanan “Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Mesleki Yargı Kullanımının Değerlendirilmesi: Borsa İstanbul (BIST) 100 Endeksi’ndeki Şirketler Üzerine Bir Araştırma” adlı yüksek lisans tezinden türetilmiştir.*

olarak kötüye kullanılması gibi riskler de mevcuttur. Bu bağlamda mesleki yargının deneyimli ve bilgili kişilerce mesleki etik ilke ve kurallar çerçevesinde kullanılması gerekmektedir. Nitekim Dünyada ve Türkiye’de mesleki yargı kullanımının yolunu açan gelişmelerden esinlenerek yapılan bu Çalışmada, Borsa İstanbul (BIST) 100 Endeksi’ndeki şirketlerin muhasebeci ve denetçilerinin, mesleki yargı algısı, mesleki yargı kullanımında karşılaşılan zorluklar, mesleki yargı - etik etkileşimi ve mesleki yargı - muhasebe bilgi kalitesi ilişkisi konularına bakış açıları araştırılmıştır.

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

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

Jel Kodları: M41, M42, M49

Abstract (The Evaluation of Using Professional Judgment in Accounting and Auditing Profession: A Survey on Listed Companies in Borsa Istanbul (BIST) 100 Index)

In the XXI. century due to the globalization International Accounting Standards has come to the fore in Turkey as in all countries of the World. With the wide spread of International Accounting Standards that revealed by globalization using of professional judgment has begun to increase. Especially in 2012 with coming into the force of new Turkish Commercial Code the field of using professional judgment has expanded rapidly. This situation has resulted from the spread of International Accounting Standards and the increase in expectations from accounting. Because in a sense the need for using Professional judgment is related to the multiplicity of alternatives. Professional judgment provides ability Professional to make decision independently and to use their own initiatives being subject to principles

rather than rules. However using Professional judgment includes specific human restrictions such as prediction error, lack of knowledge and inexperience in addition to deliberately misuse as a risk. In this respect, Professional judgment must be used by experienced and knowledge able people with in the framework of Professional ethic principles and rules. Thus, in the study inspired by the developments which paved the way for using Professional judgment in the world and Turkey, Borsa İstanbul (BIST) 100 Index companies' accountants and auditors' Professional judgment perception, the challenges of using Professional judgment, interaction between Professional judgment and ethics, relationship between Professional judgments and accounting information quality perspectives were researched.

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

Key words: Professional Judgment, Professional Ethics, Turkey Accounting and Financial Reporting Standards, Accounting and Auditing Profession, Earning Management

Jel Classification: M41, M42, M49

1. Giriş

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

Muhasebede mesleki yargı kullanımının geleneksel alanı, stok değerlendirme yöntemlerinin seçimi, amortisman yöntemi ve amortisman konusu varlığın ekonomik ömrünün belirlenmesi, bir muhasebe işleminin muhasebe ilke ve kavramları açısından değerlendirilmesi gibi konularda kendisini göstermektedir. Türkiye’de Cumhuriyet’in kuruluşu sonrası muhasebe uygulamalarının, T. C. Maliye Bakanlığı istekleri doğrultusunda vergi kanunları ile yönlendirildiği bilinmektedir. 1949 yılına kadar olan ilk dönemde mesleki yargıyı gerektiren konular her vergi kanunun içinde yer alıyordu. 1949 Vergi Reformu sonrası yürürlüğe giren Vergi Usul Kanunu, muhasebeyi çevreleyen usul ve esasları toparlayıcı olmuş ve mesleki yargıyı ilgilendiren konuları bir araya getirmiştir. Ancak muhasebe uygulamalarının vergicilik açısından önem taşıdığı bir dönem olan XX. yüzyıl sürecinde devletçi bir tutum içinde olan muhasebecinin mesleki yargı alanı dardır ve muhasebe uygulamalarındaki yapıya bağlı bir genişlikle sınırlıdır.

XXI. yüzyılda küreselleşme sebebiyle uluslararası muhasebe standartları tüm Dünya ülkelerinde olduğu gibi Türkiye’de de gündeme gelmiştir. Küreselleşmenin ortaya koyduğu Uluslararası Muhasebe Standartları’nın yaygınlık kazanmasıyla mesleki yargı kullanımını da artmaya başlamıştır. Özellikle 2012 yılında yeni Türk Ticaret Kanununun yürürlüğe girmesi ile muhasebede mesleki yargı kullanımının alanı hızlı bir şekilde genişlemiştir. Söz konusu durum, hem Uluslararası Muhasebe Standartları’nın

yaygınlaşmasından, hem de çağın muhasebeden beklentilerindeki artıştan kaynaklanmaktadır. Çünkü mesleki yargı kullanımını ihtiyacı, bir bakıma, alternatiflerin çoğalmasına bağlıdır.

Mesleki yargı kullanılarak hazırlanan mali tablo ve raporların her zaman gerçeği yansıtmayacağı ve içerisinde kişisel ve kurumsal çıkarları barındırabileceği de göz önünde bulundurulmalıdır. Nitekim son yıllarda yaşanan finansal kriz ve skandalların, sözkonusu mali raporların gerçeği yansıtmamasından kaynaklandığı görülmektedir. Bu durum, muhasebe mesleğine ve meslek mensuplarına olan güveni azaltmıştır. Böylece işletmelerin ürettiği mali nitelikli bilgilere ne düzeyde güvenilebileceği sorusuna cevaben önem kazanan muhasebe denetimi bu bilgilerin gerçeğe uygun bir şekilde sunulup sunulmadığının kontrolünde aktif rol oynamaktadır.

Muhasebe denetiminde mesleki yargı kullanımını ise Türkiye’de Cumhuriyet Dönemi’nde farklı bir seyir izlemiştir. Cumhuriyet ile birlikte vergilerin beyan usulüne göre alınmaya başlaması, Devletin ve muhasebe uygulamalarının ilk kez dış denetleme kavramı ile karşılaşmasına neden olmuştur. Böylece 1930’lu yıllar Cumhuriyet’in denetim organizasyonu ile uğraştığı dönem halini almıştır. 1940’lı yıllarda sözkonusu organizasyon tamamlanmış ve vergi beyannamelerinin dayanağı olan mali tablolara yönelik denetim standartlarının belirlenmesine yönelik faaliyetlere başlanmıştır. Bu uğraşta denetçinin kalitesini artırıcı çalışmalar da dikkat çeken boyutlardadır. Ayrıca bu dönemde vergi kanunlarında yer alan ve fazla seçiciliğe olanak vermeyen muhasebe standartlarının uygulanması gündem de olmuştur. Ancak denetimde kayıtlarda olanın gerçekliğinin araştırılması, kanıtların yeterliliğinin belirlenmesi gibi konular denetçinin mesleki yargı kullanımını gerektirmiştir. Yine bu dönemde akademik dünyanın daçıftıyanlı kayıt yönteminin batı ülkelerindeki gelişmelerine paralel olarak, daha çok muhasebe iç denetim standartlarını oluşturma çabası içinde olduğu görülmektedir.

XX. yüzyılın sonlarına doğru dış denetimde uluslararası standartlar gündeme gelmeye başlayınca Türkiye de bu gelişmenin dışında kalmamıştır. Sermaye piyasasının gelişmeye başlaması ve uluslararası

sermayenin Türkiye’de üretim ve hizmet yatırımlarını artırmasıyla birlikte önce uluslararası büyük denetim şirketleri ülkeye gelmiş ve ardından “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” çıkmasıyla da Türk denetçileri kendi şirketlerini kurarak Uluslararası Denetim Standartları’nı uygulamaya başlamışlardır. XXI. yüzyılın hemen başında bu gelişme hızlanmış ve Muhasebe Standartları Kurulu ve Denetim Standartları Kurulu oluşturulmuştur.

Muhasebe denetiminde mesleki yargı kullanımı da, muhasebe uygulamalarında olduğu gibi bir ölçüde denetimde çeşitliliğe ve seçeneklerin fazla olmasına bağlıdır. Bu çeşitliği de, kamuyu aydınlatmaya dönük Uluslararası Denetim Standartları sağlayabilmektedir. Çünkü denetimde standart seçimi, uygulanabilir denetim standardının belirlenmesi gibi hususlar uluslararası denetim standartları ile gündeme gelebilmektedir.

2011 yılı sonlarında Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’nun oluşturulmasından sonra Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Denetim Standartları’nın belirlenmesi ve uygulamaların yaygınlaştırılması çabaları artmaya başlayınca, muhasebe ve denetimde mesleki yargı kullanımının giderek önem kazanmıştır. Böyle bir ortamda, Türkiye’de muhasebe ve denetim literatüründe bir kavram olarak mesleki yargı kullanımının da uluslararası alandaki gelişmelere paralellik seyretmesi beklenebilir.

Yukarıda yapılan açıklamalar ışığında bu Çalışmada, muhasebe ve denetim mesleğinde mesleki yargı kullanımının değerlendirilmesi açısından, Borsa İstanbul (BIST) 100 Endeksi’ne dahil şirketlerin bünyesinde mesleki faaliyetini sürdüren muhasebeci ve denetçilerin mesleki yargı algılarını, sözkonusu meslek mensuplarının mesleki yargı kullanımında karşılaşılabilecekleri zorlukların bilincinde olup olmadıklarını, kullanılan mesleki yargının muhasebe bilgi kalitesine etkisinin farkında olup olmadıklarını ve yargı kullanımında etik ikilem ve etik karar farkındalığına sahip olup olmadıklarını ortaya koyma ve istatistiksel olarak analiz etme amaçlanmıştır.

Çalışmada sözkonusu amaçları gerçekleştirmek için mesleki yargıyla ilgili ulusal ve uluslararası alanda yapılmış çalışmalar incelenmiş ve Borsa İstanbul (BIST) 100 Endeksi'ne dahil şirketlerin bünyesinde mesleki faaliyetini sürdüren muhasebeci ve denetçilerin mesleki yargı kullanımına bakışları konusunda genel bir fikir edinmek amacıyla anket oluşturulmuştur. Anketten elde edilen veriler ışığında, istatistiki tekniklerden faktör analizi kullanılarak, birbiriyle ilişkili değişkenler sınıflandırılmış ve ankette yer alan 24 açık önerme, mesleki yargı algısı, mesleki yargı - etik ilişkisi, mesleki yargı kullanımında karşılaşılan zorluklar ve mesleki yargı - muhasebe bilgi kalitesi ilişkisi başlıkları altında ele alınmıştır. Ayrıca Çalışmada, ankete katılan meslek mensuplarının demografik bilgilerine ek olarak, bu bilgilerin ankette yer alan önermelerle ilişkisini test etmek üzere hipotezler oluşturulmuş ve analizler gerçekleştirilmiştir. Ardından konunun genel bir değerlendirilmesi yapılarak konuya ilişkin bazı öneriler ortaya konmuştur.

2. Mesleki Yargının Tanımı ve Açıklaması

Mesleki yargı, hem iş dünyasında hem de akademik literatürde XX. yüzyılın son çeyreğinden beri güncelliğini korumaktadır. Ancak bu konu farklı bakış açılarının bir sonucu olarak farklı şekillerde tanımlanmaktadır. Bu bağlamda, *mesleki yargıyı*, Byrne (1952), “deneyimler ışığında ön yargısız, kanıtlanabilir gerçeklere dayalı olarak basiretli öngörü kullanımı”, Gibbins ve Mason (1988: 5), “gerekli özen, tarafsızlık ve dürüstlük altında, ilgili mesleğin ilke ve kurallarının gerektirdiği ölçüde deneyimli ve bilgili meslek mensubu tarafından varılan hüküm”, NordicInnovative Center (1998), “bir kişi ya da takımın kişisel bilgi, deneyim, gözlem, ölçüm ve deneyleri temeline dayanarak fikir verme, sonuca varma ve yorum yapma yetenekleri”, Duchac (2004) “etik farkındalığın doğrudan etkin olduğu süreç”, RoyalPharmaceuticalSociety of Great Britian (RPS - Büyük Britanya Kraliyet Eczacılık Birliği) (2010), “kanun, etik ilke ve kurallar doğrultusunda profesyonellerin birikmiş bilgi ve deneyimlerini kullanarak karar vermesi”, Barrows ve diğerleri (2010), “her mesleğin özünde ve odak noktası olan ve formüle edilemeyen bir

kavram”, Popa ve diğerkleri (2011), “mesleğın icrasında, mesleğe yönelik düzenlemelerin yetersiz olması durumunda meslek mensuplarının mesleki bilgi, beceri ve deneyimlerinden hareketle alternatifler arasında toplum için rasyonel kararı vermesi”, Akenbor ve diğerkleri (2013) ise “keyfi olmayan, aksine önemli sonuçları elde etmek için mesleki şüpheciliğın etkin olduğu karar” biçiminde tanımlamışlardır.

Yukarıda yer alan tanımlar ışığında *mesleki yargı*, ilgili mesleğın standart ve kuralları çerçevesinde, gerekli özen, tarafsızlık, bağımsızlık, dürüstlük gibi mesleki etik ilke ve kurallara bağılı kalarak, deneyimli ve bilgili meslek mensubu tarafından varılan hükümdür.

Mesleki yargı tanımından hareketle sözkonusuyargının taşıması gereken birtakım özellikler vardır. Bunlar (Gibbins ve Mason, 1988: 5):

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

Mesleki yargı kavramı birçok alanda kullanılmaktadır. Bu kavramın mesleğe olan etkisi, sağlık, mühendislik, hukuk, eğitim ve muhasebecilik gibi birçok alanda hissedilmektedir. Bir hekim, mühendis, hakim, eğitimci, muhasebeci ve denetçinin uzmanlık alanları ile ilgili olarak mesleki yargı kullanmaksızın mesleklerini icra etmeleri olanaksızdır. Dolayısıyla sözkonusumesleki yargının taraflı ya da hatalı olması durumunda ekonomik, sosyal ve finansal olumsuzlukların yaşanılması kaçınılmaz olacaktır.

Mesleki yargı, meslek mensuplarının, uzmanlık alanları ile ilgili işlem ya da olaylara ilişkin önceki deneyimlerini ve mevcut bilgileri sentezleyerek en uygun karara varmasını ifade etmektedir. Bu bağlamda iyi bir yargının deneyimlere dayandığı, ancak deneyimlerin de varılmış iyi ve kötü yargılardan oluştuğunun unutulmaması gerekmektedir. Bu nedenle mesleki yargı sürecinin, meslek mensupları tarafından iyice kavranması ayrıca önem arz etmektedir. Bu süreç dört bileşenden oluşmaktadır (Tek ve Dalkılıç, 2008: 90). Bunlar;

1. *Yargı Gerektiren Durum*: Bu bileşen, sorunun doğasını, ilgili standartları ve standartların ne derece açık ve anlaşılır olduklarını, ekonomik ve diğer güdüleri, sorunun çözülmesi için tanınan süreyi ve bilginin maliyetini içermektedir.

2. *Yargıda Bulunan Kişi ya da Kişiler*: Bu bileşen, mesleki yargı süreci içinde yer alan kişileri, kişilerin bilgi ve yetenek düzeylerini, gerekli bilgi ve özeni, dürüstlük, etik ilkeleri, etik farkındalığı, sorun ve durumun anlaşılmasını, riskten kaçınma gibi kişiye ait özellikleri, sorumluluk ve kişisel hedefleri içermektedir.

3. *Süreç*: Bu bileşen, bilgi toplama ve işleme, tarafsızlık, bilinçli ya da bilinç dışı bilişsel süreçleri, grup içi bilgi paylaşımı, dokümantasyon, kuruma ve meslek örgütüne ait süreçleri içermektedir.

4. *Çıktı*: Bu bileşen ise, karar, tahmin ya da görüşü, bunlara bağlı ortaya çıkacak olan kısa ve uzun dönemdeki sonuçları, sonucun ilgili taraflara iletilmesini sağlayan aracı, uygulanan yöntemi ve gelecekte fayda sağlayacak kazanılmış deneyim ve edinilmiş bilgiyi içermektedir.

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

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

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

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

Yukarıda belirtilen maddelere ek olarak meslek etiğinin bilgisi ve bilincinde olup mesleki karar vermek de mesleki yargı kalitesinin artmasında etkili olacaktır. Her mesleğin etik değerleri birbirinden farklıdır. Ancak genel olarak incelendiğinde meslek etiğinin temeli, sosyal sorumluluk duygusuna dayanmaktadır. Toplumsal kültüre sahip insanların, mesleki faaliyetlerinin arkasındaki destekleyici güç, meslek mensuplarının kişisel ya da kurumsal çıkarları değil, etik sorumluluk ve bu sorumluluğun bilincinde olarak toplum için rasyonel mesleki yargıya varmasıdır. Dolayısıyla bir mesleğin toplum önünde hak ettiği değere ve saygınlığa ulaşabilmesi, o meslek mensubunun

toplumun değer yargılarına duyarlı olmasına bağlıdır. Bu bağlamda meslek mensubunun, yasa ve mesleki etik ilke ve kuralların öngördüğü düzeyde davranış göstermesi, mesleki yargısında etik standartlara ters düşebilecek tüm davranışlardan kaçınmasını gerektirmektedir.

3. Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Mesleki Yargı

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

İktisadi açıdan muhasebe, “işletmeler arası karşılıklı ilişkiler ve işletmeçi olaylar sebebi ile işletmenin varlıklarında, kaynaklarında, giderlerinde ve gelirlerinde değişme meydana getiren tamamen ya da kısmen mali nitelikli işlemlere ait bilgileri kaydeden, sınıflandıran ve anlamlı bir şekilde özetleyerek, varılan sonuçları yorumlayan ve böylece işletme ile ilgili çıkar gruplarına, amaçlarına uygun yararlı bilgileri sağlayan bilimdir” (Sürmen, 2014: 9).

Muhasebe mesleği, yukarıdaki tanımda yer alan faaliyetlerin yerine getirilmesi suretiyle muhasebe ilminin uygulanması ve hem işletme yöneticileri hem de işletmeyle ilgili çıkar gruplarına karar verme aşamasında gerekli bilgileri tam, zamanında, şeffaf, güvenilebilir ve anlaşılabilir bir şekilde sunan uğraşdır (Daştan, 2001: 32).Profesyonel bir meslek olarak muhasebe mesleğinin, öncelikle İngiltere’de daha sonra Amerika Birleşik Devletleri (ABD), Almanya, Fransa, Hollanda ve İsviçre gibi gelişmiş ülkelerde örgütlü bir şekilde gelişmeye başladığı görülmektedir.

Türkiye’de ise muhasebe mesleği, köklü bir geçmişe sahiptir. Bu meslek, 1989 yılında çıkarılan “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” ile profesyonel anlamda meslek niteliği kazanmıştır. Bu Kanun 2008 yılında değiştirilmiş ve bu değişim ile Kanun’un adı “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve

Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” olmuştur. Türkiye’de muhasebe mesleğini tek çatı altında toplayan Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) Ağustos 2014 ayı istatistiki raporlarına göre muhasebe meslek mensuplarının durumu Tablo 1’de gösterilmektedir.

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

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

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

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

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

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

Muhasebenin işlevi mali nitelikli işlemleri kaydetmek, sınıflandırmak, özetlemek ve raporlamaktır. Denetimin işlevi ise, muhasebe tarafından sunulan bilgilerin doğru ve güvenilir olup olmadığını tespit etmek ve raporlar halinde görüş bildirmektir. Muhasebe ve denetim mesleğine ilişkin yapılan açıklamalar ışığında aralarındaki ilişki Tablo 2’de ayrıntılı olarak gösterilmektedir.

Tablo 2: Muhasebe ve Denetim İlişkisi

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

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

Muhasebeci ve denetçilerin mesleğin ilke ve standartları çerçevesinde mesleki faaliyetlerini sürdürmeleri gerekmektedir. Ancak sözkonusu ilke ve standartların muhasebe ve denetim süreçlerinde karşılaşılabilecek her işlem ya da olaya cevap verebilecek nitelikte olması mümkün değildir. Bu gibi durumlarda muhasebeci ve denetçiler, bilgi ve deneyimleri doğrultusunda mesleki yargı kullanarak mevcut boşlukları doldurmaktadır.

Muhasebe mesleğinde mesleki yargı kullanımını gerektiren beş alan bulunmaktadır (Solaş, 2006: 4). Bunlar;

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

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

Denetim mesleğinde ise denetçiler denetim faaliyetinin analitik işlem, denetim kanıtı değerlendirme, karar doğrulama, yargının sürekliliği, belgeleme ve fikir iyileştirme süreçlerinde, mesleki yargılarını kullanmaktadır (Popa ve diğerleri, 2011). Ayrıca konuyla ilgili olarak Amerika Birleşik Devletleri Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (SEC - Securities and Exchange Commission) denetimde mesleki yargı kullanımını gerektiren alanları beş maddede sıralamaktadır (Hodgdon ve diğerleri, 2011: 417). Bunlar:

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

4. Mesleki Yargının Muhasebe Standartlarıyla İlişkisi

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

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

Söz konusu düzenlemeler arasındaki temel fark, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın ilke bazlı, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'nin kural bazlı olmasıdır. İlke bazlı standartlar, uygulayıcıların karşılaştıkları işlem ya da olaylarda esneklik ve boşlukları bilgi ve deneyime dayalı olarak yorumlamasını, kural bazlı standartlar ise yorum gerektirmeyen, kesin hükümler çerçevesinde hareket etmesini gerektirmektedir.

Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri finansal raporların karşılaştırılabilirliğini ve tutarlılığı ön planda tutmaktadır. Bu bağlamda içerisinde kesin kurallar, uygulama rehberi ve kurallara ilişkin istisnalar ayrıntılı olarak belirtilmektedir. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ise, daha az kural içermekte ve genel ilkeler uygulayıcılar tarafından "özün önceliği kavramı" esas alınarak yorumlanmaktadır. Kural bazlı standartlar,

ayrıntılı uygulama rehberiyle uygulamada karşılaşılabilecek belirsizliklerin giderilmesine yardımcı olmaktadır. Ancak hiçbir kural bazlı standardın gelecekte olması muhtemel tüm durumları ön görmesi beklenemez. Bu açıdan kural bazlı standartların daha şekilci bir yapı sergilemesi, işlemlerin özünün ikinci planda kalmasına da neden olabilmektedir.

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

Muhasebe standartlarında “olası, açıkça, genellikle, önemli etki, kontrol ve önemli ölçü” gibi belirsiz ifadelerin yer alması uygulayıcılar için mesleki yargı kullanımının mevcut olduğuna işaret etmektedir (Doupnik ve Riccio, 2006: 254). Bu bağlamda Mason ve Gibbins (1991: 18-19) standart ve mesleki yargı ilişkisini inceleyerek standartlarda mesleki yargı gerektiren durumları aşağıdaki gibi beş grupta sınıflandırmıştır. Bunlar;

- A sınıfı: Standardın doğrudan “yargı” kelimesini kaynak vermesi,
- B sınıfı: Standardın alternatifler arasından seçim yapmayı gerektirmesi,
- C sınıfı: Standardın bir maddenin uygulanabilirliğinin olup olmadığına yönelik kararı gerektirmesi,

- D sınıfı: Standardın içinde geçen kelime ya da cümlenin (önemli, genellikle, açıkça, düşünülen gibi kelimeler) yorumunun yapılması gereğinin görülmesi,
- E sınıfı: Standardın doğası gereği yorumu ve yargıyı gerektirmesidir.

Sözkonusu Çalışmada belirtilen sınıflar çerçevesinde 11 standart incelenerek 216 adet mesleki yargı gerektiren durum tespit edilmiştir. Tablo 3'te incelenen 11 standartta mesleki yargı kullanımını gerektiren durumlar özet halinde gösterilmektedir.

Tablo 3: Muhasebe Standartlarında Mesleki Yargı Gerektiren Durumlar

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

Kaynak: Mason ve Gibbins, 1991: 20

Yapılan Çalışma sonucunda standartların bünyesinde mesleki yargıyı barındırdığı tespit edilmiştir. Ayrıca incelenen standartlar arasında en çok mesleki yargı kullanımı gereken standardın FASB 87 Çalışanlara Sağlanan Faydalar olduğu ortaya konmuştur.

Türkiye’de Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), muhasebe uygulamalarında kullanılmak üzere Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS)’ni Türkçe’ye çevirerek Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) / Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)’ni oluşturmuştur. Bu Kurul, Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarıyla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Denetim Standartları (TDS)’ni oluşturmak ve yayımlamak amacıyla kurulan Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)’na standart yapma ve yayma faaliyetlerini devretmiştir. Bu Kurum bünyesinde yayınlanmış 13 adet Türkiye Finansal Raporlama Standardı ve 28 adet Türkiye Muhasebe Standardı bulunmaktadır.

Türkiye Muhasebe Standartları’nda mesleki yargı gerektiren durumların belirlenmesine yönelik Dalkılıç (2008: 115-163) tarafından yapılan çalışmada, standartlardan birçok işletmeyi ilgilendirdiği ve mesleki yargı gerektiren durumların çok önemli olduğu düşünülen 9 adet temel standart seçilerek inceleme konusu yapılmıştır. Bu çalışmada Mason ve Gibbins (1991: 20)’in çalışmasından yararlanılarak muhasebe standartlarında yargı gerektiren durumlar beşli sınıflandırmaya tabi tutulmuştur. Söz konusu çalışmada sınıflar çerçevesinde 9 standart incelenerek 111 adet mesleki yargı gerektiren durum tespit edilmiştir. Tablo 4’te incelenen 11 standartta mesleki yargı kullanımı gerektiren durumlar özet halinde gösterilmektedir.

Tablo 4: TMS Kapsamında Mesleki Yargı Gerektiren Durumlar

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

Kaynak: Tek ve Dalkılıç, 2008

Yapılan çalışma sonucunda TMS'lerin bünyesinde mesleki yargıyı barındırdığı tespit edilmiştir. Ayrıca incelenen standartlar arasında en çok mesleki yargı kullanımını gereken standardın TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar olduğu ortaya konmuştur.

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

Muhasebeciler, muhasebe bilgi sistemi tasarımından finansal tablo dipnotlarında yapılacak açıklamalara kadar birçok muhasebe sürecinde,

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

Yukarıda yapılan açıklamalar ışığında muhasebeci ve denetçilerin mesleki yargı sürecinde uymaları gereken birtakım etik davranış kuralları mevcuttur. Bunlar;

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

Belirtilen etik davranış kuralları çerçevesinde hareket edilmesi durumunda yaşanabilecek temsil sorunu, kazanç yönetimi ve finansal bilgi manipülasyonları gibi toplumun tüm kesimlerine zarar verebilecek faaliyetlerde azalacak ve muhasebe ve denetim mesleğinin toplum nezdindeki saygınlığı artacaktır.

5. Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Mesleki Yargı Kullanımının Değerlendirilmesi: Borsa İstanbul (BIST) 100 Endeksi'ndeki Şirketler Üzerine Bir Araştırma

5. 1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

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

a. Borsa İstanbul (BIST) 100 Endeksi'ne dahil şirketlerin bünyesinde mesleki faaliyetini sürdüren muhasebeci ve denetçilerin mesleki yargı algılarının ortaya konması,

b. Ankete katılan muhasebeci ve denetçilerin mesleki yargı kullanımında karşılaşılabilecekleri zorlukların bilincinde olup olmadıklarının ortaya konması,

c. Ankete katılan muhasebeci ve denetçilerin mesleki yargı kullanımında etik ikilem ve etik kararın bilincinde olup olmadıklarının ortaya konması,

d. Ankete katılan muhasebeci ve denetçilerin mesleki yargı kullanımında, yargının muhasebe bilgi kalitesine etkisinin bilincinde olup olmadıklarının ortaya konması,

e. Sözkonusu a, b, c ve d maddelerinin değerlendirilmesi amacı güdülerek elde edilen verilerin istatistiki yöntemlerin yardımıyla incelenmesidir.

Mesleki yargı konusunda geçmişten bugüne Dünyada yapılan çalışmalar dikkate alındığında, Türkiye'de yapılan çalışmalar nispeten daha az olduğu görülmektedir. Bu tespitin ardından ulusal ve uluslararası çalışmalar dikkate alınarak, muhasebe ve denetim alanında mesleki yargı konusunun önemli olduğunun vurgulanmasına ve mesleki yargı kullanımını gerektiren muhasebe ve denetim standartlarını uygulamak zorunda olan şirketlerden Borsa İstanbul (BIST) 100 Endeksi'ne dahil şirketlerin muhasebeci ve denetçilerinin mesleki yargı konusundaki algılarının ortaya konmasına da katkı sağlayacağından önem arz etmektedir.

5.2. Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi

Bu Çalışma Borsa İstanbul (BIST) 100 Endeksi'ne dahil şirketler üzerinde gerçekleştirilmiştir. Endekse dahil şirketler araştırmanın sahasını oluşturmakta olup, bu şirketlerin muhasebe görevlisinden başlamak üzere muhasebe uzmanı, muhasebe şefi, iç denetçi, muhasebe müdürü, muhasebe ve mali işler müdürü, muhasebe ve finans yöneticisi, araştırmada değerlendirme amacı güdülen verilerin elde edildiği meslek mensuplarını oluşturmaktadır.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Anketin güvenilirlik düzeyinin tespitine yönelik yapılan açıklamalar ışığında, anketin güvenilirlik düzeyi istatistiki olarak hesaplanmıştır. 24 açık

önermenin bulunduğu anketin güvenilirlik düzeyi için Croanbach's Alfa Değeri 0.719 olarak hesaplanmıştır. Bu sonuç, anket sonuçlarının oldukça güvenilir düzeyde olduğunu ortaya koymaktadır.

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

Çalışmanın bir sonraki aşaması olan araştırma bulguları ve bulguların değerlendirilmesine geçmeden önce, yerli ve yabancı literatürde mesleki yargı konusuna yönelik çalışmalara değinmek yararlı olacaktır. Bu bağlamda sırasıyla Dünya'da ve Türkiye'de yapılan çalışmaların bazılarına kronolojik sıralama esas alınarak aşağıda değinilmiştir.

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

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

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

Rentfro (2000) tarafından yapılan çalışmada ise, muhasebe standartlarındaki mesleki yargı kullanımının finansal raporlamanın

karşılaştırılabilirliğine etkisi ve mali tablo hazırlayıcılarının mesleki yargı kullanımında yargının suiistimal edilerek kazanç yönetimine etkisi incelenmiştir. Bulgular sonucunda standartlarda mesleki yargının yoğun olarak kullanılması durumunda finansal raporlamada karşılaştırılabilirliğin azaldığı ve etik değerlerden yoksun finansal tablo hazırlayıcılarının sunulan finansal bilgilerin kalitesini düşürdüğü ortaya çıkmıştır. Ayrıca etik ikilem karşısında bay ve bayanların farklı davranışlar sergileyerek mesleki yargıya vardıkları sonucuna ulaşılmıştır.

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

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

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

Kaya ve diğerleri (2008) tarafından yapılan çalışmada ise, Türkiye'de borsaya kote şirketlerde IFRS uygulamalarında artan mesleki yargı

kullanımında denetçilerin algılarını ölçmeye yönelik olarak hazırlanmış 5 farklı senaryo, anket yoluyla 40 denetçiye ulaşılarak değerlendirilmiştir. Çalışma sonucunda firma büyüklüğünün, mesleki deneyim süresinin ve eğitimlerin IFRS adaptasyonunda etkili olduğu sonucuna varılmıştır. Ayrıca firma büyüklüğünün, IFRS bilgisini ve mesleki yargı gelişimini doğrudan etkilediği vurgulanmış ve cinsiyetin mesleki yargı üzerinde etkili olmadığı tespit edilmiştir.

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

Karaoğlan (2011) tarafından yapılan çalışmada ise, Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)'ndan TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardında mesleki yargı gerektiren durumlar örnek bilirkişi raporları üzerinde incelenmiştir. Çalışma sonucunda mesleki yargının halihazırda standartlarda mevcut olduğu belirtilerek, mesleki yargı kullanımında meslek mensuplarının bağımsız kararlar alabilmeleri için kurallardan ziyade yaklaşımlara bağlı muhasebe uygulamalarında bulunmaları gerektiği vurgulanmıştır.

5.3. Araştırma Bulguları ve Bulguların Değerlendirilmesi

Çalışmanın bu bölümünde ankete katılan Borsa İstanbul (BIST) 100 Endeksi'ne dahil şirketlerin bünyesinde mesleki faaliyetini sürdüren meslek mensuplarının demografik özelliklerine ilişkin frekans dağılımı ve yüzdelere yönelik araştırma sonuçları verilmiştir. Ayrıca ankete katılanların mesleki yargı algısı, mesleki yargı kullanımında karşılaşılabilecek zorluklar, mesleki yargı - etik ilişkisi ve mesleki yargı - muhasebe bilgi kalitesi ilişkisi

gibi sınıflandırılmış faktörler doğrultusunda 24 önermeye ilişkin bakış açılarının farklılığına yönelik istatistiki analiz ve sonuçlara da yer verilmiştir.

Ankete katılanların demografik özelliklerine ilişkin frekans dağılımı ve yüzdeleri Tablo 5'te gösterilmiştir.

Tablo 5: Ankete Katılan Meslek Mensuplarının Demografik Özellikleri

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

Tablo 5'te görüldüğü üzere, ankete katılanların % 58,7'si Muhasebe ve Finans Yöneticisi (MFY) olarak mesleki faaliyetini sürdürmekteyken, % 3,3'lük kısmı Yeminli Mali Müşavir (YMM) olarak mesleki faaliyette bulunmaktadır. Bunlara ek olarak unvana göre frekans dağılımının %14,1'lik kısmını oluşturan muhasebe uzmanı ve muhasebe şefleri, Muhasebe Görevlisi (MG) unvanı adı altında birleştirilmiştir. Ayrıca ankete katılanlar arasında var olan 2 iç denetçi de unvana göre yapılan sınıflamada Muhasebe ve Finans Yöneticisi (MFY) olarak gösterilmiştir. Cinsiyet olarak dağılıma bakıldığında ankete katılanların % 73,9'luk kısmı bay iken, % 26,1'lik kısım bayandır.

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

Ankete katılan meslek mensuplarının mesleki yargı algısı, mesleki yargı kullanımında karşılaşılabilecek zorluklar, mesleki yargı - etik ilişkisi ve mesleki yargı -muhasebe bilgi kalitesi ilişkisi gibi belirlenen faktörler doğrultusunda belirlenmiş 24 önermeye ilişkin görüşleri de Tablo 6'da yer almaktadır.

Tablo 6: Meslek Mensuplarının Mesleki Yargı Kullanımına Yönelik İfadeleri

<i>Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Mesleki Yargı Kullanımı İfadeleri</i>		<i>N</i>	<i>Ort.</i>	<i>Std. Sap.</i>
<i>A. Mesleki Yargı Algısına Yönelik İfadeler</i>				
A1	Mesleki yargı, işletme çevresini anlama, teknolojiyi takip etme, finansal eğilimleri yorumlama süreçleriyle alakalıdır.	92	3,93	0,85
A2	Mesleki yargı analitik olmalı, tecrübe ve bilgiye dayanmalı, basiretli ve dürüst sonuçlar sağlamalıdır.	92	4,26	0,86
A3	Mesleki yargının, doğru, dürüst, adil şekilde kullanılmasını ve toplumun çıkarlarının gözetilmesini sağlayan etik ve etik eğitimi, muhasebe meslek mensupları için gereklidir.	92	4,17	0,55
A4	Muhasebe bilgi sistemi tasarımından, finansal tablo dipnotlarında yapılacak açıklamalara kadar çok farklı bir yelpazede mesleki yargıya gerek duyulabilmektedir.	92	3,89	0,67
A5	Mesleki yargı esnekliği olmadan finansal muhasebe ilkeleri, standartları ve kuralları hantal, sonuçsuz ve işlevsiz hale gelmektedir.	92	3,42	0,88
A6	Meslek mensuplarının hazırlamış oldukları finansal tablolar mesleki yargılarının yapısını ve karakterini yansıtmaktadır.	92	3,45	0,76
<i>B. Mesleki Yargı Kullanımında Karşılaşılabilecek Zorluklara Yönelik İfadeler</i>				
B1	Mesleki yargı, muhasebecilerin çoğu zaman istediklerini yapmaları konusunda kullandıkları bir kılıf haline dönüşebilmektedir.	92	2,86	1,01
B2	Mesleki yargının muhasebe meslek mensupları tarafından kötüye kullanımı söz konusu olabilir.	92	3,14	1,00
B3	Mesleki yargı ve standartlardaki esneklikler kazanç yönetimine zemin hazırlayabilir.	92	3,21	0,95
B4	Mesleki yargı, finansal raporlama kararları noktasında benzer mali nitelikli işlemlerin farklı raporlanmasına neden olabilir.	92	3,42	1,00
<i>C. Mesleki Yargı - Etik İlişkisine Yönelik İfadeler</i>				
C1	Mesleki yargı, muhasebe meslek mensuplarının tarafsızlık ve bağımsızlık ilkesine uygun yargıya varmalarını gerektirmektedir.	92	3,97	0,72
C2	Mesleki yargı ile vicdanı arasında kalan muhasebe meslek mensubu sosyal sorumluluk ilkesi gereği etiğe uygun hareket etmelidir.	92	4,17	0,79
C3	Mesleki yargı, işveren ya da müşteriyle ilişkinin sona ermesi durumunda gizli bilgileri ifşa edecek nitelikte olmamalıdır.	92	4,21	0,90

C4	Mesleki yargı, yeterli bilgi birikimine, deneyime ve mesleğe yönelik pratik güncel bilgiye sahip olmayı gerektirir.	92	4,22	0,72
C5	Mesleki yargının basiretli ve dürüst sonuçlar vermesine, muhasebe meslek mensupları arasındaki fikir alışverişi imkân sağlayabilir.	92	3,96	0,51
C6	Mesleki yargı, mesleki standart ve mevcut uygulama ile ilgili gerekli ve özel bilgiyi gerektirmektedir.	92	4,20	0,68
C7	Mali nitelikli işlemlerin biçimleri ve özlerinin meslek mensuplarınca doğru anlaşılması daha doğru mesleki yargıya ulaşmalarına ve kaliteli muhasebe bilgisine katkı sağlamaktadır.	92	4,02	0,57
<i>D. Mesleki Yargı - Muhasebe Bilgi Kalitesi İlişkisine Yönelik İfadeler</i>				
D1	Muhasebe standartları mali nitelikli işlemlerde geleceğe ilişkin tahmin ve varsayımları gerektirdiğinden, mesleki yargı gereklidir.	92	3,85	0,74
D2	Mesleki yargı, günümüzdeki gelişim ve değişime bağlı ortaya çıkan komplike muhasebe işlemlerinin yapılmasını kolaylaştırmaktadır.	92	3,79	0,72
D3	Mesleki yargının etkin kullanılması finansal raporların bilgi değerlerini arttırmaktadır.	92	4,04	0,64
D4	Muhasebeciler yalnızca muhasebe bilgisi üretiminde değil, mesleki karar alma ve analiz sürecinde de aktif olduklarından, varmış oldukları mesleki yargılar muhasebe bilgi kalitesini doğrudan etkilemektedir.	92	4,00	0,71
D5	Mesleki yargı, muhasebe meslek mensubunun iş sorumlulukları ile ilgili anlamlı tercihleri içermelidir.	92	4,17	0,69
D6	Mesleki yargı gerektiren standartlar, dinamik bir süreci ifade etmektedir.	92	4,05	0,70
D7	Mesleki yargıya yönelik eğitim ve seminerlerdeki örnek olay uygulamalar, mesleki yargı gelişiminde etkin rol oynayabilir.	92	4,02	0,49

Tablo 6’da görüldüğü üzere, ankete katılan meslek mensuplarının mesleki yargı algısına yönelik ifadelerle katılım düzeylerinin genel itibariyle yüksek olduğu görülmektedir. Bu durum, sözkonusu meslek mensuplarının standartlarda halihazırda var olan mesleki yargı kavramının bilgisi ve bilincinde olduklarını göstermektedir.

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

Ankete katılan meslek mensuplarının mesleki yargı kullanımı konusuna yönelik bakış açılarının *cinsiyet* değişkenine göre farklılık gösterip göstermediğinin test edilebilmesi için yapılan t- Testi sonuçları Tablo 7’de gösterilmektedir.

Tablo 7: Cinsiyet Değişkenine Göre Bağımsız Örneklem t-Testi Sonuçları

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

Tablo 7’de görüldüğü üzere, t-Testi sonuçları doğrultusunda cinsiyet değişkenine göre mesleki yargı kullanımında karşılaşılabilecek zorluklara yönelik ifadelerde (B2-B4), ve mesleki yargı - muhasebe bilgi kalitesi ilişkisine yönelik ifadelerde (D6-D7) anlamlı farklılıkların olduğu görülmektedir. Araştırmaya katılan meslek mensuplarının cinsiyetleri ile ilgili olarak B2, D6 ve D7 ifadeleri 0,05 anlamlılık düzeyinde, B4 ifadesi ise 0,10 anlamlılık düzeyinde farklılık olduğunu göstermektedir. Bu sonuçların aksine Kaya ve diğerleri (2008) ise, yaptıkları çalışmada cinsiyetin mesleki yargı üzerinde etkili olmadığına yönelik bulgular elde etmişlerdir. Ankete katılan meslek mensuplarının cinsiyetleri açısından muhasebe ve denetim mesleğinde mesleki yargı kullanımı konusuna bakış açıları arasında anlamlı farklılıkların olduğu ortaya çıkmaktadır.

Ankete katılan meslek mensuplarının mesleki yargı kullanımı konusuna yönelik bakış açılarının *unvan* değişkenine göre farklılık gösterip göstermediğinin test edilebilmesi için Tek Yönlü ANOVA testi yapılmıştır. Bu teste ilişkin sonuçlar Tablo 8’de gösterilmektedir.

Tablo 8: Unvan Değişkenine Göre ANOVA Sonuçları

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

Tablo 8’de görüldüğü üzere, ANOVA’nın temel varsayımı olan varyansların homojenliği sonuçları incelendiğinde p (sig) değerleri B1-B3, C1-C2-C3-C4 ve D1-D4 ifadelerinde 0,05’ten büyük olduğundan varyansların homojen olduğu ortaya çıkmaktadır. Bu bağlamda elde edilen sonuçların sağlıklı olduğu ifade edilebilir. Ayrıca unvan değişkeni dikkate alındığında mesleki yargı kullanımında karşılaşılabilecek zorluklara yönelik ifadelerde (B1-B3), mesleki yargı - etik ilişkisine yönelik ifadelerde (C1-C2-C3-C4), mesleki yargı - muhasebe bilgi kalitesi ilişkisine yönelik ifadelerde (D1-D4) anlamlı farklılıkların olduğu görülmektedir. Ankete katılan meslek mensuplarının unvanları açısından muhasebe ve denetim mesleğinde mesleki yargı kullanımı konusuna bakış açıları arasında anlamlı farklılıkların olduğu ortaya çıkmaktadır. Bu sonuçlara benzer şekilde Sakarya ve Kara (2010) yapmış oldukları çalışmada unvan açısından mesleki yargı etik ilişkisine yönelik ifadelerde sınıflandırılmış dürüstlük ve mesleki davranışa yönelik ifadelerde anlamlı farklılıkların olduğunu belirtmişlerdir. Ancak bu sonuçların aksine Kutluk ve Ersoy (2011) ise, mesleki yargı- etik ilişkisine yönelik unvan açısından anlamlı farklılıklar bulamamıştır.

Ankete katılan meslek mensuplarının mesleki yargı kullanımı konusuna yönelik bakış açılarının *yaş* değişkenine göre farklılık gösterip göstermediğinin test edilebilmesi için Tek Yönlü ANOVA testi yapılmıştır. Bu teste ilişkin sonuçlar Tablo 9’da gösterilmektedir.

Tablo 9: Yaş Değişkenine Göre ANOVA Sonuçları

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

Tablo 9’da görüldüğü üzere, varyansların homojenliği açısından belirtilen değişkene yönelik p (sig) değeri D2 ifadesinde 0,05’ten büyük olduğundan homojenlik durumu vardır. Yaş değişkeni dikkate alındığında mesleki yargı - muhasebe bilgi kalitesi ilişkisine yönelik ifadelerden D2’de anlamlı farklılığın olduğu görülmektedir. Ayrıca D2 ifadesinde 0,10 anlamlılık düzeyinde anlamlı farklılık sözkonusudur.

Ankete katılan meslek mensuplarının mesleki yargı kullanımı konusuna yönelik bakış açılarının *eğitim düzeyi* değişkenine göre farklılık gösterip göstermediğinin test edilebilmesi için Tek Yönlü ANOVA testi yapılmıştır. Bu teste ilişkin sonuçlar Tablo 10’da gösterilmektedir.

Tablo 10: Eğitim Düzeyi Değişkenine Göre ANOVA Sonuçları

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

Tablo 10’da görüldüğü üzere, varyansların homojenliği açısından belirtilen değişkene yönelik p(sig) değeri A4, C2 ve D5 ifadelerinde 0,05’ten büyük olduğundan homojenlik durumu vardır. Eğitim değişkeni dikkate alındığında mesleki yargı algısına yönelik ifadelerden A4, mesleki yargı - etik ilişkisine yönelik ifadelerden C2, mesleki yargı - muhasebe bilgi kalitesi ilişkisine yönelik ifadelerden D5’te anlamlı farklılıkların olduğu görülmektedir. Ayrıca A4-C2 ve D5 ifadelerinde 0,10 anlamlılık düzeyinde dikkate değer farklılık söz konusudur. Bu sonuçların aksine mesleki yargı - etik ilişkisine yönelik ifadelerde Sakarya ve Kara (2010), Kutluk ve Ersoy (2011), eğitim düzeyi açısından anlamlı farklılıklar bulamamışlardır.

Ankete katılan meslek mensuplarının mesleki yargı kullanımı konusuna yönelik bakış açılarının *mesleki deneyim süresi* değişkenine göre farklılık gösterip göstermediğinin test edilebilmesi için Tek Yönlü ANOVA testi yapılmıştır. Bu teste ilişkin sonuçlar Tablo 11’de gösterilmektedir.

Tablo 11: Mesleki Deneyim Süresi Değişkenine Göre ANOVA Sonuçları

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

Tablo 11’de görüldüğü üzere, varyansların homojenliği açısından belirtilen değişkenlere yönelik p(sig) değeri B2, C5 ve D7 ifadelerinde 0,05’ten büyük olduğundan homojenlik durumu vardır. Mesleki deneyim süresi değişkeni dikkate alındığında mesleki yargı kullanımında karşılaşılabilecek zorluklara yönelik ifadelerden B2, mesleki yargı - etik ilişkisine yönelik ifadelerden C5 ve mesleki yargı - muhasebe bilgi kalitesi ilişkisine yönelik ifadelerden D7’de anlamlı farklılıklar görülmektedir. Ayrıca B2-C5 ve D7 ifadelerinde 0,10 anlamlılık düzeyinde dikkate değer farklılıklar sözkonusudur. Bu sonuçların aksine mesleki yargı - etik ilişkisine yönelik ifadelerde Sakarya ve Kara (2010), Kutluk ve Ersoy (2011) eğitim düzeyi açısından anlamlı farklılıklar bulamamışlardır.

Tablo 12’de ise ankete katılan meslek mensuplarının mesleki yargı ve etik ilişkisine yönelik meslek örgütleri ya da kurumlar tarafından verilecek eğitim ve seminerlerin, mesleki yargı süreçlerinin etik ilke ve kurallar doğrultusunda gerçekleştirilmesine imkan sağlayıp sağlayamayacağına ilişkin görüşlerine dair frekans tablosu görülmektedir.

Tablo 12: Mesleki Yargı - Etik İlişkisine Yönelik Eğitim ve Seminerlerin Gerekliliğine İlişkin Görüşler

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

Tablo 12’de görüldüğü üzere, ankete katılanların % 94,6’sı mesleki yargı ve etik ilişkisine yönelik meslek örgütleri ya da kurumlar tarafından verilecek eğitim ve seminerlerin mesleki yargı süreçlerinin etik ilke ve kurallar doğrultusunda gerçekleştirilmesine imkan sağlayacağını ifade ederken ilişkin, % 5,4’ü bu ifadeye ilişkin olumsuz görüş bildirmiştir.

6. Sonuç ve Öneriler

Mesleki yargı sayesinde meslek mensupları kurallara bağlı olmaktan ziyade ilkelerden hareketle bağımsız olarak kararlar alabilmekte ve inisiyatif kullanabilmektedir. Ancak mesleki yargı süreci, kesinlikle kusursuz ve mükemmel değildir. Ayrıca meslek mensuplarının mesleki yargılarının, öznel kararlar içerme olasılığı taşınması, sözkonusu yargıların mantık hatası, bilgi eksikliği ve deneyimsizlik gibi insana özgü kısıtları içermesine de neden olabilmektedir. Hatta bazı durumlarda, insana özgü kısıtların dışında, bilinçli olarak mesleki yargının kötüye kullanımı da sözkonusu olabilmektedir. Bu yüzden deneyimli ve bilgili meslek mensuplarınca etik ilke ve kurallar çerçevesinde gerçekleştirilmeyen mesleki yargı, muhasebe bilgilerinin güvenilirliğini de doğrudan etkileyebilmektedir.

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

olacaktır. Ayrıca mali nitelikli işlemlerin biçimlerinden ziyade özlerinin dikkate alınması ve önemliliğın meslek mensuplarınca doğru anlaşılması da sunulan muhasebe bilgilerinin kalitesinin artmasında etkili olmaktadır. Böylece sözkonusu işlemlerin gerçekleştirilmesinde mesleki yargının etkin kullanılması, finansal raporların bilgi değerini artırabilmektedir.

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

- Mesleki yargı tanımlamasının, standart yapıcı ve uygulayıcılar tarafından tam olarak idrak edilmesi, meslek mensuplarının karşılaşabileceği tüm işlem ya da olaylara yanıt verebilecek standartların geliştirilmesi,

- Standart yapıcı ve uygulayıcılar arasındaki diyalogun geliştirilmesi,

- Karşılaşılan işlem ya da olayın içerisinde çıkılmaması durumunda, meslek mensuplarının, meslektaşlarıyla fikir alışverişinde bulunması,

- Meslek mensuplarının mesleki yargı kullanımında, mesleki etik ilke ve kurallar çerçevesinde toplumun çıkarını gözetecek şekilde mesleki faaliyette bulunması,

- Meslek mensuplarının, mesleki faaliyetlerinde, teknik ve mesleki standartlara uygun olarak, özen ve gayret içerisinde sürekli olarak kendilerini yenilemesi,

- Muhasebe eğitimiyle, geleceğın meslek mensuplarını yetiştirecek olan eğitimcilerin, muhasebe kitap ve ders notlarında mesleki yargı ve kullanımı konusunu da göz önünde bulundurarak, sözkonusu ders notları, kitap vb. materyalleri derlemesi ve geleceğın meslek mensuplarına yalnızca mali nitelikli bilginin üretiminde değil, bu bilginin toplum çıkarları gözetilerek analiz, yorumlama ve karar alma süreçlerinde de nasıl kullanılacağıının öğretilmesi,

- Mesleki kuruluşlar tarafından, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS - International Financial Reporting Standards)'nı kullanarak mesleki yargı kullanımının öğretilmesine yönelik meslek içi eğitimlerin artırılmasıdır.

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

Yararlanılan Kaynaklar

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

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

• *Beest, Ferdy Van (2009), "Ruled- Based and Principle- Based Accounting Standards and Earning Management", Nijmegen Center for Economics, December, <http://www.ru.nl/nice/workingpapers> (28.08.2014), 1 - 32.*

• *Beresford, D. R. (1999), "It's Time to Simplify Accounting Standards", Journal of Accountancy, 187(3), 65-67.*

• *Byrne, Gilbert R. (1952), "Accounting Judgment", C.P.A, 657.*

• *Chand, Parmod ve diğerleri (2012), "The Effect of Accounting Education and National Culture on Accounting Judgments- A Comparative Study of Anglo-Celtic and Chinese Culture", European Accounting Review, 21 (1), 153 - 182.*

• Dalkılıç, Ali Fatih (2008), *Ulusal ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında Mesleki Yargının Rolü*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

• Daştan, Abdulkerim (2001), *Meslek Ahlakı Kuralları ve Muhasebe Mesleğindeki Yeri*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

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

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

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

• Gibbins, Micheal ve Mason, Alister K. (1988), “Professional Judgment in Financial Reporting”, *Toronto Canadian Institute of Chartered Accountants*.

• Gordon, Irene M. (2011), “Lessonsto be Learned - An Examination of Canadianand U.S. Financial Accounting and Auditing TextbooksforEthics”, *Journal of Business Ethics*, 101, 29 - 47.

• Haftacı, Vasfi (2011), *Muhasebe Denetimi*, 2. Baskı, Kocaeli: Umuttepe Yayınları.

• Hodgdon, Christopher ve diğerleri (2011), “Framework - Based Teaching of IFRS Judgments”, *Accounting Education: An International Journal*, 20(4), 415- 439.

• Kalaycı, Şeref (2009), *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri*, 4.Baskı, Ankara: Asil Yayın Dağıtım.

• Karaoğlan, Mehmet (2011), *Muhasebe Bilgilerinin Güvenilirliğinde Mesleki Yargının Önemi*, *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

• Kavut, Lerzan ve diğerleri (2009), *Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim*, İstanbul: İSMMM Yayınları 130.

• Kaya, İdil ve diğerleri (2008), “*The Impact of IFRS on Professional Judgment- A Survey of Auditor’s Perspectives in Turkey*”, *European Accounting Association(EAA) 31st Congress, April Erasmus University, Netherlands, 1 – 12.*

• Kutluk, F. A. ve Ersoy, A. (2011), “*Muhasebe Meslek Üyelerinin Etik Yargı Düzeyleri Üzerine Bir Araştırma*”, *Ege Akademik Bakış Dergisi*, 11(3), 425 - 438.

• Levitt, A. (1998), “*The Numbers Game*”, *The CPA Journal*, 68(12), 14 - 19.

• Mason, Alister K. ve Gibbins, Micheal (1991), “*Judgment and U.S. Accounting Standards*”, *Accounting Horizons*, 52(2), 14 - 24.

• Morrill, Janet (2005), “*Professional Judgment and Departures from GAAP- Judgment in Jeopardy Revisited*”, *Canadian Accounting Perspectives / Perspectives Comptables Canadiennes*, 4(2), 285 - 299.

• Nordic Innovation Center (1998), “*Professional Judgment and Testing Laboratories*”, *Position Paper 6, September.*

• Popa, Irimie Emil ve diğerleri (2011), “*Essential Characteristics of A Correct Professional Judgment Process*”, *International Journal of Business Research*, 11(1).

• Rentfro, Randall (2000), *The Role of Professional Judgment in The Application of U.S. Accounting Standards: An Experimental Study of The Effect of Professional Judgment on Financial Reporting Decision of Accountants*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Florida Atlantic University.

• Royal Pharmaceutical Society of Great Britian (2010), “Professional Judgment- A Quick Reference Guide”, September, <http://www.rpharms.com/law-and-ethics/professional-judgement.asp> (22.08.2014).

• Sakarya, Ş. ve Kara, S. (2010), “Türkiye’de Muhasebe Meslek Etiğine Yönelik Düzenlemeler ve Meslek Mensupları Tarafından Algılanması Üzerine Bir Alan Araştırması”, Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 12(18), 57 - 72.

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

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

• Sürmen, Yusuf (2014), *Muhasebe – 1*, Trabzon: Celepler Matbaacılık.

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

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

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

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