

MUHASEBEDE/MUHASEBECİNİN HESABÎ TAKDİR YETKİSİ

DISCREATION POWER OF ACCOUNT IN ACCOUNTANCY DECISIONS

● Dr. Ahmet ÜNSAL*

ÖZ

Bilgi iletişim teknolojileri ve bunların paylaşımı, bilgi destek sistemlerinde gerçekleşen hızlı etkileşim neticesinde, muhasebe uygulamalarında da problemler alanlar ve çatışmalar oldukça yoğunlaşmaktadır. Bu çatışmaların çözümü ise, çoğunlukla neredeyse uygulayıcının öznel karakteriyle özdeşleştirilebilmektedir. Oysa muhasebe karakteri; öznel uygulamaları özellikle problem çözümünde dışlayan bir bilimdir. Bu çalışmanın amacı, muhasebe uygulamalarının nesnel temellerini ortaya çıkarmaktır. Bu amaçla, birinci kısımda takdir kavramının kavramsal içeriği, takdir sürecindeki alanı ve yetkinin sınırları teoriksel olarak ortaya konulmuştur. İkinci kısımda ise, teorik çerçeve muhasebe teorisi ile birleştirilerek, bütünleştirilmiş ve sonuç kısmında da bazı öneriler ortaya atılmıştır.

Anahtar Kelimeler:”Takdir Yetkisi”, “Takdir hakkı”, “Muhasebe”, “Muhasebeci”

ABSTRACT

Problematical areas and conflicts are fairly increasing in accountancy

* Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi, İşletme Bölümü, Muhasebe-Finansman Bilim Dalı

applications as a result of information technologies, share of them and fast interaction occurred in information support systems. The solution of these conflicts can be assimilated almost with the subjective character of the applicator commonly. However, the character of accountancy is a science that excludes subjective applications especially in the solutions of problems. The purpose of this study is to reveal objective bases of accountancy applications. With this purpose, in the first part, the conceptual content of appreciation, its area in appreciation process and limits of its authority are revealed theoretically. In the second part, theoretic frame is united by combining with accountancy theory. Then, some proposals are suggested in the conclusion part.

Keywords: “Power Of Discretion”, “Discretionary Right”, Accounting, Accountants”

1. GİRİŞ

Takdir kararları, özellikle problemlili konularda birbirine geçmiş yoğun ilişkilerin her birinin, birbiriyle bağlanarak, bağlanamayan unsurların ise, dışlanarak birçok bağdan tek bir bağ oluşturmayı ifade etmektedir. Bu süreçlerin doğru kullanılması mesleki ve bilimsel gelişim için fırsatlar yarattığı gibi, yanlış kullanılması ise, mesleki ve bilimsel gerilemelere, hatta var olan birikimlerin de israfına yol açacağı açıktır.

Takdir hakkı, varlığı her meslek disiplinde, herkes tarafından kabul edilen ancak mahiyeti ve sınırlarına ilişkin meslek disiplinlerinde, neredeyse yok denecek kadar az çalışma bulunan bir alandır. Türkiye uygulamasında takdir hakkı kavramı ağırlıklı olarak hâkimin ya da kamu idaresinin takdir hakkı kavramı ile eksik olarak özdeşleştirilmektedir. Bu durum diğer mesleki disiplinlerde, takdir hakkının varlığını sanki yokmuş gibi, ihmal edilmiş alanlar olarak ortaya çıkarmaktadır. Bu sebeple, takdir hakkına dair diğer meslek dallarında ve bunlardan muhasebe alanında da yeterli çalışma bulunmamaktadır. Literatürdeki bu eksiklikten dolayı mesleki uygulamalarda takdir yetkisi,

sanki meslek mensubunun kişisel nitelikleri ve eğilimleri ile özdeşleşmiş bir kavram olarak kendine yanlış bir yer edinmektedir. Bu durum meslek dallarının gelişiminde, yönetiminde, kontrol ve denetimlerinde nitelikli kararlar verilebilmesinin sağlanmasının önünde tehlike sinyalleridir.

Takdir hakkı, yeterlilik sertifikasıyla yetkilendirilmiş meslek mensubunun ya da idari kararla yetkilendirilmiş görevlinin mevcut mesleki ve idari kurallar arasından seçim yapma sorumluluğu sağlamaktadır. Yapılan kuralların birbiri ile çelişmesi durumunda da bu çatışmaların çözümünü ve bir olaya ilişkin, yeterli ve nitelikli kural veya kuralların bulunmaması durumunda, meslek üyesinin o işin uzmanı olarak yasal ve mesleki metodolojinin sınırları içinde kalarak, mesleki genel kabul görecektir, nesnel ve rasyonel yeni bir kural geliştirmesini ifade etmektedir.

Sosyal ve mesleki yaşamdaki olayların bütününe kapsayacak yasal düzenlemelerin yapılabilmesinin imkânsızlığı tartışmasız bir gerçektir. Mesleki uygulamalara ilişkin birçok konunun yasalarla ya da yönetmeliklerle düzenlenmesinin imkânsızlığından ve her olayın kendisine özgü doğruları kendi içinde bulundurmasından dolayı, bazı durumlar bilerek veya bilmeyerek, yasal düzenleme dışı bırakılmaktadır. Ayrıca sosyal bilimlerde hakkında düzenleme yapılan alanlar varsa bile, bu düzenlemeler insanoğlunun yeni ve daha doğru bilgilere ulaşması ile geçerliliğini ve güvenilirliğini de yitirdikleri bir gerçektir. Yasal düzenleme dışı bırakılan alanlar, her yetkilinin kendi kişisel çıkarlarına veya diğer kişilerin çıkarlarına uygun hareket edeceği anlamına gelmemektedir. Burada illa da bir çıkar aranacaksa, bu çıkar mesleki güvenirliliğin korunması ve sürdürülmesinin sağlanması temelinde kamu çıkarıdır. Kamu çıkarının çekirdek değerini ise, rasyonel ve ispatlanabilir gerekçeler oluşturur. Bu anlamda yasalar ya da mevzuat tarafından düzenlenmemiş alanlarda, her mesleğin kendine özgü ilkeleri ve değerleri işlevsel rehber görevi görmektedir.

2. Takdir Süreci

Takdir kelimesi, kavram olarak, yargılama ve onama faaliyetlerini içeren bir anlam taşımakta olup, daha çok yargılama faaliyetleri için kullanılmaktadır. Onaylama kavramı ise, kendisinden beklenen bir konuda bir şeyin bir şeyle veya birkaç şeyle şekil ve içerik olarak uyumunun ve/veya bir durumun gerçekliğinin kabul edilmesini ifade etmektedir.

Takdir faaliyeti insana özgü bir faaliyet olup, kabaca birden fazla seçeneğin gerçeklik temelinde uyum ya da uyumsuzluk derecelerinin karşılaştırılarak anlamlı sonuçlara varılmasını ifade etmektedir. Anlamlı sonuçlar ise, mesleki bilgi birikimine ve mesleki gelişmeye anlamlı ve tutarlı alışkanlıkların oluşmasına yol açacaktır. Bunun tersi olarak anlamsız ve tutarsız sonuçlar mesleki gerilemeye ve tutarsız alışkanlıkların sanki rasyonel ve yasal gereklilikler gibi sosyal ve mesleki yaşama yerleşmesine yol açacaktır.

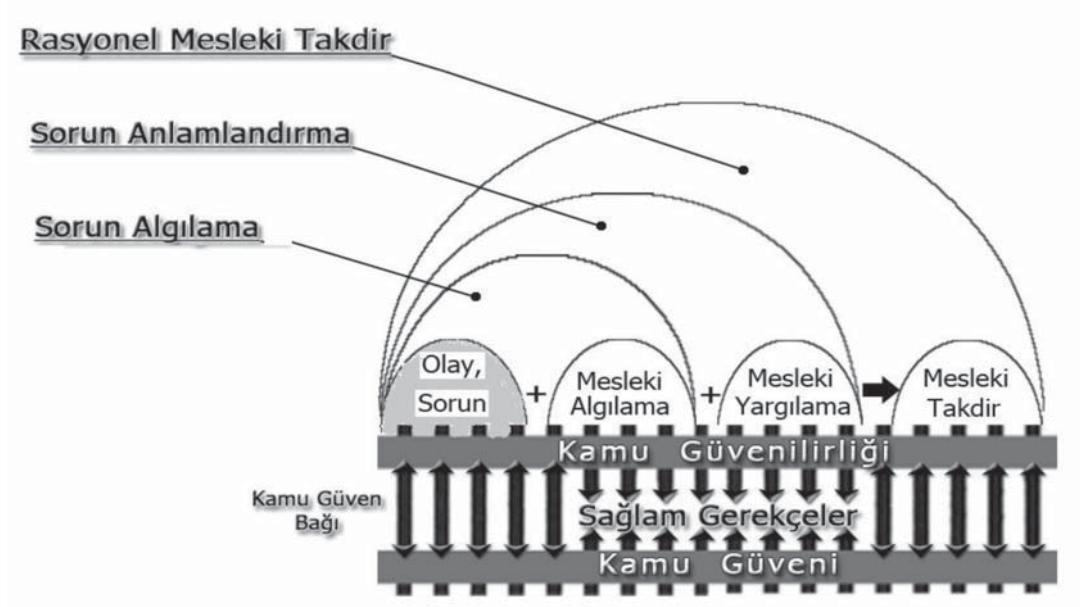
Mesleki faaliyetlerde uyum, kişiler ve kişilerin eğilim veya çıkar derecelerinin tatmininin öznel veya gurupsal gerekçelerle sağlanması olmayıp, nesnel ve mesleki gerekçelerle gerçekleşen olay ya da sorunun bütünlüğünün sağlanmasıdır. Bu durum mesleki faaliyet ve kararların kontrol ve denetlenmesinde test edilebilirliğine de imkân sağlayacaktır.

Takdir sürecinde muhtelif seçenekler arasından seçim yapılmasını ve bunun yanında birbiriyle çatışan unsurlar arasından olayın niteliğine bağlı olarak mesleki değerler arasından, olayı en iyi açıklayacak bir veya birkaç mesleki değer ön plana çıkarılarak seçim yapılması faaliyetlerini içermektedir. Seçeneklerin çeşitliliği ise, olayın kendine özgü unsurlarını ve karar vericinin kendisinde var olduğu kabul edilen mesleki niteliklerin, meslek disiplini tarafından karar vericiye yüklenilmiş ilke ve değerlerin uyum derecelerinin ya da uyumsuzluk derecelerinin karşılaştırılmasını içermektedir.

Takdir faaliyeti geçmiş olayların nesnel ve rasyonel tecrübeleri ile bunun yanında gelecekte muhtemel gerçekleşecek olaylara ilişkin yargılamaları da içermektedir. Bunlardan birincisinde, olması ve/veya olmaması gerekenle,

gerçekleşmiş olanın ve/veya gerçekleştirilecek olanın, birbirlerine uyum, uyumsuzluklarının ve gerçekleşebilirlik derecelerinin karşılaştırılması ayrıca olayın niteliğine uygun araçlarla gerçeklik temelinde uyumlaştırma/ bütünleştirme faaliyetidir.

Şekil 1: Takdir Süreci Aşamaları



Şekil 1’ de görüldüğü gibi, takdir yetkisinin kullanılabilmesi için, bir olay ve/veya bir sorunun varlığı gerekmektedir. Ancak sorunun bir sorun olduğunun anlaşılabilmesi, bunun anlamlandırılmasıyla doğrudan bağlantılıdır. Birçok kişiye sorun ya da olay olarak anlamlandırılmayan şeylerin, bazıları için sorun veya olay olarak anlamlandırılma farklılığı da buradan kaynaklanmaktadır. Diğer bir ifade ile nitelikli bir algılama (nitelikli uzmanlık) olmadan problem çoğunlukla sorun olarak görülmeyecek ya da tesadüfen sorun olarak görülebilecektir. Nitelikli algılama ile sorunun algılanması ise, uygulayıcıyı mesleki yargılamaya götürecektir. Yargının karara dönüşmesiyle de mesleki takdir olarak somutlaşacaktır. Somutlaşan karar takdiri ise, yargıdan bağımsızlaşarak artık kanıt olacaktır.

Olay veya sorunlarda sonuç ya da etki yaratan her karar bir kanıttır. Ancak kanıtın tek başına hiçbir anlamı yoktur. Yalan beyanlarda abartma, eksiltmelerde bir kanıttır. Ancak bunların geçerliliği güvenilirliklerine, tutarlılıklarına ve olayı açıklayabilme güçlerine bağlıdır. Bunun yanında geçerlilikleri gerçeğin ortaya çıkarılmasına kadardır. Bu anlamda takdir sürecinde olay veya sorunun algılanmadan ve/veya yargılanmadan takdir edilmesi ise, niteliksiz ya da güçsüz kanıt olacaktır. Güçsüz kanıtlar ise, şekil 1’de görüldüğü gibi kamu güvenilirlik rayının zayıflamasına ve bununla kamu güven bağının güçsüzleşmesine yol açacaktır. Kamu güvenini ve güvenilirliğini güçlendiren sağlam gerekçeli kararlardır.

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

Doğruluğuna inanılan bir olgunun, uygulanabilecek ilgili alana uygulanmaması uygulayıcının doğru ve dürüstlüğüne ispatlamayacağı gibi, yapılan uygulamanın ise, doğru ve düzgünlüğünü ortadan kaldıracığı açık bir gerçekliktir. Bu durum muhasebenin güvenilirliğini yıpratıcı etken olduğu gibi, kamu güvenini de aşındıracaktır. Güven ile güvenilirliği birbirine bağlayan ve bir arada tutan, takdir yetkisinin Şekil 1’de görüldüğü gibi sağlam gerekçelerle birbirine bağlanmasıdır.

2.1.Türkçe’de Takdir Kavramının Analizi

Kişiler arasındaki iletişimde, kavramın benzer düzeyde anlamlandırılması yapılmadan iletişimin sürdürülmesi ya da korunması zorlaşacaktır. Bu

durum ise, aynı kavramla söylenmek istenen ile anlatılmak istenenin konuşmacı ve dinleyici arasında algılama ya da ifade boşluğuna neden olacaktır. İfade boşluğu konuşmacının anlatmak istediğinin, dinleyici tarafından aynı düzeyde algılanmamasını veya konuşmacının söylediği ile gerçekte düşündüğü arasındaki anlamlandırma farkını ifade etmektedir. Bundan hareketle, Türkçe’de birden fazla anlam içeren takdir kelimesinin özellikle hangi takdirden bahsedildiğinin ortaya konulmasını gerektirmektedir.

Takdir kavramı, Türkçe’de yapısal olarak üç farklı anlamda kullanılmakta olup, bunun yanında birde ruhani anlamda kullanılmaktadır. Yapısal anlamda a) Takdir etmek, b) Takdir olmak, c) Takdirde (Şart Kipi) olarak kullanılmaktadır. Bunun yanında birde; a) Yaradanın Takdiri, b) Takdiri İlahi olmak üzere iki ayrı şekilde ruhani anlamlarda, bilinmezlikleri açıklamanın gerekçesi olarak kullanılmaktadır.

Yapısal anlamlarından ilkinde “*Takdir etmek, Takdir olmak*” cümlelerin fiili olarak; beğenmek, karar vermek anlamında olmak üzere daha çok öznenin içsel (eğilim ve zafiyetler), nesnel ve sistemle ilişki düzeyini ifade etmektedir. İkinci kullanım yapısında ise, “*Takdir hakkı, Takdir Yetkisi,*” statik resmi bir durumu ifade etmektedir. Diğer bir ifadeyle, devlet yetkisini kullanan resmi ya da yarı resmi bir kamu otoritesi tarafından yeterliliğe dayalı olarak, muhasebeciye ya da görevlendirilene verilen bir hakkı ifade etmektedir. Verilen haktaki “takdir yetkisi” sahibine mesleki yeterlilikle bu hakkını adaletli, nesnel ve rasyonel davranma ve kullanma yükümlülük yetkisini vermektedir. Takdir yetkisini kullanan yetkilinin muhatabına ise, takdir yetkisinin kullanılmasında, adaletli, nesnel ve rasyonel uygulama talep etme ve uygulamayı kontrol etme hakkını verir. Bu noktada, takdir yetkisinin dayandığı gerekçeler ile takdir beklentisinin dayandığı gerekçeler birbiri ile örtüşmekte ve bütünleşmektedir. Takdir yetkisiyle takdir beklentisinin örtüşmeyen ve bütünleşmeyen gerekçeleri ise tutarlılığı, ispatlanırlılığı genel geçerliliği olmayan, mesleki takdirden uzak, öznel yargı olacaktır.

Takdir kavramını üçüncü yapısı “*Takdirde*” kavramının kullanımı ise,

dilbilim bağlacı olarak kullanılan anlamıdır. Bu bağlaç şarta bağlı bir işlemi mantıklılık ilişkisi içerisinde genel ve geçerli bir açıklamayı ifade etmektedir. Bu ifadelerden takdir etmek/ olmak kavramının öznel nitelikte bir beğeniyi ortaya koymaktadır. Öznel olanın beğenisi ise, kişiden kişiye değişen nesnel ölçütü olmayan bir yapıdır. Oysa takdir hakkı/yetkisi kullanımı ve “takdirde” kavramlarının kullanımında hep bir nesnel ve rasyonel bir mantıklılık ve tutarlılık bulunmaktadır. Takdir yetkisinin kullanımına izin verilmesi mesleki yeterliliği ve resmi otoritenin iznini gerektirir. Mesleki yeterlilik ise, her meslek mensubunda yüksek düzeyde takdir gücünün var olduğu kabullenmesi bulunmaktadır. Bundan dolayı, takdir yetkisini kullanan yetkiliden yüksek düzeyde takdir yeterliliği ve takdir gücü beklenir.

Takdir kavramı, Türk toplumunda yapısal kullanım alanlarının yanında birde ruhani anlamda “ilahi takdir” ve “takdiri ilahi” olarak sıklıkla kullanılmaktadır. Bu kullanım alanında, daha çok bir olayı algılama ve anlamlandırma yetersiz kalınması neticesinde yerli ya da yersiz nedenlerle gerekçe/gerekçelendirme olarak kullanılmaktadır. Yersiz nedenlerle gerekçe olarak kullanılması, Mutlak takdir Allaha ait olmakla birlikte, eğer bir kişi tarafından algılanıp anlamlandırılmayan ve ilahi takdir diye gerekçelendirilerek sorumluluk almaktan kaçılan şey, bir başkası tarafından algılanıp anlamlandırılarak gerekçe oluşturuluyorsa, burada ilahi takdir gerekçe olarak kullanılamaz. Diğer bir ifade ile gerekçenin yerine ilahi gücü koymak, aynı zamanda sorumluluğu Allaha transfer etmektir. Kaldı ki tek Tanrılı dinlerin hemen hepsinde; hem ilahi cezanın, hem de ilahi mükâfatın bir gerekçesi bulunmaktadır. Bir toplumda yersiz bu gerekçelerin sıklıkla kullanılıyor olması, o toplumdan gelen ve o topluma hizmet sunan meslek mensuplarının da, takdir kavramının kullanımında yanlış algılamalara ve takdir hakkının kullanımında yanlış yargılamalara yol açabilir.

Takdir yetkisinin kullanımı ile takdir yetkisi soyutluktan somutluğa dönüşür (Şekil 1). Çünkü takdir edilen olay olumlu ya da olumsuz bir durumun gerçekliğinin onanması olup, mutlaka kuvvetli gerekçelere dayalıdır. Kuvvetli gerekçeler ise; kaynağını öznel çıkar, beklenti, korku ve şüphelerden alma-

yıp, nesnel, ispatlanabilir, tutarlı gerçeklikler ve bunların uyumundan almaktadır. Bizce takdir kavramı ile yargılama kavramı birbirine oldukça yakın olmakla birlikte, birbiri ile tam örtüşmemektedir. Söz konusu kavramlar arasındaki ilişki Şekil 1 de verilmiş olup, bu görüşümüzü destekleyici ek gerekçe Şekil 5’de verilmiştir. Şekil 1’den de anlaşılacağı takdir yetkisinin kullanım çekirdeğini mali olaylar ve sorunlar oluşturmaktadır. Ve takdir yetkisinin kullanımının temel düzeyini olayı ve sorunu algılama ile başlamakta, yargılama sürecinde olayı ve sorunu anlamlandırma ile devam etmekte takdir ile sonuçlandırma/temellendirme ile son bulmaktadır. Bu anlamda sorunun algılanmadan, anlamlandırmadan kuvvetsiz öznel gerekçelerle sonuçlandırılması mesleki takdir olmayıp, mesleki değerler yerine kişisel değerlerin konulmasından/eğilendirilmesinden başka bir şey değildir.

2.2. Takdir Yetkisi

Yetki, yeterlilik, yetkinlik ve etkinlik kavramları birbiri ile bağlantılı kavramlardır. Yeterlilik, bir işlemi veya şeyi asgari ölçüde amaca uygun olarak yapabilme kapasitesine sahip olunmasını ifade etmektedir. Diğer bir ifade ile nihai son değildir. Yetkinlik ise, asgari ölçüde mesleki yeterliliğe sahip resmi otorite tarafından belirli prosedürlere uygun ve gerçek olarak bir meslek mensubunun yetkilendirilmesidir. Yetkilendirme ile meslek mensubunun sonuçlara etki edecek kararlar alması resmi otorite tarafından ve toplumun diğer kesimleri tarafından açık ve zımni olarak kabul edilmiş olur. Mesleki yetki, meslek mensubuna şu ayrıcalıkları sağlar;

- a) Uzmanlığı gerektiren bir alanda yeterlilik belgesine bağlı olarak, bir kişiye bu faaliyet alanında yetkili faaliyet yapma yetkisini,
- b) Yetki verilen faaliyetlerinde, alternatif kararlar ve bunların yönleri arasında, seçim yapma ve yargılamaya imkân vermesini,
- c) Problemleri alanlara problemi çözecek nesnel uzmanlık araçlarının kullanılmasını,
- d) Nesnel ve öznel yargılama araçlarının birbirinden ayrılmasını ve çıkar

çatışmalarından kaçınılmasını, problemin çözümünde kullanılan nesnel olmayan öznel araçlar ve tahminlerin bir uzmanlık aracı olduğu düşünülemez. Bir mesleki faaliyette nesnel olmayan araçların ve önyargıların kullanılması yargı-lama yetkisinin suiistimalinden başka bir şey değildir. Çünkü yetki kaynağı öz-nel olmayıp, resmi ya da yarı resmi kamu kaynağıdır. Bu kaynaklarda kamu yet-kisi, prosedürlerin yerine getirilmesinde yalnız şekli yeterlilikler değil içerik ye-terlilikleri de aranır.

2.3. Takdir Alanı

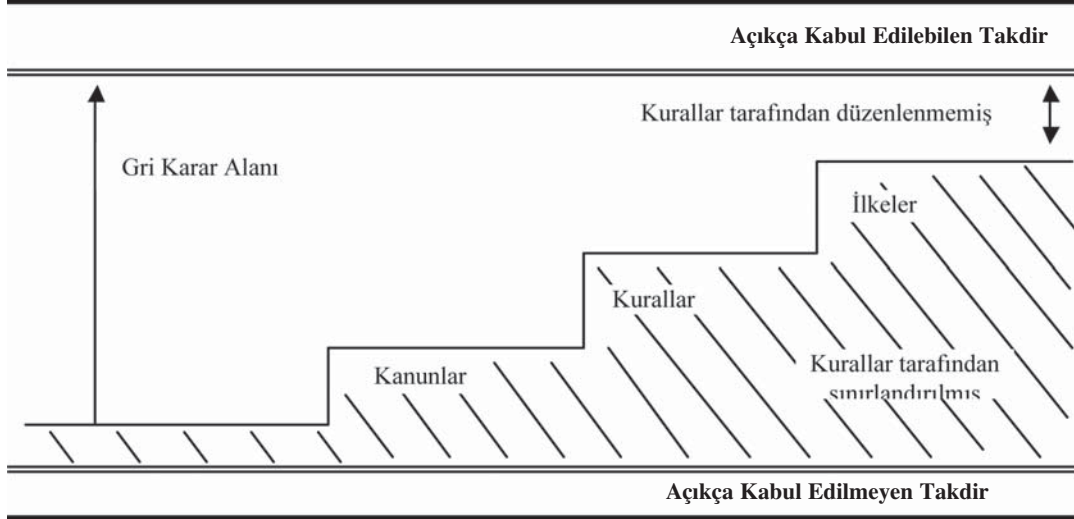
Takdir alanı herhangi bir meslek mensubunun işlem yapma yeterliliğine ve yetkisine sahip olduğu karar alanlarını ifade etmektedir. İşlem yapma yet-kisi olmadan (yetkisiz), sertifikaya sahip (yeterli) olunsa bile, işlem yapılma-sı kabul edilemez. İşlem yapma yetkisi devletin yetkili kurumunun bir faali-yetin yapılabilirliğine onay vermesidir. Verilen bu yetki ile devlet egemenlik haklarını yetki verilen ile paylaşmaktadır. Bununla birlikte kamuya karşı bu hizmetin yürütülmesinde kamu yararına sürekli kontrol edileceğinin ve yet-kinliğin ve yetkiyi oluşturan şartların ortadan kalkması durumunda verilen yetkininde geri alınacağını sonucu çıkarılabilir. Çünkü verilen yetki şarta bağ-lı bir yetkidir.

Resmi yetkilenmeyle birlikte meslek mensubu, meslek konusu ile il-gili olaylarda değerlendirme (nesnelleme) ve değerlendirme (nesnel parçaları so-yut meslek metodolojisine bağlama) zihinsel faaliyetinde mesleki ilke ve ku-rallar ve kanun koyucu tarafından koyulmuş kanun maddeleri arasından ve bunların açıklamaları olan yönetmelik unsurları arasından, nesnel ve rasyonel seçimler yaparak bunları birbirine bağlar. Birbirine bağlanmış bu meslek sis-tem parçalarını mesleki olaya uygular ve “Mesleki Söz Yasası”¹ nın belirledi-

¹ Türkiye uygulamasında halen geçerli ve yürürlükte olan meslek ahlak yasaları, bizce etik değer uygulamalarından oldukça uzaktır. Küresel uygulamalarda gerçekleştirilen etik değer uygulamalarıyla (Code Of Ethics) şekil ve içerik olarak örtüşmemektedir. Bu nedenle meslek ahlak yasası terimi yerine daha açıklayıcı olduğunu düşündüğümüz “Mesleki Söz Yasası” kullanılmıştır. Kavram genel kabul gördüğü takdirde mesleklerin gelişimine olumlu katkılar sağlayacaktır.

ği öz değerlerle doğruluğunu, tutarlılığını, güvenilirliğini sürekli ölçer (Ünsal, 2009, 902).

Şekil 2. Takdir Alanı



(Finn ve Lampe, 1992)

Muhasebeci değerlendirme sürecinde muhasebe metodolojisinin sınırları içinde kalmak zorundadır. Bu sınır, yalnız takdir yetkisi tanınan alanlar bakımından değil, aynı zamanda muhasebenin güttüğü amaçlar bakımından da söz konusudur. Muhasebeci takdir yetkisi ile muhasebe amacını gerçekleştiren ve onunla bütünleştiren bir çözüm bulmak zorundadır.

2. Muhasebecinin Takdir Yetkisi

Muhasebeci, bilgi sistemine dâhil edeceği verileri işlerken muhasebe sürecinde hangi değer parametreleri uygulanacağı ile ilgili olarak karar verirken kaçınılmaz bir şekilde takdir süreci içinde yer alır. Bu süreçte alternatif ölçü ve değerlendirme konuları, karar alanlarında muhasebeciye seçimler yaratmaktadır. Muhasebe seçim alanlarında ve seçim araçlarında varsayımlardan gerçekçi bir ayırım yapılması söz konusu olduğunda, bilginin nesnel ve rasyonelliği

teşhisi yapılacak yargılamayı kolaylaştırmaktadır. Bu nedenle muhasebe amaçlarına hangi bilgilerin uygun olduğunu muhasebe metodolojisi çerçevesinde nesnel ve rasyonel olanları seçimini gerektirmektedir (Burke, 1964, 837).

Sertifika ve yetkiye bağlı olarak muhasebeci, yasaların belirlediği alanlarda muhtelif seçimlik muhasebe metodları ve araçları kullanarak, duruma özgü şartlar içinde; seçimlik resmi araçların bulunmaması durumunda ise, muhasebe metodolojisine aykırı olmamak kaydı ile problemin çözümü için, yeni bir çözüm (seçim) aracı geliştirmesini ifade etmektedir.

Muhasebecinin yargılama yetki alanı ve sınırı, muhasebecinin seçimlerinde özerkliğe sahip olduğu varsayımına dayanır. Ancak bu kabullenme muhasebe metodolojisi işlemlerin nesnelliği ile sınırlandırılır. Muhasebecinin takdir yetkisi muhasebe metodolojisinin dışında ve doğruluk ve dürüstlük ilkelerine aykırı olamaz. Diğer bir ifade ile muhasebeci takdir yetkisi muhasebe metodolojisini genişletemez.

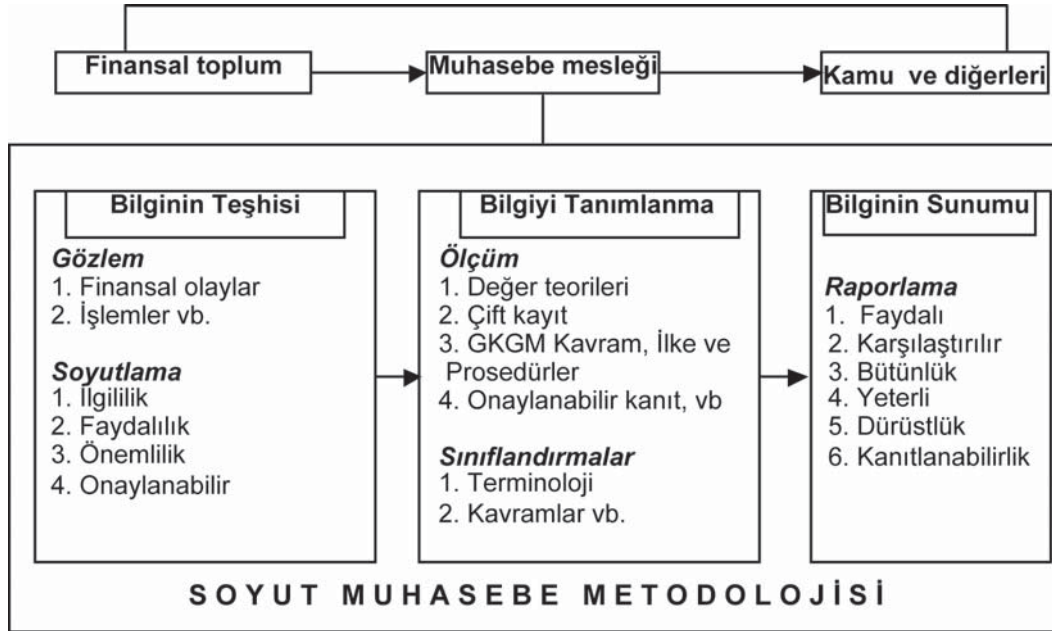
3.1. Muhasebede İşlem Araçları

Muhasebe metodolojisinde yeterince takdir araçları bulunmaktadır. Hatta muhasebenin takdir faaliyetinden ibaret bir disiplin olduğu da söylenebilir. Her şeyden önce muhasebe teorisi insanoğlu tarafından geliştirilen, varsayımlar üzerine oturtulan genel kabullenmeleri ifade etmektedir. Takdir araçları, problemin çözümünde muhasebe teorisinin öngördüğü problemin çözüm aracı olarak kullanılacak en doğru çözüm araçlarının seçilmesini gerektirmektedir. Muhasebecinin sorunun çözümünü en doğru ölçecek uygun araçların olmaması durumunda, muhasebenin temel ilkelerini kullanarak, çözümüne ilişkin yeni araçlar geliştirmesini ifade etmektedir. Muhasebeci tarafından yeni geliştirilecek takdir araçları genel kabul gören muhasebe kavram ve ilkelere ile birbirine bağlanarak muhasebe ruhu ile bütünleştirilme faaliyetini içermektedir. Bu faaliyetin standardı ise bağlantı ve bütünleştirmelerin rasyonel açıklaması olacaktır.

Takdir yetkisinin yanlış ve yanlış araçlar üzerine kurulması yanlış ve yanlış kararlar verilmesine yol açacağı tartışmasız olup, bu durum ise, genel kabullenme üzerine kurulu muhasebe disiplinine güveni azaltacaktır. Muhasebe uygulamalarına karşı güvensizlik, finansal piyasalara karşı güvensizliğe, hatta sonuçları itibariyle içinde bulunulan rejime karşı güvensizlik ve kargaşaya sebep olacaktır. Piyasalara karşı güvensizliğin arttığı durumlarda ekonomilerin bundan nasıl etkilendiği son ekonomik krizler ve bunun sonuçları kötü bir şekilde tecrübe ettirmiştir.

Anlamsal kargaşayı en aza indirmek ve nesnelliğin muhasebe işlemlerinin tüm elementleriyle iç içe olduğunu ortaya koyabilmek için, nesnellik tüm muhasebe işlemlerine değinerek tanımlanmalıdır. Şekil 3 Soyut muhasebe metodolojisinin kanıtlanmış kurallara, prosedürlere ve fikirlere göre yürütülen bilginin teşhisi, tanımlanması ve sunulması olmak üzere üç ana etkinlikten oluştuğunu göstermektedir. Muhasebe metodolojisi, sadece muhasebeciler tarafından değil aynı zamanda muhasebe işlemlerinde olduğu gibi finansal topluluk tarafından, hükümet tarafından ve finansal topluluğun diğer üyeleri tarafından etkilenir. Finansal toplumun üyeleri bilgi ihtiyaçlarını bilinir kılarak muhasebecinin bu gereksinimini karşılamak için takip ettiği etkinlikleri ve prosedürleri yönlendirirler. Muhasebe metodolojisi kısaltılmış olarak şekil 3. ve şekil 4 de gösterilen tüm muhasebe işlemi modelini kapsar (Wojdak, 1970, 93).

Şekil 3: Soyut Muhasebe Metodolojisi Bileşenleri



(Wojdak, 1970).

Değerlendirmede elde bulunan bilginin değerlendirme ve yargılama işlemine tabi tutularak; bunların doğruluğu, güvenilirliği, önemliliğinin, ilgililiklerinin ve bunların birbirleri ile tutarlılıklarının ve tutarsızlıklarının test edilmesidir. Bu test sonucunda elde edilen bulgularla karşı bilgi (delil) ve bilgilerin (delillerin) birbiri ile tutarlılığında ve uyumunda kullanılan deliller (bilgiler) değerlendirilen araçlardır.

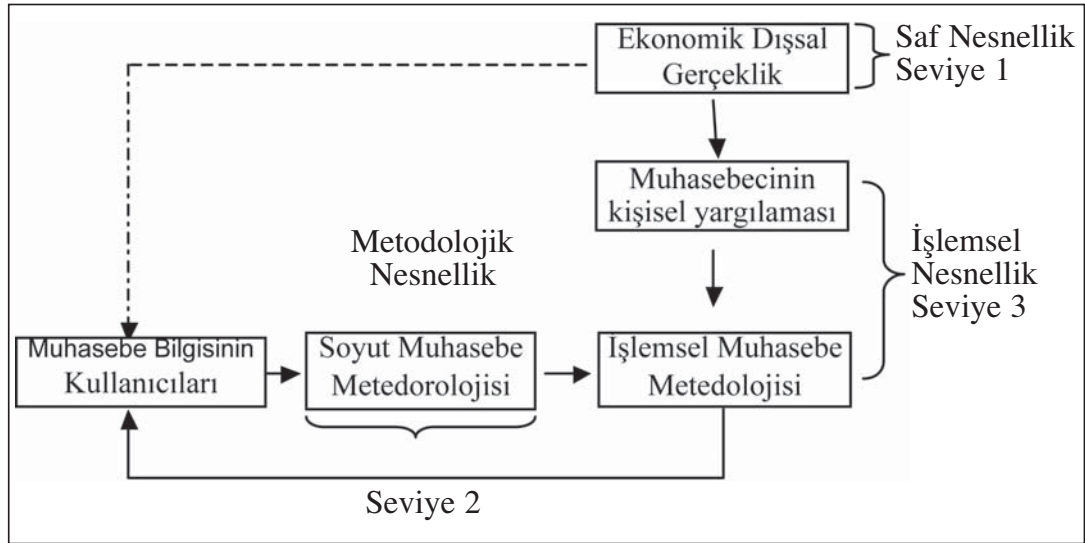
“Değer” fizik ve matematik alanında ölçüm ile eş değerdir. Muhasebede “Takdir/Ölçüm Değeri” ise, kavramların ölçülmesini gösterir. Gerçeğin yaklaşık olarak ölçülmesi olarak da tanımlanabilir ve sistematik olarak ölçümle ilişkilidir. Değerin tanımlanması ve ölçülmesi hep dairesel bir döngüdür. Fransızca’da “Değer” ölçüm tarafından tanımlanır, “Ölçümler” de değerler tarafından tanımlanır (Bourguignon, 2005, 359).

Türkçe’de değer para ile ölçülür. Para genellikle iki şey arasındaki değer ölçüsü olarak kabul edilir. İki şey arasındaki ara ölçüsü ise, takdir aralığıdır.

Rus dilinde de kullanılan “Денги- “çift, eş, değer anlamına gelmektedir. Kazak dilinde para birimi “Денги-Dengi” olup, denklığı ve eşitliği ifade etmektedir. Diğer birçok bilim dalında olduğu gibi muhasebe metodolojisi de denge üzerine kuruludur. Dengeyi sağlayan ise, nesnel ve rasyonel şartlar yerine getirilmesi ve bunların ispatlanabilirliğidir.

Muhasebede değerlerin ölçülmesi, fiziksel özelliğinden daha çok sosyal özelliklidir. Sosyal elementler hemen bütün muhasebe ölçümlerinin içine girmiştir. Bununla birlikte sübjektif unsurlar tanımlanıp kontrol edilebilir. Genellikle muhasebeciler bu sınırlamaların farkındadır. Kamu güveninin sürdürülebilmesi problemi çevreleyen şartların tanımlanıp anlaşılmasında muhasebecilerin daha fazla çabasına ve eğitimine ihtiyaç vardır (Homburger,1961, 99).

Şekil 4: Soyut Muhasebe Süreci



(Wojdak, 1970).

Şekil 3 Soyut Muhasebe Süreci, gerçek ekonomik olayları tanımlamada bilgi işleme sistemi olarak göstermektedir. Soyut muhasebe metodolojinin uygunluk, doğruluk, değer, alternatif hesaplama yolları gibi bazı elementleri bulunmaktadır. Açık bir şekilde bu metodoloji cansızdır. Ancak muhasebeci ta-

rafından önemli bir yargıyı tanımlarken muhasebe bilgisini kullanıcılarına ekonomik dışsal gerçeklik ile muhasebe metodolojisi uygulaması birbirine bağlanır. Muhasebenin özü soyut muhasebe metodolojisinin uygulandığı yargılarda uygulama yapan muhasebecilerin oluşturduğu kullanıma hazır sistemdir (Wojdak, 1970, 93).

İşlemsel nesnellik, (Şekil 4: Seviye 3) uygulamada muhasebe metodolojisinin gerçek kullanımıyla ilgilidir. Şekil 3’de gösterildiği gibi, muhasebeci yoğun biçimde finansal olayları tanımlama, ölçme ve ekonomik gerçeklik hakkında iletişim bilgisinin gerçekleştirme işlemleriyle çevrelenmiştir. Muhasebe metodolojisinde birçok elementle ilgilenirken, bazı durumlarda bireysel yargıya ihtiyaç duyulur. Bu durum muhasebeciler için muhasebe metodolojisine bağlılığı ortaya çıkarmış olur. Muhasebe metodolojisinin esas uygulaması nesnel olup, bir ya da birkaç muhasebeciden bağımsızdır. Diğer bir ifadeyle bir uygulamanın geçerli olması için geçerli, güvenilir ve tutarlı olması ve bu uygulamanın genel kabulü gerekir. Bazı durumlarda muhasebe metodolojisi bir bütün olarak belli bireylerden bağımsız olarak uygulanmasa bile, işlemin belirli elementlerinin etkinliklerinin uygulanması nispeten bağımsızdır. Uygulamada bazı prosedürler ya da metotlar hiç ya da minimum seviyede kişisel yargıyı gerektirir (Wojdak, 1970, 95).

Nesnellik muhasebecinin algı niteliğidir. Algılama eksikliğinin göreceli yokluğu fikri muhasebede, mesleki yargılamalarda nesnelliğin genel anlamıdır. Algılama kusurları, beceriksizlik ve ahlak eksikliği olarak ta tanımlanır. İşlemsel nesnellik için muhasebecinin etkinlikleri yönlendirilmeli, soyut muhasebe metodolojisi ve muhasebecinin kendi bireysel yargısı kontrol edilmelidir. Böylece nesnellik muhasebecinin algı ürünü olmaz (Wojdak, 1970, 91).

Muhasebede nesnellik, mali bilgilerin, verilen işin özünde yer alan ve bu olaylar hakkında kullanıcının aklında beliren zihinsel tasvirler arasında oldukça güvenilir bir bağ meydana getirdiği durumlarda var olan bir niteliktir. Rapor edilen olaylar ve kullanıcıların bu olayları anlaması arasında güvenilir bağ edinme, nesnellik bakımından ulaşılmaya çalışılan bir amaçtır. İşlemsel nes-

nellige sahip olmak kullanıcıların mali raporları algılama becerilerine ya da şarta bağlı değildir. Aslında muhasebe işleminin belirli etkinlikleri ve elementleri kullanıma hazır bir şekildedir. Kullanıcıları için neyle sonuçlanır ya da neden etkilenirse etkilensin belli bireylerden bağımsızdır. Kullanıcının muhasebe bilgisi sonucunda gerçeği anlaması pek çok doğru ve verimli kararlar verilebilmesinin kaynağıdır (Wojdak, 1970, 91).

3.2. Değer Ölçüm Araçları

Muhasebede kullanılan muhasebe kavram, ilke, politika ve muhasebe tahminleri mali olayların en doğru biçimde ifade edilmesini sağlamak amacıyla seçilen yardımcı araçlardır.

Muhasebede doğruluk gerçeğin izlenmesini ve geleceğe doğru açılardan ışık tutulmasını talep eder. Muhasebede doğruluk, rakamların doğruluğunu, işlemlerin olayı açıklayabilme kalitesine ve gerçekliğine bağlıdır. Ancak muhasebedeki gerçeklik, pozitif bilimlerin tersine, sosyal bir yapı olarak objektiflik için gerekli olan hassasiyetten yoksundur. Sosyal olan değişme ve gelişmelerden ve dinamikliğinden dolayı, her ne kadar kavramsal bir çerçeve elde etmek için çalışıldıysa da muhasebenin tek bir yapısı yoktur. Bu durumlarda genel kabul gören muhasebe ilkeleri ve genel kabul gören denetim standartları yol gösterici yapılardır. Birçok muhasebe seçimi “Mesleki Takdire” bırakılmıştır. Tercihleri yani seçenekleri azaltmak için kuralları daha sıkı hale getirmek teorik olarak mümkün ancak gerçekleşme ihtimali oldukça zordur (Carroll, 1998, 158).

3.2.1. Teknik Takdir Değerleri

Muhasebe faaliyetleri, muhasebe prosedürleri ile ilgili yöntem ve tekniklerin kullanılmasını gerektirir. Temelinde ölçme ve değerlendirme faaliyeti bulunan muhasebe, farklı yöntem, teknik ve farklı işlemlerden oluşmaktadır.

Muhasebe uygulamalarında farklılığın asgariye indirilmesi için (Bayırlı, 2006, 71) doğru bilgiyi sağlayacak en objektif ve akılcı ölçüm metodunun seçilmesi gerekir. Bir mali olayın tanımlanmasında en doğru (objektif) sonuca götürecek ölçüm metodu varken, güvenilirliği ve doğruluğu düşük ölçüm metodunun seçilmesi mali olayın sonuçlarının yansıtılmasında bilginin kullanıcı-sına olumsuz yorum boşluğu yaratacaktır.

Nesnellik anlamında Muhasebe Metodolojisi muhasebecinin kişiliğinden ayrıdır. Ancak mali olayları muhasebeci, muhasebe metodolojisini ve işlemsel nesnelliği kullanarak tanımlar, analiz eder ve yargılarının sonuçlarını mali tablolara yansıtır. Diğer bir ifade ile Genel Kabul Gören Muhasebe Kavram ve İlkeleri, finansal raporların hazırlanmasında, çoğunlukla yargılamayı ve bu yargıların uygulanmasını gerektirir. Yargıların somutlaştırılması ile yargılar takdire dönüşür (Şekil 1). Diğer bir ifade ile yargılama süreçlerindeki yargılar finansal bilgilere dönüşerek işletme ile ilgili taraflara finansal bilgi sağlar.

Türkiye Muhasebe Standartları, muhasebe kararlarında dikkate alınması gereken etmenleri, muhasebe kurallarının niteliklerinin doğruluğu, raporlama işlemleri için sağlam prensipler ve tanımlamaları ifade eder. Bunlar kurallardan etkilenen tüm ilgili kurumların görüşleri doğrultusunda geliştirilir. Ayrıca test edilir, sürece bağlı olan eğilimler gözden geçirilir. Aynı zamanda anlamı anlaşılır kılmak için örnekler ve açıklamalar getirilir. Bununla birlikte bu açıklamalar yüzeysel açıklamalardır ve muhasebe perspektifinin kavrama eksikliğini yansıtır. Muhasebe standartları sürekli değişim içinde olduğundan dolayı birçok durumda kesin ifadelerden kaçınılır. Muhasebe standartları her ne kadar önemli olsa da tüm mali raporlama sürecinin sadece bir yönünü oluşturur. Bununla birlikte muhasebe standartları, sonuçları sınıflandırmaya ve ölçmeye yarayan büyük oranda, genel kıstaslar verir (Parfet, 2000, 483- 487).

3.2.2. Muhasebe Politikaları

Muhasebe politikaları, işletme içinde ve finansal piyasa uygulamaların-

da tek düzenliliğin sağlanabilmesi, finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulması için işletme tarafından kabul edilmiş ilkeler, esaslar, gelenekler, kurallar ve uygulamalardır (TMS, No:1, Madde: 16). Muhasebe standartlarının bulunmadığı konularda, yönetim finansal tablo kullanıcılarına en yararlı bilgiyi sağlayacak biçimde muhasebe politikalarını oluşturur. Muhasebe politikalarının belirlenmesinde TMS No: 1 Madde: 17'e göre “ (a) Benzer konular ile ilgili muhasebe standartları, (b) Varlıkların, yabancı kaynakların, öz kaynakların, gelir ve kârlar ve zararların tanımlanmasında, tahakkuk ve değerlendirilmesinde esas alınan ölçütler ve yöntemler, (c) Sadece (a) (b) paragrafları ile uyumlu olma koşuluyla genel kabul görmüş sektör uygulamaları.” göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

Muhasebe uygulamalarında genel kabul görmüş sektör uygulamalarının oluşturulabilmesi aynı sektörde faaliyet gösteren işletmelerin mali bilgilerinin karşılaştırılabilirliği için son derece önemlidir. Sektörel uygulamanın oluşturulamaması durumunda bilgi kullanıcısı için finansal tabloların en önemli özelliklerinden olan karşılaştırılabilirliğin faydası ortadan kalkacaktır. Karşılaştırılabilirlik faydasının ortadan kalkması ise finansal bilgilerin ölçümünde anlamsızlığa yol açabilecektir.

3.2.3. Muhasebe Tahmin Takdirleri

Muhasebe yöneticisi mali tablolarda yer alacak muhasebe tahminlerini yapmakla sorumludur. Bu tahminler genellikle gerçekleşmiş ya da gerçekleşmesi muhtemel bir olayın sonuçlarının belirsiz olması durumunda yapılır ve bir değerlendirme yapılmasını gerektirir. Muhasebe tahminlerinin tespiti hesabının niteliğine bağlı olarak basit ya da karmaşık olabilir. Örneğin bir kira giderinin tahakkuk ettirilmesi basit bir hesaplama ile yapılabilir. Ancak devir hızı düşük olan ya da kullanılmayan stoklar için ayrılacak karşılıklara ait tahminlerin yapılması, mevcut veriler ve gelecekteki satışlara ilişkin yapılan tahminlere ilişkin önemli analizleri içerir (UDS, No: 540, Madde:4,5). Muhase-

be tahmini, bir muhasebe kaleminin tutarının kesin ölçümünün yapılamaması durumunda gerçek tutarının, yaklaşık olarak belirlenmesidir (UDS, No: 540, Madde: 3).

Makul (nesnel ve rasyonel) tahminlerin yapılması finansal tabloların güvenilirliğini zedelemeyiz. Ancak makul tahmin yapılamadığı durumlarda ilgili hesap finansal tablolara alınmaz. Makul bir tespitin yapılmasında, ilgili işlemin varlıklara, borçlara, gelire ve gidere etkisinin hemen ortaya çıkıp çıkmadığı ve rasyonel bir kanıtla desteklenip desteklenmediği ölçü olarak kullanılmaktadır (Bayırlı, 2006:15). Önemli muhasebe tahminleri genellikle Muhasebeci tarafından yeniden incelenir ve onaylanır. Denetçi bu yeniden incelemenin ve onaylamanın uygun yönetim kademesi tarafından yapıp yapılmadığını ve bu tahmini destekleyecek belgelerle kanıtlanıp kanıtlanmadığını değerlendirir (UDS, No: 540, Madde: 21).

3.3. Takdir Kanıtları

Nesnelliği test etmek için uygulanacak bir formül yoktur. Çünkü kanıt yeterliliği her durumdaki kendi şartlara göre yeniden tespit edilecektir. Muhasebecinin kanıtların incelemesi ve alınan bilgiler arasından mantıklı bir düzenlemenin yapılabilmesi nesnel olayın bilgisini gerektirmektedir. Muhasebe bir akıl düzeni olarak sadece önemli destekleyici kanıta sahip olan önerilerle ilgilenmektedir. Örneğin mantıklı bir değerlendirme nesnel kanıtlardan yapılmaktadır. Olaylar arasında neden ilişkisi yeterli şartlar kapsamında açıklanmalıdır. Bu durumların biraz daha ileri düzeyde analiz edilmesi, olaya ilişkin temel nedenin ortaya çıkmasını sağlayacaktır. Nesnelliğin doğasını açıklayan tanımlar ve objektifliği ölçen testleri tarif eden tanımlar açıkça ayrılmalıdır. Sonuçların uyumu ve doğrulanabilir kanıtların toplanması objektifliğin varlığı için kullanışlı testlerdir (Wojdak, 1970, 97).

Geçerliliğin test edilmesi için, bilinenden bilinmeyen çıkarılması ya da kıyas yöntemi yararlı bir uygulama olabilir. Maliyet ve kazancın birbirine

uygunluğundan bahseden Paton ve Littleton' a göre "belirgin fiziksel bağlar takip ve sorumluluk gerektirmektedir. Fiziksel ölçüm yerine önemli şartlar dâhilinde mantıklılık en önemli kontroldür". Bu demektir ki muhasebeci, muhasebe sistemine dâhil edeceği kanıtların rasyonel olanlarını tercih edecektir. Rasyonel olandan kastedilen ya nedenin kendisi, ya da nedene en uygun olanların seçilmesidir (Burke, 1964, 848).

Mali tablolarda tarafsızlık: İşletmedeki olayların tarafsız bir gözle gerçekte olduğu gibi topluma ve muhasebe bilgi kullanıcılarına sunulmasıdır. Bu nedenle diğer bilgi kullanıcılarının aleyhine olabilecek şekilde, belirli bazı kullanıcıların isteklerine ya da amaçlarına dönük hazırlanan finansal tablolar, nesnel olma niteliğinden uzaklaşır (Akdoğan ve Tenker, 1997, 30).

Paton ve Littleton nesnel kanıttan bahsederken; " Ayırt edici özelliğe sahip nesnel kanıtlar muhasebede önemli unsurlardır ve gerekli güvenilir bilginin sağlanması için muhasebe işlevinin tam olarak yerine getirilmesinde ilave yapılar" olarak ifade etmektedir. Kanıt kavramını anlatmak için kullanılan terimlere dikkat edilmelidir. Çünkü "Kanıt" fatura ve senetlerden başka şeyler de olabilir" (Burke, 1964, 842- 843). Daha açık ifade etmek gerekirse, rasyonellik akıl ve anlayışın uyumu ile ortaya çıkmaktadır. Bu da mevcut kanıtın dikkate alınması anlamına gelmektedir. Rasyonellik her durumun kendi içindeki şartına bağlıdır. Bir muhasebecinin ilgili olmayan ve yanlış olan kanıtları dikkate alması muhtemeldir. Bu durumda muhasebecinin nesnel olduğu ama rasyonel olamadığı ortaya çıkacaktır. Karmaşık bir olay yanlış analiz edilebilir. Kanıt bilgiyi geliştirmek için hem nesnel hem de rasyonel olunmasını gerektirir (Burke, 1964, 844).

Muhasebeci mevcut kanıtların uygun şekilde analiz edildiğine kanaat getirirse, rasyonel inancın kriterleri tespit edilebilir. Kanıt arama çalışmalarında kanıtın her zaman ve her durumda doğru olacağı söylenemez. Ancak rasyonel inceleme sonucu ortaya çıkan tahminlerin, daha sonraki bir dönemdeki belirgin olaylara uygun olmalarında talep edilebilir (Burke, 1964, 844).

Nesnellik muhasebe işleminin tüm etkinlik ve elementlerini kapsar ve

bütün bu işlemlere dayanarak gerektiği gibi ele alınır. Bazı yazarlar, işlemin tek bir elementine veya etkinliğine odaklanarak daha sınırlayıcı bir bakış açısına sahip olmaktadır. Bununla birlikte genede nesnellik muhasebe işlemlerinin diğer bütün etkinliklerini yerine getirmede temel ilkedir (Wojdak, 1970, 94).

Muhasebe objektif bilgi verecekse, çevresinde bulunan gerçekleri (İyi-Kötü Mali Olayları) değiştirmeden güvenilir bir şekilde yönetime sunulmalıdır. Mali raporlar alıcıya sinyal olarak gelmektedir. Bu mali sinyaller alıcıyı etkilemekte ve olumlu ya da olumsuz tepki oluşturmaktadır. Gerçekler çevreden alınan diğer yanıtlarla uyumludur ve yönetime bir seri varsayımlar sunmaktadır; bunlar varlığın mevcut durumunu göstermektedir. Gelecekte yapılacak olan hareketleri planlamaktansa şirketin mevcut durumu konusunda bilgi sahibi olmak her zaman daha önemlidir. Muhasebe sistemi kendisine tahsis edilen görevini sunacaksa, alıcı da rasyonel yanıtları teşvik ve talep ediyorsa, bu durumda herkesçe bilinen muhasebe bilgilerinin objektif olarak iletilmesi gerektiği konusu ortaya çıkmaktadır (Burke, 1964, 837).

3.4. Yetki Aşımı- Çıkar Çatışmasından Kaçınma

“İşleme etki etme yetkisi” muhasebecinin bir mali olayı nesnellik sınırları içinde, kendi öznel varlığından sıyrılarak analiz etmesi ve olayın sistem parçalarının birbirine bağlayarak, bağlantı sonucuna göre karar vermesini ifade etmektedir. Muhasebeci mesleki bilgisi ile mali olayda; işleme etki etme yetkisini mesleki yeterliliğinden almaktadır. Muhasebecinin hizmet sunduğu birincil çevresinde de, işlem etme yetkisini yeterlilikle yerine getirdiği kabul edilmektedir. Muhasebecinin mesleki çevresi ve hizmet çevresinde, işlem etme yetkisinin kullanılması üzerine odaklanmaktadır. “İşlem etme yetkisi” işlem etme yetkisinin sınırları dışına çıkılarak yapılması ise, yetki aşımını ya da çıkar çatışmasını ifade etmektedir. Yetki sınırlarının dışındaki alanlar literatürde “Çıkar Çatışmasında Kaçınma” (Conflict of Interest) olarak ifade edilmektedir.

Şekil:5 Bilişsel Gelişim Seviyesine Göre Yargı Farklılıkları

	Evre	Doğru Olan	Doğrunun Gerekçeleri
Faydacı dönem			
Kurallar başkaları tarafından düzenlenir	1. Evre: <i>İtaat Ahlakı</i>	Söylenileni yap <i>Kurallara ve otoriteye harfiyen uy!</i>	1. Ceza ve İtaat eğilimi — Otoriteye uyulur, Cezadan kaçınılır — İyi ya da Kötü etkinliği sonuçlar belirler
— Bireyin kendi gereksinimleri ön plandadır. — Etkinliğin fiziksel sonuçlarına göre karar verir	2. Evre: <i>Faydacı değişim ahlakı</i>	- Kurallara uyum ve otoriteye hizmet - Anlaşma yapalım <i>Kurallar kişisel çıkarlara uyuyorsa doğru</i>	2. Araçsal ilişkiler eğilimi — Bireyin kendi ihtiyaçları önemlidir. Bazen diğerlerinin ihtiyaçlarını da dikkate alır — Ne kadar alırsa o kadar verir
Gelenekçi Dönem			
— Aile, gurubun ve ulusun beklentileri düşünülmeksizin önemlidir.	3.Evre: <i>Toplumsal uygunluk ahlakı</i>	Saygılı, nazik, kibar ol. İyi davranış başkalarına yardım etmek ve mutlu etmektir. <i>Diğerleri için iyi olan doğrudur</i>	3. Ceza ve itaat eğilimi — Diğerlerinin gözünde iyi bir insan olma ihtiyacı. — Diğerlerini umursama. — Kişileşmiş iyi davranışları destekleyen kuralları ve otoriteyi koruma isteği
Bireyin kendi ihtiyaçları grubundakilere göre ikinci plandadır	4. Evre: <i>Kanunlara uyum ahlakı</i>	Toplumda herkes yasalara bağlıdır. Yasalar bireyler tarafından korunur. Bir bütün olarak çalışan kurumları korumak, sistemdeki aksaklıklardan kaçınmak ya da birinin yükümlülüklerini karşılamak için adalet ve dürüstlük mecburiyeti <i>Toplumun mevcut düzenine uyum doğrudur</i>	4. Kanun ve Düzen eğilimi — Kanunlara ve sosyal düzene uymak önemlidir — Sosyal düzen ve otoriteye uygun olarak görev yapılmalıdır <i>(3.evrenin kuralları ve yetkileriyle kolaylıkla karıştırılabilir)</i>
Evrensel Dönem			
Bireyin evrensel ahlak ilkelerini seçtiği değer sistemini örgütlediği düzey	5. Evre: <i>Uzlaşma ahlakı</i>	Süreç içerisinde üzerinde anlaşılmış ve doğrulanmış işlemlere uyma zorunluluğu -Bir kişinin, tüm insanların haklarını korumak, refahı için yasalar hazırlamak ve hareket etmek. <i>Toplumsal olan her zaman doğru değildir. Bu durumda akılcı olanlar doğrudur.</i>	5. Sosyal Sözleşme Eğilimi — Kanunlar toplumun iyiliği için değiştirilebilir — Değerler ve kanunların eleştirisi yapılabilir, incelenebilir
Kişilere ya da gurupların isteklerine bağlı değildir	6. Evre: <i>Sosyal işbirliği ahlakı</i>	Ahlak, akıllı ve kendi çıkarlarını düşünmeyen insanların, işbirliğini ideal bir şekilde nasıl organize ettikleriyle tanımlanır. Ahlak ilkelerinin geçerliliğinde ilkelere bağlılık duygusu ve evrensel ahlak ilkeleri doğrudur.	6.Evrensel Etik İlkeleri Eğilimi — Birey kendine özgü ahlak ilkelerini örgütler — Adalet kanunların üzerindedir

(Ünsal, 2007).

Hak ve hakkın kullanımı temelinde yüzlerce çıkar çatışması ve çıkar çatışmasının örnekleri sunularak analiz edilmeye çalışılmaktadır. Ancak bu çalışmalar çıkar çatışmalarının nasıl ayırt edileceği noktasında sistematik rasyo-

nel bir sentez sunamamaktadırlar. Çıkar çatışmalarının çözümünde kişilerin bulunduğu ahlaki gelişim karar düzeyinin yükseltilmesi, yardımcı karar destek aracı olarak kullanılabilir (Şekil 5). Kamu güveni faydacılıktan ya da gelenekçilikten ziyade yüksek ahlaki ve bilişsel gelişim düzeyine sahip muhasebecilerin varlığı ile sürdürülebilir.

Muhasebecinin farkına varması gereken bazı tehlike sinyalleri vardır. Kanıtlardan ortaya çıkan bazı belirsiz muallak durumlar mantıklı bir prosedür ile ortadan kaldırılabilir. Muhasebeciler bireysel inançları destekler şekilde olan kanıtları rasyonelleştirmeye karşı çıkarak, kendilerini öznel davranışlardan koruyabilirler. Hesaplar yapılırken sunulan nihai durumun öznellikten etkilenmiş ve ümit edilen durum olmaması gerekir. Gerçekliği açığa çıkarma ve mevcut durumu koruma her zaman uzlaşılamayan amaçlar olacaktır. Birisi diğeri için ret edilecektir. Eğer muhasebe objektif yani nesnel olacaksa varlıkların değerleri belirlenirken piyasadaki gerçekleri ciddi olarak dikkate alınmalıdır (Burke, 1964, 847).

Toplumun birçok kesimi prestijlerinin tehlikede olduğunu düşünerek bazen geleneksel teorilere sıkıca bağlanmaktadır. Nesnelliğin mümkün olmadığını desteklemek için bencillik, önyargı gibi tutumlar ve muhasebede geleneklerin kabul edilmesi yeterli değildir. Bununla birlikte bu öznel göstergeler bilimsel metodun ısrarla kullanılmasıyla ortadan kaldırılabilir. Diğer türlü tartışmanın boyutları, nesnelliğin davranış teorisine kadar inebilir (Burke, 1964, 843).

3.SONUÇ

Gerek toplumsal düzeyde, gerek mesleki ve idari düzeyde takdir kavramı sıklıkla kullanılması, kavram bilgisine ve kavramın teknik bilgisine sahip olunmaması kavram anlamlarının birbirinin yerine sıklıkla kullanılmasına da yol açmaktadır. Bizce mesleki takdirlerden literatürde ağırlıklı olarak hâkimin takdir yetkisinden bahsedilmekte, bu çalışmalarda ise, ağırlıklı olarak takdirin ne olup olmadığı sorgulanmakla birlikte, takdirin nasıl olması gerektiği ya da

nasıl olmaması gerektiği ile ilgili teorik çalışmalara pek rastlanmamıştır. İleri ülke literatüründe ise, takdir nesnel ve rasyonel yaklaşım yoğunluklarının alışkanlık düzeyine ulaşmış olmasından dolayı, bu konularda çalışmalara da fazla ilgi gösterilmemektedir.

Takdir yetkisi ya da hakkı kavramı Türkçe’de “ilahi takdir-takdiri ilahi”, “Takdir etmek-Beğenmek”, “Takdirde-Hesabi takdir” kavram çiftlerinden hangisini karşılamaktadır sorusu son derece önemlidir. Bizce takdiri ilahi-ilahi takdir kavramı insanoğlunun cevabını bulamadığı sorular karşısında bazen yerli yere bazen ise yersiz yere insani sorumluluğunu Allaha transfer etmesidir. Takdir etmek-beğenmek kavram çifti ise, öznel arzuların ya da eğilimlerin ifadesidir ve mesleki ya da idari takdirle hiçbir bağlantısı yoktur. Takdirde- Hesabi Takdir kavram çifti ise, mesleki ve idari anlamda nesnel şartlara bağlı gerçeklikleri ifade etmektedir. Gerçeklikler ise sağlam kanıtlardır. Kanıt bilgiyi geliştirmek için hem nesnel, hem de rasyonel olunmasını gerektirir (Burke, 1964, 844).

Takdir yetkisi, bilginin kullanılması ve kalitesi ile son derece ilişkilidir. Bilginin/bilgilendirme ve dilginin/dilgilendirme (disinformation) bu kadar yoğunlukta kullanıldığı günümüzde, takdir yetkisinin önemi, dilgiden bilginin ayrıştırılmasında daha da önem kazanmaktadır. Ayrıca takdir yetkisi, daha çok problemlili konuların çözümlenmesinde kendisini göstermektedir. Bu durum ise, takdir yetkisinin doğru kullanımı toplamda, mesleki ve bilimsel gelişmelere katkı yaptığını, yanlış kullanılmasının ise, mesleki ve bilimsel gelişmelerde de engellediğinin ortaya çıkarmaktadır.

Takdir yetkisinin sağlam gerekçeler dayandırılmaması, kamu güven ve güvenilirliğini aşındırmaktadır. İster muhasebe meslek mensubu, isterse hukuk meslek mensubu olsun, kamu yöneticisi ya da denetçisi olsun, kamu görevi gören herkesin takdir yetkisi bulunmaktadır. Kamu olaylarının bütünü kapsayacak kuralların oluşturulamaması gerçeği ve mevcut kurallar arasından yapılan seçimlerle karar kurmalarda takdir yetkisinin kullanılması kaçınılmazdır. Kural olmayan alanlarda takdir yetkisinin ilahi takdire transfer edil-

mesi veya kişilerin çıkar ve eğilimlerinin takdirleştirilmesi de çıkar çatışmalarına yol açacağı gibi, sorumluluk alanlarını da daraltacaktır. Kuralların varlığında, kurallardan takdir inşasında ise, kuralların çıkar kişisine görülüp görülmemesine yol açacaktır. Diğer bir ifade, kişilere duyulan sevgi ya da nefrete göre kurallar arasından takdir inşasına neden olacaktır ki bu durum kamu görevinin suiistimalinden başka bir şey değildir.

Bu makale ile takdir yetkisini sübjektif temellerden arındırılarak nesnel ve rasyonel temeller üzerine oturtulmuştur. Kamu görevinin layıkıyla yerine getirilmesinde mesleki ve idari takdirin ne kişisel eğilimlere bağlı olduğu ne de ilahi takdir olduğu, aksine hesabî takdir olduğu anti tez olarak ortaya çıkarılmıştır. Bu alanda literatürdeki eksikliğe önemli bir katkı sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

Akdoğan Nalan Ve Tenker Nejat (1997), **Finansal Tablolar Ve Mali Analiz Teknikleri**, Mart-Gazi Kitapevi

Bayirli Rıdvan (2006), **”Yaratıcı Muhasebe, Etik, Firma Değeri Ve Örnek Bir Uygulama**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara, Gazi Üniversitesi

Bourguignon Annick (2005), ”Management Accounting And Value Creation: The Profit And Loss Of Reification” **Critical Perspectives On Accounting**, Volume16, Issue:4, Page:353

Burke Edward J.,(1964), ”Objektivity And Accounting” **The Accounting Review**, October 1964

Carroll R. F.,(1998) ” The Integrity Factor-Critical To Accounting Education” **Teaching Business Ethics**, Volume 2, Number 2 / June,

Finn W. Don And Lampe C.James, **“A Model Of Auditors’ Ethical Decision Process”**, **Auditing: A Journal Of Practice & Theory** Vol 11, Supplement 1992

Parfet William U., (2000) **“Accounting Subjectivity And Earnings Management....”**, **Accounting Horizon**, December, 14 (4), 481

Türkiye Muhasebe Standartları 2001, Tmudesk, Türmob Yayınları 166

Uluslararası Denetim Standartları. Ankara : TÜRMOB

Ünsal Ahmet,(2007) **İşletmelerde Muhasebe Yöneticilerinin Etiksel Karar Süreci** (Yayınlanmamış Doktora Tezi) Ankara, Gazi Üniversitesi

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

Wojdak, Joseph F.(1970) “*Level Of Objectivity In The Accounting Process*” **The Accounting Review** (1970).

HAKEMSİZ YAZILAR

OPINION PAPERS

