

T.C.  
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI  
DOKTORA TEZİ

**ULUSAL VE ULUSLARARASI FİNANSAL  
RAPORLAMA STANDARTLARINDA MESLEKİ  
YARGININ ROLÜ**

**Ali Fatih DALKILIÇ**

Danışman  
**Prof. Dr. Nergis TEK**

2008

## Yemin Metni

Doktora Tezi olarak sunduğum “Ulusal ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında Mesleki Yargının Rolü” adlı çalışmanın, tarafımdan, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı dűşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gűsterilenlerden olduğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Tarih

06/11/2008

Ali Fatih DALKILIÇ

İmza

## DOKTORA TEZ SINAV TUTANAĞI

### Öğrencinin

**Adı ve Soyadı** : Ali Fatih DALKILIÇ  
**Anabilim Dalı** : İşletme  
**Programı** : Doktora  
**Tez Konusu** : Ulusal ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında Mesleki Yargının Rolü  
**Sınav Tarihi ve Saati** :

Yukarıda kimlik bilgileri belirtilen öğrenci Sosyal Bilimler Enstitüsü'nün ..... tarih ve ..... Sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Lisansüstü Yönetmeliğinin 30.maddesi gereğince doktora tez sınavına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini .... dakikalık süre içinde savunmasından sonra jüri üyelerince gerek tez konusu gerekse tezin dayanağı olan Anabilim dallarından sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin,

BAŞARILI OLDUĞUNA  O OY BİRLİĞİ  O  
DÜZELTİLMESİNE  O\* OY ÇOKLUĞU  O  
REDDİNE  O\*\*

ile karar verilmiştir.

Jüri teşkil edilmediği için sınav yapılamamıştır.  O\*\*\*  
Öğrenci sınava gelmemiştir.  O\*\*

- \* Bu halde adaya 6 ay süre verilir.  
\*\* Bu halde adayın kaydı silinir.  
\*\*\* Bu halde sınav için yeni bir tarih belirlenir.

Tez, burs, ödül veya teşvik programlarına (Tüba, Fulbright vb.) aday olabilir.  Evet  
Tez, mevcut hali ile basılabilir.  O  
Tez, gözden geçirildikten sonra basılabilir.  O  
Tezin, basımı gerekliliği yoktur.  O

### JÜRİ ÜYELERİ

İMZA

.....	<input type="checkbox"/> Başarılı	<input type="checkbox"/> Düzeltme	<input type="checkbox"/> Red	.....
.....	<input type="checkbox"/> Başarılı	<input type="checkbox"/> Düzeltme	<input type="checkbox"/> Red	.....
.....	<input type="checkbox"/> Başarılı	<input type="checkbox"/> Düzeltme	<input type="checkbox"/> Red	.....
.....	<input type="checkbox"/> Başarılı	<input type="checkbox"/> Düzeltme	<input type="checkbox"/> Red	.....
.....	<input type="checkbox"/> Başarılı	<input type="checkbox"/> Düzeltme	<input type="checkbox"/> Red	.....

## ÖZET

### Doktora Tezi

## Ulusal ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında Mesleki Yargının Rolü

Ali Fatih DALKILIÇ

Dokuz Eylül Üniversitesi  
Sosyal Bilimler Enstitüsü  
İşletme Anabilim Dalı  
Doktora Programı

Son yıllarda özellikle muhasebe skandalları ile başlayan süreçte muhasebe mesleği önemli aşamalar katetmiştir. Bu aşamalardan en önemlisi tüm dünyanın artık ilke bazı kabul edilen ve mesleki yargıyı ön plana çıkaran UFRS yönünde yakınsamayı kabul etmesidir. Mesleki yargı ve süreci, mesleki yargının bileşenleri ve yargı-standart ilişkisi muhasebe dünyası için oldukça önemli bir konu durumuna gelmiştir.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda tez çalışmasının birinci bölümünde muhasebe mesleği, önde gelen meslek örgütleri, muhasebe standartları, Türkiye’de ve dünyada muhasebe standartlarının oluşumu, muhasebe standartlarının yakınsaması ve bu sürecin dinamikleri, muhasebe standartlarına uluslararası örgütlerin bakış açıları ele alınmaktadır.

İkinci bölümde, mesleki yargı konusu ayrıntılı olarak ortaya konmaya çalışılmaktadır. Bu doğrultuda yargı ve mesleki yargının tanımı, mesleki yargının etkisi ve önemi, mesleki yargı ile standartlar arasındaki ilişki, mesleki yargıya ulaşma süreci, mesleki yargıyla eğitim ve etik arasındaki ilişki, mesleki yargının sakıncaları ve mesleki yargı sürecinde karşılaşılabilecek güçlükler ele alınmaktadır.

Üçüncü bölümde, ilk iki bölümde açıklanan teorik bilgileri desteklemek amacıyla dokuz adet Türkiye Muhasebe Standardı incelenmekte ve bu standartlar içinde mesleki yargı gerektiren durumlar beşli bir sınıflandırma altında belirlenmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Mesleki Yargı, UFRS, Muhasebe Mesleği

## **ABSTRACT**

**Doctoral Thesis**

**The Role of Professional Judgment in National and International Financial  
Reporting Standards**

**Ali Fatih DALKILIÇ**

**Dokuz Eylul University  
Institute of Social Sciences  
Department of Business Administration  
Doctoral Program**

**In the last decade, following the accounting scandals, accounting profession started to face a changing environment. Almost whole accounting world has accepted convergence towards IFRS as an accounting standards. IFRS named as principle based standard system, and place the professional judgment to the heart of financial reporting. Professional judgment and judgment process, components of judgment and standard-judgment relation became an crucial topic for accounting world.**

**In line with above explanations first section of the dissertation devoted to accounting profession, professional organizations, accounting standards, standard setting process in the Turkey and world, convergence of the standards and dynamics of this process and approach of various leading organization's to standards.**

**Second section focuses on professional judgment in detail. Section includes definition of judgment and professional judgment, importance of professional judgment, judgment process, relation to education and ethics, disadvantages of process and possible difficulties that may be faced during the judgment process.**

**The third and final section of the dissertation investigates nine of the Turkish Accounting Standards and states the situations that require professional judgment according to fivefold classification.**

**Key Words:** Professional Judgment, IFRS, Accounting Profession

## İÇİNDEKİLER

### ULUSAL VE ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINDA MESLEKİ YARGININ ROLÜ

YEMİN METNİ	ii
TUTANAK	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	v
İÇİNDEKİLER	vi
KISALTMALAR	xi
TABLO LİSTESİ	xiii
ŞEKİLLER LİSTESİ	xiv
GİRİŞ	1

## BİRİNCİ BÖLÜM

### MUHASEBE MESLEĞİ VE MUHASEBE STANDARTLARI

1.1. Muhasebe ve Muhasebe Mesleği	3
1.1.1. Muhasebe Tanımları ve Muhasebeye Genel Bakış	3
1.1.2. Meslek Tanımı ve Özellikleri	5
1.1.2.1. Serbest Meslek	7
1.1.2.2. Profesyonel Meslek	8
1.1.3. Muhasebe Mesleği ve Gelişimi	9
1.1.3.1. Dünyada Muhasebe Mesleğinin Gelişimi	13
1.1.3.2. Türkiye`de Muhasebe Mesleğinin Gelişimi	15
1.1.3.2.1. Cumhuriyet Öncesi Dönemdeki Gelişmeler	15
1.1.3.2.2. Cumhuriyet Dönemindeki Gelişmeler	16
1.1.3.3. Türkiye`deki Muhasebe Meslek Türleri	18
1.1.3.3.1. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler	19
1.1.3.3.2. Yeminli Mali Müşavirler	19
1.1.4. Muhasebe Meslek Örgütleri	20
1.1.4.1. Uluslararası Muhasebe Meslek Örgütleri	20

1.1.4.1.1.	Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu	20
1.1.4.1.2.	Tescil Edilmiş Ruhsatlı Muhasebeciler Birliği	21
1.1.4.1.3.	Avrupa Muhasebeciler Federasyonu	22
1.1.4.2.	Türkiye`de Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu	23
	Üyesi Muhasebe Meslek Örgütleri	
1.1.4.2.1.	Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği	23
1.1.4.2.2.	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve	24
	Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği	
1.2.	Muhasebe Standartları	25
1.2.1.	Muhasebe Standartlarına Genel Bakış	25
1.2.1.1.	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları	28
1.2.1.1.1.	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Önde	29
	Gelen Uluslararası Örgütler	
1.2.1.1.1.1.	Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları	29
	Örgütü	
1.2.1.1.1.2.	Basel Komitesi	30
1.2.1.1.1.3.	Avrupa Birliği	31
1.2.1.2.	Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri	32
1.2.2.	Muhasebe Standartlarının Oluşturulması Süreci	32
1.2.2.1.	Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ve	32
	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları	
	Oluşturulması	
1.2.2.1.1.	Kobi`lere Yönelik Standart Oluşturma Çabaları	35
1.2.2.2.	Finansal Muhasebe Standartları Kurulu ve Amerikan	37
	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri	
	Oluşturulması	
1.2.3.	Muhasebe Standartlarının İlke ve Kural Bazlı Olarak	39
	Sınıflandırılması	
1.2.3.1.	İlke Bazlı Standartlar	41
1.2.3.2.	Kural Bazlı Standartlar	45
1.2.3.3.	İlke ve Kural Bazlı Standartların Karşılaştırılması	46
1.2.4.	Muhasebe Standartlarının Yakınsaması	51

1.3.	Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Oluşumu	55
1.3.1.	İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu Tarafından Yapılan Çalışmalar	55
1.3.2.	Türkiye Bankalar Birliği Tarafından Yapılan Çalışmalar	55
1.3.3.	Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi Tarafından Yapılan Çalışmalar	56
1.3.4.	Sigorta Murakabe Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar	56
1.3.5.	Maliye Bakanlığı Koordinatörlüğü'nde Kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu Tarafından Yapılan Çalışmalar	57
1.3.6.	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Tarafından Yapılan Çalışmalar	57
1.3.7.	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar	58
1.3.8.	Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar	58
1.3.9.	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar	59
1.3.10.	Yeni TTK Tasarısı ve Muhasebe Standardı Çalışmaları	60



## İKİNCİ BÖLÜM

### MESLEKİ YARGI

2.1. Mesleki Yargı Tanımları	62
2.1.1. Yargı Kavramına Psikolojik Bakış	67
2.2. Mesleki Yargının Etkisi ve Önemi	69
2.3. Mesleki Yargı ve Muhasebe Standardı İlişkisi	74
2.4. Mesleki Yargı Süreci	81
2.5. Mesleki Yargıda Bulunanlar ile İlgili Öneriler	88
2.5.1. Mesleki Yargı Çevresi	88
2.5.2. Bilgi ve Deneyimin Rolü	90
2.5.3. Bilgi ve Gerekli Özen	91
2.5.4. Önemli Bir Finansal Raporlama Kararı ile İlgili Finans Tepe Yöneticisi Adım Önerileri	94
2.5.5. Önemli Bir Finansal Raporlama Kararı ile İlgili Denetçi Adım Önerileri	95
2.6. Mesleki Yargının Sakıncaları	97
2.7. Mesleki Yargı Sürecinde Karşılaşılabilecek Güçlükler	99
2.8. Mesleki Yargı ve Eğitim	101
2.8.1. Muhasebe Eğitimi ile İlgili Gelişmeler	101
2.8.2. Meslek Mensubunun Taşınması Gereken Özellikler	103
2.8.3. Örnek Olay Çalışmaları	105
2.9. Mesleki Yargı ve Etik	108

**ÜÇÜNCÜ BÖLÜM**  
**TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINDA MESLEKİ YARGI**  
**GEREKTİREN DURUMLARIN İNCELENMESİ**

3.1. İncelemenin Amacı ve Önemi	114
3.2. İnceleme Kapsamı	115
3.3. İncelemenin Yöntemi	115
3.4. Türkiye Muhasebe Standartlarında Mesleki Yargı Gerektiren Durumlar	116
3.4.1. TMS 2 Stoklar Standardında Mesleki Yargı Gerektiren Durumlar	116
3.4.2. TMS 7 Nakit Akış Tabloları Standardında Mesleki Yargı Gerektiren Durumlar	122
3.4.3. TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardında Mesleki Yargı Gerektiren Durumlar	124
3.4.4. TMS 17 Kiralama İşlemleri Standardında Mesleki Yargı Gerektiren Durumlar	130
3.4.5. TMS 18 Hasılat Standardında Mesleki Yargı Gerektiren Durumlar	133
3.4.6. TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardında Mesleki Yargı Gerektiren Durumlar	138
3.4.7. TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardında Mesleki Yargı Gerektiren Durumlar	140
3.4.8. TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardında Mesleki Yargı Gerektiren Durumlar	144
3.4.9. TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardında Mesleki Yargı Gerektiren Durumlar	158
SONUÇ	164
KAYNAKLAR	168

## KISALTMALAR

<b>AAA</b>	Amerikan Muhasebe Birliği
<b>AB</b>	Avrupa Birliği
<b>ABD</b>	Amerika Birleşik Devletleri
<b>ACCA</b>	Tescil Edilmiş Ruhsatlı Muhasebeciler Birliği
<b>AICPA</b>	Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Birliği
<b>APB</b>	Muhasebe Prosedürleri Kurulu
<b>BDDK</b>	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
<b>CFO</b>	Finans Tepe Yöneticisi
<b>ERP</b>	Kurumsal Kaynak Planlaması
<b>FASB</b>	Finansal Muhasebe Standartları Kurulu
<b>FEE</b>	Avrupa Muhasebeciler Federasyonu
<b>FİFO</b>	İlk Giren İlk Çıkar
<b>IASB</b>	Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
<b>IASC</b>	Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
<b>IASCF</b>	Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı
<b>IFAC</b>	Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
<b>IFAD</b>	Uluslararası Muhasebe Gelişimi Forumu
<b>IFRIC</b>	Standart Yorumlama Komitesi
<b>IOSCO</b>	Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü
<b>İDT</b>	İktisadi Devlet Teşekkülü
<b>İMKB</b>	İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
<b>KİT</b>	Kamu İktisadi Teşekkülü
<b>KOBİ</b>	Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletme
<b>NGD</b>	Net Gerçekleşebilir Değer
<b>OECD</b>	Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı
<b>RG</b>	Resmi Gazete
<b>SAC</b>	Standart Danışma Konseyi
<b>SEC</b>	Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu
<b>SMMM</b>	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
<b>SPK</b>	Sermaye Piyasası Kurulu

<b>TBMM</b>	Türkiye Büyük Millet Meclisi
<b>TMS</b>	Türkiye Muhasebe Standardı
<b>TFRS</b>	Türkiye Finansal Raporlama Standardı
<b>TMSK</b>	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
<b>TMUD</b>	Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
<b>TMUDESK</b>	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
<b>TSE</b>	Türk Standartları Enstitüsü
<b>TTK</b>	Türk Ticaret Kanunu
<b>TÜRMOB</b>	Türkiye Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği
<b>UFRS</b>	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
<b>UMS</b>	Uluslararası Muhasebe Standartları
<b>YMM</b>	Yeminli Mali Müşavir
<b>WTO</b>	Dünya Ticaret Örgütü

## TABLO LİSTESİ

<b>Tablo 3.1:</b>	Stoklar Standardında Mesleki Yargı Gerektiren Durumlar	s.116
<b>Tablo 3.2:</b>	Nakit Akış Tabloları Standardında Mesleki Yargı Gerektiren Durumlar	s.122
<b>Tablo 3.3:</b>	Maddi Duran Varlıklar Standardında Mesleki Yargı Gerektiren Durumlar	s.124
<b>Tablo 3.4:</b>	Kiralama İşlemleri Standardında Mesleki Yargı Gerektiren Durumlar	s.130
<b>Tablo 3.5:</b>	Hasılat Standardında Mesleki Yargı Gerektiren Durumlar	s.133
<b>Tablo 3.6:</b>	Borçlanma Maliyetleri Standardında Mesleki Yargı Gerektiren Durumlar	s.138
<b>Tablo 3.7:</b>	Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardında Mesleki Yargı Gerektiren Durumlar	s.140
<b>Tablo 3.8:</b>	Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardında Mesleki Yargı Gerektiren Durumlar	s.144
<b>Tablo 3.9:</b>	Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardında Mesleki Yargı Gerektiren Durumlar	s.158

## ŞEKİLLER LİSTESİ

<b>Şekil 1.1:</b>	Dünya’da UFRS Kullanımı	s.28
<b>Şekil 2.1:</b>	Basit Mesleki Yargı Süreci	s.83
<b>Şekil 2.2:</b>	Ayrıntılı Mesleki Yargı Süreci	s.85
<b>Şekil 2.3:</b>	Değişim Dinamikleri	s.102
<b>Şekil 2.4:</b>	Etik Karar Verme Süreci	s.111

## GİRİŞ

Günümüzde muhasebe dünyasında hızlı ve çok büyük çapta bir değişim yaşandığı görülmektedir. Son on yıllık süreçte ortaya çıkan muhasebe skandallarının başlangıç noktasını oluşturduğu bu değişim, muhasebe standartlarını da yakından etkilemektedir.

Amerika Birleşik Devletleri'nde yaşanan muhasebe skandalları, muhasebecilik mesleğinin sorgulanmasına neden olmuştur. Özellikle dünyanın en büyük yedinci şirketi olan Enron'un iflas etmesi, tüm dünyada büyük bir şok etkisi yaratmıştır. Çünkü bu şirketin defterlerinin denetimi, dünyaca ünlü denetim kuruluşu Arthur Andersen tarafından yapılmış ve şirket karlı gösterilmiştir. Ayrıca Worldcom, Adelphia, Tyco ve Global Crossing gibi şirketlerde gerçekleşen iflas ve yolsuzluk olayları muhasebeyle ilgili bazı kaygılar uyandırmıştır. Bu skandallar sonucunda Amerika Birleşik Devletleri Senatosu 2002 yılında Sarbannes-Oxley yasasını çıkarmıştır.

Muhasebe standartları konusunda dünyada iki temel ekol bulunmaktadır. Bu ekoller; Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (US GAAP) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) olarak sıralanmaktadır. US GAAP literatürde kural bazlı olarak tanımlanırken, UFRS ilke bazlı olarak tanımlanmaktadır. US GAAP'ın kural bazlı olarak nitelendirilmesi standartların içinde kesin kurallar içeren birçok yorum ve uygulama rehberi bulundurması ve kurallara ilişkin istisnaların ayrıntılı olarak belirtilmesinden kaynaklanmaktadır.

UFRS, ilke bazlı yaklaşımla hazırlanmakta bu nedenle daha az kural içermekte ve verdikleri genel ilkeler kullanıcılar tarafından yorumlanmaktadır. Bu durum "mesleki yargı" olgusunu ön plana çıkarmaktadır.

Sarbannes-Oxley Yasası; ABD Sermaye Piyasası Kuruluna (SEC) ilke bazlı muhasebe standartlarına geçilmesi yönünde tavsiyelerde bulunmaktadır. Bu gelişmeler ışığında Eylül 2002'de FASB ve IASB, gerçekleştirdikleri ortak toplantı sonucunda Norwalk anlaşmasına varmışlardır. Bu anlaşmayla hem iç piyasalarda

hem de sınır ötesi finansal raporlamada kullanılacak yüksek kaliteli ve birbirleriyle uyumlu muhasebe standartlarının geliştirilmesine karar vermişlerdir.

Muhasebede dolayısıyla finansal raporlamada mesleki yargı “gerekli özen, tarafsızlık ve dürüstlük altında finansal raporlama standartları ve muhasebe ile ilgili diğer standartların sağladığı çerçeve içerisinde, muhasebe konusunda bilgili ve deneyimli kişilerce, muhasebe, finansal tablo ve raporlarla ilgili konularda varılan her türlü yargı” şeklinde tanımlanmaktadır.

UFRS'nin bir ifadeyle “öz”ünü oluşturan mesleki yargının en etkin şekilde kullanılabilmesi için ayrıntılı bir şekilde ele alınması gerektiği açıktır. Türkiye’de İMKB’ye kote şirketler 2005 yılı itibariyle UFRS’ye göre finansal raporlama yapmaktadırlar. Yasalaşması beklenen yeni TTK tasarısı TMS/TFRS’lerin uygulamasını ülke çapında yaygınlaştıracaktır. Nitekim, mesleki yargı olgusu ülkemizdeki meslek mensuplarını yakından ilgilendirmekte ve etkilemektedir. Bu bağlamda çalışmada mesleki yargı konusu ele alınmakta ve mesleki yargının finansal raporlama standartlarındaki rolünün ortaya konması amaçlanmaktadır.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda çalışmanın birinci bölümünde muhasebe mesleği, önde gelen meslek örgütleri, muhasebe standartları, Türkiye’de ve dünyada muhasebe standartlarının oluşumu, muhasebe standartlarının yakınsaması ve bu sürecin dinamikleri, muhasebe standartlarına uluslararası örgütlerin bakış açıları ele alınmaktadır.

İkinci bölümde, mesleki yargı konusu ayrıntılı olarak ortaya konmaya çalışılmaktadır. Bu doğrultuda yargı ve mesleki yargının tanımı, mesleki yargının etkisi ve önemi, mesleki yargı ile standartlar arasındaki ilişki, mesleki yargıya ulaşma süreci, mesleki yargıyla eğitim ve etik arasındaki ilişki, mesleki yargının sakıncaları ve mesleki yargı sürecinde karşılaşılabilecek güçlükler ele alınmaktadır.

Üçüncü bölümde, ilk iki bölümde açıklanan teorik bilgileri desteklemek amacıyla dokuz adet Türkiye Muhasebe Standardı incelenmekte ve bu standartlar içinde mesleki yargı gerektiren durumlar beşli bir sınıflandırma altında belirlenmektedir.

Sonuç bölümünde de konunun teorik ve uygulama boyutundan elde edilen bulgular özetlenmekte ve konu ile ilgili çeşitli önerilere yer verilmektedir.



## **BİRİNCİ BÖLÜM**

### **MUHASEBE MESLEĞİ VE MUHASEBE STANDARTLARI**

#### **1.1. Muhasebe ve Muhasebe Mesleği**

Tezin ilk bölümünde muhasebe standartları uygulamaları ve mesleki yargı ilişkisinin ortaya koyulabilmesi için öncelikle muhasebe ve muhasebe mesleği hakkında genel bilgilere yer verilmesi uygun görülmüştür.

##### **1.1.1. Muhasebe Tanımları ve Muhasebeye Genel Bakış**

Muhasebe, ekonomik birimlerin geçmişi ve mevcut durumu hakkında bilgi ve geleceğe ilişkin ipuçları sağlayan bir dildir. Muhasebe, bilgi saklama aracı ve bilgi kaynağıdır. Muhasebe, ‘dil’ olma fonksiyonu ile sadece geniş anlamda ‘iletişim aracı’ olmakla kalmayıp, aynı zamanda ekonomik birimlerin kendileri hakkındaki bilgi üretmeleri ve bu bilgiyi kullanılabilir bir formda sunmalarının da aracıdır<sup>1</sup>.

Günümüzde ülkeler ve finansal piyasaların daha fazla birbirine bağımlı duruma geldiği gözlemlenmekte ve bunun sonucu olarak bir ülkede veya piyasada bir gelişme hızla diğerlerini de etkisi altına almaktadır. Teknolojinin ilerlemesi ve sınırları ortadan kaldırmasıyla birlikte, yatırımcılar sınır ötesi yatırım fırsatlarına daha çok ilgi gösterirken, işletmeler de fon sağlayabilme olanaklarını uluslararası alanda mümkün olduğunca genişletme çabasındadırlar. Dünyada meydana gelen bu sermaye hareketleri kapsamında en önemli değer "bilgi" ve özellikle "finansal bilgi" olmaya devam etmektedir<sup>2</sup>.

Günümüzde muhasebenin temel amacı performansı doğru bir biçimde ölçerek muhasebe ilgililerine doğru ve güvenilir bilgi sunmaktır. Finansal tablolar, kullanıcılarının ekonomik kararlarında faydalı olacak şekilde, bir işletmenin finansal durumu, performansı ve finansal durumundaki değişiklikler hakkında bilgi vermek amacıyla hazırlanır. Finansal tablolar, işletme kaynaklarının işletme yönetimi

---

<sup>1</sup> Abdullah Yavaş ve Sezai Tanrıverdi, **TMSK**, 2006, www.malihaber.com.

<sup>2</sup> Deniz Umut Erhan, **Türkiyede Muhasebe Standartlarının Gelişimi**, Muhasebe Bilim Dünyası (Möдав) "1st International Accounting Conference on the Way to Convergence", 2004, s. 17.

tarafından etkin idare edilip edilmediğinin sonuçlarını da gösterir. Finansal tablo kullanıcıları, alacakları ekonomik kararlarda kullanmak üzere, performans değerlendirmesi yaparlar. İşletmedeki payları satma, elde tutma veya yeni pay alma ile yönetimin yeniden atanması veya değiştirilmesi konular ekonomik kararlar içinde yer alır.

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

Finansal tabloları kullananlar mevcut ve potansiyel yatırımcılar, çalışanlar, borç verenler, satıcılar ve diğer ticari tedarikçiler, müşteriler, hükümetler ve kamu işletmeleri ile genel olarak kamu’dur. Bunlar finansal tabloları değişik bilgi gereksinimlerini karşılamak için kullanırlar. Kullanıcıların gereksinimleri aşağıdakileri içerir<sup>3</sup>:

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

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

---

<sup>3</sup> TMSK, Kavramsal Çerçeve, Madde 9

c) Borç verenler: Borç verenler verdikleri borçları ve borçlara ait faizleri zamanı geldiğinde tahsil edebilme olanaklarını belirlemek için bilgiye gereksinim duyarlar.

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

e) Müşteriler: Müşteriler, özellikle uzun süredir iş yaptıkları ve kendi işleri için sürekliliğine gereksinim duydukları işletmenin sürekliliğine ilişkin bilgilerle ilgilenirler.

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

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

### **1.1.2. Meslek Tanımı ve Özellikleri**

Meslek; “belirli bir eğitim ile kazanılan sistemli bilgi ve becerilere dayalı, insanlara yararlı mal üretmek, hizmet vermek ve karşılığında para kazanmak için yapılan, kuralları belirlenmiş iş” olarak tanımlanmaktadır<sup>4</sup>. Meslek, insanlara yararlı mal ve hizmet üretmek ve karşılığında para kazanmak için yapılan, belli bir eğitimle

---

<sup>4</sup> TDK **Güncel Sözlük**, www.tdk.org.tr (16.07.2008)

kazanılan sistemli bilgi ve becerilere dayalı, kuralları toplumca belirlenmiş etkinlikler bütünüdür<sup>5</sup>.

Türkiye İstatistik Kurumu, mesleği beceri boyutuyla ele alarak “bir öğrenim kurumu veya ihtisas alanını bitirerek veya bilgi, görgü ve deneyim sonucunda elde edilen profesyonel beceri” şeklinde tanımlamıştır<sup>6</sup>.

Meslek, belirli düzeyde beceri, teorik bilgi, eğitim ve diploma gerektiren, niteliği toplumdan topluma değişmekle beraber yüksek statü, prestij ve gelir kazandıran iş olarak da tanımlanmaktadır<sup>7</sup>.

Toplumda bir iş sahibi olma, düzenli bir gelir elde etme, diğer insanlar arasında iş ilişkileri ile tanınma, işinde başarılı olarak ilerleme kaydetme, bireyin kendisini güvende hissetmesini sağlamaktadır<sup>8</sup>. Kısaca meslek, bireye güven hissini sağlayan önemli etkenlerden birisidir. Bir meslek sahibi olmak, sosyolojik olarak çeşitli sonuçları da beraberinde getirmektedir. Toplum tarafından bilinen bir meslek sahibi olmak, toplumsal prestij açısından birçok ayrıcalıklar; sosyal, ekonomik, yasal ve politik üstünlükler sağlamaktadır<sup>9</sup>.

Genellikle meslek denince ilk akla gelenler hukuk, tıp ve mühendislik alanındaki mesleklerdir. Ancak günümüzde diğer farklı iş grupları da meslek kapsamında değerlendirilmektedir. Bir işin meslek sayılabilmesi için şu şartları yerine getirebilmesi beklenmektedir<sup>10</sup>:

- Meslekler belli bir akademik eğitim süreci sonucunda elde edilmektedir. Bu eğitim, beraberinde ihtisaslaşmayı da getirmektedir.
- Meslek olmanın temelinde, başkalarına ve topluma hizmet etmek vardır. Yani mesleği icra eden bireylerin amacı ilk başta, kendilerine gereksinim duyanlara hizmet etmektir.

---

<sup>5</sup> Yıldız Kuzgun, **Meslek Danışmanlığı Kuramlar ve Uygulamalar**, Nobel Yayın Dağıtım Ltd, Ankara, 2000, s.3.

<sup>6</sup> www.tuik.gov.tr/metaveri/39\_m38.doc (05.09.2008)

<sup>7</sup> Ömer Demir ve Mustafa Acar, **Sosyal Bilimler Sözlüğü**, Vadi Yayınları, İstanbul, 2002, s. 282.

<sup>8</sup> Yahşi Yazıcıoğlu ve Samiye Erdoğan, **Aile Ekonomisi**. T.C. Anadolu Üniversitesi Yayın No:1427 Eskişehir, 2002 s.154.

<sup>9</sup> Osman Özsoy, **Değişen Dünyada Meslek Seçimi, Geleceğin Meslekleri**, Hayat Yayıncılık, İstanbul, 2002 s.105.

<sup>10</sup> Mahmut Arslan, **İş ve Meslek Ahlakı**, Nobel Yayınları, 2001, Ankara, s.74.

- Meslekte, o mesleği icra eden bireylerin yer aldığı ve ilgili meslek üyelerini kontrol eden, mesleki eğitim için rehberlik yapan, ilgili meslek için standartlar geliştirebilen organize bir meslek örgütünün bulunması gerekmektedir.

- Meslekler, toplum içerisinde, çok özel ilişkiler içerisindedirler. Yani toplum içerisindeki belirli meslek sahiplerinin mesleklerini icra edebilmeleri ve mesleklerinin gereklerini yerine getirebilmeleri için bazı güç ve ayrıcalıkları vardır.

Her mesleğin toplum içindeki itibarı büyük ölçüde farklı olduğu için meslek, insanın sosyal statüsünü de büyük ölçüde tayin eder. Meslek, insanın sadece kişisel yaşamı üzerinde değil, çevresi ile olan ilişkilerinde de önemli rol oynar. İnsanın toplum içindeki statüsünde, icra ettiği mesleğin rolü göz ardı edilemez<sup>11</sup>.

Mesleklerin diğer bir özelliği de meslek faaliyetlerinin ciddi bir eğitim sonucu öğrenilen faaliyetler olmasıdır. En basit düzeyde yapılan mesleki faaliyetler için bile sistematik bir eğitim gerektiği açıktır. Batı dillerinde meslekler; anlam bakımından, yapılan görevlerin niteliğine ve eğitim düzeyine göre uzman meslekler (professions), beceriye dayalı meslekler<sup>12</sup> (vocations) olarak farklı terimlerle adlandırılmaktadır<sup>13</sup>.

### **1.1.2.1. Serbest Meslek**

Serbest meslek, sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin, bir işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması şeklinde tanımlanmaktadır<sup>14</sup>.

---

<sup>11</sup> Özsoy, 2002, s. 105.

<sup>12</sup> Sözü edilen bu tanım ülkemizdeki serbest meslek kavramı ile örtüşmekte ve bir sonraki alt başlık kapsamında incelenmektedir.

<sup>13</sup> Kuzgun, 2000, s.1.

<sup>14</sup> Türk Gelir Vergisi Kanunu (GVK) Madde 65-66.

### 1.1.2.2. Profesyonel Meslek

Profesyonel; bir işi kazanç sağlamak amacıyla yapan (kimse), amatör karşısı olarak tanımlanmaktadır<sup>15</sup>. Profesyonellik ise hayatını o işten kazanmayı gerektirir. Diğer bir anlamda ise profesyonellik, bir işin maharetli ve işin gereklerine uygun bir tarzda yapıldığını gösterir.

Profesyonel sözcüğünün kökü olan “profes” sözcüğü “yeteri kadar nitelikli olma” ve buna bağlı olarak “profesyon” (meslek) sözcüğü “herhangi bir konuyu açık bir şekilde ortaya koyma” anlamını taşımaktadır. Dolayısıyla meslek kavramı, bu mesleği icra etmek isteyen bireyin, o işi iyi bildiğini ve o iş için gereken özelliklere sahip olduğunu belirtmek için kullanılmaktadır<sup>16</sup>.

Profesyonellikten söz edebilmek için şu dört özellik gerekir:<sup>17</sup>

- Özel bir bilgi birikiminin formal bir eğitim sonucu belirli sertifikalara bağlı olarak elde edilmesi,
- Mesleğe gereksinim olduğunu gösteren ve güçlendiren faydalı “sosyal” amaçlara bağlılık,
- Gerektiğinde mesleki faaliyetlerle ilgili cezai yaptırımların varlığı,
- Toplumda ortalamanın üstünde statü ve prestij özelliklerine sahip olmak.

Sosyolojik açıdan profesyonel meslek, bir bilim veya sanat dalında kapsamlı ve sistematik bir bilgi ve buna bağlı deneyimi gerektiren uğraş olarak tanımlanır. Profesyonel meslek sahipleri, sahip oldukları güç, statü ve zenginlikleri dolayısıyla toplumda ayrıcalıklı konuma gelirler<sup>18</sup>.

Onları ayrıcalıklı konuma getiren ve toplumsal ayrıcalık sağlayan güç, statü ve zenginlik olgularının temelinde ise mesleki bilgi, toplum tarafından kabul görme (itibar edilme), mesleki etik, töre, ahlak kuralları, otonomi, otorite ve mesleki kültür

<sup>15</sup> TDK **Güncel Sözlük** www.tdk.org.tr (16.07.2008)

<sup>16</sup> Zafer Cirhinlioğlu, **Meslekler ve Sosyolojisi**, Gündoğan Yayınları, 2. Baskı, İstanbul, 2000, s. 26.

<sup>17</sup> Can Şımgı Mugan, “Ahlak Toplumsal ve Kişisel Değerler: Muhasebe Mesleği ve Eğitimi Üzerindeki Etkileri”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt:1, 1999, s. 2.

<sup>18</sup> Orhan Akışık, **Muhasebe Mesleği ve Meslek Ahlak Kuralları (Uluslararası Karşılaştırmalı Bir İnceleme)**, Türmob Yayınları-255, Ankara, 2005, s. 5.

gibi özellikler yer almaktadır. Profesyonel meslek özellikleri içerisinde mesleki bilgi tüm tanımlarda geçmektedir. Profesyonel mesleklerin ortak niteliklerine bakıldığında lisans düzeyinde eğitime bağlı olarak sağlanan mesleki bilgi en çok dikkat çekenidir<sup>19</sup>. Bir mesleğin profesyonel bir meslek olarak kabul edilebilmesi için belirli sertifikalara veya lisanslara sahip olunması ve bunların sonucu mesleğin icrası gerekir. Bu mesleklerin hepsinin ise uyması gereken standartlar vardır. Ancak belirli bir konuda uzmanlaşıp o konunun yüklediği sorumluluklar taşındığında profesyonellikten söz etmek mümkündür.

Profesyonelliğin özellikleri bir başka kaynakta aşağıdaki gibi sıralanmaktadır<sup>20</sup>:

- Profesyonellere getirilen sorunlar genellikle müşterilerin çözemeyeceği, sadece profesyonellerin çözebileceği türden sorunlardır.
- Müşteri, genelde, profesyonelleri çok bilinçli olarak seçmez ve iş bittikten sonra işin uygun bir şekilde yapılıp yapılmadığını değerlendirebilecek durumda değildir.
- Geçmiş yıllara göre profesyonel meslekler şimdi çok daha çeşitlidir.
- Emek gücünün çok daha geniş bir oranını profesyoneller oluştururlar.

Profesyonelce eylemde bulunma ya da buna benzer bir psikoloji gittikçe yaygınlaşmaktadır.

### **1.1.3. Muhasebe Mesleği ve Gelişimi**

Meslek, bireyin geçimini sağlamak ve hayatını idame ettirebilmek için seçtiği iş ya da düşünce alanı veya üretime katkı sağlamak amacı ile faaliyet gösteren ve bu sayede ihtiyacı olan yaşam standartlarına ulaşmayı sağlayacak olan bir alanda iş yapmanın somut şekli olarak tanımlanmaktadır.

Bir işin meslek olarak kabul edilebilmesi için bazı nitelikleri taşıması gerekir, bunlar şu şekilde sıralanmaktadır<sup>21</sup>:

---

<sup>19</sup> Akışık, 2005, s. 5.

<sup>20</sup> Cirhinlioğlu, 2000, s. 70.

- Devamlı gelişen ve değişen bilgi yapısını içermesi,
- Uygulamada karşılaşılan sorunların çözümünde ve gerektiğinde mesleki yargı kullanabilmesi,
- Toplum yararına hizmet edecek mesleki bir sorumluluk taşıması.

Muhasebe mesleği yukarıda sayılan niteliklerin tümünü taşımaktadır. Meslek mensuplarının karşılaştıkları sorunları çözerken muhasebenin temel ilkelerinden yararlanarak mesleki yargılarını kullanmaları, gelişen ve değişen gereklilikler ve nitelikleri göz önüne alarak yeni oluşan ekonomik ve sosyal gerçeklere uygun bilgi üretiminin gerçekleşmesi ve işletme ile ilgili tüm kurum ve kuruluşlara gereksinim duydukları finansal nitelikli bilgileri üretilip bunları raporlar halinde ilgililere sunarken aynı zamanda kamu yararına da kullanılabilir veriler hazırlanması ve kamuya çeşitli hizmetler sunulması muhasebenin belirtilen nitelikleri taşıdığına göstergesidir<sup>22</sup>.

Muhasebe mesleği, gerçek ve tüzel kişi kurum ve işletmelerin, işletme ile ilişkisi olanlara hak ve sorumluluklarını belirtmek amacıyla varlıklarını ve kaynaklarını, borç – alacak durumlarını, gelir – gider ve kâra ilişkin hesaplarını önceden belirlenmiş kurallara, ilkelere ve yasalara uygun olarak kayıt altına alma ve kayıtlardan çıkarılan finansal tablolar ile yorum yapma işidir<sup>23</sup>.

Bir diğer tanımlamada muhasebe mesleği, ülkenin ekonomik bütünlüğünü oluşturan kuruluşların muhasebe ile ilgili uygulamalarını yasalara, ilke ve kurallara uygun olarak tarafsız ve güvenilir bir tutumla yerine getiren bireylerin edindikleri iş ve uğraş alanı olarak ifade edilmiştir<sup>24</sup>. Tarihsel süreçte muhasebe biliminin muhasebe mesleğine göre daha eski bir kavram olarak ortaya çıktığı görülmüştür<sup>25</sup>.

---

<sup>21</sup> Fikret Oflu, “Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlakının Yeri ve Önemi”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Sayı 4, 1999, s. 126.

<sup>22</sup> Abdülkerim Daştan, “Meslek Ahlakı Kuralları ve Muhasebe Mesleğindeki Yeri”, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon, 2001, s. 32–33.

<sup>23</sup> Seyhan Düzmen, “Muhasebe Mesleğinde Etik”, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Zonguldak, 2003, s. 6.

<sup>24</sup> Yusuf C. Çukacı, “Kamuyu Aydınlatmada Muhasebe Meslek Elemanının Etik Anlayışı ve İzmir ilinde Bir Uygulama”, **DEÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 8(1), 2006, s.95.

<sup>25</sup> Nihat Küçükşavaş, **Genel Muhasebe: İlkeler ve Uygulaması**, Beta Yayınları, İstanbul, 1998, s.10.



Muhasebecilik mesleğinin amaçlarına ulaşması için, profesyonel muhasebeciler pek çok ön koşulu ya da temel ilkeleri yerine getirmelidir<sup>26</sup>.

- Dürüstlük: Profesyonel bir muhasebeci profesyonel hizmetleri sunmada açık sözlü ve dürüst olmalıdır.
- Tarafsızlık: Profesyonel bir muhasebeci adil olmalı, ön yargılara, çıkar çatışmalarına ya da tarafsızlığa önem vermeyen diğer meslek mensuplarının kendisini etkilemesine izin vermemelidir.
- Mesleki Yeterlilik ve Özen: Profesyonel bir muhasebeci profesyonel hizmetleri özen, yetenek ve titizlikle yerine getirmeli ve mesleki bilgi ve becerilerini, müşteri ya da işverenin uygulama, yasalar ve tekniklerdeki güncel gelişmelere dayalı, ehliyetli profesyonel hizmet almanın avantajlarından yararlanmasını sağlayacak düzeyde tutmayı sürekli bir görev bilmelidir.
- Gizlilik: Profesyonel bir muhasebeci profesyonel hizmetin sunulması sırasında edinilen bilgilerin gizliliğine önem vermeli ve herhangi bir yetkiye sahip olmadığı sürece ya da açıklaması yolunda herhangi bir yasal hak ya da ödevi bulunmadığı sürece bu bilgileri kesinlikle açıklamamalıdır.
- Profesyonel Tutum: Profesyonel bir muhasebeci mesleğinin adına yakışır biçimde davranmalı ve mesleğinin saygınlığını yitirmesine neden olacak herhangi bir tutum ya da davranış içerisine girmekten kaçınmalıdır. Mesleğin saygınlığını yitirmesine neden olacak herhangi bir tutum ya da davranış içerisine girmeme yükümlülüğü; IFAC üye kuruluşlarının ahlaki kuralları belirlerken profesyonel muhasebecinin müşterilerine, üçüncü şahıslara, muhasebecilik mesleğinin diğer üyelerine, çalışanlara, işverene ve topluma karşı sorumluluklarının göz önünde bulundurulmasını gerektirir.

Muhasebe tarihsel gelişim süreci içinde önemli değişimler göstermiş ve bugünkü önemini kazanmıştır. Muhasebenin işletmedeki ve toplumdaki işlevlerinde ortaya çıkan değişmelerin paralelinde muhasebecilik mesleğinde de değişme

---

<sup>26</sup> IFAC Profesyonel Muhasebeciler için Ahlak Kuralları, <http://www.alomaliye.com/ifac.html>. (04.05.2008)

olmuştur. İlk olarak defter tutmak olarak tanımlanan muhasebecilik, bütçeleme, analiz ve denetimi de içine alan daha kapsamlı bir yöne doğru gitmiştir.

Muhasebecilik mesleğinin en belirgin özelliği, topluma karşı taşıdığı büyük sorumluluktur. Meslek, ekonominin işleyişinde oldukça etkilidir. Müşteriler, kredi garantörleri, hükümetler, işverenler, çalışanlar, yatırımcılar ve diğerleri muhasebecilerin güvenilirlik ve tarafsızlığına dayanarak karar alırlar<sup>27</sup>.

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), muhasebecilik mesleğinin amaçlarını, en yüksek profesyonellik standardında çalışmak, yüksek performans düzeyine ulaşmak ve kamu yararı gereksinimlerini karşılamak olarak kabul etmiştir. Küreselleşen dünyada oluşan karmaşık ekonomik yapılar nedeniyle muhasebe mesleğinin önemi giderek artmaktadır.

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

Ticaretin gelişme sürecinden itibaren uygarlıklar üzerinde etkisi görülen muhasebe mesleği, kurum ve kuruluşlar ile çıkar grupları arasında düzenleyici işlev gören ve aralarında bilgi alışverişini sağlayan önemli süreçleri de barındıran bir meslektir<sup>28</sup>.

Günümüzde muhasebe bilgi kullanıcılarının giderek daha sofistike olması ve beklentilerinin artması, muhasebe bilgisinin sadece zamanlı olması yönündeki baskıları değil, daha güvenilir olması yönündeki baskıları da arttırmaktadır. Bu baskılar muhasebenin, işletme ile ilgili tarafların kararlarında kullanabilecekleri doğru bilgileri üretme ve sunma işlevinin ne kadar önemli olduğunu da ortaya

---

<sup>27</sup> IFAC **Profesyonel Muhasebeciler için Ahlak Kuralları**, <http://www.alomaliye.com/ifac.html>. (04.05.2008)

<sup>28</sup> Erdal Özkol, Dünder Kök, Muhsin Çelik, Seçkin Gönen, "Meslek Etiği ve Muhasebe Meslek Elemanlarının Etik İlkelerine Duyarlılık Düzeyinin Araştırılması", **Muhasebe ve Denetim Bakış**, 2005, s. 108.

koymaktadır. Bunu yapacak olanlar ise muhasebecilerdir. Muhasebeciler, muhasebe verilerinin anlamlılık düzeyini yükseltir, doğru bilgileri üretip sunar ve onları işlenebilir duruma getirirler.

Muhasebe bilgileri, bir işletmenin ne kadar iyi veya kötü yönetildiğinin belirlenmesinde, stratejik kararlar alınmasında, işletmelerin rasyonel yönetilmesini sağlamada ve topluma olan katma değerini anlayabilmede en önemli göstergelerden birisidir<sup>29</sup>. Muhasebenin en önemli görevlerinden biri de toplumun yararına hizmet etmek ve toplum çıkarlarını korumaktır. Muhasebe mesleğinin yerine getirdiği bu önemli işlevler muhasebe mesleğinin toplumdaki saygınlığını da artırmaktadır. Artık günümüzde muhasebe mesleğine, çok daha fazla saygı duyulmakta ve meslek mensupları önem derecesi bakımından önde gelen meslekler arasında ilk sıralarda yer almaktadırlar.

İlk ortaya çıktığı tarihlerde basit bir kayıt tutma uygulamasından ibaret olan muhasebe, bir kuram haline gelince, bir çok düşünürün konu üzerinde çalıştığı bir kavrama dönüşmüş ve ortaya konulan teorilerin birbirinden etkilenmesi ile günümüzdeki halini almıştır<sup>30</sup>.

Bir işletmenin finansal nitelikteki işlerinin yürütülmesinde bir araç olarak kullanılan muhasebe mesleği, bir başka tanıma göre ise ülkenin iktisadi bütünlüğünü oluşturan, kurum, işletme, dernek, sendika gibi hesapsal birimlerin muhasebe ve denetleme işlerini yasalara, kurallara, ilkelere uygun, tarafsız, nesnel, sır tutar ve güvenilir bir tutumla belirli bir yerde ve kendi sorumluluklarında yapan bireylerin sürekli olarak edindikleri iş ve uğraş alanıdır<sup>31</sup>.

### **1.1.3.1. Dünyada Muhasebe Mesleğinin Gelişimi**

Muhasebe mesleğinin dünyadaki tarihsel gelişimine bakıldığında, muhasebe ilminin muhasebe mesleğinden daha eski olduğu görülmektedir. Muhasebe ilminin

---

<sup>29</sup> Özgül Cemalcılar, "Muhasebenin Amaçlarına Ulaşmada Kuramsal Yapısına Bağlılığın Gereği ve Önemi", **Muhasebe ve Denetim Bakış**, 3(8), 2003, s. 2.

<sup>30</sup> Orhan Sevilengül, **Genel Muhasebe**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2003, s. 12, 13.

<sup>31</sup> Özkol vd., 2005, s. 111.

M.Ö. 3000 yılına kadar uzandığı, önce Mısırlılar daha sonraları Finikeliler, Hintliler, Yunanlılar, Türkler ve Romalılar tarafından bilindiği tarihi kayıtlardan anlaşılmaktadır<sup>32</sup>. Bu uygarlıklar arasında gelişen ticaretin, muhasebe uygulamalarının gelişmesine ve bu uygulamaların yaygınlaşmasına katkıda bulunduğu düşünülmektedir.

Günümüzde kullanılan muhasebe tekniklerinin temeli niteliğindeki çift taraflı kayıt yönteminin ise 13. yüzyıldan itibaren İtalya’da kullanılmaya başlanıldığı anlaşılmıştır. 1494 yılında Luca Pacioli isimli italyan matematikçi ve din adamı Summa de Arithmetica, Geometria, Propotioni é Proportionalite (Aritmetiğin, Geometrinin, Oran ve Orantının Özeti) adlı eserinde çift taraflı kayıt yönteminin ilkelerini belirtmiştir. Böylece Luca Pacioli muhasebe ile ilgili ilk kavramları ortaya koyan kişi olarak “muhasebenin babası” sıfatı ile anılmıştır<sup>33</sup>.

Modern anlamda profesyonel muhasebe mesleği ise ilk olarak 18. Yüzyıldan itibaren İngiltere’de ve daha sonra ABD, Almanya, Fransa, Hollanda ve İsviçre gibi Batı ülkelerinde gelişerek örgütlü bir şekilde ortaya çıkmıştır. Profesyonel muhasebecilikle ilgili ilk düzenlemeler İngiltere’de yapılmıştır. Institue of Chartered Accountants (Ruhsatlı Muhasebeciler Enstitüsü) adlı meslek örgütü 1870 yılında kurulmuş ve 1880 yılında resmen kabul edilmiştir. Bu oluşumu 1881 yılında Fransa, 1886 yılında ABD, 1895 yılında Hollanda, 1899 yılında Almanya gibi ülkeler benzer mesleki kuruluşlar ile yasal düzenlemeler yaparak takip etmişlerdir<sup>34</sup>.

19.yy’da meydana gelen birçok ekonomik olay, muhasebe mesleğinin büyük bir gelişme göstermesine neden olmuş, kayıt tutma sisteminin bir muhasebe disiplinine dönüşmesine imkan sağlamıştır<sup>35</sup>.

---

<sup>32</sup> Hilmi Erdoğan Yayla, Ekrem Cengiz, “Muhasebe Mesleğinin Tercih Edilmesinde Etkili Olan Etkili Olan Faktörlerin Belirlenmesine Yönelik Bir Alan Çalışması: Karadeniz Teknik Üniversitesi Örneği”, **Muhasebe ve Denetim Bakış**, 5(16), 2005, s.150.

<sup>33</sup> Sevilengül, 2003, s. 12, 13.

<sup>34</sup> Yayla ve Cengiz, 2005, s.150.

<sup>35</sup> Elif Özdemir, “Muhasebe Eğitiminde Karşılaşılan Güçlükler ve Muhasebecilik Mesleğinin Sorunları”, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Sakarya, 2003, s. 20.

21.yy'da ise bilgi teknolojilerindeki gelişme muhasebeyi etki altına almıştır. Muhasebeciler işletmenin bilgi teknolojilerinin tasarımıyla, kullanımıyla ve değerlendirmesiyle doğrudan ilişkili duruma gelmişlerdir.

21. yüzyılın muhasebesi geçmişin muhasebe sisteminden çok farklıdır. Bu nedenle küresel muhasebe eğitimi ve muhasebenin gelişimi için yerel, bölgesel ve uluslararası düzeydeki ilgili kurum ve kuruluşlar çeşitli çalışmalar yapmaktadırlar<sup>36</sup>.

### **1.1.3.2. Türkiye`de Muhasebe Mesleğinin Gelişimi**

Ülkemizde muhasebenin gelişmesinde 1926 yılına kadar Fransa'nın, 1926–1960 yılları arasında daha çok Almanya'nın etkisi görülmüştür. 1960'dan beri ABD'deki muhasebe anlayışının ülkemizde hakim olmaya başladığı gözlenmektedir<sup>37</sup>. Ülkemizde, 1947, 1958, 1963, 1966, 1983 yıllarında çeşitli muhasebecilik ve mali müşavirlik yasa tasarıları hazırlanmış ve yasama organına sunulmuştur ancak yasalaşamamıştır. Uzun yıllar muhasebe uygulamalarına Türk Ticaret Kanunu, Bankacılık Kanunu, Vergi Kanunları ve Sermaye Piyasası Kanunu yön vermiştir. Muhasebecilik mesleğini düzenleyen bir yasal dayanağın olmayışı, muhasebenin uzun yıllar sadece vergi muhasebesi olarak görülmesine neden olmuştur.

#### **1.1.3.2.1. Cumhuriyet Öncesi Dönemdeki Gelişmeler**

Cumhuriyet'in ilanından önce Osmanlı İmparatorluğu'nun son dönemini de içine alan zaman diliminde (1850-1925) muhasebe teori ve uygulamaları, Fransız mevzuatının ve yayınlarının etkisi altında gelişme göstermiştir. Muhasebenin yasal düzenlemelerle ilişkisi, 1850 yılında Kanunname-i Ticaret adında, aslında Fransız Ticaret Kanununun bir tercümesinden başka bir şey olmayan yasadaki, tüccarların tutmak zorunda olduğu defterlerle ilgili hükümler ile kurulmuştur. Bu yıllarda muhasebe ile ilgili yayınların bir çoğunun Fransızca eserlerin tercümeleri olduğu

---

<sup>36</sup> Nergis Tek ve Fatma Tektüfekçi, **Finansal Muhasebe**, İzmir, 2007, s. 20.

<sup>37</sup> Küçüksavaş, 1998, s.14.

görülmektedir. 1869 yılında Fardis tarafından tercüme edilen fakat yazarının ismi verilmeyen “Usuli Defteri”, 1882 yılında Mektebi Fünun-u Harbiye Hocası Binbaşı Ziya Bey tarafından tercüme edilen “Fenni Usuli Defteri”, 1884 yılında Mektebi Fünunu Harbiyeyi Şahane Umuru tahriyesine memur Alaykâtibi Muhittin tarafından tercüme edilen “Usuli Defteri Cedid” adlı kitaplar bunlar arasında sayılabilir. Aynı yıllarda, 1883 yılında kurulan ve bir ticaret okulu olan İstanbul Ticaret Mektebi Alisi, Darüşşafaka ve Askeri Rüştiye okullarının ders programlarında Muhasebe dersleri yer almıştır<sup>38</sup>.

Muhasebe meslek mensuplarının, Osmanlı bürokrasisi içinde bir başka ayrıcalığı da vardır. Bu finansal konulardaki kararlarında da etkin bir görev üstlenmeleridir. Osmanlının Bakanlar Kurulu’nda (Divan) her zaman bir muhasebe mesleği mensubu bulunmuştur. Birçok Sadrazam’ın muhasebe mesleğinden yetişmiş olduğu bilinmektedir<sup>39</sup>. 19. Yüzyıl sonlarına doğru başlayan Muhasebe eğitimi ile birlikte muhasebeye ilişkin yapıtlar ortaya çıkmaya başlamıştır. Fransa ve Almanya’nın muhasebe eğitimlerine olan etkisi ülkemizde muhasebe sisteminin gelişmesinde de görülmektedir<sup>40</sup>

### 1.1.3.2.2. Cumhuriyet Dönemindeki Gelişmeler

Cumhuriyet döneminin ilk yıllarına bakıldığında muhasebenin gelişmesinde en önemli faktörün kamu sektöründeki uygulamalar olduğu görülmektedir. Bunun temel nedeni de ekonomide kamu sektörünün ağırlığının olmasıdır<sup>41</sup>. Cumhuriyet Türkiye’sinde, muhasebe mesleğinin gelişimine etki eden olayların ilki Şubat 1923’te düzenlenen İzmir İktisat Kongresi’ne kadar uzanmaktadır<sup>42</sup>.

<sup>38</sup> Erdoğan Avder, “Geçmişten Günümüze Muhasebe Mesleği”, www.muhasetr.com (07.05.2008)

<sup>39</sup> Sabri Bektöre, “Muhasebe Mesleği, Etik ve Enron Olayı”, *Anadolu Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt 19, 2003, s. 2.

<sup>40</sup> Fuat Öksüz, “Türk Muhasebe Mesleğinin Vizyonu ve Misyonu Açısından Yeni Ufuklar”, *V. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, Antalya, 2001, s.1.

<sup>41</sup> Özdemir, 2003, s.28.

<sup>42</sup> Recep Pekdemir, *Muhasebe Mesleğinde Uzmanlaşma*, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları, Yayın No: 27, İstanbul, 1999, s.7.

Hesaplama teknikleri ve muhasebenin ülkemizdeki gelişimi dünyada olduğu gibi ekonomik ve ticari yaşama paralel bir görünümde karşımıza çıkmaktadır. Fransız literatürünün hüküm sürdüğü bir dönemden sonra 1926 yılında yürürlüğe giren 856 sayılı Ticaret Kanunu ile birlikte Alman muhasebe literatürünün etkisi ağırlık kazanmıştır<sup>43</sup>. Cumhuriyet dönemine denk gelen bu kanun ile birlikte ilk muhasebe çalışmaları ve uygulamaları İktisadi Devlet Teşekkülleri'nde başlamıştır. Bu dönemde yavaş yavaş büyümeye başlayan özel işletmeler de İ.D.T.'nden aktardıkları muhasebe sistem ve uygulamalarını kullanmaya başlamışlardır.<sup>44</sup>

1950 yılında yürürlüğe giren gelir vergisi reformuna ilişkin yasa, eskisine oranla çok geniş bir mükellef grubunu muhasebe konularıyla yakından ilgilenmesini gerekli hale getirmiştir. 1960 yılından sonra başlayan planlı kalkınma döneminde ise işletmelerin plan hedeflerine uygun yatırım harcamalarına girişmeleri muhasebe tekniklerini yakından incelenmelerini zorunlu duruma getirmiştir<sup>45</sup>.

Türkiye'de muhasebe mesleği, 1989 öncesine kadar yasal statüye kavuşmamış ve yasal bir tanımlanması yapılmamış olmasına rağmen gelişme göstermiştir. Meslek ancak Resmi Gazete'de 01.06.1989 tarihinde yayınlanarak yürürlüğe giren 3568 sayılı yasa ile birlikte yasal çerçevesine kavuşarak tanımlanmıştır. 3568 sayılı yasa, muhasebe mesleğini tanımlarken meslek mensubunu da açıkça tanımlamıştır. Söz konusu tanımlamanın temeli muhasebeciliğin bir meslek olarak kabul edilmesine dayanmaktadır<sup>46</sup>. Her meslek gibi muhasebe mesleğinin icra edilmesi nedeniyle karşılığında bir ücret alınması söz konusudur. Zaten toplumda önemli yeri olan mesleklerden biri haline gelen muhasebe mesleğinin meslek olma özelliğini de; muhasebe işlevinin yerine getirilmesi, bundan dolayı kişilerin ücret alması, geçimin bu ücret ile sağlanması belirlemektedir. Muhasebe mesleği aynı zamanda profesyonel meslek tanımı içine de girmektedir. Çünkü muhasebe mesleği, profesyonel meslek kavramı içinde sayılan özelliklere sahiptir. Buna göre

---

<sup>43</sup> Sevilengül, 2003, s.13.

<sup>44</sup> <http://www.tmud.org.tr/muhasebeningelisimi.htm> (22.02.1007)

<sup>45</sup> Özcan Özal, Oya Yıldırım, Nergis Tek, **Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar**, Punto Yayıncılık, Altındağ Matbaacılık, İzmir, 1993, s.18-19.

<sup>46</sup> Habib Akdoğan, **Muhasebe Meslek Etiğinin Kamunun Aydınlatılmasındaki Önemi Meslek Mensuplarının Yaklaşımları**, Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 1470, Eskişehir, 2003, s. 23.

profesyonel bir meslek sahibi olarak muhasebeci; sahip oldukları güç, statü ve zenginlikleri dolayısıyla toplumda ayrıcalıklı bir konuma sahip kişidir<sup>47</sup>.

3568 sayılı yasa, vergi denetimi ağırlıklı ve bağımsız denetim içerikli olmasına rağmen muhasebe mesleğinin sınırlarını belirlemesi bakımından büyük öneme sahiptir. Bu nedenle muhasebe mesleği önemli bir mesleki sorumluluk alanıdır<sup>48</sup>. Bu yasa ile muhasebe mesleğinin genel standartları ortaya konmuştur.

1994 yılında da Türkiye Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği (TÜRMOB) IFAC'a üye olmuştur. Böylelikle ülkemizde muhasebe mesleği ile ilgili kurumlar uluslararası muhasebe örgütleriyle ortak çalışmalar yapmaya başlamışlardır.

### **1.1.3.3. Türkiye`deki Muhasebe Meslek Türleri**

Muhasebecilik mesleği ülkemizde, 13.06.1989 tarihli ve 20194 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 3568 Sayılı "Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu" ile yasal bir yapıya kavuşturulmuş ve bu yasa ile muhasebe mesleğinin genel standartları ortaya konmuştur. 01.01.1990 tarihinden itibaren resmen yürürlüğe giren yasa kapsamında serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavir olmak üzere üç meslek ünvanına yer verilmiştir. Kanunun adı 2008 yılında "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu" olarak, değiştirilmiştir<sup>49</sup>.

2008 yılında yapılan değişiklik ile daha önce düzenlenen serbest muhasebecilik kaldırılmıştır. Bu nedenle bu bölümde meslek türleri başlığı altında serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler incelenmektedir.

---

<sup>47</sup> Akışık, 2005, s. 5.

<sup>48</sup> Akdoğan, 2003, s. 19.

<sup>49</sup> 26 Temmuz 2008 tarih ve 26948 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.



### 1.1.3.3.1. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler

Serbest muhasebeci mali müşavirler, gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin, muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak, denetim yapmak, finansal tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmakla yetkilidir.

### 1.1.3.3.2. Yeminli Mali Müşavirler

Mevcut yasaya göre yeminli mali müşavirler<sup>50</sup>, gerçek ve tüzel kişilere ait işletmelerin finansal tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu onaylar ve hesapları denetim standartlarına göre incelediğini de tasdik eder. Ayrıca işletmelerin muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek ve çeşitli konularda danışmanlık yapmakla da yetkilidirler. Yeminli mali müşavirler, muhasebe ile ilgili defter tutamazlar. Türkiye’de, serbest muhasebeci mali müşavir ile yeminli mali müşavir denetim yetkisine sahiptir.

Yeminli mali Müşavirler bağımsız denetimin yanında vergisel denetim yapma hakkında da sahiptirler. Türkiye’de yeminli mali Müşavirler, bağımsız denetimden çok vergisel denetim yapmaktadırlar<sup>51</sup>.

---

<sup>50</sup> YMM’lik müessesesi Türk vergi sistemine ilk olarak 213 sayılı VUK’nun 141. maddesine 3239 sayılı kanunun 13. maddesiyle ilave edilen ek madde ile girmiş; ancak bu maddenin Anayasa Mahkemesi’nin 19.03.1987 tarih ve esas 1986/5; karar: 1987/7 sayılı kararı ile iptal edilmiştir. 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müsavirlik ve Yeminli Mali Müsavirlik Kanunu ile yeniden düzenleme getirilmiştir.

<sup>51</sup> Hayrettin Usul ve İsmail Bekçi, “AB Ülkeleri ve Türkiyede’ki Mesleki Eğitim ve Deneyim Standardı: Karşılaştırmalı Bir inceleme” **Muhasebe ve Denetime Bakış**, 7(2), 2002, s.51.

#### **1.1.4. Muhasebe Meslek Örgütleri**

Bu bölümde, uluslararası boyutta ve ülkemizde faaliyet gösteren önemli bazı muhasebe meslek örgütleri ele alınmaktadır.

##### **1.1.4.1. Uluslararası Muhasebe Meslek Örgütleri**

Kapsadıkları üye sayıları, faaliyet gösterdikleri alanlar ve genel kabul görmüşlükleri ile ön plana çıkan , uluslararası düzeyde muhasebe meslek örgütleri olan Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu, Tescil Edilmiş Ruhsatlı Muhasebeciler Birliği ve Avrupa Muhasebeciler Federasyonu kısaca ele alınmaktadır.

###### **1.1.4.1.1. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu**

IFAC muhasebe mesleğiyle ilgili bir uluslararası kuruluştur. 1977 yılında kurulan organizasyona 123 ülkede, kamu sektörü, ticaret, sanayi ve akademisyenlerden oluşan 2,5 milyondan fazla muhasebeciyi temsil eden 158 kuruluş üyedir<sup>52</sup>. Kuruluşun misyonu; “kamu yararına hizmet etmek amacıyla, dünya üzerinde muhasebe mesleğini güçlendirmek, yüksek kalitede mesleki standartlar hazırlayarak, bu standartlara uyumu teşvik ederek ve meslekleriyle ilgili kamu yararı konularında görüş belirterek güçlü uluslararası ekonomilerin gelişmesine katkıda bulunmaktır” şeklinde oluşturulmuştur.

IFAC’ın üç temel görevi vardır. Bunlar, yüksek kalitede uluslararası mesleki standartlara uyumu gerçekleştirmek, üye kuruluşlar arasında işbirliğini geliştirmek ve ilgili kamu politikalarına ilişkin meslek adına uluslararası sözcülük yapmaktır.

IFAC yatırımcıların ve diğer hissedarların karar alma sürecinde dayanak aldığı güvenilir bilgileri sunmayı güvence altına alan uluslararası alanda genel kabul görmüş standartları geliştirmeyi ve uygulamasını teşvik etmeyi kamu yararını korumanın temel bir aracı olarak görmektedir.

---

<sup>52</sup> <http://ifac.org/history/> (24 Ekim 2008)

IFAC kurulları aşağıda belirtilen alanlarda standartlar koymaktadır:

• Uluslararası Denetim, Güvence Taahhütleri ve İlişkili Hizmetler Standartları

- Kalite Kontrol ile ilgili Uluslararası Standartlar
- Uluslararası Etik Kuralları
- Uluslararası Eğitim Standartları
- Uluslararası Kamu Kesimi Muhasebe Standartları

IFAC üyeliği ulusal muhasebe kuruluşlarına ve uluslararası muhasebe mesleğiyle ilgili uluslararası organizasyonlara açıktır. IFAC üye ve ilişkili kuruluşlardan oluşur. Bu üye ve ilişkili kuruluşların IFAC'ın "Üye Örgüt Uyum Programı"na katılmaları gerekmektedir. Bir dizi "Üyelik Koşulları Beyanlatıları"nın uygulanması aracılığıyla, Uyum Programı yüksek kalitede denetim, muhasebe, etik ve eğitim standartlarının yanında kalite güvence ve geliştirme mekanizmalarını da destekleyecek şekilde tasarlanmıştır.

#### **1.1.4.1.2. Tescil Edilmiş Ruhsatlı Muhasebeciler Birliği**

Tescil Edilmiş Ruhsatlı Muhasebeciler Birliği'nin (ACCA) Kuruluşu 1904 yılında kurulan Londra Muhasebeciler Birliğine dayanmaktadır. Kuruluş günümüzdeki yapısına 1996 yılında kavuşmuştur. Kuruluş dünya çapında faaliyet gösteren bir meslek örgütüdür. Dünya çapında 122.000 üyeye sahip olan kuruluş özellikle verdiği uluslararası geçerliğe sahip belgelerle tanınmaktadır<sup>53</sup>. Hükümetlerle ve ulusal muhasebe meslek örgütleri ile ortak çalışmalar yürüten ACCA 2004 yılında TÜRMOB ile ortaklık anlaşması imzalamış ve TÜRMOB üyelerine ACCA Mesleki Yeterlik Sınav Programına katılma ve ACCA üyesi olma fırsatı sunulmuştur.

<sup>53</sup> <http://www.accaglobal.com/publicinterest/about/> (04.09.2008)

### 1.1.4.1.3. Avrupa Muhasebeciler Federasyonu

Avrupa Muhasebeciler Federasyonu<sup>54</sup> (FEE), Avrupa muhasebe mesleğini temsil eden en üst kurumdur. 29 ülkeden 41 meslek örgütünü bir araya getirmiştir. Bu ülkelerdeki üye kuruluşlar; yaklaşık %94'ü Avrupa Birliği ülkelerinden olmak üzere, 500.000 meslek mensubunu kapsamaktadır. Avrupa Muhasebeciler Federasyonu'nda temsil edilen meslek mensuplarının yaklaşık %45'i, serbest, geri kalan %55'i sanayi, ticaret, devlet ve eğitim sektöründe bir kurum veya kuruluşa bağlı olarak çalışmaktadır.

Avrupa Muhasebeciler Federasyonu'nun amaçlarından biri de Avrupa'daki muhasebe mesleğini uluslararası düzeyde temsil etmektir. Bu nedenle, dünya çapındaki muhasebe örgütleri; Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ile yakın ilişkiler sürdürmektedir. Aynı zamanda Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD), Dünya Ticaret Örgütü (WTO) ve Uluslararası Muhasebe Gelişimi Forumu (IFAD) çalışmalarına da katılmaktadır. Diğer örgütlerle de düzenli ilişkiler sağlanarak, hem Avrupa hem de dünya düzeyinde muhasebe mesleğinin ortak çıkarları paylaşılmaktadır<sup>55</sup>.

Avrupa Muhasebeciler Federasyonu; Avrupa muhasebe mesleği mensuplarının çıkarlarını kapsayan çok geniş bir yelpazede faaliyet göstermektedir. Bu yelpazede; denetim, ahlak, vergileme, kamu sektörü muhasebeciliği, şirket hukuku, bankacılık, sigorta, sermaye piyasaları, çevre sorunları, mesleğin yasal düzenlemeleri ve liberalleştirilmesi, Avrupa Birimi ve elektronik bilgi aktarımı konuları yer almaktadır. Avrupa Muhasebeciler Federasyonu'nda özel projeler için geçici çalışma grupları oluşturulurken, teknik sorumluluklar, çalışma grupları (komisyonlar) tarafından yerine getirilmektedir. Bu çalışmalar yapılırken, Avrupa Muhasebeciler Federasyonu pek çok Avrupa Birliği kurumu ile özellikle Avrupa Komisyonu ile birlikte işbirliğinde bulunur<sup>56</sup>.

---

<sup>54</sup> FEE, Belçika yasalarına göre "uluslararası bir örgüt" olarak, 30 Aralık 1986 tarihinde Kraliyet Kararnamesi ile kurulmuştur; kar amacı olmayan bir kuruluştur.

<sup>55</sup> www.fee.be (20.11.2008)

<sup>56</sup> www.fee.be (20.11.2008)

#### **1.1.4.2. Türkiye`de Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Üyesi Muhasebe Meslek Örgütleri**

Türkiye`de uluslararası meslek örgütü olan IFAC`a üye olan Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) ve Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) bu bölümde incelenmektedir.

##### **1.1.4.2.1. Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği**

1942 yılında "Eksper Muhasipler ve İşletme Organizatörleri Derneği"nin kurulması, ülkemizde muhasebe mesleğinin tarihi gelişmesi içinde önemli bir kilometre taşı olmuştur. 1967 yılında adı "Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği"ne dönüştürülen bu öncü dernek, ülkemizde mesleğin tanımlanması, topluma anlatılması, dünya uygulamalarının ülkemize taşınması, konu ile ilgili uluslararası çalışmalarda ülkemizin temsil edilmesi konularında çok değerli hizmetlerde bulunmuştur. TMUD, 1938'den sonra, 1949, 1956, 1961, 1966, 1972, 1977 ve 1987 yıllarında yapılan meslek yasa tasarılarının hazırlık çalışmalarına katılmış, ülkemizin gereksinimlerine uygun bir meslek yasasının çıkmasını sağlamak üzere yasa tasarı taslakları hazırlamış, Maliye Bakanlığı'na ve TBMM komisyonlarına önerilerde bulunmuştur<sup>57</sup>.

Dernek üyeleri, muhasebe ve denetim alanında düzenlenen bilimsel toplantıların tümüne, düzenleyici ya da önemli pay sahibi olarak katılmışlardır. TMUD, 1957'de toplanan "Birinci Türkiye Muhasebe Kongresi"nden başlayarak, bu kongrelerin yılda bir kez düzenlenmesini ve bu konuda ilgili kuruluşlar ve üniversitelerle karar birliğine ulaşılmasını sağlamıştır. Ülkede mesleği düzenleyen bir kanunun çıkması, TMUD'un önemli amaçlarından biri olmuştur. 1969 yılında Dernek, üyelik koşulları arasına meslek staj ve sınav koşullarını getirmiş, batı ülkelerinde uygulanan muhasebe ilke ve kurallarının ülkemize taşınmasına da hizmet etmiştir.

---

<sup>57</sup> <http://www.tmud.org.tr/pages.asp?id=1> (17.11.2008)

1972'de Avustralya'nın Sydney kentinde toplanan Onbirinci Uluslararası Muhasebe Kongresi'nde, Uluslararası Muhasebe Standartları Komisyonu'na (IASC) üye olmuş, 1977'de Almanya'da Uluslararası Muhasebe Federasyonu'na (IFAC) kurucu üye olarak katılmıştır. TMUD, 1975'te, IASC üyesi olarak uluslararası muhasebe standartlarını kabul etmiştir.

#### **1.1.4.2.2. Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği**

TÜRMOB 3568 sayılı kanun ile kurulmuş; tüzelkişiliğe sahip kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşudur. Türmob, yerel odaların ulusal şemsiye kuruluşudur ve mesleki denetim ruhsatları vermeye ve mesleki standartları belirlemeye yetkili kuruluştur. TÜRMOB, 1995 yılında IFAC üyesi olmuştur. 3568 sayılı kanuna göre görevleri şu şekilde belirlenmiştir:

- a) Mesleğin geliştirilmesi ile ilgili çalışmalar yapmak.
- b) Meslek mensuplarının menfaatlerini, mesleki ahlak, düzen ve geleneklerini korumak.
- c) Odaları ilgilendiren konularda yetkili mercilere görüş bildirmek.
- d) Odalar arasında çıkacak mesleki anlaşmazlıkları kesin olarak çözümlenmek, uyulması zorunlu meslek kurallarını belirlemek.
- e) Bu kanuna göre çıkarılacak yönetmelikleri hazırlamak.
- f) Milli ve milletlerarası mesleki kuruluşlara üye olmak, milletlerarası mesleki toplantılara katılmak.
- g) Maliye ve Gümrük Bakanlığınca verilecek görevleri yerine getirmek.
- h) Kanunlarla verilen diğer görevleri yapmak ve mesleki konularda resmi makamlarca istenen bilgi ve görüşleri vermek.

## 1.2. Muhasebe Standartları

Muhasebe uygulamalarına yön veren muhasebe standartlarının ortaya çıkışı, yararları ve genel kabul olmaları bu bölümde ele alınmaktadır. Dünya üzerinde kabul gören ve temel kabul edilen ekoller olmaları bakımından Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri ayrıntılı olarak ele alınmaktadır

### 1.2.1. Muhasebe Standartlarına Genel Bakış

Muhasebe standardı, ekonomik birimler tarafından üretilen ve ekonomik kararlarda kullanılacak bilgilerin ortak bir dille üretilmesini ve sunulmasını sağlamaya yönelik bir mekanizmadır. Muhasebe standardının olmaması, her ekonomik birimin kendi belirleyeceği muhasebe kural ve esaslarına göre bilgi üretmesi demektir ki bu da her birimin ürettiği bilgilerin değerlendirilmesi ve yorumlanması için ve bu bilgilerin ekonomik kararlarda kullanılabilmesi için bilgiyi üreten her birimin uyguladığı muhasebe kural ve esaslarının ayrı ayrı öğrenilmesi ve bilinmesi gereğini ortaya çıkaracaktır<sup>58</sup>.

Bunun sonucu ise ekonomik kararların alınmasında etkin olamama demektir. Finansal piyasaların mekanizmalarının düzgün ve etkin işlemlerini olumsuz etkileyecek böyle bir durum fon aktarım mekanizmalarında bozulmalara ve ekonominin bir bütün olarak kötü işlemlerine, hatta birçok mekanizmanın işlememesine yol açacaktır. Özetle, muhasebe standartlarına aşağıdaki sebeplerle gereksinim duyulmaktadır<sup>59</sup>:

- Uygulamadaki farklılıkları ortadan kaldırmak,
- Muhasebe ilkelerinde tekdüzeni gerçekleştirmek,
- Finansal tabloların açık, uygun, anlaşılabilir, tarafsız ve karşılaştırılabilir olmasını sağlamak,

---

<sup>58</sup> Donald E. Kieso ve Jerry J. Weygandt, **Intermediate Accounting**, John Wiley & Sons, Inc., New York, 1992, s.3.

<sup>59</sup> Murat Kiracı ve Tunç Köse, IASC, FASB ve TİMÜDESK'teki Muhasebe Standartları Oluşturma Süreci ve Uyumlaştırma, **Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 3(1), 2002, s. 49.

- İşletmeyle ilgili kişi ve kurumların yanlış değerlendirmelerine ve karar vermelerine engel olmak,
- Uluslararası alanda finansal bilgi üretimi ve sunulması sırasında ortak bir dil oluşturmak.

İşletmelerin ve işletme dışı çevrelerin karar alma sürecinde belirleyici rolü olan muhasebe standartları, birçok çıkar grubunun ilgi odağı durumunda olup, muhasebe standartlarının kimin tarafından belirleneceği de tartışma konusu olmuştur. Muhasebe standartlarının oluşturulması, kamu sektörü tarafından yasama yoluyla, özel sektör düzenleyici kuruluşları vasıtasıyla ve kamu sektörünün muhasebe standartları düzenleme yetkisini bir kuruluşa devretmesi yoluyla olmaktadır<sup>60</sup>.

Muhasebe standartlarının yasama yoluyla belirlenmesi, muhasebe standartlarının kanunlar, yönetmelikler ve benzeri yöntemlerle devlet tarafından belirlenmesi durumudur<sup>61</sup>. Yasama, muhasebe standartlarını belirlerken bu standartlara uyulmaması durumunda uygulanacak cezaları da belirleyerek, standartların uygulanmasında yaptırımlar getirmektedir. Bu noktada, son yaptırım organının ve başvuru mekanizmasının mahkemeler olması da, hem standartların uygulanmasının sağlanmasını hem de standartlara uyulmaması halinde yaptırım uygulamasını pekiştiren bir nokta olarak gündeme gelmektedir. Örneğin Avrupa Birliği'nde muhasebe standartları bu şekilde Konsey Yönergeleri olarak kabul edilmekte ve bu düzenlemeler üye ülke mevzuatına zorunlu olarak geçirilmektedir<sup>62</sup>.

Bu yolla yapılacak standart düzenlemelerinin, ilgili çıkar gruplarının baskılarına karşın daha güçlü olması beklenmektedir. Bu usule yapılan eleştiriler ise, düzenlemelerin siyasi partilerin politik etkilerinin muhasebeye yansıdığı yolundaki eleştirilerdir<sup>63</sup>.

Muhasebe Standartlarının özel sektör düzenleyici kuruluşlarınca belirlenmesi yönteminde, özel sektör düzenleyici kuruluşları görev alabilirler. Özel sektör

---

<sup>60</sup> Saim Üstündağ, “Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı:1, 2000, s. 32.

<sup>61</sup> Serpil Bostancı, “Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 59, 2002, s.73.

<sup>62</sup> Nejdet Sağlam, “**Bölümsel Raporlama ve Uygulaması**”, Anadolu Üniversitesi Yayınları, No:1282, Eskişehir, 2001, s.15.

<sup>63</sup> Bostancı, 2002, s. 74.



tarafından oluşturulan bu standartların uygulanması tamamıyla isteğe bağlı olmaktadır. Dolayısıyla burada en önemli sorun, standartlara uyum sağlanmasında bu kuruluşların yaptırım gücüne sahip olmamalarıdır. Bu kuruluşlar dernek, vakıf ve birlik şeklinde örgütlenen ve özel sektör temsilcilerinin içinde buldukları yerel veya uluslararası kuruluşlardır. Özel sektör düzenleyici kuruluşları otoritelerini ve standartlara uyumu sağlayabilmek için geniş fikir alışverişleri, standart taslaklarının dolaştırılarak görüşler alınması, belirlenecek standartlara temel oluşturmak üzere bir kavramsal çerçevenin kabul edilmesi gibi ‘uzlaşma arayışı’ olarak adlandırılan geniş bir prosedür uygulama yoluna başvurmaktadırlar. IASB, Amerika’da 1973 yılına kadar muhasebe standartlarının belirlenmesinde etkin rolü olan Muhasebe Prosedürleri Kurulu (APB) bu tip kuruluşlara örnek olarak gösterilebilir<sup>64</sup>.

Kamu sektörünün muhasebe standartları düzenleme yetkisini bir kuruluşa devretmesi yönteminde ise, hükümet muhasebe standartları belirleme yetkisinin destek verdiği bir kuruluşa devretmektedir. Bu yöntemin avantajı, yargı ile her zaman pekiştirebilecek olan yaptırım gücünün bulunmasıdır. ABD’de bu yöntem uygulanmaktadır. Kongre muhasebe yükümlülüklerini belirleme yetkisini sermaye piyasası kuruluna devretmiştir. Düzenleyici Kuruluşlar, politik baskıları azaltmak ve üst kurumlar nezdinde otoritelerini güçlendirmek için muhasebe standardı oluşturulması sürecinde tarafsız ve detaylı bir standart oluşturma yöntemi izleme, standartların oluşturulmasında temel alınmak üzere bir kavramsal çerçeve oluşturma gibi yöntemlere başvurmuşlardır. ABD’de sermaye piyasası kurulununun yasal desteğini almış olmasına karşın FASB da aynı yöntemi izlemektedir<sup>65</sup>. Benzer olarak Avustralya’da standart oluşturma bir gözetim kuruluna bırakılmıştır.

Bu şekilde yapılandırılacak olan kuruluşlar muhasebe düzenlemelerini yasama organlarından daha hızlı ve etkin olarak gerçekleştirebileceklerdir. Bu yönetime getirilen eleştiri, yapı olarak özel sektör düzenleyici kuruluşları yöntemine kıyasla daha güçlü bir otoriteye sahip olması nedeniyle yapılacak düzenlemelerde keyfi davranılması olasılığını artırması ve bu kuruluşların, politik baskıları ve bağımsızlıklarını sınırlandırarak kolayca etkilenebilmeleridir.

---

<sup>64</sup> Sağlam, 2001, s. 16.

<sup>65</sup> Üstündağ, 2000, s. 35.

### 1.2.1.1. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

Özellikle muhasebe skandalları ile başlayan değişim dönemimde ön plana çıkan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, tüm dünyanın kullandığı standartlar olma yolunda hızla ilerlemektedir. Dünya üzerinde şu an itibarıyla UFRS kullanımı Şekil 1.1’de görülmektedir. Koyu renkle gösterilen ülkelerde UFRS’ler kullanılmaktadır. UFRS’ler hakkında ayrıntılı bilgiler ilerleyen bölümde verilmektedir

Şekil 1.1: Dünya’da UFRS Kullanımı



**Kaynak:** Deloitte-([www.iasplus.com](http://www.iasplus.com))

### **1.2.1.1.1. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Önde Gelen Uluslararası Örgütler**

UFRS ler uluslararası düzeyde faaliyet gösteren kuruluşlar tarafından kabul edilmekte ve kullanımı desteklenmektedir. Bu bölümde dünyada etki gücü yüksek örgütlerin UFRS'ye bakış açıları incelenmektedir.

#### **1.2.1.1.1.1. Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü**

1983 yılında kurulmuş olan Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (IOSCO); ABD'deki Sermaye Piyasaları Komisyonu, İngiltere'deki Finansal Kurumlar Otoritesi, Türkiye'deki Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) ve bunlara benzer toplam 177 üyeli ulusal menkul kıymet düzenleme komisyonlarının dünya çapındaki birliğidir.

IOSCO sermaye piyasalarındaki düzenleyici ve denetleyici otoritelerin, ilgili alanlarda eşgüdümü ve işbirliğini sağlamak, sermaye piyasalarının yasal ve kurumsal yapısına ilişkin olarak ortak uluslararası standartlar oluşturmak ve üyeler arasında bilgi alışverişini olanaklı kılmak amacıyla oluşturdukları bir kuruluştur. IOSCO, finansal piyasalarla ilgili diğer uluslararası kuruluşlarla da işbirliği içinde faaliyet göstermekte ve alanındaki en etkin uluslararası kuruluş niteliği taşımaktadır.

1993 yılında IOSCO ve IASB ulusal ve uluslararası menkul kıymet ihraçlarında şirketlerin finansal tablolarının düzenlenmesinde uygulanacak asgari muhasebe standartlarının belirlendiği bir liste üzerinde anlaşmışlardır. 1995 yılında IOSCO'nun konu ile ilgili Teknik Komitesi, IASB'nin belirlenmiş çalışma programının başarı ile tamamlanmasının ardından 1993 yılındaki anlaşmaya bağlı olarak temel muhasebe standartların oluşturulması konusunda görüş birliğine varmıştır.

IOSCO, Teknik Komite tarafından kabul edilecek temel standartların tamamlanmasının ardından Teknik Komite'ye UFRS'yi uluslararası menkul kıymet ihraçlarında tavsiye onayını verebileceğini belirtmiştir. Bu konu hakkında IASB

1999 yılında temel standartları bitirmeyi taahhüt etmiştir. İki yıl sonra, IASB temel standartların 1998 yılında tamamlanacağını açıklamıştır.

IOSCO, uluslararası menkul kıymet ihracında kullanılabilirliğini de göz önünde bulundurarak örgütün yorumlarını da içeren otuz adet finansal raporlama standardı hakkında görüşe varmıştır. IOSCO, bu konudaki analizleri de içeren ve bunlara ilişkin her bir yargı ile uygulanması sonucu ortaya çıkabilecek ek düzenlemeleri açıkça belirttiği son yayınlarında IASB 2000 standartlarını açıklamaktadır<sup>66</sup>.

IOSCO, bugüne kadar yapmış olduğu çalışmalar sayesinde IASB standartlarının kalitesinde önemli gelişmelerin sağlanmasında başarılı olmuştur. Başkanlar Komitesinin almış olduğu tavsiye kararına göre IOSCO üyelerine, hisse senetlerini uluslararası arz edecek şirketlerin hazırlayacakları finansal tablolar için otuz adet IASB 2000 standardı ile bunlara ek olarak bölgesel ve ulusal düzeylere göre aşağıda açıklanan gerekli düzenlemeleri de kullanma iznini vermiştir. IOSCO son olarak Ekim 2008’de yayınladığı açıklama ile de FASB ve IASB’nin ortak çalışmalarını desteklediğini bir kez daha vurgulamıştır<sup>67</sup>.

#### 1.2.1.1.1.2. Basel Komitesi

Basel Bankacılık Denetim Komitesi, İsviçre’ nin Basel kentinde yerleşik Uluslararası Ödemeler Bankası bünyesinde faaliyet gösteren, gelişmiş ülkelerin merkez bankaları ve bankacılık denetim otoritelerinden yetkililerin katılımıyla oluşturulan ve bankacılık konusunda danışma nitelikli olarak uluslararası standartları yayımlayan komitedir. Basel Komitesi tarafından çıkarılan Basel-2 düzenlemesi UFRS ye referans vermektedir<sup>68</sup>

---

<sup>66</sup> Cemal İbiş ve Ayça Akarçay, “**IOSCO Deklarasyonu ve Menkul Kıymet Borsalarında IAS’ın Uygulanması Süreci**”, 6. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 2003, s.249.

<sup>67</sup> IOSCO Technical Committee Statement on Accounting Standards Development and Enforcement, 2008 [www.iasplus.com/iosco/0810techcommittee.pdf](http://www.iasplus.com/iosco/0810techcommittee.pdf) (04.10.2008)

<sup>68</sup> Gülizar Kurt, **Basel 2: Genel Değerlendirme**, İZSMMO Yayın no 56, 2007.

### 1.2.1.1.1.3. Avrupa Birliği

Avrupa Birliği'nin kuruluş amacı ticaret ve sanayide tek bir güç olmaksada, daha sonraki dönemlerde dünyada yaşanan gelişmelere paralel olarak kuruluş amacı ekonomik, sosyal ve siyasi açıdan tek bir güç olma yönünde farklılaşmıştır. Ekonomik birliği sağlama amacının bir sonucu olarak "Finansal Hareket Planı" başlatılmış ve bu plan finansal bilgi sistemine bağlı olarak muhasebe uygulamalarına yönelik düzenlemeyi gerektirmiştir.

Bu nedenle Avrupa Birliği'nde muhasebe politikalarında standardizasyon çalışmaları başlatılmış ve ilk olarak 25 Temmuz 1978 yılında Avrupa Topluluğu 4. Muhasebe Yönergesi (Finansal Tabloların Yapısı ve Düzenlemesine İlişkin Esaslar) ve daha sonra 13 Temmuz 1983 tarihinde 7. Muhasebe Yönergesi (Konsolide Finansal Tabloların Düzenlemesine İlişkin Esaslar) ve 10 Nisan 1984 tarihinde ise 8. Muhasebe Yönergesini (Muhasebe Denetimi ve Denetçiye İlişkin Esaslar) yürürlüğe konmuştur. Ancak bu yönergeler dünya ekonomisi ve finansal piyasaların küreselleşmesi nedeniyle finansal raporlarda uyum açısından istenen katkıyı tam olarak sağlayamamıştır<sup>69</sup>.

Avrupa Birliği 1995 yılında muhasebe uygulamalarını hedef alan bir bildiri yayınlanmış ve bildiride beş çözüm önerisi sunulmuştur<sup>70</sup>:

1. Uluslararası faaliyet gösteren Avrupa şirketlerini Muhasebe Yönergeleri dışında tutmak ve bu şirketleri muhasebe standartlarında serbest bırakmak,
2. Mevcut Muhasebe Yönergelerini güncelleştirmek,
3. Avrupa Muhasebe Standartları Kurulu'nu kurmak,
4. Amerika ile karşılıklı Muhasebe Standartlarını tanıma anlaşması yapmak,
5. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'na üye olmak.

<sup>69</sup> Figen Zaif, "Avrupa Birliği Muhasebe Standartlarında Son Gelişmeler", 1. Uluslararası Muhasebe Konferansı: Yakınsama Yolunda, MÖDAV Yayınları, 2004, İstanbul.

<sup>70</sup> Communication From The Commission, "Accounting Harmonization: A New Strategy Vis-a-vis International Harmonization", 14.11.1995.

Yapılan çalışmalar ve tartışmalar sonunda AB, 2000 yılında finansal raporlama stratejisi ile ilgili bir başka bildiri yayınlamış ve 2005'den itibaren konsolide tabloların UFRS'ye göre hazırlanması gerekliliğini belirtmiştir<sup>71</sup>. Bildiride ekonomik büyüme ve iş gücünü teşvik için verimli ve şeffaf bir sermaye piyasasının önemi vurgulanmıştır. İşletmelerin hem Avrupa Birliği sermaye piyasalarında hem de uluslararası sermaye piyasalarında işlem yapabilmeleri için finansal tabloların karşılaştırılabilirliği ve güvenilirliğini sağlamak amacıyla muhasebe politikalarında uyuma gereksinim olduğu belirtilmiştir. Bildiride dikkat çeken bir başka nokta da Uluslararası Muhasebe Standartları'na geçişin üye devletlerin ulusal yasalarında da düzenlenmesinin istenmesidir.

### **1.2.1.2. Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri**

Sermaye piyasalarının büyüklüğü ve dünya ekonomisi üzerindeki gücü nedeniyle Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri her zaman muhasebe dünyasının gündeminde yer almıştır. Son yıllarda UFRS ye yakınsamasına karar verilen US-GAAP yapısı ve hazırlanışı da dahil olmak üzere ayrıntılı olarak ele alınmaktadır.

### **1.2.2. Muhasebe Standartlarının Oluşturulması Süreci**

#### **1.2.2.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Oluşturulması**

Muhasebe Standartlarının oluşturulmasına yönelik girişimler özel sektör kuruluşları, bölgesel oluşumlar ve devletler arası organizasyonlar tarafından yürütülmektedir. Uluslararası Muhasebe Standartlarını oluşturma görevi, 1973'ten 2001 yılına kadar Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) tarafından yürütülmüştür. Ancak belirlediği standartlara uyum konusunda hiçbir yaptırım gücünün olmaması ve üye kuruluşların da çoğunun kendi ülkelerinde muhasebe

<sup>71</sup> Communication From The Commission To The Council And The European Parliament, "EU Financial Reporting Strategy: The Way Forward", Brussels, 13.06.2000.

standardı oluşturma yetkisine sahip olmaları nedeniyle yöneltile eleştiriler doğrultusunda IASC muhasebe standardı belirleme görevini 2001 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Kuruluna (IASB) devretmiştir<sup>72</sup>.

IASB'nin amacı, uluslararası alanda kabul görmüş muhasebe standartları üretmektir. IASB, bazı Uluslararası Muhasebe Standartlarında değişiklikler ve düzenlemeler yapmakta, bazı Uluslararası Muhasebe Standartlarını, UFRS olarak adlandırılan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile değiştirmekte ve yeni standartlar hazırlamaktadır. IASB, finansal tablolarda, şeffaf ve karşılaştırılabilir bilgiyi sağlayan, tek ve yüksek kalitede, anlaşılabilir ve uygulanabilir, küresel muhasebe standartları geliştirmeyi amaçlamaktadır. Kurul ayrıca, ulusal muhasebe standardı belirleyicileri ile birlikte çalışarak, dünya genelinde muhasebe standartlarını birbirine yakınlaştırmayı da amaçlamaktadır. IASB, finansal raporlama standartlarını, dünyada etkin olarak uygulanabilecek nitelikte, basit ve anlaşılabilir olarak hazırlamaktadır. Ayrıca, IASB'nin en önemli görevlerinden biri de, ortaya çıkan uygulama sorunları karşısında, güncelleme gereği ortaya çıktığında, standartlarda gerekli görülen değişiklikleri yapmaktır.<sup>73</sup> IASB'nin görevleri şunlardır:

- Kaliteli, şeffaf ve anlaşılır uluslararası muhasebe standartları geliştirmek,
- Ulusal muhasebe standartlarını ve uluslararası muhasebe standartlarını birbirine yaklaştırmak,
- Taslakları çıkartmak ve geliştirmek,
- Standart Yorumlama Komitesi (IFRIC) tarafından oluşturulan yorumları onaylamak,
- Oluşturulmakta olan bir standartla ilgili ulusal standartları ve uygulamaları gözden geçirmek,
- Büyük projelerde görüş almak üzere uzmanlardan oluşan komiteler kurmak,

---

<sup>72</sup> Özgür Özmen Uysal, "Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci: IASC ve Önde Gelen Ulusal ve Uluslararası Örgütler", **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Sayı 17, 2006, s.95.

<sup>73</sup> <http://www.tsrbs.org.tr/tsrbs/Maliye+ve+Muhasebe/Finansal+Raporlar/IASB.htm> (16.09.2008)

- Büyük projelere, önceliği olan işlere ve gündeme ilişkin Standart Danışma Konseyi'ne (SAC) danışmak,
- Her bir proje için koşul olmamakla beraber, standartlar oluşturulmadan önce, standardın her çevrede uygulanabilir ve işleyebilir olduğundan emin olmak için hem gelişmiş ülkelerde hem de gelişmekte olan pazarlarda alan analizi yapmak.

IASB'nin, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASCF) tarafından atanan ve her biri bir oy hakkına sahip olan ikisi yarı zamanlı 12 tam zamanlı olmak üzere, farklı coğrafi bölgelerden gelen 14 üyesi bulunmakta olup, kararlar en az 9 üyenin olumlu oyuyla alınmaktadır. IASB'de bir standardın kabul edilme süreci şu şekildedir<sup>74</sup>:

IASB bir standardı gündemine almak için öncelikle Standart Danışma Konseyi'ne (SAC) danışır. Projeler, IASB'nin amaçlarına, planlarına ve stratejisine uygunluğuna, muhasebe standartlarının birbirleriyle yakınlaştırılmasını sağlamasına ve ele alınacak konuyla ilgili birbiriyle çakışan çok fazla standart bulunmasına veya hiç standart bulunmamasına göre önceliklendirilir. Projenin IASB'nin gündemine alınması kararlaştırıldıktan sonra, IASB projeye ilgili görüş almak üzere bir danışma grubu kurabilir. IASB büyük projelerde, kilit konuları ele alan, kapsamlı bir özet ve kurulun görüşlerini içeren ve içinde kamuoyunun yanıtlaması için sorular bulunan bir tartışma bildirisi hazırlayıp yayımlayabilir. Bildiriye ilişkin görüş verme süresi genellikle 90 gündür. IASB personelinin araştırmaları ve tavsiyeleri, SAC'ın görüşleri, kamuoyunun ve ulusal standart koyucuların görüşleri incelendikten sonra, taslak metin yayımlanır. Taslak, onay sürecinde ortaya çıkan karşıt görüşleri de içerir. Taslağa ilişkin görüş verme süresi genellikle 90 gündür. IASB bu süreyi kısaltabilir veya uzatabilir. IASB, önerilen standartların etkinliğini ve uygulamada nasıl sonuçlar vereceğini daha iyi görmek üzere, taslak standardı gerçek bir olayda kullanarak test edebilir. Son olarak, IASB, taslakla ilgili görüşleri topladıktan sonra tartışılan konularla ilgili ortak bir sonuca varıldığına kanaat getirdiğinde standardı onaylar. Onay için 14 üyeden en az 9'unun oyu gerekmektedir. Yayımlanan standart IASB'nin standartla ilgili kendisine gelen görüşleri nasıl değerlendirdiği ve

---

<sup>74</sup> TMSK Faaliyet Raporu 2007



standardın onay sürecinde hangi karşıt görüşlerin yer aldığı gibi konuları da içermek zorundadır.

Onaylanan standartlar 6 ile 18 aylık bir geçiş süresi verildikten sonra yürürlüğe girer. Uygulayıcılar, standartta öngörülen şekilde, ya standardı geriye dönük olarak uygulamak ve geçmiş tabloları buna göre düzeltmek ya da standardın yürürlüğe girdiği tarihten itibaren uygulamaya geçmek zorundadırlar.

1973-2001 arası dönemde Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfi (IASCF), muhasebe standartlarına ilişkin düzenlemeleri "Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS)" adıyla oluşturmuş, Nisan 2001'de Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) muhasebe standartlarını "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)" olarak oluşturacağını ve daha önce IASCF tarafından yayımlanmış olan UMS'leri de benimseyeceğini duyurmuştur<sup>75</sup>. Bu tarihten sonra çıkan muhasebe standartlarına ilişkin düzenlemeler UFRS olarak yayımlanmaktadır.

#### **1.2.2.1.1. Kobi'lere Yönelik Standart Oluşturma Çabaları**

Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletme (KOBİ)'ler için ülkemizde ve uluslararası düzeyde kabul görmüş tek bir tanım bulunmamakla birlikte, ülkemiz mevzuatında "KOBİ; 250 kişiden az yıllık çalışanı ve yıllık net satış hasılatı ya da bilançosu 25 milyon YTL'yi aşmayan işletmeler" olarak tanımlanmıştır<sup>76</sup>. Yönetmelikte, KOBİ'ler üç alt kategoride değerlendirilmektedir:

- Mikro İşletme: 10 kişiden az yıllık çalışanı ve yıllık net satış hasılatı ya da bilançosu 1 milyon YTL'yi aşmayan çok küçük ölçekli işletmeler,
- Küçük İşletme: 50 kişiden az yıllık çalışanı ve yıllık net satış hasılatı ya da bilançosu 5 milyon YTL'yi aşmayan işletmeler,

---

<sup>75</sup> TMSK da bu ayrımı dikkate alarak UFRS'lerle tam uyumlu TFRS'leri yayımlamaktadır. Daimi Yorum Komitesi (SIC) tarafından yayımlanmış olan muhasebe standardı yorumlarını TMS Yorumları, Uluslararası Muhasebe Standartları Yorumlama Komitesi (IFRIC) tarafından yayımlanan muhasebe standardı yorumlarını ise TFRS Yorumları olarak mevzuata kazandırmaya devam etmektedir.

<sup>76</sup> 18.11.2005 tarih ve 25997 sayılı R.G' de yayımlanan Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik

- Orta Büyüklükteki İşletme: 250 kişiden az yıllık çalışanı ve yıllık net satış hasılatı ya da bilançosu 25 milyon YTL'yi aşmayan işletmeler.

UFRS'ler özellikle hakla açık ve büyük ölçekli şirketlerin kullanımına yönelik, kamunun tam ve doğru aydınlatılması ilkesi çerçevesinde, kaliteli finansal tabloların hazırlanarak sunulmasını amaçlamaktadır. Öte yandan, KOBİ olarak adlandırılan görece küçük ve genel olarak halka açık olmayan ve kamusal sorumluluğu UFRS kullanması beklenen işletmelere göre nispeten çok daha az olan bu işletmelere yönelik muhasebe ve finansal raporlama standartlarının hazırlanarak, KOBİ'ler için uluslararası arenada tek bir finansal raporlama dilinin geliştirilmesi ve uygulanması gereksinimi gündeme gelmiştir<sup>77</sup>. Bu amaçla IASB, KOBİ'ler için muhasebe ve finansal raporlama standartlarının geliştirilmesine yönelik bir proje başlatmıştır.

Uzun çalışmalar sonucunda Şubat 2007 tarihinde Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, "KOBİ'ler için UFRS" taslağını yayınlamıştır. Önerilen standart UFRS'yi esas almakla beraber KOBİ'lere ait finansal tabloları kullananların gereksinimlerini ve fayda-maliyet analizini dikkate alan bazı değişiklikler içermektedir. "KOBİ'ler için UFRS"; UFRS ile kıyaslandığında aşağıdaki basitleştirmeleri içermektedir<sup>78</sup>.

- UFRS'de yer alan bazı konular, KOBİ'lerle ilgili olmadıklarından dolayı "KOBİ'ler için UFRS" taslağına alınmamıştır.
- UFRS'nin muhasebe politikası seçimine izin verdiği durumlarda "KOBİ'ler için UFRS" taslağında en basit ve uygulaması kolay olan seçime yer verilmiştir.
- UFRS'deki varlık, yükümlülük, gelir ve gider ölçümü ve muhasebeleştirilmesiyle ilgili olan bir çok ilke basite indirgenmiştir.
- UFRS'ye kıyasla daha az açıklama gerekliliğı getirilmiştir.

<sup>77</sup> Zafer Sayar ve Mahmut Okur, "KOBİ Finansal Raporlama Standartları Taslağı ve Ülkemizde Uygulanabilirliği", 26. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, 23-27 Mayıs 2007, Antalya.

<sup>78</sup> [http://www.deloitte.com/dtt/cda//content/Turkey\\_tr\\_denetim\\_kobiler%20icin%20UFRS\\_030108.pdf](http://www.deloitte.com/dtt/cda//content/Turkey_tr_denetim_kobiler%20icin%20UFRS_030108.pdf) (03.08.2008)

Bütün bunların sonucunda UFRS'nin aşağı yukarı %15'i kadar büyüklüğe indirgenmiş bir "KOBİ'ler için UFRS" taslağı ortaya çıkmıştır. Kobi taslağı son olarak IASB'nin Ekim 2008 toplantısında da tartışılmıştır. Taslağın çok yakın bir gelecekte kesinleşmesi beklenmektedir.

### **1.2.2.2. Finansal Muhasebe Standartları Kurulu ve Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri Oluşturulması**

ABD'de muhasebe standartları oluşturulmasına ilişkin gelişmeler düzenlemelerde etkili olan düzenleyici kuruluşlar açısından 3 döneme ayrılmaktadır. Bunlar AICPA'nın etkin rol aldığı "1939-1959 AICPA Muhasebe Prosedürleri Komitesi (The AICPA's Committee on Accounting Procedure CAP) ve 1959 -1973 Muhasebe Prensipleri Kurulu (APB)" dönemleri ile 1973 yılında kurulan ve halen ABD'de muhasebe standartları oluşturulması fonksiyonunu yerine getiren "FASB" dönemleridir <sup>79</sup>.

1972 yılında kurulan ve çalışmaları günümüzde de devam eden FASB, 163 adet standart yayınlamıştır<sup>80</sup>. Kurul misyonunun, finansal muhasebe ve raporlama konusunda ulusal yatırımcılara, hisse senedi ihraç eden yatırımcılara ve finansal bilgileri kullanacaklara rehberlik yapacak ve eğitecek standartlar yayınlamak ve bu standartları geliştirmek olarak tanımlanmaktadır. FASB, US GAAP'ı oluşturmuştur.

ABD'de, muhasebe standartlarının oluşturulmasında kamu ve özel sektör düzenlemelerinin karışımı esasına dayalı bir sistem geçerlidir. Muhasebe standartlarına ilişkin ana düzenleme 1929 finansal krizinden sonra krize tepki olarak çıkarılan "1933 Menkul Kıymetler Yasası" ve "1934 Menkul Kıymetler Borsası Yasası"nda yer almaktadır. SEC 1933 yarasını uygulamak amacıyla kurulmuş olup, 1934 Yasası SEC'ye her iki yasa ile öngörülen finansal raporlamaya ilişkin düzenlemeleri belirleme yetkisi vermiştir. SEC, kuruluşundan itibaren "Accounting Series Releases" ve "Staff Accounting Bulletins" adı altında muhasebe konuları üzerinde dokümanlar çıkarmış olmakla birlikte, genel olarak muhasebe standartları

---

<sup>79</sup> Sağlam, 2001, s.19.

<sup>80</sup> FAS 163, Mayıs 2008'te yayınlanmıştır.

belirlemedeki rolünü denetim ve gözetim fonksiyonuyla sınırlandırmış, muhasebe ve bağımsız denetim için kuralların belirlenmesinde özel sektör düzenleyici kuruluşlarının etkili olmasına izin vermiştir. Bu kuruluşlardan en önemlisi Amerikan Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü'dür<sup>81</sup>.

FASB, ayrıca standartların geliştirilmesinde kullanılan genel kavramları içeren finansal muhasebe kavram standartları ve oluşturulan standartlara açıklık getirmeye, ayrıntılandırmaya yönelik açıklamaları içeren yorumlar yayımlamaktadır. Bu faaliyetler, muhasebe firmaları ile diğer organizasyonların ve kişilerin gönüllü yardımları ile finanse edilmektedir. FASB'ın, standartları oluştururken iki temel dayanağı vardır. Bunlar; sadece kamu muhasebesi mesleğinin değil, tüm ekonomik kitlenin gereksinim ve görüşlerine cevap vermesi ile "doğrudan katılımcı süreç" sistemi ile tüm ilgili kişilere görüşlerini bildirmeleri için fırsat sağlayarak kamuoyu ile tam bir görüş birliği içinde çalışılmasıdır.

Yukarıda belirtilen temel dayanakları gerçekleştirebilmek için FASB'ın tipik bir standart oluşturma süreci aşağıdaki adımlardan oluşur<sup>82</sup>:

- a) Bir konu veya proje tanımlanıp kurulun gündemine alınır,
- b) Söz konusu konu ile ilgili çeşitli sektörlerin uzmanlarından oluşan bir görev gücü oluşturulup sorunlar, yaklaşımlar ve alternatifler tanımlanır,
- c) FASB'ın teknik kadrosu tarafından araştırma ve analizler yapılır,
- d) Bir araştırma memorandumunu taslağı hazırlanır ve açıklanır,
- e) Genellikle memorandumun açıklanmasından 60 gün sonra bir kamuya duyurma ve görüş alma toplantısı düzenlenir,
- f) Kurul kamuoyundan alınan tepkileri irdeler ve değerlendirir,
- g) Kurul yaklaşımları tartışır ve açıklanmak üzere "eleştiriye açık taslak metin" hazırlar,
- h) Kamuoyunun yorumları için en az 30 günlük bir eleştiriye açık dönemden sonra kurul alınan tüm tepkileri değerlendirir,

---

<sup>81</sup> Üstündağ, 2000, s.37.

<sup>82</sup> Necdet Şensoy, "Amerika Birleşik Devletlerinde Muhasebe Mesleği, Meslek Örgütleri ve Muhasebe İlkeleri", **MÖDAV Bülteni**, Sayı:8, 1997, s.36-37.

i) Bir komite kamuoyundan gelen yorumlar ışığında açık taslak üzerinde çalışır ve gerekli düzeltmeleri yapar,

j) Kurul tüm üyeleri ile toplanarak düzeltilmiş taslak metine son şeklini verir ve bir standart bildirisi olarak yayınlanması için oylama yapar.

### **1.2.3. Muhasebe Standartlarının İlke ve Kural Bazlı Olarak Sınıflandırılması**

US GAAP'ın kural-bazlı ve UFRS'nin ise ilke-bazlı olduğu yönünde genel bir görüş birliği vardır. Ancak kural bazlı ve ilke bazlı standartlar arasındaki fark kesin bir sınırla birbirinden ayrılmamaktadır ve yoruma açıktır. Tezin bu bölümü öncelikle kural-bazlı ve ilke-bazlı standartların arasındaki ayrımı incelemeyi amaçlamaktadır. US GAAP ile UFRS'nin birbirine yakınsaması sürecinde bu ayrımın incelenmesi, UFRS'nin gelecekte alacağı şekil açısından çok büyük önem taşımaktadır. Türkiyede İMKB'ye kote şirketler 2005 yılı itibariyle ilke-bazlı UFRS'ye göre finansal raporlama yapmaktadırlar. TBMM'de görüşülmeye hazır olan yeni TTK tasarısının kabulü TMS/TFRS lerin uygulamasını ülke çapında yaygınlaştıracaktır. Bankaları ve işletmeleri yakından ilgilendiren Basel-II düzenlemesi de yine aynı yönde etki yapacaktır<sup>83</sup>. Ülkemizi bu denli etkileyen UFRS'lerin ilke-bazlı kabul edilen yapısının bilinmesi ve tartışılması oldukça yarar sağlayacaktır.

İlke ve kural kelimelerinin sözlük anlamları aşağıdaki gibidir<sup>84</sup>:

*İlke*; temel düşünce, temel inanç, umde, unsur, prensip, temel bilgi.

*Kural*; bir sanata, bir bilime, bir düşünce ve davranış sistemine temel olan, yön veren ilke, nizam.

İki kavram birbirlerinin tanımında yer almakta ve birbirlerinin yerine kullanılmaktadır. Ancak bu kavramlar muhasebe standartları yönünden farklı anlamlarda yorumlanmaktadır. İlke ile daha genel; kullanıcının içinde bulunduğu

---

<sup>83</sup> Yüksel Koç Yalkın, Volkan Demir ve Defne Demir, "UFRS ve Türkiye'de Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi", **Mali Çözüm**, Özel Sayı, 2006 (17. World Congress of Accountants).

<sup>84</sup> TDK **Güncel Sözlük** www.tdk.org.tr (17.07.2008)

duruma göre yorumunu da ekleyeceği temel nitelikte ilkelere bahsedilmektedir. Kurallar ise ilkelere göre yorum gerektirmeyen, katı, kesin hükümler anlamında kullanılmaktadır. Kurallar genelde örnekleri, sayısal sınırları ve uygulanacağı şartların detaylarını içermektedir.

Son dönemde UFRS ve US GAAP'in yakınsaması çalışmaları başlamıştır. Amerika Birleşik Devletleri Senatosu'nun Enron skandalından sonra 2002 yılında kabul ettiği Sarbanes-Oxley Yasası; ABD Sermaye Piyasası Kurulu'na ilke bazlı muhasebe standartlarına geçilmesi yönünde tavsiyelerde bulunmaktadır. Bu gelişmeler ışığında Eylül 2002'de FASB ve IASB, gerçekleştirdikleri ortak toplantı sonucunda Norwalk anlaşmasına varmışlardır. Bu anlaşmayla hem iç piyasalarda hem de sınır ötesi finansal raporlamada kullanılacak yüksek kaliteli ve birbirleriyle uyumlu muhasebe standartlarının geliştirilmesini taahhüt etmişlerdir. Bu toplantıda, FASB ve IASB; (1) mevcut finansal raporlama standartlarını olabildiği ölçüde birbirleriyle tamamen uyumlu hale getirmek ve (2) finansal raporlama standartlarının uyumlaşması tamamlandığında geleceğe ilişkin çalışma programlarını koordine ederek uyumluluğun devamını sağlama hedefleri doğrultusunda gereken çabayı gösterme konusunda anlaşmaya varmışlardır<sup>85</sup>.

Gerek ilke-bazlı ekolü yansıtan UFRS'de gerekse kural bazlı olarak hazırlanan US GAAP'ta muhasebenin sağladığı bilgilerin belirli niteliksel özellikler taşıması gerektiği belirtilmiştir. Tam çevirileri TMSK tarafından ülkemizde de yayınlanan ve AB'nin 2005'den itibaren kabul ettiği UFRS'lerin kavramsal çerçeve bölümünde niteliksel özelliklerden bahsedilmiştir. ABD'de ise FASB'ın yayınlamış olduğu 2 no'lu kavramsal çerçevede niteliksel özellikler hakkında bilgi verilmektedir<sup>86</sup>.

---

<sup>85</sup> Memorandum of Understanding with the FASB [www.iasb.org](http://www.iasb.org) (16 Mayıs 2008)

<sup>86</sup> FASB Concept Statement No:2 Qualitative Characteristics of Accounting Information

US GAAP ve UFRS’de temel niteliksel özellikler benzer olsa da kavramsal çerçevelerinde tanım ve yaklaşım farkları bulunmaktadır<sup>87</sup>. Bu farklılıkların standartların oluşturulmasında önemli etkisi bulunmaktadır. Sözü edilen temel niteliksel özellikler şu şekilde sıralanmaktadır:

- İhtiyaca uygunluk
- Güvenilirlik
- Anlaşılabilirlik
- Karşılaştırılabilirlik

US GAAP ve UFRS’nin yakınsama sürecinde, tek bir kavramsal çerçeve oluşturma düşüncesiyle IASB ve FASB gerek temel niteliksel özellikler gerekse bu özelliklerin belirleyici niteliklerini uyumlaştırmaya çalışmaktadırlar. Şu ana kadar yaptıkları çalışmalarda ihtiyaca uygunluk, aslına uygun sunum, karşılaştırılabilirlik ve anlaşılabilirliği temel niteliksel özellikler olmasını uygun bulmuşlardır<sup>88</sup>. Fakat, bu ortak proje halen devam etmektedir ve değişiklikler ve eklemeler olması beklenmektedir.

### **1.2.3.1. İlke Bazlı Standartlar**

İlke bazlı yaklaşımla hazırlanan muhasebe standartları daha az kural içermekte ve verdikleri genel ilkeler kullanıcılar tarafından yorumlanmaktadır. Bu durum “mesleki yargı”<sup>89</sup> olgusunu ön plana çıkarmaktadır. Mesleki yargı “bilgi, deneyim, nesnellik ve doğruluktan oluşan bir kombinasyon” olarak

---

<sup>87</sup> Temel niteliksel özellikler Çağnur Balsarı ve A. Fatih Dalkılıç “Kural Bazlı ve İlke Bazlı Finansal Raporlama Standartlarının Karşılaştırılması” Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı 22, 2007, s. 105-117’de ayrıntılı ve karşılaştırılmalı olarak incelenmektedir.

<sup>88</sup> IASB, 2006, “Discussion Paper: Preliminary Views on an improved Conceptual Framework for Financial Reporting: The Objective of Financial Reporting and Qualitative Characteristics of Decisionuseful Financial Reporting Information

<sup>89</sup> Tezin konusunu oluşturan “mesleki yargı” ikinci bölümde tanım ve süreci oluşturan unsurları ile birlikte detaylı olarak ele alınmaktadır.

tanımlanmaktadır<sup>90</sup>. CICA'nın yayınlamış olduğu el kitabında<sup>91</sup> ise “birden fazla seçenek karşısında deneyim, bilgi ve yürürlükteki standartları dikkate alarak yapılan seçim” tanımı yer almaktadır. İlke bazlı muhasebe standartları “özün önceliği<sup>92</sup>” kavramını esas almaktadır hatta, ilke bazlı standartlar kavramı yerine “özün önceliği bazlı standartlar” kavramı da kullanılmaktadır<sup>93</sup>.

UFRS nin ve TMS/TFRS lerin ilke-bazlı olduğu aşağıda yer alan paragraflardan çok net olarak anlaşılmaktadır<sup>94</sup>. Paragraflar, kullanıcıların meslek yargılarına ters düşen standart hükümleri ile karşılaştıklarında dahi, yorumlarına göre hareket etmelerini ve bu gibi durumlarda yapılması gerekenleri özetlemektedir.

“Çok ender koşullarda yönetim standart veya yorum kurallarıyla uyumlaştırmanın finansal tablolarının çerçevede belirtilen hedefleriyle çelişki yaratacak biçimde yanlış uygulamalara neden olacağı sonucuna ulaşmışsa, geçerli mevzuat izin verdiği takdirde veya engellemiyorsa işletme 18. paragrafta belirtilen şekilde maddenin uygulanmasından kaçınacaktır. İşletme bir Standart veya Yorum kuralını 17. paragrafta göre uygulamaktan kaçınırsa, aşağıdaki açıklamaları yapacaktır:

- a) yönetimin, işletmenin finansal tablolarının finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışlarını gerçekçi bir biçimde gösterdiğine dair kararı;
- b) uygulanabilir standart ve yorumla uyumlu olduğu ancak gerçekçi bir sunuluş sağlamak için bir kuraldan ayrıldığı;
- c) uygulamaktan kaçınılan Standardın veya Yorumun başlığı, standart veya yorumun gerektirdiği işlemi de içeren standardı veya yorumu uygulamaktan kaçınmanın niteliği, uygulamanın çerçevede belirtilen finansal tabloların hedefleriyle

---

<sup>90</sup> Michael Gibbins ve Alister K. Mason, **Professional Judgment in Financial Reporting**, 1988, CICA Research Study, s. 5.

<sup>91</sup> CICA, “**Professional Judgment and The Auditor**”, Canadian Institute of Chartered Accountants, 1995, Toronto.

<sup>92</sup> Özün önceliği kavramı ilke bazlı standartlar ile ilgili birçok kaynakta önemli şekilde irdelenmiştir. Kavramın İngilizcedeki karşılığı dilimize bire bir çevirisi “özün biçime göre önceliği” şeklinde olmaktadır. Kural bazlı standartlar ise bazı yerlerde eleştirel anlamda “biçimin öze göre önceliği” şeklinde isimlendirilmektedir.

<sup>93</sup> Jim Psaros ve Ken T. Trotman, “The Impact of the Type of Accounting Standards on Preparers Judgments”, **Abacus**, 40(1), 2004, s.78.

<sup>94</sup> TMS-1 **Finansal Tabloların Sunuluşu**, Paragraf 17-18



çelişki yaratacak şekilde yanlış bir uygulama olmasının nedenleri ve tercih edilen uygulama; ve

d) standart uygulanmış olsaydı finansal tablolarda yayınlanmış olacak olan kalemler üzerinde, bu kuralın uygulanmasından kaçınmanın dönemler itibariyle yapacağı finansal etki.”

İlke bazlı standartlara olan gereksinim, kuralların zamanla amaç ve fonksiyonlarını yitirmesi ve iş dünyasında yaşanan hızlı gelişmeler nedeni ile gün geçtikçe artmaktadır<sup>95</sup>. İlke bazlı muhasebe standartlarının sahip olduğu içerik, kullanıcıların işlemlerin gerçek ekonomik gerçeklerini yansıtmasına olanak verirken, mesleki yargının kötüye kullanılması ile beraber tam tersi bir sonuca da yol açabilmektedir<sup>96</sup>. Mesleki yargı etkin kullanıldığı sürece ilke bazlı standartlar kural bazlı standartlara göre daha üstündür<sup>97</sup>.

ABD’de son yıllarda yaşanan muhasebe skandalları ve finansal raporlamaya karşı olan güven azalışı sonucunda, yukarıdaki görüşlerde göz önüne alınarak, sahip olduğu ayrıntılar ve uygulama zorluğu nedeni ile “kural-bazlı” olarak sınıflandırılan muhasebe sisteminin yerine UFRS’ye benzer şekilde “ilke-bazlı” yeni standartlar getirilmesi çalışmalarına başlanmıştır.<sup>98</sup>

İlke bazlı standartların, ekonomik işlemleri belli kural ve şekil şartlarına uydurmak suretiyle yapılan kazançların yönetimi<sup>99</sup> tekniklerini de engelleyerek finansal raporların bilgi değerlerini yükseltmesi beklenmektedir<sup>100</sup>.

İlke bazlı standartlara yöneltilen en ciddi eleştirilerden biri bu tip standartların finansal raporlar arasındaki karşılaştırılabilirliği düşürme olasılığıdır. İlkelerin

---

<sup>95</sup> David Kershaw, “Evading Enron: Taking Principles Too Seriously in Accounting Regulation”, **Modern Law Review**, 68(4), 2005 s. 615.

<sup>96</sup> Securities and Exchange Commission, **Audit Committie Disclosure Release**. No 34-42266, 1999, Washington D.C.

<sup>97</sup> Erin Webster ve Daniel B. Thornton “**Earnings Quality Under Rules vs. Principles Based Accounting Standards: A Test of Skinner Hypothesis**” working paper: Queen’s University School of Business, 2004, s.3.

<sup>98</sup> David Alexander ve Eva Jermakowicz, “A True and Fair View of The Principles Rules Debate”, **Abacus** 42(2), 2006, s. 134.

<sup>99</sup> Kazançların yönetimini, bazı özel çıkarlar sağlamak amacıyla finansal raporlama sürecine yapılan maksatlı müdahaleler olarak tanımlanmaktadır.

<sup>100</sup> Mark W. Nelson, “**Behavioral Evidence on the Effects of Principles-Based and Rules-Based Standards**” working paper: Cornell University, 2002, s.18.

yorumlanması; yorum yapanın bilgisi, tecrübesi gibi değişkenler ile yakından ilgili olduğundan birbirine benzer hatta, aynı işlemler farklı şekilde yorumlanacaktır. Çok sayıda kural ve şekil şartının varlığı farklı işlemleri belli formata uydurarak benzer işlem gibi raporlanmasını sağlayacak ve bu yolla sağlanan karşılaştırılabilirlik sadece yüzeysel düzeyde olabilecektir<sup>101</sup>.

Mevcut tartışmalar ışığında getirilmesi gerektiği düşünülen ilke bazlı standartların hazırlanmasında, aşağıdaki hususların dikkate alınması gereklidir<sup>102</sup>:

- Finansal raporlama sürecinde, işlemlerin biçimleri değil özleri dikkate alınmalıdır.
- Standartın konusunu oluşturan temel ekonomik işlemlerin tanımı verilmelidir. Bu tanım işlemin gerçek ekonomik gerçekleri ile ilgili olmalı ve bu konuda ortak, açık ve net bir anlayış sağlamalıdır.
- Standart, işlemlerin ekonomik gerçeklerinin finansal tablolarla ilişkilendirilmesinin genel şeklini göstermeli ve bu ilişkilendirmede kavramsal çerçeveyi sınıflandırma ve ölçme konularında rehber almalıdır.
- Standartlar düzenledikleri ekonomik işlemlerle ilgili olarak getirilen ilkelerin uygulamasını içeren uygulama rehberleri ile desteklenmelidir.
- Standartlar hazırlanırken kavramların isimlendirilmesine özen gösterilmelidir. Yeni isimler oluştururken farklı çıkarımlar yapılabileceğinden yola çıkılarak açık ve net tanımlara yer verilmelidir.
- Standartlar raporlanan işlemlerin gerçek ekonomik nedenleri, raporlamadaki varsayımlar ve diğer açıklayıcı bilgilerin sunumunu da gerekli kılmalıdır.

---

<sup>101</sup> Katherine Schipper “Principles Based Accounting Standards, **Accounting Horizons**, 17(1), 2003, s. 65.

<sup>102</sup> Lauren A. Maines, Eli Bartov, Patricia Fairfield, D. Eric Hirst, Teresa E. Iannaconi, Russell Mallet, Catherine M. Schrand, Douglas J. Skinner ve Linda Vincent, “Evaluating Concepts Based vs. Rules Based Approaches to Standard Setting”, **Accounting Horizons**, 17(1), 2003, s.79.

### 1.2.3.2. Kural Bazlı Standartlar

US GAAP kaynağı Finansal Muhasebe Standartları Kurulu'nun (FASB) kavramsal çerçevesinden kaynaklanan ilkelere dayanmaktadır<sup>103</sup>. Buna rağmen, literatürde kural bazlı olarak adlandırılmaktadır<sup>104</sup>. US GAAP'in kural bazlı olarak nitelendirilmesi standartların içinde kesin kurallar içeren bir çok yorum ve uygulama rehberi bulundurması ve kurallara ilişkin istisnaların ayrıntılı olarak belirtilmesinden kaynaklanmaktadır.

US GAAP'in bu kadar çok kural içermesi hemen oluşmuş bir durum değildir. Bu kurallar uygulamacılardan zaman içerisinde FASB'ye gelen talepler sonucunda oluşturulmuştur. Uygulamacılar şüpheye düştükleri karmaşık konularda desteğe gerek duymuşlar ve bu tarz talepler oluşturmuşlardır. UFRS'nin daha ilke-bazlı oluşu bu standartların çok yeni olmasına bağlanmakta ve ileride uygulamadan gelecek rehberlik talebi doğrultusunda UFRS'nin de daha detaylı kurallar içereceği öngörülmektedir<sup>105</sup>.

US GAAP kavramsal çerçeve içerisinde finansal raporların karşılaştırılabilirliğini ve tutarlılığını ön planda tutmuştur ve bu nedenle kesin kurallar içermektedir. Karşılaştırılabilirliğin bu kadar ön planda tutulmasının sebebi ABD'nin sermaye piyasasının çok büyük ve yüksek işlem hacmine sahip olması ve yatırımcıların karar süreçlerinde muhasebe verilerinden birincil olarak yararlanması olarak gösterilebilir. Kesin kurallar getirilmesi, muhasebe uygulamaları konusunda daha az hukuki dava açılmasına ve açılan davaların daha kolaylıkla çözülmesine olanak sağlamıştır<sup>106</sup>. Ayrıca, kamu gözetimi iyi uygulandığı zaman kural bazlı standartların ilke bazlı standartlarla aynı derecede kaliteli kazanç ürettikleri ampirik olarak kanıtlanmıştır<sup>107</sup>. Bu sonuç, kural bazlı standartların iyi uygulanması için iyi bir kamu gözetim mekanizmasının varlığının önemini ortaya koymuştur.

---

<sup>103</sup> Schipper, 2003, s. 65.

<sup>104</sup> Alexander ve Jermakowicz, 2006, s.135; Schipper, 2003, s.68; Nelson, 2002, s.19.

<sup>105</sup> Nelson, 2002, s. 19.

<sup>106</sup> Schipper, 2003, s. 67.

<sup>107</sup> Webster ve Thornton, 2004, s.7.

US GAAP'a yöneltilen en önemli eleştiri ise, işletme yöneticileri tarafından işlemlerin muhasebe standartlarındaki kurallara göre düzenlenerek, işlemin özüne aykırı gösterilmesine olanak sağlamasıdır<sup>108</sup>. Aslında bu eleştiride asıl hedef gösterilmesi gereken standartları kötüye kullananlar olmalıdırlar. Kural bazlı standartlar bu noktada hileli finansal raporlama için sadece araç olmaktadır.

US GAAP'a yöneltilen diğer bir eleştiri ise standartların çok ayrıntılı olmasından dolayı anlaşılmasının zor olması ve bazen kendi içerisinde tutarsızlığa düşmesidir. Ayrıca kesin kuralların sürekli gelişen ve değişen karmaşık işlemlerin muhasebeleştirilmesine olanak vermesi çok zordur şeklindeki görüşler de söz konusu olmaktadır.<sup>109</sup>

ABD'deki muhasebe uygulanmasında belki de en büyük sorun, denetçilerin finansal raporların doğruluğunu US GAAP'a uygunluğuna göre saptamalarıdır. Başka bir deyişle, özün önceliği kavramı yerine US GAAP'a uygunluk finansal raporların denetlenmesinde ön planda tutulmuştur.

### **1.2.3.3. İlke ve Kural Bazlı Standartların Karşılaştırılması**

İlke-bazlı ve kural-bazlı standartları temel niteliksel özellikler yönünden karşılaştırdığımızda ilke bazlı standartlar özün önceliği kavramından yola çıkarak ihtiyaca uygunluğu ve güvenilirliği vurgularken, kural bazlı standartlar karşılaştırılabilirliği ve tutarlılığı ön planda tutmaktadır<sup>110</sup>.

Finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliği konusunda ilke bazlı standartlar mesleki yargının doğruluğuna dayanırken, kural bazlı standartlar kesin kurallara dayanmaktadır. Her iki yaklaşımda zayıf yönleri vardır. İlke bazlı standartların uygulanması durumunda mesleki yargının kötüye kullanılabilmesi söz konusudur. Kural bazlı standartlarda ise işlemlerin kuralları kullanarak özlerine uymayacak şekilde raporlanmaları mümkündür. Durumu bir örnekle açıklamak için "kiralama standartlarının kirayı sınıflandırma bölümünü" karşılaştırmak uygun olacaktır.

---

<sup>108</sup> Alexander ve Jermakowicz, 2006, s.137.

<sup>109</sup> Schipper, 2003, s. 67.

<sup>110</sup> Schipper, 2003, s. 68; Alexander ve Jermakowicz, 2006, s.137.

US GAAP kiralama ile ilgili kısımda kiralama işlemini sınıflandırma ile ilgili bölümü şu kriterleri vermektedir:

i. Kiralanan varlığın mülkiyetinin kiralama sözleşmesi sonunda kiracıya geçmesi,

ii. Kiracının sözleşme sonunda varlığı uygun bir fiyattan alma opsiyonuna sahip olması,

iii. Kira süresinin kiralanan varlığın ekonomik ömrünün %75'ine eşit ya da daha fazla olması ve kiralama sözleşmesinin kiralanan varlığın toplam ekonomik ömrünün son %25'inde olmaması,

iv. Kira sözleşmesinin başında asgari kira ödemelerinin bugünkü değeri toplamının varlığın kiralayana olan yatırım kredileri düşülmüş gerçeğe uygun değerinin %90'ına eşit ya da daha fazla olması. Bu kriter eğer kiralanan varlık ekonomik ömrünün son %25'lik bölümündeysen uygulanamaz. Bugünkü değeri hesaplamada kullanılacak faiz oranı, eğer kesin oran belli değilse kiracının farklılaşan borçlanma oranıdır.

UFRS nin ilgili kısmı<sup>111</sup> ise kiralama işleminin sınıflandırılması ile ilgili olarak aşağıdaki kriterleri sıralamaktadır:

i. Kiralama sözleşmesinde, kiralanan varlığın mülkiyetinin kiralama süresi sonunda veya daha önce kiracıya geçeceğinin öngörülmesi,

ii. Kiracıya, kiralanan varlığı buna ilişkin opsiyonun kullanım tarihinde oluşması beklenen gerçeğe uygun değerinden çok daha düşük bir bedelle satın alma opsiyonu verilmesi nedeniyle, kiralama sözleşmesinin başlangıcı itibarıyla kiracı tarafından bu opsiyonun kullanılacağı beklenmesi,

iii. Mülkiyet kiracıya geçmeyecek dahi olsa, kira süresinin kiralanan varlığın ekonomik ömrünün büyük bir bölümünü kapsamaması,

iv. Kiralama sözleşmesinin başlangıcı itibarıyla, asgari kira ödemelerinin bugünkü değerlerinin, en az, kiralanan varlığın gerçeğe uygun değerine eşit olması,

---

<sup>111</sup> Bu kısım aynı zamanda TMS-17 yi oluşturmaktadır.

v. Kiralanan varlığın, üzerinde büyük değişiklikler yapılmadığı sürece, sadece kiracı tarafından kullanılabilir özel bir yapıda olması.

Yukarıda sıralanan kriterlerden de görüldüğü gibi, bir işlemin finansal kiralama olarak sınıflandırılması US GAAP ya da UFRS'deki kurallardan herhangi birine uymasına bağlıdır. Bir işlem bu kurallardan birine bile uyuyorsa finansal kiralama, eğer hiçbirine uymuyorsa faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılır. US GAAP'te yer alan sınıflandırma kriterlerinde yüzde oranları şeklinde kesin kurallar verilmiştir. Bu durumda, işletme yöneticileri özünde bir finansal kiralama işlemi, US GAAP'ta verilmiş olan bu kesin kuralların dışında kalacak şekilde gerçekleştirerek faaliyet kiralaması olarak gösterebilmektedirler. Örneğin, kiralama süresi kiralanan varlığın ekonomik ömrünün %75'i yerine %74'ü olarak gerçekleştirilerek yukarıda belirtilen ikinci kesin kuralın dışında kalabilmektedir. Bu gibi durumlarda, denetçiler verilen kurallar çok kesin olduğundan etkin bir denetimi gerçekleştirememektedirler. Denetçiler, işlemin özüne aykırı ama standartlardaki kesin kurallara uygun olarak yapılan kazanç yönetimine izin vermek zorunda kalmaktadırlar<sup>112</sup>.

UFRS'de ise sınıflandırma kriterleri herhangi kesin bir kural içermemektedir. Örneğin, kiralama süresinin, kiralanan varlığın ekonomik ömrünün “büyük bölümünü” kapsayıp kapsamadığı tamamen mesleki yargıya bırakılmıştır. İşletme yöneticileri mesleki yargılarını kötüye kullanarak, kiralama süresi kiralanan varlığın ekonomik ömrünün büyük bölümünü kapsadığı halde, kapsamadığını belirtebilirler. Böylece, bir finansal kiralama işlemi ikinci kriterin dışında tutarak faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılabilirler. İşletme yöneticileri, bu durumda denetçileri ikna etmelidirler. Esnek standartlar olması durumunda işletme yöneticileri ile denetçiler arasında müzakere yaşanmakta ve işletme yöneticilerinin denetçiler arasında kendi görüşlerine en yakın olanı seçmektedirler<sup>113</sup>. Esnek standartların olması durumunda denetçilerin kazanç yönetimine izin verdikleri de bazı çalışmalarda ortaya konmuştur<sup>114</sup>.

---

<sup>112</sup> Nelson vd., 2002, s.21.

<sup>113</sup> Michael Gibbins, Steven Salterio ve Alan Webb, “Evidence About Auditor-Client Management Negotiation Concerning Client's Financial Reporting,” **Journal of Accounting Research**, 39, 2001, s. 535.

<sup>114</sup> Nelson vd., 2002, s.22.

Gerek kural bazlı gerek ilke bazlı standardın kullanılması durumunda da işletmeler farklı şekillerde kazanç yönetimi yapılabilmekte ve denetim bunu önlemede yetersiz kalmaktadır. İlke-bazlı ve kural-bazlı standartları birbirinden ayıran diğer bir konu ise standartlardaki ayrıntıların yoğunluğudur. Kural-bazlı standartlar çok ayrıntı içerdiğinden anlaşılma zorluğu ve bazen kendi içindeki çelişkilerden dolayı uygulamada problem yaratırken, ilke-bazlı standartlar az ayrıntı ve rehberlik içerdiğinden uygulamada problem olmaktadır. Her iki durumda da doğru ve tutarlı finansal raporların hazırlanması zor olmaktadır.

Sonuç olarak, hem ilke bazlı hem de kural bazlı standartlar ilkelere dayanmaktadır. Aralarındaki fark ise standartların içinde bulunan uygulamaya yönelik ayrıntılandırmadan ileri gelmektedir. Standartları hazırlayanların önündeki en zorlu iş, özün önceliğini koruyacak ve aynı zamanda uygulamada tutarlılığı ve karşılaştırılabilirliği sağlayacak derecede ayrıntı içeren standartları oluşturmaktır.

Hangi tipteki standardın daha iyi olduğu yönünde kesin bir uzlaşma olmadığı gibi, böyle bir yargıya varma çabasının da yararının olmayacağı açıktır. Standart düzenlediği konunun karmaşıklık düzeyi ile ilintili olarak uç noktaları ilke-bazlı, kural bazlı olan bir çizginin herhangi bir noktasında olabilir ve standart bir tarafa olan yakınlığı ile değerlendirilebilir. Buna ek olarak, herhangi bir standart yayınlanması ve kullanılmaya başlanmasından sonra, zaman içinde oluşan talep doğrultusunda bu çizgi üzerinde farklı noktalara gelebilir<sup>115</sup>. Tüm bunlar muhasebenin “yaşayan bir sistem” olmasının doğal sonuçlarıdır.

Kural ve ilke bazlı düzenlemelerin farkı hasılatın belirlenmesi alanında da kendini açık şekilde göstermektedir. UFRS çatısı altında 18 numaralı hasılatın belirlenmesi standardı kuralları ortaya koymaktadır. ABD’ye bakıldığında ise bu konuda özellikle durumları da dikkate alan açıklamalar ile beraber aşağıdaki düzenlemeler örnek olarak verilebilir<sup>116</sup>:

- Mal satışlarına ilişkin diğer düzenlemelerde yer verilmemiş özellikli durumlarda başvurulacak düzenlemeler (FAS-48, FAS-49, EITF 95-1, EITF 95-4, EITF 01-8)

---

<sup>115</sup> Balsarı ve Dalkılıç, 2007, s. 113.

<sup>116</sup> Serdar Özkan, **Hasılatın Belirlenmesi**, Yaklaşım Yayıncılık, 2004, İzmir, s. 246.

- Gayrimenkul satışlarına ilişkin düzenlemeler (FAS-66, FAS-67, FAS-98, FIN-43, SOP 92-1, EITF 84-17, EITF 86-6, EITF 86-7, EITF 87-9, EITF 88-12, EITF 88-14, EITF 88-21, EITF 88-24)
  - İnşaat sektörüne ilişkin düzenlemeler (ARB-45, SOP 81-1)
  - Tarım sektörüne ilişkin düzenlemeler (SOP 85-3)
  - Petrol ve Gaz sektörüne ilişkin düzenlemeler (FAS-19, SAB-47, FAS-25, FAS-69)
  - Hizmet satışlarına ilişkin özellikli durumlarda başvurulacak düzenlemeler (EITF 01-8, EITF Topic D-96)
    - Kablolulu televizyon sektörüne ilişkin düzenlemeler (FAS-51)
    - Sigortacılık sektörüne ilişkin düzenlemeler (FAS-60, FAS-113, SOP 01-6, SOP 03-1, FTB 90-1)
    - Araştırma geliştirme faaliyetlerine ilişkin düzenlemeler (FAS-68, REG S-X, Rule 5-03)
    - Dışarıdan sağlanan hizmetler sektörlerine ilişkin düzenlemeler (FAS-71, EITF 91-6, EITF 92-7, EITF 96-17)
    - Finansal hizmet satışlarına ilişkin düzenlemeler (FAS-91, FAS-140, FIN-45, SOP 01-6, EITF 84-5, EITF 84-15, EITF 84-20, EITF 85-13, EITF 85-20, EITF 85-24, EITF 86-8, EITF 88-22, EITF 90-18, EITF 95-5, EITF 97-3)
    - Taşımacılık işlerine ilişkin düzenlemeler (EITF 91-9)
    - Leasing işlemlerine ilişkin düzenlemeler (FAS-13, FAS-29, FAS-91, FAS-98, FAS-145, FTB 85-3, FTB 88-1, EITF 84-37, EITF 85-27, EITF 86-17, EITF 87-7, EITF 95-4, EITF 98-9, EITF 01-8, EITF 01-12)
    - Yazılım işlerine ilişkin düzenlemeler (SOP 97-2, SOP 98-9, EITF 00-3, EITF 03-5, FSP FIN 45-1)
      - Sinema filmi işlerine ilişkin düzenlemeler (SOP 00-2)
      - Franchising işlemlerine ilişkin düzenlemeler (FAS-45)
      - Kayıt ve müzik endüstrisine ilişkin düzenlemeler (FAS-50)
      - Televizyon yayıncılığı endüstrisine ilişkin düzenlemeler (FAS-63)
      - Barter (takas) işlemlerine ilişkin düzenlemeler (AFB-29, EITF 87-10, EITF 93-11, EITF 99-17, EITF 01-02)



- Hasılat karşılığı olarak sermaye payı verilmesi durumuna ilişkin düzenlemeler (EITF 00-8)
- Birden fazla bileşeni olan satış işlemlerine ilişkin düzenlemeler (EITF 00-21, EITF 01-08, EITF 03-5)
- Müşterinin vade ya da iptal hakkının olmasına ilişkin düzenlemeler (FAS-48)
- Satışla ilgili garantilere ilişkin düzenlemeler (FAS-5, FTB 90-1, FIN-14, FIN-45, FSP FIN 45-1)
- Müşteri kabulüyle ilgili düzenlemeler (FAS-5)
- Geleceğe yönelik satış anlaşmalarına ilişkin düzenlemeler (EITF 88-18)
- Taksitli satışların muhasebeleştirilmesine ilişkin düzenlemeler (APB-10)
- Hasılatın finansal tablolarda sunulmasına ilişkin düzenlemeler (REGS-X, Rule 5-03, SAB Topic 8, EITF 99-19, EITF 00-10, EITF 01-9, EITF 02-3, EITF 02-16, EITF 03-10, EITF 03-11)

#### **1.2.4. Muhasebe Standartlarının Yakınsaması**

Günümüzde, ulusal ve uluslararası alanlarda ortak muhasebe standartlarının kullanımı, finansal tablo hazırlayıcıları ve kullanıcıları için ortak bir muhasebe dilini oluşturacak ve gerek hazırlayanlar gerekse benzer veya farklı ülkelerde bulunan ve bu finansal tabloları karar verme sürecinde kullananlar için büyük kolaylık sağlayacaktır. Ayrıca, farklı muhasebe standartları kullanarak birden fazla finansal tablo hazırlama gereği ortadan kalkacak ve maliyetler de düşecektir<sup>117</sup>.

Günümüzde, küreselleşme süreci ile ekonomilerin hızla dışarı açılması sonucu, ekonomik ilişkiler artmış ve ülke ekonomileri birbirine bağımlı duruma gelmiştir. Dolayısıyla çok uluslu şirketlerin faaliyetlerini dünya geneline yaygınlaştırma çabaları artmıştır. Uluslararası düzeyde yaşanan gelişmeler finansal

---

<sup>117</sup> Cemal İbiş ve Serdar Özkan, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Genel Bakış”, **Mali Çözüm**, Sayı: 74, 2006, s.34.

raporlama ve muhasebe uygulamaları açısından bazı sorunları veya farklılıkları da beraberinde getirmiştir.

Ülkelerin ekonomik sistemleri, kültürel faktörler, işletmelerin ortaklık anlayışı, devletin yapısal düzenlemeleri, muhasebe mesleğinin örgütlenmesi, hukuk düzeni, finansal sağlayıcılar, ülkeler arası muhasebe standartları farklılıklarının nedenleridir<sup>118</sup>. Bu farklılıklar, küreselleşen firmalar (veya yatırımlar) için karşılaştırılabilir finansal tablo oluşturulmasını engellemektedir. Yatırım yapılan ülkede faaliyet sonuçlarının raporlanması, söz konusu raporların doğruluğunun saptanması ve ülkelerdeki farklı muhasebe uygulamalarından dolayı yatırımların karlılığının belirlenmesi ve karşılaştırılması zorlu ve pahalı bir süreç olabilmektedir.

Örneğin; Hollandalı elektrik firması Philips 2001 yılı raporunda U.S GAAP uygulaysaydı, devam eden faaliyetlerinden zararı Hollanda muhasebe standartlarına uygun olarak hazırladığı rapordaki zararından %5 daha az olacaktı<sup>119</sup>.

İstanbul Menkul Kıymetler Borsası ve New York Borsası'na hisse senetleri kote edilmiş olan Turkcell, 2000 yılı ilk 9 ayında iki farklı faaliyet sonucu açıklamıştır. Türkiye'de ilk 9 ayda 23.7 trilyon zarar açıklayan Turkcell New York Borsası'nda 157.8 trilyon TL kar açıklamıştır. Bu iki farklı faaliyet sonucu US GAAP ile SPK muhasebe standartlarının farklılığından kaynaklanmaktadır<sup>120</sup>.

Avrupa'nın birçok büyük şirketi gibi BMW de Almanya muhasebe standartlarına göre hazırlanmış finansal tablolarını Amerikan muhasebe ilkelerine göre değiştirmeyi reddetmiştir. Böylelikle, dünyanın en karlı otomobil şirketlerinden birinin hisse senetlerinin Amerikan borsalarında yer alması söz konusu olmamıştır<sup>121</sup>. Verilen örneklerden de anlaşılacağı gibi, değişik ülkelerin muhasebe standartlarındaki farklılıklar elde edilen finansal bilgilerin karşılaştırılmasını zorlaştırmakta, sermaye piyasalarından fon toplanması sürecinde engel

---

<sup>118</sup> Fikret Çankaya, "Uluslararası Muhasebe Uyumunun Ölçülmesine Yönelik Bir Uygulama: Rusya, Çin ve Türkiye Karşılaştırması", **Zonguldak Karelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 3(6), 2007, s. 128.

<sup>119</sup> Joe B. Hoyle, Thomas Schaefer ve Doupnik Timothy, **Advanced Accounting**, Mc Gray Hill Company, 2004, s.527.

<sup>120</sup> Milliyet Gazetesi, 09.11.2000

<sup>121</sup> İbiş ve Akarçay, 2003, s. 252.

oluşturmaktadır. Bu engelin aşılması ise, “uluslararası kabul gören muhasebe standartları” ile söz konusu olabilecektir.

Amerika Birleşik Devletleri’nde (ABD) esas alınan genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri olan US GAAP; geniş uluslararası kabul gören, gelişen ve gelişmekte olan ülkelerce örnek alınan ilkelere dir. Ancak son dönemde yaşanan muhasebe skandalları etkinlik konusunda US GAAP standartlarının bir takım kusurları olduğunu göstermiştir. US GAAP’in en belirgin özelliği ve aynı zamanda en çok eleştirilen yönü, bu ilkelerin kural bazlı olmasıdır<sup>122</sup>.

IASB’nin ana hedefi muhasebe standartlarının dünya çapında birbirlerine yakınlaştırılmasıdır. Bu yakınlaşmayı kolaylaştırmak amacıyla, IASB’nin yedi üyesi ulusal standart kurullarıyla resmi bağlantıyı sağlamak üzere hizmet verir şekilde getirilmiştir<sup>123</sup>.

2002 yılında, FASB ve IASB, Norwalk’da gerçekleştirdikleri ortak toplantıda, hem iç piyasalarda hem de sınır ötesi finansal raporlamada kullanılacak yüksek kaliteli ve birbirleriyle uyumlu muhasebe standartlarının geliştirilmesi taahhütlerini bir anlaşma ile karşılıklı kabul ettiler. Bu toplantıda, hem FASB ve hem de IASB; mevcut finansal raporlama standartlarını olabildiğince birbirleriyle uyumlu hale getirebilmek ve geleceğe ilişkin çalışma programlarını koordine edebilmek hedefleri doğrultusunda gereken çabayı gösterme konusunda anlaşmaya vardılar. Her iki kurulun öncelikle gerçekleştirilmesi konusunda anlaşmaya vardıkları noktalar şu başlıklar altında toplanabilir<sup>124</sup>:

a) U.S. GAAP ile Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) arasında varolan bireysel farklılıkları ortadan kaldırmayı hedefleyen kısa vadeli bir projeyi başlatmak,

b) Gelecek çalışma programlarını eşgüdümlü hale getirmek,

c) Mevcut ortak projelerde ilerleme kaydetmek,

---

<sup>122</sup> SEC Report [www.iasb.org.uk](http://www.iasb.org.uk) (22.03.2008)

<sup>123</sup> Resmi bağlantı kurulmuş olan ülkeler Avustralya, Yeni Zelanda, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Birleşik Krallık ve ABD’dir.

<sup>124</sup> İdil Kaya, "FASB-IASB Anlaşması ve Global Finansal Muhasebe Standartlarına Doğru" VI. Türkiye, Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 2003, s. 235.

d) Yorum Kurullarını faaliyetlerini koordine etme konusunda teşvik etmek.

Ayrıca kurullar böylesine önemli bir girişimin tamamlanabilmesi için gerekli kaynakları da taahhüt etme konusunda anlaşmaya varmışlardır.

2006 yılı itibariyle bu alanda önemli bir başka gelişme de, Kanada Muhasebe Standartları Kurulu tarafından alınan son karardır. Kanada Muhasebe Standartları Kurulu Şubat 2006'daki kararı ile Kanada Muhasebe Standartlarını UFRS ile uyumlaştırma ilkesini benimsemiştir. Kanada'nın Amerika Birleşik Devletleri piyasaları ile yakın ilişkisi ve hatta US GAAP'a göre düzenlenmiş finansal tabloların bu ülke sermaye piyasaları açısından düzeltilmeden kullanılabilirdiği dikkate alındığında, bu stratejik karar son derece anlamlıdır<sup>125</sup>.

Sözü edilen yakınsamanın sağlayacağı yararlarından bazıları aşağıda sıralanmaktadır<sup>126</sup>:

- Uyumlaştırma, güvenilir ve yüksek kalitede raporlamayı garanti eder.
- Ülkenin ekonomik ve finansal gelişimine önemli katkıları olduğu kanıtlanabilir.
- Çeşitli ülkelerde ortaklık ve şubeleri olan çokuluslu şirketlerin performansını sistematik olarak değerlendirme ve inceleme imkanı sağlar.
- Şirketlerin yerel ve uluslararası emsalleriyle daha kolay ve anlamlı şekilde karşılaştırılması olanağı sağlar.
- Şirketlerin uluslar arası kredibilitesini artırır.
- Uluslararası sermaye piyasalarına giriş konusunda öncülük yaparak sermaye maliyetlerinin azalması ve şirket performanslarının artmasına neden olabilir.

---

<sup>125</sup> Saim Üstündağ, “Global Finansal Raporlama Hayal mi ?” www.tsrbsb.org.tr, (03.05.2008)

<sup>126</sup> Samir S. Mogul, “Harmonization of Accounting Standarts”, **Chartered Accountant**, 2003, s. 681.

### **1.3. Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Oluşumu**

#### **1.3.1. İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu Tarafından Yapılan Çalışmalar**

İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu, 1968 yılında yayımlanan ve 1972 yılında uygulamaya koyduğu ve KİT'ler için zorunlu tuttuğu Tekdüzen Muhasebe Sistemi çalışmasını yapmıştır. Yapılan bu çalışmada; Muhasebe Usullerinin Islahı ve Yeknesaklaştırılması, Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri, Rapor Sistemi, Tekdüzen Genel Hesap Planı ve Açıklamaları, Mali İşler-Muhasebe ve Kontrol Dairelerinin Organizasyonu ile Terimler ve Açıklamalar şeklinde olmak üzere altı adet rapor yayınlanmıştır.

Bu çalışma başlangıçta KİT'lerde zorunlu olduğu halde sonraları diğer işletmelerce de benimsenerek Türkiye'de muhasebe sisteminin gelişmesinde önemli rol oynamıştır. Böylece KİT'lerde muhasebe uyumlaştırılması için önemli bir adım atılmış ve bu düzenleme daha sonra yapılacak düzenlemelere ve özel sektör kuruluşlara bir örnek olmuştur. Ancak bu düzenleme 22 yıl yürürlükte kalarak 31.12.1993 tarihine kadar uygulama alanı bulabilmiştir<sup>127</sup>.

#### **1.3.2. Türkiye Bankalar Birliği Tarafından Yapılan Çalışmalar**

Bankalar Birliği, bankalar arasında uygulama yeknesaklığı sağlamak için muhasebe konusunda çeşitli çalışmalar yapmıştır. Örneğin 1969 yılında yürürlüğe giren ve bankalardan kredi talep eden işletmelerin hazırlayacakları son üç yıla ait bilanço ve gelir tablosunun tiplerini belirleyerek Türkiye'de bu tip bilançoların kullanılmasına önderlik etmiştir.

---

<sup>127</sup> Hüseyin Perviz Pür, Çağlar Boyunca Muhasebe Mesleğinde Statü ve İşlev Değişimleri, **Muhasebenin Tarihsel ve Çağdaş Konularından Geleceğine Bakış** içinde, (Editörler: Oya Yıldırım, Aysen Dalgeç, Erdal Özkol) Türmob Yayınları No:23, 1995, s.107.

### **1.3.3. Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi Tarafından Yapılan Çalışmalar**

1987 yılında kurulan komite, Türk Muhasebe Standartları'nı hazırlamakla görevlendirilmiştir. Bu komitenin hazırlamış olduğu standartlar, AB dördüncü direktifine yaklaşma açısından ve Türk muhasebesinin gelişmesi açısından önemlidir. Fakat uygulamada, TSE'nin standartlarının etkili olduğu söylenemez. Bu komite, TÜRMOB kurulduktan sonra çalışmalarına ara vermiş ve muhasebe standartlarının tek elden yapılmasını sağlamak üzere, koordinatörlüğünü birliğin yürüteceği "Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu" nun kurulmasını ilke olarak kabul etmiştir<sup>128</sup>.

### **1.3.4. Sigorta Murakabe Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar**

Türkiye'de faaliyette bulunan sigorta ve reasürans şirketleri; Hazine Müsteşarlığı, Sigorta Denetleme Kurulu ve Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliği'nin temsilcilerinin katılımı ile oluşturulan "Tekdüzen Hesap Planı Komitesi" tarafından hazırlanan ve 01.01.1994 tarihinden itibaren kullanılmaya başlanan tekdüzen hesap planına göre iş ve işlemlerini muhasebeleştirmek zorundadırlar. Bu tekdüzen hesap planı; tek tip bilanço ve gelir-gider tablosu hazırlanmasına olanak tanımak, sigortacılık sektöründe muhasebe kayıtlarında ve finansal raporlama açısından yeknesaklığı sağlamak, sektörün ve şirketlerin maddi gelişimini sağlıklı biçimde değerlendirerek ilgililerin gerek duyduğu bilginin elde edilmesine olanak sağlamak amacını gütmektedir<sup>129</sup>.

---

<sup>128</sup> Ahmet Başpınar; Türkiye'de ve Dünya'da Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış, **Maliye Dergisi**, [www.maliye.gov.tr/apk/md146/muhasesestandardi.pdf](http://www.maliye.gov.tr/apk/md146/muhasesestandardi.pdf) (15.10.2008)

<sup>129</sup> [www.mu.edu.tr/private/yciftci/calismalar/yciftci2beiw.pdf](http://www.mu.edu.tr/private/yciftci/calismalar/yciftci2beiw.pdf) (17.10.2008)

### **1.3.5. Maliye Bakanlığı Koordinatörlüğü'nde Kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu Tarafından Yapılan Çalışmalar**

1990 yılında çeşitli kesimlerin temsilcilerinin katılımı ile oluşturulan komisyonun temel amacı, ülkemizde standart karmaşasına son vererek tüm kesimleri bağlayıcı nitelikte tek elden yayınlanacak muhasebe standartlarını hazırlamaktır. Çalışmalar sonucunda Maliye Bakanlığı'nca Vergi Usul Kanunu bünyesinde 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazetede yer alan 1 sıra nolu "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği" yayınlanmıştır<sup>130</sup>. Yayınlanan bu tebliğ ile aşağıdaki konularda düzenlemeler yapılmış bulunmaktadır:

- i. Muhasebenin temel kavramları,
- ii. Muhasebe politikalarının açıklanması,
- iii. Mali tablolar ilkeleri,
- iv. Mali tabloların düzenlenmesi ve sunulması,
- v. Tekdüzen hesap çerçevesi, hesap planı ve işleyişi.

### **1.3.6. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Tarafından Yapılan Çalışmalar**

Bankaların 2002 yılı sonu itibariyle finansal tablolarının UFRS ile uyumlu olmasını sağlamak amacıyla, UFRS'ye paralel düzenlemeler içeren Muhasebe Uygulama Yönetmeliği yayınlanmıştır<sup>131</sup>.

---

<sup>130</sup> Daha sonra adı geçen tebliğde değişiklik yapan 12 tebliğ daha yayınlanmıştır.

<sup>131</sup> [http://www.bddk.org.tr/turkce/Mevzuat/Bankacilik\\_Kanununa\\_Iliskin\\_Duzenlemeler/1870muyaciklama\\_07022003.pdf](http://www.bddk.org.tr/turkce/Mevzuat/Bankacilik_Kanununa_Iliskin_Duzenlemeler/1870muyaciklama_07022003.pdf) (03.09.2008)

### **1.3.7. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar**

Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK), 09.02.1994 tarihinde TÜRMOB tarafından kurulmuştur. Üyeleri, TÜRMOB'un tayin ettiği kişiler ile ilgili kuruluşların temsilcilerinden oluşmuştur. TMUDESK faaliyetlerini TÜRMOB'un desteği ile sürdürmüştür. TMUDESK'in amacı, tüm ülkede faaliyette bulunan işletmelerin ve diğer kuruluşların finansal tablolarının düzenlenmesini esas almak, tekdüzeni gerçekleştirmek olarak açıklanmıştır. Ayrıca TMUDESK'in diğer önemli görevi ise diğer meslek mensuplarının, finansal tabloların bağımsız denetiminde esas alacakları denetim standartlarını saptamak olarak belirlenmiştir<sup>132</sup>.

TMUDESK ilk olarak 14.04.1996 tarihinde 11 adet standart taslağını "Türkiye Muhasebe Standardı" olarak kabul ederek, 01.01.1997 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere yayımlamıştır. Bu 11 adet standart, TMUDESK'in ilk yayınladığı standartlardır. Kurul, faaliyet süresi boyunca 19 standart yayınlamıştır. Ancak TMUDESK tarafından kabul edilen standartlar, uygulamaya yansıtılamamıştır. Bunun nedeni, TMUDESK'in yayınladığı standartları işletmelere uygulatabilmek için herhangi bir yaptırım gücüne sahip olmamasıdır<sup>133</sup>. Uluslararası muhasebe standartlarının çevirilerinin yapılarak ülkemize uyarlanması ilk kez TMUDESK tarafından gerçekleştirilmiş bulunmaktadır.

### **1.3.8. Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar**

SPK, sermaye piyasası araçları bir borsada işlem gören işletmeler için ise 15 Kasım 2003 tarihli Resmi gazetede yayımlanan ve 1/1/2005 tarihinden sonra sona eren ilk ara finansal tablolardan geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe giren Seri: XI, No:25 sayılı "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ"i yayımlamıştır.

---

<sup>132</sup> **Türkiye Muhasebe Standartları 2000**, TMUDESK Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu, TÜRMOB Yayın No: 95, 2000, s.3.

<sup>133</sup> Yalkın vd., 2006, s.298.



### 1.3.9. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK); 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanunla eklenen Ek-1'inci madde ile kurulmuş bulunmaktadır<sup>134</sup>. TMSK; kamu tüzel kişiliğine sahip, idari ve mali özerkliğe sahip bir kuruluş olup, Başbakanlığın ilgili kuruluşu niteliğindedir. TMSK, son olarak Maliye Bakanlığı ile ilgilendirilmiş bulunmaktadır<sup>135</sup>.

TMSK'nin temel görevi; denetlenmiş finansal tabloların sunumunda finansal tabloların ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayımlamaktır.

TMSK, ulusal muhasebe standartlarının belirlenmesi ve yayımlanması fonksiyonunu aşağıda yer verilen süreçlerin izlenmesi suretiyle yerine getirmektedir<sup>136</sup>:

- Taslak çalışma konusunun, konuya ilişkin çeşitli meslek kuruluşlarının veya çeşitli düzenleyici/denetleyici üst kurul ve kuruluşların bulunduğu özellikli bir sektörü de ilgilendirmesi durumunda; konuyla ilgili kurum ve kuruluşlardan da görüş istenmekte, bu suretle, alınan görüş ve yorumlar, standart oluşturulması sürecinde dikkate alınmaktadır.

- Yukarıda yer verilen tüm görüş ve değerlendirmeler de dikkate alınmak suretiyle ilgili taslak metinler TMSK Genel Sekreterliği tarafından ayrıntılı

---

<sup>134</sup> TMSK, 07.03.2002 tarihinde ilk toplantısını yaparak faaliyete geçmiş olup, buna ilişkin kararı 14.04.2002 tarih ve 24726 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Öte yandan, 2499 Sayılı Kanun'un Ek 1' inci maddesinde; Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun çalışmalarına ilişkin usul ve esaslar ile Kurulca belirlenecek standartların uygulama nitelik ve kapsamına ilişkin usul ve esasların Bakanlar Kurulu tarafından çıkarılacak yönetmelik aracılığıyla belirleneceği ifade edilmektedir. Bu kapsamda "Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun Çalışmalarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik" 16/03/2004 tarih ve 25404 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış olup, Kurul halen söz konusu yönetmelik çerçevesinde faaliyetlerini sürdürmektedir.

<sup>135</sup> TMSK **Faaliyet Raporu**, 2007, s. 15.

<sup>136</sup> TMSK **Faaliyet Raporu**, 2007, s. 30.

- Çalışma komisyonları tarafından taslak metinleri hazırlanarak TMSK Genel Sekreterliğine sunulan çalışmalar, öncelikle TMSK internet sitesinde Türkiye Muhasebe Standardı Taslak Metni adı altında, tüm muhasebe ilgi gruplarının aktif katılımlarının sağlanması amacıyla kamuoyunun görüşlerine açılmaktadır.
- Taslak çalışma konusunun, konuya ilişkin çeşitli meslek kuruluşlarının veya çeşitli düzenleyici/denetleyici üst kurul ve kuruluşların bulunduğu özellikli bir sektörü de ilgilendirmesi durumunda; konuyla ilgili kurum ve kuruluşlardan da görüş istenmekte, bu suretle alınan görüş ve yorumlar standart oluşturulması sürecinde dikkate alınmaktadır.
- TMSK Genel Sekreterliği tarafından Genel Sekreterlik Önerisi olarak Kurula sunulan standart taslak metinleri Kurul tarafından incelenip, Kurul üyelerince gerekli görülen değişikliklerin yapılmasının ardından Türkiye Muhasebe veya Finansal Raporlama Standardı olarak kabul edilmekte veya yeniden üzerinde çalışılmak üzere komisyonlara geri verilmekte ve kurulun onayını takiben Resmi Gazete’de yayımlanmaktadır.

### **1.3.10. Yeni TTK Tasarısı ve Muhasebe Standardı Çalışmaları**

Türk Ticaret Kanunu Tasarısı (TTK Tasarısı) 1535 madde ile 2 geçici maddeden oluşmaktadır<sup>137</sup>. Anılan tasarı Bakanlar Kurulunca 9 Kasım 2005 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığı’na gönderilmiştir.

TTK Tasarısının kanunlaşmasının ardından ulusal muhasebe standartlarının oluşturulması süreci tamamen TMSK tarafından gerçekleştirilen bir faaliyet şekline gelecek, öte yandan kapsam içerisinde yer alan işletmelerin faaliyet konuları itibarıyla daha ayrıntılı düzenlemeler yapılmasını gerektirdiği alanlarda, ilgili

---

<sup>137</sup> Tasarının görüşülmesinden sorumlu olan TBMM Adalet komisyonu, 1 Aralık 2005 tarihli toplantısında Tasarı üzerinde ayrıntılı bir çalışma yapmak üzere Adalet Alt Komisyonunu görevlendirmiştir, Türk Ticaret Kanunu Tasarısının maddelerini görüşmeyi tamamlayan TBMM Adalet Komisyonu, 18 Nisan 2007’de Alt Komisyon metninin ertelenen ve yeniden tartışılacak maddelerini kabul etmiştir.

düzenleyici ve denetleyici kurum ve kuruluşların anılan hususlara ilişkin yapacakları ayrıntılı düzenlemelerde TMSK'nın olumlu görüşü aranacaktır. Böylelikle, farklı alanlarda faaliyet gösteren ve farklı ilgi gruplarını ilgilendiren işletmelerin muhasebe uygulamalarında yeknesaklık sağlanmasının, kaynak kullanımında etkinlik sağlanmasının yanı sıra, muhasebe ilkelerinin tespit ve oluşturulması konusunda tek bir kurumun yetkili kılınmasının ardından konunun dünya genelindeki uygulamasıyla da paralellik sağlanmış olacaktır<sup>138</sup>.

TTK Tasarısında, başta TMSK düzenlemelerinin yerel düzenleyici ve denetleyici otoritelerce benimsenmesinin sağlanması ve ulusal muhasebe düzenlemelerinin tek bir otoritede toplanması olmak üzere, ülkemiz finansal raporlama ve denetim uygulamaları açısından devrim niteliğinde aşağıdaki hükümler yer almaktadır<sup>139</sup>:

- Gerçek ve tüzel kişiler gerek ticari defterlerini tutarken, gerek münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara aynen uymak ve bunları uygulamak zorundadırlar.

- Bu düzenlemeler, uygulamada birliği sağlamak ve finansal tablolara milletlerarası pazarlarda geçerlilik kazandırmak amacıyla, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına tam uyumlu olacak şekilde, yalnız Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından belirlenir ve yayımlanır.

- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunca, değişik ölçütteki işletmeler ve sektörler için, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları tarafından farklı düzenlemelere izin verildiği hallerde özel ve istisnai standartlar konulabilir; bunları uygulayanlar, söz konusu durumu finansal tablo dipnotlarında açıklarlar.

---

<sup>138</sup> TMSK **Faaliyet Raporu**, 2007, s.42.

<sup>139</sup> Yeni TTK Tasarısı Madde 88.

## İKİNCİ BÖLÜM

### MESLEKİ YARGI

Tezin ana amacı mesleki yargı sürecini ayrıntılı olarak incelemek, finansal raporlamadaki rolünü finansal tablo hazırlayıcısı, kullanıcısı ve denetçisi açısından irdelemek ve finansal raporlama standartlarında mesleki yargı gerektiren durumları betimlemektir.

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

#### 2.1. Mesleki Yargı Tanımları

Mesleki yargıyı anlayabilmek için, onu doğru şekilde tanımlamak gerekmektedir. Tezin ilk bölümünde meslek kavramı ayrıntılı olarak ele alınmıştı; buna paralel olarak “yargı” ve “mesleki yargı” yı ele almak teorik olarak yerinde olacaktır.

Yargı; bir şeyin ya da iki şey arasındaki bağlantının gerçekliğini doğrulayan ya da yanlışlayan düşünsel edim şeklinde tanımlanmaktadır.<sup>140</sup> Yükleme bildirilen karar veya düşünce, hüküm<sup>141</sup> şeklinde de tanımlanabilen yargı, kişi, durum ya da nesnelerin eleştirci bir tutumla değerlendirilmesi, (bununla ilişkili olarak kavrama, karşılaştırma ve değerlendirme gibi süreçlere baş vurulur), öznenin konu ya da nesnelere üzerinde yüklemci bir işlemde bulunarak vardığı bilgi<sup>142</sup> şeklinde de ifade edilmektedir.

Yargıya ulaşma süreci ise; algılama, konuyu tanımlama, gerekli bilgilere ulaşma, ulaşılan bilgileri anlamlandırma, olası karara bağlı sonuçları değerlendirme

<sup>140</sup> Felsefe Terimleri Sözlüğü, <http://www.tdkterim.gov.tr> (03.06.2008)

<sup>141</sup> Dilbilgisi Terimleri Sözlüğü, <http://www.tdkterim.gov.tr> (03.06.2008)

<sup>142</sup> Yöntembilim Terimleri Sözlüğü, <http://www.tdkterim.gov.tr> (03.06.2008)

gibi aşamaları içinde barındıran karmaşık bir süreçtir. Süreç, yargıda bulunulacak konuyla ilintili olarak kısa ya da uzun, bilinçli ya da bilinçsiz, basit ya da karmaşık olabilmektedir.

Yargıdan mesleki yargıya geçiş, süreci daha uzun duruma getirmekte ve sürecin içine ilgili olduğu konu ile ilgili mesleğe ait bilgi ve becerileri, standartları, yapılan iş ve yerine getirilen görevle ilgili sorumlulukları dahil etmektedir. Gerekli özen, tarafsızlık, dürüstlük ve tamlık gibi özellikler kişisel değerlerden, mesleğin gereklerinden ve toplumun beklentilerinden ortaya çıkmaktadır. Meslek örgütüne sahip meslek alanlarında bu bahsedilen beklentiler resmi etik kodlar gibi kaynaklarla belirlenmektedir. Ancak yukarıda açıklanan mesleki yargı tanımları, meslek örgütü olmayan alanlar için de geçerlidir. Tezin konusunu oluşturan muhasebe mesleğine ait yargı ile ilgili olarak ise tüm tablo hazırlayıcılar ve denetçiler meslek örgütüne ve yayınladığı bu tarz belgelere sahip olmaktadır.

Tüm bu tartışmaların ışığında mesleki yargı tanımı şu şekilde yapılabilir<sup>143</sup>;

“Mesleki yargı, gerekli özen, tarafsızlık ve dürüstlük altında ve meslekle ilgili standartlar doğrultusunda, deneyimli ve bilgili (ehliyetli) kişilerce gerçekleştirilen yargıdır.” Yapılan tanım ve yukarıda yer alan tüm açıklamalarla ilgili olarak yargının bazı özelliklerinden söz etmek uygundur. Buna göre yargı<sup>144</sup>;

- i. anlamlı bir tercih içermelidir,
- ii. sorunu tanımlama ve sorunun farkında olmadan karar vermeye uzanan bir süreci içermelidir,
- iii. kişinin iş sorumlulukları ile ilgili olmalıdır,
- iv. kişisel düzeyde dürüstlük gibi değerleri barındırmalıdır,
- v. gerekli ve özel bilgi gerektirmeli, mesleki standartlar ve mevcut uygulama ile ilgili olmalıdır,
- vi. benzeri sorunlar ve benzer durumlarla ilgili deneyime dayalı olmalıdır,
- vii. mesleki tarafsızlığa izin veren koşullar altında gerçekleştirilmelidir.

Muhasebe literatürü içinde yer alan bir tanıma göre mesleki yargı; alternatifler arasında karar verilmesinin gerekli olduğu durumlarda mesleğin

---

<sup>143</sup> Gibbins ve Mason, 1988, s.5.

<sup>144</sup> Gibbins ve Mason, 1988, s.5.

gerektirdiği beceri, bilgi ve deneyimi kullanarak seçim yapmak şeklinde de tanımlanmaktadır<sup>145</sup>. Bu mesleki yargı tanımında iki boyut dikkat çekmektedir. Bunlar gerekli ve yeterli bilgi/deneyim ile alternatifler arasından seçim yapmadır. Bahsedilen bilgi muhasebe bilgisidir<sup>146</sup>. Seçim ise muhasebe ve denetimin gerektirdiği yöntemlerden birisini seçmektir. Bu tanımda dikkat edilecek başka bir nokta daha bulunmaktadır. Tanımın yapıldığı dönem dikkate alındığında teknolojik gelişmelerin günümüzdeki kadar hızlı olmadığı, satış işleminin genelde peşin ya da peşine benzer şekilde yapıldığı görülmektedir. Satış konusu genelde üründür, garanti süreleri kısadır, kapsamı dardır, finansal ürün dendiğinde akla hisse senedi ve tahviller gelmektedir ve muhasebe meslek mensubunun finansal tablo hazırlarken gelecekle ilgili tahminde bulunmaya fazla ihtiyacı yoktur. Bu nedenle mesleki yargı kullanımı sırasında muhasebe meslek mensubu genelde işlemin varlığı, sahipliğin devri gibi koşullara bakmaktadır. Oysaki bu tanımdan günümüze kadar olan süreçte ekonomik koşullar büyük bir hızla değişmiş; yeni işlemler, yeni finansal ürünler ve yoğun ölçüde hizmet satışı gibi olgular meslek mensubunun karar sürecinde gelecekle ilgili çok sayıda ve karmaşık tahminler yapmasını zorunlu duruma getirmiştir. Bu süreç; muhasebe teorisinin evrimi şeklinde isimlendirilmektedir<sup>147</sup>. Aşağıdaki gelişmeler, değişim sürecinde yaşananlara örnek olarak verilebilir<sup>148</sup>;

- Finansal piyasalardaki gelişmeler, yeni finansal ürünler, türev araçlar gibi işletmeleri yeni ve karmaşık finansal stratejiler geliştirmeye yönelten riskten korunma<sup>149</sup> gibi finansal gelişmeler
- Endüstriyel ürünlere dayalı ekonomilerden hizmet bazlı ve uzun dönemli sözleşmelere bağlı ekonomik sistemlere geçiş
- Dış kaynak kullanımı (outsourcing) gibi farklı ilişkiler içeren; firmalar arası uzun vadeli sözleşmelerin yapılması
- Hızla karmaşıklaşan ve çoğunlukla değerleri gelecekte olması beklenen bazı olaylara bağlı emeklilik planları (sağlık faydaları, hisse senedi opsiyonları gibi)

---

<sup>145</sup> Gibbins ve Mason, 1988 s.7

<sup>146</sup> Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri kastedilmektedir.

<sup>147</sup> Ross Skinner, Judgment in Jeopardy. **CA Magazine**, 1995, s. 18.

<sup>148</sup> Dennis Cormier ve Michel Mangan, "From Accounting to Forecounting" **Canadian Accounting Perspectives**, 4(2), 2005, s.248.

<sup>149</sup> Hedging kavramı yerine kullanılmıştır.

- Birçok ürün ve üretim sürecini doğrudan etkileyen teknolojik değişimlerin stok değerlerine ve sermaye yatırımlarına etkisi

Tüm bu değişimler muhasebe meslek mensubunun geleceği dikkate almasını ve potansiyel risk ve getirileri hesaplamasını gerektirmektedir. Çünkü gelecekte olacak bazı gelişmeler değerlendirme, sahiplik, işlemlerin özü hatta varlığını doğrudan etkileyecektir. Dolayısıyla muhasebe meslek mensubunun yargısı işletmenin çevresini anlama, temel teknolojik değişiklikleri takip etme, finansal eğilimleri yorumlama gibi bazı becerilerle şekillenecektir.

Sağlam bir finansal temele sahip olan herhangi biri için standartlar içinde yer alan muhasebe bilgisini anlayabilmek hiç zor olmayacaktır (net bugünkü değer, hisse senedi opsiyonlarının hesaplanması, türev ürünlerin değerlemesi gibi). Muhasebeci için zorlayıcı olan kısım, işlemlerin altındaki ekonomik gerçeklerin belirlenmesi sürecidir. Örneğin Kurumsal Kaynak Planlaması Yazılım Sistemi (ERP) satışı gibi bir işlemde gelir ve maliyeti belirlerken, muhasebeci işlemin bileşenlerini belirlemelidir. Risk ve getirilerin transferi, potansiyel teknolojik sorunlar gibi işletmenin iş modeli ile ilgili bazı noktaların belirlenmesi gerekecektir. Dolayısıyla muhasebeciyi zorlayan, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ya da standart bilgisi değil, yazılımla ilgili bileşenleri belirlemeye yarayan teknik bilgidir.

Nortel telekom şirketi 1999 ve 2000 yılına ait satış rakamlarını 3 milyar \$ fazla hesapladığını belirtmiş ve düzeltme yapmıştır<sup>150</sup>. Bu tipte düzeltmelerin sıklığı muhasebecilerin yöntem seçimi konusunda değil, işletmelerin satış sözleşmelerini anlama ve yorumlama konusunda sıkıntı yaşadıklarının göstergesidir. Özellikle hasılatın belirlenmesi standardı ile ilgili olarak mesleki yargı oldukça yoruma açıktır<sup>151</sup>.

Finansal araçlarla ilgili standartlar mesleki yargı uygulamasının en zor olduğu bölümleri içermektedir. Örneğin standarda göre, serbest yatırım fonu uygulanması için fonun efektif olması koşulu aranmaktadır. Bir serbest yatırım fonunun efektif olduğunun belirlenmesi noktasında kullanılacak en az dört farklı yol

---

<sup>150</sup> [accounting.uwaterloo.ca/ethics/Management\\_Fraud/Nortel%20Case.doc](http://accounting.uwaterloo.ca/ethics/Management_Fraud/Nortel%20Case.doc) (21.03.2008)

<sup>151</sup> Joan Conrod ve Judy Cumby, "Revenue Recognition in the Spotlight", **Canadian Accounting Perspectives**, 4(2), 2005, s.231.

bulunmaktadır<sup>152</sup>. Riskten kaçınma (hedging) konusu finans alanında zor kabul edilen ve uzmanlık gerektiren alt başlıklardan birisidir. Riskten kaçınma, muhasebeleştirilmesi sırasında hem çok iyi anlaşılmalı hem de gelecekte olması beklenen bazı olaylar doğrultusunda farklı senaryolarla desteklenmelidir. Bu durum, muhasebecinin alan bilgisi dışında ciddi bilgi birikimine sahip olmasını gerekli kılmaktadır.

Finansal raporlama tezin kapsamı içerisinde tüm kullanıcılar için finansal tabloları ve çeşitli finansal raporları hazırlamayı ve sunmayı kapsamaktadır. Bu bağlamda muhasebede dolayısıyla finansal raporlamada mesleki yargı “gerekli özen, tarafsızlık ve dürüstlük altında finansal raporlama standartları ve muhasebe ile ilgili diğer standartların sağladığı çerçeve içerisinde, muhasebe konusunda bilgili ve deneyimli kişilerce, muhasebe, finansal tablo ve raporlarla ilgili konularda varılan her türlü yargı” şeklinde tanımlanabilir.

Enron skandalı yukarıda bahsedilen noktalarla ilgili gerçekçi bir örnek oluşturmaktadır. Enron’la ilgili incelemeler şirketin yüksek düzeyde karmaşık kabul edilen riskten kaçınma (hedging), ileriye satış, özel amaçlı işletme, geri satın alım sözleşmeleri gibi işlemleri sıkça kullandığını göstermektedir. Bu işlemlerin sağladığı faydaların ve oluşturduğu maliyetlerin ölçülmesi genelde zordur ve yüksek düzeyde yargı kullanımı gerektirmektedir.

Finansal tabloların kullanıcılarına sağladıkları yardım konusundaki işlevleri geçmişten günümüze oldukça gelişmiştir. 20 sene öncesi ile karşılaştırma yaptığımızda büyük ölçüde geleceğe dönük ve nakit akışlarını tahminlemeye yönelik bir ortamdan bahsetmek yerinde olacaktır. Muhasebe alanındaki bu değişimin sonucu daha karmaşık fakat işletmenin gerçek ekonomik değerini ve gelecekte oluşturacağı nakit akımlarını daha iyi yansıtan finansal tablolar ortaya çıkarmıştır. Fakat bu yeni finansal tablo setinin yapısı, uzun dönemli tahminler, muhasebe dışı disiplinlere ait bilgiler ve yoğun varsayımlar nedeniyle oldukça hassastır. Bu nedenle finansal tablo

---

<sup>152</sup> John D. Finnerty ve Dwight Grant, “Alternative Approaches To Testing Hedge Effectiveness Under SFAS 133” **Accounting Horizons**, 2002, s. 98.



seti gerçek ve somut bir sonuca bağlı olmayan sanal bir gerçeklik olarak da tanımlanmaktadır<sup>153</sup>.

Finansal tablo hazırlayıcılar ve denetçilerin mesleki yargılarından faydalanmaları finansal raporlamanın özünü oluşturmaktadır. Mesleki yargının sağladığı esneklik ve kavrama olmadan finansal muhasebe prosedürleri, standartları ve kuralları hantal, sonuçsuz ve işlevsiz duruma gelmektedir. Finansal muhasebe, değişik koşullar altında farklı düzeylerde mesleki yargının kullanımını gerektirmektedir. İki deneyimli ve bilgili muhasebeci aynı koşullar ve benzer olaylar karşısında farklı sonuçlar doğuran yargıda bulunabilirler.

### 2.1.1. Yargı Kavramına Psikolojik Bakış<sup>154</sup>

Sosyal psikolojinin yargı ve kararlar gibi konularında **bilişsel psikolojinin** ön plana çıktığı görülmektedir<sup>155</sup>. Bilişsel sosyal psikoloji, sosyal psikoloji alanında 1970'lerden itibaren giderek güçlenen bir akım olarak kabul edilmektedir. Gerek psikolojiye, gerek sosyal psikolojiye damgasını vuran bilişsel yaklaşımın temelleri, 1960'larda tutum değişiminin tutarlılık kuramlarıyla ve özellikle de "bilişsel tutarsızlık" kuramıyla atılmıştır<sup>156</sup>.

Sosyal biliş kavramı, "enformasyonların alınması ve hatırlanması gibi bilgi işlem süreçlerini etkileyen faktörler bütünü"nü ifade etmektedir. Söz konusu enformasyonlar, kişilerin yargıları ile yargılama süreçlerine ilişkin enformasyonlardır<sup>157</sup>.

---

<sup>153</sup> Norman B. Macintosh, Teri Shearer, Daniel B. Thornton ve Michael Welker, "Accounting as Simulacrum and Hyperreality: Perspectives on Income and Capital", **Accounting, Organizations and Society**, 25(1), 2000, s.20.

<sup>154</sup> Yargı ile ilgili psikoloji literatüründe önemli çalışmalar bulunmaktadır. Bu bölümde tez çalışmamızın kapsamına referans oluşturabilecek bazı bilgilere yer vermek amaçlanmıştır. Muhasebe meslek mensubunun yargısı ile ilgili psikoloji tabanlı çalışmalar yapmanın muhasebe literatürüne katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

<sup>155</sup> Nuri Bilgin, **Sosyal Psikoloji**, Ege Üniversitesi Yayınları, İzmir, 2008, s.7.

<sup>156</sup> Çiğdem Kağıtçıbaşı, **Yeni İnsan ve İnsanlar**, Evrim Yayınevi, İstanbul, 1999, s. 34.

<sup>157</sup> Nuri Bilgin, **Sosyal Psikoloji Sözlüğü**, Bağlam Yayıncılık, İstanbul, 2003, s. 56.

Bu noktada, bilişsel çelişki teorisine de değinilmesi uygun görülmüştür. Bilişsel çelişki teorisi, 1950'li yıllarda Festinger (1957) tarafından geliştirilmiştir. Bilişsel uyumu konu alan bu teori, insanların bilişsel planda çelişki yaratan biliş, duygu ve davranışlardan kaçındıklarını, biliş öğeleri arasında bir tutarlılık oluşturmaya ve mevcut tutarlılığı korumaya çaba harcadıklarını öngörmektedir<sup>158</sup>.

İnsan davranışları genellikle, belirli bir şekilde davranmamızı ve belirli bir şekilde davranmamızı gerektiren bir takım dış talep, emir veya zorlamalara bağlıdır. Oysa insanlar çoğu zaman kişisel düşünce ve kanaatlere göre davrandıklarını düşünmektedir. Bu insanların kendi kendileriyle tutarlı olduklarını düşünmelerine neden olmaktadır. Tutarlılık teorisyenlerine göre, insanlar; bilişsel öğelerin çelişkili olması durumundan kaçınırlar. Dolayısıyla insanların temel eğilimi, olabildiğince bilişsel tutarlılığı sağlamak ve onu korumaktır<sup>159</sup>.

İnsanlar, olaylar ve davranışların nedenlerini ararken, kendilerine zaman kazandıracak zihinsel kestirme yollara başvururlar. Sosyal psikolojide, basit ve yaklaşık kural veya kestirme stratejilere zihinsel kestirme yöntemler (heuristic) adı verilmektedir. Bu kestirme yöntemler, çok az miktarda düşünme gerektirir ve insanlar kendilerine kısa bir yol seçip, yargılara varırlar. Başka bir deyişle, insanlar dikkatli yargı ve değerlendirme yapmaya uğraşmadan bazı ipuçlarını kullanarak bazı sonuçlara ulaşırlar. Kuşkusuz bu durum, insanların etraflarındaki konuyla ilgili birçok bilgiyi göz ardı etmeleri riskini taşımaktadır. Zihinsel kestirme yöntemler, belirli bir konuda düşünmek için zaman olmadığında, bir konuyla ilgili her biri dikkate alınamayacak kadar fazla bilgi olduğunda, söz konusu konu, kişi için çok önem taşımadığında ve konu ile ilgili çok fazla düşünmek istenmeyen zamanlarda daha çok kullanılmaktadır<sup>160</sup>.

Temsile, tutumlara ve ulaşılabilirliğe dayanan çeşitli zihinsel kestirme yöntemlerden söz edilebilir. Temsile dayanan zihinsel kestirme yöntem, kişiler, nesnelere veya olaylarla ilgili şeylerin hangi kategoriye ait olduğuna hemen karar vermeyi sağlar. Tutumlara dayanan zihinsel kestirme yöntemler; objelerin, tercih edilen veya edilmeyen gruplara dahil edilmesine işaret eder. Ulaşılabilirliğe dayana

---

<sup>158</sup> Bilgin, 2003, s. 57.

<sup>159</sup> Bilgin, 2003, s. 58.

<sup>160</sup> Kağıtçıbaşı, 1999, s. 246, 249.

zihinsel kestirme yöntemler ise, bir karar verirken veya bir çıkarımda bulunurken en çabuk akla gelen ve bellekte en hızlı şekilde ulaşılabilen bilgilerden yararlanır<sup>161</sup>. Yani daha fazla deneyime ve bilgiye sahip bir meslek mensubu daha hızlı karar verecektir, özellikle benzer durumlarla daha önce de karşılaşmış ise kafasında o konu ile ilgili oluşmuş olan şablona uygun şekilde yargı sürecini gerçekleştirecek ve derhal çözüme ulaşacaktır.

## 2.2. Mesleki Yargının Etkisi ve Önemi

Levitt<sup>162</sup>, Amerika’da faaliyet göstermekte olan işletmelerin yatırımcıların kar beklentilerini yerine getirme konusunda çok ciddi baskı altında olduklarını vurgulamaktadır<sup>163</sup>. Levitt’e göre bu aşırı baskının şekillendirdiği çevre koşullarına paralel olarak finansal raporların kalitesi düşmekte ve kazançların yönetimine başvurma oranı ciddi şekilde artış göstermektedir.

Levitt’e göre hızla değişen iş dünyasının kurallarına uyum sağlayabilmek için, muhasebe standartları belirli ölçüde esnek bırakılmıştır. Fakat bu esneklik, kötü niyetli kişilerce kazanç yönetimi tekniklerine malzeme yapılmıştır. Levitt, bu olumsuz durumun üstesinden gelebilmek için standart yapıcıları yeterince açık olmayan, esnek standartların ayrıntılarına yer vermeye davet etmektedir.

Levitt bu ayrıntılandırma çağrısını yaparken, Beresford<sup>164</sup> ise standart yapıcıları standartları basitleştirmeye çağırılmaktadır. Beresford’a göre standartlar gün geçtikçe karmaşık duruma gelmekte ve denetçiler, işletmeler ve tablo kullanıcıları ek yorumlara gereksinim duymaktadır<sup>165</sup>. Beresford’a göre sermaye piyasası kurulu, yapısı gereği subjektif olan bazı alanlar da dahil olmak üzere hemen her konuda tek düzen uygulama gerektiren standartlar istemektedir. Bu istek doğrultusunda

---

<sup>161</sup> Kağıtçıbaşı, 1999, s. 246-248.

<sup>162</sup> Arthur Levitt bu dönemde Amerika Birleşik Devletleri Sermaye Piyasası Kurulu (SEC) başkanıdır ve bu görüşlerini 1998 yılında New York Üniversitesi’nde yapmış olduğu konuşmasının bir bölümünde dile getirmektedir.

<sup>163</sup> Arthur Levitt “The Numbers Game” **The Cpa Journal**, 68(2), 1998, s.17.

<sup>164</sup> Beresford bu davette bulunduğu dönemde FASB başkanıdır.

<sup>165</sup> Denis R. Beresford, “It is Time to Simplfy Accounting Standards”, **Journal of Accountancy**, 187(3), 1999, s. 66.

standartlar ayrıntılı duruma gelmekte ve karmaşıklaşmaktadır. Beresford, bu durumu olumsuz olarak nitelendirmekte ve sonlandırmak gerektiğini düşünmektedir, bu doğrultuda standart yapıcıları, mesleki yargıya dayanan basit ve anlaşılabilir standartlar oluşturmaya davet etmektedir.

Birbirinin tam tersi olan Levitt ve Beresford'un görüşleri aslında muhasebe dünyasında uzun zamandır var olan bir tartışmaya işaret etmektedir. Muhasebe standartlarının ilke bazlı mı yoksa kural bazlı mı olması gerektiği, başka bir deyişle mesleki yargının odak noktası olup olmadığı tartışma konusudur.

Finansal raporlar yolu ile kullanıcılara sunulan bilgiler çoğunlukla rakamsal, salt gerçeklere bağlı, kesin karakterde, tarafsız, sistematik muhasebe prosedürlerine dayanan yapıda olsa da taşıdıkları anlam ve mesajlar büyük ölçüde mesleki yargı süreci tarafından belirlenmektedir. Finansal tablolar genelde çok sayıda kişinin farklı yapıdaki mesleki yargılarını taşımaktadır. Finansal tablo hazırlayıcılar ve denetçiler mesleki yargıda bulunurken ne kadar objektif olurlarsa olsunlar, finansal tablolar yine de mesleki yargıların yapısını ve karakterini yansıtmaktadır. İki deneyimli muhasebeci aynı koşullar altında ve aynı sorunlar karşısında oldukça farklı mesleki yargıda bulunabilmekte, dolayısıyla aynı durum için muhasebe açısından farklı sonuçlar üretilebilmektedir. Karmaşık ve zor bazı işlemlerin varlığı halinde görüşler arasında iyi niyetli farklılıklar oluşmaktadır. Muhasebe standardı uygulanması gereken yaklaşım konusunda çok net ve açık olmayabilir. Oldukça karmaşık bir işlem karşısında işletme ve meslek mensubu karar sürecinde yargı kullanmak zorundadır. Bu nedenle mesleki yargıyı ve rolünü iyi anlamak finansal raporlar ile sunulan bilgiyi de iyi anlamaya temel oluşturacaktır<sup>166</sup>.

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

---

<sup>166</sup> Gibbins ve Mason, 1988, s.1.

Sürecin büyük bir bölümü özel, bilinç dışı tarzda ve doğrudan gözlemlenemez yapıdadır.

Mesleki yargı sürecinde yararlanılan muhasebe standartları sadece o ülke ile ilgili olmayabilir, işletmenin iş yaptığı farklı bir ülkenin o sektörle ilgili farklı standartları da yargı sürecinde söz konusu olabilir. Eldeki sorunla ilgili olarak direkt ilgili standartlar olmadığında mesleki yargı oldukça kritik duruma gelmektedir. Bu gibi durumlarda standartların neyi açıklayıp neyi açıklamadığını bilmek ve hangi standarda bakılacağını anlayabilmek ancak mesleki deneyim ile gerçekleştirilmekte ve yargı sürecini tam anlamıyla mesleki yargı sınıfına sokmaktadır.

Thomas Gresham tarafından ekonomi literatürüne kazandırılan Gresham kuralına göre kötü para iyi parayı kovmaktadır. Muhasebede de kötü yargının<sup>167</sup> iyi yargıyı kovması eğilimi bulunmaktadır. Belirli bir durumla ilgili yapılan ve mükemmel sayılan bir yargı; oldukça benzer fakat yine de farklı özelliklere sahip bir başka durumda bir önceki kullanımı referans göstererek aynı şekilde kullanılabilir. Bu yanlış anlamamanın zincirleme devamı eldeki durum için yanlış; ama referansa sahip bir şekle gelebilir. Bu durumun bir örneği 1960`lı yıllarda işletme birleşmeleri konusunda yaşanmıştır<sup>168</sup>. Literatürde çıkarların birleştirilmesi<sup>169</sup> yöntemi olarak adlandırılan yöntem bir işletmenin başka bir işletmeyi satın alması durumunda da kullanılmıştır<sup>170</sup>. İyi ve kaliteli mesleki yargının tam ve net olarak ortaya konulması Gresham kuralının muhasebeye ve mesleki yargı sürecine olumsuz etkisini ortadan kaldıracaktır. Finansal tablo hazırlayıcılar ve denetçiler muhasebe standartlarını uygularken tamamen tarafsızlıkla mesleki yargılarını kullandıklarında standartları istedikleri yere çekerek çıkarlara uygun hareket etme şeklindeki anlayışla karşılaşma sıklığını düşürecektir. Bu da mesleki anlamda daha profesyonel ve daha az ticari davranışlar doğuracaktır.

Son yıllarda özellikle, Amerika Birleşik Devletleri'nde yaşanan muhasebe skandalları, muhasebecilik mesleğinin sorgulanmasına neden olmuştur. Başta dünyanın en büyük yedinci şirketi olan Enron'un iflas etmesi, tüm dünyada büyük bir

---

<sup>167</sup> Tez içerisinde mesleki yargı ve yargı kelimeleri çoğu yerde birbirinin yerine kullanılmaktadır.

<sup>168</sup> Gibbins ve Mason, 1988, s. 15.

<sup>169</sup> "Pooling of interest" kavramının çevirisidir.

<sup>170</sup> Oysa mevcut durum çıkarları birleştirmeyi değil bir firmanın başka bir firmayı tamamen almasını içermektedir.

çok etkisi yaratmıştır. Çünkü bu şirketin defterlerinin denetimi, dünyaca ünlü denetim kuruluşu Arthur Andersen tarafından yapılmış ve şirket karlı gösterilmiştir. Ayrıca Worldcom, Adelphia, Tyco ve Global Crossing gibi şirketlerde gerçekleşen iflas ve yolsuzluk olayları muhasebeyle ilgili bazı kaygılar uyandırmıştır<sup>171</sup>. Ancak Amerika Birleşik Devletleri başta olmak üzere gelişmiş ülkelerde, bu meslekle ilgili mesleki kuruluşlarca olumsuzlukları gidermeye yönelik araştırmalar ve çalışmalar yapılmaktadır. Gelişmiş ülkelerde, yatırımcıların kararlarını yönlendiren finansal bilgiyi üreten muhasebecinin görev ve sorumlulukları ile niteliklerinin doğru tanımlanması önem kazanmaktadır.

Mesleki yargının geliştirilmesi ve uygulanması ile ilgili birçok soru ve sorun bulunmaktadır. Skinner, mesleki yargıyı iki temel soru çerçevesinde tartışmaktadır<sup>172</sup>:

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

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

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

Mesleki yargının sağlıklı bir biçimde kullanılabilmesi için muhasebe teorisi bilgisi gerekmektedir<sup>173</sup>. Oysa üniversite ders içerikleri incelendiğinde 'muhasebe teorisi' içerikli bir dersin olmadığı görülmektedir. Ayrıca literatür incelendiğinde ülkemizde herhangi bir muhasebe teorisi kitabına rastlanılmamıştır.

---

<sup>171</sup> 2008 yılının son çeyreğinde tüm dünyayı derinden etkileyen küresel ekonomik krizle birlikte, Lehmann Brothers gibi finans sektörünün önde gelen işletmeleri iflas etmiştir. Bu iflaslarda muhasebe yolsuzluğu bulunmasa da, muhasebe verilerinin etkin kullanılmadığı ve iflasın öngörülememesi dikkat çekmektedir.

<sup>172</sup> Skinner, 1995

<sup>173</sup> Jacques Fortin ve Real Labelle, "If Only We Had Listened to Ross Skinner", **Canadian Accounting Perspectives**, 4(2), 2005, s. 261.

Finansal tablolar gerek temettü dağıtımını gerekse başka şekillerde kaynak dağıtımını etkilemektedir. İMKB’de işlem gören bir şirket yerine New York borsasında işlem gören başka bir şirkete yatırım yapmak, finansal tablolara bakılarak verilen bir karardır ve bu karar doğrultusunda sermaye ülke değiştirmektedir. Bankalar ve kredi kurumları finansal tablo verilerine dayanarak kime ne kadar fon sağlayacaklarına karar vermektedirler. Kredi alan firmalar üretimlerini arttırmakta ve istihdam oluşturmaktadırlar. Kullanıcısını yanlış bilgilendirme yaparak yönlendiren bir finansal tablo seti yanlış bir kredi kararı doğurmakta ve bu karara bağlı olarak aslında üretimi artmaması gereken bir mal piyasaya sürülmektedir. Bu durum, doğrudan serbest piyasa ekonomisinin kıt kaynakların etkin kullanımı prensibine zarar vermektedir. Görüldüğü üzere finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliği aslında ekonomik sistemin temelini oluşturmaktadır<sup>174</sup>.

Mesleki yargının insanlar tarafından iyi yönde ya da kötü yönde kullanılacağı biçiminde bir varsayımda bulunmak psikoloji literatüründe de tartışılmıştır. Bu konuda McGregor tarafından geliştirilen X ve Y kuramının varsayımları aşağıdaki gibidir<sup>175</sup>;

X Kuramı:

- İnsan tipik olarak çalışmayı sevmez, elinden geldiğince işten kaçma yollarını arar.
- Sorumluluktan kaçar, yönetilmeyi yeğler, güvenliğe tutkusu fazladır.
- Bencildir, örgüt amaçlarına karşı kayıtsızdır. Bu nedenle sıkı veya yakından denetlenmelidir.
- İnsan yaradılışı gereği yeniliklere ve değişikliklere karşı direnir, alışkanlıklarına tutkusu fazladır.
- İnsan saf ve pratik zekadan yoksundur, kolayca kandırılabilir. Harekete geçmesi için maddi açıdan ödüllendirilmesi gerekir.

---

<sup>174</sup> Fortin ve Labelle, 2005, s.262.

<sup>175</sup> Gülay Budak ve Gönül Budak, **İşletme Yönetimi**, Barış Yayınları, İzmir, 2004, s. 75.

Y Kuramı:

- Çalışmak bir insan için oyun ve dinlenme kadar doğaldır.
- İnsan tipik olarak tembel değildir. İşyerinde gerekli ortamın yaratılması durumunda, çalışmak zevk biçimine dönüştürülebilir.
- İnsan gerekli koşullar yaratıldığı takdirde, öğrenmek ve daha fazla sorumluluk alma eğilimindedir.
- İnsan kendini kontrol ederek ve yöneterek örgütün amaçlarına katkıda bulunabilir. Amaçlara ulaşmak için hizmet eden ve başarıya ulaşan insanlar ödüllendirilmelidir.
- Sıkı denetim ve ceza ile korkutma, insanı amaçlara yöneltecek tek yol değildir.

Varsayımlar, görüldüğü gibi ele aldığı insan tipine uygun yönetsel yaklaşımlardan da bahsetmektedir<sup>176</sup>. Mesleki yargı sürecinden en yüksek düzeyde fayda sağlamak adına, bu yaklaşımları dikkate almak meslek açısından yerinde olacaktır.

### 2.3. Mesleki Yargı ve Muhasebe Standardı İlişkisi

Her bir muhasebe standardı aslında bireysel bir görüş veya yargının yerini tutmaktadır<sup>177</sup>. Muhasebe standartlarına sahip olmanın sebebi de bu gerçektir. Aksi halde her birey farklı bir görüşe sahip olacak ve kaotik bir durum ortaya çıkacaktır. Bu bağlamda her standart aslında onu hazırlayan bir grup insanın 'kollektif yargı'sı' olmaktadır. Burada sorulması gereken; kollektif yargının standartta ne zaman yer alması gerektiğidir.

---

<sup>176</sup> Yönetimde insan boyutunu ele alan çalışmalardan birisi de William G. Ouchi' nin Z Teorisi' dir. Ouchi, 1981 yılında yayınlanan Z Teorisi adlı eserinde insanların verimli çalışabilmeleri için nasıl yönetilmeleri gerektiği konusunu araştırmıştır. Teorinin bir açıdan X ve Y teorilerinin arasında bir yaklaşım içerdiği söylenebilir.

<sup>177</sup> Ross Skinner ve Alex Milburn, **Accounting Standards in Evolution**, Toronto: Holt, Rinehart and Winston of Canada, 2001, s. 597.



Mesleki yargının tanımında, standartlar ışığında gerçekleştirildiği yer almaktadır. Mesleki yargı ile standartlar arasındaki ilişki açık ve net olmamasına karşın oldukça önemlidir. Standartlar bilgisiz ve acemi insanları değil; belirli düzeyde uzmanlık ve deneyim sahibi insanları hedefleyerek hazırlanmaktadır. Mesleki yargının tanımı dikkate alındığında; yargının deneyimsiz kişilerce değil, uzman ve deneyimli kişilerce yapılan bir eylem olduğu belirtilmektedir.

Mesleki yargıya özellikle standart kapsamına girmeyen konularda gereksinim duyulmaktadır, ayrıca standartlar belirli yerlerde yargı yapılmasını istemekte ve yargı için destek sağlamaktadır. Bu nedenlerle standart-yargı ilişkisi açık ve net değildir. Mesleki yargı ve standartlar insan ürünüdür ve bu nedenle asla mükemmel değildir.

Standartların oluşturulma nedenleri aşağıda sıralanmıştır; ilk dört madde genel olmakla beraber son üç madde özellikle muhasebe ve finansal raporlama ile ilgilidir<sup>178</sup>.

- i. Mesleki yargı doğası gereği risk barındırmaktadır. Mesleki yargıda bulunan kişi için; seçime bağlı olarak ortaya çıkacak sonuçların belirsiz olması; seçim yaparken kullanılacak bilgilerin belirgin olmayışı ve eksik oluşu gibi faktörler risk oluşturmaktadır. Risk ve belirsizlik yoksa; süreç mekanik ve sonuçlar tahmin edilebilir ise meslek mensubunun yargısına gerek duyulmayacaktır. Mesleki yargıda bulunma esnasında kişinin algılayabildiği riskler dışında kişinin yetersizliklerinden kaynaklanan ve kendisinin de farkında olmadığı riskler de olabilir. Tüm bu riskler meslekleri topluma olan görevlerini ve toplumun beklentilerini yerine getirmek ve saygın yerlerini korumak amacı ile standartlar oluşturmaya yönelmektedir.
- ii. Meslek, yeterli bilgi sahibi meslek mensubu tarafından icra edilebilmekte; bu bilgi düzeyi başkalarını o konuda tavsiyede bulunabilmekten de alıkoymaktadır.
- iii. Standartlar meslekle ilgili oldukça bilgi ve deneyime sahip, donanımlı ve yetkili kişilerce hazırlanmakta ve taslak halinde iken kamu ile paylaşılarak fikir alınmaktadır. Bu şekilde hazırlanan standartlar mesleğe ait ortak aklı yansıtmaktadırlar. Böylelikle tek bir bireye ait mesleki yargıdan daha üstün

---

<sup>178</sup> Gibbins ve Mason, 1988, s. 30-32.

olmaları beklenmektedir. Mesleki yargı için bir dayanak oluşturmayı hedefleyen standartlar yargı kalitesini arttırmayı hedeflemektedir.

- iv. Standartlar yargı ile ilgili sorunlara dair etkin çözümler üretmeyi hedeflemektedir. Bir grubun herhangi bir sorunla ilgilenecek çözüm üretmesi ve bunu herkesle paylaşması bireysel olarak herkesin aynı sorunu bir çok kez çözmeye çalışmasından daha az maliyetlidir.
- v. Mesleğin ortak aklını resmîyete döken standartlar böylelikle mesleki yargıları üstlerince ya da mahkeme tarafından sorgulanan meslek mensuplarına da kendilerini koruma yolunu sağlamaktadır. Mesleki yargının incelikleri onu açıklamayı kimi zaman zorlaştırırsa da standartlar başkalarına anlatma noktasında dayanak olabilirler.
- vi. Dönemsel olarak finansal raporlar hazırlama, tahakkuk esasına uyma ve karmaşık bazı olayları çift taraflı kayıt sistemine oturtma gibi nedenler mesleki yargının temel varolma nedenleri arasındadır. Muhasebe dersine yeni başlayanlar; tahakkuklar, tahminler, karşılıklar, muhasebe politikaları gibi konuların modern finansal raporlamanın parçası olduğunu öğrenmektedirler. Tablo hazırlayıcılar, denetçiler ve kullanıcılar muhasebenin objektif ve yargıya açık yapısına uyarken onlara yol gösteren standartlar kitaplardan, geçmiş deneyimlerden ve genel kabul görmüş uygulamalardan doğmaktadır.
- vii. Muhasebe, subjektif olmanın yanında ayrıca sürekli değişen bir çevre yapısına sahiptir. Karşılaşılan sorunlar ve dolayısıyla çözüm yolları da sürekli değişmektedir. Böyle bir çevrede kesin ve doğru yanıtların olması oldukça zordur. Standart hazırlama süreci, ortak sorunlara yanıt bulmayı amaçlamakta ve hazırlanan standartlar sorunlar için bulunan çözümleri herkesle paylaşmaktadır.

Standartlar, uygulayıcıların bireysel yargıları olmaksızın düzgün şekilde işlevlerini yerine getiremezler. Bunun nedenleri aşağıda açıklanmaktadır<sup>179</sup>;

- Standart hazırlayanların karşılaşılabilecek herşeyi düşünmeleri ve çözüm

---

<sup>179</sup> Gibbins ve Mason, 1988, s. 32.

üretmeleri uygulamada olanaksızdır. Dolayısıyla mesleki yargı potansiyel olarak eldeki sorun ile standartı eşleştirirken gereklidir.

- Standart hazırlayıcılar, belirli durumlar ve sorunlara ilişkin uygulamaları anlatırken anlam itibarı ile yargı içeren sözcükleri zorunlu olarak kullanmaktadır. Tezin uygulama bölümünde bu sözcükler üzerine odaklanmaya çalışılmaktadır.

- Standartlar önemsiz derecede küçük konuları kapsamamaktadır; dolayısıyla herhangi bir konunun önemli olup olmadığı yargı ile belirlenecektir.

- Modern finansal muhasebenin doğası gereği standart koyucuların önerilerinin birçoğu mesleki yargı gerektirmektedir. Tahminler ve dağıtımlar gibi konular her duruma göre farklı şekilde yapılmaktadır; dolayısıyla bu gibi konularda ilgili standartların etkinliği mesleki yargının kalitesine bağlı kalmaktadır.

- İşletmeler genellikle faaliyetlerini standartların gereklerine göre şekillendirmekte veya kısıtlamaktadır. Her ne kadar istenilen bir durum gibi gözükse de yargıyı ortadan kaldıracak standartlar yazmak uygulamada olanaksızdır. Hızla değişen iş dünyası kuralları ve yeni çıkan finansal araçlar yanında, kendilerini standartlara göre ayarlayan işletmeler var oldukça mesleki yargı gereği de var olacaktır.

- Önceki maddelerin de açıkça ortaya koyduğu üzere muhasebe standartlarının durağan ve değişmez olması olanaksızdır. Muhasebe ve denetim dünyasındaki hızlı gelişmelerin doğal bir sonucu olarak daha önce çok iyi işlev gören bir standart yararsız duruma gelebilir ya da standartta boşluklar ortaya çıkabilir. Mesleki yargı barındırmayan yapıdaki standartlar, değişimler karşısında derhal işlevsiz duruma gelebilir. Standart sistemi karışık bir sistem olarak nitelenmektedir. Bu nedenle ilgili süreçler değişimler karşısında hemen geri kalacaktır. Mesleki yargı, ilgili standardı, asıl amacını ve doğal yapısını dikkate alarak değişikliğe hazır duruma getirmekte, değişiklikleri standart açısından test etme olanağı sağlamaktadır.

Standartlar her ne kadar muhasebe teorisi gereği geçmiş olayları ve sonuçları değerlendirmeye yönelik de olsalar açık ve net şekilde gelecekle ilgili tahmin ve projeksiyonları da içermektedirler ve bu tahminlerin yapılması bir takım varsayımlarla gerçekleşmektedir. Bunlar enflasyon oranı, teknolojik ilerlemeler, yatırım getiri oranları ve benzer varsayımlardır. Bu rakamların tahminlenmesi için geçmiş eğilimlere bakmak gerekmektedir. Geçmişteki eğilimleri bugünkü çevre faktörlerini de hesaba katarak gelecekle ilgili tahminlere çevirebilmek ancak mesleki yargı ile olanaklıdır. Hatta bu tahminler esnasındaki yargıların muhasebe bilgisinden çok farklı disipline ilişkin bilgileri gerektirdiği de açıktır.

Mesleki yargı muhasebe standartlarının temelini oluşturan kavramsal çerçevede; varlık ve borç tanımlarında örtülü olarak yer almaktadır. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun yayınlamış olduğu kavramsal çerçevede varlık ve borç tanımı şu şekilde yapılmaktadır<sup>180</sup>;

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

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

Tanımlara bakıldığında içlerinde tahminlerin, kabul edişlerin yani kesin olmayan unsurların var olduğu görülmektedir. Aslında tüm standartların başlangıcını oluşturan kavramsal çerçeve, temel kavramların tanımını yaparken dahi mesleki yargıya referans vermektedir.

UFRS'nin ve TMS/TFRS'lerin ilke-bazlı olduğu ve mesleki yargıyı ön planda tuttuğu aşağıda yer alan açıklamalardan çok net olarak anlaşılmaktadır. Bu açıklamalar, kullanıcıların meslek yargılarına ters düşen standart maddeleri ile karşılaştıklarında yorumlarına göre hareket etmelerini ve bu gibi durumlarda ne yapılması gerektiğini özetlemektedir.<sup>181</sup>

“Çok ender koşullarda yönetim standart veya yorum kurallarıyla uyumlaştırmanın finansal tablolarının çerçevede belirtilen hedefleriyle çelişki

---

<sup>180</sup> TMSK, **Kavramsal Çerçeve** paragraf 49

<sup>181</sup> TMSK, TMS 1 **Finansal Tabloların Sunuluşu** paragraf 17-18

yaratacak biçimde yanlış uygulamalara neden olacağı sonucuna ulaşmışsa, geçerli mevzuat izin verdiği takdirde veya engellemiyorsa işletme 18. paragrafta belirtilen şekilde maddenin uygulanmasından kaçınacaktır. İşletme bir Standart veya Yorum kuralını 17. paragrafta göre uygulamaktan kaçınırsa, aşağıdaki açıklamaları yapacaktır:

- a) yönetimin, işletmenin finansal tablolarının finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışlarını gerçekçi bir biçimde gösterdiğine dair kararı;
- b) uygulanabilir standart ve yorumla uyumlu olduğu ancak gerçekçi bir sunuluş sağlamak için bir kuraldan ayrıldığı;
- c) uygulamaktan kaçınılan standardın veya yorumun başlığı, standart veya yorumun gerektirdiği işlemi de içeren standardı veya yorumu uygulamaktan kaçınmanın niteliği, uygulamanın çerçevede belirtilen finansal tabloların hedefleriyle çelişki yaratacak şekilde yanlış bir uygulama olmasının nedenleri ve tercih edilen uygulama; ve
- d) standart uygulanmış olsaydı finansal tablolarda yayınlanmış olacak olan kalemler üzerinde, bu kuralın uygulanmasından kaçınmanın dönemler itibarıyla yapacağı finansal etki.”

ABD’de Sayıştay tarafından kamu denetim standartları adı altında yayımlanan dokümanda mesleki yargı ile ilgili “*denetimlerin ve doğrulama yüklenimlerinin planlanmasında ve icrasında ve sonuçların raporlanmasında mesleki yargıdan yararlanılmalıdır*” ifadesi kullanılmış ve mesleki yargı başlığı altındaki bölümde aşağıdaki beş madde sıralanmıştır<sup>182</sup>;

- Sözü edilen bu standart denetçilerin, çalışmalarının bütün yönleri ile ilgili olarak mesleki yargıyı uygulamada, gerekli dikkat ve özeni göstermelerini ve kamu menfaatine hizmet ilkelerine uymalarını ve yüksek düzeyde dürüstlük, tarafsızlık ve bağımsızlık niteliklerini korumalarını gerektirir. Bu standart, ayrıca,

---

<sup>182</sup> **Amerika Birleşik Devletleri Sayıştay Kamu Denetim Standartları 2003**, Amerika Birleşik Devletleri Sayıştay (GAO) tarafından yayımlanan “Government Auditing Standards-2003 revision” isimli İngilizce dokümandan Sayıştay Uzman Denetçisi Sacit Yörüker tarafından dilimize aktarılmıştır.

genel kabul görmüş denetim standartları çerçevesinde çalışma yapan her bir denetçiye genel kabul görmüş denetim standartlarına uyma sorumluluğunu yükler. Eğer denetçiler genel kabul görmüş denetim standartlarına göre çalışma yaptıklarını beyan ediyorsa, genel kabul görmüş denetim standartlarından olan sapmaları haklı göstermelidirler.

- Denetçiler, yerine getirilecek görevin türünün ve çalışmalara uygulanacak standartların belirlenmesinde; çalışmanın kapsamının tanımlanmasında; metodolojinin seçilmesinde; toplanacak kanıtların türünün ve miktarının belirlenmesinde ve çalışmaları ile ilgili testlerin ve prosedürlerin seçilmesinde mesleki yargıdan yararlanmalıdırlar. Mesleki yargıya, ayrıca, testlerin ve prosedürlerin uygulanmasında ve çalışma sonuçlarının değerlendirilmesinde ve raporlanmasında başvurulmalıdır.

- Mesleki yargı, denetçilerin, sorgulayıcı bir zihinsel durumu ve kanıtların eleştirel bir değerlendirmesini içeren mesleki şüphecilik göstermelerini gerekli kılar. Denetçiler, özenle, iyi niyetle ve dürüstlikle kanıtların toplanması ve kanıtların yeterli ve uygun olduğunun tarafsız olarak değerlendirilmesi için mesleklerinin gerektirdiği bilgiden, beceriden ve deneyimden yararlanırlar. Kanıtlar bütün görev süresince toplanıp değerlendirildiği için *mesleki şüphecilik* bütün görev boyunca gösterilir.

- Denetçiler yönetimi sahtekar olarak görmedikleri gibi sorgusuz sualsiz dürüst olduğunu varsayarlar. Mesleki şüpheciliği uygulamaya koyarken denetçiler, yönetimin dürüst olduğu varsayımıyla, ikna edici kanıttan daha azı ile yetinmemelidirler.

- Mesleki yargıya başvurulması; denetçilere, varsa, verilerdeki önemli yanlış beyanların veya anlamlı hataların ortaya çıkarılabilmesi konusunda güvence elde etme imkanı verir. Kanıtların niteliği ve yolsuzluk özellikleri nedeniyle mutlak güvence ulaşılabılır değildir. Bu yüzden, genel kabul görmüş denetim standartlarına göre yürütülen bir denetim veya doğrulama yüklenimi, hatadan veya yolsuzluktan, yasadışı fiillerden veya sözleşme ya da bağış anlaşmaları hükümlerinden doğan önemli bir yanlış beyanı veya anlamlı bir hatayı ortaya çıkaramayabilir. Dolayısıyla, bu standart, görevin planlanmasında ve icrasında mesleki yargıya başvurulması

Belirsiz bir dünyada kesin bir şeye sahip olmak olanaksızdır. Ancak belirsizliği olabildiğince düşük düzeye indirerek, dürüst resim ilkesine yaklaşılabılır. Günümüz dünyasında finansal sonuçların dürüst resim ilkesine göre raporlanması hızla hareket eden bir hedefe benzemektedir. Her bir önemli faaliyet sonrasında işletmeyi likide çevirmek teorik olarak olanaklı olmadığından, karı da ekonomik anlamda tam olarak ölçmek olanaksızdır. Bu nedenle muhasebeciler karı; uzun dönemde doğru yansıtabilecek dönemsellik, ihtiyatlılık, tarihi maliyet gibi kavramlar geliştirmişlerdir. Net muhasebe karı bu nedenle tamamen kesin bir gerçekliğin yansımalarından çok, bir dizi iyi belgelenmiş ve sistemli tahminin yansımasıdır<sup>183</sup>. Muhasebenin tarihsel sürecine baktığımızda bir kaç ortağın sahipliğindeki varlıkları kaydetmekten yola çıkarak günümüzde ekonomik kaynakların ne şekilde ve ne ölçüde dağıtılacağını belirleyen bir araç durumuna geldiğini görmekteyiz.

#### **2.4. Mesleki Yargı Süreci**

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

1. Yargı gerektiren durum (sorunun doğası, bilgi maliyeti, zaman kısıtı):  
Durum; sorunun doğası, ilgili standartlar ve ne derece açık oldukları, ekonomik ve diğer güdümler, sorunun çözülmesi için tanınan süre ve bilginin maliyetini içermektedir.
2. Yargıda bulunan kişi ya da kişiler: Kişiler; mesleki yargı süreci içinde yer alan kişiler, yetenek düzeyi, dürüstlük ve etik unsurlar, gerekli bilgi ve özen, sorun ve durumun anlaşılması, riskten kaçınma gibi kişiye ait özellikler, sorumluluk, bilgi düzeyi ve kişisel hedefleri içermektedir.

---

<sup>183</sup> Fortin ve Labelle, 2005, s.261.

3. Süreç (bilginin toplanması, tartışılması): Süreç; bilgi toplama ve işleme, tarafsızlık, bilinçli ve bilinç dışı bilişsel süreçler<sup>184</sup>, grup içi bilgi paylaşımı, dökümantasyon, kuruma ait süreçler ve meslek örgütüne ilişkin süreçleri içermektedir.
4. Çıktı (karar ve sonuçları): Sonuç; karar, tahmin ya da görüş, tahmin ve görüşe bağlı ortaya çıkacak olan kısa ve uzun dönemdeki sonuçlar, sonucun ilgili taraflara iletilmesini sağlayan araç, uygulanan yöntem ve gelecek zaman için kazanılan deneyim ve edinilen bilgiyi içermektedir.

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

Deneyim ve bilgi düzeyi, meslek mensubunu yeni durumlarla ilgili yargı konusunda hazır duruma getirecektir. Mesleki yargı süreci sürekli bir süreçtir. Herhangi bir karar, sonrasındaki durum ve yargıları etkileyecektir. Meslek mensubunun herhangi bir durum karşısında verdiği karar sonrası sonuçları gözlemlemesi ve ders çıkarması benzer olayların tekrarında yargısını geliştirecektir.

Mesleki yargı gerektiren durum, süreçte dikkate alınacak ve kullanılacak bilgi ve verileri de içermektedir. Verilerin farkında olunması ve varlıklarının bilinmesi dışında kişi ile bağlantısı da önemlidir. Kişiler hem süreci etkilediğinden hem de sürecin bir parçası olduğundan; içinde bulunulan durum objektif olarak ölçülebilen verilerden daha önemli olabilir. Muhasebe mesleğinde standartlar yaşamsal derecede önemli bir rol oynamaktadır. Standardın rolü durumla ilgili olabilir, başka bir deyişle o konudaki açıklığı, anlaşılabilirliği ve kapsamı rolünü etkileyebilir. Aynı zamanda

---

<sup>184</sup> Bilişsel süreçler psikoloji biliminin ve sosyal psikoloji alt başlığının da konusunu oluşturmaktadır ve tezin ilerleyen kısımlarında süreçle ilgili bileşenlerin incelendiği kısımda psikolojik boyutlara da değinilmektedir.

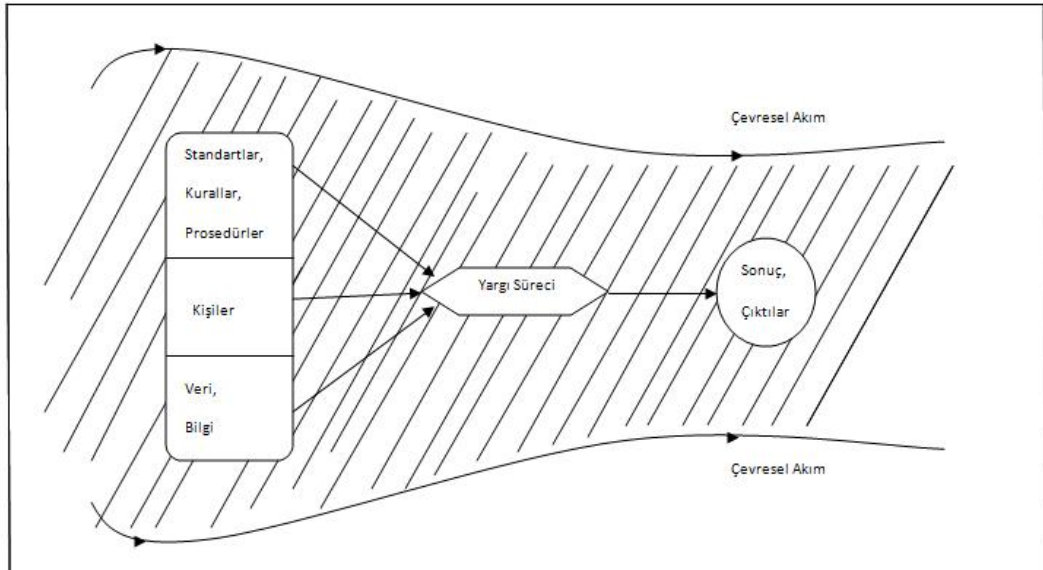


standardın rolü uygulamacı ile ilgili de olabilir; yani uygulamacının bilgi-birikimi, deneyimi gibi faktörler rol oynayabilir.

“İnsan”, mesleki yargı sürecinin hem parçası hem de süreci etkileyen bir faktör olarak ele alınmalıdır. Yargı insana ilişkin bir süreçtir ve mantıksal, psikolojik, sosyal, hukuksal ve hatta politik yansımaları söz konusudur. Belirli kişilerin süreçteki rolünü belirlemek ise genelde zordur. Öncelikle finans yöneticisi veya denetim şirketinin sorumlu ortağı sürecin merkezinde yer alabilir. Bu kişiler mesleki yargıyı gerçekleştirecek ya da değerlendirecektir. Diğer kişiler ise bu durumda merkezin çevresinde yer alan unsurları oluşturmaktadır. Bu şekilde herhangi bir yargı süreci ile ilgili olarak merkezdeki ve çevredeki kişileri belirlemek ve ortaya koymak, süreci değerlendirmeye yardımcı olabilir.

İnsanlar yargıda bulundukça deneyim kazanmakta ve öğrenmektedir. Bu öğrenmenin hızı ve derecesi kişinin algı ve yeteneklerine bağlıdır. Belirsizlik altında karar verme esnasında olası sonuçlara ilişkin beklentiler kararın birincil parçalarını oluşturmaktadır. Mesleki yargı sürecinin etkilerini daha derinlemesine ele almadan önce basit bir örnek verilebilir<sup>185</sup>. Bu örnek ile Şekil 1’deki bileşenleri açıklamak amaçlanmaktadır.

**Şekil 2.1:** Basit Mesleki Yargı Süreci



**Kaynak:** Gibbins ve Mason, 2002: 19

<sup>185</sup> Gibbins ve Mason, 1988, s. 20.

Saldırgan (agresif) raporlama tarzı ile ünlenmiş olan ve ülkenin hızla büyümekte olan işletmelerinden birisinin muhasebe bölümünde yetkili olan bir muhasebe meslek mensubu finansal bir durumla ilgili mesleki yargıda bulunmak durumunda kalmıştır. Muhasebe meslek mensubu muhasebe standartlarının durumuyla ilgili bölümlerini okumuş ve karşılaşılan durumu standartta verilen kriterler açısından değerlendirmiştir. Daha önceki benzer durumlardan edindiği deneyim ile yazılı olarak elinde bulunan kriterleri ele alarak uygun muhasebe yaklaşımını seçmiştir. İlgili iş akışı içinde seçimini yansıtan finansal tablolar dış denetçiler tarafından onaylanmıştır. Sözü geçen olay Şekil 1'deki bileşenler açısından şu şekilde incelenebilir:

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

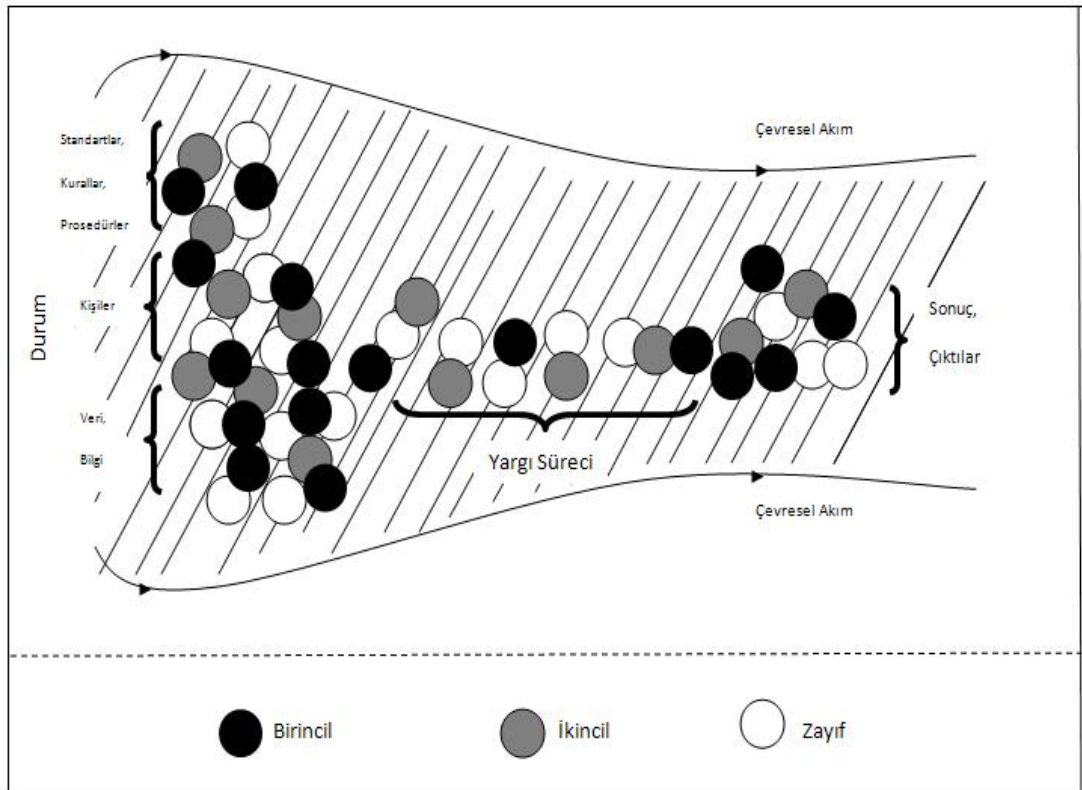
Yargı süreci ile ilgili yukarıdaki parçaları içeren liste esasen yüzeysel unsurları içermektedir; çevre içinde başka faktörler de yer almaktadır, bu faktörlere örnek olarak, işletmenin faaliyet gösterdiği pazarın o anki durumu, işletme içi moral-motivasyon düzeyi, benzer işletmelerin olayları ele alış biçimleri, kanun koyucunun benzer durumlarla ilgili ek yorumları ve görüşleri, standardın kriterleri ne derece açık olduğu ve mevcut durumu düzenleyen başka bölümlerin olup olmadığı muhasebe meslek mensubunun kararında ne derece yalnız ve özgür olduğu; danıştığı üstlerin varlığı, aldığı kararın hemen uygulanma durumu, üst yönetimin onayı verilebilir.

Mesleki yargının şematize edilmesi şu noktalar dikkate alındığında daha anlaşılır olacaktır;

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

Bir çok yargı birden çok insanın varlığını içermektedir. Karşılaşılan olaylar standartlarca açık ve net şekilde kapsanmamaktadır ve faaliyet raporu, bildirim ya da sektörel bazı formların doldurulması ile ilgili olabilmektedir. Sürecin uygulayıcıya, işletmeye, denetçiye ve kredi sağlayanlara farklı sonuçlar doğurması da söz konusudur.

**Şekil 2.2:** Ayrıntılı Mesleki Yargı Süreci



**Kaynak:** Gibbins ve Mason, 2002: 21

Şekil 2’de daha bütünsel dolayısıyla daha karmaşık bir şema önerilmektedir. Şekil 2, mesleki yargı sürecinin değerlendirilmesi ile ilgili olarak bazı önemli noktaları ortaya koymaktadır.<sup>186</sup>

- Şekildeki beş faktör üniter bileşenler değil; küçük dairelerle gösterilen bileşenler kümesidir. Her bir faktör kavramsal olarak tanımlanabilir fakat mesleki yargı gerektiren duruma göre birden çok parçaya dönüşmektedir.

- Her bir parça bir şekilde akıp giden sürece bağlanmaktadır. Mesleki yargı süreci genel çevreye ve eldeki soruna göre değişen bir süreçtir. Farklı mesleki yargı süreçleri benzer ve farklı görünüşe sahip olabilir.

- Şekil 3.2’de bileşenleri temsil eden daireler birbirinin üstüne denk gelmektedir. Bu; bileşenlerin birbiriyle ilgisini göstermektedir ve sürecin işleyişinin önemli bir parçasıdır.

- Şekil açık ve belirgin bir tetikleyici içermemektedir. Çünkü yargı sürecini tetikleyen şey herhangi bir bileşen aracılığıyla ortaya çıkmaktadır. Örneğin meslek mensubunun konu ile ilgilenmesi tetikleyici olabilir. Fakat derinlemesine düşününce meslek mensubunun saldırgan muhasebe prosedürünü seçmesi; ya da benzer bir olayla ilgili son zamanlarda yayımlanmış otorite görüşü de tetikleyici sayılabilir.

- Bileşenler Şekil 1’de olduğu gibi açık çizgilerle gruplanmıştır. Çünkü bileşen kümeleri rastlantısaldır. İnsanların nerede bittiği ve verilerin nerede başladığı analizin odak noktasına göre değişmektedir. Örneğin meslek mensubu dikkate alındığında, denetçiler veri olarak alınabilir çünkü görüşleri seçim için veridir. Denetçiler, karar sürecinde yer almamaları nedeniyle insanlar içine katılmamaktadırlar. Denetçiler de işletmenin muhasebe uygulamalarıyla ilgili karara varma noktasında mesleki yargılarını kullanmaktadır. Bu yargı süreci şematize edildiğinde insanların ve verilerin gruplandırması oldukça farklı olacaktır.

- Çevresel akışı gösteren oklar dışında bileşenler arasında akış gösteren ok bulunmamaktadır. Şekil 2.1. soldan sağa doğru bir akım göstermektedir. Standartlar, insanlar ve veriler sürece akmakta ve daha sonra sonuç ve çıktılara dönüşmektedir. Özellikle bazı durumlarda ilişkiler farklı yönlerde akabilir; bazı süreçler ve bazı adımlar yinelenebilir. Sonuçları, çıkmazları ve benzer bazı noktaları

---

<sup>186</sup> Gibbins ve Mason, 1998, s. 22.

düşünerek yapılan bu tekrar değerlendirmeler parçalar arası akışları ve ilişkileri oldukça karmaşık duruma getirebilir.

- Bir önceki madde doğrultusunda çıktı ve sonuçlar bileşenleri bir başka yargı sürecinin girdisi olabilir. Bu nedenle herhangi bir sürecin şekli ve bileşenlerinin dağılımı farklı şekilde oluşabilir. Kişiler arası ilişkiler; yargıda bulunmaya hazır olma gibi faktörler süreç içindeki bileşenleri anlamayı zor duruma getirebilir bu da sürecin nerede başladığını; nelerden etkilendiğini ve nerede bittiğini belirlemeyi güçleştirir.

- Şekil 2.1.'de doğrudan gösterilmeyen bir diğer nokta da insanlarla ilgili olarak dikkate alınması gereken algı, değerler, yetenekler, bilgi düzeyi, beklentiler gibi insani özellikler ve farklılıklardır. Bu noktalar sürecin karmaşıklığını arttırmakta ve bileşenlerin neden farklı önem derecelerini ifade eden dairelerle gösterildiğini açıklamaktadır. Önem dereceleri öznel olarak belirlenmekte ve sürecin içindeki insanlara göre farklılık arz etmektedir. İnsanların yargı sürecindeki davranışlarını daha iyi anlayabilmek için dışarıdan inceleme yapan tarafsız bir bakış açısı yerine süreç içindeki insanların özelliklerini dikkate almak gerekli ve yerinde olacaktır.

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

Standartlar mesleki yargıyı bir kaç şekilde gerekli kılabilmektedir. Standartlar, mükemmel olmadıkları için belirli konularda yeterli ve açık olmayabilirler. Bu durumda standardın genel olarak özünü yansıtacak şekilde mevcut duruma ilişkin bir yaklaşım ancak mesleki yargı ile belirlenebilmektedir. Aynı finansal tablo setini konu alan birden fazla otoritenin hazırladığı standart olması durumunda; hatta bu standartların kimi yerde birbirinin kapsamı içine girmesi durumunda çelişkiyi ortadan kaldırarak muhasebe uygulaması belirlemek mesleki yargı ile olanaklıdır. Son olarak konu ile ilgili birçok standardın varlığı meslek mensubunu bilgi yoğunluğuna götürecektir. Yığın şeklindeki bilgilerden konu ile

ilgili olanları seçmek; hazırlanacak ek bilgilerin kullanıcıya marjinal getirisini düşünmek ve bilgiyi sunmak mesleki yargı sürecini oldukça güçleştirmektedir.

Mesleki yargı ve muhasebe aynı sistemin iki ana bileşeni, başka bir deyişle bir paranın iki yüzü gibidir. Mesleki yargı ile standartlar arasındaki ilişki standart yapıcılar, muhasebeciler ve denetçiler için oldukça önem taşımaktadır. Muhasebe ve denetim standartlarının hazırlanması son yıllarda oldukça ilgi çekmiş ve önemli ölçüde kaynak bu konuya harcanmıştır. Muhasebenin hızla artan karmaşık yapısına paralel olarak standart yapıcıların da işleri daha karmaşık duruma gelmiştir. Yeni finansal araçlar, artan satın almalar ve farklı işletme yenilikleri finansal muhasebe modelleri üzerinde baskı oluşturmuştur. Bu baskının sonucu olarak finansal sunumda artış olmuş, kullanıcılara rakamları sağlama yanında işlemlerin nedenlerini net olarak aktarma da önemli bir destekleyici işlev olarak ön plana çıkmıştır. Rakamsal verilerin hazırlanmasının tartışmalı ve kişiye bırakıldığı durumlarda, sunum önem kazanmaktadır. Muhasebenin temellerinden birini oluşturan “tahakkuk esası” düşünüldüğünde geçici vergi farkları, emeklilik planları ve kur değişim farkları gibi konular, gittikçe artan sunum ve açıklamaları gerektirmekte bu da mesleki yargıya olan gereksinim ve talebi arttırmaktadır. Görüldüğü gibi standartların kapsamı genişlemekte ve mesleki yargı kullanımı artmaktadır. Göreceli olarak standartların kapsamının mı mesleki yargının kullanımının mı geliştiği bilinmemekle beraber muhasebeci, denetçi ve yöneticilerin her iki taraftan gelen taleplerle kuşatıldığı açıktır.

## **2.5. Mesleki Yargıda Bulunanlar ile İlgili Öneriler**

Çalışmamızın bu kısımda, mesleki yargının gerçekleştirildiği çevreyi ve yargı sürecini geliştirmeye yönelik önerilerde bulunmak amaçlanmaktadır.

### **2.5.1 Mesleki Yargı Çevresi**

Muhasebe standartları ve mesleki yargıya duyulması gereken saygı ve gösterilmesi gereken ilgi, süreç içinde insanların varlığı nedeniyle eksik

kalabilmektedir. Muhasebe ile ilgili olmayan kişilere göre mesleki yargı, standardın açıkladığını basit şekilde uygulama davranışdır ve çoğu zaman muhasebecilerin istediklerini yapma konusunda kullandıkları bir kılıf olarak görülmektedir. Mesleki anlamda itinalı bir finans yöneticisinin yönetim kurulu üyelerini bir muhasebe politikasının belirlenmesi ya da başka bir politikadan kaçınılması gerektiği konusunda ikna etmesi oldukça zor olabilmektedir. Buna benzer şekilde finansal tablolarla ilgili karar vericilerin önemsiz ya da kendilerini kısıtlayıcı gördükleri bazı noktalarda denetçilerin mesleki yargısını dayatabilmesi oldukça zorlayıcı bir durum oluşturmaktadır.

Yargı kullanımını gerektiren bir durum karşısında; meslek mensubunun olası yargısının ortaya çıkaracağı potansiyel sonuçlar, karlılık açısından olumsuz olsa bile meslek mensubunun desteklendiği bir çevre olduğu durumlarda yargı süreci tanımında yer alan ilkelere uygun olarak işlemektedir. Uygulamada bu duruma ters düşebilecek bazı aksaklıkların da olması muhtemeldir. Örneğin mesleki yargısı ile çalıştığı işletmenin çıkarları çatıştığı noktada ihtiyatlılığı elden bırakmayan birinin yerine daha esnek yargılarda bulunabilecek biri getirilebilir<sup>187</sup>.

Mesleki yargı ile ilgili olarak en büyük desteklerden biri de kişinin çalışma arkadaşlarından gelmektedir. Sadece teknik ve muhasebe bilgisine dayanan konularda danışma şeklinde değil asıl olarak mesleki yargı başkaları tarafından sorgulandığı zaman destek göstermek gerekli olmaktadır. Bu tarzda, mesleki yargı için özgür bir ortam oluşmasına olanak veren destekler özellikle büyük çapta özel sektör ve denetim şirketlerinde söz konusu olabilmektedir. Hızla değişen dinamiklere sahip bir çevre içerisinde yargıya olan gereksinim ve yargıya verilen önem artmaktadır. Değişken çevre yapısı farklı ve çok sayıda seçeneği barındırıyor ise bu durumda deneyimin yargıya olan desteği de azalmakta ve meslek mensubu farklı durumlarla uğraşarak deneyim kazanmaktadır.

Modern finansal raporlama dünyası, özellikle büyük ve çok uluslu işletmelerde karmaşık ve birbirinin içine geçmiş amaçlar ve çıkar ilişkileri, uyulması gereken zaman kısıtları gibi nedenlerle yargı süreci üzerinde baskı oluşturmaktadır.

---

<sup>187</sup> Mark Nelson ve Hun-Tong Tan, "Judgment And Decision Making Research in Auditing: A Task, Person And Interpersonal Interaction Perspective, **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, 24, 2005, s. 44,45,46.

Destekleyici bir çevre, mesleki yargı sürecini geliştirip uygulamayı kolaylaştırırken olumsuz çevre koşulları ise mesleki yargı sürecini engellemektedir. Bu nedenle muhasebe mesleği ile ilgili otoriteler ve standart yapıcılar kaliteli mesleki yargıyı destekleyecek ortamın özelliklerini tanımlamalı ve belgelendirmelidir. İşletmeler de profesyonelce tanımlanan bu şekilde ortamları oluşturarak kaliteli mesleki yargıyı desteklemelidirler.

Meslek mensupları da bireysel olarak iş arkadaşlarını ve üstlerini bu tür ortamların oluşturulması konusunda motive etmeli ve aksaklıkların giderilmesi konusunda sorumluluk duymalıdır.

### **2.5.2. Bilgi ve Deneyimin Rolü**

Yargıda bulunabilmek için kişinin yeterli düzeyde bilgi birikimine sahip olması gerektiği gerçeği kaçınılmazdır. Mesleki standartlar, etik kodlar, kanunlar ve uygulamalar ile ilgili güncel bilgilerin izlenmesi gereklidir. Bilgilerin güncellenmesi ancak ilgili literatürün özenle ve istekle izlenmesiyle söz konusu olmaktadır. Bu özen ve ilgi, mesleki sorumluluk ile sağlanmaktadır. Yeterli düzeyde bilgi çoğunlukla benzer durumlarla karşılaşıldığında edinilmektedir. Benzer durumlarla karşılaşıldıkça işlemlerin biçimleri ve özleri anlaşılmakta, standartların hangi koşullarda nasıl kullanılacağı öğrenilmektedir. Mesleki yeterlilik finansal raporlama sürecinin herhangi bir noktasında bulunan her birey için gerekli bir koşuldur. Muhasebe alanında düzenleme, eğitim ve kural oluşturma ile ilgili kesimler bu yeterlilikleri belirlemeli ve yayımlamalıdır. Bu yeterliliklerin ve önemlerinin ortaya konması aynı zamanda muhasebe dışında yer alan fakat finansal raporlama sürecini etkileyen çevrelerin de konuyu anlamalarına ve önem vermelerine yardımcı olacaktır. Muhasebe dışı çevrelerin farkındalığını arttırmak bu bağlamda yargı sürecini de kaliteli duruma getirmeye yardımcı olacaktır.

Mesleki bilgi ve deneyim dışında yargıda bulunanların tarafsızlık ve dürüstlük gibi kişisel değerler taşıyor olması da gerekmektedir. Tarafsızlık, seçenekleri belirleme, önemlerine göre değerlendirme ve farklı bakış açılarıyla ele almayı ifade etmektedir. Tarafsızlığın olmadığı durumlarda bencil olarak hareket



etme, çıkar çatışması, farklı grupların baskıları gibi durumlar süreci yönlendirmekte ve yapılmaması gereken uygulamalar seçilmektedir. Yargı süreci sonunda oluşacak karar özellikle bir kesimin çıkarlarını doğrudan olarak etkiliyorsa baskı gelme olasılığı oldukça yüksek bir hal almaktadır. İşletmedeki pozisyonunu korumak isteyen bir tepe yönetici ya da müşterisini kaybetmek istemeyen bir denetçi, kendini düşünmek zorunda kalmakta ve bazı çevrelerce yargı süreçlerinin tarafsızlığı baskı altına alınabilmektedir.

Dürüstlük, tarafsızlığı tamamlayan bir özelliktir. Tarafsızlığı sürdürmek ve baskılara rağmen koruyabilmek ancak dürüstlük ile söz konusu olabilmektedir. Dürüstlük her ne kadar kişisel bir özellik olarak tanımlansa da diğer bireylerin davranışları, ödüller ve cezalar ile desteklenebilir. Mesleki yargıda bulunan bireyler için vazgeçilmez olarak tanımlanan dürüstlük ve tarafsızlık özelliklerinin taşınması hem kişisel düzeyde hem de meslek adına yapılan çalışmalarla sağlanmalıdır. Muhasebe mesleği ile ilgili resmi komiteler, muhasebe firmaları ve denetim şirketleri gibi meslek etiği ile ilgili çevreler yargı sürecindeki dürüstlük ve tarafsızlığı sağlamaya yönelik koşulları gözden geçirerek bu koşulların varlığının sağlanması konusunda çalışmalıdırlar. Bu koşulların varlığının gözlemlenmesi ve bu özelliklerin öğretilmesi bilgi-birikimin ölçülmesi ve öğretilmesine göre daha az gözlemlenebilir; ancak asla daha önemsiz değildir.<sup>188</sup>

### **2.5.3. Bilgi ve Gerekli Özen**

Mesleki anlamda gerekli özen koşuluna uygun olarak gerçekleştirilen yargı, verilerin özenle toplandığı ve gözden geçirildiği, görüşlerin ve diğer yardımcı tipte verilerle desteklenen ve analitik süreçler içeren bir yapıdadır. Yargı gerçekleştirilirken yapılan çıkarımlar uygulamaya ve gerçeklere dayalı olmalıdır; duygulara ve sezgilere dayanarak yargıda bulunulamaz. Yargıda kullanılacak uygun bilgilere karar vermek ve gerektiği şekilde kullanmak bu nedenle yaşamsal önem taşımaktadır. Tezin daha önceki bölümlerinde de değinildiği gibi karşılaşılan durum ile ilgili olarak hangi bilginin nasıl toplanacağını bilmek, bilgiye ulaşmak ve

<sup>188</sup> Gibbins ve Mason, 1988, s. 149, 152.

kullanmak aslında mesleki anlamda yeterliliğin en önemli kısmını oluşturmaktadır. Konu ile gerçekten ilgili ve doğru bilgilerin toplanması aslında ele alınan konuyu net ve açık duruma getirmekte; işlemin özü ile biçiminin ayırt edilmesine yardımcı olmaktadır.

Bilgi toplama aşamasının gerçekleştirilmesi için aynı zamanda olası çözüm ve sonuçların da belirlenmesi gerekmektedir. Yüksek düzeyde bilişsel becerilerin varlığı bu süreci daha etkin duruma getirecektir. Ele alınan konu ile ilgili standardın açık ve net oluşu çözümü olanaklı kılabilir; standart açık ve net değil ise birden fazla uygun çözüm olabilir ya da standart konu ile ilgili farklı seçenekler sunabilir. Bilgilerin analizi aşaması, olası seçeneklerin yarar ve sakıncalarını dikkate almak olabilir. Bu noktaların ortaya konması, yargıyı gerektiren sorunun çözümünü bulmada yarar sağlayacaktır. Kimi durumlar muhasebe ile ilgili literatürün gözden geçirilmesini ve başka kişilerin görüşüne başvurulmasını<sup>189</sup> gerektirebilir. Ülkemizde son yıllarda muhasebe mesleği ile ilgili yapılan sempozyumlarda ve panellerde muhasebe meslek mensuplarının bir araya gelerek daha büyük oluşumlar altında faaliyet göstermeleri gerekliliği dile getirilmektedir. TMS/TFRS'lerin yürürlüğe girmesi de aslında bunu gerekli kılmaktadır. Bu tarz oluşumlar mesleki yargı için, daha uygun bir ortamı da beraberinde getirecektir.

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

---

<sup>189</sup> Buradan, mesleki yargı sürecinde danışılacak kişilerin daha bilgili ve deneyimli olması gibi bir sonuç çıkarılmamalıdır. Konunun ve gerekli bilgilerin tartışılması ve araştırılması farkındalığı arttıracaktır. Bilişsel bir süreç olan yargı, sinerji ile daha verimli ve etkin bir duruma gelmektedir. Diğer meslektaşlarla yapılan bu şekilde fikir alışverişlerine sürecin sonuna gelmeden başlanmalıdır.

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

Kararın alınmasından sonra da süreçle ilgili olarak belgelendirmeye yönelik bir dizi işlem yapılması gerekmektedir. Böylelikle yargı sürecinin hem sağlanması yapılabilir hem de var olan durum aslında uzun bir sorunlar dizisinin parçası ise diğer parçaların çözümüne yardımcı olabilir. Belgelendirme işlemi aşağıdaki koşulların varlığı altında daha da büyük önem taşımaktadır;<sup>190</sup>

- Eldeki durum tartışmalı ve mesleki yargıya ulaşma süreci oldukça zorlu ise,
- Kararın uygulama zorlukları nedeniyle farklı bir çözüme yönelinmiş ise,
- Durumu ilgilendiren standartlar açık ve net değil ise,
- Kararın kullanıcıya önemli düzeyde etkileri varsa ve yargı süreci kesinlikle kontrol edilmeyi gerektiriyor ise.

Çalışanların geçici olduğu ve işletmenin kendisini devam ettireceği<sup>191</sup> düşünüldüğünde kurumsal kültürün devamı adına da belgelendirme ayrıca önem kazanmaktadır.

Yargı süreci sonunda karara bağlanan uygulama sağlama amacı ile diğer meslek mensuplarının fikirlerine sunulabilir, burada amaçlanan kararın muhasebe standartlarına, işletmeye ve pratiğe uygunluğunu tartışmaktır. Daha önce konu edilen fikir alışverişi süreci, karar alma ile ilgili yardım sağlamayı amaçlamaktaydı bu defa amaçlanan, kararın kendisini tartışmaktır.

---

<sup>190</sup> Gibbins ve Mason, 1988, s. 155.

<sup>191</sup> İşletmenin sürekliliği ve tüzel kişilik kavramları düşünülmelidir.

#### 2.5.4. Önemli Bir Finansal Raporlama Kararı ile İlgili Finans Tepe Yöneticisi Adım Önerileri

Finansal raporlama sürecini önemli düzeyde etkileyecek bir konuda yargı gerektiğinde CFO düzeyinde bir yönetici için şu adımlar önerilebilir<sup>192</sup>;

1. Mesleki yargı sürecini gerekli kılan ölçümleme, açıklama/sunum gibi durum ya da sorun tanımlanır.
2. Durumu netleştirmek için şu bilgiler toplanır:
  - a. Durumu özel kılan veriler
  - b. Daha önce benzer durumlarla karşılaşmış karşılaşılmadığı bilgisi
  - c. Gelecekte benzer durumlar tekrarlanacak ise şimdiden teamül oluşturma yaklaşımı
  - d. Kararı etki altına alması olası bütçe ile ilgili kısıtlar, performans ölçümü etkilenecek yöneticiler gibi koşullar
  - e. Son kararı verecek merci
3. Sorunla ilgili biçim ve öze ilişkin noktalar belirlenir.
4. Denetçilerle onları doğrudan ilgilendirecek konularda görüş alışverişi yapılır.
5. Konu ile ilgili resmi açıklamalar ve belgeler incelenir
6. Sektörel yaklaşımlar, kıyaslama yapılabilmesi bakımından incelenir, yeni bir işlem ise ilkelerden hareketle kıyas yapılabilir
7. İşletmenin benzer durumlarla ilgili politika ve yaklaşımları gözden geçirilir
8. Sorunla ilgili olası çözümler yarar ve sakıncaları da belirtilecek şekilde listelenir.
9. Taslak olarak yargı formüle edilir
10. Taslak yargının finansal raporlama ile ilgili daha önce alınan diğer kararlarla tutarlılığı denetlenir.

---

<sup>192</sup> Gibbins ve Mason, 1988, s. 157.

11. Olası kararın uygulanmasına bağlı çıkabilecek hisse senedi fiyatına etkiler, vergisel boyut, kur değişiminin kararın uygulanmasına etkisi gibi sonuçlar analiz edilir.
12. İşletmenin muhasebe dışındaki bölümlerinden gelebilecek olası sorular tahmin edilmeye çalışılır.
13. Son ve kesin kararı verecek merci ve denetçilerle fikir alışverişı yapılır.
14. Kararla ilgili görüş ayrılıklarının varlığı durumunda mesleki, kuruma ait ve kişisel etik kuralları dikkate alınır.
15. Karar ve uygulama aşamasında yapılacaklar belirlenir
16. Şu noktalar belgelendirilir<sup>193</sup>;
  - a. İzlenen süreç
  - b. Kararı destekleyen nedenler
  - c. Seçeneklerin red edilme nedenleri

### **2.5.5. Önemli Bir Finansal Raporlama Kararı ile İlgili Denetçi Adım Önerileri**

Müşterisinin finansal tablo setinde önemli derecede etkisi olacak bir durumla ilgili mesleki yargıda bulunacak denetçi için aşağıdaki adımlar öneri olarak sıralanabilir;<sup>194</sup>

1. Müşteri, denetim takımı ya da ilgili taraf mesleki yargı gerektiren durum ya da sorun tanımlanır.
2. Müşteri ile ilgili aşağıdaki bilgiler toplanır ya da güncellenir:
  - a. Faaliyet gösterilen iş alanının doğası, yapısı
  - b. Finansal raporlama ile ilgili kritik konularda son karar noktasında yer alan yetkililer
  - c. Finansal tablolarla en çok ilgilenen taraflar
  - d. Durumla ilgili olarak dikkate alınan noktalar
  - e. Denetim esnasında kullanılan önemlilik ölçütü

---

<sup>193</sup> Genel uygulamadan oldukça farklı bir yaklaşım benimsenmiş ise, denetçilerin itiraz edeceği düşünülüyor ise, kararın objektifliği sorgulanabilecek ise belgelendirme de o ölçüde ayrıntılı olacaktır.

<sup>194</sup> Gibbins ve Mason, 1988, s. 159.

3. Gerekli yerlerde müşteriye de danışarak, sorunla ilgili şu noktalar hakkında bilgi toplanır:
  - a. Durumu özel kılan veriler
  - b. Müşterinin daha önce benzer durumlarla karşılaşmış karşılaşılmadığı bilgisi
  - c. Gelecekte benzer durumların tekrarlanma olasılığı
  - d. Kararı etki altına alması olası bütçe ile ilgili kısıtlar, performans ölçümü etkilenecek yöneticiler gibi koşullar
  - e. Sorunun çözümü ile ilgili müşterinin benimsediği yaklaşım ve mesleki olarak destek noktası
4. Öz ile biçim arası farklılıklar var ise öze ait noktaların belirlenmesi ve müşterinin bu konudaki görüşünün alınması uygun olacaktır.
5. Konu ile ilgili resmi açıklamalar ve belgeler incelenir
6. Sektörel yaklaşımlar kıyaslama yapılabilmesi bakımından incelenir, yeni bir işlem ise ilkelerden hareketle kıyas yapılabilir,
7. Diğer müşterilerin benzer durumdaki yaklaşımları ve bu müşterilere verilen hizmet süreci kontrol edilir.
8. Durumla ilgili olası çözümler yarar ve sakıncaları da belirtilecek şekilde listelenir.
9. Taslak olarak yargı formüle edilir
10. Olası kararın diğer kararlarla tutarlılık bakımından karşılaştırılması yapılır.
11. Olası kararın uygulanmasına bağlı çıkabilecek hisse senedi fiyatına etkiler, vergisel boyut, kur değişiminin kararın uygulanmasına etkisi gibi sonuçlar analiz edilir
12. Olası yaklaşım ile müşterinin önerisi karşılaştırılır, varsa farkların nedenleri belirlenir.
13. Özellikle kararın arkasındaki nedenlerin doğrudan muhasebe standartlarına bağlanmadığı noktalarda müşterinin üst yönetimince gelebilecek sorular tahmin edilir
14. Gerek müşteri gerekse denetim firması içinde fikir alışverişi yapılır

15. Nihai karar uygulama ile beraber kararlaştırılır, gerekli ise denetim raporuna açıklama eklenir.

16. Şu noktalar belgelendirilir;

a. İzlenen süreç

b. Kararı destekleyen nedenler

c. Seçeneklerin red edilme nedenleri

## 2.6. Mesleki Yargının Sakıncaları

Mesleki yargı süreci kusursuz ve mükemmel değildir. Mantık hataları, bilgi eksiliği, zaman kısıtı gibi insana özgü bazı kısıtlardan etkilenmeye açık yapıdadır. Sürecin büyük bir bölümü özel, bilinç dışı tarzda ve gözlemlenemez yapıdadır. Hatta mesleki yargı için kara kutu benzetmesi de yapılmaktadır<sup>195</sup>.

Yargı; herhangi bir harekette bulunmaya yön veren bir seçim yapma veya karar verme sürecidir. Bu süreç, içinde bulunulan durum ve karşılaşılan konunun tanımlanmasını ve anlaşılmasını, sahip olunan bilgi ve deneyim ışığında değerlendirilmesini içermektedir. Duruma göre yargı süreci kısa veya uzun, gözlemlenebilir veya gizli olabilir.

Gerekli özen, tarafsız olma ve dürüstlük gibi kişisel değerler toplumun bir meslekten beklentileri arasında yer almaktadır. Meslek örgütüne sahip olan bazı meslek dallarında bu tür beklentiler ulusal ve uluslararası etik kodlarla da desteklenmiştir. Meslek mensupları kimi zaman bu değerleri tehdit eden koşullarla karşı karşıya kalmaktadır.

Mesleki yargı; ilgili mesleğin standart ve kurallarının gerektirdiği ölçüde gerekli özen, tarafsızlık ve dürüstlük altında deneyim ve yeterli bilgiye sahip meslek mensubunun kullandığı yargıdır.

Mesleki yargının yoğun biçimde kullanıldığı meslekler arasında muhasebenin yanısıra hukuk ve tıp gelmektedir fakat yargı konusunda bu meslekler muhasebeye göre farklı avantajlara sahiptir. Doktor hastası ile ilgili yargıda bulunacağı zaman

---

<sup>195</sup> FEE 2007, *Selected Issues in Relation to Financial Statement Audits*, s.15.

istediği her tür bilgiye hastaya sorarak ulaşabilmektedir. Hastadan kan testi istendiğinde hasta başkasının kanını verir ve başı ağrıdığı halde karnı ağrıdığını belirtirse, doktor için doğru mesleki yargıya ulaşmak olanaksız olacaktır<sup>196</sup>. Muhasebe meslek mensubu her zaman istediği tüm bilgilere ulaşamamakta veya ulaştığı bilgilerin doğruluğunu da test etmek zorunda kalmaktadır. Meslek tanımına bakıldığında yüksek düzeyde teknik bilgi, uygulama sorumluluğu ve mesleki yargı kullanımını içermektedir.

Levitt, muhasebe meslek mensuplarının, mesleki yargıyı ve standartlardaki esnekliği kullanarak kazanç yönetimine başvurabileceklerini savunmaktadır. Beresford'a göre ise karmaşık ve ayrıntılı standartlar farklı işlemleri benzer şekle sokarak sınıflandırmayı daraltacak ve bu nedenle de karşılaştırılabilirliği azaltacaktır<sup>197</sup>.

Eğer muhasebe standartları mesleki yargı kullanımını gerektirir özellikte ise tablo hazırlayıcılar finansal raporlama kararları noktasında özgür olacaklardır. Bunun sonucu olarak farklı işletmeler benzer işlemleri farklı şekillerde raporlayabilecektir. Bu gibi durumlar karşılaştırılabilirlik ilkesine zarar verecek ve kullanıcıları benzer işlemleri farklı görüp yorumlamaya itecektir.

Healy ve Wahlen'a göre yöneticiler yargı kullanarak kendilerine uygun yöntemleri, seçenekleri seçecek; tahminlemelerini çevreye göre ayarlayacak ve böylelikle özün önceliğine uygun hareket edeceklerdir<sup>198</sup>. Bu fikre benzer bir yaklaşım da bu şekilde raporlanan karın işletmenin ekonomik karını doğru şekilde yansıtacağını savunmaktadır çünkü detaylı standartlara göre yapılan finansal raporlama hem karşılaştırılabilirliği düşürecek hem de kullanıcıya daha az bilgi sağlayacaktır<sup>199</sup>. Kazançların yönetimi mesleki yargı kötüye kullanılarak ve ekonomik işlemler belirli şekil koşullarına uydurularak yapılmaktadır<sup>200</sup>. Kural bazlı

---

<sup>196</sup> The Institute Of Chartered Accountants In Austrilia, “**Professional Judgment: Are Auditors Being Held to a Higher Standard Than Other Professionals?**”, 2006, s.9.

<sup>197</sup> Beresford, 1999, s.66

<sup>198</sup> Paul Healy ve James W Wahlen, “A Review of The Earnings Management Literature and It's Implications for Standard Setting” **Accounting Horizons**, 13(4), 1999 s.370.

<sup>199</sup> Ronald Dye ve Robert E. Verrecchia, "Discretion vs. Uniformity: Choices Among GAAP", **The Accounting Review**, 70, 1995, s.390, 393.

<sup>200</sup> Healy ve Wahlen, 1999, s. 372.



yani ayrıntılı standartlar dürüst resim ilkesine uygun sonuçlar üretebilme noktasında sorumluluğu muhasebe meslek mensubuna değil; kurallara yüklemektedir<sup>201</sup>.

## 2.7. Mesleki Yargı Sürecinde Karşılaşılabilecek Güçlükler

Mesleki yargı, finansal raporlama süreci boyunca farklı anlarda ortaya çıkmaktadır. Muhasebe sisteminin tasarımından, finansal tablo dipnotlarında yapılacak açıklamaya kadar çok farklı bir yelpazede mesleki yargıya gerek duyulabilir. Mesleki yargı muhasebeciler için güç ve karmaşık konularda özellikle ön plana çıkmaktadır. Kanada`da yapılan ve muhasebecileri hedef alan bir çalışmada kamu ve özel kesimden bir çok muhasebeci ve finansal tablo kullanıcılarına mesleki yargı ile ilgili sorular sorulmuş ve mesleki yargı konusunda yaşadıkları güçlükleri belirtmeleri istenmiştir. Aşağıda bu görüşlerden birkaçına farklı kişi ve taraflarca sahip olunan bakış açısını açıklayabilmek ve farklı deneyimlerden yararlanabilmek açısından yer verilmektedir<sup>202</sup>;

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

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

Denetim elemanı olarak çalışan bir meslek mensubu ise “uzun vadede elde tutulması planlanan menkul kıymetlerle ilgili gelecekte oluşacak değerleri

---

<sup>201</sup> Dale Gerboth, “Commentary: Dale. L. Gerboth on the Profession”, **Accounting Horizons**, 2(1), 1998, s.108.

<sup>202</sup> Gibbins ve Mason, 1988, s.3, 4.

belirlemek zaman içinde ortaya çıkan politik ve ekonomik gelişmelere bağımlı olması nedeni ile oldukça belirsiz ve riskli olmaktadır. Bu koşullar altında mesleki yargıda bulunmak oldukça sancılı bir süreç haline gelmektedir” diyerek sorunları sıralamaktadır.

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

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

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

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

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

Son olarak üst düzey bir yönetici “muhasebe ile ilgili sorumluluğunun yanı sıra işletmelerde tepe yönetimde bulunanlar çoğu zaman karar verme süreçlerinde

yönetimi düşünmek ve korumak zorunda kalmaktadır. Bu gibi durumlarda mesleki yargı süreci, çok farklı değişkenlerden dolayı karmaşık duruma gelmektedir” şeklinde görüşlerini açıklamıştır.

Finansal raporlama sürecinde yer alan ve aynı zamanda farklı düzeyde yer alan bu görüşler incelediğinde mesleki yargıyı güçleştiren farklı nedenler hakkında genel bir kanı elde edilmektedir. Bu nedenleri gruplandırırsak özellikle mesleki yargı süreci ile ilgili baskıda bulunan işletme içi ve dışı çevreler ile muhasebenin ve dolayısıyla standartların yapısı içinde bulunan bazı doğal unsurların yargıyı zorlaştırdığı görülmektedir. Bu çalışmada her iki grup ele alınmakla beraber özellikle uygulama bölümünde standartlarda yer alan durumlara odaklanılmaktadır.

## **2.8. Mesleki Yargı ve Eğitim**

Mesleki yargının doğru şekilde uygulanması için, öncelikle *öğretilmesi* gerekmektedir. Tezin amacı ve sistematığı bakımından mesleki yargı ve eğitim konusuna da yer verilmesi uygun görülmüştür.

### **2.8.1. Muhasebe Eğitimi ile İlgili Gelişmeler**

Muhasebe dünyasında ilke bazlı muhasebe standartlarına geçiş ve mesleki yargının ön plana çıkış süreci ile beraber, eğitim bakımından birbirini izleyen bir dizi değişim de başlamıştır. Bu değişim; öğrenme amaçlarının kurallardan daha geniş kapsamlı kurallara ve sorun çözmeye dönüşmesi; eğitim tekniğinin aktif yöntemlere; örnek olay incelemelerine dönüşümü ve öğrencilerin kazanımlarının iletişim becerileri ve eleştirel düşünme becerilerine dönüşmesi biçiminde ortaya çıkmaktadır<sup>203</sup>. Bu değişim süreci Şekil 3’de şematize edilmektedir.

---

<sup>203</sup> Daniel Thorne, “An Educational Perspective on Concepts-Based Accounting Standards”, College of Business and Technology Working Papers Series, 2003, s.15.

İşletme çevresini etkileyen koşullar muhasebe dünyasını ve dolayısıyla muhasebe eğitimini de derinden etkilemektedir<sup>204</sup>. Bu çerçevede ilke bazlı standartlar ile uyumlu ve mesleki yargıyı öğretmede yardımcı olacak eğitim teknikleri ülkemiz muhasebe çevresini de yakından ilgilendirmektedir.

**Şekil 2.3:** Değişim Dinamikleri



**Kaynak:** Thorne (2003)'ten esinlenilmiştir.

Muhasebe diğer disiplinlere göre daha yoğun ve tekniktir. Bu nedenle muhasebe eğitimcilerinin öncelikle sistemin gerektirdiği teknik bilgileri vermeleri gerekmektedir. Öte yandan ilke bazlı standartlar, teknik bilgilerden çok yorum yapabilmeyi ve mesleki yargı kullanımını ön plana çıkarmaktadır. İlke bazlı standartların muhasebe meslek mensubuna sağlayacağı bir başka yarar da “eleştirel düşünme yeteneklerinin gelişmesini sağlamak” olacaktır. Katı kurallara uymak yerine işlemlerin özün önceliği gereğince ekonomik nedenlerini aramak, bunu

<sup>204</sup> Ercan Bayazıtlı ve Orhan Çelik, “Muhasebe Eğitiminin Kalitesinin Artırılmasında İlk Adım: Yükseköğretim Kurumlarında Muhasebe Eğitiminin Etkinliğinin Analizi”, 23. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Antalya, 2004, s. 23.

yaparken sektör, işlemin doğası ve benzer değişkenleri dikkate alıyor olmak analitik anlamda da gelişimi sağlayacaktır<sup>205</sup>.

Kural, kanun ve yasal düzenlemelerin çokluğu hem uygulamanın gerektirdiği teknik bilgileri hem de yaşam boyu öğrenmeyi gerektiren becerileri eş zamanlı kazandırmayı engellemiştir<sup>206</sup>.

## 2.8.2 Meslek Mensubunun Taşınması Gereken Özellikler

Son yirmibeş yıl boyunca çok sayıda rapor, çerçeve, makale ve araştırma; muhasebe eğitiminde hem içerik hem de pedagojik anlamda değişim konusunu ele almıştır<sup>207</sup>. Bu çalışmaların en eski ve kapsamlılarından biri, Amerikan Muhasebe Birliği'nin (AAA) yayınlamış olduğu Bedford Raporu (1986)'dur. Raporunda muhasebe meslek mensubunun gelecekte başarılı olabilmesi için teknik bilgi kadar başka yeteneklere de gereksinimi olduğu belirtilmiştir. Buna göre geleceğin muhasebecisi yaşam boyu öğrenme becerisine sahip, eleştirel düşünebilen ve muhasebe bilgi sistemini tümüyle kavrayan bir birey olarak yetişmelidir.

1989 yılında dönemin sekiz büyük denetim firması tarafından hazırlanan ve eğitimle ilgili görüşlerin yer aldığı raporda<sup>208</sup>, muhasebe meslek mensuplarının iletişim, entelektüel birikim, ve toplumsal ilişki yönünden de eğitilmesi gerektiği belirtilmiştir.

---

<sup>205</sup> Patricia A. Libby, Barriers to Using Cases in Accounting Education, **Issues in Accounting Education** 6(2), 1991, s.197.

<sup>206</sup> Gary L. Sundem, Doyle Williams "Accounting Education Prepares for the Twenty-First Century", **Accounting: A Newsletter for Educators**, 1991, s. 2.

<sup>207</sup> Brandon Bradford ve M.W. Peck, Jr. "Achieving AECC Outcomes Through the Seven Principles for Good Practice in Undergraduate Education", **Journal of Education for Business**, 72(6), 1997, s. 365.

<sup>208</sup> **Perspectives on Education: Capabilities for Success in the Accounting Profession** [Big Eight White Paper], New York: Arthur Andersen & Co., Arthur Young, Coopers & Lybrand, Deloitte Haskins & Sells, Ernst & Whinney. Peat Marwick Main & Co., Price Waterhouse, and Touche Ross, 1989.

Hızla değişen muhasebe mesleğine yanıt verebilmek için kazanılması gereken özellikler şu şekilde sıralamıştır<sup>209</sup>;

- İletişim becerileri
- Bilgi üretme ve yayabilme yeteneği
- Karar verme becerileri
- Muhasebe, denetim ve vergi konularında teknik yeterlilik
- İşletmeyi ve işletme çevresini anlayabilme düzeyi
- Profesyonellik
- Liderlik özellikleri ve bunların sürekli geliştirilmesi

Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Birliği (AICPA) ise 1999 yılında yayınlamış olduğu ve eğitimle ilgili genel bir çerçeve çizdiği dokümanda yalnızca teknik yönlü eğitimden, aynı zamanda yetenek yönlü eğitime geçişten söz etmiş ve kazanılması gereken özellikleri şu şekilde sıralamıştır;

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

Yukarıda sayılan ve farklı kaynaklardan derlenen özellikler incelendiğinde bu çalışmada daha önce vurgulanan noktalara temas edildiği görülmektedir. Bu özelliklerin kazandırılması muhasebe dünyasında geleneksel öğretim tekniklerini bırakıp, daha geniş bakış açıları kazandıran tekniklere yönelmeyi zorunlu

---

<sup>209</sup> Larry A. Deppe, Emil Sonderegger, James D. Stice, D.E. Clark ve Fred Streuling, “Emerging competencies for the practice of accounting”, **Journal of Accounting Education**, 9(2), 1991, s.262.

kılmaktadır<sup>210</sup>. Muhasebe eğitiminde örnek olay çalışmalarının kullanımı mesleki yargı kullanımının öğretilmesine ve deneyim kazanılmasına olanak sağlayacaktır.

### 2.8.3. Örnek Olay Çalışmaları

Bedford Raporu'ndaki “*mevcut pedagoji alternatif çözümler sunan örnek olaylar yerine tek bir çözümü olan problemlere dayanmaktadır*” yorumu dikkatleri muhasebe düzenlemelerinin öğretim yöntemleri üzerindeki etkisine çekmiştir. Bu çerçevede, muhasebe eğitimindeki değişiklik gereksiniminin bir parçası olarak, muhasebe meslek adaylarının aktif olarak öğrenme sürecine katılımını sağlamak üzere örnek olay çalışmalarının kullanılması yönünde öneriler verilmiştir. Bunu taizleyen bazı çalışmalarda da mesleki yargı konusunda kullanılacak örnek olaylar derlenmiştir<sup>211</sup>.

Harvard Hukuk Fakültesi tarafından ilk ortaya atıldığından bu yana birçok alanda yaygın olarak kullanılan örnek olay çalışmaları; öğrencilerin konuyla ilgili araştırma yapmalarına ve bulgularını sınıfta tartışmalarına olanak sağladığı için eğitimciler tarafından tercih edilmektedir<sup>212</sup>. Klasik eğitimin uygulamada karşılaşılabilecek her türlü soruna çözüm sunmadığı varsayımına bağlı olarak, örnek olay çalışmaları analiz yapma, hayal gücü kullanımı, yargı yeteneği kazanma gibi temel yeteneklerin geliştirilmesine odaklanmıştır. Bu doğrultuda; uygulamacılar karşılaşılabilecekleri karmaşık durumlar ile baş edebilme yeteneği ile donatılmış olacaktadırlar<sup>213</sup>.

Muhasebe alanındaki akademisyenler örnek olay çalışmalarının, mesleki ve temel yeteneklerin geliştirilmesini desteklemek için tercih edilmesi gereken bir

---

<sup>210</sup> Cynthia Bolt-Lee ve Sheila D. Foster, “The Core Competency Framework: A New Element in The Continuing Call for Accounting Education Change in The United States”, **Accounting Education** 12(1), 2003, s. 35.

<sup>211</sup> Robert H. Ashton “Integrating Research and Teaching in Auditing: Fifteen Cases On Judgment And Decision Making”, *The Accounting Review*, 1984, s.80.

<sup>212</sup> Can Şınga Muğan ve Nazlı Hoşal Akman, “Muhasebe Eğitiminde Öğretim ve Öğrenim Yöntemleri ile Ders Başarısı Arasındaki İlişki: Pilot Çalışma”, *Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu*, Antalya, 2004 s.3.

<sup>213</sup> Allen A. Zoll, *Dynamic Management Education*, New York, 1966, Addison Wesley.

pedagojik yaklaşım olduğunu savunmaktadır<sup>214</sup>. Örnek olay tanımlarında olması gereken iki temel özellik bulunmaktadır<sup>215</sup>:

- örnek olay metinleri yorum gerektiren bir soru veya konu içermelidir
- birden fazla olası çözüm bulunmalıdır.

Örnek olay çalışmasının kullanım amacı sorun çözmeye yönelik bütünlük bir yaklaşım geliştirmek, uygulamak ve meslek mensubunun değişim sürecinde uygulamaya yönelik durumlarda, alan bilgisinin uygulanmasındaki sorunları anlamasını sağlamaktır<sup>216</sup>. Örnek olaylar, gerçek iş yaşamındaki benzer şekilde karmaşık ve belirsiz durumlarda işlemlerin nasıl bir çerçeveye oturtulacağını ve nasıl analiz yapılacağını göstermektedir<sup>217</sup>.

Örnek olay çalışmalarının belirli bir disipline bağlı olmaksızın genel olarak kullanımı incelendiğinde örnek olay çalışmalarının bazı yararları şöyle sıralanmıştır<sup>218</sup>:

- Analitik Yetenekler
- Uygulama Yetenekleri
- Yaratıcılık Yetenekleri
- Karar- verme Yetenekleri
- İletişim Yetenekleri
- Sosyal Yetenekler
- İş Analizi Yetenekleri

Örnek olay çalışmalarının işletme alanında kullanımı söz konusu olduğunda yararları ya da kazandırdıkları ise şu şekilde sıralanmıştır<sup>219</sup>:

---

214 Trevor Hassall, Sarah Lewis ve J.M. Broadbent, "The Use and Potential Abuse of Case Studies in Accounting Education", *Accounting Education* 7, 1998, s. 38.

215 Jane Campbell ve William Lewis, "Using Cases in Accounting Classes" *Issues in Accounting Education* 6(2), 1991, s. 277.

216 Hassall, Lewis, Broadbent, 1998, s. 39.

217 Libby, 1991, s.

218 Gary Easton, **Learning from Case Studies**, Hemel Hempstead 1992 Prentice-Hall.

219 Chris Argyris, "Some Limitations of The Case Method: Experiences in A Management Development Programme", *Academy of Management Review*, 5(2), 1980, s.291.



- Başkalarının bakış açılarını dinlemek
- Farklılıklar ile karşılaşmak
- Karar vermek
- Gerçeğin karmaşıklığının farkında olmak

Örnek olay çalışmalarının muhasebe *alanında* kullanımını göz önüne alındığında ise sağladığı yararlar<sup>220</sup>:

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

Örnek olay çalışmaları ile gelişiminden en fazla sözü edilen yetenekler analitik ve yargı yetenekleridir; örnek olay kullanımının başarısı öncelikle belirli eğitimsel amaçlara ve uygulama konularına bağlıdır<sup>221</sup>. Örneğin, analitik yeteneklerin gelişimi için örnek olay çalışmaları daha uygun olurken, teknik konuların öğretilmesinde konu anlatımı daha uygun olabilmektedir.

Muhasebecilerin işletmelerde gerçekleşen karar alma sürecine hakim olmaları başarıları açısından önemlidir<sup>222</sup>. Muhasebe meslek mensuplarının yüksek kalitede iş yapabilmeleri için yüksek öğrenimden sonra sürekli eğitime de önem vermeleri, bilgi ve becerilerini sürekli olarak güncellemeleri gerekmektedir. Gelişmiş ülkelerde meslek kuruluşları eğitim etkinlikleri ile üyelerine katkı ve destekte

---

<sup>220</sup> Libby, 1991, s.

<sup>221</sup> Campbell ve Lewis, 1991, s.278.

<sup>222</sup> Banu Durukan ve Ulaş Çakar, “Başarısız Projelere Artan Bağlılık”, **Dayanışma**, 94, 2006, s. 24–36.

bulunmaktadırlar<sup>223</sup>. Günümüzde muhasebe meslek örgütleri bilginin uygulamasını ve bütünleştirilmesini sınavan yapılandırılmamış, karmaşık ve çok alanlı sorunlara doğru ilerlemektedir. Bu çerçevede İngiltere, Galler ve İskoçya'daki muhasebe meslek örgütleri<sup>224</sup> kendi sınav programlarına bu çeşit yetenekleri ölçmek üzere örnek olay çalışmaları koymuşlardır<sup>225</sup>. Ülkemizde de meslek örgütü bu şekilde mesleki yargı açısından vurgu yapan çalışmaları meslek mensubu yetiştirme faaliyetlerine dahil etmelidir.

## 2.9. Mesleki Yargı ve Etik

Çalışmanın özellikle mesleki yargının tanımı ve yargı sürecine ayrılan kısmında meslekle ilgili etik kodlardan ve meslek etiğinden bahsedilmiştir; etik hem ilke bazlı hem kural bazlı muhasebede önemli ve özel bir yere sahiptir. Muhasebenin temel ilkelerinin en başında gelen sosyal sorumluluk ilkesi de zaten bunu vurgulamaktadır. Muhasebe dünyasında her koşul altında önemli olan etik konusu, ilke bazlı standartlar altında yani mesleki yargının ön planda olduğu durumlarda farklı bir rol üstlenmektedir. Mesleki yargı sürecinde muhasebe meslek mensubu ifade yerindeyse “vicdanı ile başbaşa” kalmaktadır. Bu anlamda mesleki yargı ile meslek etiği arasında ciddi bir mantıksal bağ kurulmalıdır. Bu anlamda bu bölümde kısaca etik konusuna değinilmesi uygun görülmüştür.

Enron, Worldcom ve Parmalat gibi geniş yankı uyandıran büyük muhasebe skandalları sonrasında muhasebe dünyası çalışmanın önceki bölümlerinde dile getirilen gelişmelere paralel şekilde etik ve doğruluk konularında itibarını yeniden

---

<sup>223</sup> Ümit Gücenme ve Aylin Poroy Arsoy, “Türkiye’de Cumhuriyet Döneminde Muhasebe Eğitimi”, **Mali Çözüm**, Kongre Özel Sayısı, 2006, s. 310.

<sup>224</sup> Bu meslek örgütleri The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, The Institute of Chartered Accountants of Scotland ve The Chartered Institute of Management Accountants olarak sıralanmaktadır.

<sup>225</sup> Markus J. Milne ve Philip J. McConnell, “Problem-Based Learning: A Pedagogy for Using Case Material in Accounting Education”, **Accounting Education**, 10(1), 2001, s. 67.

inşa etmek zorunluluğunda kalmıştır. İşletme alanında üç faktör etik karar vermeyi etkilemektedir<sup>226</sup>;

- genel etik çevresi
- işletmenin etik çevresi
- kişisel etik değerler

Özellikle denetim alanında etik karar verme süreci son zamanlarda oldukça önem kazanmıştır. Muhasebe skandalları nedeniyle imaj kaybına uğrayan meslek etik ve doğruluğun tarihi temelleri üzerine yeniden inşa edilmelidir. Bir zamanlar tüm meslekler arasında doğruluk bakımından en üst dereceye konulan muhasebe mesleği<sup>227</sup> muhasebe skandalları nedeniyle bu konumunu kaybetmiştir<sup>228</sup>.

Finansal raporlama, iyi eğitilmiş, **mesleki vargıyı** tutarlı olarak uygulayan ve etik davranan muhasebe meslek mensuplarından yarar sağlamaktadır. Bu doğrultuda denetçiler etik davrandığı sürece ilke bazlı standartlar daha yüksek kalitede bilgiler sağlamaktadır<sup>229</sup>. İlke bazlı standartlar katı kurallar içermediği ve literatürde kesin olmayan ve belirsiz şekilde tanımlandıkları için etik önem kazanmaktadır. Nelson , ilke bazlı standartlar altında yöneticilerin kazançların yönetimi ile ilgili durumları haklı göstermeye çalıştıklarını ve denetçileri katı olmayan kuralları amaçlarına uygun şekilde yorumladıklarını belirterek etki altına almaya çalıştıklarını ortaya koymuştur<sup>230</sup>. Denetçiler bu gibi durumlarda kandırılabilirler. Çünkü; işlem subjektif karakterdedir ve denetçi müşterinin haksız olduğunu kanıtlayamaz. Ayrıca, işlem cari yılın karını düşürmektedir ve önemsiz düzeyde ya da ihtiyatlılık sınırlarında algılanabilir.

---

<sup>226</sup> Seval Selimoğlu, “**Muhasebede Meslek Ahlakı (Etik) Yaklaşımı**”, III. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Antalya, 1997, s.4.

<sup>227</sup> Michael Pearson, “A New Code Of Professional Conduct For Cpa’s”, **Ohio CPA Journal**, 1998, s. 7-9.

<sup>228</sup> Terry L. Herron ve David L. Gilbertson, “Ethical Principles vs. Ethical Rules: The Moderating Effect of Moral Development on Audit Independence Judgments”, **Business Ethics Quarterly**, 14, 2004, s. 499.

<sup>229</sup> Skinner, 1995, s.18.

<sup>230</sup> Nelson, 2002, s. 20.

Kesin olmayan kurallardan oluşan standartların, denetçi ile müşteri arasında yaşanan tartışmalarda denetçinin gücünü düşürdüğünü savunmaktadır<sup>231</sup>. Buna ek olarak, standartların daha az spesifik olmasına paralel olarak müşterinin pazarlık yapma tehlikesinin daha etkin olduğunu ortaya koymuştur<sup>232</sup>. Knapp denetim komitelerinin denetçiye anlaşmazlık durumlarında verdiği desteği ölçen bir deney düzenlemiştir. Muhasebe kurallarının yorumu gerektirdiği durumlarda komite desteği daha az düzeyde gerçekleşmektedir<sup>233</sup>. Bu gibi durumlarda, bilgi ve iş etiği denetçinin doğru olan kararı vermesi için önemli olmaktadır.

Denetçinin etik konusunda yaşadığı ikilem, müşterisi ve işvereni olan ve ücretini ödeyen yönetimin hazırlamış olduğu finansal raporlarla ilgili denetim kararı vermesinden kaynaklanmaktadır<sup>234</sup>.

Etik, doğru ve yanlış davranışların ne olduğu ile ilgili görüştür<sup>235</sup>. Bu görüş bize neyin ahlaklı olup olmadığını söylemekte ve temel insan ilişkileri ile ilgilenmektedir. Etik ilkeler ahlaki davranışlar konusunda rehberlik ederler. Mesleki etik, genel etik kurallarının meslek dalına uyarlanmasıdır. Genel etik çevresi, işletmenin etik çevresi ve kişisel etik değerler, mesleki etiği oluşturan temel yapı taşlarıdır<sup>236</sup>.

Şekil 4’de etik karar verme süreci ile ilgili üç adımlı genel bir çerçeve oluşturmaktadır. İlk adım bireyin etik bir ikilemin varlığını fark etmesini sağlayan “ahlaki farkındalık”tır. İkinci adımda bireyin neyin doğru olduğuna karar vermesini sağlayan “ahlaki yargı” yer almaktadır. Üçüncü adımda “etik davranış”, doğru olanın yapılması yer almaktadır. Tüm bu adımlar genetik kalıtım, din, felsefi sistemler, kültürel deneyim, hukuki sistem ve etik kodlardan etkilenmektedir<sup>237</sup>.

---

<sup>231</sup> Gibbins, Salterio, Webb, 2001, s. 536.

<sup>232</sup> Robert Magee ve M. Tseng, “Audit Pricing and Independence”, **The Accounting Review**, 65, 990, s. 316.

<sup>233</sup> MC Knapp, “An Empirical Study of Audit Committee Support for Auditors Involved in Technical Disputes With Client Management”, **The Accounting Review**, 62, 1987, s.578.

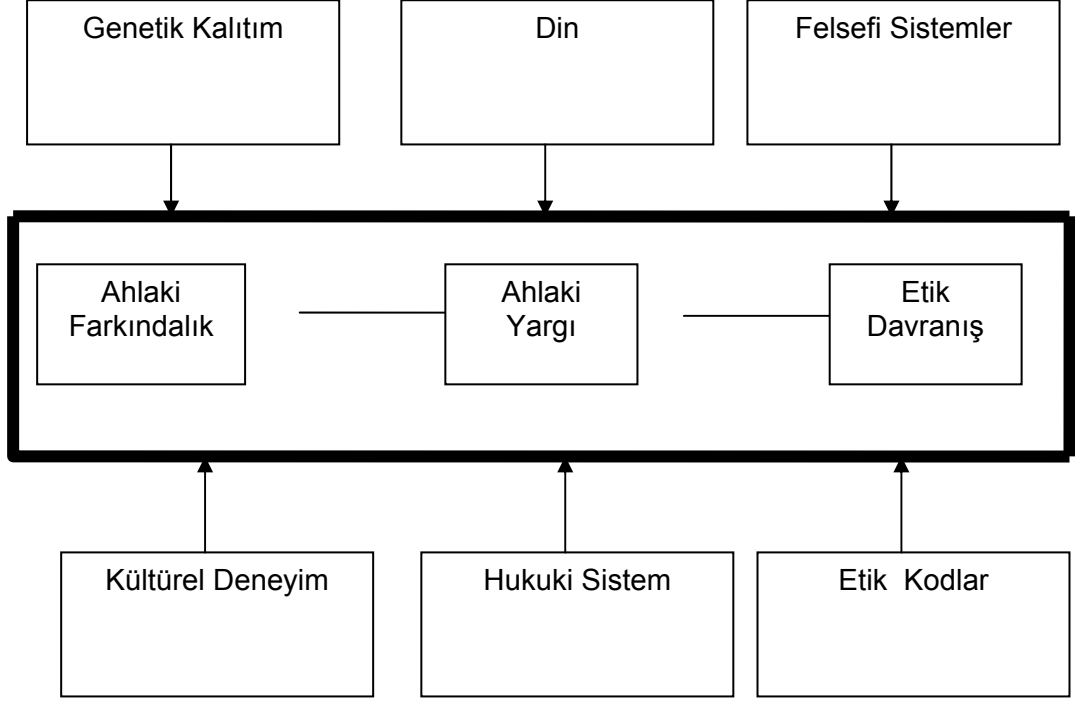
<sup>234</sup> Antony J. Wilson, “**Muhasebe Denetiminde Meslek Ahlakı Açısından Karşılaşılan Güçlükler**”, III. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Antalya, 1997, s. 2.

<sup>235</sup> E.J. Post, A.T. Lawrence, J. Weber, **Business And Society Corporate Strategy, Public Policy, Ethics**, 10<sup>th</sup> edition, Mc-Graw Hill, 2002.

<sup>236</sup> Selimoğlu, 1997, s. 4.

<sup>237</sup> L.P. Hartman, “**Perspectives in Business Ethics**”, 2<sup>nd</sup> edition, 2002, Mc-Graw Hill.

Şekil 2.4: Etik Karar Verme Süreci



**Kaynak:** Balsarı ve Dalkılıç, 2007

*Genetik kalıtım:* Sosyobiyologlara göre ortak çalışma gibi iyi özellikler genetik özellikler tarafından sağlanmakta ve zaman içerisinde güçlenmektedir.

*Din:* On emir ve benzeri altın kurallar dini ahlaka ait bakış açısını şekillendirmekte ve sosyal ve mesleki etik olgusunu güçlü şekilde etkilemektedir.

*Felsefi sistemler:* Farklı felsefi sistemler etik karar verme sürecini farklı şekillerde etkileyebilirler.

*Kültürel deneyim:* Kurallar, gelenekler ve standartlar doğru olanın yapılması için nesilden nesile aktarılırlar. Etik karar verme toplumun normlarından etkilenmektedir.

*Hukuki sistem:* Yasalar, toplumun etik standartlarını yoğun şekilde yansıtır. Bu nedenle yasalar yaşamımızdaki etik kurallar konusunda bizi eğitmektedirler.

*Etik kodlar:* Etik kodlar iş çevrelerinin etik konusundaki görüşlerini yansıtmaktadırlar. Etik kodlar üç kategoriden oluşmaktadır. Bunlar işletme kodları, işletme faaliyet politikaları ve mesleki örgütlerin yayınlamış olduğu kodlardır. Örnek olarak IFAC'ın muhasebe meslek mensupları için yayınlamış olduğu etik kodlar verilebilir.

Psikoloji literatürü mesleki yargı konusunda kişileri uzman ve uzman olmayan şeklinde bir ayrıma tabi tutmaktadır. Bir konuda uzman olabilmek için ise uzun süre eğitim ve deneyim gereklidir. Örneğin hukuk alanında uzmanlığın ancak 10 senede kazanıldığı varsayılmaktadır<sup>238</sup>. Bu nedenle mesleki yargının tam anlamıyla öğretilmesi için meslek mensubuna daha üniversitedeyken ulaşmak ve muhasebeye giriş dersi aşamasından itibaren yargı ile ilgili temel kavramları vermek gerekmektedir<sup>239</sup>.

Mesleki yargının etkinlik ve verimliliğinin geliştirilmesi için bir dizi uygulama önerilmektedir<sup>240</sup>:

- Finansal raporlama ile ilgili iyi hazırlanmış bir kavramsal çerçeve
- Alternatif ve yönlendirme bakımından zengin bir muhasebe standart seti
- Kişisel anlamda sorumluluğu arttıracak ve çıkar çatışmalarını en aza indirecek şekilde düzenlenmiş bir kurumsal yönetim yapısı

Finansal raporlama standartlarının her soruya yanıt verebilecek kapasitede olduğunu kabul edenler örtülü olarak iyi mesleki yargıyı koşul olarak kabul etmektedirler<sup>241</sup>.

Mason ve Gibbins (1991) muhasebe standartlarındaki mesleki yargı düzeyini belirlemek üzere bir yöntem oluşturmuşlardır. Bu yöntem için standartlar gözden

---

<sup>238</sup> Robert Correl, Karim Jamal, Linda A. Robinson, "Teaching Professional Judgment in Accounting" **Accounting Perspectives**, 6(2), 2007, s. 124.

<sup>239</sup> Thomas Beechy, "**Teaching Professional Judgment in Financial Accounting: The Prescriptive Case Approach**", Eight World Congress Of The International Association for Accounting Education and Research, 1997, s. 3.

<sup>240</sup> Nadi Chlala ve Anne Fortin "Skinner's Thoughts On Professional Judgment And Recent Developments In Canadian Financial Reporting", **Accounting Perspectives**, 4(2), 2005, s. 213.

<sup>241</sup> Ross Skinner, "Judgment in Jeopardy" **CA Magazine**, 128, 1995 s.20.

geçirilmiş, yargı gerektiren durumlar saptanmış ve sonuçta standartlar içinde var olan yargı gerektiren durumlar beşli bir sınıflandırmaya tabi tutulmuştur. Son bölümde ayrıntıları verilen bu sınıflandırma tez çalışmasının uygulama bölümüne temel oluşturmaktadır.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINDA MESLEKİ YARGI GEREKTİREN DURUMLARIN İNCELENMESİ

#### 3.1. İncelemenin Amacı ve Önemi

Tez çalışmasının üçüncü bölümünde Türkiye Muhasebe Standartlarında yer alan mesleki yargı gerektiren durumlar incelenmektedir.

Mesleki yargı ile ilgili yapılan çalışmalar genelde anketlere ve örnek olay analizlerine dayanmaktadır. Anket çalışmaları ile genellikle meslek mensuplarına, mesleki yargı konusunda karşılaştıkları durumlarla ilgili sorular sorulmakta ve mesleki yargıya bakış açıları, karşılaştıkları zorluklar ve meslek örgütünden beklentileri ortaya konmaktadır. Kanada’da gerçekleştirilen bu tarzda ve büyük çapta bir çalışmanın sonuçlarına tezin ikinci bölümünde yer verilmiştir.

Mesleki yargı ile ilgili bir başka çalışma şekli de, mesleki yargı kullanımı gerektiren örnek olaylar hazırlayarak, meslek mensuplarının yargılarını ne şekilde kullandığını ve farklı yargıların finansal tabloları nasıl etkilediğini ortaya koymaktır<sup>242</sup>. Bu tarz çalışmalar daha çok mesleki yargının finansal raporlama sürecinde ne ölçüde farklı sonuçlara yol açabileceğini ölçmeye yöneliktir.

Tez çalışmasında, peşinen mesleki yargı süreci nedeni ile oluşabilecek farklılıkların varlığı kabul edilmekte ve ortaya konmaktadır. TMSK, ülkemiz uygulamalarında kullanılmak üzere Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını dilimize çevirerek TMS/TFRS’leri oluşturmuş ve muhasebe standardı olarak kabul etmiştir. Mesleki yargı olgusu böylelikle Türk muhasebe dünyasının parçası haline gelmiştir. Bu nedenle tez çalışması, kabul edilen standartlarda yer alan mesleki yargı gerektiren durumları belirlemeyi ve mesleki yargı gerektiren durumların “harita”sını çıkarmayı amaçlamaktadır.

---

<sup>242</sup> Volkan Demir, İdil Kaya, Haluk Levent [“The impact of IFRS on professional judgment: A survey of auditors’ perceptions in Turkey”, yayınlanmamış çalışma, 2008], bu tarz bir çalışmayı Türkiye’de faaliyet gösteren 40 denetçi üzerinde gerçekleştirmişlerdir.



### 3.2. İnceleme Kapsamı

TMSK tarafından bugüne kadar 38 adet standart yayınlanmıştır<sup>243</sup>. Tez çalışmasında genel olarak birçok işletmeyi ilgilendirdiği ve mesleki yargı gerektiren durumların çok önemli olduğu düşünülen 9 adet temel standart inceleme konusu yapılmıştır. Bu standartlar aşağıdaki şekilde sıralanmaktadır:

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

### 3.3. İncelemenin Yöntemi

Mason ve Gibbins, muhasebe standartlarında yargı gerektiren durumları beşli bir sınıflandırmaya tabi tutmuştur<sup>244</sup>:

- A. Standart; yargı, muhakeme, takdir gibi doğrudan mesleki yargı kullanımına atıfta bulunmaktadır.
- B. Standart, belli bir konu ile ilgili olarak seçenekler sunar. Seçim tamamen mesleki yargıya bırakılmaktadır.

---

<sup>243</sup> Bu standartlardan 30'u TMS; 8'i ise TFRS adını taşımaktadır.

<sup>244</sup> Mason ve Gibbins, 1998, s.60.

- C. Standart, belirli bir uygulamadan söz eder fakat bu uygulamanın eldeki durum için kullanımını mesleki yargı ile belirlemek gerekmektedir.
- D. Standart, yoruma açık cümleler kullanarak, mesleki yargıya örtülü olarak atıfta bulunur.
- E. Standardın ele aldığı konunun doğası mesleki yargı kullanımını gerektirmektedir. Özellikle belirli bir yöntem ve formül verilmeden bazı hesaplamalar istendiğinde bu sınıfa uygun mesleki yargı gerekecektir.

Ele alınan standartlarda yukarıda sınıflandırmaya uyduğu düşünülen maddeler paragraf numaralarıyla beraber ortaya konmuş, mesleki yargı ile ilgili kelime ve cümleler koyu renkle işaretlenmiş ve altları çizilmiştir. Ele alınan paragrafın hemen altında mesleki yargı gerektirdiği düşünülen durum açıklanmış, gerekli görülen noktalar örneklerle desteklenmiş ve yukarıda ayrıntılı açıklanan sınıflandırmanın hangi maddesinin kapsamına girdiği belirtilmiştir. Okuma kolaylığı sağlaması bakımından her bir standartta yer alan yargı gerektiren durumlar, standart bazında hazırlanan tablolarla desteklenmiştir.

### 3.4. Türkiye Muhasebe Standartlarında Mesleki Yargı Gerektiren Durumlar

#### 3.4.1. TMS 2 Stoklar Standardında Mesleki Yargı Gerektiren Durumlar

**Tablo 3.1.** Stoklar Standardında Mesleki Yargı Gerektiren Durumlar

TMS 2	a	b	c	d	e	TOPLAM
	-	3	5	2	3	13

6. *Net gerçekleşebilir değer; işin normal akışı içinde, **tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti** ve satışı gerçekleştirmek için gerekli **tahmini satış giderleri** toplamının, düşürülmesiyle elde edilen tutarı ifade eder.*

Standardın 6. Maddesinde tanımı verilen NGD'nin hesaplanabilmesi için satış fiyatı ve satış giderlerinin tahmin edilmesi gerekmektedir. Satış giderinin tahmin

edilmesi özellikle yargı gerektiren bir durumdur. Malların modası geçmiş olabilir ya da ilgili coğrafi bölgede satışıyla ilgili sınırlandırma getirilmiş olabilir; böyle bir durumda malların satılabilmesi için bazı ek maliyetlere de katlanmak gerekecektir; tüm bu maliyetlerin belirlenmesi ve tahminlenmesi mesleki yargının kullanımını gerektirmektedir. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın 'e' maddesine uymaktadır.

11. *Stokların satın alma maliyeti; satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler (firma tarafından vergi idaresinden iade alınabilecekler hariç) ve nakliye, yükleme boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle **doğrudan bağlantısı kurulabilen diğer maliyetleri** içerir. Ticari iskontolar ve benzeri diğer indirimler, satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim konusu yapılır.*

Satın alma maliyeti hesaplanırken mamul malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan bağlantısı kurulabilen diğer maliyetler belirlenmelidir. Herhangi bir harcamanın doğrudan bağlantıya sahip olup olmadığının belirlenmesi sırasında mesleki yargıya başvurulacaktır. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın 'c' maddesine uymaktadır.

12. ***Stokların dönüştürme maliyetleri; direkt işçilik giderleri gibi, üretimle doğrudan ilişkili maliyetleri kapsar.** Bu maliyetler ayrıca ilk madde ve malzemenin mamule dönüştürülmesinde katlanılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinden sistematik bir şekilde dağıtılan tutarları da içerir. Sabit genel üretim maliyetleri; amortisman, fabrika binası ve teçhizatının bakım onarım giderleri gibi, üretim miktarından bağımsız olarak nispeten sabit kalan dolaylı üretim maliyetleri ile fabrikanın yönetim ve idaresi ile ilgili maliyetlerdir. Değişken genel üretim giderleri, endirekt (dolaylı) malzeme ve endirekt (dolaylı) işçilik gibi, üretim miktarı ile birlikte doğru orantılı olarak değişen dolaylı üretim maliyetleridir.*

Üretimle doğrudan ilişkili olup olmadığı mesleki yargı ile belirlenecektir. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın 'c' maddesine uymaktadır.

13. *Sabit genel üretim maliyetlerinin dönüştürme maliyetlerine dağıtımı, üretim faaliyetlerinin normal kapasitede olacağı varsayımına dayanır. Normal*

kapasite, planlanan bakım-onarım çalışmalarından kaynaklanacak kapasite düşüklüğü de dikkate alınarak, **normal koşullarda bir veya birkaç dönem veya sezonda elde edilmesi beklenen ortalama üretim miktarıdır.** Gerçek **üretim düzeyi normal kapasiteye yakınsa,** bu kapasite normal kapasite olarak kabul edilebilir. Her bir üretim birimine dağıtılan sabit genel üretim gider tutarı, düşük kapasite ya da atıl kapasite nedeniyle arttırılmaz. Dağıtılmayan genel üretim giderleri, gerçekleştiği dönemde gider olarak kaydedilerek sonuç hesaplarına alınır. Çok yüksek üretim olan dönemlerde, her bir üretim birimine dağıtılmış sabit genel üretim gideri payı düşer, böylece stoklar yüksek maliyetten değerlendirilmemiş olur. Değişken genel üretim giderleri, üretim tesislerinin gerçek kullanıma bağlı olarak her bir üretim birimine dağıtılır.

Gerek normal kapasitenin belirlenmesi, gerek mevcut üretim miktarının normal kapasiteye yakın olup olmadığının belirlenmesi mesleki yargı kullanımını gerektirmektedir. İşletmenin içinde bulunduğu sektör ve iş kolunun kendisine özgü özellikleri de hesaplama sırasında göz önüne alınacak ve yargı sürecinde aktif rol oynayacaktır. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın 'e' maddesine uymaktadır.

14. Üretim sürecinde aynı anda birden fazla ürün birlikte üretilebilir. Birlikte üretilen ürünler, her ürünün ana ürün olduğu "ortak ürünler" veya ana ürün ve yan ürün olabilir. Her bir ürünün üretim maliyetlerinin ayrı olarak belirlenemediği durumlarda, **bu maliyetler ürünler arasında rasyonel ve tutarlı bir temele göre dağıtılır.** Maliyetlerin dağıtımı, örneğin ürünlerin ayrılma noktasındaki veya tamamlandıktan sonraki nispi satış değerlerine göre yapılabilir. Yan ürünler, çoğunlukla yapıları gereği önemsizdirler. Eğer durum böyleyse, yan ürünler net gerçekleşebilir değerlerine göre ölçülürler ve bu tutar ana ürünün maliyetinden düşülür. Bunun sonucu olarak, ana ürünün defter değeri maliyetinden önemli ölçüde farklılık göstermez.

Standardın 14. Paragrafında kullanılacak temellere örnek verilmekle beraber rasyonel ve tutarlı olduğu sürece işletmenin kendine uygun bir yöntem oluşturmasına izin verilmiştir. Oluşturulacak yöntem işletmenin içinde bulunduğu tüm koşullar dikkate alınarak belirlenecektir. Mesleki yargı hem bu koşullar

incelenirken hem de öngörülen yöntemin standardın özüne uygunluğu test edilirken kullanılacaktır. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın ‘d’ maddesine uymaktadır.

15. *Diğer maliyetler, ancak stokları mevcut konum ve duruma getirdikleri ölçüde stok maliyetine dahil edilirler. Örneğin, bazı genel üretim giderleri kapsamı dışındaki giderlerin veya özel bir müşteri siparişine ilişkin ürün tasarım, geliştirme maliyetlerinin **stok maliyetleri kapsamına alınması uygun olabilir.***

Standardın diğer maliyetlerden bahseden ilgili maddesi ‘uygun olabilir’ sözü ile yine kullanıcının yani muhasebe meslek mensubunun mesleki yargısına atıfta bulunmaktadır. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın ‘c’ maddesine uymaktadır.

21. *Sonuçlar maliyete yakınsa, stok maliyetinin ölçümüyle ilgili **standart maliyet yöntemi ve perakende yöntemi gibi teknikler kullanılabilir.** Standart maliyet hesabında, ilk madde ve malzemelerin, işçiliğin, verimliliğin ve kapasite kullanım oranlarının normal düzeyleri dikkate alınır. Standart maliyetler düzenli olarak gözden geçirilir ve gerek görülürse mevcut koşullar dikkate alınarak yeniden belirlenir.*

Paragrafta standart maliyet ve perakende maliyet yöntemlerinden söz edilmiş ve iki yöntemden birinin kullanılabileceği belirtilmiştir. Her iki yöntemden hangisinin seçileceğine karar verilirken işletmenin içinde bulunduğu çevre dikkate alınacak ve mesleki yargı kullanımı ile hangisinin işletme için uygun olacağına karar verilecektir. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın ‘b’ maddesine uymaktadır.

24. *Maliyetin özel olarak belirlenmesi, maliyetin belirlenen stok kalemleriyle ilişkilendirilmesini ifade eder. Bu yöntemin, belirli bir proje için ayrılan stoklara ilişkin olarak, bu stokların satın alınmış veya üretilmiş olmasına bakılmaksızın, kullanılması uygundur. Ancak, özel maliyet yöntemi (gerçek parti maliyet yöntemi) genellikle birbirleri ile ikame edilebilen büyük miktardaki kalemlerden oluşan stoklar için uygun bir maliyet hesaplama yöntemi değildir. **Bu durumlarda, dönem kar veya zararı üzerindeki etkisini görmek amacıyla stokta kalan kalemleri seçme yöntemi kullanılabilir.***

İlgili madde belirli durumlarda gerçek parti maliyet yönteminin kullanımının uygun olmadığını belirtmekte ve bu gibi durumlar için seçenek sunmaktadır. Sunulan yöntemin uygulanıp uygulanmayacağını belirlemede mesleki yargı kullanılacaktır. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın ‘c’ maddesine uymaktadır.

25. 23. paragrafta belirtilenler dışında kalan stokların maliyeti, **ilk giren ilk çıkar (FIFO) veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden (formüllerinden) biri uygulanarak belirlenir.** Bir işletme benzer özelliklere ve benzer kullanıma sahip tüm stoklar için aynı maliyet hesaplama yöntemini kullanır. Türü veya kullanım alanları itibarıyla farklı olan stoklar için, farklı maliyet hesaplama yöntemleri kullanılabilir.

Standart ilk giren ilk çıkar ya da ortalama maliyet yöntemlerinden birinin seçilip kullanılmasına izin vermektedir. Hangi yöntemin seçileceği işletmenin strateji ve politikaları ile uyumlu olarak mesleki yargı kullanılarak belirlenecektir. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın ‘b’ maddesine uymaktadır.

27. FIFO yönteminde (formülünde); ilk satın alınan veya üretilen stok kaleminin ilk satıldığı ve dönem sonunda stokta kalan kalemlerin en son satın alınanlar veya üretilenlerden olduğu varsayılır. Ağırlıklı ortalama maliyet yönteminde; her bir stok kaleminin maliyeti, dönem başındaki benzer varlıkların ağırlıklı ortalama maliyeti ile dönem içinde satın alınan veya üretilen benzer varlıkların maliyetinin ağırlıklı ortalamasının alınması suretiyle tespit edilir. Ortalama, işletmenin iş akışına bağlı olarak, **periyodik bazda (Dönem sonu ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi) veya her bir ek alım/üretim sonrasında (hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi) hesaplanabilir.**

Standart dönem sonu ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi veya hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden birinin kullanılmasını gerektirmektedir. Hangi yöntemin seçileceği işletmenin strateji ve politikaları ile uyumlu olarak mesleki yargı kullanılarak belirlenecektir. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın ‘b’ maddesine uymaktadır.

33. Her finansal tablo dönemi itibariyle, net gerçekleşebilir değer yeniden gözden geçirilir. Daha önce **stokların net gerçekleşebilir değere indirgenmesine neden olan koşulların geçerliliğini kaybetmesi veya değişen ekonomik koşullar nedeniyle net gerçekleşebilir değerde artış olduğu kanıtlandığı durumlarda**, ayrılan değer düşüklüğü karşılığı iptal edilir (iptal edilen tutar önceden ayrılan değer düşüklüğü tutarı ile sınırlıdır). Böylece yeni kayıtlı değer, maliyet ve revize edilen net gerçekleşebilir değerden düşük olanıdır. Bu durum, satış fiyatındaki düşme nedeniyle net gerçekleşebilir değeri üzerinden finansal tablolarda izlenen stok kalemlerinin, izleyen finansal tablo döneminde işletme bünyesinde bulunması ve satış fiyatının artması durumunda söz konusu olur.

İşletmeyi daha önce net gerçekleşebilir değeri düşürmeye yönelten koşullar değişmiş olabilir. Muhasebe meslek mensubu bu koşulların değişip değişmediğini analiz ederek eğer var ise değişiklikler doğrultusunda gerekli iptal ve düzeltmeleri yapacaktır. Değişikliklerin analiz edilmesi sürecinde mesleki yargıdan yararlanacaktır. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın 'e' maddesine uymaktadır.

38. Dönem içinde gider kaydedilen stokların tutarı, başka bir deyişle satılan malın maliyeti, satılan stokların ölçümünde stok maliyetine giren unsurlardan ve stok maliyetine dağıılmayıp doğrudan gider kaydedilen dağıılmamış genel üretim maliyetlerinden ve üretim maliyetleri ile ilgili fire ve kayıplar gibi anormal üretim giderleri tutarlarından oluşur. **İşletmeye özgü bazı özel durumlar da dağıtım maliyetleri gibi başka tutarların da stok giderlerine dahil edilmesini gerektirebilir.**

İşletmeye özgü bazı özel durumların belirlenmesi ve bu özel durumlar doğrultusunda bazı tutarların, stok giderlerine eklenmesi mesleki yargı kullanılarak belirlenebilecek bir durumdur. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın 'c' maddesine uymaktadır.

39. Bazı işletmeler, dönem içinde gider kaydedilen stokların maliyetinden **başka tutarların da kamuya açıklandığı bir kar veya zarar formatı oluşturabilir.** Bu format içerisinde, bir işletme giderlerin analizini giderlerin çeşitlerine göre sınıflandırarak yapabilir. Bu durumda, işletme ilk madde malzeme ve tüketim

mallarının maliyetlerini, işçilik maliyetlerini ve diğer maliyetleri stoklardaki net değişimle beraber kamuya açıklar.

Maddede sözü edilen kar veya zarar formatı hakkında herhangi bir betimleyici bilgi verilmemiş ve formatın oluşturulması tamamen işletmenin seçimlerine bırakılmıştır. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın ‘d’ maddesine uymaktadır.

### 3.4.2. TMS 7 Nakit Akış Tabloları Standardında Mesleki Yargı Gerektiren Durumlar

**Tablo 3.2.** Nakit Akış Tabloları Standardında Mesleki Yargı Gerektiren Durumlar

TMS 7	a	b	c	d	e	TOPLAM
	-	3	1	1	-	5

11. Bir işletme, yatırım ve finansman faaliyetlerinden olan nakit akışlarını **is sahasına en uygun şekilde** gösterir. Faaliyet bazında sınıflama, kullanıcılara, bu faaliyetlerin işletmenin finansal durumuna ve nakit ve nakit benzerlerine olan etkisine ilişkin bilgi sağlar. Bu bilgi ayrıca, faaliyetler arasındaki ilişkilerin değerlendirilmesi için de kullanılabilir.

İşletmenin faaliyet gösterdiği saha ile ilgili olarak en uygun gösterim yöntemi, tüm koşullar dikkate alınarak, yargı ile belirlenecektir. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın “d” maddesine uymaktadır

18. İşletme faaliyetlerine ilişkin nakit akışları aşağıdaki yöntemlere göre raporlanabilir.

a) Brüt nakit girişleri ve brüt nakit çıkışlarına ilişkin ana grupların belirtildiği Brüt (Dolaysız) yönteme göre veya

b) Net kar/zararın, gayri nakdi işlemlerin, geçmiş veya gelecek işlemlerle ilgili nakit giriş veya çıkışları tahakkuklarının veya ertelemelerinin ve yatırım veya finansman faaliyetleriyle ilgili nakit akışlarına ilişkin gelir veya gider kalemlerinin



*etkilerine göre düzeltildiği net (dolaylı) yöntemle göre.*

İşletme faaliyetlerine ilişkin nakit akışlarını raporlama ile ilgili iki seçenek sunulmaktadır. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın “b” maddesine uymaktadır. Bu madde ile ilgili olarak Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu standartta yer alan bir dipnot aracılığı ile, uygulama birliğinin sağlanması bakımından nakit akış tablolarının Türkiye içinde raporlanmasında, brüt (dolaysız) yöntemin uygulanmasını tercih ettiğini açıklamıştır.

33. *Finansal kuruluşlar için faiz gelir ve giderleri ile temettüler genellikle esas faaliyetlerle ilgili nakit akışları içerisinde yer alır. Ancak, diğer işletmeler için söz konusu nakit akışlarını **ne şekilde sınıflayacaklarına ilişkin geliştirilmiş bir ilke bulunmamaktadır.** Faiz giderleri ve temettüler net kar veya zararın hesaplanmasında dikkate alındığı için işletme faaliyetlerine ilişkin nakit akışları olarak sınıflanabilirler. **Alternatif olarak** işletmeler faiz gelir ve giderleri ile temettü gelirlerine ilişkin nakit akışlarını **faaliyetlerine uygun bir biçimde** sınıflandırarak nakit akış tablosunda gösterebilirler.*

Paragrafta temettü ve faiz gelirleri ile ilgili olarak 2 farklı yöntemin kullanılabilmesi, seçimin işletmenin faaliyetlerine göre yapılabileceği belirtilmektedir. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın “b” maddesine uymaktadır

34. *Temettü ödemeleri, elde edilen finansman kaynaklarının maliyetlerini oluşturduklarından finansman faaliyetlerine ilişkin nakit akışı olarak sınıflandırılabilir. **Alternatif olarak**, finansal tablo kullanıcılarına işletmenin esas faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarından temettü dağıtma **kabiliyeti hakkında bilgi sunmak** amacıyla işletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışı olarak da gösterilebilir.*

Temettü ödemeleri ile ilgili olarak paragrafta iki farklı seçenek meslek mensubunun seçimine bırakılmaktadır. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın “b” maddesine uymaktadır. Standartta yer alan bir dipnot ile Türkiye’deki raporlamalarda ödenen temettülerin finansman faaliyetleri grubunda gösterilmesinin seçimi istenmektedir.

49. İşletme tarafından tutulan nakit ve nakit benzerlerinin grup tarafından **kullanılmayacağı çeşitli durumlar** mevcuttur. Kambiyo kontrolünün olduğu veya nakdin dışarıya çıkarılması ile ilgili kısıtların bulunduğu bir ülkede faaliyet gösteren bağlı ortaklıklar bu duruma örnek verilebilir.

İşletme tarafından tutulan nakit ve nakit benzerlerinin grup tarafından kullanılmayacağı durumlar meslek mensubu tarafından belirlenecektir. Bu durumlarla ilgili olası bir örnek standartta yer almaktadır. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın “c” maddesine uymaktadır

### 3.4.3. TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardında Mesleki Yargı Gerektiren Durumlar

**Tablo 3.3.** Maddi Duran Varlıklar Standardında Mesleki Yargı Gerektiren Durumlar

TMS 16	a	b	c	d	e	TOPLAM
	2	2	6	3	2	15

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

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

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

*duran varlık olarak dikkate alınırlar.*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyetini oluşturan unsurlardan, maddi duran varlığın sökülmesi ve taşınması ile yerleştirildiği alanın restorasyonuna ilişkin maliyetin hesaplanması maddi duran varlığın doğasına bağlı olarak teknik bazı analizleri de gerektirecek mesleki yargı kullanımı ile söz konusu olacaktır. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın “e” maddesine uymaktadır

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*maliyetinin bir endeks uygulanarak yeniden değerlendirildiği durumlarda kullanılır.*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

#### **3.4.4. TMS 17 Kiralama İşlemleri Standardında Mesleki Yargı Gerektiren Durumlar**

**Tablo 3.4.** Kiralama İşlemleri Standardında Mesleki Yargı Gerektiren Durumlar

TMS 17	a	b	c	d	e	TOPLAM
	-	-	3	4	1	8

***Kiralama süresi:*** Sözleşmede belirtilen iptal edilemeyen kiralama süresidir. Ancak, kiralama sözleşmesinin başlangıcında kiracıya sözleşmede belirtilen sürenin bitiminde bedelli veya bedelsiz olarak süre uzatımı hakkı tanınmış ve kiralama sözleşmesinin başlangıcında **kiracının bu hakkı kullanacağı neredeyse kesin ise**, bu ilave süre de kiralama süresi içinde değerlendirilir.

Kiralama süresinin belirlenmesi ile ilgili olarak kiracının kendisine tanınan bazı hakları kullanmasının gerçekleşme derecesinin belirlenmesi mesleki yargı gerektirmektedir. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın “c” maddesine uymaktadır



**Yararlı ekonomik ömür:**

(a) Bir varlığın bir veya daha fazla kullanıcı tarafından **ekonomik olarak kullanılacağı tahmin edilen süreyi;** veya

(b) Bir veya daha fazla kullanıcı tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi **beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini** ifade eder.

Yararlı ekonomik ömür belirlenmesi ve varlıktan elde edilecek üretim birim sayısının belirlenmesi mesleki yargı gerektirmektedir. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın “e” maddesine uymaktadır

8. Bir varlığın **mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan risk ve yararların tamamının devredildiği kiralamalar,** finansal kiralama olarak sınıflandırılır. **Bir varlığın mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan risk ve yararların tamamının devredilmediği** kiralamalar ise faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılır.

Kiralamanın, faaliyet kiralaması olması ile ilgili karar verme noktasında varlığın mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan risk ve yararların devrine bakmak gerekecektir. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın “c” maddesine uymaktadır

10. Bir kiralamanın finansal kiralama mı yoksa faaliyet kiralaması mı olduğunun tespitinde, **sözleşmenin şeklinden ziyade işlemin özü esas alınır**<sup>245</sup>. Aşağıda yer alan kriterlerin birlikte ya da tek başlarına var oldukları kiralama işlemleri finansal kiralama olarak kabul edilir:

(a) Kiralama sözleşmesinde, kiralanan varlığın mülkiyetinin kiralama süresi sonunda veya daha önce kiracıya geçeceğinin **öngörülmesi;**

(b) Kiracıya, kiralanan varlığı buna ilişkin opsiyonun kullanım tarihinde oluşması beklenen gerçeğe uygun değerinden çok daha düşük bir bedelle satın alma opsiyonu verilmesi nedeniyle, kiralama sözleşmesinin başlangıcı itibariyle kiracı tarafından bu opsiyonun kullanılacağına **beklenmesi;**

---

<sup>245</sup> Özün önceliği kavramı vurgulanmaktadır. Tezin ilk bölümünde değinildiği üzere TMS/TFRS’lerin de kaynağını oluşturan UFRS’ler “özün önceliği bazlı” standartlar olarak da isimlendirilmektedir.

(c) Mülkiyet kiracıya geçmeyecek dahi olsa, kira süresinin kiralanan varlığın ekonomik ömrünün **büyük bir bölümünü kapsaması**;

(d) Kiralama sözleşmesinin başlangıcı itibariyle, asgari kira ödemelerinin bugünkü değerlerinin, en az, kiralanan varlığın gerçeğe uygun değerine eşit olması ve

(e) Kiralanan varlığın, üzerinde büyük değişiklikler yapılmadığı sürece, **sadece kiracı tarafından kullanılacak özel bir yapıda olması**.

Finansal kiralamanın varlığını belirleyen paragraf maddeleri incelendiğinde, mesleki yargı gerektirdikleri görülmektedir. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın “c” maddesine uymaktadır

12. Yukarıda yer alan 10. ve 11. paragraflarda bulunan örnek ve göstergeler her zaman **ikna edici sonuçlar** vermez. Kiralanan varlığın mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan tüm risk ve yararların kiralama sözleşmesi aracılığıyla kiracıya devrinin mümkün olmadığı **diğer bazı unsurlardan kesin olarak anlaşılıyorsa**, söz konusu kiralama faaliyet kiralaması olarak sınıflanır. Örneğin, bu tür bir durum, kiralama süresi sonunda varlığın gerçeğe uygun değerine eşit değişken bir ödeme içeren ya da koşullu kira ödemeleri bulunan ve sonucunda kiracının varlıkla ilgili bütün risk ve getirilere sahip olmadığı kiralamalarda söz konusu olabilir.

Paragrafta kiralama işlemi ile ilgili olarak bazı özellikli durumlardan bahsedilmektedir. Özellikli durumun varlığı mesleki yargı ile belirlenebilir. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın “d” maddesine uymaktadır

26. Uygulamada kiracı, finansman giderlerinin kira süresine dağıtılması işleminde hesaplamayı kolaylaştırmak amacıyla **bazı tahmin yöntemleri** kullanabilir.

Kiracının finansman giderlerinin dağıtımı ile ilgili kullanabileceği tahmin yöntemleri açıklanmamış tamamen yargıya bırakılmıştır. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın “d” maddesine uymaktadır

34. Faaliyet kiralamasında, yapılan kira ödemeleri, ödemeler bu yönteme dayandırılmasa dahi **başka bir sistematik yaklaşım kiracının beklediği faydanın**

zamanlamasını daha iyi yansıtmadıkça, doğrusal amortisman yöntemi çerçevesinde gider olarak muhasebeleştirilir.

Faaliyet kiralamasında giderleştirme ile ilgili olarak başka bir sistematik yaklaşım ve getirilerini belirlemek ve buna göre hareket etmek yargı olgusunu öne çıkarmaktadır. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın “d” maddesine uymaktadır

40. Kiraya veren, finansman gelirini kiralama süresine sistematik ve rasyonel bir biçimde dağıtmayı hedefler. Söz konusu gelir dağıtım işlemi, kiraya verenin finansal kiralamaya ilişkin net yatırımına ilişkin sabit dönemsel bir getiriyi yansıtacak bir esasa dayanır. Hizmetlere ilişkin maliyetler hariç olmak üzere, herhangi bir döneme ilişkin kira ödemeleri, anaparayı ve kazanılmamış finansman gelirini azaltmak üzere brüt kiralama yatırımının tespitinde dikkate alınır.

Paragrafta yöntem açıklanmamış; sistematik ve rasyonel olması koşulu istenmiştir. Bu doğrultuda bir yöntem meslek mensubu tarafından, mesleki yargı ile belirlenecektir. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın “d” maddesine uymaktadır.

### 3.4.5. TMS 18 Hasılat Standardında Mesleki Yargı Gerektiren Durumlar

**Tablo 3.5.** Hasılat Standardında Mesleki Yargı Gerektiren Durumlar

TMS 18	a	b	c	d	e	TOPLAM
	-	-	5	5	-	10

12. Mal veya hizmetlerin benzer özelliklere ve değere sahip mal ya da hizmetlerle değiştirilmesi veya vadeli takasa (swap) konu edilmesi, hasılat yaratıcı işlem olarak değerlendirilmez. Belli yerleşim bölgesindeki talebi zamanında karşılamak üzere farklı yerlerdeki petrol ve süt ürünleri gibi stoklarını değiştiren veya vadeli takasa konu eden satıcılarda bu duruma sıkça rastlanır. Birbirinden farklı mal veya hizmetlerin değiştirilmesinde, takas hasılat yaratıcı bir işlem olarak

değerlendirilir. Bu durumda hasılat, alınan mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değerinden transfer edilen nakit ve nakit benzerleri tutarının düşülmesi suretiyle hesaplanır. Elde edilen mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değerinin güvenilir biçimde belirlenemediği durumlarda hasılat, elden çıkarılan mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değerine varsa transfer edilen nakit ve nakit benzerleri tutarının eklenmesi suretiyle hesaplanır.

Değişim ya da takasın, hasılat yaratan işlem olup olmaması noktasında mal ve hizmetlerin benzer olup olmadığına karar vermek gerekecektir. Paragraf farklı örneklerle yargı kullanımı için ipuçları sunmaktadır. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın “c” maddesine uymaktadır.

13. Bu Standarttaki muhasebeleştirilme ilkeleri **genellikle** her bir işleme ayrı ayrı uygulanır. **Ancak bazı durumlarda**, muhasebeleştirme ilkelerini işlemin özünü yansıtılabilmek amacıyla, tek bir işlemin ayrıştırılabilir kısımlarına ayrı ayrı uygulamak gerekebilir. Örneğin, bir ürünün satış fiyatı ayrıştırılabilir nitelikteki satış sonrası servis tutarını da içeriyorsa, bu tutarın hasılat olarak muhasebeleştirilmesi ertelenerek, servis hizmetinin verildiği dönem boyunca hasılat olarak finansal tablolara yansıtılır. Buna karşın, birbiriyle bağlantılı bir işlemler serisinin bir bütün olarak değerlendirilmediği takdirde ticari etkisinin anlaşılacağı durumlarda, muhasebeleştirilme ilkeleri iki veya daha çok işleme birlikte uygulanır. Örneğin, bir işletme mal satarken aynı anda bu işlemin etkisini ortadan kaldıracak biçimde malları ileri bir tarihte geri satın almak üzere ayrı bir anlaşma yapabilir; bu durumda iki işlem birlikte değerlendirilir.

Paragrafta işlemlerin ayrıştırılması konusunda yargı kullanımı, örneklerle açıklanmaktadır. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın “c” maddesine uymaktadır

14. Mal satışına ilişkin hasılat, aşağıdaki tüm koşullar yerine geldiğinde finansal tablolara yansıtılır.

(a) İşletmenin malların sahipliği ile ilgili **önemli risk ve getirileri** alıcıya devretmiş olması;

(b) İşletmenin satılan mallar üzerinde etkin bir kontrolü veya sahipliğin genel olarak gerektirdiği şekilde bir **yönetim etkinliğini sürdürmemesi**;

(c) Hasılat tutarının **güvenilir** biçimde ölçülebilmesi;

(d) İşleme ilişkin ekonomik yararların işletmece elde edilmesinin **muhtemel** olması;

(e) İşleme ilişkin yüklenilen veya yüklenilecek olan maliyetlerin **güvenilir** biçimde ölçülebilmesi.

Hasılatın tablolara yansıtılabilmesi için tüm bu koşulların varlığı aranmalıdır. Koşullar incelendiğinde yargıya dayanarak saptanacakları görülmektedir. Tüm koşullar bir arada var olduğunda hasılatla ilgili gerekli uygulama yapılacaktır. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın “c” maddesine uymaktadır

15. Bir işletmenin sahiplikle ilgili önemli risk ve getirileri alıcıya ne zaman devretmiş sayılacağına değerlendirilmesi, **işleme ilişkin koşulların incelenmesini gerektirir**. Çoğu kez, sahiplikle ilgili risk ve yararların devri ile mülkiyet veya zilyetliğin alıcıya devri aynı anda olur. Perakende satışların çoğunda bu durum söz konusudur. **Başka durumlarda**, sahiplikle ilgili risk ve getirilerin devri ile mülkiyet veya zilyetliğin devri farklı zamanlarda gerçekleşir.

Paragraf, sahiplikle ilgili genelde karşılaşılan durumu açıklamakla beraber, işleme ilişkin koşulların incelenmesi gerekliliğini de ortaya koymaktadır. Bu koşulların incelenmesi ve karara varılması yargı süreci ile söz konusu olacaktır. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın “d” maddesine uymaktadır

17. İşletmenin, **sahiplikle ilgili önemsiz bir riski** taşıması durumunda, işlem satış niteliğindedir ve hasılat olarak finansal tablolara yansıtılır. Örneğin, satıcı yalnızca alacak tutarının tahsilatını güvence altına almak amacıyla hukuki sahipliği muhafaza edebilir. Eğer işletme böyle bir durumda sahiplikle ilgili önemli risk ve yararları devretmişse, işlem satış niteliğindedir ve hasılat olarak finansal tablolara yansıtılır. İşletme tarafından **sahipliğe ilişkin önemsiz risk taşınmasına** ilişkin bir başka örnek de, alıcının memnun kalmaması durumunda bedelin iade edileceği bir perakende satıştır. Bu gibi durumlarda hasılat, satıcının gelecekteki mal iadelerini **güvenilir biçimde tahmin edebilmesi** ve bunlar için **geçmiş deneyimler ve diğer**

**ilgili veriler çerçevesinde** bir karşılık ayırması koşuluyla, satışın gerçekleştiği tarih itibariyle finansal tablolara yansıtılır.

İşletmenin sahiplikle ilgili önemsiz risk taşımaya devam etmesi, gelecekte ortaya çıkacak mal iadelerini, geçmiş veriler ışığında tahminlemesi, mesleki yargı ile mümkün olmaktadır. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın “d” maddesine uymaktadır

20. Hizmet sunumuna ilişkin bir işlemin sonucunun **güvenilir biçimde tahmin edilebildiği durumlarda, işlemle ilgili hasılat işlemin bilanço tarihi itibariyle tamamlanma düzeyi dikkate alınarak finansal tablolara yansıtılır. Aşağıdaki koşulların tamamının varlığı durumunda, işleme ilişkin sonuçların güvenilir biçimde tahmin edilebildiği kabul edilir:**

(a) Hasılat tutarının **güvenilir** biçimde ölçülebilmesi;

(b) İşleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edileceğinin **muhtemel** olması;

(c) Bilanço tarihi itibariyle işlemin tamamlanma düzeyinin **güvenilir biçimde** ölçülebilmesi ve

(d) İşlem için katlanılan maliyetler ile işlemin tamamlanması için gereken maliyetlerin **güvenilir biçimde** ölçülebilmesi.

İşleme ilişkin sonuçların güvenilir şekilde tahmini için gerekli koşullar paragrafta açıklanmaktadır. Bu koşulların varlığı yargı ile belirlenecektir. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın “c” maddesine uymaktadır

24. Bir işlemin tamamlanma düzeyi **çeşitli yöntemlerle belirlenebilir**. İşletme, verilen hizmeti **güvenilir biçimde ölçen yöntemi** kullanır. İşlemin niteliğine bağlı olarak bu yöntemler aşağıdakileri içerebilir:

(a) Yapılan işe ilişkin incelemeler,

(b) Bilanço tarihine kadar yapılan hizmetlerin verilecek toplam hizmetlere oranı,

(c) İşlemin tahmini toplam maliyetleri içinde bu güne kadar katlanılan maliyetlerin oranı. İşlemin tahmini toplam maliyetlerine yalnızca verilen veya verilecek olan hizmetlerin maliyetleri yansıtılır.

Tamamlanma düzeyinin belirlenmesi ile ilgili kullanılacak yöntem meslek mensubunun yargısına bırakılmaktadır. Yöntemi belirlemeye yardımcı olması bakımından, yöntemin içerebileceği bazı noktalar da örnek olarak verilmektedir. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın “d” maddesine uymaktadır

25. *Belirli bir dönemde, belirsiz sayıda işlemin yapılması suretiyle sunulan hizmetler için; başka bir yöntemin tamamlanma düzeyini daha iyi temsil edeceğine ilişkin bir kanıtın bulunmaması durumunda, hasılat belirlenmiş dönem boyunca eşit olarak finansal tablolara yansıtılır. **Belirli bir işlemin diğer bütün işlemlerden önemli olması durumunda**, hasılatın muhasebeleştirilmesi önemli işlemin yerine getirilmesine kadar ertelenir.*

Hasılat yaratan işlemi oluşturan işlemler kümesindeki bir parçanın diğer bütün işlemlerden önemli olması durumunda hasılat, önemli işlem yerine getirilinceye kadar ertelenir. Bu tarzda “önemli işlem” olup olmadığı yargı ile belirlenecektir. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın “d” maddesine uymaktadır.

33. *İsim hakları, sözleşme **hükümlerinin özü çerçevesinde**, başka **sistemik ve gerçekçi bir yöntemin daha uygun olmaması** koşuluyla, ilgili sözleşme hükümlerine göre muhasebeleştirilir.*

İsim hakları ile ilgili sözleşmenin hükümlerinin özüne bakarak; daha sistematik ve gerçekçi bir yöntemin varlığına karar verme noktasında mesleki yargı gerekmektedir. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın “d” maddesine uymaktadır

34. *Hasılat sadece işleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesi muhtemel olduğunda finansal tablolara yansıtılır. **Daha önce finansal tablolara yansıtılmış olan hasılat tutarının tahsil edilebilirliği konusunda bir belirsizlik ortaya çıktığında**, tahsil edilemeyen veya tahsil edilebilmesi muhtemel*

olmaktan çıkan tutar başlangıçta hasılat olarak muhasebeleştirilmiş tutarın düzeltilmesi yerine, gider olarak finansal tablolara yansıtılır.

Daha önce hasılat olarak finansal tablolara yansıtılan işlemlerle ilgili ortaya çıkan belirsizlikleri ortaya koymak ve standart doğrultusunda giderleştirmek yargı ile mümkün olmaktadır. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın “c” maddesine uymaktadır.

### 3.4.6. TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardında Mesleki Yargı Gerektiren Durumlar

**Tablo 3.6.** Borçlanma Maliyetleri Standardında Mesleki Yargı Gerektiren Durumlar

TMS 23	a	b	c	d	e	TOPLAM
	1	1	2	-	-	4

11. Belirli bir borçlanma ile bir özellikli varlık arasında doğrudan bir ilişki olup olmadığının tespit edilmesi ve belirli bir harcamanın hiç yapılmaması halinde kaçınılabilecek borçlanmaların belirlenmesi **bazı durumlarda zor olabilir**. Örneğin; bu tür bir güçlük, finansman faaliyetlerinin tek bir merkezden yürütüldüğü durumlarda meydana gelir. Bir şirketler topluluğunun, borçlanma ihtiyaçları için çok sayıda değişik faiz oranlı borçlanma araçları kullandığı ve bu fonları değişik esaslara göre grup şirketlerine kullandığı durumlarda da güçlükler ortaya çıkar. Diğer zorluklar ise, yüksek enflasyonlu ekonomilerde faaliyet gösteren bir grubun, döviz üzerinden veya dövize endeksli olarak kullandığı krediler ile döviz kurlarında dalgalanmalar olduğu durumlarda ortaya çıkar. **Sonuç olarak, özellikli varlıkların elde edilmesi ile doğrudan ilişkili borçlanma maliyetlerinin tutarını belirlemek zordur, yorum yapılmasını gerektirir.**

Paragrafta, borçlanma ile özellikli varlık arasında doğrudan ilişkinin varlığının belirlenmesinin zorluğu vurgulanmaktadır. Standardın kendisi bu zor durumu “yorum yapılması gereklidir” diyerek, açık şekilde meslek mensubunun



yargısına gönderme yapmaktadır. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın “a” maddesine uymaktadır.

15. *Bazı durumlarda borçlanma maliyetlerinin ağırlıklı ortalaması hesaplanırken hem **ana ortaklık hem de bağlı ortaklıkların borçlanma tutarları** dikkate alınır. Diğer durumlarda, bağlı ortaklıkların her birinin **kendi borçlanmalarına ilişkin ağırlıklı ortalama borçlanma maliyetini** kullanmaları daha uygundur.*

Paragrafta ağırlıklı ortalama hesaplaması sırasında kullanılacak iki alternatiften bahsedilmektedir. Alternatifin kullanılacağı yerler, “bazı durumlar” ve “diğer durumlar” şeklinde belirtilerek, karar meslek mensubuna bırakılmaktadır. Seçenekler arası seçim öneren bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın “b” maddesine uymaktadır.

21. *Borçlanma maliyetleri, bir varlığın, amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli işlemlerin yapılmasına uzun süreli ara verildiği bir dönemde oluşabilir. Bu tür maliyetler kısmen tamamlanmış varlıkların elde tutulmasından kaynaklanan maliyetler olup, aktifleştirilmeleri mümkün değildir. Ancak, önemli teknik ve idari çalışmalara devam edildiği bir dönemde normal olarak borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine ara verilmez. **İşlemlerdeki geçici gecikmenin, varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli işlemlerin kaçınılmaz bir parçası olduğu durumlarda da borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine ara verilmez.** Örneğin, bir stok kaleminin olgunlaşması için ihtiyaç duyulan ek süre boyunca veya yüksek su seviyesinin alışılacağı bir olay olduğu coğrafi bir bölgede yapılmakta olan bir köprünün inşaatının yüksek su seviyesi nedeniyle gecikmeye uğradığı ek sürelerde borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine devam edilir.*

Paragrafta bahsedilen işlemlerdeki geçici gecikmenin, varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli işlemlerin kaçınılmaz bir parçası olup olmadığı meslek mensubunun yargısına bağlı olarak belirlenecektir. Paragrafta yargı kullanımı ile ilgili iki küçük örnek yer almaktadır. Aktifleştirme uygulanmasının sürdürülmesi bu yargıya bağlı olacaktır, bu nedenle yargı kullanımı verilen sınıflandırmanın “c” maddesine uymaktadır.

24. Bir özellikli varlığın yapımının parçalar halinde tamamlandığı ve **diğer parçaların yapımı devam ederken her bir parçanın kullanılabilirdiği durumlarda**; belli bir parçanın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli tüm işlemler esas itibarıyla tamamlandığında, ilgili parçaya ilişkin borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine son verilir.

Bahsi geçen parçaların bağımsız olarak kullanılıp kullanılmadığına karar verme noktasında aslında meslek mensubu muhasebe alan bilgisi dışında bilgilere gereksinim duymaktadır. Meslek mensubu çok farklı ve teknik bilgi gerektiren ve yorum açık olmayacak yapıda bir durumla da karşılaşabilir. Bu paragraf kendisinden sonra gelen 25. paragrafta iki adet örnekle de desteklenmektedir. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın “c” maddesine uymaktadır.

#### 3.4.7. TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardında Mesleki Yargı Gerektiren Durumlar

**Tablo 3.7.** Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardında Mesleki Yargı Gerektiren Durumlar

TMS 36	a	b	c	d	e	TOPLAM
	-	-	1	8	-	9

9. Her bir raporlama tarihi itibarıyla, işletme, bir varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğini gösteren **herhangi bir belirtinin bulunup bulunmadığını** değerlendirir. Böyle bir belirtinin mevcut olması durumunda; söz konusu işletme, ilgili varlığın geri kazanılabilir tutarını tahmin eder.

İşletmenin varlıkları ile ilgili değer düşüklüğü olabileceğini gösteren belirtiler, muhasebeden çok varlıkla ilgili teknik bilgi gerektirecektir. Meslek mensubunun özellikle kendine özgü özelliklere sahip ve yapısı gereği anlaşılması uzmanlık gerektiren varlıklarla ilgili olarak teknik desteğe gereksinimi olacağı açıktır. Belirtilerin doğası ile ilgili standardın 12. ve 14. paragraflarında yol gösterici

açıklamalar yer almaktadır. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın “c” maddesine uymaktadır.

31. *Varlığın kullanım değerinin tahmini aşağıdaki adımları içerir:*

(a) *Varlığın kullanımı süresince ve sonunda elden çıkarılmasından elde edilmesi **beklenen nakit giriş ve çıkışlarının tahmini** ve*

(b) *Söz konusu gelecekteki nakit akışlarına **uygun iskonto oranının uygulanması**.*

Varlığın kullanım değeri ile ilgili olarak, bir takım tahminler gerekmektedir. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın “d” maddesine uymaktadır.

33. *Bir işletme, kullanım değerini ölçerken aşağıdakileri uygular:*

(a) *Nakit akış projeksiyonlarını, ilgili varlığın geriye kalan yararlı ömrü boyunca var olacak ekonomik koşullara ilişkin yönetimin yaptığı **en iyi tahminleri içeren mantıklı ve desteklenebilir varsayımlara** dayandırır. İşletme dışı kanıtlara daha fazla ağırlık verir.*

(b) *Nakit akış projeksiyonlarını, yönetim tarafından onaylanan **en güncel finansal bütçelere/tahminlere** dayandırır; ancak gelecekte gerçekleştirilecek yeniden yapılandırmalardan veya varlığın gelecekteki performansını artırma veya iyileştirme çalışmalarından kaynaklanan nakit giriş ya da çıkışlarını dikkate almaz. Bu bütçeleri/tahminleri esas alan projeksiyonlar, daha uzun bir dönemin kullanılması gerektiğine ilişkin haklı gerekçeler bulunmadığı sürece, en fazla 5 yıllık dönemi kapsar.*

(c) *En güncel bütçelerin/tahminlerin kapsadığı dönemin ilerisindeki dönemler açısından nakit akış projeksiyonlarını, artan bir oranın kullanılması gerektiğine **ilishkin haklı gerekçeler bulunmadığı sürece**; takip eden yıllarda sabit ya da azalan büyüme oranları uygulamak suretiyle mevcut bütçeler/tahminlere ilişkin olarak yapılan projeksiyonlar çerçevesinde tahmin eder. Anılan büyüme oranı, daha yüksek bir oranın kullanılması gerektiğine ilişkin haklı gerekçeler bulunmadığı sürece, işletmenin faaliyet gösterdiği ürünler, endüstriler, ülke veya ülkeler ya da*

varlığın kullanıldığı piyasalar için geçerli uzun vadeli ortalama büyüme oranlarını aşmaz.

Standardın paragrafı uyarınca belirlenen konularda yargı kullanımı kaçınılmaz olarak ortaya çıkmaktadır. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın “d” maddesine uymaktadır.

36. *Takip eden yıllar için bir büyüme oranı kullanılmak suretiyle finansal bütçeler/tahminler esas alınarak hazırlanan nakit akış projeksiyonları uygulanması suretiyle varlığın yararlı ömrünün sonuna kadar olan döneme ilişkin nakit akış projeksiyonları **tahmin edilir**. Söz konusu oran, kendisinde meydana gelen artış bir ürün veya endüstrinin yaşam süresi ile ilgili yöntemler hakkındaki objektif bilgilerle **uyumlu olmadıkça**, sabit ya da azalan bir orandır. **Uygun olması durumunda**, büyüme oranı sıfır ya da negatiftir.*

Paragraf ayrıca 39. paragrafla desteklenmektedir. söz konusu endüstri ile ilgili bazı bilgiler de içeren tahminler yargı ile desteklenmektedir. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın “d” maddesine uymaktadır.

38. *İşletme, finansal bütçelerdeki/tahminlerdeki bilgileri kullanırken, bilginin **mantıklı ve desteklenebilir varsayımları** yansıtmıyorsa yansıtmadığı ile yönetimin varlığın kalan yararlı ömrü boyunca mevcut olacak ekonomik koşullara ilişkin **en iyi tahminlerini** içerip içermediğini dikkate alır.*

Paragrafta yer alan mantıklı, desteklenebilir, en iyi gibi kelimelerle ifade edilen tahminler yargı ile belirlenecektir. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın “d” maddesine uymaktadır.

41. *Nakit çıkış projeksiyonları, varlıkla **doğrudan ilişkilendirilebilecek** veya **mantıklı ve tutarlı bir temelde** dağıtılabilecek gelecekteki genel giderlerin yanı sıra, varlığın günlük bakımı ile ilgili nakit çıkışlarını da içerir.*

Varlıkla ilgili doğrudan ilişkilendirilebilecek giderler ve dağıtımla ilgili tutarlı bir temel, mesleki yargı ile belirlenecektir. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın “d” maddesine uymaktadır.

72. Değiştirilmelerine yönelik **haklı sebepler bulunmadıkça**, nakit yaratan birimler, aynı varlık veya varlık türleri için dönemden döneme tutarlı bir şekilde tespit edilir.

Nakit yaratan birimlerle ilgili değişiklik gerektiren haklı sebepler, meslek mensubunca yargı ile belirlenecektir. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın “d” maddesine uymaktadır.

102. Nakit yaratan bir birimin değer düşüklüğü testinde, bir işletme, bahse konu nakit yaratan birimle ilgili tüm şirket varlıklarını belirler. Şirket varlığının defter değerinin bir kısmının:

(a) **Mantıklı ve tutarlı bir temelde** söz konusu birime dağıtılabilmesi durumunda, işletme, bu birime dağıtılan şirket varlığının defter değerinin ilgili kısmı da dahil olmak üzere, birimin defter değerini geri kazanılabilir tutarı ile karşılaştırır. Her türlü değer düşüklüğü zararını 104 üncü Paragrafa göre muhasebeleştirilir.

(b) Mantıklı ve tutarlı bir temelde söz konusu birime **dağıtılamaması durumunda** işletme her türlü değer düşüklüğü zararını 104. paragrafa göre muhasebeleştirilir.

Paragrafta yer alan uygulama ile ilgili mantıklı ve tutarlı bir temelin varlığının sorgulanması mesleki yargı kullanımı gerektirecektir. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın “d” maddesine uymaktadır.

110. Bir işletme, şerefîyeden başka bir varlık için önceki dönemlerde ayrılmış değer düşüklüğü zararının bundan böyle mevcut olmayacağı veya azalmış olabileceği yönünde **bir belirti olup olmadığını** her raporlama tarihinde değerlendirir. Böyle bir **belirtinin olması durumunda**, işletme, ilgili varlığın geri kazanılabilir tutarını tahmin eder.

Standardın 111. paragrafı ile desteklenen ve şerefîye ile ilgili olan bu madde yine yargı kullanımı gerektirmektedir. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın “d” maddesine uymaktadır.

### 3.4.8. TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardında Mesleki Yargı Gerektiren Durumlar

**Tablo 3.8.** Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardında Mesleki Yargı Gerektiren Durumlar

TMS 37	a	b	c	d	e	TOPLAM
	1	-	16	13	5	35

**Zimni kabulden doğan yükümlülük:** İşletmenin aşağıda yer alan fiillerinden kaynaklanan yükümlülüktür:

(a) Geçmişteki uygulamalar, yayımlanmış politikalar veya **yeterince belirli cari açıklamalarla**, işletmenin belirli sorumlulukları üstleneceğini diğer şahıslara taahhüt etmesi; ve

(b) Bunun sonucunda, işletmenin bu sorumlulukları yerine getireceği konusunda **diğer şahıslar nezdinde geçerli bir beklenti yaratmış olması**.

Standardın tanımlara yer veren 10 numaralı paragrafından alınan yukarıdaki bölüme göre “zimni kabulden doğan yükümlülüğün varlığının” belirlenmesinde mesleki yargı kullanımı gerekmektedir. İşletmenin daha önce yapmış olduğu açıklamaların belirgin olup olmadığı ve diğer kişiler nezdinde beklenti yaratıp yaratmadığı gibi konular mesleki yargı ile belirlenecektir. Örneğin yıllık faaliyet raporunda şirket tepe yönetimi belirli projelerden söz etmişse faaliyet raporuna göre hareket eden herhangi bir yatırımcı doğal olarak geçerli bir beklentiye sahip olmuştur şeklinde yorum yapılabilir. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın ‘d’ maddesine uymaktadır.

**Koşullu yükümlülük:**

(a) Geçmiş olaylardan kaynaklanan ve **işletmenin tam anlamıyla kontrolünde bulunmayan**, bir veya daha fazla kesin mahiyette olmayan olayın ileride gerçekleşip gerçekleşmemesi ile mevcudiyeti teyit edilebilecek olan; veya

(b) Geçmiş olaylardan kaynaklanan; fakat aşağıda yer alan nedenlerle finansal tablolara yansıtılmayan mevcut yükümlülüktür:

(i) Yükümlülüğün yerine getirilmesi için, ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden **çıkma ihtimalinin bulunmaması**; veya

(ii) Yükümlülük tutarının, **yeterince güvenilir olarak ölçülememesi**

Koşullu yükümlülük tanımının verildiği ilgili paragraf işletmenin tam kontrol koşulunun varlığı ve kaynak çıkış olasılığı gibi bazı koşullardan bahsetmektedir. Bu koşullar standart setinin kavramsal çerçeve bölümünde de yer almakta ve yükümlülüğün var olup olmadığının belirlenmesinde rol oynamaktadır. Koşullu yükümlülüğü tanımlarken gerekli olan bu koşulların sağlanıp sağlanmadığı mesleki yargı gerektirmekte ve sınıflandırmanın 'd' maddesine uymaktadır.

***Ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşme:*** Sözleşme kapsamındaki yükümlülüklerin yerine getirilmesi için **mutlaka katlanılması gereken maliyetin, söz konusu sözleşme kapsamında elde edilmesi beklenen ekonomik faydayı aştığı sözleşmedir.**

Standardın yine tanımlara yer veren kısmından alınan bu kısımda da mesleki yargı kullanımı gerekmektedir. Sözleşme ile ilgili olarak katlanılması gereken maliyetlerin belirlenmesi ve tutarlarının hesaplanması tahmin gerektirmektedir. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın 'e' maddesine uymaktadır.

14. Bir karşılık, aşağıda yer alan koşulların varlığı halinde finansal tablolara yansıtılır:

(a) **Geçmiş bir olaydan kaynaklanan mevcut bir yükümlülüğün (hukuki veya zımni) bulunması;**

(b) **Yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmalarının muhtemel olması,**

(c) **Yükümlülük tutarının güvenli bir biçimde tahmin edilebiliyor olması.**

*Bu koşulların karşılanmaması durumunda, herhangi bir karşılık finansal tablolara yansıtılmaz.*

Standardın 14. paragrafında yer alan üç koşulun varlığı yargı ile belirlenecek ve karşılık ancak bu koşulların varlığı durumunda finansal tablolara yansıtılacaktır. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın ‘c’ maddesine uymaktadır.

*15. Nadiren de olsa, bazı durumlarda ortada mevcut bir yükümlülük olup olmadığı açık değildir. Anılan durumlarda, eldeki tüm kanıtlar dikkate alındığında, bilanço tarihi itibariyle **mevcut bir yükümlülüğün var olması ihtimali böyle bir yükümlülüğün yok olması ihtimalinden daha yüksekse**, geçmişteki bir olayın mevcut bir yükümlülüğü doğurduğu kabul edilir.*

Paragrafta gecen karşılaştırmanın yapılabilmesi için olasılıkların hesaplanması yani mesleki yargı kullanılması gerekmektedir. olasılıkların hesaplanması sırasında paragraf uyarınca eldeki tüm kanıtlar dikkate alınmalıdır. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın ‘d’ maddesine uymaktadır.

*16. Hemen hemen tüm durumlarda, geçmiş bir olayın mevcut bir yükümlülüğü ortaya çıkarıp çıkarmadığı açıktır. Bazı nadir durumlarda, örneğin bir davada, ya belli olayların meydana gelip gelmediği ya da bu olayların mevcut bir **borç doğurup doğurmadıkları tartışılabilir**. Böyle bir durumda, **işletme, uzman görüşleri gibi mevcut her türlü kanıtı dikkate almak suretiyle mevcut yükümlülüğün bilanço tarihinde var olup olmadığına karar verir**. Sözü edilen kanıtlara bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan olaylardan kaynaklanan her türlü ek kanıt dahildir. Bu kanıtlar temel alınmak suretiyle:*

(a) *Bilanço tarihi itibariyle, mevcut bir yükümlülüğün var olması ihtimali böyle bir yükümlülüğün var olmaması ihtimalinden fazla ise, işletme karşılığın muhasebe kaydını yapar (eğer, muhasebeleştirme kriteri karşılanıyorsa); ve*

(b) *Bilanço tarihi itibariyle, mevcut bir yükümlülüğün var olmama ihtimali böyle bir yükümlülüğün var olması ihtimalinden fazla ise, **ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkması ihtimali düşük olmadıkça**, işletme finansal tablo dipnotlarında koşullu borç açıklamasında bulunur.*



Kendisinden önce gelen paragrafla birbirini tamamlayan bir yapıya sahip olan 16. Standart paragrafı da mesleki yargı gerektirmektedir. Paragrafın iki adet alt başlığı uyarınca karşılıkların finansal tabloların içinde veya dipnotlarında yer alacağı belirlenmektedir. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın ‘c’ maddesine uymaktadır.

17. *Mevcut bir yükümlülük doğuran geçmişteki bir olay, sorumluluk doğuran olay olarak adlandırılır. Bir olayın sorumluluk doğuran olay olarak nitelendirilmesi için, işletmenin söz konusu olayın doğurmuş olduğu yükümlülüğü yerine getirmekten daha gerçekçi bir seçeneğinin olmaması gerekir. Sözü edilen durum sadece aşağıdaki koşullarda oluşur:*

(a) *Yükümlülüğün yerine getirilmesinin kanunen zorunlu olması veya*

(b) **Olayın (işletmeye ait bir olay da olabilir), söz konusu işletmenin ilgili yükümlülüğü yerine getireceğine dair diğer taraflar nezdinde geçerli beklentiler yarattığı, zımni kabulden doğan bir yükümlülük olması.**

Standardın 17. Paragrafında geçen “olay”ın zımni kabulden doğan bir yükümlülük olup olmadığının belirlenmesi yargı kullanımını gerektirecektir. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın ‘d’ maddesine uymaktadır.

22. *Yeni kanun tasarılarının yasalaşmak üzere olduğu durumlarda, **yalnızca tasarının aynen yasalaşacağına kesin olması halinde** yükümlülük doğar. Anılan türden bir yükümlülük, bu Standardın uygulanması açısından yasal bir yükümlülük olarak dikkate alınır. Yasalaşma sırasında oluşan durumlardaki farklılıklar, herhangi bir kanunun yasalaşma işlemini kesinleştirecek tek bir olay belirlenmesini imkansız kılabılır. Pek çok durumda, ilgili kanun yasalaşana kadar, **herhangi bir kanunun yasalaşacağı hakkında emin olmak imkansız olacaktır.***

Yükümlülüğün doğup doğmaması var olan bir kanun tasarısının aynen yasalaşıp yasalaşmayacağına bağlanmaktadır. Bu durumun belirlenmesi yine aynı paragrafta neredeyse olanaksız olarak da nitelendirilmektedir. Mesleki yargı ile varılacak olan karar doğrultusunda muhasebeleştirme işlemi yapılacaktır. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın ‘c’ maddesine uymaktadır.

23. Herhangi bir borcun muhasebeleştirilmesinin uygun görülebilmesi için, ortada sadece mevcut bir yükümlülük olması değil, aynı zamanda söz konusu yükümlülüğü yerine getirmek amacıyla ekonomik fayda içeren **kaynakların işletmeden çıkma olasılıklarının da bulunması** gerekir. Bu standardın<sup>246</sup> uygulanması açısından, bir olayın gerçekleşeceğinin beklendiği, örneğin belli **bir olayın gerçekleşme olasılığının gerçekleşmeme olasılığından daha fazla olduğu durumlarda**, kaynakların işletme dışına çıkmasının ya da diğer bir olayın gerçekleşmesinin olası olduğu kabul edilir. Mevcut bir **yükümlülüğün var olmama olasılığının bulunduğu** ve ekonomik fayda içeren kaynakların işletme dışına çıkmaları **olasılığının düşük olmadığı durumlarda**, söz konusu husus koşullu borç olarak finansal tablolarda açıklanır.

Borcun muhasebeleştirilmesinin uygun olup olmaması bir dizi olasılığın tahmini ile ilişkilendirilmiştir. Mesleki yargı kullanılarak yapılacak tahminler doğrultusunda muhasebeleştirilmesinin uygun olup olmadığı belirlenecektir. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın ‘c’ maddesine uymaktadır.

24. Pek çok sayıda benzeri yükümlülük bulunması durumunda (ürün garantileri vb. sözleşmeler gibi), **yükümlülüğün yerine getirilmesine ilişkin olarak kaynakların işletme dışına çıkmalarının gerekmesi ihtimali**, ilgili yükümlülük sınıfları bir bütün olarak dikkate alınmak suretiyle değerlendirilir. Herhangi bir kalem için işletme dışına çıkış olasılığı düşük bile olsa, bir **yükümlülük çeşidini bütün olarak yerine getirmek için bazı kaynakların işletme dışına çıkmaları gerekebilir**. Bu durumda karşılık finansal tablolara yansıtılır (diğer muhasebeleştirme kriterleri karşılanmışsa).

Paragrafta geçen altı çizili ifadeler mesleki yargı kullanımı ile ilgili kısımları göstermektedir. Burada yoğun biçimde kaynak çıkış olasılığının belirlenmesi gerekmektedir. Ürün garantileri gibi bazı özellikli konularda işletmenin geçmiş

---

<sup>246</sup> Standart metninde bu madde ile ilgili olarak “Bu Standartta geçen ‘olası’ kelimesinin ‘bir olayın gerçekleşme olasılığının gerçekleşmemesinden daha fazla olduğu’ şeklinde yorumlanması, bu yorumun zorunlu olarak diğer Standartlar için de geçerli olacağı anlamına gelmemektedir.” şeklinde bir dipnot yer almaktadır. Bu dipnot standartlar arasında bir tutarsızlığın var olduğu şeklinde yorumlanmamalıdır; burada aslında mesleki yargının sınırlandırılmaması istenmekte ve olası kelimesinin mesleki yargıya göre belirlenmesi vurgulanmaktadır.

deneyimlerinden de yararlanarak mesleki yargıda bulunmak gerekecektir. Garanti gibi teknik konularda alanla ilgili uzmanlardan da yardım ve destek almak gerekli olmaktadır; bu gibi durumlarda mesleki yargı sadece muhasebe bilgisini değil bazı teknik konulardaki bilgiyi de içine alan bir süreç niteliğini kazanmaktadır. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın ‘d’ maddesine uymaktadır.

29. *Bir işletmenin herhangi bir borç için müşterek ve müteselsilen sorumlu olması durumunda, ilgili **yükümlülüğün diğer taraflarca karşılanacağı tahmin edilen kısmı** zımni kabulden doğan borç olarak değerlendirilir. İşletme, güvenilir bir tahminin yapılamadığı son derece nadir durumlar hariç, ilgili yükümlülüğün **ekonomik fayda içeren kaynakların çıkışı ihtimalinin bulunduğu kısmı** için karşılık ayırır.*

Müşterek ve müteselsil borçla ilgili olarak diğer taraflarca karşılanacak kısmın tahmin edilmesi ve tutarın hesaplanması mesleki yargı kullanımı gerektirmekte ve sınıflandırmanın ‘e’ maddesinin kapsamına girmektedir.

30. *Koşullu borçlar, başlangıçta beklenmeyen bir biçimde gelişebilirler. Bu nedenle, ekonomik fayda içeren **kaynakların işletmeden çıkmalarının muhtemel hale gelip gelmediğinin tespiti amacıyla sürekli olarak değerlemeye tabi tutulurlar.** Daha önce koşullu borç olarak dikkate alınmış bir kaleme ilişkin olarak, gelecek ekonomik **yararların işletmeden çıkışının gerekeceği ihtimali oluşmuş ise,** sözü edilen olasılıkta meydana gelen değişimin olduğu dönem finansal tablolarında karşılık ayrılır (güvenilir tahmin yapılamayan çok nadir durumlar hariç).*

Daha önce belirli tahminler altında koşullu borç olarak dikkate alınan kalemler sürekli gözden geçirilmeli ve ihtimallerdeki değişikliklerle doğru orantılı olarak gerekli düzenlemeler yapılmalıdır. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın ‘c’ maddesine uymaktadır.

33. *Koşullu varlıkların finansal tablolarda gösterilmeleri, hiçbir zaman elde edilemeyecek bir gelirin muhasebeleştirilmesi sonucunu doğurabileceğinden, sözü edilen varlıklar finansal tablolarda yer almaz. Ancak, **gelirin elde edilmesi neredeyse kesin ise,** ilgili varlık koşullu bir varlık değildir ve finansal tablolara yansıtılması uygundur.*

Standartın 33. Paragrafında bahsi geçen ‘neredeysse kesin’ şartının var olup olmadığı mesleki yargı ile belirlenebilecek bir durumdur. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın ‘c’ maddesine uymaktadır.

35. *Koşullu varlıklar, ilgili gelişmelerin finansal tablolarda doğru olarak yansıtılmalarını teminen sürekli olarak değerlendirmeye tabi tutulur. Ekonomik faydanın işletmeye girmesinin **neredeysse kesin hale gelmesi durumunda** ilgili varlık ve buna ilişkin gelir, değişikliğin olduğu dönemin finansal tablolarına yansıtılır. Ekonomik fayda **girişinin muhtemel hale gelmesi durumunda**, işletme söz konusu koşullu varlığı finansal tablo dipnotlarında gösterir.*

Bir önceki paragrafta geçen yargı kullanımına benzer şekilde yine kesin olma; muhtemel olma gibi şartlar aranacak ve sınıflandırmanın yine ‘c’ maddesine uygun mesleki yargı kullanımı gerekecektir.

36. *Karşılık olarak muhasebeleştirilen tutar, mevcut bir yükümlülüğü yerine getirmek için bilanço tarihi itibarıyla yapılması gereken harcamaya ilişkin **en gerçekçi tahmin** olmalıdır.*

Oldukça açık görünen bu paragrafında uygulanması için yine bir tahmin ve tutar hesaplanması gerekmektedir. Standart hesaplanacak tutarın gerçeğe en yakın olmasını istemektedir. Bu tür bir hesaplama sınıflandırmanın ‘e’ maddesine uymaktadır.

38. *Getiri ve finansal etkilere ilişkin tahminler, benzer olaylara ilişkin tecrübeler ve bazı durumlarda bağımsız uzmanların raporlarıyla da desteklenmek suretiyle **işletme yönetimince takdir edilir**. Göz önünde bulundurulacak kanıtlar, bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan olayların sağladığı ek kanıtları da içerir.*

Getiri ve finansal etkilere ilişkin hesaplamalarla ilgili olarak işletme yönetiminin ‘takdir’ inden bahsedilmektedir. Burada takdir ile kastedilen mesleki yargı olgusudur. Standart açıkça mesleki yargı demektir. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın ‘a’ maddesine uymaktadır.

39. *Karşılık olarak finansal tablolara yansıtılacak tutara ilişkin belirsizlikler **koşullara bağlı olarak farklı araçlarla ele alınabilir**. Değerleme konusu karşılığın çok sayıda kalemden oluştuğu durumda, ilgili yükümlülük her türlü getiriyi bunlara*

ilişkin olasılıklara göre ağırlıklandırmak suretiyle tahmin edilir. Söz konusu istatistiksel tahmin metodunun ismi, “beklenen değer”dir. Bu nedenle, ilgili karşılık, belli bir tutarın zarar olasılığının örneğin %60 veya %90 olmasına bağlı olarak farklılık arz edecektir. Sürekli bir muhtemel sonuçlar aralığının bulunduğu ve bu aralıktaki her bir noktanın diğerine benzediği durumlarda, söz konusu aralığın orta noktası kullanılır.

Standardın 39. maddesi karşılık tutarının hesaplanması ile ilgili farklı araçlardan söz etmekte ve bu araçlara örnek olabilecek bir yöntemi açıklamakta ve de örneklendirmektedir.<sup>247</sup> Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın ‘e’ maddesine uymaktadır.

40. Tek bir sorumluluğun ölçüldüğü durumlarda, tek başına olması en muhtemel sonuç borcun en gerçekçi tahmini olabilir. Ancak, böyle bir durumda bile işletme diğer olası sonuçları değerlendirir. **Diğer olası sonuçların en olası sonuçtan çoğunlukla yüksek ya da çoğunlukla düşük olduğu durumda**, en iyi tahmin söz konusu daha yüksek ya da daha düşük miktar olur. Örneğin; eğer bir işletme müşterisi için inşa ettiği önemli bir tesisteki büyük bir hatayı düzeltecekse, tek başına olması en muhtemel sonuç, düzeltme işleminin ilk denemede başarılı olması için 1000 TL’lik bir maliyet olabilir, **fakat daha fazla ek işlemin gerekli olacağına dair önemli bir olasılık var ise daha yüksek tutarda karşılık ayrılır.**

Standardın 40. Paragrafında sözü edilen farklı olası sonuçların değerlendirilmesi ve buna göre karşılık ayrılması mesleki yargı ile söz konusu olacaktır. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın ‘d’ maddesine uymaktadır.

42. Karşılık tutarına ilişkin en gerçekçi tahmine ulaşılmada, birçok olay ve **durumu kaçınılmaz olarak çevreleyen riskler ve belirsizlikler** dikkate alınır.

Tahmin yapılması aşamasında dikkate alınacak noktaların belirlenmesi, herhangi bir durumu çevreleyen riskler ve belirsizliklerin tanımlanması, ölçülmesi işletmenin içinde bulunduğu çevre faktörleri ve spesifik olarak olayın şartlarının belirlenmesi mesleki yargı ile olasıdır. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın ‘d’ maddesine uymaktadır.

<sup>247</sup> Standardın 39. paragrafı ayrıca küçük bir örnekle desteklenmiştir.

46. Paranın zaman değeri nedeniyle bilanço tarihinden hemen sonra ortaya çıkan nakit çıkışlarına ilişkin karşılıklar, daha sonra ortaya çıkacak aynı tutarda nakit çıkışlarından daha dezavantajlıdır. Bu nedenle, **söz konusu etkinin önemli olduğu durumda** karşılıklar iskonto edilir.

Karşılıkların iskonto edilip edilmeyeceği noktasında karar standartta bahsi geçen etkinin önem derecesine bağlı olarak alınmaktadır. Önemli etki olup olmadığı yargı konusudur. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın 'c' maddesine uymaktadır.

47. *İskonto oranı (veya oranları); paranın zaman değerine ilişkin **mevcut piyasa değerlendirmelerini ve borca özgü riskleri yansıtan** vergi öncesi orandır (veya oranlardır). Sözü edilen iskonto oranı, gelecekteki nakit çıkışlarına ilişkin tahminlerle ilgili riskleri yansıtmaz.*

Piyasada varolan koşulların değerlendirilmesi, borca ilişkin risklerin belirlenmesi mesleki yargı gerektirmektedir. Piyasanın etkisi işletmenin de içinde bulunduğu çevreye göre farklılık gösterebilmektedir. Piyasadaki bazı gelişmeler kimi işletmeler için olumlu sonuçlar oluştururken kimi işletmeler içinse olumsuz sonuçlar oluşturabilmektedir. Her borcun hem doğal olarak borca ilişkin hem de sadece o borca ilişkin bazı riskleri olabilmektedir. Meslek mensubu karar sürecinde tüm bunları göz önüne alarak mesleki yargısını kullanmalıdır. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın 'e' maddesine uymaktadır.

48. *Yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerekli olan tutarı etkileyebilecek gelecekteki olaylar, bu olayların gerçekleşeceğine dair **yeterli tarafsız kanıt bulunması durumunda** ilgili karşılık tutarında yansıtılır.*

Kanıtların belirlenmesi ve 'yeterli' ya da 'tarafsız' gibi bazı özelliklere sahip olup olmadığının belirlenmesi mesleki yargı kullanımı ile olur. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın 'c' maddesine uymaktadır.

49. **Gelecekte olması beklenen olaylar**, karşılıkların ölçülmesinde özellikle önemli olabilir. Örneğin; bir işletme, herhangi bir yerin ekonomik ömrü/kullanım süresinin sonunda temizlenmesi maliyetinin teknolojiye gelecekte yaşanacak değişimler nedeniyle azalacağına inanabilir. Finansal tablolara yansıtılacak tutar, teknik olarak yeterli ve tarafsız gözlemcilerin, temizleme tarihinde mevcut olacak

teknolojiye ilişkin eldeki her türlü kanıt dikkate almak suretiyle yapmış oldukları **akılcı tahminleri** gösterir. Dolayısıyla, örneğin mevcut teknolojinin uygulanmasına ilişkin **artan deneyimlerden kaynaklanan beklenen maliyet azalışlarının** veya mevcut teknolojiyi daha önce yapılandırılan daha büyük veya daha karmaşık bir temizleme faaliyetine uygulamadan kaynaklanması beklenen maliyetin dahil edilmesi uygundur. Ancak, bir işletme buna ilişkin yeterli **tarafsız bir kanıt tarafından desteklenmedikçe**, temizleme konusunda tamamen yeni bir teknolojinin geliştirileceğini tahmin etmez.

Standardın 49. Paragrafı karşılıkların ölçülmesi ile ilgili olarak gelecekte olması beklenen olayların etkisinden bahsetmektedir. Gelecekte olması beklenen olayların varlığından söz etmek doğal olarak mesleki yargıyı içinde bulundurmaktadır. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın ‘d’ maddesine uymaktadır.

50. Yeni bir düzenlemenin kanunlaşacağına **neredeyse kesin olduğuna ilişkin yeterli miktarda tarafsız kanıt var ise**, söz konusu olası yeni yasanın etkileri mevcut bir yükümlülüğün ölçümünde göz önünde bulundurulur. Uygulamada ortaya çıkan durumların çeşitliliği, her durumda yeterli ve tarafsız kanıt sağlayan tek bir olay belirlemeyi imkansız kılar. Hem yasanın ne gerektireceğine hem de yasalaşıp, uygun biçimde uygulanacağına kesine yakın olup olmadığına ilişkin kanıt gerekir. Çoğu durumda, yeni kanun yasalaşmadıkça ortada yeterli tarafsız kanıt bulunmaz.

Standardın 50. paragrafı daha önce yorumlanan 22. paragrafla temelde benzerlik göstermektedir. Kanunlaşmaya ilişkin kesin ve tarafsız kanıtların varlığı durumunda hesaplamalar buna göre yapılacaktır. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın ‘d’ maddesine uymaktadır.

53. Bir karşılığa ilişkin yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerekli harcamaların bir kısmının veya tamamının diğer bir taraf tarafından tazmin edilmesi beklendiğinde, ilgili tazminat ancak ve ancak, işletmenin yükümlülüğü yerine getirmesi durumunda **tazminatın elde edileceğinin kesine yakın olması durumunda muhasebeleştirilir**. Söz konusu tazminat, ayrı bir varlık gibi işleme tabi tutulur. Tazminata ilişkin olarak muhasebeleştirilen tutar karşılık tutarını geçemez.

Paragrafta geçen tazminatın muhasebeleştirilmesi için tazminatın elde edileceğine dair kesine yakın karinelerin bulunması gerekmektedir. Bu karineye varmak için mesleki yargı kullanımı gerekmektedir. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın 'c' maddesine uymaktadır.

56. *Çoğu durumda, işletmenin ihtilaf konusu tutarın tamamından sorumluluğu devam edecek, öyle ki üçüncü tarafın herhangi bir sebepten ötürü ödemeyi yapmaması durumunda, ilgili işletme tutarın tamamını yerine getirmek zorunda kalacaktır. Bu durumda, borcun tamamına ilişkin karşılık ayrılır ve ilgili işletmenin borcu ifa etmesi halinde tazminatın **elde edileceğinin kesine yakın olması durumunda**, beklenen tazminat ayrı bir varlık olarak muhasebeleştirilir.*

Standardın 56. Paragrafı tazminatla ilgili ihtilafli konulardan bahsetmekte ve yine mesleki yargı ile bazı koşulların kesin olup olmadığını tahmin etmeyi gerektirmektedir. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın 'd' maddesine uymaktadır.

59. *Karşılıklar, o anda mevcut en iyi tahmini yansıtmak üzere, bilanço tarihi itibariyle gözden geçirilir ve düzeltilir. Yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda sağlayan kaynakların çıkışı **ihtimalinin ortadan kalkması durumunda**, ayrılan karşılık iptal edilir.*

Bilanço tarihinde tahminler ve şartlar gözden geçirilmeli ve yeni tahminlere uygun olarak eğer gerek varsa değişiklikler yapılmalıdır. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın 'c' maddesine uymaktadır.

67. *Birçok sözleşme (örneğin bazı satın alma siparişleri), diğer tarafa bedel ödemeksizin iptal edilebilir ve bu nedenle ortada herhangi bir yükümlülük olmaz. Diğer bazı sözleşmeler, sözleşmeye taraf olanların her biri için hak ve yükümlülükler doğurur. **Olayların bu tür sözleşmeleri ekonomik açıdan dezavantajlı hale getirmeleri durumunda**, ilgili sözleşme bu Standardın kapsamına girer ve finansal tablolara yansıtılan bir borç oluşur. Belli koşullar altında yürürlüğe girecek ve ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşme niteliğinde olmayan sözleşmeler bu Standardın kapsamı dışındadır.*

İşletmenin yapmış olduğu sözleşmelerin bazı olaylar sonucunda ekonomik açıdan dezavantaj oluşturup oluşturmadığının belirlenmesi mesleki yargı ile



olanaklıdır. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın ‘c’ maddesine uymaktadır.

72. Yeniden yapılandırmaya ilişkin zımni kabulden doğan bir yükümlülük sadece aşağıdaki şartların varlığı halinde söz konusu olur:

(a) İşletmenin, yeniden yapılandırma işlemine ilişkin en azından aşağıdaki hususları belirleyen ayrıntılı ve resmi bir planının olması:

(i) İlgili işletme veya işletme kısmını;

(ii) **Etkilenecek başlıca merkezleri;**

(iii) Hizmetlerine son **verilmesi nedeniyle oluşan zararları karşılanacak işçilerin buldukları yerleri, görevleri ve yaklaşık sayılarını;**

(iv) **Gerçekleştirilecek harcamaları;** ve

(v) **Planın ne zaman uygulanacağını;** ve

(b) İşletmenin, yeniden yapılandırmayı uygulamaya başlamak veya temel özelliklerini bundan etkileneceklere duyurmak suretiyle yeniden yapılandırmanın tamamlanacağına dair ondan **etkilenenler nezdinde geçerli bir beklenti yaratmış** olması.

Yeniden yapılandırmayla ilgili planlar yapılması ve bu planlarda yer alacak ilgili paragrafta yer alan bazı noktaların belirlenmesi bazı tahminleri, hesaplamaları, yorumları; dolayısı ile mesleki yargı kullanımını yoğun biçimde işaret etmektedir. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın ‘d’ maddesine uymaktadır.

73. Herhangi bir işletmenin yeniden yapılandırma planı uygulamaya başladığının kanıtı, örneğin, bir fabrikanın parçalara ayrılması, varlıkların satılması veya planın ana parçalarının kamuya duyurulması olabilir. Detaylı bir yeniden yapılandırma planının kamuya duyurulması işlemi; söz konusu işlem müşteriler, tedarikçiler ve işçiler (veya temsilcileri) gibi diğer taraflarda işletmenin yeniden yapılandırmayı **tamamlayacağına ilişkin geçerli bir beklenti yaratmaya yetecek ayrıntıda** (örneğin; planın ana özelliklerinin ortaya konması) yapılmış ise, ilgili yapılandırmaya ilişkin zımni kabulden doğan bir yükümlülük oluşturur.

73. paragrafta geçen beklentiler ve beklenti oluşturan ayrıntılar ile ilgili saptamalar mesleki yargı kullanımını gerektirmektedir. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın 'd' maddesine uymaktadır.

80. *Yeniden yapılandırma işlemi için ayrılan karşılık, aşağıdaki hususları birlikte taşıması şartıyla sadece yeniden yapılandırma işleminden kaynaklanan **doğrudan harcamaları** içerir:*

- (a) *Yeniden yapılandırma neticesinde **gerekli olması**; ve*
- (b) *İşletmenin **devam eden faaliyetleriyle ilişkili olmaması**.*

Yeniden yapılandırma ile ilgili harcamaların gerekli olup olmaması veya işletmenin sürdürülen faaliyetleri ile ilişkisinin belirlenmesi mesleki yargı kullanımını gerektirmektedir. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın 'c' maddesine uymaktadır

85. *Her bir karşılık sınıfı için, aşağıdaki hususlar hakkında dipnotlarda açıklama yapılır:*

(a) *Yükümlülüğün esasının özet bir tanımı ve ekonomik faydaların **tahmini işletme dışına çıkış zamanları**;*

(b) *Söz konusu çıkışların miktar ve zamanlamaları hakkındaki **belirsizliklere ilişkin açıklamalar**. Bilginin yeterliliği açısından gerekli olduğu durumlarda Paragraf 48'de belirtildiği gibi işletme, gelecekte oluşacak olaylara ilişkin önemli varsayımlarını dipnotlarda açıklar.*

(c) ***Beklenen tazminat tutarlarına** ilişkin olarak muhasebeleştirilen varlıkların tutarını gösteren beklenen tazminat tutarları.*

Standardın açıklama başlığı altında yer alan 85. paragrafta yer alan dipnot açıklamalarının yapılabilmesi için mesleki yargının kullanılması gerekecektir. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın 'd' maddesine uymaktadır.

86. *İşletme her bir koşullu borç sınıfı için, bunların yerine getirilmelerine yönelik kaynak çıkışı ihtimali düşük olmadığı sürece, bilanço tarihi itibarıyla ilgili koşullu borcun niteliğine ilişkin dipnotlarda genel bir tanıma yer verir ve **makul bir***

caba ile belirlenebiliyor olması durumunda aşağıdaki hususlarda açıklamada bulunur:

(a) Paragraf 36-52'ye göre ölçülen finansal etkilerine ilişkin bir tahmin;

(b) Kaynak çıkışlarının miktar ve zamanlaması hakkındaki belirsizliklere ilişkin açıklamalar;

(c) Tazminat olasılıkları.

Yine açıklama başlığı altında bulunan ve dipnotlardan bahseden 86. Paragraf da mesleki yargı kullanımını gerektirmektedir. Özellikle gösterilecek çabanın makul olup olmamasına karar vermek mesleki yargı gerektirmektedir. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın 'c' maddesine uymaktadır.

87. Herhangi bir karşılık veya koşullu borcun bir sınıf oluşturmak amacıyla toplanabilmesi kararı, bunların niteliklerinin 85(a) ve (b) ile 86(a) ve (b) Paragraflarında yer alan şartları karşılamak üzere, tek bir gösterim için yeterince benzer olup olmadıklarının tespitini gerektirir. Bu nedenle, farklı ürünlere ilişkin karşılığı tek bir sınıf olarak dikkate almak uygun olabilir; ancak hukuki işlemlere konu olan normal garanti ve tutarlara ilişkin olanları tek bir sınıf olarak dikkate almak uygun olmaz.

Karşılıklarla ilgili sınıf oluşturma kararının verilmesi mesleki yargı kullanımını gerektirmektedir. İlgili bazı koşulların varlığına karar vermek yargı gerektiren bir durumdur. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın 'c' maddesine uymaktadır.

92. Çok nadir durumlarda, Paragraf 84-89 uyarınca gerekli olan bilgilerden bazılarının veya tamamının açıklanması nedeniyle karşılıklar, koşullu borçlar veya koşullu varlıklar konusunda işletmeyle arasında anlaşmazlık bulunan diğer taraflar karşısında işletmenin konumunun ciddi bir şekilde zarar görmesi beklenebilir. Böyle durumlarda işletme söz konusu bilgiyi açıklamak zorunda değildir; ancak ihtilafın genel özelliği ve bilginin açıklanmadığı hususu ile bunun gerekçesi belirtilir.

Standardın 92. Paragrafı mesleki yargının kullanımı ile ilgili oldukça istisnai bir durumdan bahsetmektedir. Yapılması gereken bazı açıklamaların işletmeye zarar verecek olması ve işletmeyi anlaşmazlık içinde olduğu taraflar karşısında zor duruma

düşürecek olması durumunda işletme bazı açıklamalardan kaçınabilir. Böylesine “yüksek istisnai durumlar” ancak ve ancak mesleki yargı ile belirlenecektir. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın ‘c’ maddesine uymaktadır.

### 3.4.9. TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardında Mesleki Yargı Gerektiren Durumlar

**Tablo 3.9.** Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardında Mesleki Yargı Gerektiren Durumlar

TMS 38	a	b	c	d	e	TOPLAM
	1	1	5	5	-	12

4. Bazı maddi olmayan duran varlıklar; kompakt disk (bilgisayar yazılımı olması durumunda), yasal belge (lisans ya da patent durumunda) ya da film gibi fiziksel cisimlerin içinde ya da üzerinde yer alabilir. İşletme, maddi olan ve olmayan unsurlar içeren bir varlığın, "TMS 16 Maddi Duran Varlıklar" Standardına göre mi, yoksa maddi olmayan duran varlık olarak bu Standarda göre mi ele alınması gerektiğine karar verirken, **hangi unsurun daha önemli olduğuna ilişkin olarak muhakemede bulunur.** Örneğin, özel bir bilgisayar yazılımı olmadan çalışmayan bilgisayar kontrollü bir makine için, ilgili yazılım, söz konusu donanımın önemli bir parçasıdır ve maddi duran varlık olarak değerlendirilir. Bilgisayarın çalışma sistemi için de aynısı geçerlidir. Yazılımın, ilgili donanımın ayrılmaz bir parçası olmaması durumunda, bilgisayar yazılımı maddi olmayan duran varlık olarak değerlendirilir.

Paragrafta varlığın sınıflandırılması ile ilgili olarak “muhakemede bulunulması” istenmekte ve doğrudan yargıya işaret edilmektedir. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın “a” maddesine uymaktadır.

21. Bir maddi olmayan duran varlık sadece ve sadece:

(a) Varlıkla ilişkilendirilen beklenen gelecekteki ekonomik yararların işletme için gerçekleşmesinin **muhtemel olması**; ve

(b) Varlığın maliyetinin **güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi** durumunda muhasebeleştirilir.

Maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilmesi için gerekli koşulların belirlenmesi noktasında mesleki yargı kullanımı gerekmektedir. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın “c” maddesine uymaktadır.

22. Bir işletme, beklenen gelecekteki **ekonomik yararların gerçekleşme olasılığını**; ilgili varlığın yararlı ömrü boyunca mevcut olacak ekonomik koşullarla ilgili yönetimin en iyi tahminini yansıtan **makul ve desteklenebilir varsayımları kullanmak** suretiyle değerlendirir.

İşletmenin ilgili maddi olmayan varlıkla ilgili olarak bazı tahminlerde bulunmak durumundadır. Bu tahminlerin bir bölümü, ekonomik yararların gerçekleşme olasılığı ile ilgilidir. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın “d” maddesine uymaktadır.

36. Bir işletme birleşmesinde elde edilen maddi olmayan duran varlık ancak onunla ilgili bir maddi ya da **maddi olmayan duran varlıkla beraber ayrılabilir**. Örneğin; bir derginin yayın hakkı ilgili abone veri tabanından ayrı olarak satılamaz; veya, bir doğal kaynak suyu markası belli bir kaynağa bağlıdır ve kaynaktan bağımsız olarak satılamaz. Böyle durumlarda, eğer gruptaki varlıkların her birinin gerçeğe uygun değeri ayrı olarak **güvenilir bir şekilde ölçülemiyorsa**, devralan, varlık grubunu şerefiyeden ayrı tek bir varlık olarak muhasebeleştirir.

Maddi olmayan duran varlık ile ayrılmaz bütün oluşturan parçalar için doğası ile ilgili olarak farklılık gösterebilir ve bu konu mesleki yargı ile kararlaştırılır. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın “c” maddesine uymaktadır.

37. Aynı şekilde, ‘marka’ ve ‘marka ismi’ terimleri genellikle ticari ve diğer markalar için eş anlamlı olarak kullanılır. Ancak ilki, bir ticari marka (veya hizmet markası) ve onunla ilgili ticaret unvanı, formüller, tarifler ve teknolojik

deneyim gibi tamamlayıcı bir varlık grubuna ilişkin olarak kullanılan genel pazarlama terimlerini ifade eder. Eğer **tamamlayıcı varlıkların her biri için ayrı olarak gerçeğe uygun değerler güvenilir bir şekilde ölçülemiyorsa**, elde eden, markayı oluşturan tamamlayıcı maddi olmayan duran varlık grubunu tek bir varlık olarak muhasebeleştirir. Tamamlayıcı varlıkların her birinin gerçeğe uygun değerlerinin ayrı olarak güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi durumunda, devralan, her bir varlığın benzer yararlı ömre sahip olması halinde, bunları tek bir varlık olarak muhasebeleştirebilir.

Tamamlayıcı varlıklarla ilgili olarak gerçeğe uygun değerlerin ayrı ayrı ölçülüp ölçülemediği mesleki yargı ile belirlenecektir. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın “c” maddesine uymaktadır.

40. Bir maddi olmayan duran varlığın **aktif bir piyasasının bulunmaması durumunda**, gerçeğe uygun değeri; işletmenin mevcut en iyi bilgi esas alınarak, elde etme tarihinde, bilinçli ve istekli taraflar arasında piyasa koşullarında yapılan muvazaasız bir işlemde ilgili varlık için ödeyeceği tutardır. İşletme, söz konusu tutarın belirlenmesinde, **benzer varlıklar için yakın zamanda yapılmış işlemlerin sonuçlarını** dikkate alır.

Paragraf uyarınca, eldeki maddi olmayan duran varlığın aktif piyasası olup olmadığı, mesleki yargı ile belirlenecektir. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın “d” maddesine uymaktadır.

46. Bir işletme, herhangi bir takas işleminin **ticari bir özü olup olmadığını**, işlem sonucunda gelecekteki nakit akışlarının ne kadar değişeceğini göz önünde bulundurarak belirler. Bir takas işleminin aşağıdaki koşullar mevcut olması durumunda ticari bir özü var demektir:

(a) Elde edilen varlığın nakit akışlarının yapısı (örneğin risk, zamanlama ve tutar) transfer edilen varlığın nakit **akışlarının yapısından farklıysa** veya

(b) İşletmenin işlemden etkilenen faaliyetlerinin bir kısmının **işletmeye özgü değeri takas sonucunda değişiyorsa**; ve

(c) (a) ve (b) arasındaki fark, takas edilen varlıkların gerçeğe uygun değerlerine göre **nispeten önemliyse**.

*Bir takas işleminin ticari bir öze sahip olup olmadığını belirlemek için, işletmenin işlemde etkilenen faaliyet kısmının işletmeye özgü değeri, vergi sonrası nakit akışları yansıtmalıdır. Bu analizlerin sonuçları, işletmenin **ayrıntılı hesaplamalar yapmasını gerektirmeyecek şekilde** açık olabilir.*

Paragrafa göre takas işlemi ile ilgili “ticari öz olup olmadığının belirlenmesi” noktasında yargı gerekecektir. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın “c” maddesine uymaktadır.

57. *Sadece ve sadece, aşağıdaki koşulların tamamının varlığı halinde, geliştirmeden (veya işletme bünyesinde yürütülen bir projenin geliştirme safhasından) kaynaklanan maddi olmayan duran varlıklar muhasebeleştirilir:*

(a) *Maddi olmayan duran varlığın kullanıma veya satışa hazır hale gelebilmesi için **tamamlanmasının teknik olarak mümkün olması**.*

(b) *İşletmenin maddi olmayan duran varlığı tamamlama ve bu varlığı kullanma veya satma niyetinin bulunması.*

(c) *Maddi olmayan duran varlığı kullanma veya satma imkanının bulunması.*

(d) *Maddi olmayan duran varlığın **muhtemel gelecek ekonomik faydayı nasıl sağlayacağını belirli olması**. Ayrıca, maddi olmayan duran varlığın ürününün veya kendisinin bir piyasasının olması ya da işletme bünyesinde kullanılacak olması durumunda buna elverişli olması.*

(e) *Geliştirme safhasını tamamlamak ve maddi olmayan duran varlığı kullanmak veya **satmak için yeterli teknik, mali ve diğer kaynakların mevcut olması**.*

(f) *Geliştirme sürecinde maddi olmayan duran varlıkla ilgili yapılan harcamaların **güvenilir bir biçimde ölçülebilir olması**.*

Paragrafta geçen alt koşulun da bir arada var olması ile geliştirmeden kaynaklanan maddi olmayan duran varlıklar muhasebeleştirilir. koşulların varlığının belirlenmesi mesleki yargı ile söz konusudur. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın “c” maddesine uymaktadır.

80. Bir maddi olmayan duran varlığın yeniden değerlendirme işlemine tabi tutulması durumunda, yeniden değerlendirme tarihindeki birikmiş itfa payları ya:

(a) İlgili aktifin brüt defter değerindeki değişimle orantılı olarak tekrar belirlenir ve böylece yeniden değerlendirme işlemi sonrası ilgili aktifin **defter değeri yeniden değerlendirilmiş tutarına eşitlenir**; ya da

(b) İlgili aktifin brüt defter değerinden çıkarılır ve kalan net tutar, **varlığın yeniden değerlendirilmiş tutarına göre tekrar belirlenir**.

Yeniden değerlendirme ile ilgili olarak, iki farklı seçenek sunulmaktadır. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın “b” maddesine uymaktadır.

88. İşletme, bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrünün **sınırlı mı yoksa sınırsız mı olduğunu** ve eğer **sınırlı ise, bunun süresini** veya kendisini oluşturan ürün veya benzeri birimlerin sayısını **değerlendirir**. İlgili her türlü unsura ilişkin olarak yapılan analiz esas alındığında, varlığın işletmeye net nakit girişi sağlaması beklenen süre için öngörülebilir bir sınır olmaması durumunda, işletme, maddi olmayan duran varlığı sınırsız yararlı ömre sahip olarak değerlendirir.

Paragraf uyarınca işletme, maddi olmayan duran varlıkların ömrünün sınırlı olup olmadığını değerlendirecektir. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın “d” maddesine uymaktadır.

97. Kullanılan itfa yöntemi, varlıktan beklenen **gelecekteki ekonomik yararların işletme tarafından kullanılma şeklini yansıtır**. Söz konusu yöntemin **güvenilir bir şekilde belirlenememesi durumunda**, doğrusal itfa yöntemi kullanılır. Her dönemin itfa maliyeti, bu veya diğer bir Standart tarafından başka bir varlığın defter değerine dahil edilmesine izin verilmedikçe ya da bu konuda bir zorunluluk bulunmadıkça, kar veya zararda muhasebeleştirilir.

Maddi olmayan duran varlıkla ilgili itfa yöntemi işletme tarafından varlığın kullanım şeklini yansıtacak şekilde, işletme ile ilgili koşullar dikkate alınarak belirlenecektir. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın “d” maddesine uymaktadır.



98. Bir varlığın itfaya tabi tutarının yararlı ömrüne sistematik olarak dağıtılması için birçok itfa yöntemi kullanılabilir. Bu yöntemler arasında; **doğrusal itfa yöntemi**, **azalan bakiyeler yöntemi** ve **üretim birimi yöntemleri** sayılabilir. Kullanılacak yöntem, varlıktan elde edilmesi beklenen gelecekteki ekonomik yararların tahmin edilen kullanım şekillerine göre belirlenir ve söz konusu gelecekteki ekonomik yararların tahmin edilen kullanım şekillerinde bir değişiklik olmadıkça, ilgili yöntem dönemden döneme tutarlı bir şekilde uygulanır. Sınırlı yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar açısından, doğrusal itfa yönteminden daha düşük birikmiş itfa payları ile sonuçlanan bir itfa yöntemini destekleyen bir kanıt nadiren bulunur.

Maddi olmayan duran varlığın itfa edilmesi ile ilgili olarak üç adet yöntem seçenek olarak sunulmaktadır. Bu paragrafın gerektirdiği yargı kullanımları verilen sınıflandırmanın “b” maddesine uymaktadır.

## SONUÇ

Gelişim ve değişimin kaçınılmaz olduğu çevre koşullarında faaliyet gösteren işletmeler için, doğru kararlar verebilmek ve bu kararları en doğru şekilde uygulayabilmek oldukça büyük önem taşımaktadır. İşletmelerin bilgi sistemi olarak ifade edilen muhasebe ise, en önemli karar verme aracı olarak değerlendirilmektedir.

Muhasebenin, kendisine özgü bir kuramı ve bu kuramı temel alan birçok standardı, kuralı ve prosedürü bulunmaktadır. Bu standart, kural ve prosedürlerin uygulanabilmesi için, mesleki yargının önemi yadsınamaz. Her mesleğin içinde var olan ve sadece o meslek mensuplarının gerçekleştirilebildiği mesleki yargı olgusu, muhasebenin işletme içindeki tüm süreçlerle yakından ilişkili olması nedeniyle ayrı bir önem kazanmaktadır.

Mesleki yargının sağladığı esneklik ve kavrama olmadan finansal muhasebe prosedürleri, standartları ve kuralları hantal, sonuçsuz ve işlevsiz duruma gelmektedir. Finansal tabloların kullanıcılarına sağladıkları yardım konusundaki işlevleri geçmişten günümüze oldukça gelişmiştir. Geçmiş ile karşılaştırma yaptığımızda büyük ölçüde geleceğe dönük ve nakit akışlarını tahminlemeye yönelik bir ortamdan bahsetmek yerinde olacaktır. Muhasebe alanındaki bu değişimin sonucu daha karmaşık fakat işletmenin gerçek ekonomik değerini ve gelecekte oluşturacağı nakit akımlarını daha iyi yansıtan finansal tablolar ortaya çıkarmıştır. Fakat bu yeni finansal tablo setinin yapısı, uzun dönemli tahminler ve yoğun varsayımlar nedeniyle oldukça hassastır. Hatta bu tahminler esnasındaki yargıların muhasebe bilgisinden çok farklı disipline ilişkin bilgileri gerektirdiği de açıktır. Bu bağlamda meslek mensuplarına eğitimleri sırasında işletmenin farklı disiplinine ait bakış açıları da kazandırmak yerinde olacaktır.

Finansal tablolar genelde çok sayıda kişinin farklı yapıdaki mesleki yargılarını taşımaktadır. Finansal tablo hazırlayıcılar ve denetçiler mesleki yargıda bulunurken ne kadar objektif olurlarsa olsunlar, finansal tablolar yine de mesleki yargıların yapısını ve karakterini yansıtmaktadır. İki deneyimli muhasebeci aynı koşullar altında ve aynı sorunlar karşısında oldukça farklı mesleki yargıda bulunabilmekte, dolayısıyla aynı durum için muhasebe açısından farklı sonuçlar

üretilebilmektedir. Karmaşık ve zor bazı işlemlerin varlığı durumunda görüşler arasında iyi niyetli farklılıklar oluşmaktadır. Muhasebe standardı uygulanması gereken yaklaşım konusunda çok net ve açık olmayabilir. Oldukça karmaşık bir işlem karşısında işletme ve meslek mensubu karar sürecinde yargı kullanmak zorundadır.

Muhasebenin içinde aslında hep var olan mesleki yargı olgusu son yıllarda muhasebe standartlarında UFRS yönündeki yakınsama ile tekrar gündeme gelmiştir. Mesleki yargıyı bu denli önemli duruma getiren bir başka faktör de iş dünyasının teknolojik gelişmelere paralel olarak hızla değişen yapısıdır. İşletmenin dili olarak tanımlanan muhasebenin, çevre ve işletmeler değişirken aynı kalması düşünülemez. Muhasebe her şeyden önce “yaşayan bir sistem”dir. İşletmeler ile ilgili birçok alanda gerçekleşen bu değişimlere uyum sağlayabilmek, mesleki yargıyı standartlar içine yerleştirmekten geçmektedir.

Tez çalışmasının üçüncü bölümünde ayrıntıları verilen seçilmiş standartların sınıflandırılması sonucunda stoklar standardında mesleki yargı gerektiren durumların sayısı 13, nakit akış tabloları standardında 5, maddi duran varlıklar standardında 15, kiralama işlemleri standardında 8, hasılat standardında 10, borçlanma maliyetleri standardında 4, varlıklarda değer düşüklüğü standardında 9, karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklar standardında 35, maddi olmayan duran varlıklar standardında 12 olarak tespit edilmiştir. Böylelikle incelenen 9 standart içerisinde toplam 111 adet yargı gerektiren durum belirlenmiştir.

Bu sonuçlar çalışmanın teorik kısmında da belirtilen UFRS'nin mesleki yargıya dayandığı şeklindeki yaklaşımı desteklemektedir. 9 adet muhasebe standardında tespit edilen 111 adet yargı gerektiren durumun yaklaşık üçte biri karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklar standardında yer almaktadır. Diğer standartlarda yer alan yargı sayıları da birbirinden farklılık göstermektedir. Bu durum standardın ilgili olduğu konuya göre içeriğinin ve yapısının farklı olabileceğini göstermektedir. Standardın gerektirdiği yargı sayısının fazlalığı standardın uygulamasının zor olduğu anlamına gelmemektedir. Literatürde uygulama bakımından güç ve yoruma açık olduğu belirtilen ve kazançların yönetiminde en çok kullanılan hasılat standardında 10 adet yargı yer almaktadır.

Muhasebe mesleğinde yargı konusuna ilişkin dikkat edilmesi gereken bazı noktalara ve konu ile ilgili önerilere aşağıda yer verilmektedir.

Yargı kullanımını gerektiren bir durum karşısında; meslek mensubunun olası yargısının ortaya çıkaracağı potansiyel sonuçlar, karlılık açısından olumsuz olsa bile meslek mensubunun desteklendiği bir çevre olduğu durumlarda yargı süreci tanımında yer alan ilkelere uygun olarak işlemektedir. Uygulamada bu duruma ters düşebilecek bazı aksaklıkların da olması muhtemeldir. Örneğin, mesleki yargısı ile çalıştığı işletmenin çıkarları çatıştığı noktada ihtiyatlılığı elden bırakmayan bir muhasebe meslek mensubunun yerine, daha esnek yargılarda bulunabilecek biri tercih edilebilir. Bu nedenle, meslek örgütlerinin, meslek mensuplarının bu şekilde baskı altında kalmasını engelleyecek çalışmalar yapmaları gerektiği düşünülmektedir.

Mesleki yargı ile ilgili olarak, kişinin çalışma arkadaşlarından destek alabileceği de düşünülmektedir. Sadece teknik ve muhasebe bilgisine dayanan konularda danışma şeklinde değil, asıl olarak mesleki yargı başkaları tarafından sorgulandığı zaman destek göstermek gerekli olmaktadır. Bu tarzda, mesleki yargı için özgür bir ortam oluşmasına olanak veren önlemler alınmalıdır. Ülkemizde son yıllarda muhasebe mesleği ile ilgili yapılan sempozyumlarda ve panellerde muhasebe meslek mensuplarının bir araya gelerek daha büyük oluşumlar altında faaliyet göstermeleri gerekliliği dile getirilmektedir. TMS/TFRS'lerin yürürlüğe girmesi de aslında bunu gerekli kılmaktadır. Bu tarz oluşumların mesleki yargı için, daha uygun bir ortamı da beraberinde getireceği düşünülmektedir.

Mesleki yargı süreci kusursuz ve mükemmel değildir. Mantık hataları, bilgi eksikliği, zaman gibi insana özgü bazı kısıtlardan etkilenmeye açıktır. Sürecin büyük bir bölümü özel, bilinç dışı tarzda ve doğrudan gözlemlenemez yapıdadır. Bu nedenle yargıda bulunabilmek için kişinin yeterli düzeyde bilgi birikimine sahip olması gerektiği gerçeği kaçınılmazdır. Mesleki standartlar, etik kodlar, kanunlar ve uygulamalar ile ilgili güncel bilgilerin izlenmesi gereklidir. Bilgilerin güncellenmesi ancak ilgili literatürün özenle ve istikle izlenmesiyle söz konusu olmaktadır. Bu özen ve ilgi, mesleki sorumluluk ile sağlanmaktadır. Yeterli düzeyde bilgi çoğunlukla benzer durumlarla karşılaşıldığında edinilmektedir. Benzer durumlarla karşılaşıldıkça

işlemlerin biçimleri ve özleri anlaşılmakta, standartların hangi koşullarda nasıl kullanılacağı öğrenilmektedir. Mesleki yeterlilik finansal raporlama sürecinin herhangi bir noktasında bulunan her birey için gerekli bir koşuldur. Muhasebe alanında düzenleme, eğitim ve kural oluşturma ile ilgili kesimler bu yeterlilikleri belirlemeli ve yayımlamalıdır.

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

Bu önerilerin yanında, tez çalışmasının üçüncü bölümünde saptanan mesleki yargı gerektiren durumların farklı araştırmacılar tarafından ele alınarak meslek mensuplarının görüşlerine sunulabileceği düşünülmektedir. Konunun hem teorik hem de uygulama açısından gelişimi için, gelecekte yapılması gereken çalışmalara gereksinim bulunmaktadır. Örneğin, mesleki yargı gerektiren durumların analiz edilerek uygulamada en çok güçlük çıkaracağı düşünülen durumlarla ilgili örnek olay çalışmaları hazırlanabilir.

Son olarak, yapılan literatür incelemesi sonucunda Türkiye’de mesleki yargı konusunda yok denecek kadar az sayıda akademik çalışmanın mevcut olduğu görülmüştür. Dolayısıyla tez çalışmasının mesleki yargı konusundaki kuramsal bilgilerle, bu boşluğu doldurmaya katkı verebileceği düşünülmektedir.

## KAYNAKLAR

AKDOĞAN Habib, **Muhasebe Meslek Etiğinin Kamunun Aydınlatılmasındaki Önemine Meslek Mensuplarının Yaklaşımları**, Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 1470, Eskişehir, 2003.

AKIŞIK Orhan, **Muhasebe Mesleği ve Meslek Ahlak Kuralları (Uluslararası Karşılaştırmalı Bir İnceleme)**, Türmob Yayınları-255, Ankara, 2005.

ALEXANDER David ve Eva Jermakowicz, “A True and Fair View of The Principles Rules Debate”, **Abacus** 42(2), 2006, s. 132-164.

**Amerika Birleşik Devletleri Sayıştayı Kamu Denetim Standartları 2003**, Amerika Birleşik Devletleri Sayıştayı (GAO)

ARGYRIS Chris, “Some Limitations of The Case Method: Experiences in A Management Development Programme”, **Academy of Management Review**, 5(2), 1980, s.291–298.

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

ASHTON Robert H. “Integrating Research and Teaching in Auditing: Fifteen Cases On Judgment And Decision Making”, **The Accounting Review**, 1984, s. 78-97.

AVDER Erdoğan, “**Geçmişten Günümüze Muhasebe Mesleği**”, [www.muhasebettr.com](http://www.muhasebettr.com) (07.05.2008)

BALSARI Çağnur ve A. Fatih Dalkılıç “Kural Bazlı ve İlke Bazlı Finansal Raporlama Standartlarının Karşılaştırılması” **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Sayı 22, 2007, s. 105-117.

BAŞPINAR Ahmet; Türkiye’de ve Dünya’da Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış, **Maliye Dergisi**, [www.maliye.gov.tr/apk/md146/muhasesestandardı.pdf](http://www.maliye.gov.tr/apk/md146/muhasesestandardı.pdf) (15.10.2008)

BAYAZITLI Ercan ve Orhan Çelik, “**Muhasebe Eğitiminin Kalitesinin Artırılmasında İlk Adım: Yükseköğretim Kurumlarında Muhasebe Eğitiminin Etkinliğinin Analizi**”, 23. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Antalya, 2004, s. 1-35.

BEECHY Thomas, “**Teaching Professional Judgment in Financial Accounting: The Prescriptive Case Approach**”, Eight World Congress Of The International Association for Accounting Education and Research, 1997, s.1-14.

BEKTÖRE Sabri, “Muhasebe Mesleği, Etik ve Enron Olayı”, **Anadolu Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt 19, 2003.

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

BİLGİN Nuri, **Sosyal Psikoloji Sözlüğü**, Bağlam Yayıncılık, İstanbul, 2003.

BİLGİN Nuri, **Sosyal Psikoloji**, Ege Üniversitesi Yayınları, İzmir, 2008.

BOLT-LEE Cynthia ve Sheila D. Foster, “The Core Competency Framework: A New Element in The Continuing Call for Accounting Education Change in The United States”, **Accounting Education** 12(1), 2003, s. 33-47.

BOSTANCI Serpil, “Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 59, 2002.

BRADFORD Brandon ve M.W. Peck, Jr. “Achieving AECC Outcomes Through the Seven Principles for Good Practice in Undergraduate Education”, **Journal of Education for Business**, 72(6), 1997, s. 364–368.

BUDAK Gülay ve Gönül Budak, **İşletme Yönetimi**, Barış Yayınları, İzmir, 2004.

CAMPBELL Jane ve William Lewis, “Using Cases in Accounting Classes” **Issues in Accounting Education** 6(2), 1991, s. 276 – 283.

ÇANKAYA Fikret, “Uluslararası Muhasebe Uyumunun Ölçülmesine Yönelik Bir Uygulama: Rusya, Çin ve Türkiye Karşılaştırması”, **Zonguldak Karelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 3(6), 2007, s. 127-148.

CEMALCILAR Özgül, "Muhasebenin Amaçlarına Ulaşmada Kuramsal Yapısına Bağlılığın Gereği ve Önemi", **Muhasebe ve Denetime Bakış**, 3(8), 2003.

CHLALA Nadi ve Anne Fortin “Skinner’s Thoughts On Professional Judgment And Recent Developments In Canadian Financial Reporting”, **Accounting Perspectives**, 4(2), 2005, s. 213-228.

CICA, “**Professional Judgment and The Auditor**”, Canadian Institute of Chartered Accountants, 1995, Toronto.

CİRİNLIOĞLU Zafer, **Meslekler ve Sosyolojisi**, Gündoğan Yayınları, 2. Baskı, İstanbul, 2000.

Communication From The Commission To The Council And The European Parliament, “**EU Financial Reporting Strategy: The Way Forward**”, Brussels, 13.06.2000.

Communication From The Commission, “**Accounting Harmonization: A New Strategy Vis-a-vis International Harmonization**”, 14.11.1995.

CONROD Joan ve Judy Cumby, “Revenue Recognition in the Spotlight”, **Canadian Accounting Perspectives**, 4(2), 2005.

CORMIER Dennis ve Michel Mangan, “From Accounting to Forecounting” **Canadian Accounting Perspectives**, 4(2), 2005, s.243-257.

CORREL Robert, Karim Jamal, Linda A. Robinson, “Teaching Professional Judgment in Accounting” **Accounting Perspectives**, 6(2), 2007, s. 123-140.

ÇUKACI Yusuf C., “Kamuyu Aydınlatmada Muhasebe Meslek Elemanının Etik Anlayışı ve İzmir ilinde Bir Uygulama”, **DEÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 8(1), 2006, s.89-111.

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

DEMİR Ömer ve Mustafa Acar, **Sosyal Bilimler Sözlüğü**, Vadi Yayınları, istanbul, 2002.

DEMİR Volkan, İdil Kaya, Haluk Levent, “The impact of IFRS on professional judgment: A survey of auditors’ perceptions in Turkey”, *yayınlanmamış çalışma*, 2008.

DEPPE Larry A., Emil Sonderegger, James D. Stice, D.E. Clark ve Fred Streuling, “Emerging competencies for the practice of accounting”, **Journal of Accounting Education**, 9(2), 1991, s.257–290.

Dilbilgisi Terimleri Sözlüğü, <http://www.tdkterim.gov.tr> (03.06.2008)

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

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

DYE Ronald ve Robert E. Verrecchia, "Discretion vs. Uniformity: Choices Among GAAP", **The Accounting Review**, 70, 1995, s. 389-415.



EASTON Gary, Learning from Case Studies, Hemel Hempstead 1992 Prentice-Hall.

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

FASB Concept Statement No:2 Qualitative Characteristics of Accounting Information

FEE 2007, **Selected Issues in Relation to Financial Statement Audits**.

Felsefe Terimleri Sözlüğü, <http://www.tdkterim.gov.tr> (03.06.2008)

*FINNERTY John D. ve Dwight Grant*, "Alternative Approaches To Testing Hedge Effectiveness Under SFAS 133" **Accounting Horizons**, 2002, s. 94-108.

FORTIN Jacques ve Real Labelle, "If Only We Had Listened to Ross Skinner", **Canadian Accounting Perspectives**, 4(2), 2005, s. 257-268.

GERBOTH Dale, "Commentary: Dale. L. Gerboth on the Profession", **Accounting Horizons**, 2(1), 1998.

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

GIBBINS Michael, Steven Salterio ve Alan Webb, "Evidence About Auditor-Client Management Negotiation Concerning Client's Financial Reporting," **Journal of Accounting Research**, 39, 2001, s. 535-563.

GÜCENME Ümit ve Aylin Poroy Arsoy, "Türkiye'de Cumhuriyet Döneminde Muhasebe Eğitimi", **Mali Çözüm**, Kongre Özel Sayısı, 2006, s. 308-328.

HARTMAN L.P., "**Perspectives in Business Ethics**", 2<sup>nd</sup> edition, 2002, Mc-Graw Hill.

HASSALL Trevor, Sarah Lewis ve J.M. Broadbent "The Use and Potential Abuse of Case Studies in Accounting Education", *Accounting Education* 7, 1998, s. 37 – 47.

HEALY Paul ve James W Wahlen, "A Review of The Earnings Management Literature and It's Implications for Standard Setting" **Accounting Horizons**, 13(4), 1999 s.365-383.

HERRON Terry L. ve David L. Gilbertson, "Ethical Principles vs. Ethical Rules: The Moderating Effect of Moral Development on Audit Independence Judgments", **Business Ethics Quarterly**, 14, 2004, s. 499-523.

HOYLE Joe B., Thomas Schaefer ve Doupnik Timothy, **Advanced Accounting**, Mc Gray Hill Company, 2004.

IASB, 2006, "Discussion Paper: Preliminary Views on an improved Conceptual Framework for Financial Reporting: The Objective of Financial Reporting and Qualitative Characteristics of Decisionuseful Financial Reporting Information

İBİŞ Cemal ve Ayça Akarçay, "**IOSCO Deklarasyonu ve Menkul Kıymet Borsalarında IAS'ın Uygulanması Süreci**", 6. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 2003, s.244-255.

İBİŞ Cemal ve Serdar Özkan, "Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Genel Bakış", **Mali Çözüm**, Sayı: 74, 2006, s.25-35.

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

IOSCO Technical Committee Statement on Accounting Standards Development and Enforcement, 2008 [www.iasplus.com/iosco/0810techcommittee.pdf](http://www.iasplus.com/iosco/0810techcommittee.pdf) (04.10.2008)

KAĞITÇIBAŞI Çiğdem, **Yeni İnsan ve İnsanlar**, Evrim Yayınevi, İstanbul, 1999.

KAYA İdil, "**FASB-IASB Anlaşması ve Global Finansal Muhasebe Standartlarına Doğru**" VI. Türkiye, Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 2003, s. 222-243.

KERSHAW David, "Evading Enron: Taking Principles Too Seriously in Accounting Regulation", **Modern Law Review**, 68(4), 2005 s. 594-625.

KIESO Donald E. ve Jerry J. Weygandt, **Intermediate Accounting**, John Wiley & Sons, Inc., New York, 1992.

KİRACI Murat ve Tunç Köse, IASC, FASB ve TİMÜDESK'teki Muhasebe Standartları Oluşturma Süreci ve Uyumlaştırma, **Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 3(1), 2002.

KNAPP Mc, "An Empirical Study of Audit Committee Support for Auditors Involved in Technical Disputes With Client Management", **The Accounting Review**, 62, 1987, s.578-588.

KÜÇÜKSAVAŞ Nihat, **Genel Muhasebe: İlkeler ve Uygulaması**, Beta Yayınları, İstanbul, 1998.

KURT Gülizar, **Basel 2: Genel Değerlendirme**, İZSMMO Yayın no 56, 2007.

KUZGUN Yıldız, **Meslek Danışmanlığı Kuramlar ve Uygulamalar**, Nobel Yayın Dağıtım Ltd, Ankara, 2000.

LEVITT Arthur “The Numbers Game” **The Cpa Journal**, 68(2), 1998, s.14-19.

LIBBY Patricia A., Barriers to Using Cases in Accounting Education, **Issues in Accounting Education** 6(2), 1991, s.193-213.

MACINTOSH Norman B., Teri Shearer, Daniel B. Thornton ve Michael Welker, “Accounting as Simulacrum and Hyperreality: Perspectives on Income and Capital”, **Accounting, Organizations and Society**, 25(1), 2000, s.13-50.

MAGEE Robert ve M. Tseng, “Audit Pricing and Independence”, **The Accounting Review**, 65, 990, s. 315-336.

MAINES Lauren A., Eli Bartov, Patricia Fairfield, D. Eric Hirst, Teresa E. Iannaconi, Russell Mallet, Catherine M. Schrand, Douglas J. Skinner ve Linda Vincent, “Evaluating Concepts Based vs. Rules Based Approaches to Standard Setting”, **Accounting Horizons**, 17(1), 2003, s.73-89.

Memorandum of Understanding with the FASB [www.iasb.org](http://www.iasb.org) (16 Mayıs 2008)

Milliyet Gazetesi, 09.11.2000

MILNE Markus J. ve Philip J. McConnell, “Problem-Based Learning: A Pedagogy for Using Case Material in Accounting Education”, **Accounting Education**, 10(1), 2001, s. 61–82.

MOGUL Samir S., “Harmonization of Accounting Standarts”, **Chartered Accountant**, 2003, s. 681-684.

MUĞAN Can Şınga ve Nazlı Hoşal Akman, “Muhasebe Eğitiminde Öğretim ve Öğrenim Yöntemleri ile Ders Başarısı Arasındaki İlişki: Pilot Çalışma”, Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Antalya, 2004, s. 1-18.

MUGAN Can Şınga, “Ahlak Toplumsal ve Kişisel Değerler: Muhasebe Mesleği ve Eğitimi Üzerindeki Etkileri”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt:1, 1999.

NELSON Mark ve Hun-Tong Tan, “Judgment And Decision Making Research in Auditing: A Task, Person And Interpersonal Interaction Perspective, **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, 24, 2005, s. 41-71.

NELSON Mark W., “**Behavioral Evidence on the Effects of Principles-Based and Rules-Based Standards**” working paper: Cornell University, 2002, s.1-26.

ÖKSÜZ Fuat, “Türk Muhasebe Mesleğinin Vizyonu ve Misyonu Açısından Yeni Ufuklar”, **V. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, Antalya, 2001.

OTLU Fikret, “Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlakının Yeri ve Önemi”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Sayı 4, 1999, s. 120-140.

ÖZAL Özcan, Oya Yıldırım, Nergis Tek, **Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar**, Punto Yayıncılık, Altındağ Matbaacılık, İzmir, 1993.

ÖZDEMİR Elif, “Muhasebe Eğitiminde Karşılaşılan Güçlükler ve Muhasebecilik Mesleğinin Sorunları”, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Sakarya, 2003.

ÖZKAN Serdar, **Hasılatın Belirlenmesi**, Yaklaşım Yayıncılık, 2004, İzmir.

ÖZKOL Erdal, Dündar Kök, Muhsin Çelik, Seçkin Gönen, “Meslek Etiği ve Muhasebe Meslek Elemanlarının Etik İlkelere Duyarlılık Düzeyinin Araştırılması”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, 2005, s. 107-124.

ÖZSOY Osman, **Değişen Dünyada Meslek Seçimi, Geleceğin Meslekleri**, Hayat Yayıncılık, İstanbul, 2002.

PEARSON Michael, “A New Code Of Professional Conduct For Cpa’s”, **Ohio CPA Journal**, 1998, s. 7-9.

PEKDEMİR Recep, **Muhasebe Mesleğinde Uzmanlaşma**, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları, Yayın No: 27, İstanbul, 1999.

**Perspectives on Education: Capabilities for Success in the Accounting Profession** [Big Eight White Paper], New York: Arthur Andersen & Co., Arthur Young, Coopers & Lybrand, Deloitte Haskins & Sells, Ernst & Whinney. Peat Marwick Main & Co., Price Waterhouse, and Touche Ross, 1989.

POST E.J., A.T. Lawrence, J. Weber, **Business And Society Corporate Strategy, Public Policy, Ethics**, 10<sup>th</sup> edition, Mc-Graw Hill, 2002.

PSAROS Jim ve Ken T. Trotman, “The Impact of the Type of Accounting Standards on Preparers Judgments”, **Abacus**, 40(1), 2004, s.76-93.

PÜR Hüseyin Perviz, Çağlar Boyunca Muhasebe Mesleğinde Statü ve İşlev Değişimleri, **Muhasebenin Tarihsel ve Çağdaş Konularından Geleceğine Bakış içinde**, (Editörler: Oya Yıldırım, Ayşen Dalgeç, Erdal Özkol) Türmob Yayınları No:23, 1995, s.93-109.

SAĞLAM Nejdet, “**Bölümsel Raporlama ve Uygulaması**”, Anadolu Üniversitesi Yayınları, No:1282, Eskişehir, 2001.

SAYAR Zafer ve Mahmut Okur, “**KOBİ Finansal Raporlama Standartları Taslağı ve Ülkemizde Uygulanabilirliği**”, 26. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, 23-27 Mayıs 2007, Antalya.

SCHIPPER Katherine, “Principles Based Accounting Standards, **Accounting Horizons**, 17(1), 2003, s. 61-72.

SEC Report [www.iasb.org.uk](http://www.iasb.org.uk) (22.03.2008)

Securities and Exchange Commission, **Audit Committee Disclosure Release**. No 34-42266, 1999, Washington D.C.

SELİMOĞLU Seval, “**Muhasebede Meslek Ahlakı (Etik) Yaklaşımı**”, III. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Antalya, 1997, s.1-13.

ŞENSOY Necdet, “Amerika Birleşik Devletlerinde Muhasebe Mesleği, Meslek Örgütleri ve Muhasebe İlkeleri”, **MÖDAV Bülteni**, Sayı:8, 1997, s.36-37.

SEVİLENGÜL Orhan, **Genel Muhasebe**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2003.

SKINNER Ross ve Alex Milburn, **Accounting Standards in Evolution**, Toronto: Holt, Rinehart and Winston of Canada, 2001.

SKINNER Ross, “Judgment in Jeopardy” **CA Magazine**, 128, 1995 s.14-21.

SUNDEM Gary L., Doyle Williams, “Accounting Education Prepares for the Twenty-First Century”, **Accounting: A Newsletter for Educators**, 1991, s. 55–61.

TDK **Güncel Sözlük** [www.tdk.org.tr](http://www.tdk.org.tr) (17.07.2008)

TDK **Güncel Sözlük**, [www.tdk.org.tr](http://www.tdk.org.tr) (16.07.2008)

TEK Nergis ve Fatma Tektüfekçi, **Finansal Muhasebe**, İzmir, 2007.

The Institute Of Chartered Accountants In Australia, “**Professional Judgment: Are Auditors Being Held to a Higher Standard Than Other Professionals?**”, 2006, s.1-15.

THORNE Daniel, “**An Educational Perspective on Concepts-Based Accounting Standards**”, College of Business and Technology Working Papers Series, 2003, s.1-17.

TMS-1 **Finansal Tabloların Sunuluşu**, Paragraf 17-18.

TMSK **Faaliyet Raporu** 2007.

TMSK **Faaliyet Raporu**, 2007.

TMSK, **Kavramsal Çerçeve** .

TMSK, **Kavramsal Çerçeve**, Madde 9.

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

Türk Gelir Vergisi Kanunu (GVK) Madde 65-66.

**Türkiye Muhasebe Standartları 2000**, TMSUDSK Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu, TÜRMOB Yayın No: 95, 2000, s.3.

ÜSTÜNDAĞ Saim, “Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı:1, 2000.

ÜSTÜNDAĞ Saim, “**Global Finansal Raporlama Hayal mi ?**” www.tsrsb.org.tr, (03.05.2008)

USUL Hayrettin ve İsmail Bekçi, “AB Ülkeleri ve Türkiyede’ki Mesleki Eğitim ve Deneyim Standardı: Karşılaştırmalı Bir inceleme” **Muhasebe ve Denetime Bakış**, 7(2), 2002.

UYSAL Özgür Özmen, "Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci: IASC ve Önde Gelen Ulusal ve Uluslararası Örgütler", **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Sayı 17, 2006, s. 87-107.

WEBSTER Erin ve Daniel B. Thornton “**Earnings Quality Under Rules vs. Principles Based Accounting Standards: A Test of Skinner Hypothesis**” working paper: Queen’s University School of Business, 2004, s.1-29.

WILSON Antony J., “**Muhasebe Denetiminde Meslek Ahlakı Açısından Karşılaşılan Güçlükler**”, III. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Antalya, 1997.

YALKIN Yüksel Koç, Volkan Demir ve Defne Demir, “UFRS ve Türkiye’de Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi”, **Mali Çözüm**, Özel Sayı, 2006 (17. World Congress of Accountants), s.291-307.

YAVAŞ Abdullah ve Sezai Tanrıverdi, **TMSK**, 2006, www.malihaber.com

YAYLA Hilmi Erdoğan, Ekrem Cengiz, “Muhasebe Mesleğinin Tercih Edilmesinde Etkili Olan Etkili Olan Faktörlerin Belirlenmesine Yönelik Bir Alan Çalışması: Karadeniz Teknik Üniversitesi Örneği”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, 5(16), 2005.

YAZICIOĞLU Yahşi ve Samiye Erdoğan, **Aile Ekonomisi**. T.C. Anadolu Üniversitesi Yayın No:1427 Eskişehir, 2002.

Yeni TTK Tasarısı.

Yöntembilim Terimleri Sözlüğü, <http://www.tdkterim.gov.tr> (03.06.2008)

ZAİF Figen, “**Avrupa Birliği Muhasebe Standartlarında Son Gelişmeler**”, 1. Uluslararası Muhasebe Konferansı: Yakınsama Yolunda, MÖDAV Yayınları, 2004, İstanbul.

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

18.11.2005 tarih ve 25997 sayılı R.G’ de yayımlanan Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik

[accounting.uwaterloo.ca/ethics/Management\\_Fraud/Nortel%20Case.doc](http://accounting.uwaterloo.ca/ethics/Management_Fraud/Nortel%20Case.doc)  
(21.03.2008)

<http://ifac.org/history/> (24 Ekim 2008)

<http://www.accaglobal.com/publicinterest/about/> (04.09.2008)

[http://www.bddk.org.tr/turkce/Mevzuat/Bankacilik\\_Kanununa\\_Iliskin\\_Duzenlemele\\_r/1870muyaciklama\\_07022003.pdf](http://www.bddk.org.tr/turkce/Mevzuat/Bankacilik_Kanununa_Iliskin_Duzenlemele_r/1870muyaciklama_07022003.pdf) (03.09.2008)

[http://www.deloitte.com/dtt/cda//content/Turkey\\_tr\\_denetim\\_kobiler%20icin%20UFRS\\_030108.pdf](http://www.deloitte.com/dtt/cda//content/Turkey_tr_denetim_kobiler%20icin%20UFRS_030108.pdf) (03.08.2008)

<http://www.tmud.org.tr/muhasebeningelisimi.htm> (22.02.1007)

<http://www.tmud.org.tr/pages.asp?id=1> (17.11.2008)

<http://www.tsrbsb.org.tr/tsrbsb/Maliye+ve+Muhasebe/Finansal+Raporlar/IASB.htm>  
(16.09.2008)

[www.fee.be](http://www.fee.be) (20.11.2008)

[www.iasplus.com](http://www.iasplus.com)

[www.mu.edu.tr/private/yciftci/calismalar/yciftci2beiw.pdf](http://www.mu.edu.tr/private/yciftci/calismalar/yciftci2beiw.pdf) (17.10.2008)

[www.tuik.gov.tr/metaveri/39\\_m38.doc](http://www.tuik.gov.tr/metaveri/39_m38.doc) (05.09.2008)