

T.C.
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE ve DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

MUHASEBE STANDARTLARININ
UYGULANMASINDA MESLEKİ YARGI
GEREKTİREN DURUMLAR

Yüksek Lisans Tezi

Nur BARAN ALTINSOY

1050Y74211

Danışman: Prof. Dr. Ersin GÜREDİN

İstanbul, 2013

ÖZ

Bu çalışma muhasebe standartlarının uygulanmasına odaklanmıştır. Çalışmada muhasebe meslek mensubunun bir işletmenin muhasebe kayıtlarına yansıtılması gereken işlemlerinin, muhasebe standartları paralelinde muhasebeleştirilmesi ve raporlanması esnasında mesleki yargı kullanımına gerek duyulacak durumlar araştırılmıştır. Bu amaçla muhasebe bilimi ve kapsamı incelenmiş, muhasebe standartları ve muhasebe işlemlerinin standartlaşma süreci uluslararası ve ulusal bağlamda tarihsel olarak irdelenmiştir. Muhasebe standartlarının uygulanması ve mesleki yargı ilişkisini detaylı olarak ortaya koymak amacıyla farklı meslek grupları açısından meslek ve yargı kavramları çalışılmış, bu kavramlar muhasebe mesleği kapsamında incelenmiştir. Araştırmada dünya genelinde yaygın kullanım alanı bulan farklı muhasebe standartlarının yapısı incelenmiş ve mesleki yargı kullanımını ön plana çıkaran özellikteki standart yapıları ortaya konulmuştur. Mesleki yargı kullanımı gerektiren standart yapılarını örneklemek amacıyla, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları paralelinde düzenlenerek yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartları; TMS – 2 Stoklar ve TMS – 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardı ayrıntılı olarak incelenmiştir.

ABSTRACT

This research is focused on carrying out the accounting standards. In this study, the cases which will be needed the use of professional judgment while reporting and recognition, in parallel to accounting standards, of an accounting employee's transactions that must be reflected on a company's accounting records have been inquired. For this purpose, science and scope of accounting have been analyzed and accounting standards and process of standardization of the accounting transactions have been looked into historically in national and international regard. Vocation and justice concepts have been studied in terms of various vocation groups in order to reveal the relations implementation of accounting standards and professional judgement, also these concepts have been examined within the scope of accounting. The structure of widespread use of different accounting standards around the world have been investigated and standard structures highlighting the use of professional judgement characteristics have been determined. In order to exemplify standard structures necessitating the use of professional judgement, Turkish Accounting Standards; TMS-2 Stoklar (IAS-2 Inventories) and TMS-36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü (IAS-36 Impairment of Assets) standards have been studied in detail.

KISALTMALAR

A.e. : Aynı eser

A.g.b. : Adı Geçen Bildiri

A.g.e. : Adı Geçen Eser

A.g.m. : Adı Geçen Makale

AB: Avrupa Birliği

b. : Baskı

bkz. : Bakınız

AISG : Accountants International Study Group (Muhasebecilerin Uluslararası Çalışma Grubu)

BDDK: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu

C : Cilt

DPT : Devlet Planlama Teşkilatı

FASB : Financial Accounting Standards Board (Amerika Finansal Muhasebe Standartları Kurulu)

FİFO : İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi

GTS : Genel Türkçe Sözlük

GVK : Gelir Vergisi Kanunu

IAS : Uluslararası Muhasebe Standardı

IASB : International Accounting Standards Board (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu)

IASC : International Accounting Standards Committee (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi)

IFAC : International Federation of Accountants (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonunu)

IFRIC : International Financial Reporting Interpretations Committee (Uluslararası

Finansal Raporlama Standartlarının Yorumlama Komitesi)

IFRS : International Financial Reporting Standards

İSMMM : İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
KÇ : Kavramsal Çerçeve
KGK : Kamu Gözetim Kurumu
KHK : Kanun Hükmünde Kararname
KİT : Kamu İktisadi Teşebbüsü
KOBİ : Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletme
LİFO : Son Giren İlk Çıkar Yöntemi
Md : madde
OECD : Organisation for Economic Co-operation and Development (Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü)
prf : Paragraf
RG : Resmi Gazete
S : Sayı
s : Sayfa
SAC : Standards Advisory Council (Standart Danışmanları Konseyi)
SEC : Securities and Exchange Commission (Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu)
SIC : Standing Interpretations Committee (Yorumları İnceleme Komitesi)
SMMM : Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK : Sermaye Piyasası Kurulu
TDK : Türk Dil Kurumu
TFRS : Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS : Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK : Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUD : Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
TMUDESK : Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TSE : Türk Standartlar Enstitüsü
TTK : Türk Ticaret Kanunu
YTTK : Yeni Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB : Türkiye Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UFRS : Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

UMS : Uluslararası Muhasebe Standardı / Standartları

US GAAP : Amerika Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri

vb : Ve Benzeri

vd : Ve Diğerleri

VUK : Vergi Usul Kanunu

YMM : Yeminli Mali Müşavir

İÇİNDEKİLER

ÖZ (Abstract)	ii
KISALTMALAR	iv
GİRİŞ	1
1. MUHASEBE BİLİMİ	3
1.1. Muhasebenin Tanımı ve İşlevi	3
1.2. Muhasebe Biliminin Tarihsel Gelişimi	5
1.2.1. Muhasebe Biliminin Dünyadaki Gelişim Süreci	5
1.2.2. Ülkemizde Muhasebenin Gelişimi	7
1.2.2.1. Cumhuriyet Dönemi Öncesi Muhasebe Düzenlemeleri	7
1.2.2.2. Cumhuriyet Dönemi Muhasebe Düzenlemeleri	8
1.3. Muhasebe İşlemlerinin Kapsamı	11
1.4. Muhasebe Bilgisinin Kullanıcıları	12
1.5. Muhasebenin Bölümleri.....	15
1.5.1. Finansal Muhasebe	15
1.5.2. Maliyet Muhasebesi	16
1.5.3. Yönetim Muhasebesi	17
2. MUHASEBE STANDARTLARI	19
2.1. Muhasebe Standartları.....	19
2.2. Muhasebe İşlemlerinin Standartlaşma Süreci	21
2.3. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Önde Gelen Kuruluşlar.....	23
2.3.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC)'ın Kuruluşu	24
2.3.2. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)' ın Kuruluşu	26
2.3.3. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) ve Oluşum Süreci... ..	28

2.3.4.	Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi (IFRIC)	30
2.3.5.	Standart Danışmanları Konseyi (SAC).....	30
2.3.6.	Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulunun Standart Belirleme Süreci.....	30
2.4.	Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve Çalışma Yapan Kuruluşlar	33
2.4.1.	İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu Tarafından Yapılan Çalışmalar	33
2.4.2.	Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi Tarafından Yapılan Çalışmalar.....	35
2.4.3.	Maliye Bakanlığı Tarafından Yapılan Çalışmalar.....	35
2.4.4.	Sigorta Denetleme Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar.....	36
2.4.5.	Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar	37
2.4.6.	Türkiye Bankalar Birliği Tarafından yapılan Çalışmalar	40
2.4.7.	Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği Tarafından Yapılan Çalışmalar	40
2.4.8.	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar.....	41
2.4.9.	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu	42
2.4.10.	Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu	45
2.4.11.	Son Haliyle Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları	49
3.	MESLEKİ YARGI.....	61
3.1.	Meslek Tanımları	61
3.2.	Bir Meslek Olarak Muhasebe.....	62
3.3.	Ülkemizde muhasebe mesleği ve Tanımlanması	63
3.3.1.	Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Mesleği	64
3.3.2.	Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği	65
3.4.	Yargı ve Mesleki Yargı Kavramları.....	65
3.4.1.	Yargı Kavramı	65
3.4.2.	Mesleki Yargı Kavramı	66
3.4.2.1.	Mesleki Yargı Süreci	68
3.4.2.2.	Mesleki Yargı Sürecinin Bileşenleri	68

3.4.2.3. Mesleki Yargı Sürecini Etkileyen Unsurlar	70
3.4.2.4. Mesleki Yargı Uygulamasının Sınırları	71
3.5. Mesleki Etik	72
3.5.1. Etik Kavramı	72
3.5.2. Etik Ahlak İlişkisi	72
3.5.3. Kişiler Neden Ahlak Dışı Davranır?	74
3.5.4. Mesleki Etik Kavramı	75
3.5.4.1. Meslek Ahlak Kurallarının Ortak Özellikleri	76
3.5.5. Muhasebe Mesleğinde Etik	76
3.5.6. Muhasebe Meslek Ahlakını Düzenleyen Kurallar	77
3.5.6.1. AICPA Mesleki Davranış Kuralları ve Prensipleri	78
3.5.6.2. IFAC Mesleki Davranış Kuralları ve Prensipleri	83
3.6. Muhasebe Mesleğinde Mesleki Yargı	89
3.6.1. Denetim Sürecinde Mesleki Yargı	90
3.6.2. Muhasebeleştirme Sürecinde Mesleki Yargı	90
3.6.2.1. Stok Değerleme Yönteminin Belirlenmesi	91
3.6.2.2. Amortisman Yönteminin Belirlenmesi	95
3.6.2.3. Karşılık Tutarlarının Belirlenmesi	98
3.6.2.4. Önemlilik Derecelerinin Belirlenmesi	101

4. MUHASEBE STANDARTLARININ UYGULANMASINDA MESLEKİ YARGI GEREKTİREN DURUMLAR.....103

4.1. Muhasebe Standartlarının Yapısı	104
4.1.1. İlke Bazlı Muhasebe Standartları	104
4.1.2. Kural Bazlı Muhasebe Standartları	106
4.1.3. İlke Bazlı ve Kural Bazlı Standartların Karşılaştırılması	107
4.2. Muhasebe Standartları ve Mesleki Yargı İlişkisi	108
4.3. Muhasebe Standartlarında Mesleki Yargıya Açık Durumlar	111
4.4. Uygulama Örnekleri	112
4.4.1. TMS-2 Stoklar Standardının İncelenmesi	112
4.4.2. TMS - 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardının İncelenmesi	121

SONUÇ	128
EKLER	133
EK 1. SERBEST MUHASEBECİLER, SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN MESLEKİ FAALİYETLERİNDE UYACAKLARI ETİK İLKELER HAKKINDA YÖNETMELİK	133
KAYNAKÇA	175

GİRİŞ

İşletmeler son derece karmaşık ve binlerce farklı ekonomik olayın geliştiği bir ortamda faaliyet göstermektedir. Uluslararası muhasebe standartları tüm bu ekonomik olayların en doğru muhasebe prensipleri vasıtasıyla ve en uygun biçimde finansal tablolara aktarılmasını sağlamak üzere oluşturulmuştur. Muhasebe standartları işletme nezdinde gerçekleşen sayısız çeşitte olayın sınırlı sayıda muhasebe ilkeleri kullanılarak tüm dünyada geçerli olan ortak bir dille raporlanmasına aracılık eder. Ancak muhasebe standartları her zaman bir problemi tam olarak çözmeye veya bir olayı eksiksiz biçimde kayıtlara yansıtmaya yeterli olmayabilir.

Uygulamada bu tip boşlukların doğması muhasebe standartlarının ulusal, bölgesel veya uluslararası boyutta faaliyet gösteren işletmelerin çok çeşitli nitelikteki mali işlemlerini, sınırlı sayıda prensip aracılığıyla küresel bir dille sunma çabasının doğal bir sonucudur.

Muhasebe standartlarının uygulanmasında yorum, seçim veya karar gerektiren durumlarda nasıl bir yol izleneceği ve uygulamada boşluk doğuran durumların nasıl doldurulacağı, muhasebecilerin mesleki bilgi ve birikimlerine dayanarak bulunacakları mesleki yargıları sonucunda belirlenir. Mesleki yargıya dayanarak alınacak kararlar muhasebecilerin aldığı eğitim ve elde etmiş oldukları mesleki tecrübelerine göre şekillenir.

Bu çalışmanın amacı finansal tablolarda sunulacak ekonomik olayların muhasebe standartlarına uygun biçimde muhasebeleştirilmesi esnasında mesleki yargıda bulunulması gereken durumları belirlemek ve ortaya koymaktır. Çalışmanın konusu muhasebe standartlarının uygulanması ile sınırlı tutulmuş olup, muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlanmış finansal tabloların denetim ve analizi sırasında mesleki yargı kullanımına gerek duyulan durumlar çalışmanın kapsamı dışında tutulmuştur.

Bu amaçla çalışmanın 1, 2 ve 3. bölümlerinde muhasebe, muhasebe standartları ve mesleki yargı kavramlarının irdelenmesine dönük bir literatür taraması yapılmış, 4. bölümde ise muhasebe standartlarının uygulanmasında mesleki yargı kullanımına gerek duyulan durumlar çeşitli akademik çalışmalardan faydalanılarak ortaya konulmuştur. Mesleki yargı uygulamalarını detaylı olarak örneklendirmek amacıyla yaygın kullanım alanı bulan TMS-2 Stoklar ve TMS-36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü standart metinleri incelenmiştir. Ayrıca çalışma kapsamında dil ve anlatım bütünlüğünün korunması amacıyla işletme - firma terimleri, standart - prensip - prosedür - ilke terimleri ve organizasyon - örgüt kavramları farklı bölümlerde aynı anlamı ifade edecek biçimde kullanılmıştır.

1. MUHASEBE BİLİMİ

Kuruluş şekli ve büyüklüğü ne olursa olsun, işletmelerdeki ekonomik işlemlerin çoğu bir kıymet hareketine neden olur. Mali işlemler olarak da nitelendirilebilecek bu işlemler işletmelerin varlık ve kaynak oluşumunda değişme yaratırlar.¹

Muhasebe bilimi, ekonomik işlemlerin kayda alınarak sonuçları üzerinde ilgilileri düşünmeye ve karar almaya yönlendiren bir uğraş alanı ile ilgilenir.²

1.1. Muhasebenin Tanımı ve İşlevi

Muhasebe sözcüğü hesaplaşma, karşılıklı hesap görme veya hesap işlerinin yürütüldüğü yer veya birim anlamını taşır.³ Bir işletme açısından ise muhasebe, belirli bir dönem zarfında bir işletmede ortaya çıkan ve para birimi ile ifade edilebilen olayları kaydeden, sınıflayan, özetleyen ve raporlayan birimdir.⁴

Bir kavram olarak muhasebenin tanımlanabilmesi için muhasebenin işletme içindeki rolü ve fonksiyonunun ortaya konulması gerekir.

Muhasebe, bir örgütün kaynaklarının oluşumunu, bu kaynakların kullanılma biçimini, örgütün işlemleri sonucunda bu kaynaklarda meydana gelen artış veya azalışları ve örgütün finansal açıdan durumunu açıklayan

¹ Orhan Sevilengül, **Genel Muhasebe**, 12. b., Ankara: Gazi Kitabevi, 2005, s. 9

² Veyssi Seviğ, “**Muhasebe Bilimi Ve Muhasebeci**”, Mali Çözüm Dergisi, S. 58 (Ocak 2002),

³ Türk Dil Kurumu, **Genel Türkçe Sözlüğü**, (Çevrimiçi)

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.50c0cf0b0b37e3.83754423, (Erişim Tarihi: 25.11.2012)

⁴ Feryal Orhon Basık, **Ansiklopedik Muhasebe ve Finans Terimleri Sözlüğü**, 1. b., İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 2011, s. 13

bilgileri üreten ve bunları ilgili kişi ve kuruluşlara ileten bir “*bilgi sistemi*” dir.⁵

İşletmede gerçekleşen mali nitelikli işlemlere ilişkin verilerin toplanıp işlenerek işletme ile ilgili kişilerin yararına sunulması gerekir. Bu görevi yerine getiren organizasyona ise muhasebe denir.⁶

Muhasebe tanımlarında geçen görev kavramı muhasebenin temel fonksiyonlarını ortaya koyar. Kaydetme, sınıflandırma, raporlama (özetleme) ve yorumlama işlemlerinden oluşan bu fonksiyonlar şöyle açıklanabilir:

Kaydetme: Mali işlemlerin tarih, taraflar, konu, miktar ve tutar yönüyle belgelendirmesi ve daha sonra bu işlemlere ait bilgilerin sunulması ve yorumlanmaya hazırlanması için belirli şekillerde ve kurallara göre muhasebe defterlerine yazılması işlemleridir.⁷

Sınıflandırma: Alış, satış, para, banka vb. çok sayıdaki işlemlere ait bilgilerin belirli sınıf veya gruplara göre düzenlenmesi işlemidir.⁸

Özetleme: Kaydedilmiş, sınıflandırılmış ve hesaplama işlemi yapılmış çok sayıdaki bilgilerden çeşitli mali tabloların ve raporların hazırlanması işlemidir.⁹

Yorumlama: Muhasebe raporlarında yer alan bilgilerin anlamının ve olaylar ve sonuçları arasındaki ilişkinin araştırılması yorumlanması aşamasını oluşturur.¹⁰

Kaydetme, sınıflandırma ve özetleme fonksiyonları ile işletmenin önemli nitelikteki mali olaylarını ortaya koyan ve bunları sistematik biçimde ilgililere sunan muhasebe sistemi, yorumlama fonksiyonu sayesinde işletme ile ilgili alınacak kararların büyük bölümünde bir

⁵ Sevilengül, **a.g.e.**, s. 9

⁶ **a.g.e.**

⁷ Özgül Cemalcılar, Yılmaz Benligiray, Fevzi Sürmeli, **Genel Muhasebe**, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 5. b. , 2006, s.8

⁸ **a.g.e.**

⁹ **a.g.e.**

¹⁰ Sevilengül, **a.g.e.**, s. 11

kılavuz vazifesi görür. Muhasebe birimi tarafından mali tablolar aracılığı ile sunulan bilgilere dayanılarak yatırımlar, maliyetler, nakit yönetimleri ve bütçeler gibi birçok konuda yeni kararlar alınır veya mevcut durumlar gözden geçirilir.

1.2. Muhasebe Biliminin Tarihsel Gelişimi

İnsanın hesap tutma ihtiyacı ekonomik hayatla birlikte doğmuş ve ekonomik hayata paralel bir gelişme seyri izlemiştir. Ekonomik hayat genişledikçe ve işlemler değişip çeşitlendikçe muhasebe bilimi bunları izleyebilir duruma gelmiştir. Bu gelişme günümüzde de sürmektedir. Mevcut muhasebe teori ve uygulaması çok uzun süren bir evrim sonucu oluşmuştur.¹¹

1.2.1. Muhasebe Biliminin Dünyadaki Gelişim Süreci

Yapılan araştırmalar muhasebe tarihi ile ilgili ilk somut bulguların Eski Mısır ve Mezopotamya uygarlıkları dönemlerine dayandığını göstermektedir.

Eski Yunan medeniyetinde tapınaklara ve bankalara ait hesapların tutulduğu saptanmıştır. İlk çağların sonlarına doğru Romalılar, hesap tutma tekniği bakımından en ileri noktaya ulaşmıştır.¹²

Orta çağın başlarındaki büyük siyasal ve ekonomik sarsıntılar sonucu ilk çağların sonlarına doğru Yunanlar ve Romalılar tarafından geliştirilen hesap tutma tekniği gerilemiş, daha sonra ticaretin genişlemesi, kredili işlemlerin artması ve şirketlerin kurulmaya başlanmasıyla yeniden gelişme sürecine girmiştir. Aynı dönemde İslam dünyasında matematik alanındaki ilerlemelerin sonucu olarak Arap uygarlığına ilişkin sayım cetvelleri, cari hesaplar, çeşitli hesap özetleri batıda da kullanılmaya başlamıştır.¹³

¹¹ Sevilengül, **a.g.e.** , s. 12

¹² **a.g.e.**

¹³ **a.g.e.** , s.13

Bu günkü muhasebe teorisinin temelini oluşturan çift taraflı kayıt yönteminin (muzaaf muhasebe metodu) 13. yüzyıldan itibaren İtalya’da kullanılmaya başlandığı, 1296 yılında Floransa’da tutulmuş kayıtlardan anlaşılmaktadır. Ancak bu kayıt sisteminin daha önceleri doğuda da kullanılmış olması ihtimali mevcuttur.¹⁴

Muhasebenin tarihsel gelişimi içinde 14.yüzyıl bu nedenle kırılma noktası kabul edilir. Kaynaklar özellikle çift taraflı kayıt tekniği açısından kayda değer (bilimsel) gelişmelerin 15. yüzyılın sonlarına doğru başladığını yazar.¹⁵

Uygulamalar sonucu olgunlaşan çift taraflı kayıt yöntemi, din adamı ve matematikçi Luca Pacioli tarafından Summa Arithmetica adlı eserde yazılı bir metin haline getirilerek 1494 yılında Venedik’te yayınlanmıştır. Eserin yayınlanmasından önce iki yüz yıla yakın bir süre boyunca uygulanan yöntem, adı geçen kitapta, bir düzen altında anlatılmıştır.¹⁶

Söz konusu eser bu konudaki ilk çalışma olarak kabul edilmekle birlikte, bu düşüncüyü değiştirebilecek bir başka eserin varlığı daha bilinmektedir. Abdullah İbn Muhammed İbn Kiya Al Mazandarani tarafından 1369 yılında Farsça dilinde kaleme alınan Risale-i Felekiye/Kitab-us Siyagat isimli el yazması kitapta da bugün uyguladığımız muhasebenin esasları görülmektedir. Muhasebe Kitabı anlamına gelen bu kitapta; devlet muhasebesinde defterler, kayıt şekilleri ve belgelerden söz edilmektedir. Bu durumda Luca Pacioli’nin eserinin, ilk muhasebe kitabı yerine, basılmış ilk muhasebe kitabı olarak nitelenmesi doğru olacaktır.¹⁷

¹⁴ a.g.e.

¹⁵ Ahmet Vecdi Can, “Luca Pacioli “Muhasebenin Babası” Mıdır ?” , Akademik Bakış Dergisi, S. 12, (Mayıs 2007)

¹⁶ Sevilengül, a.g.e. , s. 13

¹⁷ a.g.e. , s. 13

Çift taraflı kayıt tekniği günümüz muhasebe bilimi açısından da muhasebeleştirme işlemlerinin temel prensibi olarak kabul edilmektedir.

1.2.2. Ülkemizde Muhasebenin Gelişimi

Hesap tutma tekniği ülkemizde de batıdaki gibi ekonomik hayata paralel bir gelişme göstermiştir.¹⁸ Ülkemizde muhasebenin gelişmesinde 1926 yılına kadar Fransa'nın, 1926–1960 yılları arasında daha çok Almanya muhasebe uygulamalarının etkisi görülmüştür.¹⁹

1.2.2.1. Cumhuriyet Dönemi Öncesi Muhasebe Düzenlemeleri

Ülkemizde muhasebe ilk kez 1850 tarihli Kanunname-i ticaret ile bir düzene bağlanmıştır. Adı geçen kanun Fransız Ticaret Kanununun tercümesi niteliğinde olduğundan muhasebe uzun süre Fransız muhasebe literatürünün etkisi altında kalmıştır. Halen kullandığımız aktif, pasif, provizyon vb. birçok terim dilimize bu kanun ile Fransızca'dan yerleşmiştir. Bu dönemde muhasebe orta öğretimde bazı okulların programına girmiş, 1883 yılında açılan İstanbul Ticaret Mekteb-i Âlisi'nin esaslı derslerinden biri olarak okutulmaya başlanmıştır.²⁰

1807 tarihli Fransız Ticaret Kanununun tercümesi olan bu kanun «Kanunname-i Ticaret» adı ile 1850 den 1926 yılına kadar yürürlükte kalmış fakat zaman içerisinde çeşitli sebeplerle dönemin ticari ihtiyaçlarına cevap verememiştir.²¹

¹⁸ a.g.e. , s. 14

¹⁹ Ali Fatih Dalkılıç, “Ulusal Ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında Mesleki Yargının Rolü” , (Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yayınlanmış Doktora Tezi), İzmir, 2008, s. 15

²⁰ Sevilengül, a.g.e.

²¹ Nurkut İnan , “Kanunname-İ Ticarete Göre Protestolar” , Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, (Çevrimiçi), <http://auhf.ankara.edu.tr/dergiler/auhfd-arsiv/AUHF-1965-1966-22-23-01-04/AUHF-1965-1966-22-23-01-04-NInan.pdf> (Erişim Tarihi: 04.12.2012)

1.2.2.2. Cumhuriyet Dönemi Muhasebe Düzenlemeleri

1926 yılında yürürlüğe giren 856 sayılı Ticaret Kanunu'nun Alman Ticaret Kanunu'na dayanması nedeniyle, muhasebe uygulamalarında bir süre Alman literatürünün etkisi altında kalınmıştır. Türkiye Sanayi ve Maden Bankası ve fabrikalarındaki organizasyon çalışmaları ile Sümerbank'ta yapılan maliyet muhasebesi çalışmaları muhasebe alanındaki yeni ve önemli gelişmelerin başlamasında en önemli etken olmuştur.²²

Yapılan genel vergi reformu ile 1950 yılı başında yürürlüğe giren Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Vergi Usul Kanunları'nın, 1956 yılında yenilenecek yürürlüğe konulan 6752 sayılı Ticaret Kanunu'nun muhasebe konusunda önemli gelişmelerin gerçekleşmesini sağladığı görülmektedir.²³

1964 yılında yürürlüğe giren 440 sayılı İktisadi Devlet Teşekkülleri Ve İştirakleri Hakkında Kanun, işletme hesapları ve bütçeleri için yeni düzenlemeler getirmiş ve Kamu İktisadi Teşebbüsleri'nin muhasebe usul ve esaslarının tek düzen hale getirilmesini yasal zorunluluk saymıştır.²⁴

440 sayılı kanunla kurulan iktisadi devlet teşekküllerini yeniden düzenleme komisyonu; KİT'ler için zorunlu olan tek düzen muhasebe sistemini uygulamaya koymuş ve bu amaçla 1968-1970 yılları arasında,²⁵

- Muhasebe Usullerinin Islahı ve Yeknesaklaştırılması,
- Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri,
- Rapor Sistemi,

²² Sevilengül, a.g.e.

²³ Sevilengül, a.g.e.

²⁴ A.g.e.

²⁵ Nalan Akdoğan ve Nejat Tenker, “Finansal Tablolar Ve Mali Analiz Teknikleri” , Ankara: Gazi Kitabevi, 7.b. , 2001, s.13

- Tekdüzen Genel Hesap Planı ve Açıklamaları,
- Mali İşler, Muhasebe ve Kontrol Dairelerinin Organizasyonu,
- Terimler ve Açıklamalar,

olmak üzere altı adet rapor yayınlamıştır.

Ülkemizde özel sektör işletmelerinin bugün kullanılan muhasebe sistemine geçişi 440 sayılı İktisadi Devlet Teşekkülleri Ve İştirakleri Hakkında Kanun ile devlet işletmeleri için hazırlanan muhasebe uygulamalarının kullanılması süreciyle başlamıştır.²⁶

Söz konusu kanun gereğince kurulan İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu, büyük ölçüde Amerikan muhasebe teori ve uygulamasına dayanan yer yer de Fransız genel hesap planının etkisi görülen Tekdüzen muhasebe sistemini önermiştir. 1971 yılında oluşturulan Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulama Komisyonu tarafından, kamu iktisadi teşebbüslerinin öneri hakkındaki görüşleri de göz önüne alınarak tasarlanan sistemde değişiklikler yapılmış ve tek düzen muhasebe sistemi 07.07.1971 gün ve 7/2767 sayılı kararname ile 27 kamu iktisadi teşebbüsünde 01.01.1972 tarihinden itibaren uygulanmaya başlamıştır.²⁷

Aynı kararname ile uygulama kapsamı dışında bırakılan bankacılık işletmeleri ve uygulama alanına giren sınaî işletmelerinde maliyet muhasebesi ile ilgili esasların saptanması amacıyla 1972 yılında Tek Düzen Muhasebe Koordinasyon Devamlı İhtisas Komisyonu kurulmuştur.²⁸

Tek Düzen Muhasebe Koordinasyon Devamlı İhtisas Komisyonu, Tek Düzen Muhasebe Sisteminin uygulanmasında karşılaşılan güçlükleri ve eksiklikleri gidermek amacıyla DPT koordinatörlüğünde çalışmalar yapmış ve “TMS Maliyet Muhasebesi Rehberi” ile “TMS İşletme

²⁶ a.g.e.

²⁷ Sevilengül, a.g.e., s.14

²⁸ a.g.e.

Bütçesi Rehberi” ni yayınlamıştır. Komisyon 1986 yılında Yüksek Denetleme Kurulu bünyesine geçtikten sonra “Tek Düzen Genel Hesap Planı Ve Açıklamalar” kitabını günün ihtiyaçlarına göre gözden geçirerek Eylül 1987’de yeniden yayınlamıştır.²⁹

KİT’lerdeki tek düzen muhasebe uygulamalarının etkileri, giderek büyük özel kuruluşlarda da görülmeye, bunun sonucu olarak da muhasebe uygulamalarında Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri özel kuruluşlarda da uygulanmaya başlamıştır. Bu nedenle KİT’lerde Tek Düzen Muhasebe sistemine geçilmesi özel sektör işletmelerin muhasebe uygulamaları açısından önemli bir aşamadır.³⁰

Ülkemizde özel işletmelerin muhasebe uygulamalarında Tek Düzen Hesap Planı’nın kullanımını 1994 yılı başında zorunlu hale getirilmiştir. Bu hususta çalışma yapan “Tek Düzen Genel Hesap Planı Ve Açıklamaları Komisyonu” tarafından hazırlanan “Tek Düzen Muhasebe Sistemi” Maliye Bakanlığı’nın 1 sıra nolu “Muhasebe Uygulama Genel Tebliği” ile yürürlüğe konulmuştur. İlgili tebliğ halen yürürlükte ve tüm muhasebeleştirme işlemlerinde kullanılmaktadır.

Söz konusu sistem aşağıdaki bölümlerden oluşmaktadır.³¹

- Muhasebenin temel kavramları,
- Muhasebe politikalarının açıklanması,
- Mali tablolar ilkeleri,
- Mali tabloların düzenlenmesi ve sunulması,
- Tek düzen hesap çerçevesi, hesap planı ve işleyişi.

²⁹ Akdoğan, **a.g.e.**

³⁰ Sevilengül, **a.g.e.** , s.15

³¹ **a.g.e.**

1.3. Muhasebe İşlemlerinin Kapsamı

Bir bilgi sistemi olan muhasebe işletmede kendisinden beklenene bağlı olarak değişen boyutlarda görev yüklenir. Bir kısım işletmeler muhasebenin vergi matrahını belirlemesini ve borç ve alacakları izlemesini yeterli bulurken, bir kısım işletmeler ise muhasebeden, tüm ilgi gruplarının ihtiyacına cevap verecek bilgilerin üretilmesini ve rapor edilmesini bekler.³² Değer hareketleriyle ilgili bilgi ve verilerin arzını işletmenin muhasebe departmanı yapar. İşletme yönetimi ise bu bilgileri talep eden durumundadır. Bu talepler ne kadar iyi karşılanırsa işletmenin yönetimi o derece başarılı yürütülür.³³

Bir işletmenin faaliyet ve sonuçları ile doğrudan ilgili olan kesim sadece o işletmenin sahip veya ortakları değil aynı zamanda o işletme ile ticari, mali ve ekonomik ilişkiler kuran kuruluşlar veya toplum bireyleri, kredi, finans ve yatırım kuruluşları ile çeşitli kamu kurum ve kuruluşları işletmenin faaliyet ve sonuçları ile ilgilenmekte ve bu konuda sağlıklı ve güvenilir bilgi sahibi olmak istemektedir.³⁴

Muhasebe sadece vergi yasalarının gereğini yerine getirecek düzeyden, gelişmiş bütçe ve geribildirim esasına dayalı olarak; yönetim planlaması ve kontrolüne zemin hazırlayacak, ayrıca işletme sonuçlarının ve finansal durumunun analiz ve değerlendirilmesine el verecek bilgileri üretecek düzeye kadar değişik kapsamlarda uygulanabilir.³⁵

³² A.g.e. , s.16

³³ Sadettin Salık, “İşletme Yönetiminde Muhasebenin Önemi ”, Mali Çözüm Dergisi, S. 23 (Kasım 1993)

³⁴ İ.Melih Baş, Hulusi Özocak, “Muhasebede Sosyal Sorumluluk Ve Çevre ”, Mali Çözüm Dergisi, S. 41, (Ekim 1997)

³⁵ Sevilengül, a.g.e. , s.17

1.4. Muhasebe Bilgisinin Kullanıcıları

Muhasebe bilgileri, ekonomide çok çeşitli taraflarca talep edilmektedir. Muhasebe bilgilerini talep eden taraflar “finansal bilgi kullanıcıları” olarak da adlandırılabilir. Muhasebenin ürettiği bilginin kullanıcısı, karar verme sürecinde muhasebenin ürettiği bilgiden doğrudan ya da dolaylı olarak yararlanan bir ekonomik karar vericidir.³⁶

Muhasebe bilgi sistemlerinden yararlanan bilgi kullanıcıları iç ve dış bilgi kullanıcısı olarak sınıflandırılabilir. İç bilgi kullanıcılarına maliyet ve yönetim muhasebesi bilgi sistemi bilgi sunarken, dış bilgi kullanıcılarına da finansal muhasebe bilgi sistemi bilgi sunmaktadır.³⁷

İç ve dış kullanıcılar aşağıdaki şekilde açıklanabilir:³⁸

İç kullanıcılar:

- Yönetim: Firmanın ve stratejik planın yürütülmesi ile ilgili kararlar almada kullanır
- Çalışanlar: Kendileri ile ilgili kararlar almada kullanır.

³⁶ Süleyman İç, “**Muhasebe Verilerinin Bilgisel İçeriği ve İstanbul Menkul Kıymetler Borsası’nda Test Edilmesi**”, (Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yayınlanmış Doktora Tezi), Ankara, 2009, s. 17

³⁷ Engin Dinç, İdris Varıcı, “**Muhasebe Bilgi Sisteminin Kurumsallaşma Düzeyine Etkisi: Sanayi İşletmeleri Üzerine bir Araştırma**”, Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi, S. 1 (Kasım 2008)

³⁸ İç, **a.g.m.** ,

Dış Kullanıcılar:

• Yatırımcılar ve potansiyel yatırımcılar: Yatırımların risk ve getirisi hakkında bilgi sağlamak için kullanır.

• Sendikalar ve çalışan gruplar: Durgunluk, karlılık ve gelirin dağılımı hakkında bilgi sağlamak için kullanır.

• Borç verenler ve finansal kurumlar: Firmanın krediye uygun olup olmadığı ve borçlarını geri ödeme yeteneği hakkında bilgi sağlamak için kullanır.

• Tedarikçiler: Firmanın yaşamı sürdükçe vadesi gelen yükümlülüklerini yerine getirip getiremeyeceği ile ilgili bilgi sağlamak için kullanır.

• Tüketiciler: Firmanın hayatı boyunca ürünleri, yedek parçaları ve satış sonrası hizmetleri devam ettirip ettiremeyeceği ile ilgili bilgi sağlamak için kullanır.

• Kamu otoriteleri ve diğer düzenleyiciler: Kaynakların dağılımı ve kurallara uyma ile ilgili bilgi sağlamak için kullanır.

• Sivil toplum örgütleri: Çevrenin kullanımını v.b bilgi sağlamak için kullanırlar.

• Toplum: İşletmenin toplumda oynadığı rol ve katkısı ile ilgili bilgi sağlamak için kullanır.

• Rakipler: Kıyaslama yapabilmek için rakiplerinin görece güç ve zayıf yönleri ile ilgili bilgi sağlamak için kullanırlar. Yukarıdaki diğer kullanıcılar firmanın yarattığı değeri paylaşırken rakipler bu bilgiyi stratejik amaçla ister.

İşletmenin muhasebe bilgi sistemi tarafından üretilen bilgilerin özetlenerek sunulduğu finansal tabloların kullanıcıları, *Finansal*

tabloların hazırlanma ve sunulma esaslarına ilişkin kavramsal çerçeve'de ise aşağıdaki şekilde sınıflandırılmıştır:

- 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 ihtiyaçları vardır. Bir işletmenin ortakları aynı zamanda bu işletmenin kendilerine kar payı ödeme gücünü anlamalarını sağlayacak bilgilere de ihtiyaç duyar.
- Çalışanlar: Çalışanlar ve onları temsil eden gruplar işverenlerinin devamlılığı ve karlılığı ile ilgili bilgilere ihtiyaç duyarlar. Bunlar aynı zamanda çalıştıkları işletmenin kendilerine ücretlerini, emekli olmaları halinde emeklilikle ilgili yükümlülüklerini ödeme kabiliyetini ve işletmenin iş sağlama imkanlarını anlamalarına sağlayacak bilgilerle de ilgilenir.
- Borç verenler: Borç verenler verdikleri borçları ve borçlara ait faizleri zamanı geldiğinde tahsil edebilme imkanlarını belirlemek için bilgiye ihtiyaç duyar.
- Satıcılar ve diğer ticari tedarikçiler: Satıcılar ve diğer ticari tedarikçiler işletmenin kendilerine olan borçlarını zamanı geldiğinde ödeme gücünü belirlemelerini sağlayacak bilgilerle ilgilenirler. Ticari kreditorler, kendileri için önemli bir müşteri olmaması nedeniyle bir işletmenin devamlılığına ihtiyaç duymuyorsa, finansal borç verenlere nazaran bir işletmenin kısa vadadaki performansı ile daha çok ilgilenir.
- Müşteriler: Müşteriler, özellikle uzun süredir iş yaptıkları ve kendi işleri için devamlılığına ihtiyaç duydukları işletmenin devamlılığına ilişkin bilgilerle ilgilenir.

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

1.5. Muhasebenin Bölümleri

Tüm sistemlerde olduğu gibi muhasebe de birçok alt sistemden oluşmaktadır. Bu alt sistemler, kapsadıkları alanlar ve konularına göre değişik isimlerle adlandırılırlar.³⁹

Muhasebe; Finansal Muhasebe, Maliyet Muhasebesi ve Yönetim Muhasebesi olmak üzere üç bölüme ayrılır.⁴⁰

1.5.1. Finansal Muhasebe

Temel işletme faaliyetlerinden mal ve hizmetlerin satın alınıp satılmasını, aynı zamanda işletmenin ekonomik ve finansal yapısındaki

³⁹ Cengiz Erdamar ve Feryal Orhon Basık, “**Finansal Muhasebe ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi**”, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 3.b. , 2010, s.2

⁴⁰ Sevilengül, **a.g.e.** , s.20

değişmeleri konu alan muhasebeye Finansal Muhasebe denir.⁴¹ “Genel Muhasebe” adıyla da anılan bu muhasebe kolunun amacı, işletmenin finansal durumunu etkileyen olay ve işlemlerin para birimiyle ölçülen sonuçlarını işletme dışındaki kişi ve kurumlara bildirmektir.⁴²

Genel muhasebe işletmenin mali (finansal) yapısını gösterir. Bu nedenle işletmenin kaynaklarını nereden sağladığı ve bunları nerelere yatırdığı genel muhasebe üzerinden izlenir. Bu veriler çeşitli analiz yöntemleri (karşılaştırmalı tablolar, eğilim yüzdeleri, yüze indirgeme, rasyo) ile analiz edilerek; işletmenin çalışma durumu, mali yapısı ve karlılık durumu değerlendirilir. Bu değerlendirmeler işletme hakkında alınacak kararlara veya önlemlere ışık tutar.⁴³

1.5.2. Maliyet Muhasebesi

Üretim faaliyetlerini konu alan ve üretimle ilgili değer alışverişlerini bünyesinde kaydeden, sınıflandıran özetleyen ve birim maliyetlerini hesaplayarak, bu bilgi sisteminden elde edilen bilgileri rapor eden muhasebeye, Maliyet Muhasebesi ismi verilir.⁴⁴

Maliyet muhasebesi, işletmede üretilen mal ve hizmetlerin maliyetlerini saptayan, maliyet kontrolünü sağlamaya yönelik işlemleri içeren ve yöneticilere karar almada yardımcı olacak bilgileri derleyen ve sunan bir bilgi sistemidir. Bu bilgi sisteminin amaçları; birim maliyetleri hesaplayarak gelirin ölçülmesini sağlamak, işletme faaliyetlerini planlamaya ve kontrole yardımcı olmak ve işletmede özel kararların alınmasında gerekli bilgileri hazırlamaktır. İşletme

⁴¹ Erdamar ve Basık, **a.g.e.** , s.3

⁴² Kamil Büyükmirza, “**Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**”, Ankara: Gazi Kitabevi, 9.b. , 2003, s.27

⁴³ Sevilengül, **a.g.e.**

⁴⁴ Erdamar ve Basık, **a.g.e.**

yönetimine gerekli bilgileri sağlamak için çalışan maliyet muhasebesinin görevleri ise ⁴⁵

- Plan ve bütçelerin hazırlanması ve izlenmesi
- Stokların ve satışların maliyetlerinin tespiti için maliyetlerin takibi,
- Gelirin saptanması ve raporlama,
- Faaliyetlerin kontrolüne yardımcı olacak raporların hazırlanması,
- Kısa ve uzun vadeli kararların alınması için gerekli verilerin işlenmesi ve kullanılabilir bilgi haline dönüştürülmesi.

1.5.3. Yönetim Muhasebesi

Muhasebe sisteminden elde edilen bilgilerin işletme yöneticileri tarafından alınan kararlarda kullanılabilme özellikleri konusunda, bu bilgilerin değerlendirilip, analiz edilebilmeleri için geliştirilmiş bulunan kavram ve teknikleri konu alan muhasebe Yönetim Muhasebesi olarak isimlendirilir.⁴⁶

Yönetim Muhasebesi, yönetim hedeflerine ulaşılmasını sağlamak amacıyla, girdileri kullanan, işleyen ve çıktı haline getiren bir bilgi sistemidir.⁴⁷ İlgili bilgilerin ham veri olarak toplanmasından başlayıp, sonuçta ihtiyaca uygun raporların düzenlenmesine kadar işletme yöneticilerini hedef olarak yürütülen tüm muhasebe çalışmaları, yönetim muhasebesini oluşturur.⁴⁸

⁴⁵ Feryal Orhon Basık, İdil Kaya ve Serhat Yanık “**Maliyet Muhasebesi, Çözümlü Problemler ve test soruları**”, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2.b. , 2011, s.1

⁴⁶ Erdamar ve Basık, **a.g.e.**

⁴⁷ Basık, Kaya ve Yanık, **a.g.e.**

⁴⁸ Büyükmirza, **a.g.e.** , s.29

Yönetim muhasebesinin hedeflerini beş ana başlıkta toplayabiliriz:⁴⁹

- Karar alma ve planlama için gerekli bilgileri sağlamak,
- İşletme faaliyetlerinin yürütülmesi ve kontrolünde yöneticilere yardımcı olmak,
- Yöneticiler ve diğer çalışanları işletme hedefleri doğrultusunda motive etmek,
- Faaliyetlerin, alt birimlerin, yöneticilerin ve diğer çalışanların başarısını ölçmek,
- Örgütün rekabetçi pozisyonunu değerlendirmek ve diğer yöneticilerle iş birliği yaparak örgütün rekabet gücünü uzun dönemde arttırmak.

⁴⁹ Basık, Kaya ve Yanık, **a.g.e.**

2. MUHASEBE STANDARTLARI

Finansal tablo kullanıcılarının, farklı kullanım amaçları doğrultusunda birçok değişik beklentileri olabilmektedir. Birçok amaca hizmet eden finansal tablolar, çeşitli analizlerle yorumlanmakta ve finansal tablo kullanıcılarının karar vermelerinde onlara yardımcı olmaktadır. Finansal tabloların hazırlanmasında geleneksel muhasebe anlayışıyla hareket edilmesinden dolayı zaman zaman yanlış veya farklı uygulamalar söz konusu olabilmektedir. Aynı durum bölgesel farklılıklardan dolayı aynı işlemin farklı şekillerde kayıtlarda gösterilmesi gibi uygulamalar sonucu, finansal tablo kullanıcılarının yanlış kararlar vermesi sonucunu doğurmaktadır. Uluslararası alanda uygulamaya konan muhasebe standartları bütün bu olumsuzlukları engellemede bir araç olmakta ve ülkeler, bu standartları benimseyerek uygulama birliğinin sağlanmasına katkıda bulunmaktadır.⁵⁰

2.1. Muhasebe Standartları

Finansal tabloların, kullanıcılarının ihtiyaç duyduğu işletme sonuçlarını doğru, güvenilir, gerçek durumu yansıtan, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir olarak yansıtabilmesi için uyulması gereken ilke ve kurallar bütünü⁵¹ olan muhasebe standartları, farklı ülkelerde, farklı şekillerde ortaya çıkan ekonomik olayların standart veya benzer

⁵⁰ Benzer yaklaşım için bakınız: Ozan Özdemir, “**Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablolar Üzerine Etkileri Ve Goller Yöresindeki Kobilerde Muhasebeden Sorumlu**

Yöneticiler Üzerine Bir Araştırma”, (Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), Isparta, 2007, s. 33

⁵¹ Benzer yaklaşım için bakınız: Serpil Bostancı, “**Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma Ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu**”, Mali Çözüm Dergisi, S. 56, (Temmuz 2001)

şekillerde muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasını sağlayan ortak bir dildir.

Muhasebe standartlarının amacı, bir işletmenin finansal yapısına, finansal pozisyonuna, faaliyetlerindeki başarısına (performansına), nakit akışlarına, bilançonun kapsamında olan ve kapsamı dışında olan finansal enstrümanların etkisinin önemi konusundaki bilgileri güçlendirmektir.⁵²

Standartlar, finansal raporlamalar arasındaki farklılıkları sınırlandırıcı ve azaltıcı etkide bulunur. Finansal tabloların, kullanıcılarının ihtiyaç duyduğu işletme sonuçlarını doğru, gerçek durumu yansıtan, karşılaştırılabilir, tutarlı, güvenilir, dengeli ve anlaşılabilir olarak yansıtabilmesi için uyulması gereken ilke ve kurallar bütünü olarak tanımlayabileceğimiz muhasebe standartlarının, oluşturulması ve oluşturulan muhasebe standartlarına uyum, küreselleşen finansal bilgilerin güvenilirliğinin artmasını sağlar.⁵³

Muhasebe ve finansal raporlamanın ulusal ve uluslararası düzeyde belirlenmiş standartlara göre yürütülmesinin sağlayacağı birçok yarar söz konusudur. Bunlardan bazıları aşağıdaki gibi özetlenebilir⁵⁴:

- Finansal tablo kullanıcıları ve işletmeler arasında genel bir terim birliği oluşmasını sağlar,
- Finansal tabloların tarafsız, önyargıdan uzak bir şekilde düzenlenmesini sağlamaya katkıda bulunur,
- Sermaye piyasasında yer alan bütün tarafların çıkarlarına uygun olarak, finansal tabloların güvenilirliğini artırır,

⁵² İpek Türker, “Türkiye’de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) Paralelinde Yapılan Düzenlemelerin Finansal Tablo Kullanıcıları Üzerindeki Muhtemel Etkileri”, (İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe Bilim Dalı Yayınlanmış Doktora Tezi), Ankara, 2009, s. 17

⁵³ Bostancı, **a.g.m.**

⁵⁴ Yıldız Akbulut, “Sermaye Piyasasının Gelişmesinde Muhasebe Bilgilerinin Önemi”, Mevzuat Dergisi, Yıl 4, Sayı: 41, 2001, (Çevrimiçi), <http://www.mevzuatdergisi.com>, (Erişim Tarihi: 17.12.2012).

- Standartlar, işlem ve olayların benzer ilke, kavram ve muhasebe politikalarına uygun bir şekilde muhasebeleştirilmesiyle, finansal tablo bilgilerine karşılaştırılabilir olma özelliği kazandırır,
- Bilgilerin sağlıklı biçimde denetimine imkân verir.

2.2. Muhasebe İşlemlerinin Standartlaşma Süreci

Bir kuruluşun ekonomik faaliyetlerini ölçmek, tasnif etmek, kaydetmek, değerlendirmek, raporlamak, analiz etmek ve yorumlamak işlevlerinden oluşan muhasebe faaliyetlerinde; bilginin kayıt edilme aşamasına getirilmesi, tasnif edilerek kayıt edilen bu bilginin değerlendirilmesi, elde edilen sonuçların ilgili çıkar gruplarının bilgi gereksinimlerini gidermek üzere, gerekli analizleri ve yorumlamaları gerçekleştirecek şekilde sunulmalarına ilişkin, ülkeden ülkeye farklılık gösteren teknikler ve uygulamalar oluşmuştur.⁵⁵

Her ülke kendine özgü kurallar çerçevesinde ulusal standartlarını düzenlemektedir. Bu standartların belirlenmesinde o ülkenin ekonomik yapısı, yasal düzeni, eğitim sistemi, politik sistemi ve sosyo-kültürel özellikleri etkili olmaktadır.⁵⁶

Son yıllarda uluslararası yatırımların hızla gelişmesi, çok uluslu şirketlerin sayısı ve uluslararası kredi akışında büyük bir artış göstermiştir. Bu anlamda günümüzün küreselleşen ortamında muhasebe standartlarının uluslararası rolü ve önemi artmaktadır. Tüm bu gelişmeler, ülkelerin birbirinden farklı olan ulusal muhasebe standartlarının uyumlaştırılması zorunluluğunu doğurmuştur.⁵⁷

⁵⁵ Serpil Bostancı, “Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma Ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu”, Mali Çözüm Dergisi, S. 56, (Temmuz 2001)

⁵⁶ Saim Üstündağ, “Muhasebe Standartlarının Oluşturulma Süreci”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, TURMOB Yayını, İstanbul, 2000, s.37.

⁵⁷ a.g.m.

Son yıllarda benimsenen ilke “uluslararası muhasebenin uyumlaştırılması” dır. Muhasebe standartlarında uluslararası uyumun sağlanması ve uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarının oluşturulmasını gerektiren faktörler aşağıdaki şekilde özetlenebilir;⁵⁸

- Sermaye piyasalarının uluslararasılaşması,
- Çokuluslu şirketlerin sayısındaki artışlar,
- Bağımsız denetim firmalarının etkinliğinin artması,
- Ekonomik birlik oluşturma hedefleri,
- Uluslararası düzenlemelerdeki gelişmeler

Günümüzde raporlanan finansal bilgilerin internet üzerinden hızla yayılması yatırımcıların yerleşik olduğu yer neresi olursa olsun, şirketlerin finansal bilgilerine erişimi olanaklı hale getirmiştir. Sermaye piyasalarının küreselleşmesi, internet, telekomünikasyon ve yönetim anlayışında ortaya çıkan değişim ve gelişim, finansal raporlama sisteminde de doğal olarak bir değişimi gerekli kılmıştır.⁵⁹

Küreselleşme sonucu finansal piyasaların evrenselleşmesi, çokuluslu şirketlerin ortaya çıkması, uluslararası bağımsız denetim kuruluşlarının evrensel piyasalardaki etkinliği ve rekabeti farklı ülke bloklarınca ekonomik birlik oluşturma nedenleri ve uluslararası alanda muhasebe kayıtlarında saptanan usulsüzlüklere ilişkin ortaya çıkan küresel etkili

⁵⁸ **a.g.m.**

⁵⁹ Tamer Aksoy, “Finansal Muhasebe ve Raporlama Standartlarında Uyumlaştırma ve UMS/ UFRS Bazında Küresel Muhasebe Standartları Setine Yöneliş Eğilimi”, Mali Çözüm Dergisi, S. 71, (Nisan 2005)

skandallar, muhasebe düzenlemelerinin güncelleştirilmesi ve uluslararası ortak muhasebe dili haline gelmesini gerekli kılmıştır.⁶⁰

2.3. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Önde Gelen Kuruluşlar

İşletmelerin faaliyetlerinin uluslararası düzeyde yoğunlaşması, finansal piyasaların bütünleşmesi ve denetimin gelişimi ile birlikte finansal raporlar ve bunları düzenleyen kuralların yeniden düzenlenmesi zorunluluğu ortaya çıkmıştır. Muhasebe uygulamaları incelendiğinde ülkelerin benzer sistemleri olduğu gözlemlenebilir. Gelişen bu koşullar ve zorunluluk sonucunda gerek ulusal düzeyde devletler ve düzenleyici kuruluşlar, gerekse uluslararası düzeyde; Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD), Muhasebe Standartları Çalışma Grubu, Birleşmiş Milletler Hükümetler Arası Çalışma Grubu, A.B. Muhasebe Danışma Grubu gibi kuruluşlar finansal raporların tekdüzeliği konusunda çalışmalarda bulunmuşlardır. Bunun yanı sıra muhasebenin düzenlenmesi konusunda önemli bir rol üstlenmiş olan Avrupa Birliği ise 1995 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC)'nin çalışmalarını desteklemeye başlamış ve 2000 yılında birlik üyesi ülkelerin işletmelerine Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını benimsemelerini zorunlu kılmıştır.⁶¹

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, UFRS'ler genel amaçlı finansal tablolarda önemli olan işlem ve olaylarla ilgili muhasebeleştirme, ölçüm, sunum ve açıklama koşullarını ortaya koyan standartlardır.⁶²

⁶⁰ a.g.e.

⁶¹ Özgür Özmen Uysal, "Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci: IASC ve Önde Gelen Ulusal ve Uluslararası Örgütler", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı 17, Ocak, s. 87-107

⁶² Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları A Bölümü, Zorunlu Hükümler**, Ankara, Ocak, 2010, s. A17

UFRS'ler kar amaçlı bütün işletmelerin genel amaçlı finansal tablolarına ve diğer finansal raporlarına uygulanmak üzere tasarlanmıştır. Kar amaçlı işletmeler, işletme olarak ya da başka şekilde düzenlenmiş olsun ticari, endüstriyel, finansal ve diğer faaliyetlerde bulunan bütün işletmeleri kapsar.

*Finansal tablolar işletmenin finansal durumunun ve finansal performansının biçimlendirilmiş sunumudur. Finansal tabloların amacı, kullanıcıların ekonomik kararlar verirken faydalanmaları işletmenin finansal durumu, performansı (faaliyet sonuçları) ve nakit akışları hakkında bilgi sağlamaktır.*⁶³

İşletmeler uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını bütün genel amaçlı finansal tablolarına uygulayabilirler. Bu tür finansal tablolar hissedarlar, kredi verenler, çalışanlar ve kamu olarak örnek verilebilecek birçok kullanıcının ortak bilgi ihtiyaçlarına yöneliktir.

2.3.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASB)'in Kuruluşu

Ekim 1972'de Sydney'de toplanan X. Dünya Muhasebe Kongresi'nde, İngiltere, Galler ve Amerika Birleşik Devletleri'nin oluşturduğu 'Muhasebecilerin Uluslararası Çalışma Grubu'nun (AISG) girişimiyle uluslararası muhasebe standartlarını düzenlemek amacıyla bir uluslararası komite kurulması önerisi ortaya atılmıştır. Bu öneri kısa zamanda, dokuz ay sonra, 29 Haziran 1973'de gerçekleşmiş; dokuz kurucu üyeden oluşan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee) kurulmuştur.⁶⁴ Komitenin temel amacı, denetlenmiş hesapların ve finansal raporların sunulmasında dikkate alınması gerekli temel standartları belirleyip, bunları, kamuya açık bir şekilde yayınlamak ve böylece bu hesapların

⁶³ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, **a.g.e.** , s. A295

⁶⁴ Bostancı, **a.g.m.** , s.5

dünya çapında kabul edilme ve dikkate alınma olanağını arttırmak olarak belirlenmiştir.⁶⁵ Türkiye, 1974 yılında IASC' a üye olmuştur.

Bu komitenin çalışma alanı uluslararası muhasebe standartlarını (International Accounting Standards – IAS) üretmek ve kullanımını yaygınlaştırarak, muhasebe mesleğinin uluslararası platformda sağlıklı bilgiler üreten yapıya kavuşmasını sağlamaktır üzerine oluşturulmuştur.

IASC'ın ana hedefleri kuruluş sözleşmesinin (Constitution) 2. maddesinde aşağıdaki gibi açıklanmaktadır: ⁶⁶

a) Kamu yararını gözeterek, yüksek kaliteli, kolaylıkla anlaşılabilen ve tüm dünyada uygulanması zorlanabilir nitelikte tek bir standartlar manzumesi geliştirerek, finansal raporların yüksek kalitede, şeffaf ve birbirleri ile karşılaştırılabilir nitelikte olmasını sağlamak ve dünya sermaye pazarlarında işlem yapanlarla diğer kullanıcıların ekonomik kararlar vermesinde kolaylık sağlamak,

b) Bu standartların kullanımını ve tam olarak uygulanmasını teşvik etmek,

c) Ulusal muhasebe standartları ile uluslararası muhasebe standartlarının birbirlerine yaklaşmasını sağlamak.

Uluslararası Muhasebe Standartlarını oluşturma görevi, 1973'ten 2001 yılına kadar Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) tarafından yürütülmüştür.⁶⁷ 2000 yılı sonuna kadar, bir kısmı yürürlükten kaldırılmış 39 adet Uluslararası Muhasebe Standardı (IAS) yayınlayan Komite, 2000 yılında alınan karar gereği 2001 yılında yeniden yapılanmış ve adı Uluslararası

⁶⁵ Ahmet Başpınar, “Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, Maliye Dergisi, (Çevrimiçi) http://212.174.133.188/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/md146/muhasesestandard%C4%B1.pdf, (Erişim Tarihi: 29.11.2012)

⁶⁶ Başpınar, **a.g.m.**

⁶⁷ Dalkılıç, **a.g.e.**, s. 32

Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Boards-IASB) olmuştur. Komitenin Kurul'a dönüşümünden sonra Uluslararası muhasebe standartlarının yerine Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (International Financial Report Standards-IFRS) yayınlanması kararlaştırılmıştır. Aynı yapılanmada, mevcut Uluslararası muhasebe standartlarının yerine bir Uluslararası Finansal Raporlama Standardı yayınlanıncaya kadar ya da Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından Uluslararası muhasebe standardının yürürlükten kaldırılması kararlaştırılincaya kadar, mevcut Uluslararası muhasebe standartlarının uygulamada kullanılmalarına devam edilmesine karar verilmiştir.⁶⁸

2.3.2. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)' ın Kuruluşu

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), 1977 yılında XI. Dünya Muhasebe Kongresinde kurulmuştur. Kuruluş muhasebe meslek mensupları örgütlerinin dünya çapında birliği şeklindedir. 129 ülkeden 173 üye ve odanın birleşimi olan örgüt dünya muhasebecilerinin yüksek kaliteli uygulamalarını tevsik etmeyi amaçlamaktadır. IFAC'a üye ulusal muhasebe kuruluşları; hizmet alanında, sanayi ve ticaret alanında, kamuda ve üniversitelerde 2,5 milyon muhasebeciyi temsil etmektedir.⁶⁹

IFAC kendi üyeleri ve bölgesel oluşturulan muhasebe mesleği örgütleri ile işbirliğine girerek, teknik, ahlak ve eğitim konularında ana hatlar belirleyip uluslararası muhasebe mesleğinin gelişmesi doğrultusunda çalışmalarını yürütür.⁷⁰ IFAC' ın üç temel görevi vardır. Bunlar:⁷¹

⁶⁸ Türker, **a.g.e.** , s. 30

⁶⁹ (Çevrimiçi), <http://www.ifac.org/about-ifac> , (Erişim Tarihi: 30.11.2012)

⁷⁰ Recep Pekdemir, “**Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Eğitim Komitesi Sidney Toplantısından Notlar**”, Mali Çözüm Dergisi, (Çevrimiçi) <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/47MaliCozum/04%20%2047%20RECEP%20%20PEKDEM%C4%B0R.doc> , (Erişim Tarihi: 01.12.2012)

⁷¹ Dalkılıç, **a.g.e.** , s. 29

- Yüksek kalitede uluslararası mesleki standartlara uyumu gerçekleştirmek,
- Üye kuruluşlar arasında işbirliğini geliştirmek
- İlgili kamu politikalarına ilişkin meslek adına uluslararası sözcülük yapmaktır.

IFAC kurulları aşağıda belirtilen alanlarda standartlar koymaktadır⁷²:

- 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

IASC ile IFAC arasında 1982 yılında yapılan bir anlaşma ile standart konusundaki çalışmaların koordinasyonu kararı alınmıştır. Bunun sonucu olarak IFAC üyelerinin aynı zamanda IASC üyeleri olduğu kabul edilmiş, dolayısıyla IFAC ve IASC aynı çatı altında toplanmıştır. IASC, IFAC bünyesinde bağımsız ve özerk çalışan bir komite olarak faaliyetine devam etmiştir⁷³.

⁷² A.g.e

⁷³ Bostancı, a.g.m.

2.3.3. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) ve Oluşum Süreci

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) Vakfının bir parçası olarak 2001 yılında kurulmuştur. Kurul; Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, Birleşik Krallıklar ve Amerika Birleşik Devletlerindeki mesleki muhasebe kurumları tarafından varılan anlaşma sonucunda IASC Kurulunun yerini almıştır.⁷⁴ Merkezi Londra'da bulunan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu bağımsız, özerk, uluslararası düzeyde muhasebe standartları hazırlama ve yayınlama konusunda genel kabul görmüş tek otoritedir.⁷⁵

IASB 15 tam zamanlı üyeden oluşur.⁷⁶ Bu üyelerin⁷⁷ katılımıyla yapılan 20 Nisan 2001 tarihli toplantıda aşağıdaki karar alınmış ve onaylamıştır:

Önceki Tüzük uyarınca yayımlanan bütün Standartlar ve Yorumlar, değiştirilmedikçe ya da yürürlükten kaldırılmadıkça uygulanacaktır. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu IASC' nin önceki Tüzükler uyarınca yayımlanan Uluslararası Muhasebe Standartları ve SIC Yorumlarını değiştirebilir veya yürürlükten kaldırabilir, ayrıca yeni Standart ve Yorumlar yayımlayabilir.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun amaçları aşağıdaki gibidir:⁷⁸

- a) Dünyadaki Sermaye Piyasaları katılımcılarına ve ekonomik açıdan karar veren diğer finansal tablo kullanıcılarına yardımcı olmak amacıyla finansal tablolarda ve diğer finansal raporlamalarda yüksek

⁷⁴ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, **a.g.e.** , s. A15

⁷⁵ Türker, **a.g.e.** , s. 33

⁷⁶ Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı tüzüğü üye sayısını 2012 yılı sonuna kadar 16 ya çıkarmayı öngörmektedir.

⁷⁷ Üyelerle ilgili detaylı bilgi için bakınız: <http://www.ifrs.org/The-organisation/Members-of-the-IFRIC/Pages/Members-of-the-IFRIC.aspx>,

⁷⁸ (Çevrimiçi), <http://www.ifrs.org/The-organisation/Pages/IFRS-Foundation-and-the-IASB.aspx>, (Erişim Tarihi: 30.11.2012)

kalitede şeffaf ve karşılaştırılabilir bilgi sağlamayı gerektiren yüksek kaliteli anlaşılır uygulanabilir tek bir küresel muhasebe standartları setini kamunun çıkarını gözetenek geliştirmek;

- b) Bu standartların kullanımı ve titizlikle uygulanmasını teşvik etmek;
- c) (a) ve (b) ile ilgili amaçları yerine getirirken, uygun oldukça küçük ve orta ölçekli işletmelerin ve gelişmekte olan ekonomilerin kendilerine özgü gereksinimlerini göz önünde bulundurmak ve
- d) Ulusal muhasebe standartları ile Uluslararası Muhasebe Standartları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının yakınsamasına yüksek kalitede çözümler getirmektir.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun amacı işletme içinde ve işletmeler arasında benzer işlem ve olayların muhasebeleştirilmesinin ve raporlanmasının benzer şekilde yapılması ile farklı işlemlerin ve olayların muhasebeleştirme ve raporlamasının farklı yapılmasını gerekli kılmaktır.⁷⁹

Ayrıca Uluslararası Finansal Raporlama standartlarının ve finansal tabloların hazırlanma ve sunulma esaslarına ilişkin Kavramsal Çerçeve, nihai taslaklar ve diğer tartışma belgeleri gibi ilgili belgelerin onaylanması Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulunun sorumluluğundadır.⁸⁰

Sonuç olarak Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu muhasebeleştirme yöntemlerinde seçeneklere izin vermemek niyetiyle çalışmaktadır.

⁷⁹ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, **a.g.e.** , s. A17

⁸⁰ **A.g.e.**

2.3.4. Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi (IFRIC)

Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi tamamı Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Mütevelli heyeti tarafından atanan oy kullanma hakkına sahip on dört üyeden ve oy kullanma hakkına sahip olmayan bir Başkandan oluşur.⁸¹

Komitenin görevi, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından onaylanacak yorumları hazırlamak ve *kavramsal çerçeve* bağlamında finansal raporlama ile ilgili konulara zamanında rehberlik sağlamaktır. IFRIC eski daimi yorumlama komitesinin yerini alan komitedir.⁸²

2.3.5. Standart Danışmanları Konseyi (SAC)

Standartlar danışma konseyi Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Mütevelli heyeti tarafından atanır. Uluslararası Finansal Raporlama ile ilgilenen kurumların ve kişilerin katılımı için resmi bir ortamdır. Katılımcılar çeşitli coğrafi ve mesleki geçmişe sahiptirler.

Standartlar Danışma Konseyi'nin amacı standart yapı ile ilgili büyük projeler ve öncelikler hususunda Uluslararası Muhasebe Standartları Kuruluna tavsiyelerde bulunmaktır.⁸³

2.3.6. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulunun Standart Belirleme Süreci

IASB' nin standart oluşturma süreci 6 aşamadan oluşur.

⁸¹ (Çevrimiçi), <http://www.ifrs.org/The-organisation/Pages/How-we-are-structured.aspx>, (Erişim Tarihi: 30.11.2012)

⁸² Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, **a.g.e.** , s. A15

⁸³ **a.g.e.**

Birinci aşama “gündem oluşturma” aşamasıdır. Birinci aşamada IASB, esas olarak yatırımcıların ihtiyaç duyduğu konuları referans olarak gündem oluşturur. Bunun için çeşitli toplantılar düzenler ve gündemindeki konuları tavsiye kuruluna danışır.⁸⁴

İkinci aşamada gündeme alınmasına karar verilen konularla ilgili “projeler” geliştirir ve bunların planlamasını yapar. Bu projelerin yalnız veya bir başka standart düzenleyici kurulla birlikte yürütüleceğini kararlaştırır.⁸⁵

Üçüncü aşamada, emredici nitelikte olmayan “tartışma” kâğıtlarını yayımlar ve kendisine bağlı organlardan görüş ve yorum ister.⁸⁶

Dördüncü aşamada bir “taslak metin” geliştirir ve yayımlar. Bu adım IASB’ nin en önemli adımlarından birisidir. Kurul, bu noktada personel araştırma ve tavsiye ve önerilerini, tartışma kâğıtlarına yapılmış yorumları, tavsiye kurulu çalışma gruplarının, muhasebe standardı düzenleyen diğer kuruluşların ve eğitim kuruluşlarının görüşlerini değerlendirir.⁸⁷

Beşinci aşamada IASB, tüm başlıklarda tartışma kâğıtlarını ve taslak metinleri ve yorumları yayımlayarak, kamuoyunu “yorum” yapmaya davet eder. Bu süre yaklaşık 120 gündür. Bunun 60 günü IFRIC’den gelen yorum mektupları süresidir. IASB, gelen bu yorum mektuplarını özetler ve analiz eder. Böylece bir standart geliştirilmiş olur.⁸⁸

Son aşamada, standart revize edilmiş son haliyle basılıp yayımlandıktan sonra, ilgili taraflarla uygulamaya yönelik konularda ve potansiyel etkileri üzerinde düzenli toplantılar düzenlenerek son değerlendirmeler yapılır.⁸⁹

⁸⁴ (Çevrimiçi), <http://www.ifrs.org/How-we-develop-standards/Pages/How-we-develop-standards.aspx>, (Erişim Tarihi: 30.11.2012)

⁸⁵ a.g.e.

⁸⁶ a.g.e.

⁸⁷ a.g.e.

⁸⁸ a.g.e.

⁸⁹ a.g.e.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları oluşturulurken izlenen sürecin detaylı gelişimi aşağıdaki gibidir:⁹⁰

- a) Personelin konu ile ilgili konuları belirlemesi ve gözden geçirmesi ve Kavramsal Çerçeve'nin konulara uygulanmasının dikkate alınması istenir.
- b) Ulusal Muhasebe kurallarının ve uygulamalarının çalışılması ve standart belirleyicilerle bu konular hakkında görüş alışverişinde bulunulması;
- c) SAC' ye konunun IASC gündemine dâhil edilmesin, önerip önermeyeceğinin danışılması;
- d) Proje hakkında IASB' ye tavsiyelerde bulunacak bir danışma kurulunun kurulması;
- e) Kamunun yorumu için bir tartışma belgesinin yayımlanması
- f) IASB' nin en az dokuz üyesinin onayıyla, IASB üyelerinin muhalif görüşlerinin de dahil olduğu, kamunun görüşünü almak için bir nihai taslağın yayımlanması;
- g) Karar gerekçeleri için bir nihai taslağın yayımlanması;
- h) Yorum dönemi içinde nihai taslaklara ve tartışma belgelerine yönelik olarak alınan yorumların değerlendirilmesi;
- i) Açık oturum ve alan testlerinin yapılması isteğinin dikkate alınması ve istek dikkate alınıyorsa açık oturumun ve bu testlerin yapılması;
- j) Standartın IASB' nin en az dokuz üyesi tarafından onaylanması ve konuyla ilgili muhalif görüşlere yayımlanan standartta yer verilmesi;

⁹⁰ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, **a.g.e.** , s. A18

k) IASB standart belirleme sürecindeki aşamaların ve IASB' nin nihai taslağına gelen kamuya ait yorumları nasıl ele aldığını açıklayan karar gerekçelerinin standart kapsamında yayımlanması

Son aşama ile birlikte standart oluşturulmuş ve belirlenen yürürlük tarihinden itibaren uygulanması zorunlu hale gelmiş olur.

2.4. Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve Çalışma Yapan Kuruluşlar

Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının oluşturulması ve gelişimini anlayabilmek için ülkemizde muhasebe uygulamalarına yön veren kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan çalışmaların incelenmesi gerekir.

Türkiye'de muhasebe uygulamalarını genelde Türk Ticaret Kanunu ile Vergi Usul Kanunu'ndaki hükümleri yönlendirmekte, ancak bu konulardaki hükümlerin ihtiyaca cevap vermediği durumlarda, yasal statüye sahip olan bazı kuruluşların kendi yetki alanlarına giren işletmeler için, yönlendirici çalışmalar yaptığı gözlenmektedir.⁹¹

Bu kuruluşlardan en önemlileri ve bunların muhasebe standartları ile ilgili olarak yapmış oldukları çalışmalar aşağıdaki şekilde incelenmiştir.

2.4.1. 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

⁹¹ Başpınar, **a.g.m.** , s.46

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.⁹²

Söz konusu raporlarla düzenlenmesi amaçlanan konular aşağıdaki gibidir:⁹³

- 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,
- Terimler ve Açıklamalar

Bu çalışma başlangıçta Kamu İktisadi Teşebbüslerinde 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.⁹⁴ Bu düzenleme 22 yıl yürürlükte kalarak 31.12.1993 tarihine kadar hem Kamu İktisadi Kuruluşları hem de özel sektör işletmeleri tarafından kullanılmıştır.

⁹² Dalkılıç, **a.g.e.** , s. 55

⁹³ Yahya Arıkan, “**Uluslararası Muhasebe Standartları Türkiye Uygulaması**”, Mali Çözüm Dergisi, (Çevrimiçi) <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/36MaliCozum/08-YAHYAARIKAN60.doc> , (Erişim Tarihi: 01.12.2012)

⁹⁴ Başpınar, **a.g.m.** , s.47

2.4.2. Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi Tarafından Yapılan Çalışmalar

1987 yılında kurulan komite, Türk Muhasebe Standartlarını hazırlamakla görevlendirilmiştir. Komitenin iş programında 43 adet muhasebe standardı üzerinde çalışılmıştır. Teknik kurullarından geçip yayına hazır hale getirilebilmiş olan standartlar şunlardır:⁹⁵

- "Raporlama-Bilanço Form"u standardı
- "Raporlama-Kar ve Zarar Tablosu Form"u standardı,
- "Muhasebenin Temel İlkeleri" standardı,
- "Denetim-Genel İlkeleri, Denetçiye İlişkin Açıklama" standardı,

Bu komitenin hazırlamış olduğu standartlar, Türk muhasebesinin gelişmesi açısından önemlidir ancak uygulamada Türk Standartları Enstitüsünün etkili olduğu söylenemez.⁹⁶ Komite, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği 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.⁹⁷

2.4.3. Maliye Bakanlığı Tarafından Yapılan Çalışmalar

Muhasebe Standartları ile ilgili çalışmaların yapılması için Maliye Bakanlığının koordinatörlüğünde Muhasebe Standartları Komisyonu oluşturulmuştur.

⁹⁵ Arıkan, **a.g.m.**

⁹⁶ Başpınar, **a.g.m.**

⁹⁷ Arıkan, **a.g.m.**

1990 yılında çeşitli kesimlerin temsilcilerinin katılımı ile oluşturulan komisyonun temel amacı, ülkedeki 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 no'lu "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği" yayınlanmıştır.⁹⁸

Maliye Bakanlığı'nın 1 Sıra nolu “ *Muhasebe Uygulama Genel Tebliği*” adıyla yayınlanan bu tebliğ ile aşağıdaki konularda düzenlemeler yapılmış bulunmaktadır:⁹⁹

- a) Muhasebenin temel kavramları,
- b) Muhasebe politikalarının açıklanması,
- c) Mali tablolar ilkeleri,
- d) Mali tabloların düzenlenmesi ve sunulması,
- e) Tekdüzen hesap çerçevesi, hesap planı ve işleyişi.

2.4.4. Sigorta Denetleme Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar

Sigorta Denetleme Kurulu, sigortacılık alanında faaliyet gösteren gerçek ve tüzel kişi ve kuruluşların faaliyetlerini denetleyen denetim birimidir.¹⁰⁰

Türkiye’de faaliyette bulunan sigorta ve reasürans şirketleri; Hazine Müsteşarlığı, Sigorta denetleme kurulu ve Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliğinin katılımı ile oluşturulan “ Tek Düzen Hesap Planı

⁹⁸ Dalkılıç, **a.g.e.** , s. 57

⁹⁹ Sevilengül, **a.g.e.** s. 15

¹⁰⁰ T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı Sigorta Denetleme Kurulu Yayını, (Çevrimiçi) http://www.aktuerya.hacettepe.edu.tr/duyurular/seminerler/risk_gunleri/3.pdf , (Erişim Tarihi: 01.12.2012)

Komitesi'' tarafından hazırlanan ve 01.01.1994 tarihinden itibaren kullanılmaya başlanan tekdüzen hesap planına göre iş ve işlemlerini muhasebeleştirmek zorundadırlar.¹⁰¹

Tek düzen hesap planının kullanımındaki temel amaç tek tip bilanço ve gelir tablosu hazırlanmasını sağlamaktır. Bu tip bir düzenleme sayesinde uygulamada ortaya çıkan farklılıklar büyük ölçüde ortadan kaldırılmış ve standart bir raporlama biçimine geçiş sağlanmıştır ayrıca ilgililerin ihtiyaç duyacağı bilgilerin elde edilmesine olanak sağlanmıştır.¹⁰²

Mali kuruluşlar dışındaki tüm bilanço esasına tabi yükümlülükleri kapsayan bu düzenleme çok önemli bir atılım niteliği taşımaktadır.¹⁰³

2.4.5. Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar

Sermaye Piyasası Kurulu, 1981 yılında 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile kurulmuştur. Yetkilerini kendi sorumluluğu altında bağımsız olarak kullanan, idari ve mali özerkliğe sahip düzenleyici bir kamu kurumudur. İlgili olduğu bakanlık, Başbakan tarafından görevlendirilen Devlet Bakanlığı'dır. Merkezi Ankara'da olan kurulun İstanbul'da bir temsilciliği bulunmaktadır.¹⁰⁴

Kurul'un temel görevi;

- Sermaye piyasasının güven açıklık ve kararlılık içinde çalışmasını,
- Tasarruf sahiplerinin yani yatırımcıların hak ve yararlarının korunmasını sağlamaktır.

¹⁰¹ Başpınar, **a.g.m.**

¹⁰² Benzer yaklaşım için bakınız:

www.mu.edu.tr/private/yciftci/calismalar/yciftci2beiw.pdf, (Erişim Tarihi: 01.12.2012)

¹⁰³ Sevilengül, **a.g.e.**, s. 15

¹⁰⁴ (Çevrimiçi)

<http://www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action=showpage&menuid=0&pid=0&submenuheader=-1>, (Erişim Tarihi: 01.12.2012)

Sermaye Piyasası Kanunu' nun 4. bölümü Kurul' a ilişkin hükümleri düzenlemektedir. Kanunun ilgili madde hükmü ile Kurul' a çeşitli görev ve yetkiler vermiştir. Bunlardan birisi de kamunun aydınlatılması amacıyla, genel ve özel nitelikte karar almak; özellikle bilanço, kar ve zarar tablosu, yıllık raporlar, denetim raporları ve diğer tablolar hakkında standartlar tespit etmek ve bunları tebliğlerle duyurmaktır.¹⁰⁵

Sermaye Piyasası Kurulu bu amaçla birçok tebliğ ve yönetmelik yayımlamıştır.¹⁰⁶ Bu tebliğler vasıtasıyla Kurul, sermaye piyasası araçları bir borsada işlem gören işletmeler için ayrı; bunlar dışında kalan SPK' ya tabi işletmeler için ise ayrı olmak üzere iki farklı muhasebe sistemi uygulamaktadır.¹⁰⁷

Kurul, sermaye piyasası araçları bir borsada işlem görenler dışında kalan SPK' ya tabi işletmeler için yayımladığı Seri XI, 1 Nolu ve Seri XI, 3 Nolu tebliğler ile aşağıda yer alan konularda düzenlemeler yapmıştır:¹⁰⁸

Seri XI, 1 Nolu tebliğ olan "Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkındaki Tebliğ" 60 maddeden oluşmakta olup, 4 bölüm ve ekleri içermektedir. Tebliğde yer alan konular şunlardır:

- Mali tablolarda muhasebe politikalarının açıklanması ve muhasebenin temel kavramları,
- Mali tablolara ilişkin uygulama standartları,
- Mali tablolara ilişkin şekil ve esaslar,
- Mali raporlara ilişkin şekil ve esaslar,
- Ekler.

¹⁰⁵ Detaylı bilgi için bakınız: <http://www.spk.gov.tr/apps/Mevzuat/?submenuheader=-1>

¹⁰⁶ Arıkan, **a.g.m.**

¹⁰⁷ Başpınar, **a.g.m.**

¹⁰⁸ Detaylı bilgi için bakınız: <http://www.spk.gov.tr/apps/Mevzuat/?submenuheader=-1>

Seri XI, 3 Nolu tebliğ olan "Sermaye Piyasasında Ara Mali Tablolara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkındaki" tebliğde yer alan konular ise şunlardır:

- Ara mali tabloların düzenlenme esasları
- Kıst (zaman ile orantılı pay) esası,
- Mevsimlik faaliyetler,
- Yeniden değerlendirme,
- Vergi Karşılığı,
- Mali tabloların kesinleşmesi,
- Diğer mali tablolar

Ana konuları itibariyle yukarıda açıklanan Seri XI, No: 1 ve 3 sayılı Tebliğlerin dışında yayınlanan tebliğler ise, bu iki ana tebliğde yayınlanan konuların uygulamasında kısmen değişiklikler getiren tebliğlerdir.¹⁰⁹

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 mali tablolardan geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe giren *Seri: XI, No:25 sayılı "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ"*’i yayımlamıştır. Bu tebliğ, bütün uluslararası muhasebe standartlarını kapsamış, tebliğde açıklanan standartlar bazı nüansların dışında adeta uluslararası muhasebe standartlarının çevirisi durumunda uygulamaya alınmıştır.¹¹⁰

Seri: XI, No: 25 sayılı "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ", 9.4.2008 tarihli ve 26842 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Seri: XI, No: 29 sayılı "**Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği**"nin 24 üncü maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır.

¹⁰⁹ Başpınar, **a.g.m.**

¹¹⁰ **A.g.m.**

2.4.6. Türkiye Bankalar Birliği Tarafından yapılan alışmalar

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.¹¹¹

2.4.7. Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği Tarafından Yapılan alışmalar

1942 yılında kurulmuş olan Türkiye Muhasebe Uzmanlar Derneği (TMUD), muhasebe dilindeki farklılaştırmayı giderebilmek amacıyla çalışmalar yapmış, bu amaçla 11.Türkiye Muhasebe Kongresi' nde "Bilanço, Kar ve Zarar" teması işlenmiştir. TMUD zel sektörün hızla gelişmesine bağlı olarak muhasebeye olan talebin yanı sıra, devlet işletmeciliğinin de büyümesini dikkate alarak gerek ülke içinde gerek ülke dışında muhasebe kurallarının oluşması gayretine ağırlık vermiştir. Bu amaç doğrultusunda 1973 yılında kurulan " Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu' na, 1974 yılında katılma isteğinde bulunmuş, kurucu üyelerin oybirliği ile Kurul ' un Ortak yesi olmuştur.¹¹²

TMUD bu görevi yerine getirerek Uluslararası Muhasebe Standartları yayınladığıa Türkçe metinleri İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Dergisinde yayınlanmasını sağlamış ayrıca 1992 yılında o güne kadar kabul edilmiş 31 adet Uluslararası Muhasebe

¹¹¹ Dalkılıç, **a.g.e.**

¹¹² Fuat ksz, **Küreselleşme abaları Doğrultusunda Batı lkelerinin Muhasebe Sistemindeki**

Gelişmeler , (evrimii)

<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/04.SEMPOZYUM/2GUN1OTURUM/17-FUATOKSUZ.doc>, (Erişim Tarihi: 01.12.2012)

Standardını toplu halde bir kitapta yayınlamıştır.¹¹³ Bu çalışmalar hem muhasebe uygulamalarını hem muhasebe öğretisini etkilemiştir.¹¹⁴

2.4.8. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar

Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) 09.02.1994 tarihinde TÜRMOB tarafından kurulmuştur.¹¹⁵ TMUDESK' in kuruluş amacı; ülkemizde faaliyet gösteren işletmelerin ve diğer kuruluşların mali tablolarının düzenlenmesini esas almak, muhasebe ilkelerinde tek düzeni gerçekleştirmek ve meslek mensuplarının mali tabloların bağımsız denetiminde esas alacakları denetim standartlarını saptamaktır.¹¹⁶ Kurul, ilgili kurumlarından seçilen 60 üyeden oluşmaktadır.¹¹⁷

TMUDESK'in çalışma alanı, “denetlenmiş mali tabloların sunumunda ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin geliştirilmesi ve benimsenmesini sağlayacak standartları saptamaktır. Ayrıca kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartları ile muhasebe meslek mensuplarının, denetim faaliyetlerini disiplinli yürütebilmeleri için ulusal denetim standartlarını saptamak ve yayınlamaktır.”¹¹⁸

TMUDESK' in muhasebe standartları oluştururken izlediği çalışma yöntemi şu şekildedir:¹¹⁹

¹¹³ **A.g.b.**

¹¹⁴ Türker, **a.g.e.** , s. 53

¹¹⁵ **A.g.e.**

¹¹⁶ Zafer Sayar, “**Oluşturulmakta Olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun İşığı Altında Türkiye Muhasebe Standartlarının Mevcut Durumu ve Kamuyu Aydınlatma**”, Muhasebe ve Denetime Bakış dergisi, S. 5, (Ekim 2002), s. 78.

¹¹⁷ Arıkan, **a.g.m.**

¹¹⁸ Öksüz, **a.g.b.** , s. 53

¹¹⁹ Yüksel Koç Yalkın, **Türkiye Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) Ve Ulusal Standartların Geliştirilmesi** , (Çevrimiçi) <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/01SEMPOZYUM/2GUN3OTURUM/02-YUKSELKOCYALKIN.doc> , (Erişim Tarihi: 01.12.2012)

Kurul, saptanmasını öngördüğü muhasebe standartlarını belirler ve her standart için en az üç kurul üyesinden oluşan bir standart komisyonu kurar. Standartlara ilişkin ön taslakların hazırlanması için komisyona verilen süre iki aydan fazla olamaz. Komisyonlar tarafından oluşturulan taslaklar, bu ön taslakların Kurula sunulmasını izleyen ilk Kurul toplantısında görüşülür. Kurul üyelerinin beşte birinin onayı ile kabul edilen ön taslaklar yayınlanır. Bu taslakların görüş bildirmek üzere TÜRMOB üyelerine, Yüksek Öğretim Kuruluna ve TMMOB tarafından belirlenen kurumlarca bildirilen ilgili kişilere dağıtımı yapılır. Dağıtımı yapılan standart taslaklara ilişkin görüşlerini belirtilen tarih kadar Kurula bildirilmesi temel ilkedir. Bildirilen bu görüşler ve yorumlar Kurul'un ilk toplantısında ele alınır ve gerekli görülürse taslaklar yeniden gözden geçirilir. Son şeklini alan standart, üyelerinin en az üçte ikisi tarafından onaylanırsa **Ulusal Muhasebe Standardı** olarak yayınlanır ve standartta belirtilen günde yürürlüğe girer.

Kurul yaptığı çalışmalar sonucu 2001 yılına kadar 19 adet standart taslağını "Türkiye Muhasebe Standardı" olarak kabulüne oy birliği ile karar vermiş, bir adet denetim standardı komisyonu kurmuştur.¹²⁰

2.4.9. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu

2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanunla eklenen Ek-1inci madde uyarınca kurulan ve idari ve mali özerkliği bulunan *Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu* (TMSK) 07.03.2002 tarihinde faaliyete geçmiştir.

Kurul, faaliyete geçtiği tarihte TMMOB' in görevlerini ve yapmış olduğu çalışmaları devralmıştır.¹²¹ Böylece Türkiye'de muhasebe standartları çıkartma yetkisi tek bir kuruluşa verilerek bu konuda önemli bir adım atılmıştır.¹²²

¹²⁰ Türker, **a.g.e.** , s. 58

¹²¹ Başpınar, **a.g.e.** s. 51

¹²² Bostancı, **a.g.e.**

Kurulun 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 yayımlamak olarak belirlenmiştir.¹²³ TMSK Karar Organı; Maliye Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Yüksek Öğretim Kurulu, Hazine Müsteşarlığı, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu ile Türkiye Odalar ve Borsalar Birliğinden birer, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinden bir yeminli mali müşavir ve bir serbest muhasebeci mali müşavir olmak üzere toplam 9 üyeden oluşmaktadır.¹²⁴

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) 2005 yılında tüm dünyada kabul gören Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını (UFRS) benimsemiştir. Bu sayede Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını Türkçeye çevrilmiş ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) olarak resmi gazetede yayımlanmıştır.¹²⁵

TMSK, ulusal muhasebe standartlarının belirlenmesi ve yayımlanması aşamalarında aşağıda belirtilen süreci izlemiştir¹²⁶:

- 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 istenmesi, bu suretle, alınan görüş ve yorumların, standart oluşturulması sürecinde dikkate alınması,

¹²³ TMSK 2010 Yılı Faaliyet Raporu(Çevrimiçi)
http://kgk.gov.tr/contents/files/faaliyetraporu_2010son2.pdf , (Erişim Tarihi: 03.12.2012)

¹²⁴ **a.g.e.**

¹²⁵ Yeni Türk Ticaret Kanunu ve İşletmelere Getirdiği Sorumluluklar (Çevrimiçi)
<http://www.kpmg.com/TR/tr/Issues-And-Insights/ArticlesPublications/YTTK/Documents/Yeni-TTK-ve-Isletmelere-Getirdigi-Sorumluluklar.pdf> , (Erişim Tarihi: 03.12.2012)

¹²⁶ TMSK 2010 Yılı Faaliyet Raporu, **a.g.e.**

- Tüm görüş ve değerlendirmeler de dikkate alınmak suretiyle ilgili taslak metinler Kurul Genel Sekreterliği tarafından ayrıntılı bir biçimde gözden geçirilmesi ve üzerinde gerekli düzeltmeler yapıldıktan sonra söz konusu taslak metinlerin, Kurul tarafından görüşülerek nihai şekli verilmek üzere Genel Sekreterlik Önerisi adı altında Kurula sunulması,
- Sunulan çalışmaların öncelikle TMSK internet sitesinde Türkiye Muhasebe Standardı Taslak Metni adı altında, tüm muhasebe ilgi gruplarının aktif katılımlarının sağlanması amacıyla kamuoyunun görüşlerine açılması,
- 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 istenmesi ve standart oluşturulması sürecinde dikkate alınması,
- 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 edilmesi ve kurulun onayını takiben Resmi Gazete’de yayımlanması.

TMSK, yukarıda açıklanan süreçlerin izlenmesi suretiyle 2011 yılı başına kadar kavramsal çerçeve ile birlikte 9 adet Türkiye Finansal Raporlama Standardı ile 29 adet Türkiye Muhasebe Standardı yayımlamıştır.¹²⁷ Ancak, 02.11.2011 tarihli, 28103 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile lav edilmiş ve tüm görev ve yetkilerini Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’ na devretmiştir.

¹²⁷ TMSK 2010 Yılı Faaliyet Raporu Ek 2 , (Çevrimiçi)
http://kgk.gov.tr/contents/files/faaliyetraporu_2010son2.pdf , (Erişim Tarihi: 03.12.2012)

2.4.10. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun kurulması; 6 Nisan 2011 tarihli ve 6223 sayılı Kanun'un verdiği yetkiye dayanılarak, Bakanlar Kurulu'nca 26 Eylül 2011 tarihinde 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile kararlaştırılmış ve 2 Kasım 2011 tarih, 28103 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.¹²⁸

Kurumun amacı ilgili KHK'de aşağıdaki şekilde açıklanmıştır¹²⁹:

Uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak, bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak yetkisini haiz Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun kuruluş, teşkilat, görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin usul ve esasları düzenlemektir.

Kurul üyeleri, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığı tarafından önerilecek dörder aday arasından ikişer kişi, Hazine Müsteşarlığı, Sermaye Piyasası Kurulu ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun bağlı olduğu Bakanlıklar ile Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği ve Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği tarafından önerilecek ikişer aday arasından birer kişi olmak üzere 9 üyeden oluşur.

Üyeler ve Kurul Başkanı ve Bakanlar Kurulu tarafından atanmaktadır. Üyelerin görev süreleri 6 yıldır ve ikinci defa atanamazlar.

¹²⁸ Yahya Arıkan, “ **Kamu Gözetimi, Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumu Görüşler / Saptamalar / Öneriler**”, Mali Çözüm Dergisi, (Çevrimiçi) <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/107malicozum/2%20yahya%20arikan.pdf> , (Erişim Tarihi: 04.12.2012)

¹²⁹ (Çevrimiçi) <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/11/20111102-5.htm> , (Erişim Tarihi: 03.12.2012)

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun görev ve yetkileri; bağımsız denetim faaliyetleri ve muhasebe standartları çalışmaları üzerinde oluşturulmuştur.

660 Sayılı KHK'nin 9. Maddesinde söz konusu görev ve yetkiler aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir.¹³⁰:

a) Tabi oldukları kanunlar gereği defter tutmakla yükümlü olanlara ait finansal tabloların; ihtiyaca uygunluğunu, şeffaflığını, güvenilirliğini, anlaşılabilirliğini, karşılaştırılabilirliğini ve tutarlılığını sağlamak amacıyla, uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak,

b) Türkiye Muhasebe Standartlarının uygulamasına yönelik ikincil düzenlemeleri yapmak ve gerekli kararları almak, bu konuda kendi alanları itibarıyla düzenleme yetkisi bulunan kurum ve kuruluşların yapacakları düzenlemeler hakkında onay vermek,

c) Finansal tabloların; işletmelerin finansal durumunu, performansını ve nakit akışlarını Türkiye Muhasebe Standartları doğrultusunda gerçeğe uygun olarak sunumunu, kullanıcıların ihtiyaçlarına uygunluğunu, güvenilirliğini, şeffaflığını, karşılaştırılabilirliğini ve anlaşılabilirliğini sağlamak amacıyla, kamu yararını da gözetmek suretiyle, bilgi sistemleri denetimi dâhil, uluslararası standartlarla uyumlu ulusal denetim standartlarını oluşturmak ve yayımlamak,

ç) Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının kuruluş şartlarını ve çalışma esaslarını belirlemek, bu şartları taşıyan kuruluşları ve bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarını yetkilendirerek listeler halinde ilan etmek ve bunları oluşturacağı resmi sicile kaydederek Kurumun internet sitesinde kamuoyunun erişimine sürekli olarak açık tutmak,

d) Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyetleri ile denetim çalışmalarının, Kurumca yayımlanan standart ve düzenlemelere uyumunu gözetlemek ve denetlemek

¹³⁰ A.g.e. , www.resmigazete...

e) İnceleme ve denetimler sonucunda aykırılıkları saptanan bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyet izinlerini askıya almak veya iptal etmek,

f) Bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarına yönelik sınav, yetkilendirme ve tescil yapmak, disiplin ve soruşturma işlemlerini yürütmek, sürekli eğitim standartları ile mesleki etik kurallarını belirlemek, bunlara yönelik olarak kalite güvence sistemini oluşturmak ve bu alanlardaki eksikliklerin düzeltilmesi için gerekli tedbirlerin alınmasını sağlamak,

g) Yabancı ülkelerin Kurulun görev alanıyla ilgili konularda yetkili birimleri ile işbirliği yapmak, mütakabiliyet esasına göre Türkiye’de bağımsız denetim yapmasına yetki verilen yabancı ülke denetim kuruluşları ve denetçilerini listeler halinde ilan etmek ve bunları oluşturacağı resmi sicile kaydederek Kurumun internet sitesinde kamuoyunun erişimine sürekli olarak açık tutmak,

ğ) Denetimin bağımsızlığının ve tarafsızlığının sağlanmasına, denetime olan güven ile denetimin kalitesinin artırılmasına yönelik düzenlemeler yapmak ve gerekli tedbirleri almak,

h) Düzenlemek ve denetlemekle görevli olduğu alanla ilgili ikincil düzenlemeleri yapmak ve bu konularda gerekli kararları almak,

ı) Görev alanıyla ilgili uluslararası uygulama ve gelişmeleri izlemek, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ve Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu ile muhasebe ve denetim alanında çalışmalar yapan diğer uluslararası kuruluşlarla işbirliği yapmak, lisans ve telif anlaşmaları akdetmek ve gerektiğinde bu kuruluşlara üye olmak,

i) Muhasebe standartları ve denetim standartlarının benimsenmesi ve uygulanması ile görev alanıyla ilgili konularda kamu bilincinin yerleştirilmesine yönelik olarak toplantı, konferans ve benzeri etkinlikler ile gerekli yayınlarda bulunmak,

j) Kurumun ana stratejisini, performans ölçütlerini, amaç ve hedeflerini, hizmet kalite standartlarını belirlemek, insan kaynakları ve çalışma politikalarını oluşturmak, Kurumun hizmet birimleri ve bunların görevleri hakkında öneride bulunmak,

k) Kurumun ana stratejisi ile amaç ve hedeflerine uygun olarak hazırlanan bütçesini görüşmek ve karara bağlamak,

l) Kurumun performansını ve mali durumunu gösteren raporları onaylamak,

m) Taşınmaz alımı, satımı ve kiralanması konularındaki önerileri görüşüp karara bağlamak,

n) Başkanın önerisi üzerine, Başkan Yardımcıları ve Daire Başkanlarını atamak,

o) Çalışma ve danışma komisyonlarının üyelerini belirlemek,

ö) Mevzuatla verilen diğer benzeri görevleri yapmak,

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu bu düzenlemenin a, b ve c bentlerinde açıklanan yetkiler sonucu ülkemizde Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak, yayımlamak, standartlarının uygulamasına yönelik ikincil düzenlemeleri yapmak ve bu konuda kendi alanları itibarıyla düzenleme yetkisi bulunan kurum ve kuruluşların yapacakları düzenlemeler hakkında onay vermek konusunda tek yetkili kurul olarak belirlenmiştir.

Kurum, Kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar ismiyle yaptığı tanımlamaya aşağıda belirtilen işletmeleri diğerlerinden ayrı bir kapsamda değerlendirmiştir:

Halka açık şirketler, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, faktöring şirketleri, finansman şirketleri, finansal kiralama şirketleri, varlık yönetim şirketleri, emeklilik fonları, ihraççılar ve sermaye piyasası kurumları ile faaliyet alanları, işlem hacimleri, istihdam ettikleri çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere göre önemli ölçüde kamuoyunu

ilgilendirdiği için Kurum tarafından bu kapsamda değerlendirilen kuruluşlar¹³¹

Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulama kapsamına ilişkin olarak Kurulun 14.11.2012 tarihli toplantısında, 1.1.2013 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerine ilişkin münferit ve konsolide finansal tabloların hazırlanmasında belirtilen kamu yararını ilgilendiren kuruluşların Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulamasına karar verilmiştir. Bu kapsama dâhil olmayanlar için ise Kurumca bir belirleme yapıncaya kadar yürürlükteki mevzuatın uygulanmasının devamı öngörülmüştür.¹³²

2.4.11. Son Haliyle Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları

KHK' nin 1 numaralı Geçici hükmünde¹³³ Kurum tarafından yayımlanacak standart ve düzenlemeler yürürlüğe girinceye kadar, bu hususlara ilişkin mevcut düzenlemelerin uygulanmasına devam edileceği yani yürürlükte olan muhasebe standartlarının geçerli olduğu belirtilmiştir.

Yürürlükte olan Türkiye Muhasebe Standartları, Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve yorumlar aşağıdaki gibidir:¹³⁴

- **Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve:** İlgililerin kullanımı için hazırlanan ve sunulan finansal tabloların tabi olacakları usul ve esasları belirlemektedir. Kavramsal Çerçevenin amacı aşağıdaki gibidir:
 - Kurula yeni Türkiye Muhasebe Standartlarını geliştirmede ve mevcut standartları gözden geçirmede yardımcı olmak,

¹³¹ **A.g.e.**

¹³² Karar duyurusu için bakınız: http://www.kgk.gov.tr/content_detail-260-537--turkiye-muhasebe-standartlarinin-uygulama-kapsaminin-belirlenmesine-iliskin-duyuru.html

¹³³ **A.g.e.** , [www.resmigazete](http://www.resmigazete...) ...

¹³⁴ (Çevrimiçi) http://www.kgk.gov.tr/content_detail-208-513-son-halleriyle-standartlar.html , (Erişim Tarihi: 03.12.2012)

- Türkiye Muhasebe Standartlarının izin verdiği alternatif muhasebe yöntemlerinin azaltılmasına dönük bir temel tesis etmek suretiyle kurula finansal tabloların sunumuna ilişkin kuralların, muhasebe standartlarının ve uygulama usullerinin uyumlaştırılması konusunda yardımcı olmak,
- Kendi görev alanları dâhilinde muhasebe kural ve uygulamalarını belirleyebilen otoritelere yardımcı olmak,
- Finansal tablolarını Türkiye Muhasebe Standartlarına göre hazırlayanlara, karşılıklarına çıkan ve henüz bir Türkiye Muhasebe Standardı belirlenmemiş olan konularla ilgili olarak yardımcı olmak,
- Bağımsız Denetçilere finansal tabloların Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olup olmadığı konusundaki görüşlerini belirlemelerinde yardımcı olmak,
- Finansal tabloları kullananların Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak hazırlanmış olan finansal tablolarda yer alan bilgileri yorumlamalarına yardımcı olmak,
- Kurulun çalışmaları konusuna ilgi duyanlara Kurulun Türkiye Muhasebe Standartlarını belirlemedeki yaklaşımı konusunda bilgi sağlamak.

- **TFRS 1 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk**

Uygulaması: Bu TFRS'nin amacı, TFRS'lerin ilk kez uygulandığı finansal tabloların ve söz konusu finansal tabloların kapsadığı ara dönem finansal raporlarının:

- Şeffaf ve sunulan tüm dönemler açısından karşılaştırılabilir nitelikte olan,
 - *Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına (TFRS'lere)* göre gerçekleştirilecek muhasebe uygulamaları açısından uygun bir başlangıç sağlayan ve
 - Faydasını aşmayan bir maliyetle elde edilebilecek yüksek kalitede bilgiler içermesini sağlamaktır.
- **TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler:** Bu TFRS'nin amacı; hisse bazlı ödeme işlemleri gerçekleştiren bir işletme tarafından yapılması gereken finansal raporlamaya ilişkin hususların düzenlenmesidir. Bu Standart, özellikle, bir işletmenin gerçekleştirdiği hisse bazlı ödeme işlemlerinin etkilerini, çalışanlarının hisse senedi opsiyon hakkını elde ettiği işlemlere bağlı giderleri de içerecek şekilde, kâr veya zararı ile finansal durumunda gösterilmesini zorunlu kılar.
 - **TFRS 3 İşletme Birleşmeleri:** Bu TFRS'nin amacı, raporlayan işletmenin finansal tablolarında bir işletme birleşmesine ve bunun etkilerine ilişkin sağladığı bilginin ihtiyaca uygunluğunu, güvenilirliğini ve karşılaştırılabilirliğini arttırmaktır.
 - **TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri:** Bu TFRS'nin amacı; Kurul, sigorta sözleşmelerine ilişkin projesinin 2 nci bölümünü tamamlayana kadar, sigorta sözleşmesi düzenleyen herhangi bir işletmenin (bu TFRS'de sigortacı olarak tanımlanan) sigorta sözleşmelerine ilişkin finansal raporlamasını belirlemektir.
 - **TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler:** Bu TFRS'nin amacı; satış amaçlı elde tutulan varlıkların muhasebeleştirilme esasları ile durdurulan faaliyetlere ilişkin olarak yapılması gereken açıklama ve sunumları belirlemektir.

- **TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi:** Bu Türkiye Finansal Raporlama Standardının (TFRS) amacı, maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesine ilişkin finansal raporlama esaslarını belirlemektir.
- **TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar:** Bu TFRS'nin amacı, finansal tablo kullanıcılarının aşağıdaki hususları değerlendirebilmeleri için gerekli olan bilgilerin işletme finansal tablolarında kamuoyuna açıklanmasını sağlamaktır:
 - Finansal araçların işletmenin finansal durumu ve performansı açısından önemi ve
 - İşletmenin dönem içerisinde ve raporlama dönemi sonunda finansal araçlar nedeniyle maruz kaldığı risklerin niteliği ve düzeyi ile işletmenin sözü edilen riskleri yönetme şekli.
- **TFRS 8 Faaliyet Bölümleri:** Bu standardın amacı, bir işletmenin finansal tablo kullanıcılarının, işletmenin gerçekleştirdiği faaliyetler ile faaliyette bulunduğu ekonomik ortamın niteliğini ve finansal etkilerini değerlendirmelerini mümkün kılan bilgilerin açıklanmasını sağlamaktır.
- **TFRS 9 Finansal Araçlar (2011 Versiyonu):** Bu TFRS'nin amacı, finansal tablo kullanıcılarına işletmenin gelecekteki nakit akışlarının tutarını, zamanını ve belirsizliğini değerlendirmelerinde, ihtiyaca uygun ve faydalı bilgiyi sunacak şekilde finansal varlıklara ve finansal borçlara ilişkin finansal raporlama ilkelerini belirlemektir.
- **TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar:** Bu TFRS'nin amacı, bir işletme bir veya daha fazla işletmeyi kontrol ettiğinde düzenlenecek olan konsolide finansal tabloların hazırlanmasına ve sunumuna ilişkin finansal raporlama ilkelerini belirlemektir.

- **TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar:** Bu Standardın amacı, müştereken kontrol edilen anlaşmalarda (*müşterek anlaşmalarda*) payı olan işletmeler tarafından yapılacak finansal raporlamanın ilkelerini düzenlemektir.
- **TFRS 12 Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar:** Bu TFRS'nin amacı, finansal tablo kullanıcılarının aşağıda yer alan hususları değerlendirmesini sağlayacak bilgilerin işletme tarafından açıklanmasını sağlamaktır:
 - İşletmenin *diğer işletmelerdeki paylarının* niteliği ile bunlara ilişkin riskler ve
 - Söz konusu payların işletmenin finansal durumuna, finansal performansına ve nakit akışlarına etkileri.
- **TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü:** Bu standardın amacı Gerçeğe Uygun Değerin tanımlanması, Gerçeğe Uygun Değer ölçümüne ilişkin çerçevenin tek bir çerçevede düzenlenmesi ve Gerçeğe Uygun Değer Ölçümüne ilişkin açıklamaların belirlenmesidir.
- **TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu:** Bu Standardın amacı, işletmenin genel amaçlı finansal tablolarının önceki dönemin finansal tablolarıyla ve diğer işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırılmasına olanak verecek biçimde sunulması için gerekli olan temel unsurları açıklamaktır. Bu amaca ulaşmak için Standart, finansal tabloların sunuluşuyla ilgili genel kuralları, yapıyla ilgili açıklamaları ve içerikle ilgili asgari koşulları ortaya koyar.
- **TMS 2 Stoklar:** Bu standardın amacı stoklarla ilgili muhasebe işlemlerini açıklamaktır. Muhasebede stokların muhasebeleştirilmesi ile ilgili temel konu, stokların bir varlık olarak muhasebeleştirilmesinde, kullanılmasında ve elden çıkarılmasında gerçekleşen gelirler ile

karşılaştırılacak olan ilgili maliyetin belirlenmesidir. Bu standart, stok maliyetlerinin, net gerçekleşebilir değere indirgemeyi de içererek, nasıl saptanacağını ve gidere dönüşeceğini açıklar. Standart ayrıca stok maliyetlerinin oluşumu, içeriğin ile uygulanacak değerlendirme yöntemleri hakkında da bilgi verir.

- **TMS 7 Nakit Akış Tabloları:** Bu Standardın amacı, işletme, yatırım ve finansman faaliyetlerinden dönem boyunca elde edilen nakit akışlarını sınıflandıran nakit akış tablosu vasıtasıyla, bir işletmenin nakit ve nakit benzerlerindeki tarihi değişikliklere ilişkin bilgi sağlaması hususunu düzenlemektedir.
- **TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar:** Bu standardın amacı; muhasebe politikalarının seçilmesine ve değiştirilmesine ilişkin kriterleri belirlemek ve muhasebe politikalarında ve tahminlerinde meydana gelen değişikliklerin ve hataların düzeltilmesine ilişkin muhasebeleştirme ve açıklama esaslarını düzenlemektir. Standart, işletmenin finansal tablolarının geçerlilik ve güvenilirliğini artırmayı ve işletmenin önceki dönemlerin finansal tablolarıyla ve diğer işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırılabilirliğini sağlamayı amaçlamaktadır.
- **TMS 10 Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar:** Bu standardın amacı;
 - Bir işletmenin, raporlama döneminden (*bilanço tarihinden*) sonra ortaya çıkan olaylar nedeniyle finansal tablolarında hangi durumlarda düzeltme gerekeceğini ve
 - Finansal tabloların yayımı için onayın verildiği tarih hakkında ve raporlama döneminden (*bilanço tarihinden*) sonraki olaylarla ilgili finansal tablolarda açıklanması gereken bilgileri belirlemektir.

- **TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri:** Bu Standardın amacı inşaat sözleşmelerine ilişkin gelir ve maliyetlerle ilgili muhasebe uygulamasının açıklanmasıdır. İnşaat sözleşmelerine konu olan işlerin özelliği gereği, sözleşme kapsamındaki işin başlamasıyla tamamlanması farklı hesap dönemlerine girmektedir. Bu nedenle inşaat sözleşmelerine ilişkin muhasebe uygulamasındaki esas konu, sözleşme kapsamında elde edilen gelir ve maliyetlerin inşaat işinin gerçekleştirildiği hesap dönemlerine dağıtılmasıdır. Bu Standart, sözleşme gelir ve maliyetlerinin kapsamlı gelir tablosunda ne zaman gelir ve gider olarak gösterilecekleri konusunda Kavramsal Çerçeve 'de belirtilen muhasebeleştirme ilkelerini esas alır. Ayrıca Standart, anılan ilkelerin uygulanmasına yönelik bir rehber niteliğindedir.
- **TMS 12 Gelir Vergileri:** Bu Standardın amacı; gelir vergilerinin (*kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergilerin*) muhasebeleştirilmesini düzenlemektir. Gelir vergilerinin muhasebeleştirilmesindeki en önemli konu aşağıdaki durumlarda cari ve ilerideki dönemlerde vergisel sonuçlarının belirlenmesidir:
 - Bir işletmenin finansal durum tablosunda (*bilançosunda*) yer alan varlıkların ve borçların defter değerlerinin ileride varlıklar için fayda elde etme, borçlar için ise ödemenin ve
 - Cari dönemde oluşan ve sonuçları işletmenin finansal tablolarına yansıyan işlemler veya diğer olayların vergisel sonuçları.
- **TMS 16 Maddi Duran Varlıklar:** Bu Standardın amacı, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin maddi duran varlıklardaki yatırımını ve bu yatırımdaki değişimleri belirleyebilmelerini sağlayan maddi duran varlıklarla ilgili muhasebe işlemlerini düzenlemektir. Maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesindeki temel konular; varlıkların

muhasebeleştirilmesi, defter değerlerinin belirlenmesi ve bunlarla ilgili olarak finansal tablolara yansıtılması gereken amortisman tutarları ile değer düşüklüğü zararlarıdır.

- **TMS 17 Kiralama İşlemleri:** Bu Standardın amacı; gerçekleştirilen kiralama işlemlerine ilişkin olarak kiracı ve kiraya veren tarafından uygulanması gereken muhasebe politikalarını ve yapılacak açıklamaları belirlemektir.
- **TMS 18 Hasılat:** Bu Standardın amacı; belirli tipteki işlemlerden ve olaylardan elde edilen hasılat ile ilgili muhasebe işlemlerini açıklamaktır.
- **TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar:** Bu Standardın amacı; çalışanlara sağlanan faydaların muhasebeleştirilmesi ve açıklanmasına ilişkin hususları belirlemektir.
- **TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması:** Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve açıklanması ile diğer şekillerdeki devlet yardımlarının açıklanmasında bu Standart uygulanır.
- **TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri:** Bu Standardın amacı, yabancı para işlemlerin ve yurtdışındaki işletmelerin finansal tablolara nasıl dâhil edileceğini ve finansal tablolarda kullanılan para birimine nasıl çevrileceğini düzenlemektir.
- **TMS 23 Borçlanma Maliyetleri:** Bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin hususları açıklamaktır.
- **TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları:** Bu Standardın amacı; işletmenin finansal durumu ile kâr veya zararının, ilişkili tarafların mevcudiyetinden, söz konusu taraflarla gerçekleştirilen işlemlerden ve

işletme ile ilişkili tarafları arasındaki taahhütler dâhil olmak üzere, mevcut bakiyelerden etkilenebileceği olasılığına dikkat çekmek için gerekli olan açıklamaların, işletmenin finansal tablolarında yer almasını sağlamaktır.

- **TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama:** Bu Standart, emeklilik fayda planlarına ilişkin finansal tabloların hazırlandığı durumlarda, söz konusu finansal tablolara uygulanır. Emeklilik fayda planlarının finansal tablolara nasıl dahil edileceğine ilişkin hususları düzenler.
- **TMS 27 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar (2011 Öncesi Versiyonu):** Bu Standart, bir ana ortaklığın kontrolü altında bulunan bir grup işletmenin konsolide finansal tablolarının hazırlanmasına ve sunumuna ilişkin esasları belirler.
- **TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar (2011 Versiyonu):** Bu Standartın amacı bireysel finansal tabloların hazırlanmasında; bağlı ortaklıklardaki, iş ortaklıklarındaki ve iştiraklerdeki yatırımlara ilişkin uyulması gereken muhasebeleştirme ve açıklama hükümlerini düzenlemektir.
- **TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar (2011 Versiyonu):** Bu Standartın amacı; iştiraklerdeki yatırımların muhasebeleştirilmesini tanımlamak, iştiraklerdeki ve iş ortaklıklarındaki yatırımların muhasebeleştirilmesi durumunda öz kaynak yönteminin uygulanmasına ilişkin hükümleri ortaya koymaktır.
- **TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama:** Bu Standart, geçerli para birimi yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi olan işletmelerin, konsolide finansal tabloları da dahil olmak üzere, tüm temel finansal tablolarında uygulanır.

- **TMS 31 İş Ortaklıklarındaki Paylar:** İş ortaklıklarındaki payların muhasebeleştirilmesi ve iş ortaklıklarının yapılarına ve faaliyetlerinin gerçekleştirilme şekline bağlı olmaksızın; iş ortaklığının varlık, borç, gelir ve giderlerinin ortak girişimcilerin ve yatırımcıların finansal tablolarında raporlanması bu Standart uyarınca yapılır.
- **TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum:** Bu Standardın amacı, finansal araçların borç veya öz kaynak olarak sunulmaları ile finansal varlık ve borçların netleştirilmelerine ilişkin ilkeleri belirlemektir. Bu Standart, ihraç eden (ihraççı) açısından finansal araçların, finansal varlık, finansal borç ve öz kaynağa dayalı finansal araç olarak sınıflandırılması, bunlara ilişkin faiz, temettü, kayıp ve kazançların sınıflandırılması ve finansal varlık ve borçların netleştirilmeleri gereken durumlara uygulanır.
- **TMS 33 Hisse Başına Kazanç:** Bu Standardın amacı; hem aynı raporlama dönemi içinde farklı işletmelerin, hem de aynı işletmenin farklı raporlama dönemlerindeki performansının karşılaştırılmasına yardımcı olmak amacıyla, hisse başına kazancın belirlenmesine ve finansal tablo kullanıcılarına sunulmasına ilişkin ilkeleri belirlemektir. Hisse başına kazanç verilerinin, “kazanç” ın farklı muhasebe politikalarına göre saptanması nedeniyle sınırlı kullanıma sahip olmasına karşın, tutarlı bir biçimde belirlenen bir payda, finansal raporlamanın kalitesini artırıcı bir etkiye sahip olacaktır. Bu Standardın odaklandığı nokta, hisse başına kazancın hesaplamasına ilişkin paydanın belirlenmesidir.
- **TMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama:** Bu Standardın amacı; ara dönem finansal raporlamanın asgari içeriğinin tanımlanması ve ara döneme ilişkin özet veya ayrıntılı finansal tablolardaki muhasebeleştirme ve ölçme ilkelerini belirlemektir.
- **TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü:** Bu Standardın amacı; bir işletmenin, varlıklarının geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir

değerden izlenmemesini sağlamak amacıyla uygulanması gereken ilkeleri belirlemektir.

- **TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar:** Bu Standardın amacı; uygun muhasebeleştirme kriterleri ve ölçüm esaslarının karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklara uygulanmasını ve kullanıcıların bunların nitelikleri, zamanlamaları ve tutarlarını anlamalarını sağlamak üzere gerekli bilgilerin finansal tablo eklerinde gösterilmesini sağlamaktır.
- **TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar:** Bu Standardın amacı başka bir Standartta özel hüküm bulunmayan maddi olmayan duran varlıklarla ilgili muhasebeleştirme yöntemlerini belirlemektir.
- **TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme:** Bu Standardın amacı; finansal varlıkların, finansal borçların ve finansal olmayan kalemlerin alım veya satımına ilişkin sözleşmelerin muhasebeleştirme ve ölçülmesine yönelik ilkeleri belirlemektir.
- **TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller:** Bu Standardın amacı; yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesi ve yapılması gereken açıklamalara ilişkin esasları belirlemektedir.
- **TMS 41 Tarımsal Faaliyetler:** Bu Standardın amacı; tarımsal faaliyetlere ilişkin muhasebeleştirme yöntemlerini ve açıklamaları belirlemektir.

TFRS Yorum 1 Hizmetten Çekme, Restorasyon ve Benzeri Mevcut Yükümlülüklerdeki Değişiklikler

TFRS Yorum 2 Üyelerin Kooperatif İşletmelerdeki Hisseleri ve Benzeri Finansal Araçlar

TFRS Yorum 4 Bir Anlaşmanın Kiralama İşlemi İçerip İçermediğinin Belirlenmesi

- TFRS Yorum 5** Hizmetten Çekme, Restorasyon ve Çevre Rehabilitasyon Fonlarından Kaynaklanan Paylar Üzerindeki Haklar
- TFRS Yorum 6** Özel Bir Piyasaya Katılımdan Doğan Yükümlülükler - Atık Elektrikli ve Elektronik Aletler
- TFRS Yorum 7** TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Standardı Kapsamında Düzeltme Yaklaşımının Uygulanması
- TFRS Yorum 10** Ara Dönem Finansal Raporlama ve Değer Düşüklüğü
- TFRS Yorum 12** İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları
- TFRS Yorum 13** Müşteri Sadakat Programları
- TFRS Yorum 14** TMS 19 - Tanımlanmış Fayda Varlığının Sınırı, Asgari Fonlama Koşulları ve Bu Koşulların Birbiri ile Etkileşimi
- TFRS Yorum 15** Gayrimenkul İnşaat Anlaşmaları
- TFRS Yorum 16** Yurtdışındaki İşletmede Bulunan Net Yatırımın Finansal Riskten Korunması
- TFRS Yorum 17** Nakit Dışı Varlıkların Ortaklara
- TFRS Yorum 18** Müşterilerden Varlık Transferleri
- TFRS Yorum 19** Finansal Borçların Özkaynağa Dayalı Finansal Araçlarla Ödenmesi
- TMS Yorum 10** Devlet Yardımları - İşletme Faaliyetleri ile Özel Bir İlişkisi Bulunmayanlar
- TMS Yorum 12** Konsolidasyon - Özel Amaçlı İşletmeler
- TMS Yorum 13** Müştereken Kontrol Edilen İşletmeler - Ortak Girişimcilerin Parasal Olmayan Katılım Payları
- TMS Yorum 15** Faaliyet Kiralamaları - Teşvikler
- TMS Yorum 25** Gelir Vergileri - İşletmenin veya Hissedarlarının Vergi Statüsündeki Değişiklikler
- TMS Yorum 27** Yasal Açıdan Kiralama Görünümündeki İşlemlerin Özünün Değerlendirilmesi
- TMS Yorum 29** İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları-Açıklamalar
- TMS Yorum 31** Hasılat - Reklam Hizmetleri İçeren Takas (Barter) İşlemleri
- TMS Yorum 32** Maddi Olmayan Duran Varlıklar - İnternet Sitesi Maliyetleri

3. MESLEKİ YARGI

Finansal tablo hazırlayıcıları 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 hale gelmektedir. Finansal muhasebe, değişik şartlar altında farklı düzeylerde mesleki yargının kullanımını gerektirmektedir.¹³⁵

3.1. Meslek Tanımları

Arapça “suluk” kelimesinden türetilmiş olan “meslek” sözcüğü dilimize Arapça’dan yerleşmiş bir kavramdır. Köküne bağlı olarak “uğraş, öğreti, usul, tarz” gibi anlamlara gelen “meslek” kavramı, “belli bir eğitim ile kazanılan sistemli bilgi ve becerilere dayalı, insanlara yararlı mal üretmek, hizmet vermek ve karşılığında para kazanmak için yapılan, kuralları belirlenmiş iş” şeklinde tanımlanmaktadır.¹³⁶

Dilimizde meslek kavramının ifade ettiği anlam oldukça geniş olup, her düzey ve alandan uğraşı kapsamaktadır. Buna karşılık İngilizce’de meslek kavramı, görülen eğitimin düzeyi ve meslek görevlerinin niteliğine göre sınıflandırılmıştır. Üniversite eğitimi gerektiren meslekler için “üst düzey meslekler ya da uzman meslekler” (professions) terimi, ortaöğretimle

¹³⁵ A. Fatih Dalkılıç, “**Mesleki Yargı Sürecinin Muhasebe Standartları Kapsamında incelenmesi**”, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, (Çevrimiçi) <http://www.sbe.deu.edu.tr/dergi/cilt10.say%C4%B13/10.3%20dalk%C4%B1%C4%B1%3%A7.pdf> , (Erişim Tarihi: 04.12.2012)

¹³⁶(Çevrimiçi) http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.50dafb8dd4fbb2.49280235 , (Erişim Tarihi: 04.12.2012)

edinilen meslekler için de “ara meslekler ya da beceri meslekleri” (vocations) gibi terimler kullanılmaktadır.¹³⁷

Farklı tanımlamalarla ifade edilebilen meslek kavramı hangi ülke ve kültürde tanımlanmış olursa olsun profesyonellik kavramını içermekte ve yapılan işin profesyonel olarak icra edilmesi bu işin meslek haline gelmesi sonucunu doğurmaktadır.

Özel bir öğrenim sonucu elde edilen, belirli bir sosyal prestiji olan işleri icra eden kişilere profesyonel kişi, faaliyetlerine de profesyonellik denir. Hukuk, tıp gibi meslekler bunlardandır. Muhasebe mesleği de özel bir eğitimin alınması sonucunda uygulanabildiğinden bu tanımın içine girmektedir.¹³⁸

3.2. Bir Meslek Olarak Muhasebe

Her meslek toplumun ihtiyaçlarından doğmakta, birtakım etik veya yasal kurallar doğrultusunda ilgili meslek mensupları tarafından icra edilmekte ve toplumdaki kültürel, ekonomik, bilimsel ve teknolojik gelişmelere bağlı olarak zaman içerisinde gelişmeler gösterebilmekte veya değişime uğrayabilmektedir.

İşletmelerin faaliyet gösterdiği ekonomilerin gelişmesi ve buna bağlı olarak işletme faaliyetlerinin sınıflandırılarak kaydedilmesi ve bu faaliyetlerin sonuçlarının ilgili taraflara bildirilmesi ihtiyacı muhasebe biliminin temel çalışma alanını oluşturur. Muhasebe, bir işletmenin ekonomik faaliyetlerine ilişkin finansal bilgileri ölçmek ve ilgili taraflara bu bilgileri raporlamak amacı ile kullanılan bir süreçtir. Bu süreç içerisinde gerekli bilgiler kaydedilir, sınıflandırılır, özetlenir, analiz edilir, yorumlanır ve raporlanır. Bu işlemlerin yapılması ve bir meslek olarak profesyonel olarak icra edilmesi muhasebe mesleğinin tanımını oluşturur.

¹³⁷ Yıldız Kuzgun, “Meslek Danışmanlığı Kuramlar ve Uygulamalar”, Nobel Yayınları, Ankara, 2000, s. 1

¹³⁸ Çiğdem Solaş, “Muhasebe Mesleğinde Mesleki Yargı”, (Çevrimiçi), http://docs.google.com/View?id=ddmwd459_28f356dsfk (Erişim Tarihi: 04.12.2012)

Muhasebe mesleği, gerçek ve tüzel kurum ve işletmelerin, işletme ile ilişkisi olanlara hak ve sorumluluklarını belirtmek amacıyla varlıklarını ve kaynaklarını, borç-alacak durumlarını, gelir-gider ve kara ilişkin hesaplarını önceden belirlenmiş kurallara, ilkelere ve yasalara uygun olarak kayıt altına alma ve kayıtlardan çıkarılan finansal tablolar ile yorum yapma işidir.¹³⁹

3.3. Ülkemizde muhasebe mesleği ve Tanımlanması

Ülkemizde muhasebe mesleği 3568 sayılı ‘‘Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu¹⁴⁰ ‘‘ ile düzenlenmiştir. 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’nun ‘‘Amaç’’ başlığını taşıyan 1’inci maddesinde;

‘‘Bu Kanunun amacı, işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek üzere, ‘‘Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik’’ ve ‘‘Yeminli Mali Mřavirlik¹⁴¹’’ meslekleri ve hizmetleri ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinin kurulmasına, teşkilat, faaliyet ve denetimlerine, organlarının seçimlerine dair esasları düzenlemektir.’’ hükmü yer almaktadır.

¹³⁹ Seyhan Dzmen, ‘‘ **Muhasebe Mesleğinde Etik**’’, Zonguldak, 2003, Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, s. 6

¹⁴⁰ 26.07.2008 tarih ve 26948 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 5786 sayılı Kanun ile 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun adı ‘‘Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’’ olarak değiştirilmiştir.

¹⁴¹ 26.07.2008 tarih ve 26948 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 5786 sayılı Kanun’un 19. Maddesi ile ‘‘Serbest Muhasebecilik’’ ibaresi madde metninden çıkarılmıştır.

3.3.1. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Mesleği

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.¹⁴²

3568 sayılı kanunun “Mesleğin Konusu” başlıklı 2’nci maddesinin A fıkrasında “Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik Mesleğinin Konusu” aşağıdaki gibi düzenlenmiştir:

“Gerçek ve tüzelkişilere ait teşebbüs ve işletmelerin;

a) Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço, kâr-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak.

b) Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, malî mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak.

c) Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, malî tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak.

Yukarıda sayılan işleri; bir işyerine bağlı olmaksızın yapanlara serbest muhasebeci malî müşavir denir.”

¹⁴² Dalkılıç, a.g.e. , s. 19

3.3.2. Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği

Yeminli mali müşavirler, serbest muhasebeci mali müşavirlerin yapabileceği denetim ve danışmanlık işleri yanında mali tabloların ve beyannamelerin mevzuat hükümleri, muhasebe ilkeleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini gösteren onaylama işlemlerini yapabilirler.¹⁴³ Ayrıca işletmelerin muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek ve çeşitli konularda danışmanlık yapmakla da yetkilidirler.¹⁴⁴

Yeminli mali müşavirler, muhasebe ile ilgili defter tutamazlar. İşletmelerin bilanço, kar-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenleyemez ve bunlara benzer diğer işlemleri yapamazlar.

3.4. Yargı ve Mesleki Yargı Kavramları

Birbirinden çok farklı ve karmaşık finansal olayların çeşitli muhasebe prensipleri ve muhasebe standartları kullanılarak muhasebeleştirilmesi ve finansal raporlarda özetlenmesi dikkat ve özen isteyen bir süreçtir. Bu süreç çoğunlukla muhasebecinin sahip olduğu teknik bilgi, birikim ve mesleki yargısını kullanmasını gerektirir. Muhasebecilerin, muhasebe standartlarının uygulanmasında başvurdukları mesleki yargı yöntemlerine geçmeden önce yargı ve mesleki yargı kavramlarının anlaşılması yerinde olacaktır.

3.4.1. Yargı Kavramı

Hüküm, değerlendirme veya karar anlamlarına gelen yargı kavramı, bir şeyin ya da şeyler arasındaki bağıntının gerçekliğini doğrulayan ya da

¹⁴³ Veysi Seviğ “Muhasebecilik Mesleğinde Görev, Sorumluluk Ve Yetki”, Mali Çözüm Dergisi, S. 6, (Ağustos 1991)

¹⁴⁴ Dalkılıç, a.g.e. , s. 19

reddeden¹⁴⁵ düşünsel edim olarak tanımlanmaktadır.¹⁴⁶ Bir başka açıdan ise yargı, doğru ya da yanlış olabilen bir öne sürüm veya kişinin kesin bilgi edinme olanağı bulunmayan bir durumda kararını dayandırdığı kanı olarak açıklanabilir.¹⁴⁷

Profesyonel olarak icra edilen birçok meslek dalı için ayrı ayrı tanımlanabilen yargı kavramının, muhasebe mesleği açısından daha çok karar veya karar verme süreci olarak değerlendirilmesi ve tanımların bu yönde algılanması daha doğru olacaktır.

3.4.2. Mesleki Yargı Kavramı

Yargıdan mesleki yargıya geçiş, yargı sürecini daha uzun duruma getirmekte ve sürecin içine ilgili olduğu konu kapsamında mesleki bilgi ve becerileri, standartları, yapılan iş ve yerine getirilen görevle ilgili sorumlulukları da katmaktadır. Gerekli özen, tarafsızlık, dürüstlük ve tamlık gibi özellikler kişisel değerlerden, mesleğin gereklerinden ve toplumun beklentilerinden ortaya çıkmaktadır.¹⁴⁸

Mesleki yargı, ilgili meslek dalında, standartların ve prensiplerin uygulanması esnasında, bu standardın veya prensibin karar almada yeterli olmaması sonucunda doğan boşluğu doldurmak üzere meslek mensubu tarafından yapılan bir uygulamadır. Bu uygulama hukuk, mühendislik, hekimlik, muhasebecilik gibi meslek alanlarındaki profesyoneller tarafından yapılmaktadır. Mesleki yargı, ilgili mesleğin prensip ve uygulamalarına bağlı olarak meslekten mesleğe farklılık gösterir.¹⁴⁹

¹⁴⁵ Orijinal metinde “evetleyen ya da değilleyen” olarak açıklanmıştır.

¹⁴⁶ (Çevrimiçi) <http://www.tubaterim.gov.tr/>, (Erişim Tarihi: 04.02.2012)

¹⁴⁷ (Çevrimiçi) <http://tdkterim.gov.tr/bts/>, (Erişim Tarihi: 04.02.2012)

¹⁴⁸ Nergis Tek ve A. Fatih Dalkılıç “TMS Uygulamalarında Mesleki Yargının Yeri ve Mesleki Yargı Kullanımını Gerektiren Alanlar”, s.4,

(Çevrimiçi) http://dosya.izsmmmo.com/documan/TMSS_XII_BILDIRILER/nergis_tek_fatih_dalkilic.doc, (Erişim Tarihi: 07.02.2012)

¹⁴⁹ Solaş, a.g.m. s.1

Yapılan tanımla ilgili olarak yargının bazı özelliklerinden söz etmek mümkündür. Buna göre yargı;¹⁵⁰

- Anlamalı bir tercih içermelidir,
- Problem tanımlama ve problemin farkında olmadan karar vermeye uzanan bir süreci içermelidir,
- Kişinin is sorumlulukları ile ilgili olmalıdır,
- Kişisel düzeyde dürüstlük gibi değerleri barındırmalıdır,
- Gerekli ve özel bilgi gerektirmeli, mesleki standartlar ve mevcut uygulama ile ilgili olmalıdır,
- Benzeri problemler ve benzer durumlarla ilgili tecrübeye dayalı olmalıdır,
- Mesleki tarafsızlığa izin veren şartlar altında gerçekleştirilmelidir.

Tüm bu açıklamalar doğrultusunda mesleki yargının, gerekli özen, tarafsızlık ve dürüstlük altında ve meslekle ilgili standartlar doğrultusunda, deneyimli ve bilgili (ehliyetli) kişilerce gerçekleştirilen yargı olduğu söylenebilir.¹⁵¹ Bu bağlamda mesleki yargı eğitilmiş yargıdır.¹⁵²

¹⁵⁰ A.Fatih Dalkılıç, ‘‘ Mesleki Yargı Sürecinin Muhasebe Standartları Kapsamında İncelenmesi’’ , Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2008, Cilt:10, Sayı:3’den Gibbins, M. ve A.K. Mason. Professional Judgment in Financial Reporting,, CICA Res. Study, 1988 s.5

¹⁵¹ Tek ve Dalkılıç, **a.g.e.**

¹⁵² Solaş, **a.g.e.**

3.4.2.1. Mesleki Yargı Süreci

Mesleki yargı süreci oldukça geniş ve detaylıdır. Kavram olarak mesleki yargı, önce başlangıçtaki olayın bilişsel düzeyde kavranmasını ve meselelerin belirlenmesini, bilginin araştırılmasını, daha sonra bu bilginin değerlendirilmesi ve olayın ağırlığının saptanarak bir ön kanaatin oluşması ve olayın değerinin veya faydasının belirlenerek, bundan elde edilecek sonuçları ve kararın kendisini içerir. Bu süreçte hiçbir şekilde belirli bir bilgi veya varsayım ileri sürülmez ve kişisel hale getirilmez.¹⁵³

Mesleki yargı uygulamasında bulunacak kişi, bilinçli ve özenle yapılmış bir seçim sonucunda anlamlı bir karar almalıdır. Mesleki yargıda bulunan bu kişi, olayın veya problemin kavranmasından kararı verinceye kadar sürecin devam ettiğinin bilincinde olmalı ve kendisini verilen iş tanımını sınırları içinde bu yargıda bulunduğunu ve verdiği karardan katlanması gereken bir sonuç çıkacağına bilincinde olmalıdır. Mesleki yargı süreci özenle hareket edilmesi gereken ve uzmanlık isteyen bir konudur ve en önemli unsuru meslek mensubunun objektif davranması zorunluluğudur.¹⁵⁴

3.4.2.2. Mesleki Yargı Sürecinin Bileşenleri

Mesleki yargı sürecinin bileşenleri aşağıdaki şekilde gruplanabilir:

155

- **Yargı gerektiren durum:** Sorunun doğası, ilgili standartlar ve ne derece açık oldukları, ekonomik ve diğer güdüler, sorunun çözülmesi için tanınan süre ve bilginin maliyetini içermektedir.

¹⁵³ a.g.e. s.3

¹⁵⁴ a.g.e.

¹⁵⁵ Tek ve Dalkılıç, a.g.e. s.7

- **Yargıda bulunan kişi ya da kişiler:** Mesleki yargı süreci içinde yer alan kişiler, yetenek düzeyi, dürüstlük ve etik unsurlar, gerekli bilgi ve özen, sorun ve durumun anlaşılması, riskten kaçınma gibi kişiye ait özellikler, sorumluluk, bilgi düzeyi ve kişisel hedefleri içermektedir.
- **Süreç:** Bilgi toplama ve işleme, tarafsızlık, bilinçli ve bilinç dışı bilişsel süreçler, grup içi bilgi paylaşımı, dokümantasyon, kuruma ait süreçler ve meslek örgütüne ilişkin süreçleri içermektedir.
- **Çıktı (karar ve sonuçları):** Karar, tahmin ya da görüş, tahmin ve görüşe bağlı ortaya çıkacak olan kısa ve uzun dönemdeki sonuçlar, sonucun ilgili taraflara iletilmesini sağlayan araç, uygulanan yöntem ve gelecek zaman için kazanılan deneyim ve edinilen bilgiyi içermektedir.

Deneyim ve bilgi düzeyi, meslek mensubunu yeni durumlarla ilgili yargı konusunda hazır duruma getirecektir. Mesleki yargı süreci devam eden 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.¹⁵⁶

Yukarıda bileşenleri açıklanan süreç çok uzun zaman alan bir süreç olabileceği gibi, hiç zaman almadan hızla yürütülmüş bir süreç de olabilir. Tek önemli husus, mesleki yargı seçiminin anlamlı bir seçim olarak yapıldığı hususunun varsayımıdır. Aksi takdirde bu karar mesleki yargı olmayacaktır. Mesleki yargı kararı verilirken yapılan seçimin tarafsız olarak ve tanıma uygun bir şekilde yapılmadığı durumlarda bu sürece mesleki yargı demek mümkün olmayacaktır.¹⁵⁷

Mesleki yargı süreci kusursuz ve mükemmel değildir. Mantık hataları, bilgi eksikliği, zaman gibi insana özgü bazı kısıtlardan etkilenmeye

¹⁵⁶ a.g.e.

¹⁵⁷ Solaş, a.g.m.

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 gerçeği kaçınılmazdır. Yeterli düzeyde bilgi çoğunlukla benzer durumlarla karşılaşıldığında edinilmektedir. Benzer durumlarla karşılaşıldıkça işlemlerin biçimleri ve özlere anlaşılmakta, standartların hangi koşullarda nasıl kullanılacağı öğrenilmektedir.¹⁵⁸

3.4.2.3. Mesleki Yargı Sürecini Etkileyen Unsurlar

Mesleki yargıda bulunacak meslek mensubu yukarıda bahsedilen karar verme sürecinde bir takım çevresel etkiler veya yargıda bulunulacak olan durumun bir parçası olan diğer unsurların etkisi altında kalabilir. Her ne kadar mesleki yargı ilgili mesleğin prensip ve uygulamaları ışığında meslek mensubu tarafından gerekli özen ve dürüstlük ilkeleri altında alınan bir karar olsa da, meslek mensubu her bir yargı sürecine kendi mesleki birikimi ve o andaki çevre şartlarına göre şekillenmiş mesleki kanaatini dâhil eder. Bu durumda mesleki yargı sürecinin bir takım çevresel unsurların etkisi altında şekillenmesi kaçınılmazdır.

Meslek mensupları belirli verilere dayanarak ve belirli standartları ya da prensipleri kullanarak ilgili olaylara mesleki yargıda bulunmak suretiye çözüm getirmek durumundadırlar. Meslek mensubunun mesleki yargı sürecinde etkilenebileceği dört ana unsur aşağıdaki şekilde özetlenebilir:¹⁵⁹

- **Çevre:** Yargı olayı belirli bir çevrede oluşur. Bu çevre yargı olayının çok daha ötesinde olabilir ama yine de mesleki yargıyı etkileyebilir. Örneğin belirli bir işletmede verilen teşvik primler, maruz kalınan

¹⁵⁸ Tek ve Dalkılıç, **a.g.m.** s.19

¹⁵⁹ Solaş, **a.g.m.** s.7

zaman baskısı, ortamdaki belirsizlik ve bunun yarattığı risk mesleki yargıda bulunan meslek mensubunu etkileyebilir.

- **Kişiler:** Mesleki yargıda bulunacak kişilerin mesleki yargı yetenekleri, ilgili konuda tecrübelerinin bulunup bulunmadığı kişinin bulunacağı yargıda önemli bir faktördür. Bunun yanında konuyu kavrama yeteneği, mesleki yargı sonucu doğacak risklerle ilgili farkındalık, sorumluluk ve otorite bilinci ve diğer kişisel eğilimler ayrı ayrı mesleki yargı uygulamasını etkileyen unsurlardır.
- **Standartlar ve Prensipler:** Mesleki yargıda bulunulan ortamda standartların ya da prensiplerin mevcudiyeti veya noksanlığı, anlaşılır ya da anlaşılabilir olması konunun uygulanması için bir fikir birliğinin bulunması ya da bulunmaması ve sosyal kalıplar mesleki yargıyı etkileyebilir.
- **Veriler:** İlgili durumun gerçekleri, meslek mensubunca bilinen koşullar yargı sürecini etkileyen koşullardır.

3.4.2.4. Mesleki Yargı Uygulamasının Sınırları

Mesleki yargı belirli standart ve prensiplerin uygulanması esnasında, söz konusu standardın veya prensibin karar alınmaya cevap verecek düzeyde yeterli olmaması sonucunda doğan boşluğu doldurmak üzere yapılan bir uygulamadır. Meslek mensubu bu boşluğu kendi anlayış bilgi ve tecrübesine göre doldurur ve bu kararı icra eder.¹⁶⁰

Mesleki yargıya konu olan olay mutlaka belgelenmelidir. Mesleki yargı kişinin önsezisine göre alınan bir karar olarak algılanmamalıdır. Bu karar meslek mensubunun bağlı olduğu kritere göre, etik kurallar da dikkate alınarak ve tarafsız bir biçimde alınmalıdır. İlgili meslek mensubu yargıda bulunacağı olayı ve olayla ilgili mevcut standartları kavramış

¹⁶⁰ a.g.m.

olmalıdır. Mesleki yargı kesinlikle kriter olarak kullanılan standart ve prensibin yerini almamalıdır. Aynı zamanda yargıya konu olan olayla ilgili standartlar da mesleki yargının yerine geçmemelidir. Bu nedenle mesleki yargı, uzmanlık, tecrübe, işle ilgili bilgi ve tecrübenin sağladığı kavrama, bilişsel yetenek gibi hususları içerir.¹⁶¹

3.5. Mesleki Etik

Mesleki yargının kişiye özel olması, gerekli dürüstlük ve ahlaki değerler ışığında mesleki sorumluluk içerecek biçimde şekillenmesi, etik ve mesleki etik değerler ile olan ilişkisini ortaya koyar. Unutulmamalıdır ki mesleki yargı, bilinçli ve özenle hareket edilen bir süreç sonucunda, meslek standartları çerçevesinde alınmış ve sonuçlarının tüm ilgili grupları hatta çoğu zaman tüm toplumu etkilediği kişiye özel bir tercihtir. Böyle bir süreç sonucunda şekillenen bir tercihin yapılmasında meslek mensubunun kişisel ve mesleki etik değerleri son derece etkilidir.

3.5.1. Etik Kavramı

Etik kelimesi, ahlak felsefesi veya felsefenin ödev, yükümlülük, sorumluluk ve erdem gibi kavramlarını analiz eden, doğruluk veya yanlışlık ile iyi veya kötüyle ilgili ahlaki yargıları ele alan, ahlaki eylemin doğasını soruşturan ve iyi bir yaşamın nasıl olması gerektiğinin açıklamaya çalışan dalı anlamına gelmektedir.¹⁶²

3.5.2. Etik Ahlak İlişkisi

Etik denince ilk akla gelen kelimelerden biri “ahlâk (aktöre)” kelimesidir. Etik ve ahlak diye söze başlanır ve uyulmasında yarar görülen kurallardan söz edilir. Etik ve ahlak birbirine yakın iki kavram gibi

¹⁶¹ a.g.m.

¹⁶² (Çevrimiçi) <http://tdkterim.gov.tr/bts/>, (Erişim Tarihi: 06.02.2012)

görünse de ayrı kavramlardır. Bu açıdan etiği doğru ve yanlışın kuramı, ahlaki ise bunun uygulaması olarak düşünebiliriz.¹⁶³

Ahlak genel olarak bir toplum içinde kişilerin benimsedikleri, uymak zorunda buldukları davranış biçimleri ve kuralları olarak tanımlanmaktadır. Felsefi anlamda ise belli bir toplumun belli bir döneminde bireysel ve toplumsal davranış kurallarını tespit eden ve inceleyen bilim olarak açıklanmaktadır.¹⁶⁴

Etik özelliği bulunmayan eylemler, dengeleri bozacağı gibi yapılan işe güveni ve saygıyı da azaltmaktadır. Bu nedenle alınan kararların değerlendirilmesini yapacak olanların ahlaki standartlara olan ilgisi diğer ilkelere olan ilgisinden daha fazladır.¹⁶⁵

Alınacak bir kararın sonuçları çok önemli etkiler yaratacaksa, formel bir karar sürecinin izlenmesi gereklidir. Genel anlamda bu biçimsel karar süreci aşağıdaki adımlardan oluşur:

- Sorunun belirlenmesi,
- Olası davranış biçim ve yollarının belirlenmesi,
- Karara ilişkin kısıtlamaların belirlenmesi,
- Olası davranış biçimlerinin etkilerinin analiz edilmesi,
- En uygun davranış biçimine karar verilmesi.

Etik kurallar ışığında uygulanan bu süreç ahlaki bir kararın alınmasına da yardımcı olacaktır.

¹⁶³ Veysi Seviğ, “**Meslek Etiği**”, Mali Çözüm Dergisi, (Çevrimiçi) <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/57MaliCozum/05-%2057VeysiSevig.doc> , (Erişim Tarihi: (07.02.2012)

¹⁶⁴ Ersin Güredin, “ Denetim ve Güvence Hizmetleri” , 13.b. , İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2010, s.106

¹⁶⁵ Hulusi Özocak ve Melih Baş, “**Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Etik, Bağımsızlık ve Tarafsızlık**”, Mali Çözüm Dergisi, (Çevrimiçi) <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/56MaliCozum/56%20H.%20C3%96ZOC AK%20-%20MEL%C4%B0H%20BA%C5%9E%20.doc> , (Erişim Tarihi: (07.02.2012)

3.5.3. Kişiler Neden Ahlak Dışı Davranır?

Ahlak dışı davranış, bireylerin; toplumun iyi, doğru ve güzel saydığı ahlak kurallarını terk etmesi, bu ilkelere aykırı davranmasıdır. Bireyleri ahlak dışı davranmaya yönlendiren iki temel neden bulunmaktadır.¹⁶⁶

Ahlak dışı davranışın birinci nedeni bazı bireylerin ahlak ölçütlerinin toplumca öngörülen ölçütlerden farklı olmasıdır. Uyuşturucu satıcıları, hırsızlar bu bireylere örnek alınabilir. Bu kişilerin ahlaki değer yargıları toplumunkinden farklı olduğu için, bu kişiler bir pişmanlık duygusuna kapılmadan ahlak dışı davranmaya devam ederler.¹⁶⁷

Kişileri ahlak dışı davranmaya iten ikinci bir neden de, bu kimselerin bencil davranmayı yeğlemeleridir. Yolda içinde önemli evraklar ve para bulunan bir çantayı bulan bir kişinin parayı aldıktan sonra çantayı herkesin görebileceği bir yere koyması ve parayı kendisine kıyafet almak için harcaması ve bunu kimseye anlatmaması buna örnektir. Bu kimse kendi değer yargılarının ihlal etmiştir, bunun bilincindedir ancak para onun çok önemlidir. Bencillik bu kişiyi ahlak dışı davranmaya yönelten sebeptir.¹⁶⁸

Uygulamada ahlak dışı davranışların önemli bir bölümü bencil davranış nedeniyle ortaya çıkmaktadır. Nüfuz sağlamak isteyen politikacıların davranışı, yalan vergi beyanında bulunma, sınavlarda kopya çekme bencil davranışa örnek gösterilebilir. Her durumda kişiler davranışlarının doğru olmadığını bildikleri halde, kendilerine çıkar sağlamak amacıyla ahlak kurallarını çiğnemektedirler.¹⁶⁹

¹⁶⁶ Güredin, **a.g.e.** , s.107

¹⁶⁷ **a.g.e.**

¹⁶⁸ **a.g.e.**

¹⁶⁹ **a.g.e.**

3.5.4. Mesleki Etik Kavramı

Her mesleğin kamusal açıdan gereksinimi vardır. Bu gereksinim etik ilkelere uyumla kurumlaşır. Mesleki kararların etik, sosyal, teknolojik, ekonomik ve politik yönleri olabilir. Böyle bir yelpazenin gücünü ve konumunu belirleyen temel öge etik yönüdür.¹⁷⁰

Mesleki etik, mesleki faaliyetin sürdürülmesi aşamasında ahlaki ve mesleki ilkelere göre hareket etme disiplini olarak kabul edilebilir. Herhangi bir mesleğin ifasında meslek elemanları mesleki etiğe ne kadar bağlı kalırlarsa o meslek toplum indinde o kadar saygı ve güven kazanır.¹⁷¹ Bu açıdan bakıldığında genel anlamdaki etik yaklaşımlarının meslek alanlarında somutlaşan biçimlerine meslek etiği denilmektedir; muhasebe etiği, tıp etiği gibi.¹⁷²

Kişilerin davranışları işe bakış açıları işin yapımında gösterdikleri başarıların altında etik kurallara bağlılık ön plana çıkmaktadır. Çünkü her başarının arkasında yatan çalışanların bireysel başarılarıdır. Bireysel başarının temelinde de çalışkanlık kadar etik ilkelere bağlılık yatmaktadır. İş yaşamında meslek elemanının kendisine tevdi edilen bir işi bütün özellikleri ile kavraması mesleki açıdan değerlendirerek kendisinden beklenen hizmeti mesleğinin özelliklerine uygun olarak vermesi meslek etiğinin gereklerindedir.¹⁷³

Mesleki etik, bir özdenetim düzeneği gibi çalışır. Ama öteki denetim biçimlerinden farklı olarak içseldir ve manevi bir nitelik taşır. Meslek etiği, genel ahlaki ilkelerin söz konusu meslek özelinde yeniden yazılmasıdır. Genel ahlak kurallarının ötesinde bu kez mesleki ahlak ilkeleri, etik kurallar olarak “mesleki davranış ilkeleri” adıyla yazılıdır ve bir belge olarak ortadadır.¹⁷⁴

¹⁷⁰ Seviğ, a.g.m.

¹⁷¹ a.g.e.

¹⁷² Özocak ve Baş, a.g.e.

¹⁷³ Seviğ, a.g.m.

¹⁷⁴ Serdar Kubilay, “**Etik, Daima!!**”, Tmh - Türkiye Mühendislik Haberleri, Sayı 426 - 2003/4, (Çevrimiçi) <http://web.itu.edu.tr/~goksel/dersler/etik/SKubilay.pdf> , (Erişim Tarihi: (07.02.2012)

Meslek üyelerinden beklenen, ortaya çıkaracağı ürün, mesleğini uygularken yalnız başına da olsa, toplumsal yaşama katılacağından toplumsal bir sorumluluk duymaları, mesleğin bilimsel ve teknik gereklerinden ödün vermemeleridir. Bu ise meslek ilkelerinin, içselleştirilmesi ve bir meslek ahlakına dönüşmesiyle olanaklıdır.¹⁷⁵

3.5.4.1. Meslek Ahlak Kurallarının Ortak Özellikleri

Kuralların uygulanmasında ortaya çıkabilecek aksaklık ve uyumsuzlukların bir ölçüde bertaraf edilebilmesi için çoğu meslek kendisi için yazılı mesleki davranış kuralları geliştirmiştir. Her mesleğin diğerinden farklı olmasına rağmen meslek ahlakı ile ilgili geliştirilen davranış kurallarında şu ortak özellikler gözlemlenmektedir:¹⁷⁶

- Meslek üyelerinden beklenen, yasaların öngördüğü düzeyinde üzerinde bir davranış içinde bulunmaları ve bu yüksek davranış biçimini her zaman için korumalarıdır.
- Ahlak kuralları dürüst davranmayı teşvik edici ve kamuoyunda olumlu bir imaj yaratmayı sağlayacak biçimde tasarlanmalıdır.
- Meslekler ahlak standartlarına uygun düşmeyen davranışları yasaklamaktadır.

3.5.5. Muhasebe Mesleğinde Etik

Muhasebenin en önemli görevlerinden biri ilgili kişilere doğru ve güvenilir bilgiler sunmaktır. Sunulan finansal bilgiler doğru ve güvenilir değilse bu bilgileri kullananlar sağlıklı kararlar alamazlar ve muhasebe sisteminden beklenen fayda sağlanamaz. Muhasebenin bilgi sunma işlevi göz önüne alındığında muhasebe mesleğinde etik; meslek mensuplarınca

¹⁷⁵ a.g.e.

¹⁷⁶ Güredin, a.g.e., s.112

kanunlara ve toplumun değer yargılarına uygun, güvenilir bilgilerin sunulmasıdır.¹⁷⁷

Toplum meslek mensubundan güvenilir bilgiler sunmasını bekler. Muhasebe mesleğinin kamu yararına hizmet vermesi nedeniyle meslek mensubunda topluma karşı sorumluluk duygusunun gelişmiş olması gerekir. Bunu sağlayacak olan, meslek mensubunun etik anlayışı olacaktır. Bu bağlamda meslek mensubunda bulunması gereken en önemli özellikler; dürüstlük, güvenilirlik, tarafsızlık, sır saklama, mesleki özen ve titizlik, sosyal sorumluluk ve bağımsızlıktır¹⁷⁸.

Meslek mensubu devletten topluma, mesleki kuruluşlardan müşterilere kadar çok geniş bir alanda sorumluluğu olan kişidir. Meslek mensubu edinmiş olduğu bilgi ve deneyimini, bunu talep edenlere ilgili yasaların ve mesleki kuruluşların öngördüğü sınırlar çerçevesinde sunmalıdır. Meslek mensubu bu görevi yerine getirirken zaman zaman ahlak kurallarıyla çelişkiye düşebilir. Bunun için ahlak açısından ortaya çıkan bu problemleri gidermede meslek ahlakı önemli bir rol oynar. Kısaca muhasebe mesleğinde etik son derece önemlidir.¹⁷⁹

3.5.6. Muhasebe Meslek Ahlakını Düzenleyen Kurallar

Muhasebe meslek ahlakı kurallarını düzenlemede uluslararası ve ulusal çapta birçok çalışma yapılmaktadır. Bu çalışmalar dünya çapında kabul görmüş uluslararası muhasebe meslek örgütleri ve bu örgütlerin ilke ve prensiplerini temel alan ulusal muhasebe meslek örgütleri tarafından yayınlanmış ve tüm meslek mensuplarınca benimsenmiştir.

¹⁷⁷ Özocak ve Baş, a.g.e.

¹⁷⁸ Yıldız Akbulut; “Meslek Ahlakı Kriterleri ve Muhasebe Mesleği Üzerine Bir Araştırma”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Nisan 1998, s.126

¹⁷⁹ a.g.e.

Meslek ahlak kuralının oluşturulmasında uluslararası alanda Amerika ve Kıta Avrupa'sı meslek örgütlerinin çalışmaları yaygın kullanım alanı bulmuş ve ulusal meslek örgütleri tarafından da benimsenmiş ve bu kurallar temel alınarak yerel düzenlemelere gidilmiştir.

Türkiye'de muhasebe meslek ahlakı kurallarını düzenleme yetkisi ise yasal olarak Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğine verilmiştir.¹⁸⁰

3.5.6.1. AICPA Mesleki Davranış Kuralları ve Prensipleri

Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü'nün (AICPA), yönetmelikleri gereği Mesleki Ahlak ve Moral Değerler Bölümüne sahip olması gerekmektedir. . Bölümün az sayıda tam zamanlı personeli mevcuttur. İşlemlerin yürütülmesinde gönüllü üyeler görev almaktadır. Bölüm, çalışmalarını Mesleki Ahlak ve Moral Değerler Komitesi adını taşıyan bir yöntem komitesi ve üç alt komite yardımıyla yürütmektedir.¹⁸¹

AICPA' nın Meslek Davranış Yasası Prensipler ve Davranış Kuralları olmak üzere iki kısmından oluşmaktadır. Yasada 6 tane prensip, 11 tane kural vardır. Söz konusu prensip ve kurallar aşağıdaki kesimde kısaca açıklanmıştır.¹⁸²

Mesleki Davranış yasasında belirtilen 6 prensip şu biçimde sıralanmıştır:

- Sorumluluklar
- Kamu yararı
- Dürüstlük

¹⁸⁰ Bkz. Ek1

¹⁸¹ Selçuk Uslu, “Muhasebe Mesleği Meslek Ahlakı Ve Moral Değerler”, 3. Muhasebe Sempozyumu (Çevrimiçi) <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/03.SEMPOZYUM/1GUN/02-1SELÇUKUSLU.doc> , (Erişim Tarihi: (07.02.2012)

¹⁸² a.g.e.

- Tarafsızlık ve bağımsız olma
- Özenli çalışma
- Sunulan hizmetin kapsam ve niteliği

Sorumluluklar: Meslek mensupları mesleklerini icra ederken, faaliyetlerinin tümünde, mesleki duyarlılığı ve moral değerleri göz önünde bulundurmalarıdır.

Kamu Yararı: Üyeler kamu yararına hizmet verme, kamu güvenini sarsacak davranışlarda bulunmama ve mesleğe kendilerini adayış gibi yükümlülükleri kabullenmek zorundadırlar.

Dürüstlük: Kamu güvenini sürdürmek ve yaygınlaştırmak için meslek mensupları mesleki sorumluluklarını dürüst bir biçimde yerine getirmek zorundadırlar.

Tarafsız ve Bağımsız Olma: Kamu muhasebecisi denetim veya diğer değerlendirme hizmetlerini sunarken tarafsızlığını sürdürmeli ve hizmet sunduğu işletmeyle hiçbir çıkar ilişkisi içinde bulunmamalıdır.

Özenli Çalışma: Kamu muhasebecisi görevini özenle yerine getirebilmek için teknik ve ahlaki meslek standartlarını incelemeli, yeteneğini ve sunduğu hizmetin kalitesini geliştirmeye çalışmalı ve mesleki sorumluluklarını uzmanlık disiplini ve düzenli ve gayretli bir çalışma sistemi içinde yerine getirmelidir.

Sunulan Hizmetin Kapsam ve Niteliği: Meslek mensubunun sunacağı hizmetin kapsam ve niteliği Meslek Davranış Yasasının Prensipler bölümünde açıklanmıştır. Bu nedenle kamu muhasebecisi kapsam ve nitelik belirlemek için bunları incelemek durumundadır.

Mesleki Davranış Yasası'nın ikinci bölümünde aşağıda sıralanan ve kısa açıklamaları verilen 1 adet kural yer almıştır. Bu kurallar, aksi belirtilmediği takdirde, tüm üyelere ve meslek mensuplarına uygulanır.¹⁸³

<u>Kural Numarası</u>	<u>Kural</u>
101	Bağımsızlık
102	Dürüst ve Tarafsız Olma
201	Genel Standartlar
202	Standartlara Uyma
203	Muhasebe Prensipleri
301	Müşteriyle İlgili Bilgilerin Gizliliği
302	Şartlı Ücret (Şarta Bağlı Ücret)
501	Uygunsuz Davranışlar
502	Reklam Yapma ve Hizmet Satışına Yönelik Diğer Talep Biçimleri
503	Komisyon ve Başvuru (Danışma)
Ücretleri	
505	Mesleği İcra Biçimi ve İsim

Bağımsızlık: Kamu muhasebecisi bir firmayı denetlemesi sırasında söz konusu firmadan tamamen bağımsız olmalıdır. Denetçinin kişisel olarak veya bağlı olduğu denetim firmasının müşteriyle mali bir ilişki içinde olması, iş

¹⁸³ a.g.e.

ilişkisi içinde olması, yönetim danışmanlığı yapması ve hukuki bir ihtilaf olması durumları, bağımsızlığı zedeleyen unsurlar olarak kabul edilir. Denetçi veya kamu muhasebecisi denetim hizmetini yerine getirirken bağımsız olmak zorundadır. Bir muhasebe, vergi, ya da yönetim danışmanlığı hizmetleri için bağımsızlığa gerek yoktur.

Dürüstlük ve Tarafsızlık: Bu kural sunulan her türlü mesleki hizmet ve AICPA'nın tüm üyeleri için geçerlidir.

Genel Standartlar: Bu kural kamu muhasebeciliği yapmayan üyeler de dâhil olmak üzere tüm üyeler için geçerlidir. Uyulması gereken 4 temel standart vardır. Bunlar;

- A. Mesleki Yeterlilik (Professional Competence)
- B. Mesleki Özen (Due Professional Care)
- C. Planlama ve Denetleme (Planning and Supervision)
- D. Yeterli Geçerli Veri (Sufficient Relevant Data)

Standartlara Uyma: Üyeler mesleki faaliyetlerini icra ederken ilgili mesleki kuruluşlar tarafından yayınlanmış bulunan standartlara uymak zorundadırlar.

Muhasebe Prensipleri: Muhasebe prensipleri kamu muhasebeciliği yapan ve yapmayan tüm AICPA üyeleri için geçerlidir. Muhasebe prensipleri Devlet Muhasebesi ve Finansal Muhasebe Standartları Kurullarınca yayınlanmış muhasebe standartlarıdır.

Müşteriyle İlgili Bilgilerin Gizliliği: Kamu muhasebecisi müşterinin izni olmadan edindiği bilgileri açıklama hakkına sahip değildir. Ancak bu kural meslek üyesinin 202 ve 203 kuralarda açıklanan mesleki sorumlulukları yerine getirmemesi anlamına gelmez. Mahkeme çağrısı

alması durumunda üye buna uymak zorundadır ve edindiği bilgileri ilgili ve sorumlu kişilere aktarmakla yükümlüdür.

Şartlı Ücret: Meslek mensubu gerçeklerin çarptırılmasına yönelik ücret tekliflerin hiçbir zaman kabul edemez.

Uygunuz Davranışlar: Meslek adını ve dürüstlüğünü zedeleyen davranışlar olup şöyle sıralanmışlardır:

- A. Müşteriye ilişkin kayıtların ve denetim çalışma kağıtlarının saklı tutulup müşteriye geri verilmemesi.
- B. İstihdamda ayrılık yaratma (discrimination)
- C. Muhasebe prensip, standart ve kurallarına uymamak.
- D. Finansal tabloların düzenlenmesinde ihmalkâr davranmak.

Reklam Yapma ve Hizmet Satışına Yönelik Diğer Talep Biçimleri: Kamu muhasebecisi yanlış ve aldatıcı reklam ve beyanlarla müşteri çekemez. Baskı uygulayarak, taciz ederek ve dolandırıcılıkla iş kapmak kesinlikle yasaktır.

Komisyon ve Başvuru (Danışma) Ücretleri: Hiçbir melek mensubu bir mal veya ürün için ya da bir başka meslektaşını tavsiye ve tanıtma için müşterilerden komisyon ve benzeri ücret talebinde bulunamaz.

Mesleği İcra Biçimi ve İsim: Bu kurala göre meslek mensubu mesleği icra etmek için şahıs işletmesi, adi ortaklık veya anonim şirket biçiminde örgütlenebilir. Kullandığı isim yanıltıcı olmamalıdır. Örneğin ayrılmış veya ölmüş ünlü bir ortağın adını kullanmak doğru bir davranış biçimi değildir.

3.5.6.2. IFAC Mesleki Davranış Kuralları ve Prensipleri

Muhasebe mesleğinin en iyi şekilde icra edilebilmesi için Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants – IFAC), çeşitli alanlarda standartlar ve yönergeler yayınlamaktadır.

IFAC bünyesinde Uygunluk (Compliance) Komitesi tarafından hazırlanan Üyelik Yükümlülükleri Bildirgelerinin (Statement of Membership Obligations – SMO's) ön taslaklarında, üye meslek kuruluşlarının, IFAC'ın tüm standartlarını uygulama şartı getirilmiştir.¹⁸⁴

IFAC muhasebe mesleğinin tüm dünya üzerinde farklı kültürlerle ve farklı düzenlemelere sahip ortamlarda gerçekleştirildiğinin farkındadır. Bu nedenle IFAC her ülkedeki profesyonel muhasebecilere yönelik ahlaki kurallar için temel olacak uluslararası bir “Profesyonel Muhasebeciler için Ahlaki (Etik) Kurallar” oluşturmuştur. Bu kuralların temel olarak ifade ettiği hususlara daima uyulmalıdır.¹⁸⁵

IFAC'ın yayınladığı “Meslek Mensupları İçin Meslek Ahlakı Kuralları” yönetmeliği ilk uluslararası bazda hazırlanmış olan kurallar olması nedeniyle büyük önem taşımaktadır.¹⁸⁶

Profesyonel Muhasebeciler veya Muhasebe Meslek Mensupları için IFAC Etik kuralları veya yaygın deyim ile Uluslararası Muhasebe Etik kuralları 4 ana bölümden oluşur:¹⁸⁷

¹⁸⁴ Ahmet K. Köse, Fatih Yılmaz, “ **Mesleki Yeterlilik Öncesi IFAC'ın Mesleki Kuralları** ”, 6. Muhasebe Sempozyumu, (Çevrimiçi) <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/06Sempozyum/1oturum/02FatihYilmazAhmetKose.pdf> , (Erişim Tarihi: (07.02.2012)

¹⁸⁵ **a.g.b.**

¹⁸⁶ Seval Kardeş Selimoğlu, “ **Muhasebede Meslek Ahlakı (Etik) Yaklaşımı** ”, 3. Muhasebe Sempozyumu, (Çevrimiçi) <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/03.SEMPOZYUM/1GUN3OTURUM/03-1SEVALKARDES.doc> , (Erişim Tarihi: (07.02.2012)

¹⁸⁷ Aslan Coşkun, “ **Uluslararası Denetim Standartlarında Etik** ”, 7. Muhasebe Sempozyumu, (Çevrimiçi) <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/07Sempozyum/13-aslan%20coskun.ppt> , (Erişim Tarihi: (07.02.2012)

1. bölüm başlangıç konularını içerir. Bunlar tanımlar, giriş bölümü, kamu yararı, mesleki hedef, temel prensipler ve kapsam'la ilgili konulardır. Bu bölümde meslek mensuplarının genel olarak sahip olması gereken özellikler açıklanmıştır:

- **Dürüstlük:** Meslek mensubu, meslekle ilgili hizmetlerini sunarken dürüst(namuslu) ve (kolay) anlaşılır olmalıdır.
- **Tarafsızlık(Objektiflik):** Meslek mensubu, tarafsız olmalı ve başkalarının zarar verici işlemleri ile çıkar çatışmaları ve yarar sağlama çabalarının, tarafsızlığını etkilemesine izin vermemelidir.
- **Mesleki yeterlilik ve bilgi:** Meslek mensubu; mesleğini, yeterli bilgi, yetenek ve çalışkanlıkla yerine getirmeli; bilgi ve yeteneğini müşterisinin veya işverenin, muhasebe, mevzuat ve teknik gelişme ve değişikliklerden en iyi şekilde faydalanmasını sağlamak üzere güncelleştirmelidir.
- **Gizlilik:** Meslek mensubu mesleğini yerine getirirken edindiği bilgilerin gizliliğini korumalıdır. Bu bilgileri herhangi bir kanuni veya mesleki zorunluluk veya geçerli ve düzgün bir şekilde alınmış bir yetki olmadıkça kullanmamalı ve açıklamamalıdır.
- **Mesleki davranış biçimi:** Meslek mensubu, mesleğin itibarına uygun davranmalı ve bu itibarı sarsıcı hareketlerden kaçınmalıdır.
- **Teknik standartlar:** Meslek mensubu hizmetlerini mesleki ve teknik standartlara uyumlu bir şekilde ifa etmelidir. Meslek mensubu, müşteri veya işverenin talimatlarına dikkatli ve

doğru olarak, ancak, dürüstlük, tarafsızlık ve kamu hizmeti görüyorsa bağımsızlıkla bağdaşık olarak yerine getirmelidir.

Takip eden 3 bölüm A, B ve C olmak üzere aşağıdaki konuları içerir.

A-Bölümü: Tüm muhasebe meslek mensuplarınınca uygulanacak genel kuralları içerir.

1. **Dürüstlük ve Tarafsızlık:** Dürüstlük sadece yapılan işte namuslu olmayı değil aynı zamanda gerçekçi ve doğru olmayı da gerektirir. Tarafsızlık da muhasebecinin aydınca bir yaklaşım göstermesini ve her türlü çıkar çatışmasından uzak durmasını öngörür.

2. **Etik Çatışmalarının Çözümlemesi:** Ara sıra meslek mensupları çıkar çatışması oluşturabilecek durumlar karşısında kalabilirler. Bunlar sıradan günlük sorunlardan hile veya benzeri kanunsuz faaliyetlere kadar gidebilir. Bu tür olayları listeleterek bir sıralama yapmak mümkün değildir. Meslek mensupları tüm bu tür olaylar karşısında bilinçli ve uyanık olmalıdır.

3. **Mesleki Yeterlilik:** Meslek mensupları kendilerini sahip olmadıkları uzmanlık ve deneyime sahipmiş gibi tanıtmamalıdır. Mesleki yeterlilik iki ayrı aşamada ele alınır:

- **Mesleki yeterliliği kazanma:** Bu yeterliliğe ulaşmak için yüksek kalitede bir genel eğitimden sonra, mesleğe yönelik özel eğitim, pratik eğitim ve alıştırma, mesleki konularda sınav ve belirli bir süre mesleki deneyim gereklidir.

- **Mesleki yeterliliğin korunması:** Yeterliliğin korunması, muhasebe ve denetime yönelik ulusal ve uluslararası gelişmeler, muhasebe mesleğindeki genel anlamda

yenilikler, kanun ve mevzuattaki değişiklikler dahil her tür mesleki konuyu yakından takip ederek güncel halde bulunmayı gerektirir. Meslek mensubu, ulusal ve uluslararası uygulamalara uyumlu bir kalite kontrol programına tabi tutulmalıdır.

- 4. Gizlilik:** Meslek mensubu, müşterisinin veya işverenin işleri ile ilgili elde ettiği bilgilerin gizliliğine saygı göstermelidir. Bu gizlilik görevi muhasebeci ile işvereni arasındaki ilişkinin sona ermesinden sonra da devam eder. Yetkili bir makam tarafından bilgiyi açıklama yetkisi verilmemişse veya yasal bir zorunluluk olmadıkça gizlilik ilkesi daima korunmalıdır.
- 5. Vergi Uygulaması:** Vergi danışmanlığı hizmeti sunan bir meslek mensubu, müşterisi veya işverenin en iyi konumda bulunmasını sağlamak ve hizmetini profesyonel bir anlayışla yapmak, doğruluk ve tarafsızlıktan vazgeçmemek ve kanunla uyumlu olarak çalışmak durumundadır. Tartışmalı durumlarda; konu hakkında yeterince destek olması şartı ile müşteri veya işveren lehinde çözüm aranmalıdır.
- 6. Sınır Ötesi Faaliyetler:** Sınır ötesi faaliyetlerde bulunan meslek mensubu ister kendi ülkesinde ister hizmet sunduğu diğer ülkede yürüttüğü her bir işle ayrı ayrı ilgilenmelidir. Hizmetlerini uygun teknik standartlar ve ahlaki gerçeklere uyumlu olarak sunmalıdır.
- 7. Tanıtım:** Tanıtım ve pazarlama esnasında meslek mensupları; mesleğin onurunu zedeleyecek araçları kullanmamalı, sundukları hizmetler, yeterlilikler ve deneyimleri konusunda abartılı iddialarda bulunmamalı, diğer meslektaşlarına iftira atmamalıdır.

B-Bölümü: Sadece kamu hizmeti gören (bağımsız) meslek mensuplarınca uygulanacak kuralları içerir.

1. Bağımsızlık: Kamu görevi gören meslek mensupları doğruluk, tarafsızlık ve bağımsızlıklarını zedeleyebilecek bir çıkar ilişkisinde bulunmamalı veya bu konuda herhangi bir şüphe uyandırmamalıdır.

2. Mesleki Yeterlilik ve Meslek Mensubu Olmayanlardan Yararlanma: Normal olarak bir meslek mensubu ihtisası olmayan, yeterliliği bulunmayan bir konuda iş kabul etmemelidir. Ancak uygun destek ve yardım alarak bu tür işleri yapabilir.

3. Ücret ve Komisyonlar: Bir müşteriye hizmet veren meslek mensubu bu hizmeti dürüstlük, tarafsızlık ve teknik standartlara uyumlu olarak yerine getirdiğinin sorumluluğunu taşır. Bu sorumluluk meslek mensubunun staj ve deneyim sonucu elde ettiği bilgi ve becerinin kullanılması ile ilgilidir.

Böylece meslek mensubu verdiği hizmetin karşılında ücret almaya hak kazanır.

4. Mesleki Faaliyetle Bağdaşmayan Uygulamalar: Meslek mensubu dürüstlüğü, tarafsızlığı, bağımsızlığı, mesleğin şerefini zedeleyici hiçbir işe veya uygulamaya girişmemelidir.

5. Müşteri Paraları: Bazı ülkelerde yasalar müşterilere ait paraların bağımsız muhasebecilerce elde bulundurulmasına izin vermez. Bazı ülkelerde ise bu paraları elde bulunduran bağımsız Meslek mensuplarına yasal yükümlülükler getirilmiştir. Her ne şekilde olursa olsun meslek mensubu yasal olmayan işlerden elde edilen veya yasal olmayan işlerde kullanıldığına inandığı paraları elde bulundurmamalıdır.

6. **Diğer Bağımsız Meslek Mensupları İle İlişkiler:** Bir işletmenin işlerinin genişlemesi, yeni alanlara veya değişik bölgelere el atmasını gerektirebilmektedir. Bu gibi durumlarda müşterisi olan söz konusu işletmenin bağımsız muhasebecisi uygun hizmetleri söz konusu alanda veya bölgede sunabilecek başka bir serbest muhasebeciden hizmet almayı talep edebilir.
7. **Reklam ve Teşvik:** Reklam ve teşvik konusu ülkeden ülkeye değişmekte, bazı ülke örgütleri yasal, sosyal ve ekonomik şartlara dayalı olarak yasaklamalar getirebilmektedir. Yasaklanmış olmasa dahi reklamın amacı kamuyu bilgilendirmek, dürüst, ahlaklı ve gerçeklere dayalı tanıtma faaliyetinde bulunmaktır. Zorlayıcı, taciz edici, olumsuzlukları kullanan veya standartlarla çelişkili reklam yasaktır.

C-Bölümü: Bağımlı çalışan meslek mensuplarına uygulanır, ancak bazı durumlarda kamu hizmeti gören muhasebecilere de uygulanabilir.

1. **Sadakat Çatışması:** Bağımlı olarak çalışan meslek mensupları hem işverenlerine hem de mesleklerine karşı sadakatle yükümlüdür. Ancak bazı durumlarda ikisi birbiri ile çatışabilir. Bağımlı çalışan için çalıştığı kurumun yasal ve ahlaki amaç ve çıkarları ile bu doğrultudaki kural ve yöntemler önceliklidir. Ancak, yasaların çiğnenmesi, mesleğin yasa ve standartlarının ihlali, yalan söylenmesi veya işverenler için denetim yapanların aldatılması (sessiz kalarak aldatmak dâhil), gerçeği veya doğruyu göstermeyen belgelere isim yazılması, yan da ilişkisinin bulunması durumlarında bağımlı çalışanın zorlanması kabul edilemez.
2. **Meslektaşlara Destek:** Bağımlı çalışan muhasebeci, mesleki konularda, özellikle amir pozisyonunda ise ve altında çalışan başka muhasebeciler varsa, kendi yargı değerlerini oluşturma ve geliştirme yönünde meslektaşlarına yardımcı olma ve yetişmelerine özen gösterme sorumluluğunu taşır.

3. **Mesleki Yeterlilik:** Bağımlı çalışan meslek mensubundan yeterince bilgi veya deneyim sahibi olmadığı bir konu hakkında çalışması istenirse; muhasebeci kendi uzmanlık ve deneyim düzeyi hakkında işverenini aldatmamalı ve gerektiğinde bir uzman görüşü veya yardım istemelidir.
4. **Bilgi Sunumu:** Bağımlı çalışan muhasebeci mali bilgiyi tam, doğru ve mesleğe özgü biçimde sunmalı ve anlaşılabilir olmalıdır.

3.6. Muhasebe Mesleğinde Mesleki Yargı

Muhasebe işlemleri, bir işletmenin birbirinden çok farklı yapıda ve birçok farklı çeşitte ekonomik olaylarının sınırlı sayıda standart ve prensip yardımıyla sistemik bir biçimde özetlenmesi ve özetlenen bu bilgilerin ilgililerin bilgi ihtiyaçlarına uygun biçimde yorumlanmasından oluşur. Söz konusu ekonomik olaylar ilgili işletmenin içinde bulunduğu sektör, yasal düzenlemeler, coğrafi konum gibi çok çeşitli unsurların etkisi altında oluşmaktadır. Bu nedenle her bir işletme açısından sınırlı sayıda prensip ve standart yardımıyla muhasebeleştirilmesi gereken binlerce farklı olay ortaya çıkar. Muhasebe mesleği tüm bu olayların muhasebeleştirilerek kayda alınması, özetlenerek raporlanması ve söz konusu raporların yorumlanması bakımından mesleki yargının ön plana çıktığı ve sıkça başvurulduğu bir meslektir.

Mesleki yargı ve muhasebe aynı sistemin iki ana bileşeni bir başka deyişle paranın iki yüzü gibidir.¹⁸⁸ Muhasebe mesleğinde mesleki yargı başlıca iki alanda kullanılır ve aşağıdaki şekilde açıklanabilir:¹⁸⁹

- Muhasebecinin, muhasebeleştirme ve finansal raporlama esnasında mesleki yargısını kullanması,
- Muhasebecinin, muhasebeleştirilen işlemlerin denetimi esnasında mesleki yargısını kullanması.

¹⁸⁸ Tek ve Dalkılıç, **a.g.e.** s.13

¹⁸⁹ Solaş, **a.g.e.**

3.6.1. Denetim Sürecinde Mesleki Yargı

Denetim sürecinde mesleki yargı, muhasebecinin muhasebeleştirilen işlemlerin denetimi esnasında mesleki yargısını kullanması; denetim ve muhasebe standartları ve meslek ahlak yasasında belirtilen açıklamalara bağlı olarak, ilgili konuda bilgi ve tecrübeye dayanılarak verilen karardır.¹⁹⁰

3.6.2. Muhasebeleştirme Sürecinde Mesleki Yargı

Muhasebecinin, muhasebeleştirme ve finansal raporlama esnasında mesleki yargısını kullanması; finansal değerlendirme, raporlama ve kayıtlama esnasında karara ulaşma sürecidir. Bu karar analitik, tecrübe ve bilgiye dayanan, objektif, basiret ile dürüst olarak ve kararın sonuçlarından etkilenenlerin olduğunun sorumluluğunda ve özenle verilmiş olması gereklidir.¹⁹¹

Muhasebeci mesleki iradesi ile muhasebe metodolojisinden seçimler yapar ve seçimlerine uygun uygulamalarda bulunur. Ancak burada muhasebecinin ilgili mali olayı en nesnel ve doğru biçimde işlemlere ya da raporlara aktarabilmesi için muhasebe metodolojisi içinde mali olayı tanımlayacak en doğru ölçüm değerini seçmesi ve bu ölçümü gerçekleştirecek ölçüm yöntemlerini kullanması gerekmektedir.¹⁹²

Bu seçim, alternatif değerlendirme yöntemlerinden birine karar verilmesi, bir işlem veya tutarın önemlilik derecesinin belirlenmesi, bir varlığın nasıl muhasebeleştirileceği ve sınıflandırılacağı kararı, karşılık tutarları ile ilgili hesaplamalar, amortisman hesaplama yönteminin

¹⁹⁰ a.g.e.

¹⁹¹ a.g.e.

¹⁹² Ahmet Ünsal, ‘ İşletmelerde Muhasebe Yöneticilerinin Etiksel Karar Süreci ‘, s.4 (Çevrimiçi) <http://iibfdergi.kmu.edu.tr/userfiles/file/haziran2008/Cilt8/Say14/401-419.pdf> , (Erişim Tarihi: 09.02.2012)

belirlenmesi gibi muhasebecinin kendi tecrübesi ve kanaatini kullanarak değerlendirme yapması gereken çok çeşitli konulardan herhangi biri olabilir.

Muhasebeleştirmede daha önce karar verilmiş ve uygulanmış bir yöntemin değiştirilmesi de mesleki yargı kullanımını gerektiren durumlardan biridir. Mevcut bir uygulamanın değiştirilmesi ve farklı bir seçeneğin muhasebeleştirme yöntemi olarak benimsenmesinin finansal tablolarda yapacağı etki, bu tablolara dayanarak verilecek kararlarda önemli değişikliklere sebep olabilir. Tüm bu etkilerin öngörülmesi, değerlendirilmesi ve bu bağlamda karar değişiklikleri yapılması da mesleki yargının önemini ön plana çıkarmaktadır.

Muhasebede seçimlerin var olması, bu seçimlerde iyi seçimlerin kötü seçimlerden, doğru seçimlerin yanlış seçimlerden ayırt edilmesini gerektirmektedir.¹⁹³

Bu çalışmanın ana konusu olan muhasebe standartlarının uygulanması esnasında başvurulmuş mesleki yargı yöntemleri dördüncü bölümde detaylı olarak inceleneceğinden bu kısımda bazı temel muhasebeleştirme prensiplerinde uygulanan mesleki yargı yöntemleri ve bu yöntemlerde yapılacak olası değişikliklerin etkileri örnekleriyle birlikte açıklanmıştır.

3.6.2.1. Stok Değerleme Yönteminin Belirlenmesi

Dönem sonunda işletmede bulunan mal stoklarının değerlemesi dönem karının hesaplanması ve mali tabloların işletmenin gerçek durumunu yansıtması bakımından önem taşımaktadır. Özellikle enflasyonist ortamlarda işletmenin dönem sonu mal stoklarının değerlemesinde uygulanan stok değerlendirme yöntemleri birbirlerinden çok farklı sonuçlar verebilmektedir.

¹⁹³ a.g.m.

İşletmelerin elinde bulunan emtia stoklarının maliyet bedeli ile değeri esastır.¹⁹⁴ Maliyet bedeli ile değeriyle ilgili yöntemler aşağıdaki şekilde açıklanabilir:¹⁹⁵

- 1- **Gerçek Parti Maliyetleri:** Fiili maliyet yöntemi olarak da adlandırılan bu yöntemde, satılan ve dönem sonunda işletmenin elinde kalan mal stokları, alış faturalarındaki maliyetleri ile değeri.
- 2- **İtibari Parti Maliyetleri:** Bu yöntemde dönem stoklarının hangi parti alışlardan kaldığı dikkate alınmamakta, bazı varsayımlara dayanarak stokların belirli partilerden kaldığı kabul edilmektedir.
 - **İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi (FIFO):** Bu stok değeri yönteminde stoğa ilk giren malların yine stoktan ilk olarak çıktığı ve bu nedenle envanter gününde, işletmede mevcut olan malların en son parti alışlardan kaldığı kabul edilmektedir.
 - **Son Giren İlk Çıkar Yöntemi (LIFO):** İlk Giren ilk çıkar yönteminin tam tersi olan bu yöntemde, stoklara son giren malların stoktan ilk olarak çıktığı ve bu nedenle envanter gününde işletmede mevcut olan malların ilk parti alışlardan kaldığı kabul edilir.
- 3- **Ortalama Maliyet Bedeli:** Bu grupta toplanan değeri yöntemlerinde işletmeye çeşitli tarihlerde girmiş olan malların toplam maliyetlerinin ortalaması alınmakta ve dönem sonundaki stoklar bu ortalama göre değeri.

¹⁹⁴ 04.01.1961 tarih ve 10703-10705 sayılı **Vergi Usul Kanunu**, (R.G.10/01/1961), Md. 274 “*emtia maliyet bedeli ile değeri.*”

¹⁹⁵ **Denetim İlke ve Esasları**, 4. b. , 1. Cilt, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2011, s. 251

- **Basit Ortalama Maliyet:** Çeşitli tarihlerde partiler itibariyle satın alınan malların tutarları toplamının, miktarları toplamına bölünmesi ile bulunan maliyet, basit ortalama maliyettir.
 - **Ağırlıklı Ortalama Maliyet:** Çeşitli tarihlerde partiler itibariyle satın alınan malların birim maliyetleri toplamının, toplanan rakam sayısına bölünmesi ile bulunan maliyet ağırlıklı ortalama maliyettir.
 - **Hareketli Ağırlıklı Ortalama Maliyet:** Dönem içinde her partinin alınmasından sonraki stok tutarları toplamı, stok miktarları toplamına bölünmek suretiyle ağırlıklı ortalama maliyet bulunur ve stoktan çıkışlar bu maliyet ile değerlendirilir.
- 4- **Diğer Stok Değerleme Yöntemleri:** Yukarıda açıklananların dışında daha birçok stok değerlendirme yönteminden bahsedilebilir. Bu yöntemlerden bazıları şunlardır:
- Yeni Giren İlk Çıkar Yöntemi (NIFO)
 - Düşük Değerle Değerleme Yöntemi
 - Temel Stok Değerleme Yöntemi
 - Yerine Koyma Değeri ile Değerleme
 - Perakendeci Satış Fiyatı ile Değerleme Yöntemi

Yukarıda açıklanan tüm değerlendirme yöntemleri her ne kadar muhasebe literatüründe belirtilen ve kabul gören yöntemler olsa da bunların içinde İlk giren ilk çıkar, son giren ilk çıkar ve ortalama maliyet yöntemleri vergi mevzuatı bakımından da kabul edilen ve uygulamada sıklıkla tercih edilen yöntemlerdir. Kuşkusuz bu yöntemlerden herhangi birinin tercih edilmesi veya belirlenen

yöntemin belli bir süre sonra değiştirilmesi muhasebecinin mesleki yargısını kullanarak vermesi gereken önemli bir karardır.

Bu yöntemler içinde Son giren ilk çıkar yöntemi 5024 sayılı kanunla¹⁹⁶ getirilen ‘enflasyon düzenlemeleri’ kapsamında 1.1.2004 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmış olmasına rağmen bu yöntemde dahil olmak üzere yukarıdaki paragrafta sayılan 3 yöntemin seçimi ve özellikle enflasyonist bir ekonomide mali tablolar üzerinde doğuracağı sonuçlar mesleki yargı kullanımını bakımından önem arz ettiğinden aşağıdaki şekilde açıklanmıştır.

İlk giren ilk çıkar yönteminde, tüketilen malzeme eldeki en eski malzemedan başlanarak belirlendiğinden enflasyonist bir ortamda ilk madde ve malzeme giderleri günün fiyatlarına göre düşük çıkar. Bu, üretim için tüketilen malzemede önce üretilen mamul maliyetinin, daha sonrada satılan mamul maliyetinin azalması demektir. Üretim dışında tüketilen malzemede ise dönem giderlerinin düşük çıkması söz konusudur. Gelirler değişmeksizin satılan mamul maliyeti ve dönem giderleri azaldıkça, dönem karının artacağı açıktır.¹⁹⁷

Son giren ilk çıkar yönteminde malzeme tüketiminin en son alınan malzemedan başlanıp geriye doğru giderek fiyatlandırılması, enflasyonist ortamda ilk madde ve malzeme giderlerinin günün fiyatlarına yakın bir şekilde yüksek çıkmasına yol açar. Üretilen ve satılan mamul maliyetlerinin yükselmesi dönem karının azalması anlamına gelmektedir.¹⁹⁸

Ortalama maliyet yöntemi, üretime verilen ilk madde ve malzemenin hangi partiden olduğunu izlemenin pratikte mümkün olmadığı durumlarda değerlendirme yapabilmek için ortalamaların hesaplandığı yöntemdir.¹⁹⁹Bu yöntemde birim maliyeti mevcut ve yeni gelen miktarlarla ağırlıklandırılmış ortalama maliyet

¹⁹⁶ 30.12.2003 tarihli ve 25332 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

¹⁹⁷ Büyükmirza, **a.g.e.** , s.164

¹⁹⁸ **a.g.e.** , s.166

¹⁹⁹ Basık, Kaya ve Yanık, **a.g.e.** , s. 132

niteliğindedir. Bu yöntem, ilk giren ilk çıkar yöntemi ile Son giren ilk çıkar yöntemi arasında sonuçlar verir.²⁰⁰

İlk giren ilk çıkar yöntemi üretilen ve satılan mamul maliyelerini düşük değerle göstereceğinden gelir tablosunu gerçek durumdan uzaklaştırmasına karşılık, dönem sonu stoklarının günün değerleri ile raporlanmasını sağladığından bilanço aktifini düzelten bir yöntemdir. Bu durum dönem karının yüksek çıkmasına yol açar. Aynı durum Son giren ilk çıkar yöntemi için düşünüldüğünde bu sistem tam tersi yönde etki gösterir ve gelir tablosuna yansıtılan maliyetler gerçek değere yaklaşırken, bilançonun aktifinde raporlanan stoklar gerçek değerinden daha düşük görünür. Enflasyon oranı yükseldikçe bu etki daha da belirginleşir.

Ortalama maliyet yöntemleri yukarıda sayılan etkileri törpüleyerek, sonuçları orta noktaya yaklaştıran uzlaştırıcı bir yöntemdir. Ancak bu törpüleme adı geçen iki yöntemin sadece sakıncalı yönlerinin değil aynı zamanda yararlı yönlerinin de bir miktar budanması anlamına gelmektedir.²⁰¹

Şu halde özellikle enflasyonist bir ortamda yukarıda etkileri açıklanan yöntemlerden hangisinin seçileceği veya seçilen bir yöntemde değişiklik yapılması finansal tablolarda yaratacağı etki bakımından muhasebecinin mesleki yargısını kullanarak titizlikle karar vermesi gereken bir konudur.

3.6.2.2. Amortisman Yönteminin Belirlenmesi

İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz kalabilen iktisadi kıymetlerin değerlerinin, söz

²⁰⁰ Büyükmirza, a.g.e.

²⁰¹ a.g.e. , s.168

konusu yıpranma sürelerine göre sitematik ve tutarlı bir biçimde yok edilmesi amortismanın konusunu oluşturur.²⁰²

Bir işletmenin Maddi duran varlıklarına amortisman ayırma şartları, amortisman ayırma yöntemleri, ilgili amortisman oranları ve amortisman ayırma süreleri VUK ' nun 3. Kısım, 1. Bölümü olan 'Mevcutlarda Amortisman' başlığı altında düzenlenmiştir.

Bu yöntemler dört başlıkta toplanır:²⁰³

- 1. Normal Amortisman Yöntemi:** Normal amortisman iktisadi kıymet için amortisman süresi içerisinde eşit oranda amortisman ayrılmasını ifade eder. Bu yöntemde önce iktisadi kıymetin tahmini kullanılma süresi (faydalı ömrü) belirlenir. Bir (1) rakamı belirlenen süreye bölünerek amortisman oranı bulunur. Bulunan değer amortisman oranı olarak kabul edilir ve varlığın maliyeti bu oran esas alınarak faydalı ömrüne dağıtılır.
- 2. Azalan Bakiyeler Usulü:** Azalan bakiyeler yönteminde uygulanacak amortisman oranı, %50'yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katı olarak belirlenir. Her yıl üzerinden amortisman hesaplanacak olan değer, evvelce ayrılmış olan amortismanlar toplamının düşülmesi yoluyla bulunur. İlgili amortisman süresi normal amortisman oranına göre hesaplanan süreyi geçemez. Bu sürenin son yılına devreden bakiye değer, son yılda tamamen yok edilir.
- 3. Madenlerde Amortisman:** Maden taş ocaklarının maliyet ya da imtiyaz bedelleri ilgililerin başvurusu üzerine Maliye ile Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca belirlenen özel oranlar

²⁰² Vergi Usul Kanunu Md. 313'te açıklanan amortisman tanımına yakın olarak tanımlanmıştır: "İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269. Madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin, bu kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder."

²⁰³ Denetim İlke ve Esasları, a.g.e. , s.310

üzerinden amortismanına tabi tutulur. Bu maliyet ve imtiyaz bedellerinin dışında mevcut gayrimenkul iktisadi kıymet, alet, edevat ve demirbaşlar genel kurallara göre amortismanına konu olur.

4. Fevkalade Amortisman: İlgililerin Maliye Bakanlığına Başvurması ve Bakanlığın başvuruyu kabul etmesi durumunda, olağanüstü ekonomik ve teknik amortisman oranları uygulanabilir. Ancak fevkalade amortisman uygulanabilmesi için iktisadi kıymetlerin;

- Yangın, deprem, su basması gibi afetler sonunda değerlerini tamamen ya da kısmen kaybetmeleri,
- Yeni Buluşlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşerek, tamamen ya da kısmen kullanılamaz duruma gelmeleri,
- Aşırı çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınmaya ve yıpranmaya maruz kalmaları gerekmektedir.

Her ne kadar yöntemlerin seçimi VUK hükümlerince belirlense de ilgili şartların yerine getirilmiş olması durumunda muhasebecinin alternatif amortisman yöntemlerinden birini seçmesi mesleki yargı kullanımını gerektirir.

Bilanço esasına göre defter tutan işletmelerin maddi duran varlıklarına uygulanacak amortisman yönteminde normal amortisman veya azalan bakiyeler yönteminden hangisinin seçileceği muhasebecinin kararına bağlıdır.²⁰⁴ Azalan bakiyeler yöntemi iktisadi kıymetler üzerinden başlangıçta daha fazla amortisman ayrılmasına imkan

²⁰⁴ Vergi Usul Kanunu Md. 315'te belirtilen açıklamadan faydalanılmıştır: *Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden dileyenler, amortismanına tabi iktisadi değerlerini, azalan bakiyeler üzerinden amortisman usulü ile yok edebilirler.*

sağlar.²⁰⁵ Amortisman ayrıldıktan sonra varlığın kalan değeri ise varlığın işletmeye sağlayabileceği kalan faydasını ortaya koyar nitelikte olmalıdır. Şu halde amortisman yönteminin belirlenmesinde varlığın dönemler itibari ile kullanım oranı ve işletmeye sağladığı veya sağlayacağı faydayı ortaya koyan bir seçim yapılması mesleki yargı kullanımı ile alınacak önemli bir karardır.

3.6.2.3. Karşılık Tutarlarının Belirlenmesi

Karşılık kavramı bazı zararları karşılamak amacıyla ayrılan tutarları ifade etmek için kullanılır. Uygulamada bu kavram daha çok karşılık ayırma olarak ifade edilmektedir. Karşılık ayrılabilir zararlar ortaya çıkan ve ortaya çıkması muhtemel zararlar olmak üzere iki grupta toplanır ve bu zararlar karşılık ayrılabilmesi için aşağıdaki şartların gerçekleşmiş olması gerekir.²⁰⁶

- Gerçekleşen veya gerçekleşmesi muhtemel olan bir zarar söz konusu olmalıdır
- Bu zarar işletme için bir borç niteliği taşımaktadır
- Öz sermayeyi olumsuz olarak etkilemelidir, yani öz sermayeyi azaltmalıdır.

Bu tanıma uygun olarak ortaya çıkan ve VUK' da kabul edilen ve karşılık ayrılabilen özel durumlar aşağıdaki şekilde özetlenebilir:

- **Şüpheli Ticari Alacak Karşılıkları:** İşletmenin ana faaliyet konusu ile ilgili olmak üzere dava veya icra safhasına gelmiş veya yazılı olarak birden çok defa istenmesine rağmen tahsil

²⁰⁵ Denetim İlke ve Esasları, a.g.e. , s.311

²⁰⁶ Musa Topaloğlu, **Borç Karşılıklarının Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu ve TMS 37 ile Kıyaslaması "Ticari Kardan Mali Kara Geçiş"**, 3. b. ,İstanbul: TÜRMOB Yayınları, s. 280

edilememiş alacaklar şüpheli ticari alacak olarak kabul edilir.²⁰⁷

Bir alacak tutarının şüpheli hale gelmesi ve bu tutara karşılık ayırabilme şartları her ne kadar kanunen açıkça belirlenmiş olsa da uygulamada muhasebecinin ilgili alacağın tahsil edilememe olasılığı ve ayrılacak karşılık tutarı konusunda mesleki yargısını kullanmasını gerekmektedir.

Şüpheli alacak müessesesi; yalnız işletmelerin kazanç sağlama amacına yönelik olarak yaptığı işlemlerden kaynaklanan alacaklar için kabul edilmiştir. Bu nedenle işletme sahibinin hatırı için verilen bir borcun tahsil edilememesi, başkaları lehine verilen teminatların lehdarı tarafından paraya çevrilmesi dolayısı ile veya verilen kefalet nedeniyle doğan alacağın tahsil edilememesi durumlarında bütün koşullar yerine getirilse dahi şüpheli alacak karşılığı ayrılmaması gerekir.²⁰⁸

Muhasebecinin, alacağın tutarı, borçlu kimsenin işletme ve işletme sahipleriyle olan ilişkisi, alacağın şartları gibi koşulları mesleki yargısına dayanarak değerlendirmesi ve bu değerlendirme sonucunda alacağın şüpheli alacak koşullarını sağladığına kesin olarak kanaat getirmiş olması gerekmektedir.

Kanunen yapılmış tanıma göre ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ile ilgili olan ve bu faaliyetler çerçevesinde elde edilen belgeli ve belgesiz alacaklara karşılık ayrılması için alacağın dava ve icra safhasında olması gereklidir. Ayrıca dava ve icraya verilmeyecek kadar küçük alacaklara karşılık ayrılabilmesi için de borçlu protesto edilmeli ya da borçluya birden fazla taahhütlü isten yazısı gönderilmelidir. Ancak alacağın dava ve icra safhasına intikal olayı şüpheli alacak sıfatının kazanılması ve karşılık

²⁰⁷ Vergi Usul Kanunu Md. 323'te belirtilen tanımlamadan faydalanılmıştır: *Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla; 1-Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar. 2- Yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar şüpheli alacak sayılır*

²⁰⁸ Mehmet Timur, “**Şüpheli Alacaklar Karşılığı Ayırma Koşulları**”, Mali Çözüm Dergisi, (Çevrimiçi), <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/41MaliCozum/04-41MehmetTimur.doc>, (Erişim Tarihi: 04.03.2012)

ayrılması için tek başına yeterli değildir. Kanun koyucu şüpheli alacaklar için karşılık ayırıp bu karşılıkların gider olarak yazılabilmesi için gerekli kanuni çabaların gösterilmesini şarta bağlamıştır. Yoksa şeklen dava yoluna gidilmesi ve bu aşamanın takipsiz bırakılarak şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkün olmayacaktır.²⁰⁹ Bu noktada muhasebecinin tüm kanuni girişimler sonucunda alacağın tahsil edilme olasılığının bulunmadığına dair bir yargıda bulunması gerekmektedir. Şeklen tüm kanuni gerekliliklerin yerine getirilmesine rağmen tahsil edilememe öngörüsü muhasebecinin mesleki yargısını kullanmak suretiyle verebileceği bir karardır.

- **Stok Değer Düşüklüğü Karşılıkları:** Stokların değerinde çeşitli nedenlerle meydana gelen kayıplara stok değer düşüşü denir. Bu kayıplar parasal veya fiziksel nedenlerden kaynaklı olabilir.²¹⁰

Stokların parasal değerindeki azalmalar, stoğun değerlendirme günündeki satış bedelinin belirlenmesi suretiyle ortaya çıkar. İlgili satış bedelinin stoğun maliyetine nazaran %10 veya daha fazla düşüş göstermiş olması stokta değer düşüklüğü olduğu sonucunu doğurur.²¹¹

Emtianın fiziksel nedenlerden kaynaklanan değer düşüklüğü Vergi Usul Kanunu'nda aşağıdaki şekilde açıklanmıştır:²¹²

Yangın deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vakı olan emtia ile maliyetlerinin hesaplanması mütat olamayan hurdalar ve döküntüler, üstüpi, deşe ve ıskartalar emsal bedeli ile değerlendirilir.

²⁰⁹ a.g.e.

²¹⁰ Akın Akbulut, "Karşılaştırmalı TMS-TFRS Vergi Uygulamaları ve Sonuçları, Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2012, s. 312

²¹¹ Vergi Usul Kanunu Md. 274'te belirtilen tanımlamadan faydalanılmıştır: *Emtia, maliyet bedeli ile değerlendirilir. Emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelleri %10 veya daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde mükellef, maliyet bedeli yerine 267. Maddenin ikinci sırasındaki usul hariç olmak üzere, emsal bedeli ölçüsünü tatbik edebilir. Bu hüküm 275. Maddede yazılı mamuller içinde uygulanabilir.*

²¹² **Vergi Usul Kanunu**, Md. 278

Kanun maddesi uyarınca emsal bedelle değerleme yapabilmek için kıymet düşüklüğünün,²¹³

- Ticari faaliyetin normal icapları dâhilinde bozulma, çürüme, kırılma, çatlama, paslanma gibi haller veya
- Yangın, deprem, su basması gibi tabi bir afet sonucunda meydana gelmesi gerekmektedir.

Görüldüğü gibi kanun metninde stok değer düşüklüğüne yol açan sebepler sayılmamış sadece açıklama kolaylığı açısından örnekler verilmiştir. Maddede geçen ‘gibi afetler’ ve ‘gibi haller’ bu nedenle kullanılmıştır. Bu nedenle emtianın değerinde önemli ölçüde azalmaya sebep olan ve madde de sayılan nedenlere benzeyen durumlarda da emsal bedeli ile değerlendirilebilir.²¹⁴

Şu halde muhasebecinin stoklarda değer düşüklüğü tespiti yaparken mesleki yargısını kullanarak üzerinde durması gereken iki önemli husus bulunmaktadır. Bunlardan ilki kanunun tanımında yer verdiği ‘*iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış*’ ifadesine uygun bir değer kaybı olup olmadığı, ikincisi ise değer düşüklüğünün, kanun metninde geçen ‘*gibi afetler*’ ve ‘*gibi haller*’ şeklinde ucu açık bırakılmış durumlara uygun şartlardan kaynaklanıp kaynaklamadığı hususudur.

3.6.2.4. Önemlilik Derecelerinin Belirlemesi

Önemlilik kavramı, bir hesap kalemi veya mâli bir olayın nispi ağırlık ve değerinin mali tablolara dayanılarak yapılacak değerlemeleri veya alınacak kararları etkileyebilecek düzeyde olmasını ifade eder.²¹⁵

Muhasebeleştirme süreci sonunda üretilen bilgilerin muhasebe raporlarına aktarılmasında, belli özetlemeler yapılarak, raporların kullanıcıları tarafından kolayca anlaşılması ve yorumlanması sağlanmalıdır.

²¹³ Akbulut, **a.g.e.** , s.313

²¹⁴ **a.g.e.**

²¹⁵ **Muhasebenin Temel Kavramları** Önemlilik Tanımı

Ancak bu özetlemeler sonrasında sayısal sonuç küçük olmakla birlikte onu doğuran olay önemli ise bu rakam diğer rakamlarla birleştirilmemeli ve ayrıca gösterilmelidir. Bir bilgi verilmediği takdirde mali tablo doğru yorumlanmıyorsa bu bilginin önemli olduğu kabul edilir.²¹⁶

Önemli hesap kalemleri, finansal olaylar ve diğer hususların mali tablolarda yer alması zorunludur. İşletme muhasebe kayıtlarında önemli olaylara ait bilgilerin yer alması, mali tablolarının işletmenin gerçek durumunu yansıtması ve kullanıcılara en doğru bilginin aktarılabilmesi bakımından işletme ile ilgili olayların doğru ve kapsamlı bir biçimde değerlendirilmesi gerekir. Bu tip bir değerlendirmenin yapılabilmesi muhasebecinin mesleki bilgisi, birikimi ve mesleki kanaatini kullanmasını gerektirir.

Muhasebeleştirme işlemlerinden daha çok muhasebeleştirilen tutarların denetiminde ön plana çıkan önemlilik kavramı mali tabloların doğru değerlendirilmesi ve yorumlanması açısından hayati önem taşır.

²¹⁶ Sevilengül, **a.g.e.** , s.28

4. MUHASEBE STANDARTLARININ UYGULANMASINDA MESLEKİ YARGI GEREKTİREN DURUMLAR

Son derece karmaşık ve binlerce farklı olayın geliştiği bir ortamda faaliyet gösteren işletmelerin durumunun doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir biçimde bilgi kullanıcılarına iletilmesi bu işlemlerin muhasebe kayıtlarına yansıtılması ve finansal raporlarda özetlenmesi yolu ile gerçekleşir.

Muhasebe olaylarının kayıtlara ve finansal raporlara aktarılması muhasebe standartlarının ve muhasebe prensiplerinin en doğru biçimde uygulanması suretiyle gerçekleştirilir. Ancak muhasebe standartları her zaman bir problemi tam olarak çözmeye veya bir olayı eskizsiz biçimde kayıtlara yansıtmaya yeterli olmayabilir. Bu gibi hallerde muhasebeciler uygulamada boşluk doğuran ve yorum gerektiren durumları mesleki bilgi ve birikimlerine dayanarak ve mesleki yargılarını kullanarak doldururlar. Bu tip bir karar muhasebecinin aldığı eğitim ve elde etmiş olduğu mesleki tecrübesine göre şekillenir.

Muhasebeleştirme ve raporlama sürecinde meslek mensubu tarafından verilen kararlar bazı sonuçlar doğurur. Verilen kararların sonuçları doğru olabileceği gibi yanlış, eksik maksatlı ya da taraflı kararlar da olabilir. Muhasebeciler bir anlamda kararlarının sorumluluğunu yüklenerek mesleki faaliyette bulunurlar. Bu durum, muhasebecinin profesyonel olmasının bir sonucudur. Ancak her yargı kişiye özeldir. Aynı olay farklı kişiler tarafından farklı biçimlerde yorumlanabilir ve aynı olay farklı sonuçlarla raporlanabilir.²¹⁷

²¹⁷ Solaş, a.g.e.

4.1. Muhasebe Standartlarının Yapısı

Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının yapısına bakıldığında herkese, her duruma ilişkin çok sayıda açıklama içerdiği görülmektedir. Bu nedenle muhasebe standartlarının uygulanması finansal tablo hazırlayanlar açısından mesleki yargı kullanımını gerektirmektedir.

Finansal tablo hazırlayıcıları, mesleki yargı gerektiren durumlarda kendilerine rehber olarak Kavramsal Çerçeveyi kullanacaklardır.²¹⁸ Kavramsal Çerçeve, standartların oluşturulmasına temel sağlayan, finansal raporlamanın bir anayasası gibidir. Kavramsal Çerçeve, finansal raporlama standartlarının oluşturulması sürecine bir yapı sağlar ve standartların temel prensiplere dayandırılmasına imkân verir. Bu da standartları özel amaçlı ve gelip geçici olmaktan korumaya yardım eder.²¹⁹

Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve’de, finansal raporların büyük ölçüde, kesin açıklamalardan çok tahminlere, yargılara ve yöntemlere dayalı olduğu belirtilmektedir.²²⁰ Bu durum, uluslararası muhasebe standartlarının kural temelli bir yaklaşımdan ziyade ilke bazlı bir yaklaşımla düzenlenmiş olmasının sonucudur.

4.1.1. İlke Bazlı Muhasebe Standartları

İlke bazlı düzenleme yaklaşımında, düzenleyici otoritelerin hedefi, düzenlenen kişi ya da kuruluşların faaliyetlerini gerçekleştirirken gerekli sorumluluk bilincine sahip olmalarını sağlamaktır. “Hacimli, detaylı ve bu nedenle de anlaşılması güç kurallar, düzenlemelerle muhatap olan tarafların dikkatini düzenlemelerin özünden ziyade kuralların mekanik uygulanmasına yönlendirir ve düzenleyici otoritenin gerçek amacını gerçekleştirmesini

²¹⁸ Bkz. Ek 1 , Kavramsal Çerçeve

²¹⁹ Rabia Aktaş, ‘ ‘ İlke Temelli Finansal Raporlama Standartları Nasıl Öğretilmeli? Tfrs 10 Konsolide Finansal Tablolar Standardı Örneği ‘ ‘, Mali Çözüm Dergisi, (Çevrimiçi), http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/115malicozum/7_rabiaaktas.pdf , (Erişim Tarihi: 07.03.2012)

²²⁰ Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğ, Madde: 86

engeller’’ görüşü ilke bazlı düzenleme yaklaşımının dayanak gerekçesini oluşturmaktadır.²²¹

İlke bazlı düzenleme yaklaşımının, düzenlemelerin hacmini azaltacağı yadsınamaz bir gerçektir. Fakat bu azalmanın boyutunun çok fazla olacağı düşünülmemelidir. Zira finansal sektöre ilişkin düzenlemelerin sadece üst düzey ilkelerden oluşması mümkün değildir. İlke bazlı yaklaşım, kuralları büsbütün dışlamaz. Aksine, ilkelerin anlaşılmasını kolaylaştıracak ve uygulamanın nasıl olması gerektiğini gösterecek kurallar her zaman için önemli bir düzenleyici araç olmaya devam edecektir. Yatırımcılara yeterli, tutarlı ve karşılaştırılabilir bilgilerin sağlanabilmesi amacıyla, kurallar her zaman olacaktır. Bu anlamda, ilke bazlı yaklaşımın, salt ilkelerden müteşekkil bir yapı olmasından ziyade, ilkeler ve kuralların birlikteliğinden oluşan karma bir yapı olduğunu söylemek doğru olacaktır.²²²

İlke temelli muhasebe sistemleri, mesleki yargı kullanımını gerektirmektedir. Bu sistemlerde muhasebeciler, sorumluluk alanları içinde çok sayıda tahmin yapmakla yükümlüdürler. Teknik yeteneklere ek olarak ilke temelli sistemde muhasebecilerin rolü, kural temelli bir sistemde fark edilmeyen etik ve yasal uygulamaları da içermektedir.²²³ Etik ve yasal uygulamalar muhasebecinin, dürüst, tarafsız, mesleki olarak yeterli bilgi ve birikim sahibi olmasını ve güvenilirlik ilkesi ışığında mesleki özen ve titizlik bilinci içinde hareket etmesini gerektirir.²²⁴

İlke bazlı düzenleme yaklaşımı doğal olarak bazı alanlarda düzenleme boşluklarının doğmasına neden olabilmektedir.²²⁵ Muhasebe uygulamalarının kayıt, raporlama, denetim gibi her aşamasında yer alan ilke bazlı uluslararası nitelikte standartlar, doğal olarak her sorun ve duruma

²²¹ İhsan Uğur Delikanlı, ‘‘Finansal Düzenlemelerin İlke Bazlı Ya Da Kural Bazlı Olmasının Finansal Raporların Denetim Sürecine Etkisi’’ Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, Cilt 66, No.2, 2011, s.73-92.

²²² Delikanlı, a.g.e.

²²³ Aktaş, a.g.e.

²²⁴ İlgili makaleden özetlenmiştir, Nalân Akdoğan, ‘‘ Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanma Süreci: Sorunlar, Çözüm Önerileri ’’, Mali Çözüm Dergisi, (Çevrimiçi), <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/80malicozum/6%20hakemsiz%20alan%20akdogan.pdf> , (Erişim Tarihi: 08.03.2012)

²²⁵ Delikanlı, a.g.e.

yanıt veremeyen bazı eksikliklerin, boşlukların, anlaşılması güç açıklama ve ayrıntıların, seçim gerektiren seçeneklerin ve yöntemlerin yer alması, mesleki yargıyı; yorumu, inisiyatifi ve alan dışı bilgiyi zorunlu kılan kararlarla sonuca/çözüme ulaşmayı gerekli kılmaktadır.²²⁶

4.1.2. Kural Bazlı Muhasebe Standartları

Kural bazlı standartlar kesin kurallara dayanarak oluşturulmuştur. Bu tip bir yaklaşımla oluşturulan standartlarda düzenleyici kuruluşun amacı mesleki yargı ve yoruma açık noktaları minimize ederek, meslek mensubunu açık ve net olarak belirlenmiş kurallar doğrultusunda hareket etmeye yönlendirmektir.

Kural bazlı düzenlemeler daha şekilci bir yapı sergilemekte olup, düzenlemelerin özünün ikinci planda kalabilmesine neden olabilmektedir. Hiçbir kural bazlı düzenlemenin gelecekte olması muhtemel tüm durumları öngörmesi beklenemez. Kuralların yöneticiler, denetçiler ya da danışmanlar tarafından kolayca olmasa da manipüle edilebilmesi mümkündür.²²⁷

Amerika’da uygulanmakta olan Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları (US GAAP)’in kural bazlı olduğu bilinmektedir. US GAAP’in kural bazlı olarak nitelendirilmesi standartların içinde kesin kurallar içeren birçok yorum ve uygulama rehberi bulundurması ve kurallara ilişkin istisnaların detaylı olarak belirtilmesinden kaynaklanmaktadır. US GAAP kavramsal çerçeve içerisinde finansal raporların karşılaştırılabilirliğini ve tutarlılığını ön planda tutmuştur ve bu nedenle kesin kurallar içermektedir.²²⁸

²²⁶ Tek ve Dalkılıç, **a.g.e.** s.2

²²⁷ Delikanlı, **a.g.e.**

²²⁸ Çağnur Kaytmaz Balsarı, A. Fatih Dalkılıç, ‘‘ **Kural-Bazlı Ve İlke-Bazlı Finansal Raporlama Standartlarının Karşılaştırılması** ‘‘, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, (Çevrimiçi), <http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/EKutuphane/EKYayinListesi.aspx?enc=lsltu1qqOgOfhV8yXfleyKLJg2gJYqRRDpStcS/0+f4ITFzmzsrx/quI3GPxB7NhfJaBodZpggSdJGt8VJU4cg==> , (Erişim Tarihi: 08.03.2012)

4.1.3. İlke Bazlı 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.²²⁹

Finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliği konusunda ilke bazlı standartlar mesleki yargının doğruluğuna dayanırken, kural bazlı standartlar kesin kurallara dayanmaktadır.²³⁰ Hiçbir kural bazlı düzenlemenin gelecekte olması muhtemel tüm durumları öngörmesi beklenemez. Kural bazlı düzenlemeler daha şekilci bir yapı sergilemekte olup, düzenlemelerin özünün ikinci planda kalabilmesine neden olabilmektedir. Kuralların yöneticiler, denetçiler ya da danışmanlar tarafından kolayca olmasa da manipüle edilebilmesi mümkündür. İlkeler ise birbirinden farklı durumlara yanıt verebilme ve esnek olabilme özelliğine sahiptir. Bu nedenle, ilke bazlı düzenlemelerin daha zor manipüle edilebileceği görüşü kabul görmektedir.²³¹

Öte yandan kural bazlı muhasebe standartlarının en önemli avantajı işletmeler arasında karşılaştırılabilirliği daha yüksek düzeyde sağlayabiliyor olmasıdır, UFRS gibi ilke bazlı muhasebe standartları aynı sektörde ve büyüklükte olsalar dahi iki işletmenin aynı konuyla ilgili farklı muhasebe politikalarını uygulamalarına olanak vermesi karşılaştırılabilirlik açısından en önemli sakıncadır.²³² Farklı işletmelere ait finansal tabloların uygulanan farklı muhasebe politikaları gereği daha az karşılaştırılabilir olması finansal tablo analizinde bulunacak kullanıcıların işini zorlaştırmaktadır.

²²⁹ Balsarı ve Dalkılıç, **a.g.m.**

²³⁰ **a.g.m.**

²³¹ Delikanlı, **a.g.m.**

²³² Serdar Özkan, Ece Erdener Acar, ‘‘ Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablolar Analizi Üzerindeki Etkilerine Genel Bakış ’’, Mali Çözüm Dergisi, (Çevrimiçi), <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/97malicozum/3%20serdar%20ozkan.pdf> , (Erişim Tarihi: 08.03.2012)

Her iki yaklaşımın da 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.²³³ İlke bazlı standartlar yoruma açık ve esnek yapısıyla özün önceliği ilkesini ön plana çıkarırken, kural bazlı standartlar finansal tabloların taşınması gereken temel niteliksel özelliklerden biri olan karşılaştırılabilirlik olgusuna vurgu yapmaktadır.

Standartları hazırlayanların önündeki en zorlu iş, özün önceliğini koruyacak ve aynı zamanda uygulamada tutarlılığı ve karşılaştırılabilirliği sağlayacak derecede detay içeren standartları oluşturmaktır. Hangi uçtaki 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.²³⁴

4.2. Muhasebe Standartları ve Mesleki Yargı İlişkisi

Her bir muhasebe standardı aslında bireysel bir görüş veya yargının yerini tutmaktadır²³⁵. 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 ‘kolektif yargı’sı’ olmaktadır.²³⁶

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; belli seviyede uzmanlık ve tecrübe sahibi insanları hedefleyerek

²³³ Balsarı ve Dalkılıç, **a.g.m.**

²³⁴ **a.g.m.**

²³⁵ Dalkılıç, **a.g.e.** ‘den Skinner, R. S., and A. J. Milburn. 2001. Accounting standards in evolution, 2nd ed. Toronto: Holt, Rinehart and Winston of Canada s. 597.

²³⁶ Dalkılıç, **a.g.m.**

hazırlanmaktadır.²³⁷ Mesleki yargının tanımı dikkate alındığında; yargının tecrübesiz kişilerce değil, uzman ve tecrübeli kişilerce yapılan bir eylem olduğu belirtilmektedir.²³⁸

Mesleki yargıya özellikle standart kapsamına girmeyen konularda ihtiyaç duyulmaktadır, ayrıca standartlar belli yerlerde yargı yapılmasını istemekte ve yargı için destek sağlamaktadır. Bu nedenlerle standart-yargı ilişkisi açık ve net değildir.²³⁹

Standartların oluşturulma sebeplerine bakıldığında özellikle son 3 maddenin muhasebe ve finansal raporlama ile ilgili olduğu ve mesleki yargı ile olan ilişkisini ortaya koyduğu görülmektedir.²⁴⁰

- Mesleki yargı doğası gereği risk barındırmaktadır. Mesleki yargıda bulunan kişi için; seçime bağlı olarak ortaya çıkacak sonuçların belirsiz olması; seçim yaparken kullanılacak bilgilerin muğlak ve eksik oluşu gibi faktörler risk oluşturmaktadır. Risk ve belirsizlik yoksa süreç mekanik ve sonuçlar tahmin edilebilir ise meslek üyesinin 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.
- Meslek yeterli bilgi sahibi meslek üyesi tarafından icra edilebilmekte; bu bilgi seviyesi başkalarını o konuda tavsiyede bulunabilmekten de alıkoymaktadır.

²³⁷ Dalkılıç, **a.g.m.**'den Denis R. Beresford 1999 It S Time To Simplfy Accounting Standards. Journal of Accountancy 187 no 3 s. 65-67.

²³⁸ Dalkılıç, **a.g.m.**

²³⁹ **a.g.m.**

²⁴⁰ İlgili makaleden özetlenmiştir, Dalkılıç, **a.g.m.**

- Standartlar meslekle ilgili oldukça bilgi ve tecrübeye sahip, donanımlı ve yetkili kişilerce hazırlanmakta ve taslak halinde iken kamu ile paylaşılarak fikir alınmaktadır. Bu şekilde hazırlanan standartlar mesleğe ait ortak aklı yansıtmaktadır. Böylelikle tek bir bireye ait mesleki yargıdan daha üstün olmaları beklenmektedir. Mesleki yargı için bir dayanak oluşturmayı hedefleyen standartlar yargı kalitesini arttırmayı hedeflemektedir.
- Standartlar yargı ile ilgili problemlere dair etkin çözümler üretmeyi hedeflemektedir. Bir grubun herhangi bir problemle ilgilenerak çözüm üretmesi ve bunu herkesle paylaşması bireysel olarak herkesin aynı problemi bir çok kez çözmeye çalışmasından daha az maliyetlidir.
- Mesleğin ortak aklını resmiyete döken standartlar böylelikle mesleki yargıları bir 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.
- Dönemsel olarak finansal raporlar hazırlama, tahakkuk esasına uyma ve karmaşık bazı olayları çift taraflı kayıt sistemine oturtma gibi nedenler, mesleki yargının temel var olma sebepleri 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.

- Muhasebe, sübjektif olmanın yanında ayrıca sürekli değişen bir çevre yapısına sahiptir. Karşılaşılan sorunlar ve dolayısı ile çözüm yolları da sürekli değişmektedir. Böyle bir çevrede kesin ve doğru cevapların olması oldukça zordur. Standart hazırlama süreci ortak problemlere cevap bulmayı amaçlamakta ve hazırlanan standartlar çözümleri herkesle paylaşmaktadır.

Aynı finansal tablo setini konu alan birden fazla yetkilinin hazırladığı standart olması durumunda; hatta bu standartların kimi yerde birbirinin kapsamı içine girmesi durumunda, çelişkiyi ortadan kaldırarak muhasebe uygulamasını belirlemek mesleki yargı ile olanaklıdır.²⁴¹

4.3. Muhasebe Standartlarında Mesleki Yargıya Açık Durumlar

Standartlar mesleki yargıyı bir kaç şekilde gerekli kılabilir. 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.

Muhasebecinin mesleki yargıda bulunması gereken durumlar aşağıdaki şekilde genellenebilir:²⁴²

- Standardın kelime yapısının yargıya referans verdiği durumlarda: Örneğin, bu *bir yargı konusudur, bu yargı uygulamasıdır* gibi deyimlerin standart metninde bulunması halinde.
- Alternatifler arasında seçim yapılması gerektiğinde: Bu tip bir durumda, standartta belirtilen alternatifler arasında seçim yapılmasında mesleki yargı kullanılır. Stok değerleme yöntemleri gibi.

²⁴¹ Tek ve Dalkılıç, **a.g.m.**

²⁴² Solaş, **a.g.m.**

- Bir maddenin uygulanabilirliğinin olup olmadığına karar verilmesi durumunda. Örneğin, *anlamli olduğu zaman, uygulanabilir olduğu anda, arzu edilir, gerekli olabilir, uygun olmayabilir* gibi cümlelerin bulunması halinde.
- Kelime veya cümlenin yorumunun yapılması gereğinin görülmesi halinde bu yorum muhasebeci tarafından yapılır. Örneğin, *düşünülen, açık olarak, hakim şekilde* gibi cümleler.
- Standardın yapısının yoruma açık olduğu ve yorumlamanın açıkça zorunlu olduğu durumlar.

4.4. Uygulama Örnekleri

Uygulamada bulunan muhasebe standartlarının tanım açıklama ve yorumları incelendiğinde neredeyse her bir standardın mesleki yargı uygulamasına ihtiyaç doğuran açıklamalar içerdiği görülmektedir. Çalışmanın bundan sonraki bölümünde uygulamada sıklıkla kullanılan ve yapısal olarak mesleki yargı kullanımını yoğun olarak gerektirecek muhasebe standartları örnekleriyle incelenmektedir.

4.4.1. TMS-2 Stoklar Standardının İncelenmesi

Bu standardın amacı; bilançonun varlıklar bölümünde yer alan “Stokların” muhasebe işlemlerini açıklamaktır. Stokların muhasebeleştirilmesindeki temel sorun, stokların bir varlık olarak muhasebeleştirilmesinde, kullanılmasında ve elden çıkarılmasında

gerçekleşen gelirler ile karşılaştırılacak olan ilgili maliyetin belirlenmesidir.²⁴³

Bu standart²⁴⁴;

- Stok maliyetlerinin nasıl saptanacağını,
- Stok maliyetinin içeriğinin nelerden oluştuğunu,
- Stok maliyetinin gidere nasıl dönüşeceğini,
- Stoklar için uygulanacak değerleme yöntemini ve
- Stoklarla ilgili değerleme sonuçlarının finansal tablolarla nasıl ilişkilendirilerek raporlanacağını açıklamaktadır.

TMS-2 Stoklar Standardına göre Stoklar,

- *İşin normal akışı içinde (olağan işletme faaliyetleri kapsamında) satılmak üzere elde tutulan,*
- *Satılmak üzere üretilmekte olan,*
- *Üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklardır.*

Bir üretim işletmesinin stokları aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir²⁴⁵:

- Mamul- işin normal akışı içinde satılmak için elde tutulan varlıklar,
- Yarı mamul- bu tür satışa konu olmak üzere üretilmekte olan yarı işlenmiş varlıklar,

²⁴³ Bkz. Türkiye Muhasebe Standardı- 2 Stoklar

²⁴⁴ Yakup Selvi, “ **TMS-2 Stoklar**”, Mali Çözüm Dergisi, (Çevrimiçi), <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/99/6.bolum.pdf> , (Erişim Tarihi: 24.03.2012)

²⁴⁵ KOBİ TFRS Eğitim Materyalleri, Modül 13, s.5

- İşletme malzemesi- üretim sürecinde kullanılacak malzeme şeklinde bulunan varlıklar,
- İlk madde ve malzeme- üretim sürecinde kullanılacak hammadde (ilk madde ve malzeme) şeklinde bulunan varlıklar.

Standardın amaç ve Stok tanımlarını içeren bölümü son derece net biçimde açıklanmış ve muhasebeleştirme esnasında muhasebecinin mesleki yargısını kullanarak karar vermesini gerektirecek herhangi bir tahmin, yorum veya seçim içermemektedir.

TMS-2, stokların değerlemesinin, maliyet ve net gerçekleştirilebilir değerden düşük olanı ile yapılacağını açıklamıştır.²⁴⁶ Bu noktada işletmenin stoklarına değerlendirme yapılırken stok maliyetlerinin ve aynı stokların standartta açıklanan biçimde net gerçekleştirilebilir değerlerinin hesaplanıp karşılaştırılması ve düşük olan değerle raporlanması gerekir.

Standart, stokların maliyetini, “*tüm satın alma maliyetleri, dönüştürme maliyetleri ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katılan diğer maliyetleri içerir.*” şeklinde tanımlamaktadır.²⁴⁷

Satın alma maliyetleri, dönüştürme maliyetleri ve diğer maliyetler standardın 11, 12 ve 15. Paragraflarında aşağıdaki şekilde ifade edilmiştir:

*Stokların satın alma maliyeti; satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler (firma tarafından vergi dairesinden iade alınabilecekler hariç) ve nakliye yükleme boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesi ile doğrudan bağlantısı kurulabilen diğer maliyetleri içerir.*²⁴⁸ . Ticari iskontolar ve **benzeri diğer indirimler**, satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim konusu yapılır.

Bu kapsamda stokla ilişkilendirilebilen indirim ve iskontoların satın alınan malın maliyetinden düşülmesi gerekir. Bu indirimin satılan malın maliyetine isabet eden kısmının ne şekilde tespit edileceği ise açık

²⁴⁶ Türkiye Muhasebe Standardı- 2 Stoklar, prf.9

²⁴⁷ Türkiye Muhasebe Standardı- 2 Stoklar, prf.10

²⁴⁸ a.g.e. ,prf.11

değildir.²⁴⁹ İndirimin nasıl hesaplanacağını yanında benzeri diğer indirimler ifadesi de yoruma açık bir ifadedir. Burada muhasebecinin indirimle konu olacak kalemleri mesleki yargısına dayanarak belirlemesi gerekir.

Tanımda satın alma maliyetine giren temel unsurlar açıkça belirtilmiş ancak *doğrudan bağlantı kurulabilen diğer maliyetler* ifadesi ile maliyetin açıklanan kalemlerle sınırlı olmayacağı açıkça ortaya konulmuştur. Satın alma maliyeti tanımındaki unsurlar stokların satın alındığı noktadan işletmeye getirilene kadar katlanılan tüm maliyetleri içermektedir. Öyleyse bu noktada muhasebeci stokların satın alma maliyetine tanımda açıklanmış olan kalemlere ek olarak elde edilme ile ilişkisi kurulabilen diğer maliyetleri belirlemek durumundadır. Stokların satın alma maliyetine dâhil edilebilecek bu tip kalemlerin belirlenmesi muhasebecinin mesleki yargısını kullanarak yapacağı bir elemeye bağlıdır.

Dönüştürme maliyetleri standardın 12, 13 ve 14. paragraflarında detaylı olarak tanımlanmış, bu kalemin hesaplanma prensipleri net bir biçimde açıklanmıştır.

*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 biçimde dağıtılan tutarları da içerir.*²⁵⁰

Buradaki üretimle doğrudan ilişkili ifadesi muhasebecinin dönüştürme maliyetlerini belirlerken ilgili kalemlerin stok üretimi ile olan ilişki derecesine bakmasını gerektirir. Bazı maliyetler üretimin bir parçası olmamasına rağmen üretim ile doğrudan ilişkilendirilebilir. Örneğin işletmenin bakım onarım, ısıtma veya yemekhane birimleri verilen hizmet oranına bağlı olarak üretimle ilişkilendirilebilir. Bu ilişkinin belirlenmesi ve ilgili birimlerin dönüştürme maliyetine dâhil edilmesi mesleki yargı kullanımını gerektirir.

²⁴⁹ Akbulut, a.g.e. , s.240

²⁵⁰ a.g.e. ,prf.12

Stokların mevcut durum ve konuma getirilmesi için katlanılan diğer maliyetler standardın 15. paragrafında aşağıdaki gibi açıklanmıştır:

Diğer maliyetler, ancak stokları mevcut konum ve duruma getirdikleri ölçüde stok maliyetine dâhil edilirler. Tanımın içinde geçen diğer maliyetler ifadesi standartta açıkça belirtilmemiş ve böylece işletmenin üretilip sattığı stok türüne bağlı olarak ortaya çıkabilecek binlerce farklı maliyet kalemine atıfta bulunulmuştur. Standart, bazı genel üretim giderleri kapsamı dışındaki giderlerin veya özel bir müşteri siparişine ilişkin ürün tasarım, geliştirme maliyetlerinin stok maliyeti kapsamına alınabileceği gibi örneklerle bu veya benzer bir maliyet kaleminin stokların mevcut konum ve duruma getirilmesi ile ilişkili olduğu sürece stok maliyetine dâhil edilebileceğini açıklamaktadır. Bu durumda muhasebeci stok maliyetini belirlerken ilgili stok kaleminin satışa hazır duruma getirilmesi için kaçınılmaz olan birtakım maliyet kalemlerini mesleki bilgi, tecrübe ve mesleki yargısına dayanarak belirleyecektir.

Hizmet sunan işletmeler açısından stok maliyetleri TMS-2 Stoklar Standardında aşağıdaki şekilde açıklanmıştır²⁵¹:

*Verilen hizmetle ilgili hasılatın mali tablolara gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda ilgili giderler stok hesabına yansıtılır. Hizmet sunan işletmelerde stokların maliyeti, esas olarak kontrol işlemlerini yürüten personel dahil olmak üzere, **hizmetin sunulmasında doğrudan görev alan personelin işçilik ücretleri ve diğer maliyetleri** ile bunlarla ilişkili olabilecek genel giderleri içerir.*

Hizmetin maliyetine nelerin dahil edileceğinin tanımda tek tek açıklanmaması ve bunlarla ilişkili diğer maliyetler şeklinde bir tanımlama yapılması hizmetle ilişkili maliyetlerin muhasebecinin mesleki yargısına dayanarak belirlenmesini gerektirir. Örneğin bir çok üretim işletmesinde genel yönetim gideri olarak muhasebeleştirilen ve stok maliyetlerine alınmayan kâğıt, toner, kalem gibi kırtasiye malzemeleri bir hastane açısından hizmetin üretilmesi ile doğrudan ilişkili maliyetler olarak kabul

²⁵¹ a.g.e. ,prf.19

edilip hizmet maliyetinin bir parçası olarak hesaplanabilir.²⁵²Böyle bir seçimin yapılması mesleki yargı kullanımı gerektirir.

Stokların maliyeti belirlendikten sonra Net Gerçekleşebilir Değer'in hesaplanması ve maliyet ile karşılaştırılması gerekir. Net Gerçekleşebilir Değer Stoklar Standardında aşağıdaki şekilde açıklanmıştır:

*İşin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının, düşürülmesi ile elde edilen tutarı ifade eder.*²⁵³

Diğer bir ifade ile net gerçekleşebilir değer, bir işletmenin işin normal akışı içinde stokların satılmasından elde etmeyi beklediği net tutarı ifade eder. Net gerçekleşebilir değerın tespitinde kullanılan satış fiyatı, tamamlanma maliyeti ve satış giderleri tahmini rakamlardır. Net gerçekleşebilir değerın tespit edilmesi aşamasında söz konusu stokun, a) satış fiyatının, b) tamamlanma maliyetinin c) satış giderlerinin doğru tespit edilmesi (tahmin edilmesi) önemli bir sorun olarak ortaya çıkmaktadır. Çünkü net gerçekleşebilir değerın güvenilirliği bu unsurların doğru tespit edilmelerine bağlı olmaktadır.²⁵⁴ Bu durumda, satış fiyatının nasıl tahmin edileceği önem kazanmaktadır. Standart, bu konuda “... satış fiyatının tahmini, hesaplama anında mevcut güvenilir kanıtlara göre stokların satılması durumunda elde edilmesi beklenen satış tutarları esas alınarak

²⁵² İlgili Makaleden özetlenmiştir: Ali Coşkun, Ali Haydar Güngörmüş, “ **Hastanelerde Hizmet Üretim Maliyetlerinin Tms 2'ye Göre Muhasebeleştirilmesi** ”, Mali Çözüm Dergisi, (Çevrimiçi), <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/95malicozum/2%20ali%20coskun.pdf> , (Erişim Tarihi: 25.03.2012)

²⁵³ a.g.e. ,prf.6

²⁵⁴ Selvi, a.g.m. , s.97

*yapılır*²⁵⁵, diyerek satış fiyatının tahmin edilmesinde cari satış fiyatlarının kullanılmasına işaret etmektedir.²⁵⁶

Net gerçekleşebilir değer, işletmeye özgü bir değerdir.²⁵⁷ Yani aynı ürünü üreten iki farklı işletme için net gerçekleşebilir değer hesaplamaları farklı verilere dayalı olarak farklı tutarlarda hesaplanabilir. Tanımda geçen tahmini satış fiyatı stokların talep, teknoloji, rakip ürünler gibi faktörlere dayalı olarak farklı işletmeler açısından yakın tutarlarda belirlense dahi, her işletmenin beklenen satış giderleri işletmenin pazara yakınlık, pazarlama çabaları, dağıtım kanallarının yapısı gibi unsurlara bağlı olarak farklı sonuçlar verecektir.

*Stokların maliyeti, stokların zarar görmesi, kısmen veya tamamen kullanılamaz hale gelmesi ya da satış fiyatlarının düşmesi gibi durumlarda da geri kazanılamayabilir ve stok maliyeti geri kazanılabilir tutardan daha yüksek olabilir.*²⁵⁸ Örneğin teknolojik özellikleri ile ön plana çıkan ürünlerde stokların tahmini tamamlanma maliyetleri ve tahmini satış giderleri aynı kalsa bile, yeni ve gelişmiş ürünlerin pazara girmesiyle eski satış fiyatlarıyla satılabilmeleri olanaksız hale gelecektir. Aynı durum modası geçmiş ürünler içinde söz konusudur. Stokta hiçbir yıpranma ve bozulma olmamasına rağmen modasının geçmiş veya teknolojisinin eskimiş olması stokların aynı fiyattan satılamayacağı anlamına gelir.

Bu durumda muhasebeci işletme ve ürün hakkında çok sayıda veriyi de dikkate alarak söz konusu beklenen tutarlar ile ilgili tahminler yapmak durumunda kalacaktır. Böyle bir tahminde bulunmak, muhasebecinin mesleki yargısını yoğun bir biçimde kullanmasını gerektirir.

²⁵⁵ Türkiye Muhasebe Standardı- 2 Stoklar, prf.30: *Net Gerçekleşebilir Değerin tahmini,hesaplama anında mevcut güvenilir kanıtlara göre stokların satılması durumunda elde edilmesi beklenen satış tutarları esas alınarak yapılır.Bu tahminler dönem sonundaki mevcut koşullarla uyumlu oldukları ölçüde, dönem sonundan sonra oluşan fiyat ve maliyet dalgalanmalarıyla doğrudan bağlantılı olan olayları da dikkate alır.*

²⁵⁶ Oğuzhan Bahadır, ‘‘ **Stoklarda Değerleme: Ufrs/Tfrs Ve Vergi Mevzuatı Açısından** ’’, Mali Çözüm Dergisi, (Çevrimiçi), http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/109malicozum/3_oguzhan_bahadir.pdf , (Erişim Tarihi: 26.03.2012)

²⁵⁷ TMS-2 , prf.7

²⁵⁸ a.g.e. ,prf.28

Maliyetin ölçümü ile ilgili teknikler standardın 21 ve 22. paragraflarında aşağıdaki şekilde açıklanmıştır:

*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.*

İşletmeler maliyetlerini hesaplama değil de “maliyetlerini yaklaşık olarak belirlemek” istedikleri zamanlarda ise “Maliyet Ölçümü” yapabilirler.²⁵⁹ Standart, maliyet hesaplama tekniğinin seçimini sonuçların maliyete yakın olması durumunda muhasebecinin seçimine bırakmıştır. Bu seçimi yaparken muhasebeci mesleki yargısını kullanacaktır.

TMS – Stoklar standardının Stok maliyetlerini hesaplama ile ilgili açıklamaları da mesleki yargı kullanımını gerektiren ifadeler içermektedir. Bu tanıma göre stoklar iki grupta sınıflandırılır ve maliyetleri aşağıdaki şekilde hesaplanır:

*Gerçek Parti Maliyet Yöntemi: **Normal Şartlarda birbiri ile ikame edilemeyen stok kalemleri ile özel projeler için üretilen veya satın alınan mal veya hizmetlerin maliyeti, her bir varlığa ilişkin özel maliyeti dikkate alınarak belirlenir.**²⁶⁰ 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.**²⁶¹*

²⁵⁹ Bahadır, a.g.e. , s.96

²⁶⁰ a.g.e. ,prf.23

²⁶¹ a.g.e. ,prf.24

Yukarıda belirtilenlerin *dışında kalan stok maliyeti, ilk giren ilk çıkar (FIFO) veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden (formüllerinden) biri uygulanarak belirlenir. Bir işletme benzer özelliklere ve benzer kullanıma sahip tüm stokları için aynı maliyet hesaplama yöntemini kullanır. Türü veya kullanım alanları itibar ile farklı olan stoklar için, farklı maliyet hesaplama yöntemleri kullanılabilir.*²⁶²

Standardın stok maliyeti hesaplama ile ilgili açıklamalarına bakıldığında muhasebecinin öncelikle stokların tanımlarda yapılan sınıflandırmadan hangisine dâhil olduğuna karar vermesi gerekir. Stokların birbirinden farklı yapıda veya özel siparişler için üretilmiş olması ile benzer özellikte veya birbirleri ile ikame edilebilir yapıda olması maliyet hesaplama yönteminin seçiminde etkili olacaktır.

Normal şartlarda birbirleri ile ikame edilemeyen stok kalemlerine ilişkin gidere dönüşecek maliyetin ve işletmenin elinde kalan stok maliyetinin belirlenmesinde, her bir varlığa has maliyetin dikkate alınmasını benimsemiştir.²⁶³ Örneğin otomobil galeri dönem sonu stoklarının maliyetini belirlerken, ellerinde kalan otomobil stoklarının her birinin maliyetini otomobillerin motor numarası ile alış faturalarını karşılaştırarak tek tek tespit eder.²⁶⁴ Ancak, gerçek parti maliyet yöntemi veya has maliyet yöntemi olarak anılan bu yöntemin genellikle birbirleri ile ikame edilebilen büyük miktardaki kalemlerden oluşan stoklar için uygun bir maliyet hesaplama yöntemi olmadığı açıktır. Bu durumlarda, stokların maliyeti, FIFO (ilk giren ilk çıkar) veya işletmenin iş akışına bağlı olarak ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden biri (hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi ya da dönem sonu ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi) uygulanarak belirlenir. İşletmelerin söz konusu yöntemlerden fiili iş akışlarına en uygun yöntemi benimsemeleri gerekir. Örneğin, bozulabilir malların ya da modaya duyarlı malların ticaretini ya da üretimini yaptıkları için stoklarındaki en

²⁶² a.g.e. ,prf.25

²⁶³ Bahadır, a.g.e. , s.56

²⁶⁴ Selvi, a.g.m. , s.95

eski malları satmaya çalışan işletmelerde, fiili iş akışını en iyi yansıtan yöntem FIFO olacaktır.²⁶⁵

Tüm bu veriler dikkate alınarak stokların, standartta belirtilen sınıflandırmadan hangisine dâhil olduğunun belirlenmesi ve standartta sunulan alternatif maliyet hesaplama yöntemlerinden birinin seçilmesi muhasebecinin mesleki yargısını kullanmasını gerektirir.

4.4.2. TMS - 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardının İncelenmesi

Muhasebe Standartlarında mesleki yargı uygulamasına gerek duyulan durumlara bakıldığında TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı'nın birçok noktada mesleki yargı kullanımını gerektirecek açıklama ve tanımlamalar içerdiği görülmektedir.

Standart içerisinde geçen ve mesleki yargı uygulaması gerektiren durumlar aşağıdaki şekilde özetlenmiştir:

*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.²⁶⁶*

Varlığın değer düşüklüğüne uğramış olup olmadığı ile ilgili belirtiler mesleki yargıya başvurularak gözden geçirilir. Standart, bu tip bir değerlendirme yapılırken göz önünde tutulması gereken verileri de aşağıdaki şekilde belirtmiştir:

²⁶⁵ Bahadır, a.g.e.

²⁶⁶ TMS-36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı, prf. 9

İşletme, varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğini gösteren herhangi bir belirtinin bulunup bulunmadığını değerlendirirken, en azından aşağıdaki belirtileri dikkate alır:²⁶⁷

İşletme dışı bilgi kaynakları

- (a) Dönem içinde varlığın piyasa fiyatı, zamanın ilerlemesinden veya normal kullanımdan kaynaklanması beklenenden çok daha fazla azalmıştır.
- (b) İşletmenin faaliyette bulunduğu teknolojik, ekonomik veya hukuki çevre ile pazarda veya varlığın tahsis edildiği piyasada işletme üzerinde olumsuz etkisi olan önemli değişiklikler dönem içerisinde gerçekleşmiş veya bu değişikliklerin yakın gelecekte gerçekleşmesi beklenmektedir.
- (c) Dönem içerisinde, faiz oranları veya diğer yatırım kârlılığı ile ilgili piyasa oranları artmış olup; söz konusu artışların, varlığın kullanım değerinin hesaplanmasında kullanılan iskonto oranını önemli ölçüde etkilemesi ve varlığın geri kazanılabilir tutarını büyük ölçüde azaltması muhtemeldir.
- (d) İşletmenin net varlıklarının defter değeri piyasa değerlerinden daha yüksektir.

İşletme içi bilgi kaynakları

- (e) Varlığın fiziksel hasara uğradığı veya değer yitirdiğine ilişkin kanıt bulunmaktadır.
- (f) İşletmede, varlığın mevcut veya gelecek kullanım yöntemini etkileyecek, önemli olumsuz değişiklikler meydana gelmiş veya bunların yakın gelecekte meydana gelmesi beklenmektedir. Bu değişiklikler şunları içerir; varlık kullanım dışıdır; varlığın dahil olduğu faaliyetin sona erdirilmesi veya yeniden yapılandırılması planları vardır; varlığın beklenen

²⁶⁷ TMS – 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı prf.12

tarihten önce elden çıkarılması planlanmaktadır; varlığın yararlı ömrünün sınırsız değil sınırlı olduğu sonucuna varılmıştır.

(g) İşletme içi raporlamada, varlığın ekonomik performansının beklenenden daha kötü olduğu veya olacağına ilişkin kanıt mevcuttur.

Tüm bu belirtiler kullanılarak varılacak bir sonuçta meslek mensubunun ilgili varlığın önceki raporlama dönemleri ve diğer işletmelerdeki benzer varlıklara ilişkin birikim ve tecrübesi de etkili olmaktadır.

*Varlığın kullanım değerinin tahmini aşağıdaki adımları içerir:*²⁶⁸

(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 kullanımı süresince ve sonunda elden çıkarılmasından elde edilmesi beklenen nakit giriş ve çıkışlarının tahmini mesleki yargı kullanımı gerektirir. Bu tahmin yapılırken standardın belirlediği şekilde aşağıdaki gibi bir yol izlenir:

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

²⁶⁸ TMS – 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı prf.31

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 **ilişkin 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.

Standart varlığa ilişkin nakit giriş çıkışlarının belirlenmesinde ilgili varlığa ait bir nakit projeksiyonu hesaplanmasını öngörmektedir. Ancak nakit projeksiyonunun hesaplanması adımları da kendi içinde mesleki yargıya açık ifadeler içermektedir. Örneğin varlığın yararlı ömrü boyunca oluşacak ekonomik koşullara ilişkin mantıklı ve desteklenebilir tahminler yapılması çoğunlukla mesleki yargıya dayanır. Yine nakit projeksiyonlarının en güncel finansal tahminlere dayandırılması ve bu tahminlerin uzun vadede oluşacak koşullara bağlı olarak şekillenmesi muhasebecinin mesleki yargısını, beklentiler tecrübeler, önsözler gibi birçok etkene dayandırarak yoğun biçimde kullanmasını gerektirecektir.

Bu hesaplamanın yapılma biçimini anlatan ve yukarıdaki açıklamaları destekler nitelikte olan mesleki yargıya açık diğer paragraflar aşağıdaki gibidir:

İşletme, finansal bütçelerdeki/tahminlerdeki bilgileri kullanırken, bilginin mantıklı ve desteklenebilir varsayımları yansıtmayı yansıtmadığı ile yönetimin

varlığın kalan yararlı ömrü boyunca mevcut olacak ekonomik koşullara ilişkin **en iyi tahminlerini** içerip içermediğini dikkate alır.²⁶⁹

*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.**²⁷⁰*

Nakit akışlarının artan mı, azalan mı ya da sabit bir oranda mı seyredeceğinin belirlenmesi ise bugün ortaya çıkmamış ancak bugüne dair koşullar göz önünde tutularak geleceğe yönelik bir tahminle belirlenebilecek bir durumdur. Bu noktada meslek mensubu finans, iktisat, muhasebe gibi teknik bilgilerini de içeren bir bakış açısıyla oluşacak beklentisini seçimlerine yansıtacaktır.

Standart nakit akış tahminlerinin içeriği ile ilgili açıklama paragrafları aşağıdaki gibidir:

*Gelecekteki nakit akış tahminleri aşağıdakileri içerir:*²⁷¹

(a) *Varlıktan kullanımı süresince elde edilecek nakit girişlerine ilişkin projeksiyonlar;*

(b) *Varlığın kullanımı süresince nakit girişi (varlığı kullanıma hazır hale getirmek için gerekli nakit çıkışları dahil) yaratabilmek için katlanılacak ve **varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilecek veya mantıklı ve tutarlı** bir biçimde dağıtılabilecek nakit çıkışları ile ilgili projeksiyonlar ve*

²⁶⁹ TMS - 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı prf.38

²⁷⁰ TMS -36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı prf.31

²⁷¹ TMS - 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı prf.39

(c) *Varlığın yararlı ömrünün sonunda elden çıkarılması karşılığında elde edilecek (ya da ödenecek), eğer varsa, net nakit akışları.*

Varlığa ilişkin nakit çıkışları hesaplanırken ilgili kalemlerin varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilecek tutarlar olması gerekmektedir. Bu tip bir hesaplama da hata yapılması, fazla iyimser veya fazla tutucu bir yaklaşım sergilenmesi varlığın hesaplanacak değer düşüklüğü tutarında ve bunun bir sonucu olarak finansal tablolarda ciddi hatalar doğmasına sebep olacaktır. Varlıkla doğrudan ilişkili kalemlerin belirlenmesi muhasebecinin bu konuda tecrübe sahibi olmasını gerektirir. Bu tutarların öngörülmesi ve hesaplanması mesleki yargı kullanımı ile gerçekleştirilir.

*Bir varlık veya varlık grubu tarafından üretilen ürünün aktif bir piyasasının mevcut olması durumunda; söz konusu ürünün bir kısmı ya da tamamı işletme içinde kullanılmakta dahi olsa, anılan varlık veya varlık grubu nakit yaratan birim olarak değerlendirilir. Bir varlık veya nakit yaratan birim tarafından yaratılan nakit girişlerinin işletme içi transfer fiyatlaması uygulamalarından etkilenmeleri durumunda, işletme, aşağıdakileri tahmin ederken karşılıklı pazarlık ortamında yapılacak bir işlemde yönetimin gelecekte oluşması **en muhtemel fiyat tahminini (tahminlerini)** kullanır.²⁷²*

(a) *Varlık veya nakit yaratan birimin kullanım değerini belirlerken kullanılan gelecekteki nakit girişleri ve*

(b) *İşletme içi transfer fiyatlamasından etkilenen diğer varlıklar veya nakit yaratan birimlerin kullanım değerini belirlemek için kullanılacak gelecekteki nakit çıkışları.*

Bir varlık veya varlık grubunun ürettiği ürünün bir kısmı veya tamamı işletmenin diğer birimleri (örneğin bir üretim sürecinin ortasında, ara bir aşamadaki ürünler) tarafından kullanılıyor olsa da, işletmenin ürünü aktif bir piyasada satabilecek olması durumunda, bu varlık veya

²⁷² TMS - 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı prf.70-71-72-73

*varlık grubu ayrı bir nakit yaratan birim oluşturur. Bu durum, ilgili varlığın veya varlık grubunun diğer varlıklardan veya varlık gruplarından kaynaklanacak nakit girişlerinden büyük ölçüde bağımsız nakit girişi yaratabilmesinden kaynaklanmaktadır. Bir işletme, anılan tür nakit yaratan bir birim veya işletme içi transfer fiyatlamasından etkilenen herhangi diğer bir varlık veya nakit yaratan birim ile ilgili finansal bütçelere/tahminlere dayanan bilgileri kullanırken, işletme içi bölümler arası aktarımlardaki fiyatlamalar, yönetimin karşılıklı pazarlık ortamında yapılacak bir işlem **gelecekte oluşması en muhtemel fiyat tahminini yansıtmaması durumunda**, söz konusu bilgi işletme tarafından düzeltilir.*

*Değiştirilmelerine **yönelik haklı sebepler bulunmadıkça**, nakit yaratan birimler, aynı varlık veya varlık türleri için dönemden döneme tutarlı bir şekilde tespit edilir.*

İşletmenin, bir varlığın önceki dönemlerde yer aldığından farklı bir nakit yaratan birime ait olduğunu belirlemesi veya ilgili varlığın nakit yaratan biriminde yer alan varlıkların türlerinin değiştiğine karar vermesi durumunda, 130 uncu Paragraf, nakit yaratan birime ilişkin muhasebeleştirilmiş veya iptal edilmiş bir değer düşüklüğü zararının bulunması durumunda, anılan nakit yaratan birim hakkında kamuoyuna açıklama yapılmasını gerektirir.

Bu paragraflarda yapılan açıklamalara göre yönetim gelecekte oluşacak en muhtemel fiyat tahminlerini kullanmalıdır. Gelecekte oluşacak fiyatların tahmin edilmesi mesleki yargı kullanımı gerektirir. Yine bu tahminlerin değiştirilmesine yönelik bir karar alınması da muhasebecinin kararına bağlıdır. Tahminler her zaman aynı kalmayabilir ancak tahminlerde meydana gelecek değişikliklerin finansal tablolarda sunulacak bilgilerin güvenilirliğini etkileyecek düzeyde olması bunların değiştirilmesi için haklı sebepler doğurur. Standart bu tip değişikliklerin yapılması yapılmamasını haklı sebeplere dayandırmak gerektiğini vurgulamaktadır. Bu tip bir durum değerlendirmesi yapmak için mesleki yargı kullanımı kaçınılmaz olmaktadır

SONUÇ

Bu araştırma muhasebe standartlarının uygulanması sırasında mesleki yargıya başvurulması gereken durumları konu edinmiştir. Bu amaçla, farklı meslek grupları açısından mesleki yargı kavramı incelenmiş, muhasebe mesleği çerçevesinde mesleki yargı kavramı, mesleki yargı süreci ve mesleki yargı ve etik ilişkisi detaylı olarak incelenmiştir. Muhasebe işlemlerinin standartlaşma süreci uluslararası ve ulusal boyutta tarihsel olarak araştırılmış ve dünya genelinde yaygın kullanım alanı bulan muhasebe standartlarının yapısal özellikleri ortaya konulmuştur. Elde edilen bulgular TMS-2 Stoklar ve TMS-36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü standartları çerçevesinde örneklendirilmiş ve aşağıdaki sonuçlar elde edilmiştir:

İşletmelerde gerçekleşen mali nitelikteki işlemlere ilişkin verilerin toplanıp işlenerek ilgili kişilerin yararına sunulması gerekmektedir. Muhasebe, bir işletmenin kaynaklarının oluşumunu, bu kaynakların kullanılma biçimini, ekonomik işlemler sonucunda bu kaynaklarda meydana gelen artış ve azalışları ve işletmenin finansal açıdan durumunu açıklayan bilgileri üreten ve bu bilgilerin sistematik bir biçimde ilgili kişilere iletilmesi görevini yerine getiren sistemdir.

Muhasebe bilimi insanın hesap tutma ihtiyacı ile doğmuş ve ekonomik hayata paralel bir gelişme izlemiştir. Değişen ve her gün daha da karmaşık bir hal alan ekonomik olaylar, bir bilgi sistemi olan muhasebenin de işletme içinde farklı boyutlardaki beklentilere cevap vermesi ihtiyacını doğurmuştur. Bu bağlamda muhasebe vergi matrahlarının belirlenmesinden, yönetsel kararların alınmasına, farklı ilgi gruplarının ihtiyaçlarına cevap verecek bilgilerin üretilmesi ve raporlanmasına kadar uzanan çeşitli boyutlarda bilgiyi üreten ve sunan bir sistem halini almıştır.

İşletmelerin muhasebe sistemleri tarafından üretilen tüm bilgilerin ilgili taraflara sunulması finansal tablolar aracılığıyla gerçekleştirilmektedir. Finansal tablo kullanıcılarının farklı kullanım amaçları doğrultusunda birçok değişik beklentileri olabilmektedir. Birçok amaca hizmet eden finansal tablolar çeşitli analizlerle yorumlanmakta ve finansal tablo kullanıcılarının karar vermelerinde onlara yardımcı olmaktadır.

Günümüzde, sermaye piyasalarının uluslararasılaşması, çok uluslu şirketlerin sayısındaki artışlar, bağımsız denetim firmalarının küresel boyutta faaliyet göstermesi ve uluslararası diğer düzenlemelerdeki gelişmeler ticari, faaliyetlerin ve küresel yatırımların hızla yaygınlaşmasını sağlamıştır. Bu durum finansal tablo kullanıcılarının yapısında ve beklentilerinde de belirgin bir değişiklik yaratmıştır. Bu değişiklik, ulusal veya bölgesel boyutta faaliyet gösteren işletmelerin yöneticileri, borç verenleri veya ortakları olan finansal tablo kullanıcılarına farklı boyutta bilgi beklentileri olan küresel yatırımcılar eklenmesi sonucunu doğurmuştur.

Geleneksel muhasebe anlayışı ile hazırlanan veya bölgesel farklılıklar nedeniyle farklı biçimlerde sunulan finansal tablolar küresel bilgi kullanıcılarının beklenti ve ihtiyaçlarına cevap veremez hale gelmiştir. Bu noktada uluslararası alanda uygulamaya konulan muhasebe standartları bütün bu olumsuzlukları engellemede bir araç olmakta ve işletmelerin finansal tablolarının ortak bir dille hazırlanmasına imkân sağlamaktadır. Uluslararası muhasebe standartları çerçevesinde hazırlanan finansal tablolar işletmeler hakkında doğru, güvenilir, şeffaf ve uluslararası ölçüde karşılaştırılabilir bilgi sunulmasına imkân sağlamakta, raporlamalar arasındaki farklılıkları sınırlandırıcı ve azaltıcı etkide bulunmaktadır.

Gelişen bu koşullar ve zorunluluk sonucunda gerek ulusal düzeyde devletler ve düzenleyici kuruluşlar, gerekse uluslararası düzeyde; Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD), Muhasebe Standartları Çalışma Grubu, Birleşmiş Milletler Hükümetler Arası Çalışma Grubu, A.B. Muhasebe Danışma Grubu gibi kuruluşlar finansal raporların tekdüzeliği konusunda çalışmalarda bulunmuşlardır. Bunun yanı sıra muhasebenin düzenlenmesi

konusunda önemli bir rol üstlenmiş olan Avrupa Birliği yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC)'nin çalışmalarını desteklemeye başlamış ve yılında birlik üyesi ülkelerin işletmelerine Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını benimsemelerini zorunlu kılmıştır.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, UFRS'ler genel amaçlı finansal tablolarda önemli olan işlem ve olaylarla ilgili muhasebeleştirme, ölçüm, sunum ve açıklama koşullarını ortaya koyan standartlardır.

Muhasebeleştirme, ölçme, sunum ve açıklamalarla ilgili ihtiyaç duyulan bir alanda muhasebe standardı oluşturma süreci ilgili konu bazında gündem oluşturulması aşamasıyla başlamaktadır. Gündem aşamasını sırasıyla; proje geliştirme-planlama, ilgili başlığın tartışmaya açılması, taslak metinlerin yayınlanması, yayınlanan metinlerin komu oyunun yorumuna sunulması ve nihayet tüm yorum ve tartışmaların analizi ve özetlenmesi sonucunda revize edilmiş standart metinlerinin son haline kavuşturulması aşamaları izler.

Çalışmada muhasebe standartlarının uygulanması sırasında başvuru alan mesleki yargı durumlarını açıklamak amacıyla muhasebe mesleği ve muhasebe mesleği çerçevesinde mesleki yargı kavramları araştırılmış ve aşağıda sonuçlara ulaşılmıştır:

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

Muhasebe mesleğinde mesleki yargıya muhasebeleştirme ve kayıt altına alma sırasında ve ilgili kayıt ve raporların denetimi sırasında olmak üzere iki temel alanda ihtiyaç duyulmaktadır.

Muhasebecinin, muhasebeleştirme ve finansal raporlama esnasında mesleki yargısını kullanması; finansal değerlendirme, raporlama ve kayıtlama esnasında karara ulaşma sürecidir. Her muhasebe standardı ilgili olay veya işlemin muhasebeleştirilmesi sırasında uyulması gereken ilke ve kuralları tanımlamakta ancak belirli ilkeler dâhilinde çok sayıda farklı işlemin muhasebeleştirilmesi uygulamada boşluklar doğurmaktadır. Uygulamada boşluk doğuran noktalar muhasebecinin, mesleki eğitim, bilgi ve tecrübesine dayanan kararlar vermesini gerektirmektedir. Muhasebecinin mesleki yargısı; ilgili olay dâhilinde seçimler yapması, yorumlaması ve karara ulaşma süreci şeklinde özetlenmektedir.

Muhasebe standartlarının yapısına bakıldığında iki farklı tipte standart yapısı olduğu gözlemlenmektedir. Sonuçta şeffaf, güvenilir ve karşılaştırılabilir bilgi üretme amacı güden standart yapıları, ilke ve kural bazlı olarak ikiye ayrılmaktadır. Finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliği konusunda ilke bazlı standartlar mesleki yargının doğruluğuna dayanırken, kural bazlı standartlar kesin kurallara dayanmakta ve çok daha düşük oranda yargı kullanımını gerektirmektedir.

Türkiye’de resmi olarak benimsenen ve tüm dünyada kabul gören muhasebe standardı tipi ilke bazlı yaklaşımla oluşturulmuş olan Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarıdır. Uygulamada sıklıkla mesleki yargı gerektiren ve uluslararası Finansal Raporlama Standartları paralelinde oluşturulan Türkiye Muhasebe Standartları incelendiğinde aşağıdaki sonuçlara varılmaktadır:

Muhasebe standartlarının uygulanmasında muhasebecinin aşağıda belirtilen beş temel durumda mesleki yargıda bulunması gerekmektedir:

- Standardın kelime yapısının yargıya referans verdiği durumlarda,
- Alternatifler arasında seçim yapılması gerektiğinde,

- Bir maddenin uygulanması gerektiğine karar verilmesi durumunda
- Cümle yapısının yorum yapılmasına açık olduğu durumlarda,
- Standart yapısının yorumlamaya açıkça zorunlu olduğu durumlarda.

Sonuç olarak muhasebe standartlarının uygulanmasında muhasebe meslek mensupları, dürüst, meslek etik değerlerine uygun kamuyu yanıltıcı sonuçlar doğurmayacak şekilde mesleki yargıya başvurmalıdır. Muhasebeleştirme ve raporlama esnasında muhasebeci tarafından oluşturulan bir yargının doğru veya yanlış olup olmadığı konusunda kesin bir karar verilemez. Ancak söz konusu yargının alternatifler içerisinde duruma en uygun seçenek olması, işletmenin finansal durumunu en doğru biçimde yansıtması, finansal tablo kullanıcılarını yanıltıcı sonuçlar doğurmaması doğru bir yargı olduğunu gösterebilir. Böyle bir seçim mesleki tecrübe ve mesleki bilgi birikimi sayesinde en doğru biçimde yapılabilir.

EKLER

EK 1. SERBEST MUHASEBECİLER, SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN MESLEKİ FAALİYETLERİNDE UYACAKLARI ETİK İLKELER HAKKINDA YÖNETMELİK

BİRİNCİ BÖLÜM

Amaç, Kapsam, Dayanak ve Tanımlar

Amaç

MADDE 1 – (1) Bu Yönetmeliğin amacı; tüm üyeleri en üst derecede meslekî bilgiye sahip, sosyal sorumluluk bilinci olan, etik değerlere bağlı, rekabet anlayışı daha kaliteli hizmet sunumu biçiminde oluşmuş, güvenilir ve saygın bir meslek mensupları kitlesi oluşturmak hedefine ulaşmak için muhasebe meslek mensuplarının meslekî ilişkilerinde uymaları gereken asgari etik ilkeleri belirlemektir.

Kapsam

MADDE 2 – (1) 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanununa göre bir meslek unvanına sahip olan, bağımsız veya bağımlı

olarak çalışan tüm meslek mensupları ile bunların oluşturduğu şirketlerin faaliyetleri bu Yönetmelik kapsamındadır. Kapsama dâhil meslek mensupları ile bunların oluşturduğu şirketlerin faaliyetlerinde uyacakları etik ilkeler bu Yönetmeliğin "Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler ve Yeminli Malî Müşavirlerin Meslekî Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler" başlıklı ekinde yer almaktadır.

Dayanak

MADDE 3 – (1) Bu Yönetmelik, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanununun 50 nci maddesi hükmüne dayanılarak hazırlanmıştır.

Tanımlar

MADDE 4 – (1) Bu Yönetmelikte geçen;

- a) Bağımlı Çalışan Meslek Mensubu: Bir iş sahibine ücret karşılığı hizmet veren meslek mensubunu,
- b) Bağımsız Çalışan Meslek Mensubu: Çalışanlar listesine kayıtlı meslek mensubu ile bunların kurdukları ortaklık bürolarını ve şirketleri,
- c) Denetim Müşterisi: Finansal tabloları denetlenen müşteriyi,
- ç) Denetim Sözleşmesi: Bağımsız çalışan meslek mensubunun finansal tabloların, finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı ile ilgili görüş bildirdiği güvence sağlama amaçlı sözleşmeyi,

d) Finansal Çıkar: Bir işletmenin alacaklılık veya ortaklık hakkı temsil eden menkul kıymetleri ile ilgili bir çıkar ve böyle bir çıkarı elde etme hak ve yükümlülüğünü,

e) Firma: Meslek mensupları veya bunların kurduğu şirketleri,

f) Güvence Sağlama Sözleşmesi: Bağımsız çalışan meslek mensubunun, denetim ve diğer konularda güvence sağlamak isteyen müşterisinin sorumluluğunda olan bir konu hakkında, belirlenmiş uygun bir kritere göre değerlendirme yapması ve hedef kullanıcılara güvence sunması amacıyla düzenlenen sözleşmeyi,

g) Güvence Sağlama Sözleşmesi Ekibi:

1) Denetim ve diğer konularda güvence sağlama amaçlı sözleşmelerde, sözleşme ekibinin tüm üyelerini,

2) Güvence sağlama sözleşmesinin sonucunu doğrudan etkileyebilecek firma içindeki diğer kişileri,

h) Güvence Sağlama Sözleşmesi Müşterisi (Sorumlu taraf): Sözleşmeye konu olan olaydan sorumlu olan kişi ya da kişiler veya temsilcileri,

ı) Kanun: 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanununu,

i) Meslek Mensubu: Bağımlı veya bağımsız olarak çalışan Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Malî Müşavir ve Yeminli Malî Müşaviri,

j) Meslekî Hizmet: Muhasebe, denetim, vergi, yönetim danışmanlığı, finansal yönetim hizmetleri gibi muhasebe mesleği ile ilgili yetenek gerektiren hizmetleri,

k) Mevcut Meslek Mensubu: Bir müşterinin denetim işini veya muhasebe, vergi, danışmanlık ya da benzeri meslekî hizmetlerini yürütmekte olan bağımsız meslek mensubunu,

l) Sözleşme Ekibi: Bir sözleşme ile ilgili görev alan tüm firma personelinin (sözleşme ile ilgili olarak bağlantı kurulan tüm uzmanlar da bu ekibe dâhildir),

m) Sözleşme Ortağı: Firma içinde belli bir sözleşme ve hazırlanan rapor ile ilgili olarak sorumlu olan ortak ya da kişileri,

n) Şarta Bağlı Ücret: Sunulan bir hizmetin veya bir işlemin sonucuna göre sonradan hesaplanan ücreti,

ifade eder.

İKİNCİ BÖLÜM

Etik Komitesi ve Son Hükümler

Etik Komitesinin teşekkülü

MADDE 5 – (1) Etik Komitesi, meslek mensupları arasından Türkiye Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler ve Yeminli Malî Müşavirler Odaları Birliği Yönetim Kurulu tarafından atanacak biri Başkan, biri Başkan Yardımcısı olmak üzere en az yedi en fazla 11 üyeden oluşur. Üyelerin görev süresi iki yıldır. Herhangi bir nedenle üyeliğin boşalması halinde aynı usulle yeni üye ataması yapılır. Yeni atanan üye kalan süreyi tamamlamak üzere göreve başlar.

Etik Komitesinin toplantısı

MADDE 6 – (1) Etik Komitesi düzenli olarak yılda altı kez toplanır. Komite başkanı veya Türkiye Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler ve Yeminli Malî Müşavirler Odaları Birliği Yönetim Kurulu gerekli gördüğü takdirde Etik Komitesini toplantıyla çağırabilir.

Etik Komitesinin görevleri

MADDE 7 – (1) Etik Komitesinin görevi; bu Yönetmelikle ilgili değişiklik önerileri ile yorum, sirküler ve benzeri konularda çalışmalar yaparak Yönetim Kuruluna sunmaktır.

Yürürlük

MADDE 8 – (1) Bu Yönetmelik yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

Yürütme

MADDE 9 – (1) Bu Yönetmelik hükümlerini Türkiye Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler Odaları ve Yeminli Malî Müşavirler Odaları Birliği Yönetim Kurulu yürütür.

SERBEST MUHASEBECİLER, SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN MESLEKİ FAALİYETLERİNDE UYACAKLARI ETİK İLKELER

GİRİŞ

(1) Meslek mensubunun belirleyici özelliklerinden biri kamu yararına uygun hareket etme sorumluluğudur. Bu sorumluluğun yerine getirilebilmesi için meslek mensubunun bu Yönetmelikle getirilen etik ilkelerine uyması gerekmektedir.

(2) Etik ilkeler üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölüm tüm meslek mensuplarının uyması gereken temel etik ilkelerini ve bu ilkelerin uygulanması için gereken kavramsal çerçeveyi sunmaktadır. Kavramsal çerçeve; meslek mensuplarının temel ilkelere uyum ile ilgili tehditleri belirlemeleri, bu tehditleri ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir bir düzeye indirmek için koruyucu önlemleri almaları için gerekli bir rehberdir.

(3) İkinci ve üçüncü bölümler kavramsal çerçevenin belirli özel durumlarda nasıl uygulanacağını ortaya koymaktadır. İkinci bölüm bağımsız çalışan meslek mensupları, üçüncü bölüm ise bağımlı çalışanlar için geçerli ilke ve durumları içermektedir.

BİRİNCİ KISIM

Tüm Meslek Mensuplarının Uyacakları Temel Etik İlkeleri

BİRİNCİ BÖLÜM

İlkelerin Genel Uygulanış Biçimi

Temel etik ilkeleri

MADDE 1 – (1) Tüm meslek mensuplarının uyması gereken zorunlu temel etik ilkeleri aşağıda sunulmuştur.

a) Dürüstlük: Meslek mensuplarının tüm meslekî ve iş ilişkilerinde doğru sözlü ve dürüst davranmalarıdır.

b) Tarafsızlık: Yanlı veya önyargılı davranarak; üçüncü kişilerin haksız ve uygunsuz biçimde yaptıkları baskıların meslek mensuplarının meslekî kararlarını etkilememesi veya engellememesidir.

c) Meslekî Yeterlilik ve Özen: Meslek mensubunun meslekî faaliyetlerini yerine getirirken teknik ve meslekî standartlara uygun olarak, özen ve gayret içinde davranmasıdır.

ç) Gizlilik: Meslek mensubunun meslekî ilişkileri sonucunda elde ettiği bilgileri açıklamasını gerektirecek bir hak veya görevi olmadıkça üçüncü kişi veya gruplara açıklamaması ve bu bilgilerin meslek mensubunun veya üçüncü kişilerin çıkarları için kullanılmamasıdır.

d) Meslekî Davranış: Meslek mensubunun mevcut yasa ve yönetmeliklere uymasını ve mesleğin itibarını zedeleyecek her türlü davranıştan kaçınmasını ifade etmektedir.

Kavramsal çerçeve

MADDE 2 – (1) Meslek mensuplarının içinde bulunduğu koşullar temel etik ilkelerine uymakla ilgili birtakım tehditlerin ortaya çıkmasına neden olabilir. Bu tür davranış, durum veya ilişki tehdit olarak adlandırılır. Tehdit oluşturacak bütün durumları tanımlamak ve tehdidi hafifletecek uygun davranışı belirleyebilmek mümkün değildir. Ayrıca, iş ilişkilerinin yapısının sürekli olarak değişmesi sonucu yeni tehditler ortaya çıkabilir. Bu nedenle meslek mensubunun temel etik ilkelere

uymaya yönelik tehditleri belirlemesi ve değerlendirmesini gerektiren bir kavramsal çerçevenin hazırlanması kamu yararına olacaktır. Bu düzenleme, etik ilkelere uymaya yönelik tehditlerin belirlenmesi, değerlendirilmesi ve yanıtlanmasında meslek mensubuna yardımcı olacak bir çerçeve sunmaktadır. Saptanan tehditlerin önemsiz olmadığı durumlarda, meslek mensubu bunları ortadan kaldıracak veya kabul edilebilir bir düzeye indirecek önlemleri uygulamalıdır.

(2) Herhangi bir tehdit söz konusu olduğunda meslek mensubu, bu tehdidi ortadan kaldıracak koşul veya ilişkileri biliyor veya bilmesi bekleniyorsa, tehdidi ortadan kaldırma yükümlülüğü vardır.

(3) Meslek mensubu bir tehdidin önemini değerlendirirken hem niteliksel hem de niceliksel faktörleri dikkate almalıdır. Bağımsız çalışan meslek mensubu uygun önlemleri alamıyorsa, belirli bir hizmetin ifasını azaltmalı veya sona erdirmeli, bağımlı çalışan meslek mensubu işveren işletmedeki görevinden istifa etmelidir.

(4) Meslek mensubu bu etik ilkelerden birisini istemeyerek ihlal edebilir. Bu tür bir ihlal tespit edildiğinde kısa sürede düzeltilmeli ve gerekli önlemler alınmalıdır.

(5) Etik ilkelerin ikinci ve üçüncü bölümlerinde kavramsal çerçevenin uygulama biçimini açıklayıcı örnekler yer almaktadır. Bu örnekler temel etik ilkelerine uyma konusunda tehdit yaratabilecek tüm şartların tam listesi değildir. Kavramsal çerçeveyi her bir meslek mensubunun karşılaştığı özel durumlara uygulanması gerekir.

Tehditler

MADDE 3 – (1) Temel etik ilkelerine yönelik çok sayıda tehdit oluşabilir. Bu tehditlerin çoğu aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir.

a) Kişisel Çıkar Tehditleri: Meslek mensubunun kendisinin veya yakın ailesinden bir üyenin finansal veya diğer çıkarları sonucu ortaya çıkabilecek tehditlerdir.

b) Yeniden Değerlendirme Tehditleri: Daha önceden alınmış bir kararın o karardan sorumlu meslek mensubu tarafından yeniden değerlendirilmesi nedeniyle oluşan tehditlerdir.

c) Taraf Tutma Tehditleri: Meslek mensubunun bir durum ya da fikri, tarafsızlığını tehlikeye düşürecek bir noktaya taşınması sonucu oluşan tehditlerdir.

ç) Yakınlık Tehditleri: Üçüncü kişilerle kurulan yakın ilişkiler sonucu, meslek mensubunun bu kişilerin çıkarlarına uygun olacak şekilde davranması sonucu ortaya çıkabilecek tehditlerdir.

d) Yıldırma Amaçlı Tehditler: Meslek mensubunun gerçek veya hissedilen tehditler nedeniyle tarafsız davranmaktan kaçınmaya zorlanması (yıldırılması) sonucu ortaya çıkabilecek tehditlerdir.

Tehditlere karşı önlemler

MADDE 4 – (1) Tehditleri ortadan kaldıran veya kabul edilebilir bir düzeye indiren önlemler iki büyük gruba ayrılmaktadır.

a) Mevzuat ile oluşturulabilecek önlemler: Bu önlemlere verilebilecek örnekler aşağıda belirtilmiştir:

1) Mesleğe giriş için gerekli eğitim, meslekî eğitim (staj) ve tecrübe gereksinimleri,

2) Sürekli meslekî gelişim gereksinimleri,

3) Kurumsal yönetim gereksinimleri,

4) Meslekî standartlar,

5) Meslekî veya düzenleyici izleme ve disiplin prosedürleri ,

6) Meslek mensubu tarafından üretilen rapor, sonuç, iletişim ve bilgilerin yasal yetkili üçüncü bir kurum tarafından dış kontrolden geçirilmesi.

b) İş çevresinden sağlanacak önlemler.

Etik atışmanın özömlenmesi

MADDE 5 – (1) Meslek mensupları, temel etik ilkelerinin uygulanması sırasında ortaya çıkabilecek uyuşmazlıklardan kaynaklanan çatışmaları bu düzenlemede yer alan temel etik ilkeleri esas alarak özöme kavuşturmalıdır. Bu etik çatışmaların özömlenmesi için oluşturulan formel ya da enformel çözüm sürecinde, meslek mensubunun ilgili verileri, çatışma konusu ile ilgili etik sorunları ve etik ilkeleri, yerleşik iç süreçleri ve alternatif hareket biçimleri dikkate alarak temel etik ilkelerle uygun hareket biçimini belirlemesi gerekecektir. Eğer sorun hala özömlenemez ise, meslek mensubu firma içindeki veya işveren işletmedeki diğer uygun kişilerden yardım isteyebilir. Herhangi bir konu işletme ile veya işletme içinde bir etik çatışma içeriyorsa, meslek mensubu Yönetim Kurulu veya Denetim Komitesi gibi işletmenin yönetiminden sorumlu organlarla görüşmeler yapmalıdır. Bir etik çatışma sorunu özömlenemez ise, meslek mensubu bağlı olduğu meslek odasından meslekî öneriler alabilir. İlgili tüm seçenekleri değerlendirdikten sonra, etik çatışma hala özömlenemiyorsa, meslek mensubu çatışmayı yaratan konu ile ilgisini sürdürmeyi reddedebilir. Meslek mensubu, şartlar çerçevesinde, sözleşme ekibinden ya da belirli bir görevden çekilmeye karar verebilir veya sözleşmeyle, firmasıyla veya işverenle ilişkisini tümüyle kesebilir.

İKİNCİ BÖLÜM

Dürüştlük

MADDE 6 – (1) Dürüştlük ilkesi, tüm meslek mensuplarına meslekî ilişkilerinde doğru ve güvenilir olma yükümlölüğü getirmektedir. Dürüştlük ilkesi ayrıca adil davranmayı ve açık sözlölüğü ifade etmektedir.

MADDE 7 – (1) Meslek mensubu, herhangi bir bilginin önemli bir hata ya da yanıltıcı biçimde hazırlanmış veya gizlenmiş ifadeler içerdiğini düşünüyorsa, bu tür bilgiyi veya bu bilgiyle hazırlanmış bir rapor, haber veya sonucu dikkate almamalıdır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

Tarafsızlık

MADDE 8 – (1) Tarafsızlık ilkesi, tüm meslek mensuplarına, yanlı olma, çıkar çatışması veya üçüncü kişilerin uygunsuz biçimdeki baskı ve etkileri nedeniyle meslekî kararlarından ödün vermeme sorumluluğunu yüklemektedir.

MADDE 9 – (1) Meslek mensupları tarafsızlıklarını olumsuz yönde etkileyebilecek durumlara maruz kalabilir. Bu tür durum ve baskıları tanımlamak veya öngörmek her zaman olası değildir. Dolayısıyla, meslek mensuplarının tarafsızlıklarını etkileyebilecek ortam ve ilişkilerden kaçınmaları gereklidir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

Meslekî Yeterlilik ve Özen

MADDE 10 – (1) Meslekî yeterlilik ve özen ilkesi, meslek mensubuna müşteriler veya işverenlere etkin bir hizmet sunmak için gerekli meslekî bilgi ve beceri düzeyine sahip olmak ve hizmet sunarken teknik ve meslekî standartlara uygun olarak özenli davranmak sorumluluğunu getirmektedir.

MADDE 11 – (1) Meslekî yeterlilik iki aşamada ele alınabilir:

a) Meslekî yeterliliğin elde edilmesi: Meslekî yeterliliğin elde edilmesi, Kanun'da belirtilen mesleğe giriş şartlarının sağlanmasını gerektirmektedir.

b) Meslekî yeterliliğin korunması: meslekî konuların, meslek hayatıyla ilgili ulusal ve uluslararası gelişmelerin sürekli olarak izlenmesini ve anlaşılmasını gerekli kılar. Bu bağlamda, meslek içi eğitim programları meslek mensubunun, meslekî çevrede etkin olarak faaliyette bulunmasına elverişli olanakları sağlar.

(2) Meslekî özen, meslekî hizmetlerin yerine getirilmesinde dikkatli, derinlemesine ve zaman esasına göre hareket edilmesini öngörür.

(3) Meslek mensubu, kendi otoritesi altında çalışanların da uygun meslekî eğitim almalarını ve gözetim altında tutulmalarını sağlamalıdır.

BEŞİNCİ BÖLÜM

Gizlilik

MADDE 12 – (1) Gizlilik ilkesi, meslek mensubuna müşterisi ya da işveren ile ilgili edindiği bilgilerin gizliliğini koruma sorumluluğu yüklemektedir. Bu ilke uyarınca meslek mensubunun;

a) Yasal veya meslekî bir açıklama zorunluluğu ya da yetkisi olmadıkça veya yetkili makam bilgiyi açıklama yetkisi vermedikçe meslekî ilişkisi sonucu elde edilmiş bilgiyi müşteri veya işveren dışındaki kişilere açıklamaması,

b) Meslekî ilişkisi sonucu elde edilen gizli bilgiyi kişisel çıkar uğruna ya da üçüncü kişilerin yararına kullanmaması ya da kullanıyor izlenimi bırakmaması gerekmektedir.

MADDE 13 – (1) Meslek mensubunun gizlilik sorumluluğu müşteri ya da işveren ile ilişkisi sona erdiği zaman bile devam eder.

(2) Meslek mensubu, kendi kontrolü altında çalışan elemanların ve danışmanlık veya tavsiye hizmeti aldığı diğer meslek mensuplarının veya üçüncü kişilerin gizlilik ilkesinin gereklerine saygı göstermelerini sağlamakla yükümlüdür.

MADDE 14 – (1) Meslek mensubunun aşağıda belirtilen koşulların varlığı durumunda, sahip olduğu gizli bilgileri açıklaması gerekli veya uygun olabilir:

a) Kanun veya müşteri ya da işveren izni ile yapılan açıklama,

b) Kanun gereği açıklama istenilmesi. Kanun gereği yapılacak açıklamalar verilebilecek örnekler şunlar olabilir:

1) Yasal süreç esnasında belge veya diğer kanıtları sağlamak amacıyla açıklama yapmak,

2) Kanuna aykırı bir durumu ortaya çıkarmak için ilgili kamu otoritesine açıklama yapmak,

c) Kanunun yasaklanmadığı hallerde, meslekî bir görev ya da hak dâhilinde açıklama yapmak.

1) Bir meslek odasının veya meslek örgütünün kalite raporuna veri sağlamak.

2) Bir meslek odasının, meslek örgütünün veya düzenleyici bir organın yürüttüğü araştırma veya soruşturmaya veri sağlamak.

3) Yasal bir süreçte meslek mensubunun meslekî çıkarlarını korumak amacıyla açıklama yapması.

4) Muhasebe ve/veya denetim standartlarını ve etik gerekliliklerini karşılamak amacıyla açıklama yapmak.

MADDE 15 – (1) Gizli bir bilgiyi açıklama kararı verecek bir meslek mensubunun aşağıdaki noktaları dikkate alması gereklidir:

a) Bir bilginin müşterinin veya işverenin onayı dâhilinde açıklanması durumunda ilgili tüm tarafların (üçüncü kişi ve gruplar da dâhil olmak üzere) çıkarlarının zarar görüp görmeyeceği,

b) Açıklanacak bilgilerin tamamının uygun ve doğrulanmış bilgiler olup olmadığı (koşullar gereği meslek mensubu tamamlanmamış veya doğrulanmamış bilgilere sahip ise açıklamanın kapsamı hakkında meslekî yargısını kullanmalıdır).

c) Bilginin kime ve hangi yöntemle verileceği (meslek mensubunun, bilginin verileceği grubun ya da kişinin doğru grup veya kişi olduğu konusunda tatmin olması gereklidir).

ALTINCI BÖLÜM

Meslekî Davranış

MADDE 16 – (1) Meslekî davranış ilkesi, meslek mensuplarına, mesleğin itibarını zedeleyecek davranışlardan kaçınma ve ilgili kanun ve düzenlemelere uyma yükümlülüğünü getirmektedir. Mesleğin itibarını zedeleyecek davranışlar tüm gerekli bilgilere sahip üçüncü kişi ya da grup tarafından da, mesleğin adını olumsuz etkileyeceği düşünülen davranışları kapsar.

MADDE 17 – (1) Meslek mensubu kendisinin ve işinin tanıtımını yaparken mesleğe zarar vermemelidir. Meslek mensubu;

- a) Dürüst ve güvenilir olmalı;
- b) Sunduğu hizmetler, sahip olduğu özellik ve iş tecrübeleri ile ilgili abartılı iddialarda bulunmamalı;
- c) Diğer meslek mensuplarına yönelik doğrulanmamış karşılaştırmalar ve küçültücü göndermeler (atıflar) yapmamalıdır.

İKİNCİ KISIM

Bağımsız Çalışan Meslek Mensuplarının Uyacakları Etik İlkeler

BİRİNCİ BÖLÜM

Giriş

MADDE 18 – (1) Etik ilkelerin bu bölümünde birinci kısımda sunulan kavramsal çerçevenin bağımsız çalışan meslek mensuplarına uygulanış biçimi açıklanacaktır. İzleyen kısımlarda bağımsız çalışan meslek mensupları için etik ilkelerine uyum konusunda tehdit yaratabilecek koşullara ait örnekler sunulmaktadır. Ancak, sunulan örnekler olası durumların tamamını temsil etmemektedir. Bu nedenle meslek mensubundan beklenen, birinci kısımda açıklanan kavramsal çerçevenin, karşılaşılan özel durum veya koşullara uygulanması olacaktır.

MADDE 19 – (1) Bağımsız çalışan meslek mensubu dürüstlüğe, tarafsızlığa ve mesleğin adına zarar verebilecek ve sonucunda meslekî

hizmetlerin yerine getirilmesi ile bağdaşmayacak herhangi bir iş ya da faaliyete katılmamalıdır.

MADDE 20 – (1) Bağımsız çalışan meslek mensubunun karşılaşılabileceği potansiyel tehditler birinci kısımda açıklanmıştır. Bu tehditlerin özellikleri ve önem dereceleri meslek mensubunun sunduğu hizmetlerin yöneltildiği müşteri gruplarına göre farklılaşabilir (Örneğin finansal tablo denetimi müşterisi, finansal tablo denetimi dışında güvence sağlama sözleşme müşterisi veya güvence amaçlı olmayan müşteri gibi).

MADDE 21 – (1) Bağımsız çalışan meslek mensubu için kişisel çıkar tehdidi yaratabilecek durumlara verilebilecek bazı örnekler şunlar olabilir:

- a) Müşterisinden finansal çıkarı olması veya müşteri ile ortak bir finansal çıkarı paylaşması,
- b) Tek bir müşteriden alınacak toplam ücrete aşırı bağlılık.
- c) Müşteri ile yakın iş ilişkisi kurmak.
- ç) Müşteriyi kaybetme olasılığını dikkate alma.
- d) Müşteri tarafından istihdam edilme olasılığı.
- e) Güvence sağlama sözleşmesi ile ilgili şarta bağlı ücretler.
- f) Güvence sağlama müşterisinden veya yöneticilerden borç alınması ya da güvence sağlama müşterisine/yöneticilerine borç verilmesi.

MADDE 22 – (1) Bağımsız çalışan meslek mensubu için tekrar değerlendirme tehdidi yaratabilecek durumlara verilebilecek bazı örnekler şunlar olabilir:

- a) Bağımsız çalışan meslek mensubunun yaptığı bir işin tekrar değerlendirilmesi sırasında önemli bir hatanın tespit edilmesi.

b) Bir finansal sistemin tasarım ve uygulamasına katıldıktan sonra sistemin işleyişi hakkında rapor verilmesi,

c) Bir sözleşmenin esas konusu olan kayıtların üretilmesinde kullanılan ilk verilerin bağımsız çalışan meslek mensubu tarafından hazırlanmış olması.

ç) Güvence sağlama sözleşmesi ekibinin bir üyesinin daha önceden o müşterinin çalışanı olması.

d) Güvence sağlama sözleşmesi ekibinin bir üyesinin halen veya yakın geçmişte müşteri tarafından sözleşmenin esas konusu üzerinde doğrudan ve önemli bir etki yaratabilecek bir pozisyonda istihdam edilmiş olması.

e) Bir müşteriye güvence sağlama sözleşmesinin esas konusunu doğrudan etkileyen bir hizmet sunulması.

MADDE 23 – (1) Bağımsız çalışan meslek mensubu için taraf tutma tehdidi yaratabilecek durumlara verilebilecek bazı örnekler şunlar olabilir:

a) Borsaya kote olan finansal tablo denetimi müşterisinin kurucu hisse senedini almak.

b) Üçüncü taraflarla ilgili hukuki itilaf ve anlaşmazlıklarda güvence sağlama sözleşme müşterisi adına taraf olmak.

MADDE 24 – (1) Bağımsız çalışan meslek mensubu için yakınlık tehdidi yaratabilecek durumlara verilebilecek bazı örnekler şunlar olabilir:

a) Sözleşme ekibinin bir üyesinin, müşteri işletmenin bir yöneticisi veya memuru ile yakın veya birinci derece ailevi ilişkiye sahip olması.

b) Sözleşme ekibinin bir üyesinin, müşteri işletme ile yapılan sözleşmenin esas konusu üzerinde doğrudan ve önemli etki yapabilecek bir çalışanı ile yakın ya da birinci derece ailevi ilişkisinin olması.

c) Firmanın eski bir ortağının, müşterinin yöneticisi veya sözleşme konusu üzerinde direkt ve önemli bir etki yapabilecek çalışanı olması.

ç) Değeri önemsiz olanlar hariç, bir müşteriden hediye veya ayrıcalıklı hizmet alınması,

d) Üst düzey personel ile güvence sağlama müşterisi arasında uzun süreli arkadaşlık ilişkisinin olması.

MADDE 25 – (1) Bağımsız çalışan meslek mensubu için yıldırma tehdidi yaratabilecek durumlara verilebilecek bazı örnekler şunlar olabilir:

a) Müşteri sözleşmesi ile ilgili olarak azledilme veya görevi başkasına verme ile tehdit edilmek.

b) Daha düşük ücret ödenmesi için sunulan hizmetin kapsamının uygunsuz bir biçimde azaltılması yönünde baskıya maruz kalmak.

MADDE 26 – (1) Bağımsız çalışan meslek mensubunun maruz kalabileceği temel ilkelere uyumla ilgili bazı özel tehditler sınıflandırılmayabilir. Ancak meslek mensubu iş ilişkilerinde bu tür tehditlere karşı her zaman dikkatli ve uyanık olmalıdır.

MADDE 27 – (1) Tehditlerin ortadan kaldırılması veya kabul edilebilir bir düzeye indirilmesi için alınabilecek önlemler genel olarak iki gruba ayrılabilir.

a) Meslek, mevzuat veya düzenlemeler ile oluşturulabilecek önlemler.

b) İş çevresinden sağlanacak önlemler.

(2) Meslek mevzuatı veya düzenlemeleri ile oluşturulan önlemler, temel etik ilkelerine ilişkin bu düzenlemenin Birinci Kısım-Birinci Bölüm 4 üncü maddesinde açıklanmıştır.

MADDE 28 – (1) İş çevresinden sağlanabilecek önlemler farklı koşul veya durumlara göre çeşitlilik gösterir. Bu tür önlemler firmaya veya sözleşmeye bağlı olarak oluşturulabilir. Meslek mensubu belirli bir

tehditle nasıl başa çıkacağına karar vermelidir. Bu kararın verilmesinde meslek mensubu ortaya çıkabilecek tehdit hakkında gerekli tüm bilgilerle sahip olan üçüncü kişi ya da grupların, verilen kararları nasıl değerlendireceğini de dikkate almalıdır. Bu değerlendirme; tehdidin önem derecesi, sözleşmenin niteliği ve firmanın yapısı gibi faktörlerden etkilenecektir.

MADDE 29 – İş çevresinde firma çapında alınabilecek önlemler şunlar olabilir:

- a) Firmanın temel etik ilkelere uyumun önemini vurgulamak.
- b) Güvence sağlama sözleşmesi ekibinin kamu çıkarına uygun hareket edeceği yönünde bir beklentinin oluşmasını sağlamak.
- c) Sözleşmelerde kalite kontrolü uygulanması ve izlenmesini sağlayacak politika ve süreçler.
- ç) Tehditlerin belirlenmesi, bu tehditlerin önem derecesinin değerlendirilmesi, önemsiz olanlar dışındaki tehditleri ortadan kaldıracak veya kabul edilebilir düzeye indirecek önlemlerin belirlenmesi ve uygulanmasına ilişkin belgeye dayalı politikalar.
- d) Güvence sağlama sözleşmelerini kullanan firmalar için bağımsızlığa yönelik tehditlerin ve bu tehditlerin önem derecesinin belirlenmesi, tehditleri (önemsiz olanlar dışındaki) yok edecek veya kabul edilebilir düzeye indirecek önlemlerin değerlendirilmesi ve uygulanmasına yönelik belgeye dayalı bağımsızlık politikaları.
- e) Temel etik ilkelere uyum gerektiren belgeye dayalı iç politika ve süreçler.
- f) Firma veya sözleşme ekibi üyeleri ve müşteriler arasındaki çıkar ilişkilerinin belirlenmesini sağlayacak politika ve süreçler.
- g) Tek bir müşteriden elde edilen gelirin izlenmesi ve gerektiğinde bu gelire olan bağımlılığın yönetilmesini sağlayacak politika ve süreçler.

ğ) Sözleşme ekibinin üyesi olmayan kişilerin sözleşmenin sonucunu uygunsuz bir biçimde etkilemesini engelleyecek politika ve süreçler üretmek.

h) Tüm ortaklar ve meslekî kadroya firmanın uyguladığı politika ve süreçlerle ilgili düzenli bilgi sağlamak ve eğitim vermek.

ı) Firmanın kalite güvence sisteminin yeterliliğinin denetlenmesinden sorumlu olacak üst yönetimden bir kişiyi görevlendirilmek.

i) Politika ve süreçlere uyumun sağlanabilmesi için gerekli disiplin mekanizmasını kurmak.

j) Firma personelinin temel etik ilkelere uyum hakkında kendilerini ilgilendiren herhangi bir konuyla ilgili olarak üst yönetimle iletişim kurmalarını teşvik edici ve yetki verici yayımlanmış politika ve süreçler yaratmak.

k) Güvence sağlama sözleşmesi müşterisine aynı zamanda güvence sağlamaya yönelik olmayan başka bir hizmet sunulmasında farklı ortakların ve sözleşme ekiplerinin ve ayrı raporlama zincirlerinin kullanılmasını sağlamak.

l) Güvence sağlama sözleşmesi müşterisine hizmet veren ortakları ve meslekî kadroyu bağımsız olmalarının zorunlu olduğu konusunda bilgilendirmek ve yönlendirmek.

MADDE 30 – (1) İş çevresindeki sözleşmeye özgü önlemler ise şunlar olabilir.

a) Başka bir meslek mensubunun yapılan işi gözden geçirmesi veya gerekiyorsa tavsiyelerde bulunmasını sağlamak.

b) Bağımsız bir üçüncü gruba danışmak (örneğin, bağımsız yöneticilerden oluşan bir komite, mesleği düzenleyici bir organ veya başka bir meslek mensubu).

c) Etik konuların, müşterinin yönteminden sorumlu kişilerle tartışmak.

ç) Müşteri yönetimine sunulan hizmetlerin özellikleri ve talep edilen ücretle ilgili açıklama yapmak.

d) Sözleşme konusu hizmetin bir kısmının başka bir firma tarafından ifa edilmesi veya yeniden yerine getirilmesini sağlamak.

e) Üst düzey güvence sağlama sözleşmesi ekibini rotasyona tabi tutmak.

MADDE 31 – (1) Sözleşmenin özelliğine bağlı olarak, bağımsız çalışan meslek mensubu, müşterisinin aldığı önlemlere de güvenebilir. Ancak, tehditlerin kabul edilebilir düzeye indirilmesinde sadece bu tür önlemlere güvenilmesi mümkün değildir.

MADDE 32 – (1) Müşterinin sistem ve süreçlerindeki önlemler şunlar olabilir:

a) Müşterinin yönetim kararlarını alacak personelinin deneyimli ve işinin ehli, kıdemli çalışanlar olması,

b) Müşterinin firmanın hizmetleri ile ilgili olarak uygun gözetim ve iletişimi sağlayacak kurumsal yönetim yapısının mevcut olması.

İKİNCİ BÖLÜM

Meslekî Atamalar

Müşteri kabulü

MADDE 33 – (1) Bağımsız çalışan meslek mensubu yeni bir müşteriye kabul etmeden önce, bu tür bir iş kabulünün temel etik ilkelere yönelik bir tehdit yaratmayacağından emin olmalıdır. Müşteri ile ilgili (sahipleri, yönetimi ve faaliyetleri) bazı kuşkulu noktalar dürüstlük veya meslekî davranış ilkelerine yönelik tehdit oluşturabilir.

(2) Müşterinin yasadışı faaliyetler içinde bulunması (para aklama gibi), dürüst olmaması veya tartışmalı finansal raporlama uygulamaları temel etik ilkeleri tehdit eden müşteri ile ilgili konulardır.

(3) Bu tür tehditlerin önemi değerlendirilmeli ve önemsiz olanlar dışındaki tehditleri ortadan kaldırmaya veya azaltmaya yönelik önlemler alınmalıdır.

(4) Alınabilecek uygun önlemler; müşterinin kendisi, sahipleri, yöneticileri ve faaliyetleri ile ilgili bilginin ve anlayışın geliştirilmesi, iç kontrolün veya kurumsal yönetimin geliştirilmesi yönünde müşteri taahhüdü sağlanmalıdır.

(5) Tehditlerin kabul edilebilir bir düzeye indirilememesi durumunda meslek mensubu müşteriyi kabul etmekten kaçınmalıdır.

(6) Müşteri kabulü ile ilgili kararlarda yenilenen sözleşmeler periyodik olarak gözden geçirilmelidir.

Sözleşme kabulü

MADDE 34 – (1) Bağımsız çalışan bir meslek mensubu sadece bağımsız meslek mensuplarının yapabileceği hizmetleri vermeyi kabul etmelidir. Meslek mensubu, belirli bir müşteri sözleşmesini kabul etmeden önce, kabulün temel etik ilkelere yönelik bir tehdit yaratıp yaratmayacağını dikkate almalıdır. Örneğin; sözleşme ekibinin sözleşme şartlarını yerine getirecek gerekli yeterliliğe sahip olmaması, meslekî yeterlilik ve özen ilkesine yönelik kişisel çıkar tehdidi yaratacaktır.

(2) Meslek mensubunun söz konusu tehditleri ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir bir düzeye indirmek için alabileceği önlemler şunlar olabilir:

a) Müşterinin yaptığı işin özelliği, faaliyetlerinin karmaşıklığı, sözleşmenin özel şartları, sunulacak hizmetin özelliği, amacı ve yapısı ile ilgili yeterli bir bilgiye sahip olmak,

b) Kullanılacak düzenleme veya raporlama usulleri ile ilgili deneyim sahibi olmak,

c) Gerekli yeterliliğe sahip personeli atamak,

- ç) Gerekli olduğunda uzman kullanmak,
- d) Sözleşmeyi gerçekçi bir zaman diliminde yerine getirmek,
- e) Sözleşmeleri, sadece yerine getirilebilirse kabul edilmesini sağlamaya yönelik kalite güvence sistemi geliştirmek.

Meslekî atamalardaki değişiklikler

MADDE 35 – (1) Başka bir meslek mensubunun yerine geçmesi istenen veya o anda başka bir meslek mensubu tarafından yerine getirilen bir sözleşme için teklif vermeyi düşünen bir meslek mensubu, sözleşmeyi kabul etmemesini gerektiren, temel etik ilkelere yönelik tehditler gibi, nedenler olup olmadığını belirlemelidir. Örneğin; bir meslek mensubunun, bir sözleşmeyi kabul etmeden önce, konuyla ilgili tüm gerçekleri bilmemesi meslekî yeterlilik ve özen ilkesini tehdit edebilir.

(2) Söz konusu tehditlerin önemi değerlendirilmelidir. Bu amaçla mevcut meslek mensubu ile doğrudan iletişim kurularak, önerilen değişim ile ilgili tüm gerçeklerin ortaya konulması ve böylece meslek mensubunun sözleşmenin kabul edilmesinin uygun olup olmayacağına karar vermesi sağlanır.

(3) Mevcut meslek mensubu gizlilik ilkesine uymakla yükümlüdür. Dolayısıyla mevcut meslek mensubunun işi alması önerilen meslek mensubu ile müşterisi konusunda yapabileceği görüşmenin kapsamı müşterisinin izin vermesine ya da bu tür bir iletişime izin veren yasal ya da etik gerekliliklere bağlı olacaktır (Bu gereklilikler Kısım 1 Bölüm 5'de yer almaktadır).

(4) Belirlenen tehditlerden açıkça önemsiz olanlar dışındakiler için önlem alınması gereklidir. Alınabilecek önlemler şunlar olabilir.

- a) Mevcut meslek mensubu ile müşterinin işleri hakkında tümüyle ve özgürce konuşmak,
- b) İş teklif edilen meslek mensubunun karar vermeden önce, mevcut meslek mensubundan, bilmesi gereken gerçeklerle ilgili bilgi istemek.

(5) Önlemlerin uygulanmasına rağmen, mevcut tehditler ortadan kaldırılamıyor veya kabul edilebilir bir düzeye indirilemiyorsa, meslek mensubu, mevcut verilerden tatmin olmadıkça, sözleşmenin kabulünden kaçınmalıdır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

Çıkar Çatışmaları

MADDE 36 – (1) Bağımsız çalışan meslek mensubu çıkar çatışmasına neden olabilecek durumları belirlemeye çalışmalıdır. Bu tür durumlar temel etik ilkelere uyulması konusunda sakıncalara neden olabilir. Örneğin, bir meslek mensubunun müşterisinin rakibiyle ortak bir yatırım veya bir anlaşma yapması tarafsızlık ilkesini tehdit edebilir. Aynı zamanda, meslek mensubunun çıkar çatışması içinde olan müşterilere hizmet sunması tarafsızlık veya gizlilik ilkesine yönelik tehdit yaratabilir.

(2) Bağımsız çalışan meslek mensubu her türlü tehdidin önemini değerlendirmelidir. Değerlendirme; meslek mensubunun bir müşteriye kabul etmeden önce, potansiyel müşterisiyle arasında herhangi bir tehdit yaratabilecek çıkar ilişkisinin olup olmadığının tespit edilmesine dayanır. Önemsiz olanlar dışındaki tehditleri yok etmek veya kabul edilebilir düzeye indirmek için gerekli önlemler alınmalıdır.

MADDE 37 – (1) Çatışmaya neden olan koşullara bağlı olarak, meslek mensubu tarafından alınması gereken önlemler şunlardır:

a) Firmanın çıkar çatışması yaratabilecek faaliyetleri ile ilgili olarak müşteriye bilgi verilmesi ve onayının alınması,

b) Meslek mensubunun çıkar çatışması içinde olan iki ya da daha fazla müşteri için hizmet vermesi durumunda, durum hakkında ilgili tüm taraflara bilgi verilmesi ve onaylarının alınması,

c) Bağımsız çalışan meslek mensubunun hiçbir müşteriye özel hizmet sunmadığı konusunda müşteriye bilgi verilmesi ve onayının alınması,

- ç) Farklı sözleşme ekiplerinin kullanılması,
- d) Bilgiye ulaşımı engelleyen süreçler oluşturulması,
- e) Güvenlik ve gizlilikle ilgili konularda sözleşme ekipleri için rehberler hazırlanması,
- f) Firma ortakları ve çalışanları tarafından imzalanan gizlilik anlaşmaları yapılması.

MADDE 38 – (1) Bir çıkar çatışması tarafsızlık, gizlilik ve meslekî davranış da dâhil olmak üzere temel ilkelere bir veya birkaçını tehdit ediyorsa ve bu tehditler sayılan önlemlerin uygulanmasıyla yok edilemiyor veya kabul edilebilir bir düzeye indirilemiyorsa, meslek mensubu belirli bir sözleşmenin kabul edilmesinin uygun olmayacağı veya çatışma yaratan sözleşmelerden vazgeçilmesi gerektiği sonucunu çıkarmalıdır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

İkincil Görüşler

MADDE 39 – (1) Bağımsız çalışan meslek mensubundan müşterisi olmayan bir işletme adına, muhasebe, denetim, raporlama veya diğer standartların uygulanması konusunda ikincil görüş sağlaması istendiği durumlar, temel etik ilkelere uyumla ilgili tehditlere neden olabilir. Örneğin, meslek mensubunun ikincil görüşü mevcut meslek mensubuna sunulan aynı veri setine dayanmaz ise veya yetersiz kanıta dayanırsa, meslekî yeterlilik ve özen ilkesine yönelik tehdit oluşturabilir.

(2) Bu türde bir görüş istenen meslek mensubu, tehdidin önemini değerlendirmeli, bunu ortadan kaldıracak veya kabul edilebilir düzeye indirecek önlemleri almalıdır. Bu tür önlemler, müşteriden izin alınarak mevcut meslek mensubu ile görüşülmesi, herhangi bir görüşle ilgili sınırlamaların müşteri ile görüşülmesi ve mevcut meslek mensubuna bu görüşün bir kopyasının sunulması şeklinde gerçekleştirilebilir.

(3) İkincil görüş isteyen müşteri mevcut meslek mensubu ile iletişim kurmasına izin vermiyorsa, bağımsız çalışan meslek mensubunun tüm koşulları dikkate alarak görüş bildirmenin uygun olup olmayacağına karar vermesi gereklidir.

BEŞİNCİ BÖLÜM

Ücretler ve Diğer Gelirler

MADDE 40 – (1) Meslek mensubu, sunduğu hizmete göre uygun gördüğü bir ücreti talep edebilir. Bir meslek mensubunun diğerine göre daha düşük ücret talep etmesi kendi içinde etik olmayan bir davranış değildir. Bununla birlikte, talep edilen ücret düzeyi nedeniyle temel etik ilkelere uymaya yönelik tehditler ortaya çıkabilir. Örneğin, belirli bir hizmetin yerine getirilmesi için talep edilen ücret düzeyinin çok düşük olması meslek mensubunun hizmeti uygun teknik ve meslekî standartlara göre yerine getirmesini güçleştirecekse, meslekî yeterlilik ve özen ilkesine yönelik kişisel çıkar tehditleri ortaya çıkabilir. Bu nedenle; meslek mensupları sundukları hizmetler için uygun ücret düzeyini belirlemede serbest olmakla birlikte bu ücret, Birlik tarafından belirlenmiş ve ilan edilmiş asgari ücret düzeyinin altında olamaz.

MADDE 41 – (1) Bu tür tehditlerin önemi, talep edilen ücretin düzeyine ve karşılığında sunulan hizmet gibi faktörlere bağlı olacaktır. Bu tür tehditler için alınabilecek önlemler şunlar olabilir:

- a) Müşterinin sunulacak hizmetlerin kapsamı karşılığında talep edilen ücretin hangi temele göre belirlendiği hususunda bilgilendirilmesi,
- b) Görev için uygun süre ve kalifiye personel tahsis edilmesi.

MADDE 42 – (1) Güvence sağlamaya yönelik sözleşmelerin bazı türlerinde şarta bağlı ücret geniş ölçüde kullanılmaktadır. Ancak, bu tür ücretler temel etik ilkelere yönelik tehditlere, örneğin tarafsızlık ilkesine yönelik kişisel çıkar tehdidine neden olabilir. Bu tür tehditlerin önem derecesi sözleşmenin özelliğine, olası ücret aralığına ve hizmetin

sonucunun bağımsız bir üçüncü grup tarafından incelenip incelenmeyeceğine bağlı olacaktır.

(2) Bu tür tehditler değerlendirilmeli ve önemli kabul edilenler için önlemler alınmalıdır. Alınabilecek önlemlerden bazıları şöyle sıralanabilir:

- a) Müşteriyle ücret esaslarını gösteren ön anlaşma yapılması,
- b) Bağımsız çalışan meslek mensubunun sunduğu işin ve ücretlendirme esaslarının hedeflenen kullanıcılara açıklanması,
- c) Kalite kontrol politika ve süreçleri,
- ç) Meslek mensubunun sunduğu hizmetin, tarafsız üçüncü bir grup tarafından incelenmesi.

MADDE 43 – (1) Belirli durumlarda meslek mensubu bir müşteri ile ilgili olarak müşteri gönderme bedeli veya komisyon alabilir. Örneğin, meslek mensubunun belirli bir hizmeti sağlayamaması ve müşterisini başka bir meslek mensubuna göndermesi sonucu ücret alması veya bir malın ya da hizmetin bir müşteriye satılması ile ilgili olarak (örneğin yazılım paketi) üçüncü bir gruptan komisyon alması bu durumlara örnek olarak verilebilir.

(2) Bu tür ücret veya komisyonların kabul edilmesi tarafsızlık ve meslekî yeterlilik ve özen ilkelerine yönelik kişisel çıkar tehditleri yaratabilecektir ve meslek mensubunun bu tür ücretleri ya da komisyonları alması veya ödemesi uygun değildir.

ALTINCI BÖLÜM

Meslekî Hizmetlerin Pazarlanması

MADDE 44 – (1) Bağımsız çalışan meslek mensubu reklam yapma veya diğer pazarlama yöntemleri ile yeni iş veya müşteri aradığında, temel etik ilkelere uyum konusunda potansiyel tehditler ortaya çıkabilir. Örneğin, meslek mensubunun başarılarını veya sunduğu hizmetlerin

pazarlaması, meslekî davranış ilkesinin prensipleriyle ters düşecek biçimde yapılırsa, bu ilkeye yönelik kişisel çıkar tehditleri ortaya çıkabilir.

MADDE 45 – (1) Bağımsız çalışan meslek mensubu meslekî hizmetlerin pazarlamasında mesleğin itibarını zedelememelidir. Bağımsız çalışan meslek mensubu doğru ve dürüst olmalı ve

a) Sunduğu hizmetler, sahip olduğu özellikler ve iş tecrübesiyle ilgili abartılı iddialarda bulunmamalı veya

b) Diğer meslek mensuplarının hizmetleri ile ilgili asılsız karşılaştırmalar ve küçültücü atıflar yapmamalıdır.

(2) Bağımsız meslek mensupları, meslekî hizmetlerinin tanıtımı konusunda Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı Hakkında Yönetmelik hükümlerine uyar.

YEDİNCİ BÖLÜM

Hediyeler ve Ağırlama

MADDE 46 – (1) Bağımsız çalışan meslek mensubuna veya bir yakın aile üyesine bir müşteri tarafından hediye teklif edilebilir. Bu tür bir hediye temel etik ilkelerine yönelik tehditlere yol açabilir. Örneğin, müşteriden bir hediye kabul edilmesi objektiflik ilkesine yönelik kişisel çıkar tehdidi oluştururken, bu tür tekliflerin kamu tarafından bilinmesi durumunda tarafsızlık ilkesine yönelik yıldırma tehdidi oluşacaktır.

(2) Bu tür tehditlerin önem düzeyi hediye teklifinin özelliğine, değerine ve teklifin arkasındaki amaca bağlı olacaktır. Yapılan hediye teklifi bu teklifi bilen ve gerekli tüm bilgilere sahip üçüncü bir grup tarafından önemsiz olarak kabul ediliyorsa, bu durumda meslek mensubu teklifin bilgi edinme veya karar alıcıyı etkileme gibi bir niyetle yapılmadığı, iş hayatına özgü normal bir hareket olduğu ve temel etik ilkelerine yönelik bir tehdit oluşturmadığı sonucuna varılabilir.

(3) Oluşan tehditlerin önemli olarak görüldüğü durumlarda bu tehditleri ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir bir düzeye indirmek için gerekli önlemler alınmalı ve uygulanmalıdır. Alınan önlemlere rağmen tehdit yok edilemiyor veya kabul edilebilir bir düzeye indirilemiyorsa, meslek mensubu bu tür bir hediye teklifini kabul etmemelidir.

SEKİZİNCİ BÖLÜM

Müşteri Varlıklarının Muhafazası

MADDE 47 – (1) Yasal olarak izin verilmediği sürece bağımsız çalışan meslek mensubu, müşterisine ait para veya diğer varlıkları, emanet olarak alamaz.

(2) Müşteri varlıklarının muhafazası, temel etik ilkelere yönelik tehditler yaratır. Örneğin, meslekî davranış ve objektiflik ilkelerine yönelik kişisel çıkar tehdidi oluşturur.

(3) Bağımsız çalışan meslek mensupları, müşterilerine ait para ve diğer varlıkların emanet olarak alınmasını yasaklayan 26/10/1996 tarih ve 22535 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Mecburi Meslek Kararına uymak zorundadır.

DOKUZUNCU BÖLÜM

Tüm Hizmetlerde Tarafsızlık

MADDE 48 – (1) Bağımsız çalışan meslek mensubu, herhangi bir hizmet sunarken, müşteri, yönetici veya çalışanları ile olan ilişkilerinin tarafsızlık temel ilkesine yönelik tehdit oluşturmamasına dikkat etmelidir. Örneğin; ailevi veya kişisel bir ilişki ya da yakın bir iş ilişkisi tarafsızlık ilkesine yönelik yakınlık tehdidi oluşturabilir.

MADDE 49 – (1) Güvence sağlamaya yönelik bir hizmet sunan meslek mensubu güvence sağlama sözleşmesi müşterisinden bağımsız olmalıdır. Meslek mensubunun fikren ve görünüş itibarıyla bağımsız olması;

yanlılık, çıkar çatışması yaşamadan veya başkalarının uygunsuz etkilerine maruz kalmadan görüş açıklayabilmesine olanak sağlar. Kısım 10, bağımsız çalışan meslek mensubunun güvence sağlama sözleşmesi hizmeti sunarken ihtiyaç duyacağı bağımsızlık gereksinimlerine yönelik özel bir rehber sunmaktadır.

MADDE 50 – (1) Meslek mensubunun sunduğu herhangi bir hizmette tarafsızlığa yönelik tehditlerin varlığı, sözleşmenin belirli şartlarına ve yapılan işin özelliğine bağlı olacaktır.

(2) Bağımsız çalışan meslek mensubu belirlenen tehditleri değerlendirmeli ve önemsiz olanlar dışındaki tehditleri yok edecek veya kabul edilebilir bir düzeye indirecek önlemler almalıdır. Bu önlemlerden bazıları aşağıda sunulmuştur:

- a) Sözleşme ekibinden çekilme,
- b) Gözetim süreçleri,
- c) Tehdide neden olan finansal veya iş ilişkisinin ortadan kaldırılması,
- ç) Konunun, firma içindeki daha üst yönetim düzeylerinde tartışılması,
- d) Konunun, müşterinin yönetiminden sorumlu kişilerle tartışılması.

ONUNCU BÖLÜM

Güvence Sağlama Amaçlı Sözleşmeler, Bağımsızlık ve Sözleşme Dönemi

MADDE 51 – (1) Güvence sağlama amaçlı sözleşmeler kamu çıkarını ilgilendirdiği için güvence sağlama sözleşmesini yürüten ekibin, firmaların kararlarından ve güvence sağlama müşterisinden (sorumlu taraf) bağımsız olmaları, bu Yönetmeliğin temel gerekliliklerinden bir tanesidir.

(2) Güvence sağlama amaçlı sözleşmeler, hedef kullanıcıların sözleşmenin esas konusunun belli bir kritere göre değerlendirilmesi yoluyla ulaşılan sonuca duydukları güvenin artırılması amacıyla tasarlanır.

(3) Güvence sağlama sözleşmeleri, Türkiye Denetim Standartları Kurulu tarafından yayımlanan standartlara göre, yoksa Uluslararası Güvence ve Denetim Standartları Kurulu tarafından yayımlanan Güvence Sağlama Amaçlı Sözleşmeler Uluslararası Çerçevesine göre düzenlenecektir. Bu çerçeve güvence sağlama amaçlı sözleşmelerin amaç ve unsurlarını açıklamaktadır.

MADDE 52 – (1) Güvence sağlama sözleşmeleri aşağıdaki bileşenlerden herhangi birisini içerebilir:

- a) Malî ya da malî olmayan hususları içeren birçok konuda yapılan raporlamalar,
- b) Yüksek ya da orta düzeyde güvence sağlaması öngörülen sözleşmeler,
- c) Doğrudan raporlama ve tasdik işleri,
- ç) İç ve dış raporlama sözleşmeleri,
- d) Özel sektör ve kamu sektöründeki sözleşmeler.

MADDE 53 – (1) Bağımsızlık ilkesi; fikren bağımsızlık ve görünümde bağımsızlık olarak ikiye ayrılır. Fikren bağımsızlık, meslekî kararın dış etkilerden bağımsız olarak verilmesi, meslek mensubunun dürüstlük, tarafsızlık ve meslekî şüphecilik içinde davranmasıdır. Görünümde bağımsızlık ise, gerekli tüm bilgilere sahip, uygulanan önlemleri bilen üçüncü bir grup tarafından da firmanın ve sözleşme ekibinin dürüstlük, tarafsızlık ve meslekî şüpheciliğinin onaylanmasını ifade etmektedir.

MADDE 54 – (1) Güvence sağlama sözleşmesi ekipleri ve firmalar birinci kısımda açıklanan kavramsal çerçeve yaklaşımını, bağımsızlıkla ilgili belirli durumlara uygulamalıdır. Firma, güvence sağlama sözleşmesi ekibiyle, güvence sağlama müşterisi arasındaki ilişkilerin

belirlenmesinin yanı sıra sözleşme ekibi ya da müşteriler dışındaki kişilerin de bağımsızlığa tehdit oluşturup oluşturmadığını dikkate almalıdır.

MADDE 55 – (1) Güvence sağlama sözleşmeleri beyana dayalı ya da doğrudan raporlama biçiminde olabilir. Her iki durumda da üç farklı grubun varlığı söz konusudur. Bağımsız çalışan meslek mensubu, güvence sağlama sözleşmesi müşterisi (sorumlu taraf) ve hedef kullanıcılar.

(2) Meslek mensubu hedef kullanıcıya, sorumlu tarafın sorumluluğunda olan konuyla ilgili güvence sağlar. Sorumlu taraf, sözleşmeye konusundan sorumlu olan kişiler veya temsilciler olabilir. Örneğin yönetim; malî tabloların hazırlanmasından ve iç kontrolün kurulmasından sorumludur. Hedef kullanıcı ise; meslek mensubu tarafından kendisine belirli bir kullanım ve amaç için rapor hazırlanan kişi veya kişilerdir.

MADDE 56 – (1) Bağımsızlığa yönelik tehditler ve alınabilecek önlemler her bir güvence sağlama sözleşmesinin özelliğine göre (finansal tablo denetimi sözleşmesi veya başka bir çeşit güvence sağlama amaçlı sözleşme olması) değişir.

(2) Finansal tablo denetimi sözleşmelerinde hem fikren hem de görünümde bağımsızlık oldukça önemlidir. Bu tür sözleşmelerde, sözleşme ekibinin ve firmanın finansal tabloları denetlenen müşteriden bağımsız olması gerekmektedir. Bu tür bir bağımsızlık, sözleşme ekibinin üyeleri ve müşteri işletmenin malî tablolar üzerinde doğrudan ve önemli etki yapabilecek yönetici ve çalışanları arasındaki belirli ilişkilere sınırlama getirilmesini gerektirir.

(3) Finansal tablo denetimi dışındaki diğer beyana dayalı güvence sağlama sözleşmelerinde sözleşme ekibi üyelerinin ve firmanın, güvence sağlama müşterisinden bağımsız olması gerekmektedir. Bu tür bir bağımsızlık, sözleşme ekibi üyeleri ile müşterinin sözleşme konusu ile

ilgili bilgisi üzerinde doğrudan etki yapabilecek müşterinin yönetici ve çalışanları arasındaki belirli ilişkilere sınırlama getirilmesini gerektirir.

MADDE 57 – (1) Bu bölümün amacı;

- a) Bağımsızlığa yönelik tehditlerin tespiti,
- b) Bu tehditlerden önemsiz olanlarının belirlenmesi ve
- c) Önemsiz olmayan tehditler için uygun önlemlerin neler olduğunun saptanması ve uygulanmasıdır.

(2) Bir tehdidin kabul edilebilir bir düzeye indirilmesi için alınabilecek bir önlemin olmadığı durumlarda tehdidi oluşturan faaliyetlere son verilmesi ya da güven sağlama sözleşmesinin kabul edilmemesi gerekmektedir.

MADDE 58 – (1) Bağımsızlığa yönelik tehditlerin ortadan kaldırılması veya kabul edilebilir düzeye indirilmesinde kullanılacak önlemlerin belirlenmesinde meslek mensubunun meslekî yargısı kullanılmaktadır. Bağımsızlığa yönelik tehditlerin çok yoğun ve önemli olduğu bazı örneklerde alınabilecek tek önlem tehdidi doğuran faaliyetin ortadan kaldırılması veya sözleşmenin kabul edilmemesidir.

(2) Bağımsızlığa yönelik tehditlerin mevcut olduğu durumlarda, firma güvence sağlama amaçlı sözleşmeyi kabul etme kararı verirse, bu kararın belgelenmesi gereklidir. Bu belgelemede saptanan tehdit ve uygulanan önlemler tanımlanmalıdır.

(3) Bağımsızlığa yönelik tehditlerin ve alınacak önlemlerin değerlendirilmesi, kamu çıkarını dikkate almaktadır. Bazı işletmeler, faaliyetleri, büyüklükleri ve şirket statüleri gereği çok sayıda hissedara sahip olmaları nedeniyle kamu çıkarı için çok önemli olabilirler. Bu tür işletmelere verilebilecek örnekler borsaya kota işletmeler, kredi kuruluşları, sigorta işletmeleri ve emeklilik fonları olabilir.

MADDE 59 – (1) Sözleşme dönemi süresince, güvence sağlama sözleşmesi ekibi ve firma, güvence sağlama sözleşmesi müşterisinden

bağımsız olmalıdır. Sözleşme dönemi, sözleşme ekibinin güvence hizmetlerini yerine getirmeye başlamasıyla başlar ve güvence raporunun yayınlanmasıyla son bulur.

MADDE 60 – (1) Finansal tablo denetimi sözleşmelerinde, sözleşme dönemine finansal tabloların kapsadığı dönem de dâhil edilmektedir. Bir işletme, finansal tablolarının kapsadığı dönem sırasında veya sonrasında finansal tablo denetimi müşterisi olursa, firma aşağıdaki koşulların mevcudiyeti halinde bağımsızlığa yönelik bir tehdit yaratıp yaratmayacağını dikkate almalıdır:

a) Finansal tabloların kapsadığı dönem sırasında veya sonrasında, ancak finansal tablo denetimi sözleşmesinin kabulünden önce firma ile denetim müşterisi arasındaki finansal ilişkiler veya iş ilişkileri,

b) Denetim müşterisine daha önceden sunulan hizmetler. Benzer biçimde, finansal tablo denetim sözleşmesi olmayan güvence sağlama amaçlı sözleşmelerde firma; müşteri ile olan önceki ilişki veya hizmetlerinin, bağımsızlığa tehdit yaratıp yaratmayacağını dikkate almalıdır.

MADDE 61 – (1) Finansal tablo denetimi müşterisine finansal tabloların kapsadığı süre esnasında veya sonrasında ancak finansal tablo denetimi ile ilgili hizmetin başlamasından önce güvence sağlama amaçlı olmayan bir hizmet sunulmuş ise, bu hizmetin ifası denetim sözleşmesi süresince yasaklanmalı ve bağımsızlığa yönelik tehditler göz önüne alınmalıdır. Önemli olarak değerlendirilen tehditler için alınabilecek önlemler şunlar olabilir:

a) Güvence sağlama amaçlı olmayan hizmetlerin sağlanması ile ilgili bağımsızlık konularının, müşterinin yönetimden sorumlu gruplarla (denetim komitesi gibi) tartışılması,

b) Güvence sağlama amaçlı olmayan hizmetlerin sonuçları için müşterinin sorumluluk onayının alınması,

c) Güvence sağlama amaçlı olmayan hizmet sunumunda görev alan firma personelinin finansal tablo denetimi hizmetinde görev almaması.

ÜÇÜNCÜ KISIM

Bağımlı Çalışan Meslek Mensuplarının Uyacakları Etik İlkeler

BİRİNCİ BÖLÜM

Giriş, Tehdit ve Önlemler

MADDE 62 – (1) Yönetmeliğin bu Kısmında, Birinci Kısmında açıklanan kavramsal çerçevenin bağımlı çalışan meslek mensupları tarafından nasıl uygulanacağını açıklamaktadır.

(2) Kamunun yanı sıra yatırımcılar, kredi verenler, işverenler ve iş dünyasının diğer kesimleri bağımlı çalışan meslek mensuplarının hizmetlerine ihtiyaç duyarlar. Bağımlı çalışan meslek mensupları hem çalıştıkları işletmelerin hem de üçüncü kişilerin ihtiyaç duyduğu finansal ve diğer tür bilgilerin hazırlanması ve raporlanmasından tek başlarına ve ortak biçimde sorumlu olabilirler. Meslek mensupları ayrıca, etkin bir finans yönetimi ve mesleğe yönelik farklı konularda uzman tavsiyesi sağlamaktan da sorumlu olabilirler.

(3) Bağımlı çalışan meslek mensubu maaşlı bir işgören , bir ortak, yönetici, işletmenin sahibi ve aynı zamanda yöneticisi veya bir gönüllü olabilir. Meslek mensubunun işveren işletme ile ilişkisinin yasal biçimi, uyması gereken etik sorumlulukları üzerinde bir etki yapmamaktadır.

(4) Bağımlı çalışan meslek mensubunun işveren işletmenin yasal amaçlarını ileriye götürmek gibi bir sorumluluğu bulunmaktadır. Bu Yönetmelik bağımlı çalışan meslek mensubunun bu sorumluluğunu yerine getirmesini engellemeyi hedeflememekte, bunun yerine, temel etik ilkelere uyum konusunda çatışma yaratabilecek durum ve koşulları dikkate almaktadır.

(5) Bağımlı çalışan meslek mensubu genelde bir işletmede üst düzey bir pozisyona sahiptir. İşletme içinde pozisyonu ne kadar üst düzeyde ise,

uygulama ve davranışları etkileyebilme fırsatı da o kadar fazla olacaktır. Bu nedenle, bağımlı çalışan meslek mensubunun işveren işletme içinde üst yönetimin etik konulardaki hassasiyetini vurgulayan etik temelli bir kültürün oluşmasını desteklemesi beklenmektedir.

(6) İlerleyen kısımlarda sunulan örnekler bağımlı çalışan meslek mensubunun temel etik ilkelerine uyum konusunda karşılaşılabileceği durumlarla ilgilidir. Ancak, meslek mensubunun sadece bu örneklerle uyması yeterli değildir. Bunun yanı sıra kavramsal çerçevenin karşılaşılan özel durumlara uygulanması gerekmektedir.

MADDE 63 – (1) Temel etik ilkelere yönelik tehditler Yönetmeliğin birinci kısmında açıklanmıştır.

(2) Bağımlı çalışan meslek mensubu için kişisel çıkar tehdidi yaratabilecek durumlara verilebilecek örneklerden bazıları şunlar olabilir:

- a) Finansal çıkar, krediler ve garantiler,
- b) Şirket varlıklarının uygunsuz biçimde kişisel amaçlar için kullanımı,
- c) İstihdam güvenliği ile ilgili endişeler,
- ç) İşveren dışından gelen ticari baskılar.

MADDE 64 – (1) Yeniden değerlendirme tehdidi yaratabilecek durumlara verilebilecek örneklerden bazıları işletme kararlarının ve verilerinin, bu kararları veren veya verileri hazırlayan meslek mensupları tarafından incelenmesi ve değerlendirilmesi olabilir.

MADDE 65 – (1) Bağımlı çalışan meslek mensupları, işverenin hedef ve amaçlarını gerçekleştirmek için çalışırken, hatalı ya da yanıltıcı olmaması kaydıyla çalıştıkları işletmelerin durumlarını daha iyi gösterecek ifadeler kullanabilirler. Bu tür hareketler genellikle taraf tutma tehdidi yaratmamaktadır.

MADDE 66 – (1) Bağımlı çalışan meslek mensubu için yakınlık tehdidi yaratabilecek durumlara verilebilecek örneklerden bazıları şunlar olabilir:

- a) Bağımlı çalışan meslek mensubunun finansal ya da finansal olmayan raporlama, işlemlerini veya iş kararlarını etkileyecek bir pozisyonda olması veya bu meslek mensubunun birinci derece veya yakın aile üyelerinin bu etkiden fayda sağlayabilecek bir konumda bulunması,
- b) Meslekî kararlarını etkileyen taraflarla uzun süreli ilişki,
- c) Değeri açıkça önemsiz olmadıkça, bir hediye veya ayrıcalıklı hizmet kabul edilmesi.

MADDE 67 – (1) Bağımlı çalışan meslek mensubu için yıldırma tehdidi yaratabilecek durumlara verilebilecek örneklerden bazıları şunlar olabilir:

- a) Bir muhasebe politikasının uygulanması veya finansal bilgilerin raporlanma biçimi ile ilgili bir anlaşmazlık sebebiyle bağımlı çalışan meslek mensubunun veya birinci derece/yakın bir aile üyesinin işten çıkarılması veya işinin değiştirilmesi ile tehdit edilmesi,
- b) Karar verme sürecini etkilemeye yönelik baskın kişilikli bireyler.

MADDE 68 – (1) Sayılan tehditlerin ortadan kaldırılması veya kabul edilebilir bir düzeye indirilmesine yönelik önlemlerden meslek, mevzuat ve düzenlemelerle ilgili önlemler, Birinci Kısımda açıklanmıştır.

MADDE 69 – (1) İş çevresinde alınabilecek önlemlere verilebilecek örnekler şunlar olabilir:

- a) İşverenin şirket gözetim ve kontrol yapıları,
- b) İşverenin etik ve davranış programları,
- c) İşverenin işe alma sürecinde kalifiye eleman istihdamının öneminin vurgulanması,

- ç) Güçlü iç kontrol uygulamaları,
- d) Uygun disiplin süreçleri,
- e) Etik davranışın önemini vurgulayan ve çalışanların da aynı şekilde davranmasını bekleyen liderlik biçimi,
- f) İşgören performans kalitesinin izlenmesi veya uygulanmasına yönelik politika ve süreçler,
- g) İşverenin politika ve süreçleri konusunda tüm çalışanlarla zamanlı iletişim sağlanması ve eğitim verilmesi,
- ğ) İşletmedeki işgörenlerin herhangi bir cezalandırılma korkusu duymadan, etik konular ile ilgili herhangi bir soru veya sorunlarını üst yönetimle paylaşmalarını destekleyen politika veya süreçler,
- h) Bağımlı çalışan meslek mensubu, işletme içinde etik olmayan davranışların sürekli olarak devam edeceğine inanıyorsa, yasal tavsiye almayı düşünebilir. Tüm önlemlerin faydasız olduğu ve tehditlerin ortadan kaldırılamadığı bu tür olağanüstü durumlarda, bağımlı çalışan meslek mensubu işveren işletmeden istifa etmesinin uygun olacağına karar verebilir.

İKİNCİ BÖLÜM

Potansiyel Çıkarlar

MADDE 70 – (1) Bağımlı çalışan meslek mensubunun işverene karşı sorumluluklarının temel etik ilkelere uymakla ilgili meslekî yükümlülükleriyle çatıştığı durumlar olabilir. Normal koşullarda, bağımlı çalışan meslek mensubu işverenin koyduğu yasal ve etik amaçları ve bu amaçlar ışığında belirlenen kural ve süreçleri desteklemelidir. Bununla birlikte, temel etik ilkelere yönelik tehditler belirlendiğinde, meslek mensubu bu duruma yönelik bir tepki verebilmelidir.

MADDE 71 – (1) İşverene karşı sorumlulukları nedeniyle, meslek mensubu temel etik ilkelerini doğrudan veya dolaylı olarak tehdit edecek biçimde hareket etme baskısı altında kalabilir. Bu tür baskılar açık veya örtülü biçimde olabilir. Baskı bir gözetmenden, bir yöneticiden veya işletme içindeki başka bir kişiden gelebilir. Meslek mensubunun karşılaşabileceği baskılar aşağıdaki konularla ilgili olacaktır:

- a) Kanun veya düzenlemelere karşı gelecek biçimde hareket etmek,
- b) Teknik ve meslekî standartlara karşı gelecek biçimde hareket etmek,
- c) Yasal ve etik olmayan kazanç yönetimi stratejileri oluşturmak,
- ç) İşverenin denetçilerine veya düzenleyici kuruluşlara yalan söylemek veya kasıtlı olarak yanlış yöne sevk etmek,
- d) Finansal veya finansal olmayan raporlama faaliyetlerinde gerçekleri önemli ölçüde yanlış sunan işlemler yapmak veya bunlarla ilgili olmak,
- e) Finansal tablolar, vergi beyannameleri veya diğer yasal yükümlülüklerde sermaye piyasasını düzenleyici kuruluşların istediği raporlarla ilişkili olarak yapılan ve gerçeklerin önemli ölçüde yanlış olduğu, finansal veya finansal olmayan raporlama işlemleri yapmak ve bu tür raporlarla ilgili olmak.

MADDE 72 – (1) Bu tür baskılar nedeniyle ortaya çıkacak tehditleri (yıldırma tehditleri gibi) değerlendirilmeli ve önemli kabul edilen tehditleri ortadan kaldırmaya veya kabul edilebilir bir düzeye indirmeye yönelik önlemler belirlenmeli ve uygulanmalıdır. Alınabilecek önlemlerden bazıları şunlar olabilir:

- a) İşletme içinden, bağımsız bir meslekî danışmandan veya meslek örgütünden tavsiye almak,
- b) Yasal tavsiyeler almak,
- c) İşletmede formel bir anlaşmazlık çözüm sürecinin mevcut olması.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

Bilginin Hazırlanması ve Raporlanması

MADDE 73 – (1) Bağımlı çalışan meslek mensupları, kamuya açıklanan veya işveren içindeki veya dışındaki gruplar tarafından kullanılacak bilgilerin hazırlanması ve raporlanmasında sıklıkla görev alırlar. Bu tür raporlar tahminler ve bütçeler, finansal tablolar, yönetim analizleri ile finansal tablo denetiminin bir parçası olarak denetçiye sunulan yönetim temsil mektubu gibi finansal veya yönetim bilgileri içeren raporlar olabilir. Meslek mensubu bu tür bilginin hazırlanmasında ve sunulmasında dürüst olmalı ve geçerli meslekî standartlara ve finansal raporlama standartlarına uygun olarak hareket etmelidir.

MADDE 74 – (1) Bağımlı çalışan meslek mensubu dışarıdan gelen veya kendisine kişisel kazanç sağlama amaçlı baskılar sonucu yanıltıcı bilgi üretmek durumunda kalırsa temel etik ilkelerine yönelik tehditler (örneğin, tarafsızlık ilkesi veya meslekî yeterlilik ve özen ilkesine yönelik kişisel çıkar veya yıldırma tehdidi) ortaya çıkabilir.

(2) Söz konusu tehditlerin önemi, baskının kaynağı ve bilginin hatalı olma derecesine bağlı olacaktır. Tehditleri değerlendirilmeli ve açıkça önemsiz olanlar dışındaki tehditlerin ortadan kaldırılması veya kabul edilebilir bir düzeye indirilmesi için gerekli önlemler alınmalıdır. Alınabilecek önlemlerden bir tanesi işletme içinde üst düzey yetkililere (örneğin denetim komitesi veya meslek örgütüne) danışmak olabilir.

(3) Tehdidin makul bir düzeye indirilmesi mümkün olmadığında, meslek mensubu yanıltıcı olan bilgilerle ilişkisini sürdürmeyi reddedebilir. Yanıltıcı bilgi sunumunun önemli derecede ve sürekli olduğu durumlarda bağımlı çalışan meslek mensubunun Birinci Kısım ve Birinci Bölümünde yer alan Önlemler başlığındaki ilkeler ışığında ilgili otoritelere, durumu bildirme yükümlülüğü bulunmaktadır. Bağımlı çalışan meslek mensubu aynı zamanda yasal tavsiye alabilir veya istifa edebilir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

Yeterli Uzmanlık Bilgisi ile Hareket Etme

MADDE 75 – (1) Temel etik ilkelerden meslekî yeterlilik ve özen ilkesi, bağımlı çalışan meslek mensubunun sadece yeterli eğitim ve deneyimi olan konularla ilgili görevler üstlenmesi gerektiğini belirtmektedir. Meslek mensubu sahip olduğu deneyim veya uzmanlık düzeyi ile ilgili işverenine yanıltıcı bilgi vermemeli ve gerektiğinde uzman tavsiye ve desteğine başvurmaktan kaçınmamalıdır.

MADDE 76 – (1) Bağımlı çalışan meslek mensubunun görevlerini uygun meslekî yeterlilik ve özen içinde yerine getirmesini tehdit eden durumlara verilebilecek örnekler şunlar olabilir:

- a) Görevlerin uygun şekilde yerine getirilmesi için yeterli zaman verilmemesi,
- b) Görevlerin uygun şekilde yerine getirilmesi için gerekli bilgilerin eksik, yetersiz veya sınırlı olması,
- c) Yetersiz deneyim ve eğitim,
- ç) Görevlerin yerine getirilmesinde kullanılacak kaynakların yetersizliği.

MADDE 77 – (1) Bu tehditlerin önemi; bağımlı çalışan meslek mensubunun başkaları ile birlikte çalışma derecesi, işletme içindeki kıdem durumu ve işe uygulanan gözetim ve inceleme düzeyi gibi faktörlere bağlı olacaktır. Söz konusu tehditlerden önemli kabul edilenleri için uygun önlemler alınmalıdır. Alınabilecek önlemlerden bazıları şunlar olabilir:

- a) İlave danışmanlık veya eğitim sağlanması,
- b) Görevlerin yerine getirilmesi için yeterli zamanın garanti edilmesi,
- c) Konuyla ilgili uzmanlığa sahip bir kişiden destek alınması,
- ç) Uygun olduğunda işletme içindeki üstlerden, bağımsız uzmanlardan veya meslek örgütünden danışmanlık sağlanması.

MADDE 78 – (1) Tehditler ortadan kaldırılamıyor veya kabul edilebilir bir düzeye indirilemiyorsa bağımlı meslek mensubu kuşku duyduğu bu görevleri yerine getirmeyi kabul etmeyebilir. Böyle bir durumda bu kararına ilişkin nedenleri açıklamalıdır.

BEŞİNCİ BÖLÜM

Finansal Çıkarlar

MADDE 79 – (1) Bağımlı çalışan meslek mensubunun kendisi veya yakını ya da birinci dereceden bir aile üyesinin temel etik ilkeleri tehdit eden finansal çıkarları bulunabilir. Örneğin, finansal kazanç elde etmek amacı ile fiyata duyarlı bilgilerin manipüle edilme isteği, tarafsızlık veya gizliliğe yönelik kişisel çıkar tehdidi yaratabilir. Kişisel çıkar tehdidi yaratabilecek durumlara verilebilecek önlemlerden bazıları şunlar olabilir:

- a) Meslek mensubunun veya birinci dereceden yakın aile üyesinin işveren işletmede doğrudan veya dolaylı bir finansal çıkarı olması ve bu çıkarın değerinin bağımlı meslek mensubunun verdiği kararlardan doğrudan etkilenebilmesi,
- b) Meslek mensubunun kâr üzerinden prim alması ve bu primin değerinin meslek mensubunun verdiği kararlardan doğrudan etkilenmesi,
- c) İşverenin ana sözleşmesinde bağımlı çalışan meslek mensubunun kârdan pay almasına hak sağlayan maddeler olması.

MADDE 80 – (1) Bağımlı çalışan meslek mensubu bir tehdidin önemini değerlendirirken finansal çıkarın önem düzeyine ve doğrudan veya dolaylı bir çıkar oluşuna göre bir değerlendirme yapmalıdır.

MADDE 81 – (1) Saptanan tehditlerin, açıkça önemsiz olanlarının dışındakiler için alınabilecek önlemlerden bazıları şunlar olabilir:

- a) Üst yönetimin alacağı ücreti belirlemek üzere yönetimden bağımsız bir komite oluşturulmak,

- b) Gerekli olduğunda işletmedeki üstlere danışmak,
- c) Gerekli olduğunda işletmenin yönetimden sorumlu taraflara veya meslek örgütüne danışmak,
- ç) İç ve dış denetim süreçleri,
- d) Etik konularla ilgili güncel eğitimler verilmesi ve içeriden öğrenenlerin ticaretini önleyen yasal sınırlamalar.

MADDE 82 – (1) Bağımsız çalışan bir meslek mensubu bilgileri manipüle edemez ve gizli bilgileri kişisel çıkarı için kullanamaz.

ALTINCI BÖLÜM

Teşvikler

MADDE 83 – (1) Bağımlı çalışan bir meslek mensubuna veya birinci derece ya da yakın aile üyesine teşvik teklif edilebilir. Teşvikler; hediyeler, ağırlama, ayrıcalıklı davranış gibi çeşitli biçimlerde ortaya çıkabilir.

MADDE 84 – (1) Bağımlı çalışan meslek mensubuna teşvik teklif edilmesi temel etik ilkelere yönelik tehdit yaratabilir. Meslek mensuba ya da yakın bir aile üyesine bir teşvik sunulduğunda, durum çok dikkatli biçimde ele alınmalıdır. Bir teşvik, meslek mensubunun faaliyet veya kararlarını etkileme, yasal veya dürüst olmayan davranışları teşvik etme veya gizli bilgileri ele geçirme gibi amaçlarla yapılmış ise tarafsızlık ve gizlilik ilkelerine yönelik kişisel çıkar tehdidi oluşacaktır. Bu tür bir teşvik teklifinin kabul edilmesi ise tarafsızlık veya gizlilik tehdidi yaratacaktır. Teşvikin kabul edilmesinin ardından, teşvikinin kamuya açıklanması ve meslek mensubunun veya ailesinin adına leke düşürülmesine yönelik ilave tehditler de gelebilecektir.

(2) Bu tür tehditlerin önemi teşvikin özelliğine, değerine ve arkasındaki niyete bağlı olacaktır. Konuyla ilgili tüm bilgilere sahip üçüncü bir kişi

sunulan teşviki önemsiz olarak değerlendirmekteyse, bu durumda bağımlı çalışan meslek mensubu temel etik ilkelere yönelik önemli bir tehdit oluşmadığına karar verebilir.

MADDE 85 – (1) Değerlendirilen tehditlerden önemli kabul edilenler için önlem alınmalıdır. Tehditler ortadan kaldırılamıyor veya kabul edilebilir bir düzeye indirilemiyor ise meslek mensubu teşviki kabul etmemelidir. Temel etik ilkelerine yönelik gerçek tehditler sadece teşvikin kabul edilmesinden kaynaklanmamaktadır. Bazen sadece teşvik teklifinin yapılmış olması bile ilave önlemlerin alınmasını gerektirebilir. Bağımlı çalışan meslek mensubu bu tür tekliflerin taşıdığı riski değerlendirmeli ve aşağıdaki önlemlerin alınıp alınmaması gerektiğine karar vermelidir:

- a) Bu tür teklifler yapıldığında, hemen üst yönetime veya işverenin yönetişimden sorumlu olanlara bilgi verilmesi,
- b) Meslek örgütüne veya teklifi yapan kişinin işverenine teklifle ilgili bilgi verilmesi ancak böyle bir adım atılmadan önce yasal tavsiye alınması,
- c) Bu tür teklifleri alabilecek pozisyonda bulunan birinci derece veya yakın aile üyelerine tehditler ve önlemler hakkında bilgi verilmesi,
- ç) Meslek mensubunun birinci derece veya yakın aile üyelerinin işveren işletmenin rakipleri ya da potansiyel tedarikçileri tarafından istihdam edilmeleri ile ilgili üst yönetime bilgi verilmesi.

MADDE 86 – (1) Bağımlı çalışan meslek mensubu başka bir bireyin ya da işletmenin haklarını geri plana itmek, karar alma sürecini etkilemek veya gizli bilgileri ele geçirmek gibi amaçlarla teşvik teklifi yapma baskısı altında kalabilir.

(2) Bu tür baskılar işletme içinden bir üst ya da meslektaştan veya işletme dışından gelebilir.

(3) Bu tür durumlara karşı dikkatli olunmalıdır.

MADDE 87 – (1) Bağımlı çalışan meslek mensubu üçüncü bir grubun meslekî kararını uygunsuz biçimde etkileyecek bir teşvik vermeyi teklif edemez.

MADDE 88 – (1) Etik olmayan bir teşvik verilmesi yönündeki baskılar işveren işletme içinden geliyorsa, bağımlı çalışan meslek mensubu, Yönetmeliğin birinci kısmındaki etik çatışmanın çözümlenmesiyle ilgili kısma uygun davranmalıdır.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

AKBULUT, A. Karşılaştırmalı TMS-TFRS Vergi Uygulamaları ve Sonuçları. Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları. 2012.

AKDOĞAN, N. TENKER, N. Finansal Tablolar Ve Mali Analiz Teknikleri. Ankara: Gazi Kitabevi. 7.b. . 2001

BASIK ORHON, F. YANIK, S. ve KAYA İ. Maliyet Muhasebesi Çözümlü Problemler Test Soruları. İstanbul: Türkmen Kitabevi. 2.b.2011

BASIK ORHON, F. Ansiklopedik Muhasebe ve Finans Terimleri Sözlüğü. 1. b. İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları.2011.

BÜYÜKMİRZA, K. Maliyet ve Yönetim Muhasebesi. Ankara: Gazi Kitabevi. 9.b. 2003

CEMALCILAR, Ö. SÜRMEİ, F. ve ERDAMAR, C. Genel Muhasebe. Eskişehir Anadolu Üniversitesi Yayınları. Eskişehir: 5. b. 2006

BASIK ORHON, F. Finansal Muhasebe ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi. İstanbul: Türkmen Kitabevi. 3.b. 2010

GÜREDİN E. Denetim ve güvence Hizmetleri. 13.b. İstanbul: Türkmen Kitabevi. 2010.

KUZGUN Y. Meslek Danışmanlığı Kuramlar ve Uygulamalar. Nobel Yayınları. Ankara: 2000.

Maliye Hesap Uzmanları Derneği Denetim İlke ve Esasları. 4. b. , 1. Cilt. İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları. 2011.

SELVİ, Y. TMS-2 Stoklar. TURMOB Yayınları. İstanbul

SEVİLENGÜL, O. Genel Muhasebe. 12. b. Ankara: Gazi Kitabevi. 2005

TOPALOĞLU, M. Borç Karşılıklarının Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu ve TMS 37 ile Kıyaslaması Ticari Kardan Mali Kara Geçiş 3. b. İstanbul: TÜRMOB Yayınları

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları A Bölümü. Zorunlu Hükümler. Ankara: Ocak. 2010

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu. Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler (SMEs) için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları. Ankara: Ocak. 2010

DERGİLER:

ACAR, Ece E. Standartlarının Finansal Tablolar Analizi Üzerindeki Etkilerine Genel Bakış. Mali Çözüm Dergisi. Sayı.97. Şubat. 2010.

AKBULUT, Y. Meslek Ahlakı Kriterleri ve Muhasebe Mesleği Üzerine Bir Araştırma. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi. Sayı.1. Nisan. 1998.

AKBULUT, Y. Sermaye Piyasasının Gelişmesinde Muhasebe Bilgilerinin Önemi. Mevzuat Dergisi. Yıl 4. Sayı: 41. 2001.

AKDOĞAN, N. Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanma Süreci: Sorunlar, Çözüm Önerileri. Mali Çözüm Dergisi. Sayı. 80. Nisan. 2007

AKSOY, T. Finansal Muhasebe ve Raporlama Standartlarında Uyumlaştırma ve UMS/ UFRS Bazında Küresel Muhasebe Standartları Setine Yöneliş Eğilimi. Mali Çözüm Dergisi, Sayı. 71, Nisan. 2005

AKTAŞ, R. İlke Temelli Finansal Raporlama Standartları Nasıl Öğretilmeli? Tfrs 10 Konsolide Finansal Tablolar Standardı Örneği. Mali Çözüm Dergisi. Sayı. 115. Şubat. 2013

ARIKAN, Y. Uluslararası Muhasebe Standartları Türkiye Uygulaması. Mali Çözüm Dergisi. Sayı. 111. Haziran. 2012

ARIKAN, Y. Kamu Gözetimi, Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumu Görüşler / Saptamalar / Öneriler. Mali Çözüm Dergisi. Sayı. 107. Ekim. 2011

BAHADIR, O. Stoklarda Değerleme: Ufrs/Tfrs Ve Vergi Mevzuatı Açısından. Mali Çözüm Dergisi. Sayı. 109. Şubat. 2012

BALSARI KAYTMAZ, Ç. DALKILIÇ, A. F. Kural-Bazlı Ve İlke-Bazlı Finansal Raporlama Standartlarının Karşılaştırması. Dayanışma Dergisi. Sayı. 113. Aralık. 2011

BAŞ, İ. M. ÖZOCAK, H. Muhasebede Sosyal Sorumluluk Ve Çevre. Mali Çözüm Dergisi. Sayı. 41. Ekim 1997

BAŞPINAR, A. Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış. Maliye Dergisi. Sayı.146. Aralık. 2004

BOSTANCI, S. Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma Ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu. Mali Çözüm Dergisi, Sayı. 56. Temmuz. 2001

CAN, A. V. Luca Pacioli Muhasebenin Babası mıdır? Akademik Bakış Dergisi. Sayı. 12. Mayıs. 2007

COŞKUN A. Hastanelerde Hizmet Üretim Maliyetlerinin

GÜNGÖRMÜŞ A. H. Tms 2'ye Göre Muhasebeleştirilmesi. Mali Çözüm Dergisi. Sayı.95. Ekim.2009

DALKILIÇ, A. F. Mesleki Yargı Sürecinin Muhasebe Standartları Kapsamında İncelenmesi. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. 2008. Cilt:10. Sayı:3

DELİKANLI İ. U. Finansal Düzenlemelerin İlke Bazlı ya da Kural Bazlı Olmasının Finansal Raporların Denetim Sürecine Etkisi. Ankara Üniversitesi SBF Dergisi. Cilt 66. No.2. 2011

DİNÇ, E. VARICI, İ. Muhasebe Bilgi Sisteminin Kurumsallaşma Düzeyine Etkisi: Sanayi İşletmeleri Üzerine bir Araştırma. Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi. Sayı. 1. Kasım. 2008

İNAN, N. Kanunname-İ Ticarete Göre Protestolar. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. Sayı.22. Nisan. 1966

ÖZKAN, S. Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama

ÖZOCAK, H. BAŞ, M. Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Etik, Bağımsızlık ve Tarafsızlık. Mali Çözüm Dergisi. Sayı.56. Eylül.2011

SALIK, S. İşletme Yönetiminde Muhasebenin Önemi. Mali Çözüm Dergisi. Sayı. 23. Kasım. 1993

SAYAR Z. Oluşturulmakta Olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun Işığı Altında Türkiye Muhasebe Standartlarının Mevcut Durumu ve Kamuyu Aydınlatma. Muhasebe ve Denetime Bakış dergisi. Sayı. 5. Ekim. 2011

SEVİĞ, V. Muhasebe Bilimi Ve Muhasebeci. Mali Çözüm Dergisi. Sayı. 58. Ocak. 2002

SEVİĞ, V. Muhasebecilik Mesleğinde Görev, Sorumluluk Ve Yetki. Mali Çözüm Dergisi. Sayı. 6. Ağustos. 1991

SEVİĞ, V. Meslek Etiği. Mali Çözüm Dergisi. Sayı.57. Aralık.2001

TİMUR, M. Şüpheli Alacaklar Karşılığı Ayırma Koşulları. Mali Çözüm Dergisi. Sayı.41. Aralık. 1997

UYSAL, Ö. Ö. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci: IASC ve Önde Gelen Ulusal ve Uluslararası Örgütler. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi. Sayı 17. Ocak. 2007

ÜNSAL, A. İşletmelerde Muhasebe Yöneticilerinin Etiksel Karar Süreci. Karamanoğlu Mehmet Bey Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi. Cilt 8. Sayı.14 Haziran. 2008

ÜSTÜNDAĞ, S. Muhasebe Standartlarının Oluşturulma Süreci. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi. Sayı.37. İstanbul. 2000.

TEZLER

DALKILIÇ, A. F. Ulusal Ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında Mesleki Yargının Rolü Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı (Yayınlanmış Doktora Tezi). İzmir. 2008.

TÜRKER, İ. Türkiye’de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) Paralelinde Yapılan Düzenlemelerin Finansal Tablo Kullanıcıları Üzerindeki Muhtemel Etkileri. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Bilim Dalı (Yayınlanmış Doktora Tezi). İstanbul. 2009

İÇ, S. Muhasebe Verilerinin Bilgisel İçeriği ve İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nda Test Edilmesi. Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı (Yayınlanmış Doktora Tezi). Ankara. 2009

DÜZMEN, S. Muhasebe Mesleğinde Etik. Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi). Zonguldak. 2003

ÖZDEMİR O. Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablolar Üzerine Etkileri Ve Goller Yöresindeki Kobilerde Muhasebeden Sorumlu Yöneticiler Üzerine Bir Araştırma. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi). Isparta. 2007

SEMPOZYUMLAR

COŞKUN, A. Uluslararası Denetim Standartlarında Etik. 7. Muhasebe Sempozyumu. İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayını.

KOÇ YALKIN, Y. Türkiye Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) Ve Ulusal Standartların Geliştirilmesi 1. Muhasebe Sempozyumu. İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayını.

KÖSE, K. A. YILMAZ F. Mesleki Yeterlilik Öncesi IFAC'ın Mesleki Kuralları. 6. Muhasebe Sempozyumu. İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayını.

ÖKSÜZ, F. Küreselleşme Çabaları Doğrultusunda Batı Ülkelerinin Muhasebe Sistemindeki Gelişmeler. 4. Muhasebe Sempozyumu. İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayını.

PEKDEMİR, R. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Eğitim Komitesi Sidney Toplantısından Notlar. İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayını.

SELİMOĞLU, S. K. Muhasebede Meslek Ahlakı (Etik) Yaklaşımı. 3. Muhasebe Sempozyumu. İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayını.

USLU, S. Muhasebe Mesleği Meslek Ahlakı Ve Moral Değerler. 3. Muhasebe Sempozyumu. İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayını.

KANUN, TÜZÜK ve YÖNETMELİKLER

: 213 Sayılı Vergi Kanunu.

: Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğ. 27 Ocak 2011 tarihli ve 27828 sayılı Resmi Gazete.

:Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği, (Seri XI, No: 29), 9. Nisan 2008 tarihli ve 26842 sayılı Resmi Gazete.

:Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik. 19 Ekim 2007 tarihli ve 26675 sayılı Resmi Gazete.

: TMS-2 Stoklar Standardı hakkında Tebliğ. 20 Mart 2011 tarihli ve 27880 sayılı Resmi Gazete.

: TMS- 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı Hakkında tebliğ. 18 Mart 2006 tarihli ve 26112 sayılı Resmi Gazete.

:Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kuruluşuna ilişkin 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK). 2 Kasım 2011 tarihli ve 28103 sayılı Resmi Gazete.

: Muhasebe Uygulama Tebliği (tekdüzen)

İNTERNET KAYNAKLARI

Türk Dil Kurumu, Genel Türkçe Sözlüğü: <http://www.tdk.gov.tr>

TMSK 2010 Yılı Faaliyet Raporu:
http://kgk.gov.tr/contents/files/faaliyetraporu_2010son2.pdf

T.C. Resmi Gazete: <http://www.resmigazete.gov.tr>

Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

<http://www.kgk.gov.tr>

Türk Dil Kurumu, Terimler Sözlüğü.

<http://tdkterim.gov.tr>

Terimler Sözlüğü.

<http://www.tubaterim.gov.tr/>

Sermaye Piyasası Kurulu.

<http://www.spk.gov.tr/>

İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası

<http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/>

<http://www.ifrs.org/>

Yeni Türk Ticaret Kanunu ve İşletmelere Getirdiği Sorumluluklar.

<http://www.kpmg.com/TR/tr/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/YTTK/Documents/Yeni-TTK-ve-Isletmelere-Getirdigi-Sorumluluklar.pdf>

SOLAŞ, Ç. Muhasebe Mesleğinde Mesleki Yargı

http://docs.google.com/View?id=ddmwd459_28f356dsfk

TEK, N. ve DALKILIÇ, A. F. TMS Uygulamalarında Mesleki Yargının Yeri ve Mesleki Yargı Kullanımını Gerektiren Alanlar

http://dosya.izsmmmo.com/documan/TMSS_XII_BILDIRILER/nergis_tek_fatih_dalkilic.doc

KUBİLAY, S. Etik, Daima!! Tmh - Türkiye Mühendislik Haberleri, Sayı 426 - 2003/4 <http://web.itu.edu.tr/~goksel/dersler/etik/SKubilay.pdf>

