

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

MUHASEBE MESLEĞİNDE YARGI

Yüksek Lisans Tezi

Şakir Sercan AZAP

0850Y74104

İSTANBUL, 2012

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

MUHASEBE MESLEĞİNDE YARGI

Yüksek Lisans Tezi

Şakir Sercan AZAP

0850Y74104

Danışman: Yrd. Doç. Dr. Masum Türker

İSTANBUL, 2012

T.C.
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

ONAY SAYFASI

Yüksek Lisans Öğrencisi Şakir Sercan AZAP'ın ‘‘Muhasebe Mesleğinde Yargı’’ konulu tez çalışması jürimiz tarafından İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans tezi olarak (oybirliği □ / oyçokluğu □) ile başarılı bulunmuştur.

Adı-Soyadı

İmza

Tez Danışmanı : Yrd. Doç. Dr. Masum Türker.....

Jüri Üyesi :

Jüri Üyesi :

ONAYLI

Yukarıdaki jüri kararı Enstitü Yönetim Kurulunun/...../.....
tarih ve kararı ile onaylanmıştır.

Prof. Dr. Yusuf Tuna

İmza

ETİK SAYFASI

Hazırlamış olduğum tez özgün bir çalışma olup, YÖK ve İTİCU Lisansüstü Yönetmelikleri'ne uygun olarak hazırlanmıştır. Ayrıca bu çalışmayı yaparken bilimsel etik kurallarına tamamiyle uyduğumu; yararlandığım tüm kaynakları gösterdiğimi ve hiçbir kaynaktan yaptığım ayrıntılı alıntı olmadığını beyan ederim. Bu tezin ihtiva ettiği tüm hususlar şahsi görüşüm olup İstanbul Ticaret Üniversitesi'nin resmi görüşünü yansıtmamaktadır.

GENEL BİLGİLER

Adı ve Soyadı : Şakir Sercan AZAP
Anabilim Dalı : İşletme
Programı : Muhasebe ve Denetim
Tez Danışmanı : Yrd. Doç. Dr. Masum Türker
Tez Türü ve Tarihi : Yüksek Lisans-Ocak 2012
Anahtar Kelimeler : Muhasebe Standartları, Mesleki Yargı, Etik

ÖZET

MUHASEBE MESLEĞİNDE YARGI

20. yüzyılın sonlarına doğru Dünya genelinde etkisini hissettiren küreselleşme olgusu, ekonomik aktivitelerin kayıt, raporlama ve denetiminden sorumlu olan muhasebe bilimini de etkilemiştir. Yaşanan bu süreç ve etkileşimler sonrası artan muhasebe skandalları, düzenlenmiş muhasebe standartları ile mesleki yargı arasındaki ilişkinin yeniden gözden geçirilmesine sebep olmuştur. Küreselleşen Dünya’da devletçi anlayışların hala önemli bir güce sahip olması, uluslar arası ölçekte faaliyet gösteren işletmelerin uyguladıkları muhasebe anlayışlarını temsil eden yeni düzenleme ve bakış açılarının geliştirilmesini zorunlu kılmıştır.

Çalışmada muhasebeye genel bir giriş yapıldıktan sonra meslek, yargı ve etik kavramlarının literatür incelemeleri yapılmıştır. Ardından standartlar ve muhasebe meslek yargısı konularına yoğunlaşmıştır. Son olarak da güven, etik ve kültür kavramlarına entelektüel şekilde kısaca değinilerek, oluşturulmaya çalışılan sonucun etkisi perçinlenmeye gayret gösterilmiştir. Çalışmanın tüm ilgililere bir nebze ışık tutmasını dilerim.

GENERAL KNOWLEDGE

Name and Surname : Şakir Sercan AZAP
Main Branch : MBA
Programme : Accounting and Auditing
Thesis Advisor : Assistant Professor Masum TÜRKER
Thesis Type and Date : Master-January 2012
Key Words : Accounting Standards, Professional Judgement, Ethic

ABSTRACT

JUDGEMENT in ACCOUNTING PROFESSION

At the end of 20. century, the globalization effect that generally separated on the world, also has been effected the accounting science that responsible economic activities' record, reporting and auditing. The increased accounting scandals that after these interactions and processes have been caused to review relationship between accounting standards and professional judgement. Governmental philosophies on the globalized world still has been had the power on a large scale force to develop new settings and thinkings of accounting philosophies of businesses that work at the international area.

On this study after a general introduction to accounting; profession, judgement and ethic conceptions have been examined from the literatures. Then standards and professional judgement on accounting literatures intensively have been investigated. And lastly, the result of effect that studied have been reinforced mentioning trust, ethic and culture conceptions intellectually. I wish the study to get benefit to all interested people and institutions.

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	iii
ABSTRACT.....	iv
İÇİNDEKİLER.....	v
KISALTMALAR.....	xiv
GİRİŞ.....	1
1. MUHASEBEYE GENEL BİR BAKIŞ.....	8
1.1. Muhasebenin Tanımı ve Fonksiyonları.....	8
1.1.1. Muhasebenin Tanımı.....	9
1.1.2. Muhasebenin Fonksiyonları.....	10
1.2. Finansal Tablo Kullanıcıları.....	11
1.3. Muhasebenin Tarihi.....	12
1.3.1. Eski Mısır’da Muhasebe.....	13
1.3.2. Mezopotomya’da Muhasebe.....	13
1.3.3. Eski Yunan’da Muhasebe.....	14
1.3.4. Roma İmparatorluğu’nda Muhasebe.....	15
1.3.5. Eski Roma’dan Luca Paccioli’ye Kadar Muhasebe.....	16
1.3.6. Luca Paccioli’dan Sonra Muhasebedeki Gelişmeler.....	16
1.3.7. XV. Yüzyılın İkinci Yarısı ve XVI. Yüzyılda Batı Avrupa’da Muhasebedeki Gelişmeler.....	19
1.3.8. XVII. ve XVIII. Yüzyıllarda Batı Avrupa’da Muhasebedeki Gelişmeler.....	19
1.3.9. Avrupa’da XIX. Yüzyılda Muhasebe Uygulamalarındaki Gelişmeler....	22

1.3.10. XIX. Yüzyılda Avrupa’da Muhasebe Denetimi ve Meslek Ahlakı.....	24
1.3.11. Avrupa’da XX. Yüzyılda Muhasebe Uygulamalarındaki Gelişmeler.....	26
1.3.12. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi.....	27
1.3.13. Denetim Alanındaki Gelişmeler.....	28
2. MUHASEBE MESLEĞİ.....	30
2.1. Mesleğin Tanımı.....	30
2.2. Meslek Türleri.....	30
2.2.1. Serbest Meslek.....	31
2.2.2. Profesyonel Meslek.....	31
2.2.2.1. Profesyonel Mesleklerin Özellikleri.....	32
2.2.2.1.1. Mesleki Bilgi.....	32
2.2.2.1.2. Toplum Tarafından Kabul Görme.....	33
2.2.2.1.3. Mesleki Otonomi ve Otorite.....	33
2.2.2.1.4. Meslek Ahlak Kuralları.....	34
2.2.2.1.5. Mesleki Kültür.....	34
2.2.2.2. Profesyonel Meslek Mensuplarına Ayrıcalık Sağlayan Faktörler: Güç, Statü ve Zenginlik.....	35
2.2.2.2.1. Güç.....	35
2.2.2.2.2. Statü.....	36
2.2.2.2.3. Zenginlik.....	36
2.3. Muhasebe Mesleği.....	37
2.3.1. Muhasebe Mesleğinin Tanımı.....	37
2.3.2. Muhasebe Mesleğinin Gelişimi.....	38
2.3.3. Günümüzde Muhasebe Mesleğinin Yeri.....	39
2.3.4. Küreselleşmenin Muhasebe Mesleğine Olan Etkileri.....	40

2.4. Muhasebe Meslek Örgütleri.....	41
2.4.1. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC).....	42
2.4.2. Tescil Edilmiş Ruhsatlı Muhasebeciler Birliği (ACCA).....	42
2.4.2.1. ACCA'nın Misyonu.....	43
2.4.3. Avrupa Muhasebeciler Federasyonu.....	43
2.4.3.1. FEE'nin Amaçları.....	43
2.4.4. Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA).....	44
2.4.4.1. AICPA'nın Misyonu.....	45
3. MESLEKİ YARGI.....	46
3.1. Yargı Kavramı.....	46
3.2. Mesleki Yargı Kavramı.....	47
3.2.1. Mesleki Yargı Kavramının Özellikleri.....	48
3.2.2. Mesleki Yargı Süreci.....	49
3.2.3. Mesleki Yargı Çevresi.....	50
3.2.4. Mesleki Yargıda Bilgi ve Deneyim.....	51
3.2.5. Mesleki Yargıda Bilgi ve Gerekli Özen.....	52
3.2.6. Mesleki Yargıda Karar.....	53
4. MUHASEBE MESLEĞİNDE ETİK.....	54
4.1. Ahlak Kavramı.....	54
4.2. Etik Kavramı.....	55
4.3. Ahlak ve Etik İlişkisine Kavramsal Yaklaşım.....	56
4.4. Meslek Etiği.....	57
4.5. Muhasebe Meslek Etiği.....	58
4.6. Muhasebe Meslek Ahlak Kuralları.....	60
4.6.1. AICPA Mesleki Davranış Yasası.....	61

4.6.2. IFAC'ın Meslek Mensupları İçin Meslek Ahlakı Kuralları	
Yönetmeliği.....	64
4.7. Muhasebe Mesleğinde Etik Eğitimi.....	66
4.7.1. Etik Eğitimi.....	67
4.7.2. Muhasebe Etik Eğitimi.....	67
4.7.2.1. IFAC Etik Eğitim Çerçevesi.....	69
4.7.2.1.1. Öğrencilere Etik Teorik Bilgisi Kazandırmak.....	69
4.7.2.1.2. Etiksel Duyarlılık Geliştirmek.....	70
4.7.2.1.3. Etiksel Muhakeme Kabiliyetini Geliştirmek.....	71
4.7.2.1.4. Etik Eğitim Politikalarının Sürekli Yenilenmesi.....	72
5. MUHASEBE STANDARTLARI.....	73
5.1. Muhasebe Standartlarının Tarihçesi.....	76
5.2. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ve Finansal Raporlama	
Standartları Kurulu.....	77
5.2.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu.....	78
5.2.1.1. IFRS Tercüme Komitesi.....	78
5.2.2. Finansal Muhasebe Standartları Kurulu.....	79
5.2.2.1. FASB'nin Misyonu.....	79
5.2.2.2. FASB'nin Yapılanması.....	79
5.2.2.2.1. Finansal Muhasebe Kurulu.....	80
5.2.2.2.2. Finansal Muhasebe Standartları Tavsiye Kurulu.....	80
5.2.2.2.3. Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu.....	80
5.2.2.2.4. Devlet Muhasebesi Standartları Tavsiye Konseyi.....	80
5.3. Muhasebe Standartlarının Oluşturulma Süreci.....	81
5.3.1. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Oluşturulması Süreci...81	

5.3.2. FASB Tarafından Hazırlanan Muhasebe Standartlarının Oluşturulması	
Süreci.....	82
5.4. Finansal Raporlama Standartları.....	85
5.4.1. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları.....	87
5.4.2. Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları.....	97
5.5. Denetim Standartları.....	106
5.5.1. ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Uluslararası Denetim Standartları.....	107
5.5.1.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları.....	108
5.5.1.1.1. Genel Standartlar.....	108
5.5.1.1.1.1. Eğitim ve Deneyim.....	109
5.5.1.1.1.2. Bağımsızlık.....	109
5.5.1.1.1.3. Mesleki Özen ve Titizlik.....	109
5.5.1.1.2. Çalışma Alanı Standartları.....	110
5.5.1.1.2.1. Planlama ve Gözetim.....	110
5.5.1.1.2.2. İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi.....	111
5.5.1.1.2.3. Kanıt Toplama.....	112
5.5.1.1.3. Raporlama Standartları.....	112
5.5.1.1.3.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk.....	113
5.5.1.1.3.2. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde Tutarlılık.....	113
5.5.1.1.3.3. Tam Açıklama.....	114
5.5.1.1.3.4. Görüş Bildirme.....	114
5.5.1.2. Uluslararası Denetim Standartları.....	114
5.5.1.2.1. Uluslararası Denetim Standartlarının Açıklamaları.....	116
5.6. Muhasebe Standartlarının İlke ve Kural Bazlı Olarak Sınıflandırılması....	125
5.6.1. İlke Bazlı Standartlar.....	127
5.6.2. Kural Bazlı Standartlar.....	128

5.6.3. İlke ve Kural Bazlı Standartların Sınıflandırılması.....	129
5.6.4. Muhasebe Standartlarının Harmonizasyonu.....	130
5.6.4.1. Muhasebe Standartlarının Harmonizasyonunu Gerektiren Faktörler..	131
5.6.4.2. Muhasebe Standartlarının Harmonizasyonunun Sağlayacağı Faydalar.....	133
5.7. Gerçeğe Uygun Değer ve Standartlar Arasındaki İlişki.....	134
5.7.1. Gerçeğe Uygun Değer Kavramı.....	135
5.7.2. Değerleme Yöntemleri.....	138
5.7.3. FASB ve IASB'nin Gerçeğe Uygun Değer Kavramı ile İlgili Oluşturduğu Standartlar.....	140
5.7.3.1. FASB'nin Oluşturmuş Olduğu SFAS 157 Standardı.....	140
5.7.3.2. IASB Tarafından Oluşturulan UMS 39.....	142
6. MUHASEBE MESLEĞİNDE YARGI.....	145
6.1. Muhasebe Meslek Yargısının Etkisi ve Önemi.....	145
6.2. Muhasebe Meslek Yargısı Sürecinde Karşılaşılabilecek Güçlükler.....	147
6.3. Muhasebe Meslek Yargısının Sakıncaları.....	149
6.4. Muhasebe Meslek Yargısı ve Eğitim.....	150
6.4.1. Muhasebe Meslek Yargısı Eğitimi Sürecinde Meslek Mensubuna Kazandırılması Gereken Nitelikler.....	150
6.4.2. Örnek Olay Çalışmaları.....	152
6.5. Denetimde Mesleki Yargı.....	153
6.5.1. Mesleki Yargı Sürecine Etki Eden Faktörler.....	154
6.5.1.1. Denetim Çevresi.....	154
6.5.1.1.1. Hesap Verebilirlik.....	154
6.5.1.1.2. İşletme Bilgisi.....	155

6.5.1.1.2.1. Müşteri İşletmenin Yapısı, Faaliyet Gösterdiği Sektör ve Özellikleri.....	155
6.5.1.1.2.2. Uygulanan Muhasebe Politikaları.....	156
6.5.1.1.2.3. İç Kontrol Sisteminin Etkinliği ve Güvenilirliği.....	156
6.5.1.1.3. Müşteri Kabulü ve Sonrası.....	158
6.5.1.1.4. Rekabet Baskıları.....	158
6.5.1.1.5. Mesleki Standart , Prensipler ve Kurallar.....	159
6.5.1.1.6. Denetim Komiteleri.....	160
6.5.1.2. Denetçi Özellikleri.....	160
6.5.1.2.1. Bağımsızlık, Objektiflik ve Dürüstlük.....	161
6.5.1.2.2. Mesleki Eğitim ve Deneyim.....	162
6.5.1.2.3. Önyargılar.....	163
6.5.1.2.4. Mesleki Şüphencilik.....	163
6.5.1.3. Önemlilik ve Risk.....	164
6.5.1.3.1. Önemlilik.....	165
6.5.1.3.2. Risk.....	166
6.5.1.3.2.1. Yapısal Risk.....	167
6.5.1.3.2.2. Kontrol Riski.....	167
6.5.1.3.2.3. Ortaya Çıkaramama Riski.....	168
6.5.1.3.3. Risk Unsurlarının Mesleki Yargı ve Önemlilik ile Olan İlişkisi....	169
6.6. Finansal Raporlamada Mesleki Yargı.....	169
6.6.1. Finansal Raporlamada Mesleki Yargı ve Standartlar Arasındaki İlişki...171	
6.7. İlke ve Kural Bazlı Standartlar ile Mesleki Yargı Arasındaki İlişki.....	175
6.8. Gerçeğe Uygun Değer ile Mesleki Yargı Arasındaki İlişki.....	177
6.8.1. Gerçeğe Uygun Değerin Belirlenmesinde Mesleki Yargının Önemi.....	177
6.9. Muhasebe Meslek Yargısı ve Etik.....	179
6.9.1. Enron Vakası ve Arthur Andersen Denetim Şirketi'nin Tutumu.....	181

7. DAVRANIŞSAL İKTİSAT ve GÜVEN KAVRAMI.....	183
7.1. İktisadın Felsefe, Doğal Bilimler ve Psikolojinin Düşünce Biçimleri ile İlişkisi.....	183
7.2. Davranışsal İktisadın Ortaya Çıkışı.....	185
7.2.1. Davranışsal İktisadın Ortaya Çıkışında Daniel Kahneman ve Amos Tversky'nin Çalışmaları.....	185
7.3. Güven Kavramı.....	186
7.3.1. Güvenin Ölçülmesi.....	187
7.3.1.2. Anket Yöntemi ile Güvenin Ölçülmesi.....	188
8. GELİŞMEKTE OLAN ÜLKELERDE MESLEK ETİĞİNİN UYGULANABİLİRLİĞİ BİR GERÇEK Mİ YOKSA BİR MİT Mİ?.....	190
8.1. Giriş.....	190
8.2. Meslek Etiği İlkelerinin Uygulamada Etkin Olamama Nedenlerine İlişkin Sorgulamalar.....	192
8.3. Meslek Etiği Kavramının Tanımlanması.....	198
8.4. Meslek Etiğinde Etiğin Algılanma Biçimi.....	201
9. MUHASEBE ÜZERİNDEKİ KÜLTÜREL ETKİLER.....	210
9.1. Ekonomik Sistem.....	211
9.1.1. Ekonomik İstikrar ve Kur Değişimlerinin Ekonomik Riski.....	211
9.2. Politik Sistem.....	212
9.2.1. Politik İstikrar ve Ekonomik İstikrar.....	212
9.2.2. Bürokratik Engeller.....	212
9.2.3. Politik Çürümüşlük.....	212
9.3. Yasal Sistem.....	213
9.3.1. Uzun Süren Teşebbüsler.....	213

9.3.2. Hukuki Çürümüşlük.....	213
9.3.3. Eğitim Sistemi.....	213
9.4. Din.....	214
KAYNAKÇA.....	220

KISALTMALAR

AA	: Arthur Andersen Denetim Şirketi
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
ACCA	: Tescil Edilmiş Ruhsatlı Muhasebeciler Birliği
a.g.e.	: Adı geçen eser
a.g.m.	: Adı geçen eser
AICPA	: Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü
APB	: Muhasebe Prensipleri Kurulu
b.	: Basım
C.	: Cilt
FAF	: Finansal Muhasebe Kurulu
FASAC	: Finansal Muhasebe Standartları Tavsiye Konseyi
FASB	: Finansal Muhasebe Standartları Kurulu
FEE	: Avrupa Muhasebeciler Federasyonu
GASAC	: Devlet Muhasebe Standartları Tavsiye Konseyi
GASB	: Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu
IAASB	: Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu
IAS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
IAS	: Uluslararası Denetim Standartları
IASB	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
IASC	: Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
IASCF	: Uluslararası Muhasebe Standartları Komite Kuruluşu
IFAC	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu

IFRS : Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
ÖAI : Özel Amaçlı İşletme
S : Sayı
s. : sayfa
SAC : Standart Danışma Konseyi
SEC : Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu
SFAS : Finansal Muhasebe Standartları Açıklamaları
SSCB : Sovyet Sosyalist Cumhuriyetler Birliği
UFRS : Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS : Uluslararası Muhasebe Standartları
US GAAP : Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları
US GAAS : Amerikan Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

GİRİŞ

1. ÇALIŞMANIN AMACI ve ÖNEMİ

1991 yılında SSCB'nin dağıtılmasıyla Dünya'nın siyasi durumu iki kutuplu halden tek kutuplu hale evrilirken, ilmi ve teknolojik ilerlemeler sebebiyle zaten küreselleşme sürecine girmiş Dünya'nın ekonomik yapısı daha dinamik hale gelmiştir. Devlet odaklı ekonomik yapılarının yerini uluslar arası büyük ölçekli sermaye gruplarına bırakma süreci hızlanmış, yaşanan bu gelişmelerle daha da hızlı değişmeye başlayan işletme ve işletmecilik bakış açıları, yeni işletme olay ve işlemlerinin geliştirilmesi ve yaratılması ihtiyacını doğurmuştur. Buna paralel olarak da meslek mensubu örgütleri, iş camiası ve bilim çevreleri artan bu ihtiyaçları karşılama çabasına girişmiştir.

Karşılaşılan bu zorluklar karşısında işletme biliminin diğer alanlarında olduğu gibi muhasebe alanı da gerekli gelişim ve dönüşümü yaşamak zorunda kalmıştır. Bu amaçla da zaten 1973 yılından itibaren hazırlanmaya başlayan standartların sayısının artırılması ve içeriğinin geliştirilmesi çalışmaları ivme kazanmış ve 2000'li yıllara gelinmiştir. Gelişmiş ülke işletmelerinde baş gösteren muhasebe skandalları iş camiasını derinden sarsmış, muhasebe kayıt, raporlama ve denetiminde mevcut standartların yeterli olmadığı tespit edilmiş, muhasebe meslek mensuplarına olan güven azalmış ve aynı zamanda muhasebe meslek mensuplarının bu formüle edilmiş standartlar karşısındaki konumu tartışmalı hale gelmiştir. Bu gelişmeler sonucunda da, bu sorunun çözümüne yönelik üç önemli görüş ortaya atılmıştır.

*Birinci görüş ‘‘Her şeyin standartlara bağlanarak muhtemel hata ve hilelerin önüne geçme’’ amacını taşımış.

*İkinci görüş ‘‘Muhasebe meslek mensuplarının bir mesleği icra ettiği ve her mesleğin icrasında olduğu gibi, muhasebe meslek mensubunun mesleğini icra ederken yapacağı hatalı ya da farklı yorumların bu sürecin doğal bir parçası olduğu’’ şeklinde tezahür etmiş.

*Üçüncü görüş ise bu iki görüşün haklı taraflarını alarak, standartlar ve mesleki yargının birbirinden ayrılmaz bir bütün olduklarını, standartların yeterli olamayacağını ve standartların yorumlanma gerekliliği üzerinden de mesleki yargının vazgeçilmezliğini vurgulamaya çalışmıştır.

Günümüzde yapılan çalışmalar, bu iki unsurun birlikte hareket etmesini destekler niteliktedir. Başka bir deyişle ‘‘ Standartlar etkin olmalı , sayısı zamana bağlı olarak arttırılmalı, içerikleri genişletilmeli, ancak bu sürecin her anında ve de uygulamalarda da mesleki yargının rolü göz ardı edilmemelidir’’ görüşü hakim duruma gelmiştir.

Ancak mesleği yargının önemi üzerine yapılan değerlendirmeler, bu subjektif unsurun amacımıza doğru ne şekilde uyarlanacağı ya da nasıl kontrol edileceği problemlerini de beraberinde getirmiştir. Standartlar ve mesleki yargı arasındaki ilişkiyi esas alan tartışmalarda; meslek mensubunun yapmış olduğu hile ve yanlış yorumlamalar hiçbir şekilde kabul edilmemiş, meslek mensuplarından kaynaklanan farklı yorum ya da yapılan hatalar ise kabul edilebilir niteliğe bürünmekle beraber, yapılan bu farklı yorum ve hataların minimize edilmesi hususu ön plana çıkmıştır.

Ortaya çıkan bu iki durumun mesleki yargı ile standartlar arasındaki ilişkiye entegrasyonunun yeniden şekillendirilmeye çalışıldığı sıralarda, ABD FASB'si (Finansal Muhasebe Standartları Kurulu) kendisini 2001 yılında muhasebe standardı düzenleyicisi olarak ilan etmiş ve muhasebe standardı oluşturma sürecini başlatmıştır. ABD'de yaşanan muhasebe skandallarının da etkisiyle zamanla oluşturulan bu standartlar ağırlıklı olarak; mesleki yargıya çok az yer veren içerikte, kesin ve net bir şekil çerçevesinde oluşturulmuştur.

ABD FASB'sinin oluşturduğu bu standartlar, finansal raporların karşılaştırılabilirliği ve tutarlılığını esas alan, ancak özün önceliği prensibini geri plana iten içeriktedir. Bu nedenle ABD FASB'si, bu standartların bir kurallar bütünü halinde meydana gelmesine çaba göstermiştir.

ABD FASB'sinin oluşturduğu bu standartlar; Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun (IASB) özün önceliği prensibini önemseyen, dolayısıyla mesleki yargı kullanımına geniş alanlar bırakan, ilke bazlı standartlar ile karşılaştırıldığında, yapılan muhasebe işlemlerinin gerçek ekonomik değerini yansıtmada yetersiz olduğu görülmüştür. Bunun yanında kesin kurallar getirmesi, muhasebe uygulamaları konusunda daha az hukuki dava açılmasına ve açılan davaların daha kolay çözümlenmesine de olanak sağlamıştır.

Görüldüğü üzere kural bazlı Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları (US GAAP) ile ilke bazlı Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) arasındaki ana çelişki, mesleki yargı ile standartlar arasındaki dengenin ne şekilde kurulması gerektiği sorunsalı üzerinden temellenmektedir. Bu problemin hala mevcut bulunması, IASB ve FASB'nin oluşturmuş oldukları bu standart setlerinin eksi ve artılarından hareketle belli bir noktada buluşulamamasından kaynaklanmaktadır. 2001 yılından sonra gittikçe açığa çıkan bu uyumsuzluk, her ne

kadar 2007 yılından itibaren her iki kurul tarafından bu iki standart setinin birbirine yakınsama çalışmaları ile ortadan kaldırılmak istenmiş olsa da; geçmiş muhasebe uygulama deneyimleri, bu iki standart setinin getirmiş olduğu modern bakış açıları ve her bir ulusun farklı iş-meslek anlayışları unsurlarını göz ardı etmeden tüm Dünya ülkelerinin ekonomik aktivitelerini kapsayıcı, aynı zamanda geleceğe rehber olabilecek temel bir muhasebe anlayışının standartlar üzerinden vuku bulması pek de kolay gözükmemektedir.

2. ÇALIŞMANIN KAPSAMI

Çalışma daha çok, uluslararası alanda bir mesaj verme kaygısı taşımaktadır. Verilen bu mesaj nedeniyle çalışma; fikri bazda incelemeye çalışılmış, örnek uygulamalara pek yer verilmemiştir.

Çalışmanın felsefik temelli olması, konunun daha derinlerden getirilerek anlatılmasını zorunlu kılmıştır. Bu amaçla birinci bölümde, muhasebe tarihi açıklamalarına detaylı olarak yer verilmiştir.

İkinci bölümde; çalışmanın tamamlayıcısı konumundaki muhasebe mesleği kavramının, çalışmanın amacına uygun olacak şekilde dünü, bugünü ve küreselleşme olgusu ile olan ilişkisi ön plana çıkmıştır.

Üçüncü aşamada sunulan mesleki yargı kavramı, kendisini oluşturan unsurlarla beraber ve de aynı zamanda muhasebeden bağımsız olarak işlenerek ileriki bölümler için belli bir altyapı hazırlanmaya çalışılmıştır.

Dördüncü bölümde etik kavramına genel bir giriş yapıldıktan sonra; bu kavramın mesleki yargı ile olan ilişkisinden dolayı muhasebede etik kavramı, etik kurallar ve etik eğitimini ele alınmıştır.

Beşinci bölümde; muhasebe meslek yargısının vazgeçilmez bir unsuru olan standartlar konusu, çalışmadaki önem derecesinin yüksekliği sebebiyle mümkün olduğunca en derin şekilde detaylandırılmıştır. Bu amaçla standartların

tarihçesinden başlanmış, finansal raporlama ve denetim standartları ile devam edilmiştir. Akabinde gerçeğe uygun değer ve standartlar arasındaki ilişki ile ilke ve kural bazlı standartların arasındaki çelişki anlatılmıştır.

Altıncı bölümde; önceki bölümlerde anlatılanların ışığında muhasebe meslek yargısına mümkün olan tüm yönleriyle vurgu yapılmaya çalışılmıştır. Bu nedenle; finansal raporlamada mesleki yargı, denetimde mesleki yargı, mesleki yargı ve standartlar, gerçeğe uygun değer ve mesleki yargı ile son olarak mesleki yargı ve etik konuları işlenmiştir.

Yedinci, sekizinci ve dokuzuncu bölümlerde; verilmeye çalışılan kavramsal mesajın paralelinde, farklı disiplin ve görüşlere yer verilmiştir.

Yedinci bölümde; mesleki yargı kavramı ile var olan ilgisi nedeniyle *güven*, yine aynı bölümde konunun felsefik yapısına uygun olarak *davranışsal iktisat* kavramlarından bahsedilmiştir.

Sekizinci bölümde yer alan makale ile, mesleki etik kavramının diğer olgularla olan ilişkisi entelektüel bir bakış açısıyla ele alınmaya çalışılmıştır.

Dokuzuncu bölümde yine tezin amacına uygun olarak, mesleki yargıya etki eden kültürel faktörlere uluslararası boyutta göz atılmıştır.

Sonuç bölümünde; yukarıda tüm anlatılanların genel bir değerlendirilmesi yapılarak, verilmek istenen mesaj ortaya dökülmüştür.

3. ÇALIŞMANIN YÖNTEMİ

Bu çalışmanın hazırlanmasında kaynak yöntemi kullanılmıştır. Bu amaçla ulusal ve uluslararası kitaplar, süreli yayınlar, tezler, sempozyum bildirileri, kongre bildirileri; kütüphane ve internet sayfaları kullanılarak taranmıştır. Elde edilen bu veriler, çalışma içerisinde aşama aşama kullanılarak bölümler oluşturulmuştur. Çalışmanın son bölümünde, bu bölümlerden çıkan analiz edilmiş sonuçlar sentezlenerek belli bir amaca ulaşılmıştır.

Çalışmanın birinci bölümünde muhasebeye genel bir giriş yapılmış, ikinci bölümünde muhasebe mesleği dünü ve bugünü irdelenmiş, üçüncü bölümünde mesleki yargı kavramına muhasebeden bağımsız olarak göz atılmış, dördüncü bölümde de muhasebede etik kavramı açıklanmaya çalışılmıştır. Beşinci bölümde ise, çalışılan konudaki önemi nedeniyle muhasebe standartları ayrıntılı olarak ele alınmış, altıncı bölümde de muhasebe meslek yargısı tüm yönleriyle ortaya konmuştur. Yedinci, sekizinci ve dokuzuncu bölümlerde; çalışılan konu ile alakalı farklı disiplin ve görüşlere yer verilmiştir. Sonuç bölümünde de, çalışmada hedeflenen amaçlar doğrultusunda esaslar ortaya konmuştur.

1. MUHASEBEYE GENEL BİR BAKIŞ

Dünya siyasi olarak, ulusal devlet modelinden küreselleşme modeline doğru büyük bir hızla evrilmektedir. Bu evrim sürecinin temel dayanağı maddidir ve bu maddi temelden kaynaklanan gelişmeleri açıklama görevi ekonomi bilimindedir. Ekonominin bilim olarak alt dalı olan muhasebenin de sorumluluğu, bu ekonomik aktivitelerin kayıt, raporlama ve denetiminin üstlenilmesidir.

Dünya'nın küreselleşme sürecine girmesi, aynı zamanda küreselleşme tezine karşı tepkisel olarak ulusların kendi kültürel ve sosyal değer ve anlayışlarını muhafaza etme tepkiselliği içerisinde karmaşık bir tablo önümüze çıkmıştır. Bu karışık tablo, bu maddi temelden kaynaklanan ekonomik aktivitelerin muhasebenin yükümlülükleri çerçevesinde değerlendirilmesini sıkıntılı hale getirmektedir.

1.1. Muhasebenin Tanımı ve Fonksiyonları

Muhasebe'de işletmelerin sahip olmuş olduğu değerler varlıklar olarak adlandırılır. Kurulmuşta işletmeler ancak, başka kişilerin bazı değerler vermesiyle varlık sahibi olabilirler. Dolayısıyla her varlığın bir kaynağı vardır. Bu da muhasebede kaynaklar deyimleriyle ifade edilir. Varlıkların işletme sahipleri tarafından verilen kısmına öz kaynak, üçüncü kişiler tarafından verilen kısmına ise yabancı kaynak denir.¹

¹ Nihat Küçükşavaş, **Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulaması: Tek Düzen Muhasebe Uygulamaları**, İstanbul, 2000, Beta Yayınları, 8. b. , s. 5.

İşletme faaliyetleri sonucu, varlıklarda ve kaynaklarda değişimler olacaktır. Dolayısıyla belirli bir dönem sonunda, işletmenin varlıkları ve kaynakları başlangıç durumuna göre farklı olur. İşte muhasebenin konusunu, işletmenin varlıklarında ve kaynaklarında değişme yaratan işlemlerin kaydı oluşturur. Bunun için de ortak bir ölçü birimine ihtiyaç vardır. Bu ölçü birimi de günümüzün ortak mübadele aracı olan paradır.²

1.1.1. Muhasebenin Tanımı

Muhasebe, aslı arapça olan hesap sözcüğünden türetilmiştir. Muhasebenin sözcük anlamı ise ‘hesaplaşma, karşılıklı hesap görme’ dir.³

Muhasebe; işletmenin varlıklarında ve kaynaklarında değişme yaratan, tamamen veya kısmen mali nitelikteki ve para ile ifade edilebilen işlemlere ait bilgilerin ilgili kaynaklardan toplanması, doğruluklarının saptanması, kaydedilmesi, sınıflandırılması, elde edilen sonuçların rapor halinde ilgili kişilere sunulması ve bu bilgilerin analiz edilip yorumlanmasıdır.⁴

Muhasebe, ekonomik birimlerin geçmişi ve mevcut durum hakkında bilgi ve geleceğe ilişkin ipuçları sağlayan bir dildir. Muhasebe bilgi sağlama aracı ve bilgi kaynağıdır. Muhasebe bilgi saklama aracı ve bilgi kaynağıdır. Muhasebe dil olma fonksiyonu ile sadece geniş anlamda ‘iletişim aracı’ olmakla kalmayıp, aynı

² a.g.e.

³ **Türkçe Sözlük**, Ankara, 1983, Türk Dil Kurumu

⁴ Küçüksavaş, a.g.e. , s. 5.

zamanda ekonomik birimlerin kendileri hakkında bilgi üretmeleri ve bu bilgiyi kullanılabilir bir formda sunmalarının da aracıdır.⁵

Günümüzde ülkeler ve finansal piyasaların daha fazla birbirine bağımlı duruma geldiği gözlemlenmekte ve bunun sonucu olarak bir ülke veya piyasadaki bir gelişme, hızla diğerlerini de etkisi altına almaktadır. Teknolojinin ilerlemesi ve sınırları ortadan kaldırmasıyla birlikte yatırımcılar, sınır ötesi yatırım fırsatlarına daha çok ilgi gösterirken işletmeler de fon sağlayabilme olanaklarını uluslararası alanda mümkün olduğunca genişletme çabasındadırlar. Dolayısıyla Dünya’da meydana gelen bu sermaye hareketleri kapsamında en önemli değer bilgi ve özellikle finansal bilgidir.⁶

1.1.2. Muhasebenin Fonksiyonları

Muhasebede ilk yapılacak iş, işletmenin varlıklarında ve kaynaklarında değişme yaratan ve para ile ifade edilebilen işlemleri tespit etmektir. Bunlar muhasebede **ticari işlemler** olarak adlandırılır. Muhasebede söz konusu tüm bu işlemler için belgeler düzenlenir. Bu belgelerin doğruluklarının tespit edilmesi de muhasebenin kapsamına girer. Çünkü, muhasebede yapılan her kayıt bir **belgeye** dayanır. Bundan sonra yapılacak iş; söz konusu ticari işlemlerin, belgelere dayanılarak tarih sırasına göre ve kesintisiz olarak kaydedilmesidir. Tarih sırasına göre işlemlerin kaydedildiği deftere **yevmiye defteri** denir. Yevmiye defterine yapılan bu kayıtlar sonucu çok sayıda bilgi bir arada toplanmış olur. Ancak bu bilgilerin anlaşılabilmesi ve bilgilerden yararlanılabilmesi için sınıflandırılması gerekir. Bu

⁵Ali Aydoğdu, Halka **Açık Olmayan İşletmelerin Bağımsız Denetime Hazırlanması** , http://www.muhasabenet.net/makale_ali%20aydogdu_smmm_halka%20acik%20olmayan%20sirketlerin%20bagimsiz%20denetime%20acilmasi.html , par.33. (25.11.2011)

⁶Deniz Umut Erhan, **Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Gelişimi**, Muhasebe Bilim Dünyası (Möдав), Ankara, 2004, s. 17

sınıflandırma işi, yevmiye defterine tarih sırasına göre kaydedilen ticari işlemlerin, **defteri-i kebire** her işlemin ilgili hesaba aktarılması suretiyle yapılır. Bu şekilde her işlem ilgili olduğu yerde toplanmış olur. Sınıflandırılmış bilgilerden ilgililerin yararlanabilmesi için söz konusu bilgilerin özetlenmesi gerekir. Bu amaçla tüm bilgileri özetleyen mali raporlar ve tablolar hazırlanır.⁷

1.2. Finansal Tablo Kullanıcıları

Finansal tabloları kullananlar mevcut ve potansiyel yatırımcılar, çalışanlar, borç verenler, satıcılar ve diğer ticari tedarikçiler, müşteriler ve kamudur. Bunlar; finansal tabloları, değişik bilgi gereksinmelerini karşılamak için kullanırlar.⁸

a)Yatırımcılar: Sermayeyi sağlayarak sermaye riskini üstlenenler ile onların fikir danıştığı kimseler,yatırımların taşıdığı risklerle ve yatırımın getirisi ile ilgilendirler.

b)Çalışanlar: Çalışanlar ve onları temsil eden gruplar işverenlerin devamlılığı ve karlılığı ile ilgili bilgilere ihtiyaç duyarlar.

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

d)Satıcılar ve diğer ticari tedarikçiler: Satıcılar ve diğer ticari tedarikçiler işletmenin kendilerine olan borçlarını zamanı geldiğinde ödeme gücünü belirlemelerini sağlayacak bilgilerle ilgilendirler.

⁷ Küçükşavaş, **a.g.e.** , s. 5.

⁸ TMS, **Kavramsal Çerçeve**, Madde 9, www.tmsk.org.tr (27.12.2011)

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

f)**Kamu:** Bir işletme genel olarak kamu diye adlandırılan toplumu etkileyebilecek birçok şey yapabilir. Örneğin bir işletme, bulunduğu bölgenin ekonomik yaşamına o bölgenin insanlarını çalıştırmak ve bölgesel satıcılardan mal veya hizmet almak gibi birçok katkı yapabilir.

1.3. Muhasebenin Tarihi

Tarih; geçmişin olaylarını, kaynak malzemelerin eleştirel incelenmesine dayanarak kronolojik tutarlılık içinde irdeleyen ve bunların nedenleri konusunda açıklamalarda bulunan bilim dalı olarak tanımlanmaktadır.⁹ Bu tanımlamaya göre muhasebe tarihi, muhasebe ile ilgili kaynakların kronolojik tutarlılık içinde incelenmesi, irdelenmesi ve bu kaynak malzemelerin varoluş nedenlerinin, başka bir deyişle bunları ortaya çıkartan etkenlerin açıklanmasıdır.¹⁰

Muhasebe tarihinin ilk kayıtlarının, ilk tarihi kayıtlarla birlikte ortaya çıktığı görülür. Bunun nedeni, muhasebenin temel işlevlerinden olan hesaplaşma gereksiniminin yazılı ve rakamsal anlatım ile birlikte belirmiş olmasıdır. Eski Mısır, Babil, Asur, Hitit, Pers Krallıkları bugün de her başarılı devlet yönetiminde olduğu gibi sağlam bir hesapsal düzene oturmuş oldukları için zaferlere ve başarılarla sahip olmuşlardır. Burada sözü edilen hesapsal düzen, o zamanın muhasebesinden başka bir şey değildir. Bu nedenle, ilk muhasebe kayıt

⁹ **Ana Britannica Ansiklopedisi**, İstanbul, C. 20. , 1990

¹⁰ Oktay Güvemli, **Türk Devletleri Muhasebe Tarihi: Osmanlı İmparatorluğu'na Kadar**, İstanbul, 1995, Avcıol Yayınları, s. 7.

bulgularının yukarıda adları geçen bu krallıklara ait olmasını tesadüf olarak kabul etme olanağı yoktur.¹¹

1.3.1. Eski Mısır'da Muhasebe

Muhasebe tarihçileri, ilk hesap kayıt belgelerinin Eski Mısır'da M.Ö. 3400 yıllarına ait olduğunu belirtirler. Bu kayıtlar, papirüsler üzerine yapılmıştır. I. ve II. Sülale zamanından kalma bu ilk kayıtlar envanter amaçlı olmuştur. İki yılda bir kez, taşınır ve taşınmazların papirüsler üzerine yazıldığı gözlenmiştir. IV. Sülale zamanına gelindiğinde, bu şekildeki fasılalı envanter yanında günlük kayıtlara yer vermeye başlandığı anlaşılmaktadır. Bunun amacı ise ekme gibi günlük kullanılan mallarla, gümüş vbg. alım satım mallarının kayıtlarını tutmak idi. Bunun nedeni de malları izlemek ve denetimini yapmaktı. Anlaşılabacağı üzere envanter amacına daha sonra denetim amacı böylece eklenmiş oluyordu.¹²

1.3.2. Mezopotamya'da Muhasebe

Eski Mısır'da önce kayıt düzeni üzerinde durulduğu, sonra kronolojik olarak, yani belirli zaman akışı içinde kayıtlara yön verildiği gözlemlendiği halde, Eski Babil'de kayıt düzeni ve kronolojik tarih yazımına aynı zamanda önem verildiği gözlenmektedir. Eski tapınaklarda bulunan kil levhalardan bu durum anlaşılmaktadır. Ele geçen örnekler göre, her eşya için ayrı bir kil levhanın kullanıldığı, kil levhanın bir yüzüne kabul edilen eşya sayısı, öte yüzeyine de o eşyanın ulaştığı toplam miktarın yazıldığı görülmektedir. Ekonomik yaşam ile

¹¹ a.g.e. , s. 8.

¹² a.g.e. , s. 105.

ilişkili işlemlerde ise şu dört hususa yer verildiği gözlenmektedir. Alınmış eşyanın türü ve sayısı, eşyayı veren kişinin adı, alıcının adı ve teslim alma tarihi.¹³

M.Ö. 2200-2150 yılları arasında Hammurabi Kanunları'nda bu kil levhalar üzerine yazılmıştır ve bunlar ilk yazılı yasal düzenlemeler olarak kabul edilmektedir. Bu yasalarda muhasebe ile ilgili çeşitli hükümler vardır. Bunlardan birkaçı aşağıda sıralanmıştır.¹⁴

* Tüccarlar bağımsız muhasebe tutacaklardır.

* Tapınaklardaki kayıtlar devlet muhasebesi niteliğindedir

* Paranın belge (makbuz) alınmadan verilmesi hükümsüzdür vbg.

1.3.3. Eski Yunan'da Muhasebe

Muhasebe tarihçileri Eski Yunan'ın muhasebenin gelişmesine iki önemli katkısı olduğunu ileri sürerler. Bunlardan ilki, sikke paranın kullanılmaya başlanmasıdır. Bu gelişme, hem muhasebenin parasal hesaplarını kolaylaştırmış ve hem de iktisadi yaşamı canlandırarak muhasebeye olan gereksinmeyi arttırmıştır.

Eski Yunan'ın muhasebe uygulamalarına ikinci katkısı envanter amaçlı muhasebede sağladıkları gelişmelerdir. Envanter işlemleri, maddi yükümlülüğü olan kişilerin bu yükümlülüklerini belirlemeleri için düzenledikleri raporlar olarak

¹³ a.g.e. , s. 108.

¹⁴ I. M. Volkov, **Babil'de Hammurabi Kanunları**, Moskova, 1914, s. 109'dan, a.g.e.

ortaya çıkmıştır. Bu raporlar, başka bir deyişle envanter çizelgeleri onaylandıklarında yükümlülük doğmuş ve envanter yapılmış sayılırdı.¹⁵

1.3.4. Roma İmparatorluğu'nda Muhasebe

Eski Roma'da muhasebe kayıtları önceleri üzeri mumla kaplanmış tahta levhalara, bakır levhalara ve deri üzerine yazılırken, zamanla bunların yerini parşömen ve papirüs almıştır.

Eski Roma'da muhasebe tekniğinin değil, birbirleriyle ilişkili defterler sisteminin denetleme ağırlıklı olarak geliştiği görülmektedir. Bu muhasebe defterlerinin ilki 'Adversaria'dır. Bu defter, günlük işlemlerin unutulmamak için kayıt edildiği bir defterdir. Muhasebede önce belge düzeninden söz edilmesi gerektiği kabul edilirse, bu defterdeki kayıtların kaydın dayanağı olan belgeleri oluşturduğu ileri sürülebilir.

İkinci defter, 'codex accepti e expensi' olarak adlandırılmaktadır. Bu defterde yalnız para hesapları ve karşılıklı hesaplaşma işlemleri yer alıyordu. Üçüncü defter ise 'Codex rationum domesticorum' adı ile anılmaktadır. Bu defterde ise tahıl,üzüm, yağ, hayvan vb. maddesel eşya ile ilgili hesaplara yer verilmektedir.¹⁶

¹⁵ a.g.e. , s. 121.

¹⁶ a.g.e. , s. 126

1.3.5. Eski Roma'dan Luca Pacioli'ye Kadar Muhasebe

Eski Roma Muhasebe'sinin gelişebilmesi bazı hususların aşılması gerekiyordu. Muhasebenin gelişmesini temin eden ve zaman içinde aşılan bu engeller aşağıdaki biçimde sıralanmaktadır.

* Her işlemin gelir ve giderleri ayrı ayrı düşünülerek kar hesaplaması yapılmalı idi.

* Günlük masraflar (genel masraflar) kavramı ve bunların kayıtlarının yapılması düşünülmeliydi.

* Mal oluş kavramı ortaya çıkmalıydı. Bunun için de masrafların tarımsal ürün ya da ticari eşya için ayrılması düşüncesine gereksinme vardı.

İşte 1494 yılında 'Summa Arithmetica, Geometria, Proportioni e Proportionalita' adını taşıyan ve muhasebe dünyasında bir dönüm noktası kabul edilen eseri yazan Pacioli'ye kadar uzanan yaklaşık 10 asır içinde hesap işleri dünyasının gelişebilmesi için muhasebenin bu kavramları geliştirmesi gerekmiştir.¹⁷

1.3.6. Luca Pacioli'den Sonra Muhasebedeki Gelişmeler

Luca Pacioli'den (1445-1515) sonra, yani XVI. yüzyıl başından itibaren muhasebedeki en önemli gelişme kuşkusuz çift yanlı kayıt yönteminin gelişmesi ve yaygınlaşmasıdır.

¹⁷ a.g.e. , s. 140.

Şimdiye kadarki muhasebe uygulamaları tek yanlı ve çift yanlı kayıt düzenleri biçiminde iki döneme ayrılırsa, bu iki dönemin gelişmelerini, başka bir deyişle uygulamalarındaki aşamaları aşağıdaki biçimde sıralamak olanağı vardır.

Tek yanlı kayıt düzeninin geçirdiği beş aşama aşağıdaki biçimde sıralanmaktadır.

1. Yalnız maddesel varlıklarının kayıtlarının yapıldığı envanter muhasebesi,
2. Karşılıklı hesap görmeye olanak veren hesaplaşma gereksinmesine dayalı muhasebe,
3. Paranın (sikke) kullanılmaya başlanması ve bunun muhasebede kullanımı,
4. Para ve hesaplaşmanın birlikte muhasebede kullanımı,
5. Paranın hesap görme ve envanter gereksinmesinde kullanımı, yani tüm muhasebenin parasal olarak kaydının yapılması.

Bu gelişmeleri hesaplar sisteminin izlemesi, çift yanlı kayıt düzenine geçişte kaynak olmuştur. Anlaşılacağı üzere çift yanlı kayıt düzeni, tek yanlı kayıt sisteminden doğmuştur.¹⁸

Çift yanlı kayıt düzeninin geçirdiği beş aşama da aşağıdaki biçimde sıralanmaktadır:¹⁹

¹⁸ a.g.e.

¹⁹ a.g.e. , s. 141.

1. Çift yanlı kayıt düzeninin, kayıt yöntemlerinin gelişmesi sonucunda en basit biçimi ile uygulanmaya başlanması,
2. Ticari işlemlerin toplam olarak düzgün bir biçimde (her hesabın belirli bir zaman dilimi sonundaki toplamı) kontrolünün yapılması gereksinmesinin artması ile otomatik denetime olanak sağlayan teknik bir yöntem olarak kullanılması,
3. Muhasebenin tek ve kapalı (başlangıcı ve bitişi belli ve kendi içinde tutarlı) bir sistem olarak ve tek ölçü birimi (para) ile kullanılır duruma gelmesi ve muhasebenin istatistikten ayrılması,
4. Hesap sisteminin yalnız bilanço unsurları biçiminde değil, gelir-gider ve kar hesapları biçiminde de gelişme göstermesi,
5. Muhasebenin uygulama alanlarının artması ve gelişmesi.

Pacioli'den önce bir muhasebe sistemi bütünlüğü içinde ne uygulama yapılan defterleri görmek, ne de bu bütünlüğü içeren yapıtları görmek olanağı vardır. Pacioli'nin yapıtını büyük kılan, onu muhasebe tarihinin dönüm noktası durumuna getiren de budur. Ancak, bir muhasebe sistemi bütünlüğü kapsamında olmasa da, çift yanlı kayıt düzeninin XIV. Asırda ve XV. asırda Pacioli'den önce İtalya'da geniş bir biçimde uygulandığı gözlenmektedir. Pacioli bu uygulamaları, bir muhasebe sistemi bütünlüğü haline getirmiştir.²⁰

²⁰ a.g.e. , s. 142.

1.3.7. XV. Yüzyılın İkinci Yarısı ve XVI. Yüzyılda Batı Avrupa'da Muhasebedeki Gelişmeler

XV. yüzyılın sonlarına doğru, Batı Avrupa'nın denizci devletleri, doğuda Osmanlı Devlet'nin güçlenmesi ve giderek Akdeniz'e egemen olması karşısında doğu ticaretinin kendileri için güçleştiğini görmüşlerdir. Bu durumun da etkisiyle batıya doğru denizlere açılmak gereksinmesini duymaya başlamışlardır. Hindistan'a gitmek için bir yol arıyorlardı. Bu çabalarının sonucunda, Hindistan zannederek Amerika'yı keşfetmişler, yüzyılın sonunda ise Ümit Burnu dolaşarak Hindistan'a varılmıştır.²¹

Buradan da anlaşılacağı üzere Avrupa'da ticari yaşamda, çift yanlı kayıt yönteminin hızlı gelişmesinin bir gereksinmeden doğduğu sonucu çıkar. Gerçekten de çok karışık ticaret ve finansman işlerinin kayıtları bu yöntemle yapılabiliyor ve sonuçlar ortaya konulabiliyordu. Bu durumun sağlanmasında, çift yanlı kayıt yönteminin yararlanılabilir bir esnekliğe sahip olması yatıyordu.²²

1.3.8. XVII. ve XVIII. Yüzyıllarda Batı Avrupa'da Muhasebedeki Gelişmeler

Avrupa'da bu dönem feodal üretim biçiminin sona erip, kapitalist üretim ilişkilerinin geliştiği dönem olarak görülmektedir. Bu geçiş döneminde sanayide kapitalist düzen içinde büyük çapta üretime geçilememesinin iktisadi durgunluğa neden olduğu ileri sürülmektedir. Fazla miktarda üretim yapılamamasına da geniş pazarların oluşturulamaması neden olarak gösterilmektedir. XVI. yüzyılda

²¹ a.g.e. , s. 79.

²² Oktay Güvemli, **Türk Devletleri Muhasebe Tarihi: Osmanlı İmparatorluğu Tanzimat'a Kadar**, İstanbul, 1998, Avcıol Yayınları, s. 95.

matbaanın keşfi, ateşli silahlardaki gelişmeler, metal işleme tekniklerinin ulaştığı seviyeler gibi hususlar, gerekli teknik bilgi birikimini sonraki yüzyıla taşımıştır.²³

XVII. yüzyılda, kuramsal alanda basit kayıt yönteminden hızlı bir şekilde uzaklaşıldığı, yazılan muhasebe kitaplarının çok büyük bölümünün çift yanlı kayıt yöntemini tanıtmaya ve geliştirmeye dönük olduğu görülür. Kuramsal alandaki bu gelişme XVIII. yüzyılda daha da hızlanmıştır. Artık tüm ülkelerin muhasebe yazarları çift yanlı kayıt yöntemini geliştirmeye dönük kitaplar yayınlıyorlardı. XVIII. yüzyılın sonlarında, reformist diye adlandırılacak olan yazarlar tarafından kuramsal alanda gerçekleştirilen bu gelişmeler, çift yanlı kayıt yönteminin ulusal nitelik taşımaya dönük yeni arayışlar olarak ortaya çıkmıştır.²⁴

XVII. yüzyıl boyunca İtalyan usulüne göre çift yanlı kayıt yöntemi, gelişme ve yaygınlaşma çizgisini yukarı çıkarmada güçlük çekiyordu. Bu çizginin ucunun yukarı doğru kaldırılabilmesi için, muhasebe-hukuk ilişkisinin devlet gücü ile geliştirilmesi gerekiyordu. Genel olarak muhasebe ve çift yanlı kayıt yöntemine bu destek yüzyılın ikinci yarısında Fransa'da ortaya çıkmıştır. 'Ordonance de

Commerce' 1673 yılında yürürlüğe girdi.Colbert'in çıkarmış olduğu bu yasal düzenleme ile tüccarlar muhasebe defteri tutmak zorunda kalıyorlardı. Bu, önce devlet için muhasebe olarak başlayıp, sonra vergi için muhasebe biçiminde devam edecek olan gelişmenin başlangıcıdır.Bu atılım, o yıllarda muhasebenin gelişmesini sağlarken bugün muhasebenin 'vergi için muhasebe' halinden çıkıp, 'bilgi için muhasebe' durumuna gelmesini güçleştiren bir başlangıç olmuştur.²⁵

²³ a.g.e. , s. 341,342.

²⁴ a.g.e. , s. 352,353

²⁵ a.g.e. , s. 353.

Colbert'in 1673 yılında yayınlanan kararnamesinin ünlü on maddesi aşağıdadır²⁶:

Madde 1: Toptan ve perakende ticaret ile uğraşan tüccarlar, alış ve satışlarını, borç ve alacaklarını, harcamalarını göstermek üzere defter tutmakla yükümlüdürler.

Madde 2: Bankalar ve sarraflar, anlaşmazlık halinde yararlanmak üzere günlük defteri tutmak ve bu defterde işlemlerini ve işlem yaptıkları kişileri göstermek zorundadırlar.

Madde 3: Toptan ve perakende ticaretle uğraşan tacirler, tuttıkları defterin ilk ve son sayfalarını, mahkeme bulunan kentlerde bir konsüle, öteki yerlerde belediye başkanına ya da amirine masraf yapmadan onaylatmakla yükümlüdürler. Onay için imza eden kişi ilk sayfada adını yazacak, defterin ilk ve son sayfasını imzalayacaktır.

Madde 4: Bankalar ve sarraflarca tutulan defterlerini her sayfası bir konsül tarafından sayfa no.su konularak onaylanacak ve parafe edilecektir. İlk sayfada defter sahibinin adı ile defterin günlük defter ya da kasa defteri olup olmadığı belirtilecektir. Defterin türü, mahkemedeki ya da belediyedeki sicil defterine ayrıca yazılacaktır.

Madde 5: Günlük defterlerde işlemler arka arkaya ve tarih sırası ile yazılacak, boş satır bırakılmayacak, sayfa sonları kapatılacak ve defter kenarına kayıt yapılmayacaktır.

²⁶ J. H. Vlaemminck, **Historie et Doctrins de la Comptabilite** , Brüksel, 1956, s. 126,127. s. 353,354'ten, **a.g.e.**

Madde 6: Bütün tacirlere bankalar ve sarraflar, bu kararnamesinin yayınlanmasından sonraki altı ay içinde tutacakları günlük defter ile öteki defterleri, yukarıdaki esaslara uygun olarak onaylatmak, imzalatmak, tescil ettirmekle yükümlüdürler. Yeniden tutulacak defterlere, eski defterlerdeki bilgiler de kayıt edilebilir.

Madde 7: Toptan ve perakende ticaret ile uğraşan tacirler, aldıkları iş mektuplarını, kendi yazdıklarının kopyasını toplu bir şekilde saklayacaklardır.

Madde 8: Bütün tüccarlar, sözü edilen altı ay içinde bütün taşınır ve taşınmazlarını, borç ve alacaklarını içine alan envanteri düzenleyecekler ve imza edeceklerdir. Bunu iki yılda bir yineleyeceklerdir.

Madde 9: Veraset, iştirak, paylaşma, iflas halleri dışında günlük defterlerin ve öteki defterlerin ve envanterlerin gösterilmesi talep edilemez.

Madde 10: Bununla beraber, bir anlaşmazlık durumunda, tacirin defterlerinden yararlanmak ya da taraflardan birisine gösterilmek söz konusu olursa, anlaşmazlık konusuna ilişkin kaydın gösterilmesi için defterler talep edilebilir.

1.3.9. Avrupa'da XIX. Yüzyılda Muhasebe Uygulamalarındaki Gelişmeler

Avrupa'da XIX. yüzyıla gelinceye kadar, hangi ülkenin ekonomisi güçlü ise muhasebe de o ülkede gelişmiş ve öteki Avrupa ülkeleri bu gelişmelerin etkisinde kalmıştır. Nitekim, XVI. yüzyılda İtalya'daki muhasebe gelişmeleri, XVII. ve XVIII. yüzyıllarda Fransa'da, XVIII. yüzyıl sonlarında İngiltere'de muhasebedeki gelişmeler bu ülkelerin iktisadi gelişmelerine dayalı olarak ortaya çıkmıştır. XIX

yüzyılda ise batı Avrupa'nın belli başlı ülkeleri belirli bir iktisadi güce ulaşmışlar, dolayısıyla muhasebenin görkemli gelişmesi de bu toplu güce dayanarak oluşmuştur.²⁷

Sokolov, V. Jitti (1856-1945) XIX. yüzyılın sonlarında çözülmesi gereken iki önemli sorundan söz eder:²⁸

1) Uygulama (büyük işletmelerde yeni ihtiyaçları karşılayacak muhasebe düzeninin oturtulması

2) Teori (muhasebeyi ampirik alandan çıkartan ve kesin olarak gelişme yoluna yönlendiren bilimsel ilkeleri yerleştirmek

Sokolov, XIX. yüzyılın sonlarında, 1888-1904 yılları arasında bir grup muhasebe yazarının etrafında toplanarak çıkardıkları Muhasebe Dergisi'nden bahseder.²⁹

Sokolov, Muhasebe Dergisi'ne yetenekli yazarının Lev İvanoviç Gomberg olduğunu belirtmektedir. Uluslararası Muhasebeciler Birliği'nin üyesi olan Gomberg'in öncelikle sanayi muhasebesi uzmanı olduğunu, sonra da çok önemli bir teorisyen olduğunu ileri sürmektedir. Gomberg'in, ekonomide muhasebenin amaçlarını ortaya koyarken, konuyu altı bölümde ele aldığı anlaşılmaktadır.³⁰

a.Değerleme: Maddi varlıklar maliyetlerine göre değerlendirilmelidir.

²⁷ Oktay Güvemli, **Türk Devletleri Muhasebe Tarihi: Tanzimat'tan Cumhuriyet'e**, İstanbul, 2000, Avcıol Yayınları, s. 249.

²⁸ **a.g.e.** , s. 294.

²⁹ **a.g.e.** , s. 305.

³⁰ **a.g.e.** , s. 305,306.

b.Envanter: Amacı işletmenin ekonomik gücünün saptanması olup, bu yönetimin bir işidir.

c.İşletme Bütçesi: Planlama biriminin fonksiyonudur.

d.Muhasebe Fonksiyonları: Kayıtlar, iktisadi olaylar ve bu olayların sonuçlarının gruplandırılmasından oluşur, işletmenin faaliyette bulunduğu zamanda tarihin oluşturulması ile ilgilidir. Bu noktada ekonomoloji yöntemi ortaya çıkmakta olup, ekonomolojinin temelinde objektif olarak neden sonuç ilişkisi ve iktisadi olayların gruplandırılması yatmaktadır.

e.Raporlama: Muhasebenin fonksiyonu, görevleri içine dahil edilmemeli, ancak ekonomoloji çalışmaları sırasında işletme sonuçlarının kısaltılmış biçimde sunulması, sentezlenmesi ve genelleştirilmesi olarak görülmelidir.

f.Kontrol: İktisadi faaliyetin işletme çıkarlarına ne kadar uyduğunun belirlenmesidir.

1.3.10. XIX. Yüzyılda Avrupa’da Muhasebe Denetimi ve Meslek Ahlakı

XIX. yüzyıl başlarında Batı Avrupa ülkelerinde işletmelerin ortak ya da ortaklar tarafından yönetilemeyecek kadar büyümeleri ve aynı sermaye grubunun birden çok kuruluşa sahip olması işletmelerin yönetiminin ortaklardan ayrılmasına yol açmıştır. Bu olgu, muhasebe mesleğinde iç denetim ağırlıklı oluşuma da neden olmuştur. Aynı yüzyılın ikinci yarısında pay senetlerinin alınıp satılmasının giderek fazlaşması ve sermaye piyasasının oluşum süreci ise, bağımsız muhasebe

mesleğinin ve dış denetimin ortaya çıkmasını sağlamış ve muhasebe mesleğinde yeni bir oluşum başlatmıştır.³¹

Denetim ve özellikle bağımsız denetim olunca, rapor düzenleme gündeme gelmektedir. Kuşkusuz, denetimde rapor düzenleme uygulaması ile büyük anonim şirketlerin ortaya çıkması arasında yakın bir ilişki vardır. Bu, bütün ülkelerde böyle olmuştur. Sokolov, XIX. yüzyılda Rusya uygulamasını aşağıdaki gibi anlatmaktadır.

‘...XIX. yüzyılın sonlarına doğru uygulayıcılar, teorisyenler, hatta yasa koyucuları ciddi biçimde bilanço ve kar-zarar raporları sorunları ile ilgilenmeye başlamışlardır. Herkes bu konuda düzenlemeye gidilmesinde düşünce birliği içinde idiler.’³²

‘Muhasebe raporunun düzenleme ile ilgilenen gerçek ve tüzel kişilere sunma düzeni, bu sırada yayınlanan esnaf vergisi yasası içinde yer almıştır. Yasa, her yıl Mali Belleten Dergisi’nde kapanış bilançoları ve yıllık raporların özetlerinin yayınlanmasını öngörüyordu. Ancak bilançonun yapısı kalemlerin içeriği, onları değerlendirme yöntemleri hiçbir yasal düzenleme ile belirlenmiş değildi. Sadece, kimi bilanço düzenleme kurullarından esnaf vergisi uygulama yönetmeliğinde söz ediliyordu.’³³

Sokolov, asıl gelişmesini XX. yüzyılda yapan meslek ahlakı kurallarının gelişmesini aşağıdaki biçimde açıklamaktadır.

³¹ a.g.e. , s. 307.

³² a.g.e. , s. 309.

³³ a.g.e.

‘‘ XIX. yüzyılda muhasebenin bilimsel niteliğini kazanmasından sonra, Amerikalı araştırmacılar şu hususları ortaya atma gereğini duydular: Muhasebe verileri iktisadi sürece katılan şahısların çıkarlarını yansıtır ve dolayısıyla muhasebe bilgileri alacaklı ve borçluların işletme ile ilgili düşüncelerini de ortaya koyar...’’³⁴

‘‘ R.L. Watts ve L.D. Simmerman aynı doğrultuda bir adım daha ileri giderek muhasebe alanındaki tüm teoriksel idrakın tek amacı bulunduğunu, bunun da iktidar sahibinin çıkarlarını aklamak olduğunu ileri sürmüşlerdir. Onları, K.V. Peasnella ve Avustralyalı D.D. Williams eleştiriyorlardı. Onlara göre bu görüş;

iktidar sahipleri, zor teoriksel yapıları icad eden muhasebecileri finanse ederlerse doğru olabilirdi. Oysa yaşam bunu teyit etmiyordu.Kaldı ki teoriksel incelemeler kişisel çıkar gözetmeyen özellik taşırlar...devamlı yazan teorisyenlerle defterlerindeki kalemler anlaşılmaz olmaya devam eden uygulamacılar arasında anlaşmazlık vardır. Ancak, teorisyenleri menfaat eğilimleri ile suçlamak olanağı yoktur. Bununla beraber, hem teorisyenler, hem de uygulayıcılar devamlı olarak ahlaki sorunlarla karşı karşıya kalıyorlardı...İşletme sahibi ve yöneticileri kanun ve ahlaka uygun hareket etmeli, muhasebeci ise önünde duran insanların düşüncelerini değil kendi düşüncelerini uygulamaya koymalıdır...’’³⁵

1.3.11. Avrupa’da XX. Yüzyılda Muhasebe Uygulamalarındaki Gelişmeler

Muhasebe tarihçileri, XIX. yüzyıl sonlarına kadar muhasebe uygulamalarını; karşılıklı hesaplaşma, kar-zararın saptanması ve varlıkların, borçların, öz

³⁴ a.g.e. s. 312.

³⁵ a.g.e.

sermayenin belirlenmesi gereksinmelerinin yönlendirdiğini ve geliştirdiğini ileri sürerler. XIX. yüzyılın sonlarından itibaren ise gelir ve kazanç vergilerinin uygulanmaya başlanması ile vergiciliğin muhasebe uygulamalarını yönlendirmeye başladığını, bu gelişmelerin giderek ülke seviyesinde kayıt düzeninin ve mali tabloların birlikteliğinin sağlanmasına, tekdüzen hesap çerçevesinin oluşumuna katkıda bulunduğunu belirtirler.³⁶

XX. yüzyılın, muhasebe tarihinin başta gelen özelliklerinden birisi de genel hesap planları ve tek tip mali tabloların uygulanması olmuştur. Bunların yanında muhasebe standartlarının doğuşu ve küreselleşmeye doğru gelişme göstermesi de söz konusu olmuştur. Genel hesap planlarında aranılan esneklikler sağlanamayınca, gereksinmelerin karşılanmasında güçlükler ortaya çıkınca yüzyılın sonlarına doğru Batı Avrupa ülkelerinde genel hesap planlarının uygulanmasından vazgeçilme eğiliminin belirlendiği ya da iş kollarına göre birkaç hesap planının uygulanmasına çalışıldığı gözlenmektedir.³⁷

1.3.12. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC)

1972 Yılı Ekim ayında Avustralya, Sidney’de toplanan X. Uluslararası Muhasebe Kongresi’nde İngiltere, Galler, Amerika Birleşik Devletleri’nin oluşturduğu Muhasebecilerin Uluslararası Çalışma Grubu (AISG)’nin girişimi ile uluslararası muhasebe standartlarını düzenlemek amacı ile bir uluslararası komite kurulması önerisi ortaya atılmıştı. Bu öneri, 1973 yılında gerçekleşmiş ve 29 Haziran 1973

³⁶ Oktay Güvemli, **Türk Devletleri Muhasebe Tarihi: Cumhuriyet Dönemi**, İstanbul, 2001, Avcıol Yayınları, s. 125.

³⁷ **a.g.e.** , s. 423.

tarihinde dokuz kurucu üyeden oluşan IASC (International Accounting Standards Committee) kurulmuştur.

IASC, yani Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nu oluşturan üyelerin ülkeleri; Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere ve İrlanda ile ABD'dir.³⁸

1.3.13. Denetim Alanındaki Gelişmeler

Sokolov, denetimdeki asıl gelişmenin R.K. Mauts ve H.A. Sharat tarafından, XX. yüzyılın ikinci yarısında (1961), denetimin on ilkesinin ortaya konulması ile gerçekleştiğini belirtmektedir.³⁹

R.K. Mauts ve H.A. Sharat'ın denetim ile ilgili on ilkesi aşağıdaki gibi sıralanmaktadır:

- 1.Mali tablolar denetlenmelidir.
- 2.Denetçi ile denetlenen kuruluşun arasında çıkar anlaşmazlığı olmamalıdır.
- 3.Mali tablolar ve onları teyit eden belgeler, yanlışlıklar ve sırlar için açıktır.
4. Muhasebe verilerinin objektifliği iç denetimin etkinliği ile doğru orantılıdır.
5. Mali tablolar standartlara uygun olarak düzenlenmelidir.

³⁸ a.g.e. , s. 583.

³⁹ Güvemli, Türk Devletleri Muhasebe Tarihi: Tanzimat'tan Cumhuriyet'e....., a.g.e. , s. 308, 309.

6. Denetim çalışması son olmaz, sürekli dir.
7. Denetçinin görüşü sadece denetçinin yetkisine bağılıdır.
8. Denetçilerin mesleki sorumlulukları onların görev statülerine uygun olmalıdır.
9. Muhasebe verilerinin yararlılığı onların denetleme dereceleri ile doğru orantılıdır.
10. Denetim raporu, denetim incelemesinin kendisinden daha fazla bilgi veremez.

2. MUHASEBE MESLEĞİ

Bu bölümde meslek kavramının tanımı yapılarak meslek türlerinden bahsedilecek, ardından muhasebe mesleğinin gelişimi irdelenecektir.

2.1. Mesleğın Tanımı

Meslek ‘ belirli bir eğitim ile kazanılan, sistemli bilgi ve becerilere dayalı, insanlara yararlı mal üretmek, hizmet vermek ve karşılığında para kazanmak için yapılan, kuralları belirlenmiş iş’ olarak tanımlanmaktadır.⁴⁰

2.2. Meslek Türleri

Mesleklerin en önemli özelliğı meslek faaliyetlerinin ciddi bir eğitim sonucu öğrenilen faaliyetler olmasıdır. En basit düzeyde yapılan mesleki faaliyetler için bile sistematik bir eğitim gerektiğı açıktır. Bu açıdan bakıldığında meslekler; yapılan görevlerin niteliğine ve eğitim düzeyine göre profesyonel meslek ve serbest meslek şeklinde ikili bir ayrıma tabi tutulurlar.

⁴⁰, [http:// www.tdk.gov.tr/TR/SozBul](http://www.tdk.gov.tr/TR/SozBul) , TDK Güncel Sözlük (20.12.2011)

2.2.1. Serbest Meslek

Serbest meslek, sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin, bir işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması şeklinde tanımlanmaktadır.⁴¹

2.2.2. Profesyonel Meslek

Profesyonel; bir işi kazanç sağlamak amacıyla yapan (kimse), amatör karşıtı olarak tanımlanmaktadır.⁴²

Profesyonel meslek; bir bilim veya sanat dalında kapsamlı ve sistematik bir bilgi ve buna bağılı deneyimi gerçekleştiren gerektiren uğraş olarak tanımlanır.⁴³

Bir mesleğin profesyonel meslek olarak kabul edilebilmesi için belli sertifikalara ve lisanslara sahip olunması ve bunların sonucu mesleğin icrası gerekir.Bu mesleklerin hepsinin ise uyması gereken standartlar vardır.Ancak belirli bir konuda uzmanlaşıp o konunun yüklediği sorumluluklar taşıdığında profesyonellikten söz etmek mümkündür.Bu açıdan bakıldığında meslek mensuplarının sahip oldukları profesyonellik unsurunun özellikleri şu şekilde sıralanabilir;⁴⁴

⁴¹Türk Gelir Vergisi Kanunu, **madde 65-66**,
[http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Asp?MevzuatKod=1.4.193&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch= \(24.12.2011\)](http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Asp?MevzuatKod=1.4.193&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch= (24.12.2011))

⁴²TDK Güncel Sözlük, [http:// www.tdk.gov.tr/TR/SozBul](http://www.tdk.gov.tr/TR/SozBul), (20.12.2011)

⁴³ Orhan Akışık, **Muhasebe Mesleği ve Meslek Ahlak Kuralları**, Ankara, 2005, Türmob Yayınları, s. 5.

⁴⁴ Zafer Cirhinlioğlu, **Meslekler ve Sosyolojisi**, İstanbul, 2000, Gündoğan Yayınları, s. 70.

* Profesyonele getirilen sorunlar genellikle müşterilerin çözemeyeceği, sadece profesyonellerin çözebileceği türden sorunlardır.

* Müşteri genelde profesyonelleri çok bilinçli olarak seçmez ve işbittikten sonar işin uygun bir şekilde yapılıp yapılmadığını değerlendirebilecek durumda değildir.

2.2.2.1. Profesyonel Mesleklerin Özellikleri

Profesyonel meslek mensuplarının toplum içerisinde belirli bir statüve güce kavuşması, profesyonel mesleğin bir takım özelliklere sahip olabilmesiyle mümkün hale gelir.

2.2.2.1.1. Mesleki Bilgi

Profesyonel meslek mensuplarının mesleki yeterlilikleri ve yetkinlikleri bilgi, beceri ve deneyimlerine bağlıdır. Başka bir ifadeyle bilgi, beceri ve deneyim birbirini tanımlamaktadırlar. Bu unsurlardan bilgi ise eğitim ile sağlanabilmektedir. Dolayısıyla, yeterli eğitime sahip olmadan salt deneyimle profesyonel bir mesleği icra etmek mümkün değildir. Bu özellik, profesyonel mesleklerin diğer mesleklerden ayrılmasına neden olmaktadır.⁴⁵

⁴⁵ Akışık, a.g.e. , s. 4.

2.2.2.1.2. Toplum Tarafından Kabul Görme

Profesyonel mesleklerin genel özelliklerinden bir diğeri ‘toplum tarafından kabul görme’dir. Buna göre, toplumca kabul edilmeyen meslekleri gerçek anlamda profesyonel meslek olarak nitelendirmek doğru olmayacaktır.⁴⁶

Bir profesyonel ancak, mesleki bilgisi ve bununla ilgili deneyimini kendisinden hizmet bekleyenlere özenli bir şekilde sunar ve bunu yaparken de bu hizmetten dolayı üçüncü kişilerin herhangi bir şekilde zarar görmesine engel olduğu takdirde,

bir profesyonele ve onun mensubu olduğu meslek örgütüne toplumsal güven oluşacaktır.⁴⁷

2.2.2.1.3. Mesleki Otonomi ve Otorite

Toplumsal güven sonucunu mesleki otonomi olarak tanımlamak mümkündür. Bu anlamda otonomi, mesleğin kendisiyle ilgili mesleki yasa ve kuralları koyabilme, daha doğrusu kendi hukukunu oluşturabilme özgürlüğüdür.⁴⁸

Otonomi’ye bağlı olarak ortaya çıkan mesleki otorite, kısmen otonomi ile iç içe girmiştir. Profesyonel meslek mensuplarıyla ilgili olarak zaman zaman ‘mesleğinde otorite’ tanımlaması yapılır. Bundan kastedilen; meslek mensuplarının bilgi ve

⁴⁶ a.g.e. , s. 8.

⁴⁷ a.g.e.

⁴⁸ a.g.e

deneyimleriyle, kendilerinden hizmet bekleyenlerin problemlerini çözebilme yetkinliğine sahip oluşlarıdır.⁴⁹

2.2.2.1.4. Meslek Ahlak Kuralları

Profesyonel meslek mensupları, meslekleriyle ilgili oda veya birliğe bağlı olarak hizmet verirler. Bu nedenle, profesyonel meslek mensupları bağlı oldukları oda veya birliğin meslekle ilgili almış olduğu kararlara da uymak zorundadırlar.⁵⁰

Meslek kuruluşları tarafından konulan mesleki ahlak ve disiplin yönetmelikler, bir anlamda mesleğin güvencesidir. Profesyonelliğe uygun olmayan davranışlarda

profesyonel meslek mensubuna uygulanan çeşitli yaptırımlar, profesyonel meslek mensubunu yanlış eylemi dolayısıyla cealandırmaktan öte, toplumun, o profesyonel meslek grubuna duyduğu güvenin sürmesini sağlamaya yöneliktir.⁵¹

2.2.2.1.5. Mesleki Kùltür

Profesyonel muhasebe mesleği açısından kültürel değerlerin tanımını yapmak gerekirse; kültürel değer, meslek mensuplarının topluma karşı olan sorumluluklarının bilincinde hareket etmeleri gerektiğine ilişkin inançlardır.⁵²

⁴⁹ a.g.e. , s. 9.

⁵⁰ a.g.e.

⁵¹ a.g.e.

⁵² a.g.e. , s. 11.

Mesleki kültürün alınmasının, esasen mesleki eğitimle başladığını söylemek yanlış olmayacaktır. Mesleki eğitim sürecinde aday meslek mensubu, sadece meslekle ilgili teorik ve teknik bilgileri öğrenmekle kalmayacak, bunun da ötesinde mesleki kültür olarak adlandırabileceğimiz mesleğin kendisine yüklediği sorumlulukları ve bir meslek mensubunda bulunması gereken özellikleri de öğrenmeye ve bu doğrultuda kendini değiştirmeye başlayacaktır. Bununla beraber, mesleki kültürün edinildiği ortamı eğitim kurumu ile sınırlandırmak yeterli değildir. Bu bağlamda meslek mensubunun, mesleğini yürütürken içinde bulunduğu çalışma ortamının da mesleki kültürün öğrenilmesi açısından önemi yadsınamaz.

2.2.2.2. Profesyonel Meslek Mensuplarına Toplumsal Ayrıcalık Sağlayan Faktörler: Güç, Statü ve Zenginlik

Profesyonel meslek sahipleri, sahip oldukları mesleki bilgi, beceri ve deneyimin sonucu olarak toplum içinde ayrıcalıklı bir konuma sahip olurlar. Bu ayrıcalığın temelinde güç, statü ve zenginlik vardır.⁵³

2.2.2.2.1. Güç

Güç, bir kişi veya gruba normalde yapmayacakları bir şeyi yaptırabilme yeteneğidir.⁵⁴

Profesyonel meslek mensuplarından hizmet alan kişi ve kuruluşların, meslek mensuplarının tavsiyeleri doğrultusunda hareket etmeleri, meslek mensuplarının gücü olarak yorumlanabilir. Bu çerçevede düşünüldüğünde, bir muhasebe meslek

⁵³ a.g.e. , s. 14.

⁵⁴ a.g.e.

mensubunun mükellefine, işletmesinin muhasebe sisteminin daha etkin olarak çalışabilmesi için öneride bulunması ve mükellefin de bu öneri doğrultusunda sistemde değişiklik yapması, meslek mensubunun gücünü ifade edecektir.

2.2.2.2.2. Statü

Statü, hukuki ve sosyal olmak üzere iki temel üzerine dayanmaktadır. Meslek mensubuna hukuki statü sağlayan, sahip olduğu lisansı, ehliyeti, sertifikası veya ruhsatıdır. Lisans veya ruhsat, mesleğin yürütülmesi için ilgili mesleki otorite tarafından verilen bir yetki belgesi olup, meslek mensubunu bu lisansa sahip olmayanlardan kesin olarak ayırır. Statünün diğer bir yanı, bir başka ifadeyle sosyal statü ise, toplum tarafından kabul görme ile eş anlamlıdır. İlgili konuda asgari eğitim düzeyine sahip olan kişilerin, mesleğin yetkili kurulları tarafından öngörülen mesleki sınavları başarmaları koşulu ile meslek mensupları arasına kabul edilmeleri, bu kişilere toplum içinde farklı bir statü sağlayacaktır. Bu anlamda, profesyonel mesleklerin seçkin bir yapıda olduklarını söylemek mümkündür.⁵⁵

2.2.2.2.3. Zenginlik

Yüksek gelir ve ücrete bağlı olarak ortaya çıkan zenginlik, profesyonel meslek mensuplarına toplumda ayrıcalıklı bir konum sağlasa bile, meslek mensuplarının amaçları salt yüksek gelir elde etmeye indirgenmemelidir. Bir başka ifadeyle,

⁵⁵ a.g.e.

meslek mensupları parasal kazanç hedeflerini toplumsal yararın arkasına koydukları ölçüde profesyonellikten uzaklaşacaklardır.⁵⁶

2.3. Muhasebe Mesleği

Tarih boyunca muhasebe mesleği, tüm kültürlerde önemli rol oynayan bir meslek olarak görülmüştür. Günümüzde pazar ekonomilerine doğru ilerleyen Dünya’da, uluslararası yatırımlar ve faaliyetler arttıkça, meslek mensuplarının da daha geniş tabanlı global bir bakış açısına sahip olmaları gerekmektedir.

2.3.1. Muhasebe Mesleğinin Tanımı

Muhasebe mesleği, gerçek ve tüzel kurum ve işletmelerin, işletme ile ilişkisi olanlara hak ve sorumluluk larını 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.⁵⁷

Bir diğer tanımlamada ise muhasebe mesleği; ülkenin ekonomik bütünlüğünü oluşturan kuruluşların muhasebe ile ilgili uygulamalarını yasalara, ilke ve kurallara

⁵⁶ a.g.e. , s. 15.

⁵⁷ Seyhan Düzmen, **Muhasebe Mesleğinde Etik**, Zonguldak, 2003, Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi , s. 6.

uygun olarak tarafsız ve güvenilir bir tutumla yerine getiren bireylerin edindikleri iş ve uğraş alanı olarak ifade edilmiştir.⁵⁸

2.3.2. Muhasebe Mesleğinin Gelişimi

Muhasebenin tarihsel gelişim süreci içinde yaşadığı önemli değişimler, muhasebeyi bugünkü konumuna getirmiştir. Muhasebenin işletmedeki ve toplumdaki işlevlerinde ortaya çıkan değişimlerin paralelinde muhasebecilik mesleğinde de değişme olmuştur. İlk olarak defter tutmak olarak tanımlanan muhasebecilik; bütçeleme, analiz ve denetimi de içine alan daha kapsamlı bir yöne doğru gitmiştir.⁵⁹

Günümüzde muhasebe bilgi kullanıcılarının beklentilerinin giderek artması, muhasebe bilgisinin sadece zaman unsurunu değil, aynı zamanda güvenilirlik unsurunu da baskı altına almaktadır. Bu baskılar muhasebenin, işletme ile ilgili taraf olanların alacakları kararlarda kullanabilecekleri doğru bilgileri üretme ve sunma işlevinin ne kadar önemli olduğunu da ortaya koymaktadır. Bunu yapacak olanlar ise muhasebecilerdir. Muhasebeciler, muhasebe verilerinin anlamlılık düzeyini yükseltir, doğru bilgileri üretip sunar ve onları işlenebilir duruma getirirler.⁶⁰

Muhasebe mesleğindeki bu gelişim ve değişim, toplum için olan önemini arttırarak muhasebe mesleğinin toplumun yararına hizmet etme ve toplum çıkarlarının

⁵⁸ Yusuf C. Çukacı, **Kamuyu Aydınlatmada Muhasebe Meslek Elemanının Etik Anlayışı ve İzmir İlinde Bir Uygulama**, İzmir, 2006, DEÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, s. 95.

⁵⁹ Ali Fatih Dalkılıç, **Ulusal ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında Mesleki Yargının Rolü**, İzmir, 2008, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, s. 10.

⁶⁰ a.g.e. s.11.

koruma işlevlerini de üstlenmesine yol açmıştır. Muhasebe mesleğinin yerine getirdiği bu önemli işlevler, muhasebe mesleğinin toplum önünde saygınlığını arttırmıştır. Artık günümüz muhasebe mesleğine çok daha fazla saygı duyulmakta ve meslek mensuplarının önem derecesi bakımından önde gelen meslekler arasında ilk sıralalarda yer almaktadır.⁶¹

2.3.3. Günümüzde Muhasebe Mesleğinin Yeri

Günümüz küresel dünya ekonomisinde muhasebe mesleğinin konumu çok önemli hale gelmiştir. Ekonomilerin gelişebilmesi sermaye piyasalarının gelişmesine bağlıdır. Sermaye piyasalarının gelişmesi için de güven ortamına ihtiyaç vardır.

Yatırımcılar yatırdıkları sermayenin nereye gittiği hususunda önlerini görmek isterler. Bu nedenle yatırımcı ya da kredi kuruluşları, alacakları kararlardan önce şirketlerin bağımsız denetim raporlarını incelerler.

İşletmelerin finansal yapılarının manipüle edilmesi ya da bu duruma uygun raporlar hazırlanması; sadece yatırımcıların paralarını kaybetmelerine yol açmayacak, aynı zamanda muhasebe mesleğine, finansal tablolara ve bağımsız denetim raporlarına olan güveni azaltarak piyasaların gelişmesine olumsuz yönde etkide bulunacaktır.

⁶¹ a.g.e. s.12.

2.3.4. Küreselleşmenin Muhasebe Mesleğine Olan Etkileri

21. yüzyılın genel karakteristiğini incelediğimizde, en önemli konulardan biri olarak, küreselleşme çabaları ve bu doğrultuda sınırların ortadan kalkması, bir takım değerlerin ortak kullanımı ve uluslararası platformda geçerli olacak ortak bir dil anlayışı benimsenmesi karşımıza çıkmaktadır.

Küreselleşmenin muhasebe sistemi ve mesleğine direkt etkisi, şirketlerin uluslararası nitelik kazanması ve uluslararası ticaret içerisinde yer almalarıdır. Mali tabloların en önemli kullanıcılarından olan yöneticiler, ortaklar, yatırımcılar ve finansörler kararlarını temel olarak mevcut mali tablo ile diğer mali ve ekonomik faktörleri analiz ederek verirler. Ancak, ülkelerdeki farklı muhasebe uygulamaları, mali tabloları karşılaştırılabilir olmaktan çıkarır. Bu da mali tablo kullanıcılarının kararlarını güçleştirir. Özellikle uluslararası platformlarda faaliyet gösteren kurum ve işletmeler, her ülke kanunlarına göre muhasebe tutmanın yanı sıra bir de faaliyet sonuçlarını konsolide eden toplam bir mali raporlama sistemi geliştirmek zorundadır. Bu durumda ortak bir dil ve bu uygulamayı gerçekleştirecek meslek profili ihtiyacı olarak ortaya çıkmaktadır.⁶²

Firmalar arası rekabet global piyasa bazında olduğundan bugünkü fiyat kavramı, global refahı maksimize eden fiyat kavramına dönüşecektir. Böyle bir ortamda, muhasebeci küresel refahı, global istikrarı koruyucu/arttırıcı ajan olacak, firma faaliyetlerinin olası sonuçlarını etkin olarak analiz ederek gerekli uyarıları yapabileceğinden karar verme mekanizmasında söz sahibi olacaktır.

⁶² Mustafa A. Aysan, **Yirmi Birinci Yüzyılda Muhasebe Mesleği**, İstanbul, 1997, Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı Bülteni, S. 8. , s. 6.

Küreselleşme süreci, muhasebe mesleğini esas olarak iki noktada etkilemektedir. Bunlar;⁶³

1)Muhasebe uygulamalarının yaşanan gelişmelere paralel olarak geliştirilebilmesi.

Muhasebe uygulamalarının değişim sürecine uygun olarak geliştirilmesi, esas olarak tüm Dünya üzerinde muhasebe uygulamalarının birbiri ile uyumlu hale getirilmesi çabalarını da kapsamaktadır. Küresel pazarlar ve özellikle küresel menkul kıymet pazarları, küresel muhasebe uygulamalarının geliştirilmesini zorunlu kılmaktadır.

2)Muhasebe meslek mensuplarının bu değişim sürecinin gereklerine cevap verebilecek nitelikleri taşımalarının sağlanması.

Değişim sürecinin meslek mensupları üzerindeki etkileri ise, meslek mensuplarının küresel rekabet koşullarında faaliyet göstermelerini gerektirecektir. Günümüzde bazı ekonomik bölgelerde emeğin serbestçe dolaşımının sağlanması, gelecekte tüm Dünya'ya yayılacaktır. Muhasebe meslek mensupları açısından bu değişim sürecinin gereklerine göre faaliyet gösterme çabası, tüm meslek yaşamı boyunca eğitimi gündeme getirecektir.

2.4. Muhasebe Meslek Örgütleri

Bu bölümde, uluslararası arenada etkinliği yoğun ve üye muhasebe meslek mensubu sayısı itibariyle önde gelen muhasebe meslek örgütlerine değinilecektir.

⁶³ Nail Sanlı, **Türkiye’de Muhasebe Mesleğinin Yeni Vizyonu ve Değişen Misyonu**, İstanbul, 2001, S. 56. , s. 13.

2.4.1. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)

IFAC, 7 Ekim 1977 tarihinde Almanya'nın Münih kentinde 11. Muhasebe Kongresi'nin gerçekleştirildiği sırada kurulmuştur. Başlangıçta 51 ülkeden 63 kurucu ye ile başlayan IFAC, yaşadığı serüven sonucunda günümüzde 127 ülkeden 167 ye ve kuruluşa sahip olmuştur.

IFAC, muhasebe mesleğinin güçlendirilmesi amacıyla kurulmuştur. IFAC'ın kuruluş amaçları;⁶⁴

- * Denetim ve sigorta alanlarındaki yüksek kalitede uluslararası standartları, kamu sektörü muhasebesini, etik değerleri ve muhasebe eğitimini geliştirmek, bunların adaptasyon ve kullanımlarını desteklemek
- * ye rgtler arasındaki işbirliğini kolaylaştırmak
- * Diğer uluslararası organizasyonlarla işbirliğinde bulunmak
- * Muhasebe meslek camiasında bir uluslararası sözcü gibi rol almak

2.4.2. Tescil Edilmiş Ruhsatlı Muhasebeciler Birliği (ACCA)

ACCA, 147000 ye ve 422000 öğrenciden oluşan, muhasebe mesleği için oluşturulmuş küresel bir yapılanmadır. ACCA ayrıca 83 ofis ve merkezden oluşan Dünya çapında bir ağa sahiptir.

⁶⁴ <http://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview/history> (12.11.2011)

2.4.2.1. ACCA'nın Misyonu

ACCA'nın misyonunu özetlemek gerekirse ⁶⁵;

- * Dünya'nın dört bir yanında bulunan yetenekli kişilere fırsatlar sunmak, muhasebe, finans ve diğer iş kollarında kariyer yapan üyeleri desteklemek
- * En yüksek kalitede mesleki, etik ve kamu standartlarını gerçekleştirmek ve ilerletmek
- * Kamu yararını güçlendirmek
- * Mesleki anlamda küresel liderlik rolüne soyunmak

2.4.3. Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (FEE)

FEE, Avrupa'da muhasebe mesleğini temsil eden, 33 ülkeden 45 meslek örgütünün oluşturduğu ve 500000'in üzerinde meslek mensubunun üyesi olduğu bir örgütlenmedir.

2.4.3.1. FEE'nin Amaçları⁶⁶

- * Avrupa'da faaliyet gösteren muhasebe mesleğinin kamu yararı için çalışmasını sağlamak

⁶⁵ <http://www.accaglobal.com/en/discover/about/mission.html> (12.11.2011)

⁶⁶ http://www.fee.be/aboutfee/default.asp?library_ref=1&category_ref=1&content_ref=82 (12.11.2011)

* Üye bulunan meslek örgütlerinin , özel sektör ve kamu sektörünü ortak olarak ilgilendiren konular üzerinden işbirliği yoluna gitmelerini sağlamak

* Muhasebe uygulaması, kanuni denetim, ve finansal raporlama süreçlerini etkileyebilecek gelişmeleri, üye örgütlere tavsiyelerde bulunma ve oluşan sonuçların etkilerini araştırma amaçları için teşhis etmek

* Avrupa Birliği ile ilgili olan ilişkilerde, muhasebe mesleğinin danışmanlık organizasyonu ve yegane sözcüsü olmak

* Avrupa'da özel ve kamu sektörü içerisinde ve de gerekli yerlerde, belirli muhasebe konularının ilerletilmesi ve tedbirlerin alınması hususlarında, uluslararası seviyedeki muhasebe gelişmelerini de göz önünde bulundurarak muhasebe düzenleme ve uygulaması, kanuni denetim ve finansal raporlama süreçleri için çalışmak

2.4.4. Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA)

AICPA 1887 yılında kurulmuştur.AICPA ulusal çerçevede kural oluşturma ve standartları düzenleme hususlarında sertifikalı muhasebecileri temsil eden, bu kural ve standartların, yasal kurumlar, kamu yararına çalışan gruplar ve diğer profesyonel organizasyonlara ulaşmadan önceki süreç içerisinde koruyucusu şeklinde hizmet veren bir kuruluştur.

2.4.4.1. AICPA'nın Misyonu

AICPA'nın misyonu, üyelerinin kamuya, çalışanlarına ve müvekkillerine yararlı olmaları amacıyla, üyelerine yüksek uzmanlık seviyesinde kaynak, bilgi sağlamak ve de aynı zamanda liderlik etmektir.⁶⁷

⁶⁷ <http://www.aicpa.org/ABOUT/MISSIONANDHISTORY/Pages/MissionHistory.aspx>
(12.11.2011)

3. MESLEKİ YARGI

Bu bölümde yargı ve mesleki yargı kavramları tanıtılacaktır.

3.1. Yargı Kavramı

Kelime anlamı itibariyle; kavrama, karşılaştırma, değerlendirme vb. yollara başvuru olarak kişi, durum veya nesnelerin eleştirici bir biçimde değerlendirilmesini ifade eden bir kavram ya da hükümdür.⁶⁸

Kişi, durum ya da nesnelerin eleştirici bir tutumla değerlendirilmesi, (bununla ilişkili olarak kavrama, karşılaştırma ve değerlendirme gibi süreçlere başvurulur), öznenin konu ya da nesnelere üzerinde yüklemci bir işlemde bulunarak vardığı bilgi şeklinde de ifade edilmektedir.⁶⁹

Yargıya ulaşma süreci; algılama, konuyu tanımlama, gerekli bilgilere ulaşma, ulaşılan bilgileri anlamlandırma, olası karar bağlı sonuçları değerlendirme gibi aşamaları içinde barındıran karmaşık bir süreçtir. Süreç, yargıda bulunulacak konuyla ilintili olarak kısa ya da uzun, bilinçli ya da bilinçsiz, basit ya da karmaşık olabilmektedir.⁷⁰

⁶⁸ <http://www.tdk.gov.tr/TR/SozBul> (20.12.2010)

⁶⁹ www.tdk.gov.tr, Yöntembilim Terimleri Sözlüğü (10.11.2011)

⁷⁰ Dalkılıç, a.g.e. , s. 62- 63.

3.2. Mesleki Yargı Kavramı

Meslek uzmanının herhangi bir problemi çözmeye sürecinde karşılaştığı alternatifler arasında karar vermesini veya mesleki standart, prensip veya kuralların uygulamaya yön vermeyecek ölçüde eksik olması hallerinde ise, ne yapılması gerektiği saptamasını ifade eden bir süreçtir.⁷¹

Başka bir ifadeyle mesleki yargı; gerekli özen, tarafsızlık ve dürüstlük altında ve meslekle ilgili standartlar doğrultusunda deneyimli, bilgili kişilerce yapılan yargıdır.⁷²

Yargıdan mesleki yargıya geçiş, süreci 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. Meslek örgütüne sahip meslek alanlarında sözü edilen bu beklentiler resmi etik kodlar gibi kaynaklarla belirlenmektedir. Bu tartışmaların ışığında mesleki yargı; gerekli özen, tarafsızlık ve dürüstlük altında ve meslekle ilgili standartlar doğrultusunda, deneyimli ve bilgili (ehliyetli) kişilerce gerçekleştirilen yargıdır.⁷³

⁷¹ Doğan Akın, **Denetimde Mesleki Yargı**, İstanbul, 2007, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bitirme Projesi, s. 11.

⁷² Michael Gibbins ve Alister K. Mason, **Professional Judgment in Financial Reporting**, Canada, CICA Research Study, 1988, s. 5.

⁷³ Dalkılıç, **a.g.e.**, s. 63.

Mesleğin uygulanması sürecinde, yazılı kurallar ve teknik standartların ötesinde, meslek uzmanının kişisel becerisini ve sorumluluk hissini gerektiren bir meslek, mesleki yargıya sıkça yer veren bir meslek olarak düşünülebilir.⁷⁴

Mesleki yargı birçok meslek dalında uygulanabilmektedir. Bu meslek dallarına örnek olarak; tıp, mimarlık, mühendislik ve özellikle de hukuk alanı verilebilir. Bu alanların bazılarında mesleki yargı sınırı çok az, bazılarında ise daha geniş olabilmektedir.⁷⁵

3.2.1. Mesleki Yargı Kavramının Özellikleri

Yapılan bu tanımlara göre mesleki yargının bazı özellikleri şunlardır.⁷⁶

- 1) Anlamlı bir tercih içermelidir.
- 2) Sorunu tanımlama ve sorunun farkında olmadan karar vermeye uzanan bir süreci içermelidir.
- 3) Kişinin iş sorumlulukları ile ilgili olmalıdır.
- 4) Kişisel düzeyde dürüstlük gibi değerleri barındırmalıdır.

⁷⁴ Akın, **a.g.e.** , s. 12.

⁷⁵ Çiğdem Solaş, **Muhasebe Mesleğinde Mesleki Yargı**, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, İstanbul, 2006, S. 4. , s. 2,3.

⁷⁶ **a.g.e**

5) Gerekli ve özel bilgi gerektirmeli, mesleki standartlar ve mevcut uygulama ile ilgili olmalıdır.

6) Benzeri sorunlar ve benzeri durumlarla ilgili deneyime dayalı olmalıdır.

7) Mesleki tarafsızlığa izin veren koşullar altında gerçekleştirilmelidir.

3.2.2. Mesleki Yargı Süreci

Mesleki yargı sürecinin bileşenleri aşağıdaki gibidir.⁷⁷

1. Yargı gerektiren durum (sorunun doğası, bilgi maliyeti, zaman kısıtı): Durum; sorunun doğası, ilgili standartlar ve ne derece açık oldukları, ekonomik ve diğer güdüler, sorunun çözülmesi için tanınan süre ve bilginin maliyetini içermektedir.

2. Yargıda bulunan kişi ya da kişiler: Kişiler; mesleki yargı süreci içinde yer alan kişiler, yetenek düzeyi, dürüstlük ve etik unsurlar, gerekli bilgi ve özen, sorun ve durumun anlaşılması, riskten kaçınma gibi kişiye ait özellikler, sorumluluk, bilgi düzeyi ve kişisel hedefleri içermektedir.

3. Süreç: Süreç; bilgi toplama ve işleme, tarafsızlık, bilinçli ve bilinç dışı süreçler, grup içi bilgi paylaşımı, dökümantasyon, kuruma ait süreçler ve meslek örgütüne ilişkin süreçleri içermektedir.

⁷⁷ Dalkılıç, a.g.e. , s. 81, 82.

4. Çıktı (karar ve sonuçları): Sonuç; karar, tahmin ya da görüş, tahmin ve görüşe bağlı ortaya çıkacak olan kısa ve uzun dönemdeki sonuçlar, sonucun ilgili taraflara iletilmesini sağlayan araç, uygulanan yöntem ve gelecek zaman için kazanılan deneyim ve edinilen bilgiyi içermektedir.

Deneyim ve bilgi düzeyi, meslek mensubunun yeni durumla ilgili yargı konusunda hazır duruma getirecektir. Mesleki yargı etkili 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.⁷⁸

Mesleki yargı gerektiren durum, süreçte dikkate alınacak ve kullanılacak bilgi ve verileri de içermektedir. Verilerin farkında olunması ve varlıklarının bilinmesi dışında kişi ile bağlantısı da önemlidir. Kişiler hem süreci etkilediğinden, hem de sürecin bir parçası olduğundan; içinde bulunulan durum objektif olarak ölçülebilen verilerden daha önemli olabilir.⁷⁹

3.2.3. Mesleki Yargı Çevresi

Mesleki yargı ile ilgili olarak en büyük desteklerden biri de kişinin çalışma arkadaşlarından gelmektedir. Sadece teknik bilgiye dayanan konularda danışma

⁷⁸ a.g.e. , s. 82.

⁷⁹ a.g.e.

şeklinde değil asıl olarak mesleki yargı başkaları tarafından sorgulandığı zaman destek göstermek gerekli olmaktadır.⁸⁰

Destekleyici bir çevre, mesleki yargı sürecini geliştirip uygulamayı kolaylaştırırken olumsuz çevre koşulları ise mesleki yargı sürecini engellemektedir.⁸¹

3.2.4. Mesleki Yargıda Bilgi ve Deneyim

Yargıda bulunabilmek için kişinin yeterli düzeyde bilgi birikimine sahip olması gerektiği gerçeği kaçınılmazdır. Mesleki standartlar, etik kodlar, kanunlar ve uygulamalar ile ilgili güncel bilgilerin izlenmesi gereklidir. Bilgilerin güncellenmesi ancak ilgili literatürün özenle ve istekle izlenmesiyle söz konusu olmaktadır.⁸²

Mesleki bilgi ve deneyim dışında yargıda bulunanların tarafsızlık ve dürüstlük gibi kişisel değerler taşıyor olması da gerekmektedir. Tarafsızlık; seçenekleri belirleme, önemlerine göre değerlendirme ve farklı bakış açılarıyla ele almayı ifade etmektedir. Tarafsızlığın olmadığı durumlarda bencil olarak hareket etme, çıkar çatışması, farklı grupların baskıları gibi durumlar süreci yönlendirmekte ve yapılmaması gereken uygulamalar seçilmektedir. Yargı süreci sonunda oluşacak karar özellikle bir kesimin çıkarlarını doğrudan olarak etkiliyorsa baskı gelme olasılığı oldukça yüksek bir hal almaktadır.⁸³

⁸⁰ a.g.e. , s. 89.

⁸¹ a.g.e. , s. 90.

⁸² a.g.e.

⁸³ Gibbins ve Mason, a.g.e. , s. 149-152.

3.2.5. Mesleki Yargıda Bilgi ve Gerekli Özen

Mesleki anlamda gerekli özen koşuluna uygun olarak gerçekleştirilen yargı, verilerin özenle toplandığı ve gözden geçirildiği, görüşlerin ve diğer yardımcı tipte verilerle desteklenen ve analitik süreçler içeren bir yapıdadır. Yargı gerçekleştirilirken yapılan çıkarımlar, uygulamaya ve gerçeklere dayalı olmalıdır. Duygulara ve sezgilere dayanarak yargıda bulunulmaz. Yargıda kullanılacak uygun bilgilere karar vermek ve gerektiği şekilde kullanmak, bu nedenle yaşamsal önem taşımaktadır.⁸⁴

Bilgi toplama aşamasının gerçekleştirilmesi için aynı zamanda olası çözüm ve sonuçların da belirlenmesi gerekmektedir. Yüksek düzeyde bilişsel becerilerin varlığı bu süreci daha etkin duruma getirecektir. Bilgilerin analizi aşaması, olası seçeneklerin yarar ve sakıncalarını dikkate almak olabilir. Bu noktaların ortaya konması, yargıyı gerektiren sorunun çözümünü bulmada yarar sağlayacaktır.⁸⁵

Meslektaşlarla fikir alışverişinde bulunmak, mesleki yargı sürecinin doğal bir parçası olarak kabul edilmelidir. Fikir alışverişinde bulunmanın yararı genellikle maliyetinden fazla olacaktır. Fikir alışverişi için konuya dahil edilecek kişilere durumla ilgili bilgiler ve toplanılan veriler açık ve anlaşılır şekilde sunulmalıdır. Aynı zamanda karşı taraftan talep gelmesi hakkında ek açıklamalar da yapılmalı ve özellikle zaman konusunda baskı kurulmamalıdır. Bu fikir alışverişi sayesinde daha etkin, daha doğru ve daha yararlı yargı süreçleri yaşanacaktır. Zaten fikir alışverişi ile beklenen getiri; yargı sürecine daha fazla deneyimi getirebilmek, varsa atlanılan, unutulmuş ya da yanlış yorumlanan noktaları düzeltmektir.⁸⁶

⁸⁴ a.g.e. , s. 91.

⁸⁵ a.g.e. , s. 92.

⁸⁶ a.g.e.

3.2.6. Mesleki Yargıda Karar

Bilginin toplanması, analiz edilmesi ve fikir alışverişi yapılmasının ardından karar alınmalıdır. Karar alımı sonrasında uygulama aşamasına geçilecek ve bu da sonuçların doğmasına yol açacaktır.⁸⁷

Karar alınmasından sonra da süreçle ilgili olarak belgelendirmeye yönelik bir dizi işlem yapılması gerekmektedir. Böylelikle yargı sürecinin hem sağlaması yapılabilir hem de var olan durum aslında sorunlar dizisinin parçası ise, diğer parçaların çözümüne yardımcı olabilir. Belgelendirme işlemi aşağıdaki koşulların varlığı altında daha da büyük önem taşımaktadır.⁸⁸

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

Yargı süreci sonunda karara bağlanan uygulama, sağlama amacı ile diğer meslek mensuplarının fikrine sunulabilir. Burada amaçlanan, kararın muhasebe standartlarına, işletmeye ve pratiğe uygunluğunu tartışmaktır.⁸⁹

⁸⁷ a.g.e. , s. 93.

⁸⁸ Gibbins ve Mason, a.g.e. , s. 155.

⁸⁹ a.g.e.

4. MUHASEBE MESLEĞİNDE ETİK

Diğer mesleklerde olduğu gibi muhasebe mesleğinde de kendine özgü etik kurallar vardır. Bu kuralların bir bölümü hukuki çerçevede yasallaştırılmış, bir bölümü ise meslek örgütleri tarafından yazılı kurallara dönüştürülmüştür. Etik kavramı ağırlıklı olarak subjektif temellere dayanmaktadır. Bu nedenle kişilerin kültürel diyalektiği, mensubu olduğu toplum, ırk, din ve ekonomik refah seviyesi gibi faktörlerin etkisi altındadır. Bu faktörler kişilerin etik kurallara uyup uymaması noktasında önemli rol oynamaktadır. İş hayatında da etik kuralların uygulanması bu faktörlerden önemli ölçüde etkilenir. Etik kuralları bilen, kabul eden ve değer veren herkesin bu kuralları mutlaka uygulayacağını beklemek yanlış olur. Etik kuralların uygulanması sırasında bazen psikolojik ve ekonomik etkenler ağır basabilir.⁹⁰

4.1. Ahlak Kavramı

‘Ahlak’, Arapça kökenli ‘hulk’ kelimesine dayanan bir sözcüktür. Aynı kökten türeyen ‘mahluk’ yaratılanı, bir anlamda ahlaklı olanı; ‘halık’ ise yaratana yani ahlak vereni tanımlar.⁹¹

‘İnsanın iyi veya kötü olarak sınıflandırılmasına yol açan manevi niteliklerine verilen ad’ veya ‘bireylerin insanlar arası ilişkilerde ‘iyi’ veya ‘doğru’ veyahut

⁹⁰ Hüseyin Ayni Kutlu, **Muhasebe Meslek Mensupları ve Çalışanlarının Etik İnkilemleri: Kars ve Erzurum İllerinde Bir Araştırma**, Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, Ankara, S. 63, s. 144

⁹¹ www.mustafaislamoglu.com (09.11.2011)

‘kötü’ ve ‘yanlış’ olarak nitelendirilen değerler ve toplumsal sorumluluklar çerçevesinde benimsedikleri, uymak zorunda buldukları davranış biçimleri ve kuralları’ olarak tanımlanabilir.⁹²

Başka bir deyişle ahlak, bir toplum içinde kişilerin benimsedikleri, uymak zorunda buldukları davranış biçimleri ve kuralları; belli bir toplumun belli bir döneminde bireysel ve toplumsal davranış kurallarını tespit eden ve inceleyen bilim; iyi nitelikler, güzel huylar olarak da tanımlanabilir.⁹³

4.2. Etik Kavramı

Etik (Ethique) Yunanca ethikos, de ethos’tan gelir. Adetler, ananeler, moral (ahlak) ile ilgili anlamındadır. Etik, insanlar arasındaki ilişkilerin temelinde yer alan değerleri, ahlaki bakımdan iyi ya da kötü, doğru ya da yanlış olanın niteliğini ve temellerini araştıran felsefe alanıdır.⁹⁴

Toplumsal yaşama dahil her bireyin ‘sosyal sorumluluk ‘ adını verebileceğimiz bir takım kaçınılmaz sorumlulukları mevcuttur. Bu sorumluluklar nedeniyle bireylerin tutum ve davranışlarında ‘ neyin iyi, neyin kötü’ ve ‘neyin yanlış’ olduğunu ayırt edebilme yeteneğine sahip olması ve tutum ve davranışlarını ona göre düzenlemesi ve sosyal sorumluluklarını yerine getirmesi gerekmektedir. Burada sözü edilen doğrular ve yanlışların, iyilerle kötülerin ayrımında kullanılan ve insanın var

⁹² Recep Pekdemir, ‘Türkiye’de Muhasebe Mesleği ve Meslek Ahlakı’, İstanbul, 1999, **Muhasebe Finansman Dergisi**, S. 4, s. 21.

⁹³ **Türkçe Sözlük**, Türk Dil Kurumu, Ankara, 1988, s. 30.

⁹⁴ Fehmi Yıldız, **Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlakı**, İstanbul, 2002, Der Yayınları, s. 17.

olduğu günden bu güne değin değişime uğrayan ‘ölçü’ lere ‘ etik ‘ adı verilmektedir.⁹⁵

Etik, bir insanın davranışları esnasında kullandığı ahlaki ilkeler bütünüdür.⁹⁶

Kişilerin nasıl davranmaları gerektiğini gösteren etik, görev ve sorumlulukları esas alan bir davranış kuralı ya da disipline işaret etmekte ve bir kişinin neyi yapıp yapmaması gerektiği konusunda davranış biçimini tanımlayan kuralları konu edinmektedir.⁹⁷

4.3. Ahlak ve Etik İlişisine Kavramsal Yaklaşım

Günlük hayatta etik kavramı, ahlak kavramı ile aynı anlamda kullanılmaktadır. Yakın ilişkileri olan etik ve ahlak kavramları arasındaki temel fark, etik kavramının genel olarak ahlakı konu alan disiplini belirtmesidir. Bu anlamda etik, ahlak felsefesiyle eş anlamlı sayılır.⁹⁸

Ahlak, nasıl davranılacağına ilişkin yazılı olmayan standartlar içerir. Etik ise daha soyut kavramlara dayalıdır ve bu kavramlardan neler çıkarılabileceğine çalışarak yazılı kurallar içermesi beklenir.⁹⁹

⁹⁵ Salih Özel, ‘**Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinde Etik-1**’, Ankara, (Temmuz 2000), Yaklaşım Aylık Dergisi, S. 91. , s. 18.

⁹⁶ Hüseyin Ali Kutlu, ‘**Muhasebe Meslek Mensupları ve Çalışanlarının Etik İkiimleri: Kars ve Erzurum İllerinde Bir Araştırma**’, Ankara, 2006, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, s. 146.

⁹⁷ a.g.e

⁹⁸ a.g.e

⁹⁹ a.g.e

Bireyle birey, bireyle toplum, bireyle çevre, bireyle yaratıcı, toplumla toplum, toplumlar ve burada sayılamayan bir dizi ilişkide, davranış ve tutun biçimini ve ilişkinin düzeyini belirleyen bir takım ilke, kural ve değer yer almaktadır. Söz konusu ilke, kural ve değer toplamına ismen ‘etik’ veya ‘ahlak’ denmesinin etimolojik kökene dayalı farklılığı muhakkaktır. Elbette çağrıştırdığı husus ve yaşattığı duygu bağlamında farklılıkların olması da doğaldır. Ancak ahlaki vasa ilişkin bireysel tutum, bunun mesleki ve toplumsal yansıması bağlamında felsefi derinliğe dalmadan ve farklılıklarda kaybolmadan konu ele alınabilmelidir, alınabilir.¹⁰⁰

4.4. Meslek Etiği

Meslek etiği, belirli bir meslek grubuna ilişkin ortaya konmuş ve o mesleği yerine getirenlerin uyguladığı veya uygulamaya zorlandığı kurallar bütünüdür.¹⁰¹

Meslek etiği, mesleki faaliyetle ilgili neyin doğru, neyin yanlış olduğu husularında değerlere dayalı kuralları ortaya koyar.¹⁰²

Meslek ahlakı ya da etiği, mesleki davranışla ilgili neyin doğru, neyin yanlış, neyin haklı neyin haksız olduğu hakkında inançlara dayalı ilkeler ve kurallar topluluğudur, biçiminde tanımlanabilir. Meslek ahlakı denildiğinde, iş yaşamıyla ilgili iyi-kötü, doğru-yanlış ve haklı-haksız uygulamaların incelenmesi akla

¹⁰⁰ Abdulkerim Daştan, ‘ **Etik Eğitiminin Muhasebe Eğitimindeki Yeri ve Önemi: Türkiye Değerlendirmesi** ’, Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, 2009, S. 1. , s. 284.

¹⁰¹ İ. Dalay, ‘ **Yöneticilerin Sosyal Sorumlulukları** ’, Maliye-İktisat-Hukuk Yazıları Dergisi, (Ocak-Mart 2000) , S. 66. , s. 40.

¹⁰² S. K. Selimoğlu, ‘ **Muhasebe Eğitiminin Meslek Mensubu Adaylarına Ahlaki Doğruları Kazandırmadaki Rolü** ’, **XX. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, Antalya, 23-27 Mayıs 2001, s. 5.

gelmektedir. Ahlakın incelenmesinde kullanılan araçlar 'ne yapılması' ile ilgili bir dizi ilkeler, kurallar, değerler ve düşüncelerdir. Ahlaki davranışla ilgili ilkelere ve standartlara dayalı yargılar, genellikle din ve felsefi düşünceden, kültürel değerlerden, yasalardan ve insan vicdanından kaynaklanmaktadır.¹⁰³

Meslek etiğiyle ilgili olan değerlerin bir kısmı vicdani kanaatlere dayanırken, bir kısmı da o işin bağlı bulunduğu oda, dernek, cemiyet, birlik vb. organizasyonlar tarafından düzenlenmiş yazılı kurallara dayanır. en üst seviyede is yasalaşmış kurallar yer alır. Bu değerlerin ihmal veya ihlali durumunda yasal müeyyideler daha ağır olabilirken, mesleki örgütlerin yaptırımları nispeten hafif olabilir. Subjektif olduğu için vicdani kanaatin yaptırımı diğerlerine göre çok daha hafif veya çok daha ağır olabilir.¹⁰⁴

4.5. Muhasebe Meslek Etiği

Muhasebecilik , iş dünyası sistemi içinde kendi kendini düzenleyerek gelişen bir meslek durumundadır ve çeşitli gelişmiş ülkelerde uzun dönemler sonucunda geliştirilen etik kurallarına sahiptir. Muhasebeciler, diğer meslek mensupları gibi, çevresel felaketlerin yaşandığı, kuralların riayet edilmediği, uygun olmayan işlerin gerçekleştirildiği, yolsuzlukların baş gösterdiği bir ortamda ve hızla değişen bir dünyada hizmet vermektedirler. Dolayısıyla, profesyonel meslek mensuplarının faaliyetlerinde ve sundukları hizmetin kapsamında, söz konusu olumsuzluklardan

¹⁰³ Seval Kardeş Selimoğlu, ' Muhasebede Meslek Ahlakı Yaklaşımı' , **3. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, Kemal Bay Oteli, Antalya, 30 Nisan-4 Mayıs 1997, İSMMMO Yayın No:20, s.144, 145.

¹⁰⁴ Kutlu, **a.g.m.** , 147

daha fazla etkilenmemek için mesleki etik kurallarına sahip olması ve bu kurallara riayet ederek bağlı kalması, bir gerek olarak karşımıza çıkmaktadır.¹⁰⁵

Muhasebe meslek etiği, muhasebe meslek mensuplarınca gerek faaliyetlerin yürütülmesi sırasında gerekse herhangi bir sebeple mesleki faaliyetin yürütülmediği durum ve dönemlerde, kanunlara uygun işlemlerin yapılması yanında toplumun değer yargılarına da önem verilerek güvenilir bilgilerin topluma sunulması ve müşteriler, toplum, meslektaşlar ve ilgili meslek kuruluşları ile olan ilişkilerde uyulması gereken kurallar bütünüdür.¹⁰⁶

Mesleğe yönelik toplumsal güveni korumak ve mesleğin kredibilitesini arttırmak, muhasebe meslek mensuplarının etik değerlere sahip olmaları ile mümkün olabilir. Muhasebe mesleğinin uygulanmasında güven unsurunun önemine binaen güvene layık olabilmenin gerekleri yapılmalıdır. Bunun için meslek kurulları, ulusal ve uluslararası bazda birbirlerini tamamlayan etik kurallar saptamışlardır. Bu kurallardan herhangi birinin eksikliği, mesleğe ve meslek üyelerine duyulan güvenin sarsılmasına neden olabilmektedir. Bu nedenle her üyenin, her yerde ve her zaman bu kuralları dikkate alarak görevini yapması yaşamsal bir öneme sahiptir.¹⁰⁷

¹⁰⁵ Recep Pekdemir, 'Ülkemiz Muhasebe Mesleğinde Etik Kurallarının Geliştirilmesi Gereği', **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, (Ocak 2000), S. 5. , s. 12.

¹⁰⁶ Abdülkerim Daştan, **Meslek Ahlakı Kuralları ve Muhasebe Mesleğindeki Yeri**, Trabzon, 2001, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, s.31.

¹⁰⁷ Abdülkerim Daştan, 'Etik Eğitiminin Muhasebe Eğitimindeki Yeri ve Önemi:Türkiye Değerlendirmesi', **İstanbul, Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, 2009, S. 1. , s. 285.

4.6. Muhasebe Meslek Ahlak Kuralları

Muhasebe mesleğinin toplumun refahı açısından diğer mesleklerin taşıdığı önem kadar önemi vardır ve diğer mesleklere duyulan ihtiyaç kadar muhasebe mesleğine de ihtiyaç duyulmaktadır. Bu nedenle muhasebeciler, toplumdaki meslekler arasında yapılan sıralamada önemli bir yer tutmaktadırlar. Çünkü, muhasebecilerin en önemli görevleri, toplumun yararına hizmet etmek ve çıkarlarını korumaktır. İşte bu açıdan muhasebe mesleğini icra eden kişilerin yüksek mesleki ahlak standartlarına sahip olmaları gerekir. Mesleki ahlak kurallarının geçerliliği, ayrıca toplumun mesleğe ve onun faaliyetlerine karşı güvenin ve saygınlığın artmasıyla da doğru orantılıdır.¹⁰⁸

Muhasebe açısından oluşturulan meslek ahlakı kuralları yazılı bir hale getirilmeli ve kişisel görüşe bağlı olarak değişken, isteğe bağlı ve tartışılabilir olmamalıdır. Yazılı hale getirilen meslek ahlakı kuralları, meslek standartları yasasının oluşmasına zemin hazırlar. Bu da toplumun bir yasaya sahip olmasını ve meslek hakkında yargıya varmasını sağlar. Bu bağlamda standartlar ise mesleğe girmek isteyen kişilere rehberlik görevi görürken, mesleği icra eden meslek mensuplarında da bir ölçüye sahip oldukları duygusu yaratır. Muhasebe meslek mensupları için belirlenmiş ve yazılı hale getirilmiş olan meslek ahlakı standartları, onları belirleyen kuruluşların üyelerine uygulanır ve bu standartlara uymayanlar ise bu kuruluşlar tarafından cezalandırılır ki, bu da meslek mensuplarını toplumun gözünde küçük düşmeye karşı korur ve hatta yüceltir.¹⁰⁹

¹⁰⁸ Yıldız, a.g.e. , s. 146, 147.

¹⁰⁹ Yıldız, a.g.e. , s. 147

4.6.1. AICPA Mesleki Davranış Yasası

Kısa adı AICPA olan Amerika Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü tarafından yapılan çalışmalarda ‘Meslek Ahlak Kuralları’ iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölüm ‘Prensip’ den oluşmaktadır. Bu prensipler altı başlık altında toplanmıştır.¹¹⁰Bunlar aşağıdaki gibidir;

- * Sorumluluklar
- * Kamu Yararı
- * Dürüstlük
- * Tarafsız ve Bağımsız Olma
- * Özenli Çalışma
- * Sunulan Hizmetin Kapsam ve Niteliği

Sorumluluklar: Sorumluluklar prensibi, muhasebe mesleğinin toplumda etkili bir rol üstlendiğini ifade etmekte olup, bu role uygun olarak muhasebecilerin mesleki hareketlerinden faydalanan tüm topluma karşı sorumluluk sahibi olmalarını ifade etmektedir.

Kamu Yararı: Kamu yararı prensibi, meslek mensuplarının kamuya karşı sorumlu olduklarını ifade etmektedir. Meslek mensupları görevlerini yerine getirirken,

¹¹⁰ Fikret Otlu, ‘ Muhasebe Mesleğinde Tarafsızlık Kavramı ‘ , **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, (Temmuz 2001), S. 11, s. 87.

kamu güvenini sarsacak davranışlardan uzak durmak ve kamu yararına hizmet etmek zorundadır.

Dürüstlük: Dürüstlük prensibi, kamu güvenini sağlamak ve bunu devam ettirebilmek için, meslek mensuplarının mesleki sorumluluklarını dürüst bir şekilde yerine getirme zorunluluğunu ifade etmektedir.

Tarafsız ve Bağımsız Olma: Tarafsız ve bağımsız olma prensibi, meslek mensubunun denetim ve tasdik hizmetini yaparken gerçekte ve görünürde bağımsız olması gerektiğini ifade etmektedir. Meslek mensubu, mesleki sorumlulukların yerine getirilmesinde tarafsız olmak ve çıkar çatışmasından uzak kalmak zorundadır.

Özenli Çalışma: Özenli çalışma prensibi, meslek mensubunun mesleki ve ahlaki standartları öğrenip benimsemesi gereğini, mesleki yeterliliğini ve hizmetin kalitesini geliştirmek için çaba göstermesi gerektiğini ifade eder. Meslek mensubu mesleki sorumluluğunu yerine getirirken, yapabileceğinin en iyisini yapmalıdır.

Sunulan Hizmetin Kapsam ve Niteliği: Bu prensip, meslek mensubunun yapacağı işlerin kapsamı ve niteliğini önceden bilmesi ve yukarıda sayılan prensiplere uygun hareket etmesi gereğini ifade etmektedir.

Burada belirtilenler ilke düzeyindedir. Bunların uygulamaya dönüştürülmesinde ise biraz daha ayrıntılı ele alınması gerekmiştir. Bunun sonucunda AICPA için geliştirilen ‘Meslek Ahlak Kuralları Yasası’ nın ikinci bölümü ‘Kurallar’ olarak sınıflandırılmış ve 11 adet kural öngörülmüştür.¹¹¹

¹¹¹ Pekdemir, a.g.m. , s. 21.

Bu kurallar şunlardan oluşmaktadır,¹¹²

Kural Numarası	Kural
-----	-----
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

¹¹² Selçuk Uslu, ‘ Muhasebe Mesleği, Meslek Ahlakı ve Moral Değerler’ , **Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, Kemal Bay Oteli, Alanya, (30 Nisan-4 Mayıs 1997) , İSMMMO Yayın No:20, s. 28.

503 Komisyon ve Başvuru (Danışma) Ücretleri

505 Mesleği İcra Biçimi ve İsim

4.6.2. IFAC’ın Meslek Mensupları İçin Meslek Ahlakı Kuralları Yönetmeliği

IFAC’ın muhasebe meslek mensupları için oluşturmuş olduğu meslek ahlakı kuralları yönetmeliği 18 bölümden oluşmaktadır.

Bu bölümlerden ilk yedi tanesi tüm profesyonel muhasebeciler için geçerli kılınmakta, diğer yedi tanesi serbest çalışan meslek mensupları için öngörülmekte, kalan dört tanesi ise bağımlı çalışan meslek mensuplarına uygulanmaktadır.¹¹³

Bu bölümler şu şekilde sıralanmaktadır: ¹¹⁴

Birinci grubu oluşturanlar;

1. Dürüst ve tarafsız olmak
2. Ahlaki çatışmaların çözümlenmesi
3. Mesleki yeterlilik
4. Gizlilik

¹¹³ Pekdemir, **a.g.m.** , s. 22

¹¹⁴ **a.g.m.**

5. Vergi uygulamaları

6. Bölgesel/ülkesel teknik standartların ve ahlak kurallarının önceliği

7. Meslek mensubu ile ilgili gerçeklerin yayınlanmaması

İkinci grubu oluşturanlar

8. Bağımsızlık

9. Mesleki yeterlilik ve muhasebeci olmayanlardan yararlanmanın sorumlulukları

10. Ücret ve komisyonlar

11. Kamu yararına uygulamalar

12. Müşterilerin para ve benzeri varlıkları

13. Kamu yararına serbest çalışan diğer profesyonel meslek mensupları ile ilişkiler

14. Reklam yapma ve müşteriye yaklaşma biçimi

Üçüncü grubu oluşturanlar

15. İşverenlerle çatışma

16. Profesyonel meslektaşların desteklenmesi

17. Mesleki yeterlilik

18. Raporlama

4.7. Muhasebe Mesleğinde Etik Eğitimi

Muhasebe eğitiminde hedef, öğrencide şimdiki ve gelecek profesyonel yaşamında mali olayı teşhis, tanımlama, kaydetme ve sunmada muhasebe dil ve işlem tekniğini öğrenciye yerleştirmektir. Muhasebe etik eğitiminde hedef ise, muhasebe hedeflerini öğrencinin doğru biçimde yerine getirmesini ve bunun yanında çatışma ve ikilemleri çözmede kendisine yardımcı olacak yöntemleri öğrenciye kazandırmaktır. Diğer bir ifade ile öngörülen eğitim yoluyla kazandırılabilir nitelikli istendik özellikleri öğrencinin bilgi işletim sistemine yerleştirmektir. Öngörülen hedefler ise; gözlenebilir, ölçülebilir davranışları bünyesinde barındırmaktır.¹¹⁵Gözlenebilir ve ölçülebilir davranışlar;

- * Muhasebe eğitimi ile etiksel sorunların ilişkisinin açıklanması
- * Muhasebede etiksel sorunları ve uygulamaları tanıma
- * Ahlaki zorunluluk duygusu ve sorumluluk duygusu geliştirme
- * Etiksel çatışma ve ikilemler ile yeterlilikler geliştirme
- * Muhasebe mesleğinde belirsizlikle ilgili durumlarla mücadele etmeyi öğrenme

¹¹⁵ Ahmet Ünsal, ‘ Muhasebe Etik Eğitim Sistem Bileşenlerinde Sürekli Etkin Eğitim’ , **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 2009, S. 22. , s. 411.

* Etiksel davranışların geliştirilmesidir

4.7.1. Etik Eğitimi

Etik eğitimi, insanlara davranışlarında, verecekleri kararlarda ve mesleki faaliyetlerinde etik bir boyut olduğunu kavratmaya; bireylerin kişisel, örgütsel, ve başkalarına ait değerleri anlamalarını sağlamaya; meslek alanında yaşanan etik sorunlara ilişkin duyarlılığı geliştirmeye; etik davranışlar sergilemenin önemi ve etik sorunların çözümü konusunda beceri kazandırmaya yönelik yapılan faaliyetleri kapsayan süreç şeklinde tanımlanabilir.¹¹⁶

Etik eğitiminin amacı; etik zorunluluk, kişisel sorumluluk ve etik ikilemlerle başa çıkabilmede etik konuların tanımlanması ve analizi ile ilgili yetenek geliştirme ve ahlaki muhakeme açısından öğrencilerin cesaretlendirilmesi olarak ifade edilebilir.¹¹⁷Bu amacın gerçekleştirilebilmesi için etik eğitimi, açık olmayan veya birbiriyle çatışmalı olan alternatif faaliyetler arasında ortaya çıkan tercihlerin ahlaki sonuçlarının değerlendirilmesini de içermelidir.¹¹⁸

4.7.2. Muhasebe Etik Eğitimi

Muhasebe etik eğitimi; muhasebe mesleği ve toplumun yüksek menfaatlerinin etik zorunluluk, bireysel ve mesleki sorumluluklar çerçevesinde korunması için geleceğin muhasebe meslek mensuplarının etik muhakeme ve sorumluluklarının

¹¹⁶ Daştan, **a.g.m.** , s. 286.

¹¹⁷ **a.g.m.**

¹¹⁸ **a.g.m**

geliştirilmesini sağlamaya yönelik meslek etiği, mesleki değer, tutum ve davranışı kapsayan eğitim-öğretim sürecidir.¹¹⁹

Muhasebe etik eğitiminin amacı, öğrencilerin muhasebe etiği ve muhasebede etik değişimle ilgili gelişimini sağlamaktır. Başka bir deyişle muhasebe eğitiminde etik eğitime yer vermenin amacı, etik konularda öğrencileri ikna etmek değil, onların muhasebe uygulamalarında karşılaşılan etik sorunların farkında olmalarını, konuyla ilgili analitik yeteneklerinin ve ahlaki zorunluluğa ilişkin hassasiyetlerinin geliştirilmesini sağlamaktır.¹²⁰

Bu amaçla muhasebe etik eğitime yönelik etkin bir müfredatın; üniversite, fakülte ve bölüm bazında muhasebe ve etik eğitiminin amaçları çerçevesinde bir uzlaşmanın olması, öğrencilerin muhasebe etik eğitiminin bireysel ve geleceğe yönelik mesleki açıdan gerekliliğine ve önemi olduğuna inanması, mezuniyet sonrası meslek sınavlarına muhasebe etik eğitimi konularının dahil edilmesi, etik eğitimi düzenlemesi ile uygulamasının çok iyi tasarlanması ve tam olarak uygulanmış değerlendirme süreçleriyle revize edilerek yenilenmesi şartlarını taşıması gerekir.¹²¹

Muhasebe etik eğitiminde ‘öğrenci’, konunun ele alınmasında üzerinde en çok durulan unsuru oluşturur .Ancak en az öğrenciler kadar öğretici ve eğitim programı da önem arz etmektedir.Bu önemi nedeniyle muhasebe öğreticileri; etik konular hakkında bilgi sahibi olmak, konuyla ilgili geniş sorumluluklar almak ve öğrencilerin çoğunun etik eğitimi almamış olması ve etik eğitiminin var olan

¹¹⁹ Daştan, a.g.m. , s. 287.

¹²⁰ a.g.m.

¹²¹ a.g.m.

dersler içinde verilmesi ile yaşanan zaman bölüşümüne dayalı temel sıkıntıların bulunduğu belirtilmektedir.¹²²

4.7.2.1. IFAC Etik Eğitim Çerçevesi

Mesleki değerleme farklılıkları, etiksel çatışmaların çözümünde kullanılabilecek irrasyonel değer parametrelerini asgariye indirip, ortak temellendirmeyi sağlamak amacıyla muhasebe etik eğitim çerçevesine ihtiyaç bulunmaktadır. Çünkü çoğu zaman etiğin ne olduğu birkaç dar kavramla kısırlaştırılmaktadır.¹²³

IFAC bu bilgi kirliliğinin ya da dilgilendirmenin (disinformation) önüne geçmek ve üyelerine yol göstermek amacıyla muhasebe etik eğitim çerçevesini hazırlayarak yayınlamıştır. Buna göre IFAC, Etik Eğitim Çerçevesinde birikimli dört aşamalı bir çerçeve oluşturmuştur.¹²⁴

4.7.2.1.1. Öğrencilere Etik Teori Bilgisi Kazandırmak

IFAC'ın dört aşamadan oluşan eğitim çerçevesinin birincil temel aşamasını öğrencilere etik teori bilgisi kazandırma aşaması oluşturmaktadır. Bu aşamada öğrencilere muhasebe kararlarını ilgilendiren etik ve mesleki standartlara dair bir algılayış biçimi geliştirmeleri hedeflenmektedir. IFAC Etik İlkelerinde belirtilmiş olan temel meslek etiği ilkeleri ve genel etik ilkeleri ile ilgili bilgi birikimi , etik karar verme ve etik davranma yetisinin geliştirilmesi için gereklidir. Bundan dolayı

¹²² a.g.m. , s. 288.

¹²³ Ünsal, a.g.m. , s. 413.

¹²⁴ a.g.m.

bu aşamada mesleki değerleri, etik algısını ilgilendiren hususlarla ilgili temel bilgiler öğretilir.¹²⁵

Etik Teori Bilgisi, etik teorileri ve temel etik sistemlerinin bilgisine sahip olmayı ifade etmektedir. Etik Teori Bilgisine sahip olmak, etiksel değerlendirme yapabilmenin mihenk taşıdır.¹²⁶

Muhasebe işlem süreçlerindeki bazı tartışmalı sorunları, etik teorilerin bilgisine ve teorilerin sınırlamalarına sahip olunmaması durumunda, etik çerçeveleri uygulayarak çözmek oldukça zordur. Yönetimin ya da kişilerin algı düzeylerinin açık olmadığı durumlarda gerçekte var olan ahlaki problem, problem olarak algılanmayacaktır. Bununla birlikte etik teorileri etik sorunlara her durumda açık yanıtlar verememektedir. Etik çerçevelerin gücü, etik kararları destekleyen temel nedenleri belirlemeye yardımcı olmaktadır.

4.7.2.1.2. Etiksel Duyarlılık Geliştirmek

Etiksel duyarlılık, kişinin karşılaştığı ya da karşılaşacağı davranışta neyin, neden dolayı etik ya da etik olmadığını, etik teori bilgisi ile kolayca ayırt etmesini ifade etmektedir.¹²⁷

Muhasebe müfredatında muhasebe etiğine yer verilmesi, sonuçta ahlaki konulara daha duyarlı davranılmasını sağlayacaktır. Bu durum ise, bilgi kullanıcıları tarafından daha da yüksek güvene neden olacaktır. Muhasebenin yüksek derecede

¹²⁵ a.g.m.

¹²⁶ a.g.m. , s. 414.

¹²⁷ a.g.m.

teknik bir disiplin olması nedeniyle salt muhasebe teknik eğitimi, doğru uygulamaların gerçekleştirilmesi konusunda yetersiz kalmaktadır. bu nedenle muhasebe uygulamalarındaki etik konuların anlaşılabilirliği ve tanımlanabilirliği için muhasebe etiği dersi verilmesi kaçınılmaz bir zorunluluktur.¹²⁸

4.7.2.1.3. Etiksel Muhakeme Kabiliyetini Geliştirmek

Bilgiyi dilgiden ayırma yeteneği, etik teori bilgisinin aynı zamanda bilimsel bilgi ile desteklenmesini de gerektirmektedir. Aksi durumda bilimsel bilginin yerine gerçekliğin küçük bir parçası olan dilimsel bilgiler, bütüne teşmil edilerek yapılan dilgilendirmeler ve dilgiler ayırt edilemeyecektir. Diğer bir ifade ile dilginin bilgiden ayırt edilmesi, yüksek düzeyde muhakeme kabiliyetinin edinilmiş olup olmamasına göre sonuç ortaya çıkacaktır.¹²⁹

Mesleki yargılamalar, etik ile ilgili çekirdek değerlerin üzerine kuruludurlar. Muhasebeciler için temel ilkelere uygun tercihler yapabilmek, etik ile ilgili bilgiye duyarlılığı gerektirmektedir. Bu doğrultuda etiksel yargılama aşaması, uygulama aşaması olarak karşımıza çıkar. Bu aşamada muhasebe veya muhasebeciler, gerekçeli ve bilgiye dayanan kararlar vermek için etik ile ilgili bilgi ve duyarlılığı nasıl bağdaştırıp kullanacaklarını öğrenirler.¹³⁰

¹²⁸ a.g.m. , s. 415.

¹²⁹ a.g.m.

¹³⁰ a.g.m.

4.7.2.1.4. Etik Eğitim Politikalarının Sürekli Yenilenmesi

IFAC etik eğitim çerçevesinde, meslek yaşamında hayat boyu sürecek bir sorumluluk mekanizmasının oluşturulmasına ve bunun güçlendirilmesine odaklanılması tavsiye edilmektedir. Bu aşamanın amaçları şunlardır.

* Muhasebecilerin, etik tehditlerle baş edebilmek için temel etik ilkelere dayanan davranış kalıpları geliştirmeleri gerekmektedir.

* Bu süreç, sürekli profesyonel gelişim üzerinden ilerlemelidir.

* Yetkinlik aşamasında, kişisel etik ilkeleri ve kurumsal algılayış biçimi ile etiksel yargılama yapabilme kabiliyeti sınanır.

Eğitim ve öğretim süreci statik bir süreç olmayıp dinamik bir süreçtir. Çünkü eğitimin ruhunda; sürekli var olan kalite düzeyi yüksek bilgiyi edinmek, bilimsel bilgiler ve verilerden elde edilen yeni bilgilerin sürekli gelecekle ilişkilendirilmesi bulunmaktadır. Diğer bir ifade ile kişinin bilgilerini yenilemesi ya da iyileştirmesinin ifadesidir. Bilimin gerisinde bir eğitim anlayışı veya sadece var olan bilginin işlenmesi ve yeni bilgilere kapalılık, bilgiye dayalı eğitim olmayıp geleneğe dayalı eğilimlerin öğrenciye transferidir.¹³¹

¹³¹ a.g.m. , s. 416.

5. MUHASEBE STANDARTLARI

Standart kavramının sözlük anlamı şu şekildedir:¹³²

1. Bir nitelik veya niceliğin kabul edilmiş şekli.
2. Örnek veya temel olarak alınabilen.
3. Belli bir tip üzerine yapılmış veya ayrılmış.
4. Normlara, kanuna, kullanıma v.b. uygun olan.

Muhasebe standardı, ekonomik birimler tarafından üretilen ve ekonomik kararlarda kullanılacak bilgilerin ortak bir dille üretilmesini ve sunulmasını sağlamaya yönelik bir mekanizmadır. Muhasebe standardının olmaması , her ekonomik birimin kendi belirleyeceği muhasebe kural ve esaslarına göre bilgi üretmesi demektir ki bu da her birimin ürettiği bilgilerin değerlendirilmesi, yorumlanması ve bu bilgilerin ekonomik kararlarda kullanılabilmesi için, bilgiyi üreten her birimin uyguladığı muhasebe kural ve esaslarının ayrı ayrı öğrenilmesi ve bilinmesi gereğini ortaya çıkaracaktır.¹³³

¹³² <http://tdkterim.gov.tr/?kelime=standart&kategori=terim&hng=md> (25.12.2011)

¹³³ Donald E. Kieso ve Jerry J. Weygandt, **Intermediate Accounting**, New York, 1992, John Wiley & Sons Inc. , s. 3., s. 25'ten, Dalkılıç, **a.g.e.**

Muhasebe standartlarına ihtiyaç duyulma sebeplerini maddeleyerek açıklamaya çalışırsak;¹³⁴

* Uygulamadaki farklılıkları ortadan kaldırmak

* Muhasebe ilkelerinde tekdüzeni gerçekleştirmek

* Finansal tabloların açık, uygun, anlaşılabilir, tarafsız ve karşılaştırılabilir olmasını sağlamak

* İşletmeyle ilgili kişi ve kurumların yanlış değerlendirmelerine ve karar vermelerine engel olmak

* Uluslararası alanda finansal bilgi üretimi ve sunulması sırasında ortak bir dil oluşturmak

Küreselleşme, Dünya'nın çeşitli bölgelerindeki finans piyasalarının, benzer kural ve düzenlemelere sahip olması ve tek bir piyasa gibi faaliyet göstermesidir.¹³⁵

Küreselleşme ve artan rekabetle birlikte günümüzde, şirketlerin mali yapısına ilişkin açık, doğru, anlaşılabilir, tarafsız ve yorumlanabilir finansal raporlar çok daha önemli hale gelmiştir. Küreselleşmenin hızla arttığı bir ortamda, farklı ülkelerde farklı kurallara göre hazırlanan finansal raporların uyumlaştırılması ihtiyacı doğmuştur. Bu çerçevede, muhasebe standartlarında uluslararası uyumun

¹³⁴ Murat Kiracı ve Tunç Köse, 'IASC, FASB ve TİMÜDESK'teki Muhasebe Oluşturma Süreci ve Uyumlaştırma', *Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 2002, S. 3. , s. 49. , s. 25'ten. , **a.g.e.**

¹³⁵ Suna Oksay ve Onur Acar, 'Sigorta Sektöründe Uluslararası Finansal Raporlama Standartları: Kurumlar ve Standartların Özetleri', *Sigorta Araştırma ve İnceleme Yayınları-3*, İstanbul, (Aralık 2005), s. 16.

sağlanması ve uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulmasını gerektiren faktörler aşağıda sıralanmıştır.¹³⁶

- * Sermaye piyasalarının uluslararasılaşması
- * Çok uluslu şirketlerin sayısındaki artışlar
- * Bağımsız denetim firmalarının etkinliğinin artması
- * Ekonomik birlik oluşturma hedefleri
- * Uluslararası düzenlemelerdeki gelişmeler

Günümüzde finansal bilgilerin hazırlanması ve sunulması sırasında, uygulamadaki farklılıkların ortadan kaldırılması, finansal raporların uluslararası alanda güvenilir, anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir olması için ortak muhasebe standartları büyük önem taşımaktadır. Bilginin güvenilir ve karşılaştırılabilir olması, firmaların faaliyetlerinin ve risk profillerinin eşit koşullarda değerlendirilmesine imkan verecek olan etkin kural ve standartlara dayalı muhasebe uygulamalarının olmasıyla yakından ilişkilidir.¹³⁷

Gelişmiş ülkelerde ve bu ülkelerdeki birçok gelişmiş kuruluşta dahi, muhasebe uygulamalarına dayalı problemlerden kaynaklanan bilgi hatalarını gidermekte yetersiz kalılabilmektedir. Gelişmekte olan ülkelerin çoğunda ise zayıf muhasebe sistemleri nedeniyle şeffaflığın artırılması güçleşmektedir. Zayıf muhasebe

¹³⁶ Saim Üstündağ, ‘ Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci’ , **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, (Nisan 2010), S. 1. , s. 44. , s. 16, 17’den, **a.g.e.**

¹³⁷ Türkiye Bankalar Birliği Bankacılık ve Araştırma Grubu, ‘Şeffaflığın Önemi Üzerine Bir Değerlendirme’ , **TBB Yayınları**, (Ocak 2002), s. 7. , s. 17’den. **a.g.e.**

standartları aynı zamanda sermaye yeterliliği gibi diğer uygulamaları da olumsuz etkilemektedir.¹³⁸

Küreselleşen Dünya’da tek başına makro ekonomik politikalar, rekabet gücünü arttırmaya yeterli olamamakta ve şirketlerin yeni ekonomik ve ticari düzene adapte olarak rekabet edebilmesi için mikro seviyede de değişime ayak uydurması gerekmektedir. Bu çerçevede, mali tabloların şirketler hakkında doğru ve yeterli bilgi vermesi son derece önemlidir. Yatırım kararı verecek yatırımcılar için de bu olmazsa olmaz koşulların başında gelmektedir. İşte bu noktada, uluslararası muhasebe standartları Dünya çapında bir kıyaslama ve değerlendirmeye imkan veren doğru ve kaliteli bilgi üretilmesini sağlamaktadır.¹³⁹

5.1. Muhasebe Standartlarının Tarihçesi

Uluslararası Muhasebe Standartları, IASC-International Accounting Standards Committee (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi) tarafından yayınlanmaktadır. IASC, 1973 yılında ülkelerin muhasebe meslek örgütleri tarafından kurulmuş ve ilk toplantısı 29 Haziran 1973 tarihinde Londra’da gerçekleşmiştir. IASC’nin Haziran 1973’te kurulmasında Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve ABD’deki muhasebe meslek örgütleri rol almıştır. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi 1973 yılından 2001 yılına kadar bu statüde hizmet vermiş ve Uluslararası Muhasebe Standartlarını yayınlamıştır. Bu komite, 2001 yılı başından itibaren IASB-International Accounting Standards Board (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu) adını almıştır.

¹³⁸ Oksay ve Acar, **a.g.e.** , s. 19.

¹³⁹ **a.g.e.** , s. 17.

IFAC (International Federation of Accountants-Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu) 1977 yılında kurulmuştur.1981 yılında IFAC ve IASC bir antlaşma imzalayarak, IASC'nin Uluslararası Muhasebe Standartları hazırlama ve yayınlama konusunda tam yetkili olduğu belirtilmiştir. Yine bu anlaşma ile birlikte IFAC'ın üyeleri aynı zamanda IASC'nin üyeleri durumuna gelmiştir. Ancak bu üyelik durumu Mayıs 2000'de sona ermiştir. Çünkü IASC, Mayıs 2000'den sonra yeni bir yapılanmaya gitmiştir. Bu tarihten sonra IASC bir vakıf statüsüne dönüşmüştür.

2001 yılından itibaren FASB (Financial Accounting Standards Board- Finansal Muhasebe Standartları Kurulu), ABD'de baş gösteren muhasebe skandalları sebebiyle kendisini uluslararası arenada standart düzenleyici olarak ilan etmiştir. Bu tarihten itibaren de IASB ve FASB, toplum çıkarlarının korunması doğrultusunda, şeffaf, karşılaştırılabilir, küresel bir şekilde uygulanabilen, yüksek düzeyli, anlaşılabilir finansal raporlamanın gerçekleştirilmesine hizmet edecek standartların geliştirilmesi ve yayınlanması şeklinde hizmet vermektedirler. Ayrıca yapılan bu çalışmaların yanı sıra, özellikle 2007 yılından itibaren, bu iki standart düzenleyici kurumun oluşturmuş olduğu standartların yakınsama çalışmaları da günümüze kadar devam etmektedir.

5.2. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) ve Finansal Raporlama Standartları Kurulu (FASB)

IASB ve FASB; muhasebe standartlarını oluşturan, düzenleyen ve geliştiren, bunun yanında devletler, uluslararası ekonomik çevreler ve muhasebe meslek örgütleri tarafından desteklenen ve kabul gören, alanında yetkin meslek uzmanlar tarafından örgütlenmiş önemli iki kuruluştur.

5.2.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu

IASB bağımsız, kar amacı gütmeyen, toplum yararına çalışan bağımsız bir kuruluştur. Kuruluşun ilkesel amaçları aşağıdaki gibidir¹⁴⁰;

- * Yüksek kalitede, anlaşılabilir, uygulanabilir ve küresel anlamda kabul görmüş uluslararası finansal raporlama standartları setini, kendi ölçülerine göre geliştirmek,
- * Bu standartların uygulama ve kullanımını daha ileri seviyeye taşımak,
- * Yeni sanayileşen ekonomiler ile küçük ve orta büyüklükteki girişimlerin finansal raporlama ihtiyaçlarını göz önünde bulundurmak,
- * Ulusların muhasebe standartları ile IFRS'nin, yüksek kalitede çözümlerin ortaya çıkarılma amacı ile birbirine yakınsamasını sağlamak,

5.2.1.1. IFRS Tercüme Komitesi

IASB tercüme komitesi, IASB'nin tercümeden sorumlu kısmıdır. Bu komite; bir çok farklı ülkenin profesyonel altyapılarından süzülüp gelen, müteveli heyeti tarafından atanan ve oy hakkına sahip 14 üyeden oluşur. Tercüme komitesi, günümüz içeriği ile sayısı artan temel, yaygın muhasebe sorunlarını eş zamanlı olarak gözden geçirmek ve oluşturulan bu yeni standartlar üzerinden de otoritesini hissettirici şekilde ilgililere rehberlik etmekle yükümlüdür. Tercüme Komitesi, benzer ulusal komitelerle tercümelerin gelişimi süresince yakın şekilde çalışır.

¹⁴⁰ <http://www.ifrs.org/The+organisation/IASCF+and+IASB.htm> (30.09.2011)

5.2.2. Finansal Muhasebe Standartları Kurulu

FASB 1973 yılında, devletle ilgisi bulunmayan kurullar tarafından ilerletilmiş finansal raporlama hazırlıklarından ibaret olan finansal muhasebe standartlarını oluşturmak için özel sektör içinde dizayn edilmiş bir organizasyondur.

5.2.2.1. FASB'nin Misyonu¹⁴¹

FASB'nin misyonu, yatırımcılar ve diğer finansal rapor kullanıcılarının karar ve yararlı bilgi almalarını sağlayan ve de devletle bir ilişkisi bulunmayan kurulların ilerletmiş olduğu finansal raporlama uygulamalarının finansal muhasebe ve raporlama standartlarını oluşturmak ve geliştirmektir. Bu misyon; geniş katılımı teşvik eden, özellikle de objektif olarak paydaşların görüşlerini önemseyen, bağımsız ve geniş çerçeveli bir süreç içinde başarıyla gerçekleştirilir.

5.2.2.2.FASB'nin Yapılanması

FASB; diğer iş ve profesyonel organizasyonlardan bağımsız olan bir yapının parçasıdır.Bu yapılanma Finansal Muhasebe Standartları Kurulu, Finansal Muhasebe Kurulu (FAF), Finansal Muhasebe Standartları Tavsiye Konseyi (FASAC), Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu (GASB) ve Devlet Muhasebesi Standartları Tavsiye Konseyi'nden oluşur.

¹⁴¹ <http://www.fasb.org/facts/index.shtml#mission> (30.09.2011)

5.2.2.2.1. Finansal Muhasebe Kurulu (FAF)

FAF; FASB'nin yaptığı hatalardan, FASB'nin yönetim ve finansmanından, GASB'den ve bunların tavsiye konseyleri olan FASAC ve GASAC'tan sorumlu olan bağımsız özel sektör organizasyonudur. Bu kurulun görevlerinin başında; FASB, GASB, FASAC ve GASAC'ın üyelerini tayin etmek ile standart düzenleme sürecinin bağımsızlığını ve bütünlüğünü korumaktır.

5.2.2.2.2. Finansal Muhasebe Standartları Tavsiye Konseyi (FASAC)

FASAC'ın birincil görevi, FASB'nin gündemindeki konular üzerinden FASB'ye teknik bilgiler hakkında tavsiyelerde bulunmaktır.

5.2.2.2.3. Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu (GASB)

GASB, yerel ve merkezi devlet birimlerinin ihtiyacı doğrultusunda finansal muhasebe ve raporlama standartlarının düzenlemesi amacıyla 1984'te kurulmuştur.

5.2.2.2.4. Devlet Muhasebe Standartları Tavsiye Konseyi (GASAC)

GASAC, GASB'nin gündeminde bulunan konular üzerinden GASB'ye teknik bilgiler hakkında tavsiyede bulunmakla yükümlüdür.

5.3. Muhasebe Standartlarının Oluşturulma Süreci

Bu bölümde FASB ve IASB tarafından oluşturulan standartların oluşum süreçleri incelenecektir.

5.3.1. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Oluşturulma Süreci

IASB'nin, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASCF) tarafından atanan ve her biri bir oy hakkına sahip olan ikisi yarı zamanlı 12 tam zamanlı olmak üzere, farklı coğrafi bölgelerden gelen 14 üyesi bulumakta olup, kararlar en az 9 üyenin olumlu oyuyla alınmaktadır. IASB'de bir standardın kabul edilme süreci şu şekildedir:¹⁴²

IASB bir standardı gündemine almak için öncelikle Standart Danışma Konseyi'ne (SAC) danışır. Projeler, IASB'nin amaçlarına, planlarına ve stratejisine uygunluğuna, muhasebe standartlarının birbirleriyle çakışan çok fazla standart bulunmamasına göre önceliklendirilir. Projenin IASB'nin gündemine alınması kararlaştırıldıktan sonra, IASB projeye ilgili görüş almak üzere bir danışma grubu kurabilir. IASB büyük projelerde, kilit konuları ele alan, kapsamlı bir özet ve kurulun görüşlerini içeren ve içinde kamuoyunun yanıtlaması için sorular bulunan bir tartışma bildirisi hazırlayıp yayımlayabilir. Bildiriye ilişkin görüş verme süresi genellikle 90 gündür. IASB personelinin araştırmaları ve tavsiyeleri, SAC'ın görüşleri, kamuoyunun ve ulusal standart koyucuların görüşleri incelendikten sonra, taslak metin yayımlanır. Taslak, onay sürecinde ortaya çıkan karşıt görüşleri de içerir. Taslağa ilişkin görüş verme süresi genellikle 90 gündür. IASB bu süreci

¹⁴² TMSK Faaliyet Raporu, 2007. , s. 34'ten. Dalkılıç, a.g.e.

kısaltabilir veya uzatabilir. IASB, önerilen standartların etkinliğini ve uygulamada nasıl sonuçlar vereceğini daha iyi görmek üzere, taslak standardı gerçek bir olayda kullanarak test edebilir. Son olarak, IASB, taslakla ilgili görüşleri topladıktan sonra tartışılan konularla ilgili ortak bir sonuca varıldığına kanaat getirdiğinde standardı onaylar. Onay için 14 üyeden en az 9'unun oyu gerekmektedir. Yayınlanan standart IASB'nin standartla ilgili kendisine gelen görüşleri nasıl değerlendirdiği ve standardın onay sürecinde hangi karşıt görüşlerin yer aldığı gibi konuları da içermek zorundadır.

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

5.3.2. FASB Tarafından Hazırlanan Muhasebe Standartlarının Oluşturulma Süreci

FASB'nin, finansal muhasebe ve raporlamaya ilişkin çok çeşitli konularda, SEC dahil olmak üzere birçok kaynaktan ve ilgili kurumdan öneriler aldığı bilinmektedir. Talepler genel olarak yeni muhasebe standartlarının oluşturulması, mevcut bazı standartların gözden geçirilmesi veya yeniden değerlendirilmesini içermektedir. Herhangi bir konuda standart oluşturulmasına karar verilmeden önce, FASB tarafından konunun önemi, kalıcılığı, konuyla ilgili alternatif çözüm önerilerinin bulunup bulunmadığı, getirilmesi önerilen standardın diğer düzenlemelerle uyumlu ve uygulanabilir olup olmadığı gibi konularda

değerlendirmeler yapılır.¹⁴³Bu değerlendirme aşamasından sonra standart oluşturma süreci fiili olarak başlar. Süreç aşağıdaki şekilde bir yol izler;¹⁴⁴

Ön değerlendirme ve öneriler çerçevesinde önemli ve düzenleme ihtiyacı olduğuna inanılan bir proje, FASB'nin gündemine alındıktan sonra FASB, kendi uzmanları dışında, dışarıdan bir uzman kadro ile bir ön çalışma grubu oluşturur. Çalışma grubunun ulaştığı noktalar ve ön kararlar, kamuoyuna duyurularak her aşamada kamuoyunun görüşleri alınır.

Ön çalışma grubu, standarda ilişkin nüshayı hazırladıktan sonra, aralarında standardı hazırlayanlar, bağımsız denetçiler ve mali tablo hazırlayıcılarının da bulunduğu, konu hakkında uzman yaklaşık 15 kişilik bir çalışma grubu kadrosu görevlendirilir. Bu çalışma grubunun, farklı çıkar çevrelerinin temsilcilerinden oluşturulması ile konuya değişik bakış açılarının yansıtılması amaçlanmaktadır. Çalışma grubu, konu hakkında ek araştırma yapılıp yapılmaması ve tartışma konularının yazılı bir şekilde ilgili birimlere sunulması hususlarında FASB'ye görüş verir. Çalışma grupları, farklı görüş açılarını toplantı gündemine getirip, oluşturulması planlanan standarttan etkilenecek çeşitli piyasa temsilcileri arasındaki iletişimi sağlayarak, standart oluşturma sürecinde önemli rol oynamaktadır.

Çalışmalara ilişkin yazılı ve sözlü olarak kamuya açıklama yapılmadan önce, çalışma grubunun da yardım ve önerileri dikkate alınarak, FASB uzmanları

¹⁴³ Üstündağ, a.g.e. , s. 39. , s. 27'den Hatice Belgin Şensoy, **Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Ortaya Çıkışı ve Gelişimi ile Muhasebe Standartlarının Türkiye'deki Durumu**, Ankara, 2008, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi

¹⁴⁴ a.g.e. , s. 39-42. , s. 27, 28, 29'dan Hatice Belgin Şensoy, **Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Ortaya Çıkışı ve Gelişimi ile Muhasebe Standartlarının Türkiye'deki Durumu**, Ankara, 2008, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi

tarafından bir tartışma metni hazırlanır. Söz konusu metni genellikle, sorunun ortaya konmasını, projenin boyutunu, araştırma sonuçlarını, konuya ilişkin literatür taramasını ve alternatif çözüm önerilerinin ortaya konmasını kapsamaktadır. Tartışma metni, ilgili çevrelere duyurularak belirli bir sürede yazılı görüşlerin iletilmesine olanak sağlamaktadır.

Düzenlenen bir basın toplantısı ile konu hakkında daha geniş bir platformda, FASB üye ve uzmanlarına soru sorma imkanı verilmekte ve bu toplantıların günü ve saati, ilgili birimlerin gerekli hazırlıkları zamanında yapabilmeleri için, en geç 60 gün öncesinden duyurulmaktadır. Bu toplantı muhasebe standartlarına ilişkin kısa bir sunuşun ardından dinleyicilerin sorularının, FASB üye ve uzmanlarınca yanıtlanması ile devam etmektedir. Sorular tartışma metninin yanısıra, sözlü sunuşa ilişkin de olabilmektedir.

FASB uzmanları, tüm yazılı ve sözlü önerileri ayrı ayrı inceler ve değerlendirirler. Bu değerlendirme süreci, konuya ilişkin bilgilerin ve anlamlı önerilerin çalışmada dikkate alınmasını sağlayan bir süreç olup, konu hakkında olumlu ya da olumsuz görüş sahibi olanların sayısının tespiti amacına yönelik değildir. FASB üyeleri, sağlıklı bir karara ulaşabilmek için yazılı görüşleri okuyarak, ayrıca değerlendirirler. FASB, yeterince görüş ve önerinin alındığına inandığında, resmi prosedür başlamaktadır.

FASB, düzenleme yapılacak konunun çözümüne yönelik gerektiği kadar toplantı yapmaktadır. Gündemi önceden açıklanan bu toplantılar, kamuya açık bir şekilde yapılmakta, ancak izleyiciler tartışmaya katılamamaktadırlar. FASB toplantılarında tartışılmadan önce, FASB uzmanları yazılı olarak analiz, değerlendirme ve önerilerini, FASB üyelerine sunmak durumundadırlar. Eğer FASB söz konusu toplantılarda bir sonuca ulaşırsa, ara metni hazırlamak üzere ilgili FASB uzmanları

görevlendirilir ve ara metin onaylanır. Muhasebe standardının kamuya duyurulabilmesi için yedi kurul üyesinden en az beşinin onayı gerekli bulunmaktadır.

Muhasebe standardı için son taslak, finansal muhasebe ve raporlama için önerilen düzenlemeyi, yürürlüğe giriş tarihini, geçiş dönemi uygulamasını, düzenlemenin gerekçesini ve FASB'nin ulaştığı sonuçların açıklamalarını içermektedir. Ara metne ilişkin genellikle 60 gün ve daha uzun süren duyuru döneminin sonunda FASB uzmanları tarafından tüm öneriler yeniden değerlendirilir. Bu değerlendirme süreci sonunda FASB, muhasebe standardına son şeklini verme aşamasına gelmektedir.

FASB üyeleri, son taslağa ilişkin önemli ve anlamlı önerileri değerlendirerek, gerekirse ek görüşler alınmasını isteyebilirler veya bu önerilerin ışığında nihai metni oylarlar. Nihai metin en az beş üyenin onayı ile kabul edilir. Son taslak gibi nihai metin de muhasebe standardını, yürürlük tarihini, geçiş dönemine ilişkin uygulamayı, düzenleme gerekçesini, araştırma yöntemi hakkında kısa bir bilgiyi, kurulun nihai kararının temel dayanaklarını, alternatif çözüm önerilerinin reddedilmesinin temel gerekçelerini ve alınan karara muhalif olan üyelerin gerekçeli açıklamalarını içermektedir.

5.4. Finansal Raporlama Standartları

Finansal raporların anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir olması, yabancı ülke şirketlerinin mali tablolarını incelenebilir kılacak ve tabloların güvenilirliği hakkındaki yanlış anlamaları ortadan kaldıracaktır. Böylece uluslararası

yatırımların ve yatırımcıların yabancı sermaye piyasalarında yatırım yapmalarının önündeki önemli bir engel ortadan kalkmış olacaktır.¹⁴⁵

Bu amaçla yapılan kaliteli finansal raporlama, aşağıda özetlenen faydaları sayesinde, finansal sektörün gelişimine ve ekonominin büyümesine yardımcı olmaktadır.¹⁴⁶

* Finans piyasasının daha sağlam işlemlerini sağlaması, böylelikle kriz riskini ve dolayısıyla krizlerin olumsuz ekonomik etkilerini azaltması,

* Doğrudan yabancı yatırımları hızlandırılması ve tasarrufları harekete geçirmesi,

* Borç verme maliyetlerini azaltarak küçük ölçekli şirketlerin de finans sektöründen kredi almasını kolaylaştırması,

* Yatırımcıların şirketlerin genel finansal görünümünü daha kolay değerlendirmesini ve yatırım kararları hakkında bilgi sahibi olmasını sağlayarak sermaye maliyetlerini azaltması ve kaynakların daha iyi dağıtılmasına yardımcı olması

* Hem bölgesel hem de küresel anlamda ekonomik bütünleşmenin sağlanmasına destek olması

Bununla birlikte finansal piyasaların uluslararasılaşması, birçok ülkede ekonomik faaliyetlerin genellikle başka ülkelerde de faaliyetleri bulunan çok uluslu şirketler tarafından gerçekleştirilmeye başlanması ve Dünya'nın değişik bölgelerinde

¹⁴⁵ Oksay ve Acar, **a.g.e.** s. 19.

¹⁴⁶ **a.g.e.** , s. 19-20.

ekonomik ve siyasi birlik oluşturma çabaları, finansal raporlama alanında uluslararası standartların oluşturularak, ulusal düzenlemelerin bu standartlar ile uyumlu hale getirilmesi ihtiyacını ortaya çıkarmıştır.

5.4.1. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS)

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından oluşturulup, düzenlenen Uluslararası Finansal Raporlama Standartları aşağıdaki gibi özetlenebilir:¹⁴⁷

*** Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Giriş**

IASB'nin amaçlarını, IFRS'lerin kapsamını, standartları ve yorumları geliştirmek için gereken yöntem ve yorumları içerir.

*** Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunumuna İlişkin Kavramsal ereve**

Genel amaçlı mali tabloların hedefini tanımlar. Söz konusu hedef, işletmenin mali durumu, performansı ve mali durumundaki değişiklikler ile ilgili olarak, kullanıcılara ekonomik kararlarını vermede önemli lde yarar sağlayacak bilgiyi sağlamaktır.

¹⁴⁷http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Turkey/Local%20Assets/Documents/turkey-tr_audit_UFRS2010_141010.pdf

Mali tablolarda verilen bilgilerin yararlı olmasını sağlayan niteleyici özellikleri belirtir. Bu niteleyici özellikler; anlaşılabilirlik, ihtiyaca uygunluk, güvenilirlik ve karşılaştırılabilirliktir.

Mali tablolarda bulunan temel unsurları ve bu unsurların mali tablolarda kayda alınması ve ölçümü ile ilgili kavramları tanımlar.

*** IFRS 1 Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması**

İşletmenin IFRS'ye göre ilk kez düzenlenen genel amaçlı mali tablolarının temelini oluşturacak kuralların belirlenmesini amaçlar.

*** IFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler**

İşletmenin özkaynağa dayalı finansal araçlarına karşılık mal veya hizmet aldığı, veya hisse senedi veya diğer finansal araçların fiyatına göre belirlenmiş bir tutarda borç yüklendiği işlemler için uygulanacak muhasebe kurallarının açıklanmasını amaçlar.

*** IFRS 3 İşletme Birleşmeleri**

Satın alan işletme, satın alınan varlıklar ile üstlenilen yükümlülükleri, birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değerleriyle muhasebeleştirir ve mali tablo kullanıcılarının, işletme birleşmesinin niteliğini ve finansal etkilerini değerlendirmesine yardımcı olacak bilgileri açıklar.

*** IFRS 4 Sigorta Sözclemeleri**

IASB'nin sigorta sözclemeleri ile ilgili projesinin ikinci aşaması tamamlanana kadar, sigorta sözclemesi düzenleyen herhangi bir işletmenin sigorta sözclemelerine ilişkin finansal raporlama ilkelerinin açıklanmasını amaçlar.

*** IFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler**

Satış amaçlı elde tutulan duran varlıkların muhasebeleştirilmesi ile durdurulan faaliyetlerin mali tablolarda sunumu ve açıklamasına ilişkin esasların belirlenmesini amaçlar.

*** IFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi**

IASB'nin bu alana yönelik projesini tamamlayana kadar olan süreç içinde, maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesine ilişkin finansal raporlama esaslarının belirlenmesini amaçlar.

*** IFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar**

Finansal araçların işletmeler için olan önemi, söz konusu araçların yarattığı risklerin esas ve kapsamı ile işletmenin ortaya çıkan riskleri nasıl ele alacağı hususlarının değerlendirilmesine dair mali tablo kullanıcılarına yardımcı olmak amacıyla yapılacak dipnot açıklamalarının belirlenmesini amaçlar.

*** UFRS 8 Faaliyet Bölümleri**

Bir işletme, finansal tablo kullanıcılarının, işletmenin gerçekleştirdiği faaliyetler ile faaliyette bulunduğu ekonomik ortamın niteliğini ve finansal etkilerini değerlendirmelerini mümkün kılan bilgileri açıklamalıdır.

*** UFRS 9 Finansal Araçlar: Sınıflandırma ve Ölçüm**

Bu standardın bugüne kadar tamamlanan kısımları finansal varlıkların sınıflandırılması ve ölçümleri ile ilgili bilgilere açıklık getirir.

*** IAS 1 Mali Tabloların Sunuluşu**

Genel kullanım amaçlı mali tabloların sunumuyla ilgili olarak mali tabloların genel kurallarının, yapıyla ilgili açıklamaların ve içerikle ilgili asgari koşulların özetlenmesini amaçlar.

*** IAS 2-Stoklar**

Stokların maliyetlerinin belirlenmesi ve gider kaydedilme esası da dahil olmak üzere muhasebeleştirilme yöntemlerinin belirlenmesini amaçlar.

*** IAS 7 Nakit Akımların Tablosu**

Bir işletmenin nakit ve nakit benzeri kalemlerindeki değişimlerin, işletme, yatırım ve finansman faaliyetlerine göre sınıflanarak, bir dönem boyunca oluşan nakit giriş ve çıkışların nakit akım tablosunda sunulmasını amaçlar.

*** IAS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar**

Muhasebe politikalarının seçimi ve değiştirilmesi ile ilgili kriterleri ve muhasebe tahminlerindeki değişikliklere ve hatalara ilişkin muhasebe uygulamalarını ve sunumunu belirlemeyi amaçlar.

*** IAS 10 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar**

Raporlama döneminin bitiminden sonra gerçekleşen olaylar ile ilgili olarak işletmenin ne zaman mali tablolarını düzeltmesi gerektiğinin ve mali tabloların yayımlanmak için onaylandığı tarih ve raporlama dönemi bitiminden sonra gerçekleşen olaylar ile ilgili açıklamaların belirlenmesini amaçlar.

*** IAS 11 İnşaat Sözleşmeleri**

İnşaat sözleşmeleri ile ilgili olarak gerçekleşen gelir ve giderlerin, projeyi gerçekleştiren işletmenin (müteahhit firma) kayıtlarında nasıl muhasebeleştirileceğinin tanımlanmasını amaçlar.

*** IAS 12 Gelir Vergileri**

Aşağıda belirtilen konularla ilgili olarak, cari ve gelecek dönemlerde ortaya çıkması olası vergi etkilerinin muhasebeleştirilmesi ile ilgili ilkeleri ortaya koyar ve yol gösterir:

* Bir işletmenin finansal durum tablosunda yer alan varlıklarının (yükümlülüklerinin) gelecek dönemlerde tahsil edilmesi (ödenmesi)

* Cari dönemde gerçekleşen işlemlerin ve diğer olayların işletmenin mali tablolarında muhasebeleştirilmesi.

*** IAS 16 Maddi Duran Varlıklar**

Maddi duran varlıkların ilk defa mali tablolarda kayda alınması ve takip eden dönemlerde muhasebeleştirme ilkelerinin belirlenmesini amaçlar.

*** IAS 17 Finansal Kiralamalar**

Kiraya veren ve kiralayan taraflar için finansal kiralama ve faaliyet kiralaması sözleşmeleri için uygun olan muhasebe politikalarının ve açıklamaların tanımlanmasını amaçlar.

*** IAS 18 Hasılat**

Malların satışı, hizmet sağlanması ve isim hakları, faiz ve temettülerden elde edilen hasılatın muhasebeleştirilme yöntemlerinin belirlenmesini amaçlar.

*** IAS 19 Personele Sağlanan Faydalar**

Personele sağlanan kısa vadeli faydalar (maaşlar, yıllık izin, hastalık izni, kar paylaşımı, ikramiyeler, ve maddi olmayan faydalar); emeklilik; hizmet sonrası hayat sigortası ve sağlık yardımı; diğer uzun vadeli faydalar (uzun süreli işten ayrılmalar, sakatlık, ertelenmiş ödemeler ve uzun vadeli kar paylaşımı ve ikramiyeler) ve kıdem tazminatı ile ilgili muhasebe politikalarının ve ilgili açıklamaların belirlenmesini amaçlar.

*** IAS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması**

Devlet tarafından işletmelere verilen teşviklerin ve benzeri yardımların muhasebeleştirilmesi ve açıklayıcı dipnotların hazırlanmasını amaçlar.

*** IAS 21 Kur Değişiminin Etkileri**

Bir işletmenin yabancı para işlemleri ve yurtdışındaki faaliyetleriyle ilgili muhasebe uygulamalarının belirlenmesini amaçlar.

*** IAS 23 Borçlanma Maliyetleri**

Borçlanma maliyetlerine ilişkin muhasebe uygulamalarının belirlenmesini amaçlar.

*** IAS 24 İlişkili Taraf İşlemleri**

Bir işletmenin, ilişkili tarafların mevcudiyeti sonucu finansal durumunun ve faaliyet sonuçlarının etkilenebileceği olasılığına dikkat çekmek için işletmenin mali tablolarının gerekli açıklamaları içermesinin sağlanmasını amaçlar.

*** IAS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama**

Emeklilik fayda planlarına ilişkin değerlendirme esasları ve ilgili mali tablo dipnotlarının hazırlanması ile ilgili ilkelerin belirlenmesini amaçlar.

*** IAS 27 Konsolide ve Bireysel Mali Tablolar**

* Bir ana ortaklığın kontrolü altında olan şirketler grubunun konsolide mali tablolarının hazırlanması ve sunumuyla ilgili gerekliliklerin belirlenmesi,

* Bağlı ortaklık hissedarlarına ait hisselerdeki, bağlı ortaklıktaki kontrol kaybını da içeren, seviye değişimlerinin nasıl muhasebeleştirileceğinin belirlenmesi, ve

* İşletmenin konsolide olmayan mali tablolarında bağlı ortaklıklarının, müşterek kontrol edilen işletmelerin ve iştiraklerinin hangi şekilde muhasebeleştirileceğinin belirlenmesini amaçlar.

*** IAS 28 İştiraklerdeki Yatırımlar**

Bir işletmenin, üzerinde önemli etkiye sahip olduğu bir iştirakteki yatırımının hangi şekilde muhasebeleştirilmesi gerektiğinin belirlenmesini amaçlar.

*** IAS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama**

Yüksek enflasyonlu ekonomilerde faaliyet gösteren işletmelerin mali tablolarının raporlanması ile ilgili standartları belirleyerek sunulan finansal bilgilerinin anlamlı olmasının sağlanması amacıyla açıklayıcı bilgiler verilmesini amaçlar.

*** IAS 31 İş Ortaklıklarındaki Paylar**

Yapısına ve hukuki şekline bağlı olmaksızın iş ortaklığı yatırımlarının hangi şekilde muhasebeleştirileceğinin açıklanmasıdır.

*** IAS 32 Finansal Araçlar: Sunum**

Finansal araçları yükümlülük ya da özkaynak olarak sınıflandırma ve sunum ilkeleri ile finansal varlıkların ve yükümlülüklerin netleştirilme ilkelerini belirlemeyi amaçlar.

*** IAS 33 Hisse Başına Kazanç**

Farklı işletmelerin aynı dönemdeki veya aynı işletmenin farklı dönemlerdeki performanslarının karşılaştırılmasını sağlamak amacıyla hisse başına kazancın hesaplanması ve gösterimi ile ilgili ilkelerin belirlenmesi. IAS 33'ün odaklandığı nokta, hisse başına kazancın hesaplamasına ilişkin paydanın belirlenmesidir.

*** IAS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama**

Ara dönem finansal raporlamanın içermesi gereken asgari bilgilerin ve ara dönem mali tablolarına ilişkin kayda alma ve değerlendirme ilkelerinin belirlenmesini amaçlar.

*** IAS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü**

Mali tablolarda varlıkların, geri kazanılabilir değerlerinden daha yüksek olarak gösterilmesini önlemek ve geri kazanılabilir değerlerinin hesaplanmasına ilişkin esasları tespit etmeyi amaçlar.

*** IAS 37 Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar**

Karşılıklar, şarta bağlı yükümlülükler ve şarta bağlı varlıkların tanımlanması ve muhasebeleştirilmesi ile ilgili uygun kayda alma kriterleri ile ölçüm esaslarının uygulanmasının sağlanması. Mali tablo dipnotlarında bu konularda yeterli bilgilerin yer almasını, içeriklerinin, tutarlarının ve zamanlamalarının mali tablo kullanıcılarına açıklanmasının sağlanmasını amaçlar.

*** IAS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar**

Diğer UFRS'lerde özel hüküm bulunmayan maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesi ile ilgili kayda alım, ölçüm ve açıklama ilkelerinin belirlenmesini amaçlar.

*** IAS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme**

Mali tablolarda yer alan finansal varlık ve yükümlülüklerin kayıtlara alınmasının, kayıtlardan çıkarılmasının ve ölçüm ilkelerinin belirlenmesini amaçlar.

*** IAS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller**

Yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin muhasebe uygulamalarının ve mali tablo dipnotlarında yapılması gereken açıklamaların tanımlanmasını amaçlar.

*** IAS 41 Tarımsal Faaliyetler**

Tarımla ilgili faaliyetlerin yani, canlı hayvan ve bitkilerden oluşan biyolojik varlıkların biyolojik dönüşümle tarımsal ürün haline gelme sürecinin yönetiminin muhasebeleştirilmesinin tanımlanmasını amaçlar.

5.4.2. Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları (US GAAP)

Finansal Muhasebe Standartları Kurulu tarafından düzenlenen Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları aşağıdaki gibi özetlenebilir.¹⁴⁸

*** 105 US GAAP'nin Hiyerarşisi**

Seviye 1: Otorite sahibi olan GAAP: Kodlama

Seviye 2: Otorite sahibi olmayan GAAP: Diğerleri

*** 105 US GAAP'nin Tarihçesi**

1) Muhasebe Prosedür Komitesi, 1939 yılında Amerikan Muhasebeciler Enstitüsü tarafından oluşturuldu.

2) Yine 1939 yılında Muhasebe Prosedür Komitesi tarafından 51 adet muhasebe araştırma bülteni çıkarıldı.

¹⁴⁸ <http://cpaclass.com/gaap/gaap-us-01a.htm>

3) Amerikan Muhasebeciler Enstitüsü'nün adı, 1957 yılında Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü olarak değiştirildi.

4) 1959 yılında Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü tarafından Muhasebe Prensipleri Kurulu kuruldu

5) Yine 1959 yılında Muhasebe Prensipleri Kurulu tarafından 31 adet görüş açıklandı

6) 1973 yılında Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) kuruldu

7) Finansal Muhasebe Standartları Kurulu, 168 adet finansal muhasebe standardı açıklaması yayınladı.

8) 1 Temmuz 2009, Muhasebe Standartları Kodları (ASC), otoriter US GAAP'nin yegane kaynağıdır

9) Yine 1 Temmuz 2009 yılında Muhasebe Standartları Kodları, önceki bütün US GAAP kaynaklarını; muhasebe araştırma bültenlerini, muhasebe prensipleri kurulu görüşlerini, finansal muhasebe standartları açıklamalarını, AICPA durum açıklamalarını, FASB'ye bağlı EIFT'nin (Gelişen Konular İçin Görev Timi) yayınlarını, SEC'in(Securities and Exchange Commission) muhasebe bültenleri ve diğer SEC kurallarını içererek birleştirdi.

*** 205 Finansal Tabloların sunumu**

1) Bilanço

2) Gelir Tablosu

3) Nakit Akım Tablosu

4) Pay Sahiplerinin Elinde Bulunan Hisse Senedi Değerleri Tablosu

5) Finansal Tablolar için Notlar

*** 205-220 Finansal Tabloların Sunumu- Devam Etmeyen İşlemler**

SFAS (Finansal Muhasebe Standartları Açıklamaları) 144 Ağustos 2001

Değer düşüklüğüne uğramış veya elden çıkarılmış uzun ömürlü varlıkların muhasebesi

EIFT (Gelişen Konular İçin Görev Timi) 3-13, 2003

Devam etmeyen işlemlerin raporlanıp raporlanmayacağını belirlenmesi, bunun için FASB 144. açıklamaya başvurulması

EIFT, 87-24, 1987

Devam etmeyen işlemlerde faizin belirlenmesi

*** 210-Bilanço**

Bilanço

Döner varlıklar, döner olmayan diğer varlıklardan ayrı olarak raporlanır

Kısa vadeli borçlar, kısa vadeli olmayan diğer borçlardan ayrı olarak raporlanır

Döner Varlıklar

1 yıl veya normal işlem süresi içerisinde, hangisi daha uzun ise, tahmin edilen döner varlıkların gerçekleşmesi

Kısa Vadeli Borçlar

1 yıl veya normal işlem süresi içerisinde, hangisi daha uzun ise, tahmin edilen kısa vadeli borçların kapatılması

*** 210-220-Mahsuplaşma**

*** 220-Kapsamlı Gelir**

*** 225-Gelir Tablosu**

*** 225-20-Gelir Tablosu- Olağanüstü ve Sıradışı Kalemler**

Olağanüstü Kalem Olma Kriterleri

* Sıradışı bir doğaya sahip olunması

* Oluşumların seyrek olması

* Olağanüstü Kalemlerin Sunumu

* Olağanüstü parçalar gelir tablosunda ayrı ayrı sunulur

* Olağanüstü parçaların düşen her kazancın gelir tablosunda ya da dipnot olarak sunulması

* **230-Nakit Akım Tablosu**

* **250-Muhasebe Değişimi ve Hataların Düzeltilmesi**

* **260-Hisse Başına Kazanç**

* **270-Geçici Raporlama**

* Geçici Finansal Raporlama

Muhasebe Prensipleri Kurulu (APB) Görüşü 28, Mayıs 1973

Geçici finansal raporlamada uygulanan muhasebe prensipleri, yıllık olarak hazırlanan diğer finansal tablolara uygulanan muhasebe prensipleri ile aynı olmalıdır.

Geçici finansal raporlamanın hazırlanabilmesi için gereken şartlar aşağıdaki gibidir;

1) Satışlar veya gayri safi gelir

2) Gelir vergileri

3) Olağanüstü kalemler

4) Net gelir

5) Kapsamlı gelir

6) Dönemsel gelir ve masraflar

7) Finansal durumda anlamlı şekilde oluşan değişiklikler

8) Koşulluluklar

9) Muhasebe prensiplerindeki değişimler

10) Muhasebe tahminlerindeki değişimler

11) Bölüm bilgileri

*** 310-Alacaklar-Bir Kredinin Değer Düşüklüğüne Uğraması**

*** 320-Yatırımlar-Borç ve Özkaynak Menkul Kıymetleri**

*** 320-Geçici Değer Düşüklüğü Dışında Kalan Değer Düşüklükleri**

*** 320-10-05- Diğer İşletmelerdeki Yatırımlara Genel Bir Bakış**

*** 320-10-35- Menkul Kıymet Yatırımlarının Yeniden Sınıflandırılması**

- * **323-10- Yatırımlar-Özkaynak Yöntemi ve Ortak Girişim**
- * **323-30- Yatırımlar-Özkaynak Yöntemi ile Yapılan Ortaklıklar, Ortak Girişimler, Sınırlı Sorumlu İşletmeler**
- * **325-20-Maliyet Yöntemi ile Yapılan Yatırımlar**
- * **330-Demirbaşlar**
- * **340-20-Aktifleştirilmiş Reklam Maliyetleri**
- * **350-20-Şerefiye**
- * **350-30-Şerfiyenin Dışında Kalan Maddi Olmayan Duran Varlıklar**
- * **350-40-Bilgisayar Programlarının İşletme İçerisinden Kullanımı**
- * **350-50-İnternet Sitesi Geliştirme Maliyetleri**
- * **360-Maddi Duran Varlıklar**
- * **360-20-Gayri Menkul Satışları**
- * **410-Amortismanına Tabi Değerlerin Elden Çıkarılması ve Çevresel Zorunluluklar**
- * **420-Elden Çıkarmanın Maliyet Açısından Zorunlulukları**

- * **450-Koşulluluklar**
- * **450-20-Koşulluluk Kayıpları**
- * **450-20-Koşulluluk Kazançları**
- * **480- İtfa Edilebilir Finansal Enstrümanlar**
- * **505-20-Hisse Senedi Temettüleri, Hisse Senetlerinin Bölümlenmesi**
- * **505-30-Kasa Senetleri**
- * **605-SEC Muhasebe Bültenleri, 13**
- * **605-25-Gelir Tanımlaması-Gelir Kalemlerinin Düzenlenmesi**
- * **715-30-Emeklilikte Tanımlanmış Fayda Planları**
- * **718-Hisse Bazlı Ödemeler**
- * **730-Araştırma ve Geliştirme**
- * **730-20-Araştırma ve Geliştirme Düzenlemeleri**
- * **805-İş kombinasyonları**
- * **810-Konsolidasyon**

- * **810-Konsolidasyon-Kontrol Altında Bulunmayan Faizler**
- * **810-İşletmelerin Değişken Olan Faizlerinin Konsolidasyonu**
- * **815-Türev ve Finansal Risklere Karşı Korunma Araçlarına Genel Bir Bakış**
- * **820-Gerçeğe Uygun Değer Ölçümleri**
- * **820-Piyasalar Aktif Değilken Gerçeğe Uygun Değer**
- * **825-Gerçeğe Uygun Değer Seçeneği**
- * **830-Yabancı Para Konuları**
- * **830-20-Yabancı Para İşlemleri**
- * **830-30-Finansal Tabloların Çevirisi**
- * **835-Faizler**
- * **835-20-Faizlerin Aktifleştirilmesi**
- * **835-30-Faiz Kavramına Atıflar**
- * **840-Kiralamalar**
- * **840-20-Kiralama İşlemleri**

- * **840-30-Sermaye Kiralamaları**
- * **840-40-Satış ve Satıp Geri Alma Kiralamaları**
- * **845-Parasal Olmayan İşlemler**
- * **855-Takip Eden Olaylar**
- * **860-20-Finansal Varlıkların Satışı**
- * **860-50-Varlık ve Borçların Kullanılışı**
- * **985-20-Satılan Yazılımların Maliyetleri**

5.5. Denetim Standartları¹⁴⁹

Bağımsız denetime duyulan ihtiyaç sermaye piyasaları regülatörlerini meslek örgütlerince kabul edilmiş ve denetçilerin her denetimde uymak zorunda oldukları genel kabul görmüş denetim standartlarını oluşturmaya yönlendirmiştir. Bu standartlar genel standartlar, çalışma alanı standartları ve raporlama standartları olmak üzere üç ana başlıkta incelenebilir.

Genel standartlar; denetçinin nitelikleri ve çalışmasının kalitesi ile ilgili olan standartlardır. Bu standartlar denetçinin uzmanlığını, bağımsızlığını ve mesleki

¹⁴⁹ http://www.denetimnet.net/Pages/uluslararası_denetim_standartlari.aspx (25.12.2011)

davranışını belirler. Aynı zamanda denetçinin çalışma alanına ve raporlamasına etki eder.

Çalışma alanı standardı; denetim sırasında denetçinin uymak zorunda olduğu planlama ve gözetim, iç kontrol sistemi hakkında bilgi edinme, yeterli ve güvenilir kanıt toplamanın prosedürlerini belirler.

Raporlama standartları ise, denetçi görüşünü belirlerken uyulması zorunlu olan kurallardır. Bu kurallar genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyum, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin değişmezliği ve mali tablolardaki açıklamaların yeterliliği olarak özetlenebilir.

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayınlanan Uluslararası Denetim Standartları (ISA) ve Amerika Birleşik Devletleri'nde Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (US GAAS) dünyada en yaygın kullanılan denetim standartlarıdır. Son 10 yılda tüm dünyada ortaya çıkan muhasebe skandalları ve sonrasında yaşanan şirket iflasları, itibar zedelenmeleri sonucunda ulusal muhasebe standardı belirleyicileri ve hükümetler tarafından yeni kanunlar ve düzenlemeler oluşturulmuştur.

5.5.1. ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (US GAAS) ve Uluslararası Denetim Standartları (ISA)

Dünya'da bağımsız denetim uygulamalarına bakıldığında birçok ülkenin kendine özgü denetim standartları olduğu görülmektedir. Bu standartlar arasında ön plana çıkan iki uygulama, Amerika Birleşik Devletleri'nde Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (US GAAS) ile Uluslararası Denetim Standartlarıdır (ISA). Bu iki temel denetim standardı grubunun rehber olarak kullanıldığı, denetim

çalışmalarının ve bu çalışmalar sonucunda hazırlanan denetim raporlarının bu doğrultuda hazırlandığı gözlemlenmektedir.Özünde aynı olan bu standartlarda detaya inildiğinde farklı bazı uygulamalarla karşılaşılabılır.¹⁵⁰

5.5.1.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (US GAAS)

Bu standartlar ilk defa 1947 yılında Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA) tarafından kabul edilmiştir. AICPA tarafından yayınlanan bu standartlar, birçok ülkede benimsenmiştir ve günümüzde de fazla değiştirilmeden uygulanmaya devam etmektedir.¹⁵¹ Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, denetçinin taşıması gereken özellikleri, bir denetim sürecinde yapılması gereken asgari çalışmaları ve bu çalışmalar sonunda düzenlenecek denetim raporunda bulunması gereken unsurları belirleyen genel işkelerdir.¹⁵² Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları; Genel Standartlar, Çalışma Alanı Standartları ve Raporlama Standartları olmak üzere üç ana gruba ayrılır.¹⁵³

5.5.1.1.1. Genel Standartlar¹⁵⁴

Genel standartlar grubu, denetçilerin kişisel özellikleri, davranışları ve mesleki eğitim, bilgi ve deneyim düzeyleri ile ilgili olması gereken esasları içerir. Bu açıdan bu standartlara, denetçinin kişisel özelliklerini yansıtan standartlar adı da verilir.

¹⁵⁰ Lerzan Kavut, Oktay Taş, Tuba Şavlı, ‘ Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim’ , **İSMMMO Yayınları**, S. 130, 2009, s. 75-76.

¹⁵¹ **a.g.e.** , s. 67.

¹⁵² **a.g.e.**

¹⁵³ **a.g.e.** , s. 68.

¹⁵⁴ **a.g.e.** , s. 69-70.

5.5.1.1.1.1. Eğitim ve Deneyim

Denetim, yeterli eğitim, bilgi ve beceriye sahip uzman kişilerce yapılmalıdır. Denetçiler, yeterli mesleki bilgiye ve deneyime sahip uzman kişiler olmalıdır. Bu standarda göre, denetim faaliyeti ancak gerekli teknik eğitim ve yeteneğe sahip uzman kişilerce yürütülmelidir.

5.5.1.1.1.2. Bağımsızlık

Denetçiler denetimin her aşamasında bağımsız davranmalıdırlar. Denetim çalışmalarında denetçiler, denetimle ilgili her aşamada bağımsız düşünme mantığı içinde hareket etmelidir. Bağımsızlık, denetim çalışmalarının dürüst ve tarafsız olarak yürütülmesini sağlayacak anlayış ve davranışlar bütünü olarak algılanmalıdır. Bağımsızlık, denetim mesleğinin temelini oluşturur.

5.5.1.1.1.3. Mesleki Özen ve Titizlik

Denetçiler, denetim çalışmaları sırasında gerekli mesleki özen, dikkat ve çabayı titizlikle göstermelidir. Denetçiden beklenen, uzmanlığını özen ve titizlikle ortaya koymasıdır. Bu standarda göre mesleki yeterliliğe sahip ve bağımsız davranan her denetçi, denetim faaliyeti süresince gerekli mesleki özen ve titizliği göstermelidir. Bu bakımdan denetim elemanlarının denetim çalışmalarında, denetim ilk ve kurallarına eksiksiz uymaları, yeterli miktarda ve ihtiyaca cevap verecek nitelikte ve güvenilirlikte kanıt toplamaları ve bunlara göre değerlendirme yapmaları, vazgeçilmez bir zorunluluk olarak kabul edilmelidir.

5.5.1.1.2. Çalışma Alanı Standartları ¹⁵⁵

Çalışma alanı standartları, denetçinin denetim sürecinde yapması gereken çalışmaları ana hatlarıyla belirler.

5.5.1.1.2.1. Planlama ve Gözetim

İyi bir denetim çalışması için, denetimin zaman olarak ve insan ve insane kaynağı olarak planlanması ve varsa denetimde görev alan yardımcı denetçilerin sürekli olarak izlenmeleri gerekir. Denetimde planlama çalışmaları yapılırken işgücü planlaması, zaman planlaması ve kullanılacak kaynakların verimli kullanışının planlaması yapılmalıdır. Denetim çalışmasına başlamadan önce denetçilerin işletmenin faaliyet konusu sektörün özellikleri, işletmenin organizasyon yapısı, kuruluş yeri, ürettiği mal ve hizmetler, finansal durumu, iş ilişkisi içindeki kişi ve kuruluşlar vb. konularda detaylı bilgi sahibi olması gerekir. Bu bilgiler doğrultusunda denetçi denetim planını oluşturur, planı oluştururken varsa önceki denetim raporları veya iç denetim çalışmalarından yardım alınabilir.

Planlama ile ilgili çalışmalar ayrı ayrı belgelenecek bir denetim programı hazırlanır. Denetim programında izlenecek yol ve denetim işlemleri ayrıntılı biçimde gösterilir.

Denetim görevinin yürütülmesi sırasında denetçi yardımcılarında yararlanılır. Denetçi yardımcılarının yaptığı işlemler, denetimin yürütülmesinden sorumlu olan uzman denetçi tarafından sıkı bir şekilde gözetime tabi tutulur. Bu gözetim hem

¹⁵⁵ a.g.e. , s. 70-71-72-73.

kaliteli bir denetimin gerçekleştirilmesi, hem de denetçi yardımcılarının iyi bir biçimde eğitilip yetiştirilmeleri açısından gereklidir. Gözetim kapsamında denetçilerin yapması gereken işlemler aşağıdaki gibidir:

- * Yapılan işlerin kontrol edilmesi
- * Planlardan sapmaların tespiti
- * nemli sorunlar hakkında devamlı bilgi edinilmesi
- * Denetçi yardımcılarının eğitilmesi ve yönlendirilmesi

5.5.1.1.2.2. İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi

Denetçinin denetim planının uygulama zamanını ve uygulanacak denetim yöntemlerini belirlemek için aynı zamanda denetlenen işletmelerin iç kontrol sisteminin etkinliğini gözden geçirmesi gerekir. Denetlenen işletmelerin muhasebe sistemleri ile ilgili etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı, düzenlenen finansal raporların doğruluk ve güvenilirlik derecesini arttırır. İç kontrol sisteminin etkin olması, denetime konu veri ve bilgilerin güvenilirliği ve denetimin kapsamını belirlemede önemlidir.

İç kontrol sisteminin incelenmesiyle denetçi, işletmede kullanılan iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirecek ve denetimde uygulanacak olan denetim tekniklerinin kapsamını ve ayrıntı derecesini saptayacaktır.

5.5.1.1.2.3. Kanıt Toplama

Denetçiler incelediği işletme ile ilgili denetim programının yürütülmesi sırasında belirli denetim tekniklerini uygulayarak yeterli miktarda güvenilir denetim kanıt toplar ve bu kanıtları değerlendirerek işletme hakkında görüş oluşturur. İncelenen işletme ile ilgili kanaat ve değerlendirmelere dayanak olması için denetçinin gözlem, soruşturma ve teyit yoluyla yeterli miktar ve kalitede kanıt elde etmesi gerekir.

Kanıt miktarının yeterli olup olmadığının belirlenmesinde, inceleme konusu muhasebe kaleminin nitelik ve nicelik olarak nispi önemi, hatalı veya hileli olma riski, toplanabilecek kanıtların güvenilirliği ve elde etme maliyeti gibi bazı unsurlar göz önünde bulundurulur.

Denetim sonucu elde edilen kanıtlar, denetçinin yaptığı çalışmalarla işletme içinden veya işletme dışındaki bağımsız kaynaklardan elde edilir. Özelliği itibariyle, işletme dışından elde edilen kanıtın işletme içindeki kanıta göre üstünlüğü vardır.

5.5.1.1.3. Raporlama Standartları ¹⁵⁶

Raporlama standartları, denetim raporunun hazırlanışı ve raporun içeriği ile ilgili genel ilkeleri kapsar. denetçinin denetim raporunu yazarken uyması gereken genel ilkeler kurallar raporlama standartları ile tanımlanmıştır. Bu standartlar aşağıdaki gibidir:

¹⁵⁶ a.g.e. , s. 73-74-75.

- * Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk
- * Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinde tutarlılık
- * Tam açıklama
- * Görüş bildirme

5.5.1.1.3.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk

Finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe standartlarına ve yasalara uygun olarak düzenlenmiş olması gerekir. Denetçi denetim çalışmalarını yürütürken ilke ve kanunlara uyulup uyulmadığını kontrol eder. Bu standart, denetçinin raporunda genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyulması gerektiğini açıkça öngörmektedir.

5.5.1.1.3.2. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde Tutarlılık

Finansal tabloların karşılaştırılabilmesi için bunların dayanağı olan ilkelerin yıldan yıla değişmemiş olması gerekir. Geçerli nedenlerin bulunduğu durumlarda kuruluşlar uyguladıkları ilke ve yöntemlerde değişiklik yapabilirler. Ancak bu değişiklikler ve bunların finansal tablolara etkileri finansal tabloların dipnotlarında açıklanır. Denetçi, finansal tabloların hazırlanmasında genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinde dönemler itibariyle farklılık olup olmadığını incelemelidir.

5.5.1.1.3.3. Tam Açıklama

Tam açıklama standardı, finansal tabloların üçüncü kişileri yanıltmayacak şekilde düzenlenmesini ve gerekli dipnot açıklamalarının yapılmasını gerektirmektedir. Denetçiler, finansal tablolarda yer alması gereken, açıklayıcı notları da inceler ve bu tabloların güvenilir ve yeterli bilgi ihtiyacını karşılama amacına uygun olarak düzenlenip düzenlenmediklerini de değerlendirir.

5.5.1.1.3.4. Görüş Bildirme

Denetim çalışmalarının sonunda denetçi bir görüşe varmalıdır. Denetçi, finansal tabloların bütünü hakkında ulaştığı görüşü açıklamalı veya herhangi bir görüşe ulaşamıyorsa nedenleri ile belirtilmelidir. Denetçi denetim raporunda finansal tablolarla ilgili oluşan görüşünü dört farklı biçimde verir. Bunlar; olumlu görüş, olumsuz görüş, şartlı görüş, görüş bildirmekten kaçınma şeklindedir.

5.5.1.2. Uluslararası Denetim Standartları

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) bünyesinde kurulan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standards Board-IAASB) tarafından yayınlanmakta olan Uluslararası Denetim Standartları (IAS), Dünya’da birçok ülkenin denetim standardı oluştururken örnek aldığı bir standart setidir.

Standartların anlaşılmasını ve kullanılmasını kolaylaştırmak ve dolayısıyla yaygınlığını arttırmak amacıyla IFAC tarafından 2004 yılında başlatılan açıklık

projesi 2008 yılında tamamlanmıştır. Çalışmanın sonucunda bir kısmı değiştirilen, bir kısmı ise yeniden düzenlenen Uluslararası Denetim ve Kalite Kontrol Standartları 15 Aralık 2009 tarihinden sonra başlayan dönemlerin denetiminde uygulanmak üzere IFAC tarafından 2009 El Kitabı olarak yayınlanmıştır.¹⁵⁷

Uluslararası Denetim Standartları'nın yanı sıra, bazı konularda uygulamacılara yol göstermek, belirli konularda karşılaşılabilecek problemleri ortaya koymak ve çözüm önerileri sunmak üzere yine IFAC bünyesindeki kurullar tarafından Uluslararası denetim Uygulama İzahnameleri (International Auditing Practice Statements) yayınlanmaktadır. Bu izahnameler aşağıdaki konuları içermektedir:¹⁵⁸

- * Bankalar Arası Teyit Prosedürleri
- * Banka Gözetim Sistemi ile Bankanın Bağımsız Dış Denetçileri Arasındaki İlişki
- * Küçük İşletmelerin Denetiminde Özel Muhakemeler
- * Banka Finansal Tablolarının Denetimi
- * Finansal Tabloların Denetiminde Çevreyle İlgili Hususların Değerlendirilmesi
- * Türev Finansal Araçların Denetimi
- * Elektronik Ticaret- Finansal Tabloların Denetimine Etkisi
- * Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile Uyumlu Denetim Raporlaması

¹⁵⁷ a.g.e. , s. 76.

¹⁵⁸ a.g.e. , s. 76-77.

5.5.1.2.1. Uluslararası Denetim Standartlarının Açıklamaları¹⁵⁹

* IAS 200- Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Göre Yürütülmesi

Bu standardın amacı; bağımsız denetçinin amacını, denetime ilişkin temel kavramları ve ilkeleri belirlemektir.

* IAS 210- Denetim Sözleşmesinin Şartlarının Belirlenmesi

Bu standart, yürütülecek bir denetim çalışmasında, denetimin amacının ve kapsamının, denetçi ve müşteri arasındaki karşılıklı sorumluluk ve yükümlülüklerin, yazılı olarak belirlendiği bağımsız denetim sözleşmesine ilişkin temel ilke ve unsurları kapsar.

* IAS 220- Finansal Tablo Denetiminde Kalite Kontrol

Bu standardın amacı; yapılan bağımsız denetimin kalitesinin kontrolüne ilişkin ilke, usul ve esasları belirlemektir.

* IAS 230- Denetimin Belgelendirilmesi

Bu standart, denetim standartlarına göre yapılan ve denetim görüşünü destekleyen işlemlerin belgelendirilmesi amacıyla düzenlenecek olan çalışma kağıtlarına ilişkin şekil, içerik, ve genel esasları açıklar.

¹⁵⁹ a.g.e. , s. 83-101.

*** IAS 240- Finansal Tablo Denetiminde Denetçinin Hile ve Usülsüzlüğe İlişkin Sorumluluğu**

Bu standardın amacı, finansal tabloların denetiminde bağımsız denetçinin hile ve usülsüzlüklere ilişkin sorumluluğunun belirlenmesidir.

*** IAS 250- Finansal Tabloların Denetiminde Kanun ve Diğer Yasal Düzenlemelerin Dikkate Alınması**

Bu standart, işletme yönetimi ve bağımsız denetçinin kanun ve ikincil mevzuata uyum konusundaki sorumluluklarına ve mevzuata aykırılığı tespit etmesi halinde bağımsız denetçinin yapması gereken işlemlere ve denetim görüşü üzerindeki etkilere ilişkin esasları belirler.

*** IAS 260- Denetimle İlgili Hususların Yönetimden Sorumlu Kişilerle Görüşülmesi**

Bu standart, bağımsız denetçi ile yönetimden sorumlu kişiler arasında finansal tabloların bağımsız denetimi sırasında ortaya çıkan hususların karşılıklı olarak görüşülmesine ilişkin ilke, usül ve esasları belirler.

*** IAS 265- İç Kontrol ile İlgili Eksikliklerin Yönetimden Sorumlu Kişilere ve Yönetime İletilmesi**

Bu standart, planlanmadan önce uyulacak esaslar, bağımsız denetimin planlanması, gerekli durumlarda planda değişiklik yapılması, planın yürütülmesi ve gözetimi, belgelendirme, işletme yönetimi ve yönetimden sorumlu kişilerle kurulacak iletişim ve ilk bağımsız denetimlerde dikkate alınacak hususları içerir.

*** IAS 315-İşletmenin ve İşletme Ortamının Anlaşılması Suretiyle Önemli Yanlış Beyan Riskinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi**

Bu standart, iç kontrol sistemi de dahil olmak üzere işletmenin faaliyet koşullarının ve çevresiyle olan ilişkilerinin anlaşılması ve bağımsız denetimde bu konulara ilişkin önemli yanlışlık riskinin değerlendirilmesine ilişkin ilke, usul ve esasları kapsar.

*** IAS 320- Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik**

Önemlilik kavramı; bilginin açıklanmaması, yanlış veya eksik açıklanması nedeniyle finansal tabloları esas alarak karar veren finansal tablo kullanıcılarının ekonomik kararlarını etkileyebilecek hususları kapsar.

*** IAS 330-Belirlenen Risklere Karşı Denetçinin Uygulayacağı Prosedürler**

Bu standardın amacı, finansal tablolardaki önemli yanlışlık riskleri ve finansal tablolarda işletme yönetimi tarafından yapılan açıklamaların incelenmesinde yapılacak işlemler ile uygulanacak ek bağımsız denetim tekniklerinin tasarımı ve geliştirilmesine yönelik ilke, usul ve esasları belirlemektir.

*** UDS 402-Dışarıdan Hizmet Alan Kuruluşlarda Denetim Yaklaşımı**

Bu standart, muhasebe sistemi ile ilgili kayıtların tutulması ve bilgilerin işlenmesi amacıyla dışarıdan hizmet alan işletmelerin bağımsız denetiminde, söz konusu hizmetlerin işletmenin iç kontrol sistemine olan etkisinin belirlenerek, önemli yanlışlık riskinin değerlendirilmesi ve bu kapsamda gerekebilecek ek bağımsız denetim tekniklerinin tasarlanması ve uygulanmasına ilişkin ilke, usul ve esasları belirler.

*** IAS 450- Denetim Sırasında Tespit Edilen Yanlılıkların Değerlendirilmesi**

Bu standart, denetim sırasında tespit edilen ve eğer varsa, finansal tablolarda düzeltilmemiş olan yanlılıkların finansal tablolar üzerindeki etkisini değerlendirme konusunda denetçi sorumluluğunu açıklamaktadır.

*** IAS 500- Denetim Kanıtı**

Finansal tabloların denetimi esnasında, toplanacak denetim kanıtlarının niteliği ve miktarı ile kanıtların toplanmasına yönelik denetçilerce kullanılacak denetim yöntem, teknik ve prosedürleri hakkında bilgiler önemlidir.

*** IAS 501- Denetim Kanıtı-İlave Konulara İlişkin Önemli Husular**

Kanıt toplama sırasında finansal tablolarda yer alan özellikli hesap bakiyeleri ile diğer dipnot açıklamalarına yönelik gerekli çalışmaların yapılmasına dikkat edilmelidir.

*** IAS 505-Dış Kaynaktan Doğrulamalar**

Bu standardın amacı denetçiye bir denetim kanıtı toplama yöntemi olarak dış teyitlerin (mutabakat mektuplarının) kullanımında yol göstermektir.

*** IAS 510-İlk Denetimler- Açılış Bakiyeleri**

Bu standardın amacı, finansal tabloların denetiminin ilk kez yapılması durumunda ya da bir önceki dönem finansal tablolarının başka denetçiler tarafından denetlenmesi durumunda açılış hesaplarının denetimine ilişkin yol göstermektir.

*** IAS 520-Analitik İnceleme Teknikleri**

Analitik inceleme teknikleri finansal bilgilerin, finansal ve finansal olmayan bilgiler arasındaki ilişkilerin analiz edilmesi suretiyle değerlendirilmesi olarak tanımlanmaktadır. Analitik inceleme teknikleri denetim sürecinde farklı safhalarda

a) İşletmenin, faaliyet koşullarının ve çevresiyle olan ilişkilerinin kavranması için risk değerlendirme yöntemi olarak

b) İşletme yönetiminin sunduğu bilgi ve belgeler ile yaptığı açıklamalardaki önemli yanlışlık riskinin azaltılarak kabul edilebilir bir seviyeye indirilmesinde, detay testler yerine daha etkili veya etkin olduğunda bağımsız denetim teknikleri olarak ve

c) Bağımsız denetimin son aşamasında finansal tabloların genel olarak gözden geçirilmesi amacıyla kullanılır.

*** IAS 530-Denetim Örneklemesi**

Bu standardın amacı; denetim kanıtı toplamak amacıyla, denetim prosedürleri hazırlarken denetim örneklemesinin kullanılması ve test etmek için örnek seçme yöntemleri hakkında yol göstermektir.

*** IAS 540- Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi ve İlgili Dipnot Açıklamaları Dahil Muhasebe Tahminlerinin Denetimi**

Bu standardın amacı, finansal tablolarda yer alan muhasebe tahminlerinin denetimine yol göstermektir. Uluslararası Denetim Standartları gelecek dönemlere ilişkin finansal bilgilerin incelenmesinde kullanılmak amacıyla hazırlanmamıştır. Ancak burada belirtilen denetim prosedürleri bu amaç için de kullanılabilir. Denetçi, muhasebe tahminlerine ilişkin yeterli uygunlukta denetim kanıtı elde etmelidir.

*** IAS 550-İlişkili Taraflar**

Bu standardın amacı, ilişkili taraflar ve bu taraflarla yapılan işlemler ile ilgili uygulanacak denetim teknikleri ve denetçinin sorumlulukları hakkında denetçiye yol göstermektir.

*** IAS 560-Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar**

Bu standardın amacı, denetçinin bilanço tarihinden sonraki olayları değerlendirmesinde yol göstermektir. Bilanço tarihinden sonraki olaylar terimi, finansal tabloların tarihi ile denetim raporu tarihi arasındaki dönemde gerçekleşen olaylarla, denetçinin rapor tarihinden sonra ortaya çıkan hususları ifade etmektedir.

*** IAS 570- İşletmenin Sürekliliği**

Bu standardın amacı, yönetim kademesinin işletmenin sürekliliğine ilişkin değerlendirmesini de göz önüne alarak, finansal tabloların hazırlanmasında

kullanılan işletmenin devamlılığı ilkesi ile ilgili, denetçilerin finansal tabloların hazırlanmasındaki sorumluluğu hakkında yol göstermektedir.

*** IAS 580- Yazılı Teyitler**

Bu standardın amacı, denetim kanıtı olarak yönetim kademesi tarafından yapılan beyanların kullanımı, değerlendirilmesi ve belgelendirilmesi sırasında uygulanacak prosedürler ile yönetimin beyanda bulunmayı reddetmesi halinde yapılması gerekenlerle ilgili yol göstermektedir.

*** IAS 600-Özel Hususlar-Grup Finansal Tablolarının Denetimi**

Bu standardın amacı, bir işletmenin finansal tabloları hakkında görüş bildiren bağımsız bir denetçinin, bu finansal tablolara dahil olan bir veya daha çok işletmenin finansal bilgileri üzerinde çalışan diğer bağımsız denetçinin çalışmalarından faydalanması halinde izleyeceği yolu göstermektedir.

*** IAS 610- İç Denetçilerin Çalışmalarının Kullanılması**

Bu standardın amacı, iç denetim çalışmalarından yararlanılması konusunda bağımsız denetçiye yol göstermektedir. Bu standart, iç denetimle görevli bir iç denetçinin bağımsız denetim çalışmalarında ve bağımsız denetim prosedürlerinin uygulanmasında, bağımsız denetçiye yardım etmesi gibi hususlarla ilgilenmez. Bu standart, iç denetim faaliyetinin sadece finansal tablo denetimiyle doğrudan ilgili konularına uygulanmalıdır.

*** IAS 620-Denetçinin, Bir Uzmanın Çalışmasını Kullanması**

Bu standardın amacı, uzman çalışmalarının bir denetim kanıtı olarak kullanılmasına rehberlik etmektir. Bir uzman tarafından hazırlanan çalışma kullanılırken, bağımsız denetçi söz konusu çalışmanın denetim için uygun olup olmadığını gösteren uygun ve yeterli kanıtları toplamalıdır.

*** IAS 700-Finansal Tablolar Üzerinde Görüş Oluşturma ve Raporlama**

Bu standart, genel amaçlı tam set finansal tablolara ilişkin standart bağımsız denetçi raporunun unsurlarını açıklar.

*** IAS 705-Bağımsız Denetçi Raporunda Denetçi Görüşünün Değişikliğe Uğraması**

Bu standart, denetçi görüşünde değişiklik yapılmasını gerektiren hususları açıklar. Bu standart değişikliğe uğramış üç tür görüş belirtmiştir. Bu görüş tipleri; şartlı görüş, olumsuz görüş ve görüş bildirmekten kaçınmadır. Denetçi, değişiklik gerektiren koşulların finansal tablolar üzerindeki etkilerini ve yaygınlığını dikkate alarak uygun denetim görüşünü saptamalıdır.

*** IAS 706-Bağımsız Denetçi Raporunda Dikkat Çekilmesi Gereken Hususlar ve Diğer Açıklamalar**

Bu standart, bağımsız denetçinin raporunda dikkat çekilmesi ve açıklanması gereken diğer hususlar hakkında bilgi verir. Denetçi, finansal tablolarda sunulmuş veya açıklanmış olmasına rağmen, finansal tablo kullanıcılarının dikkatini bazı hususlara çekmek için raporunda açıklamalara yer verebilir.

*** IAS 710-Karşılaştırmalı Bilgiler-Önceki Dönem Tutarları ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar**

Denetçi, karşılaştırmalı olarak verilen bilgilerin, denetime tabi tutulan finansal tablolardaki yapının bütünü ve bütünün önemli tarafları ile aynı olduğundan emin olmalıdır. Finansal tabloların hazırlanmasında iki farklı sunum şekli olabilir ve bu farklı durumlar için denetçinin sorumluluğu ve görüş kapsamı da farklıdır.

a) Karşılaştırmalı olarak verilen bilgiler ‘Önceki Dönem Tutarları’ olarak sunulmuşsa; cari dönem finansal tablolarının bir parçası kabul edilir ve denetçi görüşü sadece cari yıl finansal tabloları üzerinde verilir.

b) Karşılaştırmalı olarak verilen bilgiler ‘Karşılaştırmalı Finansal Tablolar’ şeklinde sunulmuşsa; cari dönem finansal tablolarının bir parçası değildir ve denetçi görüşü her iki dönemi de kapsayacak şekilde verilir.

*** IAS 720-Denetlenmiş Finansal Tabloları İçeren Dökümanlarda Yer Alan Diğer Bilgilere İlişkin Denetçi Sorumluluğu**

Bu standart, bağımsız denetime tabi tutulmuş finansal tabloları içeren belgelerde yer alan ancak, bağımsız denetçinin denetlemekle yükümlü olmadığı diğer bilgilerin kontrolüne ve bu bilgilerin bağımsız denetimde dikkate alınmasına ilişkin hususları belirler.

*** IAS 800-Özel Hususlar-Özel Amaçlı Çerçeve Hazırlanan Finansal Tabloların Denetimi**

Özel amaçlı bağımsız denetim çalışmasının yapısı, zamanlaması ve kapsamı belirli şartlara göre farklılaşır. Bir özel amaçlı bağımsız denetim sözleşmesi imzalanmadan önce bağımsız denetçinin, müşterisiyle işin mahiyeti ile hazırlanacak raporun şekli

ve içeriği üzerinde mutabakata varması gerekir.Bu standart, özel amaçlı bağımsız denetim raporlarının hazırlanmasına ilişkin esasları açıklar.

*** IAS 805-Özel Hususlar-Tek Bir Finansal Tablonun veya Finansal Tablodaki Tek Bir Hesap, Kalem veya Unsurun Denetimi**

Bu standart, özel amaçlı muhasebe çerçevesine göre hazırlanmış olan finansal tabloların veya finansal tablo kalemlerinin denetimine ilişkin ilke ve esasları belirler.

*** IAS 810-Özet Finansal Tablolar Üzerinde Raporlama Çalışmaları**

Bu standart, özet finansal tablolar hakkında denetim raporu hazırlamaya ilişkin olarak denetçinin sorumluluğunu düzenler.

5.6. Muhasebe Standartlarının İlke ve Kural Bazlı Olarak Sınıflandırılması

US GAAP'nin kural-bazlı ve IFRS'nin ise ilke bazlı olduğu yönünde genel bir görüş birliği vardır.Ancak kural bazlı ve ilke bazlı standartlar arasındaki fark kesin bir sınırla birbirinden ayrılmamaktadır ve yoruma açıktır.¹⁶⁰

İlke ve kural kelimelerinin sözlük anlamları aşağıdaki gibidir:¹⁶¹

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

¹⁶⁰ Dalkılıç, a.g.e, s. 39.

¹⁶¹ , www.tdk.gov.tr, TDK Güncel Sözlük, (17.10.2011)

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

İki kavram birbirlerinin tanımında yer almakta ve birbirlerinin yerine kullanılmaktadır. Ancak bu kavramlar, muhasebe standartları yönünden farklı anlamlarda yorumlanmaktadır. İlke ile daha genel, kullanıcının içinde bulunduğu duruma göre yorumunu da ekleyeceği temel nitelikte ilkelere bahsedilmektedir. Kurallar ise ilkelere göre yorum gerektirmeyen, katı, kesin hükümler anlamında kullanılmaktadır. Kurallar genelde örnekleri, sayısal sınırları ve uygulanacağı şartların detaylarını içermektedir.¹⁶²

Gerek ilke-bazlı ekolü yansıtan IFRS’de, gerekse kural-bazlı olarak hazırlanan US GAAP’ta muhasebenin sağladığı bilgilerin belirli niteliksel özellikler taşıması gerektiği belirtilmiştir.¹⁶³US GAAP ve IFRS’de temel niteliksel özellikler benzer olsa da, kavramsal çerçevelerinde tanım ve yaklaşım farkları bulunmaktadır. Bu farklılıkların, standartların oluşturulmasında önemli etkisi bulunmaktadır. Sözü edilen temel niteliksel özellikler şu şekilde sıralanmaktadır.:¹⁶⁴

* İhtiyaca Uygunluk

* Güvenilirlik

* Anlaşılabilirlik

* Karşılaştırılabilirlik

¹⁶² Dalkılıç, **a.g.e.**, s. 39-40.

¹⁶³ **a.g.e.**, s. 40.

¹⁶⁴ **a.g.e.**, s. 41.

5.6.1. İlke Bazlı Standartlar

İlke bazlı yaklaşımla hazırlanan muhasebe standartları daha az kural içermekte ve verdikleri genel ilkeler, kullanıcılar tarafından yorumlanmaktadır.¹⁶⁵

İlke bazlı standartlara olan gereksinim, kuralların zamanla amaç ve fonksiyonlarını yitirmesi ve iş dünyasında yaşanan hızlı gelişmeler nedeni ile gün geçtikçe artmaktadır.¹⁶⁶ İlke bazlı muhasebe standartların sahip olduğu içerik, kullanıcıların işlemlerinin gerçek ekonomik değerlerini yansıtmalarına olanak verirken, mesleki yargının kötüye kullanılması ile beraber tam tersi bir sonuca da yol açabilmektedir.¹⁶⁷

İlke bazlı standartlara yöneltilen en ciddi eleştirilerden biri, bu tip standartların finansal raporlar arasındaki karşılaştırılabilirliği düşürme olasılığıdır. İlkelerin yorumlanması; yorum yapanın bilgisi, tecrübesi gibi değişkenler ile yakından ilgili olduğundan birbirine benzer hatta, aynı işlemler farklı şekilde yorumlanacaktır.¹⁶⁸

Mevcut tartışmalar ışığında getirilmesi gerektiği düşünülen ilke bazlı standartların hazırlanmasında, aşağıdaki hususların dikkate alınması gereklidir.¹⁶⁹

* Finansal raporlama sürecinde, işlemlerin biçimleri değil özleri dikkate alınmalıdır.

¹⁶⁵ a.g.e.

¹⁶⁶ David Kershaw, 'Evading Enron: Taking Principles Too Seriously in Accounting Regulation', **Modern Law Review**, 68 (4), 2005, s. 615, s. 43'ten Dalkılıç, a.g.e.

¹⁶⁷ Dalkılıç, a.g.e.

¹⁶⁸ Katherine Schipper, 'Principles Based Accounting Standards', **Accounting Horizons**, 17 (1), 2003, s. 65. , s. 44'ten Dalkılıç, a.g.e.

¹⁶⁹ a.g.e

* Standartın konusunu oluşturan temel ekonomik işlemlerin tanımı verilmelidir. Bu tanım işlemin gerçek ekonomik değerleri ile ilgili olmalı ve bu konuda ortak, açık ve net bir anlayış sağlanmalıdır.

* Standart, işlemlerin ekonomik gerçeklerinin finansal tablolarla ilişkilendirilmesinin genel şeklini göstermeli ve bu ilişkilendirmede kavramsal çerçeveyi sınıflandırma ve ölçme konularında rehber almalıdır.

* Standartlar, düzenledikleri ekonomik işlemlerle ilgili olarak getirilen ilkelerin uygulamasını içeren uygulama rehberleri ile desteklenmelidir.

* Standartlar hazırlanırken kavramların isimlendirilmesine özen gösterilmelidir. Yeni isimler oluştururken farklı çıkarımlar yapılabileceğinden yola çıkılarak açık ve net tanımlara yer verilmelidir.

* Standartlar; raporlanan işlemlerin gerçek ekonomik nedenleri, raporlamadaki varsayımlar ve diğer açıklayıcı bilgilerin sunumunu da gerekli kılmalıdır.

5.6.2. Kural Bazlı Standartlar

US GAAP'ın kural olarak nitelendirilmesi, standartların içinde kesin kurallar içeren bir çok yorum ve uygulama rehberi bulundurması ve kurallara ilişkin istisnaların ayrıntılı olarak belirtilmesinden kaynaklanmaktadır.¹⁷⁰

¹⁷⁰ a.g.e. , s. 45.

US GAAP kavramsal çerçeve içerisinde finansal raporların karşılaştırılabilirliğini ve tutarlılığını ön planda tutmuştur ve bu nedenle kesin kurallar içermektedir. Kesin kurallar getirilmesi, muhasebe uygulamaları konusunda daha az hukuki dava açılmasına ve açılan davaların daha kolaylıkla çözülmesine olanak sağlamıştır.¹⁷¹

US GAAP'a yöneltilen en önemli eleştiri ise, işletme yöneticileri tarafından, işlemlerin muhasebe standartlarındaki kurallara göre düzenlenerek, işlemin özüne aykırı gösterilmesine olanak sağlamasıdır.

US GAAP'a yöneltilen diğer bir eleştiri ise standartların çok ayrıntılı olmasından dolayı anlaşılmasının zor olması ve bazen kendi içerisinde tutarsızlığa düşmesidir. Ayrıca kesin kuralların sürekli gelişen ve değişen karmaşık işlemlerin muhasebeleştirilmesine olanak vermesi çok zordur şeklindeki görüşler de söz konusu olmaktadır.¹⁷²

5.6.3. İlke ve Kural Bazlı Standartların Karşılaştırılması

İlke bazlı ve kural bazlı standartları, temel niteliksel özellikler yönünden karşılaştırdığımızda ilke bazlı standartlar, özün önceliği kavramından yola çıkarak ihtiyaca uygunluğu ve güvenilirliği vurgularken, kural bazlı standartlar karşılaştırılabilirliği ve tutarlılığı ön planda tutmaktadır.¹⁷³

Finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliği konusunda ilke bazlı standartlar, mesleki yargının doğruluğuna dayanırken, kural bazlı standartlar kesin kurallara

¹⁷¹ Schipper, 2003, s. 65, s. 45'ten Dalkılıç, **a.g.e.**

¹⁷² Schipper, 2003, s. 67. , s. 46'dan Dalkılıç, **a.g.e.**

¹⁷³ Schipper, 2003, s. 137. , s. 46'dan Dalkılıç, **a.g.e.**

dayanmaktadır. Her iki yaklaşımın da zayıf yönleri vardır. İlke bazlı standartların uygulanması durumunda, mesleki yargının kötüye kullanılabilmesi söz konusudur. Kural bazlı standartlarda ise işlemlerin kuralları kullanılarak özlerine uymayacak şekilde raporlanmaları mümkündür.¹⁷⁴

İlke bazlı ve kural bazlı standartları birbirinden ayıran diğer bir konu ise standartlardaki ayrıntıların yoğunluğudur. Kural bazlı standartlar çok ayrıntı içerdiğinden anlaşılma zorluğu ve bazen kendi içindeki çelişkilerden dolayı uygulamada problem yaratırken, ilke bazlı standartlar az ayrıntı ve rehberlik içerdiğinden uygulamada problem olmaktadır. Her iki durumda da doğru ve tutarlı finansal raporların hazırlanması zor olmaktadır.¹⁷⁵

5.6.4. Muhasebe Standartlarının Harmonizasyonu (Yakınsaması)

Günümüzde, ulusal ve uluslararası alanlarda ortak muhasebe standartlarının kullanımı, finansal tablo hazırlayıcıları ve kullanıcıları için ortak bir muhasebe dilini oluşturacak ve gerek hazırlayanlar gerekse benzer veya farklı ülkelerde bulunan ve bu finansal tabloları karar verme sürecinde kullananlar için büyük kolaylık sağlayacaktır. Ayrıca, farklı muhasebe standartları kullanarak birden fazla finansal tablo hazırlama gereği ortadan kalkacak ve maliyetler de düşecektir.¹⁷⁶

Bu nedenle 2002 yılında, FASB ve IASB, Norwalk'da gerçekleştirdikleri ortak toplantıda, hem iç piyasalarda hem de sınır ötesi finansal raporlamada kullanılacak yüksek kaliteli ve birbirleriyle uyumlu muhasebe standartlarının geliştirilmesi

¹⁷⁴ a.g.e.

¹⁷⁵ a.g.e. , s. 49.

¹⁷⁶ Cemal İbiş ve Serdar Özkan, 'Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Genel Bakış' , **Mali Çözüm Dergisi**, S. 74, 2006, s. 34. , s. 51'den Dalkılıç, a.g.e.

taahhütlerini bir anlaşma ile karşılıklı kabul ettiler. Bu toplantıda, hem FASB ve hem de IASB; mevcut finansal raporlama standartlarını olabildiğince birbirleriyle uyumlu hale getirebilmek ve geleceğe ilişkin çalışma programlarını koordine edebilmek hedefleri doğrultusunda gereken çabayı gösterme konusunda anlaşmaya vardılar. Her iki kurulun öncelikle gerçekleştirilmesi konusunda anlaşmaya vardıkları noktalar şu başlıklar altında toplanabilir:¹⁷⁷

- a) US GAAP ile IFRS arasında var olan bireysel farklılıkları ortadan kaldırmayı hedefleyen kısa vadeli bir projeyi başlatmak,
- b) Gelecek çalışma programlarını eş güdümlü hale getirmek,
- c) Mevcut ortak projelerde ilerleme kaydetmek,
- d) Yorum Kurullarını, faaliyetlerini koordine etme konusunda teşvik etmek.

5.6.4.1. Muhasebe Standartlarının Harmonizasyonunu Gerektiren Faktörler

Çeşitli ülkelerin uluslararası muhasebe uygulamalarını birbiriyle uyumlu hale getirebilmek ve böylece finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini arttırmak, gerek sermaye piyasalarının gelişmesi, gerekse finansal tablo kullanıcılarına sunulan nihai bilgilerin birliktelerce yapılan düzeltmelere ihtiyaç duyulmadan uluslararası

¹⁷⁷ İdil Kaya, 'FASB-IASB Anlaşmaması ve Global Finansal Muhasebe Standartlarına Doğru', **VI. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, 2003, s. 235. , s. 53'ten Dalkılıç, **a.g.e.**

alandaki karşılaştırılabilir nitelikte olması, uzun yıllardan bu yana muhasebe düşünürlerinin bir amacı durumundadır.¹⁷⁸

Yatırımcılar, farklı düzenlemeler nedeniyle işletmeleri sağlıklı şekilde değerlendirememektedirler. Bütün bu gelişmeler, birbiriyle karşılaştırılabilir ve güvenilir finansal raporlama ihtiyacını doğurmakta ve ülkeler arasındaki farklılıkların ortadan kaldırılması yönünde çalışmalara yol açmaktadır ki bu da uluslararası muhasebenin konusunu oluşturmaktadır.¹⁷⁹

Yukarıda anlatılan muhasebe standartları harmonizasyonu faktörlerini maddeler halinde açıklamak istersek,¹⁸⁰

*** Sermaye Piyasalarının Uluslararası Hale Gelmesi**

Son yıllarda teknoloji ve işlem hızındaki gelişmeler ile uluslararası ticaretin ve fon akımlarının serbestleştirilmesi yönündeki politikalar, sermaye piyasalarının da uluslararasılaşmasını beraberinde getirmiş, sermaye piyasası vasıtasıyla fon toplanması yöntemi ağırlık kazanmaya başlamıştır. Günümüzde birçok borsada çok sayıda yabancı şirket kote olmuş, sınır ötesi menkul kıymet satışları bazı ülkelerde gayri safi yurt içi gelirin de üzerine çıkmış, menkul kıymet piyasalarında yabancı yatırımları yükseltmiştir. Sermaye piyasalarındaki bu gelişmeler, finansal bilgilerin uluslararası düzeyde karşılaştırılabilirliğinin sağlanmasını zorunlu kılmaktadır.

¹⁷⁸ Begüm Seçgen, ‘ **Uluslararası Muhasebe Harmonizasyonu Çalışmaları ve Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyum**’, İstanbul, 1998, İstanbul Üniversitesi S.B.E. , Yüksek Lisans Tezi , s. 55. , s. 48’ten Şensoy, **a.g.e.**

¹⁷⁹ Şensoy, **a.g.e.** , s. 48.

¹⁸⁰ **a.g.e.** , s. 48, 49.

* Çok Uluslu Şirketler

Küreselleşme ve buna bağlı olarak dış ticaretin gelişimi sonucunda birçok ülkede ekonomik faaliyetler, genellikle başka ülkelerde de faaliyetleri bulunan çok uluslu şirketler tarafından gerçekleştirilmeye başlamıştır. Muhasebe ve raporlama standartlarında ortak uygulamaların benimsenmesi, çok uluslu şirketler açısından, mali tabloların hazırlanması ve konsolide edilmesinde maliyetlerin düşürülmesi, uluslararası faaliyetlerin performanslarının değerlendirilmesi, faaliyet gösterilen ülkeler arasında personel hareketinin kolaylaşması ve bağımsız denetim maliyetlerinin azalması gibi alanlarda fayda sağlayacaktır.

* Ekonomik Birlik Oluşturma Hedefleri

Dünyanın değişik bölgelerinde ülkeler tarafından ekonomik işbirlikleri, ekonomik topluluk ve birlik şeklinde yapılanmaların yaygınlık kazandığı görülmekte ve bu tür bölgesel işbirliklerine ulaşılmasına yönelik olarak, muhasebe standartlarındaki farklılıkların ortadan kaldırılarak, üye ülkelerde faaliyet gösteren şirketlere ilişkin mali bilgilerin karşılaştırılabilir olmasının sağlanması yönünde önlemler alınmaktadır.

5.6.4.2. Muhasebe Standartlarının Harmonizasyonunun Sağlayacağı Faydalar

Muhasebe standartlarının harmonizasyonunun sağlayacağı faydalar aşağıdaki gibidir;¹⁸¹

* Uyumlaştırma, güvenilir ve yüksek kalitede raporlamayı garanti eder.

¹⁸¹ Samir S. Mogul, 'Harmonization of Accounting Standarts' , **Chartered Accountant**, 2003, s. 681. , s. 54'ten Dalkılıç, **a.g.e.**

- * Ülkenin ekonomik ve finansal gelişimine önemli katkıları olduğu kanıtlanabilir.
- * Çeşitli ülkelerde ortaklık ve şubeleri olan çokuluslu şirketlerin performansını sistematik olarak değerlendirme ve inceleme imkanı sağlar.
- * Şirketlerin yerel ve uluslararası emsalleriyle daha kolay ve anlamlı şekilde karşılaştırılması olanağı sağlar.
- * Şirketlerin uluslararası kredibilitelerini artırır.
- * Uluslararası sermaye piyasalarına giriş konusunda öncülük yaparak sermaye maliyetlerinin azalması ve şirket performanslarının artmasına neden olabilir.

5.7. Gerçeğe Uygun Değer ve Standartlar Arasındaki İlişki

Finansal tabloların hazırlanmasında tarihi maliyet değerleri esas olup; tarihi maliyeti esas alan finansal tablolar, uzun süre teorisyenler, akademisyenler ve işletme uygulamacıları tarafından değişik yönlerden eleştirilmiştir. Bu eleştirilerin sonucu olarak, tarihi maliyet yerine, gerçeğe uygun değer kullanılması teşvik edilmiştir.¹⁸²

Gerçeğe uygun değer, belirli varlık ve yükümlülüklerin cari piyasa değeridir. Bu ölçütün kullanımı ile finansal tabloların değeri artacak ve gerçeğe daha uygun olacaktır. Bu nedenle; bu gelişmelere uyum sağlamak amacıyla, Uluslararası

¹⁸² Mehmet Özkan ve Serkan Terzi, ‘ Gerçeğe Uygun Değer Ölçümünün Uluslar arası Muhasebe Standartları ve Amerikan Muhasebe Standartları (SFAS) Açısından İncelenmesi’ , **Mali Çözüm Dergisi**, Y. 19. , (Mart-Nisan 2009), s. 23.

Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) ve Amerikan Muhasebe Standartları Kurulu (FASB), değişik tarihlerde gerçeğe uygun değer ile ilgili olarak standartlarını yayınlamış veya güncellemiştir.¹⁸³

5.7.1. Gerçeğe Uygun Değer Kavramı

İngilizcedeki, “fair” kelimesinin Türkçe karşılığı ‘dürüst, doğru, hakkaniyetli, eşit, meşru, caiz, mubah, tarafsız, adil’ gibi kavramlarla tanımlanmıştır.¹⁸⁴

Fiyat, bir mal veya hizmet için arz veya talep edilen veya ödenen tutar için kullanılan bir terimdir. Satış fiyatı, kamuya açıklanmış veya gizli tutulmuş olsun, tarihi bir gerçektir.¹⁸⁵

Değer, satın alınabilecek bir mal veya hizmet için alıcılar ve satıcılar arasında oluşturulan fiyat ile ilgili ekonomik bir kavramdır. Değer gerçek bir veri olmayıp belirli bir değer tanımına göre belirli bir zamanda mal ve hizmetler için ödenmesi muhtemel bir fiyatın takdirinden ibarettir. Değer, mal ve hizmet için alıcılar ve satıcıların üzerinde uzlaşmaya varacakları varsayımsal ve hayali fiyatı temsil eder. Değerin ekonomik anlamdaki kavramı, değerlemenin yapıldığı tarihte malın sahibi veya hizmeti alan kişiye tahakkuk eden yararlar hakkında piyasanın görüşünü yansıtır.¹⁸⁶

¹⁸³ **a.g.m.**

¹⁸⁴ Necmettin Arıkan, Gülderen Yenal ve Gülsevin Taşpınar, İngilizce-Türkçe Türkçe-İngilizce Sözlük, **The Golden Dictionary**, s. 168.

¹⁸⁵ Sermaye Piyasası Kurulu, Seri: VII No:45 ‘Sermaye Piyasasında Uluslar arası Değerleme Standartları Hakkında Tebliğ’, Resmi Gazete, 06.03.2006, Sayı: 26100, m. 4-2. , s. 14’ten Ahmet Türel, **Gerçeğe Uygun Değer ile Finansal Raporlama; Ülkemizde Algılanması ve Uygulanması**, İstanbul, 2009, İstanbul Üniversitesi S.B.E., Doktora Tezi

¹⁸⁶ Sermaye Piyasası Kurulu, Seri: VII No: 45, m. 4-5. , s. 14’ten Türel, **a.g.e.**

Değer genellikle fiyat ile karıştırılmaktadır. Belirli bir alıcı ve/veya satıcının, finansal olanakları, amaçları ve özel menfaatleri nedeniyle bir mal veya hizmet için ödedikleri fiyat ile başkaları tarafından o mal veya hizmete biçilen değer arasında herhangi bir ilişki olabilir veya olmayabilir. Değer kavramı, fiyat kavramını kapsamaktadır. Fiyatlar gözlemlenebilir finansal olaylar sonucu gerçekleşmiş fiili değerlerdir.¹⁸⁷

Gerçeğe uygun değer, yüklü bir kavramdır. Bu kavram; doğruluk, uygunluk, şeffaflık ve ihtiyaca uygunluk gibi kesinlik içeren ve tartışma götürmez ifadeleri çağrıştırmaktadır. Fakat hem gerçeğe uygun, hem de değer kelimeleri gerek değerleyenin, gerekse bilgiyi alanın bakış açısına göre değişebilmektedir.¹⁸⁸

Gerçeğe uygun değer kavramından muhasebe düzenlemelerinde ise ilk olarak FASB'ın kurulmasından yıllar önce 1953 yılında 43 numaralı Muhasebe Araştırma Bülteninin yeniden gözden geçirilmiş halinde (Restatement and Revision of Accounting Research Bulletins) ve 1970 yılında Muhasebe Prensipleri Kurulunun (Accounting Principles Board) “Şirket Birleşmeleri” ile ilgili 16 numaralı görüşünde bahsedilmiştir.¹⁸⁹

¹⁸⁷ Kenneth S. Most, **Accounting Theory**, Grid Publishing Inc., Second Edition, Columbus, Ohio, 1982, s. 232. , s. 15'ten Türel, **a.g.e**

¹⁸⁸ Graham Allat, “Fair Value Accounting: Examining The Consequences”, **Balance Sheet**, 9, 4, 2001, s. 22. , s. 16'dan Türel, **a.g.e**.

¹⁸⁹ Thu Phuong Truong, Tony van Zijl, “Development of the Concept of Fair Value in Financial Reporting Standards”, **The Fourth Accounting History International Conference**, Braga, 7-9 September 2005, s.9. , s. 16'dan Türel, **a.g.e**.

Gerçeğe uygun değer kavramının tanımı ise ilk defa 1976 yılında FASB tarafından “Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi” (Accounting for Leases) isimli 13 numaralı standartta yapılmıştır. Bu standartta gerçeğe uygun değer, “herhangi bir ilişkiden etkilenmeyecek şartlar altında istekli ve bağımsız iki taraf arasında bir mülkün satılabileceği fiyat” olarak tanımlanmıştır.¹⁹⁰Eski adıyla Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC), yeni adıyla IASB tarafından yapılan ilk gerçeğe uygun değer tanımı ise 1982 yılında yayımlanan “Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi” isimli 16 numaralı Uluslararası Muhasebe Standardında (UMS) yer almıştır. Bu standartta gerçeğe uygun değer, “bilgili ve istekli bir alıcı ile bilgili ve istekli bir satıcı arasında herhangi bir ilişkiden etkilenmeyecek şartlar altında bir varlığın el değiştirebileceği tutar” olarak tanımlanmıştır. Bu standartta kullanılan gerçeğe uygun değer kavramı ilk kayda alma tarihinden sonra yeniden yapılacak değerlemeler için değil, başka bir varlık karşılığında edinilen maddi duran varlıkların maliyet değerinin belirlenmesi için kullanılmaktaydı.¹⁹¹Bu düzenlemelerden sonra literatürde ve uluslararası standartlarda (FASB ve IASB) birbirine benzeyen birçok gerçeğe uygun değer tanımı yapılmasına ve bu tanımların anlam bakımından birbirlerine yakın olmasına rağmen tek tip bir gerçeğe uygun değer tanımı üzerinde henüz anlaşma sağlanamamıştır

FASB tarafından son olarak Eylül 2006 tarihinde gerçeğe uygun değer ölçümlerindeki ve gerçeğe uygun değer ölçümleri ile ilgili açıklamalardaki tutarlılığı ve karşılaştırılabilirliği arttırmak amacıyla yayımlanan “Gerçeğe Uygun Değer Ölçümleri (Fair Value Measurements)” isimli 157 numaralı standartta gerçeğe uygun değer kavramı geniş olarak tanımlanmıştır. Bu standartta yer alan gerçeğe uygun değer tanımı aşağıdaki gibidir;

¹⁹⁰ a.g.e.

¹⁹¹ David Cairns, “The Use of Fair Value in IFRS”, **Accounting in Europe**, Vol. 3, 2006, s.7. , s. 17’den Türel, a.g.e.

Gerçeğe uygun değer, değerlendirme tarihinde piyasa katılımcıları arasında karşılıklı pazarlık ortamında gerçekleşecek işlemde bir varlıktan elde edilebilecek fiyat veya bir yükümlülüğün yerine getirilmesi için ödenecek fiyattır.¹⁹²

Gerçeğe uygun değer, değerlendirme tarihinde piyasa katılımcıları arasında karşılıklı pazarlık ortamında gerçekleşecek işlemde bir varlıktan elde edilebilecek fiyat veya bir yükümlülüğün yerine getirilmesi için ödenecek fiyattır.¹⁹³

5.7.2. Değerleme Yöntemleri

Günümüzde, finansal raporlama alanında büyük bir değişim gözlenmektedir. Bu değişimin nedeni, finansal raporlama alanında uluslararası standart belirleyici konumdaki kuruluşların tarihi maliyet değerini temel alan finansal raporlama uygulamasından gerçeğe uygun değeri temel alan finansal raporlama uygulamasına geçme süreci içerisinde olmalarıdır. Bu süreç henüz tamamlanmamakla birlikte eğilimin bu yönde olduğunu söyleyebiliriz.¹⁹⁴

Finansal tablolarda değişik derecelerde ve değişik bileşimlerde kullanılan birkaç farklı ölçüm esası vardır. Bu ölçüm esasları aşağıda belirtilenleri içerir¹⁹⁵:

¹⁹²Statement of Financial Accounting Standards 157: Fair Value Measurements (SFAS No:157), Financial Accounting Standards Board, September 2006, p.5. , s. 17'den Türel, **a.g.e.**

¹⁹³ **a.g.e.**

¹⁹⁴ King, **a.g.e.** , s.xiii. s. 35'ten Türel, **a.g.e.**

¹⁹⁵ <http://www.tmsk.org.tr/dosyalar/kavram.doc> , madde 100

Tarihi Maliyet: Varlıklar elde edildikleri tarihte alımları için ödenen nakit veya nakit benzerlerinin tutarları ile veya onlara karşılık verilen varlıkların piyasa değerleri ile ölçümlenir. Borçlar borç karşılığında elde edilenin tutarı ile veya işletmenin normal faaliyetlerinden kaynaklanan borçlarda, örneğin, kurumlar vergisinde olduğu gibi, borcun kapatılması için gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilir.

Cari Maliyet: Varlıklar aynı varlığın veya bu varlıkla eşdeğer olan bir varlığın alınması için halihazırda gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilirler. Borçlar, yükümlülüğün kapatılması için gereken nakit ve nakit benzerlerinin iskonto edilmemiş tutarları ile gösterilir.

Gerçekleşebilir Değer (Ödeme Değeri): Varlıklar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, bir varlığın elden çıkarılması halinde ele geçecek olan nakit ve nakit benzerlerinin tutarıdır. Borçlar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, kapatılmaları için ödenmesi gereken nakit ve nakit benzeri değerlerin iskonto edilmemiş tutarları ile gösterilir.

Bugünkü Değer: Varlıklar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, ileride yaratacakları net nakit girişlerinin bugünkü iskonto edilmiş değerleri ile gösterilirler. Borçlar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, kapatılmaları için ileride ödenmesi gereken net nakit çıkışlarının bugünkü iskonto edilmiş değerleri ile gösterilir.

5.7.3. FASB ve IASB'nin Gerçeğe Uygun Değer Kavramı İle İlgili Oluşturduğu Standartlar

Birçok UFRS ve US GAAP gerçeğe uygun değer ölçümlerini gerektirmekte fakat bu gerçeğe uygun değer ölçümleri arasında bir tutarlılık bulunmamaktadır. IASB ve FASB tarafından başlatılan bu projenin amacı hisse senetleri ABD'de işlem gören fakat ABD işletmesi olmayan ve UFRS'yi kullanan işletmelerin gerçeğe uygun değer ölçümleri ile US GAAP'ı kullanan ABD işletmelerinin gerçeğe uygun değer ölçümlerini tutarlı hale getirmektir. Gerçeğe uygun değer ölçümleri projesi gerçeğe uygun değer ölçümü yapılması gereken alanları genişletmeyecektir. Bu projenin amacı, UFRS ve US GAAP tarafından varlık veya borçların gerçeğe uygun değer ile ölçülmesi gereken yerlerde işletmelerin rehber olarak kullanabileceği tek bir standart geliştirmektir.¹⁹⁶

5.7.3.1. FASB'nin Oluşturmuş Olduğu SFAS 157 Standardı

Gerçeğe uygun değer ile ölçme projesinin esas amacı ise finansal ve finansal olmayan varlık veya borçlar ile ilgili yapılacak olan gerçeğe uygun değer ölçümlerinde karşılaştırılabilirliği, tutarlılığı, güvenilirliği geliştirecek bir model oluşturmaktır. FASB, bu proje kapsamında Eylül 2006'da gerçeğe uygun değer varlık veya borçların ölçülmesinde kullanılması hakkında yol gösteren 157 numaralı "Gerçeğe Uygun Değer Ölçümleri (Fair Value Measurements)" isimli geniş kapsamlı bir standart yayımlamıştır. Standartta gerçeğe uygun değer tanımlanmış, gerçeğe uygun değer belirlenmesi ile ilgili bir çerçeve oluşturulmuş

¹⁹⁶ IFRSs in Your Pocket 2007, Deloitte Touche Tohmatsu, 2007, s.88. , s. 24'ten Türel, a.g.e.

ve gerçeğe uygun değer tahminleri ile ilgili yapılması gereken açıklamalar genişletilmiştir.¹⁹⁷

157 numaralı standart, sadece diğer standartların finansal ve finansal olmayan varlık veya borçların gerçeğe uygun değerle ölçülmesini gerektirdiği veya izin verdiği durumlarda uygulanmaktadır. Standart, hangi varlık veya yükümlülüğün gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmesi gerektiğini belirtmemekte, sadece gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmesi gereken varlık veya borçların değerlendirilmesine yol göstermekte ve değerlendirme sürecine ilişkin yapılacak açıklamaları belirtmektedir.

¹⁹⁸

157 numaralı standart, gerçeğe uygun değer ile ölçülen varlık veya borçlar ile ilgili geniş kapsamlı açıklamalar yapılmasını gerektirmesi sayesinde, yatırımcılara ve diğer finansal tablo kullanıcılarına gerçeğe uygun değer ölçümlerinin işletmenin finansal durum ve performansına olacak olası etkileri hakkında daha doğru kararlar vermelerini sağlayabilecektir.¹⁹⁹

US GAAP içerisinde yer alan 40'tan fazla standart işletmelerin varlık veya borçlarını gerçeğe uygun değerle ölçmesini gerektirmekte ya da izin vermektedir. 157 numaralı standarttan önce, özellikle aktif bir piyasada işlem görmeyen unsurlar için, gerçeğe uygun değer belirlenmesinde kullanılan yöntemler karışık ve birbiri ile tutarlı olmadığı söylenebilir. Bu durum finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini olumsuz yönde etkilemekte, finansal tabloların hazırlanmasını ve denetlenmesini zorlaştırmaktadır. Standardın amacı, gerçeğe uygun değer tahmini ile ilgili olan fakat birbiri ile tutarlı olmayan uygulamaları tekdüzene sokmaktadır. Standart, gerçeğe uygun değer ile değerlendirilecek varlık veya borçların sayısını artırmamasına

¹⁹⁷ SFAS NO: 157, s. 24'ten Türel, a.g.e.

¹⁹⁸ SFAS No:157. , s. 24'ten Türel, a.g.e.

¹⁹⁹ a.g.e. , s. 24-25.

rağmen standart belirleyicilerin ileride daha fazla varlık veya borcun gerçeğe uygun değerle değerlendirilmesini isteyebilecekleri hakkında bir fikir vermektedir.²⁰⁰

5.7.3.2. IASB Tarafından Oluşturulan UMS 39 Standardı

Gerçeğe uygun değerın nasıl belirleneceği ile ilgili olarak UFRS kapsamındaki en ayrıntılı açıklama 39 numaralı “Finansal Araçlar: Kayda Alma ve Değerleme (Financial Instruments: Recognition and Measurement)” isimli UMS’de yapılmaktadır.²⁰¹

UMS 39’a göre, gerçeğe uygun değerın belirlenmesinde öncelikle aktif piyasalardaki fiyat kotasyonları kullanılır. Eğer gerçeğe uygun değeri belirlenecek varlık veya borca ait böyle bir fiyat kotasyonu mevcut değil ise gerçeğe uygun değer bir değerlendirme yöntemi aracılığıyla belirlenir.²⁰²

Aktif bir piyasada fiyat kotasyonlarının varlığı gerçeğe uygun değerın belirlenmesi için en iyi kanıttır. Bir varlığa ilişkin fiyatın, istenildiğinde ve düzenli olarak borsadan, satıcıdan, simsardan, sanayi grubundan, fiyatlama hizmeti yapan veya düzenleyici bir kuruluştan elde edilmesinin mümkün olması ve anılan fiyatların, karşılıklı pazarlık ortamında gerçekleştirilen fiili ve düzenli piyasa işlemlerini temsil etmesi durumunda ilgili varlığın aktif bir piyasada kayıtlı olduğu kabul

²⁰⁰ Rebecca Toppe Shortridge, Amanda Schroeder, Erin Wagoner, “Fair Value’ Accounting: Analyzing the Changing Environment”, **The CPA Journal**, April 2006, 76, 4, s.37. , s. 25’ten Türel, **a.g.e.**

²⁰¹ **a.g.e.** , s. 29.

²⁰² **a.g.e.**

edilir.²⁰³ Aktif bir piyasada oluşan fiyat kotasyonları sürekli olarak gerçekleşen reel işlemlerde ortaya çıkan fiyatları yansıtmaktadır. Uygun piyasa fiyat kotasyonu, elde bulundurulan bir varlık veya ihraç edilecek bir yükümlülük için güncel en iyi alış emri iken, elde bulundurulan bir yükümlülük veya elde edilecek bir varlık için güncel en iyi satış emridir.²⁰⁴

Güncel en iyi alış ve en iyi satış emirlerinin bulunmaması durumunda, işlem tarihi ile bilanço tarihi arasında ekonomik koşullarda önemli bir değişiklik olmadığı sürece, genellikle benzer bir finansal varlık veya borç ile ilgili en yakın zamanlı gerçekleşen işlemin fiyatı gerçeğe uygun değere ilişkin bir kanıt oluşturabilir. Yakın zamanlı işlem den beri ekonomik koşulların değişmiş olması halinde, varlık veya borçların gerçeğe uygun değerindeki değişiklikler benzer varlık veya borcun cari fiyat ve oranları esas alınarak belirlenebilir.²⁰⁵

UMS 39, gerçeğe uygun değeri belirlenecek unsura ait aktif bir piyasa kotasyonu olmaması durumunda, gerçeğe uygun değeri tahmin etmek üzere bir değerlendirme yöntemi kullanılmasına imkân tanımaktadır. Değerleme tekniğinin kullanılmasındaki amaç, olağan işletme faaliyetleri gereğince yapılmasına ihtiyaç duyulan ve karşılıklı pazarlık ortamında gerçekleştirilen bir takas işleminde değerlendirme tarihi itibarıyla oluşacak fiyatı belirlemektir. Söz konusu değerlendirme yöntemleri; bilgili ve istekli taraflar arasında karşılıklı pazarlık ortamında son dönemlerde gerçekleştirilen piyasa işlemlerinin kullanılmasını, eğer varsa, büyük ölçüde aynı olan başka bir finansal varlık veya borca ilişkin gerçeğe uygun değer

²⁰³ **IAS 39 Financial Instruments: Recognition and Measurement**, IASB, 18.08.2008, p. AG 71. , s. 30'dan Türel, **a.g.e.**

²⁰⁴ **a.g.e.**

²⁰⁵ Sergejs Gogolis, Robert Görgin, **Implementation of IAS 39 by Swedish Banks**, Master's Thesis within Financial Accounting, Jönköping International Business School, June 2005, s.11. , s. 30'dan Türel, **a.g.e.**

referans olarak alınmasını, iskonto edilmiş nakit akışı analizlerini ve opsiyon fiyatlama modellerini içermektedir.²⁰⁶

²⁰⁶ **a.g.e.**, s. 30-31.

6. MUHASEBE MESLEĞİNDE YARGI

Mesleki yargının kullanım gördüğü meslek dallarından biri de muhasebe mesleğidir. Muhasebe mesleğinde mesleki yargı, hem finansal raporlama hem de denetim alanında kullanım görebilmektedir. Muhasebe alanında finansal raporlama sürecinin kaydetme fonksiyonunda, hangi unsurların nereye kaydedilmesi gerektiği ve bu unsurların hangi ölçülerle değerlendirilmesi gerektiği soruları, mevzuatta boşluk olduğu veya alternatif seçenekler bulunduğu durumlarda, uygulayıcının bilişsel yeteneklerini ile cevabını bulabilmektedir. Yine muhasebenin raporlama süreci de ister istemez uygulayıcının bilişsel yeteneği ve yorumunu içerebilmektedir. Denetim alanında ise; denetçilerin önemlilik ve risk düzeyini belirlemelerinde, toplayacakları kanıtların miktar ve niteliğini tespit etmelerinde, finansal raporların dürüstçe sunulup sunulmadığı kararını vermelerinde ve daha birçok karar sürecinde mesleki yargıya başvurulabilmektedir.²⁰⁷

6.1. Muhasebe Meslek Yargısının Etkisi ve Önemi

Levitt²⁰⁸, Amerika'da faaliyet göstermekte olan işletmelerin, yatırımcıların kar beklentilerini yerine getirme konusunda çok ciddi baskı altında olduklarını vurgulamaktadır. Levitt'e göre bu aşırı baskının şekillendirdiği çevre koşullarına

²⁰⁷ Akın, **a.g.e.**, s. 13.

²⁰⁸ Arthur Levitt bu dönemde ABD SEC başkanıdır ve bu görüşlerini 1998 yılında New York Üniversitesi'nde yapmış olduğu konuşmasının bir bölümünde dile getirmektedir, s. 69'dan Dalkılıç, **a.g.e.**

paralel olarak finansal raporların kalitesi düşmekte ve kazançların yönetimine başvurma oranı ciddi şekilde artış göstermektedir.

Levitt'e göre hızla değişen iş dünyasının kurallarına uyum sağlayabilmek için, muhasebe standartları belirli ölçüde esnek bırakılmıştır. Fakat bu esneklik, kötü niyetli kişilerce kazanç yönetimi tekniklerine malzeme yapılmıştır. Levitt, bu olumsuz durumun üstesinden gelebilmek için standart yapıcıları yeterince açık olmayan, esnek standartların ayrıntılarına yer vermeye davet etmektedir.²⁰⁹

Levitt bu ayrıntılandırma çağrısını yaparken, Beresford ise standart yapıcıları, standartları basitleştirmeye çağırmaktadır. Beresford'a göre standartlar, gün geçtikçe karmaşık duruma gelmekte ve denetçiler, işletmeler ve tablo kullanıcıları ek yorumlara gereksinim duymaktadır. Beresford'a göre sermaye piyasası kurulları, yapısı gereği subjektif olan bazı alanlar da dahil olmak üzere hemen her konuda tek dozen uygulama gerektiren standartlar istemektedir. Bu istek doğrultusunda standartlar ayrıntılı duruma gelmekte ve karmaşıklaşmaktadır. Beresford, bu durumu olumsuz olarak nitelendirmekte ve sonlandırmak gerektiğini düşünmektedir. Bu doğrultuda standart yapıcıları, mesleki yargıya dayanan basit ve anlaşılabilir standartlar oluşturmaya davet etmektedir.²¹⁰

Birbirinin tam tersi olan Levitt ve Bersford'un görüşleri aslında muhasebe dünyasında uzun zamandır var olan bir tartışmaya işaret etmektedir. Muhasebe standartlarının ilke bazlı mı yoksa kural bazlı mı olması gerektiği, başka bir deyişle mesleki yargının odak noktası olup olmadığı tartışma konusudur.²¹¹

²⁰⁹ a.g.e.

²¹⁰ a.g.e. , s. 69-70.

²¹¹ a.g.e. , s. 70.

Mesleki yargı oldukça geniş kapsamlı kurallar, muhasebe prensipleri, kanunlar, muhasebe standartları ve etik kurallardan oluşan bir yapı içinde yer almaktadır. Muhasebe sürecindeki uygulayıcılar, mesleki yargı konusunda bahsi geçen bu yapının oluşturduğu çatının altında hareket etmek zorundadırlar. Dolayısıyla mesleki yargı sürecinin işleyişiyle ilgili kısıtlayıcı bir çevre bulunmaktadır. Mesleki yargı süreci kusursuz ve mükemmel değildir. Mantık hataları, bilgi eksikliği, zaman gibi insana özgü kısıtlardan etkilenmeye açıktır. Sürecin büyük bir bölümü özel, bilinç dışı tarzda ve doğrudan gözlemlenemez yapıdadır.²¹²

6.2. Muhasebe Meslek Yargısı Sürecinde Karşılaşılabilecek Güçlükler

Muhasebe sisteminin tasarımından, finansal tablo dipnotlarında yapılacak açıklamaya kadar çok farklı bir yelpazede mesleki yargıya gerek duyulabilir. Mesleki yargı muhasebeciler için özellikle güç ve karmaşık konularda özellikle ön plana çıkmaktadır. Kanada’da yapılan ve muhasebecileri hedef alan bir çalışmada kamu ve özel kesimden bir çok muhasebeci ve finansal tablo kullanıcılarına mesleki yargı ile ilgili sorular sorulmuş ve mesleki yargı konusunda yaşadıkları güçlükleri belirtmeleri istenmiştir. Aşağıda bu görüşlerden birkaçına farklı kişi ve taraflarca sahip olunan bakış açısını açıklayabilmek ve farklı deneyimlerden yararlanabilmek açısından yer verilmektedir.²¹³

Küçük ölçekte faaliyet gösteren bir muhasebe bürosunun kıdemli ortağı ‘3’ mesleki yargı ile ilgili güçlük yaratan alanlar genelde özün önceliği ilkesinin kapsamı içindeki alanlardır. Genelde, iş hayatında karşılaşılan işletmeler arası sözleşmeler ve ilişkiler, önceden tanımlanan teoriye uymamakta ve işlemin biçimi ile özü

²¹² a.g.e. , s. 70-71.

²¹³ Gibbins ve Mason, 1988, s. 3. , 4. , s. 99-100’den Dalkılıç, a.g.e.

oldukça farklı şekilde ortaya çıkmaktadır. Bu durumda işlemle ilgili gerçek ekonomik nedenleri belirleyebilmek, ancak ciddi bir bilgi ve deneyime dayalı mesleki yargı gerektirmektedir” açıklamasını yapmıştır.

Denetim elemanı olarak çalışan bir meslek mensubu ise “ uzun vadede elde tutulması planlanan menkul kıymetlerle ilgili gelecekte oluşacak değerleri belirlemek, zaman içinde ortaya çıkan politik ve ekonomik gelişmelere bağımlı olması nedeni ile oldukça belirsiz ve riskli olmaktadır. Bu koşullar altında mesleki yargıda bulunmak, oldukça sancılı bir süreç haline gelmektedir” diyerek sorunları sıralamaktadır.

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

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

Yukarıda anlatılan bu görüşler incelendiğinde, mesleki yargıyı güçleştiren farklı nedenler hakkında genel bir kanı elde edilmektedir. Bu nedenleri özetlemek istersek; mesleki yargı süreci ile ilgili baskıda bulunan işletme içi ve dışı çevreler ile muhasebenin, dolayısıyla standartların yapısı içinde bulunan bazı doğal unsurların yargıyı zorlaştırdığı görülmektedir.

6.3. Muhasebe Meslek Yargısının Sakıncaları

Mesleki yargı süreci kusursuz ve mükemmel değildir. Mantık hataları, bilgi eksikliği, zaman kısıtı gibi insana özgü bazı kısımlardan etkilenmeye açık yapıdadır. Hatta mesleki yargı için kara kutu benzetmesi de yapılmaktadır.²¹⁴

Mesleki yargı; ilgili mesleğin standart ve kurallarının gerektirdiği ölçüde gerekli özen, tarafsızlık ve dürüstlük altında, deneyim ve yeterli bilgiye sahip meslek mensubunun kullandığı yargıdır.²¹⁵

Levitt, muhasebe meslek mensuplarının mesleki yargıyı ve standartlardaki esnekliği kullanarak, kazanç yönetimine başvurabileceklerini savunmaktadır.²¹⁶Beresford'a göre ise karmaşık ve ayrıntılı standartlar, farklı işlemleri benzer şekle sokarak sınıflandırmayı daraltacak ve bu nedenle de karşılaştırılabilirliği azaltacaktır.

Eğer muhasebe standartları mesleki yargı kullanımını gerektirir özellikle ise, tablo hazırlayıcılar, finansal raporlama kararları noktasında özgür olacaklardır .bunun sonucu olarak farklı işletmeler benzer işlemleri, farklı şekillerde raporlayabilecektir. Bu gibi durumlar karşılaştırılabilirlik ilkesine zarar verecek ve kullanıcıları, benzer işlemleri farklı görüp yorumlamaya itecektir.²¹⁷

²¹⁴ FEE 2007, *Selected Issues in Relation to Financial Statements Audits*, s. 15. s. 97'den

Dalkılıç, **a.g.e.**

²¹⁵ **a.g.e.**

²¹⁶ **a.g.e.**, s. 98.

²¹⁷ **a.g.e.**

6.4. Muhasebe Meslek Yargısı ve Eğitim

Muhasebe dünyasında ilke bazlı muhasebe standartlarına geçiş ve mesleki yargının ön plana çıkış süreci ile beraber, eğitim bakımından birbirini izleyen bir dizi değişim de başlamıştır. Bu değişim; öğrenme amaçlarının kurallardan daha geniş kapsamlı kurallara ve sorun çözmeye dönüşmesi; eğitim tekniğinin aktif yöntemlere ve örnek olay incelemelerine dönüşümü ve öğrencilerin kazanımlarının iletişim becerileri ve eleştirel düşünme becerilerine dönüşmesi biçiminde ortaya çıkmaktadır.²¹⁸

Muhasebe diğer disiplinlere göre daha yoğun ve tekniktir. Bu nedenle muhasebe eğitimcilerinin öncelikle, sistemin gerektirdiği teknik bilgileri vermeleri gerekmektedir. Öte yandan ilke bazlı standartlar, teknik bilgilerden çok yorum yapabilmeyi ve mesleki yargı kullanımını ön plana çıkarmaktadır.²¹⁹

6.4.1. Muhasebe Meslek Yargısı Eğitimi Sürecinde Meslek Mensubuna Kazandırılması Gereken Nitelikler

Son yirmi beş yıl boyunca çok sayıda rapor, çerçeve, makale ve araştırma; muhasebe eğitiminde hem içerik hem de pedagojik anlamda değişim konusunu ele almıştır. Bu çalışmaların en eski ve kapsamlılarından biri, Amerikan Muhasebe Birliği'nin (AAA) yayınlamış olduğu Bedford Raporu (1986)' dur. Raporda muhasebe meslek mensubunun gelecekte başarılı olabilmesi için teknik bilgi kadar, başka yeteneklere de gereksinimi olduğu belirtilmiştir. Buna göre geleceğin

²¹⁸ Daniel Thorne, 'An Educational Perspective on Concept-Based Accounting Standards', College of Business and Technology Working Papers Series, 2003, s. 15. , s. 101'den Dalkılıç,

a.g.e.

²¹⁹ **a.g.e.** , s. 102.

muhasebecisi; yaşam boyu öğrenme becerisine sahip, eleştirel düşünebilen ve muhasebe bilgi sistemini tümüyle kavrayan bir birey olarak yetişmelidir.²²⁰

Hızla değişen muhasebe mesleğine yanıt verebilmek için kazanılması gereken özellikler şu şekilde sıralanmıştır.²²¹

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

Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Birliği (AICPA) ise 1999 yılında yayınlamış olduğu ve eğitimle ilgili genel bir çerçeve çizdiği dökümanda yalnızca teknik yönlü eğitimden değil, aynı zamanda yetenek yönlü eğitime geçişten söz etmiş ve kazanılması gereken özellikleri şu şekilde sıralamıştır;²²²

²²⁰ a.g.e. , s. 103.

²²¹ Larry A. Deppe, Emil Sonderegger, James D. Stice, D. E. Clark ve Fred Streuling, 'Emerging competencies for the practice of accounting' **Journal of Accounting Education**, 9(2), 1991, s. 262. , s. 104'ten Dalkılıç, a.g.e.

²²² a.g.e. , s. 104.

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

6.4.2. Örnek Olay Çalışmaları

Bedford Raporu'ndaki 'mevcut pedagoji, alternatif çözümler sunan olaylar yerine tek bir çözümlü olan problemlere dayanmaktadır' yorumu dikkatleri muhasebe düzenlemelerinin öğretim yöntemleri üzerindeki etkisine çekmiştir. Bu çerçevede, muhasebe eğitimindeki değişiklik gereksiniminin bir parçası olarak, muhasebe meslek adaylarının aktif olarak öğrenme sürecine katılımını sağlamak üzere örnek olay çalışmalarının kullanılması yönünde öneriler verilmiştir.²²³

²²³ Robert H. Ashton, 'Integrating Research and Teaching in Auditing: Fifteen Cases on Judgement and Decision Making', **The Accounting Review**, 1984, s. 80. , s, 105'ten Dalkılıç, **a.g.e.**

Örnek olay çalışmalarının muhasebe alanında kullanımı göz önüne alındığında sağladığı faydalar aşağıdaki gibidir:²²⁴

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

6.5. Denetimde Mesleki Yargı

Denetimde mesleki yargı, denetim sürecinin ilk aşaması olan müşteri alım veya devam karar sürecinden başlayarak, denetim görüşünün raporlanmasına kadar bütün süreçlerde alternatifler arasında karar verme veya seçim yapma sürecine denir.²²⁵ Bir başka deyişle, denetimde mesleki yargı; karara ulaşma noktasında, alternatifler arasında, bir seçim yapma mecburiyetinin doğması durumunda,

²²⁴ Libby, 1991, s. 107'den Dalkılıç, **a.g.e.**

²²⁵ Akın, **a.g.e.**, s. 15.

mesleki davranış kuralları ile denetim ve muhasebe standartları çerçevesinde bilgi ve deneyimden faydalanılarak sonuca ulaşma sürecidir.²²⁶

6.5.1. Mesleki Yargı Sürecine Etki Eden Faktörler

Bu bölümde; finansal raporların denetiminde, mesleki yargının şekillenmesine etki eden denetim çevresi, denetçi özellikleri, önemlilik ve risk kavramları incelenerek mesleki yargının genel çerçevesi çizilecektir.

6.5.1.1. Denetim Çevresi

Yargının yapıldığı çevrenin niteliklerini iyice bilmeden, yargının kalitesini ölçmek ve değerlendirmek hemen hemen imkansızdır. Mesleki yargının yapıldığı çevre; yapılan yargının belgelenmesi ve savunulabilir olması, müşteri işletme hakkında sahip olunan bilgi, müşteri kabul ve devam süreci, denetim komiteleri, denetim piyasasında var olan rekabet ve bunun getirdiği baskılar ve mesleki standartlar gibi unsurlardan oluşur.²²⁷

6.5.1.1.1. Hesap Verebilirlik

Hesap verebilirlik, denetim çevresinin önemli bir yönüdür. Denetçi mesleki ününü; müşterilere, üçüncü kişilere ve diğer denetçilere karşı sürdürme güdüsüne sahiptir.

²²⁶ The Canadian Institute of Chartered Accountants, **Professional Judgement and The Auditor**, Canada, 1995, s. 5. , s. 15'ten Akın, **a.g.e.**

²²⁷ The Canadian Institute of Chartered Accountants, **a.g.e.** , s. 28. , s. 23'ten Akın, **a.g.e.**

Denetçinin yaptığı mesleki yargı ve bunun sonucunda aldığı denetim kararı belgelenmeli ve savunulabilir olmalıdır. Çünkü ilgili taraflar, her an bir soruyla denetçinin karşısına çıkabilmektedir. Denetçi, yargının yapıldığı çevreden dolayı, yaptığı mesleki yargıları ve aldığı kararları ispat etmeye, belgelemeye ve sorumluluk almaya hazırlıklı olmalıdır.²²⁸

6.5.1.1.2. İşletme Bilgisi

Denetimin iyi bir şekilde planlanması için, müşteri işletme ile ilgili temel bilgilerin, denetçi tarafından toplanması gerekmektedir. Bu bilgilerin başlıcaları şunlardır:²²⁹

- * Müşteri işletmenin yapısı, faaliyet gösterdiği sektör ve özellikleri
- * Uygulanan muhasebe politikaları
- * İç kontrol sisteminin etkinliği ve güvenilirliği

6.5.1.1.2.1. Müşteri İşletmenin Yapısı, Faaliyet Gösterdiği Sektör ve Özellikleri

Denetçi, müşteri işletmenin yapısı hakkında bilgi sahibi olmak zorundadır. İşletmenin yapısı; faaliyetleri, ortaklık yapısı, yönetimi, yaptığı veya

²²⁸ a.g.e.

²²⁹ Ersin Güredin, **Denetim ve Güvence Hizmetleri: SMMM ve YMMM'lere Yönelik İlkeler ve Teknikler**, İstanbul, 2007, Arıkan Yayınları, s. 186.

yapmayı planladığı yatırımları, hukuki statüsü ve nasıl finanse edildiği gibi hususları kapsamaktadır.²³⁰

Denetçi; müşteri işletmenin faaliyet gösterdiği sektör, yasal düzenlemeler ve diğer dış faktörler hakkında da bilgi sahibi olmak zorundadır. Bu faktörler; rekabetçi çevre, tedarikçiler ve müşteri ilişkileri, teknolojik gelişmeler, finansal raporlama esasları çerçevesinde yasal düzenlemeler, yasal ve politik çevre, sektör ve işletmeyi etkileyen çevresel zorunlulukları ve genel ekonomik durum gibi diğer dış etmenleri içerir.²³¹

6.5.1.1.2.2. Uygulanan Muhasebe Politikaları

Denetçi, müşteri işletmenin uyguladığı muhasebe politikalarını, bunların işletme faaliyet ve finansal raporlama amaçlarına ve sektördeki uygulamaya uygunluğunu da incelemekle yükümlüdür.²³²

6.5.1.1.2.3. İç Kontrol Sisteminin Etkinliği ve Güvenilirliği

İç kontrol sistemi, kurulup çalıştırılma zorunluluğu müşteri işletmenin yönetimine ait olduğu, denetçinin ise sadece sistemin uygunluğunu, işleyişini ve etkinliğini araştırmakla sorumlu olduğu bir yapıdır. İç kontrol sistemi ile amaçlananlar, iç denetçi ve bağımsız denetçi açısından ikiye ayrılır.İç kontrol sistemi ile iç denetçiler; tepe yönetim tarafından saptanmış yönerge ve kurallara uygun

²³⁰ Akın, **a.g.e.** , s. 24.

²³¹ **a.g.e.**

²³² **a.g.e.**

davranılıp davranılmadığını, yönetim kararlarına esas olan çeşitli raporların doğru, zamanlı ve eksiksiz olarak hazırlanarak yönetime sunulup sunulmadığını belirlemeyi amaçlamaktadır.²³³

Dış denetçiler ise; denetlenen işletmenin muhasebe sistemi tarafından tutulan hesapların ve hazırlanan finansal raporların güvenilirliğini saptamak ve yıl son denetimi sırasında uygulanacak denetim işlemlerinin türünü, kapsamını, ayrıntı derecesini ve uygulama zamanını belirlemeyi amaçlamaktadır. Bundan başka bağımsız denetçiler; sistemin işlerliği hakkında görüş bildirmek, işletme yöneticilerine sistemin iyileştirilmesi konusunda önerilerde bulunmak ve gerektiğinde resmi kuruluşlara rapor hazırlamak için iç kontrol sistemini incelerler.²³⁴

İç kontrol sistemine yönelik çalışma, iç kontrol sisteminin tasarımı ve çalıştırılmasını kavramayı kapsar. Denetçi, iç kontrol sisteminin tasarımını değerlendirerek iç kontrolün önemli yanlışlıkları önleme, ortaya çıkarma ve düzeltme kapasitesine sahip olup olmadığını belirlemeye çalışır. Denetçi yaptığı çalışma neticesinde, uygun olmayan bir biçimde tasarlanmış bir sistemin varlığına inanırsa, durumu işletme yönetimi ve yönetimden sorumlu kişilere bildirmek durumundadır.²³⁵

²³³ Güredin, **a.g.e.** , s. 315.

²³⁴ **a.g.e.**

²³⁵ Akın, **a.g.e.** , s. 25.

6.5.1.1.3. Müşteri Kabulü ve Sonrası

Denetim görevi ile ilgili planlama çalışmalarına başlayabilmek için, ilk önce işin alınmış olması gerekir. Denetim şirketi, gelecekteki müşterisi ile görüşerek topladığı çeşitli bilgileri değerlendirir ve işin alınmasına veya alınmamasına karar verir.²³⁶Denetçi karar sürecinde, işletmeden aldığı bilgilerle yetinmeyip işletmenin önceki denetçisinden, işletme ile iş ilişkisinde bulunan kişi veya kurumlardan da bilgi alma yoluna gidebilir. Daha sonra denetçi, toplamış olduğu bilgilerden yola çıkarak işin alınması veya alınmaması yönünde kararını verir.²³⁷

Mesleki yargının bu karar sürecindeki rolü ise, müşteri işletme hakkında toplanan bilgilerin, verilecek karar için yeterli olup olmadığının saptanması ve toplanan bilgilerin yeterli olduğu kararının verilmesinden sonra, toplanan bilgiler ışığında değerlendirme yapılarak müşterinin kabulü veya devamı kararının verilmesidir.²³⁸

6.5.1.1.4. Rekabet Baskıları

Denetim çevresinin önemli unsurlarından biri de rekabet baskısıdır.Rekabet baskısı denetim alanında daha çok zaman ve ücret baskısı olarak kendisini göstermektedir. Uygulamada ise çoğunlukla zaman baskısı, ücret baskısının bir sonucu olarak ortaya çıkabilmektedir.²³⁹

Denetçi yapılacak denetim ile ilgili olarak zaman planlaması yapar.Ancak yapılan bu plan, denetim faaliyetinde karşılaşılan zorluklar nedeniyle aksayabilir. Denetim

²³⁶ Güredin, **a.g.e.** s. 178.

²³⁷ Akın, **a.g.e.** , s. 26.

²³⁸ **a.g.e.** , s. 26-27

²³⁹ The Canadian Institute Chartered Accountants, a.g.e., s. 31. , s. 27'den Akın, **a.g.e.**

faaliyetinin uzaması ve iş yükünün çoğalmasında denetim işletmesi bu farkı, ücret olarak müşteri işletmeye yansıtmak durumundadır. Müşteriler ise artan işgücüne rağmen denetçilerin, ilave ücret talebinde bulunmayacaklarını beklerler. Bu durumda denetim işletmesinin ilave ücret talep etme zorunluluğu ile müşteri işletmenin beklentileri çakışır. Sonuç olarak denetçiler, müşterilerle iyi ilişkilerini sürdürme ile denetim işinin gereklerini yerine getirme arasında denge kurmak zorunda kalabilirler.

Denetçiler, müşteri işletmenin beklentileri ile denetim görevinin gerekleri arasında sıkıştıkları zaman, üzerlerinde yoğun olarak zaman baskısı hissedebilirler. Hissedilen bu zaman baskısı ile de denetçiler, denetim stratejilerini yeniden gözden geçirmek durumunda kalabilirler. Denetçi, denetim faaliyetinin herhangi bir sürecinde üzerinde zaman baskısını hissettiği durumlarda, vereceği kararı daha çabuk verme veya yaptığı işi daha çabuk yapma eğilimi gösterebilir. Denetçinin denetim sürecini çabuklaştırma gayretleri de, doğrudan denetim sürecindeki mesleki yargısına etki eder.²⁴⁰

6.5.1.1.5. Mesleki Standart , Prensip ve Kurallar

Denetçiler, denetim görevleri sırasında mesleki yargılarını kullanırken, öncelikle ilgili konuda mesleki standart, prensip veya kuralların var olup olmadığını araştırmak durumundadırlar. Denetçi yaptığı araştırma sonucunda, ilgili konuda mesleki standart, prensip veya kurallarda boşluk olduğunu veya bu kuralların birden fazla alternatif sunarak mesleki yargıya referans verdiğini tespit etmesi sonucunda, bilgi ve deneyimi çerçevesinde yargısını kullanma yoluna gider. Ancak

²⁴⁰ a.g.e. , s. 28.

denetçi, mesleki yargısını aynı zamanda ilgili standart, prensip veya kuralların yorumlanması sürecinde de kullanır.²⁴¹

6.5.1.1.6. Denetim Komiteleri

Denetim komiteleri; müşteri işletmenin yönetim kurulu ile dışarıdan gelen denetçi arasında köprü görevi gören ve denetçinin bağımsızlığını kuvvetlendirmek amacıyla işletme içinde kurulan komitelerdir. Denetim komiteleri, bağımsız denetçiye denetimi sırasında her açıdan yardımcı olmaktadır.²⁴²

Denetim komitesinden beklenen, şirketin finansal raporlama sürecinin doğru ve gerçeğe uygun bilgi üretecek şekilde çalışmasını gözetlemektir. Yine bu komiteden; şirkette yeterli uzmanlığa sahip finans ve muhasebe müdürü istihdam edilip edilmediğini, muhasebe servisinin doğru ve güvenilir bilgi üretecek şekilde, uzman personelden ve donanımdan oluşturulup oluşturulmadığını araştırması beklenmektedir.²⁴³

6.5.1.2. Denetçi Özellikleri

Mesleki yargı subjektif bir karar alım sürecidir. Dolayısıyla denetim faaliyetinde yapılan mesleki yargı, yargıyı yapan denetçiye göre farklılık arz edebilir. Bu

²⁴¹ a.g.e. , s. 29.

²⁴² Güredin, a.g.e. , s. 23.

²⁴³ Cemal Küçüksözen, **Finansal Bilgi Manipülasyonu: Nedenleri, Yöntemleri, Amaçları, Teknikleri, Sonuçları ve İMKB Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma**, Sermaye Piyasası Kurulu, Ankara, 2005, s. 61. , s. 30'dan Akın, a.g.e.

farklılık, denetim sürecinde yer alan diğer faktörlere de bağlı olmakla birlikte, yargıyı yapan denetçinin niteliklerinden de kaynaklanabilir.²⁴⁴

Yapılan bir çalışmada bu husus şöyle dile getirilmiştir: Bir takım denetçi nitelikleri, mesleki yargı uygulamasına etki edebilir. Denetçiler, kendilerini iyi bir denetçi yapacak şekilde; bağımsız, objektif, bilgi ve deneyimli olmalı, mesleki yeterliliğini korumalı, yargısını verirken önyargılardan uzak davranmalı, meraklı ve şüpheli olmalıdır.

Bu bölümde, denetimde mesleki yargıyı etkileyebilecek denetçi özelliklerinden bahsedilecek ve bu özellikler ayrı ayrı ele alınacaktır.

6.5.1.2.1. Bağımsızlık, Objektiflik ve Dürüstlük

Denetimde bağımsızlık, denetçinin üstlendiği denetim görevi süresince, dürüst ve tarafsız bir bakış açısıyla davranmasını ifade eden bir kavramdır. Denetçi; denetim kanıtlarını toplarken, kanıtları ve sonuçları değerlendirirken ve denetim raporunu hazırlarken, objektif bir bakış açısıyla olayları değerlendirerek bağımsızlığını ortaya koyar.²⁴⁵

Objektiflik kavramı, dürüstlük kavramı ile de tanımlanır ve yapılacak işe karşı tarafsız yaklaşımı ifade eder. Denetçinin objektifliğinin değerlendirilmesi ise dürüstlük ile mümkündür; çünkü dürüstlük olmaksızın, denetçinin açıklamış olduğu denetim görüşü hiçbir anlam ifade etmemektedir.²⁴⁶

²⁴⁴ a.g.e. , s. 31.

²⁴⁵ Güredin, a.g.e. , s. 117.

²⁴⁶ The Canadian Institute of Chartered Accountants, a.g.e. , s. 36. , s. 32'den Akın, a.g.e.

Denetçinin ‘iyi mesleki yargı’ yapabilmesi onun; bağımsız, objektif ve dürüst olmasına bağlıdır. Çünkü denetçi denetim faaliyeti süresince, yargılarına etki etmeye çalışan işletme ilgilileri ile karşı karşıya gelir. Bu işletme ilgilileri, müşteri işletmenin kendisi olabileceği gibi çalışanları da olabilir. Denetçi denetim görevi süresince, mesleki yargılarının üzerinde bir baskı hisseder. Zaten denetçilerin dürüst ve tarafsız olma nitelikleri de müşteri işletme ilgililerinin, denetçilerin mesleki yorumlarına etki yapmaya çalışabilecekleri olgusuna dayanmaktadır.²⁴⁷

6.5.1.2.2. Mesleki Eğitim ve Deneyim

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları’nın birinci bölümü ‘ kişisel standartlar ‘ adı da verilen genel standartlara ayrılmıştır. Bu bölümde, denetimin bir uzman olarak gerekli teknik eğitim ve yeteneğe sahip kişi veya kişilerce yapılması gerektiği ifade edilmiştir. Bir denetçinin gerekli teknik eğitim ve yeterliliğe sahip olması ise uzman muhasebe denetçiliği sertifikası ile mümkün olduğu varsayılmaktadır.²⁴⁸

Denetim mesleğinde, diğer mesleklerde olduğu gibi iş başı eğitimi çok önemlidir. Denetçiler uzman muhasebe denetçiliği sertifikasını almak için sınava girmeden önce ve sertifikayı aldıktan sonra da devamlı olarak iş başında eğitime tabi tutulur. Bu eğitim süreci, genel olarak deneyimli bir uzman denetçinin yanında yardımcı denetçilik yapılarak sürdürülür. Uzman denetçiler ise bu eğitim sürecinde, sahip oldukları mesleki bilgi ve deneyimlerini, yanlarında çalışan genç yardımcı

²⁴⁷ Güredin, **a.g.e.** , s. 120.

²⁴⁸ Akın, **a.g.e.** , s. 33.

denetçilere aktararak, onların mesleki yeterliliğe sahip, üstün nitelikli denetçiler olarak yetişmelerine katkı sağlarlar.²⁴⁹

Bağımsız denetim görevini yürütecek denetçilerin, görevin gerektirdiği mesleki yeterliliğe sahip olup olmadıkları, onların görev süresince yapacakları mesleki yargılarına da büyük etki eder. Çünkü denetçi denetim görevi süresince mesleki yargısına başvurma gereksinimini hissettiğinde ilk olarak kendi mesleki bilgi ve deneyiminden faydalanma yoluna gidecektir. Görevin gerektirdiği mesleki eğitim, bilgi ve deneyime yani mesleki yeterliliğe sahip olmayan bir denetçi de yapacağı meslek yargılarında, bu eksikliğin verdiği etkiyle hataya düşebilecektir.²⁵⁰

6.5.1.2.3. Önyargılar

Denetçiler denetim görevleri sırasında yaptıkları mesleki yargılarında, önyargılarından arınmış ve objektif olarak kararlar almalıdırlar.

6.5.1.2.4. Mesleki Şüphencilik

Mesleki şüphencilik; denetçinin sorgulayıcı bir yaklaşımla kanıtların geçerliliğini incelemesi ve kanıtların, işletme yönetiminin açıklamaları ve diğer bilgi ve belgeler ile çelişki içinde olup olmadığının değerlendirilmesini ifade eder. Denetçi denetim görevi süresince, işletme yönetiminin ne sorgusuz sualsiz dürüst olduğunu, ne de

²⁴⁹ Güredin, **a.g.e.** , s. 43.

²⁵⁰ Akın, **a.g.e.** , s. 34.

hilekar olduğunu varsayarak; yine işletme yönetimi tarafından kendisine sunulan kanıtlara da sorgulayıcı bir bakış açısıyla yaklaşır.²⁵¹

Denetçinin denetim görevinde mesleki yargısına başvururken, şüpheli bir tavır takınması normaldir. Ancak denetçi şüpheli yaklaşımını, ne çok az ne de aşırı ölçüde ortaya koymamalı, dengeli bir tavır takınmalıdır. Çünkü şirket yönetimine aşırı güven duyup, çok az mesleki şüphecilik gösteren bir denetçi bazı şeyleri yanlış görse de, bu ipuçlarını dikkate almayarak hatalı bir denetim görüşü verebilir. Öte yandan aşırı düzeyde mesleki şüphecilik gösteren bir denetçi de, güvenilir bilgiler sunan dürüst yöneticilere fazla sorgulayıcı yaklaşabilir. Böyle bir denetçi her işlemi paranoya düzeyinde olası bir hilekarlık olarak görür ve bunun sonucunda da üstlendiği hiçbir denetim görevini tamamlama başarısı gösteremez.²⁵²

6.5.1.3. Önemlilik ve Risk

Denetçiler, finansal raporların dürüstçe sunulduğu veya kontrollerin yeterli olduğu varsayımıyla beraber, toplanan kanıtları özellikle hassas bir şekilde denetlemeleri noktasında eğitilirler. Çünkü denetçilerin karşılaştığı başlıca denetim riski, finansal raporlardaki maddi hata ve düzensizlikleri ortaya çıkaramama riskidir. Bu noktada önem taşıyan hususlar önemlilik ve denetim riskidir. Bu bölümde önemlilik ve denetim riskinin tanımı yapılarak, daha sonra bu hususların mesleki yargı ile aralarındaki ilişkisine değinilecektir.²⁵³

²⁵¹ a.g.e. , s. 35.

²⁵² The Canadian Institute of Chartered Accountants, a.g.e. , s. 39. , s. 36'dan Akın, a.g.e.

²⁵³ a.g.e. , s. 37.

6.5.1.3.1. Önemlilik

Önemlilik kavramı, hazırlanan finansal tabloların her zaman mutlak olarak doğru olmayacağı varsayımı altında doğruluğa ilişkin sapmaların, denetçi raporuna ilgi duyanların alacakları kararları etkileyebilecek düzeyde olmasını ifade eden ölçü olarak tanımlanabilir. Ancak bu ölçü mutlak bir değer olmayıp, tamamiyle denetçinin mesleki bilgi ve deneyimi odağında yapacağı mesleki yargısıyla belirlenebilen göreceli bir kavramdır.²⁵⁴

Önemlilik kavramı, denetçiye yapacağı denetim çalışmasında, bir önemlilik düzeyi belirlemesini zorunlu kılar. Ancak denetçinin belirlemesi gereken bu önemlilik düzeyi, mesleki yargıyı gerektirir. Denetçinin mesleki yargısı ile belirleyeceği önemlilik düzeyinde, önemli yanlışlıkların tutarı kadar niteliği de önem taşır. Niteliksel yanlışlık ise, muhasebe politikalarının finansal tablo kullanıcılarını yanıltacak şekilde yanlış ve yetersiz bir şekilde açıklanmasını ifade eder.²⁵⁵

Aslında denetçi önemlilik düzeyini belirlerken, kabul edilebilir yanlışlık sınırını belirlemiş olur. Bir diğer deyişle denetçi, belirlediği önemlilik düzeyi ile beraber tolere edebileceği maksimum yanlışlık miktarını da belirlemiş olur.²⁵⁶

Önemlilik düzeyinin belirlenmesinde tutar olarak bir standart koymanın anlamı yoktur. Çünkü önemlilik düzeyi, soyut bir kavram olarak kabul edilmektedir. Örneğin, bir işletme için belirlenen 100 TL'lik önemlilik düzeyi, diğer bir büyük işletme için oldukça önemsiz kalabilmektedir.²⁵⁷

²⁵⁴ **a.g.e.**

²⁵⁵ Güredin, **a.g.e.** , s. 216.

²⁵⁶ Akın, **a.g.e.** , s. 38.

²⁵⁷ Nejat Bozkurt, **Muhasebe Denetimi**, İstanbul, 2006, Alfa Yayınları, s. 99. , s. 38'den Akın, **a.g.e.**

Bağımsız denetçi, önemliliği, denetim planlaması ve denetim çalışması sırasında toplanan kanıtların değerlendirilmesi olmak üzere iki yerde kullanır.²⁵⁸ Bağımsız denetçinin önemlilik düzeyinin tespitinde faydalanacağı mesleki yargısı, önemlilik düzeyinin belirlenmesi sonrasında yapılacak denetim planlaması ve toplanan kanıtların değerlendirilmesi aşamalarında yapılacak mesleki yargıya da etki eder. Örneğin; bir işletme için öngörülen önemlilik düzeyinin düşmesi ile denetçi, toplanacak kanıt miktar ve türünün belirlenmesine ilişkin yaptığı mesleki yargıyı değiştirir. Denetçi önemlilik düzeyini düşürdükçe, toplayacağı kanıt miktar ve türünü de arttırır.

6.5.1.3.2. Risk

Denetim riski; finansal tablolarda önemli yanlışlıkların bulunmasına rağmen, bağımsız denetçinin istemeden finansal tabloların doğru ve dürüst oldukları hakkında olumlu görüş bildirmesini de ifade eder.²⁵⁹ Diğer bir ifadeyle, bağımsız denetçilerin yaptıkları çalışmalarda, önemli hataları ortaya çıkartamamaları olasılığı olarak da tanımlanabilir.²⁶⁰

Denetim riskinin; yapısal risk, kontrol riski ve ortaya çıkaramama riski olmak üzere üç unsuru vardır.

²⁵⁸ Güredin, **a.g.e.** , s. 219.

²⁵⁹ **a.g.e.** , s. 225.

²⁶⁰ Bozkurt, **a.g.e.** , s. 105. , s. 40'tan Akın, **a.g.e.**

6.5.1.3.2.1. Yapısal Risk

Yapısal risk; denetlenen işletmenin etkin bir iç kontrol sistemine sahip olmadığı varsayımı altında, düzenlenen finansal tablolarda önemli hata, hile ve usulsüzlüklerin bulunma olasılığını ifade eder. Yapısal riskin tanımında yer alan, denetlenen müşteri işletmenin etkin bir iç kontrol sistemine sahip olmadığı varsayımıyla amaçlanan, finansal tablolara önemli hataların yansımaları eğilimini ortaya koyabilmektir.²⁶¹

Yapısal riskin değerlendirilmesinde, denetlenen işletmenin ve faaliyette bulunduğu sektörün niteliği ile ilgili finansal tablo hesaplarının niteliği dikkate alınır.²⁶²

Yapısal risk, hesap bazında değişiklik gösteren risk unsurlarından biridir. Yani her hesabın yapısal risk düzeyi aynı kabul edilmemektedir. Örneğin, işletmenin kasasındaki para veya deposundaki stoğun yapısal risk düzeyi ile sahip olduğu gayrimenkul veya diğer duran varlıklarının yapısal risk düzeyi aynı değildir. Çünkü işletmenin kasasındaki para veya deposundaki stoğun çalınma riski daha fazladır.²⁶³

6.5.1.3.2.2. Kontrol Riski

Kontrol riski; işletmenin iç kontrol sisteminin, önemli hataları önleyememe veya ortaya çıkaramama riskidir.²⁶⁴ Bu risk doğrudan, işletmenin iç kontrol sisteminin

²⁶¹ Bozkurt, **a.g.e.**, s. 106. , s. 41'den Akın, **a.g.e.**

²⁶² Güredin, **a.g.e.**, s. 226.

²⁶³ Bozkurt, **a.g.e.**, s. 108. , s. 41'den Akın, **a.g.e.**

²⁶⁴ **a.g.e.**

etkinliğiyle ilgilidir.²⁶⁵İřletmenin iç kontrol sisteminin bütün hataları % 100 ortaya çıkartabilme güvenilirliği yoktur. Dolayısıyla bu yönüyle kontrol riskinin tamamıyla ortadan kaldırılabileceği söylenemez. Ayrıca iç kontrol sisteminin kendine özgü doğal sınırlamalarının olduğu da göz önüne alınırsa, kontrol riskinin mevcudiyetini daima koruduğu söylenebilir.²⁶⁶

Kontrol risk düzeyinin yüksek veya düşük belirlenmesi, doğrudan işletmenin iç kontrol sisteminin güvenilirliği ile ilgilidir. İç kontrol sistemi etkin olarak çalışan bir işletmede, denetçi tarafından belirlenecek kontrol riski de ters orantılı olarak düşük olacaktır. Dolayısıyla denetçi bu düzeyi belirlerken, işletmenin iç kontrol sistemini dikkatlice incelemelidir.

6.5.1.3.2.3. Ortaya ıkaramama Riski

Tespit edememe riski olarak da ifade edilen ortaya çıkaramama riski; bağımsız denetçinin, finansal tablolardaki önemli hataları ortaya çıkaramama olasılığını ifade eder.

Ortaya ıkaramama riski niteliği gereği denetçiye aittir ve dolayısıyla bu riskin azaltılması denetçinin iradesindedir. Bu risk ile denetçinin topladığı kanıt sayısı arasında ters orantı vardır. Toplanan kanıt sayısının artması ile ortaya çıkaramama riski azalır. Dolayısıyla denetçinin etkin bir denetim prosedürü belirlemesi ile bu risk azaltılabilir.²⁶⁷

²⁶⁵ Güredin, **a.g.e.** , s. 228.

²⁶⁶ Akın, **a.g.e.** , s. 42.

²⁶⁷ **a.g.e.** , s. 43.

6.5.1.3.3. Risk Unsurlarının Mesleki Yargı ve Önemlilik ile Olan İlişkisi

Bağımsız denetçi, hem yapısal risk hem de kontrol risk düzeyini mesleki yargısıyla belirler. İşletme yönetiminin , işletme durumu ve faaliyet sonuçları hakkında yanıltıcı ve hileli raporlama yaptığına ilişkin denetçide şüphe uyanmasıyla denetçi, bu iki risk unsurunun düzeyini arttırır. Örneğin denetçi, işletmenin iç kontrol sisteminin etkin olmadığı yolunda bir şüpheye düşmüşse, kontrol risk düzeyini yükselterek işletme dışından kanıt toplama kararını verir.Zaten bu iki risk unsuruyla, kanıt miktarı ve niteliği arasında ters bir ilişki söz konusudur.²⁶⁸

Risk unsurları ile önemlilik düzeyi arasında da ters bir ilişki vardır.Bağımsız denetçi, yapısal ve kontrol risk düzeyini yüksek belirlediği takdirde öngördüğü önemlilik düzeyini de düşürür. Örneğin denetlenen işletmenin yönetimi; hileli finansal raporlama yaparak düzenlediği finansal raporlarda bir hesabı hileli olarak yükseltmiş, buna karşılık da yine hileli olarak bir başka hesabı azaltmıştır. Yapılan bu iki hileli davranış sonuç olarak birbirini elimine ederek önemlilik düzeyinin altına inmiştir. Ancak bağımsız denetçi, işletmenin yapısal riskini yüksek belirlemiş ve bunun sonucunda önemlilik düzeyini düşürmüştür. Önemlilik düzeyinin düşmesiyle, işletmenin yaptığı hileli davranışlar tespit edilmiştir.

6.6. Finansal Raporlamada Mesleki Yargı

Finansal raporlama; finansal değerlemeyi, değerlendirme sonrası değerlerin kaydını ve bunların raporlanmasını içeren çok yönlü bir süreçtir. Bu süreçlerin her bir evresinde, meslek uzmanı ne tür bir yol izleyeceği sorusuyla karşılaşır. Şayet

²⁶⁸ a.g.e.

muhasebe mesleğinin sahip olduğu standart, prensip veya kurallar, meslek uzmanının bu sorularına cevap veremeyecek nitelikte ise meslek uzmanı, karara kendi yargısıyla ulaşmak durumunda kalır. Ancak meslek mensubu bu yargısını, mesleki bilgi ve deneyimi çerçevesinde şekillendirmelidir. İşte meslek mensubunun kendi bilgi ve deneyimi çerçevesinde yaptığı bu yargıya da finansal raporlama alanında mesleki yargı denir. Ancak yapılan bu yargının mesleki yargı olarak tanımlanabilmesi; onun analitik, deneyim ve bilgiye dayanan, objektif, basiretli ve alınan karardan etkilenenlerin olduğunun sorumluluğunda ve dürüst bir şekilde yerine getirilmiş olmasına bağlıdır.²⁶⁹

Muhasebe meslek mensupları, finansal raporlama sürecinin birçok aşamasında mesleki yargılarını kullanma ihtiyacı hissederler. Çünkü mesleki yargı sadece mesleğin ilgili konuda standart, prensip veya kurallardan yosun olması ile uygulama alanı bulmaz. Aynı zamanda mesleğin düzenleyici kuralları da, meslek mensubuna birden fazla alternatifler sunarak seçimi meslek mensubuna bırakır. Meslek mensubu bu tür durumlarda da mesleki yargısı ile hareket ederek alternatiflerden birini seçer.

Finansal raporlama sürecinde mesleki yargı aynı zamanda mesleğin oluşturduğu standart, prensip veya kuralların yorumlanması sürecinde de uygulanır. Söz konusu standart, prensip veya kurallar yapılacak yorum yani yargı ile hayat bulur ve uygulamaya konu edilir.²⁷⁰

²⁶⁹ Michael Gibbins ve Alister K. Mason, **Professional Judgement in Financial Reporting**, Canada, 1988, s. 132-133. , s. 14'ten Akın, **a.g.e.**

²⁷⁰ **a.g.e.** , s. 14-15.

6.6.1. Finansal Raporlamada Mesleki Yargı ve Standartlar Arasındaki İlişki

Her bir muhasebe standardı aslında bireysel bir görüş veya yargının yerini tutmaktadır.²⁷¹ Muhasebe standartlarına sahip olmanın sebebi de bu gerçektir. Aksi halde her birey farklı bir görüşe sahip olacak ve kaotik bir durum ortaya çıkacaktır. Bu bağlamda her standart aslında onu hazırlayan bir grup insanın ‘kollektif yargısı’ olmaktadır. Burada sorulması gereken; kollektif yargının standartta ne zaman yer alması gerektiğidir.²⁷²

Mesleki yargı ile standartlar arasındaki ilişki açık ve net olmamasına karşın oldukça önemlidir. Standartlar bilgisiz ve acemi insanları değil, belirli düzeyde uzmanlık ve deneyim sahibi insanları hedefleyerek hazırlanmaktadır.²⁷³

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

Bu aşamada standartların oluşturulma amaçlarını incelemek, finansal raporlamada mesleki yargı ile standartlar arasındaki ilişkiyi anlamada önemli faydalar sağlayacaktır. Bu amaçlar;²⁷⁴

²⁷¹ Ross Skinner ve Alex Milburn, **Accounting Standards in Evolution**, Toronto: Holt, Rinehart and Winston of Canada, 2001, s. 597. , s. 74'ten Dalkılıç, **a.g.e.**

²⁷² **a.g.e.** ,

²⁷³ **a.g.e.** , s. 75.

²⁷⁴ **Gibbins ve Mason**, 1988, s. 30-32. s. 75'ten Dalkılıç, **a.g.e.**

* Mesleki yargı doğası gereği risk barındırmaktadır. Mesleki yargıda bulunan kişi için; seçime bağlı olarak ortaya çıkacak sonuçların belirsiz olması, seçim yaparken kullanılacak bilgilerin belirgin olmayışı ve eksik oluşu gibi faktörler risk oluşturmaktadır. Risk ve belirsizlik yoksa ve süreç mekanik, sonuçlar tahmin edilebilir ise meslek mensubunun yargısına gerek duyulmayacaktır. Mesleki yargıda bulunma esnasında kişinin algılayabildiği riskler dışında kişinin yetersizliklerinden kaynaklanan ve kendisinin de farkında olmadığı riskler de olabilir. Tüm bu riskler meslekleri, topluma olan görevlerini ve toplumun beklentilerini yerine getirmek ve saygın yerlerini korumak amacı ile standartlar oluşturmaya yönelmektedir.

* Meslek, yeterli bilgi sahibi meslek mensubu tarafından icra edilebilmekte; bu bilgi düzeyi başkalarını o konuda tavsiyede bulunabilmekten de alıkoymaktadır.

* Standartlar meslekle ilgili oldukça bilgi ve deneyime sahip, donanımlı ve yetkili kişilerce hazırlanmakta ve taslak halinde iken kamu ile paylaşarak fikir alınmaktadır. Bu şekilde hazırlanan standartlar mesleğe ait ortak aklı yansıtmaktadırlar. 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 sorunlara dair etkin çözümler üretmeyi hedeflemektedir. Bir grubun herhangi bir sorunla ilgilenerek çözüm üretmesi ve bunu herkesle paylaşması bireysel olarak herkesin aynı sorunu birçok kez çözmeye çalışmasından daha az maliyetlidir.

* Mesleğin ortak aklını resmiyete döken standartlar böylelikle mesleki yargıları üstlerince ya da mahkeme tarafından sorgulanan meslek mensuplarına da

kendilerini koruma yolunu sağlamaktadır. Mesleki yargının incelikleri onu açıklamayı kimi zaman zorlaştırırsa da standartlar, başkalarına anlatma noktasında dayanak olabilirler.

* Dönemsel olarak finansal raporlar hazırlama, tahakkuk esasına uyma ve karmaşık bazı olayları çift taraflı kayıt sistemine oturtma gibi nedenler, mesleki yargının temel var olma nedenleri arasındadır. Muhasebe dersine yeni başlayanlar; tahakkuklar, tahminler, karşılıklar, muhasebe politikaları gibi konuların modern finansal raporlamanın parçası olduğunu öğrenmektedirler. Tablo hazırlayıcılar, denetçiler ve kullanıcılar muhasebenin objektif ve yargıya açık kapısına uyarken, onlara yol gösteren standartlar; kitaplardan, geçmiş deneyimlerden ve genel kabul görmüş uygulamalardan doğmaktadır.

* Muhasebe, subjektif olmanın yanında ayrıca sürekli değişen bir çevre yapısına sahiptir. Karşılaşılan sorunlar ve dolayısıyla çözüm yolları da sürekli değişmektedir. Böyle bir çevrede kesin ve doğru yanıtların olması oldukça zordur. Standart hazırlama süreci, ortak sorunlara yanıt bulmayı amaçlamakta ve hazırlanan standartlar sorunlar için bulunan çözümleri herkesle paylaşmaktadır.

Standartlar, uygulayıcıların bireysel yargıları olmaksızın düzgün şekilde işlevlerini yerine getiremezler. Bu durumun nedenleri hakkında fikir sahibi olmak, standart oluşturulma amaçlarının anlaşılmasını daha da mümkün kılacaktır. Bu nedenler,²⁷⁵

* Standart hazırlayanların karşılaşılabilecek her şeyi düşünmeleri ve çözüm üretmeleri uygulamada olanaksızdır. Dolayısıyla mesleki yargı, potansiyel olarak eldeki sorun ile standartı eleştirirken gereklidir.

²⁷⁵ Gibbins ve Mason, 1988, s. 32. , s. 76-77'den Dalkılıç, a.g.e.

* Standart hazırlayıcılar, belirli durumlar ve sorunlara ilişkin uygulamaları anlatırken anlam itibarı ile yargı içeren sözcükleri zorunlu olarak kullanmaktadır.

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

* Modern finansal muhasebenin doğası gereği, standart koyucuların önerilerinin bir çoğu mesleki yargı gerekmektedir. Tahminler ve dağıtımlar gibi konular her duruma göre farklı şekilde yapılmaktadır, dolayısıyla bu gibi konularda ilgili standartların etkinliği mesleki yargının kalitesine bağlı kalmaktadır.

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

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

Standartlar her ne kadar muhasebe teorisi gereği geçmiş olayları ve sonuçları değerlendirmeye yönelik de olsalar açık ve net şekilde gelecekle ilgili tahmin ve projeksiyonları da içermektedirler ve bu tahminlerin yapılması bir takım varsayımlarla gerçekleşmektedir. Bunlar enflasyon oranı, teknolojik ilerlemeler, yatırım getiri oranları ve benzer varsayımlardır. Bu rakamların tahminlenmesi için geçmiş eğilimlere bakmak gerekmektedir. Geçmişteki eğilimleri bugünkü çevre faktörlerini de hesaba katarak gelecekle ilgili tahminlere çevirebilmek ancak mesleki yargı ile olanaklıdır.²⁷⁶

6.7. İlke ve Kural Bazlı Standartlar ile Mesleki Yargı Arasındaki İlişki

Muhasebe dünyasında her koşul altında önemli olan etik konusu, ilke bazlı standartlar altında yani mesleki yargının ön planda olduğu durumlarda farklı bir rol üstlenmektedir. Mesleki yargı sürecinde muhasebe meslek mensubu ifade yerindeyse ‘vicdanı ile başbaşa’ kalmaktadır. Bu anlamda mesleki yargı ile meslek etiği arasında ciddi bir mantıksal bağ kurulmalıdır.²⁷⁷

Finansal raporlama; iyi eğitilmiş, mesleki yargıyı tutarlı olarak uygulayan ve etik davranan muhasebe meslek mensuplarından yarar sağlamaktadır. Bu doğrultuda denetçiler etik davrandığı sürece, ilke bazlı standartlar daha yüksek kalitede bilgiler sağlamaktadır.²⁷⁸

İlke bazlı standartlar katı kurallar içermediği, literatürde kesin olmayan ve belirsiz şekilde tanımlandıkları için etik önem kazanmaktadır. Nelson, ilke bazlı standartlar

²⁷⁶ a.g.e. , s. 78.

²⁷⁷ a.g.e. , s. 108.

²⁷⁸ Skinner, 1995, s. 18. , s. 109’ dan Dalkılıç, a.g.e.

altında yöneticilerin, kazançların yönetimi ile ilgili durumları haklı göstermeye çalıştıklarını ve denetçileri, katı olmayan kuralları amaçlarına uygun şekilde yorumladıklarını belirterek etki altına almaya çalıştıklarını ortaya koymuştur.²⁷⁹

FASB tarafından oluşturulan standartlar, önemli bir oranda kesin kural ve hüküm içerdikleri için kural bazlı olarak nitelendirilirler. IASB tarafından oluşturulan standartlar genel olarak muhasebenin özüne dayalı bir takım açıklamalara dayandığı için ilke bazlı standartlar olarak adlandırılırlar.

Kural bazlı standartlar kesin bir hüküm içermeleri sebebiyle, bu standartların uygulamaya konuluş aşamasında mesleki yargıya ihtiyaç yoktur. Zaten bu standartların yapısı gereği mesleki yargı süreci, meslek mensubu tarafından istense de devreye sokulamaz. İlke bazlı standartlar ise içerikleri itibarıyla genel hükümler içerirler ve işlem ya da olayın ayrıntısına göre muhasebe meslek mensubunun, mesleki yargı kullanımının kapılarını açarlar.

Esas olarak; ilke bazlı ya da kural bazlı muhasebe standartlarının oluşturulma veya kullanım kararları, muhasebe işlem ve olaylarının gerçekleştiği ekonomik çevreyi muhasebe, meslek, ahlak gibi temeller üzerinden değerlendirme yeteneğine sahip ve ekonomi çevreleri üzerinde belirli bir etkisi bulunan kişi, kurum ve kuruluşların yapacakları faaliyet ve düzenlemelere bağlıdır.

²⁷⁹ Nelson, 2002, s. 20 , s. 109'dan Dalkılıç, **a.g.e.**

6.8. Gerçeğe Uygun Değer ile Mesleki Yargı Arasındaki İlişki

Belirsiz bir dünyada kesin bir şeye sahip olmak olanaksızdır. Ancak belirsizliği olabildiğince düşük düzeye indirerek, dürüst resim ilkesine yaklaşılabilir. Günümüz dünyasında finansal sonuçların dürüst resim ilkesine göre raporlanması, hızla hareket eden bir hedefe benzemektedir. Her bir önemli faaliyet sonrasında işletmeyi likide çevirmek teorik olarak olanaklı olmadığından, karı da ekonomik anlamda tam olarak ölçmek olanaksızdır. Nedenle muhasebeciler, karı uzun dönemde doğru yansıtacak dönemsellik, ihtiyatlılık, tarihi maliyet gibi kavramlar geliştirmişlerdir. Net muhasebe karı bu nedenle tamamen kesin bir gerçekliğinden çok, bir dizi iyi belgelenmiş ve sistemli tahminin yansımasıdır.²⁸⁰

6.8.1. Gerçeğe Uygun Değerin Belirlenmesinde Mesleki Yargının Önemi²⁸¹

Mesleki yargı, sadece işletme ya da mülkiyet kaynaklı bir bilgi sebebiyle de olsa değerlendirme sürecine katılır. Geçmiş zamanlarda hiç kimse; bir mobilyanın gerçek piyasa değerini belirlemek için bir değerlendirme uzmanı, sigortalananabilir değeri olan bir makine ya da ekipman için bir finansal uzman çalıştırmazken, günümüzde bunların ölçülmesinde mesleki yargı unsuru, sadece işletme ya da mülkiyet kaynaklı bilgi sebebiyle de olsa değerlendirme sürecine katılmaktadır. Fakat bu ayırım süreci, yapılan bu işlerin anlaşılabilirliği ve daha iyi bilinmesi için sahip olunması gereken eğitim ve deneyim kavramlarının öneminin artmasından sonra başlamıştır.

Değerleme bilgisi kullanıcısının kim olduğunun çok da önemli olmadığı durumda yapılan, farklı ve de önemli bir mesleki yargı, normal olarak tek başına doğru bir

²⁸⁰ a.g.e. , s. 183.

²⁸¹ James P. Catty, **Guide to Fair Value Under IFRS**, New Jersey, 2010, John Wiley & Sons , s. 3.

cevap değildir ancak; taşınmaz bir mülkiyetin finansı, sigorta değerinin belirlenmesi veya bir işletme kombinasyonunun satış fiyatının belirlenmesi gibi değerlendirme süreçlerine gerekli cevaplar için sadece oluşturulmuş bir değerdir.

Müvekkillerin, değerlendirme uzmanları tarafından oluşturulan değerlendirme raporunu okuduğunda, hoş gitmeyen sonuçlara imza atmış bulunan değerlendirme uzmanları, değerlendirme raporunda oluşturdukları değer, olması gereken gerçeğe uygun değer olduğunu zannederler. Değerleme uzmanı ile müvekkil arasında gerçekleşen bu son aşama aslında, belirlenen gerçeğe uygun değer güven düzeyini yükseltmeyi amaçlar.

Değerleme sürecinin gerçek amacı olan gerçeğe uygun değere ulaşılma amacı için;

- 1) Muhasebe standardı düzenleyicilerine
- 2) Karmaşık muhasebe kurallarından emin olmaya çalışan denetçilere
- 3) Finansal tablo hazırlayıcılarına

gereksinim vardır.

Bu gruplar, belirlenip açıklanması gereken gerçeğe uygun değer yegane tek bir değer olduğunu düşünürler. Ancak bilinmelidir ki; aynı mal üzerinden farklı amaçlar için, farklı kişiler tarafından ve de henüz kabul edilmemiş farklı değerlendirme sonuçlarına ulaşılabilir.

Finansal tablo hazırlayıcıları; gerçeğe uygun değer elde etmenin maliyeti ve zorluğu hakkında şikayet etmeye başladıklarında ya da oluşturulan gerçeğe uygun

değerin karşısında durdukları zaman, bazı menkul kıymet analistleri ve akademisyenler şu şekilde yorum yaparlar; ‘işletme gerçeğe uygun değeri açıklamak istemiyor çünkü, saklı kalmasını istediği bazı bilgiler var.’”

6.9. Muhasebe Meslek Yargısı ve Etik

Finansal tablo ve raporların üretildiği muhasebe sistemi, birbirinden farklı durumlara uygulanabilirliği sağlamak için alternatifler içeren düzenlemelere yer verebilmektedir. Aynı zamanda finansal piyasalardaki gelişmelere uygun olarak muhasebe standartlarının hazırlanma sürecinde de ortaya çıkan boşluk ve gecikmelerden ötürü, şirketler uygulamaya yönelik olarak bir takım esneklikler ile karşılaşmaktadırlar. Bu şirketlerdeki kimi yöneticiler bu esnekliklerden faydalanarak, şirketlere ait finansal bilgileri manipüle etmektedirler.²⁸²

Şirket yönetiminin karşılaştığı esnekliklerden kast edilenin ise mesleki yargı kullanımını olduğu söylenebilir. Çünkü düzenlemeye yön verecek muhasebe-denetim standartlarının çıkartılamaması veya geciktirilmesi durumunda, uygulamaya yönelik olarak bir boşluk ortaya çıkmaktadır. Meslek uzmanları bu boşluğu, bilgi ve deneyimleri odağında yaptıkları mesleki yargıları ile gidermektedirler. Aynı zamanda, böyle bir boşluğa yer vermeyecek ölçüde muhasebe- denetim standartlarının var olduğu durumlarda dahi, bu standartlar tarafından alternatifli uygulama seçenekleri ortaya sunulmaktadır. Dolayısıyla meslek uzmanları, yine bilgi ve deneyimleri çerçevesinde yaptıkları mesleki yargı ile bu alternatifler arasında seçim yaparak sonuca ulaşmaktadırlar.²⁸³

²⁸² Akın, **a.g.e.**, s. 56.

²⁸³ **a.g.e.**, s. 57.

Mesleki yargı; muhasebe-denetim standartlarının boşluk bıraktığı alanlarda denetçinin, kendi mesleki bilgi ve deneyimi çerçevesinde karara ulaşmasını da ifade etmektedir. Bu karar veya karara ulaştırılan sürecin de mesleki yargı olarak tanımlanabilmesi onun; analitik, deneyim ve bilgiye dayanan, objektif, basiretli ve alınan karardan etkilenenlerin olduğunun sorumluluğunda ve dürüst bir şekilde yerine getirilmiş olmasına bağlıdır.²⁸⁴

Denetçi tarafından yapılacak yargıya mesleki yargı niteliği kazandıracak olan; objektif ve basiretli olma, kamu hizmeti vermenin sorumluluğunu taşıma ve dürüstlük niteliği gibi unsurlardır. Bu bağlamda mesleki yargı ile mesleki etik arasında yakın bir ilişkinin varlığından söz edilebilmektedir.

Denetçinin, denetim görevi sırasında mesleki yargısına etki eden birçok unsur söz konusudur. Denetçinin, denetim görevi süresince her aşamada dürüst ve tarafsız olması gerekmektedir. Yine denetçi mesleki yargısını da, dürüstlük ve tarafsızlık niteliklerine uygun olarak yapmalıdır. Denetçinin dürüstlük ve tarafsızlık gibi nitelikleri Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan etik kuralların içerisinde de yer almaktadır.

Mesleki yargı ile ilişkisi olan bir başka etik kural ise, denetçinin mesleki yeterliliği ile denetim görevi sırasında göstereceği mesleki özendir. Denetim sonuçları ile ilgilenen taraflar, denetim görevini yürüten denetçilerin gerekli mesleki bilgi ve deneyime sahip olmalarını ve denetim görevi sırasında gerekli mesleki özeni göstermelerini beklemektedir. Denetçiler de mesleki etik kuralları gereği, gerekli mesleki bilgi ve deneyimi kazanma ve bunu geliştirme yolunda çaba gösterme ve denetim görevleri esnasında gerekli özeni gösterme sorumluluğuna sahiptir.²⁸⁵

²⁸⁴ **Gibbins ve Mason, a.g.e.** , s. 132-133. , s. 65'ten Akın, **a.g.e.**

²⁸⁵ **a.g.e.** , s. 66.

IFAC'ın yayımladığı temel etik ilkelerden biri de mesleki ve teknik standartlara uyumdur. Bu ilkeye göre, denetçilerin mesleki yargılarına şekil verirken ilgili konuda yer alan mesleki standart, prensip veya davranış kurallarını göz önünde tutması, yapılan mesleki yargının etik ilkelere uygunluğunu da ifade etmektedir.²⁸⁶

6.9.1. Enron Vakası ve Arthur Andersen Denetim Şirketi'nin Tutumu

1) Enron şirketi, uzun vadeli sözleşmelerle üstlendiği işlere ilişkin olarak sözleşmeleri, bilanço dönemlerinde ilişkili şirketlerle yapılan işlemlerde ortaya çıkan piyasa fiyatından değerlemek yoluyla, çoğu zaman sözleşmeden kaynaklanacak gelir ve giderlere ilişkin önemli belirsizlikler olmasına rağmen gelir kaydı yapmış ve böylece dönem karlarını olduğundan farklı olarak göstermiştir.

2) Enron, (Özel Amaçlı İşletme) ÖAI kurarken, sermayesini oluşturmak üzere ÖAI'ye bir varlık aktarıyor ve ÖAI'nin Enron kefaleti ile borçlanmasını sağlıyordu. Bu borçla elde edilen nakit yüksek riskli varlıklara yatırılıyor; ÖAI kar ederse bu kar yönetici ve ortaklara pay ediliyor, zarar ederse ÖAI'de aktifleştiriliyordu.

Enron şirketinin bağımsız denetimi AA (Arthur Andersen) tarafından yürütülmekteydi. Ancak dünyaca ünlü bu denetim şirketi kendi içinde bir takım karışıklıklar yaşıyordu. Şirket son yıllarda kendi iç yapısında danışmanlık ve denetim hizmetleri arasında sıkışmış bir durumdaydı. Şirket içerisindeki ikilik, şirketin dürüstlük ve mesleki özen ilkelerinden ayrılmasına yol açmıştı.

²⁸⁶ a.g.e.

Böyle bir ortamda, AA denetim şirketinin Enron'dan aldığı ücret oldukça fazla idi ve aynı zamanda denetim ücretinin üzerinde bir tutarda da danışmanlık ücreti alıyordu.

Bu iki faktör birleşince AA denetim şirketi, müşterisi Enron'un yapmış olduğu muhasebe hilelerine göz yummuştur.

7. DAVRANIŞSAL İKTİSAT ve GÜVEN KAVRAMI

Davranışsal iktisadın yirminci yüzyıl ortalarında doğuşu, Rönesans'tan başlayarak felsefe, doğal bilimler ve psikolojideki gelişmeleri takiben gelişmiştir. İktisat bir bilim olarak ortaya çıktığı 17. yüzyıldan 20.yüzyıl ortalarına kadar da felsefe, bilim ve psikolojideki düşünsel değişime benzer bir düşünsel değişim izlemiştir.²⁸⁷

7.1. İktisadın Felsefe, Doğal Bilimler ve Psikolojinin Düşünce Biçimleri ile İlişkisi

Bu yüzden hem iktisadın gelişimini, hem de davranışsal iktisadın ortaya çıkışının anlaşılması için Rönesans sonrası felsefe, doğal bilimler ve psikolojideki düşünce biçimlerinin değişimlerini gözlemlemek gerekmektedir.

İnsanların davranış biçimleri antik çağlardan itibaren büyük bir ilgi ve merak konusuyken 15. Yüzyıldan itibaren çözümlenmekte olan dünyada insanın kendisinin de felsefi soruların gölgesinden kurtulması ve psikolojinin bir bilim dalı olarak ortaya çıkışı 19. Yüzyılı bulmuştur.²⁸⁸

İnsan davranışları ile ilgili sorulara felsefeciler ve doğa bilimciler sıkça akıl yormuşlardır. Öyle ki 1795'te astronom Nevil Maskelayne ve asistanı David Kinnebrook gemilerin saatlerini teleskop ile bir yıldızla bakarak ayarlarken Maskelayne asistanının gözlemlerinde kendisinden 0,5 saniye geç kaldığını fark

²⁸⁷ Levent Neyse, **Davranışsal İktisat Çerçevesinde Güven Kavramı**, İstanbul, 2011, İstanbul Üniversitesi S.B.E. , Yüksek Lisans Tezi, s. 4.

²⁸⁸ **a.g.e.** , s. 11.

etmesi durumu, yirmi yıl sonra bir başka astronom, Friedrich Bessel tarafından deneylerle incelenmiştir. Bir başka doğa bilimci, fizikçi Gustav Fechner 19. Yüzyıl'ın ortalarında psikolojiye temel oluşturabilecek duyuşal araştırmalar yapmıştır.²⁸⁹

Nihayet bir fizikçi olan Wilhelm Wundt ve 1879'da kuruluşunda rol aldığı ilk psikoloji laboratuvarı ile psikoloji bir bilim olarak ortaya çıkmıştır. Psikoloji bilimi bu tarihten sonra hızla gelişmiş ve 20. Yüzyıl ortalarına kadar hakkında birçok farklı görüş ortaya çıkmıştır.²⁹⁰ S.11

Bu görüşlerden ilki yine Wundt'un savunduğu, insanın kendi kendini gözlemine dayanan 'analitik introspeksiyon' (iç gözlem) olmuştur. Analitik introspeksiyon kişilere çeşitli uyarılar hakkında içsel sorular sorulmasını öneren bir görüştü. Bu görüşü savunan bir başka psikolog, Edward Titchener 'yapısalcılık' hareketini başlatmıştı.²⁹¹

John Watson ise psikolojide diğer bilim dallarındaki gibi nesnel ve kanıtlanabilir gözlemlerin olmamasından yakınmakta ve süregelen psikolojik gözlem yöntemlerini eleştirmekteydi. 1912'de psikolojik gözlemlerde nesnelligi hedefleyen ve davranışları temel alan davranışçı okul ortaya çıkmıştır.²⁹²

Davranışçı görüş bu fikirle şartlanma, refleksler ve öğrenme üzerine kurulu bu sistem ile özellikle hayvanlar üzerinde yaptıkları deneylerden çıkardıkları sonuçları

²⁸⁹ a.g.e.

²⁹⁰ a.g.e.

²⁹¹ a.g.e., s. 12.

²⁹² a.g.e.

insan davranışlarını yorumlamakta kullanmışlardır. Pavlov, Skinner, Hunter ve Hull bu görüşün savunucularıdır.²⁹³

7.2. Davranışsal İktisadın Ortaya Çıkışı

20. yüzyılın ortalarından itibaren iktisat ve psikolojinin ilişkisi yeniden tartışılmaya başladı. Herbert Simon'un ortaya attığı sınırlı rasyonellik kavramı bu bağlamda büyük önem taşır. Sınırlı rasyonellik kavramı bireylerin sadece belli bir ölçüde rasyonel olabildiğini anlatır. İlk kez 1957'de ortaya atılan bu kavram Katona, Scitovsky, Leibenstein gibi iktisatçıların iktisadı psikolojiye yaklaştırmalarına da önyak olmuştur.²⁹⁴

İktisadın psikoloji ile olan bu temasları 20. yüzyılın ikinci yarısı artmış, davranışsal iktisat bir alt bilim olarak ortaya çıkmış ve yükselişe geçmiştir. Ancak davranışsal iktisadın ortaya çıkışında ve gelişiminde ilk en güçlü adımların Daniel Kahneman ve Amos Tversky tarafından atıldığı söylenebilir.²⁹⁵

7.2.1. Davranışsal İktisadın Ortaya Çıkışında Daniel Kahneman ve Amos Tversky'nin Çalışmaları

İsrail asıllı iki psikolog olan Amos Tversky ve Daniel Kahneman temelinde psikoloji, karar verme, hedonik psikoloji, bilişsel psikoloji olan bir bakış açısıyla iktisadı psikoloji ile birleştiren ilk önemli çalışmalara imza atmışlardır. Öyle ki

²⁹³ a.g.e.

²⁹⁴ a.g.e. , s. 24.

²⁹⁵ a.g.e.

Daniel Kahneman'ın 2002 yılı Nobel Ekonomi ödülünü alması davranışsal iktisadın son yıllarda iktisat alanında ne kadar önemli bir yer edindiğinin de bir kanıtıdır.²⁹⁶

Psikoloji ve iktisat her ne kadar ortak temel olan insan üzerine çalışan iki sosyal bilim olsa da insan bu iki bilimin çalışmalarında farklı nitelendirilmektedir. Psikoloji, insan davranışlarına detaylıca eğilmekte iken iktisat insan davranışlarını bir varsayım olarak alıp kurduğu modellerin geçerliliğini etkilemeyecek şekilde kullanmaktadır. İnsanın değişmeyen zevkleri, her zaman doğru kararlar alması, rasyonelliği gibi varsayımlar davranışsal iktisat ile sınanmaya başlanmıştır. Tversky ve Kahneman'ın çalışmaları da psikoloji ve iktisadı birbirine yaklaştırmaya, insan davranışlarını psikoloji biliminin anlayışıyla iktisada uyarlamaya yönelik olmuştur.²⁹⁷

7.3.Güven Kavramı

Güvenin sosyoloji, psikoloji ve iktisatta her ne kadar benzer tanımları olan bir kavram olsa da gerek disiplinler arasında gerekse disiplin içinde kimi farklı anlamlar kazanmıştır. Ortak düşünce ise güvenin toplumda ve bireylerde farklı oranlarda bulunması ve güven eğiliminin artmasının o kişi ve topluma fayda sağlayacağı yönündedir. İktisatta ise bu faydanın ekonomik karşılığı, güvenin karlı bir kavram olduğudur.²⁹⁸

²⁹⁶ a.g.e. s. 25.

²⁹⁷ a.g.e.

²⁹⁸ a.g.e. , s. 44.

Psikolojik bağlamda, Erik Erikson'a göre güven bebeklikte, ilk iki yaşta gelişmeye başlar. Erikson'un 8 basamaklı gelişim kronolojisinde ilk sırada basit güvene karşılık basit güvensizliğin öğrenilmesi bulunur. Erikson bu dönemi güven, iyimserlik gibi duyguların gelişimini sağladığını savunur.²⁹⁹

Güven tanım ve araştırmalarında güven ile güvenilirliğin birbiriyle olan ilişkisi önemlidir. Zira güven, aslında bir bakıma ilişkideki taraflardan birinin diğerini güvenilir farz etmesidir. Bu bağlamda her iki kavram da birbirinin tanımlayıcısı niteliğindedir. Güvenilir olmayan birine güvenilemez, ancak güvenilen kişi de güvenilir olmak zorunda değildir.³⁰⁰

Güven ve güvenilirlik her ne kadar birbirini yaratan, birbirini var eden kavramlar olsa da farklı türde kavramlardır. Taraflar, birbirlerinde güven duygusu uyandırırken, aslında yaptıkları bir bakıma kendilerini veya diğer taraf üzerinden kendilerini güvenilir olarak tanımlamış da olurlar. Güvenen taraf ise diğer tarafı güvenilir olarak ilan etmiş olur.³⁰¹

7.3.1. Güvenin Ölçülmesi

Güven kavramının gerek iktisat gerek diğer sosyal bilimlerde araştırılabilmesi için güvenin ölçülebilir bir kavram olması gerekmektedir. Zira yapılacak araştırmalarda verinin sayısal olması istatistikî analiz ve pozitif sonuçlara ulaşabilme bağlamında

²⁹⁹ a.g.e.

³⁰⁰ a.g.e. s. 44-45.

³⁰¹ a.g.e. s. 45.

büyük önem taşır. Ancak güven gibi soyut bir kavramın gerek ölçülmesi gerekse bu ölçümün sayısallaştırılması için farklı yöntemlere ihtiyaç duyulmaktadır.³⁰²

7.3.1.2. Anket Yöntemi ile Güvenin Ölçülmesi

Güvenin ölçülmesinde kullanılan yöntem Dünya Değerler Araştırması (World Value Survey) veya Avrupa Değerler Anketi (European Value Survey) anketlerinde sorulan standart soruyu kullanmak veya bu anketlerden çıkan veriyi analiz etmektir. Bu sorunun orijinal İngilizce hali şöyledir: “Generally speaking, would you say that most people can be trusted or that you can’t be too careful in dealing with people?” Türkçeye ise 2005-2008 anketinde şu şekilde çevrilmiştir: “*Sizce genelde insanların çoğunluğuna güvenilebilir mi? Yoksa başkalarıyla bir ilişki kurarken veya iş yaparken çok dikkatli olmak mı gerekir?*”³⁰³

Birleşik Devletler, 1992 yılında yapılan ve 42 ülkenin katıldığı Dünya Değerler Araştırması’nda yaklaşık %38’lik bir güven oranıyla 11. sırada yer alırken Norveç yaklaşık %65 ile birinci, İsveç yaklaşık %60 ile ikinci ve Çin yaklaşık %53 ile üçüncü en yüksek güven oranına sahip ülkeler olmuşlardır. Ankette Brezilya yaklaşık %3 ile sonuncu olmuştur, onu yaklaşık %5 ile Peru ve yaklaşık %10 ile Türkiye takip etmiştir. Bu durumda Türkiye 42 ülke arasında en az güvene sahip 3. ülke durumundadır.³⁰⁴

Dünya Değerleri Araştırması sonuçları makro anlamda her ne kadar fikir verici olsa da kişiler arası güveni ne kadar yansıttığı tartışma konusu olabilir. Ancak

³⁰² a.g.e. , s. 50.

³⁰³ a.g.e. , s. 51.

³⁰⁴ a.g.e. , s. 52

anket yöntemine getirilen daha önemli eleştiriler de vardır. Bu eleştiriler anketi dolduran kişileri güven sorusunu nasıl anladığı, sorudaki kavramları nasıl değerlendirdiği ve kendisini ifade yönteminin doğru olup olmadığı etrafında toplanmıştır.³⁰⁵

³⁰⁵ a.g.e. , s. 53.

8. GELİŞMEKTE OLAN ÜLKELERDE MESLEK ETİĞİNİN UYGULANABİLİRLİĞİ BİR GERÇEK Mİ YOKSA BİR MİT Mİ?³⁰⁶

Meslek etiği kavramı, herhangi bir toplumun tüm alt yapı ve üst yapısını şekillendiren kurum, kuruluş, güçler, şirketler ve meslek grupları bünyesinde önem ihtiva etmektedir. Bu konuda yapılan çalışmaların aralıksız sürmesi de bu önemi ayrıca perçinlemektedir. Ancak, meslek etiği ilkelerinin çeşitli meslek gruplarının her biri için ayrı ayrı tanımlanmasından dolayı ilkelerin formülasyonunda ve kodlanmasında belli sorunlar olsa da, esas temel sorunun toplumların değer yargılarına göre oluşan göreceliğe ilişkin bakış açılarının hangi oranda asgariye indirilerek, genel kabul görmüş çözümlerin, tanımlamaların ve yargılamaların yapılacağıdır. Teoride söz konusu olan bu tanımlamaların yapılması, özellikle gelişmiş ülkelere göre gelişmekte olan ülkelerde kendisini toplumun her kademesinde hissettiren elitizmin meslek etiği ilkelerinin toplum lehine uygulanmasını olumsuz olarak etkilemektedir.

8.1. Giriş

Meslek etiği kavramının uygulanabilirliği 21.yüzyıl uluslararası sistemi içinde yer alan tüm ülkelerin temel sorunlarından birisini teşkil etmektedir. Bu sorun veya sorunsallık bir bakıma da ülkelerin gelişmişlik düzeylerine göre değişim

³⁰⁶ Bülend Aydın Ertekin, ‘ Gelişmekte Olan Ülkelerde Meslek Etiğinin Uygulanabilirliği Bir Gerçek mi Yoksa Bir Mit mi?’, **Mevzuat Dergisi**, Y. 13., S. 148. , (Nisan 2010)

gösterebilmektedir. Uluslararası sistemde, çok uzun bir süreçten beri meslek etiğinin tartışılır olması ve meslek etiğinin önemine ilişkin belli normların uygulanmaya çalışılması doğal olarak bu kavramın, sadece bir kavram olarak kalmayıp, reel olarak da, nano-mikro düzeyde bilinçaltı-beyin, mikro düzeyde kişi-vatandaş, makro düzeyde toplum-toplum kurumları ve ultra-makro düzeyde de uluslararası aktörler ile uluslararası sistem üzerindeki etkisinden dolayı önem kazanmasından ileri gelmektedir.

Bu etkileşimin, olumlu etkileri olduğu gibi uygulanmama durumunda ise, toplum ve onu meydana getiren bireyler ve bu bireylere karşı sorumluluğu olan kurumlar ve dolayısıyla da üst kurum olan devlet üzerinde olumsuz anlamda, sosyo-psikolojik, kültürel, ekonomik, siyasi etkileri olabilmektedir.

Öncelikle, mesleklerini uygulayanların, meslek etiğine göre davranıp davranmadıkları tartışılırken, meslek etiğinin uygulanmaması durumunda, temsil ettikleri meslekten bir mesleki sınıfı yaratmaları, icra ettikleri mesleğin kendilerini elitləştirmesi durumunda birer elit gibi davranmaları veya konum elde etme, maddi avantajlar ve sosyal güvenceler ile yine ülkenin gelişmişlik düzeyine göre kendi aidiyetleri içinde yer aldıkları sınıf veya mesleki sınıflarının katalizör rol oynaması neticesiyle orta-üst sınıfa yerleşmeleri veya doğrudan doğruya marksizan sınıf hiyerarşisi içinde üst sınıf üyesi olabilmeleri veya üst sınıfta kalmak için verdikleri çıkar çatışmaları / mücadeleleri ayrı bir sosyo-ekonomik gerçeği beraberinde getirmektedir.

Meslek etiğinin uygulanmamasının getireceği temel sorunlardan birisi de; uygulanmayan ve sadece manipülatif amaç ile kullanılan, kamu ve toplum çıkarından önce icra edilen mesleğin, temsil edilen mesleki sınıfın veya aidiyet sınıflarının çıkarının ön planda tutulmasının yaratacağı olumsuz etkilerdir.

Diğer önemli bir nokta da, önceliğin toplum çıkarının dışında tutularak yapılan mesleki bir pratiğin, toplumsal gelişmeden ziyade statü, sermaye kazanımı açısından sadece bireysel, elitsel veya sınıfsal aidiyetlerine bir katkı sağlayacağı mümkün olmasına rağmen yine de toplum içinde icra ettikleri meslek dolayısıyla sundukları hizmetten yine toplumun (toplum ve bireylerinin) genel veya kısmi bir bedel ödeyerek faydalanmaları veya çoğu sosyal-devlet temelli ülkelerde olduğu gibi, örneğin sağlık ve eğitim sektörlerinde toplumun üst kurumu olan devletin bu faydalanmanın bedelini üstlenmesi ile bir döngü oluşması ve bu döngünün getirdiği karşılıklı bağımlılıkla da sosyo-ekonomik, sosyo-kültürel veya kurumsal varlıklarını sürdürebilmeleridir.

8.2. Meslek Etiği İlkelerinin Uygulamada Etkin Olamama Nedenlerine İlişkin Sorgulamalar

Belirli meslek etiği ilkeleri olduğu söylenen ve bir anlamda da bu meslek etiği ilkelerinin formüle edilerek kodlandığı mesleklerde, ilgili meslek grubu üyelerinin ilgili mesleğin etik kurallarına uyulmasına yönelik, bir meşruluk ortamı, otorite gücü veya cezai yaptırımın boşluğu olduğundan meslek etiği ilkelerinin istenildiği gibi bir vicdani kontrol mekanizması şeklinde işlemesi zaten düşünülemez.

Oysa vicdan, Montaigne'in ifadesiyle; görmediğimiz ancak bir işkenceci ruhuyla bizi kırbaçlayan kamçıdır. Bu doğrultuda, meslek etiği ilkelerine uyulması öncelikle vicdani bir sorumluluk içinde meslek üyesinin (meslekinin) kendi mesleğine, kendine, çalıştığı iş sektörüne, topluma, vatandaşı olduğu devlete ve her şeyden öte dünyaya karşı sorumluluğunun bir parçası olduğu takdirde, uygulanabilirliği söz konusu olabilir.

Meslek etiğine uyulmadığının açık ve seçik görüldüğü durumlarda olumsuzluklarla görülmektedir. Örneğin, medya sektöründe “kişi haklarına saldırı”, “kişiye iftira /hakaret” gibi eylemler, tıp alanında, hastaları fakir / zengin diye ayıran bir sağlık hizmeti anlayışı (doktor, hastane yönetimi ve tüm bu olumsuzlara imkân veren sosyal politikalar ve bu politikaları uygulamak ile hükümlü resmi organların sorumlulukları da dâhil olmak üzere) gelişebilmektedir. Demokrasinin eksik olduğu ülkelerde ise yargı önünde eşit bir şekilde yargılanma hakkından faydalanamama veya sosyal statünün yargıç önünde yargılanan kişiye imtiyaz kazandırması şeklinde meydana gelen olumsuzlar söz konusu olabileceği gibi, , yargıçların elinde bulunan büyük güce siyaset ile yapılan müdahalede adaletin kirlenmesine neden olabilir. Ancak diğer taraftan, demokrasinin tam olarak uygulandığı ülkelerde görünen diğer bir gerçek ise “[Ö]zgürlükçe demokrasi, dikastokrasiye (yargıçlar yönetimi) izin veremez.”

Tabii ki, demokrasilerin az olduğu ülkelere bu türden bir eleştiriyi genelleştirerek yapmak haksızlık olabilir. Örneğin, yukarıda yaptığımız saptamanın tam tersi bir örneğin 2009’da Sırbistan’da yaşandığı görülmektedir. İnsan hakları ihlalleri ile 1990’lı yıllarda Avrupa ve dünya barışı için tehdit oluşturan Sırbistan’da stadyumda içki içtiği için Sırbistan Devlet Başkanı Boris Tadiç’in Sırbistan yasalarına aykırı davranmaktan yargılandığına şahit olunmaktadır. Ancak, bu bireysel olayın, *Sırbistan’da hukuk alanında meslek etiği ilkelerine bağlı kalınmasından mı? Yoksa Sırbistan anayasasına göre, vatandaş eşitliğinin gözlenmesinden mi? Veya Avrupa Birliği’ne hatta NATO’ya girme çabaları olan Sırbistan’ın geçmişte kötü olan “iyi hal” notunu Avrupalı ülkeler nezdinde yükseltmeye yönelik politik çabalarından mı?* İleri geldiği yine ayrı bir soru işareti olarak cevapsız kalmaktadır.

Bu soru işaretlerinin de, tam olarak analizi ayrı bir sıkıntı yarattığından, meslek etiğinin netice itibariyle, tümüyle; eylemlerin somutlaşmaması, bilinçaltında saklı tutulması, art niyetli düşüncelerin (bu da göreceli bir kavramdır) eyleme dökülmediği sürece bilenememesi, manipülatif stratejilerin kurgulanması, belli bir düşünce adına çalışma, sübjektif olma, taraflılığın veya taraftarlığın bazen özellikle medya sektöründe “yanlı haberme” veya “haber geçme” olarak adlandırılması gibi durumlarda esasen ispatlanamayan ancak soyut bir itaatsizlik olarak da tanımlanabilir.

Çeşitli meslekleri icra edenlerin tam anlamı ile meslek aşkı ile idealist olmaları beklenemeyeceği gibi, çeşitli mesleklerin özellikle gelişmekte olan ve demokrasileri tam oturmamış ülkelerde de bahis konusu meslek sahiplerine, otorite, imtiyaz, statü, elitlik, karar mekanizmasında yurttaştan önce öncelikli davranma eşitsizliği uygulanabilmektedir. Bir bakıma, elit sınıf olarak adlandırılan sınıf üyelerinin hukuk alanında bile, kolayca yargılanamama veya yargılanma durumunda makam ve onurunun zedeleneceği gibi korumacı yaklaşımlar sergilenerek, diğer ülke vatandaşlarına göre kendilerine bir ayrıcalığın uygulanması, ayrıca soyut veya somut avantajları elde etmeleri, gelişmekte olan ülke sendromlarının en bariz yaşanan örneğini teşkil etmektedir.

Bir başka deyişle de, belirli meslek sahiplerinin belirli açılardan sosyo-ekonomik, sosyo-kültürel imtiyazlarının olması diğer toplum üyeleri ile aralarında hak ve hakları kullanma eşitsizliği yaratmış olsa da, elit sınıfların toplum ve toplum kurumlarında veya nezdinde elde ettikleri imtiyazların eşitsizliğinin deliller ile ortaya konduğu en somut yer hukuk alanıdır. Hatta Afganistan’da olduğu gibi demokrasinin kısmi ve göreceli uygulandığı ülkelerde seçimlerin olması ve siyasi partilerin varlığı bu imtiyaz eşitsizliğini kamufle eden araç olarak görülebilir. Diğer bir ifade ile de, bazen gelişmekte olan ülkelerde uygulanan klasik demokrasinin

hukuk eşitliğini sağlamada bir amaç değil, elit sınıfların iktidarını ve imtiyazını örtmede / gizlemede bir araç olarak kullanıldığını siyaset biliminde yer alan *elitizm* ve *elit sınıf eleştirisini* temel referans olarak söyleyebiliriz.

Böyle bir durumda, demokrasinin tam olarak uygulanmadığı toplumlarda ise yolsuzluk ve usulsüzlüklerin yer aldığı bir yapıdan bahsedebiliriz. Aktan'a göre de ; “Aslında yolsuzluk devlet yönetimindeki kirlilikleri ifade etmek için yetersiz bir kavram. Yolsuzluk ile daha ziyade maddi ya da gayri maddi bir çıkar temin edilerek yapılan usulsüzlükler anlatılmak isteniyor. Rüşvet, irtikâp ve torpil yolsuzlukların başlıca türleri. Oysa günümüzde devlet yönetiminde ortaya çıkan kirlilikler bunlarla sınırlı değil...”

Bu bağlamda, bu incelemede, doğal olarak, meslek etiğinin normlara göre icra edilip edilmediğinin tespitinde, bireysel ve kısmi olayları veya aykırılıkları genele oturtamayacağımız gibi, meslek etiğinin hangi meslek grupları tarafından meslek etiği normlarına göre tam olarak uygulanıp uygulanmadığının tespit edilmesi de ulusal veya uluslararası inceleme, gözlem, rapor ve maddi veya cezai yaptırım verileri ile ölçülebilmesine bağlı olduğundan belli sınırlar içinde ele alınmaktadır.

Diğer önemli bir zorluk ise, meslek etiği normlarına uyulup uyulmadığının incelenmesinin mümkünlüğü ancak denetim ve eleştirilere açık, uygulamaların şeffaf olduğu, hukukun üstünlüğünün ve uygulamasının tüm bireylere sınıf, statü, meslek farkı gözetilmeden yapıldığı demokratik ülkelerde söz konusu olabileceğidir. Örneğin, obdusmanlık ve deontoloji gibi sistemlerin yaygınlaşmadığı ülkelerde kurumları, şirketleri, incelemek, araştırmak ve hatta eleştirebilmek oldukça zordur. Obdusmanlık gözlemleri ve denetimlerinin olmadığı veya eksik olduğu, deontolojik kuralların uygulanmasının genelleşmediği ve her şeyden önce de, hukukun üstünlüğünün tanınmadığı, yargının, yasama ve yürütme

erklerinin kuvvetler ayrımı ilkesine göre demokratik rejimin sürdürülmesinde etkin olmadığı toplumlarda, zaten meslek etiğinin varlığından bahsetmek çok afakî olup, katları, duvarları olmayan bir temel üzerine çatı örtme girişiminde bulunmak ile eş değerdedir.

Bu çerçevede, makro düzeyde ve genel anlamda uluslararası sistemde yer alan meslek etiği kavramının uygulanabilirliğine ilişkin bir eleştiri ortaya koyduğumuzda, bu varsayımımızı ve saptamamızı kuvvetlendiren temel nokta ise, meslek etiğinin demokratik olmayan veya görünürde demokratik olup yasama, yürütme ve yargının kısmi veya genel anlamda vesayet altında olduğu ülkelerde tam anlamıyla uygulanamayacağı yönündedir. Bir bakıma, geçmişte 1970 ve 80'lerin Latin Amerika ülkelerinde, 21.yüzyılda askeri darbelere maruz kalan Afrika ülkelerinde ve 2003 yılından beri Amerika Birleşik Devletleri tarafından işgal altında bulunan Irak ve Afganistan gibi sosyo-ekonomik düzeyleri düşük olan ülkelerde, yargının, yasamanın, yürütmenin ve dördüncü kuvvet olan medyanın meslek etiği kurallarına uyararak bir mesleki davranış sergilediği oldukça şüphe yaratmaktadır. Belki bu nedenle, 80'li yıllara kadar tüm dünyada sadece gelişmekte olan ve az gelişmiş ülkelerde 21.yüzyılda ise, kısmen Afrika veya Asya'nın geri kalmış ülkelerinde uygulanan vesayet rejimlerinde, mesleklerin meslek etiğini hangi ölçülerde yerine getireceği veya getirdiği ayrı bir soru işaretidir.

Bu şüphenin yarattığı genel fikre göre de, demokrasinin azlığı, eksikliği ve kısmi veya genel olarak kontrol edilmesi, müdahale edilmesi özellikle bir devletin var olma potansiyelini sürdüren, devam ettiren yasama, yürütme ve yargı erkleri gibi devlet erklerinin tümü ile, “de jure” olmasa dahi “de facto” olarak bu üç erkin işleyişlerini denetleyen veya toplumu bilgilendiren 4.kuvvet medyanın meslek etiğini uygulayabilme gücünü zayıflatacağı yönündeki varsayımımızı oluşturmaktadır.

Etik normlara uymayan ve istediği gibi hareket ederek, sapma, manipülasyon yapan, yanlış (yalan) haber veren veya vesayet altına girme riskine giren veya taşıyan ve bu erklere bağlı çalışan mesleki kurumların da, mesleklerini meslek etiği normlarına göre icra etmeleri beklenemeyeceği gibi, bir hukuk devletinde, erklerin hukukun üstünlüğünü göz önünde bulundurmaları hukuk yasalarına göre hareket etmeleri var sayılır. Meslek etiğine göre davranmayan meslekilerin etik dışı yapacakları davranışların, hukuki yaptırımlara ve cezaya maruz kalmasıyla yok edilmeye çalışılması veya en azından en aza indirilmesi gereklidir.

Bu bağlamda, hukukun üstünlüğünün olmadığı ülkeler için, siyaset bilimi literatürüne göre, “polis devleti”, “jandarma devleti”, “cunta devleti”, “sivil dikta”, “yargıçlar diktası”, “totaliter rejim” veya “totaliter devlet” gibi tanımlanmalar mümkün olduğu gibi, hukukun her vatandaşa eşit olarak uygulanmadığı, elitlerin siyasi karar mekanizmasında milletten ve demokratik temayüllerden önce yer alması, hukukun olmadığı yerde meslek etiğinden bahsetmenin yaratacağı sanallığı ve teorik formülasyonu beraberinde getirecektir.

Bir taraftan, meslek etiğine ne kadar uyulup ne kadar uyulmadığına ilişkin kısmi veya genel bir tespitin yapılabilmesi oldukça zor olurken, diğer taraftan da, meslek etiğinde ne kadar objektif ve eşit olunacağı ve kişisel çıkardan çok toplum çıkarına hizmet edilebilirliğinin sınırı ve açısı da kişisel düzlemde değiştiğinde nasıl bir tanımlama getirilebileceğinin sorgulanmasının zorluğudur. Bu açıdan hareket ettiğimizde, kimilerine göre siyasi veya ideolojik olan bir karar, hukuksal; kimilerine göre de, kişisel olan bir karar objektif olabileceği gibi göreceliğe göre karşıt bir kanıyı oluşturabilir.

8.3. Meslek Etiği Kavramının Tanımlanması

Öncelikli olarak felsefenin temel konuları arasında yer alan incelemeler arasında doğa felsefesi, insan felsefesi gibi konulara yer verildiği gibi, ahlak felsefesi (etik) tarihsel süreçte felsefenin başlı başına incelemeleri içinde yer almıştır. Felsefe biliminin, inceleme sahası içinde incelenen “etik” ile bağlantılı birçok tanımlama da “ahlak felsefesi” adıyla tanımlamasından ötürü özellikle bilimsel inceleme ve çalışmalarda tanımlamaların; “iş / meslek etiği” veya “iş / meslek ahlakı” adıyla yapıldığı görülmektedir.

Geçmişte Durkheim’in “meslek (iş) ahlakı” tanımlamasının yerini günümüz literatüründe çoğunlukla “meslek (iş) etiği” tanımlaması kullanılmaya başlanmış ve bir bakıma tarihsel süreç içinde gelişen veya 21.yüzyılın ürettiği meslek gruplarında meslek etiğinin insan beyninde yarattığı algılamının başında, ilgili mesleği icra eden meslek grubu üyelerinin davranışlarına ilişkin genel kuralların çizilmesi ve buna göre üyelerden bir icraatın sergilenmesinin arzu edildiği görülmektedir.

Bu zorunluluğun temelinde ise, insanoğlunun bilgi ve bilişim çağında hızla ilerlemesi gelmektedir. Geçmişte, metinleşen kodların, kuralların ve kanunların bir modernleşmeyi simgelediği ifade edilirken, günümüzün küreselleşen dünyasında, teorikte yazılanların uygulanıp uygulanmadığını görmek ise yine bilişim ve bilgi dünyası sayesinde daha kolay görülmekte ve bilinçlenmiş birey tarafından bir karşılaştırmaya tabi tutulmaktadır.

Bu bağlamda, daha 1990’lı yılların başında, bilgi toplumunun hızlı bir ivme kazanacağını belirten Drucker, “Bilgi ve bilgili insanlar sorumluluklarını artık bilmek zorundadır” derken artık uygulanmadan belli formatlar içinde korunan veya tabu

olarak lanse edilen kodların, ilkelerin toplum ve dolayısıyla onu oluşturan bireye ne ölçülerde katkı sağladığıdır.

Belki de meslek etiğini araştıranları ikileme sokacak bir sorun da, hukukun veya hukuk kurallarının, “kişi haklarına saldırı”, “haksız kazanç” ve “spekülatif veya manülatif davranış ve/veya haberler” ile toplumu sosyo-ekonomik, sosyo-politik, sosyo-kültürel bir çatışma, kargaşa, bölünmeye sokarak kural dışılığın netleştiği durumların dışında, art niyetli meslek üyelerinin davranışlarının nasıl kontrol edilebileceğine dair hiçbir engellenin veya yaptırımın olmadığına/olamayacağına ilişkin gerçek ile karşı karşıya bulunulmasıdır.

Hukukta da görüldüğü gibi, suç işlememiş kişinin eylemi ve suçuna ilişkin somut plan delilleri yoksa sadece niyetinden ötürü yargılanması imkânsız olduğu gibi, ideolojik tercihlerine göre bir iş/meslek yaşamını uygulayanların, örneğin, meslek etiğinde yer alan objektif olma, eşit davranma ilkelerinin neye göre uygulanacağı da, ayrı bir tartışma konusunu beraberinde getirmektedir.

Hoffman ve Frederick’e göre, “Etik insanlar için neyin iyi veya doğru olduğunun tanımlanabildiği bir incelemedir. İnsanların ne tür hedefler izlemesi gerektiğini ve ne çeşit eylemleri icra etmek zorunda olduklarını sormaktadır. Meslek (iş) etiği uygulamalı etiğin bir dalıdır; meslek için neyin iyi ve doğru olduğunun bağıntısını inceler. Bazı kereler meslek (iş) ve etiğinin karıştırılmaması gerektiği söylenir. İş alanında, bazıları kârın önce geldiğini söyler. İş kendi kural ve hedeflerine sahiptir ve etik kavramlar, normlar ve yargılar iş kontekstinde uyuşmaz. Fakat bu görüş temelde hatalıdır...”

Bu tanıma ilaven Velasquez de var olan bir gerçeği ortaya koymaktadır. Ona göre, “...[M]esleki etik, ahlaki doğru ve yanlışların uzmanlaşmış bir

incelemesidir.[.....] İnsanlardan oluşan toplumun ortak amaçları vardır. Ve bu aktiviteler, bu amaçları tamamlamak için kurulmuş kurumlar sistemi tarafından düzenlenmektedir. Erkek, kadın ve çocukların ortak amaçları apaçık bellidir. Var olan ortak hedefler; aile hayatını kurmak, yetiştirmek ve korumak, insan yaşamının bağlı olduğu malzemeleri üretmek ve dağıtmak, kuvvet kullanımını engellemek ve düzenlemek, kolektif kararlara varabilmek için vasıtaları düzenlemek ve sanat, bilgi, teknoloji ve din gibi kültürel değerleri yaratmak ve korumaktır.[.....] Çağdaş toplumlarda en etkili kurumlar ekonomik kurumlardır. Bunlar iki amacı tamamlamak için tasarlanmışlardır: Bunlar (1) toplum üyelerinin talep ettiği ve ihtiyacı olduğu mal ve hizmetlerin üretimi ve (2) bu mal ve hizmetlerin değişik toplum üyelerine dağıtımındır.”

İşte bu tanımlamalar penceresinden bakıldığında, toplumda iş gücü paylaşımını temsil eden mesleklerin aynı zamanda toplumun kurumsallaşmasında rol oynadıkları, ancak bu kurumsallaşmaya katkıda bulunan meslek üyelerinin kendi kişisel çıkar ve görüşlerini kabul edilmiş ortak kuralların dışında somut hale getirerek uygulamalarının açık bir şekilde meslek etiği kavramına ters olduğunu söyleyebiliriz.

Meslek etiği kavramını ele aldığımızda, kişiselliğin nerede başladığı, toplum kamu yararının nerede başladığına ilişkin bir yorum ve tanımlama sıkıntısı her zaman olabilir. Bu durum, bir bakıma, hayvanları kobay olarak kullanan bir ilaç şirketinin geliştirmek istediği ilacın bir insan hastalığının çözümüne yönelik olduğunda meslek etiğine uygun davranış gösterip göstermediğinin tartışılması gibidir.

Bu çerçevede, zaten Buchholtz ve Rosenthal'ın analizleri de meslek etiği kavramından eğer bir dize ilkeler yaratıp bu ilkelere uyulmasını ve uyulmadığı takdirde de yaptırımı gidilmesi durumunda hangi ölçekler ile karar verileceğini

veya “meslek etiğine uyulmuyor” şeklindeki bir yargılamanın kesin hükmü ve yorumunun da kişisel veya göreceli olacağını unutmamak gerekir. Eğer, ahlakta doğru kavramı göreceli ise, meslek etiği veya meslek ahlakı tanımlamalarından yola çıkılarak tanımlanan kodlara uyulup uyulmadığına ilişkin görüş/sonuç/raporların belli bir göreceliliğe sahip kişi tarafından yapılması durumunda yine göreceliğin olacağı ve kamu doğrusunun olmayacağı bir durum değerlendirmesi ortaya çıkacaktır. Örneğin, Buchholtz ve Rosenthal göre, “Meslek etiği, modern toplumların mal ve hizmet ürettiği ve dağıttığı örgütlenmelerde yer alan bireylerin hareketlerine ahlaki kuralların uygulanması ile ilgilenmektedir. Meslek etiğinde, ahlaki ilkelerin ve kuralların analizi işyerlerindeki insanların hareketlerine uygulanmaktadır. Bu bir tip, yöneticilerin ve işle ilgili karar alan diğer çalışanların zorunluluklarını ve ahlaki sorumluluklarını aydınlatmayla ilintili kaidesel (düzgüsel) etikdir.”

Görüldüğü gibi, meslek etiği kavramı ancak belli kodlara bürünerek bir resmîlik ve itibar kazansa da, eğer kanunlar ile bir denetim veya yaptırım gücü yoksa o halde sadece yarı-hukuki veya yarı-sosyal bir kimlik kazabilmektedir. İlgili bu kodlara uymayanların dışlanması her ne kadar soyut ifadeler ile vicdani boyut içinde yapılıyorsa da, kural dışılığın alışkanlık haline gelmesi, kişisel çıkarıcılığın ön plana getirilmesi durumlarında bu fiili işleyen meslek üyelerinin itibar kaybı ancak toplum geneli tarafından tespit edildiğinde veya hoş görülmediğinde, sadece itibar, güven kaybı gibi değerlendirmeler ile soyut cezalandırmalara maruz kalabilir.

8.4. Meslek Etiğinde Etiğin Algılanma Biçimi

Meslek etiği kavramının algılanma biçimi değişik meslek gruplarına göre de değişim göstermektedir. Örneğin, tıpçıların meslek etiklerinde, temel

aldıkları *Hipokrat* yemininin M.Ö 460'lı yıllara dayandığı ve Hipokrat'ın yaşadığı sosyal ve kültürel değerler dikkate alındığında, *Apollon, Aesculapios, Hygeia ve Panacea adına, bütün Tanrular ve Tanrıçaların şahitliğinde yemin ederim* şeklinde başlayan mitolojik kökenli bir andın, bugün bile adına önem atfedilmesiyle beraber öncelikle kişi üzerindeki bağlayıcı ve onu en azından bilinç altından yönlendirici etkisinin ne olacağının sorgulanması gerekmektedir.

Bu bağlamda, meslek etiği kavramı üzerinde inşa edilen etik kodların/ilkelerin metinsel yazılımlarının, teorikselliklerinin veya kuramsallaştırılmalarının, hangi ölçülerde gerçek hayatta uygulanabilir oldukları belirsizdir. Özellikle gelişmekte olan ülkelerde sosyo-ekonomik, sosyo-kültürel, sosyo-politik sorunların çokluğu ve demokratik haklardan eşit ve istenilen şekillerde bireyin faydalanmasının alan darlığı nedeniyle oldukça zor olduğu ifade edilirken, ister istemez, kavramın anlaşılmasının yarattığı zorluğun da, meslek etiği cephesinden etiği algılama biçimini oldukça karmaşık hale getirdiği görülmektedir.

Gerçekte ise, meslek etiğinde etiğin algılanma biçimi, meslek etiği ilkelerinin nasıl inşa edileceği açısından önem arz etmektedir. Formüle edilerek somut hale getirilen ilkelere, ne derece uyulabileceğini saptamak ve bu ilkelerin uygulanabilirliğinin sağlanması gerekmektedir.

Meslek etiği ilkelerine uyulmasını sağlayan, güçlü bir mekanizma olmadığı gibi, özellikle, medya alanında şirketlerin yayın politikaları gereği seçtikleri önceliğin baskı sayısı (tiraj), reyting üstünlükleri için derin bir rekabet içinde olmalarından kaynaklanan sorunlar, gerçekte meslek etiği ilkelerinin uygulanmasını engellemektedir. Bununla beraber, belli fikirlerin empoze edilmesi veya yayınlanması amacıyla kurulan yapıların da, başka fikirleri ya filtre ederek, sansürleyerek ya da yanlış veya yanlış haber vererek objektiflik ilkesini yok eder bir tavır sergilenmesi neticesiyle de, optimum ölçütte toplum düzeyinde, maksimum

ölçütte ise evrensel düzeyde kurumsallaştırılmaya çalışılan toplum iş ahlakının, *iyi bireylerle vicdani sorumluluk ile mi? Yoksa güçlü bir kontrol mekanizması kurularak mı? Yasama, yürütme ve yargı güçlerinin üçlü denetimi ile mi?* veya *Meslek ahlakı/ meslek etiği /iş ahlakı diye tanımlanan ancak gerçekte özetle bir meslek grubunun üyelerinin uymak ile hükümlü oldukları bir “kırmızı kitapçık” formatındaki bir iş yönergesi şeklinde mi?* Uygulanacağına altını çizmek gerekmektedir. Doğal olarak, bu sorular birbiri ile çelişkili görülse de, diğer taraftan bu çelişkiler uygulanma zorluğu olan ve uyulma zorunluluğunun vicdani muhasebe dışında uygulanmasının zorluğu gibi bir gerçek ile bizleri karşı karşıya bırakmaktadır.

Bir taraftan, bilimsel tanımlamaların ardı arkası kesilmeden de devam ettiği gözlenirken, diğer taraftan da, meslek etiği ilkeleri ile yapılan çalışmalarda, önemli olan noktanın, mükemmel bir teorik ilkeler sıralaması şeklinde sınıflanacağı, yoksa belli normlar haline getirilen ve doktrin görünümlü ilkelerin hayata geçirilerek bir meslek hayatı ilkesi haline dönüştürüleceği ayrı bir ikilemi teşkil etmektedir.

Bu ikilemde yaşanan ve bir buzdağı gibi su yüzeyinde bizlere gözlem imkanı veren diğer önemli konu da, meslek etiğinin oluşturulmasında, siyasi, kültürel, ekonomik düzey ve bakış açılarının getireceği farklılıkların nasıl yok sayılacağıdır. İdeolojilerin, sosyal, ekonomik, siyasi ve kültürel farklılıkların var olduğu bir toplum yapısı içinde tek düzecilik yaratılamayacağı gibi, farklılıkların meydana getireceği cephelenmelerin, gruplaşmaların veya en azından bu türden bir eğilimin yaratacağı farklı görüş açıları meslek etiği anlayışının, özellikle medya sektörü gibi siyasi, kültürel, ekonomik, ideolojik mesajları, analizleri, yorumları, haberleri, çalışanların kişilikleri, tercihleri arasından bireyciliğin, iş rekabetinin getireceği farklılıklar ile mükemmel ulaşmasını imkânsız kılmaktadır. Bu da, bize mükemmel veya mükemmel yakın bir uygulamanın olamayacağı yerde, iş

ahlakının varlığından bahsetmenin idealizm temeli üstünde inşa edilmeye çalışılan hayali bir yapıya benzemektedir.

Yukarıda açıklanmaya çalışılan teorik düzeyde sürüp giden bilimsel tanımlamalar. şüphesiz, bu alanda inceleme yapanların temel görevini oluşturmaktadır. Bu eğilim ise, politikacı ve siyaset bilimci arasındaki ayrıma benzer şekilde her zaman yazılarında örnek insandan, erdemden bahseden filozofların pratikte veya gerçek yaşamda yazdıklarına ve söylediklerine aykırı bir yaşam biçimi sergilediklerinin de felsefe tarihinde ortaya çıktığı gibi; ikilemlerin, çelişkilerin çokluğu da meslek etiğinin nasıl uygulanacağı konusundaki sıkıntıları beraberinde getirmektedir. Oysa Bradburn gibi araştırmacıların ortaya koyduğu tanımlamalardan hareket edilirse, olayın farklı değerlendirilmesi gerekmektedir. “Teleolojik ve deontolojik” etik diye ayrılan ve tanımlamaya tabi tutulan meslek etiğinin iş hayatındaki etkisi yani çalışan bireyi (meslek erbabını) yönlendirmesi ne ölçüde mümkün olabilmektedir.

Terminolojik açıdan bile tanımlamaların yarattığı farklılıklar ve bunların getirdiği farklı bakış açıları oluşabilmektedir. Yunanca “Deon” kelimesinden gelen ve ödev, sorumluluk anlamına gelen deontoloji ile teleolojik adıyla adlandırılan bu temel gruplar arasında da farklılık bulunmaktadır.

Hirst ve Patching ; “Etiğin deontolojikselse sistemleri, teleojik modellerin dialektik-i karşıtıdır. Deontoloji, ahlaki ödevlerle uğraşırken, teleoloji, bizim eylemlerimizin sonuçları ile meşgul olmaktadır. Deontoloji, etiğe ilişkin kurallara ve normlara bağlı bir yaklaşım olarak ahlaki görevler ve kendince aşikâr olan iyi eylemlerle ilgilenir...” derken, görüldüğü gibi, tanımları ile bir özellik yaratan ve ilgi odağı oluşturan meslek etiğinin diğer bir temel sorunu da tanımlanmasındaki güçlüklerdir. Örneğin, yukarıda ifade ettiğimiz teleolojik etik kavramı, amaç (erek) ve sonuca ulaşma metodundan ziyade kararın sonuçları üzerinde durduğu gibi

etiksel egoizm, faydacılık (utilitarianism) ve Makyavellenizm'den de oluşmaktadır. Özünde, egoizm, faydacılık ve makyavelist bir yapı barındıran teleolojik etiğinden yola çıkarak kurgulanacak bir anlayışın da bizleri uygulamada çok farklı bir alana sürükleyeceği açıktır. Ancak teorikte, teleolojik etik (ahlak) sonuçsalcıdır. Bir taraftan, deontolojik yaklaşım karşısındaki ahlak teorisinin sonuçsalcılığı ifade ettiğinin vurgulanması gerekirken diğer taraftan da, birçok Kanadalı gazetecinin özgürlük alanının fazlasıyla kısıtlandığı savı ile deontolojik kodlardan hoşlanmadığının altının çizilmesi iki farklı eğilimin ortaya konulması açısından önemlidir. Bu durumda, bir bakıma, özgürlük alanına ilişkin görüşlerin gelişmiş ülkelerde bile belli bir görecelik içinde tartışıldığının bilinmesi gereklidir.

Eğer, etiksel egoizme göre tüm insanların kalplerinde bencillik yattığı şeklindeki ifadeleri bir yaklaşım biçimi ile doğru kabul ettiğimizde, bireylerin karar ve hareketlerinde bencilce davranması ve kendi çıkarlarına uygun kararlar almasını kendileri açısından haklı görmeleri veya savunmalarını engellemek mümkün olmayacaktır. Çünkü etiksel egoizmin bireylerin çıkarlarını maksimize edecek şekilde hareket edebileceklerini varsayması ayrı bir etik sorunu oluşturmaktadır.

Faydacılık (utilitarianizm) penceresinden bakıldığında, bir taraftan bir meslek etiğini iş hayatında oluşturmanın zorluklarına daha fazla açıklık kazandırılırken diğer taraftan da faydacılık ile bir bireyin daha fazla sayıda insanın iyiliğini (malını) maksimize edebileceği fikri hâkim olabilmektedir.

Mill ile özdeşleştirilen faydacı model ise esas itibarıyla ve klasik anlamda ele alındığında tamamen bir teleolojik modeli temsil etmektedir. Buna göre, ilk etapta, eylemlerimizin ihtimal dâhilindeki tüm sonuçlarını bilmemiz ve anlamamız gerekirken ,bu durum özellikle de gazetecilikte, bir haberin getireceği sonuçlar

David Kelly olayında olduğu gibi bir yaşamı tehdit etme durumu yaratıyorsa önemle üzerinde hassas bir şekilde durulması gerekmektedir.

Bu görüş açası ile hareket edildiği takdirde; *faydacılık ilkesine göre hareket eden meslek üyeleri sadece kendilerinin mutluluklarını düşünerek hareket ettiklerinde geriye kalan insanların mutluluk sorunları nasıl çözüme ulaşabilecektir?* Şeklinde ifade edilebilecek olan bir soru eğer; *faydacılık ilkesine göre hareket eden meslek üyelerinin sadece kendi düşüncelerini ve çıkarlarını ön planda tutarak mesleklerini icra ettikleri ve mesleki eylemlerini gerçekleştirdikleri takdirde, geriye kalan insanlara hizmet verilmesi, bilgilendirilmesi hangi objektiflik ve adalet anlayışı içinde çözüme ulaşabilecektir?* sorusuna dönüőtürülebilir. Aksi takdirde, meslek ilkelerinin, bir meslek grubunun, lobisinin veya yoncasının temel hak ve çıkarlarını (menfaatlerini) koruyan bir ilke kodu tanımlamasından öteye gidemeyeceği açık görünmektedir.

Üçüncü dünya ülkelerinde sıkça rastlayabileceğimiz bir örnekleme ile de; çoğunluk tarafından desteklenmeyen siyasi erkle ilişkilerini üst düzeyde tutarak onun propaganda aracı olarak işlev gören kuruluşlar gerçekte bu ilişkilerinden dolayı büyük bir haz duyabilirler ve çıkarlarını maksimize edebilirler ve hatta halk adına hareket ediyor görünebilirler. Ancak çoğunluğun mutlu olmadığı ve azınlığın mutluluğu acaba gerçek bir mutluluk olarak tanımlanabilir mi? Oysa John Stuart Mill'in de söylediği gibi, "tatmin edilmiş bir domuz olmaktansa tatmin edilmemiş Sokrates olmak daha iyidir" sözü belki "de facto" bir eleştiri olarak kalsa da, bir anlamda, teori ile pratik arasındaki çelişkiyi dile getirmektedir.

Faydacılığın yarattığı diğer bir sorun da, bir şeyin daha fazla zevk verdiğine karar verilmesinin zor olmasıdır. Bu açılardan bakıldığında, belki kendi açılardan kârlarını maksimize etmeye çalışan ancak çevre kirlenmesine neden olan birçok

şirket faydacılığın meslek hayatında toplum ve kurallardan uzakta uygulanamayacağını somutça göstermektedir.

Ancak, bu gerçek, meslek yaşamlarında, bazı veya bazen çoğu bireylerin kendi kurum çıkarlarını toplum çıkarlarına üstün tuttuğu anlamına gelmemelidir. Önemli olan, mesleki ilke kapsamında mesleklerin ön plana çıkarılması değil hepsinin topluma hizmet amacı ile yine toplumun kendisi tarafından üretilen bu mesleklerin, toplum çıkarını ve toplumu oluşturan bireyi gözetmeleri olmalıdır. Yani, teolojik etikten farklı düşünce yapısı olan deontolojik etik bir toplumda kural ve ahlakın herkese dürüst ve evrensel olarak uygulanması gerektiğini belirtir. Deontolojik etik altında toplumun tüm üyeleri eşit olarak muamele edilmelidirler.

Kant tarafından savunulan ve haklar teorisi olarak da bilinen deontolojik etiğe (ahlaka) göre, "...belli bazı şeyler sonuçları ne olursa olsun insanlık için ahlaki olarak bağlayıcıdır. Örneğin öldürmek, tecavüz etmek, işkence etmek, soykırım yapmak sonuçları ne olursa olsun kötü eylemlerdir. Kant'ın doğal haklar ve ödev ahlakına göre insanlar doğuştan bazı haklara sahiptirler. Haklar teorisine göre bazı evrensel doğrular vardır ve bunlar zaman ve şartlara göre değişmezler..."

İşte bu tanımlar çerçevesinde, meslek hayatında, dünya görüşünün, teknolojinin, rekabet hırslarının, iş kaygısının çalışan üzerindeki etki gücü göz önüne alınarak, toplumsal sorumluluğu bir anlamda emreden Kant'ın düşünceleri temel alınarak hareket edildiğinde, "bazı evrensel doğrular vardır ve bunlar zaman ve şartlara göre değişmezler" ilkesini kimin ve nasıl yorumlayacağı da çok önemlidir. Çünkü belli bir kültür ve etik, ahlak, din ve sosyo-ekonomik, siyasal yönlerden sınıf ve kimlik yapılarına göre şekillenmiş bireylerin neyi doğru ve neyi yanlış kabul edeceği de muallâkta kalmaktadır.

Birçok teorisyenin ve etik savunucularının önem verdiği sosyal sorumluluk teorisine atıf yaparsak, sosyal sorumluluklarından ötürü topluma değer verileceğinden etik kural ve değerlerin çiğnenmeyeceğini varsayabiliriz. Oysa Milton Friedman, şirketlerin toplumsal bir sorumluluğu olamayacağını belirtmektedir.

Friedman'a göre ; “Mesleki (iş) sosyal sorumluluk tartışmalarında analitik gevşeklik ve ihtimam eksikliği dikkate alınmalıdır. İşin (business) sorumlulukları vardır demek ne anlama gelmektedir? Yalnızca insanların sorumlulukları vardır. Kuruluş yapay bir kişidir ve bu anlamda yapay sorumlulukları olabilir, fakat mesleğin bir bütün olarak sorumluluklarının olduğu geniş anlamda dahi söylenemez.”

Öyleyse meslek hayatında kâr ve çıkar hesapları yapan ve piyasada varlıklarını sürdürmeye çalışan şirketler ve hizmet vermekle sorumlu kurumların toplumsal sorumluluk hedefleyerek hareket etmesinin beklenmesi bir iyimser beklentiden öteye gidemez. Her şeyden önemlisi de, meslek hayatında toplumsal sorumluluğun etik bir davranış olması ticari kaygılardan dolayı dışlanması durumunda meslek etiğinin hangi çerçeveler içinde etki sağlayacağı sorun teşkil etmektedir.

Diğer taraftan, tüm gelişmekte olan toplumların günümüz dünyasında, kapitalist toplumlar olduğu düşünülür ve alt-üst yapıların birbirini etkilediği ve şekillendirdiği söylenirse, Wilson'un saptamaları doğrultusunda, ahlak'a alakasız kalan bir kapitalizmin nasıl bir meslek ahlakı yaratacağı ayrı bir tartışma konusunu oluşturmaktadır.

Bu bağlamda, meslek hayatında etik algılanış biçiminin soyut olduğu ve somut bir önlem ve ölçüte dönüştürülmesine yönelik şimdilik toplumlarda toplumdaki kamu vicdanını rahatlatacak bir şekilde hareket kabiliyetinin olmadığı görülmektedir. Bu

hareket kabiliyetinin sınırlılığı veya darlığı, ilgili mesleki kurum veya kuruluşların, etik değerlerinden kaçınarak toplumsal sorumluluklarını ikinci plana atacakları veya göz önünde bulundurmayacakları anlamına gelmemelidir. Şüphesiz, toplum ve toplumun dinamiğini oluşturan meslekler içinde yer alan meslekilerin, en azından vicdani sorumlulukları ile hareket ederek tabii oldukları veya temsil ettikleri mesleklerin meslek ilkelerine göre hareket etmeleri bekleneceği gibi, ait oldukları mesleklerinde esasında içinde buldukları toplumun meşruluğına kavuşturduğu ve onu kendi değerleri ile de renklendirdiğinin unutulmaması gerekmektedir.

9. MUHASEBE ÜZERİNDEKİ KÜLTÜREL ETKİLER³⁰⁷

Finansal raporlamanın sahip olduğu amaçlardan bir tanesi de, finansal bilgi kullanıcılarının ekonomik kararlar vermelerini sağlamak amacıyla finansal bilgi kullanıcılarına bilgi sağlamaktır. Ekonomik karar alınan çevrelerin ülkeden ülkeye değiştiiğii günden beri, alınması ihtiyaç olan kararların tipleri ve bu kararlara kaynak olan bilginin sahip olduğu ihtiyaçlar farklılaşmıştır. Bu durum bize, farklı ülkelerde farklı muhasebe sistemlerinin neden var olduğunu açıklar.Yani muhasebe; ekonomik karar alma mekanizması için, her ülkenin sahip olduğu yegane ortamda bu bilgileri sunar. Bu sebeple oluşturulan muhasebe sistemleri, oluşturuldukları çevreye göre şekillenmelidir.

Bu çevreyi değiştiren kültürel, sosyal değerleri birlikte formüle eden 5 önemli çevresel etkileyici vardır. Bunlar;

- 1) Ekonomik sistem
- 2) Politik sistem
- 3) Yasal sistem
- 4) Eğitim sistemi

³⁰⁷ M. Zafar Iqbal, **International Accounting: A Global Perspective** , USA , 2002, South Western-Thomson Learning, 2.b. , s. 120-121-122-123-124-125-126-127.

5) Din

9.1. Ekonomik Sistem

Bir ülkedeki ekonomik gelişmişlik ve mevcut teknoloji seviyesi, o ülkelerin sahip olduğu muhasebe sisteminin kompleks seviyesini gösterir.

Bir ülkedeki vergi yasalarının, gelir ölçümlemesi üzerinde etkileri olabilir. Japonya, Almanya ve Fransa gibi birçok ülke de vergi, en az finansal raporlama kadar önemlidir. ABD ve İngiltere gibi diğer ülkelerde ise vergi hesaplaması, finansal raporlama üzerinde gelirden farklı olarak hesaplanır. Sonuç olarak bu gibi ülkelerdeki muhasebe sistemleri kendilerini vergi yasalarının hükümlerinden bir nebze de olsa kurtarabilmişlerdir.

Bununla birlikte; bir ülke yüksek enflasyonlu ekonomiye sahip ise muhasebe sistemi, var olan enflasyonun etkisini göstermek amacıyla tarihi maliyet temelli finansal tablolara ihtiyaç duyar.

9.1.1. Ekonomik İstikrar ve Kur Değişimlerinin Ekonomik Riski

Yatırımcılar ve kreditorler açısından bir ülkedeki kur değişimlerinin risk derecesi, ülkenin ekonomik istikrarsızlığı ile doğrudan ilgilidir. Yüksek derecede istikrarsız bir ekonomi, güvenilir tahminlerin formüle edilmesini zorlaştırmaktadır.

Bir ülkedeki ekonomik istikrar ve diğer olumlu faktörler, muhasebe sisteminin fikri anlamda gelişmesini ve varlığını sürdürmesini olumlu yönde etkiler.

9.2. Politik Sistem

Bir ülkenin politik sistemi, yani felsefesi, amaçları; o ülkenin ekonomi politikalarını belirler.

9.2.1. Politik İstikrar ve Ekonomik İstikrar

Politik istikrar ve ekonomik istikrar arasında yakın bir bağ vardır. Ekonomik istikrar, muhasebe sisteminin gelişmesi ve sürdürülmesi için gereklidir. Ekonomik istikrar ve politik istikrar arasındaki var olan ilişki sebebiyle, ülke içindeki politik istikrarın, muhasebe sisteminin gelişimini kolaylaştırdığı sonucuna varılabilir.

9.2.2. Bürokratik Engeller

Karmaşık yapıdaki bürokrasi tarafından desteklenen bir politik sistem, kararsızlık veya zamansız kararlar nedenleriyle, yapılacak işlemlerin gecikmesine zemin hazırlar. Bazı zamanlar çok uzun gecikmeler, yatırımcıların yaptıkları projeleri tamamlanma durumunu etkiler. Sık sık yaşanan bu gecikmeler, politik sistem üretimi olan bürokrasinin geliştirmiş olduğu karmaşık kurallar ve prosedürlerden kaynaklanır.

9.2.3. Politik Çürümüşlük

Bir ülkedeki bozuk bir politik sistem, kendini ekonomik kötüleşme olarak gösterir. Çünkü kötü şekilde formüle edilmiş ve karar alınmış bir politika, kıt ekonomik kaynakların verimsiz bir şekilde dağıtılmasına yol açar.

9.3. Yasal Sistem

Birçok ülkedeki yasal sistemler, muhasebe üzerinde doğrudan etkiye sahiptir.Yasalar, geniş çerçeveli muhasebe kuralları ve prosedürleri üzerinden belirlenen detaylı muhasebe düzenlemelerini içerirler.Bu gibi ülkelerde muhasebe kuralları, yasal ihtiyaçlar üzerinden temellenir.Bu yüzden devlet, bu ihtiyaçları muhasebe kuralları çerçevesinde belirler ve uygular.

9.3.1. Uzun Süren Teşebbüsler

Bazı ülkelerde bir dava on yıllarca sürebilmektedir.Mesela Hindistan’da, muhasebe sistemi üzerine oluşturulmaya çalışılan bir yasa tasarısının hazırlanması otuz yıl sürmüştür.

9.3.2. Hukuki Çürümüşlük

Bazı ülkelerde hukuki çürüme tavan yapmıştır.Bu gibi hakimlerin bir çoğu ya da oldukça geniş bir azınlık kısmı, rüşveti istekli olarak kabul etmekte, hatta bazen ısrarla istemektedirler.

9.3.3. Eğitim Sistemi

Bir ülkedeki eğitim sistemi ve okuma yazma oranı o ülkenin muhasebe sistemini iki şekilde etkiler.Bunlar;

1) İyi eğitilmiş muhasebe kullanıcıları, karmaşık muhasebe bilgilerini anlayabilirler.

2) Bir ülkedeki yüksek eğitim standartlarına sahip muhasebeciler, kendi üzerlerine düşen görevleri tatmin edici bir şekilde yerine getirebilmeleri için, genellikle daha iyi eğitilmiş ve gerekli kabiliyet ve ehliyetle donanmışlardır.

Kısacası; muhasebe bilgileri hazırlayıcıları ve kullanıcılarının eğitsel altyapıları, bir ülkedeki muhasebe sisteminin kalitesinin gelişim derecesini kuvvetli bir şekilde etkiler.

9.4. Din

Din, temel muhasebe fikriyatını etkiler. Pakistan gibi birçok müslüman ülkede; kredi ile ilgili faiz kavramı, çokça tutulan şekliyle dini inanışa terstir. Aralık 1999'da Pakistan Yüksek Mahkemesi, faiz almanın ve ödemenin İslam'da yeri olmadığını deklare etti. Bu mahkeme 2001 yılında devletten, faiz-serbest ekonomik sistem düzenlemelerinin yeniden gözden geçirilmesini istedi. Benzer şekilde aynı anlayış, kredi işlemleriyle ilgili muhasebe bilgilerinin iletişim ve sunumunun farklı yollarla gerçekleştirilmesine sebep olmuştur.

Farklı ülkelerde bazı dini ihtiyaçların farklı şekilde yorumlanabilmesi anlaşılabilir. Örneğin cinsiyet ayrımı. Suudi Arabistan kanunları farklı cinsiyetlerin bir arada olmasını yasaklamıştır. Buna göre Suudi işkadınları, kendilerini kendilerini devlet içinde ve iş organizasyonlarında temsil edecek erkek bir temsilci bulundurmaları zorundadırlar. Aynı zamanda bayan işletme sahipleri, kendi erkek çalışanları ile direkt meşgul olamamaktadırlar.

Suudi Arabistan işkadınları arasında yapılan anket hiç de sürpriz olmayacak şekilde göstermiştir ki; Suudi Arabistan işkadınlarının ortak şikayetleri, diğer bölümlerle doğrudan meşgul olamamaktır. Bunun tam tersi olarak; Endonezya, Mısır ve Umman gibi diğer müslüman ülkelerde işkadınları ve bayan çalışanlar, kendi erkek çalışanları ve erkek devlet çalışanları ile iş ilişkisi içine girebilmektedirler.

10. SONUÇLAR ve ÖNERİLER

Günümüz dünya ekonomisi; devlet odaklı yapıların etkisinin azaldığı, uluslararası faaliyet gösteren sermaye gruplarının güçlendiği bir görüntü çizmektedir. Bu gidişat içerisinde küreselleşme olgusu kendisini toplumlar üzerinde; sadece ekonomik anlamda değil, kültürel, sosyal, psikolojik olgular temelinde de göstermektedir.

Böyle bir süreç hızla ilerlerken ülkelerin; mevcut yönetim yapıları ile milliyetçilik vurgusu, kendi para birimleri ile uluslar arası arenada var olma istekleri, merkez bankaları aracılığıyla piyasalara müdahale edebilme kapasiteleri ile ister istemez küreselleşme olgusunun esaslarına ters düşecek faaliyetleri dikkate değerdir.

Dünya siyasal, ekonomik, sosyal ve psikoloji iklimi her ne kadar anlatıldığı gibi küreselleşme süreci içerisinde önemli mesafeler kat etmişse de, yukarıda bahsedilen devlet etkisinin hala tam olarak sönmelenmemesi nedeniyle, bir arada kalmışlık görüntüsü söz konusudur. Bu tam olarak belli olmayan arada kalmışlık görüntüsü içerisindeki sancılı süreçten, ekonomik aktivitelerin kayıt, raporlama ve denetiminden sorumlu olan muhasebe çevrelerinin de nasibini almaması düşünülemez. Bunun en önemli kanıtı, genel kabule göre Lucca Paccioli'den başlayan muhasebe tarihinin 500 senesi ile son 30 senesinin geçirdiği değişim ve gelişimin kıyaslanmasında gizlidir. Lucca Paccioli'den 1990'lara kadarki 500 yıllık süreçte muhasebe; eldeki mevcut sınırlı bilgi, birikim ve deneyime rağmen, yaşadığı sıkıntılara daha kolay çözüm bulabilirken, son 25 yıl içerisinde, sahip

olduğu muazzam olanaklar ile, baş gösteren muhasebe problemlerinin üzümünde zorlanmaktadır.

Muhasebe meslek mensubu, muhasebe standartları rehberliğinde faaliyetlerini sürdürür. Bu standartlar; finansal raporlama ve denetim standartları diye iki gruba ayrılırken, içerik olarak her iki standart grubu da, mesleki davranışları düzenleyen maddeler içermektedirler. Finansal raporlama standartları kendi içinde ilke ve kural bazlı standartlar olarak ayrıma tabi tutulurken, bu ilke ve kural bazlı standartlar aynı zamanda, yaşanan global yapısal finansal krizlerin ana sebeplerinden biri olan gerçeğe uygun değer kavramı uygulamalarına rehberlik etmektedirler.

Anlatılan bu husular çerçevesinde muhasebe camiası günümüzde; esas olarak  ana problemle ilgilenmektedir. Bunlardan birincisi oluşturulan finansal raporlama standartlarının ilke ve kural bazlı olarak sınıflandırılmasıdır. İkincisi gerçeğe uygun değerin belirlenmesi hususudur. ncs ise muhasebe meslek mensubunun uygulamalarda kullanacağı mesleki yargının ne şekilde kontrol edileceğidir. Aslında ayrıma tabi tuttuğumuz bu  sorunsal, temelde yaşadıkları sıkıntılar ve zmler itibariyle birbirlerinin içine geçmiş durumdadırlar.

Finansal raporlama standartlarının sınıflandırılması, son zamanlarda gerçeğe uygun değer kavramında mesleki yargının ön plana çıkması, mesleki etik eğitimi üzerine yapılan bilimsel çalışmalar ve değerlendirmeler; mesleki yargıyı yapacak muhasebe meslek mensubuna, mesleki ve ahlaki olgular üzerinden güven ya da güvensizliğin bir yansımasıdır.

Dünya siyasal ve ekonomik yapısı, küreselleşme eğilimi içerisinde devlet odaklı unsurları da barındırmaktadır. Bu devlet odaklı unsurlar arasında rekabetin mevcut olması, ülkeler arasındaki gelişmişlik seviyelerinin farklı olmasına sebep

olmaktadır. Unutulmamalıdır ki muhasebe meslek mensupları, farklı devlet anlayışlarının hala geçerli olduğu ortamlarda yetişmektedirler. Bu anlamda muhasebe meslek yargısını küresel çapta değerlendirirken, bu gerçeklerin ortaya konulması elzemdir.

Kapitalizmin hüküm sürdüğü dünya ekonomik düzeninde oluşan ülkeler arası sosyo-ekonomik farklılıklar, elbetteki farklı ülkelerde yaşayan meslek mensupları üzerinde farklı etkiler yaratacaktır. Gelişmiş ülkelerdeki mevcut sosyo-ekonomik, psikolojik iklim, doğal olarak yasal ve bireysel anlamda meslek etiğine bağlı, kamu yararını gözetilen bir çevrenin oluşmasına zemin hazırlayacaktır. Ancak gelişmekte olan ülkelerdeki mevcut sosyo-ekonomik, psikolojik sakat yapı, sağlam temellere dayalı mesleki etik ilke ve uygulamalarının gerçekleşmesine izin vermeyecektir. Bu gelişmekte olan ülkelerde muhasebe meslek mensuplarına verilen etik eğitimlerinin etkisi de, bir bireyin şahsiyetinin oluşmasında önemli yer kaplayan aile, okul, iş çevresi, sosyal yaşam gibi faktörlerin yanında sınırlı kalacaktır. Gelişmekte olan ülkelerde meslek örgütlerinin kurulması, düzenlemeye konulan yasalar gibi görünürde kamu yararı adına yapılmış çalışmalar ise, meslek mensubunun çıkar ve amaçlarını korumaktan öte gitmeyen, belli bir elit sınıfın yararlandığı uygulama ve düzenlemelerden öteye gidemeyecektir.

Muhasebe meslek yargısı; muhasebe meslek mensubunun kişisel kanaati ile yaptığı, muhasebe kayıt, raporlama ve denetim faaliyetlerinde hayata geçirdiği bir araçtır. Amaç, muhasebe kayıt, raporlama ve denetim süreçlerinin mümkün olduğu kadar en doğru biçimde hayata geçirilmesidir.

Uluslar arası muhasebe çevrelerince, muhasebe meslek mensubu tarafından yapılan mesleki yargıda yapacağı hatalı uygulamalar kabul edilebilir bir niteliğe bürünmüştür. Burada esas karşı çıkılan nokta, muhasebe meslek mensubunun mesleki yargı sürecinde ahlaki olmayan davranışlarda bulunmasıdır. Ancak çok

açıktır ki, muhasebe meslek yargısını ahlaki olarak yanlış uygulamaya geçirmiş bir meslek mensubu, zaten içinde bulunduğu toplumun yarı gelişmişlik seviyesiyle de, yeterli olmayan bir eğitimden geçmiştir. Bununla birlikte bu formülasyonun istisnaları, elbetteki mevcut genel eğilimin haklılığını yok edemeyecektir.

Açıklanmaya çalışılan tüm bu esaslar aslında; mesleki yargı ile standartlar arasındaki ilişkiden, muhasebe meslek mensuplarına rehber olabilecek bir öz sonuca ulaşma çabasını temsil etmektedir. Bununla birlikte Dünya'nın mevcut yapısı, bu ulaşılmak istenen muhasebe özünün ortaya konmasını güçleştirmektedir.

Bir gün belki Dünya tek bir devlet haline geldiği zaman, muhasebe biliminin ortaya sunacağı çıkarımlar da şekil ve nitelik itibariyle netleşecektir. Ancak şu aşamada belli bir hedefe ulaşmak esas amacımızdır. Bu hedefe ulaşabilmek için de ülkelerin kendilerine has özelliklerini hesaba katmaktan başka bir çare görünmemektedir.

Sonuç olarak; muhasebe kayıt, raporlama ve denetim süreçlerinin sağlıklı şekilde işlemesi, gerçeğe uygun değer belirlemeleri sonuçlarının mali tablolara doğru şekilde yansması, bunlarla bağlantılı olarak gelişmiş etik anlayışa sahip meslek mensuplarının yetiştirilmesi amaçlarının, mesleki yargı üzerine bindirdiği yük itibariyle, bu kavramın bu meselelerin uluslar arası genel çözümlerinde oynayacağı rol çok karışıktır. Çözüm; gelişmiş ülkelerde felsefik, muhasebenin özünü temsil eden ve mesleki yargı kullanımına geniş alanlar bırakan düzenlemelerin oluşturulması ve uygulamaya konulması, gelişmekte olan ülkelerde ise emredici, kuralcı, mesleki yargı kullanımını mümkün olduğunca minimize eden muhasebe düzenleme ve uygulamalarının hayata geçirilmesidir.

KAYNAKÇA

Kitaplar

AKIŞIK, Orhan. **Muhasebe Mesleği ve Meslek Ahlak Kuralları**, Ankara, 2005, Türmob Yayınları

CATTY, James P. , **Guide to Fair Value Under IFRS**, New Jersey, 2010, John Wiley & Sons.

CİRHİNLİOĞLU, Zafer. **Meslekler ve Sosyolojisi**, İstanbul, 2000, Gündoğan Yayınları

GİBBİNS, Michael ve MASON Alister K.. **Professional Judgment in Financial Reporting**, Canada, CICA Research Study, 1988

GÜVEMLİ, Oktay. **Türk Devletleri Muhasebe Tarihi: Osmanlı İmparatorluğu'na Kadar**, İstanbul, 1995, Avcıol Yayınları

GÜVEMLİ, Oktay. **Türk Devletleri Muhasebe Tarihi: Osmanlı İmparatorluğu Tanzimat'a Kadar**, İstanbul, 1998, Avcıol Yayınları

GÜVEMLİ, Oktay. **Türk Devletleri Muhasebe Tarihi: Tanzimat'tan Cumhuriyet'e**, İstanbul, 2000, Avcıol Yayınları

GÜVEMLİ, Oktay. **Türk Devletleri Muhasebe Tarihi: Cumhuriyet Dönemi**, İstanbul, 2001, Avcıol Yayınları

GÜREDİN, Ersin. **Denetim ve Güvence Hizmetleri: SMMM ve YMMM'lere Yönelik İlkeler ve Teknikler**, İstanbul, 2007, Arıkan Yayınları

IQBAL, M. Zafar , **International Accounting: A Global Perspective** , USA , 2002, South Western-Thomson Learning, 2.b

KAVUT, Lerzan , TAŞ Oktay, ŞAVLI, Tuba. ' Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim' , **İSMMMO Yayınları**, S. 130, 2009

KÜÇÜKSAVAŞ, Nihat . **Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulaması: Tek Düzen Muhasebe Uygulamaları**, İstanbul, 2000, Beta Yayınları, 8. b.

OKSAY, Suna ve ACAR, Onur. ‘Sigorta Sektöründe Uluslararası Finansal Raporlama Standartları: Kurumlar ve Standartların Özetleri’ , **Sigorta Araştırma ve İnceleme Yayınları-3**, İstanbul, (Aralık 2005),

SANLI, Nail. **Türkiye’de Muhasebe Mesleğinin Yeni Vizyonu ve Değişen Misyonu**, İstanbul, 2001

YILDIZ, Fehmi. **Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlakı**, İstanbul, 2002, Der Yayınları

Sürelî Yayınlar

AYSAN, Mustafa A. , **Yirmi Birinci Yüzyılda Muhasebe Mesleği**, İstanbul, 1997, Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı Bülteni, S. 8.

ÇUKACI, Yusuf C. , **Kamuyu Aydınlatmada Muhasebe Meslek Elemanının Etik Anlayışı ve İzmir İlinde Bir Uygulama**, İzmir, 2006, DEÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi,

DALAY, İ. ‘ **Yöneticilerin Sosyal Sorumlulukları**’ , Maliye-İktisat-Hukuk Yazıları Dergisi, (Ocak-Mart 2000) , S. 66.

DAŞTAN, Abdulkerim. ‘Etik Eğitiminin Muhasebe Eğitimindeki Yeri ve Önemi:Türkiye Değerlendirmesi’ , **İstanbul, Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, 2009, S. 1. ,

ERHAN, Deniz Umut. **Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Gelişimi**, Muhasebe Bilim Dünyası (Möдав), Ankara, 2004

ERTEKİN, Bülend Aydın, ‘ Gelişmekte Olan Ülkelerde Meslek Etiğinin Uygulanabilirliği Bir Gerçek mi Yoksa Bir Mit mi?’ , **Mevzuat Dergisi**, Y. 13., S. 148. , (Nisan 2010)

KİRACI, Murat ve KÖSE Tunç. ‘IASC, FASB ve TİMÜDESK’teki Muhasebe Oluşturma Süreci ve Uyumlaştırma’, **Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 2002, S. 3.

KUTLU, Hüseyin Avni, **Muhasebe Meslek Mensupları ve Çalışanlarının Etik İnkilemleri: Kars ve Erzurum İllerinde Bir Araştırma**, Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, Ankara, S. 63

OTLU, Fikret. ‘Muhasebe Mesleğinde Tarafsızlık Kavramı’, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, (Temmuz 2001), S. 11

ÖZEL, Salih. ‘**Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinde Etik-1**’, Ankara, (Temmuz 2000), Yaklaşım Aylık Dergisi, S. 91.

ÖZKAN, Mehmet ve TERZİ Serkan ‘Gerçeğe Uygun Değer Ölçümünün Uluslar arası Muhasebe Standartları ve Amerikan Muhasebe Standartları (SFAS) Açısından İncelenmesi’, **Mali Çözüm Dergisi**, Y. 19. , (Mart-Nisan 2009)

PEKDEMİR, Recep. ‘Türkiye’de Muhasebe Mesleği ve Meslek Ahlakı’, İstanbul, 1999, **Muhasebe Finansman Dergisi**, S. 4

PEKDEMİR, Recep. ‘Ülkemiz Muhasebe Mesleğinde Etik Kurallarının Geliştirilmesi Gereği’, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, (Ocak 2000), S. 5.

SOLAŞ, Çiğdem **Muhasebe Mesleğinde Mesleki Yargı**, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, İstanbul, 2006, S. 4

ÜNSAL, Ahmet ‘Muhasebe Etik Eğitim Sistem Bileşenlerinde Sürekli Etkin Eğitim’, **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 2009, S. 22.

Tezler

DALKILIÇ, Ali Fatih **Ulusal ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında Mesleki Yargının Rolü**, İzmir, 2008, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi

DAŞTAN Abdülkerim , **Meslek Ahlakı Kuralları ve Muhasebe Mesleğindeki Yeri**, Trabzon, 2001, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi

DÜZMEN, Seyhan. **Muhasebe Mesleğinde Etik**, Zonguldak, 2003, Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi

NEYSE, Levent. **Davranışsal İktisat Çerçevesinde Güven Kavramı**, İstanbul, 2011, İstanbul Üniversitesi S.B.E. , Yüksek Lisans Tezi

ŞENSOY, Hatice Belgin. **Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Ortaya Çıkışı ve Gelişimi ile Muhasebe Standartlarının Türkiye'deki Durumu**, Ankara, 2008, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi

TÜREL, Ahmet. **Gerçeğe Uygun Değer ile Finansal Raporlama; Ülkemizde Algılanması ve Uygulanması**, İstanbul, 2009, İstanbul Üniversitesi S.B.E., Doktora Tezi

Bitirme Projeleri

AKIN Doğan. **Denetimde Mesleki Yargı**, İstanbul, 2007, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bitirme Projesi

Sempozyumlar

SELİMOĞLU, S. K. ' Muhasebe Eğitiminin Meslek Mensubu Adaylarına Ahlaki Doğruları Kazandırmadaki Rolü' , **XX. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, Antalya, 23-27 Mayıs 2001

SELİMOĞLU, Seval Kardeş, ‘ Muhasebede Meslek Ahlakı Yaklaşımı’ , **3. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, Kemal Bay Oteli, Antalya, 30 Nisan-4 Mayıs 1997, İSMMMO Yayın No:20

USLU Selçuk, ‘ Muhasebe Mesleği, Meslek Ahlakı ve Moral Değerler’ , **Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, Kemal Bay Oteli, Alanya, (30 Nisan-4 Mayıs 1997) , İSMMMO Yayın No:20

Ansiklopediler

Ana Britannica Ansiklopedisi, İstanbul, C. 20. , 1990

Sözlükler

Türkçe Sözlük, Ankara, 1983, Türk Dil Kurumu

ARIKAN, Necmettin, YENAL Gülderen, TAŞPINAR Gülsevin. İngilizce-Türkçe Türkçe-İngilizce Sözlük, **The Golden Dictionary**

İnternet

AYDOĞDU, Ali. Halka Açık Olmayan İşletmelerin Bağımsız Denetime Hazırlanması
http://www.muhasabenet.net/makale_ali%20aydogdu_smmm_halka%20acik%20olmayan%20sirketlerin%20bagimsiz%20denetime%20acilmasi.html , par.33.
(25.11.2011)

TMS, **Kavramsal Çerçeve**, Madde 9, www.tmsk.org.tr (27.12.2011)

[http:// www.tdk.gov.tr/TR/SozBul](http://www.tdk.gov.tr/TR/SozBul) , TDK Güncel Sözlük (20.12.2011)

Türk Gelir Vergisi Kanunu, **madde 65-66**,
<http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Asp?MevzuatKod=1.4.193&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=> (24.12.2011)

<http://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview/history> (12.11.2011)

<http://www.accaglobal.com/en/discover/about/mission.html> (12.11.2011)

http://www.fee.be/aboutfee/default.asp?library_ref=1&category_ref=1&content_ref=82 (12.11.2011)

<http://www.aicpa.org/ABOUT/MISSIONANDHISTORY/Pages/MissionHistory.aspx> (12.11.2011)

www.tdk.terim.gov.tr, Yöntembilim Terimleri Sözlüğü (10.11.2011)

<http://www.ifrs.org/The+organisation/IASCF+and+IASB.htm> (30.09.2011)

<http://www.fasb.org/facts/index.shtml#mission> (30.09.2011)

http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Turkey/Local%20Assets/Documents/turkey-tr_audit_UFRS2010_141010.pdf (20.11.2011)

<http://cpaclass.com/gaap/gaap-us-01a.htm> (15.11.2011)

(http://www.denetimnet.net/Pages/uluslararasi_denetim_standartlari.aspx) (25.12.2011)

<http://www.tmsk.org.tr/dosyalar/kavram.doc> (30.11.2011)