

Mesleki Yargı Sürecinin Muhasebe Standartları Kapsamında İncelenmesi

A. Fatih Dalkılıç*

Özet

Son yıllarda özellikle muhasebe skandalları ile başlayan süreçte muhasebe mesleği önemli aşamalar katetmiştir. Bu aşamalardan en önemlisi tüm dünyanın artık ilke bazlı kabul edilen ve mesleki yargıyı ön plana çıkaran UFRS'yi kabul etmesidir. Mesleki yargı ve süreci, bileşenleri ve yargı-standart ilişkisi muhasebe dünyası için oldukça önemli bir konu haline gelmiştir. Mesleki yargıyı etkin şekilde kullanabilmek için onu çok iyi tanımlamak ve süreci bileşenleri ile beraber ortaya koymak gerekliliği açıktır. Çalışma bu bağlamda, mesleki yargıyı tanımlamakta, yargı ve muhasebe standardı ilişkisine değinmekte ve son olarak da mesleki yargı sürecini ayrıntılı olarak ele almaktadır.

Anahtar Kelimeler: *muhasebe standartları, mesleki yargı, mesleki yargı süreci, UFRS*

* Dokuz Eylül Üniversitesi İşletme Fakültesi ,İşletme Bölümü, Muhasebe Finansman Anabilim Dalı , Araş.Gör.Dr.

Abstract

In the last decade, following the accounting scandals, accounting profession started to face a changing environment. Almost whole accounting world has accepted IFRS as an accounting standards. IFRS named as principle based standard sytsem, and place the professional judgment to the heart of financial reporting. For understanding judgment and using it in an effective way, defining judgment in the financial reporting context is essential. In line with this, current study starts with defining professional judgment, than highlights standard-judgment relation. Finally professional judgment process is explained with all components in detail.

Keywords: *accounting standards, professional judgment, professional judgment process, IFRS*

GİRİŞ

Finansal tablo hazırlayıcılar ve denetçilerin mesleki yargılarından faydalanmaları finansal raporlamanın özünü oluşturmaktadır. Mesleki yargının sağladığı esneklik ve kavrama olmadan finansal muhasebe prosedürleri, standartları ve kuralları hantal, sonuçsuz ve işlevsiz hale gelmektedir. Finansal muhasebe, değişik şartlar altında farklı düzeylerde mesleki yargının kullanımını gerektirmektedir¹.

“Mesleki yargı, gerekli özen, tarafsızlık ve dürüstlük altında ve meslekle ilgili standartlar doğrultusunda, tecrübeli ve bilgili (ehliyetli) kişilerce gerçekleştirilen yargıdır.” Yapılan tanımla ilgili olarak yargının bazı özelliklerinden söz etmek mümkündür. Buna göre yargı²;

¹ Arthur Levitt . 1998 The Numbers Game The Cpa Journal v. 68 no 2 s.14-19

²Gibbins, M. ve A.K. Mason. Professional Judgment in Financial Reporting,, CICA Res. Study, 1988 s.5

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

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

MESLEKİ YARGI VE MUHASEBE STANDARDI İLİŞKİSİ

Her bir muhasebe standardı aslında bireysel bir görüş veya yargının yerini tutmaktadır³. Muhasebe standartlarına sahip olmanın sebebi de bu gerçektir. Aksi halde her birey farklı bir görüşe sahip olacak ve kaotik bir durum ortaya çıkacaktır. Bu bağlamda her standart aslında onu hazırlayan bir grup insanın ‘kollektif yargı’sı’ olmaktadır. Burada sorulması gereken; kollektif yargının standartta ne zaman yer alması gerektiğidir.

³ Skinner, R. S., and A. J. Milburn. 2001. Accounting standards in evolution, 2nd ed. Toronto: Holt, Rinehart and Winston of Canada s. 597.

Mesleki yargının tanımında, standartlar ışığında gerçekleştirildiği yer almaktadır. Mesleki yargı ile standartlar arasındaki ilişki açık ve net olmamasına karşın oldukça önemlidir. Standartlar bilgisiz ve acemi insanları değil; belli seviyede uzmanlık ve tecrübe sahibi insanları hedefleyerek hazırlanmaktadır⁴. Mesleki yargının tanımı dikkate alındığında; yargının tecrübesiz kişilerce değil, uzman ve tecrübeli kişilerce yapılan bir eylem olduğu belirtilmektedir.

Mesleki yargıya özellikle standart kapsamına girmeyen konularda ihtiyaç duyulmaktadır, ayrıca standartlar belli yerlerde yargı yapılmasını istemekte ve yargı için destek sağlamaktadır. Bu nedenlerle standart-yargı ilişkisi açık ve net değildir. Mesleki yargı ve standartlar insan ürünüdür ve bu nedenle asla mükemmel değildir⁵.

Gerek muhasebe, gerekse başka mesleklere ait standartlar meslek mensuplarının serbestçe yargıda bulunmalarına müdahale etmektedir. Standartların amacı meslek mensuplarının kişisel yargıları yerine standart hazırlayanların kollektif yargılarını ortaya koymaktır. Standartlar seçenekleri sınırlandırarak tutarlılık, karşılaştırılabilirlik ve anlaşılabilirlik sağlamayı amaçlamaktadır.

Standartların oluşturulma sebepleri aşağıda sıralanmıştır; ilk 4 madde genel olmakla beraber son 3 madde özellikle muhasebe ve finansal raporlama ile ilgilidir⁶.

- i. Mesleki yargı doğası gereği risk barındırmaktadır. Mesleki yargıda bulunan kişi için; seçime bağlı olarak ortaya çıkacak sonuçların belirsiz olması; seçim yaparken kullanılacak bilgilerin muğlak ve eksik oluşu gibi faktörler risk oluşturmaktadır. Risk ve belirsizlik yoksa; süreç mekanik ve sonuçlar tahmin edilebilir ise meslek mensubunun yargısına gerek duyulmayacaktır. Mesleki yargıda bulunma esnasında

⁴ Denis R. Beresford 1999 It S Time To Simplfy Accounting Standards. Journal of Accountancy 187 no 3 s. 65-67.

⁵ Skinner, R. Judgment in Jeopardy. CA Magazine, November 1995

⁶ Gibbins, Mason, 1988 s. 30,31,32.

- kişinin algılayabildiği riskler dışında kişinin yetersizliklerinden kaynaklanan ve kendisinin de farkında olmadığı riskler de olabilir. Tüm bu riskler meslekleri topluma olan görevlerini ve toplumun beklentilerini yerine getirmek ve saygın yerlerini korumak amacı ile standartlar oluşturmaya yönelmektedir.
- ii. Meslek yeterli bilgi sahibi meslek mensubu tarafından icra edilebilmekte; bu bilgi seviyesi başkalarını o konuda tavsiyede bulunabilmekten de alıkoymaktadır.
- iii. Standartlar meslekle ilgili oldukça bilgi ve tecrübeye sahip, donanımlı ve yetkili kişilerce hazırlanmakta ve taslak halinde iken kamu ile paylaşılarak fikir alınmaktadır. Bu şekilde hazırlanan standartlar mesleğe ait ortak aklı yansıtmaktadırlar. Böylelikle tek bir bireye ait mesleki yargıdan daha üstün olmaları beklenmektedir. Mesleki yargı için bir dayanak oluşturmayı hedefleyen standartlar yargı kalitesini arttırmayı hedeflemektedir.
- iv. Standartlar yargı ile ilgili problemlere dair etkin çözümler üretmeyi hedeflemektedir. Bir grubun herhangi bir problemle ilgilenecek çözüm üretmesi ve bunu herkesle paylaşması bireysel olarak herkesin aynı problemi bir çok kez çözmeye çalışmasından daha az maliyetlidir.
- v. Mesleğin ortak aklını resmiyete döken standartlar böylelikle mesleki yargıları bir üstlerince ya da mahkeme tarafından sorgulanan meslek mensuplarına da kendilerini koruma yolunu sağlamaktadır. Mesleki yargının incelikleri onu açıklamayı kimi zaman zorlaştırırsa da standartlar başkalarına anlatma noktasında dayanak olabilirler.
- vi. Dönemsel olarak finansal raporlar hazırlama, tahakkuk esasına uyma ve karmaşık bazı olayları çift taraflı kayıt

sistemine oturtma gibi nedenler mesleki yargının temel varolma sebepleri arasındadır. Muhasebe dersine yeni başlayanlar; tahakkuklar, tahminler, karşılıklar, muhasebe politikaları gibi konuların modern finansal raporlamanın parçası olduğunu öğrenmektedirler. Tablo hazırlayıcılar, denetçiler ve kullanıcılar muhasebenin objektif ve yargıya açık yapısına uyarken onlara yol gösteren standartlar kitaplardan, geçmiş deneyimlerden ve genel kabul görmüş uygulamalardan doğmaktadır.

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

Standartlar uygulayıcıların bireysel yargıları olmaksızın düzgün şekilde çalışamazlar. Bunun nedenleri aşağıda açıklanmaktadır⁷;

- Standart hazırlayanların karşılaşılabilecek herşeyi düşünmeleri ve çözüm üretmeleri uygulamada pek mümkün değildir. Dolayısı ile mesleki yargı potansiyel olarak eldeki sorun ile standartı eşleştirirken gereklidir.
- Standart hazırlayıcılar belirli durumlar ve olaylara karşın uygulamaları anlatırken anlam itibarı ile yargı içeren sözcükleri kaçınılmaz olarak kullanmaktadır. Tezin uygulama bölümü bu sözcükler üzerine de odaklanmaktadır.
- Standartlar önemsiz derecede küçük konuları kapsamamaktadır; dolayısı ile herhangi bir konunun önemli olup olmadığı yargı ile belirlenecektir.

⁷Gibbins, Mason, 1988 s. 32

- Modern finansal muhasebenin doğası gereği standart koyucuların önerilerinin birçoğu mesleki yargı gerektirmektedir. Tahminler ve dağıtımlar gibi konular her duruma göre farklı şekilde yapılmaktadır; dolayısı ile bu gibi konularda ilgili standartların etkinliği yapılan 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 pratikte mümkün olmayacaktır. Hızla değişen iş dünyası kuralları ve yeni çıkan enstrümanlar ayrıca kendilerini standartlara göre ayarlayan şirketler var oldukça mesleki yargı gereği de var olacaktır.
- Önceki maddelerin de açıkça ortaya koyduğu üzere muhasebe standartlarının durağan ve değişmez olması mümkün değildir. Muhasebe ve denetim dünyasındaki hızlı gelişmelerin doğal bir sonucu olarak daha önce çok iyi işlev gören bir standart yararsız hale gelebilir ya da standartta açıklar ortaya çıkabilir. Mesleki yargı barındırmayan yapıdaki standartlar, değişimler karşısında derhal işlevsiz hale gelebilir. Standart sistemi karışık bir sistem olarak nitelenmektedir. Bu nedenle ilgili süreçler değişimler karşısında hemen bir açıdan geri kalacaktır. Mesleki yargı, ilgili standardı, asıl amacını ve doğal yapısını dikkate alarak değişikliğe hazır hale getirmekte, değişiklikleri standart açısından test etme fırsatı 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 mümkün olmaktadır⁸. Bunlar enflasyon oranı, teknolojik ilerlemeler, yatırım getiri oranları

⁸ Fortin, J. ve Labelle, R. 2005. If only we had listened to ross skinner. CAP v.4 n.2 s. 257-268

gibi 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 mümkündür. Hatta bu tahminler esnasındaki yargıların muhasebe bilgisinden çok farklı disipline ait bilgileri gerektirdiği de açıktır⁹.

MESLEKİ YARGI SÜRECİ

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

1. Yargı gerektiren durum (problemin doğası, bilgi maliyeti, zaman kısıtı): Durum; problemin doğası, ilgili standartlar ve ne derece açık oldukları, ekonomik ve diğer motivler, problemin çözülmesi için tanınan süre ve bilginin maliyetini içermektedir.
2. Yargıda bulunan kişi ya da kişiler: Kişiler; mesleki yargı süreci içinde yer alan kişiler, yetenek seviyesi, dürüstlük ve etik unsurlar, gerekli bilgi ve özen, problem ve durumun anlaşılması, riskten kaçınma gibi kişiye ait özellikler, sorumluluk, bilgi seviyesi ve kişisel hedefleri içermektedir.
3. Süreç (bilginin toplanması, tartışılması): Süreç; bilgi toplama ve işleme, tarafsızlık, bilinçli ve bilinç dışı bilişsel süreçler, grup içi bilgi paylaşımı, dökümantasyon, kuruma ait süreçler ve meslek örgütüne ait süreçleri içermektedir.
4. Çıktı (karar ve sonuçları): Sonuç; karar, tahmin ya da görüş, tahmin ve görüşe bağlı ortaya çıkacak olan kısa

⁹ Mark Nelson ve Hun-Tong Tan, Judgment And Decision Making Research In Auditing: A Task, Person And Interpersonal Interaction Perspective, 2005, auditing: a journal of practice & theory vol 24 supplement s. 44,45,46.

ve uzun dönemdeki sonuçlar, sonucun ilgili taraflara iletilmesini sağlayan araç, uygulanan yöntem ve gelecek zaman için kazanılan tecrübe ve edinilen bilgiyi içermektedir.

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

Tecrübe ve bilgi seviyesi, meslek mensubunu yeni durumlarla ilgili yargı konusunda hazır hale getirecektir. Mesleki yargı süreci sürekli bir süreçtir. Herhangi bir karar, sonrasındaki durum ve yargıları etkileyecektir. Meslek mensubunun herhangi bir durum karşısında verdiği karar sonrası sonuçları gözlemesi ve ders çıkarması benzer olayların tekrarında yargısını geliştirecektir¹⁰.

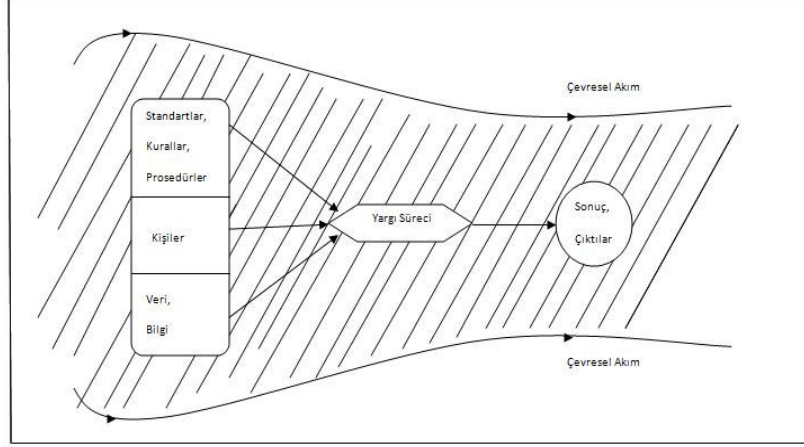
Mesleki yargı gerektiren durum, süreçte dikkate alınacak ve kullanılacak bilgi ve verileri de içermektedir. Verilerin farkında olunması ve varlıklarının bilinmesi dışında kişi ile bağlantısı da önemlidir. Kişiler hem süreci etkilediğinden hem de sürecin bir parçası olduğundan; içinde bulunulan durum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

¹⁰ The Institute of Chartered Accountants in Australia, "Professional Judgment: Are Auditors Being Held to a Higher Standard Than Other Professionals?", 2006

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

İnsanlar yargıda buldukça tecrübe kazanmakta ve öğrenmektedir. Bu öğrenmenin hızı ve derecesi kişinin algı ve yeteneklerine bağlıdır. Belirsizlik altında karar verme esnasında olası sonuçlara dair beklentiler kararın birincil parçalarını oluşturmaktadır. Mesleki yargı sürecinin etkilerini daha derinlemesine ele almadan önce basit bir örnek verilebilir¹¹. Bu örnek ile Şekil 1'deki bileşenleri açıklamak amaçlanmaktadır.

¹¹ Gibbins ve Mason, 1988 , s. 20



Şekil 1: Basit Mesleki Yargı Süreci (Gibbins&Mason 2002:19)

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

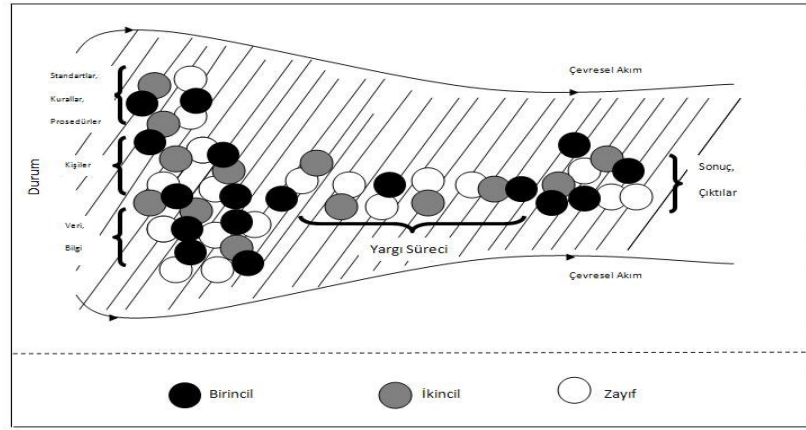
- Çevre: hızla büyüyen halka açık şirket ve agresif raporlama konusundaki ünü
- Standart, kural ve prosedürler: standardın ilgili bölümü ve içerdiği kriterler

- Kişiler: muhasebe meslek mensubu; sahip olduğu deneyim ve bilgi seviyesi
- Bilgi-veriler: durumun gerçekleri, şartları (muhasebe meslek mensubunca bilinen), yargı sürecini tetikleyen durum
- Süreç: standartları okuma, gözden geçirme, karşılaştırma gibi muhasebe meslek mensubunun gerçekleştirdiği faaliyetler
- Çıktılar (sonuç): Muhasebe meslek mensubunun seçtiği muhasebe yaklaşımı ve dış denetçilerce kabul edilmesi; onaylanması

Yargı süreci ile ilgili yukarıdaki parçaları içeren liste aslında sadece yüzeysel unsurları içermektedir; çevre içinde başka faktörler de yer almaktadır, bu faktörlere örnek olarak, işletmenin faaliyet gösterdiği pazarın o anki durumu, şirket içi moral-motivasyon seviyesi, benzer şirketlerin olayları ele alış biçimleri, kanun koyucunun benzer durumlarla ilgili ek yorumları ve görüşleri, standardın kriterleri ne derece açık olduğu ve mevcut durumu düzenleyen başka bölümlerin olup olmadığı muhasebe meslek mensubunun kararında ne derece yalnız ve özgür olduğu; danıştığı üstlerin varlığı, aldığı kararın hemen uygulanma durumu, üst yönetimin onayı verilebilir. Mesleki yargının şematize edilmesi şu noktalar dikkate alındığında daha anlaşılır olacaktır;

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

Bir çok yargı birden çok insanın varlığını içermektedir. Karşılaşılan olaylar standartlarca açık ve net şekilde kapsamamaktadır ve faaliyet raporu, beyanname ya da sektörel bazı formların doldurulması ile ilgili olabilmektedir. Sürecin uygulayıcıya, şirkete, denetçiye ve kredi sağlayanlara farklı sonuçlar doğurması da mümkündür.



Şekil 2: Detaylandırılmış Mesleki Yargı Süreci (Gibbins&Mason 2002:21)

Şekil 2 daha bütünsel dolayısıyla daha karmaşık bir şema önermektedir. Şekil 2 mesleki yargı sürecinin değerlendirilmesi ile ilgili olarak bazı önemli noktaları ortaya koymaktadır:¹²

- 5 faktör üniter bileşenler değil; bileşenler kümesidir (küçük daireler). Her bir faktör kavramsal olarak tanımlanabilir fakat mesleki yargı gerektiren probleme göre birden çok parça haline dönüşmektedir.
- Her bir parça bir şekilde akıp giden sürece bağlanmaktadır. Mesleki yargı süreci genel çevreye ve eldeki

¹² Gibbins & Mason, s. 22

soruna göre değişen bir süreçtir. Farklı mesleki yargı süreçleri benzer ve farklı görünüşe sahip olabilir.

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

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

- Bileşenler Şekil 1’de olduğu gibi açık çizgilerle gruplanmıştır. Çünkü bileşen kümeleri rastlantısaldır. İnsanların nerede bittiği ve verilerin nerede başladığı analizin odak noktasına göre değişmektedir. Örneğin meslek mensubu dikkate alındığında, denetçiler veri olarak alınabilir çünkü görüşleri seçim için veri olmaktadır. Denetçiler karar sürecinde yer almadıkları için insanlara dahil edilmemelidirler. Denetçiler de şirketin muhasebe uygulamaları ile ilgili karara varma noktasında mesleki yargılarını kullanmaktadır. Bu yargı süreci şematize edildiğinde insanların ve verilerin gruplandırması oldukça farklı olacaktır.

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

parçalar arası akışları ve ilişkileri oldukça karmaşık hale getirebilir.

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

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

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

Standartlar mesleki yargıyı bir kaç şekilde gerekli kılabilir. Standartlar, mükemmel olmadıkları için belli konularda yeterli ve açık olmayabilirler. Bu durumda standardın genel olarak ruhunu yansıtacak şekilde mevcut duruma ait bir yaklaşım ancak mesleki yargı ile belirlenebilmektedir. Aynı finansal tablo setini

konu alan birden fazla otoritenin hazırladığı standart olması durumunda; hatta bu standartların kimi yerde birbirinin kapsamı içine girmesi durumunda çelişkiyi ortadan kaldırarak muhasebe uygulaması belirlemek mesleki yargı ile mümkün olacaktır. Son olarak konu ile ilgili birçok standardın varlığı meslek mensubunu bilgi yoğunluğuna tabi tutacaktır. Yığın halindeki bilgilerden konu ile ilgili olanları seçmek; hazırlanacak ek bilgilerin kullanıcıya marjinal getirisini düşünmek ve bilgiyi sunmak mesleki yargı sürecini zorlaştırmaktadır.

Mesleki yargı ve muhasebe aynı sistemin iki ana bileşeni, başka bir deyişle bir paranın iki yüzü gibidir. Mesleki yargı ile standartlar arasındaki ilişki standart yapıcılar, muhasebeciler ve denetçiler için oldukça önem taşımaktadır. Muhasebe ve denetim standartlarının hazırlanması son yıllarda oldukça ilgi çekmiş ve önemli miktarda kaynak bu konuya harcanmıştır.

Muhasebenin hızla artan karmaşık yapısına paralel olarak standart yapıcılarının da işleri daha karmaşık hale gelmiştir. Yeni finansal araçlar, artan satın almalar ve farklı işletme yenilikleri finansal muhasebe modelleri üzerinde baskı oluşturmuştur. Bu baskının sonucu olarak finansal sunumda artış olmuş, kullanıcılara rakamları sağlama yanında işlemlerin nedenlerini net olarak aktarma da önemli bir destekleyici işlev olarak ön plana çıkmıştır. Rakamsal verilerin hazırlanmasının tartışmalı ve kişiye bırakıldığı durumlarda, sunum önem kazanmaktadır. Muhasebenin temellerinden birini teşkil eden tahakkuk esası düşünüldüğünde geçici vergi farkları, emeklilik planları ve kur değişim farkları gibi konular, gittikçe artan sunum ve açıklamaları gerektirmekte bu da mesleki yargıya olan ihtiyaç ve talebi arttırmaktadır. Görüldüğü gibi standartların kapsamı genişlemekte ve mesleki yargı kullanımı artmaktadır. Göreceli olarak standartların kapsamının mı mesleki yargının kullanımının mı geliştiği bilinmemekle beraber muhasebeci, denetçi ve yöneticilerin her iki taraftan gelen taleplerle kuşatıldığı açıktır.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Son yıllarda özellikle, Amerika Birleşik Devletleri'nde yaşanan bazı olumsuz olaylar ve muhasebe skandalları muhasebecilik mesleğinin sorgulanmasına neden olmuştur. Başta dünyanın en büyük yedinci şirketi olan ve enerji sektöründe faaliyet gösteren Enron'un iflas etmesi, tüm dünyada büyük bir şaşkınlık yaratmıştır. Çünkü bu şirketin defterlerinin denetimi, dünyaca ünlü denetim kuruluşu Arthur Andersen tarafından yapılmış ve şirket karlı gösterilmiştir. Ayrıca Worldcom, Adelphia, Tyco ve Global Crossing gibi şirketlerde gerçekleşen iflas ve yolsuzluk olaylarının muhasebeyle de ilişkili olması bu meslekle ilgili bazı kaygılar uyandırmıştır. Ancak Amerika Birleşik Devletleri başta olmak üzere gelişmiş ülkelerde, bu meslekle ilgili mesleki kuruluşlarca olumsuzlukları gidermeye yönelik araştırmalar ve çalışmalar yapılmaktadır. Gelişmiş ülkelerde, yatırımcıların kararlarını yönlendiren finansal bilgiyi üreten muhasebecinin görev ve sorumlulukları ile niteliklerinin doğru tanımlanması önem kazanmaktadır.

Mesleki yargının artan önemi muhasebe mesleğine yeni bir soluk getirmekte ve imajını düzeltme yönünde de fırsatlar sunmaktadır. Makalede bahsedildiği üzere yargı süreci oldukça görecelidir. Mesleki yargının en etkin şekilde kullanılmasını sağlamak onu açık ve net şekilde ortaya koymakla mümkündür. Makalede ele alınan süreç bileşenleri, meslek mensuplarına meslek örgütü tarafından dökümente edilerek açıklanmalı ve meslek mensubunun doğru ve tam yargıda bulunabileceği çevre şartları sağlanmalıdır.

Kaynaklar

Skinner, R. S., and A. J. Milburn. 2001. Accounting standards in evolution, 2nd ed. Toronto: Holt, Rinehart and Winston of Canada s. 597.

Gibbins, M. ve A.K. Mason. Professional Judgment in Financial Reporting, 1988, CICA Res. Study

Arthur Levitt . 1998 The Numbers Game The Cpa Journal v. 68 no 2 s.14-19

Denis R. Beresford 1999 It S Time To Simplfy Accounting Standards. Journal of Accountancy 187 no 3 s. 65-67.

Skinner, R. Judgment in Jeopardy. CA Magazine, November 1995

Fortin, J. ve Labelle, R. 2005. If only we had listened to ross skinner. CAP v.4 n.2 s. 257-268

Mark Nelson ve Hun-Tong Tan, Judgment And Decision Making Research In Auditing: A Task, Person And Interpersonal Interaction Perspective, 2005, auditing: a journal of practice & theory vol 24 supplement s. 44,45,46.

The Institute Of Chartered Accountants In Austrilia, "Professional Judgment: Are Auditors Being Held to a Higher Standard Than Other Professionals?", 2006