



Atıfta Bulunmak İçin / Cite This Paper: Yürekli, E. (2019). “Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Yargı Kullanımında Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımına Etkileri”, *Manas Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 8(1):268-283

Geliş Tarihi / Received Date: 02.10.2018

Kabul Tarihi / Accepted Date: 21.12.2018

Araştırma Makalesi

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ MESLEKİ YARGI KULLANIMINDA GERÇEĞE UYGUN DEĞER YAKLAŞIMINA ETKİLERİ

Yrd. Doç. Dr. Emin YÜREKLİ

Kırgızistan-Türkiye Manas Üniversitesi, İİBF İşletme Bölümü

eyurekli@pau.edu.tr

ORCID ID: 0000-0001-7845-0878

Öz

Gerçeğe uygun değer, mali tabloların şeffaflık ve hesap verebilirliğini artırmakta, muhasebe verilerinin daha yüksek bir kalitede-uygunluğa erişmesi ve mali piyasaların bir firmanın gerçek değerini yansıtmaya yönelik beklentileri arttırmaktadır. Finansal tablolarda yer alan bilgilerin güvenilirliği ve gerçeğe uygunluğu finansal bilgi kullanıcıları açısından oldukça önemlidir. Gerek tarihi maliyet esasına dayanan bilgilerin zaman içerisinde gerçeğe uygun olma vasfını yitirmesi gerekse yaşanan finansal krizler ve küreselleşme olgusuyla beraber, finansal bilgi kullanıcılarının bilgi ihtiyaçlarının farklılaşması nedeniyle, değerlemede gerçeğe uygun değer yaklaşımı her geçen gün önemini daha da artırmaktadır. Gerçeğe uygun değer ölçüm tarihinde piyasa katılımcıları arasında usulüne uygun olarak yapılan bir varlığın satış veya bir borcun ödenmesinde (transferinde) kullanılan fiyat olarak tanımlandığından dolayı burada mesleki yargı ön plana çıkmakta ve mesleki yargı kullanıcıları olan muhasebe meslek mensuplarının bilgi birikimi tecrübeleri ve etik yaklaşımları gerçeğe uygun değer finansal tablolara yansıtılmasında etkin bir rol alacağı düşünülmektedir.

Anahtar Kelimeler: Gerçeğe Uygun Değer, Mesleki Yargı.

THE EFFECT OF USING PROFESSIONAL JUDGMENT ON FAIR VALUE ACCOUNTING

Abstract

Fair value, enhance accountability and transparency of financial statements, increase expectations of accounting data to reach a higher quality-suitability and reflect the real value of financial markets. The reality and reliability of the information in financial statement is quite important for financial information users. Due to the fact that the information on historical cost basis has lost its qualification over time and also financial crises and globalization phenomenon and the information needs of the users of financial information vary, the fair value approach increases its importance and value day by day. As the fair value is defined as the price used for the sale or payment of a liability between the market participants at the date of fair value measurement, the professional judgment rise to prominence and professional judgment users' experiences and ethic approaches is considered to play an important role on the fair value in the financial statement.

Keywords: Fair Value, Professional Judgment.

1. GİRİŞ

2000’li yıllardan sonra yaşanan finansal krizler, finansal tabloların güvenilirliğini sorgular hale getirmiş ve bu durum sonucunda da gerçeğe uygun değer konusunun bir kez daha gündeme gelmesine yol açmıştır.

Muhasebede toplanan bilgilerin, zaman aralıklarıyla bu bilgileri kullanacak olanlara iletilmesini sağlayan araçlar (Akdoğan ve Tenker, 1992: 2) olarak tanımlanabilen finansal tablolar bir anlamda varlık ve borçlara uygulanan farklı değerlendirme esaslarının sonuçlarını yansıtmaktadır. Bir başka ifade ile finansal tablolarda sunulan bilgilerin güvenilirliği ve gerçeğe uygunluğu doğru değerlendirme süreci ile ilgili olduğu söylenebilir.

Değerleme ilkeleri ve buna ilişkin ölçüler, işletmenin finansal görünümünü ve faaliyet sonuçlarını etkileyen önemli bir konudur. Finansal tablolarda yer alan varlık ve kaynak unsurlarının büyüklüğü ve yararı tükenen maliyetlerin büyüklüğünün belirlenmesi, uygulanan değerlendirme yöntemlerine göre farklılık gösterir.

Tarihi maliyet esasının geleneksel muhasebe sürecinde kullanılan en temel değerlendirme esası olması nedeni ile finansal tabloların güvenilir bilgiler içermesi kaygısı oluşmaktadır. Maliyet değeri, bir tahmin veya yargı konusu değil kesin ve kanıtlanabilir gerçekleşmiş işlemlere dayanan, kaydedildiği tarihte güvenilir ve gerçeğe uygun bir değer içermelidir. Ancak, tarihi yöntemde işlemlerin kayıtlara geçirildikten sonra değerindeki değişiklikleri yansıtacak şekilde değiştirilememesi nedeniyle tarihi maliyet esasına dayanan bilgiler zaman içerisinde gerçeğe uygun olma vasfını yitirmekte, bu durum finansal bilgi kullanıcılarının yanlış kararlar almasına yol açabilmektedir. Tarihi maliyet yönteminin sadece geçmiş işlemlere dayanması bu yöntemin zayıf yönü olarak ifade edilebilir (Şenel vd., 2011: 49)

Bu bağlamda bu çalışmada gerçeğe uygun değer standardının doğru bir şekilde uygulanabilmesi ve piyasa koşullarında alınacak bir karar olması nedeni ile de gerçeğe uygun değer ile mesleki yargı ilişkisine değinilecektir.

2. DEĞERLEME

İşletmenin varlık veya yükümlülüklerine “değer biçme” işi olarak ifade edilebilecek olan değerlemenin, disiplinler arasında anlaşmaya varılabilmiş ortak bir tanımı bulunmamaktadır. Çünkü işletmenin varlık ve yükümlülüklerinin değeri, varlık ve yükümlülüklerle bakış açısına göre farklılık arz etmektedir. Örneğin; Vergi Usul Kanunu (VUK), varlık ve yükümlülüklerin vergi değeri üzerinde dururken, Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları (TMS/IFRS), varlık ve yükümlülüklerin ticari değeri veya muhasebe değeri üzerinde durmaktadır (Gökgöz ve Şentürk, 2015: 68).

Gerçekte muhasebe literatürü açısından değerlendirme ve ölçme birbirlerinin yerine de kullanılabilir. İki kavram da finansal tablo unsurlarının bilanço ve gelir tablosunda parasal tutarını yansıtmaktadır.

İşletmelerde finansal tablolarda kar/zarar durumu ve varlık ve kaynaklara yönelik tutarların belirlenmesi açısından, değerlemede kullanılan ölçekler büyük öneme sahiptir ve farklı bir ölçüğün kullanılması gelir tablosunda farklılaşmaya yol açacaktır (Pamukçu, 2011: 80).

Muhasebe standartları içerisinde değerlendirme yöntemleri olarak genellikle piyasa yaklaşımı, maliyet yaklaşımı, gelir yaklaşımı ve bugünkü değer yaklaşımları kullanılmaktadır. Ancak değerlemede kullanılan tarihi maliyetler, varlıklara ilişkin güvenilir bilgi sağlanmasına rağmen, ihtiyaca uygun bilgi sağlama konusunda yeterli değildir (Yükçü ve Gönen, 2013; 13). Özellikle tarihi maliyet yaklaşımı karşısında cari değer yaklaşımının yerleşmemiş olması, ölçümleme konusunda temel zorluğu oluşturmaktadır. Değerleme yöntemi kullanılmasının amacı mevcut piyasa koşulları içerisinde varlığın satışı ya da bir borcun devrine ilişkin ölçüm döneminde fiyatın belirlenmesidir.

Piyasa değeri yaklaşımı, güncel ekonomik değeri ortaya koymaya yöneliktir. Böylece tarihi maliyete göre zaman içerisinde varlık veya yükümlülüklerin değerlerinde oluşan artış ve azalışların finansal tablolara yansıtılması mümkün olacaktır (Ayçiçek, 2011: 72). Bugünkü değer ise gelecekteki parasal bir tutarın bugünkü değerinin veya maliyetinin hesaplanması sonucu bulunan değerdir. Gelecekteki tahmini parasal tutar, arada geçen zaman ve belli bir faiz oranı üzerinden indirim sağlanmakta ve bugünkü değere ulaşılmaktadır. Bugünkü değer yaklaşımı, piyasa değeri tespit edilemeyen varlık ve yükümlülüklerin değerlerinin belirlenmesinde bir ölçü olarak kullanılmaktadır (Ayçiçek, 2011: 74).

İşletmelerin varlık ve borçlarının ölçülmesinde temel ölçütlerin belirlenmesi ve ölçümün amacı arasında önemli bir bağlantı vardır. İşletmeler finansal raporlama kapsamında değerlendirme esasları içerisinde tarihi maliyet hesabını tercih etse de gerçeğe uygunluktan uzaklaşılması cari değeri gündeme getirmiştir. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ise gerçeğe uygun değere daha fazla yer vermeye başlamıştır (Kaya, 2016: 139).

3. GERÇEĞE UYGUN DEĞER KAVRAMI

Mevcut piyasa koşullarında, piyasa katılımcıları arasında bir varlığın satışına veya bir borcun devrine yönelik olarak ölçüm tarihinde olağan bir işlemdeki fiyatın tahmin edilmesidir (KKGK, 2014: 3). Bir varlığın piyasa değeri veya pazardaki değeri biliniyor ise o varlığın gerçeğe uygun değeri pazar değerine eşit olmaktadır. Varlık için geçerli olan tanım herhangi bir borç içinde geçerli olabilmektedir. Gerçeğe uygun değer kavramında önemli olan husus varlığın ya da

borcun o andaki işlemin yapılmak istendiği tarihteki fiyatının belirlenebiliyor olmasıdır.

Gerçeğe uygun değer, mali tabloların şeffaflığının artışıyla, dolayısıyla muhasebe verisinin daha yüksek bir değere-uygunluğa erişmesi ve mali piyasaların bir firmanın gerçek değerini yansıtmaya yönelik kabiliyetini de arttırmaktadır. Gerçeğe uygun değer ölçümünün kapsamlı bir şekilde kullanılması, kamuya açık hale getirilen özel bilgilerin sayısını artıracak ve böylelikle daha verimli kaynak tahsisi ve sermaye oluşumu sağlayacaktır (Palea ve Maino 2012: 4). Gerçeğe uygun değer aynı zamanda muhasebe sisteminin işleyişini daha doğru ve istenen şekilde uygulanabilmesini sağlamaktadır.

Muhasebe sisteminde defter değeri, varlıkların bilançoya kaydedilen toplam maliyeti olarak ifade edilmektedir. Bununla beraber bilançoya girmesi sonrasında aynı varlığın cari değerindeki değişimlerin tablolarda gösterilmesi amacıyla tarihi maliyet dışında farklı yöntemler kullanılarak değerlendirilebilir. Bu yöntemler; Yerine Koyma Maliyeti, Net Gerçekleşebilir Değer, Net Bugünkü Değer, Yoksun Olma Maliyeti ve Gerçeğe Uygun Değer'dir (Topbaş, 2009: 57). Uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarının temel ilkeleri arasında değerlendirilen yöntemlerinden olan gerçeğe uygun değer, finansal tablolarda gerçek bilgilerin sunulmasını sağlamaktadır (Pamukçu, 2011: 81).

Uluslararası literatürde *fair value* olarak ifade edilen kavram Türkçe'de makul değer ve gerçeğe uygun değer olarak isimlendirilmektedir. Gerçeğe uygun değer, temel olarak aktif bir piyasada varlığın el değiştirmesi veya bir borcun ödenmesi halinde ortaya çıkan fiyat anlamında kullanılmaktadır (Parlakaya ve Çetin, 2010: 78). Pamukçu (2011: 81) ise kavramı, "karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutar" şeklinde tanımlamıştır.

En yalın hali ile gerçeğe uygun değer yöntemi, varlıklar ve borçların gerçeğe uygun değerlerinin bilançoda raporlanması demektir. Alım satım amaçlı finansal araçlar ve yatırım amaçlı gayrimenkuller gibi, örneğin biyolojik varlıkların gerçeğe uygun değerlerindeki gerçekleşmemiş değişiklikler de gelir tablosunda raporlanmaktadır (Sundgren, 2013: 243).

Geçen 10 yıl içerisinde halka açık şirketlerin muhasebeleştirilmesinde yaşanan en önemli değişikliklerden biri, gerçeğe uygun değerlerin daha önce olduğundan daha sık kullanılması olmuştur. AB tarafından kullanılan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları 2005 yılından itibaren üye ülkeler, emeklilik yükümlülükleri, biyolojik varlıkları (orman dâhil), yatırım amaçlı gayrimenkulleri ve farklı finansal varlık ve borç türlerini (türev finansal varlıkları dâhil) ölçmek için uygun değerlerin kullanılmasını zorunlu tutmaktadır. Varlık ve yükümlülükler, işletme birleşmelerinde ve gerçeğe uygun değerleriyle değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirilirken de ölçülmektedir (Sundgren, 2013: 243).

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu gerçeğe uygun değeri “bir varlığın bilgili ve istekli taraflar arasında kolluk işlemleri ile değiştirilebileceği tutar” olarak tanımlamaktadır. Bu tanımlara göre, gerçeğe uygun değer gerçekte idealize edilmiş nitel bir değerdir. Pratik olarak gerçeğe uygun değer yerine kullanılan piyasa değeri niceliksel bir değerdir ve piyasalar verimli çalışmadığında ideal değeri yansıtmaz. Dolayısıyla, kusursuz rekabet şartları mevcut olmadığında mevcut piyasa değerine dayalı finansal raporlamanın kullanılması, sorunlara neden olabilir (Akgün vd., 2011: 160-161).

Gerçeğe uygun değer, piyasa değeri ve tarihi değer gibi diğer değer türlerinden farklı olabilir. Bir imalat tesisinin piyasa değeri 1 milyar dolar olabilir, ancak potansiyel değer, muhtemelen böyle bir tesisin alıcı sayısının az olması ve potansiyel alıcıların zaten kendi tesislerine sahip olabilmelerinden dolayı oldukça düşük olabilir. Bu nedenle, imalat tesisinin piyasa değeri, piyasa fiyatından düşük olacaktır (Mert, 2013: 54).

Birçok finansal araç için gerçeğe uygun değer gerekli bir önlemdir. Bir finansal aracın, bir şirketin finansal tablolarında gerçeğe uygun değerde kaydedilmesi gerekip gerekmediğinin belirlenmesi, kısmen, aracın hangi tip kuruluşa ait olduğunu ve o aracın kullanım amacına bağlıdır. Örneğin, bir aracı kurum satıcısı söz konusu olduğunda, varlıklarının büyük bir yüzdesi genellikle işlem görür ve bu nedenle gerçeğe uygun değerden hesaplanması gerekir. Diğer kurumlar, finansal araçların, enstrümanın tutulması amaçlarına veya ticari faaliyetin niteliğine bağlı olarak gerçeğe uygun değerde kayıt yapmaktadır.

Piyasa fiyatının gerçeğe uygun değeri temsil edebilmesi açısından piyasadaki alıcı ve satıcılar arasında bir danışıklık olmaması; kısacası piyasa fiyatının piyasada oluşması gerekmektedir. Tam rekabetin olmaması durumunda varlık ve yükümlülüklerin değeri uygun değerlendirme modelleri sayesinde bulunur. Gerçeğe uygun değer belirlenmesinde değerlendirme modelinin kullanılmasının amacı, bu varlık ve yükümlülüklerle ilişkin işlem fiyatının tahmin edilmesidir (Parlakkaya ve Çetin, 2010: 80).

TFRS 13, bir varlığın gerçeğe uygun değerini, ölçüm tarihinde piyasa katılımcıları tarafından gerçekleştirilecek ve piyasada oluşan koşullara bağlı olarak varlığın satışı durumunda elde edilecek tutar olarak tanımlamaktadır. Bir borcun gerçeğe uygun değerini ise, ölçüm tarihinde piyasa katılımcıları tarafından gerçekleştirilecek usulüne uygun işlem neticesinde borçla ilgili yükümlülüğün devredilmesi edilmesi halinde ödenecek tutar olarak tanımlamaktadır

3.1. Gerçeğe Uygun Değerin Belirlenmesi

Gerçeğe uygun değer belirlenmesinde, aktif piyasası olan varlıklar için bu piyasada oluşan fiyatlar dikkate alınırken, aktif piyasası bulunmayan varlıklar için; piyasadaki emsal

fiyatlar, endeksler, yenileme maliyeti ya da değerlendirme uzmanlarının yapmış olduğu takdirler esas alınabilir (Kaya ve Dinç, 2007: 345). Gerçeğe uygun değer belirlenmesinde ilk önce “piyasa değeri”, piyasa değeri yoksa “emsal değeri”, emsal değeri yoksa “son işlem değeri”, son işlem değerinin de olmaması durumunda da “değerleme teknikleri” kullanılmasına yönelik bir hiyerarşi söz konusudur (Ayçiçek, 2011: 72).

Gerçeğe uygun değer belirlenmesinde, Finansal Muhasebe Standartları Kurulu'nun 2004'te yayınladığı taslak, temel rehber kabul edilmektedir ve buna göre uygun değer hesaplanmasında üç seviye belirlenmiştir. Bunlar (Topbaş, 2009: 57):

✓ Seviye 1: Aynı tür finansal varlıklar için piyasa işlemlerini ifade eder ve bu seviye, piyasaya uygun fiyatlamanın yapılmasına olanak vermektedir.

✓ Seviye 2: Benzer tür finansal varlıklar için gözlemlenen piyasa işlemlerini ifade eder ve bu seviye, modele göre fiyatlama imkanı sağlar.

✓ Seviye 3: Belirli piyasa verilerine göre oluşturulan değerlendirme yöntemlerinin kullanılmasıyla ortaya çıkan değerlerdir. Piyasa oyuncularının makul maliyet ve çabaları ile elde edebildikleri, güvenilir bilgilere dayalı olarak belirlenen fiyata ilişkin kuruluşların varsayımları ile oluşur. Kullanılan değer piyasa oyuncularının yaklaşımlarına uygun olması durumunda doğrulama zorunluluğu bulunmamaktadır.

Gerçeğe uygun değeri ölçmek üzere kullanılan değerlendirme yöntemleri, ilgili gözlemlenebilir girdilerin kullanımını azami seviyeye çıkarır ve gözlemlenebilir olmayan girdilerin kullanımını asgari seviyeye indirir (Saçan, 2014: 60). Muhasebeleştirmede gerçeğe uygun değer kullanılması, finansal tablolara ait dipnotlarda açıklanan değer hangi seviye kullanılarak belirlendiği gözetilerek; eğer üçüncü seviye kullanılmışsa hangi değerlendirme modelinden yararlandığının işletme tarafından açıklanması zorunludur (Parlakkaya ve Çetin, 2010: 80).

3.2. Uluslararası Muhasebe Standardı Açısından Gerçeğe Uygun Değer

UFRS ve Türkiye uygulamalarında genel bir değerlendirme ölçüsü bulunmamasına rağmen, standartlar değerlemede ilke olarak gerçeğe uygun değer yaklaşımını kabul etmektedir. Ayrıca ihtiyatlılık ilkesinden doğan diğer değerlendirme yöntemleri de bazı varlıklara uygulanabilmektedir (Güney, 2014: 140-141).

Muhasebede gerçeğe uygun değer standardı, 1980'lerden itibaren gündeme gelmeye başlamıştır. Özellikle ABD'de Savings & Loan Krizi sonrasında FASB gerçeğe uygun değer kavramını geliştirmeye başlamıştır, bu doğrultuda bütün bankaların finansal varlıklarını piyasa fiyatı ile değerlendirip raporlamasını önermiştir (Bozdemir 2014: 82). Gerçeğe uygun

değer yaklaşımı, güçlü sermaye paylarına sahip, sermaye sahiplerinin olması dolayısıyla büyük ve bağımsız dış denetim işlevinin bulunması nedeniyle Anglosakson ülkelerinde gelişmiş ve yaygınlaşmıştır (Pamukçu, 2011: 85).

Gerçeğe uygun değer kavramı, “Statement of Financial Accounting Standards: SFAS 157 olan Gerçeğe Uygun Değerin Ölçülmesi başlıklı standartta ve IASB (International Accounting Standards Board) bünyesinde ise 39 no’lu standartta ele alınmıştır. Bu kapsamda satım amaçlı ve satılmaya hazır menkul kıymetler, türev ürünler ile garanti işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde gerçeğe uygun değer yaklaşımı kullanılması gerekliliğine dikkat çekilmiştir (Topbaş, 2009: 57).

2008 yılında tüm dünyada etkileri görülen finansal krizi sonrasında; krizin muhasebe ile ilgili nedenleri arasında gösterilen gerçeğe uygun değer uygulaması karşısında 2011’de UFRS Gerçeğe Uygun Değer Standardı yayımlanmıştır. Bu kapsamda gerçeğe uygun değer standardının nasıl belirlenmesi gerektiği, denetim firmalarının sorumlulukları ve denetim firmalarının makul değer nasıl belirlenmesi gerektiğine ilişkin sorumlulukları üzerinde durulmuştur. Bununla beraber standart denetim firmalarına makul değer belirlenmesi ilişkin açıklama yapma sorumluluğu da getirmiştir.

UFRS (TFRS)’de gerçeğe uygun değer hesaplaması gerektiren ya da başka standartlara referans vererek gerçeğe uygun değer hesaplamasını gerektiren standartlar aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 1. Gerçeğe Uygun Değer Kavramının Yer Aldığı UFRS (TFRS)’ler

Gerçeğe Uygun Değer Hesaplaması Gerektiren Standartlar	Başka Standartlara Referans Vererek Gerçeğe Uygun Değer Hesaplaması Gerektiren Standartlar
UMS 11- İnşaat Sözleşmeleri	UMS 2-Stoklar
UMS 16- Maddi Duran Varlıklar	UMS 21-Kur Değişiminin Etkileri
UMS 17- Kiralama İşlemleri	UMS 27-Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar
UMS 18- Hasılat	UMS 28-İştiraklerdeki Yatırımlar
UMS 19- Çalışanlara Sağlanan Faydalar	UMS 31-İş Ortaklıklarındaki Paylar
UMS 20-Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması	UMS 32-Finansal Araçlar: Sunum
UMS 26-Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama	UFRS 4-İnşaat Sözleşmeleri
UMS 33-Hisse Başına Kazanç	UFRS 7-Finansal Araçlar: Açıklamalar
UMS 36-Varlıklarda Değer Düşüklüğü	
UMS 38-Maddi Olmayan Duran Varlıklar	
UMS 39-Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçümleme	
UMS 40-Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	
UMS 41-Tarımsal Faaliyetler	
TFRS 1-Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması	
UFRS 2-Hisse Bazlı Ödemeler	
UFRS 3-İşletme Birleşmeleri	
UFRS 5-Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler	

Kaynak: (Pamukçu, 2011: 86)

Türkiye’de ise 12 Mayıs 2011’de gerçeğe uygun değer standardı yayımlanmış; muhasebe gerçeğinin temel unsuru olan varlığa, borçlara ve aynı zamanda öz kaynağa dayalı finansal araçlara odaklanılmıştır. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu, 2012, Ek/A Tebliği’nde “varlığa veya borca ilişkin piyasada, varlık veya borcun fiyatlandırılmasında; katılımcılar bağımsız (ilişkili taraf olmayan), bilgili, işlem yapabilme potansiyeline sahip istekli alıcı ve satıcıdır” ifadesine yer vermiştir. Böylece her şeyin bir hiyerarşisi olduğu gibi standardında girdi önceliği vardır (Saçan, 2014: 60).

Gerçeğe uygun değer kavramı ve bununla ilgili ölçümleme çalışmaları 13 no.lu Türkiye Finansal Raporlama Standartlarında (TFRS 13) uluslararası standartlar paralelinde ve gerçeğe uygun değer açıklamalarına öncelik verilerek açıklanmıştır. Standardın temel hedefleri, finansal tablolarda şeffaflığı sağlamak, gerçeğe uygun değer ölçüm amaçlarını açıklamak ve gerçeğe uygun değer ölçümlerindeki karışıklığı azaltmak olarak sıralanabilecektir (Bozdemir, 2014: 83-84).

TFRS 13, bir varlığın gerçeğe uygun değerini, ölçüm tarihinde piyasa katılımcıları tarafından gerçekleştirilecek ve piyasada oluşan koşullara bağlı olarak varlığın satışı durumunda elde edilecek tutar olarak tanımlamaktadır. Bir borcun gerçeğe uygun değerini ise, ölçüm tarihinde piyasa katılımcıları tarafından gerçekleştirilecek usulüne uygun işlem neticesinde borçla ilgili yükümlülüğün devredilmesi halinde ödenecek tutar olarak tanımlamaktadır (Bozdemir, 2014: 80). Standardın temel uygulama alanları ile ilgili bilgiler ise şu şekilde özetlenebilecektir (Bozdemir, 2014: 84):

✓ Standart, TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler Standardı kapsamındaki hisse bazlı ödeme işlemlerine, TMS 17 Kiralama İşlemleri Standardı kapsamındaki kiralama işlemlerine ve TMS 2 Stoklar Standardında yer alan net gerçekleştirilebilir değer veya TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardında yer alan kullanım değeri ölçümlerine uygulanmayacaktır.

✓ Bu TFRS uyarınca yapılması zorunlu olan açıklamalar; TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı uyarınca gerçeğe uygun değerinden ölçülen plan varlıkları, TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama Standardı uyarınca gerçeğe uygun değerinden ölçülen emeklilik fayda planlarına yapılan yatırımlar ve TMS 36 uyarınca geri kazanılabilir tutarı, elden çıkarma maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri olan varlıklar için yapılması gerekli değildir.

✓ Diğer TFRS’ler kapsamında gerçeğe uygun değerinin zorunlu olduğu haller ve izin durumlarında gerçeğe uygun değer ölçümüne ilişkin tanımlanan çerçeve hem ilk ölçümde hem de sonraki ölçümde uygulanacaktır.

3.3. Mesleki Yargı Açısından Değerlendirme

En genel açıklama ile mesleki yargı, “meslek mensuplarının, uzmanlık alanları ile ilgili işlem ya da olaylara ilişkin önceki deneyimlerini ve mevcut bilgileri sentezleyerek en uygun karara varması” (Sürmen ve Bayraktar, 2015: 116) anlamına gelmektedir. Her mesleğin kendine özgü kuralları dikkate alınarak bilişsel değerlendirmeyi temsil eden mesleki yargı, uzman ve tecrübeli kişiler tarafından yürütülen eylemlerdir (Arıkboğa ve Şişmanoğlu, 2016: 30).

Muhasebe mesleğinde mesleki yargı kavramına ilişkin farklı tanımlar yapılmıştır. Bu tanımlardan bazıları aşağıdaki gibidir:

• *Muhasebe meslek mensubunun uzmanlık alanını ilgilendiren durum, konu ve sorunlar hakkında tarafsız, tutarlı, mantıklı, bilgi ve deneyime dayalı analiz ve düşünce yapısı oluşturarak, gerektiğinde inisiyatif kullanarak, karar alması, bir görüşe varması, çözüme ulaşmasıdır* (Tek ve Dalkılıç, 2008: 90).

• *Gerekli özen, tarafsızlık ve dürüstlük altında finansal raporlama standartları ve muhasebe ile ilgili diğer standartların sağladığı çerçevede içerisinde, muhasebe konusunda bilgili ve tecrübeli kişilerce, muhasebe, finansal tablo ve raporlarla ilgili konularda varılan her türlü yargı* (Dalkılıç, 2008: 3).

Türkiye’de özellikle Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’nun kurulması sonrasında muhasebe standartlarının belirlenmesi ve yaygınlaştırılması çabaları ile birlikte mesleki yargı da önem kazanmıştır. Bu kapsamda muhasebe ve denetim literatüründe mesleki yargı kullanımını da uluslararası gelişmelere paralel bir seyir izlemeye başlamıştır. Genel olarak muhasebede mesleki yargı kullanımının geleneksel alanı, stok değerlendirme yöntemlerinin seçimi, amortisman yöntemi ve amortisman konusu varlığın ekonomik ömrünün belirlenmesi, bir muhasebe işleminin muhasebe ilke ve kavramları açısından değerlendirilmesi gibi konularda yoğunlaşmaktadır (Sürmen ve Bayraktar, 2015: 111).

Muhasebe denetiminde mesleki yargı kullanım süreci, denetimde çeşitliliğe bağlı durumdadır ve bu çeşitlilik de uluslararası denetim standartları ile sağlanabilecektir. Denetimde standardizasyon, uygulanabilir, denetim standardının belirlenmesi gibi konular denetim standartları ile gündeme gelebilmektedir (Sürmen ve Bayraktar, 2015: 111).Örneğin işletmelerin üretmiş oldukları varlıkların (stokların) özellikli varlık olarak nasıl belirleneceği gibi konularda mesleki yargı devreye girmektedir. Bu kapsamda TFRS 13 gerçeğe uygun değer standardı ile mesleki kullanımı birlikte kullanmaları beklenmektedir ve bu sayede şeffaf, açık, net ve anlaşılabilir ihtiyaca uygun finansal tablolarının sunumu ilkeleri ile doğru orantılı olacaktır.

Değerleme konusunda mesleki yargının devreye girmesi özellikle uluslararası muhasebe standartlarının ilke temelli doğasından kaynaklanmaktadır. İlke temelli muhasebe sistemleri, mesleki yargı kullanımını gerektirmektedir ve bu sistemlerde muhasebe meslek mensupları, sorumluluk alanları içinde çok sayıda tahmin yapmak durumundadır. Teknik yeteneklere ek olarak ilke temelli sistemde muhasebecilerin rolü, kural temelli bir sistemde fark edilmeyen etik ve yasal uygulamaları da içermektedir. Öte taraftan bu değişiklikler denetçilerin rolünü de etkilemektedir (Aktaş, 2013: 137).

Muhasebe sürecindeki kullanıcılardan, çok geniş kapsamlı ilke, kural, kanun, standart ve etik kodlardan oluşan mesleki yargı içerisinde hareket etmesi beklenmektedir. Dolayısıyla mesleki yargı sürecinin işleyişiyle ilgili kısıtlayıcı bir çevre bulunmakta ve mesleki yargı kusursuz değildir. Mantık hataları, bilgi eksikliği, zaman gibi kısıtlamalardan etkilenebilir durumdadır (Dalkılıç, 2008: 70-71).

Mesleki yargı sürecinde başvurulan muhasebe standartları ülke ile ilgili olabileceği gibi işletmenin iş yaptığı farklı bir ülkenin sektörü ile de alakalı olabilir ve mevcut sorunla ilişkili olarak doğrudan ilgili standartlar olmadığı durumlarda mesleki yargıya büyük görevler düşmektedir. Bu gibi durumlarda mesleki deneyim devreye girmekte ve yargı süreci tam olarak mesleki yargı sınıfına girmektedir (Dalkılıç, 2008: 71).

Birçok durumda uygun değer ile ilgili en önemli sorun, raporlamada kullanılan tahminlerin denetimi ve bu tahminlerin doğrulanabilir olup olmadığıdır. Mesleki yargı açısından değer kavramını tanımlama veya bir muhasebe kaleminin değerini belirleme açısından, yerine koyma değeri, net gerçekleştirilebilir değer, geri kazanılabilir değeri, gerçeğe uygun değer gibi birden fazla anlama sahip olabilir (Ivan, 2016: 1131). Ayrıca fırsatçı ve dürüst olmayan yönetim tarafından kazanç sağlamak amacıyla yargı ve varsayımların manipüle edebilmektedir. Ayrıca işletme varlıklarının değerlendirilmesinde aktif bir piyasa olmaması durumunda gerçek değerinin tespit edilebilmesi için uzman kişilere yaptırılması zorunluluğundan dolayı ek maliyetli bir süreçtir (Bozdemir, 2014: 87). Özellikle fiziki açıdan değerlendirilme imkânının olmadığı piyasalar (aktif bir piyasa olmayan) ve uzmanlık gerektiren karmaşık işlem ve süreçler birçok yanlışlıkları da beraberinde getirebilmektedir. Örneğin, Vatikan müzesinde bulunan Michelangelo'ya ait tabloların gerçek değerini belirlemek çok zordur ve bu durum tabloların benzerinin ve emsal piyasa olmamasından kaynaklanmaktadır. Dolayısıyla Vatikan Devleti, bu tabloları envanterinde gerçek değerinden gösteremediği için envanterde fiilen kullanılmakta olduğunu iz değeri ile gösterebilmektedir (Saçan, 2014: 61).

Uluslararası muhasebe standartları ilke temelli bir yaklaşımla oluşturulmaları nedeniyle, kural temelli muhasebe sistemine sahip ülkelerde, UFRS'lere geçiş daha önceki yerel yapıya

karşıt ve farklı bir bakış açısını da beraberinde getirmektedir. Özellikle standartların ilke temelli doğası ve açıklık, esneklik gibi kavramlar muhasebecilerin ve denetçilerin eğitim altyapısı ve uzmanlık yeteneklerinde önemli değişiklikleri gerektirmektedir (Aktaş, 2013: 137).

Dalkılıç (2008:109)'ın da belirttiği gibi finansal raporlama, eğitilmiş, mesleki yargıyı doğru biçimde uygulayan ve etik kurallara uyan meslek mensuplarına ciddi anlamda yarar sağlamakta ve ilke temelli standartlar yüksek kalitede bilgi sağlamaktadır. Bu noktada kesin ve katı kurallar içermediği ve belirsiz bir biçimde tanımlandığı için etik konusu önem kazanmaktadır. Arıkboğa ve Şişmanoğlu (2016: 31) da denetçilerin, denetimde mesleki yargıda bulunurken finansal tablolar üzerinde önemli bir etkiye sahip olabilecek olayların, işlemlerin ve uygulamaların anlaşılabilmesi için yeterli bilgi seviyesinin edinilmesi gerektiğini belirtmektedir.

Bunların yanı sıra birçok firma, değerlemelerin makul ve tutarlı olmasını sağlamak için güçlü bir iç kontrol sürecine sahiptir. Yönetim gözden geçirme ve gözetim, doğruluğun sağlanması için temeldir. Değerleme modelleri, temel piyasa koşullarını yansıtabilecek şekilde iç kontrol sürecinin bir parçası olarak bağımsız gözden geçirmeye tabi tutulur; Üstelik onay olmadan değiştirilemezler. Buna ek olarak, tahminlerin makul olup olmadığına karar vermek için, modeller tarafından üretilen tahminler gerçek ticaretlerle karşılaştırılmıştır. Firmalar aynı zamanda, tahminlerde bulunulanların fesih sırasında değerinin karşılaştırılması gibi diğer bağımsız doğrulama yöntemlerini kullanmaktadır.

4. TMS VE TFRS UYGULAMALARINDA MESLEKİ YARGININ ÖNEMİ

Uluslararası finansal raporlama standartları, diğer ulusal standartlara göre daha az kuralcı ve yoruma daha açık olarak kabul edilmektedir. Dolayısıyla, UFRS'ye uygun muhasebe kayıtları yapılırken ve finansal tablolar düzenlenirken önemli ölçüde yargı kullanma ihtiyacı ortaya çıkmakta ve yapılan UFRS eğitimlerinde de, kurallar yerine ilkeler ve mesleki yargılar esas alınmaktadır (Demir, 2013:1). Kural bazlı ve ilke bazlı standartlar arasındaki ayrım net olarak ortaya konmamıştır. Genel kanı, UFRS'lerin ilke bazlı olmasıdır. Bendett vd., (2006) bu ayrımı net olarak ortaya koymak için bir araştırma yapmışlardır. Çalışmalarında ilke bazlı standartların başarılı bir mesleki yargıda bulunabilmek için yetkinliği içinde barındıran bir eğitimin şart olduğunu ifade etmişlerdir (Bennett vd., 2006) UFRS esaslı hazırlanan finansal tabloların yöneticilerin sorumluluğunda belirli derecede mesleki yargıya, politika seçimine ve tahminlere dayanarak hazırladıkları düşünüldüğünde, söz konusu bilgilerin finansal tablolarda sunulabilmesi için belirli ilkeler ışığında hazırlanmaları ve bazı özelliklere sahip olmaları gerekmektedir (Gürel ve Durak, 2014: 46). Finansal bilgilerin taşınması gereken özellikle aynı zamanda bu bilgilerin niteliksel özellikleri olarak ifade edilmektedir. Bu bilgiler ile işletmeyi tanıma, değerlendirme ve

ilgili işletme hakkında bir yargıya varma olanağı doğmaktadır (Akdoğan, 2007: 40-41).UFRS uygulamalarında “ faydalı finansal bilgi” konusuna Kavramsal Çerçeve bölümünde yer verilmektedir. Muhasebe standartlarının çerçevesini çizerek sınırlarını belirleyen “Kavramsal Çerçeve” Türkiye’de “Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve” olarak çevrilerek UMSK’nın güncellemeleri doğrultusunda yayımlanmaktadır. UFRS’ler bu çerçeve kullanılarak geliştirildiği için, daha az istisna, yorum ve uygulama rehberi içerme eğilimindedir.

Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu (SEC)’nun bünyesinde faaliyet gösteren Finansal Raporlama Danışma Komitesi (The Advisory Committee on Improvementsto Financial Reporting) finansal tabloların düzenlenmesi ve denetlenmesinde yargıda bulunmayı gerektiren durumları aşağıdaki gibi sıralamaktadır (SEC, 2008: 89-91).

- Muhasebe standartlarının seçimi
- Muhasebe standartlarının uygulanması
- Uygulanabilir bir muhasebe standardının olmaması
- Finansal tabloların sunumu
- Kaydedilecek gerçek tutarın tahmin edilmesi
- Kanıtların yeterliliğinin denetlenmesi

UFRS’ler her muhasebe olayına kesin ve net yanıtlar vermek yerine, Kavramsal Çerçeve temelinde ilkelerin belirlendiği ve uygulamada tahmin ve yargı gerektiren bir yapıdadır. UFRS’lerin ilke temelli doğası tahmin ve yargı kullanımını gündeme getirmiştir (Aktaş, 2013: 165).

TMS/TFRS uygulamalarında da mesleki yargı kullanımı önem taşımakla birlikte uluslararası bir muhasebe sorunu olarak görülmektedir. Bunun nedeni, uluslararası standartlarının bire bir çevirisinin yapılmasıdır. Ulusal otoriteler kimi zaman sorunlu olabilecek uygulamalarda birlik sağlama açısından bazı seçenekler karşısında tercihte bulunabilmektedirler. Bu gibi tercihler uluslararası nitelik ve amaçtan uzaklaşılma riskini ortaya çıkarmakta olup, uygulama birliğinin zarar görme tehlikesini gündeme getirmektedir (Tek ve Dalkılıç, 2008: 100).

UFRS uygulamaları ile mesleki yargı arasındaki dengeyi sağlamak zordur. Söz konusu standartlar katı ve ayrıntılı olduğu takdirde, muhasebeci ve denetçiler bunları sorgulamaksızın uyma eğiliminde bulunmaktadırlar. Bununla birlikte, mesleki yargı gereğinden fazla kullanılırsa, kullanıcılar standardın öne sürdüğü ilkeleri göz ardı ederek yanlış yargılarda bulunabilirler (Gibbins, 1983 akt., Rentfro 2000: 11). Ayrıca, mesleki yargıyı kullanabilecek kişinin UFRS konusunda teknik alt yapıya, donanımına ve sertifikaya sahip olması gerekmektedir. Sürdürülebilir bir gelişim içinde yargıda bulunacak kişinin faaliyetlerini gerçekleştirmesi beklenir (Sharman, 2008: 8).

5. SONUÇ

Küreselleşme özellikle 90'lı yıllardan itibaren sermayenin çok hızlı hareket etmesini de beraberinde getirmiştir. Sermayenin bu hızlı hareketi aynı zamanda kendisine en uygun açık, net ve şeffaflığı ön plana çıkaran muhasebe ilkeleri ile hazırlanmış finansal tabloların kendilerine sunulmasını bekler. UFRS'nin ilke bazlı kuralları da uluslar arası sermayenin beklentileri ile doğru orantılı ve gerçeğe uygun bir şekilde hazırlanmış standartlar setinden oluşmaktadır.

Türkiye'de de 12 Mayıs 2011'de gerçeğe uygun değer standardı yayımlanmıştır; muhasebe gerçeğinin temel unsuru olan varlığa, borçlara ve aynı zamanda öz kaynağa dayalı finansal araçlara odaklanılmıştır.

Mesleki yargı açısından değerlendirildiğinde ise UFRS 13'ün ilke temelli bir yaklaşım olması ve finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliği konusunda ilke temelli standartlar mesleki yargının doğruluğuna dayanmaktadır. Bu nedenle ilke temelli standartların uygulanması durumunda mesleki yargının kötüye kullanılabilmesi de gündeme gelebilecektir. Çünkü ilkeler farklı durumlara yanıt verebilmek ve esneklik özelliklerine sahiptir. Mesleki yargı ile standartlar arasındaki ilişki açık ve net olmamasına rağmen oldukça önemlidir. Mesleki yargıyı oluşturan muhasebe meslek mensuplarıdır. Muhasebe meslek mensubu olmak içinde belirli bir bilgi ve tecrübe gerekmektedir. Bunlarla beraber mesleki yargıya özellikle standart kapsamına girmeyen konularda ihtiyaç duyulmaktadır. Ayrıca standartlar belli yerlerde yargı yapılmasını istemektedir ve yargı için destek de sağlamaktadır.

UFRS'nin istemiş olduğu karşılaştırılabilir, anlaşılabilir, açık net ve şeffaf finansal tabloların sunulabilmesi için bazı standartların yeniden gözden geçirilmesi ve mesleki kullanımı en aza indirilmesi için çalışmalar yapılması gerektiği açık ve nettir. Gerçeğe uygun finansal tabloların sunumu yabancı yatımcıyı kendi ülkelerine çekmek isteyen yatırımcılar için en önemli hedeflerden bir tanedir, yabancı yatırımcılar ise muhasebe meslek mensuplarının mesleki yargıyı UFRS'nin hedefleri doğrultusunda açık, net, şeffaf ve hesap verebilirlik ilkeleri doğrultusunda kullanılmasını beklemektedir.

‘Bugüne kadar ülkemizde muhasebe uygulamaları vergi düzenlemeleri doğrultusunda gerçekleştirilmiştir. Vergi oranlarının yüksek olması, VUK'nda, vergi matrahının tespitine yönelik ayrıntılı düzenlemelerin bulunması, bu düzenlemelere aykırı uygulamalar için cezai yaptırımların getirilmiş olması ve ayrıca yıllarca yüksek enflasyon yaşanan ülkemizde işletmelerin ayakta kalmak için faaliyetlerinin bir kısmını vergi ve kayıt dışında bırakma eğilimi göstermesi, ülkemizde muhasebe kalitesinin düşük olmasının başlıca nedenleridir. Enflasyon ve ekonomik kriz dönemlerinde, finansal tablolardaki kötü göstergeleri gizleme eğilimi, muhasebe mesleğine ve etik değerlere yeterince önem verilmemesi ve muhasebe meslek mensuplarının

yeterince güçlü olamaması ülkemizdeki muhasebe kalitesi üzerinde olumsuz etki yaratmıştır” (Gücenme ve Ertan, 2012: 19) Muhasebe meslek mensuplarının UFRS uygulamalarında kullanacakları mesleki yargının geleneksel muhasebeye göre değil UFRS'nin istemiş olduğu gerçeğe uygun değer ilkesine göre düzenlenmelidir sonucuna ulaşabiliriz.

“Finansal tabloların hazırlanmasında geleneksel muhasebe anlayışıyla hareket edilmesinden dolayı yanlış uygulamalar söz konusu olursa, aynı işlemin farklı şekillerde kayıtlara alınması ve bunun sonucunda farklı finansal tabloların elde edilmesi finansal tablo kullanıcılarının yanlış kararlar vermesine yol açar. Buna göre finansal veri kullanıcılarının her birinin analize yönelik farklı amaçları bulunmaktadır. Finansal veriyi en çok kullanan unsur ise, işletme yönetimidir. İşletme yönetimi, verileri hem yatırımcıların hem de alacaklıların bakış açısıyla analiz etmek zorundadır” (Akgün, 2013: 24). Bu durum, muhasebe meslek mensuplarının muhasebe uygulamalarındaki etkinliği ve gerçeğe uygun değer kavramını ve mesleki yargı unsurunu ön plana çıkarmaktadır. Ayrıca, finansal tabloların farklı kullanıcı grupları için analiz edilmesinin önemi vurgulanmaktadır.

“Özellikle gelişen sermaye piyasalarına paralel olarak işletme dışı kullanıcıların sayısı oldukça artmakta ve işletmeye ait bilgilere direkt olarak ulaşamama durumu ile karşı karşıya kalmaktadırlar. Bu kullanıcılar haliyle gerçek bilgiye ulaşmak istemekte olduklarından gerçeğe uygun değer yöntemi bu anlamda bilgi kullanıcıları için zaruri bir ihtiyacı görmek durumunda olmuştur” (Otlı ve Çenberlitaş, 2017: 361). Gerçeğe uygun değer ve bilgi kullanıcıları arasındaki oldukça sıkı ilişki anlatılmaktadır.

“Son yıllarda özellikle, dünyada 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 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” (Dalkılıç, 2008: 17) Muhasebe meslek mensuplarının mesleki yargıyı ve gerçeğe uygun değer kavramını doğru kullanamadığı takdir oluşabilecek sonuçlar anlatılmaktadır.

Ulusal ve uluslararası literatürde de değinildiği gibi muhasebe meslek mensuplarının muhasebe uygulamalarında mesleki yargıyı kullanmaları “ETİK” kurallara bağlı kalmanın

gerektiği ve mesleki yargının doğru bir şekilde kullanılması gerçeğe uygun değer kavramını da finansal tablolara yansıtılmasında önemli bir faktör olduğu da görülmektedir.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, N. ve Tenker, N., (1992). Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri. Gazi Üniversitesi Basın-Yayın Yüksekokulu Matbaası, 4.Baskı Ankara
- Akgün, Melek; Pehlivanlı, Davut; Görünlü, Meltem (2011) A Process design for auditing fair value, *International Journal of Economics and Finance* 3(3): 160-166.
- Akgün, A. (2013). Uluslararası finansal raporlama standartlarının finansal analize etkisi: İMKB'ye yönelik bir araştırma. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 14 (1), 10-26.ss.
- Aktaş, Rabia (2013) İlke temelli finansal raporlama standartları nasıl öğretilmeli? TFRS 10 konsolide finansal tablolar standardı örneği". *Mali Çözüm Dergisi*, 115: 133-168.
- Arıkboğa, Dursun, Şişmanoğlu, Elçin (2016) Türkiye'de bağımsız denetimde mesleki yargı kullanımında karşılaşılan sorunlar ve çözüm önerileri. *Muhasebe ve Denetime Bakış*. (49) : 29-48
- Ayçiçek, Fahri (2011) Türkiye Muhasebe Standartlarında Bugünkü değerinden ölçülen varlık ve yükümlülükler. *Mali Çözüm Dergisi*, 105: 71-90.
- Balsarı, Ç.K. & Dalkılıç, A.F. (2007). "Kural Bazlı ve İlke Bazlı Finansal Raporlama Standartlarının Karşılaştırılması", *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 81: 105-117.
- Bozdemir, Enver (2014) Gerçeğe uygun değer muhasebesinin ertelenmiş vergiler üzerindeki etkisi. *Mali Çözüm Dergisi*, 121: 77-105.
- Dalkılıç, Ali F. (2008) Ulusal ve uluslararası finansal raporlama standartlarında mesleki yargının rolü, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi, İzmir.
- Dalkılıç Ali. F. (2008) Mesleki Yargı Sürecinin Muhasebe Standartları Kapsamında İncelenmesi Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi Cilt: 10, Sayı:3, 2008
- Gökgöz, Ahmet; Şentürk, Ahmet (2015) Borsa İstanbul'da işlem gören şirketlerin gerçeğe uygun değer ölçümü hiyerarşisinde kullandıkları seviye girdilerinin tespiti üzerine bir araştırma. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 1(4): 67-80.
- Gücenme Gençoğlu, Ü. ve Ertan, Y . (2012). Muhasebe Kalitesini Etkileyen Faktörler ve Türkiye'deki Durum. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (53), 1-24
- Güney, Aysel (2014) Değerleme ölçümlerinin Vergi Usul Kanunu ile Türkiye Muhasebe Standartları'na göre karşılaştırılması. 9. Uluslararası Türk Coğrafyası UFRS Sempozyumu Bildiriler Kitabı. 18-19 Ekim 2014, Çatalca.
- Ivan, Ionela (2016), The importance of professional judgement applied in the context of the International Financial Reporting Standards, *Audit Financial*, 14 (10): 1127-1135.
- Kaya, Uğur; Dinç, Engin (2007) Türkiye muhasebe standartlarına göre maddi duran varlıkların değerlendirilmesi ve muhasebeleştirilmesi. *Çukurova Üniversitesi SBE Dergisi*, 16(2): 343-364.
- Kaya, Uğur (2016) Finansal bilgi kullanıcıları açısından gerçeğe uygun değer muhasebesi. *Muhasebe ve Denetim Dergisi*, 1: 138-152.
- KGK. (2014) TFRS 13, Ankara: Kamu Gözetimi Kurulu.
- Mert, İbrahim (2013) The use of fair value accounting, business outcomes and investor confidence for selected Romanian and Turkish firms. *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, 15(1): 54-61.
- Otlu F. VE Çenberlitaş İ. (2017) TFRS 13 Çerçevesinde Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımları ve Standart Uyarınca Kaydileştirilmesi. *Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi* 7 (14), 345-362
- Palea, Vera; Maino, Verato (2012) Fair value measurement under IFRS 13: A faithful representation of real-world economic phenomena? *Università Torino Working Paper No 10*.
- Pamukçu, Fatma (2011) Gerçeğe uygun değer muhasebesi ve finansal tablolara etkisi. *Mali Çözüm Dergisi*, Ocak Şubat 2011: 79-95.
- Parlakkaya, Raif; Çetin, Hüseyin (2010) Gerçeğe uygun değer muhasebesi finansal krizlerin sebebi mi yoksa habercisi mi? ". *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 2: 75-85.
- Saçan, Erdem (2014) Türkiye'de bankacılar açısından gerçeğe uygun değer muhasebesinin yaşanan finansal krizlerdeki rolü. *Mali Çözüm Dergisi*, Kasım Aralık 2014: 57-79.
- Senel, S.A., Tuncay, M., Önoğlu, Ö. ve Karslı, C. e-*Journal of New World Sciences Academy Social Sciences*, 3C0059, 6, (1), 48-76.
- Sundgren, Stefan (2013) Is fair value accounting really fair? A discussion of pros and cons with fair value measurement. *The Finnish Journal of Business Economics*, 62 (3-4): 242-250.
- Sürmen, Yusuf; Bayraktar, Yaşar (2015) Muhasebe ve denetim mesleğinde mesleki yargı kullanımının değerlendirilmesi: Borsa İstanbul (BIST) 100 Endeksi'ndeki şirketler üzerine bir araştırma. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, Sayı 9: 108-152.

- Topbaş, Neslihan (2009) Finansal kriz ortamında bankaların muhasebe sistemlerinde gerçeğe uygun değerleme yönteminin etkileri. Bankacılar Dergisi, 68: 56-64.
- Yükçü, Süleyman, Seçkin Gönen (2013) Gerçeğe Uygun Değer Kavramına Gerçekçi Bir yaklaşım. Yaklaşım Dergisi, 248; 13-17.