

## TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ VE EKONOMİK KALKINMA

**Prof. Dr. Rifat ÜSTÜN**  
Anadolu Üniversitesi,  
İktisadi ve İdari Bilimler  
Fakültesi Öğretim Üyesi.

### İNGİLİZCE ÖZET

Accounting, as an information system, is not as yet a cohesive and unified discipline. The need for more uniform treatment of information in all areas of accounting is well recognized; the benefits are sounder economic and fiscal policies, and better planning and control. Such advantages are of particular importance to developing countries like Turkey.

At present enterprise accounting lacks consistency in both its current practice and its theory. Accounting should assist in choosing the most suitable forms of taxation. Accounting should thus be conceived of, and practiced as, a dynamic quantitative information system. A profound need exists for the development of effective international accounting standards.

### I. GİRİŞ

Muhasebede büyük ölçüde sağlanan bir standartlaştırma, Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelere belirli bir yarar sağlar. Çünkü bu ülkeler; çoğu kez bütçe açıkları ile yüz yüze olup, düzensiz ekonomik ve finansal bilgilere sahiptirler ve ayrıca ekonominin tüm düzeylerinde hem etkin muhasebe sistemlerinden hem de gerekli yönetsel yeteneklerden yoksundurlar. Bu ülkelerin hükümetleri, sınırlı doğal, finansal ve finansal kaynaklar nedeniyle, tüm sosyo-ekonomik faaliyetlerde; giderek merkezileşen maliyet-yarar analizlerini, planlama ve kontrol sistemleri aracılığıyla yapmak zorundadırlar.

Bu nedenle etkin bir tekdüzen muhasebe sistemine; gelişmekte olan ülke ekonomilerinin tüm sektörlerinde gereksinim duyulmaktadır. Başka bir

deyişle, işletmelerin muhasebesinde, devlet yönetiminde, sosyal muhasebede, endüstriyel yapıların ulusal ve uluslararası değerlemesinde, projelerde, sektörel değerlemelerde ve ayrıca sermaye piyasalarının değerlemesinde ve vergi sisteminin geliştirilmesinde bu etkin muhasebe sistemine oldukça gereksinim duyulur .

Öncelikle muhasebede tekdüzenleştirme kavramından ne anlaşıldığını açıklayalım. Tekdüzenlilik, genellikle bilgilerin tutarlılığını ve güvenilirliğini arttırmak için muhasebe bilgi sisteminin tüm yönlerinin basitleştirilmesini ve bütünleştirilmesini amaçlar. Tekdüzen muhasebe sistemi, tanım ve kavram standartlarının belirlenmesini zorunlu kılar. Örneğin; veri, süreçleme, tanımlama, toplama ve ölçme ilkelerinin, hesap planlarına ve finansal tablolara ilişkin ilkelerin, bilgileri bütünleşik muhasebe sistemleri ile bütünleştirmeye ilişkin geniyöntemlerin ve bu tür bilgilerin iletilmesine ve değerlemesine ilişkin standartların belirlenmesini zorunlu kılar.

## **II. İŞLEVLER İTİBARIYLA TEKDÜZENLİK**

Tekdüzenlilikde birinci yaklaşımı; kuruluş ister işletme, ister devlet ya da sosyal muhasebe olsun, ilgili branşların ya da belirli işlevlerin incelenmesi oluşturur. İşletme, devlet ve sosyal muhasebenin her üçü de, aynı sosyo-ekonomik verilerle çalışmış olsa bile, kendilerine özgü işlevleri nedeniyle bu verileri değişik biçimlerde kullanabilirler.

### **II.1. İşletme (Şirket) Muhasebesi**

Bilindiği gibi işletme muhasebesi, temel olarak mikro-ekonomik planlama ve kontrolle ilgilidir. İşletme muhasebesi, işletmede karar-almada gereksinim duyulan daha özgün yönetim teknikleriyle- Yöneylem Araştırması vb.- giderek daha fazla ilgilenmektedir. Bununla birlikte, hem yönetim (ya da maliyet) muhasebesi, hem de finansal muhasebe, mikro-ekonomik faaliyetlerle ilgilenmekle birlikte, yönetim (ya da maliyet) muhasebesi ile finansal muhasebe arasında bir ayrımın mutlaka yapılması gerekir. Bilindiği gibi finansal muhasebe, özellikle işletme dışındaki üçüncü kişilerin finansal bilgi gereksinimlerini karşılamaya çalışır. Finansal muhasebe bu nedenle, işletmenin çok yakın geçmişindeki ekonomik faaliyetlerini, geniş bir biçimde tanımlamaya çalışır. Başka bir deyişle, 3. kişilerin yasal bilgi gereksinimlerini karşılamaya çalışır. Oysa yönetim muhasebesi, bilindiği gibi, bu tür yasal zorlamalarla daha az yönlendirilir. Çünkü yönetim muhasebesinin amacı, işlevsel kararların alınmasında gereksinim duyulana bilgileri sağlamaktır. Yönetim muhasebesi, ekonomik gerçeklerle daha yakından ilgilenmek zorundadır. Oysa uygulamada yönetim muhasebesi, geleneksel finansal muhasebeye göre çoğu kez, maalesef çok az bir farklılık gösterir.

Gelirin belirlenmesi, işletme muhasebesinin temel işlevi olmasına karşın, aynı zamanda bu muhasebe; bilançoların normal sunumu ve işletmenin kaynaklarına ve fonların işletme içindeki kullanımına ilişkin bilgilerle de yakından ilgilidir. İşletmenin faaliyetlerini ve kaynakların kullanımını gösteren bir gelir belirlenmesine; sosyal hesapların hazırlanmasında, yönetim raporlamasında, vergilemede ve örneğin yatırım politikasına ilişkin ussal kararların alınmasında gereksinin duyulur.

Bununla birlikte, gelirin ne olduğu ve nasıl ölçülmesi gerektiği, hala muhasebe mesleğinde bir taraftan muhasebeciler arasında, öte yandan iktisatçılar ve istatistikçiler arasında önemli bölünmelere neden olmaktadır. Örneğin; gerçek ya da parasal gelir mi ölçülmeli, sermaye kazançları gelir olarak kabul edilmeli mi? O halde burada bir standardizasyona açıkça gereksinim duyulmaktadır. Gelir ölçümüyle ilgili ve hem muhasebeciler hem de iktisatçılar tarafından büyük ölçüde kabul gören disiplinlerarası bir ilkeye gereksinim duyulmaktadır. Böyle bir ilkenin, kamu ve özel işletmelerin gelirlerinin ölçümünde kullanılması son derece yararlı olacaktır. Bu ilke; işletmelerin gelirleriyle ilgili verileri toplamada, ulusal ekonomik, finansal ve parasal politikaların belirlenmesinde ve ayrıca ulusal (sosyal) muhasebe amaçlarıyla gider tablolarından ilgili verileri belirlemede de yararlı olacaktır.

Bugün açıkça görülen gerçek şudur ki; işletme muhasebesi hem kuramda hem de uygulamada bir bütünlükten yoksundur. Kuram ve uygulamadaki bu tutarsızlık, çoğu kez yürürlükteki uygulamaların bir sonucudur. İşletme muhasebesinde meydana gelen böyle bir tutarsızlık, finansal tabloların karşılaştırılmasını ve değerlemesini son derece güçleştirmektedir. Finansal tabloların karşılaştırılması ve değerlemesindeki bu güçlük; sermaye ihtiyacının belirlenmesini, etkin bütçelerin yapılmasını, işletmenin ve işletmenin içinde faaliyetlerini sürdürdüğü endüstrinin tüm başarısını ve etkinliğini ölçmesini, etkili endüstri ve sektörlerin belirlenmesini ve değerlemesini, ulusal ekonomik planların hazırlanmasını ve güvenilir sosyal hesapların yapılmasını zorlaştırmaktadır. Gelişmekte olan ülkeler için son derece önemli olan bu faaliyetlerin hiçbirisi, öteki disiplinlerden ayrıntılı ve tutarlı düşünce kalıpları alınıncaya kadar iyileştirilemeyeceği gibi, muhasebe ilkelerinin ve uygulamalarının standartlaştırılması sürecine de uygulanamaz.

İşletme muhasebesindeki tekdüzenlik, aynı zamanda işletme kanunlarının standartlaştırılmasıyla da uyumlu olmalıdır. Çünkü muhasebe işlevi ile, sermaye piyasası faaliyetleri, finansman ve sermaye oluşumu arasında temel bir ilişki vardır ve bu nedenle ticari raporlamayı etkileyen kanunların, dipnot düşme ya da açıklama ilkelerinin ve tüm işletme faaliyetlerinin kendilerinin de standartlaştırılması gerekir. Bundan başka, kamuda ya da özel sektörde ister bağımsız olarak çalışan muhasebeciler,

isterse devlet denetimi altında çalışan muhasebecilerin kendileri de, yapacakları faaliyetler nedeniyle yasal bir korumaya gereksinim duyarlar. Sonuç olarak; hem muhasebe mesleğine, hem de standartlaştırılmış muhasebe raporlarına, yasal bir nitelik kazandırılmalıdır.

## **II.2. Devlet Muhasebesi**

Bugün hem sanayileşmiş, hem de gelişen ülkelerde devletin ulusal faaliyetlere yoğun bir biçimde katılması normaldir. Devlet, örneğin; kamu finansmanı ya da mali politika sorumlulukları ve bunların etkin bir biçimde uygulanabilmesi için, doğru (sağlam) muhasebe sistemlerine ve tekniklerine gereksinim duyar. Devlet muhasebesi; kamu sektöründeki tüm alacakların toplanması, ölçülmesi, süreçlemesi, iletişimi, giderlerin, gelirlerin ve ilgili faaliyetlerin kontrolü ve sorumluluğu ile ilgilenir. Kamu sektöründeki faaliyetlere uygulanabilir yöntemlerin ve muhasebe bilgilerinin ve sınıflandırmasının belirgin yönleri -Devletleri işletme muhasebesinde kullanılan tekniklerin, yöntemlerin, kayıt ve raporların yoğun bir biçimde kullanılmasını zorunlu kılmakla birlikte- devlet muhasebesinin, ayrı fakat diğer muhasebelerle karşılıklı ilişki içinde bulunan bir muhasebe dalı durumuna gelmesine olanak sağlar.

Kamu sektöründeki bilgilerin kaydedilmesini, ölçümünü ve süreçlenmesini sağlayan tekdüzen bir muhasebe sistemine;

- i- Öteki muhasebe dallarıyla etkin bir koordinasyonun sağlanması,
- ii- Daha önemli bir sorumluluğun, örneğin; yasal ödeneklere ve bütçe sınırlamalarına uygun düşen bir sorumluluğun yerine getirilmesi, politikada büyük bir etkinliğin sağlanması,
- iii- Yönetimde, planlamada ve politikada büyük bir etkinliğin sağlanması,
- iv- Örneğin; Fonlara ve Birleşmiş Milletler İstatistiklerinin ulusal ve uluslararası karşılaştırmalarına, analizine, değerlemesine ve ölçümlerine büyük bir güvenilirliğin sağlanması amacıyla, oldukça fazla bir gereksinim duyulur.

Devlet işlemlerine ilişkin iyileştirilmiş bir sınıflandırma sistemi, devlet faaliyetlerinin etkinliğini ve şeklini açıkça belirlemek, ulusal ve ekonomik değerlemeler yapmak ve bu faaliyetlerin sosyal muhasebe sistemiyle etkin bir biçimde bütünleşmesini sağlamak için son derece önemlidir. Alacakların çeşitli vergi türleri itibarıyla listelenmesinden oluşan ve giderleri (harcamaları) amaçlar itibarıyla belirten geleneksel sınıflandırma sistemi, çok anlamlı olmayıp, aynı zamanda etkin planlamayı karar almayı, yönetsel ve ekonomik analiz yapmayı da önlemektedir.

Daha iyi bir sınıflandırma sistemi, devletin alacaklarını en iyi biçimde gösterdiği gibi, devletin giderlerini de özellikle ekonomik kategoriler itibariyle sınıflandırmakta ve bu giderlerini de özellikle ekonomik kategoriler itibariyle sınıflandırmakta ve bu giderleri cari ve sermaye kalemleri şeklinde ayırmaktadır. Örneğin; giderleri; mallara ve hizmetlere yapılan cari harcamalar, faiz ödemeleri, sosyal güvenlik harcamaları biçiminde ayırır. Hizmetler aynı zamanda, halk ya da sosyal hizmetler biçiminde işlevsel olarak sınıflandırılmalı ve programlar, faaliyetler ve projeler vb. belirli fonksiyonlar itibariyle daha başka sınıflara ayrılmalıdır.

Bununla birlikte standardize edilmiş iyi bir devlet muhasebe sınıflandırma modeli, bütünleşik bir muhasebe çerçevesinin oluşturulması amacıyla, iyileştirmeye ve düzeltilmeye ihtiyaç gösterebilir. Bununla birlikte, standartlaştırılması gereken sadece sınıflandırma sistemi olmayıp, aynı zamanda verilerin de standartlaştırılması gerekir. Verilerin belirlenip, değerlendirilip, kaydedilip bilgi haline dönüştürülmesi, çoğu kez zor olmakla birlikte, verilerin standartlaştırılması daha yararlı ve gerekli bir işlemdir.

Devlet muhasebesinin yansıtıldığı devlet bütçesi, yıllık finansal programları gösterir. Bu yıllık finansal programların, ülkenin ekonomik kalkınma planının tamamlayıcı bir parçası olması gerekir. Bütçeleme giderek bir karar alma süreci olmakta ve kaynakların ekonomik gereksinmelere ve amaçlara etkili dağıtımını ve uygulamasını sağlayan bir planlama denemesi olmaktadır. Geleneksel devlet bütçelemesinden planlamaya yönelik bütçelemeye doğru her değişim, geleneksel tarihi maliyet muhasebesi standartlarına ve yöntemlerine meydan okumaktadır.

Bütçeleme aynı zamanda, yönetim muhasebesinde kullanılan düzeltilmiş sayısal karar-alma tekniklerini de giderek kullanmaktadır. Bütçeleme, belirli ekonomik işlevlerin, programların ve projelerin maliyetlerini (girdilerini) ve yararlarını (çıkıtlarını) da incelemektedir. Böylece bütçeleme, sınırlı kaynakların olası birçok istekleri yerine getirmek amacıyla, nasıl dağıtılabileceğini değerlemeye çalışır. Bu çeşitli istekleri birbiriyile karşılaştırmak, gerçek ve doğru bir ölçüm yapmak için, standart bilgilere ve standart bir sınıflandırma sistemine gereksinim duyulur. Tutarlı bir karar-alma modeline, belgeye dayanan gerçek girdi ve çıkıtlar dizisi sokulup karşılaştırılmalıdır. Bu tutarlı karar alma modelinde sadece bugünkü ve gelecekteki gelir ve gider akışları gözönünde bulundurulmamalı, aynı zamanda ekonomiyi etkileyen dış etkenler de gözönünde bulundurulmalıdır. Böyle bir süreçleme, şu anda daha fazla tekdüzen muhasebe sistemine ve gerekli yöntemlere duyulan talepleri karşılamada güçlük çeken muhasebeye karşı kuvvetli bir alternatif gösterir.

Muhasebe aynı zamanda, vergilemede de önemli bir rol oynar. Muhasebe sistemi hem vergi sisteminin biçimini, hem vergi politikasını,

hem de vergi yönetimini etkiler. Muhasebenin; en uygun vergileme sistemlerinin belirlenmesinde, daha uygun ve etkin bir vergi politikasının ve yöntemlerinin gerçekleştirilmesine yardımcı olması gerekir. Bir vergi sisteminin etkin yönetimi, muhasebe ilkelerinin temel yapısının geliştirilmesine ve gider indirimleri ve amortisman vb. unsurları içeren muhasebe uygulamalarına bağlıdır. Bundan başka, muhasebede sağlanan bir tekdüzenlik, bilgisayarların vergilemede de kullanımını büyük ölçüde kolaylaştırabilir.

### **II.3. Sosyal Muhasebe**

Üçüncü muhasebe dalını sosyal (ya da makro) muhasebe oluşturur. Bu sosyal muhasebenin amacını, belirli bir zaman aralığında ekonominin, bir bölge ya da sektörün faaliyetlerini ve ekonominin yapısını sistematik ve sayısal olarak açıklamak ve aynı zamanda ekonominin, bölgenin ya da bir sektörün belirli bir andaki aktif varlıklarını ve borçlarını açıklamak oluşturur. Burada; bireyler (ya da hane halkları), işletmeler, kamu kuruluşları ve dış dünya gözönünde bulundurulur. Bu sayısal veriler kümesi; kaydedilir, ölçülür, süreçlenir ve başlıca ulusal varlıkları (örneğin; ulusal varlıkları ve gelirleri) göstermek amacıyla, daha önceden belirlenen çeşitli sistemlere göre birleştirilir, tablolar ve hesaplar halinde birbirleriyle ilişkileri saptanır. Sosyal muhasebedeki endüstri, sektör ya da tüm ekonomi vb. ilgili birimler, işletme ya da devlet muhasebesindeki ilgili birimlerden daha büyüktür.

Ekonomik gelişmenin ölçülmesi, ulusal (hatta uluslararası) ekonomik, parasal ve hazine politikalarının belirlenip birbirleriyle uyumlu kılınması için, sosyal muhasebece kaydedilen hem bireysel hem de kütleli veriler gereksinim duyurulur. Sosyal muhasebece kaydedilen bu bireysel ve kütleli veriler, aynı zamanda, ulusal amaçların belirlenmesinde, ekonomik planlamada, bütçelemede, planlama ve bütçeleme amaçlarıyla gerekli ekonometrik modellerin kurulmasında da önemli rol oynarlar.

Sosyal muhasebedeki tekdüzenlik, oldukça yeterli bir ölçüde gelişme göstermiştir. Aynı zamanda; sektörlere, hesaplara ve faaliyetlere ilişkin sınıflandırma sistemi ile kullanılan yöntemler de birbirleriyle oldukça uyumlu hale gelmiştir. Bununla birlikte, sosyal muhasebede, bir çalışma için devlet ve şirket hesaplarındaki bilgilere gereksinim duyulduğunda, korkunç eksikliklerle karşılaşılır. Buna rağmen, ulusal gelir ve ulusal mamul hesaplarındaki sosyal muhasebe bilgilerinin büyük bir kısmının kaynağını, işletme faaliyetleri oluşturduğunda, üç muhasebe dalının daha kolay bir biçimde ilişkili kılınabileceği açıktır.

Tekdüzenliğe ilişkin belirli bir sorun, verileri değerlendirme ve sayısal hale dönüştürme yöntemleriyle ilgilidir. Soruyu tekrar edelim; ilgili veriler sürekli

aynı şekilde ölçülemediğinde, sınıflandırma planı ne kadar iyidir? Ekonominin tüm düzeylerindeki tekniklerin, yöntemlerin ve verilerin doğruluğunu sağlamak, tüm muhasebelerin en önemli işlevini oluşturur.

Verileri süreçlemede kullanılan bir çok temel teknikler; sosyal, devlet ve işletme muhasebesince ortaklaşa kullanılmakla birlikte, temel yöntemler farklı olabilmektedir. Sosyal muhasebede, piyasa değerleri kullanılmaktadır, fakat sermaye kazançları ve kayıpları belirlenmemektedir. Örneğin; araştırma ve geliştirme giderleri vb. bazı kalemler, gelir hesabına yüklenir. (İşletme muhasebesindeki sermaye hesabına karşı olarak) katma değerler ve geçici ayarlamalar gereklidir ve genel olarak sübjektif kriterleri zorunlu kılan tahminler daha fazla kullanılmaktadır.

### **III. ÖTEKİ EKONOMİK ANALİZLER**

Muhasebe yöntemleri aynı zamanda, ekonomik analizin öteki alanlarında ve politika oluşturmada çok önemli bir rol oynadığı için, tekdüzenliğin kapsamı; sadece adı geçen üç muhasebe dalıyla sınırlandırılmamalıdır.

#### **III.1. Gelişme Planlaması**

Ekonomik gelişme planlaması, kaynak dağıtım sürecinde, muhasebede tekdüzenlik sözkonusu olduğunda, daha etkili ölçüm araçlarını kullanır. Bu ölçüm araçları arasında en önemli olanlarını: Sermaye-Hasıla oranları, dinamik girdi-çıktı analizi ve bölge fiyatlaması oluşturur. Sermaye yatırımları ile gerçek ulusal üründeki olası artış (büyüme) arasındaki ilişkiyi yansıtan Sermaye Hasıla Oranları, ekonomik politika için çok önemli bir rehberlik hizmeti görür. Bununla birlikte, bu oranların kullanımı; sabit aktifler, stoklar ve çıktı gibi kalemlerin birleşimi ve değeri doğru ve dikkatli bir biçimde analiz edilmediği sürece sınırlı kalmaya mahkumdur. Değişik ekonomik ve teknik koşulları yansıtan dinamik girdi-çıktı modelleri, aynı zamanda planlamanın en önemli ögesini oluşturur. Etkinliği sağlamak için, maliyet girdileri ve çıktılarının da standart bir temele dayandırılması gerekir. Maliyet girdi ve çıktılarının, standart bir temele oturtulmasında, tercihen cari piyasa ya da yenileme değeri kriteri kullanılmalıdır. Gölge fiyatlaması da, sanki ekonomide bir pazar dengesi mevcutmuş gibi, üretim faktörlerinin görece kıtlığını ve halkın üretim faktörlerine karşı olan isteklerini göstermek amacıyla çeşitli üretim faktörlerinin fiyatını belirlemeye çalışır. Böylece gelişme planının hazırlanmasında, gölge fiyatlaması en önemli araçlardan birisini oluşturur. Yukarıda sözünü ettiğimiz gelişme araçlarının her üçü için de geçerli olmak üzere, ölçümlemedeki eksiklikler ve tutarsız ya da standart olmayan veriler, gelişmekte olan ülkelerin daha tutarlı (rasyonel) karar almalarını engelleyebilir.

### **III.2. Proje Değerlemesi**

Her plan, faaliyetler dizisinden ya da belirli mamul ve hizmetlerin üretimini zorunlu kılan projeler dizisinden oluşur. Bu projelerin yapılabilişliğinin (fizibilitesinin) değerlemesi ve haklı gerekçelerinin belirlenmesi; geçmiş, şimdiki ve geleceğe ilişkin verilerin geniş biçimde kullanımını ve bu projelerin direkt ve endirekt fayda ve maliyetlerinin ölçümünü zorunlu kılar. Gerekli maliyet-fayda hesaplamaları, ekonomik açıdan gerçekçi niteliklere ve ayna zamanda en iyi şekilde standartlaştırılmış verilere gereksinim gösterir. Her üretim süreci başına; standart işçilik girdileri, direkt hammadde gereksinimleri, enerji, her çıktı birimi başına gerekli fuel oil ve donatım (yerleştirme) maliyetleri vb. ilgili bilgileri birbiriyle uyumlu kılmak için tabloların kullanılması gerekir. Bu şekilde standartlaştırılmış sermaye yatırımları ve işletim (faaliyet) verileri, proje çalışmalarının güvenilirliğini artırır ve aynı zamanda sınıflandırma ve değerlendirme sisteminin kendisinin tekdüzenliğinin daha da kuvvetlendirilmesini zorunlu kılar.

### **III.3. Öteki Sosyo-Ekonomik Analizler**

Muhasebe aynı zamanda; biyoloji, kıtlık, sosyal güvenlik ve insan kaynaklarını geliştirme sorunları gibi, sosyo-ekonomik analizlerde de giderek önemli bir rol oynayacaktır. Bu tür alanlarda yapılacak herhangi bir inceleme, etkin bir maliyet-fayda analizini zorunlu kılar. Bu tür sosyal problemleri çözmeye yönelik programların herbirinin, direkt ve endirekt etkilerini en iyi şekilde ölçmek ve belirlemek için geniş kapsamlı bir tekdüzenliğe gidilmelidir.

## **IV.ÇOK GENİŞ SOSYO-EKONOMİK ANLAMDA TEKDÜZENLİK**

Buraya kadar, sosyal, devlet ve işletme muhasebesi gibi belirli faaliyetlerdeki tekdüzenliğe ilişkin yöntemleri ve kapsamını inceledik. Bununla birlikte bu muhasebe faaliyetleri, birbirleriyle karşılıklı ilişki içinde olup, temel yapıyı oluştururlar. Bu nedenle biz de, birbirleriyle ilgili sistemlerin ve faaliyetlerin hem kuramsal hem de pratik uyumunu sağlamak amacıyla, tekdüzenliği oldukça geniş kapsamlı düşünmeliyiz.

Gerçekten bütünleşik bir muhasebe sisteminin, genel ekonomik davranışlarla ilgili olduğu kabul edilmelidir. Muhasebenin kendine özgü teknikleri, belirli sosyo-ekonomik sorunların çözümünde yardımcı olmaktadır. Böylece muhasebe bir disiplin olarak, ekonomik çevrede dinamik-sayısal bir bilgi sistemi olarak kabul edilmeli ve uygulanmalıdır. Bu bilgi sistemi, ilgili verileri belirler, analiz eder, önemli olanlarını seçer, ölçer, değerler, direkt ve endirekt sosyo-ekonomik maliyetleri ve faydaları bir



rapor halinde ilgililere sunar. Sonuç olarak, bu dinamik sayısal bilgi sistemi, planlamaya olanak sağlar, süreçleri ve faaliyetleri kontrol eder. Tüm bu faaliyetler: yararlılık, doğruluk ve nicelik vb. temel kriterlere göre yapılmalıdır.

## **V. MEVCUT TEKDÜZEN HESAP PLANLARI**

Uygulamada, halihazırda tekdüzen hale getirilmiş hesap planına ilişkin birkaç örnek bulunmaktadır.

### **V.1. Fransız Genel Hesap Planı**

Bu işletmeler için standartlaştırılmış bir muhasebe planı olup, aynı zamanda tüm ekonomik gereksinimler için de kullanılabilir. Bu planın en önemli özellikleri; terminoloji birliği, hesap sınıflarının tekdüzen olması, standart kayıt metodu, değerlemeye ilişkin genel kurallar ve sadece tarihi (fiili) maliyetlerin temel alınmasıdır. Bu plan; finansal yönetimi düzeltip iyileştirmek, sosyal muhasebeye sistematik bilgiler sağlamak ve finansal tabloların düzenlenip sunulmasında işletme ilkelerini standartlaştırmak amacıyla hazırlanıp uygulamaya başlanmıştır. Bu hesap planı, sadece sosyal muhasebeye ve kamu yönetimine pek çok yararlar sağlamakla kalmamış, aynı zamanda, Fransa'nın ulusal ekonomik planlamasına, sektörlerin ve endüstriyel kuruluşların gerekli ekonomik analizleri ve tahminleri yapmalarına, yapısal analizlerin yapılmasına, endüstriyel verimliliğin ölçülmesine ve karşılaştırılmasına ve genel olarak, etkin bir işletme yönetiminin geliştirilmesine de, son derece büyük katkı da bulunmuştur. Birçok eski Fransız müstemlekeleri ve gelişmekte olan çeşitli öteki ülkeler, bu hesap planını, biraz değiştirerek kabul etmişler ve uygulamışlardır.

### **V.2. Alman Genel Hesap Planı**

Bu sistem; Fransız hesap planından, mikro-ekonomik faaliyetlere daha fazla ağırlık vermesi, sosyal muhasebe ya da ekonomik planlama ihtiyaçlarına daha az önem vermesi açısından ayrılır. Bu planın temel amacını, görelî ya da karşılaştırmalı endüstriyel veriler sağlamak oluşturur. Bu sistem, hem standart hesap planını, hem de endüstriyel akış şemasını (muhasebe hesap planıyla bütünleşmiş bir biçimde) göstermektedir. Endüstriyel akış şeması, bir işletmede oluşan tüm faaliyetleri açıkça göstermektedir.

### **V.3. Amerika Birleşik Devletlerinde Tekdüzenlik**

A.B.D.' de muhasebedeki tekdüzenlik, çoğunlukla firma muhasebesi (işletme muhasebesi) konuları üzerinde yoğunlaşmıştır. Örneğin; genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, hesap planı, tekdüzen raporlama,

maliyet sistemi vb. Tüm bunlar; federal kuruluşlar ve bazı öteki endüstriyel kuruluşların gereksinmelerini karşılamak amacıyla belirlenmiştir.

Son yıllarda, Amerikan Hükümeti; maliyet verilerinin karşılaştırılabilirliğini, güvenilirliğini ve tutarlığını sağlamak amacıyla, savunma sözleşmesi amacına yönelik "Tekdüzen Maliyet muhasebesi Standartlarını" yayımlamıştır. Bu standartlar, kuşkusuz öteki kamu ve özel ekonomik sektörlere de uygulanabilir.

Yukarıda belirttiğimiz tekdüzen muhasebe sistemi modellerinden herbiri, gelişmekte olan ülkeler için gözönünde bulundurulması gereken önemli unsurları içermekle birlikte, gelişmekte olan ülkeler için en ayrıntılı, en uygun ve en yararlı hesap planı, Fransız Tekdüzen Hesap Planı'dır.

## **VI. SONUÇ VE ÖNERİLER**

Muhasebedeki tekdüzenliği, ekonomik ve politik zeminlerde eleştirip tenkit edenler, bu sistemin kaba ve esnek olmadığını, aynı zamanda çok pahalı olduğunu ve ayrıca muhasebe kuramını bozacağını iddia etmektedirler. Bununla birlikte muhasebede tekdüzenliği savunanlar ise, bu sistemin daha bütünlük bir muhasebe kuramının gelişmesine olanak sağlayacağını, bilgilerin daha iyi karşılaştırılabileceğini, etkin bir konsolidasyon (birleştirmenin) ve küreselleşmenin sağlanacağını, daha sağlam ve tutarlı ekonomik ve finansal politikaların belirlenmesine olanak sağlayacağını daha etkin bir kontrolün yapılacağını, daha kolay ve kalıcı bir eğitim ve öğretime olanak sağlayacağını belirtmektedirler.

Muhasebedeki tekdüzenliğe ilişkin gerçek bir değerlemede; muhasebenin tüm sosyo-ekonomik süreçlerdeki yöntemlerin ve amaçların, tekdüzen muhasebe sisteminden büyük yararlar bekleyen gelişmekte olan ülkelerin belirli gereksinmelerinin gözönünde bulundurulması gerekir. Aşağıda muhasebede tekdüzenliğin gerçekleştirilip iyileştirilmesine ilişkin bazı öneriler sıralanmaktadır.

### **VI.1. Tekdüzen Muhasebeye İlişkin Gereksinimin Belirlenmesi**

Tekdüzen muhasebeye duyulan gereksinim öncelikle, gözönünde bulundurulana belirli muhasebe dalına, muhasebe bilgilerini kullananların gereksinmelerine ve ilgili ekonomik işlevlere göre analiz edilmelidir. Daha fazla standartlaştırılmış muhasebe verileri; Devlet yönetimi, vergi amaçları, ekonomik planlama, proje değerlendirmeleri, işletme ortakları, finansal kuruluşlar, işletme yönetimi, çeşitli sendikalar ve müşteriler için yararlı olacaktır. Standart muhasebe verileri konusuna, böyle gereksinimler dizisi

açısından bakıldığında, ortak ya da genel özellikler belirlenmeli ve bu özelliklere ya da ilkelere uyulmalıdır.

## **VI.2. Tekdüzenliğe İlişkin Yaklaşım**

Bu yaklaşım; hem ulusal hem de uluslararası düzeyde olmak üzere, tüm sosyo-ekonomik faaliyet türlerine uygulanabilen çeşitli alt bilgi sistemlerinin oluşturduğu bütünlük muhasebe bilgi sisteminde uygulanmalıdır. Bu nedenle tutarlı ve sağlam bir tekdüzenlik, oldukça ayrıntılı ve gerçekçi bir muhasebe kuramı ile muhasebe metodolojisine gereksinim gösterir.

## **VI.3. Tekdüzen Muhasebe Sistemlerindeki Esneklik**

Örneğin; gelişmekte olan ülkeler ile gelişmiş ülkeler arasındaki üst düzeydeki bir esneklik ve değişim, istenen amaçlara zarar vermeden sürebilir. Örneğin, ölçme; farklı ayrıntıdaki sınıflandırma ve değerlendirme modellerinde büyük ölçüde değişebilir. Bundan başka, farklı değerlendirme sistemleri; sahip olunan yetenekler, mevcut veriler, farklı gereksinimler ve ekonomik koşullar nedeniyle farklılıkların (ayrımaların) zorla oluşmasına olanak sağlayacaktır. Devam edebilecek böyle bir farklılık, ulusal ve uluslararası faaliyetlere uygulanabilecek etkin ve gerçekçi bir değerlendirme kriteri ile standart sistemlerin belirlenmesi gereksiniminden uzaklaştırmamalı ya da böyle bir isteği zayıflatmamalıdır.

## **VI.4. Muhasebedeki Değişim Çalışmaları**

Etkin standartlar ve sistemler kurulmadan önce, ilgili tanınmış tüm muhasebe dernek ve birliklerinin, iktisatçılarla, istatistikçilerle, avukatlarla ve devlet yöneticileriyle çok yakın bir ilişkiye girerek, oldukça kapsamlı çalışmalar yapmaları gerekir. Bundan başka bu gibi çalışmaların ya da değerlendirmelerin, fonlar ve Dünya Bankası Grupları gibi uluslararası kuruluşlarla yapılacak işbirliği ve koordinasyonla yürütülmesi zorunludur. Muhasebe sistem, ilke ve standartlarının uluslararası düzeydeki uygulamaları, oldukça üst düzeyde bir teknik yardımı ve bilgi transferini (iletişimini) zorunlu kılar.

## **VI.5. Muhasebe Eğitimi**

Uluslararası muhasebe standartlarının ve ilkelerinin belirlenip yerleştirilmesi; muhasebe eğitimine ilişkin bir metodolojinin ve ders programının geliştirilmesine büyük ölçüde yardımcı olacaktır. Aynı zamanda uluslararası bu muhasebe standartları ve ilkeleri, ekonomik gelişme sürecinde gereksinim duyulan ustalık ve becerileri kuvvetlendirecek ve muhasebe bilgilerinin uluslararası transferini

kolaylaştıracaktır.

Bir sonuç çıkarmak istersek, muhasebecilerin ilgilendikleri farklı boyutlara sahip tüm sosyo-ekonomik faaliyetler için etkin uluslararası muhasebe standartları ile ilkelerini geliştirmeye çok fazla bir gereksinim duyulmaktadır. Böyle uluslararası muhasebe standartlarının benimsenip kabul edilmesi, ekonomik büyümeyi ve gelişmeyi teşvik ederek, kalkınmaya oldukça yardımcı olacaktır.

Sosyal muhasebe, uluslararası standartların geliştirilmesi sonucunda neler yapılabileceğini, daha şimdiden göstermektedir. Örneğin; Birleşmiş Milletler, Ekonomik Birleşme ve Gelişme Örgütü, sağlam ve sistematik sosyal muhasebe sistemlerinin geliştirilmesinde, son derece etkin bir rol oynamaktadırlar (2). Amerika Birleşik Devletleri gibi bazı ülkelerdeki sistemler, bu uluslararası standartlardan ayrılmakla birlikte, modeller büyük ölçüde birbirine benzemekte ve birbirleriyle kolayca karşılaştırılabilmektedir.

Bununla birlikte, muhasebenin tüm alanlarını koordine etmek için, profesyonel ve uluslararası gelişme kurumlarınca da desteklenen uluslararası bir kuruluşa, acilen gereksinim duyulmaktadır. Böyle bir kuruluş, çeşitli ülkelerin muhasebe sistemlerini ve ilkelerini, birbiriyle daha uyumlu kılarak, muhasebeyi, ekonomik kalkınma sürecinde daha etkin işlev gören bir disiplin durumuna getirecektir.