

AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİNDE SERBEST HESAP MÜTEHASSISLIĞI MESLEĞİ

Yazan : **RUSSELL G. DAVY**
P.H.B., M.B.A., C.P.A. Assistant
Professor, New-York University

Çeviren: Dr. Cumhuriyet **FERMAN**

C.P.A. harfleri, Certified Public Accountant, yani Serbest Hesap Mütahhassısı'nı ifade etmek için kullanılır. A.B.D. de bu unvanın kullanılması hakkı, kanunen muayyen bazı meslekî tahsil ve staj şartlarını haiz olup bir takım imtihanlardan geçmiş bulunan kimselere hasredilmiştir. Bu meslekî şartlar, ifa edilecek âmme hizmetlerinin ışığı altında tesis olunmuşlardır. Binaenaleyh, bizatihi şartların münakaşasından evvel, bu hizmetlerin mahiyeti hakkında izahat vermek yerinde olacaktır.

C.P.A. Tarafından Görülen Hizmetler

C.P.A. lar, muayyen bir meslekî topluluğa mensup olmak haysiyetiyle kendilerini, aşağıdaki hizmetlerin ifası mevzuunda umumun istifadesine arzylemiş bulunmaktadırlar.

- I — Muhasebe sistemlerinin kurulması,
 - II — Tediye vasıtaları, sermaye ve faaliyet bütçelerinin hazırlanması,
 - III — Muhasebe defterlerinin revizyon ve murakabesi; bu revizyon ve murakabeye müsteniden bilânço ve kâr-zarar cetvelinin ihzarı,
 - IV — Vergi ile alâkalı mevzularda istişarî rey beyanı ve her türlü vergi beyannamelerinin ihzarı,
 - V — Maliyet masrafları, fiatlar ve kâr mevzuunda müteşebbisler için hususî istişare hizmetlerinin ifası,
 - VI — Hususî mahiyetteki araştırma ve tahlillerin icrası,
- Bu hizmetlerden her birini teferruatlı bir şekilde ele alalım :

I — Muhasebe Sistemlerinin Kurulması :

Serbest hesap mütahhassısı, ilk olarak müşterisinin ne şekilde bir

malî ve iktisadî bilgi istediğini; bu bilgiyi ne kadar sık arzu ettiğini ve bu şekilde bir bilginin sağlanması için ne miktar masraf yapmağa hazır olduğunu bilmek; ikinci olarak da, kurulacak muhasebe sistemini işletecek yeter sayıda yetişmiş insanın bulunup bulunmadığını tahkik etmek zorundadır. C.P.A kafasında, müşterisi için mükemmel bir maliyet muhasebesi sistemi inşa edebilir. Şayet müşteri şu veya bu sebeple böyle bir sistemi istemezse, o zaman C.P.A'nın daha basit bir sistem kurması gerekir. Müşteri ister büyük bir teşebbüs, ister Devletin muayyen bir dairesi, isterse küçük bir teşebbüs sahibi olsun, son söz daima ona aittir. Tabiatıyla, C.P.A. nın müşterisi için kuracağı sistem ne olursa olsun, Gelir Vergisi Kanunu ve diğer kanunlarla istenilen hususların asgarî ölçüde de olsa sağlanması icabeder.

Serbest Hesap Mütchassısı, çeşitli muhasebe sistemlerinin temellerine, fayda ve mahzurlarına olduğu kadar onların muhtemel işletme masraflarına da aşına bulunmalıdır. Bir sistemin belli başlı faydalarının realize edilebilmesi için C.P.A. nın lüzumlu elâstikiyete malik olması, müşterinin şahsî ihtiyaçlarına göre bir sistemi değiştirebilmesi ve eğer zaruri ise, masraftan tasarruf veya sair sebepler altında bir sistemin bazı karakteristik taraflarını ihmal edebilmesi lâzımdır. Hangi muhasebe sistemi olursa olsun, C.P.A. müşterisi ile, kendisi tarafından zaman zaman harici bir "murakabe"nin yapılması mevzuunda istişarelerde bulunmalıdır. Bu sayede, bütün memurların dürüst bir şekilde faaliyette bulunmaları hususu çifte kontrole tâbi olacaktır. Bu murakabe hizmetinin mahiyeti, III. cü paragrafta daha teferruatlı bir şekilde münakaşa edilecektir.

II — Tediye Vasıtaları, Sermaye ve Faaliyet Bütçelerinin hazırlanması :

Müşteri malî plânlama mevzuunda yardıma muhtaç olabilir. Bu bilhassa, faaliyeti mevsimlik olan bir teşebbüs için variddir. C.P.A. tahsil ve tecrübe sayesinde malî prognozlar yapacak bir şekilde yetişmiştir. Bu malî prognozlar :

Tediye vasıtaları için :

1 — Tediye vasıtaları ile ilgili bütün hasılat ve masraflar aksettirdikten sonra ay sonu itibariyle tahminî kasa mevcudunu,

2 — Kısa vâdeli ticarî kredi veya banka istikrazlarının lüzumlu olacağı aylarla, mezkûr kredi veya istikrazların miktarlarını ve bunlara ait masrafları,

aksettirecek şekilde düzenlenir.

Sermaye için :

- 1 — Fizikî yıpranma veya iktisaden kıymetten düşme dolayısıyla ikame edilecek sabit değerlere ait masrafları,
 - 2 — İş hacminin genişlemesi dolayısıyla tesis ve makinelere ait tevsi masraflarını,
 - 3 — 1 ve 2 nci maddeler dolayısıyla tesis ve makinelere yapılacak munzam yatırımların kâr üzerine (kasadaki tediye vasıtalarına olduğu kadar) tesirini;
- gösterecek tarzda tanzim edilir.

Faaliyet içinse :

- 1 — Gelecek yıla ait takdirî kârın :

- A) Satış hacmindeki kemnî ve kıyemi artış ve eksiliş tahminleri;
 - B) Ve diğer bütün masraflardaki artış ve eksilişlerin tahmini ile kasa bütçesi bakımından munzam nakdî borçlanmalara ait masraflar;
- Kapital bütçesi zaviyesinden de tesis ve makinelere yapılan munzam yatırımlardan mütevellit amortisman masrafındaki artış nazarı itibare alındıktan sonra; tayinini sağlayacak tarzda düzenlenmesi yoluna gidilir.

III — Muhasebe Defterlerinin Revizyonu ve Bilânço ile Kâr-Zarar Cetvelinin İhzarı :

C.P.A.in başlıca faaliyetini, revizyon ve murakabe teşkil eder. Kendileri çeşitli alâkalılar tarafından muhtelif teşebbüslere davet olunurlar ve mevcut hesaplar, maddî kontrol, üçüncü şahısların yazılı beyanı, teşebbüse ait ticarî muamelâtın vesikalarının asıllarının tetkiki, ve bu muamelâtın defter kayıtlarının doğruluk derecelerinin tayini ve benzer usullere başvurmak suretiyle ilgili teşebbüslerin muayyen bir tarihteki mevcutları, borçları ve sermayeleri ile gene muayyen bir devreye ait olup da aynı tarihte sona ermiş bulunan muamelelerinin neticelerini hesaplamaları istenir. Bu kontroller, umumî bir kabule mazhar olup devamlı bir şekilde uygulanan muhasebe ve revizyon prensiplerinin ışığı altında yapılır. Bu prensiplerden vaki olacak inhirafların, C.P.A.ler tarafından alâkalılara verilen raporlarda açıklanması icabeder.

Kendilerine yukarda âtıfta bulunduğumuz umumî bir kabule mazhar olup da devamlı bir şekilde uygulanan muhasebe ve revizyon prensipleri, C.P.A.lerin meslekî cemiyeti olan millî Amerikan Muhasebeciler Enstitüsünce (American Institute of Accountants) yayımlanmış bulu-

nan muhtelif araştırma bültenlerinde neşredilmiş prensiplerdir. Amerika Birleşik Devletlerindeki malî tahlil ve murakabe prensiplerinin başlıca müdafi ve muhafızı işte bu teşekküldür. Amerikan Muhasebeciler Enstitüsü (A.I.A.) nce tasvip olunan kaideler, kanun kuvvetini haiz değildirler, ancak bu kaidelerden ayrılan C.P.A.ler raporlarında bunun sebebini zikretmek suretiyle alâkalıların lüzumlu tefsirlerde bulunmalarını sağlamak zorundadırlar.

Amerika'da mevcut çeşitli Devlet daireleriyle vergi alan âmme makamları, kendileriyle münasebette bulunan hakiki ve hükmi şahısların takip mecburiyetinde oldukları bir takım muhasebe prensipleri vaz'etmişlerdir. Aslında bu prensipler, A.I.A. tarafından benimsenmiş olan prensipleri aşmaktadır. Bu halin tabii bir neticesi olarak adı geçen Devlet makamları, mevcut farklılıkları ortadan kaldırmak için A.I.A. ile devamlı surette istişarelerde bulunmaktadır. Müşterileri adına bu Devlet dairelerine malî raporlar tanzim edip sunmak mevkiinde bulunan C.P.A.ler, malî rapor tanzimi bakımından mezkûr âmme makamlarının prensipleri ile A.I.A. inkiler arasındaki farkları bilip takdir eylemek zorundadırlar.

Revizyon ve murakabelerin C.P.A. ler tarafından, umumî bir kabul ve tatbika mazhar olan muhasebe ve revizyon prensipleri (Meselâ, C.P.A.lerin meslekî teşekkülü olan A.I.A. tarafından benimsenenler gibi) dahilinde yapıldıklarını söylemiştik. Bu prensiplerin büyük bir kısmı aynı zamanda Devlet daireleri ve vergi alan makamlarca da kabul edilmiş vaziyettedir. Bu çeşit âmme uzuvlarına ait başlıca misâller: Securities and Exchange Commission (Eşam ve Tahvilât Komisyonu), The Federal Communications Commission (Federal Münakale Komisyonu), The Civil Aeronautics Authority (Sivil Havacılık Dairesi) ve diğerlerinden ibarettir. Malî raporlar ister hissedarlara, bankalara, kredi analizi yapanlara, şirket idarecilerine, âmme makamlarına; isterse de diğer alâkalı şahıslara sunulmak için tanzim edilmiş olsun, C.P.A.lerin, bütün lüzumlu revizyon ameliyelerinin yerine getirildiğini tebarüz ettirmeleri, bu şekilde bir kontrol vaki olmamışsa önemli kalemler hakkında yapılmış olan diğer kontrollerin nelerden ibaret olduğunu dikkatli bir şekilde izah eylemeleri lâzımdır. Bu, üçüncü şahısların himayesi bakımından zaruridir. Şayet C.P.A.ler, bilânço ve kâr-zarar hesaplarındaki bütün önemli kalemleri makul bir şekilde kontrol edememek, veyahut da yapmağa muvaffak olamadıkları kontrolleri açıkça belirtmemek yüzünden raporlarını okuyan kimseleri yanlış yola sevkeedrlerse kendilerini hukukî takibata ve meslekî statülerini zayi etme tehlikesine düşürmüş olurlar. Mezkûr cezalar tabiatıyla bütün serbest meslek mensupları için caridir.

C.P.A.lerin revizyon ve murakabe işi ile alâkalı bu kısma son verirken onlardan bu hizmeti isteyenlerin kimler olduğunu zikretmekte veyahut da, C.P.A.lerin hazırlıyacakları malî vesikalarla kimlerin ilgilendiklerini söylemekte fayda mülâhaza ediyoruz.

1 — **Hususî teşebbüslerle Devlet teşebbüslerinin sahip ve idareci-leri** : Memurlarının müsmiriyet ve dürüstlük derecesini kontrol etmek gayesiyle bu gibi vesikalara ilgi duyarlar. Devlet ve büyük hususî teşebbüsler ekseriya bu maksadı temin için kendi kontrolörlerini kullanırlar.

2 — **Potansiyel hissedarlar (Sermayedarlar)** bir işletme cüzütamının gerçek malî durumunu bilmek gayesiyle alâka hissederler. Güvenilir blânço, kâr-zarar hesapları ve raporlar, mazinin takdiri ve istikbalin plânlanması bakımından bir "Sine qua non" durumundadır. Bu gibi vesaikin yokluğu sınaî tekâmüle pekâlâ mâni teşkil edebilir.

3 — **Kredi müesseseleri (Ticaret Bankaları vesaire)**, müstakbel müstakrizlerin kredi alabilme kabiliyetlerini ölçmek maksadiyle ilgilenirler.

4 — **Memurlar ve diğer ortaklar**, kâra iştirak esasının hâkim olduğu şirketlerde bu gibi vesikalarla ilgilenirler. Şirkete davet edilmiş olan C.P.A. in faaliyeti alâkalı bütün taraflar için memnuniyeti mucip olabilir.

5 — **Devlet Daireleri** arasında, meselâ kamyon, demiryolu, ve otobüs nakliye şirketleri ile gaz, elektrik ve su kumpanyaları gibi muayyen bir nizama tâbi olan bazı sanayi kollarından; menkul kıymet borsasına kayıtlı olan şirketlerden ve diğer teşebbüslerden, devrî, malî raporlar istemek durumunda olanlar da C.P.A.lerin faaliyeti ile ilgilenirler.

IV — Vergi mevzuları ile alâkalı istişare ve her nev'i vergi beyannamelerinin ihzarı :

Tam mânasiyle gelişmiş olan memleketlerde vergiler o kadar ağırlaşmıştır ki, iş adamlarının, vergi bakımından hasıl edeceği tesirleri dik kate almaksızın mühim bir harekette bulunmaları imkânı kalmamıştır. Bu mevzularda daima C.P.A.lere başvurulmakta; onların tahsil ve tecrübe durumları dolayısıyla yüksek derecede bir ihtisasa sahip oldukları kabul edilmektedir.

Aynı şekilde, vergi beyannamelerinin hazırlanması için de C.P.A.lerin istişare ve rehberliğinden faydalanılmaktadır. Bu, gayet tabii ve mantikî bir haldir; Çünkü, vergi beyannameleri bir çok muhasebe mefhumları ihtiva eylemektedir; Sonra da C.P.A., işletmenin defterlerini

kontrol etmek suretiyle onunla ilgili malî vakıalar hakkında zaten evvelden bilgi edinmiş vaziyettedir.

V — İdarecilere maliyet masrafları, fiatlar ve kârlarla ilgili olarak sağlanan hususî istişare hizmetleri :

Amerika'daki teşebbüs sahipleri ile idarecileri, aşağıdaki meselelerin halli için artan bir şekilde C.P.A.lerin istişarî reyine başvurmaktadır :

1. İşletmelerin, masrafları karşılayabilmek için erişmeleri lüzumlu satış hacmi, veya yeteri kadar kâr elde etmek;
2. Her mamûle ait olmak üzere masrafların gelirlere müsavi olduğu nokta ile kâr durumunu hesaplamak;
3. Bir fabrikanın muayyen istihsal ünitesine, perakende satış yapan bir mağazanın bir departmanına, ve bir satış sahasının muayyen bir kısmına ait müsmiriyet veya ademimüsmiriyetin bulunması;
4. Mevsimlik dalgalanmaların azaltılması imkânlarının tayini;
5. El işi yerine yeni makinelerin ikamesi için gerekli mübayaa kararının verilmesi;
6. Umumî masrafların dağıtılmasını temin zımında "tenzilâtli satış" imkânının araştırılması bakımından istişarî rey beyanı,
7. V.s., V.s.

Bu meseleler, muhasebe ile okadar yakından ilgilidir ki, bunlar hakkında, her gün artan bir şekilde C.P.A.lere danışılmasına şaşmamak lâzımdır.

VI — Hususî araştırma ve tahliller :

C.P.A.lere yukarda zikredilenlerden başka hususî mahiyette daha bir çok meselelerin halli için başvurulur. Meselâ :

- 1 — İstihsal, satış ve idare işlerine dair standartlar vaz'ı,
- 2 — Teşvik edici ücret sistemleri,
- 3 — Müflis firmaların reorganizasyonu için plânlar,
- 4 — Emlâk ve tesislerle alâkalı işler,
- 5 — Filyallerle şubelere ait konsolide bilânço ve kâr-zarar cetvellerinin tanzimi,
- 6 — Büro ve fabrikalara ait idarî teşkilâtın, iktisadîliğin temini maksadiyle gözden geçirilmesi;
- 7 — V.s., V.s.

C.P.A. olmak isteyenlerde bulunması lâzımgelen vasıflar :

Muayyen bir mesleğe ait esaslar o şekilde vaz'edilmelidir ki, bu mesleğe intisap etmek isteyen herkesin, meslekle alâkalı meseleleri ma-

kul bir rekabet çerçevesi içerisinde ele alabilmeleri imkânı sağlanabil-
sin. Bu gün A.B.D. nde, yukarda "C.P.A.'ler tarafından ifa edilen
hizmetler" başlığı altında münakaşasını yaptığımız meselelerle uğra-
şabilecek ehliyetteki gençlerin mesleğe kabul edilmeleri için lüzumlu
olan şartların sayısı arttırılmış bulunmaktadır. Halen A.B.D. nin muh-
telif eyaletlerinde, C.P.A.lik imtihanı ile ilgili şartlar aynıdır. Bu imti-
handa muvaffak olmak için tayin edilen numaranın en az % 75 ini al-
mak şarttır. Buna mukabil, tahsil ve C.P.A. stajyerliğine ait ölçüler, her
eyalette başka başkadır. Burada, Amerika Birleşik Devletlerinde yük-
sek standart ölçülere sahip olan Newyork eyaletinin durumu münakaşa
edilecektir.

Tahsil :

Kabule şayan bir fakültenin muhasebe kolundan alınmış diploma.

Tecrübe :

C.P.A. firmalarında elde edilmiş üç yıllık bir tecrübe.

İmtihanlar :

1 — Muhasebe teorisi	3,5 saat
2 — Ticaret Hukuku	3,5 saat
3 — Revizyon teorisi	3,5 saat
4 — Tatbikî muhasebe	9 saat

1 ve 2 sayılı imtihanlara, Üniversiteden mezun olunduğu vakit gi-
rilebilir. 3 ve 4 sayılı imtihanlara ise, ancak C.P.A. firmaları ile çalışıla-
rak elde edilecek üç yıllık tecrübe devresinden sonra girmek kabildir.
İmtihanlar, C.P.A. imtihan heyetlerince yapılır. İmtihanlar her eyalette,
her sene Mayıs ve Kasım aylarında açılır. İmtihanlar Amerikan Muha-
sebeciler Enstitüsü tarafından hazırlanır ve 48 eyaletin hepsinde uygu-
lanır.

Meslekî Cemiyetler

Amerikan Muhasebeciler Enstitüsü, (American Institute of
Accountants) millî C.P.A. cemiyetidir. Aylık olarak "Journal of Account-
ancy" isimli dergiyi yayınlar, muhtelif komiteleri vasıtasıyla araştırma-
lar yapar ve vardıkları neticeleri yayınlar, C.P.A. lik imtihanlarını ya-
par ve âzalarını kanunî merciler önünde temsil eder. Azalarının sayısı
takriben 20.000 kadardır.

Ayrıca her eyaletin kendine mahsus bir **C.P.A. Cemiyeti** vardır, ve
eyalet cemiyetlerinden bir çoğunun da kendi neşriyatları mevcuttur. Aza
olabilmek için C.P.A.lik ruhsatnamesine sahip bulunmak şarttır. Eyalet

cemiyetleri âzalarına, müşterek meseleler hakkında toplanıp konuşmak imkânları sağlarlar ve onların asıl millî dernek olan A.I.A. sinesinde mesleğe daha geniş ölçüde hizmetlerde bulunmaları için eğitim merkezleri rolünü ifa ederler.

Diğer Muhasebe Cemiyetleri

Maliyet Muhasebecileri Millî Cemiyeti - (National Association of cost Accountants) : Bu cemiyette azalık, maliyet muhasebesine karşı alâka duyan herkese açıktır. Aza olmak için C.P.A.lik ruhsatnamesine malikiyet şart değildir. Bu cemiyet kendi sahasında fevkalâde iyi araştırma ve eğitim faaliyeti göstermektedir. Aylık bir dergi ve peryodik araştırma bültenleri yayınlar.

Amerikan Muhasebe Cemiyeti (American Accounting Association) Bu cemiyet, Üniversite Muhasebe Hocalarının millî derneğidir. Bu cemiyet de, muhtelif komiteleri vasıtasıyla araştırma yapar ve üç aylık bir dergi ile araştırma neticelerini yayınlar.

Ayrıca bir **Dahilî Murakıplar Enstitüsü** (Institute of Internal Auditors) ile bir **Belediye Muhasebecileri Cemiyeti** (Association of municipal accountants) vardır.

Bu çeşitli muhasebe cemiyetlerinin yayınlarını, abone yazılmak suretiyle âza olmayanlar da âzaları gibi tedarik edebilirler.

C.P.A.ler için mevcut olan imkânlar

Bir genç, C.P.A. unvanını aldıktan sonra, mesleğine aşağıdaki yollardan her hangi birine uymak suretiyle devam edebilir :

1 — Bir C.P.A. firmasında memur olarak kalır, ve firma içersinde yüksek bir mevkie yükselmek veya ortak olmak için gayret sarfedebilir.

2 — Kendi hesabına C.P.A.lik yapabilir, yahut

3 — Hususî sektörde veya Devlet dairelerinde muayyen hizmet yıllarından sonra malî bir icra mevkiine yükselmek ümidiyle memuriyet arayabilir, veyahut da

4 — Tedris hayatına atılabilir.

C.P.A. unvanına erişmek, bir genç için büyük bir merhaledir, fakat sonraki terakkisi esas itibarıyla kendisine - kendi kendini bir meslek adamı olarak devamlı surette yetiştirme hassasına - ve bir de şahsiyetine, üçüncü şahıslarla geçinme kabiliyetine ve karakterine bağlıdır.

NETİCE

Serbest Hesap Müttehassıslığı Amerika Birleşik Devletlerinde harikulâde bir gelişme kaydetmiştir. Meselâ, Amerika Birleşik Devletlerinde, 1910 da sadece 1.712 C.P.A varken bugün 51.000 i aşmıştır.

Yukarda tasvir ettiğimiz hizmetlerin, Amerikan iş âlemi tarafından artan bir şekilde talebi, bu hızlı gelişmenin sebebini teşkil etmiştir.

Yazarın yaptığı bir tetkik, Türkiye'de, Amerika'da anlaşıldığı mânâda, kabul ve icra şartlarıyla C.P.A.lik mesleği mevcut değildir. Bunun neticesi, memleketin gelişmesini yavaşlatma şeklinde tecelli ediyor. Memleketin ihtiyacı, bir hizmet imkânı hazırlamış bulunuyor. Hizmet edebilmek de, temelli bir tahsilden sonra yıllarca süren ihtisaslaşmış bir çalışma mânâsına gelir. Bununla beraber muhayyile, sabır ve bu enteresan işe karşı kalpten sevgiye sahip olanların mükâfatı büyüktür. Yeni serbest Hesap müttehassıslığı mesleğinden başka iyi bir şekilde yetişmiş, tahsilli ve tecrübeli muhasebecilere muhtaç bir çok devlet memuriyeti, serbest sahadaki bir sürü işlerle tedris işi mevcuttur.

Muhasebecilere, âmme sektörü ile hususî sektördeki murakıplara, kontrolörlere, bütçeyi yürütenlere ve diğerlerine olan büyük ihtiyacı karşılamak için Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesinde bu sene özel bir Muhasebe Mektebinin açılması hususu plânlanmıştır. Bu işin teferruatı üzerinde çalışılmaktadır.

Ayrıca, alâkalı bir çok kimselerin - İlim adamları, Devlet memurları ile hususî sektör mensupları - iştirakiyle, Türkiyede C.P.A. mesleğinin esaslarını koyacak olan bir Serbest Hesap Müttehassıslığı Kanun tasarısı hazırlanmıştır.

Temenni edilir ki bu başlangıçlar meyva versin ve büyük memleketinizin daha fazla kalkınmasına iştirak eden munzam bir âmil olsun.