

ÇAĞDAŞ MUHASEBE ANLAYIŞI VE GELİŞMİŞ ÜLKELERDEKİ MUHASEBE UYGULAMALARI

Prof. Dr. Hüseyin ÖZGEN*

1. GİRİŞ

Muhasebe, işletmelerin geçmiş dönemlerine ilişkin ticari, sınai ve ekonomik olayları birtakım belgelere dayanarak tespit ve kayıt etme tekniği olma niteliğini çoktan aşmış bulunmaktadır. Bugün muhasebe, aynı zamanda işletme yönetiminin ihtiyaç duyduğu, gerek işletme içi ve gerekse işletme dışı bilgileri derleyerek etüd eden, yorumlayan ve bunları kolay anlaşılabilen finansal tablo ya da raporlar halinde firma yöneticileri, pay sahipleri ve diğer işletme dışı grup ya da kişilere sunan bir dizi faaliyetlerden oluşmaktadır. Bu yönüyle muhasebe, gelişmiş batı ülkelerinde, hem ülke ekonomisi ve hem de işletme yönetimi açısından ekonomik sistemin akışını düzenli bir şekilde sağlayan vazgeçilmez bir sistem olarak karşımıza çıkmaktadır.

Türkiye'de de ülke ekonomisinin büyük bir dinamizm kazanıp, sanayileşme ve dış pazarlara açılma konusunda önemli mesafelerin alınmış olması, muhasebeyi tıpkı gelişmiş ülkelerde olduğu

(*) Çukurova Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü Başkanı.

gibi, bir yandan firma yöneticilerinin planlama, kontrol ve karar alma işlemlerinde bilgi kaynağı olarak yardımcı olan çok önemli bir yönetim aracı haline getirirken; diğer yandan da serbest piyasa ekonomisi içerisinde faaliyet gösteren ve yaşayan işletme dışı grup ya da kişiler için aydınlatıcı ve yol gösterici olma konusunda başlıca bilgi kaynağı haline getirmiş bulunmaktadır. Tüm bu gelişmeler, muhasebenin ve dolayısıyla bu işi yapan meslek mensuplarının önemini artırmış ve muhasebecilik mesleğini toplumda geçerli mesleklerden birisi haline getirmiştir.

Bu çalışmada, gelişmiş batı ülkelerindeki muhasebe uygulamaları özellikle işletme yönetimi açısından ele alınarak genel hatlarıyla sunulacak ve analiz edilecektir. Bilindiği gibi, gelişmiş batı ülkelerindeki muhasebe uygulamaları çok geniş boyutlu olup, bunun ne bir sempozyum ve ne de böyle bir çalışmayla tümüyle ele alınması mümkün değildir. Bu nedenle, bu ülkelerdeki muhasebe uygulamalarının sadece belirli bir kesiti, kısaca gelişmiş ülkelerdeki muhasebe uygulamalarının yönetimle ilgili yönüne burada değinilecektir. Özellikle ABD'deki muhasebe uygulamalarının kapsam itibarıyla nasıl ve hangi ölçüde yerine getirildiği takdim edilerek, ülkemizdeki mevcut muhasebe uygulamalarına yönelik bazı tespit, değerlendirme ve öneriler yapılacaktır.

2. ÇAĞDAŞ MUHASEBE ANLAYIŞININ TANIMI, EKONOMİDEKİ YERİ VE ÖNEMİ

Gelişmiş batı ülkelerindeki muhasebe anlayışı, geçmişteki ekonomik ve finansal olayları birtakım belgelere dayanarak sadece kaydetmekle yetinmez; aynı zamanda işletmelerin amaçlarına ulaşmalarında etkili rol oynayan önemli bir yönetim aracı olarak bir görev ifa eder. Tarihsel gelişimi içerisinde muhasebe, mali sonuçlar yaratan ekonomik olay ve faaliyetlerin tespit edilmesi, toplanması, defterlere kaydedilmesi ve yorumlanması olarak başlangıçta ele alınmıştır. Öte yandan, işletme içi ve işletme dışı çevre şartlarındaki hızlı değişim ve gelişmeler, muhasebeye değişik bir görünüm ve nitelik kazandırmıştır. Günümüzde işletmelerin değişik kademelerinde görev alan yöneticiler, muhasebeyi etkili bir yönetim aracı olarak kullanmaktadırlar. Bir yandan, ülke içinde gelişen ekonomik ve sosyal şartlar, uluslararası ekonomik ilişkiler, yatay ve dikey bütünleşmeler, yabancı ülke işletmeleriyle ortak çalışmalar ve teknolojiadaki hızlı değişim ve gelişmeler, işletmelerin iş ha-

cimlerini her bakımdan aşırı ölçüde artırmış ve karmaşık bir hale getirmiştir. Öte yandan, kitle iletişim olanakları, ulusal ve uluslararası demokratik yaşamdaki iyileşmeler, doğu-batı blokları arasındaki yumuşama ve ekonomik ilişki kurmakta aşırı istekli bulunan doğu bloku ülkelerinde meydana gelen sosyal, siyasal ve ekonomik gelişmeler, özellikle dış pazarlara yönelik ekonomik politikalar izleyen ülkelerdeki işletme yöneticilerinin işlerini daha da karmaşıklarıştırmış ve dolayısıyla onları daha kapsamlı, daha yararlı, istenilen zamanda daha sağlam ve güvenilir bilgiler bulmak zorunda bırakmıştır. İşte bu nedenle gelişmiş ülkelerdeki muhasebe anlayışı, sürekli olarak değişmek ve kendini yenilemek ihtiyacını duymaktadır. Böylece gelişmiş ülkelerde söz konusu ihtiyacı karşılayan ve gerçekleştiren çok güçlü ve etkili muhasebe örgütleri ortaya çıkmıştır. Özellikle A.B.D.'de sözü edilen muhasebe anlayışı, bir yandan yeminli muhasebe uzmanları (CPA'lar) ve bir yandan da yeminli muhasebe yönetimi uzmanları (CMA'lar) tarafından çok güçlü muhasebe örgütlerinin şemsiyesi altında yerine getirilmektedir.

Muhasebe uygulamalarındaki gelişmeler, genellikle tüm gelişmiş ülkelerde başlangıçta finansal ve vergi muhasebesi şeklinde oluşmaya başlamıştır. Daha sonra, ticari, sınai ve ekonomik şartlar zorladıkça, önce «maliyet muhasebesi» ve daha sonra da «yönetim muhasebesi» uygulamaları, muhasebe sistemlerinin birer ayrılmaz parçası olarak uygulamaya girmiş bulunmaktadır.

Bugün gelişmiş ülkelerde muhasebe, artık firmadan firmaya yalnızca geçmişte meydana gelmiş mali nitelikli olayları ya da vergiye konu geliri tespit etmek amacıyla kullanılan bir sistem olmak dışında, aynı zamanda işletme içi çevreyle ilgili tüm grup ve kişilerin yoğun bir şekilde kullandıkları bir planlama ve kontrol aracı olma niteliğine ulaşmıştır.

Bugün gelişmiş ülkelerde, muhasebenin bir yönetim aracı olarak işletmelerin planlama ve kontrol işlemlerinde kullanılması, tıpkı genel muhasebe ve vergi muhasebesi uygulamaları gibi yaygınlaşmış bulunmaktadır. «Yönetim Muhasebesi» adı verilen bu uygulamalar, muhasebe sistemi içerisinde «bir bütünü tamamlayan ayrılmaz parçalar olma» özelliğine sahiptir.

Vergi mükellefi-vergi idaresi arasındaki tartışma, işçi-işveren ilişkilerindeki anlaşmazlık ve ücret uyuşmazlıkları, menkul değerlerin alım-satımının yapıldığı borsalardaki tartışmalar, kredi alan

kuruluşlar ile kredi veren kuruluşlar arasındaki uyuşmazlıklar, şirketlerin ortalama yaşam sürelerinin kısa olması, özel sektör işletmelerinin vergi kaçakçılığı ve aşırı kâr sağlamakla suçlanması, v.b. sebeplerle ekonomik ve sosyal yaşamda ortaya çıkan tatsız olayların temelinde bilgi eksikliği yatmaktadır. Söz konusu bilginin sağlanması da ancak muhasebe aracılığıyla mümkün olabildiğine göre konunun ne kadar önem taşıdığı açık şekilde ortaya çıkmaktadır.

3. MUHASEBECİLİK MESLEĞİNİN OLUŞUMU VE BİR PROFESYONEL MESLEK OLARAK MUHASEBECİLİK

3.1. Muhasebecilik Mesleğinin Oluşumu

Bugünkü çağdaş anlamdaki muhasebe uzmanlığı mesleği, 18 ci yüzyıldan itibaren sanayileşme sürecindeki gelişmeye paralel olarak İngiltere'de ortaya çıkmıştır. Daha sonra A.B.D., Almanya ve Fransa gibi gelişmiş batı ülkelerinde örgütlü bir şekilde icra edilmeye başlamıştır. Böylece düzensiz ve dağınık bir şekilde yerine getirilen finansal ve muhasebe hizmetleri ile vergi muhasebesi işlemleri, örgütlenmiş kurumlar aracılığıyla daha etkin bir şekilde gerçekleştirilebilmiştir.

Muhasebecilik mesleğinin oluşumu, İngiltere'de 18 ci yüzyılın ortalarında, A.B.D.'de 1900'lü yılların başında, Almanya'da 1928 yılında ve Fransa'da ise 1940'lı yıllardan bu yana örgütlü bir şekilde ele alınmış ve kurumlaşmaya gidilerek yıllardan beri hayata geçirilmiş bulunmaktadır. Bu uygulamalar sonucunda sözü edilen ülke ekonomilerine gerek makro gerekse mikro açıdan büyük bir canlılık ve dinamizm gelmiştir.

Bu ülkelerdeki muhasebe uygulamaları, başlangıçta finansal ve vergi muhasebeleri şeklinde oluşarak bu meslek mensuplarının faaliyet konusunu teşkil etmekle birlikte, genel hatlarıyla incelendiğinde, göze batan en önemli özelliklerden birisinin de muhasebenin aynı zamanda bir yönetim aracı olarak ele alınmış olmasıdır. Özellikle 1972 yılından itibaren ABD'nin Ulusal Muhasebeciler Derneği (National Association of Accountants, NAA), Yönetim muhasebesi Enstitüsü'nü kurmuş ve «Yeminli Yönetim Muhasebesi Uzmanı» (Certified Management Accountants, CMA) ünvanına sahip yeni bir muhasebecilik meslek çeşidini ortaya çıkarmıştır.

3.2. Bir Profesyonel Meslek Olarak Muhasebecilik

Avukatlık, Doktorluk, Muhasebecilik ya da başka herhangi bir profesyonel meslekdeki ortak özellikler aşağıdaki şekilde özetlenebilir:

- Uzmanlaşmış teknik bilgi birikimi,
- Üniversite eğitimi,
- Toplumun çıkarlarını en üst düzeyde tutan bir eğilim ya da anlayış,
- Mesleğe kabulü sağlayan profesyonel niteliklere ilişkin standartlar,
- Otoritesi olan bir profesyonel örgüte bağlı olma,
- Yasal sorumluluk,
- Profesyonel kurallar,
- Halk (kamu) tarafından kabul edilme.

Yukarıda ifade edilen ortak özellikler, diğer profesyonel mesleklerde olduğu gibi, muhasebecilik mesleğini bir meslek olarak seçecekler için de bir ön şart olarak kabul edilmelidir. Ancak bu şartlar yerine getirilirse, meslekte başarılı olmak için ilk adım atılmış olur. Kuşkusuz sözü edilen profesyonelliğe ilişkin şartları daha yetkin bir şekilde yerine getiren meslek mensuplarının daha başarılı olacağı doğal bir sonuç olacaktır.

Uzmanlaşmış teknik bilgi birikimi ve eğitim, formel bir üniversite eğitimi ve mesleki tecrübeyle mümkün olur.

Profesyonel meslek mensupları, kamu çıkarlarına hizmet anlayışı ile faaliyet göstermelidir. Profesyonel meslek mensupları, genellikle iyi ücret alırlar. Ancak yaptığı işin karşılığını ya da mükafatını almak bir profesyonel meslek mensubunu motive eden tek faktör olmamalıdır. Bir tıp doktoru kendisini hastalarına, bir avukat kendisini adalete adanmalıdır. Bu husus kesinlikle gözden kaçırılmamalıdır. Öte yandan, bir muhasebe meslek mensubu da kendisini finansal konularda hizmet vermek üzere topluma adayarak kamu ya da toplumun çıkarlarını her zaman ön planda tutmalıdır. Topluma yapılacak hizmet elde edilecek kazancın üzerine çıkarıldığı takdirde ancak bu meslek profesyonel bir meslek olarak varlığını sürdürebilir. Unutulmamalıdır ki, toplumun çıkarlarını ken-

di çıkarlarının üzerinde tutan bu anlayış, uzun dönemde bu mesleği seçen muhasebe meslek mensubunun lehine sonuç verecektir. Bugün gelişmiş batı ülkelerinde elde edilen başarılı sonuçlar, bu sözü edilen anlayışın sürekli olarak hayata geçiriliyor olmasından kaynaklanmaktadır.

Profesyonel mesleğe giriş ya da kabul edilme, önceden programlanmış birtakım sınav ve stajlarda başarılı olmakla mümkün olur. Her isteyen bu mesleğe giremez.

Herhangi bir profesyonel meslek, formel profesyonel örgütler aracılığıyla ve belirli bir otoriteye dayalı çalışmayı gerektirir. Aynı şekilde, yapmış olduğu profesyonel hizmetin yasal bir sorumluluğu olması gerekir. Böyle bir yasal sorumluluğun olmaması, o meslek mensubunu herhangi bir işyerinde çalışan bir personel durumuna düşürür. Oysa böyle bir durum profesyonellikle bağdaşmaz ve kesinlikle olmamalıdır.

Tüm profesyonel meslek mensuplarının uyması gereken bazı profesyonel kurallar vardır. Profesyonel iş ahlakı olarak da ifade edebileceğimiz bu kurallara uyulması gerekir.

Bir meslek, profesyonel bir meslek olarak tüm nitelik ve özelliklere sahip olmakla birlikte, kamu ya da halkın güven ve kabulüne sahip olmadığı takdirde, bir profesyonel meslek olamaz. Bu konuda, mevcut profesyonel meslekler içerisinde en şanslı mesleklerden birisi, muhasebecilik mesleğidir. Geçmişten gelen yoğun uygulamalar sonucundaki bilgi ve tecrübe birikimi, halkın bu mesleğe olan güven ve kabulünü daha kolay sağlayacaktır. Özellikle ülkemizde gelişmekte olan sermaye piyasası, borsa ve diğer finansal faaliyetler, halkın ihtiyaç duyduğu mali bilgiler, bilanço analizleri, vergi işlemleri ve yönetim danışmanlık hizmetleri konusunda tatmin edici bir hizmet anlayışı halk tarafından bu mesleğin kolaylıkla gerçek anlamda kabulünü sağlayacaktır. Bu da ülkemizdeki muhasebe meslek mensuplarına yeni olanak ve fırsatlar yaratacaktır.

4. ABD VE DİĞER GELİŞMİŞ ÜLKELERDEKİ MUHASEBE UYGULAMALARI

4.1. ABD'deki Muhasebe Uygulamaları

ABD'deki muhasebe uygulamaları, muhasebe disiplininin alt dallarında uzmanlaşmaya gidilmek suretiyle aşağıdaki üç ayrı alanda yerine getirilmektedir.

- CPA (Certified Public Accountant-Yeminli Muhasebe Uzmanı)ların yerine getirdiği denetim, vergi muhasebesi ve yönetim danışmanlığı hizmetlerini içeren Kamu Muhasebesi (Public Accounting) Uygulamaları.
- CMA (Certified Management Accountant-Yeminli Yönetim Muhasebesi Uzmanı)'ların yerine getirdikleri Yönetim Muhasebesi (Management Accounting) uygulamaları.
- IRS (Internal Revenue Service-İç Gelirler Dairesi) SEC (Securities and Exchange Commission-Tahvil ve Hisse Senedi Komisyonu) ve GAO (General Accounting Office-Genel Muhasebe Dairesi) tarafından yerine getirilen Federal Hükümet ya da Devlet Muhasebesi (Governmental Accounting) uygulamaları.

A.B.D.'de muhasebecilik mesleğiyle ilgili yukarıda ifade edilen muhasebe uygulamaları; (1) profesyonel örgütler, (2) Hükümetle ilgili örgütler ve (3) diğer örgütler aracılığıyla yerine getirilmektedir.

PROFESYONEL ÖRGÜTLER

A.B.D.'deki başlıca profesyonel muhasebe örgütleri şunlardır:

- AICPA (American Institute of Certified Public Accountants-Amerikan Yeminli Muhasebe Uzmanları Enstitüsü)
- (State Associations of Certified Public Accountants-Eyalet Yeminli Muhasebe Uzmanları Dernekleri)
- FASB (Financial Accounting Standards Board-Finansal Muhasebe Standartları Kurulu)
- NAA (National Association of Accountants-Ulusal Muhasebeciler Derneği).

AICPA, Amerikan Yeminli Muhasebe Uzmanları Enstitüsü, ulusal bir örgüt olup, bu örgüte üye olmak CPA'ların isteğine bağlıdır. Ancak CPA'ların büyük bir çoğunluğu bu örgüte üyedir. Yaklaşık 100 yıllık bir tarih boyunca ABD'nin en etkili muhasebe örgütü olarak görev yapmaktadır. Bu örgütün başlıca amaçları, yüksek düzeyde bir profesyonellik anlayışıyla muhasebe, finansal analizler, vergi muhasebesi, işlemleri ve yönetim danışmanlık hizmetleri sunmaktır. AICPA şu kısımlardan oluşmuştur.

- Denetim Standartları Bölümü
- CPA Firmaları Bölümü
- Kalite Kontrol Gözden Geçirme Bölümü
- Profesyonel Ahlak (ethics) Bölümü

Eyalet Yeminli Muhasebe Uzmanları Dernekleri, ABD'nin her eyaletinde bulunan CPA'ların kendi eyaletlerinde oluşturdukları derneklerdir. Bu derneğe giriş, CPA'lar için zoru'nlu değildir. Dernek AICPA'dan bağımsız olmakla birlikte, mesleki dayanışma, profesyonel eğitim ve profesyonel ahlak gibi nedenlerden dolayı adı geçen merkezi örgütle yakın işbirliği halinde faaliyet göstermektedir.

FASB, Finansal Muhasebe Standartları Kurulu, bağımsız özel bir kurul olup, esas amacı GAAP (Generally Accepted Accounting Principles-Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri) geliştirmektir. Bu kurul tarafından geliştirilen finansal tablolar, hesaplar ve yorumlar, AICPA tarafından resmi olarak kabul edilmiştir. Bu kurul 7 devamlı üyeden oluşmaktadır. Ayrıca araştırma ve dayanışma kurul ya da konseyleri bu kurula yardımcı olur. Bu kurulun geliştirdiği finansal muhasebe standartlarına ilişkin hesaplar ve tablolar, kamuoyunun bilgi ve tartışmasına sunulduktan sonra son şeklini almaktadır.

NAA, Ulusal Muhasebeciler Derneği, yönetim muhasebesi uzmanlarını biraraya getiren en büyük kuruluştur. Bu kuruluş, 1972 yılında Yönetim Muhasebesi Enstitüsü'nü (Institute of Management Accounting) kurmuş ve bu Enstitü «Yeminli Yönetim Muhasebe Uzmanı» (CMA) ünvanına sahip muhasebe uzmanları yetiştiren programlar uygulamaya başlamıştır. CMA programları; ekonomi ve işletme finansı, örgüt ve örgütsel davranış, halkın bilgilendirilmesi, işletme içi ve işletme dışı raporlama, karar analizi, model kurma ve bilişim (bilgi) sistemleri gibi konuları içermektedir. Bu konularda başarılı görülenler CMA ünvanını almaktadırlar.

HÜKÜMETLE İLGİLİ ÖRGÜTLER

ABD Federal hükümetiyle ilgili başlıca denetim örgütleri şunlardır:

- SBA (State Boards of Accountancy-Eyalet Muhasebecilik Kurulları)

— SEC (Securities and Exchange Commission-Tahvil ve Hisse Senedi Komisyonu).

SBA, Eyalet Muhasebecilik kurulları, sayısı 54 olup, her Eyalet Valisi kendi Eyaletinin SBA'sı için 7 CPA'yı atamaktadır. Ayrıca her SBA'nın bir yönetici sekreteri ve 3-5 kişiden oluşan bir idari kadrosu vardır. Her SBA kendi eyaletindeki muhasebe mevzuatına tabidir. Bu kurulun temel fonksiyonu CPA izin belgesi vermek, verilmiş izin belgelerini yenilemek ve izin yetki belgelerini askıya almaktır.

SEC, Tahvil ve Hisse Senedi Komisyonu, 1934 yılında çıkarılan Tahvil-Hisse Senedi Kanununa göre ülkedeki tahvil ve hisse senedi alım satım ve ticaretini düzenlemektedir. Bu kanuna göre SEC, kendi yetkisine giren konularda GAAP'lar tespit ederek bu işlerle iştigal eden firmaların bu GAAP'lara uymasını sağlamak yetkisine sahiptir. Ancak kuruluşundan bu yana, SEC, bu yetkisini özel sektöre devretmiştir. Öte yandan, FASB (Finansal Muhasebe Standartları Kurulu) tarafından geliştirilen ve ilan edilen finansal standartlar, genellikle bu kurul tarafından kabul edilmektedir.

DİĞER ÖRGÜTLER

ABD'de herhangi bir CPA, kendi başına ya da bir ortaklık şeklinde faaliyet gösterebilir. CPA'lar genellikle; (1) Uluslararası, (2) Ulusal, (3) Bölgesel ve (4) Yöresel olmak üzere dört grup halinde çalışmaktadırlar.

Uluslararası CPA firmaları, belli başlı ABD şehirleri ve Dünya'daki endüstrileşmiş diğer ülkelerde bürolara sahiptirler. Bu uluslararası CPA firmalarının bazıları, ABD dışındaki yabancı ülkelerde büro açmak yerine o ülkelerdeki yeminli muhasebe uzmanlığı firmalarıyla işbirliğine giderek faaliyetlerini sürdürmektedirler. Bugün ABD'de 8-10 dolayında çok büyük uluslararası CPA firması vardır. Sözü edilen büyük CPA firmaları, «Fortune» dergisi tarafından satış hacmi ya da cirolarına göre tespit edilen en büyük 500 firmanın % 90'na muhasebe hizmeti vermektedirler. Bir örnek vermek gerekirse; bu büyük CPA firmalarından birisi, 300 büro, 60 değişik ülkede 15.000 uzmana sahiptir. Bu firmanın sadece ABD'de 100 bürosu ve 40.000 dolayında müşterisi bulunmaktadır.

ABD'deki ulusal CPA firmaları ABD'nin belli başlı şehirlerinde bürolara sahip olup, ülkedeki sayıları yaklaşık 20-25 dolayındadır.

Bu firmalarda yaklaşık 10.000 dolayında profesyonel muhasebe uzmanı çalışmakta olup, SEC müşterileri ile diğer müşteri kitlelerine hizmet vermektedirler.

Bölgesel firmalar, coğrafik bölge temeline göre daha küçük müşterilere hizmet verirler. ABD'de bu firmaların sayısı 100-200 arasında değişmekte olup, her firmada çalışan profesyonel uzman sayısı 100 ile 500 arasında bulunmaktadır.

Yöresel firmalar, daha çok, dar bir alanda, şehir ya da küçük yerleşim birimlerinde faaliyet gösterirler. Bu firmalar, çoğunlukla çok düşük firma ve şahıslardan oluşan bir müşteri kitlesine sahiptirler.

Örgütlü bir şekilde faaliyet gösteren CPA firmaları, muhasebe denetimi görevlerine ilave olarak ayrıca vergi muhasebesi ve yönetim danışmanlık hizmetlerini de yerine getirmektedirler.

Yukarıdaki açıklamalar, ABD'deki muhasebe uygulamalarının salt bir defter tutuma, muhasebe denetimi ve vergi muhasebesi şeklinde olmadığını, aynı zamanda yönetim danışmanlık hizmetlerinin de profesyonel bir anlayışla verildiğini göstermektedir. ABD'deki muhasebe uygulamaları, ülke genelinde bir bütün olarak ele alınmakta ve örgütlü bir şekilde büyük ölçüde uzmanlaşmaya dayalı olarak icra edilmektedir. Bu uygulamalar sonucunda topluma daha iyi hizmet sunulmakta ve ülke ekonomisinin düzenli bir serbest piyasa halinde çalışması sağlanmaktadır.

4.2. Diğer Gelişmiş Ülkelerdeki Muhasebe Uygulamaları

İngiltere'de 1880 yılında faaliyet gösteren CA (Chartered Accountant-Yeminli Muhasebe Uzmanı)'lar, Yeminli Muhasebe Uzmanları Enstitüsü (Institute of Chartered Accountants) aracılığıyla örgütlenerek denetim, vergi danışmanlığı, yönetim danışmanlığı ve diğer mali danışmanlık hizmetlerini vermektedirler.

Fransa'da 1942 yılında «Uzman Muhasebeciler ve Yetkili Muhasebeciler Milli Birliği» kurulmuştur. 19 Aralık 1945'de yayınlanan bir kararname ile «Uzman Muhasebeci» (Expert Comptable) uygulamasına başlamıştır. «Uzman Muhasebeci»ler, her çeşit muhasebe uygulamasını tıpkı A.B.D. ve İngiltere'de olduğu gibi örgütlü bir şekilde icra etmektedirler.

Bir başka gelişmiş ülke olan Almanya'da ise, yeminli denetçiler (Wirtschaftsprüfer, WP) aracılığıyla yürütülen muhasebe uy-

gulamaları, 1928 yılında kurulmuş bulunan Yeminli Denetçiler Odası'nın örgüt şemsiyesi altında icra edilmektedir. Almanya'daki muhasebe uygulamaları da diğer gelişmiş batı ülkelerinde olduğu gibi geniş kapsamlı ve çağdaş bir anlayışla yerine getirilmektedir.

5. SONUÇ

Gelişmiş batı ülkelerindeki muhasebe uygulamaları, işletmelerde yer alan ekonomik ve finansal değer hareketlerini tespit, takip, kayıt ve tasnif ederek herkesin kolayca anlayabileceği finansal tablolar ya da raporlar halinde bu bilgileri sunan ve bunların yorumunu yapan bir yönetim altsistemidir. Bir firmayı bir sistem olarak kabul edersek, muhasebe; finansal muhasebe, vergi muhasebesi ve yönetim muhasebesi işlemlerini kantitatif karar verme teknikleri ve yoğun bir bilgisayar kullanımıyla gerçekleştiren bir altsistem olarak karşımıza çıkar. Muhasebe, endüstri ilişkileri ve diğer yönetim altsistemleri gibi bir fonksiyona sahiptir. Öte yandan, muhasebe, günümüzün serbest piyasa ekonomisi kurallarına göre faaliyet gösteren gelişmiş batı ülkelerinde yalnızca firma yöneticileri için önemli bir bilgi kaynağı olmayıp, aynı zamanda serbest piyasa ekonomisi içerisinde faaliyet gösteren ve yaşayan diğer gruplarla da yakından ilgilidir; tıpkı firma yönetimi için yerine getirdiği bilgi kaynağı olma, aydınlatıcı ve yol gösterici olma görevlerini bu gruplar için de yerine getirir.

Bugün ülkemizde serbest piyasa ekonomisi kurallarına dayalı birtakım ekonomik ve sosyal düzenlemeler yapılmak istenmektedir. Bunun için halen Türkiye'de var olan muhasebe anlayışının tıpkı gelişmiş ülkelerdeki uygulamalar paralelinde ülkemiz gerçeklerine adapte edilerek uygulamaya aktarılması gerekir. Bu da ancak bu çalışmayla sunmaya çalıştığımız çağdaş muhasebe anlayışının ülkemizde de örgütlü bir şekilde yerleştirilerek hayata geçirilmesiyle mümkün olabilir.

Türkiye'deki mevcut ekonomik ve sosyal ortam, gelişmiş ülkelerdeki ortamın sahip olduğu alt yapı ve diğer koşullar düzeyinde olmayabilir. Ancak şayet kendimizi batı dünyasının bir ortağı olarak kabul ettirmek istiyorsak, çağdaş muhasebe anlayışını tüm toplum olarak yerine getirmeye çalışıp en azından kendimizi bu konuda motive etmeliyiz.

Muhasebecilik mesleğini icra eden meslek mensuplarının özellikle muhasebe fonksiyonunun sadece finansal muhasebe ve vergi muhasebesiyle ilgili yönüyle iştigal etmeyip, ayrıca yönetim yönüyle de ilgilenmesi, yukarıda ifade edilen adaptasyonun yapılabilmesine önemli katkılar sağlayacaktır. Öte yandan, muhasebecilik mesleğini tıpkı bir Avukatlık, Doktorluk ya da Mimarlık mesleği gibi profesyonel bir yaklaşımla icra etmek gerekir. Nasıl ki bir avukat müvekkillerinin karşılaştığı hukuki sorunlara mevcut yasa, yönetmelik ve diğer mevzuat çerçevesinde çözüm bulmak ve yol göstermekle yükümlüyse, bir muhasebecilik meslek mensubu da müşterilerine daha çok sayısal hesaplama ve işlemlere dayalı bilgileri derleyip vermek, onları yönlendirmek, mesleğini dar bir perspektiften görmek yerine; daha geniş bir açıdan, hem finansal muhasebe ve vergi işlemleri yönünden ve hemde yönetim muhasebesi yönünden profesyonel bir yaklaşımla icra etmelidir. Unutulmamalıdır ki muhasebecilik mesleği ülkemizdeki diğer serbest mesleklerle göre her bakımdan daha fazla avantajlara sahip bir meslektir.

KAYNAKÇA

- Aysan, Mustafa A.: «Muhasebe Uzmanı ve Halka Karşı Sorumluluğu», Türkiye'deki Muhasebe Uzmanlığı Mesleği, Muhasebe Uzmanları Derneği Yayın No: 3, İstanbul 1974, s. 3-8.
- Brooks, J.P.: «Çeşitli Ülkelerdeki Bağımsız İşletme Dışı Denetim Sistemlerinin Fonksiyon ve İşleyiş Özellikleri», İşletmelerde Bağımsız Dış Denetim Semineri, Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları No: 3, Ankara 1985, s. 34-68.
- Carrison, R.H.: Manegerial Accounting, Business Publications, Inc., Texas 1977.
- Çakıcı, Latif: «Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği ve Muhasebe Eğitimi» VIII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayın No. 556, Ankara 1986, s. 3-28.
- Ervardar, Fehameddin: «İleri Garp Memleketleri Anlayışı ile Serbest Hesap Müttehassıslığı Mesleği», Türkiye'deki Muhasebe Uzmanlığı , s. 27-35.
- Ferman, Cumhuriyet: «Amerika Birleşik Devletlerinde Hesap Uzmanlığı» Türkiye'deki Muhasebe Uzmanlığı , s. 88-102.

- Gaertner, J.F. ve Cooper, S.K.: Financial Accounting, Prentice Hall, Inc., N.J. 1985.
- Grinaker, R.L. ve Barr, B.B.: Auditing, R.D. Irwin, Inc., Illinois 1972.
- Horngren, C.T.: Introduction to Management Accounting, Prentice Hall, Inc., N.J. 1981.
- Kaplan, Robert S., Advanced Management Accounting, Prentice Hall, Inc., N.J. 1982.
- Kell, W.G. ve Ziegler, R.E.: Modern Auditing, W.G. and Lamont, Boston, 1980.
- Muhasebe Uzmanları Derneği, «Muhasebe Uzmanlığının Önemi» Türkiye'de Muhasebe Uzmanlığı, s. 3-8.
- Muhasebe Uzmanları Derneği, «Batı Ülkelerinde ve Türkiye'de Muhasebe Uzmanlığı», Türkiye'de Muhasebe Uzmanlığı, s. 43-61.
- Peker, Alparslan: Modern Yönetim Muhasebesi, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Yayın No: 53, İstanbul, 1988.
- Şanlı, Çetin: «Ekonomik Gelişmeler Işığında Muhasebe Uzmanlığı Mesleğinin Artan Önemi ve Önceliđi», V. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Marmara Üniversitesi Yayını, İstanbul 1983, s. 9-15.
- Tuan, A. Kadir: Yönetim Muhasebesi, Adana 1979.
- Uman, Nuri: «Bağımsız İşletme Dışı Denetiminin Ekonomilerdeki Özellikle Sermaye Piyasalarındaki Rolü ve Önemi, İşletmelerde Denetim Semineri, Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları No: 3, Ankara 1985, s. 15-33.