

AVRUPA TOPLULUĞUNDA MUHASEBE HİZMETLERİ

Ar. Gr. Necdet SAĞLAM*

I. GİRİŞ

Bir hizmet faaliyeti olarak sunulan muhasebenin işlevi, işletmeler hakkında, arzu edilen nitelik ve nicelikte bilgiler sunmaktır.

Avrupa'da muhasebeciler kanuni denetçi ve klasik muhasebeci olmaktan çıkmışlar; kamu ve özel kesimde mali müşavirlik ve çeşitli konularda danışmanlık yapar hale gelmişlerdir. Bu nedenle muhasebecilik mesleği yönetsel danışmanlık mesleğini etkilemiştir. Bu gelişmeler meslekte çeşitli alanda değişmelere yol açmıştır ve değişmeler daha çok sunulan hizmetin türünde olmuştur.

Çalışmamızda sektörün tanımı yapılarak, muhasebe hizmetlerinde çalışanlar, sunulan hizmetin türü, düzenleyici çerçeve ve sektörün yapısı üzerinde durulacaktır.

II. SEKTÖRÜN TANIMI

Muhasebecilerin, özel sektör ve kamu hizmetlerinde geniş faaliyet alanları mevcuttur. Avrupa'da muhasebe mesleğinin düzenlenmesinde ve örgütlenmesinde ülkeler arasında farklar vardır. Farklar daha çok bu mesleğe sahip kişilerin sahip olmak istedikleri yetkinin derecesinde, mesleki örgütlenmede, statüde, eğitimde ve meslekte

(*) Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Araştırma Görevlisi.

çalışanlarda görülmektedir (1). Bu nedenle ortak bir çalışma alanı tanımlamak güçtür.

AT Ülkelerinin muhasebe odaları ve örgütleri FEE (Avrupa Muhasebeciler Federasyonu) çatısı altında toplanmışlardır. Bu oda ve örgütlerin bazıları kamu kesiminde çalışanları üyelik kapsamına alırken bazıları almazlar (2).

Muhasebe hizmet sektörünü kamu ve özel kesimde çalışan muhasebeciler olarak tanımlayabiliriz. Bu tanıma, muhasebeci olmayan ve serbest muhasebecilik firmalarında çalışanlar dahil edilmemiştir. Bu nedenle muhasebecilik mesleği ve muhasebecilik hizmetleri arasında bir ayırım yapma gereği ortaya çıkmıştır.

III. MUHASEBECİLİK HİZMETLERİNDE ÇALIŞANLAR

AT'da 268.000 kişi bir muhasebe odası ve örgütünün üyesidir. Bu mesleki örgütlerin üyeleri kamu ve özel kesimde çalışan muhasebecilerden oluşur.

AT'da muhasebe hizmetlerinde çalışanlara ilişkin veriler tablo 1'de gösterilmiştir. Tabloda görüldüğü gibi mesleki örgütlere üyelik yüzdesinde ve 1000 kişiye düşen muhasebeci sayısında üye ülkeler arasında farklılıklar mevcuttur. Bunun nedeni ise bazı ülkelerde mesleki örgüt üyelerinin sadece kamu kesiminde çalışan muhasebecileri üyelik kapsamına almalarıdır. İngiltere ve İrlanda'da muhasebeci sayısının yüksek olmasının nedeni, bu kişilerin diğer alanlarda ve ülke dışında çalışmalarıdır. İtalya'da bu sayının yüksek çıkmasının nedeni ise, mesleğin geniş bir çalışma alanı bulmasıdır. Bunlardan biride danışma hizmetidir.

Almanya'da muhasebeci sayısının az çıkmasının nedeni bu meslekte çalışanların vergi danışmanlığı üyeliğinde bulunmalarıdır ve bu sektörün 35.000 üyesi mevcuttur.

- (1) K. Michael OLOHAM, Çeviren Davut AYDIN, Muhasebe Sistemleri ve Avrupa'daki Uygulamalar, Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 352, İ.İ.B.F. Yayınları No: 77, Eskişehir, 1989, s. 12.
- (2) CCE, Panorama de L'Industrie Communautaire Un Regard Sur Plus de 165 Secteurs des Industries Manufacturières et de Services Dans la CE, Luxembourg, 1990, s. 27-19.

Tablo 1 : Muhasebe Hizmetleri Sektöründe Çalışanlar, 1989

Ülkeler	Mesleki Örgüt Üyeleri	Kamu Sektöründe Çalışanlar	Toplam Üyelerin %'si	1000 kişiye düşen muhasebeci sayısı (1)
Belçika (2)	7.879	3879	49	0.39
Danimarka	2.400	1980	83	0.38
Federal Alman.	5.205	5205	100	0.08
Yunanistan (2)	700	640	91	0.06
İspanya	5.200	1900	37	0.05
Fransa	14.461	14461	100	0.36
İrlanda (3)	6.425	3142	49	0.88
İtalya (2)	46.000	28000	61	0.49
Lüksemburg	325	325	100	0.63
Hollanda (2)	6.000	2500	42	0.17
Portekiz (2)	460	377	82	0.37
İngiltere (4)	173.174	44391	26	0.88
AT 12 Ülke	268.229	106800	40	0.36

KAYNAK : Fédération des Experts-Comptables Européens (FEE)

1- 1988 yılı oranı

2- 1988 yılı rakamları

3- Kuzey İrlanda dahil

4- Kuzey İrlanda hariç

MUHASEBE HİZMETLERİNİN SINIFLANDIRILMASI

Üye ülkelerde yasal düzenlemeler, muhasebe hizmetlerinin sınıflandırılmasına yol gösterir. AT'da sunulan muhasebe hizmetlerini aşağıdaki gibi sınıflandırabiliriz (3).

- Muhasebe,
- Denetim,
- Vergi Danışmanlığı,
- Yönetmelik Danışmanlık,
- İflas İşlemleri,
- Yönetmelik İşler, Vekalet ve Diğer Hizmetler.

(3) Melih ERDOĞAN, «AT'da Muhasebe Mesleğinin Örgütlenmesi», Anadolu Üniversitesi İ.İ.B.F. Yayınları, Prof. Dr. İlhan Cemalcılar'ın Hatırası'na Armağan, Eskişehir, 1989, s. 211-235.

1. Muhasebe

Muhasebeciler, mevcut yasalar çerçevesinde ilgili tarafların istekleri doğrultusunda müşterilere, muhasebe organizasyonunun oluşturulmasında, hesap planlarının yapılmasında, kayıtların tutulmasında ve finansal raporların hazırlanmasında yardımcı olurlar. Hizmetin türü küçük ve büyük işletmelere, muhasebe varsayım ve ilkelerine göre farklılık gösterir.

AT'nun amacının, üye ülkelerin serbest ticaret yapabilecekleri «tek bir iç pazar» oluşturulması olduğu dikkate alınır, üye ülkelerin muhasebe uygulamalarının da asgari ölçüde bir uyum içinde olmaları gerekir. Bu nedenle Topluluk çok sayıda direktif hazırlamış ve büyük çoğunluğunu kabul etmiştir. Özellikle 4'üncü (4) ve 7'nci (5) direktifler muhasebede temel çerçeveyi çizmiştir. Topluluk, direktiflere göre, muhasebe ilkelerinde ve mali tablolarında uyumlaştırma çalışmaları yapmaktadır.

2. Denetim

Topluluk mevzuatı şirketlerin yıllık mali raporlarının denetlenmesini istemektedir ve 8'inci (6) direktifte denetimle ilgili konular düzenlenmiştir.

Denetim tam yetkililer tarafından yapılmalıdır. Denetim, yasaların istediği şekilde firmaların mali durum ve faaliyet sonuçlarının, şirket raporlarının doğruluk ve uygunluğunun denetlenmesidir. Bağımsız denetim, mali bilgilerin doğruluğunu kontrol eder ve doğrulanmış bilgiler ekonomik kararlarda kullanılır.

8'inci direktifte denetçilerin sahip olacağı nitelikler tanımlanmıştır. Buna göre denetçiler iyi tanınan, iyi karakterli, yeterli mesleki bilgiye sahip ve bağımsız denetim yapabilecek kapasitede kişiler olmalıdır.

Son zamanlarda Toplulukta, denetim ile ilgili hizmetlere büyüyen bir talep mevcuttur.

(4) Geniş bilgi için bkz.: O.J.L 222, 14.8.1978 (78/660/EEC).

(5) " " " " O.J.L 143, 18.7.1983 (83/349/EEC)

(6) " " " " O.J.L 126, 12.6.1984 (84/253/EEC).

3. Vergi Danışmanlığı

Vergi danışmanlığı hizmeti; ödenecek verginin planlanması, verginin doğru hesaplanması, vergi yasaları çerçevesinde işletmenin durumunun değerlendirilerek müşterilere yardımcı olmaktır. Bu hizmet vergi yasaları çerçevesinde gelirleri tesbit etmek, çeşitli formları doldurmak ve müşterilerin yetkili otoritelerle ilişkilerine yardımcı olmak şeklinde sınıflanabilir.

4. Yönetmel Danışmanlık

Muhasebeciler genelde çok yönlü eğitim görürler, staj ve çeşitli deneyimlerden sonra müşterilere farklı konularda danışmanlık yaparlar. Bunlar, genel finans ve işletmecilik, finansal yönetim, bilgi teknolojisi, stratejik planlama ve kontrol, şirket birleşmesi ve tasfiyesi, pazarlama, üretim ve personel planlaması gibi konulardır.

AT' ülkelerinde muhasebe firmalarının yönetmel danışmanlık bölümü en çok hizmet veren birimdir. Yönetmel danışmanlık hizmetinde çok açık bir gelişme mevcuttur.

Muhasebe hizmeti ile yönetmel danışmanlık arasında kesin çizgilerle bir ayırım yapmak çok zordur.

Yönetmel danışmanlık örgütleri Avrupa Yönetmel Danışmanlık Federasyonu (FEACO) çatısı altında toplanmışlardır. Bu sektörde yabancı kökenli firmalar da faaliyette bulunmaktadır.

Avrupa'da faaliyette bulunan yönetmel danışmanlık firmalarının başlıcaları şunlardır: Arthur Anderson, Ernst and Whinney, KPMG, Cooper and Lybrand, Price Waterhouse, Deloitte Haskins and Sells, Touche Ross, Arthur Young, ADL, Mac Kinsey, BCG, Hay, PA, Bossard Coasultants, Kienbaum, ACE, Eureka, Roland Berger, Atkins Planning ve TIG'dir.

5. İflas İşlemleri

Muhasebeciler, AT ülkelerinde mevzuatın izin verdiği ölçüde müşterilere yol gösterirler ve iflas işlemlerinde hizmet sunarlar. Bu hizmetler; tasfiye memurluğu, tahsildarlık, kayyumluk, mesleki ko-

(7) CEC, Panorama of EC Industry Over 125 Sectors of Manufacturing and Service Industries in Facus 1989, Luxembourg, 1989, s. 30-11.

nularda danışmanlık ve benzeri görevlerdir. İflas işlemlerinde firmalar mali güçlüklerle karşılaşmadan önce ve sonra muhasebecilerden yararlanabilirler.

Uygulamada bu işlemlere «iflas ve işletme tasfiyesi» denmektedir.

6. Yönetmelik İşleri, Vekalet ve Diğer Hizmetler

Avrupa ülkelerinde muhasebeciler müşterilere, yatırımlar, yatırım araçları, yatırım yönetimi, vekalet işleri vb. konularda hizmet sunmaktadırlar.

Üye ülkelerde mevzuat, muhasebecilerin sunacağı hizmetleri belirlemiştir. Bu hizmetler yetkililerce istenen raporlar, bildiriler ve benzeri hizmetler şeklinde olabilmektedir.

V. DÜZENLEYİCİ ÇERÇEVE

Genelde muhasebe hizmetlerinin çerçevesi üye devletler tarafından belirlenmektedir. Burada iki düzenleme inceleme konusu edilebilir;

Birincisi sektörde sunulan hizmetlerle ilgili düzenlemelerdir. AT üyesi ülkelerde yasal denetim istenir ve denetlenmiş raporlar yetkili denetçinin ayrıntılı görüşünü içerir. Muhasebe hizmeti; vergi mevzuatı, şirketler hukuku, iflas işlemleri, ve diğer yasal düzenlemeler ile danışmanlık gibi konularla yakından ilgilidir. Muhasebe hizmetleri konusundaki yasal düzenlemeler hizmetlerin niteliğini belirler.

İkinci gruba giren düzenlemeler ise, muhasebecilerle ilgilidir ve bunlar eğitim, staj, ehliyet, mesleki düzenlemeler ve muhasebe firmaları gibi konuları kapsar.

Özellikle günümüzde AT ülkeleri düzenleme yetkilerini ülkelerinde sorumlu mesleki örgütlere bırakmışlardır. Bu yetkiler, ülkeler arasında farklılık göstermektedir.

Devlet düzenlemeleri muhasebe hizmeti sunan serbest muhasebecileri ve muhasebe firmalarını etkileyebilir ve sunacakları hizmetleri sınırlandırabilir.

Şunu da ilave etmek gerekir ki, AT mevzuatı bu konularda muhasebe hizmetleri sektörünü de etkilemekte ve kapsamlı bir yasal uyumlaştırma istemektedir. Muhasebe hizmetlerini etkileyen şirketler direktifinin konuları ve yayın tarihleri tablo 2'de gösterilmiştir. Tabloda da görüldüğü gibi bu direktiflerde muhasebe hizmetlerini etkileyen çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Bunların en önemlileri 4'ncü 7'nci ve 8'nci direktiflerdir.

Tablo 2

<u>Direktif</u>	<u>Konusu</u>	<u>Yayın Tarihi</u>
1	Tescil kamu ve özel şirketlerin ortaya çıkması ve tanıtımı.	9 Mart 1968
2	Kamu şirketlerinin sermayelerinin oluşturulması, idamesi ve değiştirilmesi.	13 Aralık 1976
3	Aynı ülke içerisinde kamu şirketlerinin birleşme kuralları.	9 Ekim 1978
4	Kamu ve özel şirketlerin yıllık hesaplarının kapsamı ve düzenlenmesi, değerlendirme metotları, yıllık rapor, yayınlama ve denetleme.	25 Temmuz 1978
5	Kamu şirketlerinin yapısı ve yönetimi, ve işgörenlerin yönetime katılması.	Temmuz 1983
6	Kamu şirketlerinin ayrılması (ortaklıktan çıkma).	17 Aralık 1982
7	Konsolide Hesaplar	13 Haziran 1988
8	Yasal denetçilerin eğitim, nitelik ve bağımsızlıkları.	10 Nisan 1984
9	Ana ve yan şirketler arasında kontrol açısından yasal ilişki.	Öneri halinde
10	Farklı üye ülkelerdeki kamu şirketlerinin birleşmesi.	8 Ocak 1985

VI. SEKTÖRÜN YAPISI

Muhasebe hizmet sektöründe geniş bir faaliyet alanı mevcuttur. Çok sayıda ve farklı müşteriler, farklı büyüklükteki serbest muhasebeci ve muhasebe firmalarından hizmet talep ederler.

Üye devletlerin düzenlemeleri hizmet talep eden gerçek kişileri ve tüzel kişileri etkiliyerek, işletme sahiplerini ve denetim firmalarını etkiler. Ayrıca diğer mesleklerden muhasebe hizmet sektöründe çalışmak isteyenlerin durumlarını da etkiler ve bu meslekte çalışmalarına kısıtlamalar getirebilirler (9).

Sunulan muhasebe hizmetleri müşterilerin ihtiyaçlarına göre farklılık gösterebilir; küçük firmalar ve serbest muhasebeciler genelde küçük işletmelere hizmet sunarlar. Büyük muhasebe firmalarında yüzlerce personel çalışmakta olup, uluslararası veya bölgesel bilgi işlem ağlarına sahiptirler. Bu firmalar, büyük ölçekli firmalara, uluslararası şirketlere hizmet sunarak yaygın bir müşteri kitlesine hitap etmektedirler.

Sektörde firmaların birleşme eğilimleri de vardır ve bu şekilde müşterilere daha geniş hizmet sunabileceklerdir. Sunulan hizmet geniş bir coğrafik alana yayılacak ve hizmetin yapısında bir gelişme olacaktır.

VII. SONUÇ

Günümüzde bilgi akışı son derece hızlıdır ve bu nedenle çağımıza «bilgi çağı» denilmektedir. Çalışanlar daha bilgili duruma gelmişler ve yeni hizmetler ortaya çıkmıştır. Bu da AT'da hizmet sunanlar arasında rekabeti artırmıştır. Büyüyen rekabet, hem sunulan hizmetlerin maliyetini hem de randımanını artırmıştır.

Ülkemizde muhasebe mesleği 13.6.1989 tarihinde «Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Yasası» ile düzenlenmiştir. Bu düzenlemenin yeni olması muhasebecilerce sunulacak hizmetlerin gelişmesinde zamanla etkili olacaktır. Türkiye'nin AT'na tam üyeliği durumunda bu hizmetlere yakınlık önem arzedecektir.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- BİLGİNOĞLU, Fahir : «Dış Denetim ve Bağımsız Denetçiliğin AET Perspektifi», Para ve Sermaye Piyasası Dergisi, Mayıs 1987.
- CEE : Panorama de L'industrie Communautaire, Un Regard Sur Plus 165 Secteurs des Industries Manufacturieres et de Services dans la CE Luxembourg, 1990.

(9) CCE, Panorama de ... s. 27-21.

- CEC : Panorama of EC Industry Over 125 Sector of Manufacturing and Service Industries in Facus 1989 Luxembourg, 1989.
- ERDOĞAN, Melih : «AT'da Muhasebe Mesleğinin Örgütlenmesi», Anadolu Ü.İ.İ.B.F. Prof. Dr. İlhan Cemalcıların Hatırasına Armağan, Eskişehir, 1990.
- K. Michard OLDHAM, Çev. Davut AYDIN : Muhasebe Sistemleri ve Avrupa'daki Uygulamalar, Anadolu Ü.İ.İ.B.F. Yayınları, Eskişehir, 1989.
- SOLAŞ, Çiğdem : AET da Muhasebe Armonizasyonu ve Türkiye Uygulaması, İst. İTİA İşletme Fakültesi Kantatif Araştırmalar Enst. Yayını 82/11 İstanbul, 1982.
- ULU, Ahmet : AT'da Muhasebenin Uyumlaştırılması, Barış Basın Tanıtım Hizmetleri, İzmir, 1989.