

21. YÜZYILIN BAŞINDA MUHASEBE MESLEĞİNİ ETKİLEYEN GELİŞMELER VE GELECEĞE YÖNELİK DEĞERLENDİRMELER

Yrd. Doç. Dr. Şaban UZAY
Erciyes Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi,
İşletme Bölümü

“Biz her gün bilginin yararlı olanını aramak zorundayız”¹

1. GİRİŞ

Son yıllarda literatürde sıkça rastlanılan; “yeni muhasebe kültürü”, “uluslararası muhasebecilik”, “muhasebe mühendisliği”, “muhasebe yönetimi”, “muhasebe tekniğinde gelişmeler”, “mesleğin yeniden düzenlenmesi (reengineering)” gibi kavramlar ve konular bize muhasebenin bir değişim süreci içerisinde olduğunu göstermektedir. Teknoloji, globalleşme, artan rekabet işletmeleri sürekli değişime zorlamaktadır. Dolayısıyla muhasebenin de değişen ve gelişen yeni koşullara uyum sağlaması gerekmektedir.

İçinde bulunduğumuz yüzyılda karşı karşıya geldiğimiz teknolojik gelişmeler ve küreselleşmeden en fazla etkilenenlerin başında muhasebeciler gelmektedir. Dolayısıyla muhasebecilerin sorumlulukları sürekli olarak artmakta ve onlara yeni roller üstlenmelerini sağlayacak bir düzenin oluşması yönünde çalışmalar giderek önem kazanmaktadır ². Gelecekte muhasebe mesleğinin bugünkünden daha etkin bir konumda olmasını istiyor isek, başta muhasebeciler olmak üzere ilgili kişi ve kurumların şimdiden değişim sürecini başlatması gerekmektedir.

Bu düşüncelerden hareketle çalışmamızda, son yıllarda muhasebeyi etkileyen başlıca gelişmeler incelenecek ve yaptığımız bir alan araştırmasının sonuçlarından da yararlanarak ülkemizde muhasebe mesleğinin geleceğine ilişkin değerlendirmelerde bulunulacaktır. Çalışma başlıca iki kısımdan oluşmaktadır. Birinci kısımda son yıllarda yaşanan bazı gelişmelerin muhasebeyi etkileme yönü incelenecek, ikinci kısımda ise, literatür ve araştırma sonuçlarından yararlanarak ülkemizde muhasebe mesleğinin geleceğine yönelik değerlendirmelerde bulunulacaktır.

¹ XXII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu’nda söz alan, Prof. Dr. Ahmet YÜKSEL’in konuşmasından alınmıştır.

² İSMMMO Avrupa Birliği Komitesi, “Türkiye’nin Avrupa Birliği’ne Entegrasyonu”, Mali Çözüm, Aralık 2003, s.186.

2. MUHASEBEYİ ETKİLEYEN GE- LİŞMELER

İşletmeler sürekli değişen çevre şartları içerisinde faaliyet göstermektedirler. Bu süreç, işletmelerin faaliyetlerini devam ettirebilmek için sahip olmaları gereken bilgiler geçerliliğini her gün azaltmakta, yeni bilgiye sahip olmak, pozisyonu korumak ve ilerletmek açısından önem kazanmaktadır. İşletmeleri değişime zorlayan faktörler genel olarak şunlardır³: değişen müşteri istek ve ihtiyaçları, teknolojik yenilik (innovation), endüstri yapısı ve ürün yaşam süresinde değişimler, ekonomik krizler, yasal değişiklikler, pazar ve rekabetçi güçler ile özelleştirmedi.

-Yukarıda belirtilen faktörler aynı zamanda muhasebe mesleğini de etkilemektedir. Biz son yıllarda muhasebe mesleğini değişik yönlerden daha fazla etkisi olduğunu düşündüğümüz dört temel alandaki gelişmeleri incelemeyi uygun bulduk. Bu gelişmeler; küreselleşme, teknolojik ilerleme, finansal skandallar ve ekonomik krizlerdir.

2.1. KÜRESELLEŞME VE MUHASEBE MESLEĞİ

Sermaye piyasalarının genişlemesi, sınıır ötesi yatırımların artması, uluslararası ticaretin büyümesi anlamında globalleşme, hemen hemen bütün endüstrileri etkilemiş, bireylere tek bir dünyada yaşadığımızı ve çalıştığımızı ha-

tırlatmış ve ülkelerin ekonomik, sosyal ve politik sınırlarını açmasına yol açmıştır. Globalleşme bilgiye dayalı ekonominin gelişmesini hızlandırmış, dünya genelinde muhasebecilere, yatırımcılara ve işletmelere yeni fırsatlar getirmiştir. Muhasebe mesleği açısından globalleşmenin etkileri üç grupta özetlenebilmektedir⁴. Globalleşme;

- a) Global düşünmeyi öğretmiştir:
Bundan dolayı, muhasebecilerin görevlerinin kapsamı gelişmiştir. Örneğin; sayıları gittikçe artan çalışanlara ve müşterilere yardım, birleşmeler, ortaklıklar, diğer ülkelerin hukuk kurallarını öğrenmek, kompleks işletme faaliyetlerini yönlendirmek, risk yöneticisi olarak faaliyet göstermek, teknolojiyi daha etkin kullanmak, yeni finansal ölçümleri sunmak gibi.
- b) Ortak bir işletme dili geliştirme ihtiyacını açığa çıkarmıştır: Bundan dolayı örneğin, muhasebe ve denetim standartlarının yakınsaması (convergence) gündeme gelmiştir.
- c) Bilgi ihtiyacında patlamaya yol açmıştır: Bilgi ihtiyacı ve kapsamı genişlemiştir. Örneğin; işletmenin yeni finansal göstergeleri, kurumsal yönetim, ulusal bütçeler, enflasyon oranları, işletmenin borç düzeyi ve işletmenin gelecekte de yaşama kabiliyetine etki eden faktörler gibi.

³ Mahmut TEKİN, Muammer ZERENLER, Mehmet YILDIZ, "İşletmelerde Bilişim Teknolojileri Kullanımının Örgütsel Yapıdaki Değişime Etkileri", Kocaeli Üniversitesi, İ.İ.B.F., II. Ulusal Bilgi, Ekonomi ve Yönetim Kongresi, Bildiriler Kitabı, 17-18 Mayıs 2003, Derbent-İzmir, ss.638-640.

⁴ Aki FUJINAMA, "Globalization and The Role of The Accounting Profession in The 21st Century", The 16th World Congress of Accountants, Hong Kong, November 18-21, 2002.

Ancak, globalleşmenin muhasebeye etkileri bütün ülkelerde aynı düzeyde olmamıştır. Çünkü muhasebe içinde bulunduğu çevre tarafından şekillenmektedir. Ülkelerin muhasebe gelişim modelleri birbirinden farklıdır. Bu modelleri belirleyen değişkenler ise; işletmeler ile sermaye sağlayanlar arasındaki ilişkiler, diğer ülkelerle politik ve ekonomik bağlar, yasal yapı, enflasyon seviyesi, işletmelerin boyutu, karmaşıklığı, yöneticilerin ve mali çevrelerin gelişmişlik düzeyi ve ülkenin genel eğitim seviyesidir ⁵.

Bununla birlikte globalleşme süreci içerisinde tüm muhasebe sistemlerinin birbirine benzeyeceği tahmin edilmektedir. Muhasebenin uluslararasılaşması ile ilgili olarak çeşitli kuruluşlar (Birleşmiş Milletler, OECD, ASEAN, IMF gibi) çalışmalar yapmaktadırlar ⁶. Bu tür görüşler uluslararası muhasebe standartları (UMS) hareketine hız kazandırmıştır. Özetlersek, globalleşme uluslararası muhasebe standartlarının geniş bir kesim tarafından kabulünü

kolaylaştırmış, diğer yandan mevcut finansal raporlama sürecinin yeniden sorgulanmasına yol açmıştır.

2.1.1. Ortak Muhasebe Dili: Uluslararası Muhasebe Standartları

Son yıllarda Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)'nin (International Financial Reporting Standards – IFRS), uluslararası kabul görmüş standartları seti olarak kabul edilmesi konusunda bir eğilim yaşanmaktadır ⁷. AB'nin, ABD'nin, Avustralya'nın, İngiltere ve Galler'in, Kanada'nın, Yeni Zelanda'nın vb. ülkelerin 2005 yılından itibaren bu standartları kabul etmeleri de söz konusu eğilimin bir sonucudur ⁸. Avrupa ülkelerinde UFRS'nin uygulanması bir evrimdir. AB'de 7000 sermaye piyasası şirketi bu standartları uygulamaya geçirecektir ⁹.

Türkiye'de ise, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), uluslararası muhasebe standartları oluşturma sürecini başlatmış olup; “Sermaye Piyasasında Mu-

⁵ İdil KAYA, “FASB-IASB Anlaşması ve Global Finansal Muhasebe Standartlarına Doğru”, VI. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 16-20 Nisan 2003.

⁶ KAYA.

⁷ IFRS, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board – IASB) tarafından oluşturulan standartlardır. IASB öncesinde Uluslararası muhasebe Standartları Komitesi (IASC) 1973 yılında 9 ülkenin özel sektör kuruluşlarının katılımıyla kurulmuştur. 2001 yılında IASB, yeniden yapılanmaya girerek unvanının IASB olarak değiştirmiş ve standartlarda IFRS olarak anılmaya başlamıştır. Bu standartların özelliği ilke bazlı (principle based) olmalarıdır. Yaşanan skandallar nedeniyle bu yaklaşımın yeni durumlara cevap verme açısından ideal yöntem olduğu anlaşılmaktadır. Uygulamada IFRS'nin ülkeler bazında ve şirket uygulamalarında da –yasal yükümlülük olmasa bile- yaygınlık kazandığı görülmektedir. Bu konuda fazla bilgi için bakınız: Saim ÜSTÜNDAĞ, “Global Muhasebe Standartlarına Doğru”, Active Bankacılık ve Finans Dergisi, Sayı:28, Şubat 2003, ss.6-16.

⁸ Kadir GÜRDAL, “Yeni Ekonomi Kavramı ve Yeni Muhasebe Anlayışı”, XXII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, 21-25 Mayıs 2003, Gazi Üniv. İ.İ.B.F., İşletme Bölümü, Bildiriler Kitabı, s.56.

⁹ Yüksel KOÇ YALKIN, “AB ve ABD’nde Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanmasına Geçiş Çalışmaları”, MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi, Temmuz 2003, Sayı:19.

hasebe Standartları Hakkında Tebliğ”in ¹⁰ Resmi Gazetede yayınlanmasını sağlamıştır. Söz konusu tebliğin amacı SPK Başkanı tarafından şu şekilde özetlenmektedir; “Bu tebliğ ile, yabancı sermayenin ülkemize gelmesi açısından önemli bir kriter yerine getirilmekte, ayrıca borsada işlem gören işletmelerin uluslararası karşılaştırılabilir bir muhasebe sistemine sahip olmaları, amaçlanmaktadır” ¹¹.

Ayrıca, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) tarafından geliştirilen standartları benimsemiş olup, diğer standartları da uluslararası muhasebe standartlarına uyumlu olarak geliştirmeyi hedeflemektedir. TMSK’nın bu hedefleri gerçekleştirmesi halinde uluslararası muhasebe harmonizasyonu ile ilgili de bir sorun çıkmayacaktır.

UFRS, asıl olarak yatırımcıyı bilgilendirmeyi esas aldığı için, sermaye piyasalarına yöneliktir. Dolayısıyla, bu standartlar vergi ağırlıklı muhasebe sistemine sahip olan ülkelerin yaklaşımı ile tam olarak örtüşmemektedir. Bu bakımdan Kıta Avrupa’sı ülkelerinde, bunların yalnızca halka açık şirketler tarafından konsolide finansal raporlarda kullanılması yeterli görülmektedir ¹². Türkiye’de uluslararası faaliyetlerde bulunan şirketler ya kendi istekleri

ya da yabancı ortaklarından gelen talep üzerine UFRS uygulamaktadırlar.

Ülkemizde, sermaye piyasasının daha şeffaf hale gelmesi, mevzuata uygunluk, denetimi kolaylaştırmak, muhasebenin vergi odaklılıktan kurtulması, doğrudan yabancı sermaye yatırımı çekilemek için muhasebe standartlarımızın UFRS’ye uygun olması gerekmektedir.

UFRS ile ülkemiz finansal raporlama standartları arasında gerek teoride gerekse uygulamada önemli farklılıklar bulunmaktadır. Bunlar ¹³; kiralama işlemleri, borçlanma maliyetleri, varlıklarda değer düşüklüğü, çalışanlara sağlanan faydalar, finansal bilgilerin bölümlere göre raporlanması, durdurulan faaliyetler, ilişkili taraflarla ilgili açıklamalar, finansal araçlar, öz sermaye değişim tablosu, kur değişiminin etkileri, emeklilik planları, hisse başına kazancın hesaplanması, inşaat sözleşmeleri ve kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergilerin muhasebeleştirilmesidir. Diğer yandan ülkemizde, yüksek enflasyon dönemlerinde mali tabloların düzeltilmesine, konsolide mali tablolara ve iştiraklerin muhasebeleştirilmesine ilişkin düzenlemelerin yürürlüğe girmiş olması ise UFRS ile uyumun sağlanması yönünde önemli adımlar sayılabilir.

Globalleşmenin bir başka etkisi ise;

¹⁰ Resmi Gazete, No: 25290, Mükerrer, Tarih: 15.11.2003.

¹¹ SPK Başkanı Dr. Doğan Cansızlar, Basın Açıklaması, 17.11.2003 (www.spk.org.tr).

¹² KAYA

¹³ Burak PİRGAİP, “Türk Sermaye Piyasasında Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyum”, Sermaye Piyasası Kurulu Meslek Personeli Derneği Dergisi, Sayı:10, Kasım-Aralık 2003.

yönetim anlayışındaki değişikliklerin, finansal raporlama sisteminde değişimi zorlamasıdır. Çünkü günümüzde beklenen yaklaşım, finansal tabloların bilgi verme dışında performans ölçme ve değerlendirme esası olarak ödül sistemin bir parçası olarak da kullanılmasıdır. 2002 yılı Nisan ayında 106 TÜSİAD üyesine uygulanan anket sonuçlarına göre ¹⁴; farklı bölümlere ve farklı kurumlara yapılan finansal raporlamadan dolayı neredeyse her şirkette birden çok muhasebe standardı kullanılmakta olduğu ve finansal tabloların, performans ölçme ve değerlendirme esası olarak değil, daha çok bilgi verme amacıyla kullanıldığı görülmüştür.

2.1.2. Finansal Raporlama Sisteminde Değişiklik İhtiyacı

Muhasebe sadece karar alma ve kontrol fonksiyonlarına yardımcı olmakla kalmamakta, onlara geleceği planlaması için gerekli bilgileri sağlayan bir sistem olarak günümüzde önem kazanmaktadır. Bundan dolayı muhasebe yönetiminde nitelikli insan gücüne ve gelişmiş bilgi teknolojisinin kullanılmasına ihtiyaç bulunmaktadır. Günümüzde muhasebe uygulamalarına dayanmayan bir yönetim bilgi sisteminin örgüte bir yarar sağlamayacağı açıktır ¹⁵.

Günümüzde sadece büyük işletmelerin değil, orta ve küçük ölçekli işletmelerin dahi muhasebe birimi bir çok süreçle ilgilenmek zorunda kalmaktadır. Muhasebe bölümü bir yandan muhasebenin kendi süreci, diğer yandan da işletmedeki diğer süreçlerle ilgilenmek zorundadır. Örneğin; üretim süreçlerinin yönetimi, insan kaynakları süreçlerinin yönetimi, kurul kararları süreçleri, satış süreçlerinin yönetimi, tedarik sürecinin yönetimi, bilgi işlem süreçlerinin yönetimi, bütçe planlama ve raporlama, iç denetim, finans bölümü süreçleri ¹⁶. Bu nedenle işletme içi bilgi akışının en verimli şekilde yapılandırılması gerekir. Özellikle hukuki düzenlemelerin de etkisi ile başta ABD’de olmak üzere şirketlerde üst yönetim finansal raporlama süreci ile daha fazla ilgilenmek zorunda kalmıştır.

İyi bir finansal raporlama, ekonomik kaynakların verimli dağılımı ve sermaye piyasalarının etkin faaliyet gösterebilmeleri için zorunludur. Güvenilir ve şeffaf raporlama hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ekonomiler için gerçek yararlar sağlayacaktır ¹⁷.

Hileli finansal raporlamanın son yıllarda ortaya çıkmasının nedenlerinden biri olarak; finansal raporlamanın gelişi-

¹⁴ TÜSİAD, Finansal Raporlama Uygulamalarında Uluslararası Standartlara Geçiş, Temmuz 2003, Y.No:TÜSİAD-T/2003-7-356, s. 82.

¹⁵ Nedim BOZFAKIOĞLU, "Muhasebe Yönetimi ve Standardizasyon", XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi, 10-12 Ekim 2002, TÜRMOB Yayınları No:199, s.151.

¹⁶ Süleyman YÜKÇÜ, "Muhasebe Yönetimi ve Standardizasyon", XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi, 10-12 Ekim 2002, TÜRMOB Yayınları No:199, s.163.

¹⁷ Paul A. VOLCKER, "Accounting, Accountants and Accountability in an Integrated World Economy", The 16th World Congress of Accountants, Hong Kong, November 18-21, 2002.

minde tarihi bir dönüm noktasında olduğumuz ifade edilmektedir. Çünkü, finansal piyasaların bilgi talepleri mevcut finansal raporlama sistemi ile karşılanamamaktadır. Ayrıca, piyasalar bilgiyi bekletmeksizin istemektedir. Halbuki finansal raporlama sistemi, sadece periyodik raporlama sunmaktadır¹⁸. Dolayısıyla 1930'lu yıllarda büyük buhran süresince tasarlanmış olan bu gün kullandığımız finansal raporlama süreçlerinde, 21. yüzyılda şaşırtıcı yenilikler, ciddi tartışmalar beklenmektedir. Günümüzde çoğu işletmede kullanılan maliyet ve yönetim muhasebesi, yirminci yüzyılın başındaki üretim ve rekabet ortamı için tasarlanmıştır¹⁹.

Günümüzde çok farklı pazar ve endüstri yapıları olan bir iş dünyasına dönüşüm yaşanmaktadır. Artan rekabet ve işletmelerde yaşanan gelişmeler, işletmelerin bilgi sistemlerinde de önemli değişikliklere yol açmaktadır. Raporlanacak bilgilerin; yönetimin planlarını, karşılanabilecek fırsatları ve riskleri de içerecek şekilde geleceğe dönük olması ve finansal olmayan ölçüleri de içerecek şekilde, uzun dönemde değer katacak etkenlere odaklanması gerekmektedir²⁰. Diğer yandan, finansal raporlama sisteminin yenileştirilmesi çalışmalarına yeni ekonomi kavramının da etkisi olmuştur. Yeni ekonomi sade-

ce internet üzerinden faaliyette bulunan şirketler, elektronik işletmecilik değildir. Yeni ekonomi; düzenlemelelerin liberalleşmesi, sermayenin artan hareketliliği, dijitalleşme ve uluslararası standartların uyarlanması gibi dört temel gücün bir birleşimidir.

Yeni ekonominin ortaya çıkması ve gelişmesi ile birlikte hisse senedi fiyatlarıyla temel finansal değişkenler (örneğin getiriler, defter değerleri, nakit akımları gibi) arasında istatistiksel açıdan belirgin farklılıklar bulunduğu belirlenmiştir. Geleneksel muhasebeden kaynaklanan ve finansal raporlamada ortaya çıkan yetersizliklerin ve olumsuzlukların saptanmasına ve giderilmesine yönelik olarak ilgili kurumlarca yapılan çalışmalar temelde üç konuda yoğunlaşmaktadır. Bunlar: yeni raporlama sistemlerinin geliştirilmesi, finansal olmayan ölçütlerin belirlenmesi ve maddi olmayan varlıklar üzerinde yoğunlaşılmasıdır. Ancak bugüne kadar yapılan çalışmalarda, bu konularda henüz yeterli bir çözüme ulaşılamamıştır²¹.

Finansal raporlamada meydana gelecek değişimin yavaş olacağı beklenmektedir²². 21. yüzyılda Dünya daha iyi bir muhasebe modeli oluşturmak için gerekli entelektüel kaynaklara sahiptir ve çalışmalar devam etmektedir²³. Küreselleşme özellikle bizim gibi

18 Michael R. YOUNG, Accounting Irregularities and Financial Fraud, A Corporate Governance Guide, Second Edition, Aspen Law & Business, New York, 2002, p. 318.

19 Melih ERDOĞAN, "Teknolojik Gelişmelerin Muhasebe ve Muhasebe Eğitimine Etkileri (Rapor)", MÖDAV Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:2, Sayı:4, Aralık 2000, s.116.

20 GÜRDAL, ss.48-49.

21 GÜRDAL, s.65.

22 YOUNG, p.318.

23 VOLCKER

ülkeler açısından fırsatlar ve riskler taşımaktadır. Ancak doğru politikalarla Türkiye'nin de küreselleşen yabancı sermaye ve dış ticaret fırsatlarından daha fazla yararlanması mümkündür. Ülkemizde bir çok işletme, ticaretiyle, yatırımlarıyla dış dünyaya açılmıştır. Muhasebecilerin de bu gelişmeye uyum sağlaması, yöneticileri yalnız bırakmaması, onların bilgi ihtiyacını doğru, zamanında ve eksiksiz karşılaması gerekmektedir. Bu yarışta muhasebecilerin en büyük yardımcısı ise, gelişen teknolojidir.

2.2. TEKNOLOJİK GELİŞMELER VE MUHASEBE MESLEĞİ

Günümüzde bilgi en önemli hammaddedir. Bilgiden yararlanmayı bilmek 21. yüzyılın başlıca rekabet stratejisi haline gelmiştir. İşletmeler kendisi için yararlı bilgiyi bulup, kullanıma dönüştürdükleri takdirde daha başarılı olacaklardır. Yüksel'e göre ²⁴; "Doğru bilgi tarihi maliyet esasına dayalı bilgidir. Yararlı bilginin ise sınırı bulunmamaktadır. Hatta yararlı bilgi geleceğe yönelik olmalıdır. Biz her gün bilginin yararlı olanını aramak zorundayız". Bu noktada meslek mensuplarının doğru bilgiye en kısa zamanda ulaşmasını sağlayacak mekanizmaların sisteme yerleştirilmesine ihtiyaç bulunmaktadır.

Teknolojik gelişmeler çeşitli yollarla muhasebe mesleğini etkilemiştir. Bu etkilenmelerden başlıcaları; muhasebe veri işleme ve kayıt işlemleri büyük ölçüde elektronik ortama aktarılarak, daha kısa zamanda sonuçların alınması mümkün olmuştur. Teknolojide yaşanan gelişmeler muhasebecilerin müşteri odaklı kıyaslama, çok boyutlu bilginin yönetimi, faaliyet tabanlı maliyetleme, tam zamanında sistemi, hedef maliyetleme ve kaizen maliyetleme, en iyiyi örnek alma (benchmarking), dengeli ölçüm kartı (balanced scorecard), dış kaynak kullanımı (outsourcing), müşteri karlılığı ve toplam kalite gibi yeni birtakım kavramlarla tanışmasını sağlamış, işletme faaliyet sonuçlarının anlaşılır, güvenilir, zamanında ve karşılaştırılabilir olarak hazırlanması için kolaylıklar sağlamıştır ²⁵.

Küreselleşme, sermaye piyasalarının gelişmesi, değişen rekabet koşulları, uzmanlaşma gibi muhasebeyi etkileyen alanlardan bir diğeri ise, bilgi teknolojileridir. İşletmelerde kullanılan bilişim teknolojilerinin kapsamına ise sunlar girmektedir ²⁶: internet, intranet ve ekstranet kullanımı, ofis otomasyon sistemleri, fonksiyonel bilişim sistemleri, yönetim bilişim sistemleri, uzman sistemler, karar destek sistemleri, elektronik veri değişim sistemleridir. Bilgi

²⁴ Prof. Dr. Ahmet YÜKSEL'in, XXII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu'nda yaptığı konuşmasından alınmıştır.

²⁵ Cemal İBİŞ, "Bilgi Çağında Muhasebecilik Mesleğinin Geleceği ve Yeni Muhasebeci Kimliği", XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi, 10-12 Ekim 2002, TÜRMOB Yayınları, 199, s.135 ; USLU, ss.169-173.

²⁶ TEKİN vd., s. 642.

teknolojileri işletmeleri üç önemli alanda etkilemektedir. Bunlar: elektronik ticaret, kurumsal kaynak planlaması (ERP) ve bilgi yönetimi (knowledge management)'dir ²⁷.

Büyük sanayi işletmelerinin tercih ettiği ERP sistemleri, muhasebenin kayıt tutma fonksiyonunu bilgisayara devretmiş, kontrol ve raporlamayı ön plana çıkarmıştır. Yapılan çalışmalar etkin kullanılması halinde ERP sistemlerinin, muhasebe bilgi üretimi ve raporlanması konularında mevcut sorunların aşılmasında en önemli araç olduğunu göstermiştir ²⁸. Günümüzde ERP, şirket içi operasyonların yönetildiği bir uygulama yazılımı olmaktan çıkmış ve kurumların tüm değer zinciri ile etkin iletişim kurabileceği bir sistem haline gelmiştir. ERP yazılımları Türkiye'de çok çeşitli sektörlerde ve farklı büyüklüklerdeki şirketler tarafından kullanılmaktadır. ERP sistemlerinin yaygınlaşması, işletme süreçleri hakkında bilgi sahibi, yazılım seçimini ve kurulmasını bilen kişilere ihtiyacı artırmıştır ²⁹. Bu bakımdan bilgi teknolojileriyle ilgili alanlarda artan talebin muhasebeciler tarafından göz ardı edilmemesi gerekmektedir.

Günümüzde elektronik ticaret (e-ticaret), bankacılıktan reel sektöre

kadar geniş bir kesimde hızla yaygınlaşmaktadır. E-ticaretten kaynaklanan faaliyetlerin muhasebeleştirilmesindeki farklılık, işlemlerin yapıldığı ortam ile yapılan işlemlerin göreceli olarak önemlerindedir ³⁰. Elektronik ortamda tutulan kayıtlar sayesinde, finansal tabloların eş zamanlı olarak hazırlanması mümkün olmakla birlikte, elektronik ortamda halka sunulacak finansal tabloların kapsamı, biçimi, sunum aralıklarına ilişkin düzenlemelere de ihtiyaç bulunmaktadır.

Bilgi teknolojileri dışında, iletişim ve üretim teknolojilerindeki gelişmeler de muhasebeyi etkilemektedir. Gelecekte, muhasebenin bu gündünden çok farklı olarak, enformasyon teknolojilerinden yararlanan bir çok bilgi sistemi biçiminde yeniden yapılacağı beklenmektedir ³¹.

Son dönemde bilgisayar ve bilgi teknolojilerinde meydana gelen gelişmeler, hileli finansal raporlamayı kolaylaştırmıştır. Artık günümüzde işletmelerde teknik bilgisayar hileleri daha yaygındır. Bunlar bir çok muhasebecinin bilgi ve becerisinin dışında olup, bu konuda uzman, bilgisayar teknolojileri konusunda yetişmiş iç denetçiler bu tür hilelerle bir çok işletmede mücadele etmektedir. İç denetimin olmadığı işletmelerde bu görev büyük ölçüde mu-

²⁷ Dursun ARIKBOĞA, İdil KAYA, "Ülkemizde Kurumsal Kaynak Planlaması ve Muhasebe Eğitiminin Beklentiler", XIX. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, 18-20 Mayıs 2000, İstanbul Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Bildiriler Kitabı, s.127.

²⁸ ARIKBOĞA, KAYA, s.148.

²⁹ ARIKBOĞA, KAYA, s.133.

³⁰ Jale, AKKAŞ, "Elektronik Ticaret ve Elektronik İş Uygulamaları Muhasebe ve Finansal Raporlamayı Nasıl Etkileyecek?", Active, Ağustos-Eylül, 2000, s.82.

³¹ Selçuk USLU, "Muhasebe Tekniğinde Gelişmeler", XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi, 10-12 Ekim 2002, TÜRMOB Yayınları No:199, s.178.

hasebecilere düşmektedir. Hileli finansal raporlamanın yol açtığı skandalların muhasebe mesleğine etkisi aşağıda daha geniş açıklanmıştır.

2.3. FİNANSAL SKANDALLAR VE MUHASEBE MESLEĞİ

Hileli finansal raporlama; “ister fiilen isterse ihmal şeklinde olsun, önemli şekilde yanıltıcı mali tablolara sebep olan kasıtlı veya dikkatsizlikten kaynaklanan davranış” olarak tanımlanmaktadır. ABD’de mali tabloların çarpıtılmasının yaygın olduğu yapılan araştırmalarda ortaya çıkmıştır ³².

Hileli finansal raporlamaya sebep olan başlıca faktörler ³³;

- a) İşletmenin menkul kıymetlerinin fiyatının yüksekliği vasıtasıyla yatırımcıların beklentilerini karşılamaktır. Düşüş trendinde bulunan işletmeler bu sarmalı kırmak, çıkış trendinde bulunan işletmeler ise bu çıkışlarına devam ettirmek için hileli finansal raporlamaya başvurmaktadır.
- b) Durumdan kaynaklanan baskılar da finansal raporların çarpıtılmasına neden olabilmektedir. Örneğin; gelir veya piyasa payında ani düşüşler, özellikle kısa dönem sonuçları için gerçekçi olmayan bütçe baskıları gibi.

- c) Diğer nedenler ise; iç ve dış denetimdeki eksiklikler, finansal yöneticilerin ve muhasebecilerin uyması gereken etik kurallara uymaması, modern finans ve teknolojiadaki karmaşıklığın da önemli rolü olmuştur.

Ülkemizde olduğu gibi, sermaye piyasalarının yeterince gelişmemiş olduğu ülkelerde muhasebe hileleri genellikle; şirketi karsız göstererek vergi kaçırma yöneliktir. Böyle bir piyasada işlemler sistem içinde gösterilmeyerek yani kayıt dışına kaçırılarak fayda sağlanmaya çalışılmaktadır. Yani gelişmiş piyasaların tam tersi bir durum yaşanmaktadır ³⁴.

Şirketlerdeki mali skandallar karşısında kamuoyundan gelen tepkilerin ardından ABD Kongresi 2002 yılında Sarbanes-Oxley Yasası’nı gündeme getirmektedir. Sarbanes-Oxley, CEO’lar ve yönetim kurulları üzerine yeni ve ağır sorumluluklar getirmiştir. Ülkemizde finansal skandallardan korunmak için, SPK Seri XI, No:19 sayılı tebliğ ³⁵ ile özellikle bağımsız denetim firmalarına yönelik bazı önlemler getirmiştir. Örneğin; aynı denetim firmasının aynı müşteriyi en çok 5 yıldan fazla denetleyememesi, aradan en az 2 hesap döneminin geçmesinin zorunlu olması, denetim ve danışmanlık faaliyetlerinin ayrıştırılması, hisse senetle-

³² Erhan BİRGİLİ ve Hakan TUNAHAN, “Hileli Finansal Raporlama ve Pandoranın Açılan Kutusu”, 1. Türkiye Uluslararası İş ve Meslek Ahlakı Kongresi, 17-19 Eylül 2003, Hacettepe Üniv. Kültür Merkezi, s.234.

³³ BİRGİLİ ve TUNAHAN, s. 234 ; VOLCKER.

³⁴ Active ACADEMY Araştırma Merkezi, “Parmalat’ın Başarı Öyküsü Bir ‘Skandalla’ Sona Erdi”, Active-line, Şubat 2004, s.12.

³⁵ SPK, “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ”, Seri:X, No:19, Resmi Gazete, 2.11.2002.

ri borsada işlem gören ortaklıklar için “denetimden sorumlu komite” (audit committee) oluşturulması zorunluluğu gibi.

Şirketlerde yaşanan mali skandallar, ülkeleri daha dikkatli davranmaya ve yeni önlemler almaya yöneltmiştir. Örneğin, OECD'nin üye ülkelerde kurumsal yönetim ilkelerinde aynı yönde bir düzenlemeye gitmesi, Avrupa Komisyonu'nun yeni yayınladığı kurumsal yönetim ilkelerini yeniden gözden geçirmesi gibi ³⁶. Özellikle şirketlerin yönetim ve denetim biçimini şeffaflık içinde yürütmesi anlamına gelen “Kurumsal Yönetim” (Corporate Governance) kavramı sıkça tartışılmaya başlanmıştır. Kurumsal yönetimin dört temel ilkesi bulunmaktadır. Bunlar; şeffaflık, adillik, hesap verilebilirlik ve sorumluluktur.

Şeffaflık için uluslar arası muhasebe standartlarının uygulanması şarttır. Ayrıca, temel stratejilerin, hedef, yönetim prensibi ve kurumsal değerlerin toplumla paylaşım gerekmektedir ³⁷. Maalesef Türkiye'nin şeffaflık sıralamasında (opacity index) uluslararasıda yeri iyi değildir ³⁸. Bununla birlikte son zamanlarda ekonomi basınında sektör ve firma düzeyinde şeffaflık

araştırmalarına rastlanması, uygulanması isteğe bağlı da olsa, SPK tarafından, Ocak 2003'de “Kurumsal Yönetim İlkeleri Rehberi” nin yayımlanmış olması olumlu gelişmelerdir.

Sonuç olarak, finansal skandallar (suistimaller) muhasebecileri etkilemiştir. Dolayısıyla yeni süreçte muhasebecilerin, öncelikle muhasebe mesleğinin imajını düzeltmesi, yeniden inşa etmesi ve daha sonra da yeni kuşaklara devretmesi gerekmektedir ³⁹. Muhasebecileri etkileyen bir başka gelişme ise özellikle ülkemizde olduğu gibi gelişmekte olan ülkelere daha sık karşılaşılan ekonomik krizlerdir.

2.4. EKONOMİK KRİZLER VE MUHASEBE MESLEĞİ

Amerika Merkez Bankası Başkanı, geçmişteki krizleri değerlendirirken, “muhasebe bilgilerinin” talep edilmiş ve üretilmemiş olmasının payı olduğunu vurgulayarak, ülkeyi ekonomik krizden korumak için “yeni muhasebe” standartları istemiştir ⁴⁰. Bu kıyasımda, ekonomik krizlerin nedenlerinden daha çok muhasebe mesleğine etkileri üzerinde özetle durulmaya çalışılmıştır.

Ekonomik krizlerle iç içe yaşanan ül-

³⁶ Active ACADEMY, s.14.

³⁷ Capital, Ekim 2003, s.210.

³⁸ Price Waterhouse Coopers şirketinin 2001 yılında 35 ülke hakkında yaptığı Opacity Index adı verilen araştırmada; 35 ülke mevzuat, ekonomi ve muhasebe uygulamaları ve yolsuzluklar açısından 0 ile 150 puan arasında puan verilerek sıralanmıştır. Sıfıra en yakın olan ülkeler en şeffaf, sıfırdan en uzak ülkeler ise en opak (yani şeffaf olmayan) ülkeler konumundadır. Bu araştırmada, Türkiye, 74 kötü puanla 31. sıradadır. Mahfi Eğilmez, “Yabancılar ne Zaman Gelir?”, Radikal, 30 Ocak 2001.

³⁹ Bary C. MELANCON, “A New Accounting Culture”, Journal of Accountancy, October, 2002, p.27.

⁴⁰ Ali TAYYAR, “Türk İş Dünyasında Muhasebe Mesleğinden Beklenenler”, V. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, İSMMO Yayınları, 32, İstanbul 2001, s.160.

kemizde muhasebecilere düşen görevler, iki türdür. Birincisi, kriz gelmeden önce işletmenin (mükellefin) ekonomik krizden en az etkilenmesine yönelik olarak yapılabilecekler; ikincisi ise, ekonomik krizden hemen sonra muhasebecilere düşen görevlerdir. Muhasebeci de bir risk yöneticisi gibi, risklerden korunmasını bilmesi gerekmektedir. Muhasebeci hem kendisini hem de mükellefini risklerden koruyabilmelidir. Ekonomik krizleri hafif atlatan şirketlerin ortak özelliği finansal kırılma risklerini düşük seviyede tutmaktan geçmektedir. Bunun başlıca yolları ise şunlardır ⁴¹;

- Doğru vade eşleştirmesi yapılmalıdır. Örneğin; yatırımlar ile kullanılan fonların vadelerini yani borç-alacak vadelerini doğru eşleştirebilmek.

- Para eşleştirmesi yapılmalıdır. Satışlarla girdi fiyatlarını aynı para cinsinden tutmak. Şayet satışlarınız iç piyasaya yönelik iken, girdi fiyatlarınız döviz cinsinden ise, opsiyonlar ve vadeli işlemler ile alacağınız dövizin fiyatını sabitlemeye çalışmak gibi.

- Bütçe gibi kısa ve uzun vadeli planlar yapılmalıdır. Planı olan şirketler ekonomik krizlerde planlarını değiştirebilmekte, ancak planı olmayanların yapacakları bir şeyleri de olmamaktadır.

- Dengeli ve sürdürülebilir bir hızda büyüme sağlanmalıdır. Bu tür şirketler

krizleri daha kolay atlatabilmektedirler. Hesapsız ve hızlı büyüyen şirketler ise, krizlerde kendilerini toparlayamamalarıyla iflas etmektedirler.

Muhasebecilerin ekonomik kriz gelmeden önce yukarıda örneği verilen önlemler hakkında bilgi sahibi olması ve gerektiğinde bir risk yöneticisi gibi yönetimi uyarması, ülkedeki ve dünya genelindeki ekonomik gelişmeleri yakından izlemesi gerekmektedir. Çünkü globalleşmenin de etkisi ile, geçtiğimiz yıllarda Güney Asya'da ve Rusya'da meydana gelen ekonomik krizlerin ülkemizi de etkilediği görülmüştür. Ekonomik krizden sonra işletmelerin muhasebeciden başlıca beklentileri ise şunlardır; işletmelerin birleşmeleri ve devri, sermaye yapılarının yeniden incelenmesi, işletme borçlarının ve alacaklarının tekrar gözden geçirilmesi ve tasfiye işlemleridir ⁴².

Ekonomik krizlerin mali tablolara etkileri ise büyük ölçüde şunlardır ⁴³:

- Kur farklarından kaynaklanan büyük zarar veya kar rakamları,
- Enflasyon karlarının hızlanarak artması,
- Sermayelerin küçülmesi,
- Teknik iflasların oluşması,
- Stokların büyümesi,
- Tahsilat güçlüklerine bağlı olarak ticari alacakların artması,

⁴¹ Gülnur MURADOĞLU, "Globalizasyon, Dünya ile Bütünleşme ve Kriz: Finansal Liberalizasyon ile Nasıl Başa Çıkılır?1", Active, Mart-Nisan 2002.

⁴² Mikail EROL, "Ekonomik Kriz Döneminde Zor Durumdaki İşletmelerin Muhasebeden Beklentileri", Mükellefin Dergisi, Sayı:105, Eylül 2001, s.122.

⁴³ Mustafa ÇAMLICA, "Ekonomik Kriz ve Vergi Yönetimi", (www.vergidegundem/03.makale/aamakale.asp Erişim Tarihi: 06.05.2002).

- Ödeme güçlüklerine bağlı olarak şüpheli alacakların artması,
- İşçi çıkarılmasına bağlı olarak kıdem tazminatı ödemelerinin artması,
- Sonuç olarak ciddi zarar rakamları ile karşılaşılması,
- Çok sayıda şirketin kapanması ve tasfiye edilmesi gibi.

İster bağımlı ister bağımsız muhasebeci olsun, kriz dönemlerinde, ekonomik krizin işletmelere (mükelleflere), dolayısıyla mali tablolara etkisini çok iyi analiz etmeli ve yönetime alınması gereken finansal önlemler konusunda en kısa zamanda rapor sunmalıdır. Çünkü bu dönemlerde yönetimin alacağı kararların bir çoğu muhasebe ve finansmanla doğrudan ilgili olacaktır. Güç duruma düşen bir işletme muhasebenin üreteceği bilgilerden yararlanarak ve doğru kararlar alarak kurtulabilir.

3. TÜRKİYE'DE MUHASEBE MESLEĞİNİN GELECEĞİNE İLİŞKİN BAZI DEĞERLENDİRMELER

Muhasebe mesleğinin kalitesi, sermaye piyasaları ile iş birliği içinde bireysel yatırımların yapılmasında yerli ve yabancı sermayeye büyük bir güç verir, böylece bir bütün olarak ekonomiye katkı sağlar. Muhasebe ciler bütün ülkelerde ekonomik büyümenin motoru konumundaki KOBİ'ler için de tecrübeleri ve danışmanlık rolleriyle çok önemlidirler. Gittikçe karmaşık hale gelen iş yaşamında muhasebecilerin

önemi daha da artacaktır.

Son yıllarda yaşanan gelişmeler karşısında muhasebecilere yardımcı olmak amacıyla bazı mesleki kuruluşlar çalışmalarını sürdürmektedir. Bunlardan Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants-IFAC), globalleşmenin muhasebe mesleğine etkisine ilişkin olarak dört temel alanda yoğunlaşmıştır. Bunlar: standartların harmanizasyonunu başarmak, daha şeffaf ve ilgili standartları oluşturma sürecini geliştirmek, yeni roller ve pazar değişiklikleri için muhasebecileri hazırlamak, sorumluluğu artırmaktır. IFAC'ın muhasebecileri geleceğe hazırlamaya yönelik olarak ilk faaliyeti, eğitime ilişkin olmuştur. Büyük çoğunluğu 1 Ocak 2005 tarihinde yürürlüğe girecek olan uluslararası eğitim standartlarını (International Education Standards-IES) yayımlamıştır.

Muhasebecileri geleceğe hazırlayan Amerikan Yetki Belgesi Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants -AICPA) ise, özellikle finansal skandallardan sonra altı temel konuda liderlik rolünü üstlenmiş ve çalışmalara başlamıştır. Bunlar ⁴⁴;

- Standart yapma rolü,
- İşbirliği rolü (özellikle şirket ile piyasa kurumları arasında),
- Araştırma rolü (özellikle şirket hileleri ile ilgili olarak),
- Eğitim rolü,

⁴⁴ MELANCON, ss.29-30.

- Finansal raporlamanın düzeyini ilerletme rolü,
- Güçlü iç kontrol sistemleri ve kurumsal yönetimi destekleme rolüdür.

Türkçe literatürde muhasebecileri geleceğe hazırlayan az sayıda çalışma bulunmaktadır. Literatürden, yukarıda açıkladığımız muhasebe mesleğini etkileyen gelişmelerden ve yapmış olduğumuz ankete dayalı araştırmamızın sonuçlarından ⁴⁵ da yararlanarak, ülkemizde muhasebe mesleğinin geleceğine ilişkin olarak bazı değerlendirmelerde bulunmak mümkündür. Bunlar ⁴⁶;

- Meslek mensubu global düşünmelidir: Global bir pazarda, meslek mensubu en yüksek kaliteyi hedefleyerek global düşünmeli ve hareket etmelidir. Gelecekte firmalar arasında rekabet global piyasa bazında olduğundan, muhasebeci karar verme mekanizmasında daha fazla söz sahibi olacaktır. Finansal raporlama global çıkar grupları göz önüne alınarak yapılacağı için, muhasebecinin işlemleri muhasebeleştirmedi, raporlamada, analizleri yorumlamada serbesti derecesi bu günkü

düzeyinin çok altında olacaktır.

Ekonomik yapıların gelişmesi ve globalleşmeye paralel olarak muhasebe mesleğinin de dinamik bir yapıya kavuştuğu, bunun ise meslek mensuplarını mesleki bilgi ve deneyimlerini sürekli olarak yenilemeleri zorunluluğu ile karşı karşıya bırakmıştır. ABD’de meslek mensuplarının zorunlu mesleki eğitim kredisi yıllık 30-40 saat arasında değişmektedir ⁴⁷.

- Dış kaynak kullanımı (outsourcing) muhasebecileri etkileyecektir: ABD’de bir çok iş maliyeti düşük olduğu için gelişmekte olan ülkelere yaptırılmaktadır. Outsource edilen işlere örnek olarak; yazılım geliştirme, çağrı merkezleri, ürün geliştirme ve ofis arkası muhasebe gösterilmektedir. Örneğin; ABD’de AIG sigorta şirketi Filipinler’de bu konuda çalışacak 400 kişilik ofis kurmaktadır ⁴⁸. Türkiye’de dış kaynak kullanımı, bağımlı muhasebeciler için gelecekte bir tehdit olabilir. Diğer yandan iyi değerlendirebilirse dış kaynak kullanımı meslek mensupları için bir fırsat da olabilir ⁴⁹. İşletmelerin dış kaynak kullanımına yönelmeleri sonucunda, bunun sağlayacağı ma-

⁴⁵ Kayseri ve Nevşehir illerinde bağımsız olarak faaliyette bulunan ve tesadüfi olarak seçilen 122 muhasebeciye (55’i serbest muhasebeci, 67’si serbest muhasebeci mali müşavir), onların genel durumlarını değerlendirmemize yardımcı olacak sorulardan oluşan anket formu hazırlanmış ve yüz yüze görüşme yöntemiyle uygulanmıştır.

⁴⁶ Michael BIRCH, “Globalisation – The Accounting Profession at The Crossroads”, The 16th World Congress of Accountants, Hong Kong, November 18-21, 2002 ; Mehmet A. CİVELEK ve Banu DURUKAN, “Muhasebe Mesleğinin ve Muhasebecinin Türkiye’nin Kalkınmasındaki Rolü”, V. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, İSMMMO Yayınları, No: 32, s.290 ; İBİŞ, ss. 136-137.

⁴⁷ Haluk SÜMER, “Sürekli Mesleki Eğitim ve Mali Müşavirlik Mesleği İçindeki Yeri-II”, Yaklaşım, Mart 2004, ss.19-23.

⁴⁸ “Amerika’da Outsource Tehditi”, Hürriyet İnsan Kaynakları, 14 Mart 2004, s.10.

⁴⁹ Bu konuda fazla bilgi için bakınız; Yahya ARIKAN, “Meslek Mensupları Mali Outsourcing Uygulamasına Geçmelidir”, Vergi Dünyası, Sayı:254, Ekim 2002, ss. 138-143.

liyet tasarrufu veya ek maliyetler vb. konuların da muhasebeci tarafından dikkate alınması gerekmektedir ⁵⁰.

- Dünyada ortak bir muhasebe dili oluşturulmaktadır: Söz konusu dil UFRS'dir.

UFRS'nin uluslararası sürekli olarak başvurulmasına ihtiyaç vardır ve gelecekte UFRS daha da karmaşık olacaktır. UFRS'nin daha kaliteli finansal bilginin üretilmesini hedeflediği unutulmamalıdır. Ayrıca söz konusu standartların uygulanması günümüzde çok önemli olan şeffaflık, yani kurumsal yönetim için de önemlidir.

- Teknik üstünlük önceliklidir: Teknolojideki gelişmeler sonucunda muhasebecilerin zaman ve mekana ilişkin kısıtlamaları sona ereceği için, muhasebecilerin işlevleri bu günden daha farklı nitelikte olacaktır. Yapmış olduğumuz araştırma sonucunda; anket kapsamındaki muhasebecilerin 65'inin bürosunda internet bağlantısı bulunurken, 57'sinde bulunmamaktadır. Ayrıca muhasebe bürosuna veya şirketine ait web sitesi bulunan muhasebeci sayısı ise 5'dir. Halbuki ülkemizde e-devlete yönelik uygulamalar her geçen gün artmaktadır. Bu gelişmeler muhasebecilerin işlerini daha da kolaylaştıracaktır. Örneğin; internet kanalıyla beyanname ve bildirimleri

gönderme, her türlü ödemenin yapılması, mükelleflerle ve diğer kurumlarla veri ve bilgi alışverişinin sağlanması gibi.

- Muhasebe mesleği yüksek nitelikli insanları cezbetmelidir: Yeni ekonomide muhasebeciler bir bilgi işletmesi (bilgi şirketi) olarak gösterilmektedir. Bilgi şirketi, genellikle yüksek eğitimli personele sahip ve değişik durumlarda karmaşık problemleri çözebilen, özel bir tür hizmet şirketidir. Dolayısıyla yaratıcılık ve yüksek oranda bireylere bağlılık ön plandadır ⁵¹. Muhasebe meslek mensupları için son derece önemli olan konular; eğitim, iyi bir mesleki yargı kabiliyeti, proje yönetim becerisi, etik ve geniş bir iş perspektifinde stratejik olarak düşünebilme kabiliyetidir. Muhasebe mesleğinin güçlü bir geleceği olabilmesi için;

- Güçlü bir şekilde iletişim kurabilen,
- Teknolojiden anlayan,
- Stratejik düşünebilen,
- Sürekli öğrenme sürecine katılan,
- Mesleğin geçmişteki hatalarından ders almaya hazırlıklı olan insanları mesleğe çekmesi gerekmektedir ⁵²;

Bu bağlamda meslek mensuplarına veya adaylarına lisans üstü eğitim ve yabancı dil özendirilmelidir. Günümüzün muhasebecisi, ulusal ve uluslararası

⁵⁰ USLU, s.177.

⁵¹ Gökhan ÖZER, vd., "Yeni Ekonomide Bilgi Dönüşümleri ve Bilgi Şirketlerinin Artan Önemi", Active, Sayı:28, Ocak-Şubat 2003, s.45.

⁵² Brian BLOOD, "Yetenek Savaşını Nasıl Kazanırız?", 16. Dünya Muhasebe Kongresi, Bildiri Özetleri (Türkçe), Derleyen: Rifat Nalbantoğlu, TÜRMÖB, Ankara, 2002.

ekonomik gelişmeler ve ilişkiler konularına ilgili, özellikle ekonomik krizlere hazırlıklı olmalıdır. ABD’de 2003 yılı başından itibaren muhasebe mesleğine girişte aranan, daha önce 120 kredi saati olan muhasebe eğitimi 150 kredi saatine çıkartılmış ve sürekli eğitim şartı eklenmiştir.

Yapmış olduğumuz araştırmanın sonuçlarına göre; anket kapsamındaki muhasebecilerin %3’ü lisans üstü eğitim yapmıştır, %11’i bir yabancı dili iyi düzeyde bilmektedir, %80’i ise, işletme ve ekonomi dünyası ile ilgili gelişmeleri takip edebilmektedir. Arzu edilen bu oranların daha da yüksek olmasıdır.

• Danışmanlık ön plana çıkarılmalıdır: Muhasebeciler kayıtme ve özetleme fonksiyonu dışına çıkıp, yorumlar yapmaya başlarsa, veriyi bilgiye dönüştürürse, katma değer yaratacak kararlar oluşturacak hale getirirse bütün bunların sonucunda kazancında da artışla karşılığını görecektir. Yapmış olduğumuz araştırmanın sonuçlarına göre, anket kapsamındaki muhasebecilerin mükelleflerine verdikleri başlıca hizmetler; defter tutma, mali tablo ve vergi beyannamesi düzenlemedir. Vergi ve muhasebe konularında danışmanlık ise, ikinci sırada gelmektedir.

IFAC bünyesinde oluşturulan, küçük ve orta ölçekli muhasebe firmaları çalışma grubu (Small and Medium Practices Task Force), muhasebeciler için gelecekte gerçekleşmesini bekledikleri üç temel ihtiyacı şu şekilde sıralamıştır: Müşteri odaklı olma ihtiyacı, sermayeye karşı global olarak rekabet etme ihtiyacı ve özümsemiş bilgiyi stratejik varlık olarak benimseme ihtiyacıdır.

• Uzmanlaşma gerekmektedir: Uzmanlaşma beceriyi artıracığından kaliteli hizmeti de beraberinde getirecektir. Başlıca uzmanlaşma tipleri, sektöre ve profesyonel faaliyetlere dayalı olabilir⁵³. Araştırma sonucuna göre anket kapsamındaki muhasebecilerden mükellefleri aynı sektörde olanların oranı %3 iken; %97’sinin mükellefleri farklı sektörlerden oluşmaktadır.

• İş sayısı sınırlandırılmalıdır: Muhasebeciler, günümüzde şöyle bir tercihle karşı karşıyadırlar; ya çok sayıda mükellefle kayıt ağırlıklı çalışılacak ya da az sayıda mükellefle danışmanlık ağırlıklı çalışacaktır. Meslek mensubunun yapabileceği iş sayısının sınırlandırılmasına ilişkin olarak, örnek olması açısından bağımsız dış denetimle ilgili hukuکی düzenlemelerden yararlanılabilir⁵⁴.

• Etik değerler dikkate alınmalıdır:

⁵³ Uzmanlaşma konusunda fazla bilgi için bakınız; Gelecek Yüzyılda Muhasebe Eğitimi, Editör: Prof. Dr. Recep PEKDEMİR, TÜRMÖB Yayınları No.139, Ankara 2000, ss. 187-200.

⁵⁴ Bu konu bağımsız dış denetimle ilgili düzenlemelerde; “Görev kabulünde sorumluluk: “Bağımsız denetim kuruluşları sahip buldukları organizasyon, personel veya mesleki uzmanlıkları ile sonuçlandırmayacakları bir bağımsız denetim hizmetini üstlenemezler” şeklinde ifade edilmektedir. Bakınız; SPK, “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ”, Seri:X, No:16, Resmi Gazete, Tarih: 4.3.1996, Sayı: 22570, Md.20.

Etik değerleri dikkate almayan meslek mensubu sadece kendi itibarını değil, mesleğe ve meslektaşlarına da zarar verecektir. Son yıllarda ortaya çıkan muhasebe skandalları ile ön plana çıkan konular; muhasebe bilgilerinin doğru olması, bu bilgilerin ihtiyaç duyanlara hızlı bir şekilde ulaştırılması ve toplumsal çıkarların korunması için meslek mensuplarının bağımsızlığıdır. TÜRMOB bünyesinde, etik ile ilgili çalışmaları koordine edecek bir “etik merkezi” kurulması düşünülebilir. Ayrıca, New York Eyaletinde uygulandığı gibi, muhasebecilerin her üç yılda bir 4 saat mesleki etik eğitimi almaları zorunlu tutulabilir ⁵⁵.

• Ekonomik alt yapı sağlanmalıdır: Muhasebenin gelişmesi, içinde bulunulan ekonomik ortamın gelişmesi ile yakından ilgilidir. Eğitim seviyesi düşük olan ülkelerde muhasebe sistemi yeterince gelişemez. Ayrıca mali raporları kullananların da seviyesi önemlidir. Aksi takdirde sofistike bilgi üretme gereği ortaya çıkmaz ⁵⁶. Dolayısıyla ülke çapında eğitim ve işletme sahiplerinin ve yöneticilerinin entelektüel seviyesinin yükseltilmesi öncelikli hedefler olmalıdır. Ekonomik gelişmenin sağlanması için Türkiye, içerideki ve dışarıdaki yatırımcı için bir cazibe merkezi haline getirilmelidir. Örneğin vergi oranlarının düşürülmesi, kayıt dışı ekonominin küçültülmesi, uluslararası muhasebe standartlarının yürürlü-

ğe girmesi, kurumsal yönetimin kamu ve özel sektörde yaygınlaşması gibi.

• Mesleki sorumluluk sigortasına önem verilmelidir: Meslek ifa edenlerin meslek ifası sırasında mesleklerinin bir gereği olarak ortaya çıkması olası risklerin paylaşılmasını içeren sigorta türüne “mesleki sorumluluk sigortası” adı verilmektedir. AB ülkelerinde yaygın olarak uygulama alanı bulan mesleki sorumluluk sigortası ülkemizde son yıllarda çok sınırlı olarak uygulama olanağı bulmuştur ⁵⁷. Gelecekte meslek mensuplarının sorumluluklarının daha da ağırlaşıcağı beklenmektedir.

• Muhasebeciler şirketleşmeye önem vermelidirler: Özellikle bağımsız muhasebecilerin, az sayıda müşteriye hizmet vermesi nedeniyle, müşteri kaçırmamak için bağımsızlık ilkesinden fedakarlıkta bulunma olasılığı vardır. Muhasebecilerin kendi aralarında birleşmelere girerek büyümeleri, hem bağımsızlık açısından hem de teknik bilgi, deneyim ve uzmanlık gibi alanlarda güçlenerek iş hacimlerinin artmasına da katkıda bulunabilecektir.

Araştırma sonucuna göre anket kapsamındaki 122 muhasebeciden, mesleki faaliyetini bir başka meslek mensubu ile birlikte yapan muhasebeci sayısı 20’dir. Bunların 12’si ortaklık bürosu (adi şirket) şeklinde, 8’i ise limited şirket şeklinde ortaklığını sürdürmektedir.

⁵⁵ SÜMER, s.23.

⁵⁶ KAYA, s.4.

⁵⁷ Salih ÖZEL, “Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Sorumluluk Sigortası (I)”, Mükellefin Dergisi, Sayı:115, Aralık 2002, s.115

• Kurumsal alt yapı güçlendirilmelidir: Özellikle teknolojik gelişmelerin ve küresel gelişmelerin muhasebe eğitime etkisi olduğu da muhakkaktır. Üniversiteler, muhasebe eğitim programlarında teknoloji ağırlıklı ve yeni konulara yer verecek şekilde programlar oluşturmalıdırlar. TÜRMOB ve Maliye Bakanlığı gibi kurumların hazırlayacakları veri tabanları ile muhasebecilerin doğru bilgiye en kısa zamanda ulaşmaları sağlanmalıdır. Bunlara ilave olarak, denetim mesleğindeki gelişmeler, denetim faaliyetlerinin kalitesinin geliştirilmesine yönelik düzenlemeler de muhasebe mesleğinin gelişmesine yardımcı olacaktır.

4. SONUÇ

Globalleşme ile ilgili olarak UFRS'yi yalnızca çok uluslu şirketlerin uygulaması, dünyadaki gelişmelerin dışında kalmayı baştan kabul etmemiz anlamına gelmektedir. Ülkemiz sermaye piyasalarının daha şeffaf hale gelmesi, muhasebenin vergi odaklılıktan kurtulması için muhasebe standartlarımızın UFRS'ye uygun olması gerekmektedir. Günümüzde, finansal piyasaların bilgi talepleri mevcut finansal raporlama sistemi ile karşılanamamaktadır. Çünkü piyasalar, bilgiyi bekletmeksizin istemektedir. Günümüzde çoğu işletmede kullanılan maliyet ve yönetim muhasebesi, yirminci yüzyılın başındaki üretim ve rekabet ortamı için tasarlanmıştır. Dolayısıyla, gelişmiş ülkelerde finansal raporlama sisteminin iyileştirilmesi çalışmaları başlamış bulunmaktadır. Ülkemizde de bu tür çalışmalar, finansal raporlama süreci ile ilgili kesimlerin de katılımları ile başlatılmalıdır.

Artan rekabet ortamında muhasebecilerin en büyük yardımcısı, gelişen teknolojidir. Teknolojik gelişmeler ve işletmelerde kullanılan bilgi teknolojileri çeşitli yollarla muhasebe mesleğini etkilemektedir. Diğer yandan, finansal skandallar da muhasebecileri olumsuz etkilemiştir. Dolayısıyla yeni süreçte muhasebecilerin öncelikle muhasebe mesleğinin imajını düzeltmesi gerekmektedir. Özellikle ülkemizde muhasebecilerin, ekonomik krizlere hazırlıklı olmasında yarar vardır. Muhasebeciler, bir risk yöneticisi gibi kendisini ve mükellefini (işletmeyi) ekonomik krizlerden korumanın yollarını öğrenmeli, ekonomik krizden sonra ise, kendisine düşen görevlere hazırlıklı olmalıdır.

Dünya genelinde IFAC, AICPA gibi kuruluşlar, muhasebecilerin değişen rollerini inceleyen ve onları geleceğe hazırlayan rehberler yayımlamak tadırlar. Ülkemizde de, TÜRMOB bünyesinde bu amaçla kurulacak bir komisyonun, söz konusu çalışmalardan da yararlanarak bir rehber hazırlaması yararlı olacaktır. Söz konusu rehberde; danışmanlık, uzmanlaşma, şirketleşme, iş sayısının sınırlandırılması, etik değerler, ekonomik ve kurumsal alt yapı, mesleki sorumluluk sigortası, mesleğe giriş şartlarının gözden geçirilmesi, teknolojiden yararlanma, UFRS, dış kaynak kullanımı ve globalleşme gibi konulara yer verilmelidir.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- AKKAŞ, Jale, "Elektronik Ticaret ve Elektronik İş Uygulamaları Muhasebe ve Finansal Raporlamayı Nasıl Etkileyecek?", Active, Ağustos-Eylül, 2000.

- ARIKAN, Yahya, “Meslek Mensupları Mali Outsourcing Uygulamasına Geçmelidir”, Vergi Dünyası, Sayı:254, Ekim 2002.
- ARIKBOĞA, Dursun, KAYA, İdil, “Ülkemizde Kurumsal Kaynak Planlaması ve Muhasebe Eğitiminden Beklentiler”, XIX. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, 18-20 Mayıs 2000, İstanbul Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Bildiriler Kitabı.
- BIRCH, Michael, “Globalisation – The Accounting Profession at The Crossroads”, The 16th World Congress of Accountants, Hong Kong, November 18-21, 2002 .
- BİRGİLİ, Erhan ve TUNAHAN, Hakan, “Hileli Finansal Raporlama ve Pandoranın Açılan Kutusu”, 1. Türkiye Uluslararası İş ve Meslek Ahlakı Kongresi, 17-19 Eylül 2003, Hacettepe Üniv. Kültür Merkezi.
- BLOOD, Brian, “Yetenek Savaşını Nasıl Kazanırız?”, 16. Dünya Muhasebe Kongresi, Bildiri Özetleri (Türkçe), Derleyen: Rıfat Nalbantoğlu, TÜRMOB, Ankara, 2002.
- BOZFAKIOĞLU, Nedim, “Muhasebe Yönetimi ve Standardizasyon”, XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi, 10-12 Ekim 2002, TÜRMOB Yayınları No:199.
- CİVELEK, Mehmet A., DURUKAN, Banu, “Muhasebe Mesleğinin ve Muhasebecinin Türkiye’nin Kalkınmasındaki Rolü”, V. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, İSMMMOMO Yayınları, No: 32.
- ÇAMLICA, Mustafa, “Ekonomik Kriz ve Vergi Yönetimi”, (www.vergidegundem/03.makale/aamakale.asp Erişim Tarihi: 06.05.2002).
- DUMAN, Ömer, “3568 Sayılı Kanun’a Göre Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlerin Denetim Fonksiyonu”, Yaklaşım, Sayı:101, Mayıs 2001.
- DURUKAN, Banu, ÖZKAN, Serdar “Finansal Bilgi Sunumunda Bir Araç Olarak İnternet Kullanımı: İMKB’de İşlem Gören Şirketlerin Web Siteleri Üzerinde Bir Araştırma”, XXI. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, 29 Mayıs-2 Haziran 2002.
- ERDOĞAN, Melih, ”Teknolojik Gelişmelerin Muhasebe ve Muhasebe Eğitimine Etkileri (Rapor)”, MÖDAV Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:2, Sayı:4, Aralık 2000.
- EROL, Mikail, “Ekonomik Kriz Döneminde Zor Durumdaki İşletmelerin Muhasebeden Beklentileri”, Mükellefin Dergisi, Sayı:105, Eylül 2001.
- FUJINAMA, Aki, “Globalization and The Role of The Accounting Profession in The 21st Century”, The 16th World Congress of Accountants, Hong Kong, November 18-21, 2002.
- GÜRDAL, Kadir, “Yeni Ekonomi Kavramı ve Yeni Muhasebe Anlayışı”, XXII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, 21-25 Mayıs 2003, Gazi Üniv. İ.İ.B.F., İşletme Bölümü, Bildiriler Kitabı.
- İBİŞ, Cemal, “Bilgi Çağında Muhasebecilik Mesleğinin Geleceği ve Yeni Muhasebeci Kimliği”, XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi, 10-12 Ekim 2002, TÜRMOB Yayınları, No: 199.
- İSMMMOMO Avrupa Birliği Komitesi, “Türkiye’nin Avrupa Birliği’ne Entegrasyonu”, Mali Çözüm, Aralık 2003.
- KAYA, İdil, “FASB-IASB Anlaşması ve Global Finansal Muhasebe Standartlarına Doğru”, VI. Türkiye Muha-

- sebe Denetimi Sempozyumu, 16-20 Nisan 2003.
- MELANCON, Bary C., "A New Accounting Culture", Journal of Accountancy, October, 2002.
 - MURADOĞLU, Gülnur, "Globalizasyon, Dünya ile Bütünleşme ve Kriz: Finansal Liberalizasyon ile Nasıl Başa Çıkılır?1", Active, Mart-Nisan 2002.
 - ÖZEL, Salih, "Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Sorumluluk Sigortası (I)", Mükellefin Dergisi, Sayı:115, Aralık 2002.
 - ÖZER, Gökhan, Rahmi YÜCEL, İbrahim H. SEYREK, "Yeni Ekonomide Bilgi Dönüşümleri ve Bilgi Şirketlerinin Artan Önemi", Active, Sayı:28, Ocak-Şubat 2003.
 - PEKDEMİR, Recep (Editör), Gelecek Yüzyılda Muhasebe Eğitimi, TÜRMOB Yayınları No.139, Ankara 2000.
 - PİRGAİP, Burak, "Türk sermaye Piyasasında Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyum", Sermaye Piyasası Kurulu Meslek Personeli Derneği Dergisi, Sayı:10, Kasım-Aralık 2003 (www.spk-mpd.org/bpirgaip10.pdf (20.01.2004)).
 - SÜMER, Haluk, "Sürekli Mesleki Eğitim ve Mali Müşavirlik Mesleği İçindeki Yeri-II", Yaklaşım, Mart 2004.
 - TAYYAR, Ali, "Türk İş Dünyasında Muhasebe Mesleğinin Beklenenler", V. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, İSMMO Yayınları, 32, İstanbul 2001.
 - TEKİN, Mahmut, ZERENLER, Muhammer, YILDIZ, Mehmet, "İşletmelerde Bilişim Teknolojileri Kullanımının Örgütsel Yapıdaki Değişime Etkileri", Kocaeli Üniversitesi, İ.İ.B.F., II. Ulusal Bilgi, Ekonomi ve Yönetim Kongresi, Bildiriler Kitabı, 17-18 Mayıs 2003, Derbent-İzmir.
 - TÜSİAD, Finansal Raporlama Uygulamalarında Uluslararası Standartlara Geçiş, Temmuz 2003, Y.No:TÜSİAD-T/2003-7-356.
 - USLU, Selçuk, "Muhasebe Tekniğinde Gelişmeler", XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi, 10-12 Ekim 2002, TÜRMOB Yayınları No:199.
 - ÜSTÜNDAĞ, Saim, "Global Muhasebe Standartlarına Doğru", Active Bankacılık ve Finans Dergisi, Sayı:28, Şubat 2003.
 - VOLCKER, Paul A., "Accounting, Accountants and Accountability in an Integrated World Economy", The 16th World Congress of Accountants, Hong Kong, November 18-21, 2002.
 - YALKIN Yüksel Koç, "AB ve ABD'nde Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Uygulamasına Geçiş Çalışmaları", MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi, Temmuz 2003, Sayı:19.
 - YOUNG, Michael R., Accounting Irregularities and Financial Fraud, A Corporate Governance Guide, Second Edition, Aspen Law & Business, New York, 2002.
 - YÜKÇÜ, Süleyman, "Muhasebe Yönetimi ve Standardizasyon", XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi, 10-12 Ekim 2002, TÜRMOB Yayınları No:199.