



Dünya Muhasebeciler Kongreleri ve Muhasebe Denetimi

Prof. Dr. Oktay GÜVEMLİ
Marmara Univ., E. Öğr. Üyesi

Özet

ABD'de, Saint Louis'te 1904 yılında düzenlenen dünya fuarında ilk kez yapılan uluslararası muhasebeciler kongresinin 17. si 2006 yılında İstanbul'da yapılacaktır. Yüzyıl boyunca devam eden muhasebe kongrelerinin ana başlıklarından birisi de muhasebe denetimi olmuştur. 1904 Yılı ve sonrasında, bağımsız muhasebe denetimi olarak ele alınan konu, 1929 yılı ekonomik krizinde yerini muhasebe iç denetimine bırakmıştır. Bu kongrelerin muhasebe konusunda en bilimsel olanı iktisat ve muhasebe teorisyenlerinin katıldığı 1938 Berlin Kongresi olmuştur. İkinci Dünya Harbi'nden sonra, bağımsız denetim konusu uluslararası sermayenin yaygınlaşması ile yeniden kongrelerde gündeme gelmeye başlamıştır. Ancak, bağımsız denetimin küreselleşme boyutunda, bütün muhasebe konuları ile birlikte etkin biçimde ele alınmasının, 1990'da sosyalist bloğun çöküşünden sonra ortaya çıktığı gözlenmektedir. Bunda Enron olayının da etkisi vardır. XXI. Yüzyılda evrensel muhasebenin görevleri ve bağımsız denetimin işlevleri çok tartışılacağına benzetilmektedir.

Anahtar sözcükler: Muhasebe kongreleri, denetim, bağımsız denetim.

Abstract: World Accountants Congresses and Auditing

The 17th International World Accountants Congress will be held in İstanbul, 2006. The first congress was established in USA, Saint Louis at 1904. For a century, one of the main topics of these congresses was auditing. The subject known as the independent accounting auditing from 1904 and the following years, gave its place to accounting internal auditing by the beginning of the economic crisis at 1929. The most scientific one of those congresses about accounting was the Berlin Congress of 1938, where the economy and accounting theoreticians had attended. After the II. World War, by the widespread of the international capital, independent auditing took over its place at the congresses once again. However, on a globalization point of view of independent auditing, it can be observed that independent auditing had been taken into consideration effectively with other accounting subjects by the end of the socialist bloc at 1990. Enron event had effects on this too. At the XXI. Century, the tasks of global accounting and the functions of independent auditing seem to be discussed a lot.

Key words: Congresses of accounting, Auditing, Independent auditing.

I) 1904 Uluslararası Muhasebe Kongresi ve Yüzyılın Başında Muhasebe Denetimi Anlayışı

1904 Yılı, Mississippi ve Missouri Nehri'nin birleştiği yerde kurulan Saint Louis için, ABD bayrağının çekildiği, İspanyol ve Fransızların egemenliklerinin sona erdiği 1804 yılınının 100. yıl dönümüdür. Bu yıl dönümü dolayısıyla 6 ay

sürecek, 50 milyon USD' ye mal olacak, 20 milyon kişinin ziyaret edeceği ve çok sayıda ülkenin katılacağı bir Dünya Fuarı organize edilmiştir. Bu fuarın bir özelliği 40 dolayında uluslararası kongreye fuar süresinin sonlarına doğru yer verilmesidir. Hukukçuların, doktorların, basın mensuplarının kongrelerin yanında muhasebecilerin kongresine de yer verildiği görülmektedir.

Bu kongrenin belgeleri, bildirileri ve tutanakları itina ile korunmuştur. Bu belgeler, XX. yüzyılın başlarında muhasebe düşüncesinin seviyesini ortaya koymasından dolayı önemlidir.

26 - 28 Eylül 1904 tarihleri arasında yapılan bu ilk kongreye 81 ABD'li, 7 Kanadalı muhasebeci ile Londra'dan iki ve Hollanda'dan bir kişinin katıldığı görülmektedir. Az sayıda katılımcı olmasına rağmen, çağın muhasebe düşüncesini yansıtacak, Önemli konuların ele alındığı dikkati çekmektedir.

Kongrenin daha ilk tebliğlerinde, konunun "Bağımsız Muhasebe Denetçileri Konferansı" olduğu ileri sürülmüştür. Şimdiye kadar yapılmış dünya kongrelerinin dördüne katılmış ve bir çoğunu incelemiş bir

26 - 28 Eylül 1904 tarihleri arasında yapılan bu ilk kongreye 81 ABD'li, 7 Kanadalı muhasebeci ile Londra'dan iki ve Hollanda'dan bir kişinin katıldığı görülmektedir. Az sayıda katılımcı olmasına rağmen, çağın muhasebe düşüncesini yansıtacak, önemli konuların ele alındığı dikkati çekmektedir.

St. Louis'te bu ilk kongrenin açılış konuşmasını yapan Pennsylvania Sertifikalı Ulusal Muhasebeciler Enstitüsü Başkanı olan ve Kongre Başkanlığına seçilen J. E. Sterrett, bu konferansın davetiyelerinin ABD ve Kanada ile Batı Avrupa ülkelerinin bağımsız muhasebe denetçisi derneklerine ve muhasebeciler derneklerine gönderildiğini söylemektedir. Bu davet şeklinin bütün yüzyıl boyunca devam ettiğini belirtmek uygun olacaktır.

Kongrenin ikinci günü sabah oturumunda, bütün yüzyıl boyunca yapılacak kongrelerde özel bir önem verilecek olan bağımsız muhasebe denetimi ve muhasebecilik mesleğinin tartışılmaya başlandığı görülmektedir. Konuyu, "*The CPA Movement and the Future of the Profession of the Public Accountant in the United States of America*"¹ başlığı altında ele alan

Birleşik Devletler Muhasebeciler Topluluğu Federasyonu Sekreteri George Wilkinson'un tebliğindeki hususlardan bazıları aşağıdaki gibidir.

"Mesleğimizin geleceğini planlamak için burada toplanmış bulunuyoruz..."

"Tekdüzen muhasebe uygulaması, hem mesleğin sağlıklı gelişmesini, hem denetimin başarılı yapılmasını sağlayacaktır..."

"Mesleğe, incelemecilerin anahtarını elinde tuttuğu kapıdan ne kadar genç ve yetenekli kişi girerse, gelecekte profesyonel bir sınıf olarak o kadar güçlü oluruz..."

"Eğer biz mesleki sınıf olarak kabul edileceksek, bu muhasebecilerin tutarlı olmayan herhangi bir ticari veya mesleki işle ilgilenmemesinin beklenmesi gerekmektedir. .."

"Gelecekte CPA (Sertifikalı Kamu Muhasebecisi) derecesiyle ve dolayısıyla bütün meslekle ilgili hayati konulardan birisi yüksek bir moral standa?*-dının oluşturulmasıdır..."

"Muhasebecinin sorumluluğu profesyonel ve ahlaki anlamda olup, mali anlamı fazla değildir. Onurlu bir şekilde/ anılmak istiyorsak, mesleği tavsiye edilecek bir konuma getirmek istiyorsak yüksek ahlaki normları oluşturmamız..."

"Denetim yetkisi veren sertifikaların geri alınmasını sağlayan yasal düzenlemeler vardır. Ama şimdiye kadar böyle yargılama olmadı ve her hangi bir sertifika geri alınmadı..."

Kongrenin 3. gününde İngiltere'den F. Pixley, "*Profesyonel Muhasebecilerin İşletmelerdeki Görevleri*" konulu bildirisini sunarken muhasebecilik ile denetçiliği kıyaslıyor ve şöyle diyordu: "*Muhasebecilik yeni bir meslek sayılmasına rağmen, -işimizin önemli bir branşı yüzyıllardır devam ediyor. Denetçilikten söz ediyorum. Altı yüzyıldır denetçiliğin olduğunu, 1299 yılında Londra'da bir şirketin hesaplamalarının audit'inden bahsedildiğini biliyoruz. 1337 Yılında Langlad tarafından*

¹ ABD'de kamu muhasebeciliği mesleğinin geleceği ve CPA hareketi.

yayımlanan "*Vision of Piens Ploughman*" adlı eserde ve 1469 yılında Paston tarafından yazılan *Letters* adlı eserde denetçiliğe ait atıflarda bulunulduğu görüyoruz. Shakespeare'in bir eserinde şu dizeler yer almaktadır:

"Eğer idaremden ve yanlışlığımdan şüpheleniyorsan, en iyi denetçilerin önüne çıkmama olanak ver..."

F. Pixley şöyle devam ediyor:

"1626 Yılından kalan bir mezar taşında, burada Denetçi Bowle yatıyor şeklinde bir ibare vardır... o zamanlar denetçilerin muhasebe bilgileri azdı... Ama İngiltere'de kraliyet imtiyazını alan çok sayıda muhasebeci - denetçi vardı..."

"Denetçiye iş sahibi tüm hesap defterlerini teslim etmelidir... Denetçi, gelirlerden doğan dönem karına, başka dönemlerin karlarını eklemiş mi? Kesin zararları zarar olarak göstermeyi ihmal etmiş mi? Duran varlıklar için amortisman ayırmayarak karı artırmış mı? Bu konularda yapılacak hileler, pay senetlerinin olduğundan fazla değerlendirilmesine yol açabilecektir."

"Denetçi raporunu verdikten sonra, denetimi yaptıran kişi yatırımını o hisse senetlerine yapıp yapmamaya karar verir, denetçinin görevi bitmiş görünür, ama görev bilmemeli ve devam etmelidir..."

"İngiliz yasaları halka açık şirketlerin hesaplarının denetlenmesi konusunda başarısız olmuştur. Ancak, iş dünyasının sağduyusu bu eksikliği telafi edebilmiştir, İngiltere'de hissedar denetçilikten, profesyonel muhasebecinin yaptığı denetçiliğe geçiş, Londra ve öteki bölgelerdeki büyük finansal kurumların çöküşüne ve yatırımcıların felaketine neden olan 1886 ticari depresyonundan sonra oluşmuştur. Amatör denetçilerin bu işten ayrılmaları yavaş olmuştur... Ancak finans kurumları ve diğer büyük kurumlar denetim için profesyonel muhasebecilerle çalışmaya başlamışlardır. Bu güzel uygulamanın tarihi, Londra'da 200 yıl öncesine kadar uzanır... Ama hala, ortaklarından birini denetçi olarak (hissedar denetçi) seçen kuruluşlar var"

"...Belirlenmiş bir fiyattan denetime başlayan denetçinin, zamanın kafi gelme-

yeceğini anlamasından sonra sonuçları etkileyecek bazı kısımları eksik bırakması sadece amatörlük değil, sahtekarlıktır... Denetçi durumu zamanında iş sahibine bildirmelidir..."

".. İngiltere 'de mahkemelerde verilen birkaç karardan örnekler:

"...Bir denetçi araştırmalarında mantıklı bir yaklaşım ve beceriden daha fazlasını göstermek sorunda değildir... dürüst olmalı, onaylamadan önce gerekli dikkat ve beceriyi göstermelidir..."

"Bir şirketin hesaplarının denetçisinin görevini bilançonun aritmetik doğruluğu ile kısıtlamamak, hesapların gerçekten doğru olduğunun ve şirketin işlerinin durumu hakkında doğru yönlendirici bilgileri raporuna aktarmalıdır..."

"Denetçinin görevi, şirketin gerçek finansal yapısını denetim yapılan zaman diliminde ortaya koymak ve doğrulamakla sınırlıdır..."

F. Pixley, bir avukattır, denetçi olarak çalışmaktadır. Muhasebeciler Kongrelerine katılan, bildiri veren az sayıda hukukçulardan birisidir. Ama denetimin hukuki yanını ortaya koymuştur. Bu, denetim ve denetçi için çok önemlidir. Sonraki kongrelerde denetimin hukuki yanının bu kadar irdelendiğini söylemek güçtür.

1904 Kongresinden alınan, yukarıda üzerinde durulan iki denetim bildirisi örneği, tüm yüzyıl boyunca devam edecek kongrelerin her zaman gündeminde olmuştur. Denetimin, devlet açısından vergi amaçlı yapılması gelecek kongrelerde çok az sayıda buna eklenecektir. Bir de denetimin borçlanma sınırlarının saptanması bakımından kuruluşa borç verenler açısından yapılmasının az da olsa sonraki kongrelerde ele alındığı görülecektir. Ancak, sermaye pazarına dönük denetim, yüzyıl boyunca bildirilerdeki üstünlüğünü koruyacaktır.

Belirtilmesi gereken bir başka husus, bu ilk kongrede ABD bildirilerinin, henüz oturmamış, kuruluş sürecini yaşayan konuları ve kurumları ele almasına karşın, Batı Avrupa ve özellikle İngiliz bildirilerinin örneklerle dolu, kuruluşunu tamamlamış, yüzyılların verdiği deneyimlere

dayalı olmaları dikkati çekmektedir. Yüzyılın sonlarında bu durum değişecek, ABD'den gelen kuruluş dönemi, oluşma süreci izlenimi taşıyan bildiriler, uluslararası muhasebe standartları ve denetim standartlarında ve mali tablo biçimlerinde olduğu gibi muhasebe ve denetim bilgisi ve yöntemleri ihraç eden konuma gelecektir. Bu durumu, yüzyıl boyunca, kapitalizmin küreselleşmesine büyük ve gelişen ekonomisi ile ve iki dünya harbine de girmiş ve kazanmış olan ABD'nin yön verebilmesinin doğal sonucu olarak görmek olanaklıdır.

1904 Yılındaki kongreye, öteki mesleklerde olduğu gibi muhasebe mesleğinde de az sayıda ülke katılmış olsa da, karşılıklı görüş alışverişlerinin ve tartışmaların çok yararlı olduğu anlaşılmaktadır. Kongrenin son oturumunda George Wilkinson şunu söylüyor: "... burada yıllarca tartışılacak konular üzerinde duruldu..."

A.L. Dickinson şu hususu ekliyor: "... burada konuşulanlar gelecek kongrelerin daha başarılı sonuçlara ulaşacağını

Ama böyle almayacak ve ikinci kongrenin yapılması için 22 yıl geçmesi gerekecektir.

II) XX. Yüzyılın ilk Yarısında Yapılan 1926, 1929, 1933 ve 1938 Muhasebeciler Kongreleri ve Muhasebe Denetimi

2. Dünya muhasebeciler Kongresi (1926)

İlk Kongrenin yapılmasından 22 yıl sonra, 1926 yılında 2. Dünya Muhasebeciler Kongresi, Hollanda Amsterdam'da yapılmıştır. 1926 - 1938 yılları arasında, 12 yıl içinde dört kongrenin yapıldığı gözlenmektedir. 1929 Yılı Kongresi'nin New York'ta 1933 yılı Kongresi'nin Londra'da, 1938 yılı Kongresi'nin de Berlin'de yapıldığı bilinmektedir. 1938 Yılından sonra Dünya Muhasebeciler Kongreleri'ne uzun bir ara verilecek, 6.

Kongre 1953 yılında yine Londra'da yapılacaktır.

1926 - 1938 Yılları arasında yapılan dört kongrenin ilk üçü 1929 Dünya İktisadi Krizinin etkisi altında yapılmıştır. Sonuncusu ise, II. Dünya Harbi'nin yaklaştığını haber veren bulutların yoğunlaştığı bir dönemdedir.

Bu kongrelerden ilki olan 2. Dünya Muhasebeciler Kongresi'ni düzenleyen E. Van Dien, 1904 yılında yapılan kongreye kara Avrupası'ndan katılan tek kişidir. 1904 Yılındaki kongrede E.V. Dien konuşmasında kongreye kendi adına ve bir şeyler öğrenmek için geldiğini söylüyordu. E.V. Dien'in, organizasyonunu yaptığı 2. Dünya Muhasebeciler Kongresi'nde de aynı temayı işlediği ve muhasebecilerin düzenlediği dünya kongrelerinin "muhasebecilerin daha fazla bilgiye ihtiyaçları olduklarını gösterdiğini" vurguladığı görülmektedir.

17 ülkeden 369 kişinin katıldığı bu kongrenin, muhasebecilerin birlikte olarak dünya kongrelerini organize edebilecek-

lerini ispat etmekten öte başarılı bir yanı olduğunu söylemek güçtür. Kongredeki konular üç başlık altında toplanıyordu: "1. Muhasebecinin, işletmedeki öteki etkin kişilerle işletmenin karını yükseltmeye dönük çalışmalar yapması, 2. Değişik ülkelerdeki muhasebe uygulamalarının tek düzenliğinin sağlanması, 3. Maliyet hesaplamaları bilimi için uluslararası düzeyde kabul görebilecek görüşler oluşturulması."

Bu konular tartışılırken, muhasebe denetimi konusunun çok az kişi tarafından ele alındığı, bunlar arasında İngiliz William Plender'in de bulunduğu görülmektedir. W. Plender bildirisinde, denetçinin sorumluluğunu ve denetçinin görevini yerine getirirken davranışlarının etik kurallara uygun olması gerektiğini işliyordu.

Bu kongrenin belirgin özelliği, sonraki yıllarda Sombart gibi önemli iktisatçıların, muhasebe ve çift yanlı kayıt yöntemi ile ilişkilerini geliştirecek biçimde, muhasebe

olmasıdır. Ayrıca, XX. yüzyılın ilk yarısının ortalarında dinamik bilanço kuramı, statik bilanço kuramı gibi önemli muhasebe kuramlarının kurucularının ilk bu kongrede kendilerini gösterdiklerini de belirtmek uygun olacaktır.

3. Dünya Muhasebeciler Kongresi (1929)

1904 Kongresinde aktif bir genç olarak görülen ve kongrenin kapanışı sırasında oturumu yöneten tarafından çalışkanlığı övülen, Robert H. Montgomery'nin üstün çabaları ile New York'ta organize edilen bu kongrede 20 ülkeden yaklaşık 1500 katılımcının bulunduğu görülmektedir. Muhasebe tarihçileri 1929 kongresine çok önem verirler, "... kongrelerin en önemlisidir; kapsamı, derinliği inanılmazdır..." şeklinde değerlendirme yaparlar (R. Wengermeersch - 2004). Tarihi materyallerin gösterimi, bildirilerin önceden Fransızca, İngilizce ve Almanca olarak basılıp dağıtılması, daha sonra İspanyolca baskısının yapılması, bir sanayi kuruluşunun sinema tekniğinden yararlanarak kendi tekdüzen maliyet sistemini beyaz perdede sunması önemli yenilikler olarak görülüyordu.

Bugün enflasyon muhasebesi, enflasyon düzeltmesi denilen yöntemlerin babası kabul edilen "*yerine koyma maliyeti*" yaklaşımını ortaya koyan ünlü Alman muhasebe düşünürü Prof. Schmidt'in düşüncelerinin geniş tartışma ortamı bulunduğu görülmektedir. 1929 İktisadi krizinin başlangıç ortamında yapılan kongre bu tür yeniliklere açık bir nitelik taşıyordu.

Artık muhasebe denetimi konuları da çeşitlenmeye ve ayrıntılı olmaya başlamıştı. C. Oliver Wellington ve Mc Kossou Robbins ikilisinin muhasebenin stok denetimindeki etkinliğini uzun tartışma konusu yaptıkları dikkati çekmektedir. Böylece muhasebede iç denetim konusu muhasebe kongrelerinde yerini almaya başlıyordu.

1929 Kongresi ile dünya muhasebecileri, kongrelerde, konferanslarda bir araya gelebileceklerini ispatlamışlardır. Bu kongrenin sonlarına doğru yapılan değerlendirmelerde, bu kongrelerin "*bir arabanın 3.000 milde yapılan yağlama ve bakım işi kadar*" yararlı olduğu görüşünün ileri

sürülmesi kongrelerin öneminin anlaşıl-maya başladığını gösterir.

4. Dünya Muhasebeciler Kongresi (1933)

1926 Kongresinde muhasebe denetimini gündeme getirip değerlendirmeler yapan İngiliz Lord W. Plender, Londra'da yapılan bu kongrenin başkanlığını yapıyordu. Ancak, 1929 kongresinin görkemli yapısı bu kongrede görülüyordu. 22 ülkeden sadece 169 katılımcının gelmesi, dünya iktisadi krizi ile açıklanamayacak kadar düşük bir seviyeyi gösteriyordu. Bununla beraber, İtalya'da B. Mussolini'nin dönemi yaşanıyor ve İtalyanlar bu kongreye iyi bir hazırlık döneminden sonra gelmişlerdi. Onlar, bir önceki toplantıya da gelmişler ve muhasebe mesleğinin İtalya'daki geçmişinin 830 yıllık olduğunu açıklamışlardı. Bu kongreye de "...muhasebenin önemini hiçbir zaman bu kadar fazla hissetmemiştik. .. işçiliğin birey için değil ulusal çıkarlar ve ulusun zenginleşmesi için önem taşıdığını kabul ediyoruz" sloganı ile gelmişlerdi.

Denetim açısından bu kongrenin özelliği, önceki toplantılarda pek gündeme gelmeyen işletme bütçelerinin, bu kongrede "*yönetim denetimi*" başlığı altında geniş bir tartışma alanı bulmasıdır. Bu durum, yaşanan iktisadi krizin, yararlanılan kaynakların önemini artırmasının, yönetimin işletme bütçelerinden yararlanma isteğini üst seviyeye çıkartmasının doğal bir sonucu idi. Bu, iç denetim konusu olarak sonraki kongrelerde çok sık ele alınacaktı.

Prof. W. Annam (İngiltere) şunları söylüyordu: "... Denetçiler olarak, ticari topluma gerektiği kadar etkin hizmet verip vermediğimizi, statü gereği sadece bizden istenilenlerle yetinip yetinmediğimizi, yükümlülüklerimizin sınırını bizden istenilenlerden daha ileri düzeye götürmeye eğilimli olup olmadığımızı sormaktan çekinmemeliyiz..."

Prof. Annam'ın denetçinin kendini geliştirmesi ve görev alanını zorlaması yolundaki bu isteklerinden sonra, kongrede yine denetimle ilgili olarak, 1904 kongresinin genç ve çalışkan katılımcısı ABD'li R. H. Montgomery şimdi yaşlı bir

muhasebeci olarak, "Denetçinin bilanço ve kar-zararı düzenleyen muhasebecilerle ilişkisinde sorumlulukları..." başlıklı ilginç bildirisini sunuyordu.

Montgomery, bildirisinde şunları söylüyordu: "Bir denetçinin ... acemilerin (muhasebeci) yaptıkları ve dürüst olarak söyledikleri yanlışlar için sorumlu tutulabilmesi (bu sözleri göz önünde tutması) tehlikelidir... sorumluluğun bu yönde genişletilmesi, bunu hileye karşı sorumlulukla aynı düzeye getirmek demektir... Eğer gündeme getirmek gerekiyorsa hukuki yol denenmelidir... "

Bu ifadeler denetimi ve denetçiyi sorgulamaya doğru giden yolu açıyordu. Nitekim, dünya kongrelerine katılan, etkin isimler arasında yer alan Murphy daha

Scmidt'in kongrede bulunması, kongrenin kalitesini yükselten etkenlerdendi. Bu büyük iktisat ve muhasebe düşünürlerinin kongredeki bir Hintli muhasebe düşünürünün, muhasebe uygulamalarında Hindistan'ın derinliğini gündeme getirmesinin damgasını vuracağı düşünülmemişti. Sodhbans, Hintlilerin M.Ö. 7000li yıllarda ticaretlerini muhasebe sistemine dayanarak geliştirdiğini söylüyor ve hatta çift girişli muhasebe düzeninin Hintliler tarafından kullanıldığını ileri sürüyordu.

1929 iktisadi kriz sonrası muhasebe iç denetimine önem verilmesi çerçevesinde, İsveçli Scmaltz, kongrede yönetim denetlemesi üzerinde duruyor ve denetçinin görevlerinin ne kadar geniş alana yayıldığını İsveç örneği ile ortaya koymaya çalışıyordu. Scmaltz "Yönetimin ciddi adımlar atmadan önce denetçinin görüşünü alması gerektiği"nden söz ediyor ve "denetçinin bir çeşit süper yönetim haline dönüşmesi gereğini" vurguluyordu.

III) XX. Yüzyılın İkinci Yarısında 1952-1987 Yılları Arasında Yapılan Muhasebeciler Kongreleri ve Muhasebe Denetimi

6. Dünya Muhasebeciler Kongresi (1952)

İkinci Dünya Harbi ve sonrası yıllarda ülkelerin siyasi kimliklerinin oluşması ve ekonomik durumlarını düzeltmeleri, Dünya Muhasebeciler Kongrelerine 14 yıl ara verilmesine neden olmuştur. Dünya Muhasebecilerinin etkinlikleri 1952 Londra Kongresi ile yeniden başlamış oluyordu.

Londra'da 1500 dolayında delegenin katılımı ile gerçekleşen kongrede, harp yıllarının ekonomik sorunlarının ortaya çıkarttığı enflasyon olgusu ve bunun muhasebeye etkilerinin yoğun bir biçimde tartışıldığı görülmektedir. Buna bağlı olarak maliyet muhasebesinin öne çıkması doğaldı. Enflasyon muhasebesi kavramını geniş biçimde ele almaya çalışan da Dünya Muhasebeciler Kongrelerinin ilk kadın katılımcısı Mary Murphy idi.

İkinci Dünya Harbi ve sonrası yıllarda ülkelerin siyasi kimliklerinin oluşması ve ekonomik durumlarını düzeltmeleri, Dünya Muhasebeciler Kongrelerine 14 yıl ara verilmesine neden olmuştur. Dünya Muhasebecilerinin etkinlikleri 1952 Londra Kongresi ile yeniden başlamış oluyordu.

Muhasebe tarihçileri, 1933 kongresinin iktisadi krizin yoğun baskısı altında yapıldığını, bu nedenle genel iktisadın ve uygulama alanında işletmelerin muhasebeden ve muhasebe denetiminden çok şeyler bekler duruma geldiğini, bu durumda birçok açıdan kongrede muhasebe ve muhasebe denetiminin sorgulanmasına yönelik davranışlar sergilendiğini ileri sürerler.

5. Dünya Muhasebeciler Kongresi (1938)

1935 Yılı sonrasında, iktisadi kriz sona ermiş, ama Kara Avrupası'nda bir dünya harbinin ortaya çıkacağı belirmeye başlamıştı. Hitler, bütün dünya etkinliklerinin tek tek Almanya'da yapılmasını istiyordu. 1938 Yılında sıra uluslararası muhasebe kongresine gelmişti.

Zamanın ünlü iktisatçılardan Alman Werner Sombart'ın ve İsviçre'den Max Weber'in katıldığı bu kongre kuşku yok ki, ekonomi-muhasebe yakınlaşmasını bir kez daha gündeme getirecekti. Ayrıca, güçlü muhasebe teorisyeni Alman Fritz

Bu kongreye harp yıllarının bunalmından sıyrılma atmosferi ve isteği egemen olduğundan, muhasebe denetimine fazla değinilmediği anlaşılmaktadır. Ancak, muhasebe uygulamalarının Amerikan okulu çerçevesinde ilk küreselleşme çabalarının "serbest dünya", "hür dünya" görüşü ile ortaya bu kongrede konulduğunu belirtmek uygun olacaktır.

7. Dünya Muhasebeciler Kongresi (1957)

Kırk ülkeden 2800 dolayında muhasebecinin katılımı ile Amsterdam'da yapılan kongrede yeniden denetim konusuna dönüldüğü görülmektedir. Amerikalı Carman Blough, denetçinin bağımsızlığı gereğini gündeme getirirken "*bağımsız denetçiler olarak faaliyetimizden söz ederken muha-*

Kanadalı L.G. Mac Pherson, iç muhasebe denetiminin önemini yüz yılın ilk yarısındaki heyecanla ortaya koymak istemişse de, dış denetimin, bağımsız denetimin, elli yıl boyunca kesintisiz sürecek önlenemez yükselişinin kıvılcıklarının yayılmasına engel olması mümkün değildi. Bununla beraber, Mac Pherson, her iki denetim arasındaki ilişkiyi ortaya koyma çabalarını sürdürüyor ve şunları söylüyordu:

"Dış denetçinin bakış açısından, iç denetçinin koruyucu fonksiyonundan danışmanlık fonksiyonuna doğru kaydığı görülmektedir... ancak prensiplerin ve politikaların uygulanması, hile ve hatanın tespiti ve önlenmesi için iç denetime büyük ihtiyaç vardır. Bu danışmanlıktan farklıdır. Danışmanlığa kaymak muhasebe iç denetimini yok etmeye gidiş olabilir... "

Öte yandan, bağımsız denetçinin gelişme süreci devam ediyordu. Bu konuda öyle konular tartışılıyor ki, "*bağımsız muhasebe denetçisinin yönetimi değerlendirmesinin gerekip gerekmediği*" dahi konuşuluyordu.

Avusturyalı bir delege ise, "*yönetim muhasebesinin iç denetimin bir parçası*

olmaya başladığını, denetçinin bundan yararlanmasının uygun olacağını" söylüyordu.

Tartışmalarda "*denetçinin görüşlerini yönetime verebileceği, ama bunu talimat verir gibi yapmaması gerektiği*" vurgulanarak, konuya açıklık getirilmeye çalışıldığı görüldü. Ama Finlandiyalı Kihlman, "*... denetçinin müşterisinin iş organizasyonu hakkındaki görüşünü bildirmesinin zorunlu olduğunu*" cesaretle savunmaya devam etmekte bir sakınca görmüyordu.

Daha sonraki kongrelerde ve Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongrelerinde etkin bir isim olarak ortaya çıkacak olan, Alabama Üniversitesi'nden Paul Garner, "*Uluslararası Muhasebeciler Kongrelerinin muhasebe sorunları ile başa çıkmak için uluslararası bir inisiyatif yaratması*" gereğini bu kongrede ortaya koymuşsa da, bunun mümkün olmadığı ve 1973 yılına kadar devam eden bu tür isteklerin, bu yıllarda IFAC, IASC gibi kuruluşların oluşturulması ile ortadan kalktığı bilinmektedir.

8. Dünya Muhasebeciler Kongresi (1962)

Türk delegelerin ilk katıldığı kongre olan bu kongrenin New York'ta 60'a yakın ülkeden 2000 dolayında katılımcı ile toplandığı bilinmektedir.

8. Dünya Muhasebeciler Kongresi'nde, genel kabul görmüş muhasebe ilke ve kurallarının küreselleştirilme çabalarının yoğunlaştığı gözlenmiştir. Bu arada "*denetim standartlarının tek düzenliliğinin Önemi*"nin de geniş biçimde vurgulandığını belirtmek uygun olacaktır.

Kongreye birçok büyük sanayi kuruluşunun üst düzey yöneticileri de katılmıştı. Bunlardan, Philips'in başkanı P.F.S. Otten, bağımsız muhasebe denetimi ile ilgili olarak şunları söylüyordu:

"Bağımsızlık denetim fonksiyonununun temel elementidir... denetçinin bağımsız

8. Dünya Muhasebeciler Kongresi'nde, genel kabul görmüş muhasebe ilke ve kurallarının küreselleştirilme çabalarının yoğunlaştığı gözlenmiştir. Bu arada "denetim standartlarının tek düzenliliğinin önemi"nin de geniş biçimde vurgulandığını belirtmek uygun olacaktır.

görüş vermesi gerektiğini anlamayan bir sanayicinin, ne bağımsız dış denetçi, ne de iç denetçi ataması doğru değildir... Kamuya ait finansal raporlamada denetim fonksiyonu temel önem taşır... bununla beraber, denetçinin danışmanlık fonksiyonu da önemlidir..."

Muhasebe denetimi konusunun geniş biçimde tartışılması yanında kongre'nin özellikleri arasında, yine Paul Garner'in küreselleşme olgusunu gündeme getirmesi önemli yer alıyordu. Ona göre, *"muhasibeciler kendi potansiyellerini küçük görmemelidirler... hür dünyanın ve Özgürlüğün kendisine yapabileceği katkıları iyi değerlendirmelidirler... iyi bir muhasebenin insanlar arasındaki ekonomik bilgi-*

anlaşılmalıdır..."

Paul Garner, bugün hayatta değildir. Ama onun ilk kıvılcımlarını yaymaya çalıştığı muhasebe ve denetimin küreselleşmesi olgusunun, XXI. yüzyılın başlarında Dünya Muhasebeciler Kongrelerinin konu başlıkları arasında önemli bir yere sahip olduğu görülmektedir.

9. Dünya Muhasebeciler Kongresi (1967)

Bu yazarın katıldığı ilk Dünya Muhasebeciler Kongresi olan, Paris'te yapılan bu kongreye geniş bir Türk delegasyonu katılmıştı. Kongrenin sloganı *"Muhasebede Yeni Ufuklar"* olarak belirlenmişti.

Kongrede denetim konusu, yine en çekici bildirilerle ele alınmakta ve tartışılmaktaydı. E. Stamp, Denetim Standartlarını ele alan bildirisinde, bundan sonraki kongreye hazırlık olarak *"bir standartlar seti hazırlamak için uluslararası bir komite oluşturulması"* isteğini dile getiriyordu.

Bu tür teklifler her zaman dünya kongrelerinde ileri sürülmüştür. Ama, kongrelerin tartışma, görüş alış-verişi ve etkileme ortamlarından ileri gitmeme ilkeleri aşılamamıştır. Yukarıda belirtildiği

üzere, uluslararası yönlendirici standartların tespitinin sürekli faaliyette bulunan kuruluşlara bırakılması yolu benimsenmiştir. E. Stamp'ın teklifi de daha önceki kongrede P. Garner'in önerisi gibi teklif aşamasında kalmıştır. Bu teklifler arasında kuşkusuz en önemli olanı, Birleşmiş milletler gibi uluslar üstü bir muhasebe organizasyonuna olan ihtiyacın vurgulanması olmuştur.

Bu Dünya Kongresi'nin bir Özelliği de, muhasebecinin eğitimi üzerinde durulması olmuştur. Muhasebe eğitiminin standartlarının uluslararası hale getirilmesi isteğinin cesaretle ileri sürüldüğü gözlenmiştir.

10. Dünya Muhasebeciler Kongresi (1972)

Türk delegasyonunun en geniş katılımının gerçekleştiği bu kongre Avustralya'da Sydney'de yapılmıştır. Kongrenin konusu *"Uluslararası Muhasebe Standartlarının Hazırlanması"* idi. 59 ülkeden 4347 delegenin katıldığı bu kongrenin altı konusu içinde *"Denetim Raporları"*nm özel bir yeri vardı. Muhasebe tarihçileri bu 10. kongrenin önemini *"Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC)"*in 1973 yılında kurulmasına neden olduğunu ve bugün Dünya

Muhasebeciler Kongrelerini yönlendiren *"Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)"*un 1977 yılında kurulmasının zeminini hazırladığı ve *"Uluslararası Muhasebe Mesleği Komitesi (IC CAP)"*in kuruluşunu sağlaması dolayısıyla önemini büyük olduğunu ileri sürerler. Böylece muhasebe kongrelerinin itici gücü ile, uluslararası düzeyde kalıcı ve yönlendirici organlar oluşuyordu.

John B. Studdy (Avustralyalı), Plenary Session'da Kongreye bu konuda sunulan bildirileri özetlediği *"Denetim Raporu"* başlıklı değerlendirmesinde, muhasebe denetimi mesleğinin sürekli ve muntazam bir gelişme içinde olduğunu, bunun muhasebenin teorik temelleri çerçevesinde

John B. Studdy (Avustralyalı), Plenary Session'da Kongreye bu konuda sunulan bildirileri özetlediği "Denetim Raporu" başlıklı değerlendirmesinde, muhasebe denetimi mesleğinin sürekli ve muntazam bir gelişme içinde olduğunu, bunun muhasebenin teorik temelleri çerçevesinde gerçekleştiğini, ancak dünyadaki gelişmelerin birbirinden kopuk ve habersiz olmasının doğru bulunamayacağını söylüyordu.

gerçekleştiğini, ancak dünyadaki gelişmelerin birbirinden kopuk ve habersiz olmasının doğru bulunamayacağını söylüyordu. Bu konuda kongreye sunulan bildirimlerin birlikte hareket ettikleri tek nokta, muhasebe denetim standartlarının küreselleşmesi gereği idi. Artık küreselleşme olgusu, muhasebenin her konusunda olduğu gibi denetim standartlarında da uluslararası bir gerekseme olarak dile getiriliyordu.

11. Dünya Muhasebeciler Kongresi (1977)

Kongrenin sloganı "*Tek Bir Dünyada Muhasebecilik ve Denetim.*" olarak belirlenmişti. Münih'teki bu kongreye 6000 dolayında muhasebeci refakatçileri ile birlikte katılmıştı. Muhasebe denetiminin, kongrenin yedi konusu içine serpiştirildiği görülmüyordu. Ayrıca "*Muhasebe ve denetim uygulamalarında uyumun sağlanması*" başlığı altında konunun ayrıca ele alındığı da göze çarpıyordu.

Ancak, bildirimlerin ele alınmış şekli ile konular arasında denetim kaybolmuşa benziyordu. Kongrede "*Kurumsal Raporlama*", "*Yönetim Danışmanlık Hizmetleri*" ve "*Muhasebe Eğitimi*" gibi konuların ağırlıklı olduğu gözleniyordu.

Bu açıklamalardan anlaşılacağı üzere 9., 10., 11. Kongrelerde Muhasebe Denetimi konusunun ikinci, üçüncü planda ele alındığını belirtmek yanıltıcı olmayacaktır.

12. Dünya Muhasebeciler Kongresi (1982)

Meksika'da (Meksiko) toplanan kongre, gelişmekte olan ülkelerde yapılan ilk Dünya Muhasebecileri Kongresidir. 4500 dolayında katılımcı ile yapılan Kongre Meksika'nın yaşadığı ekonomik kriz içinde organize edilmişti.

Kongrenin özelliklerinden birisi de Rusya ve Çin gibi sosyalist ülkelere, dünya muhasebe etkinliklerine katılımları için çağrı yapılması idi. Bu çağrı ancak 1997'de etkili olacak ve Rusya'dan 200 dolayında katılımcı Paris'teki kongreye gelecekti.

Muhasebe denetimi konusu kongrede ayrı bir başlık altında ele alınmış ve muhasebe denetimi konusunda önemli tartışmalar yapılmıştı. Ne var ki, kongrede ağırlıklı olarak ele alınan konu yine

denetim olmamıştır. Ağırlıklı konular, IFAC, IASC gibi dünya çapındaki etkinlikleri ele alan kuruluşların çalışmaları olmuştur. Özellikle IFAC'in, dünya kongrelerinin başarısı için yapılması gerekenler açısından çok sayıda tavsiye kararı aldığı görülmektedir.

Kongre sonunda, "*bir ülkenin ekonomik gücünün muhasebe mesleğine yansımaya gerektiği görüşü*" sık tekrarlanan bir düşünce olmuştur. Bu görüş, bir dünya kongresinin gelişmekte olan ülkede yapılmasının doğal sonucu olarak karşılanıyordu.

13. Dünya Muhasebeciler Kongresi (1987)

1982 Yılı kongresine Türkiye'den katılan olup olmadığı şimdilik bilinmiyor, ama Tokyo'da yapılan bu kongreye Türkiye'den sadece bu satırların yazarı katılmıştı. Kongrenin konusu "*Muhasebecinin Bilgisayar Ortamında Rolü*" olarak benimsenmişti. Muhasebede masa üzeri bilgisayarların (PC) küreselleşme sürecinin hızlanması arifesinde, ne denetim, ne de muhasebe standartları yeteri kadar düşünülüyordu. Japonlar, kongreye ağırlıklarını koyarken, Tokyo, İstanbul, Londra, New York ekseninde, uluslararası firmalarının mali durumlarını, satışlarını, stoklarını anında kontrol edebilmek için. ABD'den, uydulardan kendilerine daha çok kapasite ayrılmasını istiyorlardı.

Gelişmiş ülkelerin muhasebecileri de, gelecekte bilgisayarlı muhasebenin rolünü ortaya koyarken, bir ev hanımının bilgisayar ekranında bir mağazanın sattığı malları inceledikten sonra, yine bilgisayar yardımı ile banka hesabından malını satın alacağı marketin hesabına para aktararak istediği ürünü evine getirebileceğini anlatıyorlardı. XXI. Yüzyılda yaygınlaşmasının görüleceği bu öngörüler, uluslararası şirketlerin yöneticileri kanalı ile dünyaya verdiği mesajlar arasında yer alıyordu.

IV) Dünya Muhasebeciler Kongrelerinde Küreselleşme Çabalarının Yoğunlaştığı Dönem - 1990 Yılı Sonrası

14. Dünya Muhasebeciler Kongresi (1992)

1990'da sosyalist blokun dağılması sonucunda, Dünya Muhasebeciler Kongre-

lerine yön veren kapitalist dünyanın kendi ilkeleri doğrultusunda muhasebenin bütünü ile küreselleşmesini sağlayabilmek için önu açılmış oluyordu. Nitekim, 1992 yılında Washington D.C. 'de yapılan bu kongrenin daha ilk oturumunda "global bir ekonomide muhasebecinin rolü" ele alınmış ve küreselleşme, daha sonraki kongrelerde de kendini göstereceği üzere, kongreye ağırlığını koymuştu. Artık, çift yanlı kayıt yöntemine dayalı olarak küreselleşmesini tamamlayan muhasebenin yeni küreselleşme konuları

Kongrenin 17 başlığında birisi de denetim idi. Bir başka başlık, vergi-muhasebe ilişkilerine ayrılmıştı. Vergi-muhasebe ilişkisi gelişmekte olan ülkelerde, kayıt dışı ekonominin azlığı ve denetim güçlü konumu gereği fazla ilgi çekmediği için kongrelerde de fazla yer almıyordu. Ama gelişmekte olan ülkelerin en geniş boyutları ile gündeminde yer alıyordu. Bu durum, devletçiliğin egemenliğinden, or-tak-yönetici ayırımının henüz oluşmama-sından, sermaye piyasasının yeterince gelişmemesinden, işletme sahibinin kültür düzeyinin yönetim ve maliyet muhasebe-sine gereken önemi henüz verememekte oluşundan, vergilerin yüksekliği, devletin bu konuda acımasız davranışlarından, ka-yıt dışı ekonominin yüksekliğinden vb. gibi nedenlerden ileri geliyordu. Dünya kong-relerinde, vergi-muhasebe ilişkilerine fazla yer verilmemesinin nedeni ise, bu kong-relerin ekonomik açıdan gelişmiş ülkelere organize edilmekte oluşu ve bu ülkelerde vergi-muhasebe ilişkisinin öneminin fazla olmamasından kaynaklanıyordu. Washington'da da konu üzerinde çok fazla durulmadığı görülmektedir.

Washington'da artık, "dünya çapında sermaye ihtiyacının karşılanması, finansal raporlama standartlarının küreselleşmesi" konuları önem taşıyor ve Berlin duvarının yıkılması sonrasında ortaya çıkan Doğu Avrupa ülkeleri ve Rusya ile ilgili sorunlar gündemi oluşturuyordu.

Washington kongresinin özelliği Dünya Muhasebeciler Kongrelerine küreselleşme ekseninde yeni bir yön verme kongresi biçiminde ortaya çıkması idi. Ancak, katılımcı sayısının 2000'i geçmemesi, kongrenin zayıf yanını oluşturduğunu belirtmek gerekmektedir.

15. Dünya Muhasebeciler Kongresi (1997)

Paris'te, 1967 kongresinden 30 yıl sonra yapılan bu ikinci kongrenin ana başlığı "Muhasebeciler ve Toplum-Kamu Yararına Hizmet" olarak ele alınmıştı. Ama bütün

1990'da sosyalist blokun dağılması sonucunda, Dünya Muhasebeciler Kongrelerine yön veren kapitalist dünyanın kendi ilkeleri doğrultusunda muhasebenin bütünü ile küreselleşmesini sağlayabilmek için önu açılmış oluyordu

konular, küreselleşme doğrultusunda ele alınıyor ve tartışılıyordu. Konular arasında "doğal çevre ve muhasebe" bir yenilik olarak beliriyor ve gelecek kongrelerde ağırlığını hissettireceğe benziyordu. Bir de denetimin "finansal bildirim denetimi" başlığı

altında, mali tabloların denetimi olarak ele alındığının belirtilmesi gerekir.

Öte yandan artık, muhasebe denetiminin etik konuları da gündeme geliyordu. Bu konunun, muhasebe denetim standartlarının küreselleşmesi doğrultusunda gündeme getirilmesi küreselleşmenin sağlıklı olması açısından önemlidir.

Ama asıl önemli olan, Enron olayı benzeri konularla karşılanacağına hissedilmesi ile ilgisi olup olmadığının insanın aklına gelmesidir.

Paris'teki bu kongreye katılan bu satırların yazarının ilgisini en çok çeken husus; Berlin duvarının yıkılışından sonra Avrupa Birliği'nin bu ülkeleri kendi içine almak için muhasebe dünyasına düşen görevleri saptama telaşının, Avrupa ülkelerinin kongreye katılan temsilcilerini sarmış olmasıdır.

16. Dünya Muhasebeciler Kongresi (2002)

Hong Kong'da yapılan bu kongreye ABD'de ortaya çıkan ve Avrupa'ya sıçramaması için özel çaba gösterilen Enron olayının damgasını vuracağı biliniyordu. Dolayısıyla bağımsız muhasebe denetimi, hem Enron olayı ve hem de muhasebe

denetiminin belirli standartlar çerçevesinde küreselleşme isteğinin etkisiyle kongreye ağırlığını koyuyordu.

"Denetçiyi Yeniden Keşfetmek", "Denetçinin Bağımsızlığı", "Etik Değerler ve Denetçi" adlarını taşıyan tebliğ başlıkları bu durumu göstermeye yeterli idi.

Ve bu kongre sonrasında, dünya Muhasebeciler kongrelerinin dört yılda bir yapılmasının programlandığı bilinmektedir. 2006 Yılında Türkiye'de TÜRMOB ve T. Muhasebe Uzmanları Derneği tarafından organize edilecek olan 17. Dünya Muhasebeciler Kongresi'nin iki temel Özelliği vardır. Birincisi dört yılda bir yapılacak kongrelerin ilki olmasıdır, ikincisi de Meksika'dan sonra gelişmekte olan bir ülkede yapılacak ikinci kongre olması özelliğini taşımaktadır. Kongre konularının seçimi kritiktir. Bu kritik durumu ortaya çıkaran bir çok etken vardır. Bunlardan bazıları, bütün dünyanın Türkiye'nin muhasebe düşünce seviyesini yakından görecektir olması, kongrenin küreselleşme sürecinin önemli bir döneminde yapılıyor olması,

muhasebe denetiminin küreselleşme çabalarının yoğunlaştığı bir dönemin yaşanıyor olması ve XXI. yüzyıl muhasebesinin çözmek zorunda bulunduğu çevre muhasebesi, işletme insan kaynaklarının muhasebeleştirilmesi gibi hususların güncel duruma gelmesinin beklenmesi gibi konulardır.

Kaynaklar

Official Record of the proceeding of the congress of Accountants - World's Fair, Saint Louis, 1904 - Arno Prers - 1978, New York.

Vangermeersh ve arkadaşları: International Congresses of Accountants: More Scholarship Needed, 2004, USD,

Les Nouveaux Horizons de Comptabilite: 1967 paris Kongresi bildirileri,

Tenth International Congress of Accountants, 1972, Sidney - Australia (Bildiriler)

1987 Tokyo 13. Dünya Muhasebeciler Kongresi programı ve bildiri özetleri - 1987, Tokyo.

Güvemli, O.: Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, cilt: 4, 2001, İstanbul.

İKİNCİ DÜNYA HARBİNİN TEKNOLOJİYE ETKİLERİ

Harp boyunca devletler teknolojik gelişmelere büyük kaynaklar ayırdılar. Anglosaksonlar atom bombasını gerçekleştirmenin yanı sıra birçok keşifte bulundular. Penisilin 1940 yılında bulundu, 1943'ten sonra DDT ve sülfamidler kullanılmaya başlandı. Elektronik alanındaki araştırmalarda radar geliştirilirken, bir yandan da 30 ton ağırlığında, 140m² yere ihtiyaç olan saniyede 300 işlem yapabilen ilk bilgisayar (ENIAC) yapıldı. Almanlar ise, ilk balistik füzeyi (V2) ürettiler, kauçuk gibi eksikliği duyulan doğal ilk maddenin yerini alabilecek yapay ürünleri kimya laboratuvarlarında elde ettiler. Bu gelişmelerden sonra, tek başına çalışan bilim adamlarının yerini ekip çalışmaları almaya başladı.

Kaynak: Hürriyet Gazetesi, Dünyayı Değiştiren Olaylar, 02.02.2005