



*Mesleğinin tarihini bilmeyen, ona sahip çıkamaz...*

# Küreselleşmenin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi

**Prof. Dr. Oktay Güvemli**  
Marmara Üniversitesi, İİBF

## Özet

Destek hizmeti veren muhasebe iktisadi gelişmelere uyum sağlayarak kendini yenilemektedir. Bilançonun, gelir tablosunun gelişmesi böyle olmuştur. Tek yanlı kayıt yönteminden çift yanlı kayıt yöntemine geçiş böyle olmuştur. Küreselleşme, muhasebenin XX. yüzyılın ikinci yarısında karşılaştığı bir konu olmuştur. Sosyalist blok ülkeleri muhasebenin uyumlaştırılması çalışmaları yapmışlardır. Batı ülkeleri de muhasebe uygulamalarının tekdüzenliğe kavuşturulması çalışmalarını Dünya Muhasebe-ciler Kongreleri'nde yürütmüşlerdir. Uluslararası ilk uyumlaştırma, Avrupa Ekonomik Topluluğu'nda gerçekleşmiştir. Sosyalist düzenin çökmesinden sonra ise Uluslararası Muhasebe Standartları çerçevesinde küreselleşme başlamıştır.

**Anahtar Sözcükler:** Muhasebe uygulamalarının uyumlaştırılması, uluslararası muhasebe standartları.

## Abstract (The Impact of Globalization on Accounting Applications)

Accounting-a service of support-renews itself in accordance with the new developments in economics. The development of balance sheet and income table was as same as this situation. In addition, the use of double entry accounting system instead of single entry system realized through the same process. Accounting faced with the reality of globalization in the second half of 20<sup>th</sup> century. The states of socialist bloc did also work on the harmonization of accounting standards. The western countries maintained the harmonization studies within context of World Congresses of Accountants. The first international movement of harmonization occurred in the European Economic Community. After the collapse of socialist order, the pull of globalization motivated the work on international accounting standards.

**Key Words:** Harmonization of accounting applications, international accounting standards.

Muhasebe destek hizmeti verir. İktisadi gelişmeler işletmeleri etkilediği ölçüde muhasebe de gelişen, değişen koşullara uyum sağlamak amacı ile kendini geliştirir. Muhasebe tarihi bunun örnekleri ile doludur. Buna muhasebenin gelişme evresinin başlangıcından ve sonlarından birer örnek vermek uygun olacaktır. Muhasebede hesapların doğuşu ticaretin gelişmesi sonucu oluş-

muştur. Önce kasa hesabı vardı, vadeli alım-satımlar alıcılar, satıcılar hesaplarını doğurdu, stoklama mal hesabını yarattı, kredi mekanizmasının gelişmesi, vadeli mal satımlarının fazlalaşması varlıkların, borçlarla karşılaştırılmasına, giderek özsermaye kavramının doğmasına neden oldu. Üç yüz-dört yüz yıl boyunca devam eden terk yanlı kayıt yöntemi ve çift yanlı kayıt

yönteminin birlikte kullanılması dönemini kapayan ve çift yanlı kayıt yönteminin egemenliğini, yaygınlaşmasını sağlayan, iktisadi gelişmelerin yarattığı ihtiyaçları tek yanlı kayıt yönteminin karşılayamamasıdır. XX. Yüzyıldaki gelişmelerden de bir örnek verilebilir. Birinci Dünya Harbi yıllarında bankaların kredi vermede risk unsuruna daha fazla dikkat etmeleri gereği, satış-gider-kar ilişkisine önem verilmesini ortaya çıkarmış ve bu durum gelir tablosunun önemini artırmıştır. Yönetim muhasebesinin aynı dönemlerdeki gelişmesinin de desteği ile dikey gelir tablosu giderek yerleşmiştir. Bu gelişmeler, başlangıçta ABD’de ortaya çıkmıştır<sup>1</sup>. Sonra Avrupa kıtasında aynı doğrultudaki gelişmeler kendini göstermiştir. Şimdi küreselleşme konusuna dönerek kimi hususları belirtmek uygun olacaktır.

XX. Yüzyılın ikinci yarısında muhasebenin gelişimini etkileyen faktör ekonominin kapitalist anlayışa göre küreselleşme olgusu olmuştur. Çift yanlı kayıt yöntemi, kapitalist ekonomik düzenin muhasebe yöntemi olarak doğmuş ve gelişmiştir. XX. Yüzyılın sonlarına doğru, Sovyet Sosyalist Cumhuriyetler Birliği’nin dağılmasından sonra kapitalist düzene uygun küreselleşme hızlanınca çift yanlı kayıt yöntemine dayalı muhasebe uygulamaları da hızlı bir değişim sürecine girmiştir.

Ancak, ülkelerarası muhasebe uygulamalarının uyumlaştırılması çalışmalarının ilk önce Sovyetler Birliği’nde ortaya çıktığı görülmektedir<sup>2</sup>. Lenin’in *Sosyalizm Muhasebe*’dir sözü, Sovyetler’de muhasebeye her zaman önem verilmesini gerekli kılmıştır<sup>3</sup>. İkinci Dünya Harbi sonrasında, sosyalist blok ülkelerinde iktisadi ve siyasi anlayış bütünlüğü muhasebenin de benzer olması gerektiği düşüncesini ortaya çıkarmıştır. Bu gelişmeler, Varşova Paktı ülkelerinde

yaşanmıştır. Her Varşova Paktı üyesinin öteki üyelerin deneyimlerinden yararlanmaları üzerinde duruluyor ve genel muhasebe modelinin kurulması öneriliyordu. Varşova paktı üyeleri muhasebe entegrasyonunun önemini her zaman gündemde tutmaya çalışmışlarsa da, bu ülkelerin kendilerine komşu olan gelişmiş batı ülkelerinin etkilerinde giderek daha fazla kalmaya başladıkları görülmüştür<sup>4</sup>. Öte yandan, her ülkenin kendi geliştirdiği uygulamalara bağlı kalma eğilimlerinin ortaya çıktığı gözlenmiştir. Örneğin, Bulgaristan’da muhasebe, iktisadi istatistiğin bir parçası kabul ediliyor ve gelişme bu doğrultuda oluyordu. Doğu Almanya’da muhasebenin yönlendirilmesi Maliye Bakanlığından alınmış ve Devlet İstatistik Genel Müdürlüğü’ne verilmişti. Polonya, entegrasyon dışında kalma eğilimini sergiliyor ve her ülkenin tarihsel gelişimi ve gelenekleri dikkate alınmadan yapılacak bütünleşmenin, tarifi güç yanlışlara yol açacağını ileri sürüyordu. Polonyalıları göre, entegrasyon bilimsel literatürü gereksiz duruma düşürebilir, uzmanlar psikolojik çöküş yaşayabilir, mevcut makine programları işe yaramaz hale gelebilirdi.

Bu ülkelerde muhasebenin fonksiyonunda da farklılıklar vardı. Örneğin Bulgaristan’da muhasebenin bilgileri kabul etme, kaydetme ve saklama görevleri öne çıkıyordu. Macaristan’da muhasebenin yönetime yardımcı olma fonksiyonu ve ulusal ekonominin yönetim hedefleri ile işletme yönetim hedeflerinin uyumu üzerinde duruluyordu. Doğu Almanya’da muhasebenin belgeleme özellikleri önemi taşıyordu.

Bu gelişmeler Sosyalist Blok ülkeleri arasında sürekli konuşuluyordu. Dünyayı bu bilgilerden haberdar eden bir kişi vardı. Polonya’da University of Lotz’un öğretim üyelerinden Alicja Jaruga, Polonya uygulamalarını 1980’li yıllarda Dünya Muhasebecileri Kongrelerine taşıyan kişi idi<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> Güvemli, O.: Mali Tabloların Evrimi (Hazırlanmakta olan eser)

<sup>2</sup> - Y.V. Sokolov: Köklerden Günümüze Kadar Muhasebe (Rusça), Audit Unidy, 1996, Moskova

- Güvemli, O.: Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, cilt: 4, sayfa: 711-790, 2001, İstanbul.

<sup>3</sup> Sosyalist düzen çift yanlı kayıt yönteminden yararlanmıştır. Ancak, bu yararlanmada, sosyalist ideoloji, çift yanlı kayıt yöntemi ilke ve kurallarını sürekli olarak zorlamıştır.

<sup>4</sup> Güvemli, O.: The First Period of the Double Entry Accounting System in the Socialist Order, (Paper) 2005 Research Conference, 6-8 October 2005, Columbus, USA.

<sup>5</sup> Alicja Jaruga-K.Brezezin: Development of Accounting Centrally Planned Economic: The Polish and Soviet Union-Paper-World Congress of Accountants, 1980, London.

Sosyalist bloktaki bu entegrasyon çabalarının sonuç vermediğini belirtmek gerekmektedir. Ancak, sosyalist bloktaki bu çabaların batı ülkelerine yol gösterici olduğunu söylemek yanlış olmasa gerektir.

1960'lı ve 1970'li yıllarda sosyalist blok ülkelerinde yoğunlaşan bu entegrasyon çalışmaları, kapitalist batı ülkelerini de harekete geçiriyordu. ABD ve Avrupa Ekonomik Topluluğu (AET) ülkeleri muhasebe uygulamalarının küreselleşmesi çabalarına öncülük yapıyorlardı. AET, iktisadi bütünlüşmeye gidebilmek için bunu istiyor, ABD ise Kuzey Amerika sermayesinin ve çok uluslu şirketlerin Avrupa'ya ve doğu ülkelerine yaygınlaşması doğrultusunda bunu gündeme getiriyordu.

XX. Yüzyılın ikinci yarısında yapılan Dünya Muhasebeciler Kongreleri, batıların bu kongreleri muhasebenin küresel uyumlaştırılması çabalarında kullandıklarına ait örnekler ile doludur. Burada bu kongrelerden birisi, 1962 kongresi üzerinde durulacaktır.

1960'lı yılların başları soğuk savaşın en etkin olduğu yıllardı. 1962 Yılında VIII. Dünya Muhasebeciler Kongresi New York'da yapılıyordu. O zamanlar, Sosyalist Blok ülkeleri, kapitalist düzenin organizasyonu olarak gördükleri bu kongrelere fazla ilgi göstermezlerdi<sup>6</sup>. Batı ülkeleri de bu kongreleri, muhasebenin kendi çıkarları doğrultusunda globalleşmesi için gerekli mesajların verildiği yer olarak değerlendirirlerdi. İşte, VIII. Dünya Muhasebeciler Kongresi böyle bir ortamda yapılıyordu. Kongre'ye mesaj gönderen John F. Kennedy, *...Bizim öteki ülkelerin ekonomilerine karşılık güven duymamızla muhasebe, iş aleminin uluslararası dili olmaya başlayacaktır. Sonuç olarak, sermaye daha serbest akmaya başlayacak, uluslararası mal ve hizmetlerin değişimi daha hızlı bir şekilde olacaktır...* diyordu<sup>7</sup>.

Kongreye kuzey Amerika, Avrupa, Avustralya ve Japonya'dan sunulan bildi-

<sup>6</sup> Sosyalist blok içinde yer alan ülkeler, Sovyetler Birliği'nin dağıtılmasından sonra, 1990'lı yıllardan itibaren bu kongrelere ilgi göstermeye başlamışlardır.

<sup>7</sup> Güvemli, O. ve arkadaşları: "Muhasebe ile ilgili Dünya Kongreleri ve Türkiye'deki Kongre ve Sempozyumlar", hazırlanmakta olan eser.

rilerin çoğunda uluslararası tekdüzen muhasebe ve denetim standartlarının biran önce oluşturulması yönünde çalışmalar yapılması vurgulanıyordu. Avustralya'dan Prof. L.A. Braddock, uluslararası muhasebe teorisinin gelişmesinin uluslararası muhasebe standartlarına bağlı olduğunu söylüyor; Chicago'dan M.A. Ramanoskas uluslararası muhasebe ilkelerini geliştirmek için sürekli bir uluslararası forum oluşturması teklifinde bulunuyor; bir başka konuşmacı da muhasebe terminolojisinin ve finansal raporlama terimlerinin uluslararası nitelikte olması düşüncesini gündeme getiriyordu. ABD'nin büyük sanayi devlerinin sözcüleri de aynı doğrultuda hareket ediyorlardı. Örneğin General Motors'un CEO'su kongreye katılıyor ve şöyle konuşuyordu: *Bugün ulusal sınırları aşmış modern sanayi kuruluşları ortaya çıkmıştır. Serbest dünyanın... ülkeleri, onları ayrı ayrı birer ülke olarak düşünmeyeceğimiz bir evreye doğru yaklaşıyor...*<sup>8</sup>

Batı ülkeleri tarafından başlatılan ve geliştirilen Dünya Muhasebeciler Kongreleri, çoğu zaman batı ülkelerinin muhasebeye yön verme aracı olarak kullanılmıştır. 1962 Yılı kongrelerini izleyen IX. Dünya Muhasebeciler Kongresi 1967 yılında Paris'te yapılmıştır. Bu satırların yazarının ilk katıldığı dünya kongresi olan bu kongrenin konusu *"Muhasebede Yeni Ufuklar"* olarak belirlenmişti. Bu kongrede de AET'da muhasebe uygulamalarının uyumlaştırılması üzerinde durulduğunu belirtmek uygun olacaktır.

Dünya Muhasebeciler Kongreleri'nin ve daha sonra başlayan Dünya Muhasebe Tarihçeleri Kongreleri'nin, muhasebe uygulamalarının uyumlaştırılmasındaki çabalarda önemli bir yeri olduğunu belirtmek uygun olacaktır.

Öte yandan, sonuç alma açısından Avrupa Ekonomik Topluluğu'nun ilk başarılı muhasebe uyumlaştırılmasını gerçekleştirdiğini söylemek olanağı vardır. Bunun için

<sup>8</sup> - Arthur R. Foye: Why International Congress of Accounting, The Journal of Accountancy, September, 1962.

- Accounting and Globalisation, The Journal of Accountancy, September, 1962.

iki örnek üzerinde durulması uygun olacaktır. Bunlardan birincisi, Temmuz 1980’de yasalaşan, bilanço ve gelir tablosu gibi mali tabloların uyumunu sağlayan Dördüncü Direktiftir. İkincisi ise, Haziran 1983’de kabul edilen ve konsolide mali tablolarda uyum sağlayan Yedinci Direktiftir. Bunlar, dünyada ülkelerarası, bir ekonomik topluluğun gerçekleştirildiği ilk muhasebe uygulamalarıdır<sup>9</sup>.

Bu arada, bugünkü Uluslararası Muhasebe Standartları üzerinde de durmak gerekmektedir. İlk Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi’nin 1973 yılında Londra’da oluşturulduğunu belirtmek uygun olacaktır. 1981’den itibaren sözü edilen komite bu işlevi, IFAC’ın şemsiyesi altında yürütmektedir.

Dünya Muhasebeciler Kongreleri’nde görülen muhasebe uygulamalarındaki küreselleşme çalışmaları, XX. yüzyılın sonlarında Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS)’nin küreselleşmesi biçiminde düşünülmüştür. Avrupa Birliği’nin de bu yönde çalışmalarının olduğu görülmektedir. Nitekim, 2002 yılında Avrupa Birliği Parlamentosu da 2005 yılından itibaren AB firmaları için UMS’nin benimsenmesini kabul etmiş ve 1.1.2005’den itibaren konsolide mali tablolar standardı uygulamaya konulmuştur. Türkiye’de de Muhasebe Standartları Komitesi’nin bu yöndeki çalışmaları bilinmektedir.

XX. Yüzyılın başlarında iktisadi gelişmeler karşısında nasıl ki çift yanlı kayıt yönteminin küreselleşmesi önem taşıyordu, XXI. yüzyılın başlarında da, yine iktisadi gelişmelerin gereği olarak, tekdüzen mali tabloların küreselleşmesinin tartışıldığı görülmektedir. Bu küreselleşme çabalarının, farklı uygulamaların ve farklı dü-

şüncelerin geliştirip, insanlık hizmetine sunduğu çift yanlı kayıt yöntemini nasıl etkileyeceğini zaman gösterecektir. Bütün dünyada tekdüzen muhasebe uygulaması, çift yanlı kayıt yönteminin dinamik doğasına ne ölçüde uyar? Bu sorunun yanıtını almak için birkaç on yıl beklemek gerekecektir.

#### Kaynaklar

Güvemli, O.: Mali Tabloların Evrimi, Bilanço Hesaplarının Doğuşu (Hazırlanmakta olan eser)

Y.V. Sokolov: Köklerden Günümüze Kadar Muhasebe (Rusça), Audit Unidy, 1996, Moskova.

Güvemli, O.: Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Cilt: 4, sayfa: 711-790, 2001, İstanbul.

Güvemli, O.: The First Period of the Double Entry Accounting System in the Socialist Order, (Paper) 2005 Research Conference, 6-8 October 2005, Columbus, USA.

Alicja Jaruga-K.Brezezin: Development of Accounting Centrally Planned Economic: The Polish and Soviet Union-Paper-World Congress of Accountants, 1980, London.

Arthur R. Foye: Why International Congress of Accounting, The Journal of Accountancy, September, 1962.

Accounting and Globalisation, The Journal of Accountancy, September, 1962.

Yannick Lemarchand: Avrupa Muhasebe Sisteminin Uyumlaştırılması, Tarihsel Bir Perspektif, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 29, Ocak 2006, İstanbul.

Güvemli, O. ve arkadaşları: “Muhasebe ile İlgili Dünya Kongreleri ve Türkiye’deki Kongre ve Sempozyumlar”, hazırlanmakta olan eser.

<sup>9</sup> Yannick Lemarchand: Avrupa Muhasebe Sisteminin Uyumlaştırılması, Tarihsel Bir Perspektif, Muhasebe ve Finansman Dergisi, sayı: 29, Ocak 2006, İstanbul.

Ülkelerin 2004 yılı turizm gelirleri				Her 1000 kişi başına düşen turist sayısı			
Ülke	Gelir (milyar \$)	Ülke	Gelir (milyar \$)				
ABD	74,5	İngiltere	27,3	San Marino	18,421	İspanya	1,072
İspanya	45,2	Çin	25,7	Monako	7,991	Yunanistan	943
Fransa	40,8	Türkiye	15,9	Macaristan	1,723	Polonya	506
İtalya	35,7	Avusturya	15,4	Çek Cum.	1,643	İngiltere	422
Almanya	27,7	Avustralya	13,0	Singapur	1,475	Romanya	132
				İrlanda	1,383	Türkiye	129
				Fransa	1,109	Arjantin	114

Referans, 28.2.2006 Kaynak: Dünya Turizm Örgütü

Referans, 13.01.2006 Kaynak: Nationmaster