

## MUHASEBEDE KÜRESELLEŞMENİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA ETKİSİ

Ali İhsan AKGÜN\*

### Özet

Değişen ekonomik ve siyasal koşullar sonucunda uluslararası ticaret hızlı bir şekilde gelişmekte, işletmelerin finansman ve yatırım kararları ile finansal raporlama standartları ulusal boyuttan uluslararası düzeye kaymaktadır. Uluslararası finansal ilişkilerin artması ve bilgi işlem teknolojisindeki gelişmeler dünya finansal piyasalarında bütünleşmeye ve bu piyasalarda küreselleşmeye neden olmuştur. Küreselleşmeyle birlikte işletmelerde finansal raporlamanın öneminin gün geçtikçe artmasıyla birlikte yapılacak işlemlerin standardize edilmesini ve uluslararası kurallara bağlanmasını zorunlu kılmıştır.

Farklı ülkelerin muhasebe ve finansal raporlama standartlarındaki farklılıklar, işletmelerin finansal bilgilerinin karşılaştırılmasını güçleştirmekte ve sermaye piyasalarında fon toplama sürecine engel teşkil etmektedir. Sözü edilen bu güçlüklerin azaltılması, farklı ülkelerde uygulanan farklı muhasebe standartlarının birbiriyle uyumlu hale getirilmesi ve tüm dünyada aynı muhasebe dilinin konuşulmasını zorunlu hale getirmektedir. Çalışmada muhasebedeki bu küreselleşmenin finansal raporlama standartlarına etkisi ele alınmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Küreselleşme, Harmonizasyon, Finansal Raporlama Standartları.

### The Effects of Globalization of Accounting on Financial Reporting Standards

#### Abstract

As a result of the changing economic and political conditions, international trade has developed rapidly and the financial and investment decisions as well as financial reporting standards of the enterprises have risen from national to international level. Intensifying international financial relations and the developments in the data processing technology have resulted in integration of world financial markets and globalization of these markets. In parallel with the globalization, financial reporting has gained gradual importance, which has necessitated standardization of related procedures and compliance of these procedures with the international rules.

Differences in the accounting and financial reporting standards of different countries make it difficult to compare financial information of different enterprises and block the process of fund raising from the capital markets. The need to minimize these problems requires harmonization of different accounting standards implemented in different countries and standardization of the language of "accounting" used in the whole world. Present study addresses the effects of the globalization of accounting on financial reporting standards.

**Key Words:** Globalization, Harmonization, Financial Reporting Standards

---

\*Yrd.Doç.Dr., Yıldırım Beyazıt Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Ankara

## GİRİŞ

Finansal piyasaların liberalleşmesi, uluslararası sermaye hareketlerinin genişlemesi, dünyadaki bütün finansal merkezleri dünya çapında bir ağın parçaları haline getirmiştir. Bunun sonucunda, küresel finansal piyasalardaki değişkenlik, ülkelerin ekonomileri üzerinde önemli etkiler meydana getirmekte ve dünyanın bir bölgesindeki finansal koşullarda oluşan bir hareketlilik, dünyadaki tüm finansal piyasaları etkilemektedir.

Finansal piyasalarda yaşanan gelişmeler, muhasebe dünyasında da ortak bir dilin zorunluluğunu ortaya koymaktadır. Günümüz sermaye piyasalarında finansal muhasebe ve raporlama standartlarının uyumunun bir zorunluluk haline gelmesi, ülkelerde uygulanan yerel muhasebe standartlarının terk edilmesine ve herkesin benimsediği uluslararası finansal raporlama standartları uygulanmasına geçişe neden olmuştur. Finansal piyasaların küreselleşmesi, finansal tabloların karşılaştırılabilirliğine ve şeffaflığına yönelik ihtiyaçların önemini gündeme taşımış ve işletmelerce açıklanması gereken finansal bilgiler hakkında düzenleyici kuruluşlar, işletmeler, yatırımcılar, kredi veren kuruluşlar ile bağımsız denetçilerde uluslararası alanda yeni bir vizyonun oluşmasını sağlamıştır.

Çalışmada, muhasebedeki küreselleşmenin finansal raporlama standartlarına etkisi ele alınmıştır. Çalışmada küreselleşme kavramını, muhasebede küreselleşme olgusu ve muhasebenin uluslararası uyumunu gerekli kılan faktörler incelenmiştir. Ayrıca, muhasebedeki küreselleşmenin muhasebe uygulamalarına, işletmelere ve muhasebe hizmet sektörüne etkisi değerlendirilmiştir.

## I.KÜRESELLEŞME KAVRAMI

Küreselleşme olgusu 20.yüzyılın ortalarından beri, toplumlarda konuşulur hale gelmiştir. Bu kavram, kültürler, hükümet politikaları, toplumlar, sosyal hareketler, finans piyasaları, ticaret ve fikirlerin değişimi ve dünya ölçeğinde bütünleşme olarak tanımlanmaktadır. İletişim ve ulaşım araçlarının modernizasyonunu ve dünya ekonomisinde mal, para ve sermaye piyasalarının giderek bütünleşmesi de küreselleşme sürecini ifade etmektedir (Sharma, 2004: 27). Ülkelerin gelişmelerini ve büyümelerini gerçekleştirebilmeleri için gelişmiş finans piyasalarına, finans piyasalarında araç ve kurum çeşitliliğine, derinleşmelerini tamamlamış finansal piyasalara büyük ihtiyaç duyulmaktadır. Finans piyasalarının görevini tamamıyla yapabilmesi, yani tasarruflar ile yaratılan kaynakların verimli alanlara, yatırımlara aktarılabilmesi için, finansal sistemde derinleşmenin sağlanmasının yanı sıra, finansal sistemin yeniden yapılandırılması ve küreselleştirilmesi de gerekmektedir.

Küreselleşme süreci, özellikle son yıllarda, evrenselleşme süreci olarak ekonomiler arasındaki dayanışmayı teşvik eden ve tüm ekonomilerde yoksulluk sürecini azaltan bir fenomendir. Küreselleşme, vergi reformları, maliye disiplini, özelleştirme, kısıtlayıcı düzenlemeler ve serbest ticaret gibi politikaların yerine getirme sürecidir (Irvine ve Lucas, 2006: 4). Finansal piyasalar özellikle son

yıllarda büyük değişim ve dinamizm içindedir. Bilgi teknolojilerindeki gelişmeler, liberalleşme ve kısıtlayıcı düzenlemelerin ortadan kaldırılması finansal piyasalardaki yapılanmayı önemli ölçüde etkilemiştir. Bunun bir uzantısı olarak da finansal küreselleşme olgusu ortaya çıkmıştır (Afşar, 2004: 57).

Küreselleşme, kavramsal olarak farklı biçimlerde algılanıp farklı şekillerde tanımlanabilmektedir. Küreselleşme süreci, dünya ticaretinin serbestleşmesi, iletişim araçlarının gelişmesi, uluslararası finansal piyasaların gelişmesi, malların ve sermayenin hareketliliğindeki artışı ifade etmektedir. Küreselleşme kavramı, dünya ekonomisinin entegrasyonunu, aynı zamanda finansal akışı, bilgi ve teknoloji transferine de işaret etmektedir (Goyal, 2006: 166).

Ülkeler arasındaki ticari engellerinin azalması, mal ve hizmetlerin bir standarda bağlanması, tüm ekonomik faaliyetlerin bölgesel ve ulusal olmaktan öteye uluslararası ekonomik politikalarca belirlenmesi, gelişmekte olan ülkelere ileri teknoloji transferleri, uluslararası finans piyasalarının gelişmesi, işgücünün ülkeler arasındaki dolaşımının artması, yabancı sermaye akışındaki gelişmeler küreselleşme adı verilen olguyu ortaya çıkarmıştır. Böylece küreselleşme, dünya kültürünün birbirinden yararlanmasına, kişilerin ve ulusların refahının artmasına, ülkeler arasında küresel piyasaların oluşmasına ve değer serbestleşmesine yol açmıştır (Manassian, 2007: 4-7). Teknolojik gelişmelerle birlikte bilgi teknolojisindeki gelişmeler ve bilgisayar kullanımının yaygınlaşması yeni finansal araçların ve ürünlerin ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Sermayenin dolaşım alanı genişledikçe finansal yeniliklerin ihtiyacı artmaktadır. Sermayenin serbestçe dolaşımı ulusal ve uluslararası düzeyde artmaya başlayınca yeni piyasaların oluşmasına neden olmuş ve sermaye transferi artmıştır.

Küreselleşmeyle birlikte, bilgi, teknoloji, girişimcilik ve insan kaynağı en önemli unsurlar haline gelmiştir. Böylece, üretim ve finans değişime uğramış, ucuz işçilik mukayeseli üstünlüğünü kaybetmiştir. Artık en çok yatırım karlılığın, verimliliğin ve siyasi istikrarın yüksek olduğu ülkelere yönelmiştir. Verimlilik ve rekabet uluslararası alanda ve toplumların yaşam standartlarının yükseltilmesinde vazgeçilmez unsurlar olmuştur (Şamiloğlu, 2002: 21).

Bilgi ve iletişim teknolojilerindeki gelişmeler, fiziksel uzaklıkları azaltarak ve bilginin küresel olarak tedarikini sağlayarak, finansal raporlama sürecini ve finansal tabloların niteliği ve içeriğini de değiştirmiştir. Ayrıca, finansal raporlama sisteminde bilginin akışının hızlanmasıyla elektronik ortamda finansal ve finansal olmayan bilgiler, sürekli ve gerçek zamanlı olarak kullanıcılara sunulabilir hale gelmiştir. Bunun sonucunda finansal piyasalardaki taraflar için daha nitelikli muhasebe bilgilerinin üretilmesi gerekir (Korkmaz, Temel ve Birkan, 2007: 99).

Küreselleşme denince, ekonomik, sosyal, kültürel veya siyasi alanı ya da bunların birkaçını veya tamamını konu edinmektedir. Aynı şekilde tanım ve tariflerde bazen nedenler, bazen süreçler bazen de sonuçlar ön plana çıkarılmaktadır (Karakaya, 2010: 3). Küreselleşme kavramı, ekonomik bir bütün oluşturma, yasal sistem, kültür, insan haklarının kabulü ve tanınması, fırsat eşitliği,

özgürlükler gibi dünya toplumlarının birbirine benzemesini, buna bağlı olarak tek bir küresel kültürün ortaya çıkmasını veya toplumların kendi kimliklerini ve farklılıklarını ifade etmek ve tanımlamak için kullanılmaktadır (Alli, Winter ve May, 2007: 89).

Ekonomik küreselleşme ise, ekonomik kuralların bölgesel ölçeklerin ötesinde küresel ölçekte olmasını ifade etmektedir. Bir başka ifadeyle, ülkeler arasında ekonomik sınırların kaldırıldığı, ulus devletlerin kontrolündeki ulusal pazarların ağırlıklı olarak küresel sermayenin kontrolündeki küresel pazarlara dönüştürüldüğü bir olguyu ifade etmektedir (Karakaya, 2010: 4).

Görüldüğü gibi, finansal piyasaların uluslararası entegrasyonu ve uluslararası finansal sistemin güçlü bir yapıya kavuşmasına yol açan gelişmeler bu piyasalardaki globalleşme olgusunu ortaya çıkarmıştır. Dolayısıyla, küreselleşmenin önemli boyutu finansal alandaki küreselleşmede kendini ifade etmektedir. Burada esas olan sermaye dolaşımının serbestleşmesi ve yatırım araçlarının devreye girmesidir.

## II. MUHASEBEDE KÜRESELLEŞME OLGUSU

### A. MUHASEBENİN ULUSLARARASI UYUMUNU GEREKLİ KILAN FAKTÖRLER

Muhasebe standartlarına uyum, herhangi bir dünya ülkesinin kendi kültür imajının muhasebe ve denetim dünyasını etkilemesi olası düşünce temelinde dayanmamaktadır. Aksine, uluslararası muhasebe standartları aracılığı ile karşılaştırılabilir finansal tabloların düzenlenmesi ve tek bir muhasebe diliyle konuşmayı sağlamaktır. Ayrıca, uyum konusunda tüm toplumların en büyük korkusu tek bir kültür tarafından yönetilen yöntemlerle uygulamaların gerçekleştirilmesidir (Gökdeniz, 2006: 18).

Muhasebe standartlarına uyum, yatırımcılar, kredi verenler, finansal analistler ve diğer finansal bilgi kullanıcı tarafından hoş karşılanan yüksek kaliteli, kullanıcılara iletilen ve karşılaştırılabilen bilgi gerektirir. Bu bağlamda, finansal raporlama standartlarına ve yaygın bir muhasebe setine uyum olmaksızın finansal bilginin dünyada karşılaştırılması güçtür. Yüksek kalitede muhasebe standartlarının kullanılması, sermaye maliyetini azaltma, piyasa yeterliliğini artırma, sınırlar ötesi yatırım ve ekonomik kararları kolaylaştırmaktadır (Ankarath, Mehta, Ghosh ve Alkafoji, 2010: 1). Muhasebede standartlarına uyum, finansal tabloların uluslararası boyutta karşılaştırılabilirliğini artırmak amacıyla muhasebe standartlarında ve uygulamalarında ülkelerarası farklılıkların azaltılması ve sözü edilen farklılıkların tamamen ortadan kaldırılmasıdır. Böylece, işletmelerin finansal performansı hakkında karşılaştırılabilir ve kolay anlaşılabilir bilgiler elde edilmesi sağlanmış olur.

Muhasebe standartlarına uyum, farklı ülkelerde faaliyet gösteren işletmelerce hazırlanan finansal raporların karşılaştırılabilirliğini artırmak amacıyla muhasebe uygulamaları, muhasebe standartları ve muhasebeye ilişkin yasal düzenlemeler arasında var olan farklılıkların elimine edilmesi süreci olarak da tanımlanabilir. Finansal raporlar arasında uyum derecesinin yükselmesi, finansal tablo kullanıcılarının sağladığı faydayı artırmaktadır. Finansal raporları uyumlaştırmanın yolu ise, standartların oluşturulmasından geçer. Standartlar, finansal raporlamalar arasındaki farklılıkları sınırlandırıcı etkide bulunmaktadır. Buna karşın, standartlar sadece finansal raporlama amaçlarının başarılması aracı değil, standartların ait olduğu ülkelerin de bir uyumlaştırma aracıdır. Başta çokuluslu şirketler olmak üzere şirketler, farklı olan ve zaman zaman birbirleriyle çelişen ulusal standartlarla karşılaşmaktadır. Bu nedenle, diğer birimler yanında özellikle şirketler açısından standartların uyumu büyük önem taşımaktadır (Aksoy, 2005: 185).

Ulusal ekonominin küreselleşmesi ve finansal piyasaların entegrasyonu muhasebenin uluslararası anlamda uyumunu ve bunun sonucu olarak da Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları (IFRS)'nin zorunlu uygulanmasını güçlü kılmaktadır (Stoian, Morariu, Mitea ve Crcana, 2009: 345). Muhasebenin uluslararası uyumunu gerekli kılan faktörlerin başında, uluslararası farklılıklar gelmektedir. Muhasebe sistemlerinin farklı olması, farklı muhasebe standartlarının kullanılarak şirketlerin finansal bilgilerini karşılaştırmada tekdüzeni engellemektedir. Farklı ülkelerde faaliyet gösteren şirketler ve farklı sermaye piyasalarında artan sermaye muhasebe standartlarının uyumunu gerekli kılmaktadır. Bu zorunluluk gerçekten de uluslararası sermaye piyasalarına kayıtlı işletmelerin finansal tablolarında görülen ve farklı anlama gelen finansal sonuçların değerlendirilmesinde ortaya çıkmaktadır (Alexander, Britton ve Jorissen, 2007: 23).

Muhasebe standartlarının uyumunun gerçekleştirilmesini önleyen güçlüklerin başında; ülkelerin muhasebe uygulamaları arasındaki mevcut farklılıkların büyüklüğü, bazı ülkelerde etkin profesyonel muhasebe meslek örgütlerinin yokluğu, milliyetçi bakış açılarının bulunması ve ekonomik sonuçların muhasebe standartları üzerindeki etkileri şeklinde sıralayabiliriz (Akgül ve Akay, 2004: 26). Muhasebe standartlarının uyumunu ortaya çıkaran diğer faktörler arasında; finansal piyasaların küreselleşmesi, çokuluslu şirketler, bağımsız denetim firmalarının faaliyetleri, ekonomik birlik oluşturma hedefleri ve gelişmekte olan ülkelerin elde edebileceği muhtemel faydalar sayılabilir.

Ulusal muhasebe standartları, sermaye piyasalarının küreselleşmesini engellemekle kalmaz, aynı zamanda yatırımcıların ve düzenleyicilerin finansal tablolarının şeffaflığını sınırlandırmaktadır (Nolke, 2005: 5). Ulusal ve uluslararası fon piyasasındaki rekabetin artması, fon sağlayan finans kuruluşlarının ihtiyaçları doğrultusunda muhasebe uyumunu zorunlu kılmıştır. Ayrıca, doğru yatırım ve finansman kararlarının verilebilmesi finansal raporların standardizasyonunu

gerektirir. Finansal tabloları düzgün, yeterince ayrıntılı ve açıklamalı olan ve finansal durumunu güvenilir biçimde ortaya koyan işletmelerin kaynak sağlama imkanları, finansal tabloları eksik, düzensiz ve uluslararası anlamda gereken bilgiyi veremeyen işletmelere oranda çok daha fazladır. Yatırımcıların ulusal ortamdan çıkarak uluslararası ilişkilere yönelmeleri, kendilerine yabancı olan muhasebe normlarına göre düzenlenmiş finansal tabloları ve uluslararası raporlamayı zorunlu kılmaktadır (Güredin 1984: 27) .

Sermaye piyasalarındaki uluslararası menkul kıymet satışlarının artması ve böylece menkul kıymet piyasalarında yabancı yatırımların payının yükselmesi, güvenilir finansal bilgilerin uluslararası düzeyde karşılaştırılabilirliğinin sağlanmasını zorunlu kılmaktadır. Başka ülkelerde fon sağlamak isteyen bir şirketin finansal tablolarının ayrıca bir düzeltmeye veya düzenlemeye ihtiyaç duyulmaksızın diğer ülkelerde de kabul görmesi başta maliyetlerin azalması ve yatırımcının korunması olmak üzere bir çok avantaj sağlayacaktır. Uluslararası muhasebe standartlarının oluşturularak muhasebe standartlarının uyumlaştırılması, muhasebe ilkeleri ve standartlarında henüz yeterince gelişmeyi sağlayamamış olan ülkeler açısından yol gösterici olacak, ülke standartlarının kalitesinin yükseltilmesini sağlayacaktır (Üstündağ, 2000: 44-45).

Uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulmasında hareket noktası doğrudan doğruya finansal tablolar ve finansal raporlamadaki temel amaçlar olmalıdır. Uyumlaştırmada öncelik, ölçümleme ile ilgili muhasebe politikalarına değil, uluslararası finansal tablolarda raporlanması istenen konulara verilmelidir. Uluslararası raporlama standartlarının oluşturulmasından sonra muhasebe ilkelerinin uyumlaştırılması çok daha kolaylıkla gerçekleştirilebilir. Bu nedenle, öncelik kesinlikle uluslararası raporlama standartlarının ve açıklama kurallarının uyumuna verilmelidir (Güredin, 1984: 29-30).

## **B.MUHASEBEDEKİ KÜRESELLEŞME OLGUSU**

Günümüzde yaşanan teknolojik gelişmelerle birlikte dünya genelinde bilgi ve kaynak akışı hızlanmıştır. Bu küresel yaşamın gereği olarak bilginin edinilmesi ve değerlendirilmesi daha da önem kazanmıştır. Küreselleşmenin özellikle ekonomik alanda yarattığı gelişim, muhasebenin de küreselleşmesini ortaya çıkarmıştır. Muhasebenin küreselleşmesi ise, muhasebe standartlarının oluşması ve uluslararası nitelik kazanmasını gerekli hale getirmiştir (Çakır, Sarıtaş ve Aygören, 2003: 19).

Muhasebe standartlarının oluşturulması, finansal tabloların ortak bir dil ile tek düzen hazırlanmasına ve daha güvenilir olmasına imkan vermektedir. Ayrıca, finansal sistemin etkin bir şekilde çalışabilmesi için muhasebe standartlarının oluşturulması yanında kaliteli de olması gerekir. Kaliteli muhasebe standartları ise, finansal bilgilerin kullanıcılara tam olarak cevap verebilmeleri, belli kavramsal çerçeve içerisinde birbirleriyle tutarlı olmaları, muhasebeye konu olan işlemlerin karşılaştırılabilirlik ve tutarlılığın sağlanmasını teminen alternatif uygulamalardan

kaçınmaları, açık ve anlaşılır olmaları gibi temel özellikleri kapsamalıdır. Kaliteli muhasebe standartlarına olan ihtiyaç, küreselleşen dünyada uluslar arası sermaye hareketlerinin artmasından kaynaklanmaktadır. Muhasebe standartlarının kaliteli olmasının yanında, uluslararası muhasebe standartlarına da uyumlu olması gerekir (Bağcı, 2002, 25-26).

Uluslararası sermaye piyasalarındaki küreselleşme, ülkeler arasında alternatif yatırımların oluşmasına fırsat sağlamaktadır. Bireysel yatırımcılar ve özel sektör yatırımcıları, farklı ülkelerdeki hisse senedi piyasasında kayıtlı hisse senetlerini satın alarak değişik büyüme oranlarından farklı kârlılık sağlamaktadırlar. Aynı zamanda dünya ticaret ve iletişim alanındaki hızlı gelişmeler sermaye piyasalarının birbirine daha yakın olmalarına sebep olmaktadır. Hem bireysel hem de özel sektör yatırımcılarının hisse senedi satın alma ve satma kararları, yabancı yatırımcıların yatırım ihtiyaçlarındaki bu hızlı değişim uluslararası anlamda finansal raporlama ihtiyacına sebep olmaktadır (Elliott& Elliott, 2004: 756-757).

Dünya ekonomisi ve uluslararası sermaye akımlarının küreselleşmenin sonucu olarak, muhasebe sistemlerinin birbirine yaklaşmaları önemli hale gelmiştir. Finansal raporlar, işletmenin faaliyet sonuçlarının ve finansal durumunun işletme dışındaki finansal kullanıcılara iletilmesinde en temel yoldur. Bir işletme, uluslararası sermaye piyasasında fon artırmak ya da yabancı bir ülkede yatırım yapmaya istekli ise, finansal raporlar aracılığıyla yatırımcılar ya da işletme sahipleri bu bilgileri finansal tablolardan analiz etmelidir. Bu finansal tablolar, sadece ulusal muhasebe standartlarına göre düzenlenmiş veya hazırlanmış ise, alternatif yatırım fırsatlarını değerlendirmek ve finansal tabloları anlamak yatırımcı için güç olabilir. Dolayısıyla, ulusal muhasebe standartlarına dayalı olarak düzenlenen finansal tablolar, girişimcinin sermaye yatırımlarını etkileyici unsur olarak gözükmektedir. Ancak, bu güçlü uluslararası muhasebe standartlarına göre düzenlenen tek bir muhasebe seti ile finansal raporlamada girişimciye muhasebe bilgisi sağlayarak giderilebilir (Kothari & Borone, 2006: 22-23).

Uluslararası muhasebe; yönetim muhasebesi, finansal muhasebenin işlevsel alanları, denetim, vergileme ve muhasebe bilgi sistemlerini kapsamaktadır. Uluslararası muhasebe ile, finansal tabloların analizinde ve dünyadaki menkul kıymet borsalarına kayıtlı şirketlerin hisse senetlerinin değerlendirilmesinde Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulunun (IASB) geliştirdiği finansal raporlama standartları kullanılarak, bu şirketlerin bölgesel genel kabul görmüş muhasebe standartlarından farklı olarak ortaya konulan uluslararası anlamda analizleri yapılmaktadır. Böylece, tüm ülkelerde muhasebe kurallarının yaygın bir setine uyularak uluslararası bir uyum ortaya çıkmaktadır (Doupmik & Perera, 2007: 1-10). Dolayısıyla, şirketler bölgesel genel kabul görmüş muhasebe standartları yerine finansal tabloların hazırlanmasında uluslararası normların öngördüğü standartları uygulamaktadır. Dünyada ortak bir muhasebe standartlarının olması

ise, finansal tabloların anlaşılmasını kolaylaştırırken, işletmelerin yatırım fırsatlarını değerlendirmede raporlama alanındaki güçlükleri azaltmaktadır.

Muhasebe işletmenin dili olarak kabul edildiğinde, işletme dünyadaki farklı dillerden konuşmayı anlamada güçlük çekiyor ise, bu durumda hem işletmenin uluslararası faaliyetlerinin finansal sonuçlarını paylaşma da ve hem de uluslararası hissedarların ticari ve işletme sonuçlarını raporlamada yetersiz kalınır. Böylece, küreselleşen dünyada işletmelerin yaygın bir dille anlaşmalarının gerekli olması, evrensel bir muhasebe standartlarına olan ilgiyi artırmış ve daha önemlisi sınırlar ötesi muhasebe uygulamalarındaki farklılıklardaki güçlüklerin çözülmesine neden olmuştur. İşletmelerin kendi ulusal muhasebe standartlarının olması zorunludur. Ancak, küreselleşmenin bir parçası olarak muhasebe standartlarındaki yakınsama olgusu, işletmelerin ulusal sınırlar ötesi faaliyetleriyle finansal raporlama sonuçlarının farklı muhasebe standartlarına sahip olarak işletmeler ve piyasalar arasında işletme stratejilerini etkilemek ve finansal bilgi akışını kolaylaştırmaktadır olurlar (Ankarath, Mehta, Ghosh ve Alkafoji, 2010: 1). Böylece işletmeler, yaygın bir dille birbiriyle iletişim sağlayarak finansal raporlarını anlama ihtiyacını gerçekleştirmiş.

### **III. MUHASEBEDE KÜRESELLEŞMENİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA ETKİSİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ**

#### **A.MUHASEBE UYGULAMALARI AÇISINDAN DEĞERLENDİRME**

Muhasebe, uluslararası muhasebe şirketlerinin yaygınlığı, gelişmiş ülkelerin düzenleyici sistemleri ve çok uluslu şirketlerin faaliyetlerinin artması dolayısıyla küreselleşme sürecinde önemli rol oynamaktadır (Irvine ve Lucas, 2006: 5). Son yıllarda, işletmelerin uluslararası ilişkilerinin artması, tüm işletmeler için tek muhasebe standardı setinin uygulanmasını zorunlu kılmaktadır. Bu standartlar, tüm dünyada uygulanmalı ve finansal raporlamanın sürekliliği geliştirilmelidir (Melville, 2008: 5).

Muhasebe, ulusal olduğu kadar uluslararası politik, ekonomik ve sosyal konularda uygulanabilen bir tekniktir. 20.yüzyılın son çeyreğinden beri muhasebe kurallarının ve standartlarının küreselleşmesi muhasebe ve finansal raporlamanın ulusallığını uluslararası öneme kavuşturmuştur. Avrupa Birliğinin genişlemesi ve Amerika Birleşik Devletlerinin baskısı gibi önemli politik konular, yabancı yatırımlar ve uluslar arası ticaretteki önemli artış ve liberalleşme akımlarını kapsayan ekonomik küreselleşme, küresel finans piyasalarının ortaya çıkması, özelleştirmenin etkisini kapsayan hisse sahipliğinin artması, uluslar arası para sistemindeki değişimler ve çok uluslu şirketlerin büyümesi finansal raporlamanın uluslararası önemini ortaya koyan başlıca önemli unsurlardır (Nobes ve Parker, 2006: 5-6). Bu gelişmeler, ülkelerin birbirlerinden muhasebe teknolojisi transferini ve finansal raporlamayı etkileyen ve uluslararası boyuta taşıyan unsurlardır.



20.yüzyılın ikinci yarısında muhasebenin gelişimi etkileyen unsur ekonominin kapitalist anlayışa göre küreselleşme olgusunda ortaya çıkmıştır. Çift yanlı kayıt yöntemi, kapitalist ekonomik sistemin muhasebe yöntemi olarak doğmuş ve gelişmiştir. 20.yüzyılın sonlarına doğru, Sovyet Sosyalist Cumhuriyetler Birliği'nin dağılmasından sonra kapitalist sisteme 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. Lenin'in "Sosyalizm Muhasebedir" sözü, Sovyetler'de muhasebeye önem verilmesini gerekli kılmıştır. Sosyalist düzen çift yanlı kayıt yönteminden yararlanmıştı. Ancak, bu yararlanmada, sosyalist ideoloji, çift yanlı kayıt yöntemi ilke ve kurallarını sürekli zorlamıştır (Güvemli, 2006: 47).

Ulusal ve uluslararası muhasebe sistemini etkileyen faktörlerin başında; bölgesel konulardaki farklılık ve finansal bilginin karşılaştırılabilme ihtiyacı, farklı yatırım fırsatlarının değerlendirilmesinde bilginin karşılaştırılmasının gerekliliği, işletme alanında ve işletme dilinde muhasebenin konumunun belirlenmesi ve muhasebe uyumunun zorunluluğu gelmektedir (Mustata, Matis ve Bodea, 2007: 7).

Muhasebe işlevini yerine getirirken kendine özgü ve dünyanın her yerinde geçerli olan bir kısım ilke ve kuralları sürekli kullanıma gelmiştir. Başka bir ifadeyle, muhasebe var olduğu günden itibaren evrensel tarafı ağır basan uygulamalı bir hizmet alanıdır. Çift yanlı kayıt sisteminin icadından bu güne, dünyanın her yerinde aynı uygulama yapılmaktadır. Kayıtların tutulmasında kullanılan araçlar zaman içinde değişse de, sistemin işleyişinde bir değişim olmaz. En temel ifadeyle muhasebe süreci, bir muhasebe döneminin başından sonuna kadar yapılan şekli işlemler doğuşundan itibaren küresel bir uygulama biçimine dönüşmüştür. Muhasebede varlık ve kaynakların değerlendirilmesinde esas alınan değerlendirme ilkeleri açısından bakıldığında çift yanlı kayıt sistemi kadar evrensellikten bahsetmek mümkün değildir (Karakaya, 2010: 5-6).

20.yüzyılın ikinci yarısında yapılan Dünya Muhasebeciler Kongreleri, batılıların bu kongreleri muhasebenin küresel uyumlaştırılması çabalarında kullandıkları mesaj, ülkelerin ekonomilerine karşılık güven duymakla muhasebenin iş dünyasının uluslararası dili olmaya başlamasında yatmaktadır. Böylece, Dünya Muhasebeciler Kongreleri'nin ve daha sonra başlayan Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongreleri'nin, muhasebe uygulamalarının uyumlaştırılmasındaki çabalarda önemli yeri olduğunu belirtmek uygun olacaktır. Ayrıca, 20.yüzyılın başlarında iktisadi gelişmeler karşısında nasıl ki çift yanlı kayıt yönteminin küreselleşmesi önem taşıyordu, 21.yüzyılın başlarında da iktisadi gelişmelerin gereği olarak, tekdüzen finansal tabloların küreselleşmesinin tartışıldığı görülmektedir. Bu küreselleşme çabalarının, farklı uygulamaların ve farklı düşüncelerin geliştirilip, insanlık hizmetine sunduğu çift yanlı kayıt yöntemini nasıl etkileyeceğini zaman gösterecektir (Güvemli, 2006: 48-49).

Muhasebedeki küreselleşmenin muhasebe uygulamalarına olan etkisine ilişkin yararlar; işletmenin ve sektörlerin karşılaştırılabilirliğini sağlamak ve çokuluslu şirketlerin farklı muhasebe standartlarına göre finansal tablo düzenleme zorunluluğunu ortadan kaldırmaktır. Böylece, işletmelerde birden fazla finansal tablo düzenlemenin işlem maliyeti azaltmış ve şeffaf bilgi yoluyla piyasalara giriş ve çıkış kolaylaşmış olacaktır.

### **B.İŞLETMELER AÇISINDAN DEĞERLENDİRME**

Geleneksel finans yönetiminde finans yöneticileri, parasal hareketlerin kaydını tutan ve bunları raporlayarak karar vericilere bilgi akışı sağlayan kişiler olarak görülmekteydi. Ancak küresel ekonomik sistemin gelişmesiyle birlikte, finans işlevinin rolü, küresel piyasaya yönelik olarak yine karar vericilere bilgi sağlamak açısından şirket ortakları ve işletme stratejileri geliştirme konularında yoğunluk kazanmaktadır. Bu bağlamda, küresel finansal yönetim, kayıt tutma ve raporlama faaliyetlerine daha az zaman ayırarak, işletmenin varlığını sürdürmesine ilişkin olarak stratejik kararlar alma noktasında daha fazla yoğunlaşmaktadır (Poyraz, 2005: 158).

Bir şirketin finansal durumunu ve faaliyetlerini etkileyen olayların finansal raporlara dönüştürülme süreci, şirketin muhasebe politikalarına bağlıdır. Bu politikaların bir kısmı olarak bir şirket, belirli bir olayı finansal raporlarına dönüştürüp dönüştürmeyeceğine ve hangi muhasebe yöntemini uygulayacağına karar verir. Bir muhasebe politikası oluşturulurken şirketin alternatif muhasebe yöntemleri arasındaki seçimi, standartlar tarafından sınırlandırılmaktadır. Standartlar, ya hükümetler ya da özel sektör standart belirleyici kurumlar tarafından yayınlanan herhangi bir finansal raporlama kuralı olarak tanımlanmaktadır. Standartlar, ya açıklama düzeyinden ya da uygulanacak muhasebe yönteminden söz etmektedir. Finansal raporlar arasındaki uyum ne kadar fazla olursa, finansal tablo kullanıcıları için o kadar yararlı olacaktır. Finansal raporları uyumlaştırmanın yolu, muhasebe standartlarının oluşturulmasıdır. Böylece, standartlar, sadece finansal raporlama araçlarının başarılması olayı değil, standartların ait olduğu ülkelerin de bir uyumlaştırma amacıdır. Özellikle çok uluslu şirketler, farklı olan ve bazen birbirleri ile çelişen ulusal standartlarla karşılaşmaktadır. Bu nedenle, şirketler açısından standartlara uyumunun yada harmanizasyonun sağlanması gerekir (Uluslan, 2005: 11).

Muhasebenin uluslararası uyumu, çokuluslu şirketlerin hisse senetlerinin kontrolü, devlet ve profesyonel organizasyonlar tarafından uluslararası muhasebe standartlarının kurulmasını kapsamaktadır. Uluslararası muhasebe standartlarının ve raporlarının gelişimi; Birleşmiş Milletler, OECD, AB, IOSCO, uluslararası muhasebe standartları komitesi gibi uluslararası profesyonel yasal düzenleyici kuruluşlar tarafından yönlendirilmektedir. Uluslararası muhasebe standartları konusu, dünyadaki ekonomik, bölgesel ve politik gruplara bağlı olarak değişmektedir (Schweikart, Gray & Roberts, 1995: 14).

Muhasebe standartlarının uyumu, finansal raporlamayı göz önünde bulundurmaktadır. Bugün çokuluslu işletmeler, global sermaye piyasalarında olduğu gibi, finansal tablolarda uluslararası finansal muhasebe ve raporlamaya ihtiyaç duymaktadırlar. Muhasebe ve finansal raporlama, piyasaların etkinliğini destekleyebilen ve piyasa çevresinin önemli unsurudur. Finansal bilgilerin internet ortamında raporlanması, şirketlerin finansal bilgilerinin bir ülkeye yatırım yapan yatırımcıların kolayca anlamalarına ve istenildiğinde ulaşmalarına katkıda bulunmaktadır. Sermaye piyasalarının bu küreselleşmesi; finansal bilgi şirketleri hakkında kreditorlerin, denetçilerin, yatırımcıların, şirketlerin yeni bilgilere ihtiyaç duyması ve finansal raporlamanın karşılaştırılabilir ve kolay anlaşılabilir olmasına, yeni bilgilerin internet ve telekomünikasyon sisteminin gelişmesine neden olmaktadır (Uddin, 2005: 17).

Muhasebenin uyumu, işletmelere ve yatırımcılara farklı dünya ülkelerindeki piyasalarda faaliyetlerini etken bir şekilde sürdürmelerini sağlamaktadır. Bu nedenle, önceleri, uluslararası düzeyde, Muhasebe Standartları Komisyonunun(IASC) standart geliştirme çalışmalarına önem vererek, standartlara uyumun önemine dikkat çekmiştir. Bu çalışmaların odak noktasında ise, uluslararası yayınlanacak finansal tablolar bulunmaktadır. Standartlara uyma, finansal raporlamayı farklı ülkelerde kolaylaştırmıştır. İşletmelerin farklı ülkelerde düzenlemiş oldukları finansal tablolar, kendi ülkelerindeki ulusal standart düzenleme kuruluşları yada ulusal muhasebe düzenlemeleri kapsamında hazırlanmaktadır. Böylece, finansal tabloların bu yöntemlerle düzenlenmeleri uluslar arası farklılıkların yaratılmasına ve finansal tablolarında gerçekleri yansıtmamasına neden olmaktadır (Gökdeniz, 2006: 12). Bu nedenle, muhasebenin uluslararası uyumu işletmelerin farklı ülkelerde düzenleyecekleri finansal tabloların karşılaştırılabilir olmalarına ve ülkelere uluslararası uygulamalarında avantaj sağlamaktadır.

IFRS'ye uyum süreci, şirketler için maliyetli, karışık ve külfetli bir durumdur. Ancak IFRS'ye uyum, çokuluslu şirketlerin finansal tablolarının karşılaştırılabilirliğini ve şeffaflığını geliştirmek için gereklidir. Bu durum, IFRS'ye uyumda yatırımcıların korunmasını geliştirmek, onların sermaye piyasasında yabancı yatırımcının daha çok girişini sağlamak ve onların finansal bilgilerinin karşılaştırılabilirliğini ve anlaşılabilirliğini geliştirmek için zorunludur (Lantto ve Sahlström, 2009: 343-344).

Dünyada ortak bir muhasebe standardının zorunlu uygulamasının yararlarından birisi, tüm ülkelerde benzer muhasebe standardı olması nedeniyle şirketler, her ülkeye göre gerekli muhasebe standardına uyarlı finansal tabloları düzenlemenin işlem maliyetine katlanmamış olacaktır. IFRS'ye uyumun bir avantajı da, finansal tablolarda gayrimenkullerin ekonomik değerleri gerçeğe uygun değerleri üzerinden gözükecektir. IFRS'nin bir diğer avantajı ise, finansal tabloların ve muhasebenin karmaşıklığı azalacaktır (Wilde, 2010: 162-164). Ayrıca

IFRS'ye uyumun yararı, yatırımcıya, yüksek kaliteli ve şeffaf muhasebe verilerinin sunulmasını, işletmenin gelecekteki finansal performansının önceden tahmini ve finansal kararlarına şekil vermesi konusunda yardımcı olmasıdır (Iatridis, 2010: 165).

IFRS ile finansal tabloların konsolidasyonu kolaylaşacak ve farklı ülkelerdeki portföy yatırımlarının anlamlı ve doğru karşılaştırması yapılacaktır. Bunun yanında, uluslararası menkul kıymet borsalarında gerekli raporlama tamamı ile kolaylaşacak ve yaygın muhasebe uygulamaları aracılığıyla ticaretin teşvik edilmesine de öncülük edecektir (Ehijeagbon, 2010: 149). Dolayısıyla, IFRS'ye uyumun artması, gerçeğe uygun değerın daha çok kullanılmasına neden olmaktadır. Küresel muhasebe standartları setinin olmasından dolayı, finansal tabloların karşılaştırılabilirliğinin artması beklenmektedir. Ancak, küresel muhasebe standartları setinin maliyetlerinden biri olarak, IFRS'ye uyumdan dolayı denetçi ücretlerinde artışa yol açabilir (Diehl, 2010: 96). IFRS'nin birçok avantajı olmasına karşılık, dezavantajları da bulunmaktadır. Muhasebeciler birçok durumda kişisel davrandıkları için, belli işlemleri dikkate almada takdir yetkisini belirlemeleri mümkündür (Wilde, 2010: 165).

Sonuç olarak IFRS'ye uyumun işletmelere yararı, uluslararası yatırımların artmasına, farklı muhasebe standartlarına göre birden fazla finansal tablo düzenlemenin işlem maliyetlerinin azalmasına ve finansal tabloların kolay karşılaştırılabilirliğine imkan vermektedir.

### **C.MUHASEBE MESLEK YASASI AÇISINDAN DEĞERLENDİRME**

Küreselleşme ile değişen ekonomik iklimin muhasebecilik mesleğine de önemli etkileri söz konusu olmaktadır. Türkiye'de muhasebecilik mesleği 13 Haziran 1989 tarih ve 20194 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile düzenlenmiştir. Kanunda meslek mensupları yukarıda da ifade edildiği gibi; Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik olmak üzere üç grupta ele alınmış olup, 26.07.2008 gün ve 26948 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında 5786 sayılı Kanunla serbest muhasebecilik meslek mensubu olmaktan çıkarılmıştır.

Anılan Kanun ile 3568 sayılı Kanunun meslek mensubu olabilmenin özel ve genel koşullarını düzenleyen maddelerinde bazı değişiklikler yapılarak Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik konusunda düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenleme kapsamında, 3568 sayılı Yasanın 4. maddesinde meslek mensubu olabilmenin genel şartlarının a bendinde T.C. vatandaşı olmak şartı aranmaktadır. Aynı bentte yabancı serbest muhasebeci mali müşavirler hakkındaki hakkı saklıdır hükmüne yer verilmiştir. 3568 sayılı Yasanın 4. maddesinin a bendi ile bu Kanun uyarınca mesleki faaliyette bulunacak olan meslek mensuplarının

Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olması zorunlu tutulmuş, buna mukabil aynı Yasanın 8. maddesi ile bu kurala sadece yabancı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler açısından bir istisna getirilmiştir. 22.02.1964 gün ve 11638 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 403 sayılı Türk Vatandaşlık Kanununda, Türkiye Cumhuriyeti vatandaşlığının kazanılmasına ve kaybedilmesine ilişkin ayrıntılı düzenlemeler yapılmıştır. Bu konuda önemli üzerinde durulması gereken bir diğer husus da Türk Soylu Yabancıların 3568 sayılı Yasa uyarınca Türkiye’de ne şekilde faaliyette bulunacaklarıdır.

29.09.1981 gün ve 17473 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 2527 sayılı Türk Soylu Yabancıların Türkiye’de Meslek ve Sanatlarını Serbestçe Yapabilmelerine, Kamu, Özel Kuruluş veya İşyerlerinde Çalıştırılabilmelerine İlişkin Kanunun 3. maddesine göre; Türk soylu yabancıların, kanunlarda Türk vatandaşlarının yapabileceği belirtilen meslek, sanat ve işlerde çalışabilme ve çalıştırılabilmeleri için, özel kanunlarda aranan nitelikleri taşımak ve Kanuna göre, İçişleri veya Dışişleri Bakanlıkları ile diğer ilgili bakanlık ve kuruluşların görüşleri alınarak Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığınca izin verilir. Yukarıda belirtilen hüküm uyarınca, Türk soylu yabancıların Türkiye’de mesleki faaliyette bulunabilmeleri için diğer şartların yanında Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığından çalışma izni almaları gerekmektedir. Bu konuda yapılacak başvurulara ilişkin usul ve esaslar 14.01.1983 gün ve 17928 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren “Türk Soylu Yabancıların Türkiye Meslek ve Sanatlarını Serbestçe Yapabilmelerine, Kamu veya Özel Kurum, Kuruluş veya işyerlerinde Çalıştırılabilmelerine Dair Kanunun Uygulanması Hakkındaki Yönetmelik’de düzenlenmiştir. Özetle, bu kapsamda yabancı statüsünde muhasebecilik mesleğini icra etmek mümkündür. Ayrıca, bunların mesleki çalışmalarında çalışmalarında ulusal muamele açısından Türk meslektaşlarından herhangi bir farka tabi tutulmaları söz konusu değildir.

Küreselleşmenin etkisiyle teknolojiye yaşanan hızlı gelişim ve değişimler, söz konusu teknolojilere yapılan yatırımların işleyişini de önemli ölçüde etkilemiştir. Bu anlamda, özellikle muhasebe verilerinin derlenme ve işlenme şekli de değişmiştir. Teknolojideki gelişmeler muhasebeciler üzerindeki kayıt tutma yükünü azaltmıştır. Dolayısıyla, günümüzde muhasebecilerin rolü kayıt tutma raporlama işlevinin yanında, etkin muhasebe sistemi oluşturmak ve sistemin derlediği bilgileri yorumlayarak bilgi kullanıcılarının hizmetine sunma yönünde gelişmiştir. Bu nedenle, muhasebe hizmeti artık karar destek sistemi olarak benimsenerek, işletme kararlarına yeterli, zamanlı, tutarlı ve gerekli bilgi sunma ve bu bilgilerin kararlarda etkin kullanımını sağlama rolü üstlenmelidir. Bu bağlamda, Türkiye’de muhasebe hizmeti sunan muhasebe meslek mensuplarının muhasebe mesleğindeki bu değişime ayak uydurarak, işletmelerin ihtiyaçlarına daha etkili cevap verebilecek bir donanıma sahip olmaları bir zorunluluktur (Çakır, Sarıtaş ve Aygören, 2003: 101).

Günümüzde hizmetler sektörü gerek gelişmiş gerekse gelişmekte olan ülke ekonomilerinde önemli bir rol oynamakta ve hizmet ticaretinin önemi de uluslararası düzeyde giderek artmaktadır. Hizmet Ticareti Genel Anlaşması (GATS) olarak adlandırılan Anlaşmanın amacı, uluslararası hizmet ticaretinin tamamen serbestleştirilmesidir. GATS kapsamında serbestleştirme, öncelikle uluslararası hizmet ticareti önündeki engellerin kaldırılmasını öngörmektedir. Bu serbestleştirme ve etkileri, özellikle de gelişmekte olan ülkelerin dünya hizmet ticaretindeki payı açısından ayrı bir önem taşımaktadır (Arıkan, 2009: 11-12).

Muhasebecilik mesleği, GATS çerçevesinde muhasebe hizmet sektörü olarak adlandırılmış ve mesleki hizmet sektörleri başlığı altındaki uzmanlık gerektiren meslekler grubunda yer almıştır. Muhasebe hizmet sektöründeki müzakere konuları, çok taraflı disiplinlerin geliştirilmesi, uluslar arası muhasebe standartlarının kullanılması, meslek mensuplarının niteliklerine ilişkin şartların oluşturulması ve karşılıklı tanınması şeklindeki konulardır. GATS, sadece hizmeti değil hizmete konu olan ürünleri de kapsama almaktadır. Örneğin, muhasebe hizmetinin verilmesi sırasında kullanılan bilgisayar yazılımı da GATS talimatlarına uymak zorundadır. Muhasebe hizmet ticaretinin serbestleşmesi Türk muhasebecilik mesleği ve muhasebe hizmet sektörü için bir risk olarak algılanabilir. Bunun asıl nedeni, pazara yeni giren yabancı küresel rakiplerin yaratacağı aşırı rekabettir. Buna karşılık dünya standartlarında yetişmiş meslek mensuplarının yapacakları hizmet ihracatı da bir fırsat olarak değerlendirilebilir. Türkiye’de son 20 yıldır muhasebe mesleği konusundaki elde edilen birikim, ülkenin coğrafik özellikleri iyi değerlendirildiğinde bu risk fırsata dönüştürülebilecektir (Karakaya, 2010: 21-22).

Ayrıca, küreselleşme sürecinde muhasebe meslek mensuplarının, ekonomideki bilgiye ihtiyaç duyanlarla bilgi üretmek durumunda olanların kesişim noktasındaki yerleri, eğitimin hassasiyetini arttırmaktadır. Geleceğin planlanmasında muhasebe bilgilerine ihtiyaç duyanlar açısından eğitim, bilginin etkin olarak kullanılması için bir gereklilik olduğu gibi, bu bilgileri sağlama durumunda olanların doğru bilgileri sunabilmeleri için de şarttır (Arıkan, 2009: 15).

Küreselleşme sonucunda işletmelerin finansal tablolarında yansıma bulan etkisine yönelik olarak yeni Türk Ticaret Kanunu’yla, bağımsız denetim kuruluşlarına özgü düzenlemeler muhasebe denetim mesleğinde yeni bir dönemin başlangıcı olmuştur. Bu Kanun’da yer alan finansal raporlama ve denetim süreçleri ile ilgili düzenlemeler değerlendirildiğinde; tüm ticari işletmeler muhasebe düzeninde, IFRS kapsamında düzenlenen Türkiye Muhasebe Standartlarını esas alacağı, kamuoyu aydınlatma ilkesine önem verildiği ve özellikle kurumsal bilgilerin şeffaflaştırılmasının amaçlandığı gözlenmektedir. Ayrıca, Kanun’da yalnızca finansal tabloların değil, hak sahiplerine bilgi veren yıllık raporunda denetçi tarafından denetleneceği, bu denetimden geçmeyen finansal tablolar ve yıllık finansal raporun düzenlenmemiş hükmünde olacağı ve finansal denetimin dış denetçiler tarafından gerçekleştirileceği yer almaktadır.

## SONUÇ

Dünyadaki ekonomik, finansal ve teknolojik alanlarda yaşanan gelişmeler, sermaye hareketlerinin artmasına ve ülkeler arasındaki ekonomik sınırların ortadan kalkmasına yol açmaktadır. Özellikle uluslararası şirketlerin sayısı ve iş hacimlerindeki artış, uluslararası ticareti ve buna bağlı olarak da finansal raporlama sürecini hızlandırmıştır. Bundan böyle çalışmalar ticari faaliyetlerin önündeki engellerin ortadan kalkmasına ve muhasebede ortak dilin kullanılmaya başlanmasına neden olmuştur.

Her ülkenin farklı muhasebe uygulamalarının olması finansal raporlama alanında da işletmelere önemli güçlükleri beraberinde getirmiştir. Ülkelerarası farklı muhasebe uygulamalarının kullanılması, uluslararası ülkede faaliyette bulunan bir işletme için, faaliyette bulunduğu ülke sayısı kadar finansal tablo hazırlamak durumunda kalmasına sebep olur. Bu durum ise işletmelere ek maliyetler getirdiği gibi, işletmenin muhasebe bilgi sisteminden yararlanacak çıkar gruplarının eksik ve yanlış bilgilendirilmesine yol açmaktadır. Yoğun rekabetin yaşandığı piyasalarda, bir de muhasebe sistemindeki farklılıklardan kaynaklanan zorlukların ortaya çıkması işletmeleri zor durumda bırakmaktadır.

Küreselleşme sonucunda, muhasebe mesleğinde yaşanan dönüşüme ayak uydurabilecek vizyon sahibi ve gelişime açık uluslararası finansal raporlama standartlarını bilen kaliteli muhasebecilere olan ihtiyaç artmaktadır. Küreselleşmeyle birlikte, global gelişmelere paralel olarak ortaya çıkan ihtiyaçları karşılayabilecek yeni bir anlayışa ihtiyaç duyulmaktadır. Bu bağlamda, muhasebe meslek mensuplarının küreselleşmeyle yaşanan gelişmeleri ve mükelleflerin çeşitlenen ihtiyaçlarını yakından takip edip, uluslararası arenadaki mesleki gelişmelerini sağlamaları gerekir. Küresel ortamda meslek mensuplarının başarılı olabilmeleri ise bilgiye daha fazla yatırım yapmaları ile sağlanmaktadır. Ayrıca, günümüzün bilgi çağında olması, bilgiye en pratik şekilde ulaşan ve bunu etkin bir şekilde kullanan meslek mensubu küresel rekabette bir adım öne geçmektedir.

## KAYNAKÇA

- AFŞAR, Muharrem (2004), Finansal Küreselleşme ve Türk Bankacılık Krizleri Üzerine Etkisi, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 1558.
- AKGÜL, Başak Ataman ve Hüseyin AKAY (2004), Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma, 2.Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi Yayını No: 229.
- AKSOY, Tamer (2005), “Finansal Muhasebe ve Raporlama Standartlarında Uyumlaştırma ve UMS/UFRS Bazında Küresel Muhasebe Standartları Setine Yöneliş Eğilimi”, Mali Çözüm, İSMMMOMO Yayın Organı, Sayı: 71, s.185.

- ALEXANDER, David, Anne BRITTON, ve Ann JORISSEN (2007), *International Financial Reporting and Analysis, Third Edition, United Kingdom&United States: Thomson Learning.*
- ALLI, Ali M., Gregory S.WINTER, ve David L. MAY (2007), "Globalization: Its Effect", *International Business & Economics Research Journal, Volume: 6, Number 1, January 2007.*
- ANKARATH, Nandakumar, Kalpesh J.MEHTA, GHOSH, T.P. ve Yass A. ALKAFOJI (2010), *Understanding IFRS Fundamentals: International Financial Reporting Standards, New Jersey: John Wiley&Sons, Inc.*
- ARIKAN, Yahya (2009), "Muhasebe Mesleğinde Uzmanlaşma ve Kurumsallaşma Süreci", *Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 91-2009.*
- BAGCI, Hamdi (2002), "Ulusal Muhasebe Standartları ve Uluslar arası Standartlara Uyum", *XVII.Türkiye Muhasebe Kongresi, 10-12 Ekim 2002, s.21-30.*
- ÇAKIR, Hafize Meder, Hakan SARITAŞ ve Hakan AYGÖREN (2003), *Muhasebeci ve Mükellef Perspektifinden Muhasebe Mesleği: Denizli'de Bir Alan Araştırması, İstanbul: Beta Yayınları No: 1435.*
- DIEHL, Kevin A. (2010), "The Real Cost of IFRS: The Relationship between IFRS Implementation and Audit, Tax, and Other Auditor Fees", *International Research Journal of Finance and Economics, Issue: 37, (2010), ss.96-101.*
- DOUPMIK, Timothy ve Hector PERERA (2007), *International Accounting, Boston: McGraw-Hill International Edition.*
- EHIJEAGBON, Akhidime Augustine (2010), "The Adoption and Implementation of International Financial Accounting Reporting Standards (IFRSS): Evaluation of the Roles of Key Stakeholders in Nigeria", *AAU JMS Vol. 1, No.1, December 2010, ss.147-158.*
- ELLIOTT, Barry and Jamie ELLIOTT (2004), *Financial Accounting and Reporting, Eighth Edition, Harlow: Prentice Hall-Financial Times, s.756-757.*
- GOYAL, Krishn A. (2006), "Impact of Globalization on Developing Countries (With Special Reference To India)", *International Research Journal of Finance and Economics, Issue: 5, 2006.*
- GÖKDENİZ, A.Ümit (2006), *Muhasebe Uygulamalarındaki Uluslararası Farklılıklar ve Çözüm Önerisi, İstanbul: Avcıol Basım Yayın.*



- GÜREDİN, Ersin (1984), “Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Açısından Finansal Tabloların Karşılaştırılması”, Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Yıl: 10, Sayı: 36, Mayıs 1984, s.27.
- GÜVEMLİ, Oktay (2006), “Küreselleşmenin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 30, Nisan 2006.
- IATRİDİS, George (2010), “IFRS Adoption and Financial Statement Effect: The UK Case”, International Research Journal of Finance and Economics, Issue: 38, (2010), s.165-172.
- IRVINE, H.J. ve LUCAS, N. (2006), “The Globalization of Accounting Standards: the Case of the United Arab Emirates”, Research Online, University of Wollongong, (<http://ro.uow.edu.au/commpapers/219>), (erişim: 25.12.2010).
- KARAKAYA, Mevlüt (2010), “KOBİ’lerin Küresel Ekonomik İklimde Uyumunda Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları”, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Cilt: 3, Sayı: 2, 2010.
- KORKMAZ, Turhan, Halime TEMEL ve Elif BİRKAN (2007), “Uluslararası Muhasebe Standartları ve KOBİ’lere Etkileri”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 36, Ekim 2007.
- KOTHARI, Jagdish ve Elisabetta BORONE (2006), Financial Accounting An International Approach, Harlow: Prentice-Hall.
- LANTTO, Anna-Maija ve SALSTROM, Petri. ,(2009), “Impact of International Financial Reporting Standard Adoption on Key Financial Ratios”, Account and Finance, Vol: 49, 2009, s.341-361.
- MANASSIAN, Armond (2007), “Globalization and International Accounting Research: an agenda fort he future”, Revista Brasileira de Gestao de Negocios, Sao Paulo, Volume: 6, Number: 25, set./dez.2007.
- MELVILLE, Alan (2008), International Financial Reporting: A Practical Guide, Second Edition, Harlow: Prentice Hall.
- MUSTATA, Razvan V., MATIS, Dumitru ve BODEA, Gabriela (2007), “The Impact of Globalization on Regulations and Accounting System: Dimensioning and Quantification” , (<http://mpa.ub.uni-muenchen.de/6214/>), erişim: 25.12.2010).
- NOBES, Christopher ve Robert PARKER (2006), Comparative International Accounting, Ninth Edition, Harlow: Prentice Hall.
- NOLKE, Andreas (2005), “Introduction to the Special Issue: The Globalization of Accounting Standards”, Business and Politics, Volume: 7, Issue: 3, 2005.

- POYRAZ, Erkan (2005), “Küresel Finansal Yönetimde, Kurumsal Finans Kavramı ve Önemi”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 28, Ekim 2005.
- SCHWEIKART, James A., Sidney J.GRAY, and Clare B. ROBERT (1995), International Accounting: A Case Approach, New York: McGraw-Hill, Inc., s.14.
- SHARMA, Shanta (2004), “Impact of Globalization on World Society”, Academic Forum 22, 2004-05, ss.27-38.
- STOIAN, Flavia, MORARIU, Ana, MITEA, Neluta ve CRECANA, Cornel (2009), “Financial Statement Understandability Based An Explanatory Notes”, Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica, 11(1), 2009, s.345-356.
- ŞAMİLOĞLU, Famil (2002), Küreselleşme Sürecinde Türkiye'nin Finansal Kaynak Sorunu, Ankara: Gazi Kitabevi.
- UDDIN, Salim (2005), “Global Harmonization of Accounting Standards”, The Cost and Management, May-June 2005, s.17.
- ULUSAN, Hikmet (2005), “Menkul Kıymet Borsalarına Kayıtlı Şirketlerde IAS/IFRS'nın Kabulü veya IAS/IFRS'ye Uyum”, Muhasebe Denetime Bakış, Sayı : 15, Mayıs 2005, s.11.
- ÜSTÜNDAĞ, Saim (2000), “Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Nisan 2000, Sayı: 1.
- WILDE, Oscar (2010), “The Impact of the Adoption of International Financial Reporting Standards on the Legal Profession”, Houston Business and Tax Law Journal, Vol: X, 2010, s.140-165.