

## Keynote Speaker II

### Sempozyum Sunuş Bildirisi II

*Role of Accountancy on Economical Development*  
**Ekonomik Kalkınmada Muhasebe Denetiminin Rolü**

**Prof. Dr. Mustafa A. AYSAN**  
 İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi  
 Emekli Öğretim Üyesi

#### **“Ekonomik Denetim Düzeni”nin, dengeli kalkınmanın sağlanmasındaki payı büyüktür:**

Türkiye Barolar Birliği'nin, 28-30 kasım 1975'te Ankara'da toplanan Ekonomi-Hukuk Kongresi'ne sunduğum “Ekonomik Denetim Düzeni” (1) bildirisinin üzerinden uzun yıllar geçti. Bildirinin sunulduğu dönemdeki ekonomik düzenimiz ve mesleğimizle ilgili koşullar, bu günden çok farklı idi. Ekonomide istikrarsızlık dönemine girilmiş, sık değişen hükümetler, halka rüşvet vermek için popülist harcama yarışı içinde her türlü ölçüyü kaçırmış, bir yıl önceki Kıbrıs Barış (!) Harekatı çözümsüz bırakılmış, kayıt-dışı ekonomi tüm ölçüler dışına taşmış, kamu kesiminin ve devlet bütçesinin açıkları hızla artmaya başlamış, sabit döviz kuru politikası koşulları altında da dış ticaret ve cari işlemler açıkları ile kamu kesimi borçları hızla yükselmiş, halkımız, yükselen fiyat artışlarının yarattığı geçim sıkıntısı altında ezilmeye başlamıştı. Bildiğiniz gibi, bu harcama ve borçlanma furiasının, 30 yıl süreceğini, bu otuz yılın son yirmisinde, bizi Uluslar arası Para Fonu (IMF) kontrolüne bağımlı duruma düşüreceğini ve gelir dağılımımızı korkunç derecede bozacağını, 21. Yüzyıla bu büyük sorunlarla gireceğimizi, bu sorunlarla boğuşmaktan, İletişim Çağı'nın gerektirdiği teknolojik gelişmeye uyum sağlamakta büyük güçlükler çekeceğimizi, o günlerdeki “vur patlasın; çal oynasın” uygulamalarının bu kadar kötü sonuçlar yaratacağını tahmin edemiyorduk. Bir çoğumuz bunların hepsini, yaşadık; büyük sıkıntıları çektik. Bir çoğumuz, azınlıkta kalmakla birlikte, gidişin iyi olmadığını, gelecekte kötü sonuçlar doğuracağını, bu kötü gidişin durdurulması gerektiğini ve hatta gelecekte sürdürülmesinin olanaksız olduğunu söylüyor; ama sözleri dinlenmiyordu. Böyle uyarı yapanlardan biri olduğum için, bizim grupta uyarılarda bulunanların, “bozgunculuk” la, ülkelerini sevmemekle, ve iyi gidişi çekmemekle suçlandıklarını biliyorum. 1970'lerdeki bu ekonomik kargaşa dönemi ni yaşamış, büyüklerinizden dinlemiş, ya da okuyarak öğrenmiş olacağımız için,

burada bu koşullarla ilgili ayrıntılar vermek gerekli değildir. Ekonomik, sosyal, siyasal yönleriyle olumsuz yakın geçmişimizin bu döneminin büyük zorluklarıyla ilgili incelemelerin ve araştırmaların sayısı artmaktadır; bu dönemi inceleyen tüm ekonomi kitaplarında bu dönemin rakamları vardır; burada onları sıralamak, bildiriyi amacından uzaklaştıracaktır (2).

**“Muhasebe Denetimi Mesleği”, topluma açıklanan finansal bilgilerin gerçeğe uygunluğunu ve bu bilgilere toplum güvenini sağlama sorumluluğunu taşımaktadır:**

Bu nedenle mesleğimiz, “Ekonomik Denetim Düzeni” nin en önemli yapıcılarındandır. Konuyu inceleyen bir çok uzmanla birlikte (3), yıllar boyunca yinelemekte olduğum bir temel görüşümü, huzurunuzda, bir kez daha söylemek istiyorum: Muhasebe Denetim Mesleği’nin, ekonomik kalkınmanın hızı ve kalıcılığı üzerinde yaşamsal bir etkisi vardır. Ülkenin ekonomik kalkınma yönünde gerek duyacağı hukuk, siyaset ve sosyal sistemlerinin tüm öteki öğeleri tamamlanmış olsa bile, bu sistemler, etkili bir finansal açıklama ve denetim düzeni ile desteklenmedikçe, kalıcı ekonomik kalkınmayı sağlama olanağı bulunamaz. Bu yaşamsal etkinin ölçüsünü ve toplum için büyük değerini, 1970’lerde Türkiye’de yaratılmış bulunan ekonomik kargaşa döneminden daha iyi açıklayacak bir ekonomi deneyimi, öteki ülkelerde de vardır. Ama bizimki, bu konuya büyük açıklık getirmektedir. Bu yüzden mesleğimizin toplum için büyük değerini anlayabilmek ve bu kargaşa döneminin bir daha ortaya çıkmasını önleyebilmek için, bu kötü deneyimin iyi değerlendirilmesi zorunludur. Bu toplumsal sorumluluk, bizlere büyük bir ulusal görev yüklemektedir. Bu büyük görevin bizlere yüklediği ağır sorumluluğun gereklerini yerine getirebilmek için, mesleğimize toplum güveninin tam anlamıyla sağlanması, eksiklerimizin giderilmesi için elimizden gelen her şeyin yapılması ve ekonomik büyüme sorunumuzun kalıcı biçimde çözümlere bağlanması zorunludur. Son 30 yılda, sık karşılaştığımız ekonomik bunalımlarla ekonomik büyümemizin küçülmeye dönmesinde, ekonominin denetlenmesindeki eksiklerimizin büyük payı vardır. Finansal raporlama ve denetim düzenimizdeki eksiklerin, son yıllarda yolsuzlukların ve kayıt-dışılığın çok artmasında ve bunlardan kaynaklanan bunalımların şiddetlenmesindeki payları büyüktür.

Yüksek enflasyon, yüksek borçlanma, yüksek işsizlik, bozuk gelir dağılımı, büyük yolsuzluklar, geniş kayıt-dışılık, sık sık yinelenen ekonomik bunalımlarla ve istikrarsızlıklarla özdeşleşen 1970’lerde başlayan bu kargaşa döneminin, sadece muhasebe denetimi eksikliklerinden doğduğunu öne sürmek, yanlış olur. Böyle bir savımız (iddiamız) hiç olmadı; şimdi de yoktur. Söylemek istediğim ve yıllardır söylediğim şudur: Muhasebe denetimi mesleğinin yokluğu, ya da iyi çalışmaması, ekonomik kargaşa döneminin ortaya çıkmasını kolaylaştırmakta,

erken teşhisi önlemekte ve geciktirmekte, kargaşayı önleyici önlemlerin etkisiz kalmasına neden olmaktadır. Muhasebe denetimi eksikliği, ekonomik denetim düzeninin ancak bir kısmıdır; ama çok önemli bir kısmıdır. Muhasebe denetiminin eksikleri giderilemezse, ekonomik denetim düzeninin etkili hale dönüştürülmesi için alınabilecek önlemlerin tamamı, uygulama olanağını yitirecektir. Bu nedenle, ekonomik denetim düzenini iyileştirmek yönünde alınabilecek önlemlerin başında, mesleğimizin düzenlenmesi ve toplum içinde etkili hale getirilmesi zorunluluğu vardır; kötülüklerin hesabı-kitabı ve sonuçlarının kantitatif ölçüleri güvenilir bilgilerle ortaya çıkmadıkça, alınacak önlemlerin neler olduğunu belirlemek olanağı yoktur. 1932'den beri mesleğimizin bir kanuna kavuşması yönündeki çalışmaların sonuç vermesi, 1989 yılına kadar geciktirilmemiş olsa idi, mesleğimiz şimdi olgunlaşmış, eksiklerini gidermiş, toplum saygınlığını sağlamış ve belki de, ekonomik kargaşa dönemlerini izleyen büyük toplumsal kargaşa dönemleri de daha hafif şoklarla atlatılmış olacaktı. Toplumsal olayları laboratuvarında yineleyemediğimiz için, bu görüşün bire-bir kanıtlarını, sebep-sonuç ilişkilerini tam açıklama olanağı bulunamaz; ama geçmiş olaylar ve ekonomik sonuçlar içinde bazı kanıtlar bulunabilecektir. Şimdi huzurunuzda bunu yapmak ve bu konuda mesleğimize düşen görevlerle ilgili görüşlerimi tartışmaya sunmak istiyorum. Hiç kuşkusuz, bu görüşler, dünyanın en iyileri de değildir; tüm sorunlarımıza çözüm bulma iddiaları da yoktur; bunlar, bu konudaki düşünme yönlerini göstermeye yöneltilmiş iyi niyetli bir girişimdir; böyle değerlendirilmelidir.

### **Ekonomimizin çalkantılı dönemleri, mesleğimizin güçlü olmadığı yıllarda ortaya çıkmıştır:**

Ülkemizdeki ekonomik kargaşa dönemleri, sadece 1970'lerde yaşanmamıştır. Atatürk dönemindeki 1923-1938 dönemi, büyük yokluklar ve yoksunluklar içinde geçmiş olsa da, her ekonomik atılımın yoktan var edildiği büyük bir ekonomik düzen dönemidir; akla yakındır; o koşullar içinde yapılanın en iyi ve yapılabılır olanıdır; enflasyonsuzdur; ekonomide kuralların egemen olduğu bir dönemdir. Bu konudaki kanıtlar için, "Atatürk'ün Ekonomi Politikası" kitabımıza başvurulmalıdır (4). Ama, 1946-50 dönemi, siyasal ve ekonomik bir kargaşa dönemidir. 1954-60 dönemi, ikinci ekonomik istikrarsızlık dönemidir. Üçüncü kargaşa dönemi, 1970-80 arasında yaşanmıştır ve en uzun dönemdir; 1990'larda da devam etmiştir. Bu konuda daha fazla bilgi için bu bildirinin dayandığı yayınlara başvurulmalıdır. Bu dönemler, yüksek enflasyon içinde hesabımızı-kitabımızı yapamadığımız dönemlerdir; onun için de, içine bir kez girilince bunlardan kurtulmanın yolları geç bulunmuş ve son dönem, 30 yıl sürmüştür (5).

2001 başında ortaya çıkan büyük ekonomik bunalımın temel nedeni, bu 30 yıllık birikimin sonucudur ve onun için de sonuçları çarpıcıdır. Bu büyük ekono-

mik depremden alınan derslerle yeniden düzenlemekte olduğumuz ekonomik kalkınma programımızın, son üç yıldır iyi sonuçlar verdiği görülmektedir. Enflasyon hızı düşürülmüş, kamu kesimi açıkları giderilmiş, ekonomi büyümeye başlamıştır. Bu kez dengeli büyümenin kalıcı olacağını umuyoruz. Bunun için, geride kalan kamu kesimi açıklarının giderilmesini, dış ticaret ve cari işlemler açıklarının azaltılmasını, kayıt-dışılığın ve yolsuzlukların önlenmesini, faizlerin daha da düşürülmesini bekliyor ve bu alanlarda alınan önlemleri yakından izliyoruz; bu kez istikrarın kalıcı olmasını diliyoruz. Ancak biliyoruz ki, bu kalıcılık sağlanacaksa,-ki sağlanmalıdır-, bunun sağlanmasında mesleğimiz önemli görev ve sorumluluk alacaktır; almalıdır.

1970'lerden beri yaşadığımız ve 2001 bunalımı ile ekonomik, sosyal ve siyasal zararlarının korkunç boyutlarını gördüğümüz yüksek enflasyon ve ekonomik kargaşa döneminin, bir daha yaşanmayacağını umuyoruz. Çünkü zararların boyutları gerçekten çok büyüktür. 1979'dan 1990'a kadar, kişi başına gelirimiz çok az artmış ve dolar enflasyonunu nazara alarak yapılan hesaplamalara göre (2) 2 500 dolar civarında çakılıp kalmıştır. Ekonomik kargaşa dönemlerinde gerileyen milli gelirimizdeki gelişme, 1950'de, örnek olarak Yunanistan'ınki ile aynı düzeyde (yaklaşık 160 dolar) iken (6) 2004'te 4 000 dolar olan kişi başına gelirimiz, Yunanistan'ın 2004'teki 15 bin dolarlık kişi başına gelirin, yaklaşık \_'ü düzeyinde kalmıştır. Bu zararların önemli bir bölümü de, uzun yıllar süren enflasyonun bozduğu gelir dağılımından kaynaklanmaktadır. Devlet İstatistik Enstitüsü'nün yeni açıkladığı dağılım rakamlarına göre, nüfusumuzun en alt gelir grubundaki % 20'si, Milli Gelirimizin yaklaşık % 5'i ile yetinmekte, nüfusumuzun en üst gelir dilimindeki % 20'si ise, gelirimizin % 50'sinden fazlasını paylaşmaktadır. 2001 yılında % 9,5 oranında küçülmüş olan ekonomimiz, son üç yılda % 25,7 (2002'de % 7,9+5,9+9,9) büyümüş olsa da, işsizliğin azalmamış ve gelir dağılımında göze çarpan bir düzelme olmamış bulunmasının, bu bozuk gelir dağılımı ile ilgisi vardır.

Ülkemizde bu çalkantıları en aza indirecek bir finansal bilgi açıklama ve muhasebe denetimi düzeninin getireceği kazanımların ekonomik katkıları büyük olacaktır. Hiç kuşkusuz, böyle olduğu için de bu gelişmeler, mesleğimize büyük toplumsal sorumluluklar getirmekte ve bizlere bu toplumsal sorumluluğun gereği olan işleri yapmamız konusunda bir büyük toplum görevi yüklemektedir.

### **Meslek kanunumuzun ilk on beş yılında, örgütlenme ve toplum saygınlığının sağlanması konusunda önemli ilerlemeler gerçekleştirilmiştir:**

13 Haziran 1989'da 3568 sayılı meslek kanunu çıkmadan önce meslek, ekonomik gelişmenin yarattığı işletmelerin kayıtlama gereklerini karşılamak için kendiliğinden yetişen muhasebeciler tarafından geliştirilmeye çalışılmaktaydı. Bununla birlikte, bu kişisel girişimler, mesleğin toplum tarafından tanındığını gös-

teren bir meslek kanunun yokluğunda, bir türlü layık olduğu saygınlığa kavuşturulamamıştır. Bir meslek kanunuyla tanındıktan 15 yıl sonra, bu gün, ulaştığı saygınlık düzeyinde, daha etkili çalışmalar yapmakta ve topluma hizmet etmektedir.

Mesleğin ilk gelişme yıllarında, 1948’de kurulmuş “Türkiye Eksper Muhasipler ve İşletme Organizatörleri Derneği”nin (1964’te, “Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği” adıyla yeniden düzenlenmiştir), 1950’li yılların sonlarından başlayarak, Türkiye Üniversite ve Yüksek Okullarıyla mesleğin birlikte düzenledikleri “Türkiye Muhasebe Kongreleri”nin ve 1970’lerden başlayarak yurda yayılmış bulunan “Mali Müşavirler ve Muhasebeciler Dernekleri ile Birliğinin”, mesleğin bir kanuna ve düzene kavuşmasında önemli katkıları olmuştur. 1950’lerin ortasından beri düzenlenmekte olan “Uluslar arası Muhasebeciler Kongreleri”ne katılımların, 1973’te Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği TMUD’ nin, “Uluslar arası Muhasebe Standartları Komitesi”ne (IASC), 1977’de de “Uluslar arası Muhasebeciler Federasyonu”na (IFAC) katılması, 1995’te de “Türkiye SM, SMMM ve YMM Odaları Birliği” nin (TÜRMOB) uluslar arası örgütlenmeler içinde yer alması, uluslar arası uygulama deneyimleri ile uluslar arası muhasebe standartlarının ülkemize taşınması ve ülkemizde dünya standartlarına uygun bir açıklama ve denetim düzeninin kurulması yönünde önemli katkıları olmuştur. Kanun çıktıktan ve uyguladığının ilk on beş yılında mesleğin ülke çapında örgütlenmesinden sonra, şimdi artık sıra mesleğimizin, uluslar arası standartlara ve bu standartlara uygun olarak uygulamanın iyileştirilmesine gelmiştir. Bu örgütlenme ile ve kanun desteğinde yapacağımız çalışmalar sırasında şimdi artık daha güçlüyüz; geleceğin meydan okumalarının gereklerini gerçekleştirmeye daha yakınız.

### **Gelecekte yapmamız gerekenler, kolay değildir:**

Çünkü toplumumuz, bu gün de hala, muhasebe uygulamalarının az gelişmişliğinden, işletmelerin tam saydamlaşmamış (şeffaflaşmamış) olmasından, kayıt-dışı işlemlerin çokluğundan, yolsuzlukların, rüşvetin, hatır-gönül alış-verişlerinin zararlarından, hırsızlıkların, hortumlamaların artmış olmasından yakınıyor ve bu uygunsuzlukların azaltılmasının yollarını araştırıyor. Bu görüş ve araştırmaların çoğuna bizler de katılıyoruz. Mesleğimizin uygulamaları değiştirmeye başlamasının, ekonomik gerilemeleri azaltacağından, hiç olmazsa ekonomik birimlerde iyi ve güvenilir hesap yapılmasını ve erken uyarı göstergelelerinin güvenilir biçimde elde edilebilmesini sağlayacağına inanmalıyız. Bu güçle eksiklerimizi kısa zamanda gidermeli ve topluma bu hizmeti sunmalıyız. Yukarıda, ekonomik çalkantıların ne büyük zararlara mal olduğunun temel büyüklükleri verilmiştir. Bu eksikliklerin, zaman içinde ne kadar büyük zararlara mal olduğunu daha yakından inceleyebilmek için, sonuncu 2001 bunalımının, sade-

ce bankacılıkta yarattığı zararların boyutlarına daha yakından bakabiliriz. Ekonomi Tarihimizin bu en büyük bunalımının ilk yılında ekonomimiz, tarihimizin en yüksek küçülme oranına mahkum olmuştur. (Ekonomik bunalımlarımızın ikinci en büyüğü, kötü bir tarım yılı olan 1927’de karşılaştığımız % 9,1 oranındaki küçülmedir.) 21 şubat 2001’de başlayan bunalımı izleyen günlerde 22 bankamız batmış ve batan bu bankalar, beraberinde 259 iştirakini de sürüklemiştir. Bu bankalar ve iştirakleri, Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu (TMSF)’ nun mülkiyetine ve yönetimine geçmiş, şimdiye kadar, bunlardan bir kısmı kurtarılabilmektedir (7). Bu bunalımın da etkisiyle, 1998’de 81 olan bankalarımızın sayısı, 2003 yıl sonuna kadar, % 38 azalarak 50’ye, 7837 olan banka şubesi sayısı, % 24 oranında azalarak, 5963’e, 174 bin olan banka çalışanlarının sayısı, % 29 (51 bin kişi) azalarak, 123 bine inmiştir. Bankacılık sistemindeki bu büyük depremin, kişisel ve toplumsal alanda yaratmış olacağı faciaların zararlarını değerlendirmek zordur (8). Ama, bu depremin maddi zararının, 46 milyar ABD doları bulunduğu, 2000 yılındaki Milli Gelirimizin (201 milyar dolar) % 25’ine ulaştığı olduğu, TMSF tarafından açıklanmıştır (7). Bu bunalım içinde, sözü geçen bankalar ve iştirakleri dışında batmış ve kamu kurumları, ya da bankalar tarafından kurtarılmış çok sayıda şirket de vardır; bunların neden olduğu zararların toplamı, hesaplanamamış olduğu için, burada ancak sözü edilebilecektir. Bununla birlikte, ekonomimizin küçülme tutarı, hesaplanmıştır: 2000 yılında 201 milyar dolar olan Milli Gelirimizin, 2001’de 153 milyar dolara düşmüş olduğu, Devlet İstatistik Enstitüsü tarafından açıklanmıştır.

### **Bunalımların dünya ülkelerinin tümünde de büyük zararları olmuştur:**

Ekonomik bunalımların büyük zararları konusunda dünya ekonomi tarihinde pek çok örnek

vardır. Bunlar arasında, ABD’de ve New York Borsasında doğmuş olmakla birlikte, kısa sürede tüm dünya ekonomilerini saran 1929 Büyük Ekonomi Bunalımı’nın (9) önemli bir yer tuttuğu kuşkusuzdur. 1929’daki kadar olmasa da, 1997’de Uzak Doğu’da doğduktan sonra tüm dünya ülkelerini saran ( 10 ) ve bu arada, dış ödemelerde çok güçlü olan Rusya gibi bazı ülkelerde bile moratoryum (dış borçların bir süre geri ödenemeyeceğinin) ilanına sürükleyecek kadar etkili olan ekonomik bunalımın da zararları büyük olmuştur. Bu bunalımların tek nedeni, muhasebe denetimindeki eksikler değildir; pek çok sosyal, siyasal ve ekonomik nedenleri vardır. Bununla birlikte, bunalım içinde ortaya çıkan bir çok ekonomik olayın arkasında, muhasebe hilelerinin, finansal bilgi gizlemelerinin, finansal bilgi açıklamaları konusunda bilerek, ya da bilmeyerek yapılan eksik yapılan bildirimlerin ve bu muhasebe hileleri ile çıkar sağlayan dürüst olmayan bir çok şirket yöneticilerinin bulunduğu da göstermiştir. Adını şimdiye kadar duymuş olacağınız ENRON şirketinin batışında, şirketin karlarını olduğundan



yüksek göstererek bu yanlış bilgiyle çıkar sağlayan şirket yöneticilerinin bulunduğu açıkça belli olmuştur (11). Skandallı bu büyük batışın arkasından, ENRON' un denetçisi Arthur Andersen gibi bir muhasebe denetimi devinin batması, olayın temel nedeninin muhasebe denetimindeki eksiklerden oluştuğunu kanıtlamıştır. Dürüstlüğün ve muhasebe denetiminde gerçekleri ortaya çıkarmakla ün yapmış bu en büyük ahlak şampiyonunun, muhasebe sahteciliğine uzun yıllar göz yumarak, bu göz yummadan çıkar sağlamış olmasına, sonradan olayı tespit edenler inanmamışlar; ama olan olmuş ve ENRON' u denetlemiş olan muhasebecilerle birlikte koca ve ünlü muhasebe şirketi de batmıştır (12). Bir çok ülkede büyük ve zincirleme şirket iflaslarına ve batışlarına neden olmuş bu oldukça büyük ekonomi bunalımının, bu şirketlerin batmasında payı büyüktür. Ayrıca ve buna ek olarak, büyük şirket batışlarının da, bunalımın derinleşmesinde ve uzamasında büyük pay sahibi olduğu da ortaya çıkmıştır. Yukarıda sözü geçen büyük ekonomi bunalımlarında, muhasebe hileleri, ya da kasıtlı eksiklikleri ile şişirilmiş bulunan özel şirketlere ait hisse senetleri borsa fiyatlarındaki hızlı düşmelerin de payı büyüktür. Bu hızlı hisse fiyatı düşüşleri, şirketlerin ödeme güçlükleri içine girmelerine ve ödeme güçlükleri içine düşen çok sayıda şirketin, zincirleme iflaslarına neden olmuştur. Bu büyük şirket batışlarının, şirketlerle ilgili muhasebe denetimi işlemlerindeki eksiklerden kaynaklandığı sonradan kanıtlanmıştır. Bunalımların tarihi, ekonomik bunalımların doğuşunda, zararlarının yükselmesinde, zararların öteki şirketlere ve ülkelere yayılmasında ve derinleşmesinde kurallara aykırı muhasebe uygulamalarının olduğu konusundaki kanıtlar, inandırıcıdır.

1929 bunalımının hemen ardından, 1934'te ABD'de çıkarılan ve sonraki yıllarda dünya ülkelerindeki menkul kıymet borsalarının düzenlenmesi ve borsada kayıtlı şirketlerin denetlenmesi konusunda örnek oluşturan 4 kanun da, halkın ortak olduğu şirketlerle ilgili finansal bilgi açıklamalarıyla, muhasebe denetimiyle ve topluma açıklanan finansal bilgilerin denetimiyle ilgilidir (9). Bu kanunlar, aynı zamanda ABD Sermaye Piyasası Kurulu'nun (SEC'in) kurulmasını da sağlamıştır. 1997-2000 ekonomik bunalımının doğuş ve gelişme biçimi de, bu konuda muhasebe denetim düzenindeki eksiklerin önemli pay sahibi olduğunu göstermiştir. Bunalım içinde ABD'de ENRON, WORLDCOM, GLOBAL CROSSING, QUEST, ADELPHA, XEROX, TYCO gibi büyük ve çok ünlü şirketler de batmışlar, ya da sahip değiştirmişlerdir. Bunların batışında muhasebe denetimi eksikliklerinin büyük payı olduğu kuşkusuzdur. Aşağıda, mesleğimizde çok şeyi değiştirmekte olan ENRON' la ilgili bazı ayrıntılar verilecektir. Yukarıda sözü edildiği gibi, ABD'de batanlar arasında, mesleğimizin dünya ölçeğindeki "amiral gemisi" olan Arthur Andersen (12) de vardır. Son yıllarda, dünyaca ünlü Swissair (İsviçre), Parmalat (İtalya), Maxwell Publishing, Poly Peck, BCC, Marconi (İngiltere), gibi büyük şirketlerin batışında da

muhasebe denetimi eksiklerinin büyük payı vardır. Bu şirketlerin tümünde, olduğundan iyi gösterilen finansal tablolarla şişirilmiş hisse fiyatları, olduğundan iyi gösterilmiş bilgilerle elde edilen yüksek borçlanmalar ve dürüst, ya da yetenekli olmayan kötü yönetimler vardır.

1997-2000 ekonomik bunalımının, Uzakdoğu ülkelerinde, önceki dönemlerde yaratılan yüksek üretim kapasitelerinin yarattığı sorunlar da vardır; ancak, şirketleri batıran, bu sorunların sonuç alıcı ve kalıcı finansal yönetim teknikleriyle değil de, gerçek-dışı bilançolarla çözümlenmeye çalışılmasıdır. Yüksek kapasitelerin yarattığı talep eksikliği, 1997’de satış tıkanıklıkları yaratmış, bu nedenle biriken mal stoklarının neden olduğu ödeme güçlükleri de batışı hızlandırmıştır. Satış hasılatı ve kar düşmeleriyle karşılaşan şirket yönetimlerinin ortaya çıkan karsızlıkla yüzleşeceklerine, muhasebe hileleriyle onu gizlemeye çalışmaları, bunları denetleyen muhasebe uzmanlarının da bu muhasebe hilelerini ortaya çıkarmakta ve önlemekte gecikmeleri yüzünden hızlanan bunalım, sonunda büyük gelir azalmalarına neden olmuştur. Gerçek finansal bilgiler gizlendikçe daha çok hile yapma zorunluluğu doğmuş ve şirketin bu zaafından yararlanan bazı açık-göz yöneticiler de bu durumdan büyük çıkarlar sağlama yolunu bulabilmişlerdir. Ekonomik kalkınma ile muhasebe denetiminin ilişkisini ortaya koymak için, içinde, her biri bir büyük şirketi batırabilecek güçte muhasebe hilelerinden büyük bir “buket” oluşturan ENRON batışından birkaç ayrıntıyı daha yakından incelemek gereklidir.

### **ENRON’dan Önce, ENRON’dan Sonra:**

2 Aralık 2001 günü, dünyanın ve ABD’nin en büyük doğal gaz boru hattı şirketi ENRON, iflasını ilan ettiğinde, hiç kimse, bu batışın, işletme yönetimi ve muhasebe denetimi mesleklerini bu kadar değiştireceğini tahmin edemezdi. 1998 yılında Fortune Dergisi’nin sıralamasında dünyanın en büyük 27’inci şirketi olan ENRON, o sıralarda, finansal gücün de simgelerinden biriydi. Şirketin, satış hasılatı, 31,2 milyar dolar, net karı, 703 milyar dolar, öz sermayesi 7 milyar dolar, pazar değeri, 22 milyar dolar, çalışan sayısı, 8 bin idi. 3 Aralık 2001’de başlatılan denetimde tespit edildiğine göre, açıklanmış bulunan 2000 yılı net karının % 96’sı (tamamına yakın kısmı), muhasebe hileleriyle yaratılmış, gerçek olmayan muhasebe kayıtlarından doğmuştur; son dört yılda, topluma açıklanmış bulunan 2,7 milyar dolar birikmiş kar toplamının gerçek tutarı, 508 milyon dolardır; yani son dört yılın kar rakamının 2,2 milyar doları, gerçekleşmemiştir. Karı olduğundan yüksek göstererek, bu nedenle yükselen hisse fiyatlarından yüksek karlar sağlayan şirket yöneticilerinin elde ettikleri haksız kazançların tutarı, 500 milyon doları aşmıştı. 2000 Ağustosunda 90,56 dolar olan hisse fiyatı, 28 Kasım 2001’de 0,61 dolara düşmüş ve 63 milyar dolar tutarında Pazar değeri yitirilmişti (11). Mesleğimiz açısından üzücü olan, son dört yılda basit mu-



hasebe hileleriyle yapılan bu soygundan kısa süre sonra haberdar olan, dünyanın en ünlü, en ilkeli, en dürüst, en sağlam denetim şirketi Arthur Andersen'in ENRON' da görevli muhasebe denetçisinin, skandalı yıllarca görmezden gelmesiydi. Yapılan muhasebe hileleri, gerçekten, yetenekli ve dikkatli bir denetim uzmanınca hemen keşfedilebilecek türdendi: Halka açık olan ve hisseleri borsada işlem gören ENRON' un hasılatı, rakamları ana şirketle birleştirilmeyen (konsolidasyon dışında tutulabilen) iştiraklere yapılan satışlarla şişirilmiş, bazı giderler, bu şirketlere aktararak ana şirketin karı olduğundan yüksek gösterilmiş, alınan siparişlerden bir kısmı nihai satış gibi gösterilmiş ve bu kural dışı muhasebe uygulamaları, çıkar birliği halinde olan muhasebe uzmanının da iştiraki ile yapılmıştı. Denetçi yöneticileriyle müşterilerinin çıkar birliği için yaptıkları işbirliği, kader birliğine dönüştü ve 1985'te kurularak 16 yılda hızla büyüyen ENRON' un batmasından sonra, 1913'te kurulmuş olup da 89 yılda büyük üne kavuşmuş Arthur Andersen şirketi de 31 Ağustos 2002'de faaliyetlerini durdurmuştu.

İnsanlık tarihinde bizleri derinden etkilemiş ve toplum, siyaset, ekonomi ve işletmecilik alanlarında büyük değişimler yaratan olaylar vardır. ABD'de Cumhurbaşkanı Kennedy yönetimi döneminde (1960-1963), ABD'nin "Domuzlar Körfezi Olayı" ile, havada patlayan "Challenger Uzay Mekiği" skandalı gibi ENRON OLAYI da ABD'nin işletmecilik alanındaki inanılmaz fiyaskodur. Bunların hepsi de yıllar yılı anımsanacaklardır; çünkü yaşadığımız içinde çok şeyi değiştirmişlerdir; ENRON olayı hala da değiştirmeye devam etmektedir.

ENRON' u izleyen aylarda tüm dünyada büyük ekonomik çalkantılar olmuş, özellikle özel kesim işletmeciliği ve kapitalist sistem, büyük itibar kaybına uğramıştır. Özel kesimin yitirdiği itibar ve kamu güveni kaybı, çok büyük olmuş, Yeni Küresel Kapitalizm, bir çok ülkede dışlanmalara uğramıştır. Muhasebe denetimi mesleğine olan büyük toplum güveni de yerle bir olmuştur; tüm çabalara karşın henüz yeniden kazanılamamıştır. Yitirilen toplum güveninin yeniden kazanılması için yoğun çalışmalar yapılırsa da, henüz eski günler geri gelmemiştir (13).

ABD'de bu olayların sonucu olarak ortaya çıkan ve tüm dünya ülkelerinde de benzer çabalar yaratan önemli olay, 23 Ocak 2002'de kanunlaşan ve aynı yılın Temmuz ayında uygulanmaya başlayan Sarbanes-Oxley Kanunudur. Teklif sahiplerinin adlarıyla anılan bu kanun, iki bölümde, şirketlerin yönetimlerinde iyileştirmeler yaratacak "Kurumsal Yönetim" (Corporate Governance) kuralları ile "Muhasebe Denetimi Mesleği"nin denetimi ve iyileştirilmesi amacını güden kurallar getirmektedir. Kurumsal Yönetim, sempozyumun ilk gününde ele alınacak ve ayrıntılı biçimde incelenecektir. Sempozyumun izleyen toplantılarında da yeni meslek kuralları ve uygulama biçimleri ele alınacaktır. Bu sunuş bildi-

risinde, kanunun yarattığı büyük değişikliğin geleceği konusunda birkaç öngörüde bulunulmalıdır.

### **Ekonomik bunalımlarda topluma açıklanan şirketlerle ilgili gerçek-dışı bilgilerin büyük payı vardır:**

Ve yukarıda kanıtlamaya çalıştığımız tanı (teşhis) doğru ise, dünyada ve Türkiye’de mesleğimiz, bu hastalığın (toplumlara gerçek-dışı finansal bilgi verilmesi) tedavisi konusuna öncelik vermeli, bu sorunun (ekonomik gerilemelerin, toplumlara yanlış, ya da eksik finansal bilgi verilmesinden kaynaklandığı) çözümüne katkıda bulunmalıdır. Bu çetin ve çok zor bir iştir; ama, toplumlara büyük zararlar veren, mutsuzluk kaynağı olan ekonomik bunalımların önlenmesinin de bundan başka bir yolu bulunamamıştır. Tarihimizde, mesleğin temel hedefinin, toplumda şirketlerle ilgili bilgiler konusunda saydamlığın, şirket yöneticilerinin ve denetçilerinin topluma hesap verebilir olmalarının, meslekte ve şirket yönetimlerinde dürüstlüğün sağlanması olduğu kuşkusuzdur. Bu konuda yapılan son çalışmalar ve kurumsal yönetim konusunda gelişmiş ve gelişmemiş tüm ülkelerde alınan önlemler, bu yönde kanıtlar vermektedir. Şirket yönetimlerine ve denetçilerine karşı toplumlarda ortaya çıkmış güvensizliğin giderilmesi ve uygulamaların bu yönde değiştirilmesi zorunlu görünmektedir.

Bu büyük sorunun sadece mesleğimiz mensuplarının ve örgütlerinin çalışmalarıyla çözümlenemeyeceği açıktır. Bu alanda, devletimizin, sivil toplum kuruluşlarının ve mesleğimiz mensuplarıyla örgütlerinin, hedef birliği ile çalışmalarının zorunlu olduğu kabul edilmeli ve önlemlerimiz, bu anlayışla uygulamaya konmalıdır.

### **Devletin alacağı önlemlerin büyük önemi vardır:**

Bu konuda devlet önlem almadan, şirketlerde saydamlığın (şirketlerle ilgili finansal bilgilerin tüm topluma açıklanmasının) sağlanmasını, bu bilgilerin kolay anlaşılır biçimde topluma sunulmasını, şirket sahip ve yöneticilerinin topluma hesap vermelerini, ekonomi için önemi olan görevlerde çalışırken, belirlenmiş ahlak kurallarına ve ölçülerine uyumu zorunlu hale getirilmeden yapılabilecek olanlar, çok sınırlıdır. Görüldüğü gibi, yukarıda sözü edilen “saydamlık” ve “hesap verebilirlik” hedefleri, şirketlerden topluma, kurallara uygun ve toplumun doğruluğuna inanabileceği finansal bilgilerin sunulmasına ve sunulan bu bilgilerin, meslek ve ahlak kuralları açılarından toplumun güvenini kazanmış bağımsız denetim uzmanlarınca onaylanmış olmalarına bağlıdır. Bu zorunluluklar ancak kaliteli ve ahlaklı muhasebe denetiminin varlığı ile elde edilebilir. Bunun için de mesleğimizin ve meslek örgütlerinin daha güçlü ve yetenekli hale getirilmesi zorunluluğu vardır.

**Muhasebe denetim mesleğinin güçlendirilebilmesi için meslek hizmetlerine talebin artırılması gereklidir; bunun için de ülkemizde finansal açıklama zorunluluğu kapsamı genişletilmelidir:**

Ülkemizde halka açık şirketlerimiz, bankalar ve öteki finansal aracı kuruluşlar için Sermaye Piyasası ve Bankalar kanunlarımız ile düzenlenmiş bulunan finansal açıklama kuralları, oldukça iyidir ve dünya standartlarına uygundur. Bununla birlikte, finansal bilgi açıklama kurallarımız, ekonomi için önemi olan pek çok kişi ve kuruluşu kapsam dışında tutmuştur. Tarım işletmeleri ve tarım geliri elde edenler, Küçük ve Orta-boy İşletmeler (KOBİ'ler), kooperatifler, aile şirketleri, vakıflar, dernekler, siyasal partiler, milletvekilleri, belediyeler ve özel idareler ve bunların kurduğu işletmeler, devlet işletmeleri ve iştirakleri, topluma açık finansal raporlama yapmamaktadırlar. Sözü edilen kuruluşların, kendilerine özgü, gizli tutulan “servet beyanı” düzeni, ya da kendi içinde devlet organlarınca yapılan denetleme ve açılamlar, halka açık şirketlerimizin topluma finansal bilgi açıklama yönteminin yerini tutmamaktadır. Bu kuruluşların hepsinin aynı finansal bilgi açıklama kurallarına uyumlarının sağlanması, devletin kanunlar çıkarmasına bağlıdır; hiçbir kişi ya da kuruluş, bu konuda devletin yerini alamaz ve etkili olamaz.

**Bilgi açıklama ve denetim kuralları, çağa uydurulmalıdır:**

Finansal bilgi açıklama kurallarının devlet organlarınca gözden geçirilerek “Bilgi Çağı”nın gereklerine uygun hale getirilmesi zorunlu görünmektedir. Açıklama kuralları ile ilgili olarak devletçe konan kuralların, mesleğimizin gelişmesinde ve sorumluluklarını yerine getirmesinde de önemli pay sahibi oldukları kabul edilmelidir.

Bu kanunlaştırma çalışmalarının, finansal açıklama biçimi ve uygulanacak muhasebe sistem ve yöntemlerinin, küçük işletmelerin gereklerine uyumunu sağlayacak geniş kapsamlı bir araştırmayla da desteklenmesi zorunlu gözükmektedir. Devlet, böyle bir araştırmanın yapılmasını da sağlamalıdır. Karar verildikten sonra, Batı ülkelerinde ve Dünya Bankası, Para Fonu (IMF), Uluslar arası İktisadi İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı'nda (OECD) bu konuda yararlanılabilecek pek çok araştırma ve yayın vardır (14).

**Maliye Bakanlığı, SPK tek düzen muhasebe ilkeleri ile Türk Ticaret, Kurumlar, Gelir ve Vergi Usul kanunları içindeki tüm muhasebe ve denetim kuralları, uluslar arası muhasebe ve denetim kuralları temelinde birleştirilmelidir.**

Ülkemizde muhasebe ilke ve kuralları konusunda çeşitlilik ve çok başlılık vardır; bu alanda bir araştırma yapılarak, hiç olmazsa ilke temelinde birleşme sağlanmalıdır. Hesap planlarının ayrıntılarına kadar inen bir “tek düzen” standart-

laşması gereği yoktur. Bu ayrıntılardan çok ilke ve kurallar düzeyinde birlik ve işletmeler düzeyinde, işletmelerin gereklerine uygun çeşitlilik sağlanmalıdır.

### **Muhasebe denetim mesleğinin ilk on beş yılının deneyimi ile 3568 sayılı meslek kanununda gerekli değişikliklerin yapılması sağlanmalıdır:**

Bir meslek kanununa kavuşmanın özlemi içinde, 1980'lerin sonunda 3568 sayılı kanun hazırlanırken, mesleğimizin bazı önemli zorunlulukları ve temel sorunlarının çözümü, sonraya bırakılmıştır. Bu sorunlardan biri, şimdiye kadar kazanılmış haklar saklı kalmakla birlikte, meslek içinde staj yapmadan ve meslek sınavlarında başarı kazanmadan mesleğe girişlerin artık durdurulmasıdır. İkinci temel sorunumuz, mesleğin iki değişik örgütlenme düzeni içinde, SM, SMMM ve YMM olarak üç farklı işlevle düzenlenmiş olmasıdır. Bu gruplardan SM' ler, kanundan çıkarılarak, mesleğin kendi kendine düzenlemesine terk edilmeli ve SMMM ve YMM' ler, aynı meslek aşamalarına tabi meslek mensupları olarak birleştirilmelidirler. İllerdeki meslek odaları ve odalar birliği, meslek mensuplarının eğitimlerinin ve deneyimlerinin düzenlenmesinde tam söz sahibi yapılmalı ve meslek kendi örgütü ve organları çerçevesinde kendi gelişmesini sağlamalıdır. Özetle söylemek gerekirse, TÜRMOB' un yönetiminde odalardan da yararlanılarak geniş kapsamlı bir araştırma ile temel meslek kanununun, aksayan tüm yönlerini düzeltmek için bir kanun değişikliğine gidilmelidir.

### **Dünyanın çok sayıdaki ülkesinde yapıldığı gibi, ülkemizde de bir temel “Kurumsal Yönetim” kanunu çıkarılmalıdır:**

Sermaye Piyasası Kurulumuz, İMKB'de hisseleri işlem gören şirketlerimiz için, Temmuz 2003'te bir “Kurumsal Yönetim İlkeleri” tavsiyeler bildirgesi yayımlamıştır. OECD ilkelerinden ve dünyadaki son gelişmelerden yararlanılarak düzenlenmiş bu yayının, ilkeleri ve kapsamı, son gelişmelere uygundur; ve uygulanması, güçlü bir finansal raporlama düzeninin varlığına bağlıdır. SPK, TÜRMOB, Kurumsal Yönetim Derneği, BDDK gibi ilgili kuruluşların katılımı ile kurulabilecek bir ortak çalışma grubunun, SPK ilkelerinin kanun haline getirilmesi amacıyla çalışmalara başlaması sağlanmalıdır. Böyle bir kanunlaştırma, bu konudaki saydamlaşma gelişmelerini hızlandırabilir. Böyle bir sonuç, mesleğimiz hizmetlerine ihtiyacı genişletecek ve gelişmeye büyük bir hız verecektir.

### **Gelecekte, dünyada ve ülkemizde, mesleğimizin çözümlenmesi gereken çetin sorunları vardır:**

Yukarıdan beri açıklanmaya çalışılan ekonomik ve mesleki olumsuzluklar yüzünden, önemli oranda yitirdiği toplum güvenini mesleğimiz yeniden kazanmalıdır. Bunun sağlanmasının kestirme bir yolu yoktur. Aslında yerli yerinde durmakta olan mesleğin güçlü teknik ve ahlak kurallarının sabırla uygulanması ve

uygulamanın denetlenmesi, bir kamu hizmeti olan mesleğimizin gereklerini yerine getirmek için gerekli olan kamu güvenini geri getirecek en etkili önlemlerden biridir. “Kurumsal Yönetim”le ilgili olarak hemen tüm gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde, şirket yönetimlerinin iyileştirilmesi ve mesleğin denetlenmesi amacıyla alınan önlemlerin, eksiksiz uygulanabilmesi için, mesleğimizle ilgili sivil toplum kuruluşlarının, tüm güçleriyle, bu konuda, kamu yetkililerine yardımcı olmaları gereklidir. Bu yönde, ulusal ve uluslar arası meslek kuruluşlarında etkili çalışmalar yapıldığını biliyoruz; onları her meslek mensubunun, kendi ilkeli çalışmasıyla desteklemesi zorunludur.

Ülkelerde yaratılan katma değer, halk arasında hakça dağılımının sağlanması sorumluluğunu taşıyan mesleğimiz, bilgi çağının bilgi iletişim hızına uygun denetim ve ahlak standartlarının geliştirilmesinde gecikmiştir. Biraz da bu gecikmeden kaynaklanan son yılların zincirleme şirket iflaslarından sonra mesleğimizin, dünyada sahip olduğu saygınlık ve yüzyıllar süren uğraşlarla kazanılmış toplum güveni azalmıştır. Bazı işletme yöneticileriyle meslek uzmanlarının ahlak zayıflıklarının da bu talihsiz sonuçta payları vardır. Kurumsal yönetim ve mesleğin denetimi konusunda çıkarılan kanunlarla getirilen yeni önlemlerin, mesleğin kendi kurallarını oluştururken ve mesleğinin gereklerini yerine getirirken sahip olması gereken bağımsız çalışma koşullarını bozmadan uygulanmasına çalışılmalıdır.

### **Mesleğimizin muhasebe, denetim ve ahlak kuralları “Bilgi Çağı”nın gereklerine uydurulmalıdır:**

Bunların başında, uygulanmakta olan değerlendirme kurallarının, uygulayıcı yargılarına daha az yer bırakacak biçimde keskinleştirilmesi gelmektedir. Teknik ayrıntıların burada ele alınması güç ise de, gelecekte, bu konunun bizleri çok uğraştıracağını sanıyoruz. Konuyla ilgili olarak, değerlendirme işimizi çok güçleştiren enflasyon olgusunun, bir daha geri gelmemek koşulu ile ekonomik sistemlerden dışlanması konusunda, ulusal ve uluslar arası meslek kuruluşlarımızın tüm gücüyle çalışmaları sağlanmalıdır. Şirketlerin saydamlaşması ve topluma güvenilir finansal bilgiler yayınlanmasını sağlamak için, ülkelerdeki kurumsal yönetim uygulamalarının yaygınlaştırılması amacıyla yapılan çalışmaları tüm gücümüzle desteklemeliyiz. Bilgi Çağı’nda mesleğimizin, her gün sermaye ve para piyasalarına şirketlerce yapılacak finansal raporlamaların denetlenmesi sorunlarıyla yüzleşmek zorundadır. Önceki yıllarda, yılda, altı ayda, ya da üç ayda bir yayımlanan eskimiş ve eksik finansal bilgilerle alınmak zorunda olan bir çok yatırım kararının, en son günün eksiksiz bilgileriyle alınması gereği ortaya çıkmıştır. Şimdi artık mesleğimiz, internet ortamında sağlanan finansal bilgilerin güvenilirliğini sağlama sorumluluğu ile karşı karşıyadır. Kısa aralıklarla, adeta her gün topluma sağlanan finansal bilgiye toplum güveninin sağlanması gereği, kolay-

ca yerine getirilebilecek bir sorumluluk değildir. Meslek kuruluşlarımız, bu yönde çalışmalar yapmaktadır. Bunların uygulanabilmesi için mesleğimiz, elinden gelen her şeyi yapmalıdır.

Düzeltilmesi gereken değerlendirme kurallarından bir grubu, şirketlerin daha iyi yöneticilere ve çalışanlara, daha iyi sistem ve uygulamalara, daha iyi markalara, üne ve araştırma gücüne sahip olmasının, kısaca sahip olduğu “entelektüel sermaye”nin değerlendirilmesi ve bilançolara yansıtılmasının uygulanabilir ve karşılaştırılabilir yollarının bulunması ve uygulanması ile ilgilidir. Ayrıca bilanço birleştirmelerinin ve aynı mülkiyet, ya da yönetim alanına dahil şirket gruplarını temsil edebilecek bilançoların yapılabilmesini sağlamak üzere konsolidasyon kurallarımızın yeniden düzenlenmesi gerekecektir.

### **Özet ve sonuç:**

Mesleğimizin dengeli ve istikrarlı bir ekonomik kalkınmanın sağlanması konusundaki önemli payı, her ekonomik bunalımdan sonra biraz daha anlaşılmalıdır. Bazı yazarların “Yeni Ekonomi” diye adlandırdıkları, yer yüzünün bir çok ülkesine yayılmış özel büyük işletmelerin ve çok uluslu şirketlerin egemenliğindeki ekonomik düzenin, ekonomik bunalımları sıkılaştırma yönünde etkili olmalarına rağmen, bunalımlardan çıkıldıktan sonra, bu gerçeğin unutulması, ekonomik kalkınma çabalarını yavaşlatmakta ve büyük toplumsal sıkıntılara neden olmaktadır. Bilgi çağının hızlı gelişmeleri, bu kez, bizlere, bu hıza uyma sorumluluğu eklemekte, bunalımları önleme gücünde bir ekonomik denetim düzenini yaratma görevi vermektedir. Bu hızlı gelişmeler içinde, muhasebe ve denetim kurallarına ilginiz azalırsa, ekonomik dalgalanmalar ve yarattığı risklerin eskisinden daha hızlı yükselmesinin kaçınılmazlığı açıkça görülecektir. Son zamanlardaki ekonomi ve kalkınma kitapları, bu konulara büyük ağırlık vermektedir. 2001 yılı Nobel Ekonomi Ödülü sahibi Joseph E. Stiglitz’in “90’ların Yükselişi” (The Roaring Nineties) adlı kitabının, ilgili bölümü, “Yaratıcı Muhasebe” (Creative Accounting) adı altında, mesleğimiz mensuplarına uyarı özelliğini taşıyor. Son yılların temel ekonomi kitapları, muhasebe eklerine daha çok önem veriyor. Onlar makro ekonomi, bizler mikro ekonomi (işletmelerle ilgili) cephesinden, toplumlarımızın bu büyük kalkınma sorununa kalıcı çözümler bulabilmeliyiz.

### **Dipnotlar:**

(1) Türkiye Barolar Birliği’nin sözü geçen kongresi “Bildiriler” kitabında ve yazarın “Finansal Tablolara Analizi ve Diğer Muhasebe Konuları” kitabında sunulmuştur. Bakınız: İ. Ü. İşletme Fakültesi, 1976.

(2) Prof. Dr. Zeyyat Hatiboğlu’nun “Türkiye Ekonomisi” kitabında iyi bir özet ve analiz vardır. ISBN-975-96751-1-0., İstanbul, 2003.



- (3) Burada, yurt içinde bu konuda görüş söylemiş uzmanların listesini vermek olanağı yoktur. Bunlardan çok etkilendiğim ve görüşlerini çok tarafsız bulduğum birkaç dostumun konu ile ilgili yayınlarından birkaç örnek vermek istiyorum: Enthoven, Adolf J. H., “Accountancy and Economic Development Policy”, North Holland Publishing, 1973, Amsterdam. Bu konudaki görüşlerinden çok etkilendiğim dostum Prof. Enthoven, ülkemize üç kez gelmiş, bildiriler sunmuş ve Türkiye’imiz ve mesleğimizle ilgili görüşlerini de söylemiştir. 1977’deki daha yeni kitabında, ülkemizde de ekonomi danışmanlığı yapmış, Prof. Jan Tinbergen’in önsözü vardır. “Accountancy Systems in Third World Economies”, North Holland, 1977, Amsterdam. Bu konudaki ikinci uzman, Prof. Lee J. Seidler’dir. Sonradan kitap olarak yayınlanmış doktora tezinin konusu, doğrudan ülkemizin bu konudaki koşulları ile ilgilidir. “The Function of Accounting in Economic Development- Turkey as a Case”, Praeger Special Studies in International Economics and Development.”, Frederick A. Praeger, Inc. 1967, SSA.
- (4) Prof. Dr. Yüksel Ülken, “Atatürk ve İktisat”, T. İş Bankası, Ankara, 1981.
- (5) Prof Dr. Oktay Yenal, “Cumhuriyet’in İktisat Tarihi”, Türkiye Sınai Kalkınma Bankası, İstanbul, 2001.
- (6) “The Economy of Turkey”, Dünya Bankası, Johns Hopkins Press, 1951.
- (7) TMSF’nin 2003 yılı Faaliyet Raporu.
- (8) Sözü geçen rapor.
- (9) John Kenneth Galbraight, “The Great Crash 1929”, Penguin Books, 1954.
- (10) Gill Tudor, “Rollercoaster- The Incredible Story of the Emerging Markets, Reuters, Pearson Education, 2000.
- (11) Loren Fox, “ENRON, The Rise and Fall”, John Wiley and Sons, 2003.
- (12) Barbara Ley Toffler with Jennifer Reingold, “Final Accounting – Ambition, Greed, And The Fall of Arthur Andersen, Doubleday, 2003.
- (13) Samuel A. DiPiazza Jr. Ve Robert G. Eccles, “Building Public Trust”, John Wiley and Sons, New York, 2002.
- (14) Litan and Wallison, “The GAAP Gap-Corporate Disclosure in the Internet Age”, Brookings Institute, Washington, 2000. “OECD Principles of Corporate Governance”, OECD, [www.oecd.org](http://www.oecd.org)
- (15) Joseph E. Stiglitz, “The Roaring Nineties”, W. W. Norton & Co., New York, 2003. “90’ların Yükselişi”, CSA Global Yayın Ajansı, 2003.