

66273

T. C.
ÇUKUROVA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI

ÇOK ULUSLU ŞİRKETLERİN FİNANSAL TABLOLARININ
HAZIRLANMASINDA KARŞILAŞILAN SORUNLAR VE BU SORUNLARIN
ÇÖZÜMÜ İÇİN YAPILAN ÇALIŞMALAR

TEZ DANIŞMANI
Prof.Dr. A.Kadir TUAN

HAZIRLAYAN
Jale SAĞLAR

YÜKSEK LİSANS TEZİ

T.C. YÜKSEKÖĞRETİM KURULU
DOKÜMANTASYON MERKEZİ

ADANA-1997

ÖNSÖZ

Bu çalışmada, çok uluslu şirketlerin muhasebe uygulamaları ve finansal tablolarının hazırlanmasında karşılaştıkları sorunlar incelenerek, son zamanlarda hızlı bir gelişme gösteren ve çok uluslu şirketlerin karşılaştıkları sorunlara değinen, uluslararası muhasebe standartları ile bu doğrultuda yapılan çalışmalar anlatılmaya çalışılmıştır.

Bu çalışmanın tamamlanmasında, yoğun akademik çalışmaları arasında zamanını ayırarak bana yol gösteren tez danışmanım Prof.Dr. A. Kadir Tuan'a ilgi ve desteğinden dolayı teşekkürlerimi sunarım. Ayrıca, yardımlarını esirgemeyen Prof.Dr. Nihat Küçüksavaş ile Yrd.Doç.Dr. Veyis Naci Tanış ve diğer meslektaşlarıma da teşekkürü bir borç bilirim.

ADANA, 1997

Jale SAĞLAR

İÇİNDEKİLER

	Sayfa
ÖZET.....	VI
ABSTRACT.....	VII
TABLolar LİSTESİ.....	VIII
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	X
EKLER LİSTESİ.....	XI
GİRİŞ.....	XII

BİRİNCİ BÖLÜM ÇOK ULUSLU ŞİRKETLER

1.1.Çok Uluslu Şirketlerin Tanımı	1
1.2.Çok Uluslu Şirket Çeşitleri.....	2
1.2.1.Tek Merkezli Şirketler.....	3
1.2.2.Çok Merkezli Şirketler.....	3
1.3.Çok Uluslu Şirketlerin Özellikleri ve Önemi.....	4
1.4.Dünyada ve Türkiye’de Çok Uluslu Şirketlerin Tarihsel Gelişimi.....	5
1.4.1.Çok Uluslu Şirketlerin Dünyadaki Tarihsel Gelişimi.....	5
1.4.2.Çok Uluslu Şirketlerin Türkiye’deki Tarihsel Gelişimi.....	6
1.5.Çok Uluslu Şirketler İçin Türkiye’de Yapılan Düzenlemeler.....	7

İKİNCİ BÖLÜM ÇOK ULUSLU ŞİRKETLERDE MUHASEBE VE KARŞILAŞILAN SORUNLAR

2.1.Çok Uluslu Şirketlerde Muhasebe Organizasyonu.....	10
2.1.1.Ana Şirkette Muhasebe Organizasyonu.....	11
2.1.2.Bağlı Şirketlerde Muhasebe Organizasyonu.....	13
2.2.Çok Uluslu Şirketlerde Uygulanan muhasebe Sistemleri.....	14
2.2.1.Tek Merkezli Şirketlerde Uygulanan Muhasebe Sistemleri.....	15
2.2.2.Çok Merkezli Şirketlerde Uygulanan Muhasebe Sistemleri.....	16
2.3.Ana ve Bağlı Şirket Arasında Finansal Bilgi Akışının Sağlanması.....	17
2.4.Çok Uluslu Şirketlerde Muhasebe Açısından Karşılaşılan Sorunlar.....	18
2.4.1.Yapısal Faktörler Nedeni İle Karşılaşılan Sorunlar.....	19
2.4.1.1.Ekonomik Faktörler.....	20
2.4.1.2.Politik Faktörler.....	22

2.4.1.3.Kültürel Faktörler.....	23
2.4.1.4.Eğitim Faktörü.....	25
2.4.1.5.İşletme Ölçeğine İlişkin Faktörler.....	26
2.4.2.Farklı Yasal Düzenlemeler Sonucu Karşılaşılan Sorunlar.....	26

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ÇOK ULUSLU ŞİRKETLER AÇISINDAN FİNANSAL TABLOLAR VE BUNLARIN HAZIRLANMASINDA KARŞILAŞILAN SORUNLAR

3.1.Çok Uluslu Şirketler Açısından Finansal Tablolar.....	29
3.1.1.Vergi ve Diğer Yasalar İçin Hazırlanan Finansal Tablolar.....	30
3.1.2.Çevrilmiş Finansal Tablolar.....	30
3.1.3.Ticari ve Finansal Amaçlı Tablolar.....	31
3.1.4.Konsolide Finansal Tablolar.....	32
3.2.Çok Uluslu Şirketlerin Finansal Tabloların Hazırlanmasında Karşılaşılan Sorunlar.....	32
3.2.1.Dövizin Milli Paraya Çevirisinde Karşılaşılan Sorunlar ve Kur Riski.....	33
3.2.1.1.Kur Riski ve Çeviri Oranı.....	34
3.2.1.2.Uygun Çeviri Yönteminin Seçimi.....	35
3.2.1.2.1.Çeviri Yöntemleri.....	35
3.2.1.2.1.1.Cari-Cari Olmayan Hesaplar Yöntemi.....	36
3.2.1.2.1.2.Parasal-Parasal Olmayan Hesaplar Yöntemi.....	36
3.2.1.2.1.3.Temporal Metod.....	36
3.2.1.2.1.4.Cari Yöntem.....	37
3.2.1.2.2.Uygun Çeviri Yönteminin Seçimi.....	38
3.2.2.Transfer Fiyatlamasında Karşılaşılan Sorunlar.....	43
3.2.3.Konsolide Finansal Tabloların Hazırlanmasında Karşılaşılan Sorunlar.....	45
3.2.3.1.Konsolide Finansal Tabloların Hazırlanma Koşulları.....	45
3.2.3.2.Finansal Tabloların Konsolidasyonunda Kullanılan Yöntemler.....	46
3.2.3.3.Konsolide Finansal Tabloların Hazırlanmasında Konsolidasyon İşlemleri.....	47
3.2.3.4.Konsolide Finansal Tabloların Hazırlanmasında Karşılaşılan Sorunlar.....	49
3.2.3.4.1.Çeviri Sorunları.....	49
3.2.3.4.2.Dil ve Kavram Farklılığından Oluşan Sorunlar.....	50
3.2.3.4.3.Değerleme Yöntemlerinin Farklılığından Oluşan Sorunlar.....	50
3.2.3.4.4.Hesap Dönemlerinin Farklılığından Oluşan Sorunlar...	51
3.2.3.4.5.Uygulanan Muhasebe Sistemlerinin Farklılığından Oluşan Sorunlar.....	52
3.2.3.4.6.Faaliyetlerinin Farklılığından Oluşan Sorunlar.....	52

3.2.3.4.7.Finansal Analizlerde Kullanılan Standart Ölçülerin Farklılığından Oluşan Sorunlar.....	53
3.2.4.Enflasyon Yöntemlerinin uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar.....	53
3.2.4.1.Enflasyonun Çok Uluslu Şirketlerin Finansal Tabloları Üzerindeki Etkileri.....	54
3.2.4.2.Enflasyonun Çok Uluslu Şirketlerin Finansal Tabloları Üzerindeki Etkilerini Giderici Yöntemler.....	56
3.2.4.2.1.Kısmi Yöntemler.....	56
3.2.4.2.1.1.Hızlandırılmış Amortisman Yöntemi.....	57
3.2.4.2.1.2.Bilançoda Özel Yedeklerin Ayrılması.....	57
3.2.4.2.1.3.Yeniden değerlendirme Yöntemi.....	58
3.2.4.2.1.4.LİFO(Son Giren İlk Çıkar) Yöntemi.....	59
3.2.4.2.2.Genel Yöntemler.....	59
3.2.4.2.2.1.Genel Fiyat Düzeyi Muhasebesi (Cari Satın Alma Gücü Yöntemi).....	60
3.2.4.2.2.2.Cari Değer Muhasebesi (İkame Maliyet Muhasebesi).....	61
3.2.4.3.Enflasyon Yöntemlerinin Çok Uluslu Şirketlerin Finansal Tablolarının Hazırlanmasında Yarattığı Sorunlar.....	62

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

ÇOK ULUSLU ŞİRKETLERİN FİNANSAL TABLolarının HAZIRLANMASINDA KARŞILAŞILAN SORUNLARIN ÇÖZÜMÜ İÇİN YAPILAN ULUSLARARASI UYUMLAŞTIRMA VE STANDARTLAŞTIRMA ÇALIŞMALARI

4.1.Uluslararası Muhasebe Oluşturma Çalışmaları.....	66
4.2.Uluslararası Muhasebenin Oluşturulması İçin Çalışma Yapan Kuruluşlar.....	68
4.2.1.Uluslararası Muhasebenin Oluşturulması İçin Çalışma Yapan Ulusal Kuruluşlar.....	68
4.2.1.1.İngiltere'de Oluşturulan Muhasebe Kuruluşları.....	68
4.2.1.1.1.İngiltere ve Galler Uzman Muhasebeciler Enstitüsü (ICAEW-Institute of Chartered Accountants in England and Wales)	68
4.2.1.1.2.Muhasebe Standartları Komitesi (ASC-Accounting Standard Committee).....	69
4.2.1.1.3.Diğer Kuruluşlar.....	70
4.2.1.2.Amerika'da Oluşturulan Muhasebe Kuruluşları.....	71
4.2.1.2.1.Amerikan Yeminli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA-American Institute of Certified Public Accountants).....	71
4.2.1.2.2.Hisse Senedi ve Tahvil Komisyonu (SEC-Securities and Exchange Commission)	71
4.2.1.2.3.Muhasebe Uygulama Kurulu (APB-Accounting Principles Board)	72

4.2.1.2.4.Finansal Muhasebe Standartları Heyeti (FASB- Financial Accounting Standard Board).....	72
4.2.1.2.5.Amerikan Muhasebe Derneği (AAA-American Accounting Association).....	73
4.2.2.Uluslararası Muhasebenin Oluşturulması İçin Çalışma Yapan Yapan Uluslararası Kuruluşlar.....	74
4.2.2.1.Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD)	74
4.2.2.2.Birleşmiş Milletler (UN).....	76
4.2.2.3.Avrupa Birliği (AB).....	78
4.2.2.4.1.Dördüncü Yönerge.....	79
4.2.2.4.2.Yedinci Yönerge.....	81
4.2.2.4.3.Sekizinci Yönerge.....	82
4.2.2.4.Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC).....	83
4.3.Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşturulması (IASs).....	85
4.4.Standardizasyonu Engelleyen Hususlar.....	91
4.5.Türkiye’de Yapılan Çalışmalar.....	94

BEŞİNCİ BÖLÜM

ÇOK ULUSLU ŞİRKETLERİN KARŞILAŞTIKLARI SORUNLAR VE ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ ETKİLERİ HAKKINDA ANKET ÇALIŞMASI

5.1.Araştırmanın Amacı ve Kurulan Hipotezler.....	100
5.2.Araştırmanın Kapsamı ve Sınırları.....	101
5.3.Araştırmanın Yöntemi.....	101
5.3.1.Örnekleme Seçimi.....	101
5.3.2.Verilerin Toplanması.....	101
5.3.3.Verilerin Analiz Yöntemi.....	102
5.4.Araştırma Sonucunda Elde Edilen Bulgular ve Bunların Değerlendirilmesi... ..	102
5.5.Anket Sonuçlarının Değerlendirilmesi.....	117
SONUÇ.....	119
YARARLANILAN KAYNAKLAR.....	122
EKLER.....	130

ÖZET

Çok uluslu şirketler, birden fazla ülkede faaliyet göstermeleri nedeni ile ülkeler arası ilişkilerde önemli bir yere sahiptir. Ancak, bu şirketler farklı ekonomik, politik, kültürel ve yasal ortamlardaki muhasebe sistemlerine uyum göstermek zorunda kalmaktadırlar. Bu farklılıkların yanında, döviz çevirisi yapılmasında karşılaşılan sorunlar ve enflasyonun yarattığı sorunlar özellikle konsolide finansal tabloların hazırlanmasında önemli güçlükler nedeni olmaktadır. Bunların sonucunda, ilgili kişilere güvenilir ve anlaşılır bilgi vermek üzere hazırlanan finansal tablolar amacına ulaşamayabilecektir.

Bu çalışmanın amacı, çok uluslu şirketlerin finansal tablolarının hazırlanmasında ve ilgili kişilere sunumunda karşılaşılan sorunları incelemek ve bu sorunların çözümünde etkili olan çalışmalara dağınmaktır. Zira, uluslararası düzeyde gerçekleştirilen muhasebede uyumlaştırma ve standartlaştırma çalışmaları ile sözü edilen sorunları çözüme yönünde önemli adımlar atılmıştır. Araştırmamızın içeriğinde bu konuda yapılan belli başlı çalışmalara yer verilmiş ve Uluslararası Muhasebe Standartları üzerinde durulmuştur.

ABSTRACT

Multinational Enterprises have important international relationships as a result of operating in more than one country. However, these companies are obliged to adapt accounting systems that are subject to different economical, political, cultural and legal environments. These differences may create difficulties for multinational enterprises in preparing and presenting financial statements. In addition to these difficulties, existence high of inflation and problems in translating foreign currency may cause important difficulties, especially in preparing the consolidated financial statements. As a result of these, the financial statements that are prepared to give reliable and understandable information to relevant persons may not achieve their objectives.

The purpose of this study is to examine the problems that occur in preparing financial statements of multinational enterprises and presenting these statements to the relevant persons. Moreover, some studies that are effective in the solution of these problems have been examined in this research, because these studies that concern the accounting harmonization and standardization in international level have important roles in solving the above emphasized problems. Finally, this research examines the main studies in this subject considering International Accounting Standards.

TABLolar LİSTESİ

	Sayfa
Tablo 3.1. Çeviri Yöntemlerine Göre Kullanılacak Döviz Kurları.....	39
Tablo 3.2. Çevirinin Bilançoya Etkisi.....	40
Tablo 3.3. Çevirinin Bilançoya Etkisi.....	40
Tablo 3.4. P ve S İşletmesinin 1 Şubat 19X4 Tarihli Konsolide Bilançosunun Hazırlanması.....	48
Tablo 4.1. Kasım 1994 Yılı İtibari ile oluşturulan Uluslararası Muhasebe Standartları.....	87
Tablo 4.2. Genel Kabul Görmüş İlkelerde Türk Muhasebe Standartları ile Uluslararası Muhasebe Standartlarının Karşılaştırılması.....	97
Tablo 5.1. Araştırmaya Esas Alınan Şirketlerin Sektörel Dağılımı.....	103
Tablo 5.2. Şirketlerin Yönetim Açısından Değerlendirilmesi.....	103
Tablo 5.3. Şirketlerin Çok Uluslu Şirket Grubu İçerisindeki Statüsü.....	103
Tablo 5.4. Ana Şirket ile Bağlı Şirket Arasında Muhasebe Uygulamalarında Oluşan Farkların Dağılımı.....	104
Tablo 5.5. Kendi Bünyelerinde Oluşturdukları Çözüm Yöntemleri Kullanan Şirketlerin Dağılımı	105
Tablo 5.6. Yeniden Düzenleme Yapma Tercihlerinin Dağılımı.....	105
Tablo 5.7. Yeniden Düzenlemenin Yapıldığı Yerin Dağılımı	105
Tablo 5.8. Yeniden Düzenleme Yapma Sebeplerinin Dağılımı.....	106
Tablo 5.9. Yeniden Düzenleme Sırasında Karşılaşılabilecek Sorunların Önem Derecesine Göre Dağılımı.....	107
Tablo 5.10. Tek ve Çok Merkezli Şirketlerin yeniden Düzenleme Sırasında Karşılaştıkları Sorunların Önem derecesine Göre Dağılımı.....	108
Tablo 5.11. Şirketlerin Konsolidasyon Yapma Eğilimi.....	109
Tablo 5.12. Konsolidasyon İşlemleri Sırasında Karşılaşılan Sorunların Dağılımı.....	110
Tablo 5.13. Ana ve Bağlı Şirketin Dahil Olduğu Toplulukların Dağılımı.....	111
Tablo 5.14. Şirketlerin AB Tarafından Oluşturulan 4.,7. Ve 8. Yönergeler Hakkındaki Bilgi Dağılımı.....	111

Tablo 5.15. Şirketlerin Dahil Oldukları Topluluklar ile 4.,7. Ve 8. Yönergeler Hakkındaki Bilgilerin Karşılaştırılması.....	112
Tablo 5.16. Standartlara Uyuma Yükümlülüklerinin Dağılımı	112
Tablo 5.17. Şirketlerin Uluslararası Muhasebe Standartları Hakkında Belirttikleri Bilgi Dağılımı.....	113
Tablo 5.18. "Uluslararası Muhasebe Standartları'nın Çok Uluslu Şirketlerin Sorunlarını Çözmeye Yeterlidir" Yargısına Katılım Dağılımı.....	114
Tablo 5.19. Türkiye'de Yapılan Çalışmaların Yeterlilik Derecesine Göre Dağılımı.....	114
Tablo 5.20. Bu Araştırmanın İlgili Şirketler İçin Yararlılığı ile İlgili dağılım...	115
Tablo 5.21. Finansal Tabloların Hazırlanmasında Karşılaşılan Sorunlardan Enflasyon Sorunun Önem Derecesinin Dağılımı.....	115
Tablo 5.22. Finansal Tabloların hazırlanmasında Karşılaşılan Sorunlardan Kur Riskinin Önem Derecesinin Dağılımı.....	116
Tablo 5.22. Tek Bir Muhasebe Sisteminin Sorunların Çözümündeki Etkinliğinin Dağılımı.....	116

ŞEKİLLER LİSTESİ

sayfa

Şekil 2.1. Tek Merkezli Çok Uluslu Şirketlerde Muhasebe Açısından Ana Şirketteki Organizasyon Yapısı.....	12
Şekil 2.2. Çok Merkezli Çok Uluslu Şirketlerde Muhasebe Açısından Ana Şirketin Organizasyon Yapısı.....	13
Şekil 3.1. Yabancı Bağlı Şirket Finansal Tablolarının Ana Şirket Parasına Çevirisi.....	42

EKLER LİSTESİ

	Sayfa
Ek-1 Anket Formu Örneği.....	130
Ek-2 “Çok Uluslu Şirketlerin Finansal Tablolarının Hazırlanmasında Karşılaştıkları Sorunlardan En Önemlisi Enflasyon ve Kur Riskidir” Yargısının Test Edilmesi.....	135
Ek-3 “Dünya Çevresinde Tek Bir Muhasebe Sisteminin Oluşturulması Çok Uluslu Şirketlerin Sorunlarını Çözmeye Yeterlidir” Yargısının Test Edilmesi.....	138

GİRİŞ

Ülkelerarası ekonomik, politik ilişkilerin artması ve ticaret engellerinin kaldırılması sonucunda, ekonomik alanda kendi ülkesindeki gelişimini tamamlayan şirketler, kıt hammadde ihtiyaçlarını karşılayabilmek, etkin ve düşük maliyet fırsatlarından yararlanabilmek için sermayelerini yabancı ülkelere kaydırmaya başlamıştır. Böylece çok uluslu şirket olgusu gelişmiştir. Hem kendi ülkelerine hem de faaliyette buldukları ülkelere karşı sorumlu olan bu şirketler ticarete önderlik etmekte ve ülkeler arası ilişkilerde etkin bir konumda bulunmaktadır.

Bu gelişmeler doğrultusunda çok uluslu şirketlerin, ülkelerin ekonomik, politik, sosyo-kültürel ve yasal açıdan farklı yapısal özelliklerine uyum sağlama çalışmaları sorunları da beraberinde getirmiştir. Özellikle muhasebe, finansman ve ekonomi gibi dallarda daha çok ülke bazında sistemler geliştiren ana şirket, bağlı şirketin bulunduğu ülkedeki sözü edilen farklılıklar nedeni ile değişik muhasebe uygulamalarına göre bağlı şirket finansal tablolarını hazırlamak zorunda kalacaktır. Hazırlanan finansal tabloların güvenilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaca uygun ve anlaşılabilir olması, aynı zamanda da zamanında düzenlenebilmesi gerekmektedir. Ana şirketten farklı ülkede faaliyet gösteren bağlı şirketin, merkez şirkete, dolayısı ile bu şirketin bulunduğu ülkeye, kredi verenlere, faaliyette bulunan ülkeye, yatırımcıya ve bunun gibi birçok ilgili tarafa farklı formatlarda rapor vermek zorunda kalması bir çok sorunla karşılaşılmasına neden olmaktadır.

Bu çalışmanın amacı, ülkelerarası stratejik öneme sahip olan çok uluslu şirketlerin finansal tablolarının hazırlanmasında karşılaşılan sorunları açıklayarak, bu sorunların çözümü için yapılan uyumlaştırma ve standartlaştırma çalışmalarına dikkat çekmektir. Her alanda olduğu gibi muhasebe alanında da uluslararası boyutta yapılan çalışmalar ile çok uluslu şirketlerin finansal tablolarının hazırlanmasında karşılaşılan sorunları çözmeye yönelik önemli adımlar atılmıştır. Karşılaşılan bu sorunların ayrıntılı olarak incelendiği ve bu sorunlara yönelik çalışmalar ile bu çalışmaların etki alanlarının incelendiği tezimizde, ayrıca bu konuda yapılan anket

alışmasına da yer verilmiştir. Anket bölümü ile birlikte çalışma beş bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde çok uluslu şirketler incelenerek bu şirketlerin önemi belirtilmiş ve bu şirketlerin dünyada ve Türkiye'deki konumu açıklanmaya çalışılmıştır.

Çalışmamızın ikinci bölümünde ise, çok uluslu şirketlerin muhasebe yapıları, ana şirket ile bağlı şirket arasındaki ilişki muhasebe kayıtlarının ve finansal tabloların sunumu açısından ele alınmıştır. Aynı zamanda muhasebe sistemlerini etkileyen ülkeler arasındaki farklı yapısal özelliklere değinilmiş ve bu farklılığın etkileri anlatılmaya çalışılmıştır.

Çok uluslu şirketlerin finansal tablolarının hazırlanmasında karşılaştıkları sorunları incelenen üçüncü bölümde bu şirketler için büyük önem taşıyan, döviz çevirisi, finansal tabloların konsolidasyonu (birleştirmesi), transfer fiyatlaması ve enflasyonun getirdiği sorunlara yer verilmiştir.

Dördüncü bölümde bu sorunları çözmeye yönelik ulusal veya uluslararası çalışmalara değinilmiş, özellikle IASC'nin (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi) katkılarıyla oluşan IAS (Uluslararası Muhasebe Standartları) ayrıntılı olarak incelenmiştir. Bunun yanında, bu doğrultuda Türkiye 'de yapılan çalışmalardan da bahsedilmiştir.

Beşinci ve son bölüm bu sorunlarla ilgili anket çalışmasına ayrılmış ve bu çalışma sonucunda elde edilen bulguların değerlendirilmesine yer verilmiştir.

I.BÖLÜM

ÇOK ULUSLU ŞİRKETLER

Bir tek pazarın oluşturulmaya çalışıldığı günümüz dünyasında, yabancı sermaye hareketleri küreselleşme yolunda kat edilen mesafeye paralel bir konumda ilerlemektedir. Bu oluşumları sağlayan en etkin faktörler; dünya çevresinde bilgi ve iletişim ağının gelişmesi ve ülkeler arası sosyal, politik ve ekonomik standartların oluşturulmasıdır. Böylece sermaye, ulusal sınırları tanımamakta ve ülke dışına çıkarak etkinliğini yabancı pazarlarda da sürdürmektedir.

Literatürde yabancı sermaye hareketleri ile ilgili çok uluslu şirket, çok uluslu teşebbüs, uluslararası şirket, uluslar ötesi şirket, evrensel şirket,... gibi, çok ince noktalarda birbirinden ayrılan farklı terimler yer almasına rağmen, sonuçta bunlar tanımdaki güçlükleri yeni güçlükler eklemekten ileri gidememiştir. Çalışmamızda çok uluslu şirketlerin finansal tablolarının hazırlanmasında karşılaştıkları sorunlar inceleyeceğinden, bu bölümde de çok uluslu şirketler tanımlanmaya çalışılarak bu şirketlerin özelliklerine ve önemli etkinliklerine değinilecektir.

1.1. ÇOK ULUSLU ŞİRKETLERİN TANIMI

Sanayileşme sürecini tamamlamış, ekonomik alanda ulusal bütünlüğü sağlamış ülkelerde işletmelerin, uluslararası sermaye hareketleri yoluyla kendi ülkesinin coğrafi ve hukuki sınırlarından kurtularak, diğer ülke sınırları içerisinde yatırım ve üretim faaliyetlerinde bulunmaları ile çok uluslu şirketler kavramı oluşmaya başlamıştır.

Kısa zaman içerisinde çok yüksek bir büyüme hızı gerçekleştiren çok uluslu şirketleri tanımlamak karmaşık bir yapıya sahip olmaları nedeni ile çok güçtür. Çok uluslu şirket teriminden, genellikle şirket hisselerinin veyahut yönetiminin bir çok ulus ya da ülke arasında dağılmış olduğu anlamı çıkarılmaktadır. Diğer bir deyişle birden fazla ülkenin katılımıyla oluşturulmuş tek bir şirket anlaşılmaktadır. Ancak

buradaki "Çok Uluslu Şirket" tabiri farklı ülkelerde faaliyet gösteren bir işletme olarak algılanmalıdır.

Bu gelişimin çerçevesinde çok uluslu şirketlere temelde aynı sunumda farklı tanımlamalar getirilmiştir. Bu tanımlamalardan birinde çok uluslu şirketlere "yabancı ülkedeki üretimi, karı veya personeli toplam üretiminin, karının veya personelinin önemli bir miktarını oluşturuyorsa, bu tür şirketler çok uluslu şirket sayılır" (Dinçer,1992,s.106) gibi bir tanım yapılırken, diğer bir kaynakta sadece "İki veya daha fazla ülkede direk olarak işletme faaliyeti ile uğraşan işletmeler çok uluslu işletmelerdir" (Tokol, 1986, s.266) şeklinde bir tanım yapılmıştır.

Yapılan tüm tanımlamalarda iki nokta üzerinde önemle durulmaktadır. Birincisi, bu şirketlerin doğrudan üretime dönük bir etkinlik göstermeleri ve ikincisi bu etkinliklerin bir bölümünün yabancı ülkelerde kurulan bağlı şirketler tarafından gerçekleştiriliyor olmalarıdır.

Ancak çok uluslu şirketlerin en belirgin özelliklerini ortaya koyması ve araştırmamıza ışık tutması bakımından uygun bir tanımlama olarak şu tanımlama verebiliriz: "Çok uluslu şirketler yatırım faaliyetlerini birden fazla ülkede sürdüren ve faaliyetleri ile ilgili kararları bir merkezden alan veya çeşitli yollarla bağlı şirketlerin kararlarını etkileyebilen şirketlerdir"(Sürmeli, 1984, s.137).

1.2. ÇOK ULUSLU ŞİRKET ÇEŞİTLERİ

Çok uluslu şirketler oluşturdukları bağlı şirketler ile yabancı ülke veya ülkelere doğrudan yatırım yaparak gelir getiren aktif değerlere sahip olurlar ve belirlenen merkezlerden bağlı şirketleri kontrol ederler (Karluk, 1986, s.180). Ana şirketin oluşturacağı kontrol merkezleri ve bağlı şirketin sorumlulukları açısından çok uluslu şirketleri iki gruba ayırabiliriz.

- Tek Merkezli Şirketler
- Çok Merkezli Şirketler

1.2.1. Tek Merkezli Şirketler

Bu gruba giren şirketlerde karar verme organizasyonu bir tek yerde merkezileşmiştir ve tüm kararlar bir tek kişi tarafından alınır (Balkaoui, 1991, s.100). Bağlı şirket, egemenliği altında olduğu ana şirketin yönetim biçim ve tekniklerini uygulamak zorundadır. Yabancı ülkede bulunan bağlı şirketler, stratejik ve yapısal sorunlarda ana şirkete nazaran daha az sorumluluk sahiptirler.

1.2.2. Çok Merkezli Şirketler

Bu şirket tipinde ise, yönetim ve sorumluluk pazar yerlerine, ürün çeşidine veya coğrafik dallara göre oluşturulan birkaç yerel merkezde toplanmıştır. Böylece bağlı şirket, bulunduğu ülkenin koşullarına, mevcut kaynaklarına ve belirsizliklere göre verilecek ani kararları bu merkezden yerinde ve ana şirkete göre daha rahat bir şekilde alabilecektir (Balkaoui, 1991, s.102). Bu gruba giren şirketlerde, bağlı şirket oluşturulacak muhasebe sistemlerinde de daha esnek bir yapıya sahip olacağından bulunduğu ülkenin farklı yasal düzenlemelerine daha kolay adapte olabilecektir.

Ancak çok uluslu şirketler, bir yandan ev sahibi ülkenin mahalli şartlarına uyum gösterebilecek çok merkezli yapıya, diğer yandan dünyanın çeşitli yerlerinde kurulacak bağlı şirketlerin faaliyetlerini bir merkezden kontrol ve koordine edebilecek tek merkezli bir yapıya ihtiyaç duyarlar.

Bunun yanında büyük, eski ve karlı olan bağlı şirketler kendi kendini kontrol etme yetkisine sahiptirler. Burada önemli olan faktör bağlı şirketlerde bir güven ortamının yerleştirilmesidir. Bununla birlikte, yerel idareye baskı yapabilen diğer bir kuvvet, sık ve tek yerel kararlar gerektiren güçlü ulusal mülkiyet kontrollü bir ortamdır. Çok uluslu şirketleri tek merkezli bir yapıya yönlendiren faktörler ise uluslararası faaliyetlerin birleştirilmesinin çoğalması, teknolojik değişmelerin hızla yükselmesi ve teknik, stratejik ve iletişim ağındaki küresel gelişmedir (Rabock ve Simmonds, 1983, s.393).

1.3. ÇOK ULUSLU ŞİRKETLERİN ÖZELLİKLERİ VE ÖNEMİ

Mal pazarları ile finansal pazarların bütünleşmesi sonucu çok uluslu şirketler, sahip oldukları sermaye birikimini, işletme tecrübesini ve yeni teknolojiyi gelişmiş ülkelere aktarırlar.

Bu şirketler; geniş üretim kapasiteleri, dünya çapındaki faaliyetleri, dünya ticaretinin oluşumuna yön vermeleri, bölgesel kalkınma, rekabet, ödemeler dengesi ve istihdam seviyesi üzerindeki etkileri, ülkeler arasında sermaye, teknoloji ve know-how akışına sebep olmaları ve politik bir baskı aracı olarak ev sahibi ülke hükümetleri üzerinde girişimde bulunmaları nedeniyle dünya ekonomik ve politik düzeninde büyük bir önem taşımaktadır (Karluk,1986,s.206).Böylece çok uluslu şirketler gittikleri yerlerde kıt hammadde ihtiyaçlarını temin edebilmekte, etkin ve düşük maliyet fırsatlarından yararlanabilmekte, güvenli ülkelerde faaliyet göstererek belirsizlik ve baskılardan kurtulabilmekte ve bağlı şirketin bulunduğu ülkelerde hızlı bir büyüme gösterebilmektedirler.

Bugün yaklaşık olarak dünyanın 2/3 si çok uluslu işletmelerin faaliyet alanları içerisinde kalmaktadır (Özalp,1986,s.37). Bu gelişmelerin sonucu olarak bağlı şirketlerde gözlenen büyük artış, çok uluslu şirketlerin dünya ekonomisini elinde tutmaya başladığını göstermesi açısından oldukça önemlidir.

Dünyadaki değişen politik düşünceler ve kaldırılan ticaret engelleriyle birlikte çok uluslu şirketler dışa açılmış, uluslararası ticaret artmış ve ülkeler arası ilişkiler gelişmiştir (Ören, 1993, s.81). Karşılıklı çıkarlar doğrultusunda, gelişmemiş veya az gelişmiş ülkeler de yabancı sermayeye kapılarını açmışlardır. Ulusal şirketler ise, gelişmelere ayak uydurabilmek için bu şirketlerle işbirliğine gitmeye başlamışlardır(a.g.e.). Böylece, sermaye birikimlerini, kendi çıkarları doğrultusunda başka ülkelere daha rahat aktaran çok uluslu şirketler gittikleri ülkelere de bazı yararlar sağlayabilmiştir.

Çok uluslu şirketler bağlı şirketin bulunduğu ülkenin ekonomisinin büyümesine ve ödemeler dengesinin gelişimine yardımcı olmakta, altyapı, haberleşme, enerji, ulaştırma ve bilim alanları gibi etkin yerlere yatırım yapmakta, ülkelerarası ilişkilerin güçlenmesine yardımcı olmakta ve uluslararası kıvraklığa ve ticarete önderlik etmektedir (Karalar, 1986, ss.378-379). Bunları sağlamak için risk altına giren çok uluslu şirketler aynı zamanda iş görenlerin ileri düzeyde eğitilmesine, istihdamın artmasına ve kariyer gelişimine olanak sağlamaktadırlar (a.g.e.).

Ancak, bütün bu karşılıklı çıkarlara rağmen, çok uluslu şirketler gittikleri ülkenin yasalarına uyum göstermek, ev sahibi ülkenin belirlediği kurallar doğrultusunda hareket etmek, özellikle muhasebe kayıtlarını bağlı şirketin bulunduğu ülke kurallarına göre tutmak zorunda kalabilmektedir. Aksi takdirde ülkelerarası çıkar çatışmaları kaçınılmaz olacaktır.

1.4. DÜNYADA VE TÜRKİYE'DE ÇOK ULUSLU ŞİRKETLERİN TARİHSEL GELİŞİMİ

1.4.1. Çok Uluslu Şirketlerin Dünyadaki Tarihsel Gelişimi

16. ve 17. yüzyıllarda, gelişme gösteren ülkeler yatırımlarını sömürge ve imtiyazlarının bulunduğu ülkelere yaparak, hem doğal kaynak ve hammadde ihtiyaçlarını karşılayabilmekte hem de ekonomik, politik, ve siyasi gücünü kullanarak buradaki yatırımlarını kontrol edebilmekteydi. Ancak çok uluslu şirket olgusu 19. ve 20. yy.larda, sanayileşme dönemine giren ülkelerin, bu dönemdeki savaşlar ve ticari engellemelerin sonucunda hammadde ihtiyaçlarını karşılayabilmeleri ve sermaye birikimlerini yeni pazarlara aktarabilmeleri için yabancı yatırımlara ağırlık vermeleri ile gelişme göstermiştir (Alpan ve Raderbaugh, 1985, s.s. 5-6).

Dev şirketlerin kendi ülkeleri dışında geniş çapta üretime geçmeleri II. Dünya Savaşından sonra ortaya çıkmış ve üretimde işbirliği 1950'lerin ortalarında ABD firmalarının Batı Avrupa'da direk yatırımlarda bulunması ile hızlanmıştır (Karluk,

1986, s.200).Çok ulusluluk sürecinde en hızlı gelişmeler ise Amerikan, Japon ve Alman şirketlerinde görülmüştür (Karalar, 1986, s.360).

1880'li yıllarda başlayıp 1929 yılına değin belirgin bir artış gösteren çok uluslu şirket sayısı I. Dünya Savaşı öncesi 350 iken 1980'li yıllarda yalnızca Asya'da 666, Latin Amerika'da 157, Ortadoğu 68'dir (Fidan, 1995, ss.99-100). Bu yatırımların yarısından fazlasını A.B.D. sermayeli şirketler, %9.5'ini İngiltere, %8.1'ini Almanya, %7.7'sini Fransa ve %7.5'ini Japon kökenli şirketler gerçekleştirmiştir (a.g.e.).

Dünyanın en büyük 15 çok uluslu şirketinin satışları birçok geri kalmış ülkenin GSMH'nı (Gayri Safi Milli Hasılasını) aşmaktadır (a.g.e. s.101). 1950'den günümüze kadar olan bu gelişmeler de göz önüne alındığında, günümüz dünya ekonomisindeki etkinliğini yavaş yavaş arttırmaya başlayan bu şirketlerin önemi daha kolay anlaşılacaktır.

Bu gelişmeler ile birlikte, çok uluslu şirketlerin farklı ülkelerin ekonomik, politik ve sosyal açıdan farklı yapılarına ayak uydurmaya yönelik çalışmalar, sorunlarını da beraberinde getirmiştir. Böylece bu sorunlara çözüm yolları araştırılmaya başlanmış ve başta muhasebe sorunları olmak üzere bu sorunlarla ilgilenecek uluslararası nitelikli kuruluşlar oluşturulmuştur.

1.4.2. Çok Uluslu Şirketlerin Türkiye'deki Tarihsel Gelişimi

Türkiye'de ilk yabancı sermaye yatırımları Osmanlı Döneminde gerçekleşmiştir. Bu dönemde yabancılara önemli ayrıcalıklar tanınması ve bürokrasinin büyük ölçüde azaltılmasıyla bazı kuruluşlar yabancı şirketlerin eline geçmiştir. Türkiye Cumhuriyeti'nin kurulduğu yıllarda ülkemizde 7 demiryolu, 6 maden işletmesi, 23 banka, 11 havagazı-elektrik, 12 üretim ve 35 ticaretle uğraşan toplam 94 yabancı şirket faaliyet göstermekteydi. 1929-1930 dünya ekonomik bunalımı ile II. Dünya Savaşı'nın başladığı dönemlerde kapılarını yabancı sermayeye kapayan Türkiye Cumhuriyeti, hukuki ve fiili yönden tekelci durumda olan ve kamu

hizmetine yönelik faaliyet gösteren yabancı sermayeli şirketlerin çoğunu İktisadi Devlet Teşekkülü şekline dönüştürmüştür (Ören, 1993, s.54).

1950 yılından sonra dünyada gelişen uluslararası sermaye ve ticaret akımlarının etkisi, önemli finansal kaynaklara duyulan ihtiyaç, ithalat ikamesi ve gelişmiş teknolojinin yurda gelebilmesi için yabancı yatırımlardan yararlanma ve teşvik politikaları geliştirilmeye başlamış ve 1954 yılında yabancı sermayeyi teşvik kanunu çıkarılmıştır (Ören,1993, s.54).

Ancak, 1960 yılına kadar Türkiye'yi tanıma ve deneme aşamasındaki yabancı sermaye, 1970'li yıllarda özellikle 1978-1979 yılında yaşanan ekonomik ve politik belirsizlikler, ülke kredibilitésinin zayıf olması ve yurt dışından kredi temin edilememesi, döviz kıtlığı ve uzun vadeli kredilerin olmaması gibi nedenlerle 1980'lere kadar yabancı sermayeli şirketler ülkeye gelmemiş veya geri dönmüşlerdir(a.g.e.)

24 Ocak 1980'de alınan ekonomik önlemler ve yabancı sermaye ile ilgili bürokrasinin azaltılması sonucunda gelen yabancı sermayeli şirket sayısında kayda değer bir artış gözlenmiştir (Finans Dünyası, 1993, s.62). 1980-1992 yılları arasındaki oniki yılda ülkeye giren yabancı sermaye miktarının, 1980'den önce Türkiye'ye giren yabancı sermaye miktarından otuz kat fazla olmasının anlamı da budur (a.g.e.). Şöyleki, 1980'li yıllarda Türkiye'de faaliyet gösteren yabancı sermayeli kuruluşlar 98 iken 1990'lı yıllarda 1813'e ulaşmıştır. Bunun yanısıra 1987'li yıllarda en fazla yabancı sermaye girişi yapan İsviçre, İngiltere, Almanya gibi Avrupa ülkeleri iken, 1989 ve sonrasında gümrük birliğine giriş sürecinde olmamız, bu konuda Amerika ve Japonya'nın ilgisini çekmiştir (Vernon,1991, ss. 6-9).

1.5. ÇOK ULSULU ŞİRKETLER İÇİN TÜRKİYE'DE YAPILAN DÜZENLEMELER

Türkiye'de yabancı sermaye üç ayrı hukuki statü altında çalışmaktadır: 1930 yılında çıkarılan 1567 sayılı Petrol Kanunu, Türk Parasını Koruma Mevzuatı ve 1954 yılında çıkarılan Yabancı Sermayeyi Teşvik Kanunu (Karalar, 1986, s.405). 18 Ocak

1954 yılında çıkarılan 6224 sayılı Yabancı Sermayeyi Teşvik Kanununun 10. maddesinde "Yerli sermaye ve teşebbüslere tanınan bütün haklar, muafiyetler ve kolaylıklardan, aynı sahalarda çalışan yabancı sermaye ve teşebbüsler de aynı şartlar dahilinde istifade ederler" denilmektedir. Böylece, Kurumlar Vergisi Kanunu 9.ve 10.maddelerine istinaden tam mükellef durumunda bulunan bu şirketler, yabancı ve yerli sermayeye eşit tutulmuş, yerli sermayeye tanınan tüm hak ve sorumluluklar yabancı sermaye için de geçerli olmuştur.

Bu kanunun yerine, değişen koşullar göz önünde bulunarak 12 Şubat 1986'da 86/10353 sayılı kararname ile "Yabancı Sermaye Çerçeve Kararı" , 25 Mayıs 1986'da 19117 Resmi Gazetede Yabancı Sermaye Çerçeve Kararı hakkında tebliğ çıkarılmıştır. Bununla beraber, çok uluslu şirketlerin her türlü mal ve hizmet üretimine yönelik faaliyette bulunabilmeleri için geldikleri ülkedeki Türkiye Konsoloslğu'nca onaylı faaliyet konularını ve mali durumlarını belirten gerekli belgelerle, Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü'nden izin almaları gerekmektedir (Ören, 1993, s.56).

Yabancı işletmelerin %100 kendi katılımıyla ya da yerli ortaklıklarla birlikte kuracakları şirket 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre "Türk Şirketi" sayılır. Türkiye'de şirketlerin kurulmasına ilişkin işlemler ise yine aynı kanunun hükümlerine göre yapılır. Yabancı kişiler veya şirketler Türk Ticaret Kanunu hükümlerine uymak şartıyla Türkiye'de "Türk Şirketi" kurma hakkına sahiptirler (Muhasebe Bülteni, 1987, ss.22-23). Merkezi Türkiye dışında bulunan bu işletmeler, kendi memleket kanunlarının ticaret ünvanı hakkındaki hükümleri mahfuz kalmak şartıyla yerli ticari işletmeler gibi tescil olunurlar (Tekinalp ve Çamoğlu, 1969, ss.25-26). Aynı zamanda bu şirketler Kurumlar Vergisi Kanunu 9.ve 10.maddelerine istinaden tam mükellef durumunda bulunmaktadır.

Bunun yanında, Türk Ticaret Kanunu'na göre çok uluslu şirketlerin bağlı şirketlerini anonim ve limited şirket olarak kurmaları gerekmektedir. Bununla birlikte, bu şirketler genel kurulda hissedarlara sunulan, bağımsız denetim şirketleri tarafından denetlenmiş yıllık faaliyet raporları ile finansal rapor ve bilançolarını her

yılın Mayıs ayına kadar Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü'ne göndermek zorundadırlar (Ören, 1993, s.56).

Yerel şirketlerle aynı hak ve sorumluluklara sahip çok uluslu şirketler yerel şirketlere verilen teşviklerden de yararlanırlar. Kurumlar ve Katma Değer Vergisi muafiyeti; bazı mallarda gümrük muafiyeti; kredilerde vergi, resim, harç muafiyeti; zorunlu tasarruf, konut fonu, enerji teşviki, bina ve yatırım muafiyeti gibi indirimler önemli teşvikleri oluşturmaktadır. Bunun yanında, ihracat sonucu elde edilen dövizlerin %30'nun serbest kullanımı, Eximbank kredileri gibi teşviklerde de yerel şirketlerle aynı haklara sahiptirler. Bu şirketler yabancı personel çalıştırabilir ve karlarını, özellikle tasfiye halinde elde edilen karlarının tamamını transfer edebilirler (Ören, 1993, s.56).

II. BÖLÜM

ÇOK ULUSU ŞİRKETLERDE MUHASEBE VE KARŞILAŞILAN SORUNLAR

“Bağlı şirket yöneticileri her ne kadar bir firmanın tepe yöneticisi durumunda iseler de, ana şirketle ilişkileri nedeniyle bağımsız bir şirket yöneticisi gibi hareket edemezler” (Özalp, 1990, s.54). Gerekli kararların doğru ve yerinde alınabilmesi için bağlı şirket ile ana şirket arasında etkin bir koordinasyon kurulmalı ve gerekli yönetim, pazarlama ve finansal bilgiler düzenli bir şekilde ana şirkete ulaştırılmalıdır. Bu bilgi akışının verimli olabilmesi çok uluslu şirketlerin organizasyon yapısının etkinliğine bağlıdır.

2.1. ÇOK ULUSLU ŞİRKETLERDE MUHASEBE ORGANİZASYONU

Şirket genişledikçe ya da faaliyet alanını değiştirdikçe organizasyon yapısı da değişiklik gösterecektir. Zira yönetim kararlarının etkin ve verimli olabilmesi, gerekli finansal bilgilerin zamanında ve sağlıklı bir şekilde ana şirkete ulaşmasıyla gerçekleşir. Çok uluslu şirketlerin amaçlarına ulaşabilmesi için çok iyi bir organizasyon yapısına sahip olması gerektiğinden şirketler arası finansal bilgi akışının etkinliği bu şirketlerin kullandıkları muhasebe organizasyonunun etkinliğine bağlıdır. Çok uluslu şirketlerin hedeflerine ulaşmasında kolaylık sağlayabilmesi için kurulacak doğru muhasebe organizasyonu ana ve bağlı şirketler arasında doğru ve seri bilgi akışını sağlayabilecek, yönetim ve finansal sorunlarını yerinde çözebilecek niteliğe sahip olmalıdır.

Çok uluslu şirketlerde ana şirket karmaşık bir yönetim ve finansal yapıya sahiptir. Bu karışıklık, bulunulan ülkenin izin verdiği yasal organizasyon yapısının işletme amaçları ile uyumlaştırılmaya çalışılmasından dolayı ortaya çıkmaktadır. (Hines, 1990, ss.136-137). Kültürler, kanunlar, vergiler, yaşam standartları, işletme metodları, devlet ile olan ilişkiler gibi konularda ülkeler arası farklılıkların olması ana ve bağlı şirkette kurulacak muhasebe organizasyon yapısını etkileyecektir.

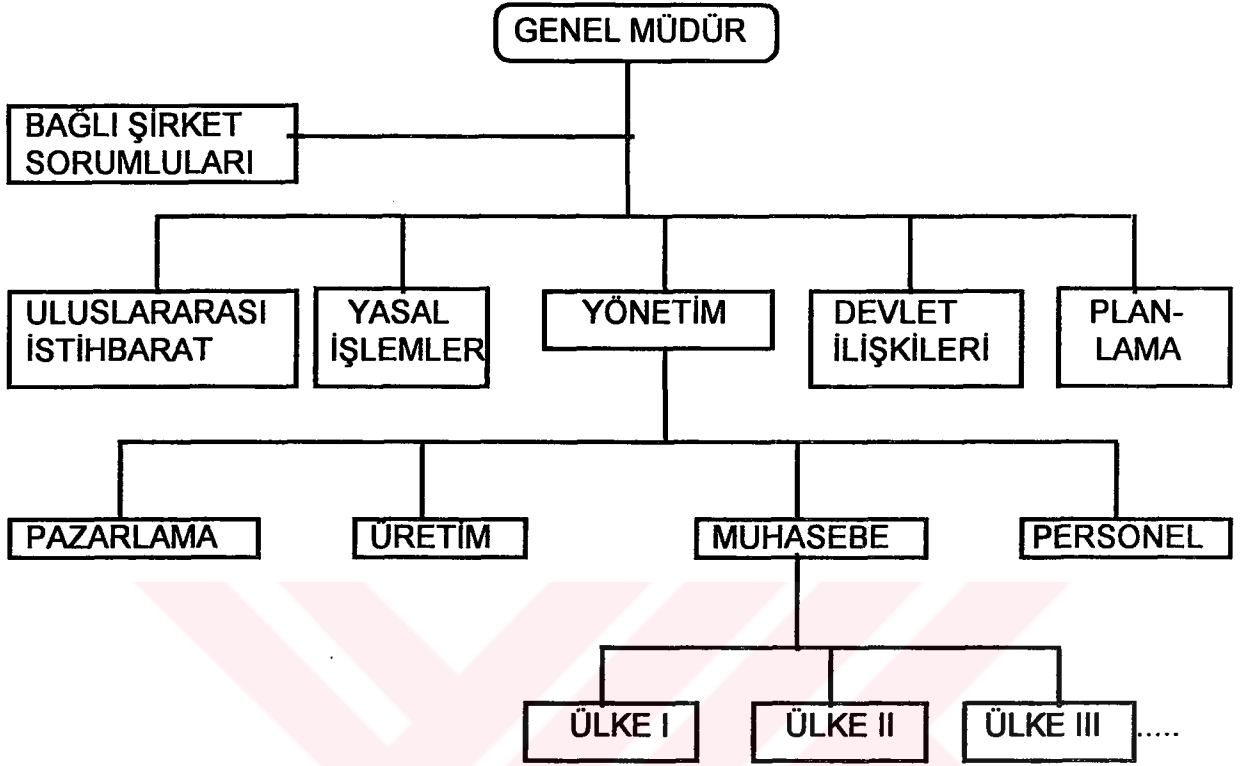
2.1.1. Ana Şirkette Muhasebe Organizasyonu

Bağlı şirketin faaliyetlerini denetlemek zorunda olan ana şirkette oluşturulacak muhasebe organizasyonunun yapısı, bağlı şirketin faaliyet gösterdiği ülke ile kendi ülkesinin kültürel, sosyal ve politik yapılarının uygunluğuna bağlıdır. Eğer uyumlu ise dar kapsamlı bir organizasyon yeterlidir. Eğer uymuyorsa daha ayrıntılı bir organizasyon yapısına gidilmelidir (Özalp, 1986, s.137). Diğer bir ifade ile ana şirket ile bağlı şirket arasında, bulunan ülkeler arası yapısal farklılıkların olmaması halinde bu şirketler tek merkezli bir oluşuma yönelmekte, büyük farklılıklar içermesi halinde ise çok merkezli bir yapıyı tercih etmektedirler.

Bunun yanı sıra gelişme aşamasındaki çok uluslu şirketler ile belirli bir evreyi tamamlamış şirketler arasında da seçilen muhasebe organizasyonu arasında farklılıklar oluşacaktır. Yeni kurulan şirketler, kendileri için önemli bir yer tutan muhasebe bilgilerinin güvenli bir şekilde ana şirkete ulaştırılmasını sağlayabilmek amacı ile daha merkezci bir muhasebe organizasyon yapısını tercih edebileceklerdir. Bu tür organizasyonlarda şirket üst yönetimine bağlı olarak kurulacak uluslararası bölüm müdürü bağlı şirket üzerinde stratejik karar alma yetkisine sahip olmalıdır. Bağlı şirketin özerkliğini azaltacak olan bu yapıda tepe yönetimi bağlı şirketi daha kolay kontrol edebilecek bir konumda bulunacaktır. Şekil 2.1 den de anlaşılacağı gibi daha merkezci bir yönetimi benimseyen çok uluslu şirketlerde ana şirkette oluşturulacak organizasyon yapısında bağlı şirket sorumlusu direk üst yönetimden sorumlu kişiye bağlıdır.

Çok uluslu şirketlerin dünyadaki bağlı şirketlerinin sayısını artırması ve bunun yanında faaliyetlerini genişletmesi, tek merkezli bir anlayışla hazırlanan muhasebe organizasyonunda gerekli kontrolü zorlaştıracak ve ana şirkette farklı bir muhasebe organizasyonunun kurulmasına neden olabilecektir. Gelişimini tamamlamış çok uluslu şirketlerde kurulacak denetim merkezleri kıta veya bölgelere göre birden fazla

Şekil 2.1.(*) Tek Merkezli Çok Uluslu Şirketlerde Muhasebe Açısından Ana Şirketteki Oganizasyon Yapısı

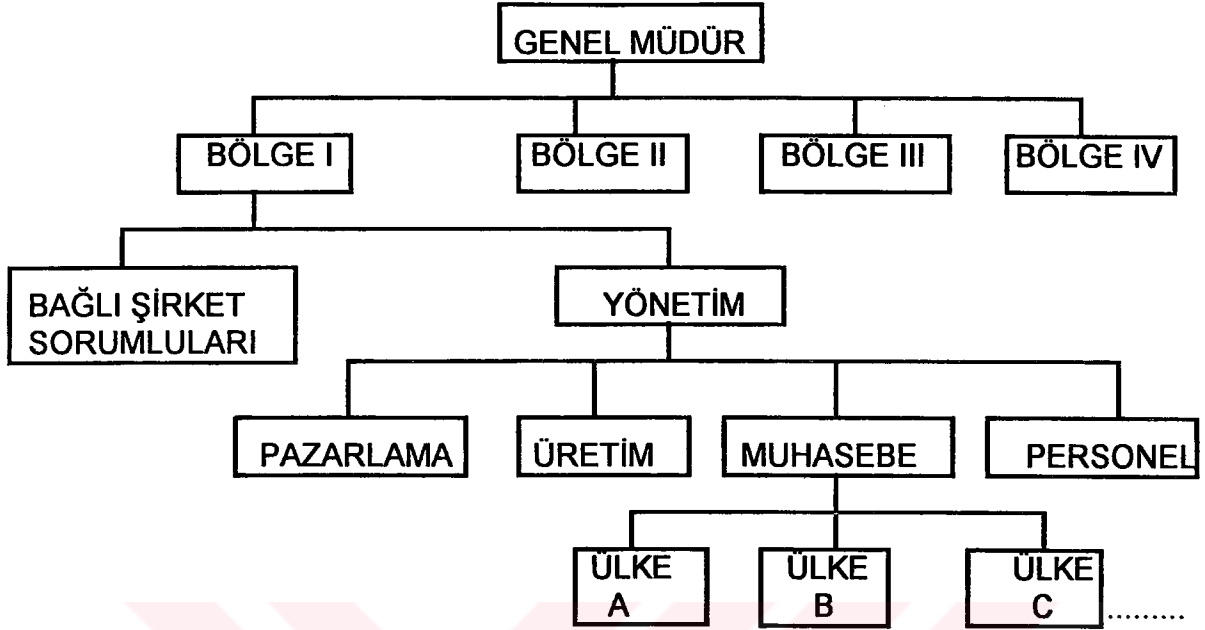


tarafından belirlenmesine karşın, finansal bilgilerin hızlı analiz edilip karar verilmesi durumlarında karar alma yetkisi belirli bölgelerde kurulacak bu denetim merkezlerinden alınabilecektir.

Bununla birlikte, bu şirketlerin bünyelerinde oluşturacakları muhasebe organizasyon yapısı gösterecekleri gelişme derecesine ve faaliyetlerine göre değişiklik gösterecektir. Şekil 2.2'de de belirtildiği gibi karmaşık bir yapıya sahip bu tür şirketlerde bağlı şirketler kendilerine en yakın denetim merkezine karşı sorumlu olacaktır.

* Holzer and Schoenfeld, 1986, ss.15-18; Phatak, 1990, ss.87-95 ve Soydan, 1982, ss.13-14 kaynaklarından yararlanılarak hazırlanmıştır.

Şekil 2.2. () Çok Merkezli Şirketlerde Muhasebe Açısından Ana Şirketin Organizasyon Yapısı



Anlaşılacağı üzere, sürekli bir değişim içerisinde olan dünyamızda özellikle uluslararası bir konumda bulunan çok uluslu şirketlerin organizasyon yapısı bu değişikliklere ayak uydurabilecek şekilde yeniden düzenleme yapılabilecek esnekliğe sahip olmalıdır.

2.1.2. Bağlı Şirketlerde Muhasebe Organizasyonu

Çok uluslu şirketler çeşitli çevrelerde faaliyet gösterdikleri için bulunulan ülkelerdeki koşullara uymak zorunluluğundadırlar. Vergi yasaları, istihdam politikaları, milliyetçilik ve diğer baskılar çok uluslu şirketlerin bünyelerinde oluşturdukları organizasyon yapılarında da bazı değişikliklere gidilmesini gerektirecektir (Özalp, 1986, s.140). Diğer bir ifade ile, farklı ülkelerde bulunan bağlı şirketler hem yönetim açısından ana şirketin belirlediği stratejilere uygun hem de buldukları ülkenin şirket kuruluşları, vergi düzenlemeleri gibi yasal yapılarına uygun hareket etmek zorundadırlar. Bu da bağlı şirketlerin muhasebe yapılarının ana

* Holzer and Schoenfeld, 1986, ss.15-18; Phatak, 1990, ss.87-95 ve Soydan, 1982, ss.13-14 kaynaklarından yararlanılarak hazırlanmıştır.

şirkete bilgi akışını sağlayabilecek biçimde örgütlenmesinin yanında buldukları ülke koşullarına uygun kayıt sistemi oluşturmalarını gerektirecek nitelikte olmalıdır.

Bağlı şirketin bünyesinde oluşturulacak muhasebe servisi, işletme büyüklüğüne göre genel muhasebe, maliyet muhasebesi, bütçe ve istatistik gibi alt servislerden oluşur ve istenilen finansal bilgi akışı bu muhasebe servisi yöneticisi tarafından istenildiği zamanda ana şirkete ulaştırılır . Bağlı şirket ile ana şirket arasında kurulacak bu finansal bilgi akışı şirketin ve bulunulan ülke yapısının özelliklerine göre değişeceğinden bir tek organizasyon yapısından söz edilemez. Ancak yaygın bir şekilde uygulandığı gibi, ana şirket bünyesinde oluşturulacak şirket kurmayları veya denetim düzeni içerisinde belirlenecek denetçiler, bağlı şirkete gerektiğinde bizzat giderek bu bilgileri alacak, gerekirse bulunulan ülke yasalarına göre hazırlanan finansal tabloların ana şirket için yeniden hazırlanmasını sağlayabileceklerdir (Soydan ve Gücenme, 1989, s.34).

Bazı çok uluslu şirketler bağlı şirketlerini denetlerken, merkezin bulunduğu ülkede kendi örgüt düzeni içinde kuracakları ülke bazında bir örgütlenmeye giderken bazıları şirket büyüklüğüne bağlı olarak, belirli kıta veya bölgelerde alt denetim merkezleri kurulması yolu ile bir örgütlenmeye gitmektedir. Buradaki birinci yaklaşımda, merkezi bir yönetim ve deneyimli bir kadro ile bilgi akışı gerçekleşmektedir. İkinci yaklaşımda ise, ülke içi uzman kişilerin belirli zamanlarda bağlı şirketlerde çalışmalarını sağlanmakta ve bölge yönetimi oluşturularak bağlı şirketin şimdiki ve gelecekteki gereksinmelerini dikkatle ele alınması sağlanmaktadır.

2.2. ÇOK ULUSLU ŞİRKETLERDE UYGULANAN MUHASEBE SİSTEMLERİ

Çağdaş anlayışta muhasebe sistemleri hak ettiği ilgiyi görmeye başlamış ve işletme içerisinde verilecek kararların muhasebe kayıtlarından elde edilecek finansal bilgilere göre belirlendiği, muhasebenin sadece defter tutma olmadığı; analiz, yorum, raporlama gibi etkin işlevleri olduğu anlaşılmaya başlamıştır. Muhasebe özellikle çok uluslu şirketler için vazgeçilmez bir olgudur. Zira ana şirket ile bağlı şirketin farklı ülkelerde olması kontrolü güçleştirmektedir. Ancak muhasebe sistemi sayesinde ana şirket gerekli bilgileri alarak etkin yorumlamalar yapılabilmektedir.

Bazı ulusal muhasebe sistemleri yerel durumlar için çok iyi hizmet verirken, uluslararası şirketlerin kullanması gereken büyük sistemlerin bir parçasını oluşturduğunda aynı faydayı sağlayamaz. Çünkü bir ülkedeki yönetici diğer ülkedeki işlemlerden direk sorumlu olacağından temel muhasebe verileri ile ilgili bilgi iletişim sorunlarıyla karşılaşacaktır (Coycle ve Mock, 1965, s.346).

Bu nedenlerle, muhasebe, finansman ve ekonomi gibi dallarda daha çok ülke bazında sistemler geliştiren ana şirket, ev sahibi ülke ile arasındaki yapısal farklılıklar nedeni ile her bağlı şirket ile aralarında ayrı bir sistem oluşturmak zorunda kalacaktır. Ana şirket ile bağlı şirket arasında oluşturulacak muhasebe sistemi hiç kuşkusuz ana şirket tarafından benimsenen yönetim şekli açısından tek merkezli ya da çok merkezli olmasına göre değişiklik gösterecektir.

2.2.1. Tek Merkezli Şirketlerde Uygulanan Muhasebe Sistemleri

Daha önce belirtildiği gibi tek merkezli şirketlerde, bağlı şirket tamamen ana şirketin yönetimi altında olduğundan finansal tabloların hazırlanması ve uygulanacak muhasebe sistemleri bu şirketlerin belirlediği standartlara uygun olacaktır. Tek merkezli şirketlerde bağlı şirket faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesi ve finansal tabloların düzenlenmesi gibi çeşitli muhasebe konuları, ana şirketin öngördüğü biçimde gerçekleşmektedir. Bu durumda bağlı şirket muhasebe kayıtlarını ve finansal raporlarını ana şirketin istekleri doğrultusunda hazırlayacağından ana şirketin bu verileri değerlendirmesi, gerekli kararları alması ve en önemlisi bağlı şirketi finansal açıdan denetlemesi daha kolay olacaktır.

Aynı zamanda bağlı şirketin, bulunduğu ülkedeki yasalara, öngörülen hesap planına, takip edilmesi gereken kayıt tutma sistemlerine uymak zorunluluğu vardır. Bu durumda bağlı şirket hem bulunduğu ülke kurallarına hem de ana şirketin belirlediği muhasebe tekniklerine uygun finansal tablo ve raporlar hazırlayacaktır. Finansal tabloların konsolidasyonu (birleştirilmesi) ve finansal tabloların uygun şekilde analiz yapılabilmesi için tek tip finansal tablo ve raporların ana şirket kurallarına göre hazırlanması veya yeniden düzenlenmesi, ya direk bağlı şirkette ya

da ana şirkette yapılmaktadır. Ancak her iki durumda da gerekli bilgilerin etkinliği kurulacak uygun bir muhasebe sistemi ile gerçekleştirilecektir (Soydan, 1982, ss.11-12). Bu sistemin etkinliği özellikle tek merkezli şirketlerde daha çok önem kazanmaktadır.

2.2.2. Çok Merkezli Şirketlerde Uygulanan Muhasebe Sistemleri

Çok merkezli şirketlerde sorumluluk birkaç yerel merkezde toplandığından tek merkezli şirketlere nazaran daha esnek bir yapıya sahiptir. Bağlı şirket ile ana şirket arasındaki işlevsel farklılıklar bu esnekliği zorunlu kılmıştır.

Ana şirketin, bünyesindeki bağlı şirket veya şirketleri iktisap etme şeklinin birbirinden farklı olması, birbirinden çok farklı ürünlerin üretilmesi, üretim düzeyinin, teknolojisinin, politik çevrenin ve rekabet ortamının farklılıklar arz etmesi gibi nedenlerle bağlı şirketler bu etkiler dışında kalan ana şirketin verdiği kararlara uymak zorunda kalacaktır (Egellholff, 1988, ss.244-245). Bağlı şirket işlevsel açıdan ana şirket fonksiyonlarına denk ise bu uyum güçlü olacak ve bağlı şirket tek merkezli olarak yürütülebilecektir. Ancak bağlı şirket faaliyetlerinin ana şirket faaliyetlerinden farklı olması bu uyumu güçleştirecektir. Bu da çok merkezli bir muhasebe sistemini gerektirecektir.

Bazı çok uluslu şirketlerin toplam aktiflerinin yarısından fazla kısmı çeşitli bağlı şirketlerde bulunmaktadır. Ayrıca bu şirketler yıllık karlarının yarısından fazlasını dış kaynaklardan elde etmektedirler. Bu nedenle ana şirketin bağlı şirketler üzerindeki baskısı yerine esnek bir politika söz konusu olacaktır. Ancak ana şirket yine de düzenli finansal bilgi talep edecektir. Finansal denetim ise dış ülkedeki yerel özelliklere ilişmeksizin ve ana şirkette kullanılan muhasebe düzenine bağlı kalmaksızın gerçekleşecektir (Soydan ve Gücenme, 1989, ss.29-30).

2.3. ANA VE BAĞLI ŞİRKET ARASINDA FİNANSAL BİLGİ AKIŞININ SAĞLANMASI

Bulunulan ülkenin geleneklerine, ortak değerlerine ve belirli yasalarına göre hareket etmek zorunda olan bağlı şirket, bu sorunlarını en aza indirgeyebilmek için ana şirket ile güçlü bir iletişim içerisinde olmalıdır (Wiseman, 1994, ss.5-9). Özellikle ekonomik yaşamın gelişip karmaşıklaşması çok uluslu şirketler için güvenilir bilgi elde etme gereksinimini arttırmaktadır.

Bunun yanında bulunulan ülkenin yasal ve vergi düzenlemeleri ile uyum sağlanabilmesi, finansal bilgilerin konsolidasyonuna olanak verilebilmesi ve gerekli yönetsel kararların zamanında ve yerinde verilebilmesi için geleneksel muhasebe kavramını da içine alan ve finansal bilgi gereksinimlerini bir bütün olarak karşılamaya yönelik "Finansal Bilgi Sistemi" nin oluşturulması çok uluslu şirketler için önemli bir yer tutmaktadır. Finansal Bilgi Sistemi; işletmede iç kontrolü olurlu kılmak ve yönetsel bilgileri sağlamak amacı ile kurulan alt sistemlerin oluşturulduğu bir bütündür. Bu bütünü oluşturan alt bilgi sistemleri; Finansal Muhasebe, Maliyet Muhasebesi, Sorumluluk Muhasebesi, Beşeri Kaynaklar Muhasebesi, Kar Planlaması, Nakit Bütçeleme ve Sermaye Bütçeleme olarak belirtilebilir (Sürmeli, 1984, s.144).

Gerekli bilgilerin merkeze ulaştırılmasının yanısıra ana şirket bazı dönemlerde, hazırlanan raporların denetiminin yerinde yapılabilmesi için bağlı şirkete denetim sorumluları gönderebilmektedir. Bu sorumlular, bağlı şirkette hazırlanılan tabloları yerinde görerek hem denetim yapacak, hem de ana şirkete bilgi aktarımında detaya inerek analizi kolaylaştıracak ve finansal tabloların dayandığı sistemi daha kolay anlayabilecektir.

Gelişen teknolojiye dünyanın dört bir yanına bilgileri anında ulaştırabilmeleri açısından etkin bir iletişim aracı olarak kabul edilen, hızlı ve seri iş yapabilme yeteneğine sahip bilgisayarlar da bu koordinasyonu sağlaması açısından önemli bir konumda bulunmaktadır. Bu sorumlular ve işletmedeki finansal yöneticiler

bulunulan ülkelerin muhasebe yapıları hakkında detaylı bilgiye sahip olmalıdırlar. Zira çok uluslu şirketlerde muhasebe karmaşası; coğrafik bölgelere ayrılma ve buna bağlı olarak farklı muhasebe sistemlerinin kullanılması nedeniyle oluşmaktadır. İleride değinilecek olan birleştirme ve döviz çevisi ile dövize dönüştürülme işlemlerinde hem zamanında doğru bilgi sunmak hem de gerekli işlemleri seri bir şekilde yapabilmek için güçlü bir çok uluslu muhasebe donanım sistemi seçilmelidir (O'Brain, 1995, ss.59-60). Böylece döviz çevirisinde gerekli hesaplamalar istenilen döviz kuru üzerinden anında yapılabilecektir. Bunun yanında konsolidasyon için gerekli düzeltmeler de istenilen ölçüde yapılabilecektir. Ancak, güçlü iletişim araçlarından olan bilgisayarlar, sadece zaman ve maliyet tasarrufu yapmakta, sorunlara köklü ve gerçekçi bir çözüm getirememektedirler.

2.4. ÇOK ULUSLU ŞİRKETLERDE MUHASEBE AÇISINDAN KARŞILAŞILAN SORUNLAR

Muhasebe; işletmenin varlıklarında ve kaynaklarında oluşan, para ile ölçülebilen kıymet hareketleri ile ilgili doğrulukları ispatlanmış bilgilerin sınıflandırılması ve kaydedilmesi haricinde işletme ile ilgili çıkar gruplarına istendiği zamanda, gerektiği kadar bilgiyi, doğru olarak sunabilen ve yasal zorunlulukları yerine getirebilmek için oluşturulan bir sistemdir (Küçüksavaş, 1994, s.5). Muhasebe verilerine dayanılarak hazırlanan finansal raporlar ise; yöneticiler, ortaklar, kredi kurumları, işletme çalışanları, devlet ve bunun gibi çıkar gruplarının bilgi ihtiyacını karşılanmasında önemli bir yer tutmaktadır.

İki ayrı ülkede, farklı çıkar gruplarına karşı sorumlu olan çok uluslu şirketler hem ev sahibi ülkenin belirlediği yasalara ve yapısal özelliklerine uyum sağlayabilecek, hem de kendisinin belirlediği kurallar çerçevesinde hareket eden ana şirketin belirlediği formatlara uyum sağlayabilecek bir muhasebe sistemine ihtiyaç duymaktadırlar. Ancak , ülkeler arasındaki bu yapısal farklılıklar bu şirketlerin bazı sorunlarla karşılaşmasını kaçınılmaz kılmaktadır. Bu şirketler, stratejik öneme sahip kararların verilebilmesi, çıkar gruplarının doğru bir şekilde aydınlatılabilmesi ve gerekli konsolidasyon işlemlerinin yapılabilmesi için özellikle muhasebe

bölümlerinde karşılaşılan sorunlardan oldukça etkilenmektedir. Zira, muhasebe kayıtlarının, ve bunun ışığında hazırlanan raporların etkinliği çok uluslu şirketler için oldukça büyük önem taşımaktadır.

Çok uluslu şirketlerin muhasebe açısından karşılaştıkları temel sorunlar üçüncü bölümde "Çok Uluslu Şirketler Açısından Finansal Tablolar ve Bunların Hazırlanmasında Karşılaşılan Sorunlar" adı altında ayrıntılı bir şekilde incelenecektir. Ancak, muhasebe işlemlerinin gerçekleştirilmesinde karşılaşılan sorunlar farklı yapısal özelliklerden ve farklı yasal düzenlemelerden dolayı ortaya çıktığından sorunlar oluşturan bu yapısal özellikler ile yasal düzenlemelere öncelikle değinilecektir.

2.4.1. Yapısal Faktörler Nedeni ile Karşılaşılan Sorunlar

Ana şirketin bulunduğu ülkeler bu şirketlerinin diğer bir deyişle vatandaşlarının haklarını korumaya çalışırlar. Bunu gerçekleştirirken kendi ulusal çıkarlarını ve amaçlarını da göz önünde tutarlar. Buna karşın yabancı şirketlere ev sahipliği yapan ülkeler tersine bir hareket içindedirler. Doğal olarak toprakları üzerindeki yabancı şirketlerin kendilerine bağlı olmalarını istiyceklerdir (Vernon, 1991, s.44).

Bu doğrultuda, hem kendi ülkelerine, hem de faaliyette buldukları ülkelere karşı sorumlu olan çok uluslu şirketlerin başarılı olmaları gittikleri ülkenin ekonomik ve politik koşullarına uyum sağlamalarına bağlıdır. Her ne kadar dünyanın hızlı bir entegrasyon içerisine girmesi bu sorunları azaltıcı nitelikte görünse de, ülkelerdeki ulusal egemenlik anlayışının varlığı bu sorunların çözümlenmesini güçleştirmektedir.

Bunun yanı sıra, ülkeler kendi yapısal özellikleri çerçevesinde muhasebe sistemlerini belirleyeceklerdir. Böylece karşılıklı ilişkiler çerçevesinde çok uluslu şirketler ülke bazında oluşturulacak sistemlerden direk etkilenmektedirler. Bulunulan ülkenin yapısında oluşturulacak ve muhasebe sistemlerini etkileyebilecek faktörler şu şekilde açıklayabiliriz.

2.4.1.1. Ekonomik Faktörler

En büyük ve en güçlü ekonomiler, yüksek bir çeşitliliğe ulaşmış, çok farklı ekonomik ve finansal faaliyetleri ihtiva eden ekonomilerdir. Ekonomilerin yapısına bağlı olarak kullanılan muhasebe yöntemleri, maliyet muhasebesindeki hesapların ayrıntısı veya finansal tablolar üzerinde gerçekleştirilen denetim ülkeden ülkeye farklılık gösterir (Soydan ve Gücenme, 1989, s.12).

Diğer bir ifade ile, ekonomik aktiviteler ile birlikte işletme yapısının da büyümesi muhasebe işlevlerinde de buna bağlı bir gelişme kaydedecektir. Böylece yönetim muhasebesi gelişme gösterecek ve hazırlanan finansal raporların formatları da gelişecektir. Bunun yanında, farklı ekonomik gelişmeler farklı muhasebe sistemlerinin oluşturulmasına yol açacağından ülkeler arası farklılıklar gündeme gelecektir. Bu ise çok uluslu şirketleri, farklı muhasebe sistemlerine uyum sağlamak zorunda bırakacaktır.

Ekonomik sistemlerde oluşacak değişimler, hükümetin ekonomiye katılım derecesinin, fon kaynaklarının sağlandığı yerlerin, uluslararası işlevlerin gelişiminin, enflasyonun ve diğer ülkelerle sağlanan bağlantıların etkisi ile oluşmaktadır.

Hükümetin Ekonomiye Katılım Derecesi: Hükümetin ekonomiye katılımı ekonomik sistemin eğilim gösterdiği temel etmendir. Zira hükümetin içinde bulunduğu yaklaşım direk olarak ekonomik faaliyetleri etkilemektedir. Komünist ülkelerde ekonomik ve işletme kararlarının çoğu hükümet tarafından alınırken kapitalist ülkelerde özel sektör hakimiyeti mevcuttur. Sosyalist ülkelerde ise, belirtilen kapitalist ve komünist yaklaşımın bir ortası söz konusudur. İçinde bulunulan ekonomik sistemi etkileyen bu yaklaşımlar ülkenin içinde bulunduğu muhasebe sistemlerini de belirleyecektir. Komünist ülkeler hükümetin planlama ve kontrol fonksiyonlarını kolaylaştırmak için yüksek standardizasyonda tek bir muhasebe sistemine sahiptirler ve diğer ülkelere nazaran muhasebe bilgilerinden yararlanacak çok az çıkar grubu mevcuttur. Kapitalist ülkelerde ise ekonomik aktivitelerde daha çok kişisel serbestlik olduğundan ve muhasebe bilgilerinden hükümetten farklı olarak

ortaklar, hesap kontrolörleri, kredi verenler ve bunun gibi birçok grup yararlanacağından daha çeşitli muhasebe uygulamaları söz konusudur.

Hükümetin katılımıyla ilgili diğer bir ekonomik karakter ise, hükümet tarafından işletilen parasal idare ve bunun kullanım derecesidir. Örneğin; ekonomik aktiviteyi harekete geçirmek için bazı ülkeler, özel muhasebe kurallarının kapsamında bulunan yatırım indirimleri sistemlerine sahiptir. Diğer ülkeler ise ihtiyatların toplanmasına veya zor durumlarda yardımcı olacak fon havuzlarının oluşturulmasını sağlayan gelir düzenlemesine izin verir (Arpan ve Raderbaugh, 1985, ss. 20-21).

Fon Kaynakları: Muhasebe sistemini etkileyen diğer bir ekonomik karakter yatırım ve çalışma sermayesi için gerekli fonların sağlandığı kaynaklardır. Şöyleki, eğer yatırım için sağlanan fon bankalardan, finansal araçlardan veya varlıklı kişilerden elde ediliyorsa, oluşturulacak muhasebe standartları ile belirlenen ilke ve uygulamalarında bu grupların tercih hakları yansıtılmaktadır. Resmi olarak teşkilatlanmış borsanın önemli rol oynadığı durumlarda halka açık ve çok farklı katılımcıların bulunması ve bunların işletme karlılığını geçmiş yıllarla veya diğer işletmelerle karşılaştırmak istemesi, oluşturulacak muhasebe standartlarının daha esnek ve anlaşılır hazırlanmasına neden olacaktır.

Avrupa kıtasında genellikle şirketler ya hükümet, ya bankalar ya da aile şirketleri tarafından finanse edilmektedir. Örneğin, Almanya'da işletmelerin önemli hissedarları bankalardır. Bu nedenle bu ülkede bankalar işletme kararları üzerinde etkin konumdadırlar ve muhasebe sistemleri bilgilerin halka açık olmayıp sadece bu bilgi sahiplerine yönelik hazırlanmasını sağlayacak şekilde düzenlenmiştir (Nobes ve Parker, 1988, s.31).

Uluslararası İşlevlerin Gelişimi: Ülkenin çok uluslu şirketlerinin sayısı ve büyüklüğü, yabancı bağlı şirketlerin raporlarının konsolidasyonu, uluslararası transfer fiyatlaması ve dışardan sağlanan gelirlerin vergilendirilmesi için belirlenecek muhasebe kuralları, ülkenin içinde bulunduğu uluslararası aktivitelerin gelişimiyle direk ilgilidir.

Uluslararası aktiviteler geliştikçe yabancı paraların çevirisi ve dönüştürülmesi ile ilgili muhasebe uygulamalarına ihtiyaç artmıştır. Örneğin, Amerika sınırları dışında yabancı yatırımlara sahip en büyük ülke olması nedeni ile tüm bu faktörleri içine alacak ayrıntılı bir muhasebe sistemine ihtiyaç duymaktadır. Afganistan'da ise, uluslararası ticaret ve yatırımlar çok az olduğundan dolayı muhasebe sistemleri dar bir çerçevede kalmıştır (Arpan ve Raderbaugh, 1985, s.22).

Enflasyon: Tüm dünyayı etkisi altına alan enflasyon, bazı ülkelerde tek rakamlı yüzdelerle ifade edilebilmesine karşın bazı ülkelerde üç rakamlı hanelere çıkarak hiperenflasyon boyutuna ulaşmıştır. Enflasyonun şiddetli yaşandığı ülkelerde, muhasebe kayıtları uygun bir şekilde ayarlanmadığı takdirde enflasyonun giderek çoğalan etkileri büyük olacaktır. Bu ise, farklı ülkelerde işlevleri bulunan çok uluslu şirketlerin bu ülkede tuttuğu muhasebe kayıtlarını olumsuz etkileyecektir. Bu konu çalışmamızın üçüncü bölümünde ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

Diğer Ülkelerle İlişkiler ve Ekonomik Bağlantılar: Bu, çok uluslu şirketlerin uymak zorunda oldukları muhasebe sistemlerini etkileyen diğer bir ekonomik etmendir. Geçmişte ülkeler arasındaki bire bir ilişkiler esas alınırken, günümüzde oluşturulan ekonomik birlikler ülkelerin mevcut muhasebe sistemlerini etkileyebilmektedir.

Geçmişte İngiltere'nin himayesindeki koloni devletleri İngiltere'nin muhasebe sisteminden etkilenmiştir. Ancak günümüzde ülkeler, Avrupa Birliği (AB), Merkezi Amerikan Ortak Pazarı, Avrupa Ekonomik İşbirliği ve Geliştirme Teşkilatı (OECD) gibi üye oldukları ekonomik toplulukların belirlediği muhasebe ilke ve kurallarından etkilenmektedir. Zira, ülkelerin ekonomik ve politik sistemlerinde ülkelerarası bir entegrasyona gitmeleri, muhasebe sistemlerinde de bir uyumlaştırmaya gitmelerini gerektirmektedir (Arpan ve Raderbaugh, 1985, s.23).

2.4.1.2. Politik Faktörler

Muhasebe sistem ve uygulamalarını etkileyen temel faktörlerden biri politik faktörlerdir. Bir ülkedeki politik yapıya uygun olan muhasebe sistemi diğer bir ülkenin

politik ve ekonomik yapısına uygun olmayabilir. Politik durumdaki, yeni kanunların oluşturulması veya çok istisnai bir örnek olsa da hükümetin ele geçirilmesi gibi değişiklikler yeni muhasebe kurallarını beraberinde getirecektir.

Belirtmek gerekir ki, ülkenin içinde bulunduğu ekonomik yapı politik yapısından direkt etkilenmektedir. Bu nedenle daha önce "Ekonomik Faktörler" başlığı altında da açıkladığımız gibi, hükümetin içinde bulunduğu politik yapısı işletme faaliyetlerini belirlediği gibi muhasebe ilkelerini de belirleyecektir. Örneğin, komünist ülkelerde devlet kendi sabit aktiflerine ve arazisine sahiptir. Özel işletmelerin hemen hemen hiç olmadığı bu politik sistem içerisinde finansal bilgilere ihtiyaç duyan kullanıcılar çok az olduğundan, oluşturulan muhasebe sistemleri özellikle hükümetin bilgi ihtiyacına yönelik olarak hazırlanır. Bununla birlikte finansal tablolar devlet hesabına çalışan denetçiler tarafından denetlenir.

Bu durumun aksine, kapitalist ülkelerde işletmeler özel sektörün elinde olduğundan finansal tabloların hazırlanması için gerekli prosedür, bu çok çeşitli kullanıcılara hitap edecek şekilde ve ayrıntılı olarak düzenlenmektedir. Anlaşılacağı gibi merkezi, kapitalist bir ülkede bulunan çok uluslu şirketlerin komünist bir ülkenin muhasebe sistemine uyum sağlayabilmesi oldukça güç olabilmektedir.

2.4.1.3. Kültürel Faktörler

Ulusal farklılıkların belirlenmesi ile ilgili olarak yapılacak bir çevre analizinde gözden uzak tutulmaması gereken husus "kültürel relativizm (bağıntıcılık)"tır. Kültürel relativizm herhangi bir davranışın ya da kuralın o kültür anlayışı içerisinde değerlendirilmesi gerektiğini ifade eder. Buna göre Türkiye'deki bir davranışın geçerliliği ve akılcılığı Kanada'daki adet ve değer yargılarıyla değerlendirilmemelidir (Güredin, 1984, s.25). Farklı kültürlere sahip toplumlar bu durumlarını ister istemez muhasebe yapılarına da taşımaktadırlar. İşletme içi veya işletme dışı insanların işletmeye karşı davranışları muhasebe yapılarındaki tutuculuk, gizlilik veya güvenilirlik faktörlerini etkileyecektir. Bu ise işletme ile ilgili bilgilerin sunumundaki açıklığı ortaya koymaktadır.

Ulusal muhasebe sistemi muhasebe ile ilgili dört değerden etkilenmektedir. Merkezi kontrole karşı profesyonellik, iyimserliğe karşı tutuculuk, esnekliğe karşı tek düzelik ve şeffaflığa karşı gizlilik (Baydoun, 1995, s.225).

Profesyonellik; uzmanlık düzeyinde muhasebe uygulamalarının gelişmesinde, muhasebecilerin kendi kendini değerlendirmesidir. Tutuculuk; muhasebe değerleme yöntemleri, gelir tanımlaması gibi durumlarda geleceğin belirsizliğine karşı ön yargılı yaklaşımdır. Tek düzelik, muhasebedeki esnekliğe karşı farklı firmalar arasında aynı muhasebe uygulamalarının kullanılmasıdır. Gizlilik ise; firmalarla ilgili muhasebe bilgilerinin açıklanmasında kısıtlamaya gidilmesidir (a.e.g.) Güvensizliğin büyük olduğu yerlerde gizlilik te büyük önem taşımaktadır. Bu ise işletmenin sunduğu muhasebe verileri ile ilgili gerekli destek bilgilerin elde edilmesini ve doğrulanmasını güçleştirmektedir.

Tutucu bir davranış içerisinde olan topluluklarda, özellikle değerleme ve kar tayini gibi bir takım muhasebe prensip ve uygulamaları etkilenmektedir. Şüpheli alacaklar için iskonto yapılması ve çeşitli özel yedeklerin ayrılması gibi uygulamalar yüksek düzeyde bir tutuculuğu yansıtmaktadır ve bu durum genellikle karı daha düşük gösterir. Bu topluluklarda firmanın sık sık gerçekleşenden daha az karlı görünmesi eğilimi vardır (Arpan ve Raderbaugh, 1985, s.17). İşletmelerin açık davranması ise, hükümet ile olan ilişkilerine ve hisse senetlerini halka açmada duyduğu ihtiyaca bağlıdır. Toplumun istek ve beklentilerine göre hareket eden bir hükümette muhasebe düzenlemeleri de etkilenebilecektir. Böylece sosyal muhasebe olgusu oluşmaya başlamaktadır(Soydan ve Gücenme, 1989, s.14). Diğer bir durum ise, toplum ve hükümetin işletmelerden açık olmalarını istemeleridir. Böylece muhasebe çok esnek bir yapıya sahip olacak ve bu açıklığı sağlayabilmek için işletme üzerinde daha az baskı söz konusu olacaktır.

Bunların yanı sıra toplumların muhasebe mesleğine ve dolayısıyla muhasebe verilerine bakış açısı da muhasebe ilke ve uygulamalarını etkileyecektir. Bazı doğu ve güney amerikan ülkelerinde muhasebe defter tutma ile eş değer görülür ve muhasebeye sosyal olarak hoşça gitmeyen, az gelişmiş ve büyük ölçüde etkin

olmayan bir konu olarak bakılmaktadır. Bu nedenle bu toplumlarda düşük bir statüde olan muhasebeye yeterince önem verilmemesi bu ülkelerde muhasebenin gelişmesini önlemiştir (a.g.e.). Ancak, hem yerli hem de yabancı şirketlerin kamu ve diğer ilgili gruplar için raporlama yükümlülükleri bulunmaktadır. Muhasebe sistemi tam gelişmiş bir çok uluslu şirketin, muhasebe sistemleri gelişmemiş bir ülkede bu raporları anlaşılır bir şekilde hazırlamaları güç olacaktır. Bunun yanında, muhasebeye önem vermeyen bir çok uluslu şirketin tam tersi bir davranış içerisinde bulunan ülkelere uyumu da güçleşecektir.

2.4.1.4. Eğitim Faktörü

Muhasebe hem yazım hem de sayısal bir yöntem olduğundan ülkedeki eğitim düzeyi uygulanacak muhasebe düzeyini etkileyecektir. Ancak, okur-yazarlıktan ziyade eğitimle ilgili olarak en açık ilişki sayısal verilerin analizi ve değerlendirilmesini sağlamak için matematiğin öğrenilmesidir. Zira, muhasebe uygulamalarında ve denetlemede istatistik ve matematik bilgisi olmadan yeterli başarı sağlanamayacaktır. Aynı şekilde, bilgisayar kullanımının olmadığı bir ortamda muhasebede bilgisayar kullanımının bir anlamı da olmayacaktır. Bununla birlikte, yabancı bağlı şirketlerde muhasebe elemanının yeterli mesleki bilgiye sahip olmaması, ana şirketin raporlanma gereksinimlerinin karşılanmasında bir takım sorunlar ortaya çıkaracaktır.

İşletmede çalışanların iş gücü değerlemesi sonuçlarına dayanan ve işçinin farklı hareketlerinin maliyetine ait olarak hazırlanan karmaşık bir teknik rapor, maliyet muhasebesini iyi anlamayan bir okuyucu için oldukça anlamsızdır. Aynı şekilde, finansal durumda değişmeler tablosu tam olarak okunamadığı sürece yararsızdır. Borçların kapitalizasyonu, yabancı bağlı kuruluş raporlarının konsolidasyonu veya finansal tahminler tecrübesiz ellerde amaca zararı dokunan muhasebe teknikleridir (Arpan ve Raderbaugh, 1985, s.17). Bunun gibi, gelişme dönemindeki ülkelerde bütçeleme ve kontrole olan ihtiyacın daha büyük olmasına karşın, bütçe ve raporların anlaşılmasında ve hazırlanmasında çalışanların sınırlı

becerileri nedeniyle muhasebe planlama ve kontrol sisteminin etkin kullanımı da oldukça zordur.

Bunun yanında, muhasebe mesleğinde profesyonel çalışmaların istenilen düzeyde gelişmemesi, uygulanan muhasebe ilke ve uygulamalarının da yeterince etkin olmamasına yol açacaktır. Böylece çok uluslu şirketler işletme içi ve işletme dışı kullanıcılar için oluşturulacak muhasebe sisteminde bazı problemlerle karşılaşabileceklerdir. Aynı zamanda, muhasebe ile ilgili yasal düzenlemeleri hazırlayan kişilerin muhasebe ile ilgili yeterli bilgilere sahip olmaması da muhasebe uygulamalarından yeterince yararlanılmamasına neden olacaktır.

2.4.1.5. İşletme Ölçeğine İlişkin Faktörler

Bazı ülkeler kendi bünyelerinde bulunan şirketlerin yapısına göre muhasebe ilke ve uygulamalarını geliştirmiştir. Örneğin, bir ülkede genelde halka açık hisse senetleriyle şirket kurma söz konusu ise finansal tabloların kamuya açıklanması ilkesine dayanan niteliklerde muhasebe standartları oluşturulacaktır. Ancak ülke genelinde halka açık bir yapı söz konusu değil ise etkin finansal bilgi aktarımı oluşturulamayacaktır. Bu da çok uluslu şirketleri etkileyen diğer bir faktördür.

Bunun yanında farklı üretim hatlarına sahip büyük bir şirket, tek üretim hattına sahip küçük bir işletmeden farklı finansal raporlama tekniklerine ihtiyaç duymakta ve maliyetlerin hesaplanmasında da ayrıntıya gitmektedir. Aynı şekilde, çok uluslu şirketler sadece yurt içinde faaliyette bulunan firmalardan farklı muhasebe sistemlerine sahip olmak zorundadır. Bu farklı yapıları oluşturmak ise bazı sorunlarla karşılaşılmasına yol açacaktır.

2.4.2. Farklı Yasal Düzenlemeler Sonucu Karşılaşılan Sorunlar

Ulusal muhasebe ilke ve uygulamaları yasalarla belirlenmiştir. Yasal dayanaktan yoksun bir muhasebe düzeni düşünülemediği gibi çeşitli muhasebe konularının sınırını da yasalar belirlemektedir. Ülkeler arası yasal farklılıklar nedeni

ile muhasebe uygulamalarında da farklılıklar olmakta ve ülkeler arası uyumsuzluklar ortaya çıkmaktadır. Ortaya çıkan bu uyumsuzluklar dolayısı ile çok uluslu şirketlerde muhasebe sorunlarıyla karşılaşılması kaçınılmaz olmaktadır.

Bazı ulusal uygulamalarda gelirin kazanıldığı yılda gelir vergisi borcu tanınmamakta, varlıkların amortisman masraflarına izin verilmemekte veya amortisman tabi varlıkların tamamından amortisman ayrımı sağlanamamaktadır. Bu farklılıkların bir sonucu olarak uluslararası muhasebe sorunları oluşmaktadır (Coyle ve Mock, 1965, s.389).

Finansal tabloları dolayısı ile muhasebeyi direk etkileyen konulardan en önemlisi muhasebe işlem ve uygulamalarının dayanağı olan vergi yasalarıdır. Zira, vergi hukukunda yapılan her değişiklik özellikle muhasebe sistemleri tamamen yasalara bağlı ülkelerde, finansal tabloların düzenlenmesini de değiştirecektir. Böylece uluslararası muhasebe problemleri başlıca finansal muhasebe alanında oluşacaktır. Bunun yanında şirket karlarının vergilendirilmesi ve mükerrer vergiyi önleyici hükümleri içermesi açısından vergi yasaları çok uluslu şirketlerin üzerinde önemle durdukları bir konudur.

Bazı ülkeler arasında iki taraflı vergi anlaşmaları yapılmaktadır. Bu anlaşmaların en önemli tarafı gizli vergiyi düşürmektir. Bu vergi anlaşmalarında belirtilen, işletme aktivitelerinin gerçekleştirildiği ülkenin vergi gelirini almayı hak ettiği (Matsuura, 1991, s.444). İki veya daha fazla devletin kendi aralarında aynı gelir veya anlaşmanın ilgili bulunduğu diğer vergi konuları üzerinde özellikle çifte vergiyi önlemek amacıyla karşılıklı kabule dayanılarak yapılan vergi anlaşmalarında uluslararası yeknesaklığın sağlanabilmesi için OECD(Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü), UN (Birleşmiş Milletler) ve bölgesel birliklerce modeller geliştirmiştir. Ancak bu çözüm çalışmaları birtakım prensip hataları, bu kuralların bağlayıcı niteliklere sahip olmaması ve uygulama zorunluluğu getirmemesi gibi nedenlerle tam bir çözüm olamamıştır (Akbelen, 1992, ss.54-58).

Bunun yanında, çifte vergilendirmeden kaçınmanın diğer bir yolu da yabancı vergi kredisidir (Matsuura, 1991, s.444). Bu durumda, bağlı şirket ana şirkete direk bağımlı olduğunda bağlı şirket karı ana şirket karı ile birleştirilmektedir. Genellikle ana şirket olan işletmeler, ulusal hükümet tarafından değerlendirilen vergileri öderler. Ancak bağlı şirket faaliyette bulunduğu ülkeye ödediği vergiler için ana şirket himayesinde bir vergi kredisi elde edecektir (Hines, 1990, s.137). Böylece, bağlı şirket bulunduğu ülke koşullarına göre vergisini ödeyecek, ancak ana şirket ile tabloların birleştirilmesi sırasında ödenen bu yabancı vergi kredisi olarak belirtilip, merkez ülkedeki birleştirilmiş tablolara göre ifade edilen vergiden düşürülecektir.

Karın vergilendirilmesinden ziyade yeniden değerlendirme, stokları değerlendirme veya amortisman ayrılması gibi konular da vergi muhasebesini ilgilendirmektedir. Böylece farklı ülkelerde farklı kurallara uymak zorunda kalabilen çok uluslu şirketler bu bakımdan da önemli bir sorun yaşayabileceklerdir. Örneğin, uygulanabilen stok değerlendirme yöntemleri yasalarla belirlenmiştir. Stok değerlendirme yöntemleri aynı zamanda direk finansal tabloları etkileyen kalemlerdir. Bu nedenle ana şirketin kullandığı stok değerlendirme yöntemi bağlı şirketin bulunduğu ülke yasalarınca kullanılamıyorsa bu ana ve bağlı şirket arasındaki finansal bilgi aktarımını güçleştireceği gibi çok uluslu şirketler için önemli olan konsolidasyon işlemleri sırasında da sorunlarla karşılaşılmasına yol açacaktır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ÇOK ULUSLU ŞİRKETLER AÇISINDAN FİNANSAL TABLOLAR VE BUNLARIN HAZIRLANMASINDA KARŞILAŞILAN SORUNLAR

İşletme faaliyetleri geliştikçe finansal tablolardan elde edilen bilgilerin doğru karar almadaki etkinliği anlaşılmaya başlamıştır. İşletme içi ve dışı ilgili gruplara gerekli bilgileri sunmak için etkin araçlar olan ve özellikle çok uluslu şirketler açısından büyük önem taşıyan bu tabloların hazırlanmasında bir bilgi sistemi olan muhasebeden yararlanılır. Bu nedenle, uluslararası yapısal farklılıklardan dolayı ikinci bölümde açıklanmaya çalışılan, muhasebe sistemlerini etkileyen ve sorunların oluşumlarını belirleyen etmenler; finansal tabloların hazırlanmasında da sorunları belirleyici nitelik taşımaktadırlar. Bu bölümde ise, çok uluslu şirketler açısından finansal tablo çeşitlerine değinildikten sonra, bu tabloların hazırlanmasını ve analiz edilip yorumlanmasını direk etkileyen sorunlardan detaylı bir şekilde söz edilmeye çalışılacaktır.

3.1. ÇOK ULSULU ŞİRKETLER AÇISINDAN FİNANSAL TABLOLAR

İşletme içi ve dışı karar alıcılara finansal bilgi verilmesi finansal tablolar aracılığı ile olur. Çok uluslu şirketlerde, ana ve bağlı şirket arasındaki bütünleştirici hesapsal ilişkiler için gerekli bilgi akışını düzenli bir şekilde sağlayan araçlar da finansal tablolardır. Bunun yanında, fiyatlama, istihdam ve finansman gibi konulara ilişkin yönetsel kararlar ulusal çevre koşullarına bağımlıdır. Bu bağımlılık farklı çevre koşullarına sahip ülkelerde faaliyet gösteren bağlı şirketlerle ilgili verilecek kararların, ana ülke koşulları göz önünde tutularak verilmesini engeller. Bu nedenle, ana ve bağlı şirket arasındaki bütünleştirici hesapsal ilişkiler için gerekli bilgi akışını düzenli bir şekilde sağlayan araçlar olan finansal tablolar ve bu tabloların doğru analizi çok uluslu şirketler için büyük önem taşımaktadır.

Ancak tek bir finansal tablo ile gerekli tüm bilgilere ulaşılması özellikle çok uluslu şirketler için oldukça güç olmaktadır. Zira, farklı çıkar gruplarına karşı farklı

finansal bilgilerin sunulması gerekliliği farklı finansal tabloların oluşturulmasına yol açmıştır. Çok uluslu şirketler açısından gerekli tabloları amaçları bakımından şu şekilde sıralamamız mümkündür.

- Vergi ve diğer yasalar için hazırlanan finansal tablolar
- Çevrilmiş finansal tablolar
- Ticari ve finansal amaçlı tablolar
- Konsolide finansal tablolar

3.1.1. Vergi ve Diğer Yasalar için Hazırlanan Finansal Tablolar

Ana veya bağlı şirketin faaliyette bulunduğu ülkenin vergi yasaları ve diğer düzenlemeler göz önünde tutularak hazırlanan finansal tablolar, o ülkenin yasalarını yürütmekle, muhasebe uygulamalarını denetlemek ve izlemekle sorumlu kurumların bilgi gereksinimlerini karşılamak amacı ile hazırlanmaktadır (Sürmeli, 1984, s.143). Finansal tablo çeşitlerinin çoğunun dayanağı yasalardır ve bu tablolar her ülkenin kendi yasalarının belirlediği doğrultuda hazırlanmaktadır.

Genellikle tüm ülkelerde bazı farklılıklar taşısa da kabul edilen ve büyük önem taşıyan iki finansal tablo bilanço ve gelir tablosudur. Bağlı şirket faaliyette bulunduğu ülkenin vergi yasalarını dikkate alarak hazırladığı finansal tablolardaki bilgileri doğru olarak ve sağlıklı bir şekilde ana şirkete ulaştırmakla yükümlüdür. Bu da, her iki ülkenin vergi ve diğer yasal zorunluluklarına göre hazırlanacak finansal tablolarının birbirine uyum sağlamasında sorunlarla karşılaşılmamasına neden olacaktır.

3.1.2. Çevrilmiş Finansal Tablolar

Bağlı şirketi sürekli olarak denetlemek zorunda olan ana şirket, kendi faaliyet sonuçlarıyla bağlı şirketin faaliyet sonuçlarını karşılaştırma ve birleştirme olanağı sağlayabilecek bilgi temeline gereksinme duymaktadır. Bu nedenle, bağlı şirkette hazırlanan finansal tabloların ana şirket ve ana şirketin bulunduğu ülkedeki üçüncü kişiler için yararlı ve bilgi verici nitelikte olabilmesi, bu tabloların ana şirketin kullandığı dil ve para birimine çevrilmesini gerektirir. Ayrıca, bağlı şirketi sürekli

olarak denetlemek zorunda olan ana şirket, kendi faaliyet sonuçlarıyla bağlı şirketin faaliyet sonuçlarını karşılaştırma ve birleştirme olanağı sağlayabilecek bilgiye gereksinim duymaktadır. Bu nedenle, bağlı şirketteki faaliyet sonuçlarının ana şirketin değerlerine çevrilmesi gerekmektedir.

Finansal tabloların çevrilmesi, özellikle konsolide finansal tabloların hazırlanması için büyük önem taşımaktadır. Zira, birleştirilecek bu tabloların yararlı olabilmesi için yapılacak bu çevirinin ana şirket muhasebe ilkelerine uygun olması gerekmektedir. Bu uygunluğun sağlanmasında karşılaşılan sorunlar, sadece para birimindeki değişiklikler nedeni ile katlanılacak kur riski olarak kabul edilmemeli, dil farkı da dikkate alınmalıdır. Bu farklılığı giderirken bağlı şirketin bulunduğu ülke dilinde hazırlanan muhasebe kalemlerinin isimen ne ifade ettiğini bilmek ve içerdiği kapsamı bilerek uygun karşılığını bulup çevirmek te gereklidir.

3.1.3. Ticari ve Finansal Amaçlı Tablolar

Bilgisayar çağını yaşadığımız şu günlerde bağlı şirketten ana şirkete finansal tabloların ulaştırılması hızlı ve seri bir şekilde sağlanabilmektedir. Ancak, önemli olan bu bilgilerin elde edilmesinden çok bu bilgilerden etkin bir şekilde yararlanabilmektir. Zira, karar alıcıların bu bilgileri, bağlı şirketin içinde bulunduğu ekonomik, politik ve kültürel yapı içerisinde değerlendirmesi alınan kararın doğruluğu açısından önemlidir.

Yönetim için gerekli olan ve sadece işletme içi ilişkileri düzenleyen ticari ve finansal amaçlı karar vermeye yönelik hazırlanan tabloların, yasal düzenleme ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine bağımlı olarak hazırlanması gerekli değildir. Bu tablolar çok uluslu şirketler topluluğunun tamamı veya büyük bir kısmı ile ilgili kararlara temel oluşturulacak bilgileri veren tablolar olarak ortaya çıkmaktadır (Sürmeli, 1984, s.144). Bunun yanında, ABD ve Kanada gibi ülkelerde bu tabloların hazırlanması da genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri doğrultusunda gerçekleşmektedir (Soydan ve Gücenme, 1989, s.37).

3.1.4. Konsolide Finansal Tablolar

Çok uluslu şirketlerin bir bütün olarak değerlendirilebilmesi ve ilgili çıkar gruplarına şirket hakkında anlaşılır bilgi verilebilmesi için ana şirket finansal tabloları ile bağlı şirket finansal tabloları birleştirilmek yoluna gidilmektedir. Hazırlanılan bu tabloya konsolide finansal tablo denilmektedir. Bu konu bölüm içerisinde ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

3.2.ÇOK ULUSLU ŞİRKETLERİN FİNANSAL TABLOLARININ HAZIRLANMASINDA KARŞILAŞILAN SORUNLAR

Finansal tabloların doğru bir şekilde hazırlanması ve analiz edilmesi çok uluslu şirketler için büyük önem taşımaktadır. Ancak, bağlı şirketini sürekli olarak kontrol ederek, gerekli kararları zamanında ve doğru olarak vermek isteyen ana şirket ile birlikte bu ülkede bulunan çıkar grupları için de bu tabloların bilgi verici nitelikte olması gerekmektedir.

Bu doğrultuda, bağlı şirkette hazırlanan raporların aşağıdaki nedenlerden dolayı ana şirket için yeniden düzenlenmesi gerekmektedir(Balkaoui, 1991, s.154).

- a. Ülkelerde kullanılan muhasebe ilkelerindeki farklılıklar,
- b. Vergi oranlarındaki ve kullanılan muhasebe ilkeleri ile bu bilgilerin finansal raporlarda kullanılması arasındaki ilişkiler bakımından farklılıklar,
- c. Ülkedeki finanslama, işletme ve diğer düzenlemeler arasındaki farklılıklar,
- d. Ülkeler arası gelenek ve kültürel yapı ile politik çevredeki farklılıklar.

Ancak, ülkeler arası yapısal farklılıklar ve muhasebe uygulamalarındaki ayrılıklar ile birlikte farklı dil ve para biriminin kullanılması bu tabloların hazırlanmasında ve yeniden düzenlenmesinde çözülmesi ivedilik gerektirecek sorunlarla karşılaşılmasına yol açmaktadır.

Çeşitli ülkelerde faaliyet gösteren bağlı şirketler buldukları ülke koşullarına göre hazırladıkları finansal tabloların buldukları ülke koşullarına göre

hazırlanmasında karşılaşılan sorunları şu ana başlıklar altında incelenecektir.

- Dövizin milli paraya çevrilmesinde karşılaşılan sorunlar ve kur riski
- Transfer fiyatlamasında karşılaşılan sorunlar
- Konsolide finansal tabloların hazırlanmasında karşılaşılan sorunlar
- Enflasyon yöntemlerinin uygulanmasında karşılaşılan sorunlar

3.2.1.Dövizin Milli Paraya Çevrilmesinde Karşılaşılan Sorunlar ve Kur Riski

Muhasebe kayıtlarını faaliyette bulunduğu ülkenin para birimine göre tutan bağlı şirketin ana şirkete gönderdiği finansal tablo ve raporların ana şirket para birimine dönüştürülmesi gerekmektedir. Bir para biriminden diğer para birimine dönüştürmede iki durum söz konusudur: Değiştirme (conversion) ve çevirme (translation). Çok uluslu şirketler açısından önem taşıyan döviz çevirisi olduğundan, özellikle bu durum üzerinde durulacaktır.

Ancak öncelikle, bu iki kavramın tanımsal ayrımına dikkat etmek gerekmektedir. Değiştirme; bir para biriminin diğer bir para birimi ile değişimini ifade etmektedir. Ancak, yabancı ülkelerde faaliyet gösteren bağlı şirketler için yapılacak muhasebe işlemleri sadece nakit değişimini içeren uluslararası muamelelerde yapılan işlemlerle aynı değildir. Çünkü, ana şirket ile bağlı şirket hesapları konsolidasyona tabi tutulduğunda ne uluslararası bir muamele ne de bir nakit değişimi söz konusudur. Konsolidasyonun olabilmesi için bağlı şirket kayıtları ana şirketin para birimi cinsinden yeniden ifade edilir. Bu işlem ise nakit çevirisi olarak belirlenmektedir (Watts, 1993, s.293).

Diğer bir ifade ile değiştirme bir paranın diğer bir para cinsine dönüştürülmesidir. Örneğin; bir Türk ihracatçısı bir Amerikan ithalatçısına 156.250 dolara beyaz eşya satmış olsun. $1\$=96.000$ TL olduğunu düşünürsek Türk ihracatçısı $156.250 \times 96.000 = 15.000.000.000$ TL. kazanmıştır. Burada söz konusu olan bir dövizin başka bir döviz ile değişimidir.

Elverişli nakit çevirisinde ise amacın finansal tablo okuyucuların rahatlığı için öncelikle farklı para birimindeki finansal sonuçların yeniden ifade edilmesi olduğu bilinmektedir (Nobes ve Parker, 1988, s.139). Döviz çevirisinde yabancı bir para ile işlem söz konusu değildir. Muhasebe kayıtlarının veya finansal tablolar olduğu gibi bir başka para cinsinden ifade edilir ve burada paraların değişimi yoktur. Örneğin; Merkezi Türkiye'de, bağlı şirketi İngiltere'de bulunan bir çok uluslu şirketin Sterlin üzerinden hazırlanmış bağlı şirket bilançosu seçilen çeviri yöntemine göre uygun çeviri oranı ile TL olarak yeniden düzenlenecektir. Anlaşılan odur ki, çok uluslu şirketler açısından önem taşıyan döviz çevirisidir. Çeviri sırasında karşılaşılan sorunlar ise kur riski ve hangi döviz çevirisinin kullanılacağına belirlenmesidir.

3.2.1.1. Kur Riski ve Çeviri Oranı

Finansal tabloların çevirisinde ortaya çıkan sorunlardan biri döviz çevirisinde hangi kurun kullanılacağıdır. Bir para cinsinin diğer para cinsine dönüştürülmesi için belirli oranlar kullanılır. Bu oran döviz kuru olarak bilinmektedir. Ancak, döviz kurlarındaki dalgalanmalar döviz çevirisinde sorunlarla karşılaşılmasına yol açmaktadır. Çünkü, işlemin gerçekleştiği tarihteki kur ile finansal tabloların hazırlandığı tarihteki kur farklı olabilmektedir. Bu ise hangi muhasebe kaleminin nasıl çevrileceği sorununu ortaya çıkarmaktadır. Bununla birlikte çeviri yöntemi ne olursa olsun kullanılacak çeviri oranları belirlidir.

Döviz kurlarının sürekli değiştiği dünyada üç çeviri oranı belirlenmektedir. Birincisi **cari orandır**. Bu oran finansal tabloların hazırlandığı gündeki geçerli olan ve genellikle işletme raporlarının takvim günü olan 31 Aralık'ta etkili olan orandır. İkincisi **tarihi orandır**. Bu oran ise yabancı nakitteki varlığın ilk elde edildiği veya borcun ilk oluştuğu zamanda uygun olan orandır. Sonuncusu hem cari hem de tarihi çevri oranının basit veya ağırlıklı ortalamasını kapsayan **ortalama orandır** (Choi ve Mueller, 1984, s.112). Burada söz konusu olan ağırlıklı ortalama genellikle gelir tablosu kalemlerinin çevrilmesinde uygulanan bir orandır.

Bağlı şirket finansal tablo tutarların ana şirket para birimine çevrilmesinde sayılan bu üç farklı çeviri oranı farklı neticeler verecektir. Özellikle enflasyonist ortamlarda tarihi kur ile cari kur arasında büyük farklar oluşacaktır. Bu ise, hangi muhasebe kaleminin nasıl çevrileceği sorununu ortaya çıkarmaktadır. Bunun sonucunda çeviri sırasında katlanması muhtemel zararlar kur riski olarak belirlenmektedir. Bu riskten kaçınmak için en uygun çeviri yönteminin belirlenmesi ve dolayısıyla en uygun döviz kurunun uygulanması gerekir.

Finansal tabloların çevirisinde kullanılacak kurlar konusunda ortaya çıkan diğer bir sorun ise birçok ülkede değişik kambiyo işlemleri için değişik kurlar kullanılmasıdır. Örneğin ithalat-ihracat kredileri ve yabancı sermaye temettüleri için farklı kurların kullanılması olasıdır. Bu kurlar piyasada serbestçe belirleneceği gibi kurumsal bir para otoritesi tarafından da belirlenebilmektedir (Karacan, 1985, s.33). Bu nedenle, ister cari, ister tarihi kur olsun bu kurların değeri farklı işlemler için farklı değerler içerebileceğinden, hangi değerın esas alınacağı diğer bir sorunu teşkil etmektedir. Bu kurların sürekli bir şekilde değişiklik göstermeleri çevirisinin de başarısız sonuçlanmasına yol açabilmektedir. Bu nedenle, en uygunu bu farklı kurlardan en istikrarlı olanını esas almaktır.

3.2.1.2. Uygun Çeviri Yönteminin Seçimi

Uygun çeviri yönteminin seçilebilmesi için öncelikle uygulamadaki farklı çeviri yöntemlerini bilmek gerekmektedir.

3.2.1.2.1. Çeviri Yöntemleri

Çeviri yöntemlerinde kullanılan yöntemleri şu şekilde sıralıyabiliriz.

- Cari - Cari Olmayan Hesaplar Yöntemi
- Parasal - Parasal Olmayan Hesaplar Yöntemi
- Temporal Method (Zaman Faktörüne Dayalı Yöntem)
- Cari Kur Yöntemi

3.2.1.2.1.1. Cari-Cari Olmayan Hesaplar Yöntemi

Bu metod 1930'lardan Ekim 1975'te FASB (Finansal Muhasebe Standartları Heyeti) 8 nolu bildirisinin yayınlanmasına kadar ABD'de yaygın olarak kullanılan bir yöntemdir (Soydan ve Gücenme, 1989, s.72). Bu yöntem bağılı şirketin cari aktif ve pasiflerin ana şirketin kullandığı para birimine finansal tabloların hazırlandığı tarihteki cari oran üzerinden çevrilmesine izin vermektedir. Cari olmayan aktif ve pasifler bu kalemlerin elde edildiği veya oluştuğu tarihteki kur ile çevrilmiştir (Matsuura, 1991, s.412). Diğer bir ifade ile kasa, alacaklar ve kısa süreli borçlar gibi kalemler cari oranla, uzun süreli borç ve özkaynaklar ise tarihi kur üzerinden çevrilecektir. Bu yöntemde gelir tablosu kalemleri ise ortalama kur üzerinden çevrilmiştir.

3.2.1.2.1.2. Parasal-Parasal Olmayan Hesaplar Yöntemi

Bu yöntemde parasal varlıklar ve borçlar (kasa, alacaklar, kısa ve uzun süreli borçlar gibi) cari oranla diğer tüm aktif ve pasif kalemleri tarihi oranla hesaplanmaktadır. Gelir tablosunun çevirisinde ise amortisman gibi parasal olmayan aktif ve pasiflerle doğrudan ilgili kalemler hariç, ortalama oran uygulanmaktadır (a.g.e.). Bu yöntemde cari-cari olmayan hesaplar yönteminde olduğu gibi bir sınıflandırmaya gidilerek çeviri yapılmaktadır. Bununla birlikte cari-cari olmayan hesaplar yönteminde cari oranla hesaplanan bazı kalemler bu yöntemde göre tarihi kur ile çevrilirken, tarihi kur ile çevrilen bazı kalemler de cari kur ile çevrilmiştir.

3.2.1.2.1.3. Temporal Metod (Zaman Faktörüne Dayalı Yöntem)

Uygulama açısından parasal-parasal olmayan hesaplar yöntemine benzeyen, hatta bazı kaynaklarda ikisi bir metod olarak belirtilen temporal metod diğer iki metoddan ayrı olarak zamana dayalı bir çeviri yöntemi olarak kabul edilmektedir. Bu metoda göre daha önceki yöntemlerde olduğu gibi bir sınıflandırmadan ziyade kalemlerin niteliğine göre bir ölçümleme söz konusudur.

Temporal metoda göre çeviri aşağıdaki şekilde uygulanmaktadır (Arpan ve Radenbaugh, 1985, s.138):

- Kasa, alacaklar ve borçlar cari oranla çevrilir.
- Tarihi maliyet yüklenen stoklar, duran varlıklar ve sermaye uygun tarihi oranla çevrilir.
- Gelir ve giderlerin çoğu yıl için ortalama oranla çevrilirken, satış maliyeti ve amortisman masrafları uygun tarihi oranla çevrilir.
- Çeviri kar ve zararlarının tamamı direk olarak gelir tablosunda yer alır.

Bu metodun önemli yanı evrensel uygulanabilirlik niteliğine sahip olmasıdır. Yerine koyma maliyetlerinin ve net gerçekleşebilir değerlerinin yansıtıldığı finansal tablolar temporal metod kurallarının uygulanmasıyla eşit olarak çevrilebilir. Bilanço gününde yeniden değerlendirilmiş varlıklar yeniden değerlendirme günündeki uygun oranla - ki bu durumda bu oran cari oran olarak belirlenir- çevrilecektir. Bu durum ABD Finansal Muhasebe Standartları Komitesinin (FASB) 1975'te yayınladığı FASB 8'e göre uygulanması belirlenen temporal metodun bir sonucudur (Watts, 1993, s.296).

3.2.1.2.1.4. Cari Yöntem

Bu yöntem adından da anlaşılacağı gibi hesapların cari oranla çevrildiği bir yöntemdir. Bu yöntemde kalemlerin niteliğine bakılmaksızın sadece ifadelerde değişiklik yapılmakta ve özvarlık kalemleri hariç diğer tüm kalemler cari oranla çevrilmektedir. Özvarlık kalemleri tarihi kur üzerinden çevrilmektedir. Kullanım kolaylığı açısından çok yaygın kullanım alanı bulan bu yöntemde çeviri düzenlemesi direk olarak öz sermaye kalemini etkilemektedir (Daniels ve Radenbaugh, 1986, ss. 667-669).

Cari kur yöntemi, Aralık 1982'den sonra tüm finansal raporlar için uygulanmak üzere Aralık 1981'de FASB tarafından resmi bir çeviri metod olarak kabul edilmiştir. FASB'nin 52 nolu bildirinde adlandırılan bu muhasebe kuralı 1975'te kabul edilen FASB'nin 8 nolu bildirinin yeniden düzenlenmişidir (Matsuura, 1991, s.411). Diğer bir ifade ile FASB 8 nolu bildiride uygulanması bildirilen Temporal Metod'a karşı

1981'de bu bildirinın yeniden düzenlenmesi ile FASB 52 nolu bildiriye göre cari kur da kabul edilmiştir.

3.2.1.2.2. Uygun eviri Yönteminin Seçimi

Döviz evirisinin temelini teşkil eden durumlar birbirinden çok farklı olabilmektedir. Ana şirket muhasebe kayıtlarıyla bağlı şirket kayıtlarını birleştirebilmek (konsolidasyon) için döviz çevirisine gidilebileceği gibi, başta yabancı yatırımcılar olmak üzere finansal tabloların sunulacağı yabancı gruplara anlayış kolaylığı sağlayabilmek için de döviz çevirisine gidilebilir. Bunun sonucunda çevrilmiş finansal tablolardan çıkan sonuçlar bu amaçlar doğrultusunda farklı anlamlar içerebilecektir. Ancak, durağan bir para cinsinden durağan olamayan bir para cinsine eviri veya bunun tam tersi bir durum söz konusu olduğunda, eviri hesabı aynı sonuçları vermeyecektir. Bu nedenledir ki, uygun eviri yönteminin seçimi çok uluslu şirketler için büyük önem taşımaktadır.

Bununla birlikte, uygun eviri yöntemini seçerken göz önünde bulundurulması gereken ve problemler yaratabilecek durumları üç şekilde inceleyebiliriz (Choi ve Mueller, 1984, s.133):

- Birden fazla eviri yöntemi kullanmak mümkün olabilir mi?
- Eğer bu mümkünse, kabul edilebilir yöntemler ne olmalı ve bunlar ne durumda uygulanmalıdır?
- Tamamının evrilemeyeceği durumlar var mı?

Gz önünde bulundurulması gereken bu durumlardan kabul edilebilir yöntemi bulmak ve hangi yöntem ne durumlarda uygulanabileceğini belirlemek en önemli soruyu ortaya çıkarmaktadır. Özellikle eviri farklarının bilanço ve gelir tablosu üzerine etkilerini tam olarak belirleyebilmek büyük önem taşımaktadır. Bunu sağlıyabilmek için öncelikle hangi metoda göre hangi kurun kullanıldığını belirtmek gerekmektedir (Tablo 3.1).

Tablo 3.1. Çeviri Yöntemlerine Göre Kullanılacak Döviz Kurları *

Bilanço Kalemleri	cari-cari olamayan yöntem	parasal-para sal olmayan yöntem	temporal yöntem	cari yöntem
Kasa	C	C	C	C
Alacaklar	C	C	C	C
Stoklar				
-maliyet değeri	C	H	H	C
-piyasa değeri	C	H	C	C
Peşin Ödenmiş Giderler	C	H	H	C
Yatırımlar				
-maliyet değeri	H	H	H	C
-piyasa değeri	H	H	C	C
Duran Varlıklar	H	H	H	H
Diğer Varlıklar	H	H	H	C
Gelir Tablosu Kalemleri				
Satılan Malın Maliyeti	C	H	H	C / O
Amortisman Giderleri	H	H	H	C / O

C-cari kur

H-tarihi kur

O-ortalama kur

Yapılan bir araştırmaya göre 53 ülkenin %12'si Cari-Cari Olmayan, %18'i Parasal-Parasal Olmayan, %26'sı Temporal, %44'ü ise Cari Yöntemi kullanmaktadır(Choi ve Mueller, 1984, ss. 161-162). Tablo 3.2'den anlaşılacağı üzere YP cinsinde hazırlanan bağlı şirket raporları ana şirket için yerel paraya göre değer kazanan \$ cinsine çevrilmektedir. Burada belirtilen metodlara göre çeviri kar/zararı "çeviri düzeltmesi" olarak ifade edilmiştir.

Bir tarih ile diğeri arasında kurlarda ortaya çıkan değişmeler ve dalgalanmaların bir sonucu olarak dönüştürme işlemi yapıldığında ortaya "dönüştürme düzeltmeleri (translation adjustment)" çıkar. Bu düzeltmeler net gelirin belirlenmesinde dikkate alınmakla birlikte bilançonun özkaynaklar bölümünde ayrı bir kalem olarak raporlanır (Karacan, 1985, s.33). Bu durumda esas sermaye tarihi

* Kirsch ve Dermer, 1995, s.6'dan alınmıştır.

TABLO 3.2. Çevirinin Bilançoya Etkisi

	Yerel Para Birimi (YP)	Tarihi Kur ile	Cari-Cari Olm.hes. Yöntemi	Parasal-parasal Olm.hes. Yöntemi	Temporal Yöntem	Cari Yöntem
Kasa	100 YP	300 \$	200	200	200	200
Alacaklar	150	450	300	300	300	300
Stoklar	200	600	400	600	400	400
Duran Varlıklar	450	1.350	1.350	1.350	1.350	900
Toplam	900	2.700	2.250	2.450	2.250	1.800
Kısa Süreli Borç.	300 YP	900 \$	600	600	600	600
Uzun Süreli Borç.	200	600	600	400	400	400
Özsermaye	400	1.200	1.200	1.200	1.200	1.200
Çeviri Düzeltmesi			(150)	250	50	(400)
Toplam	900	2.700	2.250	2.450	2.250	1.800

C- cari oran 1YP= \$ 2

T- tarihi kur 1YP= \$ 3

kur ile ifade edildiğinde 1.200 dolar olması gerekmektedir. Tablo incelendiğinde cari-cari olmayan yöntem ile çevrildiğinde çeviri zararı söz konusu iken parasal-parasal olmayan yöntem ile temporal yöntemde çeviri karı görünmektedir. Bunun aksi bir durum söz konusu ise, diğer bir ifade ile yerel para dolara göre değer kazandığında durum Tablo 3.3. ye göre olacaktır.

TABLO 3.3. Çevirinin Bilançoya Etkisi

	Yerel Para Birimi (YP)	Tarihi Kur ile	Cari-Cari Olm.hes. Yöntemi	Parasal-Parasal Olm.hes. Yöntemi	Temporal Yöntem	Cari Yöntem
Kasa	100 YP	200 \$	300	300	300	300
Alacaklar	150	300	450	450	450	450
Stoklar	200	400	600	400	600	600
Duran Varlıklar	450	800	900	900	900	1.350
Toplam	900	1.800	2.250	2.050	2.250	2.700
Kısa Süreli Borç.	300 YP	600 \$	900	900	900	900
Uzun Süreli Borç.	200	400	400	600	600	600
Özsermaye	400	800	800	800	800	800
Çeviri Düzeltmesi			150	(250)	(50)	400
Toplam	900	1.800	2.250	2.050	2.250	2.700

C- cari oran 1YP=3 \$

T- tarihi kur 1YP=2 \$

Tablo 3.2 ve Tablo 3.3'de gösterildiği gibi her iki durumda da farklı sonuçlar ortaya çıkarken uygun çeviri metodu da farklılaşmaktadır. Tablo 3.2'deki durumda cari-cari olmayan yöntem ile cari yöntemde çeviri karı görünmektedir.

ABD'de FASB'in 52 nolu bildirisinde ve daha sonra ortaya çıkan IAS(Uluslararası Muhasebe Standartları) 21 ve SSAP (Standart Muhasebe Uygulamaları Standartları) 20'nin uygulanmasının sonucunda finansal raporlama yöntemlerinden temporal ve cari yöntem lehine dar bir seçme hakkı bırakılmış ve çeviriler bu doğrultuda gerçekleştirilmeye başlanmıştır (Arpan ve Radenbaugh, 1985, s.127).

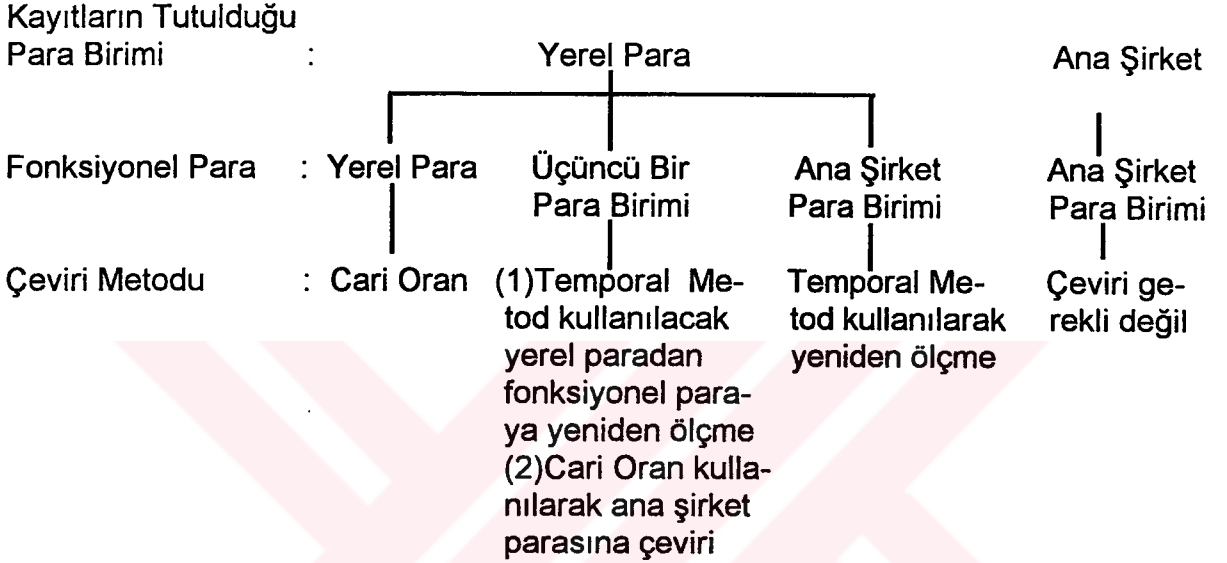
Bunların yanısıra bağlı şirket mali tablolarının fonksiyonel paraya göre mi yerel paraya göre mi çevrileceği de dikkat edilmesi gereken bir durumdur. Çünkü, FASB 52 nolu bildirisine göre yerel para bulunulan ülkenin parası, fonksiyonel para varlıkların alındığı ve harcanan para, raporlama parası ise işletmenin hazırladığı finansal tablolarda kullanılan para birimidir (Ameiss ve Anderson, 1990, s.547).Bu durumda, bağlı şirket tablolarının çevrilmesinde ve yeniden ölçülmesinde şu kıstaslar dikkate alınır(Stone, 1994, s.26).

Raporlanan Para	Yerel Para	Fonksiyonel Para	Yeniden Ölçüleme	Döviz Çevirisi
US \$	Y	Y	Yapılmaz	Y den US \$'a
US \$	Y	US \$	Y'den US \$'a	Yapılmaz
US \$	Y	Singapur\$	Y'den Sing.\$'a	Sing.\$'dan US \$'a

Anlaşılan odur ki, eğer yerel para ile fonksiyonel para aynı cins olduğundan düzenleme gerekli değilken, çeviri bağlı şirket parasından ana şirket parasına olacaktır. Eğer fonksiyonel para ile ana şirket parası aynı ise, yeniden ölçüleme bağlı şirketin yerel parasından ana şirkete göre yapılırken çeviri yapılmamaktadır. Ancak fonksiyonel para ana şirket ve bağlı şirketin bulunduğu yerin parasından farklı bir para cinsini ifade ediyorsa, bağlı şirketin bulunduğu yer için düzenleme yapılırken, ana şirket içinde çeviri yapılacaktır.

Yüksek enflasyon ekonomisinin olduğu durumlarda yerel para, işleyiş açısından fonksiyonel para olabilir. Ancak, ana şirket parası çeviri bakımından fonksiyonel para olarak göz önünde tutulur. Şekil 3.1.'de yerel para ve fonksiyonel para için farklı durumlarda nasıl bir çeviri yönteminin uygulanabileceği belirtilmiştir.

Şekil 3.1. Yabancı Bağlı Şirket Finansal Tablolarının Ana Şirket Parasına Çevirisi *



Bunların yanı sıra, çeviri kar/zararının nasıl kayda geçirileceği ayrı bir sorunu teşkil etmektedir. Söz konusu kar/zarar üç şekilde işlem görebilir.

- Gelir tablosunda hiç yer vermeksizin bilançoda bir karşılık hesabında göstermek,
- Gelir tablosunda arizi bir kalem olarak kaydetmek,
- Faaliyet gelirlerinin bir unsuru olarak gelir tablosunda rapor etmek.

Bu konuda geleneksel yaklaşım, çeviri zararları meydana gelir gelmez aynı dönemin kar/zarar hesabına dahil edilmesi biçiminde olmuştur. Karlarda ise, çeviri gelirlerinin gerçekleşme derecesine göre kayda geçirilmesi yolu izlenir (Soydan ve Gücenme, 1989, s.73).

* Arpan ve Radenbaugh, 1985, s.136'dan alınmıştır.

3.2.2. Transfer Fiyatlamasında Karşılaşılan Sorunlar

Finansal tabloları etkileyen diğerk bir unsur transfer fiyatlamasıdır. Çok uluslu şirketler, bağılı şirketlerin kendi aralarında ve ana şirketle arasında yapılan alışverişlerde ülkenin koşulları göz önünde bulundurularak fiyat belirlemesine gitmektedir. Bu transfer fiyatlaması olarak adlandırılmaktadır. Bu fiyatlama ise şu nedenlerden dolayı yapılmaktadır (Nobes ve Parker, 1988, s. 165).

- Bulunulan ülkelerde düşük vergi ile karı yükseltmek ve yüksek vergiyle karı düşürmek için
- Gümrük vergilerinin etkilerini düşürmek için
- Transfer fiyatlaması yabancı para dalgalanmalarından kaybı düşürmek veya belirli bağılı şirketlere kaybı geçirmek için.

Hükümetlerin davranışlarındaki farklılıklar da transfer fiyatlama sistemlerini ve dolayısı ile bunun muhasebeye aktarılmasını etkileyecektir. Zira, aşırı milliyetçilik etkileri çok uluslu şirketleri tehlikeli bir duruma getirmektedir. Bir çok hükümet doğru veya yanlış daha az sorunlu, daha az şüpheli, daha fazla haklı ve maliyet temeline dayalı transfer fiyatlamasından ziyade daha çok pazar temeline dayalı transfer fiyatlaması ister (a.g.e. s.171).

Kararı verecek yüksek işletme düzeyindeki personel olmasına rağmen, hangi fiyatlandırma çeşidi olursa olsun, transfer fiyatlandırılmanın belirlenebilmesi için uygun verileri hazırlayanlar muhasebecilerdir. Çok uluslu şirketler bu konuda hükümetlerle karşı karşıya kaldığında, transfer fiyatlamasında kullanılan metodları açıklayacak ve gerekliliğini savunacak kişiler yine muhasebecilerdir. Bu kişiler aynı zamanda, çok uluslu şirketlerin karlılığını göstererek performans raporlarının hazırlanmasını da sağlarlar. Vergi ve Finansal raporlarda konsolidasyona gidildiğinde muhasebeciler, işletmeler arasındaki transferlerden ortaya çıkan karları elemek durumunda da kalacaklardır (Nobes ve Parker, 1988, s.175).

İşletmeler arasındaki karlar (1) konsolide tabloları içeren işletmeler arasında, (2) muhasebenin özsermaye teorisi altında hesap verilen bazı işletme ve yatırım

işletmesi arasındaki, (3) ve özsermaye teorisi altında hesap veren yatırım şirketleri arasındaki, stok, gayri menkul ve diğer varlıklarla ilgili transferlerden ortaya çıkar. karşılıklı ilişki içerisinde bulunan işletmeler arasındaki karları elemek için diğer birimin karını eksik gösterirken bir birimin karını abartmadaki başarısızlık işletmenin finansal sonuçlarını bozmaktadır. Sonuç olarak "raporlanmış kararlar"daki farklılıklar ile ilgili bir örnek olarak; Japon Toshiba işletmesi bir keresinde birleştirilmemiş net gelirini 30 Milyon dolar gösterdiği ve bundan işletmeler arasındaki şebekeleşmiş işlemlerle konsolidasyonda 13 Milyon dolar net kaybı olması verilebilir (Nobes ve Parker, 1988, s.175).

Özellikle gittikçe yükselen oranlarda vergilerin uygulandığı alanlarda oluşan transfer fiyatlaması ile ana şirket, bağlı şirkete sunduğu mal ve hizmetlere yüklenen fiyatları kolaylıkla değiştirebileceğinden bağlı şirketlerin performans değerlendirilmesinin tam ve doğru bir şekilde yerine getirilmesi güç olacaktır (Holzer ve Schoenfeld, 1986, s.180). Diğer bir ifade ile, ana şirket ile bağlı şirket arasında transfer fiyatlamasının uygulanması, bu verilere dayanan bağlı şirket finansal tabloları o ülke için gerçeği yansıtmıyacaktır.

Transfer fiyatlamasında karşılaşılan problemlerden biri de amaçlar arasındaki çatışmalardır(Daniels ve Radenbaugh, 1986, s.709). Örneğin ana şirket bağlı şirkete yüksek transfer fiyatlaması uygulayarak satış yaparsa ana şirket kasası şişirilmiş olacak ve gelir ana şirkete aktarıldığından ana şirket karı gerçekten çok görünecektir. Ancak, ana şirketin bulunduğu ülkede bağlı şirkete nazaran daha fazla vergi oranı uygulanıyorsa bu yararlı olmayacaktır (a.g.e.).

Bunların yanısıra, transfer fiyatlamasında karşılaşılan sorunlardan biri de konsolide finansal tabloların hazırlanmasında meydana gelir. Piyasa değeri üzerinden yapılan satışlarda işletme gruplarında oluşan kar, ancak bu grup dışı işletmelere veya kişilere son satışın yapılması ile gerçekleşmiş olur. Zira, işletme grubu içerisinde yapılan alışverişler konsolide bilançoda gösterilemeyecektir (Pekiner, 1988, s.224).

Diğer bir ifade ile ana şirket ve bağlı şirketler arasında oluşturulacak, piyasa değerinden veya piyasa değerinin üzerinden gerçekleşecek alım satımlarda bu değerler her birinin gelir tablosunda yer alacaktır. Bu değerler, çok uluslu şirketi oluşturan şirketler grubunun dışında bir kişi veya işletmeye satılmaması durumunda gerçekte elde edilen bir kar söz konusu olamayacaktır. Bununla birlikte bir sonraki konuda anlatılacağı gibi konsolide finansal tabloların hazırlanmasında ana ve bağlı şirketler arasında oluşturulan alım ve satımlar elenecek ve konsolide tablolarda gösterilmeyecektir. Bu nedenle, gerçekleşmiş gibi görünen bu satışlardan elde edilen karın da düzeltilmesi gerekecektir.

3.2.3. Konsolide Finansal Tabloların Hazırlanmasında Karşılaşılan Sorunlar

Birleşmiş (konsolide) finansal tablolar ana şirket ve bağlı şirketin faaliyet sonuçları ile finansal durumlarını raporlayan ve özel bir muhasebe olgusunu kapsayan tablolardır. Bu tablolar konsolide bilançolar, gelir tabloları, özvarlık tabloları ve nakit akım tablolarıdır (Larsen, 1994, s.207).

3.2.3.1.Konsolide Finansal Tabloların Hazırlanma Koşulları

Bağlı şirketi kontrolü altında tutan ana şirket, ilgili kişilere özellikle mevcut pay sahipleri, ilerde pay sahibi olabilecek kişiler, kredi verenler veya hükümet gibi ilgili çıkar gruplarına rapor verirken ve finansal tablolarını hazırlarken, farklı muhasebe sistemine sahip bağlı şirketleri ile ilgili bilgileri de sunmaları gerekmektedir. Çünkü bu gruplar çok uluslu şirketin tamamı hakkında bilgi sahibi olmak isteyeceklerdir. Ancak çok uluslu şirket grubu ile ilgili çıkar gruplarına bu tabloları ayrı ayrı sunmak pek bir anlam ifade etmeyeceğinden bu tablolar ana şirkete göre çevrilerek ana şirket raporları ile birleştirilmektedir.

Bir şirketin bağlı şirket olarak yeni bir şirket düzenlemesi, faaliyetine devam etmekte olan bir şirkete ait hisse senetlerinin alınması veya çıkarların birleştirilmesi de denilen bir şirketin başka bir şirket ile hisse senetlerini birleştirmesi olmak üzere

üç şekilde ana-bağlı şirket ilişkisi kurulabilir (Larsen, 1994, s.151). Ana-bağlı şirket ilişkisinin kurulduğu ve bağlı şirketin %50 den fazla katılma intifa senedine sahip olunması halinde ana şirket bağlı şirketi kontrol yetkisine sahip olacaktır. Ancak kontrol yetkisi ana şirketin elinde bulunsa dahi bağlı şirket ana şirketten ayrı bir varlık gösterecek ve kendi muhasebe kayıtlarını farklı yasal temellere dayandırarak tutacaktır. Bu nedenle farklı ortamlarda hazırlanan bağlı şirket finansal tabloları ana şirket koşullarına göre çevrilerek ana şirket varlıklarıyla birleştirilir. Ana ve bağlı şirketin toplam faaliyet sonuçlarını ve finansal durumlarını gösteren bu birleştirilmiş finansal tablolar konsolide finansal tablolardır (Beams, 1992, ss. 72-74).

Avrupa Birliğinin oluşturduğu 7. Yönerge I.Bölüm I. Maddesine göre oy çokluğuna sahip ana şirket diğer hissedarlarla yapılan anlaşmaya dayanarak oy hakkı çoğunluğunu ve üst kademe yöneticileri ile yönetim ve denetim kurulu üyelerini görevlendirme ve yönetme yetkisini yalnız kendi elinde bulundurmalıdır. IAS (Uluslararası Muhasebe Standartları)'nında katıldığı bu koşulların sağlanması halinde anaşirket ve bağlı şirket finansal tablolarına konsolidasyon işlemleri uygulanmalıdır. 1 Ocak 1997 tarihinde yürürlüğe girecek Türk Muhasebe Standartları'ndan 3 nolu standart olan "Konsolide Tablolar Standardı" da bu doğrultuda hazırlanmıştır.

Ayrıca 1987'de kabul edilen FASB 94 nolu standarda göre de kontrol yetkisi ana şirkette olmayan şirketler hariç diğer tüm bağlı şirketler konsolidasyona tabi tutulacaklardır. Kontrol yetkisi elinde bulunmayan bağlı şirketlere yatırımlar ise maliyet değeri yöntemine göre kaydedileceklerdir (Larsen, 1994, s.209).

3.2.3.2. Finansal Tabloların Konsolidasyonunda Kullanılan Yöntemler

Bağlı şirkete yatırımların muhasebeleştirilmesinde kullanılan iki temel yöntem vardır: Öz Varlık Yöntemi (Equity Method)-ki bu yöntem Net Yatırım Yöntemi de denilmektedir- ve Maliyet Yöntemi (Cost Method) (Durmuş, 1984, ss.52-53).

Net yatırım değeri yönteminde ana şirket bağlı şirketçe belirlenen net kar veya zararın kendi payına düşen kısmını tanır ve bu kar veya zarar, yatırım günündeki

bağlı şirket varlıklarının taşınan değeri ile cari değeri arasındaki farkın amortize edilmesine yol açar. Maliyet yönteminde ise, ana şirket bildirilen bağlı şirket faaliyetleri sonucunda elde edilen ve kar paylarını kapsayan hesaplarını esas alır. Bu yöntemde ana şirket, bağlı şirkete yapılan yatırımdan sonra oluşan kar paylarını gelir olarak kabul edecektir (Larsen, 1994, ss.255-256).

Böylece net yatırım değeri yönteminde bağlı şirkette oluşan kar veya zarar direk yatırım hesabını etkileyecek ve düzeltme kaydı olarak yer alacaktır. Maliyet yönteminde ise, bağlı şirkete yapılan yatırımların toplam değeri ana şirket finansal tablolarında edinim maliyetleri ile gösterilecek ve bağlı şirkette oluşan kar veya zararlar yatırım hesabını etkilemeden kar payı olarak belirlenecektir. Bu da göstermektedir ki, her iki yöntemin kullanılması sonucu etkilemeyecektir. Bu yöntemlerden birinin kullanılması ile bağlı şirket faaliyetleri ana şirketin finansal tablolarına yansıtılmış olacaktır.

3.2.3.3.Konsolide Finansal Tabloların Hazırlanmasında Konsolidasyon İşlemleri

Ana-bağlı şirket ilişkisi kurulduktan sonra bağlı şirket finansal tabloları ana şirket finansal tablolarına eklenilerek konsolide finansal tablolar oluşturulacaktır. Ancak bu tablolar hazırlanırken ana şirket ile bağlı şirket arasındaki karşılıklı işlemlerin elenmesi gerekmektedir (Beams, 1992, s.72).Bu tabloların hazırlanmasında temel nokta hesaplar arasında toplama işlemi yapılarak her iki finansal tabloyu tek bir finansal tablo şeklinde sunmaktır. Ancak ana ve bağlı şirket arasında yapılan alım-satım işlemleri, karşılıklı borç-alacak işlemleri gibi işlemler sonuçta aynı şirket grubuna ait olduğundan ve konsolide finansal tabloların hazırlanma amacı bu şirket grubunun faaliyetlerini bir tabloda gösterebilmek olduğundan, bu işlemler karşılıklı olarak elenecektir.

Avrupa Birliği 7.yönerge 26.maddeye göre, IAS 22 ve 27 nolu standartlarında da belirtildiği gibi benzer olan varlık, borç, hasıla ve gider kalemlerinin toplanmasının yanında ortaklıklar arasındaki karşılıklı ilişkilerden dolayı oluşan ve konsolide

tabloların hazırlanmasında elenmesi gereken işlemler şu şekilde ifade edilebilir.

- Ortaklıklar arasındaki işlemler karşılıklı olarak elenir.
- Ana şirketin bağlı şirkete yatırımı bağlı şirket defter değeri ile mahsup edilir. Ancak bunların arasında bir fark varsa bu fark bileşik bilançoda uygun bir şekilde açıklanmalıdır (ister maliyet ister öz varlık yöntemi olsun sonuç değişmeyecektir).
- Konsolide edilmiş bağlı şirketin net aktiflerindeki azınlık payları konsolide bilançoda pasifte ve ana şirket sermayesinde ayrı olarak belirtilmelidir.

Tablo 3.4. te P ana şirketi ile S bağlı şirketi arasındaki konsolide finansal tabloların hazırlanmasında yapılan konsolidasyon işlemleri bir örnekle açıklanmaya çalışılmıştır. Bu örnekte, P ve S işletmelerinde hazırlanan bilanço verileri ile işletmeler arasındaki işlemlerin elenmesi ile ilgili çalışma tablosu sunulmuş ve hazırlanacak konsolide finansal tablo sonuçları gösterilmiştir. Konsolide gelir

TABLO 3.4. P ve S İşletmesinin 1 Şubat 19x4 Tarihli Konsolide Bilanço'sunun Hazırlanması ()

	P Company	S Company	Elemeler		Konsolide Bilanço
			Debit	Credit	
Kasa	70.000	15.000			85.000
Alacaklar	90.000	35.000		a) 20.000	105.000
İştirakler-S İşletmesi	55.000			b) 55.000	
Diğer Varlıklar	210.000	55.000			265.000
Toplam varlıklar	425.000	105.000		75.000	455.000
Kısa Süreli borç.	70.000	20.000	a)20.000		70.000
Uzun Süreli Borç	140.000	30.000			170.000
Sermaye-P İşlet.	130.000				130.000
Bağlı Ort.Kar-P İşl.	85.000				85.000
Sermaye- S İşlet.		50.000	b)50.000		
Bağlı Ort.Kar-S İşl.		5.000	b) 5.000		
toplam borç ve Öz Kaynaklar	425.000	105.000	75.000		455.000

- a-İşletmeler arası borçların elenmesi
- b-İşletmeler arası yatırımların elenmesi

* DUPREE, Dempsey ve Matthew Marder, (1984), Principles of Accounting, Addison-Wesley Publishing Company, Canada, s.740.

tablosunun hazırlanmasında ise, işletmeler arası alış verişler elenerek, şirket grubundaki net gelir elde edilmeye çalışılmaktadır. Bu elemeler sonucunda, S işletmesinde elde edilen kar, P işletmesi kayıtlarında öz varlık veya maliyet yönteminden biri kullanılarak gösterilecektir. Konsolidasyon İşlemleri ile konsolide gelir tablosuna ulaşılabacaktır.

3.2.3.4. Konsolide Finansal Tabloların Hazırlanmasında Karşılaşılan Sorunlar

Farklı ülkelerde farklı koşullarda hazırlanan bağlı şirket finansal tablolarının ana şirket finansal tabloları ile birleştirilerek doğru bilgi verici nitelikte hazırlanmasında bazı sorunlarla karşılaşılabilir. Bu sorunların şiddetini arttıran ise eğitim yetersizliği ile birlikte ülkeler arası farklı dil ve muhasebe uygulamalarının mevcudiyeti ve bu farklı sistemleri anlayarak konsolidasyon işlemlerine rahatlık sağlayacak yeterli düzeyde muhasebe elemanının olmayışıdır. Zira, konsolidasyonun başarılı olabilmesi için bu elemanın her iki muhasebe sistemini çok iyi bilmesi gerekmektedir.

Bununla birlikte iki şirket arasındaki uyumlaştırılması imkansız farklılıklar birleştirmede büyük sorunlarla karşılaşılmasına veya bu tablolarla daha doğru ve daha iyi bilgi verme amacının ortadan kalkmasına yol açabilecektir. Bu farklılıkların olması halinde konsolide finansal tablolar amacına ulaşamayacağından bağlı şirket tabloları ya ana şirkete göre tekrar düzenlenecek ya da birleştirme işlemi yapılamayacaktır.

3.2.3.4.1. Çeviri Sorunları

Ana şirkete göre farklı para birimi kullanan bağlı şirketin finansal tablolarının ana şirket para birimine çevrilmesi gerekmektedir. Döviz çevirisi konusunda da değinildiği gibi çeviri işlemlerinde en önemli sorun ülkeler rası para birimlerinin çevirisinden dolayı oluşan kur riskine katlanmaktır. Bağlı şirket para biriminden ana

şirket para birimine çeviride hangi çeviri yönteminin kullanılacağı ve hangi kurun esas alınacağı sorunların temelini oluşturmaktadır.

Bazı ülkelerde konsolidasyon nedeni ile çevrilen finansal tablolarda iki çeviri yöntemi dikkate alınır: Cari Yöntem ve Temporal Yöntem (Black, 1993, s.183). Bununla birlikte döviz çevirisi yöntemlerinde kullanılan cari oranlar bilanço tarihinde geçerli olan kur üzerinden çevrilmektedir. Eğer döviz kurlarında büyük değişiklikler gözlenmekte ve bilançonun hazırlanması ile konsolidasyonun yapılacağı tarihler birbirinden farklı ise konsolide finansal tablolar belirttikleri tarihteki durumu yansıtmayacaklardır. Bu durumda bağlı şirket bilançosunun konsolide finansal tabloların hazırlandığı tarihte geçerli olan kur ile çevrilecek veya birleştirme işlemi çevirinin yapıldığı tarihte yerine getirilecektir.

3.2.3.4.2. Dil ve Kavram Farklılığından Oluşan Sorunlar

Bununla birlikte ülkeler arası dil farklılıkları da konsolidasyonu etkileyebilecek unsurlardandır. Zira birleştirme işlemi ana şirket ve bağlı şirket finansal tablolarındaki aynı veya benzer kalemlerin toplanması ile gerçekleştirilmektedir. Eğer hesapların isimleri tam ve doğru olarak veya ana şirkette ifade edildikleri anlamlara göre çevrilemez ise konsolidasyon anlamsızlaşacaktır.

Muhasebedeki tanımsal farklılıklar nedeni ile kolaylıkla çevrilebilen anlamlar karıştırılabilir. Örneğin, İngilizce olan "stock" kelimesi ABD okuyucuları tarafından işletmenin sahip olduğu kendi hisse senetleri olarak yorumlanırken, İngiltere'de aynı kelime satılmayıp işletmede kalan mallar olarak kabul edilmektedir (Choi ve Mueller, 1984, s.301).

3.2.3.4.3. Değerleme Yöntemlerinin Farklılığından Oluşan Sorunlar

İki kuruluşun birleştirilmesi yapılacak finansal tabloların aynı değerlendirme yöntemi ile değerlendirilmiş olması gerekir. Değerleme yöntemleri farklı olan iki finansal

tablonun birleştirilmesi halinde farklı değerlerde iki tutarın biraraya getirilmesi durumu ortaya çıkacaktır (Çakıcı, 1991, s.120). Örneğin; LİFO(son giren ilk çıkar) stok değerlendirme yöntemini kullanan ana şirket, FİFO(ilk giren ilk çıkar) stok değerlendirme yöntemine göre değerlendirme yapan bağlı şirket kayıtları ile stok hesaplarını birleştirmeye tabi tuttuğunda ortaya çıkan sonuç, farklı değerlerle ifade edilen kalemlerin biraraya gelmesi olacağından konsolide finansal tabloların stok kalemleri ile ilgili bilgilerin gerçekliliğini ortadan kaldıracaktır. Çünkü, LİFO yönteminde, bilançoda görünen stoklar en önce alınan malın maliyeti üzerinden yer alırken, FİFO yönteminde son girenin maliyeti ile yer alacaktır. Bu iki kalemin birleştirilmesi ile ortaya çıkan sonuç anlamsız olacaktır.

Bununla birlikte, Türkiye’de olduğu gibi sabit varlıkların yeniden değerlendirilmesini kabul eden bir muhasebe sisteminde yer alan ana şirket, bu değerlendirme yöntemini kabul etmeyen bir muhasebe sisteminde yer alan bağlı şirketin kayıtları ile kendi kayıtlarını konsolide işlemine tabi tutması halinde konsolide finansal tabloların sonucu aynı şekilde anlamsız olacaktır.

Bu nedendir ki, finansal tabloların konsolidasyona tabi tutulması halinde aynı değerlendirme yöntemlerinin kullanılması gerekmektedir. Bu koşul ise daha çok bilanço kalemlerinin birleştirilmesinde söz konusudur. Gelir tablolarının birleştirilmesinde ise, değerlendirme farklılığının önemi dönem başı ve dönem sonu yarı mamül ve mamül stoklarında kendini göstermektedir (Gücendi, 1990, s.19).

3.2.3.4.4. Hesap Dönemlerinin Farklılığından Oluşan Sorunlar

Finansal tabloların hesap döneminin son günü olan kapanış günlerinin birbirlerinden farklı olması halinde, bu tabloların konsolidasyona tabi tutulması değişik dönemlere ait hesapların birleştirilmesine yol açacaktır ki, bu da konsolide finansal tabloları bilgi verici nitelikten uzaklaştıracaktır.

Finansal tabloların kapanış günü, hesap döneminin son günüdür. Sözü edilen gün normal olarak 31 Aralık’tır. Bununla beraber kimi kuruluşlar için özel hesap günü

söz konusu olabilir. Bu durumda birleştirilecek mali tabloların iki ayrı kapanış günü ortaya çıkar ve birleştirme yapılamaz. Sermaye grubunun durumunu saptama ve değerlendirme amacına yönelik finansal tabloların birleştirilmesinde ana işletmenin finansal tablolarının kapanış gününe uygun olarak ana kuruluş için finansal tablo düzenlemesi gerekebilecektir (Çakıcı, 1991, s.121).

Bununla birlikte, Transfer Fiyatlaması konusunda da anlatıldığı gibi konsolidasyon işlemleri sırasında ana ve bağlı şirket arasında gerçekleşmemiş karlar düzeltme kaydı ile eleneceğinden bu tarihler arasındaki farklılıklar bu karların ortaya çıkarılmasını tamamen güçleştirecektir.

3.2.3.4.5.Uygulanan Muhasebe Sistemlerinin Farklılığından

Oluşan Sorunlar

Farklı muhasebe düzenleri içerisinde kayıt yapan ana şirket ve bağlı şirket arasında muhasebe hesap planlarının biçimleri ile bu tabloların unsur ve içeriklerinin aynı olmaması konsolidasyon çalışmalarının sağlıklı yürütülmesini ve tutarlı sonuçlara ulaşılmasını güçleştirecektir. Örneğin; Amerika'da varlıklar sola, kaynak kalemleri sağa yazılırken İngiliz Milletler Topluluğu'na bağlı (Güney Afrika gibi) ülkeler tam tersi bir şekil uygulamaktadır (Choi ve Mueller, 1984, s.304).

Bu konuda Avrupa Birliği'nin hazırladığı 4. Yönerge etkin bir yaklaşım olarak görünse de, bu yönerge sadece üye ülkeleri bağlamakta ve dördüncü bölümümüzde de değinileceği gibi çok fazla seçenek sunulması tam bir uyumun oluşturulmasını güçleştirici nitelikte olmaktadır.

3.2.3.4.6.Faaliyetlerinin Farklılığından Oluşan Sorunlar

Ana şirket ile bağlı şirketin faaliyet konularının birbirinden çok farklı olduğu durumlarda, konsolidasyon işlemleri oldukça güç olacaktır. Örneğin; hizmet ve üretim işletmelerinde olan iki işletmenin tablolarının anlamlı bir şekilde

birleştirilmesi anlamsız ve zor olacağından bu tabloların ayrı ayrı sunulması daha iyi sonuç verebilecektir.

3.2.3.4.7. Finansal Analizlerde Kullanılan Standart Ölçülerin Farklılığından Oluşan Sorunlar

Bir ülkenin ekonomik koşulları içinde, o ülkedeki bağlı şirketin finansal raporlarının analizinde ortaya çıkan sonuçlar, şirketin finansal durumunun iyi olduğu şeklinde yorumlanırken, aynı sonuçlar ana şirket için uygun sayılamayabilir. Elbetteki bu durum üçüncü kişiler için hazırlanan konsolide finansal tabloların analizini de etkileyebilecek ve yanlış yorumlanmasına yol açabilecektir.

Batı ülkelerinde "Borç/Aktif Toplamı" oranının %50'nin üzerine yükselmesi genellikle bir tehlike işareti olarak yorumlanmaktadır. Ancak ülkemiz gibi gelişmekte olan ekonomilerde, özsermaye sağlanmasındaki kurumsal güçlükler nedeniyle anılan oranın %50'nin üzerinde olmasını normal karşılamak gerekir (Akgüç, 1989, s.37). Bu durumda, konsolide finansal tablolar için anılan oran her iki durumdan farklı bir sonuç ortaya çıkaracaktır. Bu ise, konsolide finansal tabloların analizini güçleştirecektir.

3.2.4. Enflasyon Yöntemlerinin Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar

Genellikle enflasyon için, genel fiyat düzeyindeki yükselme, para değerindeki düşme veya ulusal para düzeyindeki yükselmenin onun gerçek değerindeki yükselmeden daha büyük olması gibi tanımlamalar kullanılmaktadır (Scapens, 1981, s.1). Diğer bir ifade ile, enflasyon paranın satın alma gücündeki azalmadır.

Enflasyon ve muhasebe denilince ise akla gelen ilk konu tarihi maliyetlere dayalı muhasebe uygulamasının ve bu uygulamaya göre üretilen bilgilerin yetersizliğidir (Günege, 1992, s.47). Zira, işletmenin sahip olduğu varlıklar edinim tarihindeki maliyetleri ile muhasebeye yansıtılırlar. Ancak enflasyonun yüksek oranlarda yaşandığı ortamlarda, diğer bir ifade ile fiyatların sürekli artma gösterdiği

hallerde hesapların tarihi maliyetleri ile finansal tablolara aktarılması bu tabloların gerçek değerini yansıtmamasına yol açacaktır.

3.2.4.1. Enflasyonun Çok Uluslu Şirketlerin Finansal Tabloları Üzerindeki Etkileri

Özellikle net gelir ve parasal olmayan varlıklar gibi finansal tabloların bazı can alıcı kalemlerinde enflasyon durumlarında paranın satın alma gücünün düşmesi nedeni ile bu kalemlerin değeri farklı anlamlar içerecektir (Goldschmit, 1991, ss.1-6). Yukarıda değindiğimiz gibi, enflasyon ortamlarında muhasebe kalemlerinin tarihi maliyetleri ile raporlanması gerekli kişilere yeterli bilgi sunamayacak ve enflasyon, özellikle çok uluslu şirketler için önem taşıyan finansal tablo kalemlerini etkileyecektir. Finansal tabloların başlıcaları ise, bilanço ve gelir tablosudur.

Enflasyonun Bilanço Kalemleri Üzerindeki Etkileri: Bilançonun aktif tarafında yer alan kasa, alacaklar gibi parasal değerlerden oluşan varlıkların nominal değerlerinde bir değişiklik olmamakla birlikte bunların satın alma güçleri enflasyon ortamında düşecektir. Sabit varlıklar, stoklar gibi parasal olmayan varlıkların ise satın alma güçleri aynı kalacaktır. Örneğin; kasada bulunan 10.000 TL. İle dönem başında alabileceğiniz mal ve hizmet tutarı ile dönem sonunda alabileceğiniz mal ve hizmet tutarı aynı olmayacaktır. Bunun yanında 10.000 TL. Maliyet ile kaydedilen demirbaşın gösterilen değeri gerçek değerini yansıtmayacaktır. Zira varlığın değeri enflasyon yönünde artış gösterecektir.

İşletmenin pasifinde yer alan her çeşit borç, banka kredileri gibi parasal kalemler para ile ödenecek belli bir nominal değere sahip yükümlülüklerdir. Bu borçların nominal değerleri üzerinde ödenecek olması enflasyon ortamlarında işletmelerin borç yükünü azaltacaktır (Soydan ve Gücenme, 1989, s.76).

İşletmenin pasifinde yer alan öz sermaye gibi parasal olmayan kaynakların enflasyondan etkilenme dereceleri, bu kaynakların aktifte kullanılış derecelerine göre değişiklik gösterecektir. Sermaye, aktifte bulunan parasal değerlere yatırılmış

ise olumsuz, parasal olmayan değerlere yatırılmış ise olumlu etkilenecektir (a.g.e., s. 77). Eğer sermaye duran varlılara yatırılmış ise, duran varlıkların geręek değeri enflasyonla yükseleceğinden ve satın alma gücü artacağından sermaye değer kazanacaktır. Ancak, işletme sermayesi nominal değeri ile kayıtlı ise ve değer artışı, yedekler gibi hesaplarla desteklenmiyorsa, bu işletmenin sermaye tutarı boręlara göre az ve net ęalıřma sermayesi düşük olacağından kredibilite değeri de düşecektir.

Enflasyonun Gelir Tablosu zerindeki Etkileri: Fiyatların devamlı artması durumunda istikrarlı para varsayımı ile hareket etmek ilgilileri yanıltmakta, değerlerin yıpranmasına, stokların yeniden tedarik edilmesinde yetersizliğe neden olmaktadır. Kısaca, para biriminin değişmediği ilkesine göre ęıkarılan finansal tablolara göre alış badeli ve üretim maliyeti ile yeniden tedarik fiyatları arasındaki fark büyüklüğünde zahiri (fiktif) kar meydana gelmektedir (Günege, 1992, s.47).

Diğer bir ifade ile, stoktaki malların alış veya üretim geręekleřtięi tarihteki maliyetleri ile kaydedilmesi bu kalemlerin cari maliyetlerden daha düşük görünmesine neden olacaktır. Bunun yanında, enflasyon ile birlikte paranın satın alma gücündeki düşme veya genel fiyat düzeyindeki yükselmeler nedeni ile stokların tarihi maliyeti ile cari satış tutarı arasında ęok büyük farklar oluşacak ve bu, karın geręekleřenden daha fazla görünmesine yol açacaktır.

Bu durumda hesaplanan vergi fiktif kar üzerinden alınırsa, fiktif kar ile geręek kar arasındaki fark kadar fazla vergilendirme nedeni ile işletmenin öz varlığı azalmış olur (a.g.e.). Zira, vergi matrahına yansıtılan karın geręek karı göstermemesi, ve yerine konulacak stokların alış veya üretim cari giderinin fazla olması nedeni ile ödenecek yüksek vergi öz varlığı etkileyecektir. Bunun yanı sıra, tarihi maliyeti ile kaydedilen sabit varlıklar üzerinden ayrılan ve gelir tablosunda yer alan amortisman giderleri de geręek tutarından az gösterileceğinden vergi matrahı aynı şekilde yüksek görünecek ve sabit varlıkların yenilenmesi için ayrılan bu tutar yararlı olmayacaktır.

Anlaşılan odur ki, yüksek düzeydeki enflasyon tek başına bilanço ve gelir tablosunu anlamsız bir duruma getirebilmektedir. Böylece ana şirkete ulaştırılacak bağlı şirket finansal tabloları gerçeği yansıtamayabilecektir.

3.2.4.2. Enflasyonun Çok Uluslu Şirketlerin Finansal Tabloları Üzerindeki Etkilerini Giderici Yöntemler

Zamanla enflasyonun tarihi maliyetlere dayanılarak hazırlanan finansal tablolar üzerindeki olumsuz etkilerini giderebilmek ve işletmenin gerçek durumunu yansıtabilmek için enflasyonun işletmeler üzerindeki olumsuz etkilerini giderici yöntemler araştırılmaya başlanmıştır.

Bunun bir uzantısı olarak ortaya çıkan Enflasyon Muhasebesi, genellikle tarihi maliyetlerle ifade edilmiş işletme değerlerine, fiyat değişmelerinin etkisini gösteren muhasebe sistemleri olarak tanımlanmaktadır (Kızıl, 1977, s.23). Böylece Enflasyon Muhasebesinin bir değerlendirme problemi olduğu ve finansal tabloların daha anlamlı bir duruma gelmesi için bunların belirli zamanlarda düzeltilmesinin gerekli olduğu sonucuna varılmaktadır (Günege, 1992, s.47). Anlaşıldığı gibi, enflasyon muhasebesi, enflasyon ortamlarında finansal tabloların enflasyona göre düzeltilmesi temeline dayanmaktadır.

Enflasyonun finansal tablolar üzerindeki olumsuz etkilerini giderici yöntemleri;

- Kısmi Yöntemler

- Genel Yöntemler

olmak üzere iki başlık altında incelememiz mümkündür.

3.2.4.2.1. Kısmi Yöntemler

Bir ya da birkaç bilanço kaleminin düzeltilmesine yönelik geliştirilen bu yöntemler enflasyonun işletme üzerindeki etkilerini gidermede kalıcı çözümler getirmekten ziyade gelecek için bir kısım ek fonların oluşturulmasına yönelik

çözümlere dayanmaktadır. Bu yöntemlerin belli başlıları şunlardır:

- Hızlandırılmış Amortisman Yöntemi
- Bilançoda Özel Yedeklerin ayrılması
- Yeniden Değerleme Yöntemi
- LİFO (Son Giren İlk Çıkar) Yöntemi

3.2.4.2.1.1. Hızlandırılmış Amortisman Yöntemi

Azalan bakiyeler yöntemi ve yıl sayıları toplama yöntemi olarak ikiye ayrılan ve duran varlığın ilk yıllarda daha çok aşındığı fikrine dayanan hızlandırılmış amortisman yönteminde ilk yıllarda daha çok, son yıllarda daha az amortisman ayrılır (Küçüksavaş, 1994, s.244). Böylece enflasyon dönemlerinde bu yöntemin kullanılması ile ilk yıllarda daha fazla amortisman ayrılabilir ve bu tutar vergiye tabi matrahtan düşüleceğinden fiktif kar kısmen de olsa indirilecektir.

Ancak, hızlandırılmış amortisman oranlarının, enflasyon oranının altında kalması durumunda zahiri (fiktif) karlar tamamen ortadan kalkmaz (Soydan ve Gücenme, 1989, s.89). Bunun yanında bu amortismanlar ait olduğu varlığın tarihi maliyet tutarı üzerinden ayrılacağından enflasyonun finansal tablolar üzerindeki olumsuz etkilerini giderici yönelikte olmasına rağmen etkin bir yöntem değildir.

3.2.4.2.1.2. Bilançoda Özel yedeklerin Ayrılması

İşletmelerin ilk yıl hızlandırılmış da olsa tarihi maliyetler üzerinden amortisman ayrılması bu varlıkların yenilenmesi için gerekli fonun oluşmasını sağlayamayacak ve enflasyonun bu kalemler üzerindeki olumsuz etkilerini istenilen ölçüde gideremeyecektir.

Söz konusu sabit kıymetler ve stokların cari yenileme maliyetlerinin bulunması ve tarihi maliyetler ile arasındaki fark kadar bilançoda yedeklerin oluşturulması yoluyla enflasyondan korunmaya çalışılır (Soydan ve Gücenme, 1989, ss.87-88).

Yedekler; net karın, öz kaynaklar bünyesini sağlam tutmak, işletmenin devamlılığını, gelişmesini ve sahipler ile alacaklıların haklarının korunmasını sağlamak ve öz kaynaklarda faaliyet sonunda doğabilecek azalışları (zararları) karşılamak amacı ile dağıtılmayarak işletmede alıkonulan kısımdır (Küçüksavaş, 1994, s.313).

Bu yöntemle gerçek kar dağıtılarak, gerçek kar ile görünen kar arasındaki fiktif kar işletmede alıkonulacaktır. Ancak bu durum sadece işletmenin karlı olduğu dönemlerde yapılabilecek ve enflasyonun etkileri sadece hafifletilmiş olacaktır.

3.2.4.2.1.3. Yeniden Değerleme Yöntemi

Yeniden değerlendirme paranın satın alma gücünde meydana gelen düşüşler nedeniyle işletme varlıklarının, özellikle duran varlıkların cari para birimleri ile değerlemeleri yapılarak bugünkü değerleriyle gösterilmeleri olarak tanımlanabilir (Küçüksavaş, 1994, s.231). Türk Vergi Hukuku'nda yeniden değerlendirme için herhangi bir tanım yapılmamasına rağmen, geçici 11. maddeye istinaden yasal bir tanım yapmak ta mümkündür. Buna göre, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, bilançolarına dahil iktisadi kıymetleri ve bu kıymetler üzerinden ayrılan ve bilançoların pasifinde gösterilen amortismanları yasada gösterilen belirli katsayılarla çarparak finansal yapılarını kuvvetlendirmeye yönelik işleme "yeniden değerlendirme" denir (Tuncer, 1983, s.16).

Enflasyon muhasebesinin genel yöntemlerinden olan cari değer muhasebesi ve genel fiyat düzeyi muhasebesi konularından da anlaşılacağı gibi bu yöntemler yeniden değerlemenin paralelindedir. Ancak bu yöntemlerin aksine yeniden değerlendirme Türk vergi Usul Kanunu'na göre sadece amortisman tabi duran varlıklar ile bu varlıkların amortisman tutarlarına uygulanmaktadır. Stoklar ve diğer parasal olmayan varlıklara yer vermediğinden bu yöntem, enflasyonun etkilerini kısmen giderici bir konumda bulunmaktadır.

3.2.4.2.1.4. LİFO (Son Giren İlk Çıkar) Yöntemi

Bu yöntemde göre satılan veya imalata verilen ya da işletmeden çekilen malların işletmeye en son giren mal olduğu kabul edilerek, dönem sonunda işletmeye ilk giren malların maliyet bedelinden başlamak suretiyle stokların maliyetleri hesaplanır (Şeker, 1994, s.95). Bu yöntemde satılan malın maliyetinin stoğa giren son malın maliyeti olduğu varsayılmakta ve gelir tablosuna bu en yüksek maliyet aktarılmaktadır. Maliyetlerin yüksek gösterilmesi ile satıştan elde edilen karın gerçekleşenden fazla görünmesi önlenmiş ve fiktif kar azaltılarak bu karlardan alınacak vergi önlenmiş olacaktır.

En önce satın alınan malın maliyeti stokta en son kalanın maliyeti olduğundan LİFO stok değerlemesi genellikle cari piyasa değerinin gösterilmemesine neden olacaktır. Diğer yandan satılan malın maliyeti büyük oranda cari piyasa fiyatını gösterir nitelikte olacaktır (Crandall, 1990, s. 239). Diğer bir ifade ile, yüksek enflasyonun yaşandığı, paranın alım gücünün sürekli düştüğü ortamlarda, son giren malın maliyeti, malın cari piyasa değerini yani yenileme maliyetini tam olarak yansıtamayacaktır.

Gelir tablosundaki satılan malın maliyetinin, o malın piyasa değerine yakın bir değerden yansıtılması bu tabloların gerçekliğini kuvvetlendirecektir. Ancak, sürekli olarak son giren malın maliyeti esas alınacağından, stokta kalan malın değeri en eski maliyetle gösterilecek ve bilançoda stokların gerçek değeri yansıtılamayacaktır. Bu da bu yöntemle kazanılmaya çalışılan olumlu etkinin uzun vadede olumsuz sonuçlara dönüşmesine neden olacaktır.

3.2.4.2.2. Genel Yöntemler

Belirtilen kısmi yöntemler, enflasyonun finansal tablolar üzerindeki yıkıcı etkilerini giderememiş ve bu tabloların işletmenin gerçek durumunu yansıtabilmesi için yeterli düzeyde etkinlik sağlayamamıştır. Enflasyon sadece belirli kalemleri değil, finansal tablolarda yer alan tüm kalemleri etkilemektedir. Bu nedenledir ki,

kısmi önlemlerden ziyade gerekli tüm kalemlerin enflasyonun etkilerine göre düzenlenmeleri yapılmalıdır.

Enflasyonun etkilerini gidermede farklı temel tahminlere sahip iki metod söz konusudur. Bunlardan biri tarihi maliyet muhasebesini cari satın alma gücüyle kıyaslayan genel fiyat düzeyi muhasebesi; diğeri ise finansal sermayeden ziyade işletmenin kapasitesini devam ettirebilmek için sermayenin yeniden tanımlanması esasına dayanan cari değer muhasebesidir (Watts, 1993, s.342). Tam bir enflasyon muhasebesi sisteminin savunucuları ya bu iki yöntemden birini seçmekte veyahut her iki sistemi karma bir şekilde uygulamaktadırlar (Kızıl, 1977, s.25).

3.2.4.2.2.1. Genel Fiyat Düzeyi Muhasebesi

(Cari Satın Alma Gücü Yöntemi)

Genel fiyat düzeyi muhasebesi, finansal tablolar üzerindeki genel fiyat değişmelerinin oluşturduğu etkileri gidermek ve bu hareketlerin işletmenin ekonomik durumunda yarattığı değişiklikleri belirlemek amacıyla finansal tablolarının genel fiyat indeksleri ile düzeltilmesini öngören bir yöntemdir (Akdoğan ve Tenker, 1983, s.347). Para değerindeki düşüşleri en iyi şekilde ölçecek indeksler fiyat indeksleridir. Fiyat indeksleri olarak toptan eşya indeksi, geçim indeksi, ithalat maddeleri indeksi, yapı malzemeleri fiyat indeksi olabilmektedir (Pekiner, 1988, s.105).

Bu yöntemde göre, tarihi değerlerle çarpılacak katsayılar parasal varlık ve yükümlülükler için dönem sonu indeksinin dönem başı indeksine oranlanmasıyla; parasal olmayan varlıklar için ise, dönem sonu indeksinin varlığın işletmeye girdiği veya işlemin gerçekleştiği tarihteki indekse oranlanması suretiyle hesaplanmaktadır (Akdoğan ve Tenker, 1983, ss.351-352). Burada karşılaştırılması gereken özellikle parasal olmayan kalemler için hangi yıla kadar inilerek bu katsayının hesaplanacağıdır. Genel kabul edilen kurala göre, fiyat hareketlerinin başladığı yıla kadar inilerek bu katsayının belirlenmesi uygun bir yaklaşım olacaktır. Üzerinde durulması gereken diğeri bir unsur ise yüksek enflasyonun yaşandığı ortamlarda 3'er

veya 6'ar aylar gibi belirli periodlarda mı, yoksa yıl sonunda ortalama indeks kullanılarak mı bu düzeltmenin yapılacağıdır (Soydan ve Gücenme, 1989, s.79).

Bunların yanı sıra, bu yöntemin kısmi nitelikte olarak sadece birkaç bilanço kalemine uygulanması da söz konusudur. Zira Türk Muhasebe Sisteminde de karşılaşıldığı gibi, bu yöntem sadece amortismanına tabi sabit duran varlıkların Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nca tespit edilen yeniden değerlendirme katsayısı ile çarpılması yoluyla kısmi nitelikte uygulanmaktadır.

Bu yöntemde, hesaplar genel muhasebe yöntemleri doğrultusunda düzenlenmektedir. Bununla birlikte, belirli ve herkes tarafından kabul edilebilir nitelikte indekslerin kullanılması bu yöntemi objektif kılmaktadır. Ancak, genel indekslerin seçilmesi, finansal tablo kalemleri üzerindeki özel fiyat hareketlerinin etkilerini giderememektedir.

3.2.4.2.2.2. Cari Değer Muhasebesi (İkame Maliyet Muhasebesi)

Yerine koyma maliyet muhasebesi de denilen ikame değeri yöntemi yeniden değerlemeye tabi tutulacak iktisadi değerlerin, hali hazır değerlerinin değerlemeye gidildiği andaki ikame değerleriyle düzeltilmesi demektir. İktisadi değerlerin değerlendirme anındaki ikame değerleri eksperler aracılığıyla saptanacaktır (Pekiner, 1988, s.104). Sistemin amacı, özel fiyat değişikliklerini temel alarak genel satın alma gücünden ziyade işletmenin özel satın alma gücünü sürdürülebilmektir. Bununla birlikte yerine koyma maliyeti, işletmenin satın alma gücünü koruyarak faaliyet kapasitesini sürdürülebilmek içindir (Watts, 1993, s.354).

Özellikle özel fiyat hareketlerinin etkilerini gidermeye yönelik bu yöntemde sahip olunan her mal veya hizmetin düzenlemelerinin yapıldığı tarihteki satın alma gücünün ifade edilmesiyle ilgilidir. Böylece geleneksel muhasebenin maliyet esası kavramını göz ardı etmekte olan bu yöntem enflasyonun etkisini gidermede kabul edilebilir niteliktedir.

Yenileme maliyeti, net nakit değeri, net bugünkü değeri gibi farklı değerlerin kastedildiği cari değer ile tarihi değer arasındaki fark, elde bulundurma kazancı(kaybı) olarak belirlemekte ve bu farkın dönem kar(zarar)ına eklenmesinin yanında üretim gücünü koruyabilmek için öz sermaye grubu içerisinde yedek olarak ayrılması gerektiği savunulmaktadır. Bunun yanı sıra, cari değer muhasebesinde kullanılacak cari değerlerin belirli bir sisteme dayanmaması ve bu değerlerin tespitinde objektif olunamaması yöntemin kişisel yargılara dayanmasına neden olmaktadır. Ayrıca, tek tek tüm hesapların cari değerlerinin bulunması yöntemin uygulanmasını güçleştirmesine rağmen bu yöntem, enflasyon muhasebesinde en köklü gelişme gösteren yöntem olarak kabul edilebilmektedir.

3.2.4.3. Enflasyon Yöntemlerinin Çok Uluslu Şirketlerin Finansal Tablolarının Hazırlanmasında Yarattığı Sorunlar

Enflasyonun yüksek oranlarda yaşandığı ülkelerde faaliyet gösteren şirketlerin herhangi bir düzeltmeye gitmeden hazırlanan finansal tabloları gerçeği yansıtmaktan uzak olacaktır. Aynı zamanda, bu şirket çok uluslu bir şirket grubunda yer alıyorsa döviz çevirisine, konsolidasyona veya herhangi bir düzenlemeye tabi tutulacak finansal tablolarının hazırlanmasında daha karmaşık sorunlarla karşılaşılması kaçınılmaz olacaktır.

Öncelikle kısmi yöntemlerin uygulanmasında ülkelerin farklı yöntemleri kabul etmesi konsolide finansal tabloların hazırlanmasında sorun yaratacaktır. "Konsolide Finansal Tabloların Hazırlanmasında Karşılaşılan Sorunlar" konusunda ele aldığımız gibi, ana şirket ile bağlı şirketin bulunduğu ülke kurallarına göre varlıkları değerlendirme yöntemlerinin farklı olması, konsolide finansal tablolarda farklı sonuçların biraraya gelmesine neden olacaktır. Böylece ana şirket bağlı şirketin uyguladığı değerlendirme yöntemlerini kendi sistemine göre yeniden değerlemek zorunda kalabilecektir. Bu yöntemlerin finansal tabloların belli bir kısmını düzeltmeye yönelik olduğundan, birleştirmede tam bir sonuç alınamayacaktır. Bazı ülkelerin bu yöntemleri kabul etmemesi ise yine ana şirket ile uyumsuzluğa yol açacaktır.

Enflasyonun etkilerini giderici yöntemlerden genel yöntemlerin kullanılması ise döviz çevirisi ile karşılaştırılmakta ve hangi durumda hangi yöntemin kullanılacağına belirlenmesi önem taşımaktadır.

Bunun yanında, bazı görüşlere göre, uygun bir çeviri yöntemi ile enflasyon sorununun üstesinden gelinebileceği iddia edilmektedir. Bu görüşe göre, fiyat değişimleri ile döviz kuru değişimleri arasında zıt bir ilişki vardır(Soydan ve Gücenme, 1989, ss.98-99). Ancak döviz çevirisi bir ölçü birimi iken, fiyat seviyesi düzeltmeleri ise öncelikle bir değerlendirme konusu ve sermaye ile gelir arasındaki ayrımla ilgilidir. Aynı zamanda, döviz kuru ile fiyat seviyesi değişimleri arasında da her zaman için zıt bir ilişki söz konusu değildir (a.e.g.). Zira, enflasyonun çok az yaşandığı ortamlarda, farklı nedenlerden dolayı döviz kurunda değişiklikler olabileceği gibi enflasyonun yüksek yaşandığı ortamlarda döviz kurundaki değişiklik o kadar büyük oranlarda olmayabilmektedir. Bunun yanında, "döviz çevirisi" konusunda da belirtildiği gibi döviz çeviri yöntemine göre cari, tarihi ve ortalama döviz kurunun kullanımı ile cari fiyat seviyesindeki değişimlerin etkisi giderilemez.

Enflasyonun etkisini gidermede genel yöntemlerden daha önce bahsedilmişti. Çok uluslu şirketlerin karşılaştığı sorunların başında ise, yüksek enflasyon ortamında hazırlanan bağlı şirket finansal tablolarında önce döviz çevirisi yapılarak daha sonra enflasyonun etkilerini giderici düzeltmeler mi yapılacağı, yoksa öncelikle bu düzeltmelerin yapılarak daha sonra mı döviz çevirisinin uygulanacağıdır.

Bazı ülkelerdeki yüksek oranda enflasyonun varlığı, tarihi maliyet kavramı altında hazırlanan çeviri hesaplarının, olduğundan farklı anlamlar içermesine yol açar(Black, 1993, s.184). Bazı durumlarda ise, çeviri yöntemine geçmeden önce finansal tabloların cari fiyat düzeyini göstermesi için uygun ayarlamaların yapılması gerekliliği savunulmaktadır (a.e.g.). Önce düzenleme yapılması daha sonra çevirinin yapılmasının yararlarını şu şekilde sıralayabiliriz (Choi ve Mueller, 1984, s.194):

- 1- Finansal raporları değerlendirecek kişiler bağlı şirket işletme sonuçlarını enflasyonun etkilerini dikkate alarak değerlendirebilir.

- 2- Yöneticiler bağılı şirket finansal varlıklarının değerlendirilmesinden sonra işletme performansını, işletmenin bulunduğu çevreyi de dikkate alarak daha iyi ölçer.
- 3- Yöneticiler, devaluasyon olduğu durumlarda bunun bağılı şirket işletme sonuçları üzerindeki etkilerini inceler.

Ancak, önce düzelt-sonra çevir söz konusu olduğunda, değişik ülkelerde farklı satın alma güçlerini yansıtan tablolar bir araya getirilecek ve genel satın alma gücü şartlarındaki farklı standartlar, bir ölçü birimi ile ifade edilecektir (Soydan ve Gücenme, 1989, s.100). Böylece, finansal tabloların konsolidasyonu ilgili kişilere yeterince bilgi veremeyecek bir konuma gelecektir.

Bu görüşün karşılığı olarak önce çevir-sonra düzelt görüşü geliştirilmiştir. Bu yöntem yabancı para ile ilgili döviz kurundaki değişikliklerin bağılı şirket finansal tablosu üzerindeki etkilerini açıklamakla kalmaz, ana ülkedeki yatırım kararlarını verecek kişilere tablolar üzerindeki ana ülke enflasyon oranının etkilerini de gösterir (Choi ve Mueller, 1984, s.195). Bu yaklaşım ile, enflasyon ortamında faaliyet gösteren bağılı şirketlerin finansal raporları ana şirkette tek bir düzenleme sistemi ile tek bir ölçü standardına göre düzenlenecektir. Böylece, ana şirket için oluşturulacak konsolide finansal tabloların daha gerçekçi bilgi verici niteliğe kavuşacağı söylenebilir.

Bunlarla birlikte, kullanılan farklı enflasyon muhasebesi yöntemlerinde farklı davranışlarda bulunulması gerektiği de savunulmaktadır(Soydan ve Gücenme, 1989, s.100). Buna göre eğer cari değer muhasebesi kullanılıyorsa, yerine koyma temeline göre uygulanan bu yöntemde bağılı şirketin faaliyet gösterdiği ülkeye göre düzeltme yapılması ve daha sonra çevirinin uygulanması gerektiği vurgulanmaktadır. Eğer, genel fiyat düzeyi muhasebesi uygulanmakta ise, farklı ülkelerde farklı indekslere göre düzeltme yapılan bağılı şirket finansal tablolarının, ana şirket finansal tabloları ile birleştirilmesinde farklı standart ölçülerinin bir araya gelmesi ile konsolide finansal tablolarının yanlış bilgi vereceği düşünüldüğünden, bu yöntem için önce çevir-sonra düzenle yaklaşımı uygun görünmektedir (Soydan ve Gücenme, 1989, ss.100-102).

Ancak enflasyonun finansal tablolar üzerindeki etkilerini gidermek amacıyla ulusal veya uluslararası boyutlarda bazı standartlar geliştirilmiştir. FAS 52 nolu standarda göre üç yıllık dönem içerisinde %100'ü aşan enflasyon oranlarının yaşandığı ülkelerdeki bu hiper-enflasyon nedeni ile yabancı ülkelerdeki işlemler için fonksiyonel para olarak yerel paranın kullanılması gereklidir (Choi ve Mueller, 1984, ss.156-157). Aynı zamanda Temmuz 1989'da yayınlanan ve 1 Ocak 1990'dan sonraki dönemi kapsayan IAS 29 - Hiper Enflasyon Ekonomilerinde Finansal Raporlama Standardı finansal raporların anlamını sağlamlaştırmak için bir çatı oluşturmaktadır (Goldschmidt, 1991, ss.1-6).

1 Ocak 1997 tarihinde yürürlüğe girecek TMS (Türk Muhasebe Standartları)-2 "Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama" standardı ise finansal tabloların dönem sonunda enflasyona göre düzeltilmesini ve raporlanmasını kabul etmiştir. Bu standarda göre parasal varlık ve kaynaklar ile yabancı para ile ifade edilen hesapların düzeltilmesine gerek yoktur. Parasal olmayan kalemler ise, eğer yenileme maliyetleri ile gösterilmemişse genel fiyat düzeyine göre düzeltililecektir. Aynı standardın 24. maddesine göre konsolide edilecek finansal tablolar için birleştirmeden önce kesinlikle raporlama yaptıkları para birimine ait ülkenin genel fiyat düzeyine göre yeniden düzeltilileceği kabul edilmiştir. Madde 26'da ise fiyat indekslerinde ise Devlet İstatistik Enstitüsü'nün Türkiye genelinde yayınladığı toptan eşya fiyat indeksleri kabul edilmiştir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

ÇOK ULUSLU ŞİRKETLERİN FİNANSAL TABLOLARININ HAZIRLANMASINDA KARŞILAŞILAN SORUNLARIN ÇÖZÜMÜ İÇİN YAPILAN ULUSLARARASI UYUMLAŞTIRMA VE STANDARTLAŞTIRMA ÇALIŞMALARI

Çalışmamızın bu bölümüne kadar işletmelerin ekonomik ve finansal durumunu ifade eden finansal tabloların hazırlanmasında karşılaşılan sorunlar çok uluslu şirketler dikkate alınarak anlatılmaya çalışılmıştır.

Bu sorunlara daha önce de belirttiğimiz gibi geçici önlemler getirilmiş, ancak bu önlemler çok uluslu şirketler için, uluslararası boyutta yeterince etkili olamamıştır. Bunun yanında, teknolojik gelişmelere paralel olarak, bilgisayar teknolojisindeki gelişim ile bu sorunlardan sadece ana ve bağlı şirket arasındaki iletişim sorunları engellenebilmiştir. Zira ana şirket ile bağlı şirket arasında oluşturulacak bu iletişim ağı ile bilgiler istendiği anda ana şirkete ulaştırılabilecektir.

Ancak, sorunların etkin çözümü muhasebe ilke ve uygulamalarında ülkelerarası farklılıkların ortadan kaldırılması ile mümkün olabilecektir. Bu konuda ise en etkin çalışmalar uluslararası kuruluşların ve ekonomik toplulukların yaptığı çalışmalardır.

4.1. ULUSLARARASI MUHASEBE OLUŞTURMA ÇALIŞMALARI

Muhasebe disiplini içinde bir alt disiplin olarak nitelendirilebilen uluslararası muhasebe kavramı geniş anlamda “tüm ülkelere uyarlanabilen muhasebe ilkeleri” şeklinde tanımlanmaktadır. Bir başka deyişle uluslararası muhasebe, tüm ülkelerdeki muhasebe ilke ve yöntemlerinin bir bileşimidir (Soydan ve Gücenme, 1986, s.90).

Uluslararası finansal tabloların hazırlanmasında karşılaşılan sorunları çözmeye yönelik çalışmaların bir sonucu olarak ortaya çıkan uluslararası muhasebe, uluslararası alanda faaliyet gösteren ana ve bağlı kuruluşların muhasebe

uygulamaları ile yakından ilgilidir ve bu şirketlerin finansal raporlarını hazırlamada etkin bir konumdadır. Ancak, öncelikle uluslararası muhasebe çalışmaları için etkin olan uyumlaştırma(harmonization) ve standartlaştırma(standardization) terimlerini açıklamamız gerekmektedir.

Muhasebede uyumlaştırma değişim derecelerinin sınırlarını belirleyerek muhasebe ilkelerinin uygun hale getirilmesini amaçlarken, standartlaştırma uyum gösterme yerine daha güçlü olarak aynı ilkeleri uygulama amacını taşımaktadır (Nobes, 1991, s.53). Diğer bir ifade ile, uyumlaştırmada farklı ülkelerdeki muhasebe sistemlerinin uygulama açısından mümkün olduğu kadar uygun normlarda hazırlanmasına yöneliktir. Standartlaştırma ise bu uyumlaştırma çalışmaları sonunda oluşturulacak standartlar ile tek bir muhasebe sisteminin oluşturulmasıdır. Sonuçta uyumlaştırma ve standartlaştırma çalışmalarının her ikisi de ülkeler arasındaki muhasebe sistemlerindeki farklılıkların ortadan kaldırılmasına yöneliktir ve uluslararası muhasebe kavramının temelini oluşturur.

Uyumlaştırmmanın getireceği en önemli yarar uluslararası finansal bilgilerinin karşılaştırılabilirliğinin sağlanması ve değişik uygulamalara sahip ülkelerde düzenlenmiş finansal bilgilerin konsolidasyonu için harcanan emek ve zamandan tasarruf edilmesidir. Diğer bir yararı ise, raporlama ve muhasebe standartlarının düzeyinin yükseltilmesi doğrultusundadır. Gerçek anlamda sağlanabilecek bir uyumlaştırma pek çok ülkedeki muhasebe uygulamalarının düzeyini yükseltecektir (Güredin, 1984, s.28).

Böylece, finansal tablolarda uluslararası bir tekdüzeliğin sağlanması için yapılan çalışmalar doğrultusunda oluşturulmaya başlanan uluslararası muhasebenin ana konularının kapsamını şu şekilde ifade edebiliriz (Soydan ve Gücenme, 1986, s.28).

- Uluslararası muhasebe standartlarının geliştirilmesi ve ülkelerdeki farklı uygulamalarının en aza indirilmesi,
- Farklı ülkelerde faaliyet gösteren bir ekonomik grup içinde yer alan işletmelerin finansal tablolarının konsolidasyonu (uluslararası raporlama),

- Enflasyonun yol açtığı sorunlara ilişkin konular,
- Diğer sorunlar olarak sınıflandırabileceğimiz farklı ülkelerden işletmelerin yer aldığı ekonomik grubun yönetimi ile ilgili sorunlara ilişkin konular.

4.2. ULUSLARARASI MUHASEBENİN OLUŞTURULMASI İÇİN ÇALIŞMA YAPAN KURULUŞLAR

Uluslararası finansal tabloların hazırlanılmasında ve sunulmasında karşılaşılabilecek sorunlar için yapılabilecek en etkin çözüm, uluslararası düzeyde tüm ülkelerin katılacağı standartların oluşturulmasıdır. Bu konuda öncelikle belli başlı ülkeler kendi bünyelerinde standartlar oluşturmaya başlamış ve zamanla uluslararası nitelikteki kuruluşların ve bu konudaki çalışmaların hızlanması ile uluslararası muhasebe standartları oluşturulmuştur.

4.2.1. Uluslararası Muhasebenin Oluşturulması İçin Çalışma Yapan Ulusal Kuruluşlar

Ülkelerin kendi bünyelerinde oluşturdukları muhasebe sistemleri o ülkenin sosyo-ekonomik koşullarından etkilenmektedir. Muhasebenin sosyal bir olgu olması özelliği, ulusal “muhasebe kuruluşlarının” oluşmasına neden olmuştur. Uluslararası düzeyde İngiliz Modeli, Amerikan Modeli, Fransız-İspanyol Modeli, Kuzey Avrupa Modeli gibi ayrımlar yapılmakta ve yeryüzündeki ülkelerin bu modellerden birinden veya birkaçından etkilenmiş olduğu gözlenmektedir (Bilginoğlu, 1993, s.81). Bu ülkelerin başında İngiltere ve Amerika gelmektedir.

4.2.1.1.İngiltere’de Oluşturulan Muhasebe Kuruluşları

4.2.1.1.1. İngiltere ve Galler Uzman Muhasebeciler Enstitüsü (ICAEW- Institute of Chartered Accountants in England and Wales)

1942 yılında kurulan bu enstitü tüm muhasebe konularına rehberlik yapacak nitelikte 1942-1969 yılları arasında 29 tasarı oluşturmuştur. Bu kuruluş muhasebe

standartları ile ilgili tabloların hazırlanmasında şu düzenlemelerin takip edilmesini kararlaştırmıştır (Lewis ve Pendrill, 1991, s.28):

- Muhasebe uygulamalarında farklılıkların azaltılması,
- Temel muhasebe uygulamalarının ortaya çıkarılması,
- Belirlenmiş muhasebe standartlarının uygulamadaki sapmalarının ortaya çıkarılması,
- Yasal ve düzenleyici açıdan değeri artan standartları teşvik etmek için programların devam ettirilmesi.

4.2.1.1.2.Muhasebe Standartları Komitesi (ASC-Accounting Standart Committee)

Önceki adı ile Muhasebe Standartları Yönetim Kurulu (Accounting Standards Steering Committee)olan bu komite 1970 yılında İngiliz Enstitüsü(ICAEW) tarafından düzenlenmiş ve İskoçya ve İrlanda Enstitüleri ile birleştirilmiştir. Bu komite 1978 yılında muhasebe ile ilgili şu bildirimleri yayınlamıştır (Samuels, Rickwood ve Piper,1989, ss.25-26):

- Muhasebe standartları gereklidir ve devam edecektir.
- Standart Muhasebe Uygulamaları Standartları (SSAP-Statements of Standard Accounting Practice), finansal tablolarda tanımlayıcı ilkeler olarak kullanılmaya devam edecek ve belirlenen sapmaların tekrarında bir orta nokta (benchmark) bulunmayacaktır.
- Sadece istisnai durumlarda SSAP içerisinde yeniliklere yer verilecektir. Bu yenilikler "True and fair view" denilen gerçeğe uygunluk ve doğruluk söz konusu olduğunda veya halihazırdaki ilkeleri takip etmek uygun görünmediği hallerde gerçekleştirilir.

İngiltere'de önemli etkileri bulunan SSAPs standartlarını üç kategoride bölümlendirmek mümkündür (Lewis ve Pendrill, 1991, s.30).

- 1- **Bilgi verme:** Amortisman, stok değerlendirme, yabancı paralara yapılan işlemler ile ilgili kritik kararlar hakkında, diğer bir ifade ile tablolarla ilgili açıklayıcı bilgi verilmelidir (SSAP 2).

- 2- **Ek Bilgiler:** SSAP 3 ve SSAP 10 gibi bazı standartlar, kamu tarafından zorunlu tutulmayan, ancak gerekli olan bilgilerin verilmesi ile ilgilidir.
- 3- **Yeniden Değerleme Yöntemleri:** SSAP 8, SSAP 9, SSAP 12, SSAP 15 gibi standartlar kullanılacak uygun değerlendirme yöntemlerinin belirlenmesi ile ilgilidir.

Muhasebe Standartları Komitesinde (ASC) Standartların Oluşturulması:

Bu komitenin üyeleri 1970 yılına kadar hükümete bağlı profesyonel muhasebecilerden oluşmaktaydı. Muhasebe standartlarındaki değişiklikler bunlardan çok yatırım gruplarını etkilediğinden 1980'den sonra finansal tablo kullanıcıları da bu komiteye üye olmaya başlamış ve her kesimden muhasebeci temsilcilerinden bir alt komite oluşturulmuştur. Bu komitede kabul edilen standartların oluşturulmasında şu kademeler takip edilir (Samuels ve diğerleri, 1989, s.27).

- 1.Kademe:Standartlar belirlenir.
- 2.Kademe:Bu standartlar taslak halinde hazırlanır.
- 3.Kademe:Bu kademedeki standartlar ile ilgili görüşmeler başlar ve teklifler değerlendirilir.
- 4.Kademe:Tasarının ortaya çıkarılması için bir alt komite kurulur. Bu komite 6 muhasebeciden oluşur.
- 5.Kademe:Muhasebe Standartları Komitesi'nin (ASC) panelinde ortaya çıkan fikirler toplanır.
- 6.Kademe:SSAP standartları hazırlanır ve açıklanır.
- 7.Kademe:Uygulanmadığı takdirde geri verilmek şartı ile standartlar oluşturulur.

Temelde yeni oluşturulan standartlar, mevcut muhasebe ilke ve teorilerini etkilemekle kalmaz mevcut politik kuvvetleride karşı karşıya bırakır. Uygulamada gerekliliği vurgulanan ve diğer tüm yaklaşımların yanlış olduğunun belirlenmesi ile ilkeler açıklanır ve bir bildiri oluşturulur.

4.2.1.1.3. Diğer Kuruluşlar

Yeminli Muhasebeciler Birliği (ACCA-Chartered Association of Certified Accountants) ve Yönetim ve Maliyet Muhasebecileri Enstitüsü (Institute of Cost and

Management Accountants yeni adı ile Chartered Institute of Management Accountants) 1971 yılında kuruldu. 1976'da ise Uzman Kamu Finans ve Muhasebe Enstitüsü (CIPFA-Chartered Institute of Public Finance and Accountancy) kuruldu (Samuels ve diğerleri, 1989, ss.25-26).

4.2.1.2. Amerika'da Oluşturulan Muhasebe Kuruluşları

4.2.1.2.1. Amerikan Yeminli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA- American Institute of Certified Public Accountants)

Bu enstitünün amacı ABD'deki Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerini geliştirmektir. 1917'de Enstitü Komitesi "tek düzen muhasebe (uniformity accounting)" hazırlamış ve finansal tabloların hazırlanmasında standardizasyon için prosedür teklif etmiştir. 1939-1959 yılları arasında Muhasebe Araştırmaları Bülteni'nde 51 bülten yayınlanmıştır. Üyelerine bir yaptırım söz konusu olmayan ve ulusal nitelikli bu organizasyonun amacı Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerini (GAAP-General Accepted Accounting Practice)geliştirerek hayata geçirmektir (Kieso ve Waygand, 1980, s.10).

4.2.1.2.2. Hisse Senedi ve Tahvil Komisyonu (SEC-Securities and Exchange Commission)

1930'ların başında "muhasebe ilkeleri" ve "kabul görmüş muhasebe ilkeleri" gibi terimlerin değer kazanması ile 1934 yılında Hisse Senedi ve Tahvil Komisyonu (SEC) kuruldu (Samuels ve diğerleri, 1989, s.26).

Tahvil ihracatında bulunan veya menkul kıymetlere kayıtlı bulunan işletmeler SEC'e göre yıllık finansal tablolarını oluşturmak zorundadır. Bu komisyon 1975'in başlarında Kurmay Muhasebe Bültenini (SAB-Staff Accounting Bulletings) başlatmış ve 1978'lerin sonunda 25 bülteni yayınlanmıştır (Kieso ve Weygandt, 1980, s.15). Ancak zamanla bu komisyon muhasebe uygulamalarında zorlanmaya başladı (Samuels ve diğerleri, 1989, s.26). Zira bu komisyonun üzerinde durduğu devlet

finanslamasının ve hakimiyetinin bulunduğu ABD'de yabancı şirketlerin kendi yöntemlerine göre hazırladığı faaliyet sonuçları ile ABD-GAAP arasında bir uzlaşma sağlanması gerekmektedir (Fitzgerald, 1985, s.25).

4.2.1.2.3. Muhasebe Uygulama Kurulu (APB-Accounting Principles Board)

AICPA tarafından 1959 yılında 18'i kamu muhasebecileri olmak üzere endüstri ve akademik komiteden seçilen toplam 21 üyeden kuruldu. Oluşturulan ilk standartların kurulmasına yardım eden bu kuruluş gelişmelere ayak uyduramayarak 1973 yılında dağıtılmadan önce 31 taslak(opinion) ve 4 bildiri yayınlamıştır. APB'nin amacı muhasebe uygulamalarını yazılı hale getirilmesini ilerletmek, uygun ilkeleri tanımlamak, farklı ve tutarsız ilkeleri azaltmaktır (Kieso ve Waygand, 1980, s.11).

4.2.1.2.4. Finansal Muhasebe Standartları Heyeti (FASB-Financial Accounting Standard Board)

Faaliyetlerine 1973 yılında başlayan bu heyet sanayi, muhasebe uzmanları ve hükümetten gelen 7 asıl üyeden oluşmaktadır. Başlıca fonksiyonu muhasebe ilkelerini geliştirmektir (Granof, 1983, s.17).

Yine AICPA önderliği ile oluşturulan bu heyetin belirtilen 7 kurucu üyesinden dördü kamu muhasebecisi, üçü finansal konularda bilgi sahibi yeminli kamu muhasebecisidir. Bu heyet aynı zamanda, Finansal Muhasebe Standartlarının (FASs) kurucusudur (Delaney, Epstei ve diğerleri, 1988, ss.2-3). Bu heyetin oluşturduğu standartların konularını şu şekilde sıralayabiliriz (Zeff ve Keller, 1985, ss.313-314):

- 1- kira giderlerinin muhasebeleştirilmesi
- 2- araştırma ve geliştirme maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi
- 3- beklenmedik zararlar
- 4- finansman giderleri

- 5- yatırım ve sermaye maliyeti
- 6- emekli haklarının muhasebeleştirilmesi
- 7- bölümsel raporlama
- 8- işletme birleşmeleri
- 9- geçici finansal tablolar
- 10- gelişmiş safha maliyetleri ile raporlama
- 11- genel satın alma gücüne göre raporlama
- 12- döviz çevirisi ve finansal raporlama
- 13- trueblood raporlarının önerileri

Bu standartlardan son yedisi finansal tabloların hazırlanması ile ilgilidir.

Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri olarak kabul edilen ve muhasebe ilke ve standartlarını yayınlamak için oluşturulan organizasyonlardan en etkilisi FASB ve SEC'dir (Granoff, 1983, s.17). FASB'de standartlarla ilgili hazırlıklar çalışma grupları tarafından komisyondaki üye olan veya olmayanlara, yasa koyuculara ve kabine üyelerine sunulur. Ancak uzun dönemde, bu standartların kabulünde etkin olan gruplar bu heyetin kararlarını uygulanması çok masraflı olduğu için kabul etmeyebilirler. Zira, bu standartlar muhasebeciler ve finansal uzmanların uygulamalarını etkiler. Aynı zamanda, bu kurul özel sektörü ve diğer ilgili kişileri de göz önünde bulundurmalıdır (Zeff ve Keller, 1985, s.53).

Bununla birlikte, Amerika ve İngiltere'de standartların oluşturulması bir pazarlık yöntemidir. Ancak, ABD'de güçlü bir hükümet kuruluşu olan SEC, FASB'nun çalışmalarını idare eder ve araştırmalar GAAP gibi muhasebedeki kavramsal yapı içerisinde yapılır. İngiltere'de ise ASC daha etkili çalışmalar yapmaktadır (Samuels ve diğerleri, 1989, s.27).

4.2.1.2.5. Amerikan Muhasebe Derneği (AAA-American Accounting Association)

Bu dernek muhasebe öğretim üyeleri tarafından oluşturulan bir kuruluştur. AAA muhasebe kavramları standartları ve ilkeleri ile ilgili araştırmaları ve çalışmaları

örgütlemekte ve muhasebe standartlarının gelişiminde önemli katkılarda bulunmaktadır (Koçyalkın, 1988, s.10).

4.2.2. Uluslararası Muhasebenin Oluşturulması İçin Çalışma Yapan Uluslararası Kuruluşlar

Tarihi gelişim içinde tüm ülkelerde finansal tabloların çıkarılmasına ilişkin ilkeler, ulusal düzeye bağlı olarak reforma tabi tutulmuş ise de, bundan sonra uluslararası görüşler finansal tabloların yani muhasebenin özünü belirleyecektir (Bilginoğlu, 1995, s.13).

Uluslararası nitelikte muhasebe standartları kurmada çalışmalar yapan kuruluşlar; Avrupa Birliği(AB), Ekonomik İşbirliği ve Gelişme Teşkilatı(OECD), Birleşmiş Milletler(UN) ve Uluslararası Muhasebe standartları Komitesidir(IASC). Burada, IASC hariç diğer kuruluşlar, hükümetler arasındaki işbirlikleri nedeni ile oluşturulan ve zorlayıcı kuralların sadece üye ülkeleri bağladığı, daha çok uyumlaştırma çalışmalarında bulunan kuruluşlardır. IASC ise konunun ayrıntılarında da belirtileceği gibi özel bir komite olup hükümetler arasında değil özel muhasebe kuruluşlarının katkılarıyla oluşan bir komitedir ve daha çok standartlaştırma yolunda çalışmalar yapmaktadır.

Ancak, ortak olan nokta şudur ki, tüm bu kuruluşların oluşturdukları muhasebe standartları farklı muhasebe sistemlerini uyumlaştırarak finansal tabloların hazırlanmasında tek bir sistemin uygulanmasını sağlamaktır.

4.2.2.1. Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD)

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD-Organization for Economic Co-operation and Development) 14 Aralık 1960 tarihinde dünyanın en çok sanayileşmiş 24 ülkesinin katılımıyla kurulmuştur. Ocak 1975'te ise çok Uluslu Şirketler ve Uluslararası Yatırımlar Komitesi'ni (CIIME-Committee on International Investment and Multinational Enterprises) kurmuştur (Choi ve Mueller, 1984, s.482).

Bu komite 1976 yılında "Çok Uluslu şirketler Ön Bilgi Açıklama rehberi"ni yayınlamıştır. Bu rehber çok uluslu şirketlerin hesaplarını kapsayan ve temel bilgi sağlayan işlemleri önermektedir. Böylece rehber, açıklanacak bilgilerin uyumlaştırılması üzerine dikkati çekerek bir çok ülkede önemli bir başarı sağlamıştır. OECD üyesi ülkelerden gelen hükümet delegeleri ile bir Muhasebe Standartları Çalışma Grubu oluşturulmuştur. Örneğin, ABD'yi SEC (Hisse Senedi ve Borsa Komisyonluğu) ve Devlet Bakanlığı yetkilileri temsil etmektedir (Fitzgerald, 1985, ss.26-27).

1978'de kurulan bu çalışma grubu, uluslararası organizasyonların muhasebe standartlarına uyumunu düzenlemede, üye ülkelerin özel sektör ve hükümetlerinin çabalarından yararlanmaktadır. Bu grup 1980 ve 1981'de muhasebe terimlerinin açıklanması ile ilgili çalışmalar yapmıştır. Aynı zamanda uluslararası muhasebe standartlarına uyumlaştırmayı geliştirebilmek için araştırmalar yapılarak, ulusal standartları geliştirmek ve uygun hale getirmek için düzenli bilgi alış verişi yapılmasını hedeflemiştir. Tüm grup üyeleri Mart 1982'de etraflı bir çalıştırma programı oluşturmuştur. Yine aynı grup konsolidasyon üzerinde de durmuş ve döviz çevirileri ile ilgili bir alt grup oluşturmuştur (Choi ve Mueller, 1984, s.483).

Bunun yanında, bazı OECD ülkeleri özel muhasebe kanunlarına sahiptir. Bu durumda muhasebe standartlarının oluşturulabilmesi için müşavirlikle ilgili hükümet ve kanunlarla desteklenen komiteler oluşturulmaktadır. Böylece, ulusal kural ve uygulamalar arasındaki farklılık uluslararası muhasebe standartlarını ve finansal tabloları etkilemektedir. Ancak, ulusal muhasebe standartları muhasebe uzmanları tarafından geliştirilen ülkelerde, uluslararası gelişmeler bu kuruluşlarca takip edileceğinden uluslararası standartlar ulusal uygulamalara aksettirilmiş olacaktır (OECD, 1980, ss,8-11).

OECD bünyesinde oluşturulan bu grup, henüz bütün uyumlaştırabilme problemlerini cevaplandırabilme başarısına erişememiştir. Grup düzenli olarak danışma ve öneriler için IASC, AB gibi kuruluş ve örgütler ile işbirliğine gitme eğilimindedir (Fitzgerald, 1985, s.26). Anlaşıldığı gibi OECD kuruluşu tam ve

zorlayıcı nitelikte bir standardizasyon çalışması gerçekleştirememiştir. Bunun yanında çalışmaları daha çok uyumlaştırma aşamasında kalmıştır.

4.2.2.2. Birleşmiş Milletler (UN-United Nations)

Muhasebe konusunda anılmaya değer diğer bir çalışma da Birleşmiş Milletler tarafından 1974'te 48 ülkeden oluşturulan bir komisyonun önerileridir. Komisyon özellikle çok uluslu işletmelerin gelişmekte olan ülkelerdeki politik, yasal, ekonomik ve sosyal etkilerini incelemekle görevlendirilmiştir (Bilginoğlu, 1985, s.22).

Birleşmiş Milletler Ekonomik ve Sosyal Konseyi (ECOSOC-United Nations Economic and Social Council) çok uluslu şirketlerin uluslararası ilişkileri nedeni ile yayımladığı raporda Uluslararası Şirketler Komisyonu himayesinde uzmanlar grubunun oluşturulmasına karar vermiştir. (Choi ve Mueller, 1984, s.484). 1979'da uluslararası şirketler komisyonu'nun tavsiyenamesi, ECOSOC'nin önerisi ile 34 üyeden oluşan Uluslararası Muhasebe ve Raporlama Standartlarında uzman hükümetler arasında Ad Hoc Çalışma Grubu kurulmuştur. Grubun temel işlevleri ise şu şekilde ifade edilmektedir (United Nations, 1988, ss.1-3).

- 1- Konseyin kendinden önceki 1977'de sunulan rapor da dikkate alınarak işletmeler açısından genel amaçlı raporlardaki temel kalemleri incelemek,
- 2- Uluslararası muhasebe kuruluşlarından ve diğer ilgili gruplardan elde edilen materyalleri incelemek (AB, OECD, IASC),
- 3- Uluslararası muhasebe ve raporlama standartlarına uyumunda Birleşmiş Milletleri ve özellikle gelişmekte olan ülkelerin katıldığı ortaklıkları dikkate almak. (Çünkü, bu ülkeler standart hazırlama ile ilgili kuruluşları sınırlı kaynaklara sahip olmaları nedeni ile oluşturmazlar.)
- 4- Komisyon çalışmalarının faaliyet alanı içinde muhasebe ve raporlamanın etki alanını kapsamak için diğer gelişmeleri dikkate almak.

ECOSOC'un katkılarıyla mali tabloların açıklanması ile ilgili 1978 Mayıs ayında ABD modeline çok benzeyen ayrıntılı bir rapor hazırlamıştır. Ancak bu rapor,

farklı muhasebe ilkelerine çözüm getirmemiş yalnızca açıklamalar üzerinde durmuştur. Ad Hoc grubunun oluşmasından sonra 1980 yılında komisyon "Uluslararası Muhasebe ve Raporlama Standartlarında Son Gelişmeler" başlığını taşıyan bir rapor sunmuştur (Fitzgerald, 1985, s.28).

Bu grubun "Uluslararası Şirketler için Uluslararası Muhasebe ve Raporlama Standartları (International Standards of Accounting and Reporting for Transnational Cooperations)" hakkındaki rapora grup üyelerinin hükümet temsilcilerinden oluşmaması nedeni ile uyum sağlanamamıştır. Böylece hükümet temsilcilerinden 34 üye ile yeni bir çalışma grubu kurulmuştur. Bu gruba IASC (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi), IFA (Uluslararası Muhasebe Federasyonu), Uluslararası Serbest Ticaret Birliği Konfederasyonu (International Confederation of Free Trade Unions) gözlemcilerine de yer verilmiştir. 1982'de bir bölümünde eski raporların bir derlemesini de kapsayan son rapor hazırlanmıştır (Choi ve Mueller, 1984, ss.484-485).

Ad Hoc Çalışma Grubu standartlarını oluştururken dört ayrı açıdan değerlendirilmektedir (United Nations, 1988, ss. 1-3).

- 1- 1977'de konseyin raporu ile birlikte kendinden önce belirtilen genel amaçlı raporlardaki temel kalemleri incelemek,
- 2- Uluslararası muhasebe kuruluşlarından ve diğer ilgili gruplardan (AB, OECD, IASC) elde edilen metaryalleri incelemek,
- 3- Uluslararası muhasebe ve raporlama standartlarına uyumunda Birleşmiş Milletleri ve özellikle gelişmekte olan ülkelerin katıldığı ortaklıkları dikkate almak. Çünkü bu ülkeler kaynaklarının sınırlı olması nedeni ile standart hazırlama ile ilgili kuruluş oluşturamazlar.
- 4- Komisyon çalışmalarının faaliyet alanı içinde muhasebe ve raporlamanın etki alanını kapsayacak şekilde diğer işlevleri de dikkate almak.

Şüphesiz, Birleşmiş Milletler açıkladığı standartların veya muhasebe değerlemelerinin yerleştirilmesi veya kurulması konusunda bir otorite değildir. Sadece üye ülkelere bu konuda tavsiyeler sunabilmektedir. Bu gibi kuruluşların

faaliyetleri içinde muhasebe standartlarını geliştirme ile ilgili bir konunun girmemesi gerektiği düşünülebilir. Eğer standartlar, rasyonel, objektif ve tarafsız temeller üzerine kurulabilirse faydalı olacaktır. Ancak Birleşmiş Milletler'in bunu başarabilmesi biraz şüphelidir. Bunun yanında, çok farklı değerlendirme standartlarının uyumlaştırılması yapılmadan detaylı araştırma yapma zorunluluğu karşılaştırma imkanı olmayan bilgi sunumuna sebep olacaktır (Fitzgerald, 1985, s.28).

Çalışma grubunun başarısı, kalkınmış ülkelerin ve 77'ler grubunun temsilcileri arasındaki ciddi temel görüş ayrılıklarına ve büyük politika farklılıklarına bağlıdır (Fitzgerald, 1985, s.28).

4.2.2.3. Avrupa Birliği (AB)

Daha sonra Avrupa Birliği olarak değiştirilen Avrupa Topluluğu 25 Mart 1957'de 6 üye ülkenin imzaladığı Roma Antlaşması ile kuruldu. Topluluk içindeki malların, insanların, hizmetlerin ve sermayenin serbestçe dolaşabilmesini hedefleyen birliğin amacı, ekonominin bütün sektörlerini kapsayan geniş bir pazar kurmak, ekonomik, finansal, sosyal ve siyasi bütün kurumları arasında bir yakınlaştırmayı ve hatta bütünleştirmeyi sağlamaktır (Kılınç, 1990, s.7). Bu hedeflere ulaşmak için gerekli olan, ülkelerin kendi ulusal kanunlarının birbirine yaklaştırılması ve uyumlaştırılmasıdır. Bu entegrasyon sürecinde hazırlanacak finansal raporda da tek düzeliğin sağlanması gerekmektedir.

AB'nin oluşumunu sağlayan Roma Antlaşması'nın 54. Maddesi gereği üye ülkeler ulusal muhasebe kurallarını koordine etmekle yükümlüdür. Topluluğa üye ülkelerin ekonomik ve hukuki yapılarındaki ulusal özelliklerin uyumlaştırılması, özellikle AB'nin kendi mevzuat şekli olan yönergelerle(direktif) sağlanmaktadır (Bilginoğlu, 1993, s.83). Topluluk Konseyinin çıkardığı yönergeler yalnızca tavsiye niteliğindeki metinler değildir. Bu yönergeler tümüyle Roma Antlaşmasında öngörülen ve tüm üye devletlerce mutabık kalınan genel ekonomik ve finansal ilkelere uygun olarak görüşülüp kararlaştırmakta, üye devletlerin uygulamalarına yön vermektedir (Arabacı, 1990, s.27).

AB Komisyonu belirli konularda teklifler toplar ve tasarı yönergesi oluşturulduktan sonra kurul başkanına sunulur. Eğer yönergeye uyum sağlanabilirse üye ülke hükümetleri belirli bir dönemden sonra, bu koşulları yerine getirecek şekilde kendi ulusal yasalarında kanunlaştıracaktır (Lewis ve Pendril, 1991, s.37). Bu yönergeler, ulusal yasalarda kanunlaştırılmadığı sürece hukuki ve zorlayıcı niteliğe sahip olamayacaktır. Bu niteliğe sahip olabilmeleri ise, o yönergenin uygunluğuna ya da o yönergeyle uyumluluğun sağlanmasına bağlıdır.

Yönergeler (direktifler) gösterdikleri başarıya göre hitap ettikleri ülkeleri bağlayıcı nitelikte olacaklardır. Ancak yürütmenin anlam ve usulü, ulusal otoritelerin karar verme yetkisine bırakılır (Choi ve Mueller, 1984, s.477). Her ne kadar hukuki niteliğe sahip olmadığı görünse de, zamanla oluşacak şekilde kabul edilen yönergelerin ülke hukukuna alınması zorunluluğundan dolayı, bu yönergelerin hukuki etkisi olduğu kabul edilebilir. Ancak, söz konusu yönergelerin bağlayıcı karakteri, sunulan sayısız seçme hakları ve alternatiflerden birinin seçilmesi gibi durumlarla zayıflatılmış olmaktadır (Bilginoğlu, 1993, s.83). Bu nedenle, muhasebede tek düzeliğin sağlanabileceği bir standardizasyon gerçekleştirilememiş, yapılan çalışmalar uyumlaştırma niyetinde kalmıştır. Ancak yine de, oluşturulan yönergelerin standartlaştırma çalışmalarında etkili olduğu söylenebilir.

Şüphesiz ki, bu uyumlaştırma çalışmaları AB'ni doğrudan ilgilendirmemektedir. Ancak, AB'nin ilk uluslararası bir yapıya sahip olması AB'ni tabloların açıklanması alanında özel bir otorite yapmaktadır (Fitzgerald, 1985, s.28). Avrupa Birliği'nde, finansal tabloların oluşturulması ve muhasebe sistemi açısından hazırlanan üç yönerge vardır: 4.yönerge, 7.yönerge ve 8.yönerge. Bu bölümde de konumuzla ilgisi bakımından sadece bu yönergeler incelenecektir.

4.2.2.3.1. Dördüncü Yönerge

25 Temmuz 1978 tarihli bu yönerge, Avrupa Birliği'ne ilişkin anlaşmanın 54.maddesinin 3/G bendine göre yürürlüğe konmuş olup, ortaklıklara ilişkin finansal tabloların yapısı ve düzenlenmesine ilişkin esas ve ilkeleri kapsar,

Düzenlediği temel konular; bilanço ve gelir tablosunun hazırlanmasında uyulacak şekil şartları, kullanılacak kavramlar, değerlendirme kuralları, finansal tabloların dipnot ve eklerinin kapsamı ile tabloların denetimi ve yayınlanmasını içermektedir.

Bu yönergenin 10.bölümü ve 47.maddesinin 1.parağrafına göre, istisnai durumlar hariç yetkili organlar tarafından onaylanan yıllık finansal tablolar, yıllık faaliyet raporları ve ortaklık finansal tablolarına ilişkin denetim raporlarının; 68/151/EEC tarihli yönergesinin üçüncü maddesine uygun olarak, üye devletlerin belirlediği esaslara göre yayınlanma zorunluluğu getirilmiştir. Finansal tabloların hazırlanması ve sunulması hakkında ayrıntıya inmesi ile birlikte "gerçeğe uygunluk ve doğruluk (true and fair view) ilkesi" esas alındığı söylenebilir.

Yönergenin 7.bölümü değerlendirme ile ilgili kuralları kapsamakta ve 31.maddesinde değerlendirme ile ilgili şu genel ilkeler esas alınmaktadır.

- işletmenin süreklilik kavramı
- tutarlılık kavramı
- ihtiyatlılık kavramı
- gelir ve giderlerin dönemselliği
- bilanço kalemlerinin tek tek değerlendirilmesi
- bilanço değişmezliği kavramı

32.madde ise hesapların satın alma veya üretim maliyeti ilkesine dayandırılacağı belirtilirken, özellikle enflasyon dönemlerinde yenileme maliyetinin kullanılabilmesi vurgulanmıştır. Böylece, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin doğru ve güvenilir bilgi vermediğinden hareketle geleneksel hükümleri esnetilmiştir. Yine aynı maddede maliyet değeri ile cari değer arasındaki farkın "yeniden değerlendirme değer artışı" kaleminde gösterilmesini ve bunların vergi ile ilgili tabii tutulduğu işlemleri ve bu kalemde meydana gelen değişiklikleri bilanço, dipnot ve eklerinde açıklanacağı belirtilmiştir. Aynı zamanda, bazı durumlar dışında yeniden değerlendirme değer artışının dağıtılmayacağı da hükme bağlanmıştır.

Uyumlaştırma çalışmaları için etkin bir konumda olmasına rağmen, yönergede hemen hemen her paragrafa bir veya bir kaç alternatif getirilmiş olması ve seçimin üye ülkelerdeki ulusal yasa koyucuya bırakılması, finansal tablolarda sağlanılmaya çalışılan tek düzeliğe engel olacak niteliktedir. Uygulanabilir yöntemlerde çeşitliliğe gidilmesi uygulamada farklı formatların oluşmasına neden olacaktır.

Uyumlaştırma çalışmalarının başarısızlıkla sonuçlanmasına yol açan diğer bir etmen ise, yönergenin gerçeğe uygunluk ve doğruluk ilkesine (true ve fair view) uyma zorunluluğu nedeni ile önem verilmeyen ihtiyaçları da kapsamasıdır. Bunun yanında bazı terimlerin tanımlanması çok zor olmaktadır. İngiltere'deki muhasebeciler uzun zamandır bu konuda tecrübe elde ettiklerinden kolayca anlayabilirler ancak, bazı AB ülkelerinde bu terimler kendi ulusal yasalarını kapsayacak şekilde çevrilmesine rağmen bunlar İngiltere'deki gibi uygulama ve yerine getirmede aynı anlamı içermeyebilecektir (Lewis ve Pendrill, 1991, s.39).

4.2.2.3.2. Yedinci Yönerge

13 Temmuz 1983 tarihli bu yönerge, Avrupa Birliği'ne ilişkin antlaşmanın 54.maddesinin 3/G bendine göre yürürlüğe konmuş olup, ortaklıklara ilişkin konsolide finansal tabloların yapısı ve düzenlenmesine ilişkin esas ve ilkeleri kapsar. Bu yönerge topluluğa dahil işletmelerde ilgili ortaklıklara ve üçüncü kişilere bilgiler verilebilmesi için konsolide finansal tabloların hazırlanmasını zorunlu tutmuş ve yayınlanması zorunlu bilgiler (tablolar) arasında karşılaştırılabilirlik ve eşdeğerlilik amaçlarını gerçekleştirmek için bu tablolarla ilgili ulusal mevzuatların uyumlaştırılması gerekliliği vurgulanmıştır.

Dördüncü yönergenin devamı niteliğinde olan yedinci yönerge gruba dahil şirketlerin (holding şirketler veya çok uluslu şirketler) finansal tablolarını birleştirerek ana şirket için tam ve doğru bilgilerin elde edilmesini sağlamak için oluşturulmuştur.

Yönerge;

- konsolide finansal tabloların hazırlanması için gerekli koşullar
- konsolide faaliyet raporu

- konsolide finansal tabloların denetimi
 - konsolide finansal tabloların kamuya açıklanması
- gibi konularla ilgili maddeleri içerir.

Bu yönergede konsolidasyon yöntemi olarak equity (öz varlık) yönteminin kullanılması öngörülmektedir. Bunun yanı sıra, ana ve bağlı şirketin karşılıklı işlemleri elenmelidir. Değerleme yöntemleri ise ana şirketin uyguladığı değerlendirilmelidir. Aynı zamanda, konsolide finansal tablolar ana şirketin finansal tablolarının düzenlendiği tarihe göre hazırlanmalıdır.

Yedinci yönerge ABD'deki uygulamalarla uyum içerisindedir. Yönergenin yürürlüğe girmesi ve üye ülke hukukuna dahil olması ile bu konuda AB ülkeleri, ABD ile birlikte muhasebe harmonizasyonunun önemli bir kısmını gerçekleştirmiş olacaktır. Çünkü karşılaştırılabilir ve eşdeğerde finansal tablo bilgileri sağlanabilecektir (Bilginoğlu, 1985, s.21). Ancak, bu yönergeler sadece AB üyelerini kapsamaktadır. Bu nedenle bu ülkelerin dışında bulunan bağlı şirket finansal tablolarının konsolidasyonu (birleştirilmesi) için gerekli harmonizasyon sağlanamayacaktır. Bunun yanında bu uyumlaştırmanın temelini oluşturan daha önce belirttiğimiz 4.yönergede çok fazla seçeneğin sunulması, konsolide finansal tabloların güvenli bir şekilde yapılmasını zorlayıcı niteliktedir. Aynı zamanda, bu yönergenin ulusal kanunlara girmediği takdirde bağlayıcı niteliği olamayacaktır.

4.2.2.3.3. Sekizinci Yönerge

Roma Antlaşmasının 54.maddesinin 3/G paragraf kapsamında yer alan ortaklıkların finansal tablolarının (muhasebe belgelerinin) yasal denetimden sorumlu kişilerin denetim onayına ilişkin 84/253/EEC sayılı 10 Nisan 1984 tarihli yönergesidir. Dördüncü yönergenin son bölümü olan denetim bölümü bu yönergenin taslağı niteliğindedir.

Ortaklıkların ve işletmelerin finansal tablolarına ilişkin yasal denetimlerinin yürütülmesi ve Topluluk mevzuatının ön gördüğü şekilde yıllık faaliyet raporlarının

finansal tablolarla tutarlı olduğunun kanıtlanması bu denetimlerle sağlanır. Bu belgelerin yasal denetimi üye devletlerin yetkili organları tarafından belirlenecek yetkili oldukları onaylanmış kişiler tarafından yürütülür.

4.2.2.4. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC)

Bu bölüme kadar anlatılan kuruluşların çalışmaları ülkelerin uyacakları belirli standartlardan ziyade uyumlaştırma çalışmaları niteliğinde olup, sadece sınırlı çapta ülkeleri etkisi altında bulundurmaktadır. Ancak Uluslararası Muhasebe Standartlarının oluşumunu sağlayan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC-International Accounting Standard Committee) daha geniş bir alanı etkiliyebilmekte ve oluşturdukları standartlar daha belirgin hükümler içermektedir.

Bu yüzyılın başından beri uluslararası standartlaşma için tartışmalar yapılmasına rağmen, en etkili çalışma Haziran 1973'te IASC (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi) nin 9 kurucu ülke ile kurulmasıyla başladı. Bu kuruluş gelişmiş ve gelişmekte olan 71 ülkeden katılan uzman muhasebe kuruluşlarından oluşmaktadır (Lewis ve Pendrill, 1991, s.35). Bu kuruluşun amaçları kuruluş sözleşmesinde şu şekilde belirtilmiştir (Mükellefin Dergisi, 1993, s.39):

- 1- Finansal tabloların sunulmasında gerekli yönetmelik, yöntem ve muhasebe standartlarının geliştirilmesi ve uyumu için çalışmak.
- 2- Finansal tabloların sunulmasında dikkate alınması gerekli muhasebe standartlarını belirleyip, kamuya açık bir şekilde yayınlamak ve böylece bu hesapların ve tabloların dünya çapında kabul edilme ve gözlenmesi olanağını arttırmak.

Başlıca amacı "muhasebecilik mesleğini dünya çapında geliştirmek"olan Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC (IFA)- International Federation of Accountants) ise 1977 yılında Münih'te yapılan 11. Dünya Muhasebeciler Kongresi'nde (World Congress of Accountants-WCA) kurulmuştur. IASC ve IFAC 1982 yılında yapılan bir anlaşma ile çalışmalarının koordine edilmesi kararını almış ve

IFAC'na üye olan kuruluşların IASC'ne de üye oldukları belirlenmiştir. Böylece 78 ülkeyi temsil eden 106'ya varan üyesi ile IFAC, IASC ile aynı çatı altında toplanmış olmaktadır (Lewis ve Pendrill, 1991, s.40).

Merkezi Londra'da olan ve Uluslararası Muhasebecilik Mesleği Koordinasyon Kurulu'na bağlı olarak çalışan IASC, muhasebe uygulamalarında bütün ülkelerde kendilerince belirlenmiş kurallara uymanın sağlayacağı yararları açıklayarak yetkili kuruluşları, bilançe ve gelir tablolarının standartlara uygun olarak düzenleme konusunda ikna etmeye çalışmaktadır. Her ülkede ilgili yöneticiler kendi kuruluşlarının bilançolarını ve finansal tablolarını kendi ilkelerine uygun olarak düzenleyebilirler. Ancak bu belgelerin diğer ülkelerdeki örneğin kredi kuruluşlarına verilmeleri halinde uluslararası muhasebe standartlarına uyma zorunluluğu karşılıklarına çıkmaktadır (Muhasebe Bülteni, 1987, ss.43-44).

IASC'nin ana tüzüğünde "uluslararası muhasebe standartları bildirilerine başlangıç" bölümünün 9. paragrafında açıklandığı gibi IASC, her konu üzerinde yayınlanmış taslakları veya muhasebe standartlarını inceleyip, bu bilgiler ışığında dünya çapında kabul edilebilecek Uluslararası Muhasebe Standartlarını yayınlacaktır. Aynı bölümün 3. Paragrafına göre; IASC üyeleri amaçlarına ulaşabilmek için şu yükümlülükleri üstlenmeyi kabul etmiş sayılmaktadırlar.

- 1- Kurul tarafından yayınlanan standartları desteklemek,
- 2- Tüm çabalarını aşağıdakilerin yerine getirilmesi için kullanmak,
 - Yayınlanan hesap ve tabloların bu standartlara uyularak düzenlenmesini veya bu tabloların hangi ölçüde standartlara uymadığının açıklanmasını sağlamak ve hükümetleri, sermaye piyasalarını ve endüstri ile iş hayatındaki ilişkileri düzenleyen yetkili kuruluşları yayınlanan hesap ve tabloların bu standartlara uygun olması gerektiği hususunda ikna etmeye çalışmak,
 - Denetçilerin bu standartlara uyulduğu ölçüde tatmin olmasını sağlamak. Eğer hesap ve tablolar bu standartlara uymuyorsa denetçi raporunun hesapların tamam olmadığını veya hangi ölçüde bu standartlara uyulduğunu belirtmesi gerekir.

- Yukarıda da belirtilen koşullara uymayan denetçi raporlarının düzenleyicileri hakkında, en kısa zamanda gerekli işlemin yapılmasını sağlamak.

3- Bu standartların uluslararası kabulünü ve dikkate alınmasını sağlamak için benzer çalışmalarını yürütmek

Böylece IASC'ne üye muhasebe kuruluşları kabul edilen Uluslararası Muhasebe Standartlarını (IASs) kendi ülkelerinde uygulanabilir hale getireceklerdir. Bu komiteye 80'e yakın ülkeden 100'ün üzerinde muhasebe kuruluşunun üye olması, bu standartların dünya çapında kabul edilirliliğini kolaylaştırmakta ve IASC uluslararası boyutta etkinliğini güçlendirmektedir.

4.3 ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ OLUŞTURULMASI (IASs)

Tamamı finansal tabloların hazırlanması ile ilgili olan bu standartlardan bazıları özellikle çok uluslu şirketlerin sorunlarını çözmeye yönelik çalışmalardır.

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin (IASC) ana tüzüğü 4.maddesine göre standartların oluşturulması şu şekilde belirtilmiştir.

- 1- Kurul, oyların üçte ikisi alınmak koşulu ile üzerinde yorumların bildirileceği teklifleri (yürürlükteki bildirimlerde yapılacak değişiklikler dahil) kendi adına ön taslaklar şeklinde yayınlamaya yetkilidir. Ön taslaklar (E veya ED- Exposure Draft), Uluslararası Muhasebecilik Kongresine katılmaya hak kazanmış kuruluşlara gönderilir. Ayrıca, bu ön taslaklar, kurulun karar vereceği devlet kuruluşlarına, borsalara ve diğer yetkili kuruluşlara gönderilir.
- 2- Yorumlar için uygun bir zaman verdikten sonra Kurul yayınlamış olduğu ön taslağı onaylar, değiştirir veya reddine karar verir. Hiçbir standart oyların dörtte üçü tarafından onaylanmaksızın yayınlanamaz. Bu şekilde onaylanmış her standart burada imzaları bulunan muhasebe uzmanlık kuruluşları tarafından ve ortak üyelerin ait oldukları ülkelerde yayınlanır. Standartlar Uluslararası Muhasebecilik Kongresi'ne katılmaya hak kazanmış kuruluşlara da gönderilir.

Ayrıca, karar kurulun karar vereceği devlet kuruluşlarına, borsalara ve diğer yetkili kuruluşlara gönderilir.

- 3- Kurulun yayınladığı ön taslaklarda karşıt görüşler belirtilmeyecektir. Ancak, ön taslaklar bir standardın benimsenmesine ilişkin lehte veya aleyhteki tartışmaları içerecektir.

1989 yılına kadar IASC'nin müzakereleri kamu dikkate alınmadan kendi birikimleri ile yürütülüyordu. Ancak 1989'dan sonra standartlar ön taslaklar halinde hazırlanmaya başlanmıştır. Sunulan bu taslaklar eleştiri dönemi, düzeltme, gerekliyse yeniden sunulması ve son bildiri dönemlerinden geçerek standart haline gelmektedir (Keny ve Larsen, 1995, ss.283-286).

Kurula sunulan ön taslakların standart haline gelebilmesi bu taslaklara gelen eleştiri ve yorumlara bağlıdır. 1989-1992 yılları arasında 16 ön taslak hazırlanmış ancak bunlardan ikisi, gelen tüm eleştirilerin olumsuz olması nedeni ile hemen iptal edilmiştir. Bununla birlikte, IASC'nin ön taslağı ile ilgili temel ve konunun özünü içeren eleştiri ve yorumların başlıcaları diğer standart hazırlayan kuruluşlardan, profesyonel muhasebe birliklerinden, özellikle FASB ve SEC gibi 6 büyük kamu muhasebe kuruluşlarından gelmektedir. Bu ön taslakların standart hale gelmesinde yapılan işlemleri şu şekilde belirtebiliriz (a.g.e., ss.286-299).

- 1- Ön taslaklara (Exposure Draft) gelen eleştiri ve yorumlar bir araya toplanılarak analize tabi tutulur. Örneğin Ocak 1989'da yayınlanan 32 nolu ön taslağı 139 adet yazı gelmiştir.
- 2- Bu yazıların analizi yapılırken bazı kriterlere dikkat edilir.
 - Hangi organizasyonlardan ne sıklıkla cevap geldiği belirlenir.
 - Bu organizasyonlar daha sonra profesyonel muhasebe kuruluşları, standart oluşturma kuruluşları gibi ilgili gruplara göre ayrılır.
 - Son olarak ta, cevaplar ülkelerine ve coğrafik alanlarına göre değerlendirilir.

Bu taslaklar ile ilgili yorumlar bu değerlendirmeler ışığında düzeltilerek standart hale getirilmektedirler. Kasım 1994 yılına kadar IASC 31 konuda standart

yayınlanmıştır. Bu standartların üzerinde düzeltmeler yapılarak sunulduğu son tarihler aşağıda belirtilmiştir.

Tablo 4.1. Kasım 1994 Yılı İtibari İle Oluşturulan Uluslararası Muhasebe Standartları ()

IAS No	Konu	1 Ocak	ABD-GAAP'a uyumu
1	Muhasebe Yöntemlerinin Açıklanması	1975	uygun
2	Stoklar	1995	Eğer LİFO kulnılırsa ek açıklama gerekliliği ile uygun
3	Birleşik (Konsolide) Finansal Tablolar	Yenisi oluşturulduğundan iptal edildi.	
4	Amortisman Muhasebesi	1977	uygun
5	Finansal tablolarda Açıklanması Gerekliliği Bilgiler	1977	uygun
6	Değişen Fiyatlar Karşısında Muhasebe Uygulamaları	Yenisi oluşturulduğundan iptal edildi.	
7	Nakit Akış Tabloları	1994	az farkla uygun
8	Dönem Net Karı veya Zararı, Temel Hatalar ve Muhasebe Politikalarında Değişiklikler Standardı	1995	uygun
9	Araştırma ve geliştirme Maliyetleri	1995	Bazı farklılıklar var
10	Bilanço Rakamlarındaki Koşullu Belirsizlikler ve Beklenmedik Olaylar	1980	uygun
11	Yorumlama Anlaşmaları	1995	uygun
12	Satışlar ve Diğer Olağan gelirler	1981 Düzeltilme Aşamasında	
13	Cari Varlık ve Borçların Sunuluşu	1981	uygun
14	Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanma Standardı	1981 Düzeltilme Aşamasında	
15	Değişen Fiyat Seviyelerinin Etkilerini Yansıtan Bilgiler	1983	uygun
16	Maddi, Maddi Olmayan Duran Varlıklar ile Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar	1995	uygun
17	Kira Sözleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi	1984	uygun
18	Hasılatın Tanımı	1995	uygun
19	Emeklilik Haklarının Muhasebeleştirilmesi	1995	bazı farklılıklar var
20	Devlet Sübvansiyonları ve Devlet Yardımının Açıklanması	1984	uygun
21	Yabancı Döviz Oranlarındaki Değişikliklerin Etkileri	1995	uygun

* RICH, Anne J., (1995), "Understanding Global Standards", Management Accounting, April, s.53.

IAS No	Konu	1 Ocak	ABD-GAAP'a Uyumu
22	İşletme Birleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi	1995	şerefiye işlemleri hariç uygun
23	Finansman Giderlerinin Aktifleştirilmesi	1995	uygun
24	İlgili Taraf İşlemlerinin Kamuya Açıklanması	1986	az farkla uygun
25	Yatırımların Muhasebeleştirilmesi	1987	uygun
26	Emeklilik Yardımı Planlarının Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması	1988	uygun
27	Birleşik (Konsolide) Finansal Tablolar ve Bağlı Şirket Yatırımlarının Muhasebeleştirilmesi	1990	uygun
28	İştiraklerdeki Yatırımların Muhasebeleştirilmesi	1990	bazı farklılıklar var
29	Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama	1990	uygun
30	Banka ve Benzeri Finansal Kurumların Finansal Tablolarını Açıklamaları	1991	az farkla uygun
31	Ortak Girişimlerdeki Ticari İlişkilerin Finansal Raporlaması	1992	az farkla uygun

Bu standartlardan çok uluslu şirketleri direkt ilgilendiren standartlar IAS 2,5,21,22 ve 29'dur. IAS 22, IAS 3'ün gelişmiş halidir. 1992 yılı itibariyle bu standartların içeriklerini şu şekilde özetlememiz mümkündür.

Bu standartlardan IAS 2, stokların değerlendirilmesi ve sunulması ile ilgili olarak düzenlemeler getirmiştir. Bu standardın 20.maddesine göre stokların maliyet ile pazar değerinden düşük olanı ile değerlendirileceği belirtilmiştir. Bu tarihi maliyet FIFO veya ağırlıklı ortalama maliyettir. LIFO'nun kullanılması gerekliliğinde, bilançoda gösterilen stok tutarı, net gerçekleşebilir değerinden düşük olduğu belirtilen FIFO veya ağırlıklı ortalama maliyeti ile değerlendirilecek, aradaki fark finansal tablolarda açıklanacaktır. Aynı zamanda, stokların değerlendirilmesi amacıyla seçilen muhasebe yöntemleri, kullanılan maliyet formülü dahil olmak üzere finansal tablolarda açıklanmaktadır.

IAS 3,22 ve 27, konsolide finansal tablolarla ilgili standartlardır. IASC Avrupa Birliği'ne bağlı ülkelerde yayınlamadan IAS 3- "Finansal Tabloların konsolidasyonu" standardını kabul etmiştir. Zira, bu standart Avrupa Birliği'nin oluşturduğu 7.

Yönergeyi temel almaktadır (Cairns, 1993, s.71). Ancak Bu standart daha sonra tekrar düzenlenmiştir.

IAS 22 ve 27. standartlara göre belirli uzun dönem yatırım türlerinin muhasebe birleştirmelerinde net yatırım değeri (equity method) kullanılmasını belirlemiştir. Yatırımcının ve yatırım konusu şirketin finansal tablolarının aynı tarihli olmaması durumunda, tarih farkından dolayı ortaya çıkan ara dönemde yer alan önemli işlemler veya olaylar, ayarlamalarla veya gerekli açıklamalar yapılarak hesaplara yansıtılırlar.

IAS 5 - "Finansal Tablolarda Açıklanması Gerekli Bilgiler" konulu standarda göre; eğer açık bir biçimde belirli değilse faaliyetlerinin niteliği, işletmenin yasal durumu ve finansal tabloların hangi para birimi ile ifade edildiği kısaca açıklanmalıdır. Bunun yanında, açıklanması gerekli bilgiler tek tek ifade edilmiştir.

IAS 15 - Değişen Fiyat Seviyelerinin Etkilerini Yansıtan Bilgiler ise IAS 6 yerine geçecek nitelikte hazırlanmıştır. Bu standarda genel fiyat düzeyi ile cari maliyet yaklaşımına değinilmiş ancak, farklı uygulamalar nedeni ile tam bir standart geliştirilmemiştir. Bu yöntemlerden birini kullanan şirketlerin en az belirtilecek şu ek açıklamaları yapması gerekmektedir.

- a- Duran varlıkların, tesis ve donanım amortismanlarına yapılan fiyat seviyesi ayarlamalarının tutarı veya bunların ayarlanmış tutarları,
- b- Satışların maliyetlerine yapılan ayarlamaların tutarı veya bunların ayarlanmış tutarları,
- c- Uygulanan yöntem gereğince karın hesaplanmasında dikkate alınması halinde parasal varlıklara yapılan ayarlamalar ve bu ayarlamaların borçlar ve işletme sahiplerinin hakları (özsermaye) üzerindeki etkileri,
- d- Uygulanan muhasebe yöntemi gereğince değişen fiyatların etkilerini yansıtan diğer kalemler için de söz konusu olmak üzere (a), (b) ve gerektiği hallerde (c)'de belirtilen ayarlamaların sonuçlar üzerindeki genel etkisi

Ayrıca, bu standartlara enflasyonun etkileri konusunda anlattığımız genel fiyat düzeyi ve cari maliyet yönteminin ikisine de değinilmiş ve kullanımlarındaki eksik yönleri belirtilerek, daha çok bu iki yöntemin ortak kullanımının etkili olacağı vurgulanmıştır.

Çok uluslu şirketleri direk ilgilendiren diğer bir standard ise IAS 21 - Kur Değişmelerinin Etkilerinin Muhasebeleştirilmesidir. Bu standard döviz çevirisinde, işletmelerin karşı karşıya kaldığı kur riskinin yarattığı sorunları içerir. Finansal tabloların çevirisinde uygulanabilecek yöntemler 34. Paragrafta şu şekilde açıklanmıştır.

- a- (b) de belirtilenler dışındaki tüm parasal unsurlar kapanış kurundan çevrilmelidir.
- b- Ana şirketin para cinsinden ileriye dönük kur anlaşmaları ile korunan parasal unsurlar şu şekilde çevrilir.
 - kapanış kurundan (eğer ileriye dönük anlaşmaların kazanç veya kayıpları ayrı ayrı hesaplanıyorsa)
 - İleriye dönük anlaşmanın başlangıcında mevcut spot kur üzerinden (anlaşmanın amorti edilmiş iskonto veya pirimi üzerinden ayarlanmış olmak üzere) veya,
 - Kısa dönemli işlemler için anlaşmaya uygulanabilecek ileriye dönük kur üzerinden.
- c- Geçmişte olduğu gibi kaydedilen, örneğin tarihi maliyetle kaydedilen parasal olmayan unsurlar bu işlemlerin meydana geldiği tarihteki kurlardan çevrilir.
- d- Yabancı finansal tablolarda yeniden değerlendirilen parasal olmayan unsurlar yeniden değerlendirme tarihindeki kurlar üzerinden çevrilir.
- e- Gelir tablosu unsurları esas işlemlerin tarihindeki kur üzerinden çevrilir. Eğer işlemler çok sayıda ve geniş bir zaman dilimine yayılmış ise gerçek kurların yaklaşık değerini bulmak amacıyla dönem içinde geçerli olan kurların ortalaması kullanılabilir.

Yüksek oranda enflasyondan etkilenen yabancı şirketin finansal tablolarının çevirisinde fiyat değişmelerinin etkilerine göre ayarlanması gerekliliği de ayrıca belirtilmiştir.

IAS 29 - Hiperenfilyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Standardı, yüksek enflasyon ortamlarında finansal tabloların yeniden düzenlenmesi gerekliliğini vurgulamaktadır. Bu standarda göre, bilanço gününde geçerli ölçü birimi ile henüz belirtilmemiş bilanço tutarlarının genel fiyat düzeyi ile ayarlanacağını belirtmesi ile birlikte bu fiyat endekslerinin uygulanacağı ve bu endekslerin nasıl belirleneceği ifade edilmiştir. Aynı zamanda, cari maliyet ile gösterilen kalemlerin yeniden düzenlenmeyeceği de belirtilmiştir. Bununla birlikte, konsolide finansal tabloların düzenlenmesinde yukarıda da belirttiğimiz gibi öncelikle bağı şirket tabloları buldukları ülkenin genel fiyat düzeyine göre düzenlenmelidir.

Bunlardan IAS 2 standardı LIFO'nun yasaklanması için önerilen teklifleri kabul etmemekle birlikte FIFO ve ağırlıklı ortalama maliyetleri orta nokta (benchmark) olarak tercih edilirken LIFO kabul edilebilir alternatif olarak belirlenmiştir. IAS 21 de ise döviz farklılıklarından dolayı ortaya çıkan yeniden düzenleme ile ilgili olarak değişiklikler yapılmıştır. Konsolide finansal tablolarda yabancı varlıkların çevirisinde hiperenfilyon ortamlarında hariç olmak üzere, ortalama oran kullanılmaktadır. SSAP 20-Döviz çevirisi Standardının belirttiği gibi cari oran kullanımını seçme hakkını kaldırmıştır (Pereira, 1994, ss.121-122).

4.4. STANDARDİZASYONU ENGELLEYEN HUSUSLAR

Uluslararası boyutta etkin bir kuruluş olan IASC'nin oluşturduğu standartlar (IASs) ülkelerarası yapısal farklılıklar nedeni ile tüm ülkelerde aynı formatta uygulanamamaktadır. Bu ise, bu standartların etkinliğini azaltıcı nitelikte olmaktadır.

Ancak, IASC'ne üye profesyonel muhasebe kuruluşları, oluşturdukları standartları kendi ülkelerinde kabul ettirmek zorundadırlar. Karşılaşılan üç temel engeli ise şu şekilde ifade edebiliriz (Lewis and Pendrill, 1991, s.36);

- ülkenin gelenek ve birikimlerindeki farklılıklar,
- çeşitli ekonomik çevrelerin ihtiyaçlarının farklı olması,
- yapılacak ve uygulanacak standartlarda hükümetlerin hakimiyetinden oluşan zorluklar.

Bazı durumlarda Uluslararası Muhasebe İlkeleri Pakistan, malezya gibi gelişmekte olan ÷lkelerde ulusal muhasebe kurallarının yerine geçmektedir. Ancak; muhasebede uzun bir geçmişe sahip ÷lkelerde ve muhasebenin ekonomik, yasal ve sosyal çevrelerden etkilendiği yerlerde, uluslararası muhasebe standartlarının ulusal standartların yerine geçmesi önemli sorunlar oluşturacaktır (Haller, 1995, s.240-241).

Farklı muhasebeler, farklı kullanıcıların farklı ihtiyaçlarını karşılamak için geliştirilmiştir. Mevcut muhasebe ilkeleri o ÷lkenin yapısı için uygun iken çok uluslu şirketlerin yapısına uyum gösteremeyebilir. Diğer yandan, İngiltere ile aynı formatta olan ÷lkelerde profesyonel kuruluşlar gl÷d÷r. Ancak, Almanya ve Fransa gibi profesyonel kuruluşların daha zayıf kaldığı gelişmiş batı dñnyasında, uluslararası uyumlaştırmayı başarmak imkansız olacaktır (Nobes, 1991, s.58-62). Bu sorun en çok aşırı tutuculuğun geçerli olduğu ÷lkelerde yaşanmaktadır. Özellikle muhasebe sistemleri yasalara dayalı olan Almanya ve Fransa gibi ÷lkeler için geçerli olan aşırı tutuculuk finansal tabloların uluslararası karşılaştırılmalarını zorlaştırmaktadır (Güredin, 1984, s.30). Bu gibi ÷lkelerin belirlenen uluslararası standartları kabul etmemesi ve yasalarında uygulamaması uluslararası boyutta standartlaştırmayı güçleştirmektedir.

Hoarau makelesinde IASC'nin ulusal muhasebe standartlarından ÷stün olmadığını ve bu komiteye üye kuruluşların hiçbir zaman kendi ÷lkelerinde standart koyucu olamayacaklarını belirtmiştir. Özellikle Fransa'da özel muhasebe kuruluşlarının etkisi oldukça azdır. Fransa'da etkili olan CNC (Censeil National de la Comptabilite) uluslararası ilişkilerde OECD, UN, ve Avrupa Birliği gibi ÷lkelerarası kuruluşlara üye iken IASC'ne üye değildir (Hoarau, 1995, 230).

Aynı zamanda standartların oluşturulmasında bir orta nokta (benchmark) bulunmasının sakıncaları da şu şekilde ifade edilmektedir (Nobes, 1995, s.252);

- Muhasebe uygulamalarının hñk÷met tarafından belirlendiği Fransa, Almanya ve Japonya gibi ÷lkeler Uluslararası Standartlar Komitesi'ne diğerlerinin aksine hñk÷met temsilcileri göndermektedirler.

- Hoarau'nun kabul ettiği gibi ABD muhasebe konusunda bir otorite kabul edildiğinden IASC'nin ABD'nin belirlediği uygulamalara peşin hükümlü olarak ilımlı yaklaşmayacağı garanti değildir.
- Orta nokta bulunmasının karşılıklı kabullerde geçerliliği yoktur.

IAS ile ulusal muhasebe standartların uyumlaştırılmasında bazı sorunlar çıkabilmektedir (Van Der Tas, 1995, s.258-259).

- 1- Uluslararası muhasebe standartları yorum ve eleştirilere ağıkken ulusal standart kuruluşları diğer işletme ve kuruluşlardan gelebilecek farklı yorumları kendi kendilerine belirlemek zorundadırlar.
- 2- Oluşacak bazı farklılıklar genel açıdan görünmezken, bu farklılıklar özelde bazı işletmeler için önemli olabilir. Böylece ulusal muhasebe standartları kuruluşları, standart hazırlamada kendilerine sınır koymamalıdır.
- 3- Yerel ve ulusal standartlardaki basit düzeltmeler için proğramlarda çok sık düzeltme yapılması gerekliliği ortaya çıkmaktadır.

Ülkeler arasındaki bariz farklılardan orta noktada toplanmak bu ülkeleri etkilemeyecektir (Thompson, 1993, s.). Bir örnekle açıklayacak olursak; E32 (Exposure Draft-ED) Finansal tabloların karşılaştırılabilirliği ile ilgili ön taslağa yaklaşık 150 adet yorum yazısı gelmiştir. Bu yazılar taslağı temelde kabul ettiklerini, ancak bu merkez nokta etrafında diğerlerini alternatif olarak kabul ettiklerini belirtmişlerdir. Aynı şekilde bazıları FIFO ve ağırlıklı ortalamayı kabul ederken LIFO'yu alternatif olarak belirleyebilmektedir. Ancak, sınırlı sayıda da olsa, bazıları LIFO'nun elde bulundurma maliyeti cari olmadığından bilançoıyu çarpıttığı düşüncesi ile kabul etmemektedir (a.g.e.). Konsolidasyon konusunda da belirttiğimiz gibi konsolidasyonun başarısı için değerleme yöntemlerinin farklı olmaması gerekmektedir. Ancak, bu durumda LIFO'ın alternatif olarak kabul edilmesi halinde, bir ülke LIFO uygularken, bu yöntem kesinlikle karşı çıkan cephe bu yöntemi kesinlikle uygulamayacağından farklılıklar oluşacaktır.

Bunların yanında, Avrupa'da yerel kanunlara göre hazırlanan finansal tabloların anlaşılabilirliğinde problemler oluşacağından ya ABD-GAAP ya da

Uluslararası Muhasebe Standartlarından birine uyum gösterilmeye çalışılacaktır. Eğer Fransa gibi işletme ve grup hesaplarında farklı muhasebe çatılarını kabul edebiliyorsak Avrupa'da uyumlaştırmaya doğru bir adım atmış olacağız (Kaegen, 1995, s.108).

Bununla birlikte, bazı standartlar o ülkenin yapısına uymuyabilir. Örneğin, Tayvan; uluslararası ticarete önemli bir yer kapladığından finansal muhasebe standartlarındaki farklılıklardan oluşacak riski düşürmek için, uluslararası muhasebe standartlarına uyması gerekmektedir. Ancak Tayvan Finansal Muhasebe Standartları(SFAS) ile IAS arasında bazı farklar vardır. SFAS no 10- stok değerlemesinde net gerçekleşebilir değer veya yerine koyma maliyeti ile değerlendirilirken, IAS 2 sadece net gerçekleşebilir değeri kabul etmektedir. Bunun yanında, SFAS 17 temporal yöntemi gerekli bulurken, IAS no 17 cari yöntemi uygun görmektedir. IAS 29-Hiperenflasyon ortamlarında finansal Raporlama standardı ise Tayvan ekonomisi için uygun görünmemektedir (Graham ve Wang, 1995, ss.149-156).

Anlaşıldığı gibi, ülkeler arasında ekonomik, politik veya kültürel açıdan çok fazla fark olduğunda, uluslararası standartlaştırma çalışmaları istenilen verimliliği sağlayamayacaktır.

4.5. TÜRKİYE'DE YAPILAN ÇALIŞMALAR

Gelişen ülkelerdeki muhasebe kuruluşları, Uluslararası Muhasebe Standartlarını benimseyip bunların kurallarına uymak suretiyle Ekonomik Denetim Düzeninin oluşmasına büyük ölçüde katkıda bulunmaktadır. Türkiye'de de artık uluslararası muhasebe standartlarına uyulması ve gelişen ülkelerde kullanılan muhasebe kurallarının benimsenmesi ve aynı dilin konuşulması bir zorunluluk haline gelmiştir (Muhasebe Bülteni, 1987, s.33).

Ülkemizde muhasebe ilkeleri konusunda ilk çalışma İktisadi Devlet Teşekkülleri (İDT) için Tek Düzen Hesap Planının geliştirilmesi sırasında ele alınmış ve Amerikan muhasebe uygulamaları örnek alınarak belirlenen muhasebe kavram ve

ilkeleri uygulamalara rehber olmak amacıyla DPT(Devlet Planlama Teşkilatı) tarafından yayınlanmıştır (Gücenme, 1992, s.90).

Çeşitli ülkelerde, işletmelerin muhasebe hesapları tek düzen bir plana uygun biçimde yürütülmekte ve finansal tablolar da bu düzene paralel olarak hazırlanmaktadır. Bunun için muhasebe kayıtlarının gerekli kural ve standartlara göre tutulması ve finansal tabloların düzenlenmesinde aynı esas ve prensiplere uyulması öngörülmüştür. Bu kural ve standartlar uluslararası topluluklarla tespit edilmekle beraber her ülkenin kendi ekonomik ve finansal bünyesinin özellikleri de göz önünde bulundurulmaktadır. Ülkemizde bu konularda Sermaye Piyasası Kurulu ve Türk Standartları Enstitüsü gibi kuruluşlar tarafından çalışmalar yapılmıştır. Muhasebeciler ve Mali Müşavirler Birliği de bu konuda çalışmaktadır (Arkun, 1991, s.40).

Türkiye’de muhasebe uygulamalarını genelde Türk Ticaret Kanunu ile Vergi Usul Kanunu’ndaki hükümlerin yönlendirdiğini ancak, bu konudaki hükümlerin ihtiyaca cevap vermediği veya uygun bulunmadığı durumlarda, yasal statüye sahip bazı kuruluşların kendi etki alanlarına giren işletmeler için muhasebe uygulamalarını yönlendirici çalışmalar yaptığı görülmektedir. Bu kuruluşlardan önemli olanlarını şöyle sıralayabiliriz (Çakıcı, 1991, ss.7-11).

- 1- **İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu:** 440 sayılı kanunla kurulan bu komisyon KİT’leri için zorunlu olan Tek Düzen Muhasebe Sistemi uygulamasını koymuştur.
- 2- **Tek Düzen Muhasebe Koordinasyonu Devamlı İhtisas Komisyonu:** 1986 yılında Yüksek Denetleme Kurulu’nun bünyesine geçtikten sonra “Tek Düzen Genel Hesap Planı ve Açıklamalar” kitabını günün ihtiyaçlarına göre gözden geçirerek Eylül 1987’de yeniden yayınlamıştır.
- 3- **Sermaye Piyasası Kurulu:** 29 Ocak 1989 tarihinde seri X1, no1 “Sermaye Piyasasında Mali Tablolar ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ”

ile seri X1 no2 "Standart Genel Hesap Planı ve Planın Kullanım Esasları Hakkında Tebliği" yayınlamıştır.

- 4- **Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komisyonu:** 1987 yılında kurulan ve Türk Standartlarını hazırlamakla görevlendirilen komite; TÜRMOB (Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği) kurulduktan sonra çalışmalarına ara vermiş ve muhasebe standartlarının tek elden yapılmasını sağlamak üzere "Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun" kurulmasını ilke olarak kabul etmiştir.
- 5- **Maliye ve Gümrük Bakanlığı Koordinatörlüğünde kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu:** 1990 yılında çeşitli kesimlerin temsilcilerinin katılımı ile oluşturulan komisyonun temel amacı, ülkemizdeki standart karmaşasına son vererek tüm kesimleri bağlayıcı nitelikte tek elden yayınlanacak muhasebe standartlarını hazırlamaktır. Daha sonra görevini TİMÜDESK'na (Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu) devretmiştir.
- 6- Türkiye Bankalar Birliği gibi diğer kuruluşlar.

1989 yılında yayımlanan Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tebliği ile önce belirli ortaklıklarca düzenlenecek finansal tablolara ilişkin ilke ve kurallar belirlenmiştir; bunu takiben 1992 yılı sonunda yayımlanan ve 1994 yılı başında yürürlüğe giren Maliye Bakanlığı Tebliği ile de tüm bilanço esasına tabi işletmelerin muhasebe standartları belirlenmiştir. Söz konusu her iki tebliğ, genel hatları itibarıyla Uluslararası Muhasebe Standartlarının (IAS) ülkemiz koşullarına uyarlanması niteliğinde olup, Türk Muhasebe Hukuku'nu oluşturmuştur (Bilginoğlu, 1994, s.5).

Bu çalışmalar ışığında özellikle TÜRMOB ve TİMÜDESK'nun katkıları ile Türkiye'deki muhasebe ilke ve uygulamaları Uluslararası Muhasebe Standartlarına uygun hale getirilmeye çalışılmaktadır. Tablo 4.2.'de Türkiye'deki mevcut muhasebe standartları ile IASs temel hesaplar üzerinde karşılaştırılmaya çalışılmıştır.

Tablo 4.2. Genel Kabul Görmüş İlkelerde Türk Muasebe Standartları İle Uluslararası Muhasebe Standartlarının Karşılaştırılması ()

	Uluslararası Muhasebe Standartları	Türk Muhasebe Standartları
Pazarlanabilir hisse senetleri (Dönen Varlıklar)	maliyet veya pazar değerinden düşük olanı	maliyet değeri
Stoklar -stok değerlendirme -maliyet akımı	-maliyet veya net gerçekleştirilebilir değerinden düşük olanı -LIFO,FIFO,ortalama ve temel stok formülleri	-maliyet veya net gerçekleştirilebilir değerinden düşük olanı -LIFO,FIFO,ağırlıklı ve tartılı ortalama
sabit varlıklar -değerleme -Amortisman	varlığın yararlı ömrünü aşması durumunda tarihi maliyetin yeniden değerlendirilmesine izin verilmesi	- yeniden değerlemeye izin verilmesi - çeşitli yöntemler, vergi uygulaması kabulü
araştırma ve geliştirme	özel kriterler gerçekleştirilmediğinde yapılan harcamalar	IAS ile aynı
Finansal Kiralamalar	işletme ve sermaye kiralama yöntemleri	özel gereklilik yok vergi uygulamaları kabulü
ertelenmiş vergiler	ertelenmiş vergi zorunlu	ertelenmiş vergi zorunluluğunun olmaması
finansman giderleri	aktifleştirmek veya masraf göstermek serbest	Aktifleştirilecek
İştirakler (uzun dönem) - 0 - %20 - %20 - %50 - %50'den fazla	-maliyet veya yeniden değerlendirilmiş miktar -öz varlık yöntemi -konsolidasyon gerekli	-maliyet yöntemi -maliyet yöntemi -konsolidasyon gereklideğil
şirket birleşmeleri	satın alma yöntemi:nadir durumlarda çıkarların birleştirilmesi halin hariç	özel bir gereksinim olmaması
Şerefiye itfa payı	yararlı ömründen sonra amortize edilmesi ve ertelenmesi	en fazla 5 yıl üzerinden amortize edilir.
Açıklamalar	tam açıklama	tam açıklama

* MUGAN, Can Simga, (1995), "Accounting in Turkey", The European Accounting Review, Volume 4, Number 2, s.359.

Tablodan da anlaşılacağı gibi Türkiye Muhasebe Standartları ile IAS arasındaki en önemli farklılıklar, enflasyon muhasebesi, konsolide finansal tablolar, kur farkı zararlarının muhasebeleştirilmesi, ertelenmiş vergiler, finansal kiralama gibi konularda toplanabilir (Bilginoğlu, 1995, s.5).

Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK)

Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları kuruluş yönergesi 1.ve2.maddesine göre; Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK), denetlenmiş finansal tabloların sunulmasında ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartları ile muhasebe meslek mensuplarının, denetim faaliyetlerini disiplinli yürütebilmek için ulusal denetim standartlarını saptamak ve yayınlamak üzere Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından kurulmuştur.

Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) 9 Şubat 1994 tarihinde kurulmuş ve üye sayısı 60 ile sınırlandırılmıştır. Bu üyeler, TÜRMOB'un tayin ettiği kişiler ile ilgili kuruluşların temsilcilerinden oluşmaktadır. Gelecekte, gerekli koşullar oluşunca, TMUDESK'in denetim ve muhasebe standartları kurulları olmak üzere iki kurula dönüşmesi beklenmektedir. Bu kurullardan Muhasebe Standartları Kurulu'nun bağımsız olması ve Denetim Standartları Kurulu'nun TÜRMOB örgütü içinde yer alması düşünülmektedir. TMUDESK'in dayanağı ise, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu" ve ilgili kanunlardır.

Kurul 14 Nisan 1996 tarihli toplantısında 11 standarda ilişkin son taslakların "Türkiye Muhasebe Standardı (TMS)" olarak kabulüne oy birliği ile karar vermiştir. Bu gün kabul edilen 11 standart 01 Ocak 1997 tarihinden itibaren yürürlüğe girmektedir (TMS önsözü, 1996).

Kurul Ulusal Muhasebe Standartlarının saptanmasında aşağıdaki ilkeleri benimsemektedir.

- 1- Saptanan muhasebe standartları uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu olmalıdır.
- 2- Türk ekonomisi ve işletmelerin yapısı ile gereksinimleri göz önünde bulundurulmalıdır.

Ocak 1997 tarihinde yürürlüğe girecek olan Türk Muhasebe Standartları ise şunlardır:

- TMS 1 : Muhasebe Politikalarının Açıklanması
- TMS 2 : Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama
- TMS 3 : Nakit Akış Tablosu
- TMS 5 : Konsolide Finansal Tablolar Standardı
- TMS 6 : İştiraklerdeki Yatırımların Muhasebeleştirilmesi
- TMS 7 : Yatırımların Muhasebeleştirilmesi
- TMS 8 : Madi, Maddi Olmayan Duran Varlıklar ile Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar
- TMS 9 : Amortisman Muhasebesi
- TMS 10: Dönem Net Karı veya Zararı, temel Hatalar ve Muhasebe Politikalarında Değişiklikler Standardı
- TMS 11: Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması Standardı

BEŞİNCİ BÖLÜM

ÇOK ULUSLU ŞİRKETLERİN KARŞILAŞTIKLARI SORUNLAR VE ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ ETKİLERİ HAKKINDA ANKET ÇALIŞMASI

5.1. ARAŞTIRMANIN AMACI VE KURULAN HİPOTEZLER

Farklı ortamlarda finansal tablolarını hazırlayan bağlı şirket çeşitli nedenlerle bu tabloları düzenleme yoluna gitmektedirler. Yapılacak konsolidasyonun başarıya ulaşabilmesi için önemli olan bu düzenleme sırasında ekonomik, politik ve yasal farklılıklar nedeni ile bazı sorunlarla karşılaşmaktadır. Bu konudaki en etkin çalışma, Uluslararası Muhasebe Standartlarının (IASs) IASC'nin (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi) katkılarıyla oluşturulmasıdır. Ülkelerin bu standartları kabul edip kendi yasalarında uygulamaya geçirmesi ile her ülkenin finansal tablolarını aynı formatta hazırlaması mümkün olabilecektir.

Bu doğrultuda anket çalışmamızın amacı; öncelikle çok uluslu şirketlerin finansal tablolarını düzenleme sırasında ve konsolidasyon işlemlerini gerçekleştirirken karşılaştıkları sorunları belirleyebilmek ve uluslararası muhasebe standartları ile bu standartların sorunlarını çözmek için gerekliliğini incelemektir. Aynı zamanda, kendi bünyelerinde oluşturdukları ve ya uyguladıkları, bu sorunları çözmeye yönelik yöntemleri de belirlemek hedef alınmış ve düzenleme sırasında karşılaştıkları sorunlardan kendilerini en çok etkileyen sorunun belirlenilmesi amaçlanmıştır.

Bunun yanı sıra, çok uluslu şirketlerin finansal tablolarının hazırlanması açısından karşılaştıkları sorunlara yönelik çalışmalar hakkında yeterli bilgiye sahip olup olmadıkları ve bu çalışmaların etkinliği hakkındaki düşünceleri açıklanmaya çalışılmıştır.

Bu çalışma gerçekleştirilirken belirlenen hipotezleri ise şu şekilde sıralayabiliriz.

- 1- Çok uluslu şirketlerin karşılaştıkları en önemli sorun yüksek enflasyon durumunda ve döviz çevirisinde yaşanmaktadır.
- 2- Çok uluslu şirketler kendi sorunlarıyla ilgili olan Uluslararası Muhasebe Standartları hakkında yeterli bilgiye sahip değildir.
- 3- Bununla birlikte, çok uluslu şirketler "Dünya çapında uygulanacak tek bir muhasebe sisteminin oluşturulmasının finansal tabloların hazırlanmasında karşılaştıkları sorunları çözmeye yeterlidir" yargısına katılmaktadırlar.

5.2. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE SINIRLARI

Araştırma, Türkiye'de faaliyet gösteren çok uluslu şirketlere uygulanmıştır. Bu şirketlerin adresleri T.C. Başbakanlık Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı Yabancı sermaye Genel Müdürlüğü'nden temin edilen 27.07.1995 tarihli ekstreten ve 1990-1992 arası yıllar itibarıyla yabancı sermaye hareketleri ile ilgili rapordan elde edilmiştir.

5.3. ARAŞTIRMA YÖNTEMİ

5.3.1. Örneklem Seçimi

Araştırmanın kapsamında da belirtildiği gibi T.C. Başbakanlık Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı'ndan elde edilen yaklaşık 3000 yabancı sermayeli şirket arasından seçilmiştir. Bu seçimde çok uluslu şirket tanımına uyan ve %50 hissesi başka ülkede bulunan diğer bir şirketin kontrolü altında olan toplam 135 çok uluslu şirketin tamamı araştırma için esas alınmıştır.

5.3.2. Verilerin Toplanması

Araştırmaya esas alınan şirketlerin idari bölümlerinin Ankara, İzmir ve özellikle %90'a yakın kısmının İstanbul'da olması ve istatistiksel analiz teknikleri ile hesaplamaların yapılabilmesi için araştırmada anket yöntemi uygulanmıştır.

Anketler ilk olarak 15 Haziran 1996 tarihinde gönderilmiştir. 3 aylık bir dönem içerisinde sadece 12 anket cevaplanarak dönmüş ve 33 adet anket adreste bulunamadığından iade edilmiştir. Kalan 90 çok uluslu şirkete anketler 27 Ekim 1996 tarihinde tekrar gönderilmiştir. Bundan 18 adet geri dönüş sağlanabilmiştir. Kasım 1996'da kalan şirketlere telefon ile ulaşılmaya çalışılmış, 3 anket faks yolu ile tekrar gönderilerek cevaplandırılırken 3 anket telefonla direk yapılmıştır. Diğer şirketler ise işlerinin yoğunluğu nedeni ile bu anketi cevaplandıramayacaklarını belirtmiştir.

Sonuç olarak, toplam 135 şirketten 33'ü iade olarak gelmiş, kalan 102 anketten ise 36 adet dönüş sağlanmıştır. Dönüş oranı $36 / 102 = 0,352$ ' dir. Bu çalışma, anketin hazırlanması 2 ay, verilerin toplanması 6 ay olmak üzere toplam 8 ay sürmüştür.

5.3.3. Verilerin Analiz Yöntemi

Verilerin değerlendirilmesi ve sonuçların sunulmasında SPSS (Statistical Package for Social Science) paket programından yararlanılmıştır. Hazırlanılan tablolar bu sonuçlara dayanılarak sunulmuş ve çapraz tablolar hazırlanmıştır. Araştırma hipotezlerinin değerlendirilmesinde ise normal dağılımdan yararlanılmıştır.

5.4. ARAŞTIRMA SONUCUNDA ELDE EDİLEN BULGULAR VE BUNLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

Araştırmanın sonucunda elde edilen veriler tek tek değerlendirilmiştir. Bu verilerin analizleri aşağıda verilmiştir.

1- Araştırmaya Esas Alınan Şirketlerin Sektörel Dağılımı

Araştırmaya esas alınan şirketlerin % 22,2'si kimya sektöründe, % 19,4'ü tekstil sektöründe faaliyet gösterdiklerini belirtirken, % 22,2' si diğer sektörlerde faaliyet gösterdiklerini belirtmiştir. Belirtilen sektörler; hızlı tüketim mamülleri ürettikleri, inşaat sektörü gibi sektörelrdir.Tablo 5.1.'den de anlaşılacağı gibi

araştırmamıza katılan çok uluslu şirketler sektörel açıdan geniş bir alana yayılmış durumdadırlar.

Tablo 5.1. Araştırmaya Esas Alınan Şirketlerin Sektörel Dağılımı

Sektörler	Tekstil	Sigorta	Gıda	Kimya	Basın-Yayın	Otomotiv	Hizmet	Diğer	Toplam
Şirket Sayısı	7	2	4	8	4	1	2	8	36
%	19,4	5,6	11,1	22,2	11,1	2,8	5,6	22,2	100

2- Şirketlerin Yönetim Açısından Sınıflandırılması

Ankete cevap veren işletmelerden % 58,3'ü tek merkezli bir yönetim anlayışına sahip olduklarını, %41,7'si ise çok merkezli bir yönetim anlayışına sahip olduklarını belirtmiştir. Oranlar birbirine yakın olmakla birlikte çok uluslu şirketlerin büyük çoğunluğu tek merkezden yönetilmekte olduğu belirlenmiştir. Bu da finansal tabloların sunulduğu ve kontrolü altında bulunan yerin direk ana şirket olduğunu göstermektedir. Bu sonuçlar Tablo 5.2'de gösterilmiştir.

Tablo 5.2. Şirketlerin Yönetim Açısından Değerlendirilmesi

Yönetim Şekli	Tek Merkezli Şirket	Çok Merkezli Şirket	Toplam
Şirket Sayısı	21	15	36
%	58,3	41,7	100

3- Anketi Cevaplayan Şirketin Çok Uluslu Şirket Grubu İçerisindeki Statüsü

Tablo 5.3. Şirketlerin Çok Uluslu Şirket Grubu İçerisindeki Statüsü

Statü	Ana Şirket	Bağlı Şirket	Ana ve Bağlı Şirket	Toplam
Şirket Sayısı	5	30	1	36
%	13,9	83,3	2,8	100

Tablodan da anlaşılacağı gibi, anketi cevaplayan şirketlerin %83,3'ü bağlı şirket olduklarını belirtmişlerdir. Bunlardan bir tanesi ülke içerisinde ana şirket konumunda iken ülke dışında bağlı şirket konumunda olduğunu belirtmiştir.

4- Ana Şirket ve Bağlı Şirketin İçinde Bulunduğu Muhasebe Uygulamaları Arasındaki Fark

Tablo 5.4.'te gösterildiği gibi, anketi cevaplandıranların %86,1'i ana şirket ile bağlı şirket arasında muhasebe uygulamaları açısından farklılıklar olduğunu belirtmiştir. Sadece %11,1 ise bir fark söz konusu olmadığını belirtmiştir. Ana ve bağlı şirket arasında bu farkların olması ise, bu şirketlerin uyum sorunlarıyla karşılaşacağını vurgulamaktadır.

Tablo 5.4. Ana Şirket İle Bağlı Şirket Arasında Muhasebe Uygulamalarında Oluşan Farkların Dağılımı

Farklılığın Mevcudiyeti	Fark Vardır	Fark Yoktur	Boş	Toplam
Şirket Sayısı	31	4	1	36
%	86,1	11,1	2,8	100

5- Finansal Tabloların Hazırlanmasında Karşılaşılan Sorunlar İçin Kendi Bünyelerinde Oluşturdukları Çözüm Yöntemleri

Ankete cevap veren şirketlerin %50'si kendi bünyelerinde oluşturdukları yöntemleri kullandıklarını, %44,4'ü herhangi bir yöntem kullanmadıklarını belirtirken, %5,6'sı bu soruya cevap vermekten kaçınmıştır. Bu soruya "evet" cevabı veren şirketler bu yöntemleri; enflasyon muhasebesi, etkin donanımlı bilgisayar programları, ana şirketin belirlediği formatların kullanılması, uzman personel, kur yöntemlerinin kullanılması gibi yöntemler olarak belirlerken, 15 şirket (% 42) bu soruya cevap vermekten kaçınmıştır.

Tablo 5.5. Kendi Bünyelerinde Oluşturdukları Çözüm Yöntemleri Kullanan Şirketlerin Dağılımı

Çözüm Yöntemi Kullanma Tercihleri	Evet	Hayır	Boş	Toplam
Şirket Sayısı	18	16	2	36
%	50,0	44,4	5,6	100

6- Şirketlerin Finansal Tablolarını Yeniden Düzenleme Seçeneklerinin Dağılımı

Ankete cevap verenlerin %86,1'i yeniden düzenleme yaptıklarını belirtmiştir. Sadece %11,1'i düzenleme yapmadıklarını belirtmiştir. Bu cevabı verenler ana şirket ile bağlı şirket arasındaki muhasebe uygulamaları arasında fark olduğunu belirten şirketlerdir.

Tablo 5.6. Yeniden Düzenleme Yapma Tercihlerinin Dağılımı

Yeniden Düzenleme Tercihleri	Evet	Hayır	Boş	Toplam
Şirket Sayısı	31	4	1	36
%	86,1	11,1	2,8	100

7- Yeniden Düzenlemenin Nerede Yapıldığının Dağılımı

Yeniden düzenleme yapan şirketlerin %34,4'ü bu düzenlemenin ana şirkette yapıldığını belirtirken, %28,1'i bağlı şirkette yapıldığını, %37,5'i ise her iki şirkette de yapıldığını belirtmişlerdir. Dağılımın hemen hemen eşit oranda olduğu gözlenmektedir. Ancak büyük çoğunluğu her iki şirkette de yeniden düzenlemenin gerçekleştirdiğini göstermiştir.

Tablo 5.7. Yeniden Düzenlemenin Yapıldığı Yerin Dağılımı

Yeniden Düzenleme Yapılan Yerin Dağılımı	Ana Şirkette	Bağlı Şirkette	Her İki Şirkette de	Toplam
Şirket Sayısı	11	9	12	32
%	34,4	28,1	37,5	100

8-Şirketlerin Yeniden Düzenleme Yapma Nedenleri

Şirketlerin büyük çoğunluğu % 71,9'u konsolidasyon yapabilmek için, % 56,3'ü ana şirkette uygulanan muhasebe sistemine uyum sağlayabilmek için yeniden düzenlemeye gittiklerini vurgularken, %43,8'i ise yeniden düzenleme yapma sebebi olarak ilgili kişilere sunulacak raporun anlaşılır, bilgi verici nitelikte olmasını ve ana şirket için analizinin kolay yapılabilmesini göstermiştir.

Tablo 5.8. Yeniden Düzenleme Yapma Sebeplerinin Dağılımı

Yeniden düzenleme yapma sebepleri	Şirket sayısı	%
İlgili kişilere sunulacak raporun anlaşılır ve bilgi verici nitelikte olabilmesi için	14	43,8
Ana ve bağlı şirkette hazırlanan finansal tabloların birleştirilebilmesi için	23	71,9
Bağlı şirket finansal tabloların ana şirket tarafından analizinin kolay yapılabilmesi için	14	43,8
ana şirketin bulunduğu ülkenin muhasebe sistemine uyum sağlanabilmesi için	18	56,3
Diğer sebepler nedeni ile	2	0,63

9- Yeniden Düzenleme Sırasında Karşılaşılabilecek Sorunların Önem Derecesine Göre Dağılımı

Tablo 5.9'dan da anlaşılacağı gibi ankete cevap verenlerin çoğunluğu enflasyon ve kur riski sorununu cevaplandırmışlar, diğer sorunların önem derecesini cevaplamaktan kaçınmışlardır. Cevapların geneline bakıldığında, enflasyon ve kur riski çok uluslu şirketlerin karşılaştığı sorunların başında yer almaktadır. Diğer sorunlara cevap veren şirketlerin geneli bunları da önemli bulmuş, ancak bir kısmı bu sorunların o kadar önemli olmadığını da belirtmiştir.

Tablo 5.9. Yeniden Düzenleme Sırasında Karşılaşılabilecek Sorunların Önem Derecesine Göre Dağılımı

Sorunların Önem Derecesi	çok önemli	önemli	fikrim yok	önemsiz	hiçönemli değil
Ülkelerarası enflasyon oranlarında farklılıkların olması	18 %56,3	7 %21,9	1 %3,1	-	2 %6,3
Döviz Çevirisinde Kur riskinin olması	13 %40,6	12 %37,5	-	2 %6,3	1 %3,1
kayıtların farklı muhasebe dönemleri içerisinde tutulması	4 %12,5	6 %18,7	2 %6,3	5 %15,6	10 %31,3
farklı yasal düzenlemeler nedeni ile karşılaşılan uyum sorunları	4 %12,5	13 %40,6	-	7 %21,9	1 %3,1
kullanılan değerlendirme yöntemlerinin farklı olması	6 %18,8	9 %28,1	3 %9,4	5 %15,6	2 %6,3
muhasebe kalemlerinin farklı anlamlar kapsamı	3 %9,4	10 %31,3	-	11 %34,4	3 %9,4
yeterli bilgi ve eğitime sahip personelin bulunmaması	3 %9,4	9 %28,1	-	7 %21,9	7 %21,9
Diğer sebepler	-	-	-	-	-

10- Çok Uluslu Şirketlerin Yönetim Biçimleri İle Finansal Tabloların Yeniden Düzenlenmesi Arasındaki İlişkinin İncelenmesi

Çalışmamızın II.Bölümünde çok merkezli çok uluslu şirketlerin daha esnek bir yapıya sahip olmaları nedeni ile ana ve bağlı şirkette oluşturulan farklı muhasebe sistemleri karşısında daha kolay uyum sağlayabileceği belirtilmiştir. Araştırmamızın bu bölümünde tek ve çok merkezli şirketlerin karşılaşılan sorunlardan etkilenme derecesi incelenecektir.

Tablo 5.10.'u incelediğimizde çok ve tek merkezli şirketlerin her ikisinde de bazı sorunlar şiddetli yaşanmaktadır. Özellikle enflasyon ve kur riski yönetim açısından ayrıma tabi tutulan her iki şirket biçimi için de önem taşımaktadır. Diğer sorunların etki derecesi bazı farklılıklar içermektedir. Örneğin; tek merkezli şirketlerin

Tablo 5.10. Tek ve Çok Merkezli Şirketlerin Yeniden Düzenleme Sırasında Karşılaştıkları Sorunların Önem derecesine Göre Dağılımı

Sorunlar	Yönetim Şekli	Çok Önemli		Önemli		Fikrim Yok		Önemli Değil		Hiç Önemli Değil		Boş		Toplam	
		sayı	%	sayı	%	sayı	%	sayı	%	sayı	%	sayı	%	sayı	%
Enflasyon	tek merkezli	8	47,1	6	35,2	1	5,9	-	-	-	-	2	11,8	17	
	çok merkezli	10	66,7	1	6,7	-	-	-	-	2	13,2	2	13,2	15	
Kur Farkı	tek merkezli	6	35,2	8	47,1	-	-	1	5,9	-	-	2	11,8	17	
	çok merkezli	7	46,7	4	26,6	-	-	1	6,7	1	6,7	2	13,3	15	
farklı dönem	tek merkezli	2	11,8	4	23,5	2	11,8	3	17,6	2	11,8	4	23,5	17	
	çok merkezli	2	13,3	2	13,3	-	-	2	13,3	8	53,4	1	6,7	15	
yasal farklılık	tek merkezli	3	17,6	5	29,5	-	-	4	23,5	1	5,9	4	23,5	17	
	çok merkezli	1	6,7	8	53,3	-	-	3	20	-	-	3	20	15	
değerleme yönt.	tek merkezli	6	35,2	3	17,7	-	-	3	17,7	1	5,9	4	23,5	17	
	çok merkezli	-	-	6	40	3	20	2	13,3	1	6,7	3	20	15	
anlam-sal fark	tek merkezli	2	11,8	7	41,2	-	-	4	23,5	1	5,9	3	17,6	17	
	çok merkezli	1	6,7	3	20	-	-	7	46,7	2	13,3	2	13,3	15	
eğitim eksikliği	tek merkezli	2	11,8	3	17,6	-	-	5	29,5	3	17,6	4	23,5	17	
	çok merkezli	1	6,7	6	40	-	-	2	13,3	4	26,7	2	13,3	15	

yaklaşık %35’i muhasebe kayıtlarının farklı dönemlerde tutulmasının önemli olduğunu belirtirken, %23,5’i bu soruyu yanıtlamamıştır. Ancak, çok uluslu şirketlerin %67’si bu sorunun önemli bulmadıklarını belirtmişlerdir.

Bunun yanında, yeterli eğitime sahip personel sorunu tek merkezli şirketler için büyük önem taşımaz ike, çok uluslu şirketlerin %46,7’si bu sorunun önemli olduğunu belirtmiştir.

Bu gelişmeler ışığında anlaşılan odur ki, çok uluslu şirketlerin finansal tablolarının yeniden düzenlenmesinde karşılaşılan sorunların önem derecesi, bu şirketlerin yönetim biçimleri ile ilgili değildir. Her iki şirket türünde de önemli olan sorunlar yaşanmaktadır. Bazı sorunların şiddeti farklılıklar içerse de enflasyon, kur riski gibi etkinliği yüksek sorunlar her iki şirket türü için de önem taşımaktadır.

11- Çok Uluslu Şirketlerin Konsolidasyon Yapma Eğilimi

Ankete cevap veren şirketlerin %88,9’u konsolidasyon yaptıklarını belirtmiştir. Bu şirketlerden sadece biri cevap vermekten kaçınırken, üç şirket konsolidasyon yapmadıklarını belirtmiştir. Şirketlerin finansal tablolarını yeniden düzenleme seçeneklerine baktığımızda, düzenleme yapanların konsolidasyon yaptıkları düzenleme sebeplerinden birinin de bu olduğu yorumu çıkarılabilmektedir. Ancak, düzenleme yaptıklarını belirten 32 kişiden sadece 23 kişisi konsolidasyonu düzenleme sebebi olarak göstermiştir.

Tablo 5.11. Şirketlerin Konsolidasyon Yapma Eğilimi

Konsolidasyon Yapılması	Evet	Hayır	Boş	Toplam
İşletme Sayısı	32	3	1	36
%	88,9	8,3	2,8	100

12- Konsolidasyon İşlemleri Sırasında Karşılaşılan Sorunların Dağılımı

Tablodan anlaşılacağı gibi konsolidasyon yapan şirketlerin %25’i herhangi bir sorunla karşılaşmadıklarını belirtmiştir. Ancak, bu sonuçtan bu şirketlerin sorunla

karşılaşmadıkları sonucu çıkarılmamalıdır. Zira, sorunla karşılaşmadıklarını belirten bu şirketler açıklama olarak konsolidasyonun ana şirkette gerçekleştirildiğini belirtmiş ve ana şirket açısından bu sorunların değerlendirilmesi yoluna gitmemişlerdir.

Diğer yandan, hem kendi hem de ana şirket açısından sorunların değerlendirmesini yapan şirketlerin büyük çoğunluğu yeniden düzenleme sırasında ve ülkeler arasındaki yasal farklılıklar nedeni ile sorunlarla karşılaştığını vurgulamışlardır. Bunun ardından gelen önemli bir sorun da farklı varlık değerlendirme yöntemleri nedeni ile, bu varlıkların değerlendirilmesinin ana şirkete göre yeniden değerlendirilmesi olarak gösterilmiştir. Tablo 5.12’de konsolidasyon (birleştirme) yapan şirketlerin karşılaştıkları sorunlar belirtilmiştir. En az tercih edilen sorun ise ana şirket ile bağlı şirket arasında gerçekleştirilen karşılıklı işlemlerin kayıtlara yansıtılması olarak belirtilmiştir.

Tablo 5.12. Konsolidasyon İşlemleri Sırasında Karşılaşılan Sorunların Dağılımı

Konsolidasyonda karşılaşılan sorunlar	İşletme Sayısı	%
Herhangi bir sorunla karşılaşılmıyor	9	28,1
ana şirket ile bağlı şirket arasında yapılan mal alım satımının hesaplarda belirtilmesinin zor olması	2	6,2
finansal tabloların yeniden düzenlemek zorunda kalınması	11	34,4
ülkeler arasında uygulanan yasal düzenlemelerde farklılıkların olması	13	40,6
varlık değerlendirme yöntemlerindeki farklılıklar nedeni ile ana şirketin kullandığı yöntemlere göre yeniden değerlendirilmesi	9	28,1
Birleştirme yapan personelin her iki sistem ile ilgili yeterli bilgi ve eğitime sahip olmama	4	12,5
Diğer sorunlar	-	-

13- Ana ve Bağlı Şirketin Dahil Olduğu Muhasebede uyumlaştırma Yapan Birlik veya Kuruluşların Dağılımı

Ankete cevap veren şirketler genellikle bağlı şirketin bulunduğu toplulukları belirtmekten kaçınmışlardır. Cevaplar ana şirketin bağlı olduğu topluluklar üzerinde

yoğunlaşmıştır. Cevaplar Tablo 5.12'ye göre ankete cevap verenlerin %55,7'sinin ana şirketi Avrupa Birliği'ne üye olduğunu belirtirken, %27,8'si Amerika olduğunu belirtmiş, %11,1'i ise ana şirketinin, %13,9'u da bağlı şirketinin herhangi bir topluluğa dahil olmadıklarını belirtmiştir. Cevap verenlerin hiç biri IASC'yi (uluslararası muhasebe standartları komitesi) seçmemiştir. Bu da IASC'nin üye kapsamı hakkında çok uluslu şirketlerin bilgi sahibi olmadığını göstermiştir.

Tablo 5.13. Ana ve Bağlı Şirketin Dahil Olduğu Toplulukların Dağılımı

Muhasebede Uyumlaştırma Açısından Çalışma Yapan Kuruluşlar	Ana Şirket		Bağlı Şirket	
	sayı	%	sayı	%
Herhangi bir topluluğa dahi değil	4	11,1	5	13,9
Avrupa Birliği (AB)	20	55,7	5	13,9
Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Organizasyonu (OECD)	4	11,2	3	8,4
Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC)	-	-	-	-
Amerika (USA)	8	22,2	2	5,6
Diğer Kuruluşlar	1	2,8		
Cevap vermeyen	3	8,3	18	50,0

14- Şirketlerin AB Tarafından Oluşturulan 4.,7. ve 8. Yönergeler hakkındaki Bilgilerinin Dağılımı

Tablo 5.14. Şirketlerin AB Tarafından Oluşturulan 4.,7. Ve 8. Yönergeler Hakkındaki Bilgi Dağılımı

Bilgi Derecesi	Evet	Hayır	Kısmen	Boş	Toplam
Şirket Sayısı	5	19	10	2	36
%	13,9	52,8	27,8	5,6	100

Tablo 5.13'ten de anlaşılacağı gibi ankete cevap verenlerin %52,8'i gibi büyük çoğunluğu bu yönerge hakkında bilgi sahibi olmadıklarını belirtmiştir. Ancak, ana şirketin muhasebede uyumlaştırma yapan topluluklardan hangilerine dahil olduklarını gösteren 5.12. tabloda, bu şirketlerin %55,7'si AB'ye (Avrupa Birliği) üye olduklarını belirtmişlerdir. Tablo 5.14'ten anlaşılacağı gibi dahil olduğu topluluğu AB olarak belirten 20 cevabın yaklaşık %40'ı bu konuda bilgi sahibi olmadıklarını

belirtirken %35’i bilgi sahibi olduklarını ancak yeterli düzeyde olmadıklarını açıklamışlardır. Bunlardan sadece %15’i yeterli bilgiye sahip olduklarını belirtmişlerdir.

Tablo 5.15. Şirketlerin Dahil Oldukları Topluluklar ile 4.,7. Ve 8. Yönergeler Hakkındaki Bilgilerin Karşılaştırılması

	Evet		Hayır		Kısmen		Boş		Toplam	
	sayı	%	sayı	%	sayı	%	sayı	%	sayı	%
Topluluğa Dahil Değil	-		2	50	2	50	-	-	4	11,1
Avrupa Birliği (AB) (AB ile OECD’ye dahil dört şirket dahil)	3	15	8	40	7	35	2	100	20	55,6
IASC	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Amerika	2	25	6	75	-	-	-	-	8	22,2
Diğer	-	-	1	100	-	-	-	-	1	2,8
Boş			2	67	1	33			3	8,3
Toplam	5	13,9	19	52,8	10	27,8	2	5,5	36	100

15- Cevap Veren Şirketlerin Dahil Oldukları Toplulukların Belirlediği Standartlara Uyma Yükümlülüklerinin Dağılımı

Tablo 5.16. Standartlara Uyma Yükümlülüklerinin Dağılımı

Standartlara Uyma Yükümlülüğü	Evet	Hayır	Standartı yok	Boş	Toplam
Şirket Sayısı	18	15	1	2	36
%	50	41,7	2,8	5,6	100

Tablo 5.15’ten anlaşılacağı gibi ankete cevap veren şirketlerin % 50’si bu standartlara uyma yükümlülüklerinin olduğunu %41,7’si ise yükümlü olmadıklarını belirtmiştir.

16- Uluslararası Muhasebe Standartları Hakkında Şirketlerin Sahip Olduğu Bilgi Düzeyi

Ankete cevap veren şirketlerin %47,2’si Uluslararası Muhasebe Standartları hakkında kısmi bilgiye sahip olduklarını % 33,3’ü ise bu konuda bilgi sahibi

olduklarını ifade etmişlerdir. Diğer bir ifade ile, %80,5'i Uluslararası Muhasebe Standartları hakkında az veya çok bilgisi olduklarını belirtmişlerdir.

Tablo 5.17. Şirketlerin Uluslararası Muhasebe Standartları Hakkında Belirttikleri Bilgi Dağılımı

Bilgi Düzeyi	Evet	Hayır	Kısmen	Boş	Toplam
Şirket Sayısı	12	6	17	1	36
%	33,3	16,7	47,2	2,8	100

17- “Çok uluslu şirketler kendi sorunlarıyla ilgili olan Uluslararası Muhasebe Standartları yeterli bilgiye sahip değildir.” Yargısının Test Edilmesi

Bir önceki konuda belirtildiği ve Tablo 5.17'den anlaşılacağı gibi %47,2'si kısmen^bilgi sahibi olduklarını açıklamışlardır. Bu yeterli bilgi düzeyini kapsamamaktadır. Bu nedenle %33,3 hipotezi kabul edecektir. Ancak kısmi bilgi birikimini de sayarsak toplam %80,5'i bu konu hakkında bilgi sahibi olduğunu kabul edecek ve hipotezi kabul etmeyecektir.

H : “Çok uluslu şirketler uluslararası muhasebe standartları hakkında yeterli bilgiye sahip değildir.”

Bu hipotez red edilmiştir.

18- Şirketlerin “IASC nin Katılımı ile Hazırlanan Uluslararası Muhasebe Standartlarının Sorunlarını Çözmeye Yeterlidir” Yargısına Katılım Dağılımı

Uluslararası farklı düzenlemelerden dolayı muhasebe ve finansal tabloların hazırlanmasında karşılaşılan sorunlara yönelik Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASC) tarafından hazırlanan “Uluslararası Muhasebe Standartları'nın sorunlarını çözmeye yeterlidir” yargısına ankete cevap veren çok uluslu şirketlerin %41,7'si kısmen de olsa katıldığını belirtirken, %22,2'si kesin olarak katıldığını belirtmiştir. Bu ise %63,9'unun bu yargıya katıldıklarını göstermektedir. %33,3'ü ise bu konuda bilgi sahibi olmadıklarını belirtmişlerdir. Ancak, hiç kimse bu yargıya katılmadıklarını belirtmemişlerdir.

Tablo 5.18. “Uluslararası Muhasebe Standartları’nın Çok Uluslu Şirketlerin Sorunlarını Çözmeye Yeterlidir” Yargısına Katılım Dağılımı

Yargıya Katılım Dağılımı	Evet	Hayır	Kısmen	Fikrim Yok	Boş	Toplam
Şirket Sayısı	8	-	15	12	1	36
%	22,2	-	41,7	33,3	2,8	100

19-Türkiye’de Uluslararası Muhasebe Standartları Hakkında Yapılan Çalışmaların Yeterlilik Derecesine Göre Dağılımı

Tablo 5.18’den de anlaşılacağı gibi, ankete cevap veren şirketlerin %58,3’ü bu konuda Türkiye’de yapılan çalışmaları yeterli bulmamaktadır. %27,8’inin bu konuda fikri olmadığını da belirtmesi ile bu konuda çoğunluğun olumlu cevap vermediği veya bu konuda bilgi sahibi olmadıkları anlaşılabilir. Ancak, Türkiye’deki ekonomik durum dikkate alındığında %11,1’lik yeterlidir yargısı da önemli olabilmektedir.

Tablo 5.19. Türkiye’de Yapılan Çalışmaların Yeterlilik Derecesine Göre Dağılımı

Yeterlilik Derecesi	Evet	Hayır	Fikri Yok	Boş	Toplam
Şirket Sayısı	4	21	10	1	36
%	11,1	58,3	27,8	2,8	100

20- Bu Araştırmanın Yararı Konusunda İşletmelerin Katılımı

Araştırmaya katılan şirketlerin %83,3’ü bu araştırmanın yapılmasının kendi sorunlarına yönelik yararlı bir çalışma olduğunu belirtmiştir. Ankete cevap verenlerden sadece biri bu çalışmanın yararlı olmadığını belirtmiştir. Sözü edilen anket sahibi, şirketinin ABD tarafından yürürlüğe konan FASB standartlarına uyduklarını ve etkin bilgisayar donanımı ile herhangi bir sorunla karşılaşmadıklarını belirtmiştir. Ancak, FASB ile IAS arasında bile bazı konularda ayrılıklar olduğunu düşünürsek Türkiye ile ABD arasında da farklılıkların olacağını da bilmemiz gerekir.

Tablo 5.20. Bu Araştırmanın İlgili Şirketler İçin Yararlılığı İle İlgili Dağılım

Çalışmanın Yararlılığı	Evet	Hayır	Boş	Toplam
Şirket Sayısı	30	1	5	36
%	83,3	2,8	13,9	100

21-“Çok Uluslu Şirketlerin Finansal Tablolarının Hazırlanmasında Karşılaştıkları Sorunlardan En Önemlisi Enflasyon ve Kur Riskidir.” Yargısının Test Edilmesi

Bu dağılım normal dağılım test istatistiği ile analiz edilmektedir. Bu analizin sonuçları için gerekli hesaplamalar Ek-2’de ayrıntılı olarak verilmiştir. Ancak öncelikle Tablo 5.21’de enflasyon sorunu için cevapların dağılımı verilecektir. Zira, test enflasyon ve kur riski olarak iki ayrı test olarak incelenecek ve hesaplanacaktır. Ankette dört şirket yeniden düzenleme yapmadıklarını belirttikleri için tablo 32 cevap üzerinden değerlendirilmiştir.

Tablo 5.21. Finansal Tabloların Hazırlanmasında Karşılaşılan Sorunlardan Enflasyon Sorununun Önem Derecesinin Dağılımı

Dağılım Derecesi	Çok Önemli	Önemli	Fikrim Yok	Önemsiz	Hiç Önemli değil	Boş	Toplam
Şirket sayısı	18	7	1	-	2	8	32
%	56,3	21,9	3,1	-	6,3	25,0	100

H_0 : “Çok uluslu şirketlerin finansal tablolarının yeniden düzenlenmesinde karşılaşılan sorunlardan enflasyon bu şirketler için çok önemli bir sorun değildir.”

H_1 : “ Çok uluslu şirketlerin finansal tablolarının yeniden düzenlenmesinde karşılaşılan sorunlardan enflasyon bu şirketler için çok önemli bir sorundur.”

0,5 önem derecesinde tablodan Z değeri 1,645 olarak bulunmuştur. Tek uçlu hipotez kurulması nedeni ile bu z değerinin sadece (+) değeri vardır. Ek-2’de de belirtildiği gibi yapılan hesaplamalar sonucunda bulunan tablo değeri Z değerinden daha küçük olduğu için ($1,645 < 4,137$) H_0 hipotezi red, H_1 hipotezi kabul edilmiştir. Bu durumda enflasyon tablodan da belli olduğu gibi çok uluslu şirketler için büyük önem taşımaktadır.

Tablo 5.22. Finansal Tabloların Hazırlanmasında Karşılaşılan Sorunlardan Kur Riskinin Önem Derecesinin Dağılımı

Dağılım Derecesi	Çok Önemli	Önemli	Fikrim Yok	Önemsiz	Hiç Önemli Değil	Boş	Toplam
Şirket Sayısı	13	12	-	2	1	8	32
%	40,6	37,5	-	6,3	3,1	25,0	100

H_0 : “Çok uluslu şirketlerin finansal tablolarının hazırlanmasında karşılaşılan sorunlardan kur riski bu şirketler için önemli bir sorun değildir”

H_1 : “ Çok uluslu şirketlerin finansal tablolarının hazırlanmasında karşılaşılan sorunlardan kur riski, bu şirketler için önemli bir sorundur.”

Bu hipotezin analizinde de normal dağılım uygulanmış ve 0.05 önem derecesinde tablo değerinin 1,645 olan Z değeri hesapla Hesaplanan değerden düşük olduğu için ($1,645 < 3,391$) H_0 red, H_1 kabul edilmiştir. Gerekli hesaplamalar Ek-3'te ayrıntılı olarak gösterilmiştir.

22- “Dünya Çevresinde Tek Bir Muhasebe Sisteminin Oluşturulması Çok Uluslu Şirketlerin Sorunlarını Çözmeye Yeterlidir” Yargısının Test Edilmesi

Tablo 5.22'de ankete cevap veren şirketlerin bu konudaki yargılarının dağılımı verilmiştir. Bu konu hakkındaki hipotezin test edilmesinde normal dağılım test istatistiği kullanılmıştır.

Tablo 5.22. Tek Bir Muhasebe Sisteminin Sorunların Çözümündeki Etkinliğinin Dağılımı

Katılım Derecesi	Şirket Sayısı	%
Kesinlikle Katılıyorum	6	16,7
Katılıyorum	18	50,0
Fikrim Yok	4	11,1
Katılmıyorum	6	16,7
Kesinlikle Katılmıyorum	-	-
Boş	2	5,6
Toplam	36	

H_0 : “Çok uluslu şirketler dünya çevresinde oluşturulacak tek bir muhasebe sisteminin sorunlarını çözmeye yeterlidir yargısına katılmamaktadırlar”

H_1 :”Çok uluslu şirketler dünya çevresinde oluşturulacak tek bir muhasebe sisteminin sorunlarını çözmeye yeterlidir yargısına katılmaktadırlar”

Ek-4'te gösterildiği gibi yapılan hesaplamalar sonucunda 0,05 önem derecesindeki tablo değeri hesaplanan değerden küçük olmaktadır ($1,645 < 3,067$). Böylece, H_0 hipotezi red, H_1 hipotezi kabul edilmiştir.

5.5. ANKET SONUÇLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Uygulamanın sonucunda, anket bulgularından ana şirket ile bağlı şirketin içinde bulunduğu muhasebe uygulamaları arasında (%86'lık kısmı) farklılık bulunduğu ve bunların yeniden düzenlemeye gittikleri anlaşılmıştır. Yapılan araştırmada, anketi cevaplayanların %50'si sorunların çözümü için kendi bünyelerinde yöntemler geliştirdiklerini belirtirken, oluşturdukları yöntemleri açıklamaktan kaçınmışlardır. Açıklama yapan şirketlerden ikisi enflasyon muhasebesini, biri etkin bilgisayar donanımını, üçü de ana şirketin belirlediği muhasebe standartlarını uyguladıklarını, dördü belirledikleri bir kur sistemini, ikisi de tecrübeli eleman bulduklarını belirtmişlerdir. Bunun yanında, karşılaşılan sorunların başında, enflasyon ve kur riski gelmektedir. Kayıtların farklı muhasebe dönemlerini kapsamaması ve kalemlerin farklı anlamlar içermesi gibi sorunlar ise ankete cevap verenlerin geneli tarafından önemsiz olarak belirtilmiştir.

Çalışmamızın ikinci bölümünde açıklandığı gibi, çok merkezli şirketler tek merkezli şirketlere nazaran daha esnek bir yapıya sahip olduklarından, sorunlardan da daha az etkilendiği düşünülmektedir. Ancak, anket sonuçlarından çok merkezli şirketlerin de özellikle enflasyon ve kur riski sorunlarında tek merkezli şirketlerle benzer oranlarda etkilendiği anlaşılmaktadır. Ankete cevap veren çok merkezli şirketler, kullanılan değerlendirme yöntemlerindeki farklılıklar ve muhasebe kalemlerinin kapsadığı anlamlardaki farklılıklar gibi sorunlardan ise daha az etkilendiklerini belirtmişlerdir.

Bunların yanı sıra, Uluslararası Muhasebe Standartları hakkında kısmi bilgi sahiplerini de eklersek ankete cevap verenlerin %80,5'inin bilgi sahibi oldukları ortaya çıkmıştır. "Uluslararası Muhasebe Standartları, çok uluslu şirketlerin sorunlarının çözümü için yeterlidir" yargısı hakkında ankete cevap verenlerin hiçbiri "Hayır" cevabını vermemiştir. Cevapların çoğunluğu kısmen katılmakta olduklarını veya bu konuda fikirleri olmadığını belirtmişlerdir. Anlaşılan odur ki, Uluslararası Muhasebe Standartları hakkında bilgi sahibi olmalarına karşın, bu standartların etki alanlarını bilmemekte veya bu standartların sorunlarının çözümünde yeterli olduğu hakkında şüphe duymaktadırlar. Bunun yanında Türkiye'de yapılan çalışmaları, geneli yeterli bulmaz iken %27,8'i çalışmalar hakkında bilgi sahibi olmadıklarını belirtmişlerdir.

Anketten çıkan en önemli sonuç ise, ankete cevap veren şirketlerin başta enflasyon ve kur riski olmak üzere bir kısım sorunlarla karşılaştıkları ve %66,7'sinin dünyada uygulanacak tek bir muhasebe sisteminin sorunlarını çözmeye yeterli olduğuna inandıklarıdır. Ancak, %16,7'si katılmadıklarını belirtmişlerdir. Bu ise, bu şirketlerin tek bir muhasebe sisteminin uygulanmasından ortaya çıkan sonuçları bilememesinden ileri gelebilmektedir.

SONUÇ

Bir ülkedeki muhasebe uygulamasını ve finansal tabloları düzenleyen o ülkede geçerli olan muhasebe ilke ve kurallarıdır. Bu nedendir ki, ana şirket olarak kendi ülkelerine, bağlı şirket olarakta ev sahibi ülkeye karşı sorumlu olan çok uluslu şirketler, uluslararası yapısal farklılıklar nedeni ile finansal tablolarının hazırlanmasında bazı sorunlarla karşılaşmaktadır. Ülkeler arasındaki ilişkilerin büyük bir hız kazandığı günümüzde her alanda görülen uluslararası uyumlaştırma çalışmaları çok uluslu şirketler açısından da etkisini göstermiş ve muhasebe uygulamalarında ve finansal tabloların hazırlanmasında tüm ülkelerde belli bir standardın oluşturulmasına yönelinmiştir.

Bu doğrultuda hazırlanan ve çok uluslu şirketlerin finansal tablolarının hazırlanmasında karşılaştıkları sorunları da inceleyen anket çalışmamızın sonucunda, bu şirketlerin büyük çoğunluğunun başta konsolidasyon (birleştirme) olmak üzere ana şirketin takip ettiği muhasebe sistemlerine uyum sağlamak , üçüncü ilgili kişilere bilgi vermek ve bu tabloların analizini daha rahat yapabilmek için bağlı şirket finansal tablolarının yeniden düzenlenmesi yoluna gittikleri belirlenmiştir. Bunun sonucunda çok uluslu şirketlerin başta enflasyon ve döviz çevirisinde karşılaşılan kur riskine katlanmak gibi bir dizi sorundan önemli derecede etkilendikleri saptanmıştır.

Bunun yanında, çalışmamızda çok uluslu şirketlerin karşılaştığı sorunları çözmeye yönelik uluslararası muhasebe standartları ve bu standartların oluşumunda etkin rol oynayan kuruluşlar ile yaptıkları çalışmalar ayrıntılı olarak açıklanmaya çalışılmıştır. Bu muhasebe standartları finansal tabloları doğrudan etkiliyen unsurlar üzerinde yoğunlaşmıştır. Özellikle konsolidasyon işlemleri, varlıkların değerlendirilmesi, enflasyon muhasebesi ve döviz çevirisi gibi çok uluslu şirketler için önem taşıyan konular üzerinde durulmuştur. Ancak, ülkeler bu standartları kendi koşullarına uygun hale getirerek yasalarına yansıtma yoluna gitmişlerdir.

Yine yapılan anket çalışmasında, uluslararası muhasebe standartları doğrultusunda yapılan çalışmalar hakkında çok uluslu şirketlerin genellikle kısmi bir bilgi birikimine sahip oldukları anlaşılmıştır. Oluşturulan uluslararası muhasebe standartları, bu şirketlerin muhasebe uygulamaları ve finansal tabloların hazırlanmasında karşılaştıkları sorunları çözmeye yöneliktir. Ancak, bu standartların etkin bir şekilde hazırlanabilmesi için kanımızca, bu sorunlarla doğrudan yüzyüze bulunan bu şirketlerin görüşlerinin de dikkate alınması gerekmektedir. IASC'ye (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi) üye olan özel muhasebe kuruluşları her ne kadar bu konuda detaylı bilgiye sahip olup ülkelerindeki yasal yapıyı etkileyebilecek yapıya sahip olsa da bu standartların etkinliği ancak çok uluslu şirketlerin görüşlerine de başvurulduğu takdirde artacaktır. IASC'ye üye olan muhasebe kuruluşlarının kendi ülkelerinde bulunan çok uluslu şirketler ile ilgili araştırma yapmaları, uygulamaya çalıştıkları muhasebe standartları ile ilgili çalışmalar hakkında bu şirketlere bilgi vermeleri ve bu standartların uygulanmasındaki etkinliğini incelemeleri çalışmaların daha verimli olmasına yol açacaktır.

Bunun yanında, ülkeler arasındaki farklı ekonomik ve politik yaklaşımlar ile bazı ülke hükümetlerinin bu standartlara sıcak bakmaması sonucunda, oluşturulan standartlar bu ülke yasalarına tam olarak yansıtılamamakta ve uluslararası boyutta uygulanması ile önem kazanacak bu standartların etkinliği azaltılmış olacaktır. Aynı zamanda, IASC'ye üye muhasebe kuruluşlarının buldukları ülkeleri bu standartlara sıcak bakmalarını sağlama çalışmaları verimli sonuçlar vermiyecektir. Bazı ülkeler bu konuda tek taraflı düşünmekte, ulusal şirketlerin çıkarlarını korurken uluslararası boyutta faaliyet gösteren çok uluslu şirketlerin sorunları göz ardı edilerek, yasal düzenlemelere bu sorunların aksettirilmesine pek önem verilemeyecektir.

Bunununla birlikte, çalışmamızın dördüncü bölümünde de belirtildiği gibi IASC'ye üye olan muhasebe kuruluşları arasında yer alan ABD, İngiltere gibi gelişmiş ülkelerin muhasebe kuruluşları standartlar ve bunların oluşumu hakkında yeterli düzeyde bilgiye sahiptir. Bu kuruluşlar, standartlaştırma çalışmalarında gelişmekte olan ülkelerin muhasebe kuruluşlarına nazaran daha faal bir konumda

bulunmaktadır. Bu ise oluşturulan standartların, bu kuruluşların belirleyeceği çerçeve etrafında geliştirilmesine neden olabilmektedir. Gelişme aşamasında bulunan ülkelerde, muhasebe yöntemleri hakkında yeterli eğitime sahip muhasebe uzmanlarının yetiştirilmesi ile farklı ekonomik ve çevrelerden daha yapıcı eleştiri ve önerilerin geliştirilmesi sağlanabilecektir. Böylece, dünya çapında her ülkenin uyum sağlayabileceği bir orta noktanın oluşturulması mümkün olabilecektir. Aksi takdirde, bu standartları kendi yasalarına dahil etmek isteyen bazı ülkeler, bu standartların kendi politik ve ekonomik yapılarında sapmalara yol açacağından bu standartların yasallaştırılmasını uygun bulamayabileceklerdir.

Ülkemizde bu konuda yapılan en önemli çalışmalar Tek Düzen Muhasebe Sisteminin geliştirilmesi ile başlamıştır. Bununla öncelikle, ulusal çerçevedeki şirketlerin muhasebe kayıtlarını ve finansal tabloların hazırlanmasının tek bir formatta yapılması hedeflenmiştir. Bunun yanında, TÜRMOB'un (Türkiye Muhasebeciler ve Mali Müşavirler Odası Birliği) katkılarıyla TİMÜDESK'in (Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu) çıkardığı ve 1 Ocak 1997 yılından itibaren yürürlüğe girecek olan Ulusal Muhasebe Standartları uluslararası boyutta en etkin çalışma olmaktadır. Ancak, ülkemizde uygulanmaya başlanan Tek Düzen Muhasebe Sistemi eksiklikleri bulunan ve tam yerleşmemiş bir sistemdir. Daha ulusal çerçevede bir standardın uygulanmasında sorunlar yaşanırken uluslararası boyuttaki standartların ne derecede uygulanabileceği belirsizdir. Bununla birlikte, bu standartların oluşturulması bile uluslararası ilişkilerde atılan önemli bir adım olarak kabul edilebilmektedir. Ancak, bu standartları geliştirebilecek ve bu standartları uygulayacak çok uluslu şirket muhasebe bölümündeki personelin geniş çapta muhasebe bilgisine sahip uzman kişiler olması ile gelişmeler daha etkin olabilecektir.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

KİTAPLAR

- AKDOĞAN**, Nalan ve Nejat Tenker, (1983), Finansal Tablolar ve Analizi, Gazi Üniversitesi Genel yayın no: 24, Ankara,
- AKGÜÇ**, Öztin, (1989), Finansal Yönetim, Muhasebe Enstitüsü Yayın no:56, İstanbul,
- AMEISS**, Albert & John Anderson, (1990), Practical Guide to GAAP Applications, Prentice Hall Inc.
- ARPAN**, Jeffrey S. & Lee H. Raderbaugh, (1985), International Accounting and Multinational Enterprises, 2nd. Edition, U.S.A.
- AVRUPA BİRLİĞİ 4.,7.ve 8.Yönergeleri**, (1994)Çevirenler; Yüksel KoçYalkın ve Nalan Akdoğan, TÜRMOB yayınları-9, Ankara,
- BEAMS**, Floyd A., (1992), Advanced Accounting, Fifth Edition, Prentice-Hall Inc., New Jersey.
- BELKAOUİ**, Ahmed, (1991), Multinational Management Accounting, Quorum Books, New York.
- BLACK**, Geoff, (1993), Accounting and Financial Reporting Standards, DP Publications Ltd., London.
- BÜRGENMEIER**, B. & J. L. Mucchielli, (1991), Multinational and Europe 1992 Strategies for The Future, Routledge, London.
- CHOİ**, Frederick D.S. & Gerhard G. Mueller, (1984), International Accounting, Prentice-Hall, Inc., New Jersey.
- COYLE**, Jahn J. & Edward J. Mock, (1965), Readings in International Business, International Textbook Company Scranton, Pennsylvania.
- CRANDAL**, Robert H.,(1990), Intermediate Accounting:An Analytical Approach, Second Edition, Prentice-Hall, Canada,
- ÇAKICI**, Latif, (1991), Türkiye XII. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu-Avrupa Topluluğu Entegrasyonda Muhasebe Standartları-Avrupa topluluğunun Dördüncü, Yedinci ve Sekizinci Yönergeleri, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilimler Fakültesi Yayın No:3, Girne/Kıbrıs, 20-24 Nisan.

- DANIELS**, John D. & Lee H. Radebaugh, (1986), International Business, Addison-Wesley Publishing Co., Canada
- DELANEY**, Patric R., Bury J. Epstein, James R. Adler, Michael F. Foran, (1988), GAAP-Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles, John Wiley & Sons, New York.
- DUPREE**, Dempsey ve Matthew Marder, (1984), Principles of Accounting, Addison-Wesley Publishing Company, Canada.
- DİNÇER**, Ömer, (1992), Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası, 2. Baskı, Manet Kitabevi, İstanbul.
- DURMUŞ**, Ahmet Hayri, (1984), Türkiye VI. Muhasebe Eğitim Sempozyumu Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartları, Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F.
- EGELHOFF**, William G., (1988), Organizing The Multinational Enterprise: An Information-Processing Perspective, Balinger Publishing Company, Cambridge, Massachusetts.
- GRANOF**, Michael H., (1983), Accounting For Managers and Investors, Prentice-Hall Inc., Englewood Cliffs, New Jersey.
- HINES**, M. A., (1990), Global Corporate Real Estate Management, An Imprint of Greenwood Publishing Group Inc.
- HOLZER**, H. P. & H. M. Schoenfeld, (1986), Managerial Accounting and Analysis in Multinational Enterprises, Walter de Gruyter, Berlin, New York.
- KARACAN**, İhsan, (1985), Yabancı Paralı İşlemler Muhasebesi ve Yabancı Para Üzerinden Düzenlenmiş Mali Tabloların Dönüştürülmesi Hakkında İnceleme, Yapı ve Kredi Bankası A.Ş. İktisadi Araştırmalar Müdürlüğü Bankacılık Araştırmalar Dizisi No:3, İstanbul, Eylül.
- KARALAR**, Rıdvan, (1986), Çok Uluslu İşletmecilik-Seçme Yazarlar, "Sermayenin Evrenselleşmesi: Çok Uluslu Şirketler", Anadolu Üniversitesi Yayın No:163, Eskişehir.
- KARLUK**, Rıdvan, (1986), Çok Uluslu İşletmecilik-Seçme Yazarlar, "Çok Uluslu Şirketler Üzerine Bir İnceleme", Anadolu Üniversitesi Yayın No:163, Eskişehir.
- KIESO**, Donald E. & Jerry J. Weygandt, (1980), Intermediate Accounting, Third Edition, New York.

- KÜÇÜKSAVAŞ**, Nihat, (1994), Genel Muhasebe, Beta basım-yayım dağıtım A.Ş., İstanbul,
- LARSEN**,E. John, (1992), Modern Advanced Accounting, International Edition, McGraw-Hill Inc., New York
- LEWIS**, Richard & David Pendrill, (1991), Advanced Financial Accounting, Third Edition, Pitman Publishing.
- MATSUUNA**, Nanshi, (1991), International Business A New Era, International Edition, Harcourt Brace Jovanovich, San Diego.
- NOBES**, Christopher W. & Robert H. Parker, (1988), Issues in Multinational Accounting, Philip Allan/St.Mutin's Press.
- NOBES**, Christopher, (1991), Accounting Harmonization in Europe Towards 1992, FT Business Information Ltd.
- ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION and DEVELOPMENT (OECD)**, (1980), International Investment and Multinational Enterprises (Accounting Practices in OECD Member Countries), France.
- ÖZALP**, İnan, (1986), Uluslararası İşletmecilik-Seçme Yazarlar, "Çok Uluslu İşletmeler ve Az Gelişmiş Ülkeler Nasıl Bir Denge", Anadolu Üniversitesi Yayınları No:163, Eskişehir.
- PEKİNER**, Kamuran, (1988), İşletme Denetimi, İ.Ü. İşletme Fak. Muhasebe Ens. Yayın No:55, İstanbul,
- PHATAK**, Arvind V.,(1990), Uluslararası Yönetim, Çevirenler: Atilla Baransel, Tomris Somay, The Kent International Business Series, İşletme Fakültesi Yayın No: 213.
- ROBOCK**, Stefan H. & Kenneth Simmonds, (1983), International Business and Multinational Enterprises, Third Edition, Irwin Homewood, Illinois.
- SAMUELS**, John, Colin Rickwood, Andrew Piper, (1989), Advanced Financial Accounting, Second Edition, McGraw-Hill Book Company, London.
- SCAPENS**, Robert W.,(1981), Accounting an Inflationary Environment, Second Edition,
- SOYDAN**, Hakkı ve Ümit Gücenme, (1989), Uluslararası Muhasebe, Eskişehir, Nisan.

- SOYDAN, Hakkı, (1982), Çok Uluslu Şirketlerde Muhasebe Sorunları, Bursa İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi İşletme Fakültesi Yayın No: 14, Bursa.**
- TEKİNALP, Ünal ve Ersin Çamoğlu, (1969), Türk Ticaret Kanunu ve Kooperatifler Kanunu, 2. Bası, Filiz Kitapevi, İstanbul.**
- TOKOL, Tuncer, (1986), Uluslararası İşletmecilik-Seçme Yazarlar, "Çok Uluslu İşletmeler ve Uyguladıkları Stratejiler", Anadolu Üniversitesi Yayınları No:163, Eskişehir.**
- TÜRKİYE CUMHURİYETİ KANUNLARI, Yabancı Sermayeyi Teşvik Kanunu, No:6224, Cilt 5, Sayfa 4854.**
- TÜRK VERGİ KANUNLARI, (1993), Osman Selim Kocahanoğlu, 8. Baskı, Temel Dizgi İstanbul.**
- ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI (IASs)1-31, (1992), Derleyen: Ahmet Hamdi Durmuş, Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği, İstanbul,**
- UNITED NATIONS,(1988), The Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and REPORTING,(1988), Conclusion on Accounting and Reporting by Transnational Corporations, United Nations, U.S.A.**
- YABANCI SERMAYE RAPORU, (1990-1992), t.c. Başbakanlık Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü.**
- WATTS, John, (1993), Accounting in The Business Environment, Pitman Publishing, London.**
- WISEMAN, Richard L. & Robert Shuter, (1994), Communicating In Multinational Organizations, International and Intercultural Divisions, Volume XVIII, California.**
- ZEFF, Stephan A. & Thomas F. Keller, (1985), Financial Accounting Theory, Third Edition, McGraw-Hill Inc.**

MAKALELER

- AKBELEN, Zuhale**,(1992), "Uluslararası Vergi Anlaşmaları ve Türkiye", Uludağ Üniversitesi İkt.ve İd.Bil. Fak. Dergisi, Cilt XII, Sayı 1-2, Mart-Kasım.
- ARABACI, Mehmet**, (1990), "Avrupa Ekonomik Topluluğunda Vergi Harmonizasyonu-İngiltere'de ve Türkiye'de Durum", Maliye Dergisi, Sayı 99, Temmuz-Aralık.
- ARKUN, Osman Fikret**, (1991), "Muhasebe Standartları Tek Düzen Mali Tablo ve Hesap Planları", Banka ve Ekonomik Yorumlar, Yıl 28, Sayı 10, Ekim.
- BAYDOUN, Nabil**, (1995), "The French Approach to Financial Accounting and Reporting", The International Journal of Accounting, Vol:30, Number 3, The University of Illinois.
- BİLGİNOĞLU, Fahir**, (1994), "Muhasebe Hukukumuzun Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyumunda Ulaşılan düzey ve Ertelenmiş Vergiler", İstanbul Üniversitesi İşletme Fak. Dergisi, Cilt 23, Sayı 2, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., Kasım.
- , (1993), "Uluslararası Muhasebe", İ.Ü. İşletme Fakültesi Dergisi, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., Cilt 22, Sayı 1, Nisan.
- , (1985), "Muhasebede Harmonizasyon: Avrupa ve Uluslararası Düzeyde Muhasebeye Doğru", İ.Ü. İşletme Fak. Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Yıl 11, Sayı 41, Ağustos.
- CAIRNS, Bruce W.**, (1993), "The IAS-20 More Years of Vision and Commitment?", Accountancy, July
- FITZGERALD, Richard D.**, (1985), "Muhasebe ve Raporlamanın Uluslararası Uyumlaştırılması", Çev:Erdoğan Taşkın, İ.Ü. İşletme Fak. Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Yıl 11, Sayı 42
- FİDAN, Erkal**, (1995), "Çok Uluslu Şirketler ve Az Gelişmiş Ülkeler Üzerine Etkileri", Yönetim ve Ekonomi, Sayı 1, Celal Bayar Üniversitesi, Manisa.
- FİNANS DÜNYASI**, (1993), "Yabancı Sermaye Kaçırılmamalı", Sayı 48, Aralık.
- GOLDSCHMIDT, Yaaqov & Jacob Yaron**, (1991), "Inflation Adjustments of Financial Statements-Application of International Accounting Standard 29", The World Bank, Washington.

- GRAHAM**, Roger C. & Chin-hsin Coco Wang, (1995), "Taiwan and International Accounting Standards:A Comparison", The International Journal of Accounting, Volume 30, Number 2.
- GÜCENDİ**, Oktay, (1990), "Mali Tabloların Birleştirilmesi", vergi Dünyası, sayı 112, Aralık.
- GÜCENME**, Ümit, (1992), "Muhasebede Tek Düzeliğin Sağlanması ve Türkiye'deki Durum", Uludağ Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt XIII, sayı1-2, Mart-Kasım,
- GÜNEGE**, Uğur, (1992), "Enflasyonun Muhasebe Üzerindeki Etkileri", İstanbul Sanayi Odası dergisi, Temmuz
- GÜREDİN**, Ersin, (1984), "Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Açısından Finansal Tabloların Karşılaştırılması-Uluslararası Muhasebe", İ.Ü. İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Yıl 10, Sayı 36, Mayıs.
- HALLER**, Axel, (1995), "International Accounting Harmonization", The European Accounting Review, Volume 4, Number 2.
- HOARAU**, Christian, (1995), "International Accounting Harmonization", The European Accounting Review, Volume 4, Number 2.
- KEEGAN**, Mary, (1995), "Accounting Issues-Lessons in The IAS Language", Accountancy, May.
- KENY**, Sara York & Robert K. Larson, (1995), "The Development of International Accounting Standards: An Analysis of Constituent Participation in Standard-Setting", The International Journal of Accounting, Volume 30, Number 4.
- KOÇ-YALKIN**, Yüksel, (1988), "Türkiye'de Finansal Muhasebe Standartlarının Oluşumu", İşletme ve Muhasebe Bülteni, Sayı 23, Şubat.
- KIRSCH**, Robert J. & Dawn Becker-Dermer, (1995), "Proposed Revisions of International Accounting Standard No:21 and Their Implications for Transnation Accounting in Selected English-Speaking Countries", The International Journal of Accounting, Volume 30, Number 1.
- KIZIL**, Ahmet, (1977), "Enflasyon Muhasebesi", Muhasebe Enstitüsü, Dergisi, Yıl 3 Sayı 7
- MUGAN**, Can Simga, (1995), "Accounting in Turkey", The European Accounting Review, Volume 4, Number 2.

- MUHASEBE BÜLTENİ ARAŞTIRMA SERVİSİ**, (1987), "Uluslararası Düzeyde Muhasebe Harmonizasyonu", İşletme ve Muhasebe Bülteni, Yıl 2, Sayı 12, Mart.
- MUHASEBE BÜLTENİ ARAŞTIRMA SERVİSİ**, (1987), "Yabancı Şirketlerin Türkiye'de Faaliyet Şekilleri", İşletme ve Muhasebe Bülteni, Sayı 18, Eylül, Ankara.
- , (1987), "Muhasebe Standartlarına Uyma Zorunluluğu", İşletme ve Muhasebe Bülteni, Sayı 19-20, Ekim-Kasım.
- MÜKELLEFİN DERGİSİ**, (1993), "Mükellef Nezdinde Vergi İncelemeleri-Denetim-Muhasebe Standartları İlişkisi", Sayı 10, Lebib Yalkın Yayınları, Ekim.
- NOBES**, Christopher, (1995), "International Accounting Harmonization", The European Accounting Review, Volume 4, Number 2.
- O'BRIEN**, Michael, (1995), "Going Global: What to Look For in Financial Software", Management Accounting, April.
- ÖREN**, Resmigül, (1993), "Çok Uluslu Şirketler ve Stratejileri", Finans Dünyası, Sayı 45, 1 Eylül.
- , (1993), "Yabancı Sermaye ve Gelişimi", Finans Dünyası, Sayı 48, Aralık.
- ÖZALP**, İnan, Yılıdırım Saldıraner ve Ahmet Hamdi Dereköy, (1990), "Holding Yönetimi", Eskişehir Anadolu Üniversitesi İkt.ve İdr.Bil.Fak. Dergisi, Cilt VIII, Sayı:1-2, Yayın No:480, Eskişehir.
- RICH**, Anne J.,(1995), "Understanding Global Standards", Management Accounting, April.
- SAKIP**, Şeker, (1994), "Son Giren İlk Çıkar (LIFO) Yönteminin Vergisel Boyutu", Yaklaşım, yıl 12, sayı 21, Eylül,
- SOYDAN**, Hakkı Y. ve Ümit Gücenme, (1986), "Uluslararası Muhasebeye Doğru", Uludağ Üniversitesi İkt.ve İdr.Bil.Fak. Cilt VII, Sayı 2, Kasım.
- STONE**, Sylvia R., (1994), "Selecting Fixed Asset and Capital Project Management Software for Multinationals", Management Accounting, May, Mana
- SÜRMEİ**, Fevzi, (1984), "Çok Uluslu Şirketlerdeki Finansal Bilgi gereksinimi ve Muhasebe Eğitime Getirdiği sorumluluklar", Eskişehir Anadolu Üniversitesi İkt.ve İdr.Bil.Fak. Dergisi, Cilt.II, Sayı 1, Ocak.

- THOMPSON, Georgette, (1993), "The Crunch Comes for International Harmonization", Accountancy,**
- TUNCER, Selahattin, (1983), "Yeniden Değerleme", İstanbul sanayi Odası Dergisi, yıl 18,sayı 205, Mart**
- VAN DER TAS, Leo G., (1995), "International Accounting Harmonization", The European Accounting Review, Volume 4, Number 2.**
- VERNON, Raymond, (1991), "Çok Uluslu Şirketler", Çeviren: Feyza Atabek, Banka ve Ekonomik Yorum, Ağustos, Yıl 28, Sayı 8.**



EK-1

ANKET FORMU ÖRNEĞİ

Sayın Yönetici,

Gümrük Birliği'ne girdiğimiz ve globalleşme yolunda hızla ilerlediğimiz şu günlerde, çok uluslu şirketler uluslararası ilişkilerde stratejik bir konumda bulunmaktadır. Tahmin edileceği üzere, önemli etkinlikleri olan ve hassas bir yapıya sahip olan bu şirketlerde, ana şirket ile bağlı şirketin farklı ülkelerde bulunması bazı sorunların ortaya çıkmasını kaçınılmaz kılmaktadır. Önemli olan, bu sorunları ortaya çıktığı anda çözebilecek veya etkilerini azaltabilecek önlemler almaktır.

“Çok Uluslu Şirketlerin Finansal Tablolarının Hazırlanmasında Karşılaştıkları Sorunlar ve Bu Sorunları Çözüm Çalışmaları-Uluslararası Muhasebe Standartları” konulu tez çalışmamın etkin ve yararlı olabilmesi için hazırlanan bu ankette çok uluslu şirketlerin sorunları, muhasebe ve finansal tablolar açısından ele alınacak ve dünya çapında ortak bir sistem oluşturulmaya başlanan günümüzde, muhasebe ilkelerinde de bu standardın sağlanmasının önemi belirlenecektir.

Yürüttüğüm araştırmamın güvenilir ve yararlı olabilmesi için bu anketi tam ve doğru bir şekilde cevaplandıracağınızı kuvvetle ümit etmekteyim. Verilecek cevaplar kesinlikle gizli tutulacaktır. Değerli zamanınızı ayırarak yardımcı olduğunuz için şimdiden teşekkür ederim.

Arş. Gör. Jale SAĞLAR

Anketi Cevaplandırmanın
Firmadaki Görevi.....

1- Faaliyette bulunduğunuz sektör aşağıdakilerden hangisidir?

- Tekstil Basın-Yayın
 Sigorta Otomotiv
 Gıda Hizmet
 Kimya Diğer (Lütfen belirtiniz).....

2-Şirket grubunuz yönetim açısından aşağıdaki sınıflandırmalardan hangisine dahildir?

- Tek merkezli şirketler
 Çok merkezli şirketler

3- Bulduğunuz şirket statü itibarıyla aşağıdakilerden hangisidir?

- Ana Şirket
 Bağlı Şirket

4- Ana şirketin bulunduğu ülkede uygulanan muhasebe sistemi ile bağlı şirketin bulunduğu ülkede uygulanan muhasebe sistemi arasında fark var mı?

- Evet
 Hayır

5- Finansal tabloların hazırlanmasında ve yorumlanmasında karşılaşılan sorunlar için kendi bünyenizde oluşturduğunuz çözüm yöntemleri var mı?

- Evet (Lütfen Belirtiniz).....
 Hayır

6- Bağlı şirkette hazırlanan finansal tablolar, ana şirket, uluslararası piyasalar veya diğer sebepler nedeni ile yeniden düzenleniyor mu?

- Evet
 Hayır (Neden?.....)

Cevabınız “Hayır” ise lütfen **10.soruya geçiniz.**

7- Finansal tabloların yeniden düzenlenmesi nerede yapılmaktadır?

- Ana şirkette yapılıyor
 Bağlı şirkette yapılıyor
 Her iki şirkette de yapılıyor

8- Yeniden düzenleme yapma sebebiniz aşağıdakilerden hangisi/hangileridir?

- İlgili kişilere sunulacak raporun anlaşılır ve bilgi verici nitelikte olabilmesi için,
 Ana ve bağlı şirkette hazırlanan tablolar arasında konsolidasyon (birleştirme) yapılabilmesi için,
 Bağlı şirketin bulunduğu ülkenin muhasebe sistemine göre hazırlanan finansal tabloların ana şirket tarafından analizinin kolay yapılabilmesi için,
 Ana şirketin bulunduğu ülkenin muhasebe sistemine uyum sağlanabilmesi için,
 Diğer (Lütfen Belirtiniz).....

9- Bu düzenleme sırasında karşılaştığınız sorunları önem derecesine göre belirtiniz.

	<u>Çok</u> <u>Önemli</u>	<u>Önemli</u>	<u>Fikrim</u> <u>Yok</u>	<u>Önemsiz</u>	<u>Hiç Önemli</u> <u>Değil</u>
-Ülkeler arası, enflasyon oranlarında farklılıkların olması.....	()	()	()	()	()
-Finansal tabloların çevirisi sırasında kur riskinin olması.....	()	()	()	()	()
-Bağlı şirket ile ana şirketin kayıtlarının farklı muhasebe dönemleri içerisinde tutulması..	()	()	()	()	()
-Farklıyasal düzenlemeler nedeni ile karşılaşılan uyum sorunları.....	()	()	()	()	()
-Kullanılan değerlendirme yöntemlerinin farklı olması.....	()	()	()	()	()
-Ana ve bağlı şirketin finansal tablolarında sunduğu muhasebe kalemlerinin kapsadığı anlamların farklılıklar içermesi.....	()	()	()	()	()
-Düzenleme yapacak personelin bağlı şirket/şirketlerin buldukları ülkelerin muhasebe sistemleri hakkında yeterli bilgi ve eğitime sahip olmaması.....	()	()	()	()	()
-Diğer (Lütfen Belirtiniz).....	()	()	()	()	()

10- Ana ve bağlı şirketlerde hazırlanan finansal tablolar için konsolidasyon (birleştirme) yapılıyor mu?

() Evet

() Hayır

Neden?(Lütfen Belirtiniz).....

Cevabınız "Hayır" ise **11.soruyu yanıtlamayınız**

11- Konsolidasyon (birleştirme) sırasında karşılaştığınız sorunlar aşağıdakilerden hangisi/hangileridir? (Ana/Bağlı şirketinizin karşılaştığı sorunları da dikkate alınız.)

() Herhangi bir sorunla karşılaşılmıyor.

() Varlık ve borçların çevrilmesinde ve birleştirilmesinde, bağlı şirket ile ana şirket arasında yapılan mal alım ve satımının hesaplarda belirtilmesinin zor olması,

() Bağlı şirketin bulunduğu ülkede hazırlanan tabloları yeniden düzenlemek zorunda kalınması,

() Ana şirket ve bağlı şirketin bulunduğu ülkeler arasında uygulanan yasal düzenlemelerde farklılıkların olması,

() Bağlı şirkete yapılan varlık değerlendirme yöntemlerinin, ana şirketin bulunduğu ülke kurallarına aykırı olması nedeni ile tekrar değerlendirme zorunluğunun bulunması,

() Konsolidasyon (birleştirme) yapan personelin bağlı şirket/şirketlerin buldukları ülke kurallarına göre hazırlanan tabloların analizi hakkında yeterli bilgi ve eğitime sahip olmaması,

() Diğer (Lütfen Belirtiniz).....

12- Ana ve bağılı şirketinizin faaliyette bulunduğu ülke, aşağıda verilen muhasebe uyumlaştırma konusunda çalışmalar yapan birlik veya kuruluşlardan hangisine/hangilerine dahildir?

Ana Şirket	Bağılı Şirket	
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Herhangi bir topluluğa dahil değil
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Avrupa Birliği (AB)
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Ekonomik ve İşbirliği ve Kalkınma Organizasyonu (OECD)
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC)
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Amerika (USA)
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Diğer (Lütfen belirtiniz).....

13- Finansal tablolar ve bu tabloların konsolidasyonu ile ilgili AB tarafından oluşturulan 4, 7 ve 8 sayılı yönergeler hakkında detaylı bilginiz var mı?

- Evet
 Hayır
 Kısmen

14- Ana şirketinizin veya bağılı şirketinizin bulunduğu ülkenin dahil olduğu topluluğun muhasebe ile ilgili standartlarına uyma yükümlülüğünüz var mı?

- Evet
 Hayır
 Herhangi bir standardı yok

15- Uluslararası muhasebe standartları hakkında yeterli bilgiye sahipmişiniz?

- Evet
 Hayır
 Kısmen

16- Uluslararası farklı düzenlemelerden dolayı muhasebe ve finansal tabloların hazırlanmasında karşılaşılan sorunlara yönelik Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASC) tarafından hazırlanan "Uluslararası Muhasebe Standartları"nın sorunlarınızı çözmek için yeterli olduğuna inanıyor musunuz?

- Evet
 Hayır
 Kısmen
 Fikrim yok

17- "Dünya çapında uygulanacak tek bir muhasebe sisteminin oluşturulması çok uluslu şirketlerin finansal tablolarının hazırlanmasında karşılaştıkları sorunları çözmeye yeterlidir." Yargısına katılıyor musunuz?

- Kesinlikle katılıyorum
 Katılıyorum
 Fikrim yok
 Katılmıyorum
 Kesinlikle katılmıyorum

18- Türkiye’de uluslararası muhasebe standartları hakkında yapılan çalışmalarını yeterli buluyor musunuz?

- Evet
 Hayır
 Fikrim yok

19- Bu araştırmanın ilgili işletmeler (şirketler) için yararlı bir çalışma olduğuna inanıyor musunuz?

- Evet
 Hayır

20- Anketimize eklemek istediğiniz hususlar varsa lütfen belirtiniz.

.....
.....
.....
.....

ANKETİMİZ SONA ERMİŞTİR. ANKETİMİZE KATKILARINIZDAN DOLAYI TEŞEKKÜR EDER, BAŞARILARINIZIN DEVAMINI DİLERİM.

EK-2

“Çok Uluslu Şirketlerin Finansal Tablolarının Hazırlanmasında Karşılaştıkları Sorunlardan En Önemlisi Enflasyon ve Kur Riskidir.” Yargısının Test Edilmesi

H_0 : “Çok uluslu şirketlerin finansal tablolarının yeniden düzenlenmesinde karşılaşılan sorunlardan enflasyon bu şirketler için çok önemli bir sorun değildir.”

H_1 : “ Çok uluslu şirketlerin finansal tablolarının yeniden düzenlenmesinde karşılaşılan sorunlardan enflasyon bu şirketler için çok önemli bir sorundur.”

Buna göre; H_0 : $\mu \leq 3$ *

H_1 : $\mu > 3$

Bu hipotezin test edilmesinde örnek çapı 30'dan büyük olduğu için Normal Dağılım Test İstatistiği kullanılacaktır.

x	:	5	4	3	2	1
şıklar	:	(a)	(b)	(c)	(d)	(e)
f	:	18	7	1	-	2

$$1) \bar{x} = \sum_{x=1}^n \frac{f_i \cdot x_i}{f_i}$$

$$\bar{x} = \frac{(18 \times 5) + (7 \times 4) + (1 \times 3) + (0 \times 2) + (2 \times 1)}{32} = 3,844$$

$$2) \sigma^2 = \frac{\sum_{x=1}^n f_i \cdot (x_i - \bar{x})^2}{n - 1}$$

* Likert ölçeğiyle ölçülen yanıtlar için, a şikkına (5), b şikkına (4), c şikkına (3), d şikkına (2) ve e şikkına (1) puan değer verilmektedir.

$$\sigma^2 = \frac{18(5 - 3,844)^2 + 7(4 - 3,844)^2 + 1(3 - 3,844)^2 + 0(2 - 3,844)^2 + 2(1 - 3,844)^2}{32 - 1}$$

$$\sigma^2 = 1,326 \Rightarrow \sqrt{\sigma^2} = \sqrt{1,326} \Rightarrow \sigma = 1,152$$

$$3) \sigma_x^- = \frac{\sigma}{\sqrt{n}} = \frac{1,152}{\sqrt{32}} = 0,204$$

$$4) Z = \frac{\bar{x} - \mu}{\sigma_x^-} \Rightarrow Z = \frac{3,844 - 3}{0,204} = 4,137$$

5) Normal dağılım test istatistiği uygulandığı için, normal dağılım tablosuna bakılarak güven aralığına isabet eden tablo değeri bulunur. $\alpha = 0,05$ önem derecesinde Z değeri 1,645 olarak bulunur. Tek uçlu bir hipotez kurulduğundan 1,645'in sadece (+) değeri vardır. Hesaplanan Z değeri, tablo değerinden büyük olduğu için H_1 hipotezi kabul edilecektir.

Bu konu ile ilgili diğer hipotezimiz şu şekildedir.

H_0 : “Çok uluslu şirketlerin finansal tablolarının hazırlanmasında karşılaşılan sorunlardan kur riski bu şirketler için önemli bir sorun değildir”

H_1 : “ Çok uluslu şirketlerin finansal tablolarının hazırlanmasında karşılaşılan sorunlardan kur riski, bu şirketler için önemli bir sorundur.”

Buna göre; H_0 : $\mu \leq 3$

H_1 : $\mu > 3$

x	:	5	4	3	2	1
şıklar	:	(a)	(b)	(c)	(d)	(e)
f	:	13	12	2	1	8

Bu hipotezde bir önceki hipotezde uygulanan formüller kullanılmıştır. Bu doğrultuda;

$$1) \bar{x} = \frac{(13 \times 5) + (12 \times 4) + (3 \times 2) + (2 \times 1) + (1 \times 8)}{32} = 4,031$$

$$2) \sigma^2 = \frac{13(5 - 4,031)^2 + 12(4 - 4,031)^2 + 2(3 - 4,131)^2 + (1(2 - 4,031)^2 + 8(1 - 4,031)^2}{32 - 1}$$

$$\sigma^2 = 2,967 \Rightarrow \sqrt{\sigma^2} = \sqrt{2,967} \Rightarrow \sigma = 1,722$$

$$3) \sigma_x^- = \frac{1,722}{\sqrt{32}} = 0,304$$

$$4) Z = \frac{4,031 - 3}{0,304} = 3,391$$

3,391 > 1,645 H_1 kabul edilmiştir.

EK-3

“Dünya Çevresinde Tek Bir Muhasebe Sisteminin Oluşturulması Çok Uluslu Şirketlerin Sorunlarını Çözmeye Yeterlidir” Yargısının Test Edilmesi

H_0 : “Çok uluslu şirketler dünya çevresinde oluşturulacak tek bir muhasebe sisteminin sorunlarını çözmeye yeterlidir yargısına katılmamaktadırlar”

H_1 : “Çok uluslu şirketler dünya çevresinde oluşturulacak tek bir muhasebe sisteminin sorunlarını çözmeye yeterlidir yargısına katılmaktadırlar”

Burada yapılacak hesaplamalar Ek-2’de belirtilen hesaplamalar doğrultusunda gerçekleştirilecektir.

$$H_0 : \mu \leq 3$$

$$H_1 : \mu > 3$$

x	:	5	4	3	2	1
şıklar	:	(a)	(b)	(c)	(d)	(e)
f	:	6	18	4	6	-

$$1) \bar{x} = \frac{(6 \times 5) + (18 \times 4) + (4 \times 3) + (6 \times 2) + (0 \times 1)}{36} = 3,5$$

$$2) \sigma^2 = \frac{6(5 - 3,5) + 18(4 - 3,5) + 4(3 - 3,5) + 6(2 - 3,5) + 0(1 - 3,5)}{36 - 1} = 0,929$$

$$\sqrt{\sigma^2} = \sqrt{0,929} \Rightarrow \sigma = 0,964$$

$$3) \sigma_{\bar{x}} = \frac{0,964}{\sqrt{35}} = 0,163$$

$$4) Z = \frac{3,5 - 3}{0,163} = 3,067$$

3,067 > 1,645 H_1 kabul edildi

ÖZGEÇMİŞ

18 Kasım 1970 tarihinde Adana ilinde doğdum. 1981 yılında ilkokul, 1984 yılında da Ortaokul eğitimimi bitirdim. 1988'de lise öğrenimimi Adana Teknik Lisesi'nde tamamlayarak, 1989'da Çukurova Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü'nde üniversite öğrenimime başladım. Bir yıl İngilizce hazırlık olmak üzere, beş yıllık eğitimimi başarı ile tamamladıktan sonra, 1994 yılında lisans diplomamı aldım.

1994 yılında, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı'nda İşletme Yüksek Lisans Programına katıldım. 1996 yılında, Çukurova Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü Muhasebe ve Finansman Anabilim Dalı'nda araştırma görevlisi kadrosunda çalışmaya başladım.

Halen, Çukurova Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi'nde araştırma görevlisi olarak çalışmakta olup, yüksek lisans tezimi bitirme aşamasındayım.

Jale SAĞLAR