

ÇOK ULUSLU ŞİRKETLERİN MUHASEBE YAPILARI VE MUHASEBE UYGULAMALARINI ETKİLEYEN YAPISAL FAKTÖRLER

*Arş.Gör. Jale SAĞLAR **

*Prof.Dr. A.Kadir TUAN ***

1. GİRİŞ

Bir tek pazarın oluşturulmaya çalışıldığı günümüz dünyasında, yabancı sermaye hareketleri küreselleşme sürecine paralel olarak ilerlemektedir. Bu gelişimi sağlayan en etkin faktörler; dünya çevresinde bilgi ve iletişim ağının gelişmesi ve ülkeler arası sosyal, politik ve ekonomik standartların oluşturulmasıdır. Böylece sermaye, ulusal sınırları aşmakta ve ülke dışına çıkararak etkinliğini yabancı pazarlarda da sürdürmektedir.

Bu gelişmelerin bir sonucu olarak oluşan çok uluslu şirketlerin farklı ülkelerde faaliyet göstermesi, işletme içi bilgi akışının sağlanmasında güçlükler yaratabilecektir. Bu ise, etkin bir muhasebe yapısının kurulmasını zorunlu hale getirecektir. Ancak, ülkeler arası farklılıklar oluşturulacak muhasebe yapılarını da etkileyecektir. Bu doğrultuda hazırlanan makalemizde, ülkeler arası stratejik öneme sahip bu şirketlerin muhasebe yapıları belirlenmeye çalışılacak ve bu yapıları etkileyebilecek faktörlere değinilecektir.

2. ÇOK ULUSLU ŞİRKETLER

Çok uluslu şirketlerin muhasebe yapılarının belirlenebilmesi için öncelikle bu şirketlerin tanımının yapılması, özelliklerinin ve çeşitlerinin belirlenmesi gerekmektedir.

2.1. Çok Uluslu Şirketlerin Tanımı

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 Şirketi 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)

* Ç.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü Araştırma Görevlisi

** Ç.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü Öğretim Üyesi

gibi bir tanım yapılırken, diğere bir kaynakta sadece “İki veya daha fazla ÷lkede 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 ÷lkelerde kurulan bağılı şirketler tarafından gerçekleştiriliyor olmalarıdır.

Ancak çok uluslu şirketlerin en belirgin özelliklerini ortaya koyması ve araştırmamıza ışık tutması açısından şu tanım verilebilir: “Çok uluslu şirketler yatırım faaliyetlerini birden fazla ÷lkede sürdüren ve faaliyetleri ile ilgili kararları bir merkezden alan veya çeşitli yollarla bağılı şirketlerin kararlarını etkileyebilen şirketlerdir”(Sürmeli, 1984, s.137).

2.2. Çok Uluslu Şirketlerin Özellikleri ve Önemi

Çok uluslu şirketler; geniş üretim kapasiteleri, dünya çapındaki faaliyetleri, dünya ticaretinin oluşumuna yön vermeleri, bölgesel kalkınma, rekabet, ödemeler dengesi ve istihdam seviyesi üzerindeki etkileri, ÷lkeler arasında sermaye, teknoloji ve know-how akışına sebep olmaları ve politik bir baskı aracı olarak ev sahibi ÷lke 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 ÷lkelerde faaliyet göstererek belirsizlik ve baskılardan kurtulabilmekte ve bağılı şirketin bulunduğu ÷lkelerde hızlı bir büyüme gösterebilmektedirler.

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

Dünyadaki değişen politik düşünceler ve kaldırılan ticaret engelleriyle birlikte çok uluslu şirketler dışı açılmış, uluslararası ticaret artmış ve ÷lkeler arası ilişkiler gelişmiştir (Ören, 1993, s.81). Karşılıklı çıkarlar doğrultusunda, gelişmemiş veya az gelişmiş ÷lkeler 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 ÷lkelere daha rahat aktaran çok uluslu şirketler gittikleri ÷lkelere de bazı yararlar sağlayabilmiştir.

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 ülkeler arası çıkar çatışmaları kaçınılmaz olacaktır.

2.3. Çok Uluslu Şirketlerin Çeşitleri

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

2.3.1. 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.

2.3.2. 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 açısından küresel gelişmedir (Rabock ve Simmonds, 1983, s.393).

3. ÇOK ULUSLU ŞİRKETLERİN MUHASEBE YAPILARI

“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 ve diğerleri, 1990, s.54). Gerekli kararların doğru ve zamanında 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 sıkı sıkıya bağlıdır.

3.1. Çok Uluslu Şirketlerde Muhasebe Organizasyonu

Çok uluslu şirketlerde, yönetim kararlarının etkin ve verimli olabilmesi, gerekli finansal bilgilerin zamanında ve sağlıklı bir şekilde ana şirkete ulaşmasıyla gerçekleşir. Ancak, şirketler arası finansal bilgi akışının etkinliği de bu şirketlerin kullandıkları muhasebe organizasyonunun etkinliğine bağlıdır. Çok uluslu şirketlerin hedeflerine ulaşmasında kolaylık sağlayabilmesi için kurulacak iyi bir muhasebe organizasyonu ana ve bağlı şirketler arasında doğru ve seri bilgi akışını sağlayabilecek, yönetim ve finansal sorunlarını yerinde çözebilecek niteliğe sahip olmalıdır.

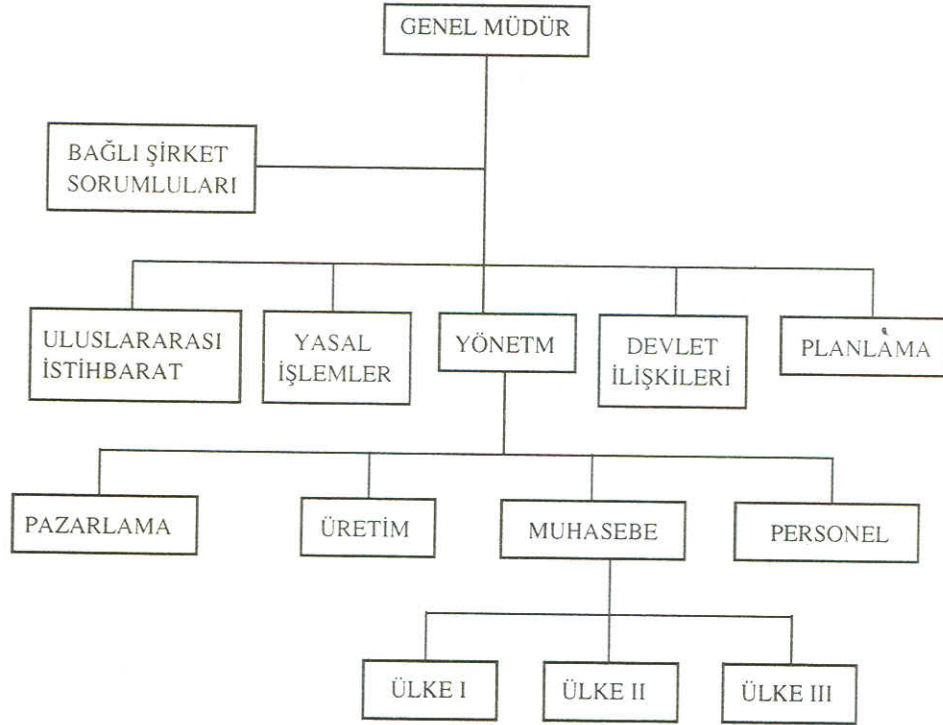
Bununla birlikte, çok uluslu şirketlerde ana şirket karmaşık bir yönetim ve finansal yapıya sahiptir. Bu karışıklık, bulunulan ülkenin izin verdiği yasal organizasyon yapısının işletme amaçları ile uyumlaştırılmaya çalışılmasından dolayı ortaya çıkmaktadır. (Hines, 1990, ss.136-137). Kültürler, kanunlar,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

3.1.1. 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, bulunulan 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 oluşabilecektir. 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.

Şekil 1.1. Tek Merkezli Çok Uluslu Şirketin Muhasebe Açısından Organizasyon Yapısı



(*) PHATAK, Arvind V.,(1990), Uluslararası Yönetim, Çevirenler: Atilla Baransel, Tomris Somay, The Kent Internation Business Series, İşletme Fakültesi Yayın No: 213, s.87-95.

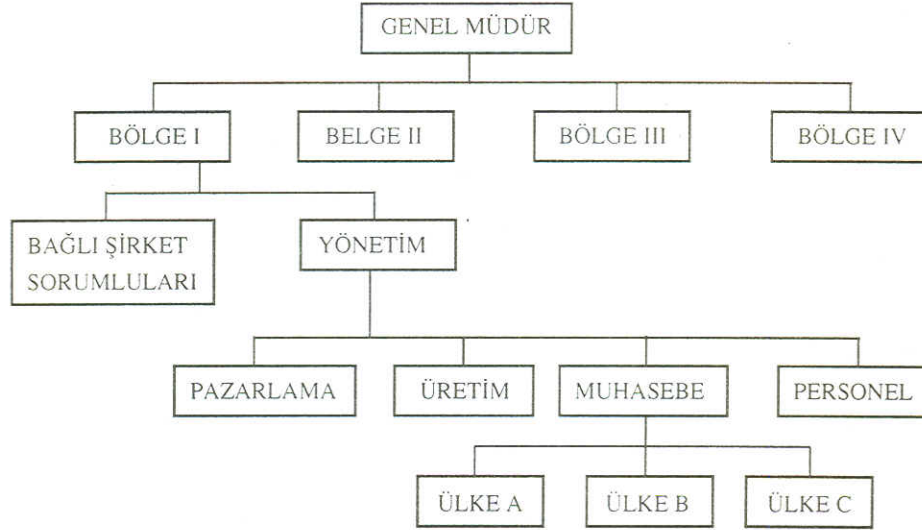
SOYDAN, Hakkı, (1982), Çok Uluslu Şirketlerde Muhasebe Sorunları, Bursa İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi İşletme Fakültesi Yayın No: 14, Bursa, s.13-14

Kaynaklarından yararlanılmıştır

Çok uluslu şirketlerin dünyadaki bağlı şirketlerinin sayısını arttırması 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 finansal bilgilerin hızlı analiz edilip karar verilmesini gerektiren durumlarda karar alma yetkisi, kıta veya bölgelere göre kurulacak denetim merkezlerinden alınabilecektir.

Bununla birlikte, bu şirketlerin bünyelerinde oluşturacakları muhasebe organizasyon yapısı sağladıkları 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. Anlaşılabacağı 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 her zaman sahip olmalıdır.

Şekil 1.2. Çok Merkezli Şirketlerde Muhasebe Açısından Organizasyon Yapısı



(*) PHATAK, Arvind V.,(1990). Uluslararası Yönetim, Çevirenler: Atilla Baransel, Tomris Somay, The Kent Internation Business Series, İşletme Fakültesi Yayın No: 213, s.87-95.

SOYDAN, Hakkı, (1982). Çok Uluslu Şirketlerde Muhasebe Sorunları, Bursa İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi İşletme Fakültesi Yayın No: 14, Bursa, s.13-14

Kaynaklarından yararlanılmıştır

3.1.2. Bağlı Şirketlerde Muhasebe Organizasyonu

Çok uluslu Şirketler çeşitli çevrelerde faaliyet gösterdikleri için bulunulan ülkelerdeki koŐullara 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 arasından ana Şirketin belirlediği stratejilere uygun hem de buldukları ülkenin Şirket kuruluŐları, vergi düzenlemeleri gibi yasal yapılarına uygun hareket etmek zorundadırlar. Bu da bağlı Şirketlerin muhasebe yapılarının ana Şirkete bilgi akışını sağlayabilecek biçimde örgütlenmesinin yanında buldukları ülke koşullarına uygun kayıt sistemi oluŐturmalarını gerektirecek nitelikte olmalıdır.

Bağlı Şirketin bünyesinde oluşturulacak muhasebe servisi, işletme büyüklüğüne göre genel muhasebe, maliyet muhasebesi, bütçe ve istatistik gibi alt servislerden oluŐur ve istenilen finansal bilgi akışı bu muhasebe servisi yöneticisi tarafından istenildiği zamanda ana Şirkete ulaŐtırılır . Bağlı Şirket ile ana Şirket arasında kurulacak bu finansal bilgi akışı Şirketin ve bulunulan ülke yapısının özelliklerine göre deęiŐeceęinden 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, ülke bazında bir örgütlenmeye giderken bazıları Şirket büyüklüğüne bağlı olarak, belirli kıta veya bölgelerde alt denetim merkezleri kurulması yolu ile bir örgütlenmeye gitmektedirler. Buradaki birinci yaklaŐımda, bilgi akışı merkezi bir yönetim ve deneyimli bir kadro ile gerçekteŐtirilmektedir. ikinci yaklaŐımda ise, ülke içi uzman kişilerin belirli zamanlarda bağlı Şirketlerde çalışmaları sağlanmakta ve bölge yönetimi oluŐturularak bağlı Şirketin Őimdiki ve gelecekteki gereksinmelerini dikkatle ele alınması sağlanmaktadır.

3.2. Çok Uluslu Şirketlerde Uygulanan Muhasebe Sistemleri

ÇaędaŐ anlayıŐta muhasebe sistemleri hak ettiği ilgiyi görmeye baŐlamıŐ ve işletme içerisinde verilecek kararların muhasebe kayıtlarından elde edilecek finansal bilgilere göre belirlendiği, muhasebenin sadece defter tutma olmadığı; analiz, yorum, raporlama gibi etkin işlevleri de olduğu görülmeye baęlanmıŐtır. Muhasebe özellikle çok uluslu Şirketler için vazgeçilmez bir olgudur. Zira, ana Şirket ile bağlı Şirketin farklı ülkelerde olması

kontrolü güçleştirmektedir. Ancak, ortak bir muhasebe sistemi sayesinde ana şirket gerekli bilgileri alarak etkin yorumlamalar yapılabilir.

Bazı ulusal muhasebe sistemleri yerel durumlar için çok iyi hizmet verirken, uluslararası şirketlerin kullanması gereken büyük sistemlerin bir parçasını oluşturduğunda aynı faydayı sağlayamamaktadır. Çünkü bir ülkedeki yönetici diğer ülkedeki işlemlerden direk sorumlu olacağından temel muhasebe verileri ile ilgili bilgide iletişim sorunlarıyla karşılaşacaktır (Coyle 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 farklılıklardan dolayı 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.

3.2.1. 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 da 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 edilebilmesi 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 işlerliği, özellikle, tek merkezli şirketlerde daha çok önem kazanmaktadır.

3.2.2. 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 (Egellhoff, 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).

4. 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 artırmaktadır.

Bunun yanında bulunulan ülkenin yasal ve vergi düzenlemeleri ile uyum sağlanabilmesi, finansal bilgilerin konsolidasyonuna olanak verilebilmesi ve gerekli yönetsel kararların zamanında ve yerinde alınabilmesi 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, Beceri Kaynaklar Muhasebesi, Kar Planlaması, Nakit Bütçeleme ve Sermaye Bütçeleme olarak belirtilebilir (Sürmeli, 1984, s.144).

Gerekli bilgilerin merkeze ulaştırılmasının yanı sıra ana şirket bazı dönemlerde, hazırlanan raporların denetiminin yerinde yapılabilmesi için bağlı şirkete denetim sorumluları gönderebilmektedir. Bu sorumlular, bağlı şirkette hazırlanan 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. Finansal tablolarda birleştirme ve döviz çevirisi ile döviz 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 yapılabilir. Bunun yanında konsolidasyon için gerekli düzeltmeler de istenilen ölçüde yapılabilir. Ancak, güçlü iletişim araçlarından olan bilgisayarlar, sadece zaman ve maliyet tasarrufu yapmakta, sorunlara köklü ve gerçekçi bir çözüm getirememektedirler.

5. ÇOK ULUSLU ŞİRKETLERİN MUHASEBE UYGULAMALARINI ETKİLEYEN YAPISAL FARKLILIKLAR

Farklı ülkelerde, 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 yapısal farklılıklar muhasebe uygulamalarını etkileyecek ve uyum sorunlarına yol açabilecektir. Bu yapısal faktörlerin haricinde ülkeler arası farklı yasal düzenlemeler de muhasebe uygulamalarını etkileyen diğer bir unsurdur.

5.1. Yapısal Farklılıkları Oluşturan Faktörler

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 isteyeceklerdir (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, her ülke kendi yapısal özelliklerine uygun bir muhasebe sistemini ayrıca belirlemektedir. Böylece karşılıklı ilişkiler çerçevesinde çok uluslu şirketler ülke bazında oluşturulacak sistemlerden direk etkilenmektedirler. Bulunulan ülkede kurulacak muhasebe sistemlerini etkileyebilecek belli bağlı faktörler şunlardır.

5.1.1. Ekonomik Faktörler

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, muhasebe işlevleri özellikle yönetim muhasebesi ekonomik faaliyetlerdeki gelişmeye paralellik gösterecektir. Böylece bu ülkelere göre hazırlanan finansal raporların formatları da gelişecektir. Bu ise, uygulanan muhasebe sistemlerinde ülkelerarası değişikliklere yol açacaktır. Bu durumda, çok uluslu şirketler, farklı muhasebe sistemlerine uyum sağlamak zorunda kalacaklardır.

Ekonomik sistemlerde oluşacak değişimler, hükümetin ekonomiye katılım derecesinin, fonların sağlandığı yerlerin, uluslararası işlevlerin gelişiminin, enflasyonun ve diğer ülkelerle sağlanan bağlantıların etkisi altında bulunmaktadır.

Hükümetin Ekonomiye Katılım Derecesi : Hükümetin ekonomiye katılımı ekonomik sistemin eğilim gösterdiği temel etmendir. Zira hükümetin içinde bulunduğu komünist, kapitalist veya sosyalist yaklaşımlar direk olarak ekonomik faaliyetleri etkilemektedir. 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,s.21).

Fon Kaynakları : Eğer yatırım için sağlanan fon; bankalardan, finansal aracılardan 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 geğmiş 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 : İlkenin çok uluslu şirketlerinin sayısı ve büyüklüğü, yabancı bağlı şirketlerin raporlarının konsolidasyonu, uluslararası transfer fiyatlaması ve dışarıdan sağlanan gelirlerin vergilendirilmesi için belirlenecek muhasebe kuralları, ülkenin içinde bulunduğu uluslararası aktivitelerin gelişimiyle direk ilgili olacaktır.

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 hiper enflasyon 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.

Diğer İlkelerle ilişkiler ve Ekonomik Bağlantılar : Geğmişte ülkeler arasındaki bire bir ilişkiler esas alınırken, günümüzde oluşturulan ekonomik birlikler ülkelerin mevcut muhasebe sistemlerini etkileyebilmektedir.

Geğmişte 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).

5.1.2. 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 duruma uygun yeni kanunların oluşturulması yeni muhasebe kurallarını beraberinde getirebilecektir. Belirtmek gerekir ki, ülkenin içinde bulunduğu ekonomik yapı politik yapısından direk etkilenmektedir.

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 (Arpan ve Raderbaugh, 1988, s.20-21). 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.

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

Profesyonellik; uzmanlık düzeyinde muhasebe uygulamalarının gelişmesinde, muhasebecilerin kendi kendini değerlendirmesidir. Tutuculuk; muhasebe değerlendirme yöntemleri, gelir tanımlaması gibi durumlarda geleceğin belirsizliğine karşı ön yargılı

yaklaşımıdır. 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 de 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 bu durum, özellikle değerlendirme ve kar tayini gibi bir takım muhasebe prensip ve uygulamalarını etkilemektedir. 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 etkilenmektedir. 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 hoş 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 çok uluslu bir şirketin tam tersi bir davranış içerisinde bulunan ülkelere uyumu da güçleşecektir.

5.1.4. Eğitim Faktörü

Muhasebe yazım yönteminin yanında, sayısal yöntemlerin de yer aldığı bir süreçtir. Bu nedenle, muhasebe uygulamalarında ve denetlemede istatistik ve matematik bilgisi olmadan yeterli başarı sağlanamayacaktır. Aynı şekilde, bilgisayar kullanımının olmadığı bir ortamda muhasebede bilgisayar kullanımının da bir anlamı 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 kapitilizasyonu, 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.

5.1.5. 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.

5.2. Farklı Yasal Düzenlemelerin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi

Ulusal muhasebe ilke ve uygulamaları yasalarla belirlenmiştir. Yasal dayanaktan yoksun bir muhasebe düzeni düşünülemediği gibi çeşitli muhasebe konularının sınırını da yasalar belirlemektedir. İlkeler 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 ayırımı 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 sağlayamamıştır (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, bağılı 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 direkt finansal tabloları etkileyen kalemlerdir. Bu nedenle ana şirketin kullandığı stok değerlendirme yöntemi bağılı şirketin bulunduğu ülke yasalarıyla kullanılmıyorsa bu ana ve bağılı şirket arasındaki finansal bilgi aktarımını güçleştireceği gibi çok uluslu şirketler için önemli olan konsolidasyon işlemleri sırasında da sorunlarla karşılaşılmasına yol açacaktır.

SONUÇ

Birden fazla ülkede faaliyet gösteren çok uluslu şirketler, kendi aralarında oluşturulacak mali bilgi akışı ile doğru ve zamanında karar alma mekanizmasının işletilmesi için etkin bir muhasebe organizasyonuna ihtiyaç duymaktadır. Zira, şirket grubu içerisindeki bilgi akışı, çok uluslu şirketlerin farklı ülkelerde faaliyet göstermeleri nedeni ile zor olmaktadır. Bununla birlikte, çok uluslu şirketler hem kendi ülkelerine, hem de ev sahibi ülkenin koşullarına uyum sağlamak zorunda kalabilecek, dolayısı ile farklı muhasebe uygulamalarına uyum gösterecek bir muhasebe sistemine de gereksinim duymaktadırlar. Bu gereksinim çok uluslu bir şirketin benimsediği bağılı şirketlerini yönetme şekline göre değişiklik gösterecektir. Ancak, doğrudan ya da dolaylı olarak, bağılı şirketin ana şirkete karşı sorumlu olması nedeni ile her iki şirket türü için de uygulanan muhasebe yapısı büyük önem taşımaktadır.

Ancak, kendi ülkeleri kadar ev sahibi ülkeye karşı da sorumlu olan çok uluslu şirketler, faaliyette buldukları ülkenin benimsediği muhasebe yapısına uyum göstermek zorunda kalacaktır. İlkelerdeki ekonomik, politik, eğitimsel ve kültürel faktörler ülkeler arası yapısal farklılıklara neden olmakta, bu da muhasebe uygulamalarını, dolayısıyla çok uluslu şirketlerin bünyelerinde oluşturacakları muhasebe yapılarını etkilemektedir. Bunların yanı sıra, tamamen yasalara bağılı olan muhasebe uygulamaları farklı düzenlemelerden de etkilenmektedir. Zira, muhasebe uygulamaları ülkelerin kendi yapısal özelliklerine göre belirledikleri yasalara dayanmaktadır. Bu durum başta çifte vergilendirme olmak üzere, varlıkları değerlendirme yöntemlerine kadar bir çok muhasebe uygulamasını etkilemektedir.

Çok uluslu şirketlerin bünyelerinde oluşturacakları muhasebe organizasyonu ve muhasebe sistemlerinin, bilgisayar donanımı ve denetim sorumluları ile kuvvetlendirilecek bir iletişim ağı ile desteklenmesi, karşılaşılabilecek uyum sorunlarının etkilerini azaltıcı nitelikte olacaktır. Ancak, bu sorunların tamamen ortadan kalkması, ülkeler arası ekonomik, politik ve yasal farklılıklar nedeni ile imkansız görünmektedir. Bununla birlikte, şirketin oluşturacağı etkinliği yüksek bir muhasebe yapısının da yararları göz ardı edilmemelidir. Zira, ana şirket ile bağlı şirket arasındaki iletişim ana şirket yöneticilerinin, bağlı şirketin bulunduğu ülkenin muhasebe uygulamalarını anlamalarına ve buna göre finansal bilgileri değerlendirmelerine yol açacaktır. Bu durum da, muhasebe verilerine dayanarak hazırlanan finansal tabloların değerlendirilmesi ve bunlara dayanarak alınacak kararların doğruluğunu önemli ölçüde etkileyecektir.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

KİTAPLAR

- ARPAN**, Jeffrey S. & Lee H. Raderbaugh, (1985), International Accounting and Multinational Enterprises, 2nd. Edition, U.S.A.
- BELKAOUİ**, Ahmed, (1991), Multinational Management Accounting, Quorum Books, New York.
- COYLE**, Jahn J. & Edward J. Mock, (1965), Readings in International Business, International Textbook Company Scranton, Pennsylvania.
- DİNÇER**, Ömer, (1992), Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası, 2. Baskı, Manet Kitabevi, İstanbul.
- EGELHOFF**, William G., (1988), Organizing The Multinational Enterprise: An Information-Processing Perspective, Balinger Publising Company, Cambridge, Massachusetts.
- 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.
- KARLUK**, Rıdvan, (1986), Çok Uluslu İşletmecilik-Seçme Yazarlar, "Çok Uluslu Şirketler Üzerine Bir İnceleme", Anadolu Üniversitesi Yayın No:163, Eskişehir.
- 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.

- ÖZALP**, İnan, (1986), Uluslararası İşletmecilik-Seçme Yazarlar, “Çok Uluslu İşletmeler ve Az Gelişmiş İlkler Nasıl Bir Denge”, Anadolu Üniversitesi Yayınları No:163, Eskişehir.
- 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.
- SOYDAN**, Hakkı ve İmit 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.
- TOKOL**, Tuncer, (1986),Uluslararası İşletmecilik-Seçme Yazarlar, “Çok Uluslu İşletmeler ve Uyguladıkları Stratejiler”, Anadolu Üniversitesi Yayınları No:163, Eskişehir.
- WISEMAN**, Richard L. & Robert Shuter, (1994), Communicating In Multinational Organizations, International and Intercultural Divisions, Volume XVIII, California.

MAKALELER

- AKBELEN**, Zuhale,(1992), “Uluslararası Vergi Anlaşmaları ve Türkiye”, Uludağ Üniversitesi İkt.ve İd.Bil. Fak. Dergisi, Cilt XII, Sayı 1-2, Mart-Kasım.
- BAYDOUN**, Nabil, (1995), “The French Approach to Financial Accounting and Reporting”, The International Journal of Accounting, Vol:30, Number 3, The University of Illinois.
- 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.
- ÖZALP**, İnan, (1990), “Holding Yönetimi”, Eskişehir Anadolu Üniversitesi İkt.ve İdr.Bil.Fak. Dergisi, Cilt VIII, Sayı:1-2, Yayın No:480, Eskişehir.
- SÜRMEİLİ**, Fevzi, (1984), “Çok Uluslu Şirketlerdeki Finansal Bilgi gereksinimi ve Muhasebe Eğitime Getirdiği sorumluluklar”, Eskişehir Anadolu Üniversitesi İkt.ve İd.Bil.Fak. Dergisi, Cilt.II, Sayı 1,Ocak.
- VERNON**, Raymond, (1991), “Çok Uluslu Şirketler”, Çeviren: Feyza Atabek, Banka ve Ekonomik Yorum, Ağustos, Yıl 28, Sayı 8.

