

ÇOK ULUSLU İŞLETMELERİN FAALİYET GÖSTERDİKLERİ ÜLKELERDE KARSILASTIKLARI MUHASEBE SORUNLARI

Turgut ÇÜRÜK^{*}
Zeki DOĞAN[†]
Zeynep TÜRK[‡]

Özet

Uluslar arası alanda yaşanan ekonomik gelişmeler, birden fazla ülkede faaliyet gösteren işletmelerin oluşmasını sağlamış olup bu işletmelerin sayısı özellikle son 30 yıl içerisinde önemli ölçüde artmıştır. Çok uluslu işletme olarak tanımlanan bu işletmeler, dünyayı tek bir pazar olarak görmeye başlamışlar ve ülke farkı gözetmeksizin imkanlarının el verdiği ölçüde ülke dışına yayılıp, faaliyetlerini geliştirmeye başlamışlardır. Fakat, uluslararası alanda farklı ekonomik düzen, politik koşullar, yasalar ve kültürler içinde faaliyet gösteren bu işletmeler bir çok sorunla karşılaşmaktadırlar. Çok uluslu işletmelerin karşılaştıkları bu sorunlar; pazarlama, üretim, yönetim, finansman, personel, muhasebe vb. sorunlar olarak sınıflandırılmaktadır. Bu araştırmada, çok uluslu işletmelerin karşılaştıkları muhasebe sorunları, Türkiye’de faaliyet gösteren çok uluslu işletmelere ait bağlı işletmelere uygulanan anket sonuçlarından elde edilen veriler analiz edilerek, değerlendirilmiştir.

Anahtar Kelimeler : Çok Uluslu İşletme, Çok Uluslu İşletmelerin Problemleri,
Muhasebe Problemleri.

Accounting Problems That Multinational Companies Are Facing In The Countries That They Operate

Abstract

World-wide globalisation of economies let the establishment of companies operating more than one country and number of these companies have increased significantly, particularly, over the last two decades. These companies, called as “multinational or international” companies, consider world as a single market and have been expanding their activities to the other countries. However, companies operating different economic system, political conditions, legal system and culture, face a number of problems. These problems can be classified as marketing, organisation, production, management, finance, personal, accounting etc. This research assesses the accounting problems that multinational companies are facing,

^{*} Doç. Dr. Nigde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

[†] Doç. Dr. Nigde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

[‡] Yrd. Doç. Dr. Nigde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

by analysing the data obtained from the questionnaire survey applied to the multinational companies operating in Turkey.

Keywords: Mutinational Companies, Problems Of Multinational Companies, Accounting Problems

1.GIRIS

İkinci Dünya Savasi'ndan sonra işletmeler, ülke içi faaliyetlerle yetinmeyip, ülke dışı fırsatları da değerlendirmek için yollar aramaya başlamışlardır. Bu hareket, özellikle 1970'li yıllardan sonra önemli gelişmeler göstermiş ve özellikle gelişmiş ülkeler bütün dünyada faaliyet gösteren dev işletmelere sahip olmuşlardır. Çok uluslu işletme olarak tanımlanan bu işletmeler, dünyayı tek bir pazar olarak algılamakta olup, ülke farkı gözetmeksizin imkanlarının el verdiği ölçüde ülke dışına yayılıp, faaliyetlerini geliştirmeye başlamışlardır. Fakat, uluslararası alanda farklı ekonomik düzen, politik koşullar, yasalar ve kültürler içinde faaliyet gösteren bu işletmeler bir çok sorunla karşılaşmaktadırlar. Çok uluslu işletmelerin karşılaştıkları bu sorunlar; pazarlama, üretim, yönetim, finansman, personel, muhasebe vb. sorunlar olarak sınıflandırılmaktadır.

Çok uluslu işletmeler üzerine odaklanan bu çalışmada, öncelikle çok uluslu işletmelerin tanımı ve özellikleri, faaliyette gösterdikleri ülkeler üzerindeki etkileri ve karşılaşılabilecekleri muhasebe sorunları hakkında açıklamalarda bulunulmuştur. Çalışmanın uygulama kısmında ise, Türkiye'de faaliyet gösteren çok uluslu işletmelere ait bağlı işletmelerin karşılaştıkları muhasebe sorunlarının tespitine ilişkin yapılan araştırma sonuçları analiz edilerek araştırma bulguları değerlendirilmiştir.

2. ÇOK ULUSLU İŞLETMELERİN TANIMI VE ÖZELLİKLERİ

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 işletme kavramı oluşmaya başlamıştır.

Son yıllarda dünya ekonomisine yön veren ve işletmecilik literatüründe önemli bir yere sahip olan çok uluslu işletmelerin tanımı ve kavramı konusunda kesin bir görüş birliği olmadığı için, gerek kullanılan kavramlarda gerekse tanımlamalarda farklılıklar bulunmaktadır. Çok uluslu işletmeler için kullanılan kavramlardan bazıları şunlardır (Özalp, 1998, s.11):

- Çok uluslu işletme (Multinational Corporation),
- Çok uluslu işletme (Mültinational Firm),

- Çok uluslu Tesebbüs (Multinational Enterprise),
- Dünya işletmesi (World Business),
- Global işletme (Global Firm),
- Ulussuz işletme (Transnational Firm),
- Uluslararası işletme (International Company)

Çok uluslu işletmelerin tanımı konusunda da birlik olmamasına rağmen çeşitli tanımlarla karşılaşmak mümkündür. Bunlardan bazılarını aşağıda yer verilmistir.

Literatürde mevcut tanımlardan biri çok uluslu işletmeyi “ana işletmenin birimi olarak, bir çok ülkede üretim faaliyetinde bulunurken önemli karlar sağlayan, yatırım, pazarlama, üretim, finansman ve diğer alanlarda küresel yönetsel bir perspektife sahip olan işletme”, olarak tanımlarken bir diğer tanıma göre çok uluslu işletme “iki veya daha fazla ülkede faaliyette bulunan işletmedir” (Özalp v.d., 1995, s.61).

Çok uluslu işletmeler, “iki veya daha fazla ülkede genel bir yönetim stratejisi altında işletme kaynaklarının ülkeye bakılmaksızın dağılımı ile mülkiyet ve üst yönetimin çok uluslu olmasıdır” ve bir ülkeden daha fazla yerde ünitelere sahip bulunan ve faaliyetlerinin önemli bir kısmını en az iki ayrı ülkede yürüten işletmeler” olarak da tanımlanmaktadır (Taslica, 1995, s.199). Ayrıca, çok uluslu işletmeler, iki veya daha fazla ülkede mülkiyeti kısmen veya tamamen kendisine ait olarak üretim ve pazarlama faaliyetleri yürüten, kendisine ait işletme stratejileri olan ve bu stratejileri tüm bağlı işletmeleri veya subelerinde uygulayan işletmelerdir (Mutlu, 1999, s.10), yine, iki veya daha fazla ülkede bağlı işletmeleri aracılığıyla gelir yaratıcı yatırım ve üretim faaliyetlerinde bulunan, işletme varlık ve bütünlüğünü evrensel düzeyde ilgilendiren konularda karar alma ve uygulamada merkezileşmiş, üst düzey yöneticileri karar ve davranışlarında milliyetçilik ilkelerinden uzaklaşmış görünen ve ekonomik faaliyetlerinde bütünlümlü işletmeler topluluğu (Yüksel, 1999, s.112) olarak da tanımlanmaktadır. Dünya ticaretinin büyük bir bölümünü elinde bulunduran çok uluslu işletmelerin tanımlarından da anlaşılacağı üzere, belirgin bazı özellikleri bulunmaktadır. Bunlar aşağıdaki şekilde özetlenmektedir (Sürmeli, 1984, s.137; Özalp ve Serbetçi, 1995, s.242; Yüksel, 1999, s.105):

1- Çok uluslu işletmeler, toplam kaynaklarının büyük bir kısmını uluslararası faaliyetlere yatıran işletmelerdir. Bu nedenle de, satışlarının ve karlarının büyük bir kısmını bu tür faaliyetlerden kazanmaktadır.

2- Çok uluslu işletmeler, genel olarak uluslararası üretimle uğraşmakta ve bir çok ülkede üretim ve pazarlama birimlerini işletmektedirler. Bu nedenle, çok uluslu işletmelerin kurulmasında ve faaliyete geçirilmesinde, bu işletmeler

beraberlerinde sermaye yatirimini, teknolojiyi, teknik bilgiyi ve yönetimi de götürmektedirler.

3- Çok uluslu isletmeler, dünyanın her bölgesinde veya ülkesinde faaliyette bulunamamakta, tüm imkanlari degerlendirip ona göre en uygun karari almaktadirlar.

4- Çok uluslu isletmelerin herhangi bir ülkede bir ana isletmesi ve degisik ülkelerde de birbirine göre düzenlenmis üretim ve satis üniteleri bulunmaktadır. Ana isletme, ulusal ile uluslararası faaliyetler arasında hiç bir fark gözetmeksizin tüm faaliyetleri yönetmektedir. Bağli isletmeler ise, bagimsiz bir sekilde hareket edememektedirler. Bağli isletmeler, ana isletmede yapilmis olan genel planin çerçevesi içinde çalışmaktadirlar.

5- Çok uluslu isletmeler, karar vermeyi gerektiren konularda küresel düzeydeki menfaatleri ile ve ilgili ülke menfaatlerini göz önüne almaktadirlar.

6- Çok uluslu isletmeler, güçlü bir sermaye yapısına sahip olan ve teknolojik yönden üstün veya yeni ve ileri teknolojiye sahip olan isletmelerdir.

7- Çok uluslu isletmelerde, üst yönetim genelde ana isletmenin bulunduğu ülkeden getirilmektedir. Böylece, faaliyette bulunulan ülke olan yöneticilerinin isletmede fazla ağırlık kazanmaması önlenmeye çalışılmaktadır.

8- Çok uluslu isletmeler oligopolistik üstünlükleri olan ve karmasik bir örgüt yapısına sahip olan isletmelerdir.

9- Çok uluslu isletmeler, ölçek büyüklüğüne erismis isletmeler olup, kitle üretimi yapmaktadirlar.

10- Çok uluslu isletmelerde araştırma ve geliştirme faaliyetlerine çok önem verilmektedir. Bu nedenle, diger isletmelere göre önemli rekabet avantajı elde etmektedirler.

Özetle, çok uluslu isletmelerin uluslar arası alanda faaliyet gösteren, sermaye yapısı güçlü, geniş kitlelere istihdam olanagi sunan, teknolojik gelişmeleri takip eden ve kullanan isletme olma gibi temel ortak özellikleri nedeni ile bu isletmelerin faaliyette buldukları ülkelerdeki istihdam, dış ticaret, kültürel yapı ve teknoloji transferi üzerine önemli etkileri olması muhtemeldir.

3. ÇOK ULUSLU ISLETMELERİN FAALİYET GÖSTERDİKLERİ ÜLKELER ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

Çok uluslu isletmelerin faaliyet gösterdikleri ülkeler üzerinde bir çok olumlu veya olumsuz etkileri bulunmaktadır. Çok uluslu isletmelerin bu etkilerinden özellikle olumlu etkileri aşağıda ana başlıklar altında ayrıntılı bir şekilde açıklanmaya çalışılmıştır.

3.1. İstihdam Üzerindeki Etkileri

Dünya ticaretinin yaklaşık % 60'ini gerçekleştiren (Aktas, 2004, s.19) çok uluslu işletmeler, her geçen gün artan milyarlarca dolarlık yatırımlarıyla faaliyette buldukları ülkelerde yeni iş alanları açmalarından dolayı işgücü talebi yaratmaktadır. Bir anlamda, bu işletmeler, yatırım yaptıkları ülkelerde işgücü talebi yaratıcısı durumuna gelmişlerdir.

Çok uluslu işletmeler, işgücü talebi yaratma niteliklerinin yanı sıra faaliyette buldukları ülkelerin istihdam dengesinde de etkili olmaları mümkündür. Özellikle nüfus artışının yoğun olduğu az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin temel sorunlardan biri mevcut işgücünün istihdama ile ilgilidir. İşsizliğin giderek arttığı ve birçok ülkenin temel sosyoekonomik sorunu haline geldiği günümüzde çok uluslu işletmelerin önemli ölçüde işgücü istihdam etmeleri bu işletmeleri uluslararası alanda önemli hale getirmiştir. Tablo 1'de sunulan veriler dünya çapında faaliyet gösteren bazı çok uluslu işletmelerin istihdama katkısına ilişkin önemli göstergeler sunmaktadır.

Tablo 1: Çok Uluslu İşletmelerde Çalışan Personel Sayısının Dağılımı

İşletme Adı	Çalışan Personel Sayısı
General Motors	709.000
Ford Motor	346.900
Toyoto Motor	146.855
Royal Dutch/Shell Group	104.000
Mitsui	80.000
Mitsubishi	36.000
Itochi	7.182
Marubeni	6.702

Kaynak: ÖZALP, İnan (1998), *Çok Uluslu İşletmeler: Uluslararası Yaklaşım*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları No:1022, s.41; FORTUNE (1996), "The Fortune Directory Of The 500 Largest Industrial Corporations", C.MXXIV, s.3.

Fortune dergisinin dünyanın en büyük 500 dev işletmesi ile ilgili 2000 yılına ilişkin yaptığı bir diğer araştırmada ise, sadece Exxon işletmesinde yaklaşık 100.000 kişinin istihdam edildiği tespit edilmiştir. Aynı araştırmada, 500 büyük işletmede çalışan personelin 47.225.289 kişi olduğu belirtilmiş olup işletmelerdeki personel sayısında önceki yıla göre %7.4 oranında bir artış olduğu da tespit edilmiştir (Forum, 2001, s.43).

Tablo 1'de verilen rakamlar ile araştırma sonuçları incelendiğinde çok uluslu işletmelerin istihdama önemli katkıları olduğu ve ileri ki yıllarda da bu katkılarının artacağı görülebilmektedir.

Çok uluslu işletmelerin istihdam yönünden değeri bir ülkeden diğerine göre farklılık göstermektedir. Çoğu ülkedeki çok uluslu işletmelerin istihdama, kısa

dönemde istihdamın çok daha önemli olduğu bazı gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelere oranla oldukça küçük olmaktadır. Konuya yatırım yapan ülke açısından bakıldığında küçük ülkelere ait çok uluslu işletmelerin dışındaki istihdamları kendi ülkelerindeki istihdamlarından daha büyük olmaktadır. Konuya gelişmekte olan ülkeler açısından bakıldığında, çok uluslu işletmeler, önemli istihdam artisına neden olamamaktadırlar. Çünkü, bu işletmeler sermaye-yoğun teknikler kullanılmaktadır. Oysa, gelişmekte olan ülkelerin emek-yoğun projelere ihtiyaçları bulunmaktadır. Böyle olduğu takdirde, çok uluslu işletmelerin faaliyette buldukları ülkelerin istihdamına önemli katkıları olacaktır. Aksi takdirde, bu işletmelerin istihdam avantajlarından yararlanılmayacaktır.

3.2. Dis Ticaret Dengesi Üzerindeki Etkileri

Çok uluslu işletmeler kendi aralarında ihracat ve ithalat işlemleri gerçekleştirmektedirler. Bu ihracat ve ithalat, bağlı işletmeler ile ana işletme arasında olabileceği gibi, bağlı işletmelerin birbirleri arasında da olabilmektedir. Çok uluslu işletmeler arasında olan bu ticari ilişki, bazen ülkelerin dış ticaret dengesine olumlu veya olumsuz yönde etkilemektedir. Eğer, ana işletme bağlı işletmelerinin elde etmiş oldukları karları ithalat ve ihracat yoluyla veya yasal olmayan yollarla faaliyette bulunduğu ülkeye transfer ederse, ülkenin dış ticaret dengesi üzerine etkisi olumlu olacaktır. Fakat, tersi durumunda bu etki olumsuz olacaktır. Çok uluslu işletmeler, ithalat veya ihracat yoluyla karların veya gelirlerin transferinde transfer fiyatlamadan yararlanmaktadırlar. Özellikle çok uluslu işletmeler, vergi oranının yüksek olduğu ülkelerdeki gelirlerini, vergi oranının düşük olduğu ülkelere transfer fiyatlama vasıtasıyla transfer etmektedirler. Bu durumda, bu istenilen kazançlı çıkan ülke veya dış ticaret dengesi olumlu yönde etkilenen ülke, vergi oranlarının düşük olduğu ülke olacaktır. Kazançlı çıkamayan ülke veya dış ticaret dengesi olumsuz etkilenen ülke ise, vergi oranlarının yüksek olduğu ülke olacaktır. Çünkü, çok uluslu işletmeler elde etmiş oldukları gelirleri üzerinden fazla vergi ödemek istemedikleri için transfer fiyatlarından yararlanarak gelirlerinin bir kısmını başka bir ülkeye transfer etmiş olmaktadır.

Bununla birlikte, ana işletme ile bağlı işletmeler arasındaki bu ticari ilişkide, bağlı işletmeye yapılan ihracatın yüksek, bağlı işletmelerden yapılan ithalatın ise, düşük değerlendirilmesi söz konusu olmaktadır. Kısa, ana işletme (parent company), bağlı işletmelerine ihraç ettiği mal veya hizmetlerin fiyatlarını ortalama emsal fiyatlarının çok üzerinde belirleyerek emsal fiyatları ile yüksek fiyatlandırılmış mal veya hizmetler arasındaki fark kadar geliri yasal olmayan bir biçimde merkeze transfer etmesi mümkündür.

3.3. Sosyo-Kültürel Yapı Üzerindeki Etkileri

Çok uluslu işletmelerin faaliyette buldukları ülkelerin sosyal ve kültürel yapısı üzerinde de bazı etkileri bulunmaktadır. Bu etkiler aşağıda şekilde özetlenmektedir(Fidan, 1995, ss.113-115):

- Çok uluslu işletmeler geliştirmekte olan ülkelerde genellikle, kırsal bölgelerde, gerçekleştirilecek büyük projeleri üstlenmektedirler. Fakat, bu bölgelerde büyük projelere destek sağlayacak ekonomik ve teknik kaynaklar bulunmamaktadır. Bu nedenle örneğin inşaat sektöründe çalışacak kalifiye elemanlar ülke ya da bölge dışından getirilmektedir. Böylece bölgeye yeni gelenler sosyal ve fiziki altyapı üzerinde önemli ölçüde baskı yaratmaktadır. Dışarıdan gelenler aynı zamanda kendi kültürlerini de beraberinde getirmekte olup getirilen bu kültür, bazen olumlu bazen de olumsuz etkilere neden olabilmektedir.
- Çok uluslu işletmelerin reklamlar aracılığı ile faaliyette buldukları ülkeler üzerinde de etkileri bulunmaktadır. Bilindiği gibi reklamlar, çok uluslu işletmeler tarafından pazara yeni giriste ve satışlarını artırmada kullanılmaktadır. Çok uluslu işletmeler tarafından farklı amaçlarda verilen bu reklamlar, sadece mal veya hizmetlerin niteliklerini vurgulamakla kalmamakta, aynı zamanda bu ürünlerin özel niteliklerini de vurgulayarak modern yaşam biçimiyle de bağlantı kurmaktadır. Çok uluslu işletmeler tarafından verilen bu reklamlar, şüphesiz ürettiği ürünler hakkında bilgi vermeleri ve geliştirmekte olan ülkelerde daha çok ürün satılması açısından yararlı olmaktadır. Fakat, reklamlar aracılığıyla nüfusun büyük bir kısmına daha yüksek yaşam biçiminin de asılanması söz konusu olacaktır. Böylece, nüfusun büyük bir kısmı da gereğinden fazla veya ihtiyacının çok üzerinde alım yapacaktır. Böyle bir durum da, geliştirmekte olan ülkelerin kit kaynaklarının verimli bir şekilde kullanımını engelleyecektir.
- Kültürel ürünler olarak adlandırılan, televizyon programları, filmler, gazeteler, mizah dergileri, magazinler, ses bantları, kitaplar ve bilimsel yayınlar ile bilgi hizmetleri olarak adlandırılan videotex, teletex ve veri bankaları gibi alanlar genellikle çok uluslu işletmelerin denetimi altındadır. Bu nedenle, her an hem kültür hem politik konularda toplum üzerinde önemli etkileri bulunmaktadır. Bu işletmeler bu ürünleri kullanarak, faaliyette buldukları ülkelerin yönetimine müdahalede bulunabilmektedirler ve hatta yönetimi de değiştirebilmektedirler.
- Çok uluslu işletmeler, geliştirmekte olan ülkelerde tüketim kalıplarını değiştirmekte ve hatta bu işletmeler tüketim hacmini de artırmaktadırlar. Çünkü, çok uluslu işletmelerin faaliyette buldukları ülkelerin tüketicileri, bu işletmelerin satmış oldukları mal veya hizmetleri istekli bir şekilde almaktadırlar ve çoğu kez bu mal veya hizmetleri yerli mal veya hizmetlere tercih etmektedirler. Mal veya hizmetlerine olan talep nedeniyle de bu işletmeler, asiri tüketim kalıplarının ortaya çıkmasına neden olmaktadır.

3.4. Teknoloji Transferi ve Kaynakların Kullanımı Üzerindeki Etkileri

Bilindiği gibi çok uluslu işletmeler, çeşitli ülkelerde faaliyet göstererek sermaye ve teknoloji transferine yardımcı olmaktadır. Çünkü, gelişmiş ülkeler ile geliştirmekte olan ülkelerdeki teknoloji ve teknolojik bilgi arasında önemli farklılıklar

bulunmaktadır. İste, çok uluslu işletmeler bu farklılığın önemli ölçüde azalmasını sağlamaktalar, bir anlamda köprü görevi üstlenmektedirler. Çok uluslu işletmelerin araştırma ve geliştirme faaliyetlerine önem vermeleri aynı zamanda teknolojik gelişmeleri kolaylıkla bir ülkeden diğerine transfer edebilmesine yol açmaktadır. Çok uluslu işletmelerin en önemli özelliklerinden biri de üretim faktörlerini çok iyi bir şekilde kullanmalarıdır. Çünkü bu işletmelerde çok iyi bir planlama ve organizasyon yapılmaktadır. Bir anlamda, bu işletmeler tam anlamıyla kurumsallaşmış işletmelerdir. Bildiği gibi, iyi bir planlama ve organizasyon ile, sermaye ve insan kaynaklarının verimli bir şekilde kullanılması sağlanabilmektedir. Çok uluslu işletmeler de, sermaye ve insan kaynaklarının nasıl verimli kullanılacağı konusunda gerekli bilgi ve deneyime sahiptirler(Özalp, 1998, s.43).

Birden fazla ülkede faaliyet gösteren çok uluslu işletmelerin faaliyette bulunduğu ülkeler üzerine yukarıda açıklanan önemli, yoğunlukla pozitif yönde etkilerinin yanı sıra, bu işletmelerin karşılaştıkları birçok problemde mevcuttur. Bu işletmelerin karşılaştıkları önemli problemlerden birisi, özellikle de birden fazla ülkede faaliyet göstermesi nedeni ile ortaya çıkan problem, muhasebe ile ilgili problemlerdir.

Çok uluslu işletmelerin tanımında da belirtildiği üzere, bu işletmeler birden fazla ülkede faaliyet göstermektedirler. Farklı ülkelerde faaliyet gösteren çok uluslu işletmelerin ise, bu ülkelerde politik ve ekonomik koşullarda, kültürel yapıda, muhasebe ilkeleri, uygulamaları, standartları ve sistemlerinde, vergi ve diğer yasalarda, ve özellikle de mali tablolarının düzenlenmesinde önemli farklılıklarla karşılaşabilmektedirler. Çok uluslu işletmelerin faaliyette buldukları ülkelerde muhasebe ile ilgili işlemlerinde ve uygulamalarında karşılaşabilecekleri sorunlar ise, aşağıda incelenmiştir.

4. ÇOK ULUSLU İŞLETMELERİN KARŞILASABİLECEKLERİ MUHASEBE SORUNLARI

Çok uluslu işletmelerin karşılaştıkları veya karşılaşmaları muhtemel muhasebe problemleri yapısal nitelikte olabileceği gibi yasal düzenlemelerden kaynaklanan, eğitimle ilgili veya uygulamadan, özellikle mali tabloların düzenlenmesinden kaynaklanan problemler olabilir.

4.1. Yapısal Faktörler Nedeniyle Karşılaşılabilecek Sorunlar

Çok uluslu işletmelerin küresel düzeyde rekabet edebilmeleri ve başarılı olabilmeleri, faaliyette buldukları ülkelerin ekonomik, kültürel, yasal ve politik (Arpen ve Radebough, 1985, ss.18-19) koşullarına uyum sağlamalarına bağlıdır. Çünkü, her ülkenin kendine özgü yapısal özellikleri vardır. Bu nedenle, bu işletmelerin diğer konularda olduğu gibi faaliyette buldukları ülkelerin yapısal özelliklerini de dikkate alarak muhasebe sistemlerini belirlemeleri gerekmektedir.

Çok uluslu işletmelerin dikkate alacakları yapısal özelliklerden biri, ülkelerin sahip olduğu ekonomik yapısıdır. Çünkü, bir ülkenin ekonomik yapısına

bagli olarak kullanılan muhasebe yöntemleri, maliyet muhasebesindeki hesapların ayrıntısı veya mali tablolar üzerinde gerçekleştirilen denetimler ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir. Örneğin; dogu bloğu olarak bilinen komünizmle yönetilen ülkeler, hükümetin planlama ve kontrol fonksiyonlarını kolaylaştırmak için tek bir muhasebe sistemine sahiptiler. Bu ülkelerde muhasebe bilgilerden yararlanacak kişilerin sayısı da oldukça sınırlı idi. Diğer tarafta, kapitalizmle yönetilen ülkelerde, ekonomik faaliyetlerde daha çok kişisel serbestlik olduğundan ve muhasebe bilgilerinden hükümetten farklı olarak, ortaklar, analistler, kredi verenler ve buna benzer bir çok grup yararlanacağı için çok çeşitli muhasebe uygulamaları ile karşılaşmak mümkün olmaktadır(Saglar, 1997, s.20).

Çok uluslu işletmelerin muhasebe sistemini etkileyen yapısal özelliklerden bir diğeri de, yatırım ve çalışma sermayesi için gerekli olan fonların sağlandığı kaynaklardır. Çünkü, yatırım için sağlanan fonlar finansal kuruluşlardan (bankalar gibi) sağlanıyor ise, oluşturulacak muhasebe standartları ile, belirlenen ilke ve uygulamalarda bu grupların tercih hakları yansıtılmaktadır. Resmi olarak teşkilatlanmış borsanın önemli rol oynadığı durumlarda ise, halka açık ve çok farklı katılımcıların bulunması ve bunların işletme karlılığını geçmiş yıllarla veya diğer işletmelerle karşılaştırmak istemesi, oluşturulacak muhasebe standartlarının daha esnek, şeffaf ve anlaşılır bir şekilde düzenlenmesine neden olacaktır(Dogan ve Çürük, 2002, ss.12-13; Saglar, 1997, s.20).

Ülkelerin diğer ülkeler ile ilişkileri ve ekonomik bağlantıları, çok uluslu işletmelerin uymak zorunda oldukları muhasebe sistemlerini de etkilemektedir. Bilindiği gibi, günümüzde uluslararası birlikler (Avrupa Birliği gibi), birliğe dahil ülkelerin mevcut muhasebe sistemlerini etkilemektedir. Çünkü, bu toplulukların kendilerine özgü muhasebe ilke ve kuralları bulunmaktadır. Bu nedenle, bu birliğe dahil olan ülkelerin, bir uyumlaştırmaya gitmeleri gerekmektedir. Aksi takdirde çok uluslu işletmeler bu yapısal özelliklerden dolayı muhasebe sorunları ile her zaman karşılaşabileceklerdir.

Bilindiği gibi, bir ülkenin içinde bulunduğu ekonomik yapı, o ülkenin politik yapısından doğrudan etkilenebilmektedir. Bu nedenle ülkelerin politik yapısı işletme faaliyetlerini belirlediği gibi, muhasebe ilkelerini de belirlemektedir. Farklı ekonomik ve politik yapıya sahip ülkelerde faaliyette bulunan çok uluslu işletmelerin farklı muhasebe ilkeleri ile karşılaşmaları muhtemeldir. Örneğin ekonomik hayata devletin doğrudan müdahale ettiği ve özel işletmelerin ekonomik hayatta etkin olarak yer almadığı yönetim şeklinin mevcut olduğu ülkelerde (komünist sistemin hakim olduğu eski SSCB gibi) finansal bilgilere ihtiyaç duyan kullanıcılar sınırlı olup, oluşturulan muhasebe sistemleri özellikle hükümetin bilgi ihtiyacına yönelik olarak hazırlanmaktadır(Dogan ve Çürük, 2002, s.12).

Serbest piyasa koşullarının hakim olduğu kapitalizmle yönetilen ülkelerde ise, işletmelerin özel sektörün elinde olması nedeniyle, mali tabloların hazırlanması için gerekli prosedür, çok çeşitli kullanıcılara hitap edecek şekilde ve ayrıntılı olarak düzenlenmektedir (Çürük, 2001, s.47). Kısaca, kapitalizmle yönetilen bir ülkede

bulunan çok uluslu işletmelerin komünizmle yönetilen bir ülkenin muhasebe sistemine uyum sağlayabilmesi oldukça güç olacaktır.

Ülkelerin sahip olduğu kültürel yapı da muhasebe ilke ve uygulamalarını etkilemektedir. Çok uluslu işletmeler de, farklı kültürel yapıya sahip ülkelerde faaliyet göstermektedirler. Bu nedenle, toplumların muhasebe mesleğine ve dolaylı olarak muhasebe verilerine bakış açısı muhasebe ilke ve uygulamalarını etkileyebilmektedir.

Çok uluslu işletmeler faaliyette bulunacağı ülkelerde yukarıda belirtilen yapısal özellikleri çok iyi analiz ettiği takdirde belirtilen sorunlarla karşılaşmayacaklardır veya ülkelerin yapısal özelliklerinden doğan sorunları azaltabileceklerdir. Çünkü, gelişmekte olan bir çok ülkede muhasebe, defter tutma ile eş değer görülmekte ve muhasebeye sosyal olarak hosa gitmeyen, az gelişmiş ve büyük ölçüde etkin olmayan bir konu olarak bakılmaktadır. Bu nedenle, bu gibi toplumlarda düşük bir statüde olan muhasebeye yeterince önem verilmemesi, bu ülkelerde muhasebenin gelişmesini önlemektedir (Çürük, 2001,s.47-48). Bu ülkelerin birçoğunda, hem yerli hem de yabancı işletmelerin kamu ve diğer ilgili gruplar için raporlama yükümlülükleri bulunmaktadır. Bu nedenle, muhasebe sistemi tam gelişmiş çok uluslu bir işletmenin, muhasebe sistemleri gelişmemiş bir ülkede bu raporları anlaşılır bir şekilde düzenlemelerinde güçlüklerle karşılaşmaları muhtemeldir. Hiç şüphesiz, muhasebeye önem vermeyen çok uluslu bir işletmenin tam tersi davranış içerisinde bulunan ülkelere uyumu da güçleşecektir(Saglar, 1997, ss.23-24). Sonuç olarak, uyum çalışmalarında da çeşitli muhasebe sorunları ile karşılaşılabilir.

4.2. Gerekli Eğitimin Verilmemesi Nedeniyle Karşılaşılabilecek Sorunlar

Ülkelerin muhasebe sistemi gelişmişlik düzeyini etkileyen temel faktörlerden birisi ülkedeki eğitim düzeyidir. Ancak, okur-yazarlıktan ziyade eğitim ile ilgili olarak en açık ilişki sayısal verilerin analizi ve değerlendirilmesini sağlamak için matematik biliminin öğrenilmesi gerekmektedir. Çünkü, muhasebe uygulamalarında ve denetim işlemlerinde istatistik ve matematik bilgisi olmadan istenilen başarı sağlanamamaktadır. Bununla birlikte, bilgisayar kullanımının olmadığı bir ortamda muhasebe uygulamalarında bilgisayar kullanımının bir anlamı da olmayacaktır(Saglar, 1997, s.25).

Hiç şüphesiz, eğitim ve özellikle ilgili birimlerde istihdam edilen elemanların muhasebe eğitim düzeyi uluslararası alanda faaliyet gösteren işletmeler açısından da oldukça önemlidir. Yabancı bağlı işletmelerde çalışan muhasebe elemanlarının muhasebe bilgi düzeyinin yeterli düzeyde olmaması ana işletmenin raporlama ihtiyaçlarının karşılanmasında bir çok sorunun ortaya çıkmasına yol açabilir. Diğer taraftan, çok uluslu işletmelere yönelik muhasebe ile ilgili yasal düzenlemeleri hazırlayan kişilerin muhasebe ile ilgili konularda yeterli bilgiye ve deneyime sahip olmamaları da bu işletmelerin çeşitli sorunlarla karşılaşmalarına yol açabilir. Muhasebe bilgi ve deneyimine sahip olmayan kişilerin belirledikleri

kurallar, gerek işletme içi, gerekse işletme dışı kişi veya kurumların muhasebeden beklentilerine cevap veremeyecektir.

Kısaca, muhasebe ve muhasebe ile dolaylı ilgili olan bilimlerde konusunda yeterli eğitimin mutlak surette alınması gerekmektedir. Bu şekilde eğitimin olmadığı ülkelerde çok uluslu işletmeler, muhasebe elemanı temininde sorunlarla karşılaşacaklardır.

4.3. Farklı Yasal Düzenlemeler Nedeniyle Karşılaşılabilecek Sorunlar

Bilindiği gibi ulusal muhasebe ve uygulamaları yasalarla belirlenmektedir. Her ülkenin kendine özgü muhasebe ilke ve uygulamaları olduğu için bu ülkelerdeki muhasebe uygulamalarında doğal olarak farklılıklar olacaktır. Çok uluslu işletmeler de farklı ülkelerde faaliyet gösterdiği için farklı muhasebe yasa ve uygulamaları ile karşılaşabileceklerdir. Bu nedenle çok uluslu işletmelerin bu farklılıkları giderebilmeleri için ek düzenlemeler veya uyumlaştırma çalışmaları yapmaları gerekmektedir.

Çok uluslu işletmeler, özellikle vergi yasalarından dolayı bir çok sorunla karşılaşmaktadırlar. Çünkü, vergi yasalarında yapılan her değişiklik özellikle muhasebe uygulamalarını ve mali tabloların düzenlenmesini de değiştirebilmektedir. Örneğin, bazı ülkelerde yeniden değerlemeye izin verilirken bazı ülkelerde verilmemektedir. Bu doğal olarak mali tablo verilerini veya sonuçlarını etkilemektedir. Ayrıca, uygulanabilecek stok değerlendirme ve amortisman yöntemleri yasalarca belirlenmektedir. Bilindiği gibi stok değerlendirme ve amortisman yöntemleri de direkt olarak mali tablo sonuçlarını etkilemektedir. Bu nedenle ana işletmenin kullandığı stok değerlendirme ve amortisman yöntemi, bağlı işletmelerin faaliyet gösterdiği ülke yasalarınca kullanımına izin verilmiyorsa çeşitli sorunların ortaya çıkmasına neden olacaktır. Özellikle böyle bir durum, ana işletme ile bağlı işletmeler arasındaki bilgi aktarımı zorlaştırabileceği gibi, konsolide mali tabloların düzenlenmesi sırasında da bazı sorunların ortaya çıkmasına neden olabilecektir (Dogan ve Çürük, 2002, ss.13-14).

4.4. Mali Tabloların Düzenlenmesine İlişkin Karşılaşılabilecek Sorunlar

Mali tabloların sonuçları, sadece vergi veya diğer yasalardan etkilenmemektedir. Aynı zamanda, mali tabloların farklı bir para birimi üzerinden düzenlenmesi, transfer fiyatları, enflasyon gibi faktörler de mali tablo sonuçlarını değiştirmektedir. Özellikle mali tablolardan herhangi bir nedenle yararlanılması düşünüldüğünde zaman yukarıda belirtilen sorunların da dikkate alınıp, mali tabloların yeniden düzenlenmesi gerekmektedir. Bu nedenle, çok uluslu işletmeler sadece mali tabloların yeniden düzenlenmesi esnasında da bir çok sorunla karşılaşabilmektedirler. Bu sorunlar genel olarak (<http://courses.dce.harvard.edu/~econ1900/day10/tsld121.htm>, 20.08.2004; Dogan ve Çürük, 2002, ss.14-15; Martin ve Schoenfeld, 1981, ss. 88-95);

1- Mali tablolarin istenilen para birimine çevirisinde karsilasilabilecek sorunlar,

2- Mali tablolarin enflasyona göre yeniden düzenlenmesi esnasinda karsilasilabilecek sorunlar,

3- Ana ve bagli isletmelerin mali tablolarinin konsolidasyonunda karsilasilabilecek sorunlar,

4- Transfer fiyatlamada karsilasilabilecek sorunlar, seklinde belirtilmektedir. Mali tablolarin düzenlenmesinde esnasinda karsilasilabilecek bu sorunlara iliskin açıklamalara asagida yer verilmiştir.

4.4.1. Mali Tabloların Çevirisinde Karsilasilabilecek Sorunlar

Çok uluslu isletmeler birden fazla ülkede faaliyet gösterdikleri için, dönem sonlarında mali tablolarini faaliyette buldukları ülkelerin para birimleri üzerinden düzenleyeceklerdir. Dolayısıyla ana isletme, topluluğa ait konsolide mali tabloyu düzenlemek, bagli isletmelerin faaliyet sonuçları hakkında bilgi edinmek veya performanslarını değerlemek gibi herhangi bir nedenle bagli isletmelerinden mali tablolarini talep edecektir. Bagli isletmeler ise, ana isletmeye faaliyette buldukları ülkelerin para birimi üzerinden düzenlemiş oldukları mali tablolarini değil, ana isletmenin talep ettiği veya ana ülkenin para birimi üzerinden düzenlemiş oldukları mali tablolarini(çeviri isleminin bagli isletme tarafından yapılması planlanmış ise) göndereceklerdir. Mali tablolarin istenilen para birimi üzerinden düzenlenmesinde ise, çeviri işlemi gerekmektedir. Çeviri işlemi ise, bagli isletmelerce yapılabileceği gibi ana isletme tarafından da yapılabilmektedir(Dogan ve Çürük, 2002,s.15);.

Çok uluslu isletmeler mali tablolarin istenilen para birimine çevirisinde, bir çok sorunla karsilasilabilmektedir. Bu sorunlar asagida sıralanmıştır(Dogan,1999, ss.89-90):

1- Birinci önemli sorun, gerek ana isletmenin faaliyette bulunduğu ülkenin gerekse bagli isletmelerin faaliyette bulunduğu ülkelerin muhasebe sistemini bilen ve çeviri işlemi yapacak uzman personelin çok uluslu isletmelerde bulunamamasıdır. Uzman personel ise, muhasebe konusunda yeterli eğitime, bilgiye ve deneyime sahip kişidir.

2- Diğer bir sorun da, gerek ana isletmenin faaliyette bulunduğu ülkede, gerekse bagli isletmelerin faaliyette bulunduğu ülkede yabancı para üzerinden düzenlenmiş mali tablolarin çevirisinde kullanılabilecek standart bir çeviri yöntemin olmamasıdır. Çünkü, çeviri işleminde kullanılabilecek bir çok yöntem bulunmaktadır. Bu yöntemler farklı varsayımlara dayandığı için, mali tablolar üzerindeki etkisi de farklı olacaktır.

3- Diğer bir sorun, mali tablolarda yer alan kalem veya kalemlerin çevirisinde farklı döviz kurlarının kullanılmasıdır. Çeviri işleminde merkez bankası

veya serbest piyasa kurlarının kullanılacağı açıkça belirtilmelidir. Aksi takdirde, bu kurlar arasında önemli farklılıkların mevcut olması halinde mali tablo sonuçları üzerindeki etkisi de farklı olacaktır. Bu nedenle, belirli kurların çeviri işleminde kullanılmasının standart haline getirilmesinde fayda bulunmaktadır.

4- Çok uluslu işletmelerin karşılaşılabileceği diğer bir sorun da çeviri işleminin mali tabloların enflasyona göre düzeltilmesinden sonra mi yoksa önce mi yapılacağına ilişkindir. Çünkü, bu konuda farklı görüşler bulunmaktadır. Bununla birlikte, bu konuda çok uluslu işletmelerin faaliyette bulunduğu ülkede belirlenmiş bir muhasebe standardı varsa sorun ortadan kaldırılabilir.

Yukarıda belirtilen sorunların azaltılabilmesi için, çeviri işleminin ana işletme tarafından yapılması gerekmektedir. Çünkü, ana işletmede iyi bir organizasyon, planlama ve muhasebe sistemi bulunmaktadır. Muhasebe uygulamalarında da bir tekdüzelik sağlanmış olmaktadır.

4.4.2. Mali Tabloların Enflasyona Göre Düzeltilmesinde Karşılaşılabilecek Sorunlar

Ana işletme, topluluğa ait konsolide mali tabloyu düzenlemek, bağlı işletmelerin faaliyet sonuçları hakkında bilgi edinmek veya performanslarını değerlendirmek gibi herhangi bir nedenle bağlı işletmelerinden mali tablolarını talep etmektedir. Bu nedenle, düzenlenecek mali tabloların bağlı işletmelerin mali durumlarını ve faaliyet sonuçlarını doğru bir şekilde yansıtması gerekmektedir. Eğer bağlı işletmeler enflasyonist bir ortamda faaliyetlerini sürdürüyorlar ise, mali tablolarını enflasyona göre yeniden düzeltmeleri gerekmektedir. Aksi takdirde, mali tablolardan beklenen yarar sağlanamayacaktır. Bu nedenle, mali tablolar üzerinde enflasyon muhasebesinin uygulanması gerekmektedir. Enflasyon muhasebesinin mali tablolar üzerinde uygulanması durumunda ise, bir çok sorunla karşılaşılmaktadır. Bunlar aşağıda özetlenmiştir (Doğan ve Çürük, 2002, s.15);

1- Birinci sorun mali tabloların hangi enflasyon muhasebesi modeline göre düzeltileceğine ilişkindir. Farklı modellerin bağlı işletmeler tarafından uygulanması durumunda, özellikle konsolide mali tablolardan beklenen yarar sağlanamayacaktır. Çünkü, enflasyon muhasebesi modelleri farklı varsayımlara dayanmakta ve mali tablolar üzerindeki etkisi de farklı olmaktadır.

2- Yine çeviri işleminde olduğu gibi, düzeltme işlemini yaparken de uzman personele ihtiyaç vardır. Düzeltme işleminin mutlak surette bu konuda gerekli eğitimi almış ve deneyime sahip muhasebe elemanları tarafından yapılması gerekmektedir.

3- Mali tabloların yeniden düzeltme işlemi çok karmaşık bir işlem olup, fazla zaman almaktadır. Bunun için, muhasebe programlarının geliştirilmesi ve işletmelerde çok iyi bir muhasebe sisteminin yerleştirilmesi gerekmektedir.

4- Sorunlardan diğeri de, düzeltme isleminde seçilecek endeksler ile ilgilidir. Eger bagli isletmelerin faaliyette bulunduğu ülkelerde endeksler güvenilir degilse, düzeltme sonucunda da mali tablolar isletmelerin gerçek faaliyet sonuçlarını yansıtmayacaktır.

5- Baska bir sorun da, düzeltme isleminin çeviri islemi öncesi veya sonrası mi yapılacağına iliskindir. Bu konuda, ülkelerde belirlenmiş bir muhasebe standardi yoksa, serbestçe belirlenecek bir yöntem göre düzeltme işleminden beklenen yarar sağlanamayacaktır.

Yukarıda özetlenen bu sorunlardan dolayı, düzeltme isleminin yapılmasında çok uluslu isletmelerde belirli bir yöntemin seçilmesi yani, bir standardin oluşturulması gerekmektedir. Böyle olmadığı takdirde, bagli isletmeler farklı yöntemlerden yararlanacakları için, bu isletmelerin karşılaştırılması da zorlaşacaktır.

4.4.3. Mali Tabloların Konsolidasyonunda Karşılaşılabilecek Sorunlar

Bilindiği gibi, konsolide mali tablolar, bir ana isletmenin ve bu isletmeye bagli isletmelerin veya isletmeler topluluğunun mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını göstermek amacıyla düzenlenen tablolardır. Bu tablolar hazırlanırken de, ana isletmeyi oluşturan bagli isletmeler, tek bir organizasyon gibi kabul edilmektedirler (Horngren v.d, 1993, s.553; Beams, 1992, ss.72-74). Böylece bagli isletmelere ait mali tabloların konsolidasyona dahil edilmesi ile, çok uluslu isletmelerin bir bütün olarak görünümü hakkında daha doğru ve güvenilir bilgiler sunulmuş olacaktır (Martin ve Schoenfeld, 1981, ss. 89-90). Aynı zamanda, çok uluslu isletme hissedarları isletmenin tamamı hakkında bir fikir edinebilecekler ve mali tablo kullanıcıları, konsolide mali tablolar aracılığı ile bir bütün olarak çok uluslu isletme hakkında bilgi sahibi olabileceklerdir.

Çok uluslu isletmelerin, ana isletme ile bagli isletmelerin mali tabloları konsolide edilirken, karşılaşılabilecekleri sorunlar ise şunlardır (Dogan, 2000, ss.126-127):

1- Çok uluslu isletmeler, bagli isletmelerinin farklı ülkelerde faaliyette bulunması nedeniyle, farklı hesap planı, bilanço ve gelir tablolarından yararlanacakları için konsolidasyon esnasında uyum sorunu ile karşılaşacaklardır. Bu nedenle, bagli isletmelere ait mali tabloların ana isletmenin öngördüğü şekilde veya ana ülke yasalarına ve formatlarına uygun olarak yeniden düzenlenmesi gerekmektedir.

2- Diğer bir sorun da değerlendirme konusunda ortaya çıkmaktadır. Bilindiği gibi, muhasebenin temel kavramlarından biri, maliyetle esastir. Çok uluslu isletmelere bagli bulunan isletmeler, aynı ölçüğü, yani maliyetle değerlendirme ölçüğünü kullanmakta iseler bir sorun yaşanmayacaktır. Eger, bagli isletmeler farklı değerlendirme ölçüğü kullanmakta iseler, o zaman bir değerlendirme sorunu ile karşılaşmaktadırlar. Bunun için de, bir düzeltme gerekmektedir.

3- Sorunlardan diğeri de çeviri ile ilgili olarak ortaya çıkmaktadır. Konsolide mali tablolar tek bir para birimi üzerinden düzenleneceği için, farklı ülkelerde faaliyet gösteren ve farklı para birimleri üzerinden düzenlenen tabloların tek bir para birimine çevirisi gerekmektedir. Ancak bu çeviri işleminde ise, daha önceki bölümlerde belirtilen çeviri ile ilgili sorunlarla karşılaşılacaktır.

4- Ülkelerarası dil ve kavram farklılıkları da bağlı işletmelere ait mali tabloların konsolidasyonunda bir sorun olmaktadır. Çünkü, konsolidasyon ana işletme ve bağlı işletme mali tablolarındaki aynı veya benzer kalemlerin toplanması ile gerçekleştirilmektedir. Eğer hesapların isimleri tam ve doğru olarak veya ana işletmede ifade edildikleri anlamlara göre çevrilmez ise konsolidasyon anlamsızlaşacaktır. Bu nedenle, öncelikle bu farklılıkların giderilmesi gerekmektedir.

5- Ana işletme diğer ülkelerde faaliyet gösteren bağlı işletmelerin mali tablolarını konsolide ederken, vergi istisnası ve mahsup, bilançoya dahil varlıkları ve borçları değerlendirmede de bazı sorunlarla karşılaşabilmektedir.

6- Çok uluslu işletmeler farklı faaliyet alanlarında ve farklı ülkelerde faaliyetlerini gerçekleştiriyorlarsa, çeşitli sorunlarla karşılaşabileceklerdir. Çünkü, üretim işletmeleri ile ticaret işletmelerinin düzenleyecekleri bilanço ve gelir tablosunun kapsamı farklı(bazı kalemlerde) olmaktadır.

4.4.4. Transfer Fiyatlamada Karşılıklılabilecek Sorunlar

Mali tabloları etkileyen diğer bir faktör de transfer fiyatlamadır. Transfer fiyatlama, farklı ülkelerde faaliyet gösteren bağlı işletmeler arasındaki işlemlerin yerine getirildiği değeri ifade etmek için kullanılan bir terim olarak tanımlanmaktadır(Günaydin, 1999, s.166). Baska bir ifadeyle transfer fiyatlama, bir işletmenin maddi ve maddi olmayan varlıklarını, mal veya hizmetlerini, hammaddeğini, know-how, teknolojisini ve benzeri varlıkları, bağlı işletmelerine veya subelerine transfer ederken uyguladığı fiyatlar olarak tanımlanmaktadır (Heimert, 1997, s.12; Aranoff, 2000, s.3; Davidmann, 1996).

Transfer fiyatlama ile ilgili en önemli sorun, ana işletme ile bağlı işletme arasındaki mal veya hizmet transferinde fiyatların belirlenmesinde ortaya çıkmaktadır. Her şeyden önce belirlenen fiyatların ana ve bağlı işletmelerin amacına uygun olması gerekmektedir. Örneğin; ana işletme, bağlı işletmelerine yüksek transfer fiyatları uygulayarak satış yaparsa, ana işletmenin kasası sisirilmiş olacak ve gelir ana işletmeye aktarılacağı için kârı daha fazla gözükecektir. Fakat, ana işletmenin faaliyette bulunduğu ülkede bağlı işletmelere göre daha fazla vergi oranı uygulanıyorsa bu yararlı olmayacaktır. Bununla birlikte, ana işletme özellikle yükselen oranlarda vergilerin uygulandığı alanlarda, transfer fiyatlama ile bağlı işletmelerine transfer ettiği mal veya hizmetleri için belirlediği fiyatları kolaylıkla degistirebilmektedir. Bu gibi durumlarda da, bağlı işletmelerin performanslarının tam ve doğru bir şekilde belirlenmesi güç olacaktır. Böylece, ana işletme ile bağlı işletmeler arasındaki transfer fiyatlama uygulaması sonuçlarına göre hazırlanan mali

tablolar, o ülkenin gerçeğini yansıtmayacaktır. Bu da, düzenlenen mali tabloların güvenilirliğini azaltacaktır.

Bununla birlikte, sadece fiyatlar değil aynı zamanda, işletmeler arasındaki bu amaca hizmet edecek fiyatların belirlenmesinde hangi yöntemin kullanılacağı veya seçileceği de önem arz etmektedir. Çünkü, transfer fiyatlandırma yöntemleri farklı varsayımlara dayanmakta ve sonuçları da farklı olmaktadır. Bu nedenle, amaca uygun bilgiyi sağlayacak yöntemin seçiminde de sorunlar çıkabilmektedir. Ayrıca, seçilecek yöntemin ana ve bağlı işletmelerin amaçlarına uygun olması ile birlikte, faaliyette bulunan ülkenin yasalarınca uygun ve vergi otoritelerince de kabul görmesi gerekmektedir. Aksi takdirde, hükümet yetkilileri ile çok uluslu işletmeler arasında çatışmalar çıkabilecektir. Bu nedenle, çok uluslu işletmeler bazen transfer fiyatlandırma uygulamalarından dolayı vergi ve diğer cezalarla karşılaşabileceklerdir.

Transfer fiyatlandırma karşılansılan sorunlardan biri de, konsolide mali tabloların düzenlenmesinde ortaya çıkmaktadır. Piyasa fiyatı üzerinden yapılan satışlarda, çok uluslu işletme gruplarında oluşan kar, ancak grup dışındaki işletmelere satışın yapılması ile gerçekleşecektir. Bir anlamda, ana işletme ile bağlı işletmeler arasında piyasa fiyatı veya üzerinden yapılacak alım satımlarda bu değerler her bir işletmenin gelir tablosunda yer alacaktır. Ancak, bu değerler çok uluslu işletmenin grubu dışında herhangi bir işletmeye veya bir kişiye satılmaması durumunda gerçekte elde edilen bir kar söz konusu olamayacaktır. Çünkü, konsolide mali tabloların düzenlenmesinde ana ve bağlı işletmeler arasında yapılan alım satımlar elenecek ve konsolide mali tablolarda gösterilmeyecektir. Bu nedenle de, gerçekleşmiş gibi görünen bu satışlardan elde edilen karların düzeltilmesi gerekmektedir.

Transfer fiyatlandırma karşılansılan bu sorunların çözümünde ise, Türkiye’de başvurulabilecek bir rehber veya düzenleme bulunmamaktadır. Bu nedenle, transfer fiyatlandırmanın vergi sistemimize adapte edilmesi gerekmektedir.

Kısaca, çok uluslu işletmeler, fiyatların belirlenmesinde, yöntemlerin seçiminde, konsolide mali tabloların düzenlenmesinde, işletmelerin performanslarının değerlendirilmesinde ve vergi otoritelerinin denetim çalışmalarında transfer fiyatlandırma ile ilgili sorunlarla karşılaşmaktadırlar.

5. TÜRKİYE’DE FAALİYETTE BULUNAN ÇOK ULUSLU İŞLETMELERE AIT BAĞLI İŞLETMELERİN KARŞILASTIKLARI MUHASEBE SORUNLARININ TESPİTİNE İLİŞKİN ARASTIRMA

5.1. Araştırmanın Amacı

Bu araştırmadaki temel amaç, Türkiye’de faaliyet gösteren çok uluslu işletmelere ait bağlı işletmelerin karşılıkları muhasebe sorunlarını belirlemek ve bu sorunların işletmelerin bağlı olduğu ana merkezin bulunduğu ülkelere ve

faaliyette buldukları sektörler göre farklılık gösterip göstermediğini tespit etmektedir.

5.2. Arastırmanın Hipotezleri

Yukarıda belirtilen amaç doğrultusunda geliştirilip bu çalışmada elde edilen veriler esas alınarak test edilen hipotezler şunlardır:

- H0.1 Çok uluslu işletmeler muhasebe sorunları ile karşılaşmamaktadırlar.
- H0.2 Çok uluslu işletmelerin merkezlerinin bulunduğu ülkeler ile karşılaşılan muhasebe sorunları arasında bir ilişki yoktur.
- H0.3 Çokuluslu İşletmelerin Karşılaştığı Muhasebe Sorunları İle İşletmelerin (Çok Uluslu İşletmeye Ait Bağlı İşletmelerin) faaliyette Buldukları Sektörler Arasındaki bir ilişki yoktur.

5.3. Arastırmanın Kapsamı ve Sınırları

Türkiye’de faaliyet gösteren çok uluslu işletmelere ait bağlı işletmelerin karşılaştıkları muhasebe sorunlarını belirlemek ve bu sorunların işletmelerin bağlı olduğu ana merkezin bulunduğu ülkelere ve faaliyette buldukları sektörler göre farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amaçlayan yapılan bu araştırma, Hazine Müsteşarlığı’ndan temin edilen ve yabancı sermayeli işletmeler (çok uluslu işletmelere ait bağlı işletme konumundaki yabancı sermayeli ortaklıklar) listesinde yer alan işletmeleri kapsamaktadır. Zaman ve finansman kısıtlılığı nedeniyle, Türkiye’deki mevcut tüm çok uluslu işletmelere ait bağlı işletme konumundaki yabancı sermayeli ortaklıklar bu çalışmada kapsama alınmış olup bu çalışma rasgele örnekleme yoluyla seçilmiş yalnızca sermayesinin %50 ve daha fazlası yabancı ortaklarca sahip olunan bir grup örnek işletme üzerinde yapılmıştır.

5.4. Arastırmanın Yöntemi

Çalışmanın bu bölümünde sırasıyla; verilerin toplanması, ana kütle ve örnek tespiti, verilerin analiz ve hipotezlerin testi konuları hakkında bilgiler verilmektedir.

5.4.1. Verilerin Toplanması

Arastırmada kullanılan veriler araştırmacılar tarafından literatüre dayalı olarak geliştirilen anketin Türkiye’deki çok uluslu işletmelere ait bağlı işletme konumundaki yabancı sermayeli ortaklık yöneticileri tarafından doldurulması yöntemi ile elde edilmiştir. Bu çalışmada oluşturulan anket formu öncelikle araştırmacılar tarafından literatürdeki mevcut çalışmalardan yararlanarak (Bknz. Sağlar, 1997 ve Doğan, 1999) oluşturulmuş ve müteakiben çok uluslu üç işletme yöneticileri ile yapılan pilot çalışma ile geliştirilerek son hali verilmiştir.

5.4.2. Ana Kütle ve Örnek Tespiti

Arastırmanın ana kütle (populasyonu) Türkiye’deki çok uluslu işletmelere ait bağlı işletme konumundaki yabancı sermayeli ortaklıklar oluşturmaktadır. Bu işletmelerin isim ve adres listesi Hazine Müsteşarlığı’ndan

temin edilmistir. Elde edilen ilistede yer alan isletme sayisi 3047 olup bu arastirmanin ana kütesini olusturmudur.

Anket sonuqlarinin genellestirilebilmesi için, seçilen örnek sayisinin örnekleme yapılan ana küteyi yansitir büyüklükte olması gereklidir. Küteye ait isim ve adres listeleri temin edildikten sonra, bu çalışmada ana küte için gerekli örnek sayisi Moser ve Kalton (1979) tarafından örnek büyüklüğünün tesbitinde kullanılması önerilen asagidaki formüller yardimi ile tespit edilmistir:

Formül 1

$n = \frac{x \cdot (1-x)}{[S.E(p)]^2}$	<p>Bu formülde;</p> <p>n= Sinirli ana küte düzeltmesi yapılmadan önceki hesaplanan gerekli örnek sayisi</p> <p>X=Populasyondaki deęisim (the variability in the population)</p> <p>[S.E(p)] =Standart hata (Standard error)</p>
--	--

Formül 2

$n' = \frac{N}{(1+n/N)}$	<p>Bu formülde;</p> <p>n' = Sinirli populasyon düzeltmesi yapıldıktan sonra hesaplanan gerekli örnek sayisi</p> <p>n= Sinirli populasyon düzeltmesi yapılmadan önceki hesaplanan gerekli örnek sayisi</p> <p>N = Ana küte büyüklüğü</p>
--------------------------	---

Kaynak: Moser ve Kalton, 1979, s. 147

Örnek büyüklüğünün yukarıda sunulan formül yardimi ile tespitinde standart hatanın ve ana küteledeki değisimin tahmin edilmesi gerekir. Bu çalışmada standart hatanın genellikle istatistiksel çalışmalarda kabul edilebilir düzey olan 0.1'den daha düşük olan 0.07 olarak varsayılmistir. Ana küteledeki değisimin (the variability in the population) ise en fazla örnek sayisi gerektiren %50 olacağı varsayılmistir. Bu varsayımlar altında yukarıdaki formül yardimi ile bu çalışmada gerekli olan en az örnek sayisinin 50 olması gerektiği hesaplanmistir.

Hesaplanan gerekli en az örnek sayisi ve anket çalışmalardaki cevap oranları dikkate alınarak rasgele örnekleme yöntemi ile seçilmiş 150 isletme yöneticisine anket formu posta ile gönderilmistir. Türkiye'nin koşulları dikkate alınarak, anketlerin postalanmasından itibaren yaklaşık 3 ay beklenmistir. Gönderilen anketlerden 17 adeti isletmelerin adreslerinde bulunamaması nedeni ile geri dönmüştür. Sonuç olarak yollanan anketlerden 53'ü geri dönmüştür. Anketlerin geri dönüş oranı %35 olup, elde edilen toplam cevap bu çalışmada hesaplanan en az gerekli olan örnek sayisinin üzerindedir.

5.4.3. Verilerin Analizi ve Hipotezlerin Testi

Anketler aracılığı ile toplanan veriler öncelikle grafikler ve tablolar halinde sunulmak sureti ile analiz edilmiştir. Excell ve SPSS-X paket programları kullanılarak analiz edilen veriler aynı zamanda yukarıda sunulan hipotezlerin test edilmesinde kullanılmıştır.

Hipotezlerin testinde ise, parametrik istatistik test kullanılmıştır. Hipotezlerden H01 frekans tablolarında sunulan veriler yardımı ile değerlendirilirken, H02 ve H03'ün testinde veri setinin parametrik test varsayımlarını karşılıyor olması nedeni ile parametrik olan Pearson Correlation hesaplanmıştır. H02 ve H03 anket sonucu elde edilen veriler arasındaki ilişkinin test edilmesini gerekli kıldığından, bu hipotezlerin testinde ilişki testi kullanılması öngörülen Pearson Correlation testi kullanılmıştır.

5.5. Araştırma Bulgularının Değerlendirilmesi

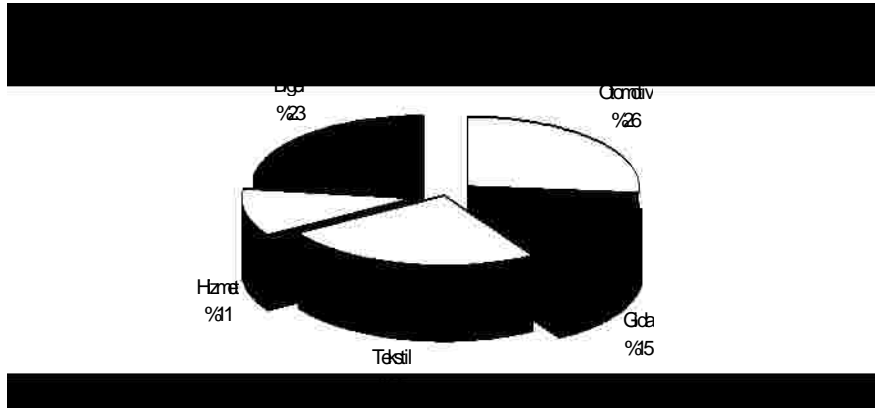
Araştırma bulgularının analiz edildiği bu bölümde, öncelikle ankete katılanların demografik özellikleri sunulmuş ve daha sonra anket formunda yer alan (sadece muhasebe sorunları) sorulara verilen cevapların analizine yer verilmiştir.

5.5.1. Anketi Cevaplayanların Eğitim Durumları

Ankete cevap veren toplam 53 çok uluslu işletme yöneticisinin yalnızca %9'unun lise mezunu ve %90'ından fazlasının da en az üniversite mezunu olduğu tespit edilmiştir. Üniversite mezunlarının ise, yalnızca %26'si lisans mezunu iken çoğunluğunun (%52'si) yüksek lisans mezunu olduğu anlaşılmıştır. Bununla birlikte, ankete cevap verenlerin %13'ünün ise, çeşitli alanlarda doktora unvanı alan yöneticiler olduğu belirlenmiştir.

5.5.2. Ankete Cevap Veren İşletmelerin Faaliyette Buldukları Sektörler

Ankete cevap veren işletmelerin sektörlere göre dağılımı ise (bkz. Şekil 1); bu işletmelerin %26'sinin otomotiv, %25'inin tekstil, %15'inin

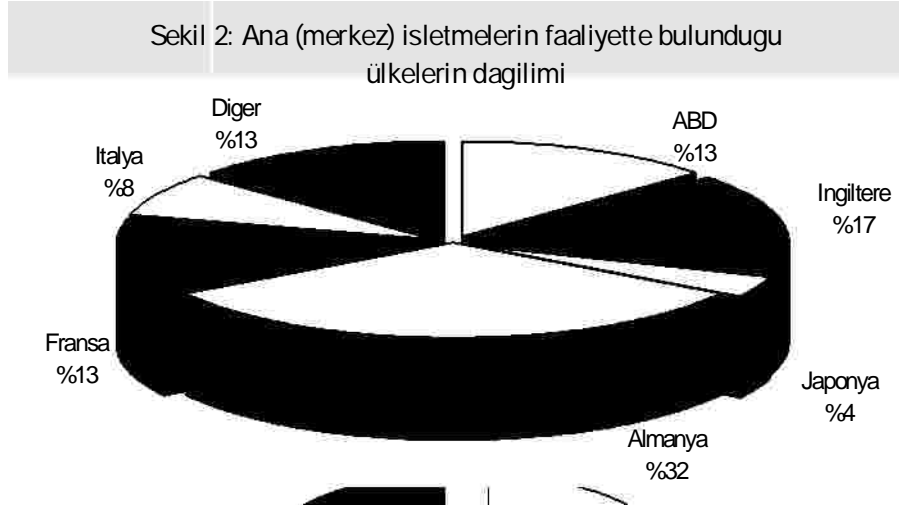


gıda ve %11'inin hizmet sektöründe faaliyette bulduklarını göstermektedir. Bununla birlikte, cevap veren işletmelerden %23'ünün

yukarıda sayılan sektörlerle girmeyen kimya, çimento vb. gibi diğer sektörlerde faaliyet gösterdiği tespit edilmiştir. Anketin hedef kitlesinin Türkiye’de faaliyet gösteren çok uluslu işletmelere ait bağlı işletmeler olduğu ve Türkiye’deki sektörlerin gelişmişlik durumu ile yabancı teknolojinin kullanımı göz önüne alındığında, ankete cevap veren çok uluslu işletmelerin çoğunluğunun otomotiv ve tekstil gibi sektörlerde olması sürpriz değildir.

5.5.3. Ana İşletmelerin Faaliyette Buldukları Ülkeler

Ankete cevap veren işletmelerin, ana işletmelerinin faaliyette buldukları ülkelere göre dağılımı ise (bkz Şekil 2); Almanya’nın %32 ile birinci sırada, İngiltere’nin %17 ile ikinci sırada ve ABD ile Fransa’nın da %13 ile üçüncü sırada olduğunu göstermektedir. Ana merkezi veya işletmesi İtalya ve Japonya’da olan işletmelerin toplam işletme sayısına oranı sırası ile %8 ve %4 iken, bu oran yukarıda bahsedilenler dışında kalan ülkeler için %14 civarındadır. Türkiye’nin AB ülkeleri içerisinde en fazla ihracat ve ithalatı Almanya ile yapıyor olması nedeni ile (bkz Çürük 2001), bu çalışmadaki örnek olarak seçilmiş çok uluslu işletmelerin çoğunluğunun ana (merkez) işletmelerinin Almanya’da olması sürpriz değildir.



5.5.4. Ana İşletmelerin Ortaklık Payları

Ankete katılan işletmelere yabancı ortaklığın payı sorulmuş ve bu işletmelerin %89’unda yabancı ortaklığın payının %50 den fazla olduğu anlaşılmıştır. Sermayesinin %10 ile %50’si arası yabancı ortaklığa ait olan işletme sayısı ise, toplam işletmelerin yalnızca %11’ini oluşturmaktadır. Bu sonuçtan, araştırma kapsamına alınan bazı işletmelerde yabancı ortaklık payının zamanla değişmiş olduğu anlaşılmaktadır.

5.5.5. Çok Uluslu İşletmelerin Karşılıkları Muhasebe Sorunları

Ulaşım, haberleşme ve teknoloji alanındaki gelişmelerin, siyasal ve ekonomik alanda ülkeler arası sınırların kaldırılması çabaları ile birleşmesi sonucu hızlı bir küreselleşme süreci yaşamaktayız. Küreselleşme ise birçok faydanın yanı sıra, bir takım sorunları da beraberinde getirmektedir. Örneğin; uluslararası ticaretin gelişmesi ve çok uluslu işletmelerin birden fazla ülkede faaliyette bulunması, farklı ülke muhasebe sistemlerinin bilinmesi zorunluluğunu gündeme getirmiştir. Bu ise, ülkeler arası muhasebe sistemlerindeki farklılıkları ortadan kaldırmaya yönelik uluslararası muhasebe harmonizasyon ve standardizasyon çalışmalarını gündeme getirmektedir. Henüz tüm ülkeler tarafından kabul edilmiş tek bir muhasebe sisteminin olmaması ve uluslararası muhasebe standartları veya Avrupa Birliği gibi çeşitli kuruluş veya ülkeler tarafında yürütülmekte olan harmonizasyon çalışmalarının küresel anlamda genel kabul görmüş tek muhasebe sisteminin oluşmasını sağlayamaması, özellikle sınır ötesi ticari faaliyetleri olan çok uluslu işletmeler bir çok muhasebe sorunu ile karşı karşıya bırakmaktadır. Türkiye’de faaliyet gösteren çok uluslu işletmelerin karşılıkları muhasebe sorunlarını tespit etmeye yönelik soruya verilen cevapların dağılımı ise, Tablo 2’de sunulmuştur.

Tablo 2: Karşılıklı Muhasebe Sorunlarının Dağılımı

KARŞILASILAN MUHASEBE SORUNLARI	Sayı	Toplam İçindeki Yüzdesi
Herhangi bir muhasebe sorunu ile karşılaşmıyoruz	14	26.4
Uluslar arası muhasebe sistemlerinde farklılıkların olması	33	62.3
Döviz kurundaki değişimler nedeniyle kar transferinde (transferin gecikmesinden dolayı)	15	28.3
Mali tabloların istenilen yabancı para birimine çevirisinde	6	11.3
Mali tabloların enflasyona göre düzeltilmesinde	12	22.6
Mali tabloların konsolidasyona dahil edilmesinde	13	24.5
Ana veya diğer bağlı işletmelere mal veya hizmet transferindeki fiyatların belirlenmesinde	9	17.0
Transfer fiyatlarının belirlenmesinde kullanılacak transfer fiyatlama yönteminin seçiminde,	8	15.1
Çok uluslu işletmelerde muhasebe uygulamaları hakkında bilgiye sahip eleman temininde	25	47.2
Türkiye ve ana (merkez) işletmenin bulunduğu ülkenin muhasebe sistemini bilen eleman temininde	28	52.8

Tablo 2’in incelenmesinden görüleceği üzere, ankete cevap veren işletmelerden yalnızca %26’si herhangi bir sorunla karşılaşmadıklarını beyan ederken, Türkiye’de faaliyet gösteren toplam 53 çok uluslu işletmenin %74’ü çeşitli muhasebe sorunları ile karşılıklarını beyan etmiştir.

Ankete katılan işletmelerin %62'si tarafından problem olarak ifade edilen "uluslar arası muhasebe sistemlerinde farklılıkların olması" çokuluslu işletmelerin karşılaştığı en önemli sorun olarak görülmektedir. Bunun yanı sıra, "çok uluslu işletmelerde muhasebe uygulamaları hakkında bilgiye sahip eleman temini" ile "ana(merkez) işletmenin bulunduğu ülkenin muhasebe sistemini bilen eleman temininde" yaşanan zorluklar da ankete cevap veren işletmelerin yaklaşık %50'si tarafından önemli olarak belirtilen muhasebe problemleri arasındadır. Diğer taraftan, ankete cevap veren işletmelerin %28'i döviz kurundaki değişimler nedeniyle kar transferinde, %24'ü mali tabloların konsolidasyona dahil edilmesinde, %23'ü de mali tabloların enflasyona göre düzeltilmesinde problemlerle karşılaştıklarını belirtmişlerdir. Ana veya diğer bağlı işletmelere mal veya hizmet transferindeki fiyatların belirlenmesi ile transfer fiyatlarının belirlenmesinde kullanılacak transfer fiyatlama yönteminin seçimini bir problem olarak gören işletmeler, toplam işletme sayısının %20'sinin altındadır.

Ülkeler arasında varolan muhasebe sistemindeki farklılıkların boyutlarının bir ülkeden diğerine farklılık göstermesi mümkün olduğundan bu çalışmada örnek olarak seçilen işletmelerin karşılaştıkları muhasebe problemlerinin bu işletmelerin merkezlerinin bulunduğu ülkelere göre farklılık göstermesi muhtemeldir. Diğer bir ifade ile, bu çalışmada örnek olarak seçilen işletmelerin karşılaştıkları muhasebe sorunları, işletmenin merkezinin bulunduğu ülke ile ilişkili olabilir.

Tablo 3: Çokuluslu İşletmelerin Karşılaştığı Muhasebe Sorunları İle İşletme Ana Merkezlerinin Bulunduğu Ülkeler Arasındaki İlişki Test Sonuçları

Muhasebe Sorunları	Pearson Correlation	Sig. (2-tailed)
Uluslararası muhasebe sistemlerinde farklılıkların olması	-0,08	0,57
Döviz kurundaki değişimler nedeniyle kar transferinde(transferin gecikmesinden dolayı)	0,13	0,34
Mali tabloların istenilen yabancı para birimine çevirisinde	0,18	0,21
Mali tabloların enflasyona göre düzeltilmesinde	0,05	0,72
Mali tabloların konsolidasyona dahil edilmesinde	0,03	0,84
Ana veya diğer bağlı işletmelere mal veya hizmet transferindeki fiyatların belirlenmesinde	0,02	0,87
Transfer fiyatlarının belirlenmesinde kullanılacak transfer fiyatlama yönteminin seçiminde	0,13	0,34
Çok uluslu işletmelerde muhasebe uygulamaları hakkında bilgiye sahip eleman temininde	-0,29	0,03
Türkiye ve ana(merkez) işletmenin bulunduğu ülkenin muhasebe sistemini bilen eleman temininde	-0,41	0,00

Böyle bir ilişkinin olup olmadığını test etmek için oluşturulan H0.2 hipotezi “Çok uluslu işletmelerin merkezlerinin bulunduğu ülkeler ile karşılaşılan muhasebe sorunları arasında bir ilişki yoktur” Pearson Correlation testi ile test edilmiştir. Ho²'yi test etmek için hesaplanan Pearson Correlation katsayıları ile ve önemlilik düzeyi Tablo 3’de sunulmuştur.

Tablo 3’ün incelenmesinden 0.05 önemlilik düzeyinde örnek olarak seçilen işletmelerin karşılaştıkları iki muhasebe sorunu ile, işletmenin merkezlerinin bulunduğu ülkeler arasında önemli sayılacak bir ilişkinin var olduğu görülmektedir. Bunlardan birincisi “Türkiye ve ana (merkez) işletmenin bulunduğu ülkenin muhasebe sistemini bilen eleman temininde” karşılaşılan problemlerdir. Bir diğeri ise “çok uluslu işletmelerde muhasebe uygulamaları hakkında bilgiye sahip eleman” temininde karşılaşılan problemlerdir. Ankete verilen cevapların detaylı analizi her iki problemin de kendi işletmeleri için önemli olduğunu beyan eden işletmelerin ana merkezlerinin çoğunlukla ABD, İngiltere, ve Almanya’da olduklarını göstermektedir. ABD ve İngiltere gibi Anglosaxon muhasebe sistemine sahip olan ülkelerdeki muhasebe sisteminin, Türk muhasebe sisteminden oldukça farklı olması, ana merkezi bu ülkelerde olan işletmelerin Türkiye ve ana (merkez) işletmenin bulunduğu ülkenin muhasebe sistemini bilen eleman temininde problemle karşılaşmalarının temel nedenlerinden birisidir. Diğer muhtemel neden ise, henüz uluslararası muhasebe derslerinin Türkiye’de yeterli düzeyde verilmiyor olmasıdır. Çünkü, yapılan bir araştırmada uluslararası muhasebe dersinin üniversitemizde yeterli düzeyde verilmediği, sadece %32 oranda kısmen verildiği tespit edilmiştir(Dogan ve Çürük, 2001, s.45).

Bu çalışmada oluşturulan ve test edilen bir diğer hipotez ise işletmelerin karşılaştıkları muhasebe sorunları ile işletmelerin faaliyette buldukları sektörler arasındaki ilişkinin test edildiği H0. 3 “Çokuluslu İşletmelerin Karşılaştığı Muhasebe Sorunları İle İşletmelerin (Çok Uluslu İşletmeye Ait Bağlı İşletmelerin) Faaliyette Buldukları Sektörler Arasındaki İlişki Test Sonuçları”.

H0.3 hipotezi parametrik Pearson Correlation testi ile test edilmiş olup bu hipotezin testi için hesaplanan Pearson Correlation katsayıları ile ve önemlilik düzeyi Tablo 4’de sunulmuştur.

Tablo 4: Çokuluslu İşletmelerin Karşılaştığı Muhasebe Sorunları İle İşletmelerin (Çok Uluslu İşletmeye Ait Bağlı İşletmelerin) Faaliyette Buldukları Sektörler Arasındaki İlişki Test Sonuçları

Muhasebe Sorunları	Pearson Correlation	Sig. (2-tailed)
Uluslararası muhasebe sistemlerinde farklılıkların olması	-0.285	0,04
Döviz kurundaki değişimler nedeniyle kar transferinde(transferin gecikmesinden dolayı)	-0.208	0,14
Mali tablolarının istenilen(\$ veya DM gibi) para birimine çevirisinde	-0.341	0,01

Mali tablolarin enflasyona göre düzeltilmesinde	0.047	0,74
Mali tablolarin konsolidasyona dahil edilmesinde	-0.008	0,95
Ana veya diger bagli isletmelere mal veya hizmet transferindeki fiyatların belirlenmesinde	-0.314	0,02
Transfer fiyatlarının belirlenmesinde kullanilabilecek transfer fiyatlama yönteminin seçiminde	0.105	0,45
Çok uluslu isletmelerde muhasebe uygulamaları hakkında bilgiye sahip eleman temininde	-0.381	0.00
Türkiye ve ana(merkez) isletmenin bulunduğu ülkenin muhasebe sistemini bilen eleman temininde	-0.431	0,00

Tablo 4’de sunulan verilerin incelenmesi isletmelerin karsilastıkları bazı muhasebe sorunları ile isletmenin faaliyette bulunduğu sektörler arasında önemli ilişkinin var olduğu görülmektedir. Diğer bir ifade ile Tablo 5’de yer alan muhasebe problemlerinden bes tanesinin önem derecesi bir sektörden diğerine farklılık göstermektedir. Bunlardan 0.01 önemlilik düzeyinde sektörle arasında ilişki bulunan iki problem “Türkiye ve ana(merkez) isletmenin bulunduğu ülkenin muhasebe sistemini bilen eleman temini” ile “çok uluslu isletmelerde muhasebe uygulamaları hakkında bilgiye sahip eleman” temininde karşılaşılan problemlerdir. Ankete verilen cevapların detaylı analizi her iki problemin de kendi isletmeleri için önemli olduğunu beyan eden isletmelerin çoğunluğunun uluslararası faaliyetleri yoğun olan otomotiv ve tekstil sektörlerinde olduğunu göstermektedir. Sektörle arasındaki ilişkinin önemli olduğu tespit edilen muhasebe problemlerden bir diğeri ise Uluslararası muhasebe sistemlerinde farklılıkların olması olup bu problemin önemli olduğunu belirten isletmelerin çoğunlukla gıda ve tekstil sektöründe olduğu tespit edilmiştir. Tablo 4’ün incelenmesi “Mali tabloların istenilen yabancı para birimine çevirisinde” karşılaşılan problem ile “Ana veya diğer bağlı isletmelere mal veya hizmet transferindeki fiyatların belirlenmesinde” karşılaşılan problemlerin de isletmelerin faaliyette bulunduğu sektörlerle 0.05 önemlilik düzeyinde ilişki bulunduğunu göstermektedir. Bu çalışmada elde edilen verilerin detaylı analizi, anılan iki muhasebe probleminin önemli olduğunu belirten isletmelerin çoğunlukla tekstil, otomotiv ve hizmet sektörlerinde olduğunu göstermektedir.

6. SONUÇ

Çok uluslu isletmelerin tanımından da anlaşılacağı üzere, bu isletmeler ikiden fazla ülkede faaliyet göstermektedirler. Farklı ülkelerde faaliyet gösteren çok uluslu isletmelerin ise, bu ülkelerdeki politik ve ekonomik koşullarda, kültürel yapıda, muhasebe ilkeleri, uygulamaları, standartları ve sistemlerinde, vergi ve diğer yasalarında, özellikle mali tablolarının düzenlenmesinde bazı sorunlarla karşılaşabilmektedirler. Yapılan araştırma ile, Türkiye’de faaliyet gösteren çok uluslu isletmelere ait bağlı isletmelerin karşılaştıkları önemli muhasebe sorunları aşağıdaki şekilde saptanmıştır;

- Uluslararası muhasebe sistemlerinde farklılıkların olması,

- Türkiye ve ana işletmelerinin bulunduğu ülkenin muhasebe sistemini bilen eleman temininde,
- Çok uluslu işletmelerde muhasebe uygulamaları hakkında bilgiye sahip eleman temininde ,
- Döviz kurundaki değişimler nedeniyle kar transferinde (transferin gecikmesinden dolayı),
- Mali tabloların konsolidasyona dahil edilmesinde,
- Transfer fiyatlarının belirlenmesinde ve yöntemlerin seçiminde önemli sorunlarla karşılaştıkları tespit edilmiştir.

İşletmelerin muhasebe uygulamalarında karşılaştıkları sorunların giderilmesinde muhasebe uygulamalarında Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyum içerisinde olmaları oldukça önemlidir. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun bu konudaki çalışmalarına (diğer muhasebe standartlarına uyum konusunda) hız vermesi yararlı olacaktır. Bununla birlikte, standartların oluşturulması tek başına yeterli olmayıp, bu standartların uygulamaya geçirilmesi gerekmektedir. Burada da en önemli görevler, TÜRMOB, Sermaye Piyasası Kurulu'na ve Maliye Bakanlığı'na düşmektedir. Bu kurumların koordineli bir şekilde çalışması, oluşturulan standartların uygulanması ve kalan uluslararası muhasebe standartlarına uyum konusunda da gerekli çalışmaları yapmaları gerekmektedir. Aksi takdirde, oluşturulan muhasebe standartları sadece makalelerde, kitaplarda vb. yerlerde yer alacak, uygulamalarda yer alamayacaktır.

Eleman temininde karşılaşılan sorunların giderilmesinde ise, üniversitelerimizin ilgili bölümlerinde uluslararası muhasebe, çok uluslu işletmelerde muhasebe uygulamaları veya muhasebenin uluslararası boyutları gibi muhasebe derslerin yeterli düzeylerde verilmesi önemli rol oynar. Bu da, uluslararası muhasebe dersinin gerek lisans gerekse yüksek lisans veya doktora programlarına zorunlu konulmasıyla mümkün olabilecektir. Bununla birlikte, serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik sınavlarında bu konularda konulacak sorular da sorunların çözümüne katkı sağlayabilecektir.

Transfer fiyatlarının belirlenmesi veya yöntemlerin seçiminde karşılaşılan sorunların çözümü için de, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun örtülü sermaye ve örtülü kazanç ilişkin maddelerinin, OECD rehberinde yer alan düzenlemeler çerçevesinde değiştirilmesi gerekmektedir. Böylece, Türk Vergi Sistemi uluslararası kabul görmüş bir sistemle uyumlaştırılmış olacaktır (Aktas, 2004, s.259).

Yukarıda belirtilen çalışmaların, özellikle Avrupa Birliği'ne girmek isteyen Türkiye için süratle yapılması oldukça önemlidir. Aksi takdirde, giriş sürecinde bile önemli sorunlarla karşılaşan ülkemizin, birliğe dahil edilmesinden sonra, çalışmanın

teorik ve araştırma bölümünde belirtilen muhasebe sorunları ile karşılaşması muhtemel olacaktır.

KAYNAKLAR

- AKTAS, Mehmet (2004), Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Mevzuatında Uygulanma Olanakları, Ankara:Yaklaşım Yayıncılık, Subat.
- ARANOFF, Gerald (2000), "Transfer Pricing With Technology Choice and Demand Fluctuations in a Simple Manufacturing Model", Quarterly Journal of Business and Economics, Vol:39, Issue:2, Spring.
- ARPEN, Jeffrey. ve Lee H. Radebough (1985), International Accounting and Multinational Enterprises, (2nd. Edition), USA.
- BEAMS, Floyd A. (1992), Advanced Accounting, Fifth Edition, New Jersey: Prentice-Hall Inc.
- CHOI, Frederick D.S. ve Gerhard G.Mueller (1984), International Accounting, New Jersey: Prentice-Hall Inc.
- ÇÜRÜK, T. (2001), An Analysis of Factors Influencing Accounting Disclosure in Turkey, Istanbul Stock Exchange, Istanbul.
- DAVIDMANN, Manfred (1996), Community Economics, Multinational Operations: Transfer Pricing.
- DOĞAN, Zeki (1999), "Yabancı Para Üzerinden Düzenlenmiş Mali Tabloların Ulusal Paraya Çevirisinde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri", Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:4, Sayı:4, Aralık.
- DOĞAN, Zeki (2000), "Yabancı Bağlı İşletmelere Ait Mali Tabloların Konsolidasyonunda Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri", Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Yönetim ve Ekonomi Dergisi, Sayı:6.
- DOĞAN, Zeki ve Turgu ÇÜRÜK (2001), "Üniversitelerde Muhasebe Ders ve İçeriklerinin Verilme Düzeyi ve Belirlenme Şeklinin Tesbitine İlişkin Bir Araştırma", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ocak, Sayı:9.
- DOĞAN, Zeki ve Turgu ÇÜRÜK (2002), Çok Uluslu İşletmelerde Transfer Fiyatlandırma: Teori ve Uygulama, Adana: Baki Kitabevi.
- FIDAN, Erkal (1995), "Çok Uluslu Şirketler ve Az Gelişmiş Ülkeler Üzerindeki Etkileri", Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Yönetim ve Ekonomi Dergisi, Sayı:1.
- FORTUNE (1996), "The Fortune Directory Of The 500 Largest Industrial Corporations", C.MXXI.
- FORUM (2001), "500 Devler İçin, Krizden Büyümeye", Ağustos.

- GÜNAYDIN, Ihsan (1999), “Uluslararası Transfer Fiyatlarının Vergisel Amaçları”, Vergi Dünyası, Sayı:216, Ağustos.
- HEIMERT, Michael (1997), “Strategic Transfer Pricing: A Primer For The Boardroom”, Directorship, Vol:23, Issue:11, December.
- HORNGREN, Charles T., Gray L. Sundem ve John A. Elliot (1993), Introduction to Financial Accounting (5.Edt.), New Jersey: Prentice-Hall Inc.
- [Http://courses.dce.harvard.edu/econ1900/day10/tsld121.htm](http://courses.dce.harvard.edu/econ1900/day10/tsld121.htm), 20.08.2004.
- MARTIN, Hanns ve W. Schoenfeld (1981), “International, Accounting: Development, Issues and Future Directions”, Journal of International Business Studies, Fall.
- MUTLU, Esin CAN (1999), Uluslararası İşletmecilik, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.S.
- ÖZALP, İnan (1998), Çok Uluslu İşletmeler: Uluslararası Yaklaşım, Eskisehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları No:1022
- ÖZALP, İnan ve Derya SERBETÇİ (1995), “Çok Uluslu İşletme Faaliyetlerinde Kültürel Farklılıkların Etkileri”, Uluslararası İşletmeçilik (Derleyen: İnan Özalp),Eskisehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları No:849.
- ÖZALP, İnan, Gülten EREN ve Hülya ÖCAL (1995), “Çok Uluslu İşletmelerin Organizasyon Yapıları ve Tusas Uçak Motorları Sanayi A.S. Örneği”, Uluslararası İşletmeçilik (Derleyen: İnan Özalp),Eskisehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları No:849.
- SAGLAR, Jale (1997), Çok Uluslu Şirketlerin Finansal Tablolarının Hazırlanmasında Karşılaşılan Sorunlar ve Bu Sorunların Çözümü İçin Yapılan Çalışmalar (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- SÜRMEİ, Fevzi (1984), “Çok Uluslu İşletmelerdeki Finansal Bilgi Gereksinimi ve Muhasebe Eğitimine Getirdiği Sorumluluklar”, Anadolu Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt:2, Sayı:1.
- TASLICA, Osman (1995), “Çok Uluslu İşletmeler ve Türkiye”, Uluslararası İşletmecilik (Derleyen: İnan Özalp),Eskisehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları No:849.
- YÜKSEL, Öznur (1999), Uluslararası İşletme Yönetimi ve Türkiye Uygulamaları, Ankara: Gazi Kitabevi.