

ÇOK ULUSLU İŞLETMELERİN ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI KAPSAMINDA FİNANSAL RAPORLAMA SORUNLARI

Öğr. Gör. Dr. Hakan BAYRAKTAROĞLU*

Makale Gönderim Tarihi : 15.1.2016 / Kabul Tarihi : 29.04.2016

ÖZ

Birçok ülkede faaliyet gösteren çok uluslu işletmeler farklı ülkelerde faaliyet gösterdiklerinden dolayı ülkeden ülkeye değişiklik gösteren muhasebe uygulamalarıyla karşılaşmaktadırlar. Çok uluslu işletmelerin karşılaştığı finansal raporlamaları etkileyen sebepler arasında; ekonomik yapı, siyasi şartlar, vergi yasaları, uygulan muhasebe standartları, farklı muhasebe raporlamaları, finansal raporların değişik bir para birimi üzerinden hazırlanması, transfer fiyatları, enflasyon, yetişmiş insan ve kültür gibi etkenlerin finansal raporlamaların sonuçlarını değiştirdiği görülmektedir.

Bu çalışmada, çok uluslu işletmelerde özellikle çok sık karşılaşılan ve finansal raporlamaların sonuçlarını etkileyen muhasebe sorunları incelenmiştir. Çalışma da elde edilen sonuç ise; ÇÜİ'lerin finansal raporlamaları hazırlanırken uluslararası muhasebe standartlarına göre bahsedilen sorunların da dikkate alıp, finansal raporlamaların yeniden düzenlenmesi gerekmektedir. Bu şekilde hazırlanan finansal raporlar bu raporların kullanıcılarına, karar alıcılara daha doğru karar alma imkânı sunacaktır.

Anahtar Kelimeler: Çok Uluslu İşletme(ÇÜİ), Uluslararası Muhasebe Standartları, Finansal Raporlama Sorunları

FINANCIAL REPORTING PROBLEMS OF MULTINATIONAL ENTERPRISES IN TERMS OF INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS

ABSTRACT

Multinational enterprises which are doing business in many countries have to apply various accounting practices that change according to the countries since they activate in different countries. It seems that there are various factors changing the results of financial reporting for multinational enterprises such as economic structure, political conditions, tax laws, accounting standards applied, different accounting reporting applications, different currencies, transfer prices, inflation, qualified human resources and cultural differences.

In this paper, accounting problems which have been encountered especially often by multinational enterprises and are affecting the results of financial reports have been studied. As a result, it has been concluded that it is required that the financial reporting practices be reorganized by considering the problems determined according to the international accounting standards while the reports are being prepared by multinational enterprises. The reports which are prepared in this method enable users of these reports and the decision-makers to make up their minds more correctively.

Keywords: Multinational Enterprise, International Accounting Standards, Financial Reporting Problems

* Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Muhasebe-Finansman,
e-mail: (hakanbayraktaroglu@mehmetakifersoy.edu.tr).

1. GİRİŞ

Çok Uluslu İşletme (ÇUI) birçok ülkede ve/veya ürün çeşidinde faaliyet gösterdiklerinden dolayı oluşan finansal bilgilerin kullanıcılara yarar sağlaması için finansal tablo raporlamalarının doğru ve güvenilir olması gerekmektedir. ÇUI'lerin kamuoyuna sunacağı finansal bilgileri kullanacak olan tarafları tatmin edecek şekilde olması gerekmektedir¹.

ÇUI'lerin faaliyet gösterdikleri ülkelerdeki muhasebe ve finansal raporlama standartlarındaki uygulama farklılıklarından dolayı her kesime hitap edebilecek uluslararası standartlara uygun finansal raporlamaları ortaya koyması gerekmektedir. Farklı yasal koşulları olan ülkelerin uygulamış oldukları muhasebe ve finansal raporlama standartları tekleştirmek ve azaltmak için Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK- IASB) öncülüğünde tam set Uluslararası Muhasebe ve Raporlama Standartları yayımlanmıştır².

Bu kapsamda çalışmada ilk olarak; genel olarak çok uluslu şirketlerin kavramsal analizi yapılmıştır. İkinci bölümde ise çok uluslu işletmelerin uluslararası muhasebe standartlarının gelişimine etkisi ele alınmıştır. Çalışmanın üçüncü bölümünde çok uluslu işletmelerin faaliyetlerinde ortaya çıkan finansal raporlama sorunları tespit edilmeye çalışılmıştır. Çalışmanın sonuç kısmında ise; çok uluslu işletmelerin faaliyetlerinde ortaya çıkan finansal raporlama sorunlarının tespit edilmesinin ÇUI'lere sağlamış olduğu katkılar üzerinde çıkarımlarda bulunulmaya çalışılmıştır.

2.GENEL OLARAK ÇOK ULUSLU İŞLETMELERİN KAVRAMSAL ANALİZİ

2.1. Tanımı ve Yapısı

Çok uluslu işletme (ÇUI) kavramı ilk olarak Lienthal tarafından 1960'da; birden fazla ülkede aktif bir şekilde çalışan, merkezi bir ülkede bulunan, çalıştıkları ülkenin yasalarına uyan işletmeler olarak ifade edilmiştir. ÇUI'lerin diğer bir önemli yönü ise en az iki olmak üzere birçok ülkede işletmelerin yönetsel kararlarına uyumlu olarak imkânlarını değişik ülkelere taşımasıdır³. ÇUI tanımı konusunda farklı tanımlarla karşılaşmak mümkündür: Genel kabul görmüş mevcut tanımlardan biriside; *“ana işletmenin birimi olarak, birçok ülkede üretim faaliyetinde bulunurken önemli karlar sağlayan, yatırım, pazarlama, üretim, finansman ve diğer alanlarda küresel yönetsel bir perspektife sahip olan işletme”*, olarak da tanımlanmaktadır⁴.

ÇUI'ler faaliyet gösterdiği devletlere bağlı olmayan, küresel olarak faaliyet gösteren, teknolojinin ortak geliştirildiği ve kullanıldığı, üretim araçlarının verimli olarak geliştiren işletmelerdir. Birleşmiş Milletler Sosyal ve Ekonomik Olaylar Departmanı'nın yapmış olduğu ve akademik çevreler tarafından genel kabul gören bir tanıma göre ÇUI, *“iki ya da daha fazla ülkede varlıkları, fabrikaları, madenleri, satış ofislerini vb. kontrol eden girişimlerdir”* olarak ifade edilmiştir⁵.

ÇUI'ler organizasyon yapıları, genellikle, ana şirket ve bağlı şirketlerden oluşmaktadır. Esas olarak yönetimin amaçları ve organizasyonu ana

¹ Kaçar, Y. 2013. "Çok Uluslu Şirketlerin Gelir Ve Kazançlarının Kavranmasında Uygulanan Düzenlemelere Toplu Bir Bakış", Tekirdağ SMMMO, **Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 2, Temmuz: s. 1-19.

² Bozdemir, E. 2014. "KOBİ'ler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standardının Uygulama Sürecine İlişkin Tespit ve Değerlendirmeler", **Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi**, Yıl:6, Sayı:12, S.86.

³ Aksoy, S. 2006. "**Küreselleşme ve Çok Uluslu İşletmeler Çerçevesinde Türkiye'de Özelleştirme**", Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ağustos, s.23.

⁴ Çürük T., Doğan, Z. ve Türk, Z. 2005. "Çok Uluslu İşletmelerin Faaliyet Gösterdikleri Ülkelerde Karşılaştıkları Muhasebe Sorunları", I.Ü. **Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, No:32, Mart, s. 55.

⁵ Yelkikalan, N ve Pazarcık, Y. 2005. "İşletme Eğitiminde Global Perspektif: ÇOMÜ Biga İ.İ.B.F. Örneği", Selçuk Üniversitesi, **Karaman İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Sayı:2, Cilt:5 / Aralık, s. 2.

işletmeden koordine edilmektedir. Ülke tercihi, üretim hedefleri, bağlı şirketlerin hangi ürünü üreteceği, bağlı şirketler arasındaki fiziki değişimler, bağlı şirketlerin hedef pazarları gibi önemli kararları ana işletme belirlemektedir⁶.

2.2.Dünya’da Tarihsel Gelişimi

Küreselleşme, ülkeler arasındaki gelişen bir ticari yapı ile sermaye yatırımlarından oluşan uluslararası ekonominin dünya ticaret sistemine etkisi, 19. yüzyılın ikinci yarısından itibaren görülmektedir. Ülkeler arası ekonomik gelişimin geçmişi, sanayi devrimine kadar uluslararası ticarete devletlerin belirleyici olduğu görülmektedir⁷. Teknolojik gelişmenin ve doğrudan yabancı sermayenin önündeki engellerin azalmasıyla; mal ve hizmetler, hisse senedi ve tahvil, döviz piyasalarında gerçekleştirilen uluslararası işlemlerde belirleyici ve yönlendirici etkiler oluşturmuştur. ÇÜİ’leri sınırlandıran bir toprak parçasının olmaması, kamuoyuna hesap vermek mecburiyeti ve ideoloji ya da rejimlere karşı önyargılı tutumlarının olmaması çok uluslu işletmeleri birçok noktada devletlerden daha avantajlı bir duruma getirmiştir⁸.

İletişim araçlarının kullanılmaya başlanması ve gelişen bilgi teknolojisi 1930 yılından sonra bilginin depolanması ve serbest dolaşımını sağlamıştır. E-ticaretin gelişimini hızlandıran olay ise Elektronik Veri Değişimi (EDI)’dir. İşletmelerin ticari bilgilerin değişimi amacıyla kullanılan sistem, Elektronik Fon Transferi (EFT) ilk defa

elektronik ticaret ve internet uygulamalarıyla başlamıştır. 21. Yüzyıl; ticari açılımın sadece üretim faktörleriyle izahının yapılamadığı, “bilginin” insanları ve işletmeleri yönlendirmesi olarak ortaya çıkmıştır⁹.

2.3.Küresel Ekonomiye Olan Katkıları

ÇÜİ’lerin öneminin artmasından dolayı, ekonomik duvarların etkisinin azalması sonucunda artan ticari etkileşim küresel pazarın bir parçası haline gelmektedir. İşletmelerin iç piyasada azalan ekonomik etkinliği küresel ticaretle; uluslararası iş alanlarına yönelik gerçekleşen başarılı katılımlar, yaşam kalitesini ve daha iyi bir toplum yaşamını düzenlemektedir¹⁰.

2.3.1.Dış Ticaretin Gelişmesine Olan Katkısı

Ödemeler dengesinde olumsuz dış ticaret açığı olan ekonomilerde, çok uluslu dış kaynak girişleri ödemeler dengesini rahatlatmıştır. Üretimdeki artış ile birlikte, önceden ithal edilen ürünleri yerel üretim unsurlarıyla birlikte kullanarak üretmesiyle, dışarıdan sağlanan ürünler yerine, üreten ve ihraç eden hale geldikleri görülmektedir¹¹. Ülke dışındaki maliyeti düşük işgücü ve zengin tabii kaynaklardan yararlanma isteği, firmaların üretim tesislerini bu kaynakların bulunduğu yerlerde kurmalarına sebep olmaktadır¹².

Küresel iş yapan şirketlerden birkaç örnek; Du Pont 1863’de, Çin’de iş yapmaya başlamıştı. J. Heinz Company 1905 de İngiltere de gıda ürünleri

⁶ Karaköy, Ç. 2006. “Orta Asya’da Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları: Politikaları, Stratejileri ve Teşvikler Üzerine Değerlendirme”, Kırgızistan-Türkiye Manas Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Bışkek, s. 50-51.

⁷ Temizel, H., Turan, E. ve Temizel, M. 2008. “Küresel İşletmecilikte Ülkelerin Sos yo-Kültürel Yapılarından Kaynaklanan Sorunlar”, Selçuk Üniversitesi, **Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, sayı.19, s. 463.

⁸ Aksoy, a.g.e.s.31-32.

⁹ Barışık, S. Yirmibeşçik, O. 2006. “Türkiye’de Yeni Ekonominin Oluşum Sürecini Hızlandırmaya Yönelik Uyum Çabaları” ZKÜ, **Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: 2, Sayı: 4: 42-43.

¹⁰ Czinkota, M. R.,Ronkainen, I. ve Moffet, M. H. 2002. **International Business**, John Wiley&Sons, 2011, s. 4.

¹¹ Balkanlı, A. Osman, “Küresel Ekonominin Belirleyici Faktörleri Üzerine”, Uludağ Üniversitesi, **İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt XXI, Sayı: 1, s. 15.

¹² Erkutlu, H. ve Eryiğit, S. 2001. “Uluslararasılaşma Süreci”, **G. Ü. İ. İ. B. F. Dergisi**, 3, s. 152

imalatı yapıyordu. Ford Motor Company, 1908 yılında Fransa’da ilk yurtdışı satış şubesini kurar. 1920’lerin ortalarına gelindiğinde, Fiat, Unilever ve Royal Dutch/Shell de dâhil olmak üzere diğer şirketler, uluslararası alana girdiği görülmektedir. Tarihsel gelişimine bakıldığında 1960’ların ortalarında uluslararası şirketler oldukça yaygın halde bulunmamaktaydı¹³.

2.3.2.Küresel Ekonomiye ve Bilimsel Gelişime Katkısı

Ülkeler arasında ticaretin artışı ile sermaye yatırımlarının gerçekleşmesi sonucunda uluslararası ticari faaliyetlerle küresel şirketlerin ortaya çıkması ticari faaliyetlerin hızla gelişmesini sağlamıştır. Bir ülkeden farklı ülkelere gerçekleşen yatırımların işletmelere sağlayacağı kazançlar ve getireceği risklerin analiz edilmesi gerekmektedir¹⁴.

Ticaretin gelişiminde ülkelerin mal ve hizmet değişimlerindeki sınırlamaların azaltılmasıyla 1947 kurulan Ticaret ve Gümrük Tarifeleri Genel Anlaşması’nın (General Agreement on Tariffs and Trade-GATT) hedefi özellikle sanayi ürünlerindeki ticaretin küresel ölçekte engelsiz yapılabilmesinin serbestleştirilmesiydi. Bu süreç 1994 yılında kurulan Dünya Ticaret Örgütü (WTO) ve sonrasında Avrupa Birliği’nin çalışmalarıyla hem sanayileşmiş hem de gelişmekte olan sanayileşmiş ekonomiler arasında çok sayıda bölgesel iktisadi oluşumlar meydana getirmiştir¹⁵.

Teknolojinin gelişmesiyle beraber birçok bilgiye hızlı ulaşım sağlanmasından sonra, ticari oluşumlar ekonomilere yön vermektedir¹⁶. ÇÜİ kanalıyla sağlanan Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları (DYSY) büyüme, verimlilik, tasarruf ve yatırım, istihdam, teknoloji ve yönetim bilgisi ile gittikleri ülkelerde etkiler oluşturmaktadır. Özellikle gelişmekte olan ülkeler aldıkları DYSY yatırımlarıyla sermaye birikimine ve üretim kapasitesine önemli katkı sağlamak ve kazanılan gelirin belli bir kısmı yeniden yatırımlara dönmesiyle de faaliyet gösterdikleri ülkenin üretimine katkı sağlamaktadır¹⁷.

2.4. Literatür Araştırması

Çankaya ve Dinç (2012) çalışmalarında, finansal rapor hazırlamada belli bir tekdüzeliğin sağlanması, raporların daha şeffaf ve karşılaştırılabilir özellikte olması ve ortak bir muhasebe dili oluşturulması amacıyla, finansal raporlama standartlarının uygulama başarısını etkileyen faktörler araştırılmıştır. Türkiye’deki bağımsız denetçiler üzerinde yapılan anket çalışması analiz edilmiş ve yapısal eşitlik modeli aracılığıyla değerlendirilmiştir. Çalışma sonucunda, sosyal ve kültürel faktörler ile uygulama başarısı arasında ters ilişkinin olduğu sonucuna varılmıştır. Bu durum, muhasebedeki alışkanlıkların standartlara uyumu zorlaştıracağı veya mevcut alışkanlıkların, standartların uygulanmasında sorunlara sebep olacağını tespit edilmiştir¹⁸.

¹³ Robbins, S. P. ve Coulter, M. 2010. **Management**, Prentice Hall, 11. Baskı, s. 78.

¹⁴ Temizel, vd. a.g.e. s.463-466.

¹⁵ Seydioğlu, H. 2003. “Uluslararası Mali Krizler, İmf Politikaları, Az Gelişmiş Ülkeler, Türkiye ve Dönüşüm Ekonomileri”, **Doğuş Üniversitesi Dergisi**, 4 (2) 2003:142.

¹⁶ Çalık, T. ve Sezgin, F. 2005. “Küreselleşme, Bilgi Toplumu ve Eğitim”, *Mart*, Cilt:13 No:1, **Kastamonu Eğitim Dergisi**, s. 57.

¹⁷ Şen, A. ve Karagöz, M. 2010. “Türkiye’deki Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımlarının Büyüme ve İhracata Etkisi”, **İ.U.Sosyal Siyaset Konferansları Dergisi**:1069–70.

¹⁸ Çankaya, F. Dinç, E. 2012. “Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Uygulama Başarısını Etkileyen Faktörler: Bağımsız Denetçiler Üzerine Bir Araştırma”, Süleyman Demirel Üniversitesi, **İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, C.17, S.1, s.81-102.

Zeghal ve Mhedhbi (2006) çalışmalarında, gelişmekte olan ülkelerin muhasebe standartlarının uluslararası ekonomilerde kabul görmesi için açıklayabilir faktörleri belirlemek amacıyla 32 ülke incelenmiştir. Çalışmada, gelişmekte olan ülkeler tarafından UMS/UFRS'lerin benimsenmesi veya benimsememesini etkileyen faktörler olarak; büyüme, eğitim düzeyi, ekonomik dışa açıklık derecesi, belirli bir ülke grubuna kültürel aitlik ve sermaye piyasalarının varlığını belirlemiştir. Elde edilen sonuçlar, bu çalışmanın sonucu destekleyen çalışmalarda; eğitim seviyesi, muhasebe geleneği açısından belirli bir ülke grubuna kültürel yakınlık ve ülkede sermaye piyasasının varlığı gibi faktörlerin UFRS uygulamalarını etkilediği tespit edilmiştir¹⁹.

Chand (2005) çalışmasında, Fiji de UMS/UFRS'nı kabul etme veya bunları uyum sürecinde etkili olan veya hızlandıran beş stratejik faktörü belirlemiş ve incelemiştir. Ulaşılan sonuçlar, Uluslararası Muhasebe Standardı (UMS) gelişmekte olan ülkeler muhasebe uygulamaları uyumlu hale getirmek için gerekli kaynak, beceri ve sermaye uygun referans noktaları ve diğer pazarlara etkisi değerlendirilir. Bu çalışmada farklı muhasebe uygulamalarını benimseme yerine UMS standartlarını uyum için gerekli olan beş stratejik faktörün kullanılması (profesyonel uzmanlık, eğitim ve öğretim, hukuki destek, çok uluslu şirketler ve yerli firmaların pay oranı ve IAS'lerin belirli değişikliklerle kabul görmesi) durumunda uyum sürecinde başarı sağlanacağı tespit edilmiştir²⁰.

Kargı ve Karayılmazlar (2009) çalışmalarında, küreselleşmeyle birlikte sermayenin mobilitesinin artması özellikle gelişmekte olan ülkeler arasında bu sermayeyi çekme yönünde hızla artan bu rekabet, vergi oranlarının düşürülmesi sonucunda, ulus devletleri vergi gelirlerinin azalması sorunuyla karşı karşıya bırakması teorik olarak araştırılmıştır. Çalışma sonucunda yapılan çıkarımlar ise; bilgi ve iletişim teknolojilerinde yaşanan gelişmeler de ticaretin sanal alana kaymasına sebep olarak vergi gelirleri açısından önemli belirsizliklerin olacağı, küresel ekonomiye dâhil olan devletlerin hareket alanı giderek daraldığı, devletin sermayeyi vergilendirme yeteneği azalmakta ve finansal piyasaların para ve maliye politikaları üzerindeki denetimi ise giderek arttığını tespit etmişlerdir²¹.

Kaçar (2013) çalışmasında, gelişmekte olan ekonomiler ÇUI'leri bir taraftan teşvik ederken öbür taraftan ülkelerinden elde ettikleri gelirlerini vergilendirmek istemeleri teorik olarak araştırılmıştır. Çalışmada çıkarımda bulunan sonuçlar ise; ÇUI'lerin yatırımlarının teşvik edilmesini savunan ve karşı çıkan görüşler bulunmaktadır. Teşvik edilmesini savunun görüşlere göre, yatırımlarının verimlilik ve hizmetlerin kapsamı artırdığı ve taşma etkisi yaptığı, karşı olan görüşlere göre ise; rekabeti önleyici girişimlerde bulunmaları, vergiden kaçınma ve suistimal nitelikli transfer fiyatlandırması yönündeki davranışları olduğunu tespit etmiştir²².

Kaaya (2015) çalışmasında, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS), kaliteli ve ilke

¹⁹ Zeghal, D. ve Mhedhbi, K. (2006); "An Analysis of the Factor Affecting the Adoption of International Accounting Standards by Developing Countries" by K. Mhedhbi and D. Zeghal, The International Journal of Accounting , 41, 373-386.

²⁰ Chand, P. (2005). "Impetus to the Success of Harmonization: The Case of South Pacific Island Nations", **Critical Perspectives on Accounting**, Vol: 16, No: 3, 209-226. <http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1045235403001291>, (Erişim Tarihi, 20.04.2016).

²¹ Kargı, N. ve Karayılmazlar, E. 2009. "Küreselleşmenin Vergi Politikaları Üzerindeki Etkinsizlik Etkisi", Süleyman Demirel Üniversitesi, **İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, C.14, S.3, s.21-37.

²² Kaçar, Y. 2013. "Çok Uluslu Şirketlerin Gelir ve Kazançlarının Kavranmasında Uygulanan Düzenlemelere Toplu Bir Bakış", Tekirdağ SMMMO, Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı: 2, Temmuz, 1-19.

tabanlı raporlama standartlarını kullanarak bu konuda muhasebe alternatiflerini azaltarak yönetimin takdir yetkisini sınırlamak ve kazanç yönetimi üzerine uygulamalarını azaltarak raporlamaların sunulması araştırılmıştır. Ulaşılan bulgulara göre ampirik çalışmaları Crams ve çıkan sonuçların genelleştirilmesinin, tutarsız ve zor olduğunu ve ülkeye özgü ampirik test çalışmaları yapılması gerekmektedir. Araştırma ayrıca, uygun ve etkili uygulama ortamlarında UFRS standartları gelişmiş ve gelişmekte olan pazarların yararlanacağı aynı zamanda UFRS kritik bir kalite raporlama için belirleyici değil kalite raporlama için bir 'ilk bakışta' güvencesi olduğunu tespit etmiştir²³.

Bekçioğlu ve Köroğlu (2008) çalışmalarında, Uluslararası Muhasebe Standardı (UMS-21) ve Türkiye Muhasebe Standardı (TMS-21) ile ilgili genel bilgiler verilip, yabancı paralı finansal tabloların çevrimi ve kur farklarının muhasebeleştirilmesi konuları teorik olarak incelenmiştir. Ulaşılan sonuçlar kur değişim etkileri standardı, yabancı paraya dayalı finansal tabloların çevrimi ve kur farklarının muhasebeleştirilmesi konuları üzerinde yoğunlaşmıştır. Standartta finansal tabloların çevrilmesinde kapanış kuru yöntemi benimsenmiş olup, yabancı paraya dayalı işlemlerin muhasebeleştirilmesinde işlemin gerçekleştiği tarihteki geçerli kur esas alındığı tespit edilmiştir²⁴.

Çankaya (2007) çalışmasında, uluslararası muhasebe uyumlaştırması ve uyumlaştırma süreci

ile ilgili ülkelerin ulusal muhasebe standartlarının uluslararası muhasebe standartlarına uyum derecelerinin ölçülmesine yönelik bir uygulama yapılmıştır. Çalışmada Gray tarafından geliştirilen muhafazakârlık indeksi kullanılarak Türkiye, Rusya ve Çin'de faaliyette bulunan ve NYSE'e kote edilmiş 3 büyük şirket verileri analiz edilerek bu ülkelerde yapılan IFRS'ye uyumlaştırma çalışmalarında geline nokta hakkında genel bir bakış açısı oluşturulmaya çalışılmıştır. Ulaşılan sonuçlara göre Türkiye ve Çin'de uygulanan ulusal muhasebe standartları ile IFRS arasında genel bir benzerlik olduğu aynı zamanda Türk ve Çin muhasebe standartlarının IFRS'ye göre daha koruyucu bir yapıya sahip olduğu tespit edilmiştir²⁵.

Aksoy (2005) çalışmasında, finansal muhasebe ve raporlama standartlarında uyumlaştırma ve küresel muhasebe standartlarına yönelik eğilimi bağlamında bu doğrultuda gelişmeler teorik olarak araştırılmıştır. Ulaşılan sonuçlar UFRS, bu standartları kullanacak ülkelerde, muhasebeci ve denetçi niteliklerinin de profesyonel olarak AB müktesebatına tüm boyutlarıyla uyum gösterebilecek şekilde yükseltilmesini gerekli kılmaktadır. Kural esaslı muhasebeden ilke esaslı muhasebeye geçiş zorlukları, vergi mevzuatında net ayırım gereği, vergi odaklılıktan kurtulma, müktesebata ilişkin çeviri güçlükleri, eğitim ihtiyacı, UFRS'nin karmaşıklığı vb gibi hususları tespit etmiştir²⁶.

²³ Kaaya, Daniel, I. (2015). "The Impact of International Financial Reporting Standards (IFRS) on Earnings Management: A Review of Empirical Evidence", **Journal of Finance and Accounting**, Vol. 3, No.3, pp 57-65

²⁴ Bekçioğlu S. ve Köroğlu Ç. 2008. "UMS-21, TMS-21 Kur Değişim Etkileri Standardına Göre Finansal Tabloların Çevrimi Finansal Tabloların Çevrimi ve Kur Farklarının ve Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi" İSMMM Yayınları, **Mali Çözüm Dergisi**, Mart - Nisan Yılı: 2008 Sayı: 86, 29-40.

²⁵ Çankaya, F. 2007. "Uluslararası Muhasebe Uyumunun Ölçülmesine Yönelik Bir Uygulama: Rusya, Çin Ve Türkiye Karşılaştırması", **ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt 3, Sayı 6, 2007, ss.127-148.

²⁶ Aksoy, Tamer (2005), "Finansal Muhasebe ve Raporlama Standartlarında Uyumlaştırma ve UMS/UFRS Bazında Küresel Muhasebe Standartları Setine Yöneliş Eğilimi", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 71, Nisan – Haziran, 2005, ss.182-199

3. ÇOK ULUSLU İŞLETMELERİN ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ GELİŞİMİNE ETKİSİ

ÇÜİ'lerin önemli bir kısmının anavatanı olan ABD'nin, Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) gelişimine olan katkısına bakıldığında; bu konuda en etkin kuruluşun Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Birliği (The American Institute of Certified Public Accountants AICPA) olduğu görülmektedir. ABD'de muhasebe standartları oluşturulmasına ilişkin gelişmelerde etkili olan öncü kuruluşlar yönünden üç döneme ayrılmaktadır. Bunlar; AICPA'nın (American Institute of Certified Public Accountants) etkin olduğu '1939-1959 AICPA Muhasebe Prosedürler Komitesi (The AICPA's Committee on Accounting Procedure CAP), 1959-1973 Muhasebe Prensipleri Kurulu (Accounting Principles Board APB) dönemleri, 1973 yılında kurulan ve halen ABD'de muhasebe standartları oluşturulması görevini yürüten Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board- FASB) dönemleridir²⁷.

Uluslararası düzeyde muhasebe standartlarına olan ihtiyacın karşılanması 1966'da Uluslararası Muhasebeciler Çalışma Grubu'nun (Accountants' International Study Group) Amerika, Kanada ve İngiltere arasındaki muhasebe farklılıklarını analiz etmek ve gidermek amacıyla kurulmasıdır. Bu çalışma grubu 1972 yılında, muhasebe standartları oluşturmak amacıyla uluslararası bir örgütün ku-

rulmasını önermiştir. Bunun neticesinde International Accounting Standards Comitee (IASC) 1973 yılında ABD, İngiltere, Hollanda, Almanya, Japonya, Meksika, İrlanda, Kanada, Avustralya'nın katılımıyla kurulmuştur. IASC'nin tüm dünyada kabul görece ve uygulanabilecek temel standartlar oluşturacağı kabul edilmiştir²⁸.

Ekonomik, sosyal ve politik gelişmelerde meydana gelen eğilimlerin iyi anlaşılması Mart 2001'de IASC Delaware-ABD'de kamu yararına çalışan bir vakıf olarak kurulmuştur. IASC'in standart oluşturma sorumluluğunu yerine getirmek amacıyla Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu oluşturulmuştur. Dünya kongrelerinde alınan kararlarla, 1973 yılında IASC'in kurulmasıyla birlikte muhasebe mesleği küresel muhasebe standartlarını uygulamaya başlamıştır. IASC'nin amacı bütün dünyada uygulanacak muhasebe standartları oluşturmak ve uygulama alanını geliştirmektir²⁹.

ÇÜİ'ler birden fazla ülkede faaliyet gösterdiğinden dolayı ülkeden ülkeye değişen muhasebe standartlarına göre hazırlanmış olan finansal raporlar karar vericiler için yatırımların ve kazançların değerlendirilmesinde ve yeni yatırım kararlarının alınmasında sorunlar ortaya çıkmasına neden olabilmektedir. Ortaya çıkan bu sorunları azaltmak için ÇÜİ'ler iş yaptıkları ülkelerde ki muhasebe standartlarının benzer olmasını istemektedir. Bu bağlamda uluslararası alanda kabul görmüş finansal raporlamalarda uyum sağlamayı amaç-

²⁷ Elitaş, C. Karakoç, M. Özdemir S. 2011. "Muhasebe Meslek Mensupları Perspektifinden Türkiye Muhasebe Standartları", Ekim, <http://acikerisim.pau.edu.tr/xmlui/bitstream/handle/11499/129/Meslek%20Men%20Muh%20Stand.pdf>, ss.1-14. (Erişim Tarihi, 20.04.2016).

²⁸ Çankaya, F. 2007. "Uluslararası Muhasebe Uyumunun Ölçülmesine Yönelik Bir Uygulama: Rusya, Çin Ve Türkiye Karşılaştırması" **ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt 3, Sayı 6, 2007, s.131

²⁹ Aysan A.M. 2008. "Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Ulusal Uyum: Türkiye Örneği", 20-24 Temmuz 2008 Tarihleri Arasında İstanbul'da Yapılan 12. Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongresinde Sunulan Bildiri, ss.44-53. <http://journal.mufad.org.tr/attachments/article/272/4.pdf>. (Erişim Tarihi, 20.04.2016).

edinen standartlar setinin oluşturulması için Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) gibi kurullar muhasebe meslek örgütlerince meydana getirilmiş ve hükümetlerce desteklenmiştir³⁰.

ÇUI yatırımları; gereksiz bürokrasi, mülkiyet edinmedeki zorluklar, kârın transferinin zor olması, uluslararası muhasebe standartlarının uygulamasının az olması gibi etkenlerin varlığı durumunda yabancı sermayeyi olumsuz yönde etkilemektedir³¹.

Az gelişmiş ekonomiler dış sermaye yatırımlarını çekmek için kurumlar ve gelir vergisini uygun oranlara düşürmektedir. ÇUI'ler yatırımlarını vergi oranlarının düşük olduğu avantaj sağlayacak ülkelerde yapması, sanayi yatırımlarını rahat yapılabilmesi, ekonomik ve siyasi istikrarın olması ve yatırım yapılan ülkede vergi oranlarında değişiklik olmayacağına dair güvence verilmesi gibi etkenlere bakarak yatırım kararı almaktadır³².

Muhasebenin ölçme ve değerlendirme ve açıklama (disclosure) gereklerinin ülkeler arası farklılık göstermesi küresel ekonomilerde sermaye sağlamak için rekabet eden işletmelerin maliyetlerini arttırdığı görülmektedir. Ayrıca yatırımlarda küresel fırsatlar neticesinde mali piyasalarının etkileşimi tüm dünya için ortak muhasebe ilkelerine olan talebi daha da belirgin hale getirmiştir. Diğer taraftan ekonomilerdeki farklı muhasebe standartları yatırımcıların küresel fırsatları değerlendirmelerini ve finansal kararlar alabilmelerini zorlaştırarak maliyetleri yükseltmektedir³³.

4. ÇOK ULUSLU İŞLETMELERİN FAALİYETLERİNDE ORTAYA ÇIKAN FİNANSAL RAPORLAMA SORUNLARI

Uluslararası ticarete ortaya çıkan finansal raporlama verilerinin doğru yorumlanması ve anlaşılması amacıyla Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nce (IFAC) "Uluslararası Muhasebe Standartları" hazırlanarak ve uluslararası ticaret yapan şirketlerin uygulamada ortaya çıkan finansal raporlama sorunlarını gidermek için ilgili olan ülkelere taslaklar sunulmuştur. Ekonominin küreselleşmesiyle özellikle ÇUI'lerin muhasebe bilgisini kullanan taraflar, çok uluslu muhasebe ve denetim işletmeleri, yatırımcılar ve yatırım uzmanları birtakım problemlerle karşılaşmışlardır. Uluslararası muhasebe alanında araştırmacıların pek çoğu meydana gelen sorunların arkasında ülkelerin muhasebe uygulamalarındaki farklılıkların olduğu konusunda hemfikir olmuşlardır. ÇUI'lerin faaliyet gösterdiği ülkelerin muhasebe yapıları, ölçme teknikleri, bilgi açıklama usulleri ve denetim yöntem ve uygulamaları hususunda değişik uygulamalar bulunmaktadır³⁴.

ÇUI'lerin faaliyet gösterdikleri ülkelerde finansal raporlamanın oluşumunu etkileyen sosyal, siyasal ve ticari gerçekler muhasebe bilimi araştırıldığında muhasebeyi etkilemiş olan çok sayıda unsur görülmektedir. Muhasebe uygulamalarının değişkenlik arz etmesi her ülkenin kendisine özel şartlarına göre farklılaşmayı oluşturan bu faktörlerin sıralanmasında belirlenmiş olan herhangi bir önem sırasının olduğu hususunda görüş birliği

³⁰ Elitaş, C., Yıldız, F. ve Üç, M. 2011. "Muhasebe Biliminin Çevresi: Anglo-Sakson ve Kıta Avrupa Karşılaştırması", **Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: 11 - Sayı/No: 2 : 12.

³¹ Karaköy, a.g.e. 93.

³² Murtezaoğlu, D. M. 2008. "Çok Uluslu Şirketler ve Finansal Raporlama Sorunları-Bir Uygulama", İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul:15.

³³ Kaya, İ. "FASB-IASB Anlaşması ve Global Finansal Muhasebe Standartlarına Doğru" İSMMMO Sempozyumu. <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/06Sempozyum/4Oturum/IdilKaya.pdf>. (Erişim Tarihi, 27.11.2015).

³⁴ Güneş, R.D.,Fethi,A.ve Solak,B. 2012. "Küreselleşmenin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi" **Akademik Yaklaşımlar Dergisi**, Cilt:3, Sayı:2, s. 62.

bulunmamaktadır. Aşağıdaki tablo 1’de literatürde yer almış olan muhasebe ile ilgili olan faktörlerin hepsi gösterilmiştir.

Tablo 1. Muhasebe’de Uluslararası Farklılaşmaya Neden Olan Faktörler

1	Finansman Sistemi (Yapısı) ve İşletmelerin Mülkiyet Durumu
2	Kolonisel Miras ve İşgaller
3	Vergileme ve Enflasyon
4	Eğitim Seviyesi ve Hukuk Sistemi
5	Kültür ve Tarih
6	Kazalar (Tesadüfî Sebepler)
7	Muhasebe Mesleğinin Büyüklüğü ve Geçmişi
8	Ekonomik Gelişmişlik Seviyesi
9	Coğrafya-Dil ve din
10	Politik Sistem Ve Sosyal İklim
11	Teorinin Etkisi

Kaynak: Nobes, C. (1998). Towards a General Model of the Reasons for the International Differences in Financial Reporting, *Abacus*, 34 (2):162-187’den, Elitaş, vd. a.g.e. 2011, s.4.

ÇUI’lerin finansal raporlamalarını etkileyen önemli sorunlardan bir kısmı ise; transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç ve örtülü sermaye, finansal raporların başka bir para birimi üzerinden düzenlenmesi, finansal raporların enflasyona göre yeniden düzenlenmesi, farklı vergi politikaları, elektronik ticaret kaynaklı etkenlerin finansal raporlama sonuçlarını değiştirebilmektedir. ÇUI’ler finansal raporlamalardan herhangi bir nedenle yönetsel kararlarda kullanılması gerektiği durumunda yukarıda işaret edilen sorunların da hesaba katılıp, finansal raporlamaların tekrar hazırlanması gerekmektedir. Bu nedenle, ÇUI’ler sadece mali tabloların yeniden düzenlenmesi du-

rumunda karşılaşmış olduğu sorunlardan önemli olarak kabul edilenlerini aşağıda sırayla incelemesi yapılmıştır.

4.1. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye Sorunu

Şirketlerin finansman ihtiyaçlarının sermaye yerine ortaklardan temin edilen borçlarla giderilmesi literatürde örtülü sermaye olarak ifade edilmektedir. Şirketlerin hissedarlarından temin edeceği finansal kaynaklar; hissedarların işletmeye verdikleri sermaye veya hissedarların işletmeye verdikleri borçlar şeklinde iki durumda olmaktadır.

Şirkete sermaye olarak konulabilecek bir kaynağın borç olarak verilmesi sayesinde sermayenin kesintisiz bir kar oluşturma garantisi bulunmazken, sunulan borç vesilesiyle kesintisiz olarak faiz geliri oluşturularak bu riskten hissedarlar kaçınmış olmaktadır. Vergi matrahının oluşturulmasında, kar payının aksine faizlerin indirilebilir gider olması, hissedarların işletmeye sunacakları finansın transferi borç ilişkisine dayandırarak karı, faiz olarak işletmeden transfer edilmesini sağlamaktadırlar. Örtülü sermaye mevzusunda ÇUI'ler yerel işletmelere göre daha kolayca ülke dışındaki ana merkezinden farklı ülkelerdeki bağlı işletme ve şubelerine kullandıkları sermayeleri borç gibi muhasebeleştirmeleri mümkün olmaktadır³⁵.

Transfer fiyatlaması kavramı; fiyatlama yoluyla ÇUI'lerin merkezi ile bağlı kuruluşlarına vergisiz kar aktarılması, değişik ülkelerde bulunan bağlı işletmeler arasındaki işlemlerin yerine getirildiği değeri ifade etmek için kullanılan bir kavramdır. Bir işletmenin fiziki ve gayri maddi ürünlerini bağlı işletmelere aktarırken transfer veya hizmet sunarken yansıttığı fiyat olarak tanımlanmaktadır. Örneğin merkezi Japonya da olan ÇUI'nin Çin deki bağlı işletmesinde imal ettiği TV parçalarını, ABD de bağlı işletmesinde montajını yaparak satması durumunda mamullerin Çin den ABD ye transferinde uygulanan fiyatlar transfer fiyatları olacaktır. Fakat aynı işletmenin ABD deki vergilerin daha yüksek olması neticesinde transfer fiyatlarını göstermelik olarak yüksek gösterip Çin de daha çok ABD de ise daha az gelir beyan etmesiyle toplam vergi yükünü düşürmesi ise transfer fiyatlarını olumsuz olarak değerlendirmiş olduğunu ortaya koyacaktır³⁶. ÇUI'lerin

OECD Model Vergi Anlaşmasının 9. Maddesinin 1. bendinde bulunan hükme göre transfer fiyatlaması: “İki ilişkili kuruluş arasındaki ticari ve finansal ilişkilerde belirlenen ya da kabul ettirilen koşulların, birbirinden bağımsız kuruluşlar arasında uygulanan koşullardan farklı olması durumunda, bu koşulların bulunmadığı durumda tahakkuk etmesi gereken, ancak bu koşullar nedeniyle kuruluşlardan biri lehine tahakkuk etmeyen kârlar; o kuruluşun kârlarına dâhil edilir ve vergiye tabi kâr olarak vergilendirilir” şeklinde ifade edilmektedir³⁷.

ÇUI'ler vergilerini düşük göstermek için karlarını yüksek vergi uygulamaları olan ülkelere düşük oranlı vergi uygulayan ülkelere transfer ederek fiyatları manipüle etmeleri, bu gaye ile şirket içi ticareti ve transfer fiyatlarını kullanmaları sıkça uygulanan bir yöntemdir. Gelişmekte olan ekonomilere için mevzunun ayrıca önemli bir yönü ise; ÇUI'lerin transfer fiyatlamasını döviz kontrollerini atlatmak ve vergisiz bir biçimde kârlarını ana ülkeye aktarmak için kullanmasıdır. ÇUI'lerin transfer fiyatlamasıyla imkânlarını ülkeler arasında ve bazı ülkeler aleyhine olacak şekilde tekrar dağıtması, öncelikle vergi kayıpları olmak üzere ilgili ülkelerde milli gelir azalması, işsizliğin artması, tüketici fiyatlarına olumsuz yansımaları, üretim girdi fiyatlarının artması ve ödemeler dengesinin bozulması gibi ekonomik parametreler üzerinde olumsuz etkilere sebep olmaktadır³⁸.

Transfer fiyatlandırması; 5520 sayılı KVK'nın 13. Maddesi göre, Türkiye'nin de üyesi olduğu OECD'nin ÇUI'ler ve vergi idareleri için 1995 yılında bir rehber şeklinde yayımladığı ilkeleriyle

³⁵ Işık, H. 2005. **Çok Uluslu Şirketlerde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye**, T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No: 2005/370, Ankara, s.39.

³⁶ Kaçar, a.g.e. s. 5-6.

³⁷ İstanbul YMM Odası, 2007. **Çok uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlaması Rehberi II**, Rapor, 6-15 Şubat, s.22. <http://istanbulymmoo.org.tr/resimler/dosyalar/989.pdf>, (Erişim Tarihi, 10.01.2016).

³⁸ Kargı, N. ve Karayılmazlar, E. 2009. “Küreselleşmenin Vergi Politikaları Üzerindeki Etkinsizlik Etkisi”, Süleyman Demirel Üniversitesi, **İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, C.14, S.3, s.21-37.

uyumludur. Transfer fiyatlandırmasıyla örtülü kazanç dağıtımı düzenlemesinin esasları şu şekilde özetlenebilir³⁹:

- ✓ İşletmelerin ilişkili kişilerle emsaline uygun olmayan fiyat/bedel/ücret üzerinden ürün veya hizmet alım ya da satımda bulunmaları veya benzeri yollarla örtülü olarak kazanç dağıtmaları önlenmek istenmiştir. Kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hâl ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.
- ✓ Örtülü kazancın yapıldığı ülke vergi sisteminin Türk vergi sisteminin oluşturduğu vergilendirme kapasitesiyle aynı seviyede bir vergilendirme imkânı oluşturup oluşturmadığı ve bilgi değişimi mevzuu dikkate alınarak Bakanlar Kurulu tarafından duyurulan ülkeler veya bölgelerde olan kişilerle yapılmış tüm işlemler de ilişkili kişilerle yapılmış kabul edilir.
- ✓ Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç aktarımı yapıldığında, öncesinde gerçekleşmiş olan vergilendirme çalışmalar taraf olan mükellefler nezdinde düzeltilir. Örtülü kazanç dağıtılan işletmede düzeltme olması için dağıtımda bulunan işletme adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması gerekir.

4.2. Finansal Raporların Başka Bir Para Birimi Üzerinden Düzenlenmesi Sorunu

ÇUİ'ler işlem yaptıkları ülkelerde döviz kurlarının devamlı değişmesi, finansal tabloların bulunulan

ülke para birimi türünden ifade edilmesi gereği ve ticari faaliyetler neticesinde meydana gelen kur farklarının nasıl muhasebeleştirileceği konuları önemli sorunlar oluşturmaktadır. Bu sorunları önlemek için uluslararası ve ulusal boyutlarda çeşitli muhasebe düzenlemelerine ihtiyaç duyulmaktadır. UMSK, "Kur Değişim Etkileri" standardını yayınlamak, yabancı paraya dayalı işlemlerde ortaya çıkan sorunlara çözümler üretmiştir. Ülkemizde de bu konuyla ilgili en kapsamlı çalışma TMSK tarafından yapılmış olup, UMS-21 standardının aynısı Türkçeye çevrilerek yayınlanmıştır. Standartta finansal tabloların çevrilmesinde kapanış kuru yöntemi kabul edilmiş olup, yabancı paraya dayalı işlemlerin muhasebeleştirilmesinde işlemin gerçekleştiği tarihteki geçerli kur esas alınmaktadır⁴⁰.

Finansal piyasalar serbestleşirken, bununla birlikte sağlam mali çalışmalar ve kontrollerin yapılması önem kazanmaktadır. Gelişmekte olan ekonomilerde finansal uyumu artırmak için en doğru yöntem, değişik yatırım alternatiflerini geliştirmede, yerel borç piyasalarının gelişmesini sağlamaktır. Gelişmekte olan ekonomilerdeki yatırımcılar, yenilenemeyen finansal raporlama bilgi kaynaklarıyla yerel finansal sistemi takip etmekte dirler. Finansal bilgi eksikliği ise firmaların yatırım süreçlerini yavaşlattığı görülmektedir⁴¹.

4.3. Finansal Raporların Enflasyona Göre Yeniden Düzenlenmesinden Kaynaklı Sorunlar

Para biriminin istikrarlı olduğunu varsayımına dayanan birçok ülkede muhasebe "Tarihi Maliyet İlkesi"ne göre raporlandığı görülmektedir. Uzun bir dönem yüksek enflasyonun olduğu Güney Amerika ülkeleri ise bu ilkeyi uygulayamamış-

³⁹ Açar, S.2011. "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında "İlişkili Kişi" TBB Dergisi, (94):194.

⁴⁰ Bekçioğlu S. ve Köroğlu Ç. 2008. "UMS-21, TMS-21 Kur Değişim Etkileri Standardına Göre Finansal Tabloların Çevrimi Finansal Tabloların Çevrimi ve Kur Farklarının Ve Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi" İSMMM Yayınları, **Mali Çözüm Dergisi**, Mart - Nisan Yıl: 2008 Sayı: 86, s. 38.

⁴¹ Miynat, M., Kömürcüler, E. Ve Uğur, A. 2010. "Bir Küresel Dışsal Maliyet Örneği Olarak Finansal İstikrarsızlıklarla Mücadele Yöntemleri", **Maliye Dergisi**, Sayı:159 Temmuz-Aralık, S.131-132.

lardır. Bu ülkelerde yüksek enflasyon dönemlerinde finansal raporlamaların genel fiyat düzeylerindeki artışa göre düzeltilmesini kanunlarla düzenlemiştir⁴².

Enflasyon, finansal tablolarda gösterilen rakamsal değerleri, işletmenin varlık ve kaynaklarını faaliyetlerinin neticelerini tam ve düzgün olarak ortaya koymasına engellemektedir. Enflasyon varken para, değer ölçüsü vasfını yitirirken, finansal raporların bilhassa parayla ölçülme ve maliyet esaslı kavramları esas alınarak hazırlanmasıdır. Fiyatların yükseldiği zamanlarda finansal raporların farklı tarihlerde gerçekleşmiş işlemler neticesinde gerçekleşen bilgiler, farklı satın alma gücündeki para birimleri ile ifade edilmiş olacağından bu tablolardaki bilgileri manasız bir duruma getirmektedir. Fiyat oynamaları finansal raporlamalara aktarılmazsa, şirketin değişik zamanlardaki faaliyet neticeleri doğru değerlendirilmemekte ve çeşitli hesap veya hesap grupları arasında yapılan kıyaslamalar yanlış sonuçlar vermektedir⁴³.

4.4. Farklı Vergi Politikalarından Kaynaklanan Sorunlar

ÇUI'ler ile ulus devlet kavramı zayıflaması neticesinde ülkelerin vergi politikalarındaki değişimle kendini göstermektedir. Küreselleşmeyle beraber ekonomiler, rakipleri veya ticari faaliyet yapmış oldukları diğer ülkelerin vergi uygulamalarındaki farklılıkları iyi takip etmeleri gerekmektedir. Küreselleşmenin etkisi vergilemede ulusal politikaların gücünü azaltmaktadır. Dünya ekonomisinde ÇUI'lerin etkisinin artmasıyla, ti-

carette serbestleşme ve sermaye üzerindeki denetimin kalkmasıyla, iletişim ve ulaşımdaki hızlı gelişmeler, sadece ülke sınırları içerisinde mal, hizmet, sermaye ve iş hareketliliğini kolaylaştırmamakta, bu faktörlerin ulusal vergilemeye tabi tutulmasını da zorlaştırmaktadır⁴⁴.

Ülkelerin kanuni mevzuatlarının farklı olmasından dolayı muhasebe uygulamalarında farklılık ÇUI'lerde muhasebe sorunları olarak ortaya çıkmaktadır. Finansal tabloların doğrudan değişimini gerektiren muhasebe işlem ve uygulamalarının dayanağı olan vergi yasalarıdır. Vergi hukukundaki değişiklikler muhasebe sistemleri yasalara sıkı bağlı ülkelerde finansal tabloların sonuçlarını etkileyecektir. Neticede küresel muhasebe sorunları öncelikle finansal muhasebe alanında meydana gelecektir. Bununla birlikte şirket karlarının vergilendirilmesi ve tekrar vergiyi önleyici kuralları barındırması yönünden vergi kanunları ÇUI'ler için önemli kabul edilen bir konu olmaktadır⁴⁵.

ÇUI'lerin yoğun bulunduğu ABD'de yaşanan şirket skandallarının ekonomi üzerindeki olumsuz etkilerini gidermek için 2002'de Sarbenas-Oxley Kanunu uygulamaya sokularak Menkul Kıymet ve Döviz Komisyonu (Securities and Exchange Commission-SEC)'nda tüm firmalarda uygulanmasına başlanmıştır. Bu kanuna göre doğru ve güvenilir finansal veri sağlamak için; bilanço dışı işlemler, genel kabul görmüş muhasebe standartlarıyla uyumlu olmayan mali bilgi sunumu, iç kontrol ve etik kuralları kapsamı dışı uygulamaları ise⁴⁶;

⁴² Kaya, İ. "FASB-IASB Anlaşması ve Global Finansal Muhasebe Standartlarına Doğru" İSMMMO Sempozyumu. <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/06Sempozyum/40turum/IdilKaya.pdf>. (Erişim Tarihi, 27.11.2015).

⁴³ Açık, S. 2006. "Enflasyonun Finansal Tablolar Üzerindeki Etkilerini Giderici Bir Tedbir Olarak Enflasyon Muhasebesi Ve Türkiye'deki Yasal Düzenlemeler", Atatürk Üniversitesi, *Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, s.348.

⁴⁴ Giray, F. 2005. "Küreselleşme Sürecinde Vergi Rekabeti ve Boyutları", *Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi*, (9), s.102-104.

⁴⁵ Sağlar, J. ve Tuan, K. A. 1998. "Çok Uluslu Şirketlerin Muhasebe Yapıları ve Muhasebe Uygulamalarını Etkileyen Yapısal Faktörler", Çukurova Üniversitesi, *Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt: 5 Sayı: 5

⁴⁶ Erdönmez, A. P. 2003. "Kurumsal Yeniden Yapılandırma", *Bankacılık Dergisi*, Sayı:44. s. 25-26.

- ✓ Şirketin finansal raporlamalarında denetçilerin tespit ettiği bütün maddi düzeltmeler ifade edilmeli ve denetçi komisyonunun dış denetçileri belirlemesi ve denetimi yapması aşamasında özel denetim yetkisini kullanması mecburi kılınmıştır.
- ✓ Şirketin hesaplarını kontrol eden muhasebe şirketi Amerikan patentli olmasa bile, yeni oluşan kamu kurumu niteliğinde muhasebe gözetim kuruluna kayıt yaptırmak ve onun denetimine tabi olmak zorundadır.

4.5. Elektronik Ticaret Kaynaklanan Sorunlar

İnternet kullanımının yaygınlaşması ve güvenlik teknolojilerinin gelişmesi elektronik ticaretin hızla gelişmesiyle; fiziki ürünlerin imalatı ve satışından, otomasyon üretimine doğru geçiş olmaktadır. Bunun sonucunda vergi yönetimi mükellefin kimliğinin ve vergilemeyi yapacak idarenin belirlenmesi, vergi konusu ve mükellefle alakalı kayıtların takibi ve verginin toplanması gibi konularda önemli problemler meydana gelmektedir.

Ülkelerde, meydana gelen gelir ve karların meri vergi yasaları doğrultusunda ne şekilde sistemle bütünleşeceği ve meydana gelecek gelir kayıplarının etkisinin nasıl giderileceği konuları önem kazanmaktadır⁴⁷.

ÇÜİ'lerin elektronik ticaret vasıtasıyla oluşan gelirlerin vergilendirilmesi önemli bir sorun olarak ortaya çıkmaktadır. Özellikle bilişim teknolojilerinde hızlı gelişmelerin sonucunda elektronik ödeme sisteminin ilerlemesi elektronik ticaretin vergilendirilmesi konusunu daha da zorlaştırmaktadır. Bilişim teknolojilerindeki önemli

ilerlemelerin sonucunda mevcut vergi yasaları yetersiz kalmaktadır. Bunun en önemli sebepleri arasında elektronik ticaretin ülkelerin sınırlarını ortadan kaldırmasından dolayı, ülkelerin resmi düzenlemelerinin yeni ekonominin etkisiyle ivme kazanan küresel ticaretin ihtiyaçlarını gidermede yetersiz kalmalarıdır. Elektronik ticaret ile biçim değiştiren ürün teslimi ve ödeme biçimleri vergi idaresi tarafından vergiyi doğuran olayın tespit edilmesini güçleştirmiş, yükümlülerin vergiden kaçınma ve vergi kaçırma imkânları artmıştır⁴⁸.

5. SONUÇ

ÇÜİ'ler faaliyetlerini yürüttükleri ülkelerdeki muhasebe yapısını etkileyen unsurlar; ekonomik, sosyal, politik, yasal ve kültürel ve ülkeler arası yapısal farklılıklar muhasebe uygulamalarını etkilemektedir. Muhasebe sistemleri ülkelerin ticari anlayışlarına göre uyguladıkları yasalara dayanmaktadır. Bu gelişme öncelikle çifte vergilendirme ve varlıkların değerlendirme yöntemlerine kadar birçok muhasebe sistemini etkilemektedir. ÇÜİ'lerin finansal raporlamalarını etkileyen önemli sorunlara bakıldığında; “*transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç ve örtülü sermaye, finansal raporların başka bir para birimi üzerinden düzenlenmesi, finansal raporların enflasyona göre yeniden düzenlenmesinden, farklı vergi politikaları ve elektronik ticaret*” gibi sorunlar finansal raporlama sonuçlarını değiştirmektedir.

Bu çalışma çerçevesinde ortaya konulabilecek öneriler:

- ÇÜİ'ler finansal raporlamalardan herhangi bir nedenle yönetsel kararlarda kullanılması gerektiği durumunda yukarıda işaret edilen sorunların da hesaba katılıp, finansal raporlamaların yeniden düzenlenmesi gerekmektedir.

⁴⁷ Kargı ve Karayılmazlar, a.g.e., s. 21-37.

⁴⁸ Ferhatoğlu, E. 2006 .“Uluslararası Vergi Rekabeti ve Sürükleyici Güçleri”,Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, **Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: 7, Sayı:1: 79-96.

- ÇUI'ler mali tablolarını yeniden düzenlenmesi durumunda faaliyet göstermiş oldukları ülkelerde karşılaşılabileceği sorunları önceden tespit etmeli ve en az hatalı finansal raporlar hazırlanmalıdır.
- ÇUI'lerin hazırlamış oldukları finansal raporlamalarından tarafların etkin ve yeterince yararlanabilmeleri için uluslar arası muhasebe standartları konusunda uzman bir mali danışmanlık birimi kurulmalıdır.
- Uluslararası muhasebe standartlarının ÇUI'lerde en iyi şekilde uygulanması için mali personelin eğitime önem verilmeli; eğitim hedef, politika ve planları oluşturmalıdır.
- ÇUI'lerin rekabet güçlerinin artırılması ve verimliliklerinin yükseltilmesi için ortak muhasebe bilgi sistemleri oluşturulmalı bilgiye kolay ulaşılabilir bilgisayar destekli mali bilgi bankaları oluşturulmalıdır.
- Uluslararası muhasebe standartlarındaki yeni gelişmeler ve değişiklikler ÇUI'lere zamanında duyurulmalı, bunun için iletişim kanalları etkin olarak kullanılmalı ve mali bilgi ağı kurulmalıdır.
- ÇUI'lerin karşılaştıkları finansal sorunların çözümünde aralarındaki işbirliği geliştirilmeli, ortak çözüm yolları geliştirilmiştir.

- Muhasebede sistem karmaşıklığının azaltılmasında ortak dilin kullanılmasının geliştirilmelidir. Ortak dil, girişimcilerin ÇUI'lerin finansal raporlamalarını araştırmada değişik gayelerle incelemeleri rahatça yapmalarını sağlayacaktır.
- Farklı ülke muhasebe uygulamalarının eksik anlaşılmasından ortaya çıkan yatırım risklerinin azaltılarak ekonomik yatırım kazanımları için yeni imkânlara ortaya çıkartacaktır.

Sonuç olarak muhasebe raporlarının öneminin artmasıyla hazırlanacak olan ÇUI finansal raporlarının sonuçlarını değiştiren; vergi yasaları, mali tabloların değişik bir para birimi üzerinden hazırlanması, transfer fiyatları, enflasyon gibi etkenlerin olduğu finansal raporların neticelerini etkilemektedir. ÇUI'ler finansal raporlarının yönetsel kararlarda kullanılması durumunda yukarıda işaret edilen sorunların da hesaba katılıp, finansal raporlamaların yeniden düzenlenmesi gerekmektedir. Bu nedenle, ÇUI'ler sadece finansal raporların yeniden düzenlenmesi durumunda pek çok sorunla karşılaştıkları görülmektedir. Bundan sonraki çalışmalarda farklı bölgelerdeki ÇUI'ler dikkate alınarak muhasebe sorunlarının tespitine yönelik saha çalışmaları yapılarak finansal raporlamaların sağladığı katkılar konusunda daha kapsamlı bir araştırma yürütülebilir.

KAYNAKÇA

- Açık, S. 2006. “Enflasyonun Finansal Tablolar Üzerindeki Etkilerini Giderici Bir Tedbir Olarak Enflasyon Muhasebesi ve Türkiye’deki Yasal Düzenlemeler”, Atatürk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 8, Sayı:2, 346-360.
- Ağar, S. 2011. “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında “İlişkili Kişi”, TBB Dergisi, 2011 (94):194, 188-234.
- Aksoy, S. 2006. “Küreselleşme ve Çok Uluslu İşletmeler Çerçevesinde Türkiye’de Özelleştirme”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ağustos.
- Aksoy, T. (2005), “Finansal Muhasebe ve Raporlama Standartlarında Uyumlaştırma ve UMS/UFRS Bazında Küresel Muhasebe Standartları Setine Yöneliş Eğilimi”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 71, Nisan -Haziran 2005, ss.182-199
- Aysan A.M. 2008. “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Ulusal Uyum: Türkiye Örneği”, 20-24 Temmuz 2008 Tarihleri Arasında İstanbul’da Yapılan 12. Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongresinde Sunulan Bildiri, ss.44-53. <http://journal.mufad.org.tr/attachments/article/272/4.pdf>. (Erişim Tarihi, 20.04.2016).
- Barışık, S. ve Yirmibeşçik, O. 2006. “Türkiye’de Yeni Ekonominin Oluşum Sürecini Hızlandırmaya Yönelik Uyum Çabaları”, ZKÜ, Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt: 2, Sayı: 4, 39-62.
- Balkanlı, A. Osman, 2002. “Küresel Ekonominin Belirleyici Faktörleri Üzerine”, Uludağ Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt XXI, Sayı: 1, 13-26.
- Bekçioğlu S. ve Köroğlu Ç. 2008. “UMS-21, TMS-21 Kur Değişim Etkileri Standardına Göre Finansal Tabloların Çevrimi Finansal Tabloların Çevrimi ve Kur Farklarının ve Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi” İSMMMO Yayınları, Mali Çözüm Dergisi, Mart - Nisan Yıl: 2008 Sayı: 86, 29-40.
- Bozdemir, E. 2014. “KOBİ’ler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standardının Uygulama Sürecine İlişkin Tespit ve Değerlendirmeler”, Uluslararası İktisadi Ve İdari İncelemeler Dergisi, Yıl:6, Sayı:12, 86-108.
- Czinkota, M. R.,Ronkainen, I. ve Moffet, M. H. 2002. International Business, John Wiley&Sons, 2011.
- Çalık, T. ve Sezgin, F. 2005. ”Küreselleşme, Bilgi Toplumu ve Eğitim”, Kastamonu Eğitim Dergisi, Mart, Cilt:13 No:1, 55-66.
- Çankaya, F. 2007. “Uluslararası Muhasebe Uyumunun Ölçülmesine Yönelik Bir Uygulama: Rusya, Çin Ve Türkiye Karşılaştırması”, ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 3, Sayı 6, 2007, ss.127-148.
- Çankaya, F. Dinç, E. 2012. “Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Uygulama Başarısını Etkileyen Faktörler: Bağımsız Denetçiler Üzerine Bir Araştırma”, Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C.17, S.1, s.81-102.
- Çürük T., Doğan, Z. ve Türk, Z. 2005. “Çok Uluslu İşletmelerin Faaliyet Gösterdikleri Ülkelerde Karşılaştıkları Muhasebe Sorunları”, I.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, No:32, Mart, 53-79.
- Elitaş, C., Yıldız, F ve Üç, M. 2011. “Muhasebe Biliminin Çevresi: AngloSakson ve Kıta Avrupa Karşılaştırması”, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt: 11 - Sayı: 2 : 1–18.
- Elitaş, C. Karakoç, M. Özdemir S. 2011. “Muhasebe Meslek Mensupları Perspektifinden Türkiye Muhasebe Standartları”, Ekim, <http://acikerisim.pau.edu.tr/xmlui/bitstream/handle/11499/129/Meslek%20Men%20Muh%20Stand.pdf>, ss.1-14. (Erişim Tarihi, 20.04.2016).
- Erdönmez, A. P. 2003. “Kurumsal Yeniden Yapılandırma”, Bankacılık Dergisi, Sayı: 44: 23-42.
- Erkutlu, H. ve Eryiğit, S. 2001. “Uluslararasılaşma Süreci”, G. Ü. İ. İ. B. F. Dergisi, (3), 149-164.
- Ferhatoğlu, E. 2006. “Uluslararası Vergi Rekabeti ve Sürükleyici Güçleri”,Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt: 7, Sayı:1: 79-96.

- Giray, F. 2005. "Küreselleşme Sürecinde Vergi Rekabeti ve Boyutları", Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi, (9), 93-122.
- Güneş, R. D., Fethi, A. ve Solak, B. 2012. "Küreselleşmenin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi", Akademik Yaklaşımlar Dergisi, Cilt:3, Sayı:2, 57-66.
- Işık, H. 2005. Çok Uluslu Şirketlerde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye, T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No: 2005/370, Ankara.
- İstanbul YMM Odası, 2007. "Çok uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlaması Rehberi II", Rapor, 6-15 Şubat, s.22. <http://istanbulymmoo.org.tr/resimler/dosyalar/989.pdf>, (Erişim Tarihi, 10.01.2016).
- Kaçar, Y. 2013."Çok Uluslu Şirketlerin Gelir ve Kazançlarının Kavranmasında Uygulanan Düzenlemelere Toplu Bir Bakış", Tekirdağ SMMM, Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı: 2, Temmuz, 1-19.
- Kargı, N. ve Karayılmazlar, E. 2009. "Küreselleşmenin Vergi Politikaları Üzerindeki Etkinsizlik Etkisi", Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C:14, S:3, 21-37.
- Karaköy, Ç. 2006. "Orta Asya'da Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları: Politikaları, Stratejileri ve Teşvikler Üzerine Değerlendirme", Kırgızistan-Türkiye Manas Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Bişkek.
- Kaya, İ. "FASB-IASB Anlaşması ve Global Finansal Muhasebe Standartlarına Doğru" İSMMM Sempozyumu. <http://archive.ismmmoo.org.tr/docs/sempozyum/06Sempozyum/4Oturum/IdilKaya.pdf>,(ErişimTarihi,27.11.2015).
- Kaaya, Daniel, I. (2015). "The Impact of International Financial Reporting Standards (IFRS) on Earnings Management: A Review of Empirical Evidence", Journal of Finance and Accounting, Vol. 3, No. 3, pp 57-65.
- Miynat, M., Kömürçüler, E. ve Uğur, A. 2010. "Bir Küresel Dışsal Maliyet Örneği Olarak Finansal İstikrarsızlıklarla Mücadele Yöntemleri", Maliye Dergisi, Sayı:159 Temmuz-Aralık, 119-136.
- Murtezaoğlu, D. M. 2008. "Çok Uluslu Şirketler ve Finansal Raporlama Sorunları-Bir Uygulama ", İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Nobes, C. 1998. Towards a Genaral Model of the Reasonsforthe International Differences in Financial Reporting, Abacus, 34 (2):162-187.
- Robbins, S. P. ve Coulter, M. 2010. Management, Prentice Hall, 11. Baskı.
- Sağlar, J. ve Tuan, K. A. 1998. "Çok Uluslu Şirketlerin Muhasebe Yapıları ve Muhasebe Uygulamalarını Etkileyen Yapısal Faktörler", Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt: 5 Sayı: 5, 25-43.
- Seydioğlu, H. 2003. "Uluslararası Mali Krizler, IMF Politikaları, Az Gelişmiş Ülkeler, Türkiye ve Dönüşüm Ekonomileri", Doğu Üniversitesi Dergisi, 4 (2), 141-156.
- Şen, A. ve Karagöz, M. 2010. "Türkiye'deki Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımlarının Büyüme ve İhracata Etkisi", İ.U.Sosyal Siyaset Konferansları Dergisi.
- Temizel, H., Turan, E. ve Temizel, M. 2008. "Küresel İşletmecilikte Ülkelerin Sos yo-Kültürel Yapılarından Kaynaklanan Sorunlar", Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, sayı:19, 460-474.
- Yelkikalan, N ve Pazarcık, Y. 2005. "İşletme Eğitiminde Global Perspektif: ÇOMÜ Biga İ.İ.B.F. Örneği", Selçuk Üniversitesi, Karaman İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Sayı:2, Cilt:5, Aralık, 1-20.
- Zeghal, D. ve Mhedhbi, K. (2006); "An Analysis of the Factor Affecting the Adoption of International Accounting Standards by Developing Countries " by K. Mhedhbi and D. Zeghal, The International Journal of Accounting , 41, 373-386.