

MUHASEBE VE VERGİ UYGULAMALARI DERGİSİ

JOURNAL OF ACCOUNTING AND TAXATION STUDIES

ASMMMO Adına Sahibi / Owner

Mehmet OKKALI

Genel Yayın Yönetmeni / Senior Editor

Prof. Dr. Nalân AKDOĞAN

Editörler / Editors

Prof. Dr. Ganite KURT

Doç. Dr. Fevzi Serkan ÖZDEMİR

Editör Yardımcısı / Vice Editor

Doç.Dr. Tuğba UÇMA UYSAL

Yayın Kurulu Sektereri / Editorial Staff

Yrd. Doç. Dr. Mehpere KARAHAN GÖKMEN

Yayın Türü / Publication Type

Muhasebe ve Vergi alanında Türkçe ve İngilizce yayın kabul eden, yılda 3 kez (Mart, Temmuz ve Kasım aylarında) yayınlanan, uluslararası, hakemli, süreli yayın.

International, peer-reviewed journal which accepts articles in Accounting and Taxation disciplines in English or in Turkish and publishes in three times (on March, July and November) in a year.

All copyrights are reserved by
Chamber of Certified Public Accountants of Ankara (ASMMMMO).

ISSN 1308-3740

Views expressed in Journal of Accounting and Taxation Studies are those of authors. Those views do not reflect the opinions of ASMMMMO.

JATS is indexed by Ulakbim Dergipark archive. Additionally it has indexed by EBSCOHOST Business Source Complete which is an International Disciplinary Index and by ASOS Indeks which is a national index.

JATS is published three times (on March, July and November) in a year as a international academic and peer-reviewed journal.

Aim of this review; evaluating of the submitted articles (scientific research or studies) in the disciplines of Accounting and Taxation depending on our ethic policy and publication guidelines and sharing these articles' aspects, thoughts (which is directly belongs their authors) with scientific community and practitioners.

For Manuscript Submission

<http://dergipark.ulakbim.gov.tr/muvu>
JatsEdit@gmail.com

Headquarter and Inquiry Address:

Ankara SMMM Odası
Kumrular Cad. No:26 06440 Kızılay/Ankara

Phone : (+90) 850 770 03 12
Fax : (+90) 312 231 71 17
E-mail : JatsEdit@asmmmo.org.tr

Page and Cover Design: Uğur Mermer
Print: Büyük Anadolu Medya Grup Ltd. Şti.
İstanbul Cad. Elif Sk. No: 7/190-246 İskitler/Ankara
Tel: (0312) 384 30 70 (pbx)

Bu derginin tüm telif hakları

Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (ASMMMO)'na aittir.

ISSN 1308-3740

Bu dergide ileri sürülen fikirler makalelerin yazarlarına aittir.
Bu fikirler ASMMMO'nin görüşlerini yansıtmaz.

MUVU (JATS) Dergisi Ulakbim Dergipark arşivinde taranmaktadır.
Ayrıca Uluslararası Alan İndekslerinden EBSCOHOST Business Source
Complete'de Ulusal İndekslerden ASOS İndekste taranmaktadır.

Yılda üç defa (Mart, Temmuz ve Kasım aylarında) yayınlanan, uluslararası
akademik ve hakemli bir dergidir.

Dergimizin amacı; Muhasebe ve Vergi Alanındaki bilimsel çalışmaların
etik değerlere ve yayın koşullarına bağlı olarak değerlendirilmesi
ve içerdiği görüşler yazarlarına ait olmak kaydıyla bilim camiası ve
uygulamacılarla paylaşılmasıdır.

Makale gönderme adresi

<http://dergipark.ulakbim.gov.tr/muvu>
JatsEdit@gmail.com

Yönetim Merkezi ve Yazışma Adresi:

Ankara SMMM Odası

Kumrular Cad. No: 26 06440 Kızılay/Ankara

Telefon : (+90) 850 770 03 12

Belgeç : (+90) 312 231 71 17

E-posta : JatsEdit@asmmmo.org.tr

Sayfa ve Kapak Tasarımı: Uğur MERMER

Baskı: Büyük Anadolu Medya Grup Ltd. Şti.

İstanbul Cad. Elif Sk. No: 7/190-246 İskitler/Ankara

Tel: (0312) 384 30 70 (pbx)

Copyright: Tüm hakları saklıdır. Bu kitabın tamamı ya da bir kısmı 5846 Sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Yasası'nın ilgili hükümleri uyarınca, yazarın izni olmaksızın elektronik, mekanik, fotokopi ya da herhangi bir kayıt sistemiyle çoğaltılamaz, özetlenemez, yayınlanamaz, depolanamaz. Kaynak gösterilmek koşuluyla alıntı yapılabilir.

Copyright: All rights reserved. According to code of Intellectual and Artistic Works Act, all or the particular parts of this journal can not be summed, transmitted, stored without permission of the editorial board or/and the authors, mechanical, photocopying or reproduced in any recording system. Be quoted, provided the source displayed.

MUHASEBE VE VERGİ UYGULAMALARI DERGİSİ

JOURNAL OF ACCOUNTING AND TAXATION STUDIES

Bilim Danışma Kurulu/Science Advisory Board

Prof. Dr. Abdurahman AKDOĞAN
Prof. Dr. Abitter ÖZULUCAN
Prof. Dr. Ahmet Vecdi CAN
Prof. Dr. Ali ALAGÖZ
Prof. Dr. Banu DURUKAN
Prof. Dr. Banu Esra ASLANERTİK
Prof. Dr. Beyhan MARŞAP
Prof. Dr. Cemal İBİŞ
Prof. Dr. Durmuş ACAR
Prof. Dr. Dursun ARIKBOĞA
Prof. Dr. Ercan BAYAZITLI
Doç. Dr. Erkan AYDIN
Prof. Dr. Ersan ÖZ
Doç. Dr. Fevzi Serkan ÖZDEMİR
Prof. Dr. Ganite KURT
Doç. Dr. Haluk BENGÜ
Doç. Dr. Hasan ABDİOĞLU
Doç. Dr. Hilmi ÜNSAL
Prof. Dr. Hou Shou PENG
Prof. Dr. Joshua RONEN
Prof. Dr. Kadir GÜRDAL
Prof. Dr. Kıymet ÇALIYURT
Doç. Dr. Lúcia L. RODRIGUES
Prof. Dr. Mehmet KOCAKULAH
Prof. Dr. Mehmet ÖZBİRECİKLİ
Prof. Dr. Mehmet TOSUNER
Prof. Dr. Mehmet YÜCE
Prof. Dr. Mevlüt KARAKAYA

Doç. Dr. Michael ALLES
Prof. Dr. Mustafa İPÇİ
Prof. Dr. Nalân AKDOĞAN
Prof. Dr. Nergis TEK
Prof. Dr. Nilüfer TETİK
Prof. Dr. Nuran CÖMERT
Prof. Dr. Orhan ÇELİK
Prof. Dr. Raif PARLAKKAYA
Prof. Dr. Recep PEKDEMİR
Prof. Dr. Selahattin KARABINAR
Prof. Dr. Semra KARACAER
Prof. Dr. Serdar ÖZKAN
Prof. Dr. Seval SELİMOĞLU
Doç. Dr. Seyfi YILDIZ
Prof. Dr. Sinan ARSLAN
Doç. Dr. Supriti MISHRA
Prof. Dr. Süleyman YÜKÇÜ
Prof. Dr. Swaminathan SRIDHARAN
Prof. Dr. Şaban UZAY
Doç. Dr. Tuba UÇMA UYSAL
Prof. Dr. Türker SUSMUŞ
Prof. Dr. Ülkü ERGUN
Doç. Dr. Ümmühan ASLAN
Doç. Dr. Volkan DEMİR
Prof. Dr. Yıldız ÖZERHAN
Prof. Dr. Yunus CERAN
Prof. Dr. Yusuf Ziya TAŞKAN
Prof. Dr. Zeynep ARIKAN

SUNUŐ

Muhasebe mesleği ile uğraőan kiőilerin bireysel faydaların ötesinde yaőadıkları topluma ve çalıőıkları ekonomiye katkıları ve yerine getirmeleri gereken tartışılmaz sorumlulukları vardır. Ekonomilerin yapıtaőı olan işletmelerin sağlıklı iőleyen ve denetlenen bir muhasebe bilgi sistemine sahip olmaları gerekmektedir. Bunu kuracak olan meslek mensuplarının en baőta yeterli mesleki bilgiye ve tecrübeye ihtiyaçları vardır.

Mesleki bilgi ve yeterlilik muhasebe mesleği gibi dinamik bir yapıya sahip olan meslek grupları için mesleki bilgi edinmeyi ve yeterliliğe sahip olmayı bir aőamadan daha fazla bir süreç olarak algılamak gerekir. Çünkü muhasebe mesleğinin Türkiye’de olsun tüm dünyada olsun ortaya çıktığı şartlar ile şu anki durumu arasında oldukça büyük farklar vardır. Tüm işletmeleri etkileyen teknolojik gelişmeler, küreselleőme, değişen müşteri istekleri, ekonomik krizler, ilgili yasal düzenlemeler, piyasadaki rekabetçi güçler ve özelleőtirmeler muhasebe mesleğinin iőleyiőini deđiőtirmektedir. Örneğin eskiden sadece Tekdüzen Muhasebe Sistemi’nden bahsederken artık iőini iyi yapmak isteyen, kendini geliştirmek isteyen her muhasebecinin Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’nı (UFRS) bilmesi gerekli hale gelmiőtir. Sürekli değişim halinde olan UFRS tıpkı zaman içerisinde değişen mesleği yakından ilgilendiren düzenlemelerin izlendiği gibi izlenmesi gerekmektedir.

Bu konuda muhasebe meslek odaları ve TÜRMOB üzerlerine düşen payı yerine getirmek için çaba sarf etmektedir. Gerek meslek mensuplarının eğitilmesi gerekse akademik çalışmaların artması ve kaliteli hale gelmesi için destek verilmektedir.

Mehmet OKKALI

Ankara SMMM Odası Baőkanı

editörden

Değerli MUVU Okuyucuları,

2016 yılının birinci sayısında hem akademisyenlerin hem uygulamacıların ilgi göstereceğini düşünmüğümüz dört makale ile karşınızdayız. Dergimiz kaliteli, iyi seçilmiş yazılar ile sizlerle birlikte olmaya devam edecek.

Yeni sayıda görüşmek dileği ile.

Prof Dr. Nalan AKDOĞAN

MUVU

Genel Yayın Yönetmeni

MUHASEBE VE VERGİ UYGULAMALARI DERGİSİ

JOURNAL OF ACCOUNTING AND TAXATION STUDIES

Bu Sayıda Değerlendirme Yapan Hakemler
(Referees at This Issue)

Prof.Dr. Abitter ÖZULUCAN

Prof.Dr. Ali ALAGÖZ

Prof.Dr. Nalan AKDOĞAN

Prof.Dr. Semra KARACAER

Prof.Dr. Seval SELİMOĞLU

Prof.Dr. Şaban UZAY

Doç.Dr. Hilmi ÜNSAL

Doç.Dr. Seyfi YILDIZ

Doç.Dr. Supriti MISHRA

Doç.Dr. Ümmühan ASLAN

İçindekiler

Aylin POROY ARSOY

TFRS 10'A GÖRE YENİ KONTROL MODELİ

..... 1

Can ÖZTÜRK

KOBİ'LER İÇİN UFRS'DE İLK KAPSAMLI GÖZDEN GEÇİRME:
MUHASEBE POLİTİKALARINDA MEYDANA GELEN BAŞLICA
DEĞİŞİKLİKLER ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

15

Selçuk KENDİRLİ
Fevzi DİKER

KAĞIT VE AMBALAJ SANAYİ İŞLETMELERİNDE ENTELEKTÜEL
SERMAYENİN FİNANSAL PERFORMANSA ETKİSİ

..... 45

Ali GÜVERCİN
Halil İbrahim MİL

SOSYAL GÜVENLİK AÇISINDAN İŞÇİ ÜCRET GİDERLERİNİN
MUHASEBE UYGULAMASI VE DENETİMİ

..... 59

Contents

Aylin POROY ARSOY	NEW CONTROL MODEL UNDER IFRS 10	1
Can ÖZTÜRK	INITIAL COMPREHENSIVE REVIEW OF IFRS FOR SMES: A RESEARCH ON ESSENTIAL CHANGES OCCURRED IN ACCOUNTING POLICIES	15
Selçuk KENDİRLİ Fevzi DİKER	IMPACT OF FINANCIAL PERFORMANCE OF INTELLECTUAL CAPITAL IN PAPER AND PACKAGING INDUSTRY BUSINESS	45
Ali GÜVERCİN Halil İbrahim MİL	FROM THE PERSPECTIVE OF SOCIAL SECURITY ACCOUNTING OF WAGE EXPENDITURES AND AUDIT	59

NEW CONTROL MODEL UNDER IFRS 10*

Teorik İnceleme
(Theoretical Research)

Doç.Dr. Aylin POROY ARSOY**

İMÜVE / 2016-1

Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Mart 2016; 9 (1): 1-13

ABSTRACT

Consolidated financial statements are the financial statements of a group of entities that are presented as being a single economic entity. IFRS 10 Consolidated Financial Statement (revised by IASB in 2011) provides methodology for preparing and presenting consolidated financial statements. Beside the consolidation methodology, IFRS 10 includes guidance on how to determine the level of control over the investee. The aim of this study is to examine the new control model and its process under IFRS 10.

Keywords: Consolidated financial statements, control, IFRS 10, power

JEL Codes: M41

TFRS 10'A GÖRE YENİ KONTROL MODELİ

ÖZ

Konsolide finansal tablolar bir topluluk içinde yer alan işletmelerin finansal tablolarını tek bir ekonomik işletme gibi sunan finansal tablolardır. TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar (2011 yılından UMSK tarafından revize edilen) konsolide finansal tabloların hazırlanması ve sunumuna yönelik metodolojileri içermektedir. Konsolidasyon metodolojisinin yanı sıra, TFRS 10, yatırım yapılan işletme üzerinde sahip olunan kontrolün derecesinin belirlenmesi konusunda bilgiler içermektedir. Bu çalışmanın amacı TFRS 10'da yer alan yeni control modelini ve süreçlerini incelemektir.

Anahtar Sözcükler: Konsolide finansal tablolar, control, TFRS 10, güç

JEL Kodları: M41

* Makalenin gönderim tarihi: 16.12.2015, kabul tarihi: 12.01.2016

** Uludağ Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü Muhasebe-Finansman Ana Bilim Dalı Öğretim Üyesi, aporoy@uludag.edu.tr

1. INTRODUCTION

In May 2011, IASB issued a package of five standards (three new and two amended) which set out new requirements for group accounting: consolidation, accounting for joint agreements and associates. These were the results of the IASB's project on consolidation which IASB added to its agenda in June 2003. These new standards have been mandatory for annual periods beginning on or after January, 1, 2013. Early applications surely encouraged.

The new consolidation package replaced the following standards: (MacKenzie et al 2013,206)

New IFRS	Replaced IFRS
IFRS 10 Consolidated Financial Statements	IAS 27 Consolidated and Separate Financial Statements and SIC 12 Consolidation Special Purpose Entities
IFRS 11 Joint Ventures	IAS 31 Interests in Joint Ventures and SIC 13 Jointly Controlled Entities- Non monetary Contributions by Venturers
IFRS 12 Disclosure of Interest in Other Entities	None. Previously the disclosure requirements relating to interests in other entities were contained in each separate standard.
IAS 27 Separate Financial Statements	IAS 27 Consolidated and Separate Financial Statements
IAS 28 Investments in Associates and Joint Ventures	IAS 28 Investments in Associates and IAS 31 Interests in Joint Ventures

After the revision, the previous IAS 27(2008) has been restructured into three different standards: IFRS 10 Consolidated Financial Statements, IAS 27(2011) Separate Financial Statements and IFRS 12 Disclosure of Interests in Other Entities. The revised IAS 27(2011) now only includes guidance for separate financial statements.

The logic behind the revision was declared by IASB as *"the divergence in practice when applying IAS 27 Consolidated and Separate Financial Statements and SIC-12 Consolidation—Special Purpose Entities"* (IASB 2011). The IASB defined the basic consolidation model and principles stated in IAS 27 and SIC-12 as *"sound"*, and therefore they were not always applied consistently. The new consolidation package standard IFRS 10 clarifies requirements that were either implicitly embedded or only briefly addressed in IAS 27 and SIC-12 and provides additional application guidance. By the consolidation package also the guidance for non-consolidated entities were established for the first time.

2. THE NEW CONTROL MODEL

The consolidation model in IFRS 10 is based on control. A reporting entity is required to consolidate an investee when that entity controls the investee (Pricewaterhousecoopers 2011,3). However IFRS 10 includes a new definition of control and increases the requirements to consider while deciding whether an entity (investor) has control on an investee.

IFRS 10 defines control as *“An investor controls an investee when the investor is exposed, or has rights, to variable returns from its involvement with the investee and has the ability to affect those returns through its power over the investee”*.

IAS 27(2008)'s and IFRS 10's control definitions seem similar, however the two standards use different terminology. The basic implications of revised control definition by the analysis of the revision of IAS 27(2008) and its supplement SIC 12 are as follows: (Grand Thornton 2012,11)

- IAS 27(2008) refers to power but IFRS 10 refers to rights and ability
- IAS 27(2008) refers to governing the financial and operating policies but IFRS 10 refers to the ability to affect returns
- IAS 27 (2008) refers to obtaining benefits while IFRS 10 requires exposure or rights to variable returns
- SIC 12 includes specific control indicators for special purpose entities (SPEs) while IFRS 10 does not

According to IFRS 10.7, control exists when an investor has all three of the following elements: (Also the linkage between three elements is shown on Figure 1)

(a) power over the investee

(b) exposure, or rights, to variable returns from its involvement with the investee and

(c) the ability to use its power over the investee to affect the amount of the investor's returns.

IFRS 10 uses the term *“investor”* to refer a reporting entity that potentially controls one or more other entities (parent company), and *“investee”* to refer to a subsidiary of a reporting entity.

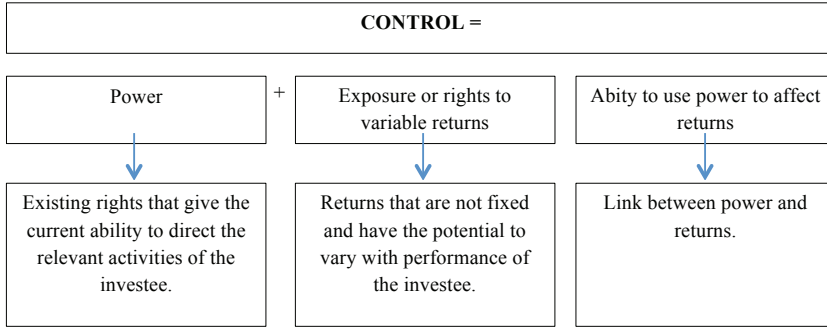


Figure 1: The Elements of Control

Reference: Deloitte.2013. Clearly IFRS: A Practical Guide to Implementing IFRS 10 Consolidated Financial Statements,p.4

IFRS 10 intensively focus on control and assessment of control and tried to figure out a sole control model that could be applied for all types of entities. The control principle is the base for consolidation. The investor will decide whether it is a parent company or not via the control principle. An investor shall consider all facts and circumstances when assessing whether it controls an investee. The investor shall reassess whether it controls an investee if facts and circumstances indicate that there are changes to one or more of the three elements of control. (IFRS 10.8)

In IAS 27(2008) control was addressed through voting rights while exposure to variable returns was an important consideration within the SIC 12 framework. However, the relationship between these two approaches to control was not always clear. IFRS 10 links power and returns by introducing an additional requirement that the investor is capable of wielding that power to influence its returns. (Pricewaterhousecoopers 2011,4)

The application guidance in IFRS 10 Appendix B detailed information on assessment of control. This assessment framework is shown on Figure 2.

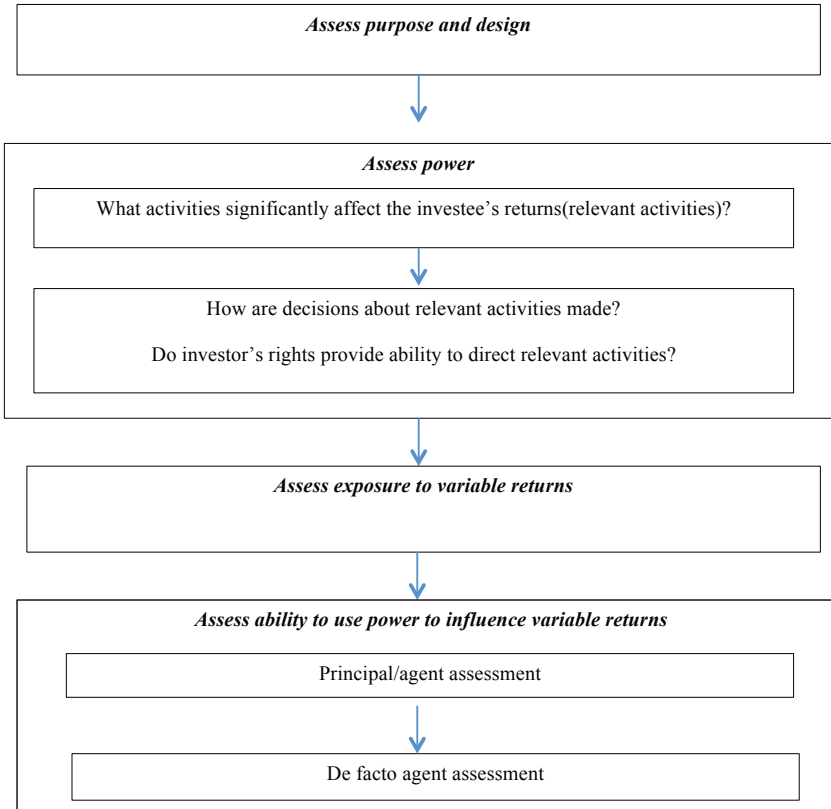


Figure 2: Framework for Assessment for Control

Reference: Pricewaterhousecoopers.2011. Practical Guide to IFRS: Consolidated Financial Statements, Redefining Control p.4

As shown on Figure 2, the process for assessment of control begins with the purpose and design of the investee.

2.1. Understanding the Purpose and Design of the Investee

When assessing control of an investee, an investor shall consider the purpose and design of the investee in order to identify the relevant activities, how decisions about the relevant activities are made, who has the current ability to direct those activities and who receives returns from those activities.(IFRS 10.B5) It is critical to understand the purpose and design of the investee in order to decide whether the investor has control or not. The consideration of purpose and design make it clear that the entity is controlled by voting or potential voting rights. Control is generally determined by voting rights. But in the cases where majority voting rights do not exist, a more complex process determines control (IFRG of Ernst&Young 2013,378).

Understanding the purpose and design of the investee helps to determine the following: (Ernst&Young 2013,10)

- What risks the investee was designed to be exposed to, and what risks it was designed to pass on to the parties with which it is involved
- What the relevant activities are
- How decisions about the relevant activities are made
- Who has the current ability to direct the relevant activities
- Which parties have exposure to variable returns from the investee
- How the relevant activities affect returns
- Whether the parties that have power and have exposure to variable returns have the ability to use that power to affect returns.
- Who receives returns from these activities

Understanding the purpose and design of the entity will provide to clearly determine whether the investee has been controlling by the investor via voting or potential voting rights. The investor which has the majority of voting right would have control of the investee unless otherwise specified. In more complex cases, where the control could not be determined by the voting or potential voting rights, the assessment of power should be the next step.

2.2. Power

The first criterion to have control relates with power. An investor has power when it has existing rights that give it the current ability to direct the relevant activities. In IFRS 10 power is defined as “*existing rights that give the current ability to direct the relevant activities.*” There are two concepts when assessing power: *relevant activities and existing rights.*

An investor can easily determine whether it has power or not if it has the majority of voting rights. In the case of not clearly determination of control by voting rights, relevant activities of the investee should be identified.

Relevant activities are activities of the investee that significantly affect the investee’s returns. For many investees, a range of operating and financing activities significantly affect their returns. Examples of relevant activities are given as the following in IFRS10.B12 :

- (a) selling and purchasing of goods or services;
- (b) managing financial assets during their life (including upon default);

- (c) selecting, acquiring or disposing of assets;
- (d) researching and developing new products or processes; and
- (e) determining a funding structure or obtaining funding.

After identifying relevant activities, the second phase in assessment of power is to determine whether the investor has the ability to direct these relevant activities.

2.3. Rights (Rights that give an investor power over an investee)

Power arises from rights. Power could arise whether the investor may have a majority of voting rights or an investor may have less than 50% of the voting rights or other arrangements. This hierarchy comes more complex in lower steps. ((Mackenzie et al 2013,263)

Examples of rights that, either individually or in combination, can give an investor power include but are not limited to: (IFRS 10.B15)

- (a) rights in the form of voting rights (or potential voting rights) of an investee
- (b) rights to appoint, reassign or remove members of an investee's key management personnel who have the ability to direct the relevant activities;
- (c) rights to appoint or remove another entity that directs the relevant activities;
- (d) rights to direct the investee to enter into, or veto any changes to, transactions for the benefit of the investor; and
- (e) other rights (such as decision-making rights specified in a management contract) that give the holder the ability to direct the relevant activities.

Rights are categorized into two groups in IFRS 10: (1) *substantive rights* (2) *protective rights*

Substantive rights give current ability to direct the relevant activities to the holder. Protective rights are rights designed to protect the interest of the party holding those rights without giving that party power over the entity to which those rights relate.

2.3.1. Substantive Rights

An investor, in assessing whether it has power, considers only substantive rights relating to an investee (held by the investor and others). For a right to be substantive, the holder must have the practical ability to exercise that right (IFRS 10.B22). Therefore while assessing power, only substantive rights are considered, protective rights are being disregarded. Also, if an

investor has substantive rights on an investee, but did not choose to use them, the investor still has power on the investee. (BDO 2013,17)

Determining whether rights are substantive requires judgment, taking into account all facts and circumstances. The distinction between substantive rights and protective right are explained in IFRS 10.B23)

Judgment about whether these rights are practical ability to exercise is required in order to determine whether the rights are substantive or not. If the rights have practical ability to exercise, then they are substantive. There are three main judgments in this process: ((Pricewaterhousecoopers 2011,12)

i. Are there barriers to exercise of those rights by holder? [IFRS 10.B23(a)]

- financial penalties and incentives that would prevent (or deter) the holder from exercising its rights.
- an exercise or conversion price that creates a financial barrier that would prevent (or deter) the holder from exercising its rights.
- terms and conditions that make it unlikely that the rights would be exercised, for example, conditions that narrowly limit the timing of their exercise.
- the absence of an explicit, reasonable mechanism in the founding documents of an investee or in applicable laws or regulations that would allow the holder to exercise its rights.
- the inability of the holder of the rights to obtain the information necessary to exercise its rights.
- operational barriers or incentives that would prevent (or deter) the holder from exercising its rights (eg the absence of other managers willing or able to provide specialized services or provide the services and take on other interests held by the incumbent manager).
- legal or regulatory requirements that prevent the holder from exercising its rights (eg where a foreign investor is prohibited from exercising its rights).

ii. Do practical mechanisms exist for collective exercise of rights? [IFRS 10.B23(b)]

When the exercise of rights requires the agreement of more than one party, or when the rights are held by more than one party, whether a mechanism is in place that provides those parties with the practical ability to exercise their rights collectively if they choose to do so. The lack of such a mechanism is an indicator that the rights may not be substantive.

The more parties that are required to agree to exercise the rights, the less likely it is that those rights are substantive.

iii. Will the holder benefit from the exercise of those rights? [IFRS 10.B23(c)]

For example, the holder of potential voting rights in an investee shall consider the exercise or conversion price of the instrument. The terms and conditions of potential voting rights are more likely to be substantive when the instrument is in the money or the investor would benefit for other reasons (eg by realizing synergies between the investor and the investee) from the exercise or conversion of the instrument.

To be substantive, rights also need to be exercisable when decisions about the direction of the relevant activities need to be made. Usually, to be substantive, the rights need to be currently exercisable. However, sometimes rights can be substantive, even though the rights are not currently exercisable.

2.3.2. Protective Rights

Protective rights relate to fundamental changes to the activities of an investee or apply in exceptional circumstances. However, not all rights that apply in exceptional circumstances or are contingent on events are protective. [IFRS 10(B26)]. Examples of protective rights include but are not limited to: [IFRS 10(B28)]

- (a) a lender's right to restrict a borrower from undertaking activities that could significantly change the credit risk of the borrower to the detriment of the lender.
- (b) the right of a party holding a non-controlling interest in an investee to approve capital expenditure greater than that required in the ordinary course of business, or to approve the issue of equity or debt instruments.
- (c) the right of a lender to seize the assets of a borrower if the borrower fails to meet specified loan repayment conditions.

As explained earlier, when assessing whether the investor has control over the investee, only substantive rights should be considered. The most important substantive rights that an investor can hold are voting rights.

2.4. Voting Rights

An investor that holds more than half of the voting rights of an investee has power . the power that come arise by the majority of the voting rights could be in two situations: (IFRS 10:B35)

- (a) the relevant activities are directed by a vote of the holder of the major-

ity of the voting rights, or

(b) a majority of the members of the governing body that directs the relevant activities are appointed by a vote of the holder of the majority of the voting rights.

For an investor that holds more than half of the voting rights of an investee, to have power over an investee, *“the investor’s voting rights must be substantive and must provide the investor with the current ability to direct the relevant activities”*, which often will be through determining operating and financing policies. If another entity has existing rights that provide that entity with the right to direct the relevant activities and that entity is not an agent of the investor, the investor does not have power over the investee. (IFRS 10:B36)

In some cases, voting rights do not give the investor to direct the relevant activities of the investee. These could be the examples: (Ernst&Young 2013,17)

- Relevant activities are directed by contract
- Relevant activities are directed by government, judiciary, administrator, receiver, liquidator or regulator
- Voting rights are not substantive
- Voting rights have been delegated to a decision maker, which holds the voting rights as an agent
- Voting right are held as a de facto agent of another investor

2.5. Power Without a Majority of the Voting Rights(de facto control)

IFRS 10 provides guidance on when an investor with less than 50% of the voting rights has rights that are sufficient to give it power. IFRS 10 includes the term de facto in order to refer this type of control.

An investor can have power even if it holds less than a majority of the voting rights of an investee. An investor can have power with less than a majority of the voting rights of an investee, for example, through:

(a) a contractual arrangement between the investor and other vote holders: A contractual arrangement between an investor and other vote holders can give the investor the right to exercise voting rights sufficient to give the investor power, even if the investor does not have voting rights sufficient to give it power without the contractual arrangement.

(b) rights arising from other contractual arrangements : For example, the rights specified in a contractual arrangement in combination with voting

rights may be sufficient to give an investor the current ability to direct the manufacturing processes of an investee or to direct other operating or financing activities of an investee that significantly affect the investee’s returns.

(c) the investor’s voting rights : An investor with less than a majority of the voting rights has rights that are sufficient to give it power when the investor has the practical ability to direct the relevant activities unilaterally.(de facto control)

(d) potential voting rights : Potential voting rights are rights to obtain voting rights of an investee, such as those arising from convertible instruments or options, including forward contracts. Those potential voting rights are considered only if the rights are substantive

(e) a combination of (a)–(d): For example an investor could have power over investee by 40%voting rights and 20% potential voting rights.

Diagram 1 summarizes the process for assessment of power over an investee.

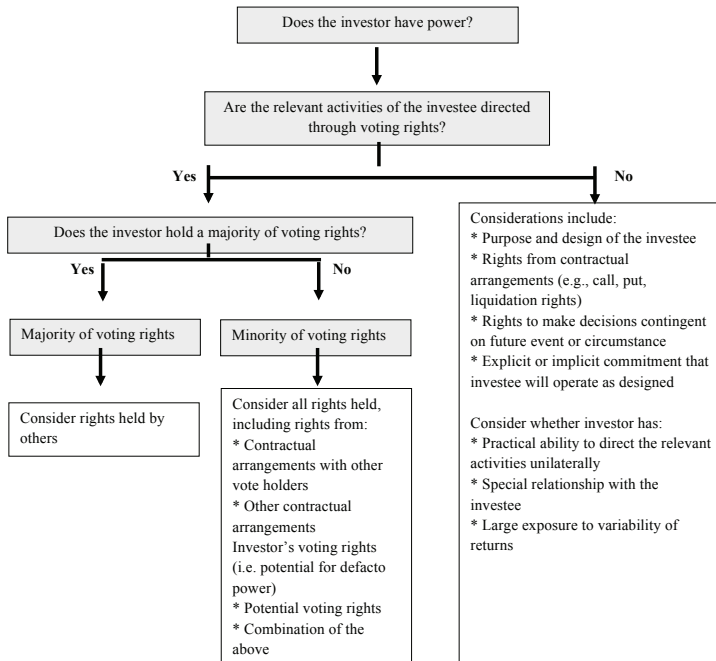


Diagram 1: Assessment Process

Reference: Deloitte.2013. Clearly IFRS: A Practical Guide to Implementing IFRS 10 Consolidated Financial Statements,p.4

2.6. Link Between Power and Variable Returns

The last step for assessment of control requires an investor to have ability to use its power to affect the investor's variable returns. IFRS 10 includes this process through principal-agent relationships.

An investor controls an investee if the investor not only has power over the investee and exposure or rights to variable returns from its involvement with the investee, but also has the ability to use its power to affect the investor's returns from its involvement with the investee. Thus, an investor with decision-making rights shall determine whether it is a principal or an agent. (IFRS 10.17&18) An investor can be considered a principal if the investor is able to use its rights to influence returns. Figure 3 shows the principal/agent classification.

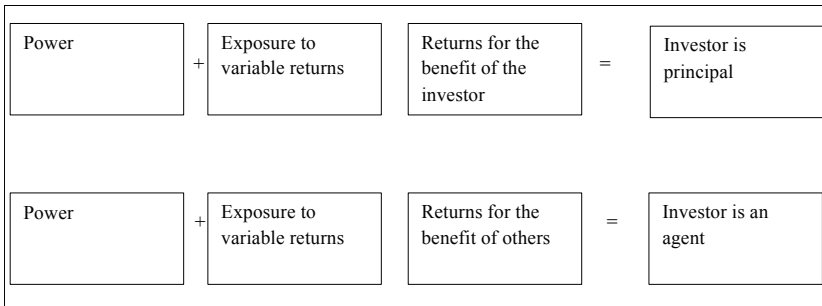


Figure 3: Link between power and returns (principal-agent classification)

Reference: BDO.2013. Need to Know: IFRS 10 Consolidated Financial Statements, p.31

3. CONSLUSION

IFRS 10 provides a single model for assessing control and more extensive guidance on applying this model. Also identifies this single model as *"the basis of consolidation"* for all types of entities.

According to the IFRS 10's control paradigm, majority of voting rights is still a significant criteria, but on the other hand a process of assessment of control is largely explained in the Standard. These explanations addressed to many complicated situations that have not been took place in IAS 27 (2008).

IFRS 10's new control definition retains a "power and returns" concept, but also focuses on the ability to direct the relevant activities that mostly affect the investee's returns.

Adopting the new consolidation package standards of IASB will require time, effort and and cost. The package, especially the control model stated in IFRS 10 largely based on the exercise of considerable judgments while there is no a majority of voting rights. These judgments would be based on a comprehensive understanding of the business, operations, and legal rights and obligations. This will lead a complex structure of control model. The accounting personnel that is obligated to adopt these consolidation standards should be aware of the requirements of IAS/IFRSs and willing to adopt fairly presented financial statements procedures.

REFERENCES

Grand Thornton.2011.Under Control: A practical Guide to Applying IFRS 10 Consolidated Financial Statements

Mackenzie Bruce, Coetsee Danie, Njikizana Tapiwa, Chamboko Raymond, Colyvas Blaise, Hanekom Brandon. 2013. Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards, Wiley, USA

Pricewaterhousecoopers.2011. Practical Guide to IFRS: Consolidated Financial Statements, Redefining Control

Ernst&Young.2013. Applying IFRS: IFRS 10 Consolidated Financial Statements, Challenges in Adopting and Applying IFRS 10

Deloitte.2013. Clearly IFRS: A Practical Guide to Implementing IFRS 10 Consolidated Financial Statements

BDO.2013. Need to Know: IFRS 10 Consolidated Financial Statements
IFRS 10 Consolidated Financial Statements

IASB.2011. Effect Analysis, IFRS 10 Consolidated Financial statements and IFRS 12 Disclosure of Interests in Other Entities

The International Financial Reporting Group of Ernst&Young.2013. International GAAP 2013 Volume 1, Ernst&Young and Wiley, USA

KOBİ'LER İÇİN UFRS'DE İLK KAPSAMLI GÖZDEN GEÇİRME: MUHASEBE POLİTİKALARINDA MEYDANA GELEN BAŞLICA DEĞİŞİKLİKLER ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA *

Teorik İnceleme
(Theoretical Research)

Yrd.Doç.Dr. Can ÖZTÜRK**

Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Mart 2016; 9 (1): 15-44

ÖZ

Bu çalışma; KOBİ'ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standardı (KOBİ'ler için UFRS)'de yapılan ilk kapsamlı gözden geçirme sonucunda muhasebe politikalarında sunuma, açıklamaya, muhasebeleştirmeye ve ölçüme ilişkin olarak ortaya çıkan başlıca değişiklikleri ele almakta ve tartışmaktadır. Yapılan değişiklikler; KOBİ'ler için UFRS'de sunuma, açıklamaya, muhasebeleştirmeye ve ölçüme ilişkin yeni hususları düzenlemiş, gerçeğe uygun değer belirlenmesi ile ilişkili olarak «aşırı maliyet veya çaba» ilkesi çerçevesinde finansal tablo hazırlayıcılarının daha fazla yargıda bulunmasına neden olmuş ve KOBİ'ler için UFRS'nin maddi duran varlıklar, gelir vergisi ve maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesi bağlamında tam set UFRS ile daha uyumlu olmasını sağlamıştır. Yapılan değişikliklerin standardın bazı ülkelerde yerel muhasebe standardı olarak tercih edilmesine, göreceli olarak, temel oluşturması beklenmektedir.

Anahtar Sözcükler: KOBİ'ler için UFRS, ilk kapsamlı gözden geçirme, muhasebe politikaları

JEL Kodları: M40, M48

* Makalenin gönderim tarihi: 30.11.2015; Kabul tarihi: 12.01.2016

** Çankaya Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü Öğretim Üyesi, cozturk@cankaya.edu.tr

INITIAL COMPREHENSIVE REVIEW OF IFRS FOR SMES: A RESEARCH ON ESSENTIAL CHANGES OCCURRED IN ACCOUNTING POLICIES

ABSTRACT

This study analyses and discusses essential changes occurred in accounting policies related to presentation, disclosure, recognition, and measurement after the initial comprehensive review of International Financial Reporting Standard for SMEs (IFRS for SMEs). Changes that occurred, regulate new issues related to presentation, disclosure, recognition and measurement; require financial statement preparers making judgmental analysis more than before in the context of "undue cost and effort" in relation to the determination of fair value and made IFRS for SMEs more compliant with full IFRS in terms of property, plant and equipment, income taxes and exploration and evaluation of mineral resources. It is expected that these changes will relatively consist of a basis so that the standard is preferred as the local accounting standard in some jurisdictions.

Keywords: IFRS for SMEs, initial comprehensive review, accounting policies

JEL Codes: M40, M48

1. GİRİŞ

2000 yılında kurulan ve görevi Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASB)'nden devralan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) görevine başladığında küçük işletmelerce kullanılacak bir uluslararası muhasebe standartları setinin hazırlanmasına yönelik talebin varlığıyla karşı karşıya kalmıştır (IASB 2009b, 6). Nitekim; küresel olarak kabul görmüş bir Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Uluslararası Finansal Raporlama Standardına (IFRS for SMEs - KOBİ'ler için UFRS) gereksinim duyulması bazı sebeplere dayanmaktadır (IASB 2009b, 16). KOBİ'lerin çok uluslu finans kurumlarından kredi temin edebilmesi, satıcıların başka bir ülkeden kendilerine başvuran KOBİ statüsündeki müşterilerine bedeli daha sonra tahsil edilmek üzere mal satabilmesi, KOBİ'lerin kendi ülkeleri dışındaki bir ülkede bulunan tedarikçilerden mal temin edebilmesi, girişim sermayesi şirketlerinin kendi ülkeleri dışında faaliyet gösteren bir KOBİ'ye finansman desteği sağlayabilmesi için; finansal tabloların analiz edilmesi gerekmektedir. Bunun sağlıklı olarak yerine getirilebilmesi; muhasebe politikalarının ortak paydaya oturtulduğu bir ortamda ilgili tarafların aynı muhasebeleştirme, ölçüm ve açıklama esaslarına göre hazırlamış olduğu finansal tablolar ile mümkündür. Dolayısı ile muhasebe ile ilgili taraflar bu şekilde anlaşılır ve karşılaştırılabilir somut sonuçları ortaya koyarak kredi vermeye, mal

satmaya, finansman sağlamaya veya mal temin etmeye yönelik kararlarını verebileceklerdir. Bu nedenle; KOBİ standardı KOBİ'lerin kendi içinde aynı esaslara göre raporlama yapmasını sağlamak bakımından tercih edilebilir bir standart setidir.¹

Bu doğrultuda; IASB, KOBİ'lerin finansal raporlamaya ilişkin beklentisini daha somut bir şekilde görebilmek amacıyla Haziran 2004'de bir tartışma makalesi (discussion paper) yayınlamış ve KOBİ'ler için nasıl bir muhasebe standardı seti geliştirilmesi gerektiğine yönelik sorular sorarak ilgili tarafların görüşlerini almıştır. Alınan görüşler, birçok ülkede tercihin yerel veya bölgesel standartlar geliştirmek yerine IASB tarafından geliştirilecek KOBİ'ler için UFRS'nin benimsenmesi isteneceği şeklinde ortaya çıkmıştır (IASB 2009b, 7).²

IASB, sonraki süreçte KOBİ'ler için UFRS'ye ilişkin bir nihai taslak (exposure draft) yayınlamaya karar vermiştir (IASB 2009b, 7-8). Ancak, nihai taslakta yer alacak muhasebe politikalarının tespiti için Nisan 2005'de bir anket düzenlenerek muhasebeleştirme ve ölçüme ilişkin muhasebe politikalarının KOBİ'ler için sadeleştirilmesi ve tam set UFRS'de yer alan hangi konuların KOBİ'leri de ilgilendireceği tartışmaya açılmıştır. Aynı doğrultuda; Standartlar Danışma Kurulu (Standards Advisory Council) ile KOBİ Çalışma Grubu (SME Working Group) Haziran 2005'de, Dünya Standard Belirleyiciler Grubu (World Standard Setters) Eylül 2005'de ve IASB tarafından düzenlenen kamusal yuvarlak masa toplantıları Ekim 2005'de yapılarak ankette belirtilen hususlarda sonuca gidilmeye çalışılmıştır.

Bütün bu edinilen veriler çerçevesinde; IASB, kendi bünyesinde yaptığı çalışmalar sonucunda Ocak 2006'da önce bir ön taslak oluşturmuş ve konuyu bu taslak üzerinden tartışmıştır. Şubat 2007'de ise KOBİ'ler için UFRS'ye ilişkin nihai taslak bu sefer nihai metnin ortaya çıkması için görüşe açılmıştır ve KOBİ standardı Temmuz 2009'da yayınlanmıştır.

KOBİ standardı; UMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme standardına yaptığı atıf dışında tam set UFRS'den bağımsız, tam set UFRS'ye oranla sunuma, muhasebeleştirmeye, ölçüme ve açıklamaya ilişkin hükümleri sadeleştirilmiş, tam set UFRS'deki seçimlik muhasebe politikalarını maddi duran varlıklarda yapılan yeni düzenleme dışında doğrudan kabul etmeyen, seçimlik muhasebe politikalarının olduğu hususlarda «aşırı maliyet veya çaba» ilkesi çerçevesinde bunları koşullu olarak değerlendirmeye alan, KOBİ'lerde görülmemesi nedeniyle tam set UFRS'deki bazı

1 KOBİ setini tercih etmeyen ülkeler, standart bazlı başka yaklaşımları benimsemiştir. Bu yaklaşımlardan biri; Avustralya'da KOBİ seti yerine finansal tablo açıklamaları sadeleştirilmiş tam set UFRS'nin benimsenmiş olmasıdır (Öztürk 2015).

2 Türkiye'de bağımsız denetime tabi olup Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulamayan işletmeler için KOBİ seti yerine KOBİ seti ve İngiltere uygulaması esas alınarak hazırlanan yerel muhasebe standardına ilişkin çalışmalar sürmekte olup nihai taslak 13 Kasım 2015 tarihinde yayınlanmıştır (KGK 2015a, 8).

konulara değinmeyen, tam set UFRS'deki değışikliklerden doğrudan etkilenecek ancak tam sette yapılan değışikliklerin KOBİ setine yansıtılması'nın uygun olup olmayacağına IASB tarafından tartışıldığı kendine özgü bir standart olarak varlığını sürdürmektedir.

IASB, KOBİ standardı hazırlanırken standartta yapılmak istenen değışiklikleri, ilk uygulamaya ilişkin gözden geçirmelerle birlikte her üç yılda bir nihai taslak yayınlamak için planlamıştır (IASB 2009a, 8). Nihai taslak geliştirilirken geçen üç yılda benimsenen yeni ve değışikliğe uğramış UFRS'ler ile KOBİ'ler için UFRS'deki belirli konularda yapılması muhtemel değışikliklerin dikkate alınması söz konusudur.

İlk kapsamlı gözden geçirme için çalışmalar Haziran 2012'de başlamıştır (IASB 2015b, 5). IASB, KOBİ Uygulama Grubu (SME Implementation Group - SMEIG) ile birlikte KOBİ standardını uygulayan ve KOBİ standardı ile ilgili olan taraflardan gelecek değışiklik taleplerini görmek amacıyla bir bilgi talep belgesi (Request for Information - Rfi) yayınlamıştır. Bu belgeye gelen cevaplar, muhasebe politikalarına ilişkin hangi hususlarda değışiklik yapılması ve bu değışiklikler yapılacaksa bunların ne yönde yapılması gerektiğine dair ön bildirim sağlanmıştır (IASB 2015b, 6). Bu ön bildirim, Ekim 2013'de yayınlanan nihai taslağa ışık tutmuştur. SMEIG, Şubat 2013'de kendi görüşünü oluştururken hem Rfi belgesine hem de nihai taslağa gelen bildirimleri dikkate almıştır (IASB 2015b, 6). KOBİ'ler için UFRS'de yapılan bu değışiklikler Mayıs 2015'de yayınlanmış olup (IASB 2015b, 4) erken uygulama seçeneği ile birlikte 01.01.2017 tarihinde yürürlüğe girecektir (IASB 2015b, 36-37).

KOBİ'ler için UFRS'de yapılan önemli değışiklikler; maddi duran varlıklarda yeniden değerlemeye izin verilmesi, KOBİ setine geçiş hükümlerinin basitleştirilmesi, maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesine ilişkin temel muhasebeleştirme ve ölçüm hükümlerinin UFRS 6 ile uyumlu hale getirilmesi, gelir vergisine ilişkin ana muhasebe politikalarının UMS 12 standardı ile uyumlu hale getirilmesi şeklindedir. Bunların dışında «aşırı maliyet veya çaba» ilkesine yapılan atıfların artırılarak finansal tablo hazırlayıcılarının daha fazla yargıda bulunmasının gerekli kılındığı, gerçeğe uygun değerlerin tercih edilmesinin bu ilke ile daha fazla ilişkilendirildiği, bazı muhasebe politikalarının tam set UFRS ile uyumlu kılınmasının tartışıldığı ve kabul gördüğü ve bazı muhasebe politikalarının ise daha anlaşılır kılınması bakımından cümlelerin açıklığa kavuşturulduğu tespit edilmiştir (IASB 2015b, 8-9).

Bu çerçevede; bu çalışmanın amacı KOBİ'ler için UFRS'de ilk kapsamlı gözden geçirmenin muhasebe politikalarında yaptığı değışiklikleri, başlıca hususlar çerçevesinde ortaya koymak, açıklamak, tartışmak ve KOBİ setinin

tercih edilebilirliğini bu gelişmeler ışığında değerlendirmektedir. Çalışma, üç bölümden oluşmaktadır. İkinci bölümde, KOBİ'ler için UFRS açısından muhasebe politikalarına ilişkin literatür taramasına yer verilecek, üçüncü bölümde muhasebe politikalarında yapılan başlıca değişikliklere değinilecek ve sonuç bölümünde yapılan değişiklikler KOBİ setinin tercih edilebilirliği çerçevesinde değerlendirilip; finansal tablo hazırlayıcılarına KOBİ setinin benimsenmesi açısından ve de bu çalışma sonrası yapılabilecek araştırmalar bakımından önerilerde bulunulacaktır.

2. KOBİ'LER İÇİN UFRS'DEKİ MUHASEBE POLİTİKALARINA İLİŞKİN LİTERATÜR TARAMASI

KOBİ'ler için UFRS'de muhasebe politikaları kavramı “finansal tabloların hazırlanmasında ve sunulmasında işletmeler tarafından kullanılan belirli ilkeler, esaslar, gelenekler, kurallar ve uygulamalar” olarak tanımlanmıştır (TMSK 2010, 225). Daha öncede belirtildiği gibi, bu çalışmanın amacı; KOBİ'ler için UFRS'de yapılan ilk kapsamlı gözden geçirmenin muhasebe politikalarına olan etkilerini ana hususlar çerçevesinde ortaya koymak olduğundan, bu bölümde KOBİ'ler için UFRS'ye ilişkin muhasebe politikalarının esas alındığı akademik çalışmalar incelenmiştir. Bu bağlamda; yapılan yayınların yerel ve uluslararası boyutta olduğu, yapılan çalışmaların özellikle KOBİ'ler için UFRS'nin gerek tam set UFRS ile gerekse ülkelerin yerel muhasebe ve vergi mevzuatları ile karşılaştırılmasına ve farklılıkların ortaya konmasına odaklandığı tespit edilmiştir. Ayrıca, doğrudan KOBİ standardını ele alan çalışmalarda mevcuttur. Bu çerçevede; yapılan çalışmalara aşağıda değinilmiştir.

KOBİ'ler için UFRS'nin tam set UFRS ile karşılaştırılmasına ve aradaki benzerliklerin ve farklılıkların ortaya konmasına ilişkin olarak Türkiye'de yapılan ve de KOBİ setine genel bakışı yansıtan bazı çalışmalar bulunmaktadır (Aslan, 2007; Demir, 2007; Türel, 2008; Karacan 2009; Parlakkaya, 2009; Akdoğan, 2010; Demirel Utku ve Gürsoy, 2011). Bu çalışmaların ilk dördü, konuyu 2005 yılında hazırlanan taslak metin üzerinden ele alırken; son üçü, 2009 yılında yayınlanan kesinleşmiş metin üzerinden incelemiştir.

Bunlara ek olarak; her iki standart seti arasındaki farklılıkları ve benzerlikleri belirli konulara odaklanarak inceleyen çalışmalarda KOBİ setine ilişkin kesinleşmiş metnin yayınlanmasıyla ortaya çıkmaya başlamıştır. Bu bağlamda; KOBİ setinin Bölüm 30 kapsamındaki yabancı para işlemlerine ilişkin hükümleri (Doğan ve Karabayır, 2010); standardın finansal olmayan varlıklara; bir başka deyişle, Bölüm 13 kapsamındaki stoklara, Bölüm 16 kapsamındaki yatırım amaçlı gayrimenkullere, Bölüm 17 kapsamındaki maddi duran varlıklara, Bölüm 18 kapsamındaki şerefiye dışındaki maddi olmayan duran varlıklara ve Bölüm 34 kapsamındaki tarımsal faaliyetlere

ilişkin hükümleri (Öztürk, 2010; Jana ve Jitka 2014); Bölüm 11 kapsamındaki temel finansal araçlara ilişkin hükümleri (Bahadır, 2012; Abdioğlu ve diğerleri, 2014); Bölüm 16 ve Bölüm 17 kapsamında yer alan yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin hükümleri (Aksoylu 2014; Ercan ve Kılınç, 2014; Erer ve Aksoy Hazır, 2014); Bölüm 18 kapsamındaki maddi olmayan duran varlıklara ilişkin hükümleri (Deran ve Savaş, 2013); Bölüm 17 kapsamındaki maddi duran varlıklara ilişkin hükümleri (Gençtürk ve diğerleri, 2011); Bölüm 25 kapsamındaki borçlanma maliyetlerine ilişkin hükümleri (Karataş, 2010) tam set UFRS ile karşılaştırmalı olarak ele alınmıştır.

Diğer taraftan; KOBİ setinin bütününe ilişkin muhasebe politikalarını taslak metin üzerinden ele alarak KOBİ'ler için UFRS'ye yönelik farkındalık kazandıran Ayanoğlu (2008) ve Sayar (2008)'in çalışmalarının yanısıra KOBİ setinde sadece belli konulara odaklanan çalışmalarda görülmüştür. Bu doğrultuda; Demir (2009) ve Çiçekli (2009) KOBİ'ler için UFRS'yi kavramlar, ilkeler ve finansal tabloların sunuluşu açısından, Doğan ve Karabayır (2009) yabancı para işlemleri ve devlet teşvikleri açısından, Gedik (2009) karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklar açısından, Gümüş ve Kurt Gümüş (2009) stoklar ve maddi olmayan duran varlıklar açısından, Günce (2009) finansal araçlar açısından, Gürdil (2009) maddi duran varlıklar, borçlanma maliyetleri ve varlıklarda değer düşüklüğü açısından ve de Özkan ve Erdener (2009) muhasebe politikaları, tahminler, hatalar ve hasılat konuları üzerinden ele almıştır.

İzleyen yıl, Çelik (2010) Bölüm 29 kapsamındaki ertelenmiş vergiler konusunu incelemiştir. Mackenzie ve diğerleri (2011), Demir ve Bahadır (2012) ile Karapınar ve diğerleri (2012) KOBİ standardının tüm bölümlerini kapsamlı olarak ele almışlardır. Gökgöz (2012) stokları ve Haftacı ve Kılınç (2013) ise Bölüm 9 uyarınca konsolide finansal tabloların nasıl hazırlanacağını kaleme almıştır.

Yapılan çalışmalara yakın zamanlı olarak bakıldığında, Yıldız ve diğerleri (2014)'nin KOBİ setinde geçen kiralama işlemlerine ilişkin muhasebe politikaları üzerine çalıştığı, Erdoğan ve diğerleri (2014) ile Eskin ve Güvemli (2015)'nin KOBİ setine ilk geçiş üzerine çalışmalar yaptığı, Özdemir ve Elitaş (2015)'in ise çalışmalarında Bölüm 6 kapsamında yer alan Özkaynaklar Değişim Tablosu ve Gelir ve Dağıtılmamış Kârlar Tablosunun nasıl hazırlanacağını incelediği tespit edilmiştir.

KOBİ setine ilişkin çalışmaların yukarıda değinilen çalışmalarla sınırlı olmadığı ve de KOBİ'ler için UFRS'yi ülkelerin kendi yerel mevzuatları ile ilişkilendirerek yapılan çalışmaların varlığı da tespit edilmiştir. Bu bağlamda; Türkiye'de yapılan çalışmalar incelendiğinde Demir (2010) işletme birleşmelerinin Bölüm 19 kapsamında muhasebeleştirilmesini; Karataş (2010)

borçlanma maliyetlerinin Bölüm 25 kapsamında muhasebeleştirilmesini; Özkan (2010) hasılatın Bölüm 23 kapsamında muhasebeleştirilmesini; Gençtürk ve diğerleri (2011) Bölüm 17 kapsamındaki maddi duran varlıkları; İbiş (2010) ile Gönen ve Demir (2012) Bölüm 13 kapsamındaki stokları; Deran ve Savaş (2013) Bölüm 18 kapsamındaki maddi olmayan duran varlıkları; Abdioğlu ve diğerleri (2014) Bölüm 11 kapsamındaki temel finansal araçları KOBİ'ler için UFRS hükümleri çerçevesinde incelerken Türkiye'deki vergi mevzuatı ile ilişkilendirerek ele almıştır. Ayrıca; Akdoğan (2011) Bölüm 24 kapsamındaki devlet teşviklerini Türkiye'deki teşvik mevzuatı ile ilişkilendirerek analiz etmiştir.

KOBİ setinin Türkiye'deki yerel muhasebe sistemine etkileri bağlamında ise; Demir (2010) KOBİ standardı ile Türkiye'deki vergi mevzuatında yapılması beklenen değişiklikleri ele alırken, Şensoy ve Perek (2010) ile Durmuş ve diğerleri (2011) KOBİ setinin genelinde geçen değerlendirme ilkelerini ve Cengiz (2014) ise çalışmasında KOBİ standardının Türkiye'deki mevcut sisteme getireceği farklılıkları tespit ve analiz etmiştir.

KOBİ'ler için UFRS'yi kendi ülkesinin yerel mevzuatı ile ilişkilendirerek inceleyen Buculescu (Costică) ve Velicescu (2014) ise; çalışmalarında maddi duran varlıkların KOBİ seti kapsamında muhasebeleştirilmesini Romanya'daki yerel mevzuatla ilişkilendirerek ele almıştır.

Bütün bu çalışmalar; görüldüğü gibi KOBİ setine ait muhasebe politikalarına odaklanmıştır. Aynı doğrultuda olmakla birlikte; bu çalışma IASB tarafından KOBİ standardında yapılan başlıca değişikliklerin finansal tablo kullanıcılarına, muhasebe bilim camiasına ve muhasebe meslek mensuplarına duyurulması, değişikliklerin yapılmasına temel oluşturan gerekçelerle yapılan değişiklikler sonucunda KOBİ standardının tercih edilebilirliğinin tartışılması bakımından diğer çalışmalardan farklıdır.

3.KOBİ'LER İÇİN UFRS'DE YAPILAN BAŞLICA DEĞİŞİKLİKLER VE BU DEĞİŞİKLİKLERİN TARTIŞILMASI

1. Bölüm 18 Maddi Duran Varlıklar

Tam set UFRS'de UMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardı uyarınca işletmeler maddi duran varlıklarını ilk muhasebeleştirmeden sonra maliyet modeline veya yeniden değerlendirme yöntemine göre izleyebilmektedir (KGK 2015b, 7). Yapılan kapsamlı gözden geçirme sonucunda, yeniden değerlendirme yönteminin KOBİ standardında da yer almasına karar verilmiştir (IASB 2015a, 36).

Bu noktada belirtmek gerekir ki; IASB'nin KOBİ standardında bu seçenekli yaklaşımı benimsemesi, konunun taslak olduğu dönemde hem olumlu hem de olumsuz yönde tartışmalara neden olmuştur. Bunlar; gerek stan-

dardın Karar Gerekçeleri'nde gerekse bazı küresel, bölgesel ve ülkesel gerek yol gösterici gerekse standart belirleyici tarafların görüş mektuplarında dile getirilmiş ve burada değerlendirilmiştir.

Yeniden değerlendirme seçeneğinin getirilmesine ilişkin olumsuz yöndeki tartışmalar aslında yersizdir. Çünkü; yeniden değerlendirme, bir zorunluluk değil bir seçenektir (IASB 2015b, 19). Dolayısı ile bu muhasebe politikasının uygulanması şart değildir. Ancak; uygulanması durumunda ise uygulayan ve uygulamayan işletmeler arasında karşılaştırılabilirlik zarar görebilir. Nitekim; bu durum finansman sağlayıcı tarafların borç vermeye ilişkin kararlarında kullandıkları veri tabanına doğrudan denetlenmiş finansal tablolarındaki maddi duran varlık kalemlerinin tutarlarını düzeltme yapmadan girmeleri durumunda karşılaştırılabilirliği etkileyecektir (IASB 2015b, 19). Ancak; bu konuda Yeminli Muhasebeciler Birliği (Association of Chartered Certified Accountants - ACCA) KOBİ seti geliştirilirken karşılaştırılabilirliğin çok vurgulanmamasından yanadır. Bu noktadaki gerekçesi ise, KOBİ'lerin küresel anlamda birbirleri ile karşılaştırılabilirliğinin daha az muhtemel olması ve KOBİ setini uygulayan ülkelerde standardın o ülkenin yerel mevzuatına göre değiştirilmesinin olası olmasıdır. Bu çerçevede, ACCA'ya göre bu işletmelerin finansal tablolarının küresel karşılaştırılabilirliği hisse senedi borsada işlem görenler kadar önemli değildir (ACCA 2012, 16).

Diğer taraftan; yeniden değerlemenin seçenekli bir muhasebe politikası olarak belirlenmesinde olumlu yöndeki en önemli etken; bazı ülkelerin yerel muhasebe politikalarında maddi duran varlıkların ilk muhasebeleştirilmeden sonra yeniden değerlendirme yöntemini tercih etmesinden kaynaklanmaktadır (IASB 2015b, 19). Bu durum; onlar için geleneksel bir uygulamadır. Nitekim; söz konusu husus aşağıda incelenmiş ve ilgili tarafların görüşlerinin bu durumu destekleyici nitelikte olduğu görülmüştür.

ACCA, görüş mektubunda, maddi duran varlıklarda maliyet modelini yerel muhasebe politikası olarak benimsemiş ülkeler kadar yeniden değerlemenin de birçok ülkede hisse senetleri borsada işlem görmeyen işletmeler için genel kabul görmüş bir uygulama olduğunu belirtmiş ve söz konusu uygulamanın özellikle enflasyon geçmişi bulunan ülkelerde görüldüğüne işaret etmiştir (ACCA 2012, 16).

Asya ve Okyanusya Standart Belirleme Grubu (Asian - Oceanian Standart Setters Group - AOSSG) görüş mektubunda bu gruba üye olan ülkelerin büyük bir bölümünde maddi duran varlıkların ilk muhasebeleştirilmeden sonra yeniden değerlendirme yöntemine göre izlendiğini ifade etmiştir (AOSSG 2012, 8). Örneğin; bu ülkelerden biri; Avustralya'dır.

Avustralya'nın uygulamasına bakıldığında bu ülkede kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan işletmelerin Finansal Tablo Açıklamaları

Sadeleştirilmiş Tam Set UFRS'yi uyguladıkları bilinmektedir (Öztürk 2015). Avustralya Muhasebe Standartları Kurulu (AASB)'nin görüş mektubunda bu ülkede söz konusu işletmeler için KOBİ'ler için UFRS'nin tercih edilememesindeki en önemli gerekçenin maddi duran varlıkların yeniden değerlemeye tabi tutulamamasından kaynaklandığı belirtilmiştir (AASB 2012, 26). Nitekim; Avustralya'da UFRS öncesi yerel muhasebe politikası olarak AASB 1041 Duran Varlıklarda Yeniden Değerleme (Revaluation of Non-Current Assets) standardı maddi duran varlıklarda yeniden değerlemeyi düzenlemiştir (AASB 2001).

Diğer taraftan; Avrupa'yı temsilen Avrupa Finansal Raporlama Danışma Grubu (European Financial Reporting Advisory Grup - EFRAG) bazı Avrupa ülkelerinde maddi duran varlıklarda yeniden değerlemenin o ülkelerin yerel muhasebe politikası olduğuna işaret etmekte ve bazı ülkelerin KOBİ'ler için UFRS'yi söz konusu muhasebe politikasına izin verilmemesi nedeniyle tercih edemediğine vurgu yapmaktadır (EFRAG 2012, 19-20). Dolayısı ile EFRAG'a göre maliyet modeli en basit ve az maliyetli yöntem (simplest and less costly treatment) olarak ifade edilerek ilk tercih edilmesi gereken muhasebeleştirme yöntemi (default treatment) olarak sunulmalı, yeniden değerlendirme ise izin verilen muhasebeleştirme yöntemi (allowable alternative treatment) olarak ikinci sırada yer almalıdır. Bu hususla ilgili Avrupa ülkelerinden biri, İngiltere diğeri Estonya'dır.

İngiltere'nin uygulamasına bakıldığında İngiltere ve Galler Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü (Institute of Chartered Accountants in England and Wales- ICAEW), KOBİ setini esas alarak ülkesinin kendi yerel muhasebe standardı setini oluşturmak isteyen ülkeler için bu seçeneği yaklaşımın hazır bulundurulmasına destek vermiştir (ICAEW 2012, 16). Nitekim, Finansal Raporlama Konseyi (Financial Reporting Council - FRC) yaptığı düzenleme ile İngiltere'de kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan işletmelerin uygulaması için kaynağını KOBİ'ler için UFRS'den alan ancak yapılan değişikliklerle İngiltere'nin yerel muhasebe standardı olarak yürürlüğe giren «FRS 102 Birleşik Krallık ve İrlanda Cumhuriyeti'nde Uygulanan Finansal Raporlama Standardını (The Financial Reporting Standard Applicable in the UK and Republic of Ireland)» oluşturmuştur (FRC 2012, 2). İngiltere'nin maddi duran varlıklarda yeniden değerlemeye izin veren UFRS öncesi yerel muhasebe politikası, FRS 15 Maddi Duran Varlıklar (Tangible Fixed Assets) standardı ile düzenlenmiştir (FRC 1999). Bu bağlamda; söz konusu muhasebe politikası FRS 102'ye de entegre edilmiştir (FRC 2012, 4).

Buna karşılık; KOBİ'ler için UFRS'den yola çıkarak kendi yerel muhasebe standardını oluşturan bir başka Avrupa ülkesi Estonya ise yeniden değerlemeyi karmaşık bularak bu yöntemi standarda entegre etmemiştir (EASB 2012, 16).

Bunlara ek olarak; yeniden değerlemenin bir muhasebe politikası olarak standartta yer almasına alternatif bir gerekçe üreten Hong Kong Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü (Hong Kong Institute of Certified Public Accountants - HKICPA), maddi duran varlıkların işletmenin finansman temin edebilmesi açısından toplam varlıklar arasında önemli bir paya sahip olması durumunda; bu kalemlerin gerçeğe uygun değerinin dikkate alınması gerektiğini belirtmiştir (HKICPA 2012, 5).

Bu çerçevede konuya bakıldığında; maddi duran varlıklarda yeniden değerlemeye izin verilmesinde; yerel muhasebe politikalarının KOBİ standardına yansımaları, işletmelerin bankadan finansman sağlarken maddi duran varlıklarını gerçeğe uygun değerleri ile beyan etmeleri karşılığında alacakları kredi miktarının daha fazla olması, enflasyon ortamında finansal tablolardaki ilgili kalemlerin değerlerinin enflasyona göre düzeltilmesi gereği ve de bu muhasebe politikasının seçimlik olması nedeniyle uygulanmadığı sürece işletmelere ek maliyet yaratmayacak olması etken faktörler olarak ortaya çıkmıştır.

2. Bölüm 29 Gelir Vergisi

KOBİ standardında Bölüm 29, 2009 yılında tam set UFRS'deki UMS 12 Gelir Vergileri standardı için hazırlanmış ancak sonuçlandırılmamış bir nihai taslak esas alınarak hazırlanmıştır (IASB 2015b, 22). IASB, Bölüm 29'un söz konusu nihai taslağın etkilerini yansıtması yerine uzun zamandır uygulanan ve deneyim kazanılan UMS 12'nin muhasebeleştirme ve ölçüm hükümleri ile uyumlu olması sonucuna varmıştır. Bu kararın oluşmasına ilişkin olarak bazı ilgili tarafların görüşleri aşağıda değerlendirilmiştir.

AASB, yapılacak düzenlemenin kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunan ve bulunmayan işletmeler arasındaki raporlama farklılığını azaltacağı ve konsolidasyonu kolaylaştıracağı yönünde görüş beyan etmiştir (AASB 2012, 38-40).

EFRAG, standart düzenlenirken bu bölüm için taslak metin üzerinden çalışılmasının bugün sıkıntı yarattığı ve UMS 12 ile Bölüm 29 arasındaki farklılıklardan dolayı UMS 12'nin uygulanması ile edinilen deneyimlerin Bölüm 29'a yansıtılmasının zorlaştığı tespitinde bulunmuştur (EFRAG 2012, 31).

ICAEW, uygulanması bakımından çekilen zorluklar nedeniyle finansal tablo hazırlayıcılarının pek de hoşnut olmadıkları Bölüm 29'un UMS 12 ile uyumlu olarak oluşturulmasında sadeleştirilmiş bir yaklaşımdan yanadır (ICAEW 2012, 23).

HKICPA, Bölüm 29'un UMS 12'deki muhasebeleştirme ve ölçüm hükümlerine göre düzenlenmesini ve finansal tablo açıklamaları açısından ise Bölüm 29'daki açıklamaların korunmasını önermiştir (HKICPA 2012, 9).

Gelen bu görüşler çerçevesinde, Bölüm 29 hükümleri, UMS 12 ile uyumlu hale getirilmiştir. Nitekim; Bölüm 29 ile UMS 12 hükümleri karşılaştırıldığında, UMS 12'nin temel hükümlerinin KOBİ setinde de benzer ifadelerle yer aldığı görülmüştür (KGK 2015c; IASB 2015a, 49-57). Ancak; yapılan değişiklik sadece muhasebeleştirme ve ölçme hükümleri ile sınırlı kalmamış UMS 12'deki finansal tablo açıklama hükümlerinin Bölüm 29'da sadeleştirilmiş olarak benimsendiği tespit edilmiştir (KGK 2015c, 23-26; IASB 2015a, 57-58; IASB 2015b, 23). Sonuç olarak; Bölüm 29'da UMS 12'deki geçici farklar yaklaşımı uygulanacaktır.

3. Bölüm 34 Özellikli Faaliyetler

Bu bölümde, iki değişiklik görülmüştür. Yapılan değişikliklerden biri; maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesi ile diğeri ise; canlı varlıklara ilişkin dipnot açıklamalarında yapılan sadeleştirme ile ilgilidir.

a. KOBİ setinde maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesine ilişkin muhasebe politikaları ayrıntılı olarak analiz edilmemiş ve maden kaynaklarının doğrudan Bölüm 17 Maddi Duran Varlıklar, Bölüm 18 Şerefiye Dışındaki Maddi Olmayan Duran Varlıklar ve Bölüm 21 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar kapsamında muhasebeleştirileceği üzerinde durulmuştur (TMSK 2010, 201). Dolayısı ile finansal tablo hazırlayıcılarına bu konu ile ilgili muhasebe politikalarının nasıl uygulanacağına yönelik tam bir yol gösterim sağlanamadığı ortadadır. Nitekim; Karar Gerekçeleri'nde ifade edildiği gibi RfI belgesine gelen cevaplar bunu doğrular niteliktedir (IASB 2015b, 23).

Bu doğrultuda; IASB standartta yaptığı değişiklikle tam set UFRS'deki UFRS 6 Maden Kaynaklanan Araştırılması ve Değerlendirilmesi standardında yer alan muhasebeleştirmeye ve ölçüme ilişkin ana hükümleri KOBİ setine entegre etmiştir (KGK 2015d; IASB 2015a, 61-62). Ancak, UFRS 6'da var olan birkaç finansal tablo açıklamasına KOBİ setinde yer verilmediği tespit edilmiştir. Nitekim; IASB, Karar Gerekçeleri'nde sunum ve açıklamaya ilişkin hükümlerde değişiklik yapmadığını belirtmiş ve farklı sektörler için özel dipnotlara yer verilmesinin KOBİ setini kullanıcı dostu olmaktan çıkaracağı yönünde görüş oluşturarak finansal tablo açıklamalarına yer vermemiştir (IASB 2015b, 23-24).

b. Bu bölümdeki diğer husus ise, canlı varlıkların defter değerlerinde dönem başı ve dönem sonu arasında meydana gelen değişimlerin mutabakatının açıklanmasına ilişkindir (TMSK 2010, 200). Standartta bu dipnot açıklamasının hangi dönemleri kapsayacağı belirtilmemiştir. IASB, dönemsel açıklamaya kısıt getirerek mutabakatta yer alan kalemlerin önceki dönemleri de kapsayacak şekilde açıklanması zorunluluğunu ortadan kaldırmıştır (IASB 2015a, 60). Böylece, dipnot sadeleştirilmiştir.

4. Bölüm 9 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar

Tam set UFRS'de UMS 27 Bireysel Finansal Tablolar standardı uyarınca "bir işletme bireysel finansal tablolarını hazırlarken, bu tablolarda bağlı ortaklıkları, iş ortaklıkları ve iştiraklerindeki yatırımlarını maliyet bedeliyle, TFRS 9 Finansal Araçlar uyarınca ya da TMS 28'de tanımlanan özkaynak yöntemini kullanarak muhasebeleştirir» hükmüne yer verilmiştir (KGK 2015e, 3).

KOBİ setinde ise bu seçenekli uygulama halihazırda «maliyet bedeli» veya «gerçeğe uygun değer» yönteminin tercih edilebilir kılındığı şekliyle sadece iki seçenekli olarak Bölüm 9'da yer almaktadır (TMSK 2010, 46).

IASB, KOBİ setinde yaptığı bu gözden geçirmede tam set UFRS'de yapılan değişikliklerin bir yansıması olarak ve de KOBİ setini uygulayan ana ortaklıkların veya bağlı ortaklıkların bireysel finansal tablo hazırlamaları zorunlu olmadığı için onları direkt etkilemeyeceği görüşü ile onlara ek bireysel finansal tablolar hazırlamaları durumunda bağlı ortaklıkları, iş ortaklıkları ve iştiraklerindeki yatırımlarını bu tablolarda maliyet bedeliyle, «gerçeğe uygun değer» yöntemiyle veya özkaynak yöntemi ile izleme imkanı tanımıştır (TMSK 2010, 46; IASB 2015a, 26; IASB 2015b, 18).

5. Bölüm 4 Finansal Durum Tablosu

Bu bölümde, iki değişiklik göze çarpmaktadır. Yapılan değişikliklerden biri; yatırım amaçlı gayrimenkullerin sunumu ile diğeri ise; sermayesi paylara bölünmüş işletmelerin dipnot açıklamalarında yapılan sadeleştirme ile ilgilidir.

a. KOBİ setinde finansal durum tablosunda raporlanması istenen asgari kalemler sıralanmıştır (TMSK 2010, 26). Bu kalemlerden biri de duran varlık statüsünde bulunan yatırım amaçlı gayrimenkullerdir ve muhasebeleştirme hükümleri Bölüm 16 kapsamında yer almaktadır (TMSK 2010, 88).

Mevcut uygulamaya göre yatırım amaçlı gayrimenkuller; ilk muhasebeleştirmeden sonra gerçeğe uygun değerleri aşırı maliyete veya çabaya katlanmadan tespit edilebiliyorsa; gerçeğe uygun değerleri ile, gerçeğe uygun değerleri kolaylıkla tespit edilemiyorsa; Bölüm 17'deki maliyet yöntemine göre ancak maddi duran varlık statüsünde izlenmektedir.

IASB, bu noktada devreye girerek yaptığı güncelleme ile yatırım amaçlı gayrimenkullerin ilk muhasebeleştirmeden sonra hangi yöntemle izlenirse izlenirsin; bilançoda yatırım amaçlı gayrimenkul olarak raporlanmasına karar vermiştir (IASB 2015a, 21).

Bu noktada belirtmek gerekir ki; ilk muhasebeleştirmeden sonra uygulanacak muhasebe politikası; yatırım amaçlı gayrimenkullerin maddi duran

varlık veya yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılmasında başından beri etken faktör olmamalı ve de bilançodaki raporlamada bilanço kaleminin görevi esas alınmalı idi. Nitekim; IASB, tam set UFRS'deki UMS 40 standardını oluştururken gerekçesinde bu kapsamdaki gayrimenkulleri kira geliri veya sermaye kazancı veya her ikisini birden elde etmek amacıyla edinilen arsa, arazi ve binalar şeklinde ifade ederek; bunların maddi duran varlık statüsündeki gayrimenkullerden farklı bir görevi olduğuna işaret etmişti (Öztürk 2009, 100-104). Dolayısı ile bilanço kaleminin muhasebe politikasına göre sınıflandırılmasının yarattığı yanlışlığa son verilmiş oldu.

Bu hususla ilgili olarak IASB ise; Karar Gerekçeleri'nde raporlamada tutarlılığı sağlamak amacıyla bu değişikliğin yapıldığını belirtmiş ve canlı varlıkları bu duruma örnek göstermiştir (IASB 2015b, 30).

b. Bu bölüm kapsamındaki değişikliklerden diğeri ise; sermayesi paylara bölünmüş işletmelerin bilançoda veya dipnotlarda her bir pay sınıfı için açıklamakla yükümlü oldukları kalemlerden biri olan «dönem başı ve dönem sonunda tedavülde bulunan pay adedi ile dönem içerisinde pay adedinde meydana gelen değişimler» ile ilgilidir (TMSK 2010, 28-29). Söz konusu dipnotun kapsamı gereken raporlama dönemine ilişkin olarak halihazırda herhangi bir dönem kısıtı bulunmamaktadır. Ancak; yapılan düzenleme ile yapılacak dipnot açıklamalarına dönem kısıtı getirilerek bu dipnotta önceki dönemlere ilişkin verilerin açıklanması zorunluluğu ortadan kaldırılmıştır (IASB 2015a, 21).

6. Bölüm 5 Kar veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu

Bu bölümde, iki değişiklik tespit edilmiştir. Yapılan değişikliklerden biri; kapsamlı gelir kalemlerinin sınıflandırılması ile diğeri ise; maddi duran varlıklarda sunulan yeniden değerlendirme yönteminin tercih edilmesi durumunda bunun kapsamlı gelire yansımaları ile ilgilidir.

a. Yapılan değişiklikle diğer kapsamlı gelirden (özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilen iştirakler ve müştereken kontrol edilen işletmelerin diğer kapsamlı gelirlerindeki paylar hariç) raporlanan kalemlerin «sonradan kar veya zararda yeniden sınıflandırılmayacaklar» ve «belirli koşullar sağlandığında sonradan kar veya zararda yeniden sınıflandırılacaklar» şeklinde gruplandırılmasına karar verilmiştir (IASB 2015a, 22). Nitekim; söz konusu değişiklik, tam set UFRS'nin KOBİ setine bir yansımaları niteliğindedir. UMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu standardında Haziran 2011'de yapılan değişiklikle söz konusu sınıflandırmaya gidilmiştir (IASB 2015b, 16).

b. Değişikliklerden bir diğeri ise; maddi duran varlıklarını yeniden değerlendirme yöntemine göre değerleyen işletmeleri ilgilendirmektedir. Söz konusu işletmeler, yeniden değerlemenin etkilerini özkaynaklarda yeniden de-

ğerleme değer artışı olarak ve de kapsamlı gelir tablosunun diğer kapsamlı gelir bölümünde maddi duran varlıklarda yeniden değerlendirme fazlasındaki değişimler kaleminde göstermeye başlayacaklardır. Yapılan düzenleme ile diğer kapsamlı gelirden raporlanması istenen kalem sayısı; Bölüm 30 kapsamındaki yurtdışı faaliyetlere ilişkin finansal tabloların çevrilmesi sırasında ortaya çıkan kazanç ve kayıplardan bazıları, Bölüm 28 kapsamındaki bazı aktüeryal kazanç ve kayıplar ve Bölüm 12 kapsamındaki finansal riskten korunma araçlarının gerçeğe uygun değerlerinde meydana gelen değişimlerden bazıları ile birlikte dörde yükselmiştir (IASB 2015a, 21-22).

7. Bölüm 18 Şerefiye Dışındaki Maddi Olmayan Duran Varlıklar ve Bölüm 19 İşletme Birleşmeleri ve Şerefiye

Bölüm 18'deki mevcut duruma göre maddi olmayan duran varlığın faydalı ömrü hakkında güvenilir bir tahminde bulunulamıyorsa; faydalı ömür, 10 yıl olarak kabul edilmektedir (TMSK 2010, 100). Burada kural bazlı bir yaklaşım söz konusudur. Ancak, yapılan değişiklikle azami faydalı ömür yine on yıl olarak belirlenmekle birlikte; maddi olmayan duran varlığın faydalı ömrü güvenilir bir şekilde belirlenemiyorsa, faydalı ömrün kaç yıl olacağı yönetimin en iyi tahmine bırakılmıştır (IASB 2015a, 38). Dolayısı ile ilke bazlı bir yaklaşıma geçilmiştir.

Yapılan bu değişiklik aynı şekilde Bölüm 19 kapsamındaki şerefiyenin itfa süresini belirleyen hükümleri de aynı yönde değiştirmiştir (TMSK 2010, 107; IASB 2015a, 39).

Bu yönde bir değişiklik yaparken IASB'nin görüşü; maddi olmayan duran varlıkların faydalı ömrünün güvenilir bir şekilde belirlenip belirlenemeyeceğine ilişkin olarak; işletmelerin her şekilde bir çalışma yapmakta olduğu ve dolayısı ile faydalı ömrün tahmini de bu çalışma çerçevesinde olacağından işletmeye ek bir maliyet getirmeyeceği yönündedir (IASB 2015b, 29).

8. Bölüm 2 Kavramlar ve Genel İlkeler

Bu bölümde yapılan değişiklik; KOBİ setinde birçok yerde geçen ve geçecek olan "aşırı maliyet veya çaba (undue cost or effort)" ilkesi ile ilgilidir. Bu ilke; gelen talepler doğrultusunda IASB tarafından Bölüm 2 kapsamında açıklığa kavuşturulmuş ve standardın diğer bölümlerine olan yansımaları da (Bölüm 11, 12, 14, 15, 16, 21, 22, 28 ve 34) çalışmanın bu kısmında tartışılmıştır. Söz konusu ilkenin getirdiklerini tartışmadan önce bu ilkenin halihazırda KOBİ setinin hangi bölümlerinde yer aldığını hatırlatalım.

a. Bölüm 14 İştiraklerdeki Yatırımlar ile Bölüm 15 İş Ortaklıklarındaki Paylar: Bu kapsamda, işletmelere iştiraklerini ve iş ortaklıklarını maliyet yöntemine, özkaynak yöntemine veya gerçeğe uygun değer yöntemine göre izleme imkanı tanınmıştır (TMSK 2010, 80; TMSK 2010, 85). Bu

bağlamda, bir işletme iştiraklerinin veya iş ortaklıklarının gerçeğe uygun değerini aşırı maliyete veya çabaya katlanmadan güvenilir bir şekilde ölçülebiliyorsa; gerçeğe uygun değer yöntemini, aksi taktirde maliyet yöntemini uygular (TMSK 2010, 83; TMSK 2010, 86).

b. Bölüm 16 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller: Bu kapsamda, işletmelerin raporlanan gayrimenkulleri ilk muhasebeleştirilmeden sonra gerçeğe uygun değer yöntemine göre izleyebilmesi için söz konusu gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerinin aşırı maliyete veya çabaya katlanmadan güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi gerekmektedir (TMSK 2010, 89). Aksi taktirde, maliyet yöntemi uygulanır.

c. Bölüm 21 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar: Bu kapsamda, bir işletmenin koşullu varlıklarına ilişkin olarak işletmeye ekonomik bir fayda girişi muhtemelse ancak kesin değilse (yani fayda girişinin gerçekleşme olasılığı, gerçekleşmeme olasılığına kıyasla daha yüksekse), raporlama dönemi sonu itibarıyla koşullu varlıkların niteliğine ilişkin bir açıklama yapılması ve de aşırı maliyete veya çabaya katlanmadan yapılması mümkünse, söz konusu varlıkların finansal etkisine ilişkin bir tahminde bulunulması istenmektedir (TMSK 2010, 120).

d. Bölüm 28 Çalışanlara Sağlanan Faydalar: Bu kapsamda, aktüeryal değerlendirme yöntemi olarak tanımlanmış fayda yükümlülüklerini ve bunlara ilişkin gideri ölçmek üzere, aşırı maliyete ve çabaya katlanmadan uygulanabilmesi durumunda, öngörülen birim kredi yönteminin kullanılması belirtilmiştir. Bu yöntemin kullanılması, aşırı çaba ve maliyete katlanılmasını gerektirdiğinde, mevcut çalışanlara ilişkin tanımlanmış fayda yükümlülüklerinin ölçülmesi aşamasında ise bazı basitleştirmeler yapılmasına izin verilmiştir (TMSK 2010, 170).

e. Bölüm 34 Özellikli Faaliyetler: Bu kapsamda incelenen tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi açısından canlı varlıkların ilk muhasebeleştirilmeden sonra gerçeğe uygun değer yöntemine göre izlenmesi gerçeğe uygun değerinin aşırı maliyete veya çabaya katlanmadan güvenilir bir şekilde belirlenebilmesine bağlıdır. Aksi taktirde, maliyet modelinin uygulanması esastır (TMSK 2010, 201).

Yukarıda ifade edilen muhasebe politikaları değerlendirildiğinde; bu bölümlerde “aşırı maliyet veya çaba” ilkesi üzerinden yapılacak değerlendirmeler, finansal tablo hazırlayıcılarının yargıda bulunmasına bırakılmıştır. Nitekim; kapsamlı gözden geçirmeye görüş bildiren taraflar ilkenin doğru şekilde uygulanması için IASB’den standardı daha açıklayıcı ve yol gösterici kılmasını talep etmişlerdir (IASB 2015b, 25).

Diğer taraftan; standart belirleyici taraflarca daha fazla istenen ise; özellikle

Bölüm 16 ve Bölüm 34 kapsamındaki seçimlik muhasebe politikalarının «aşırı maliyet veya çaba» ilkesi olmaksızın serbest bırakılması ve finansal tablo hazırlayıcılarının yargıda bulunma yükünün azaltılmasıdır. Nitekim; bazı kurulların bu konu ile ilgili görüşleri aşağıda incelenmiştir:

AASB, tam set UFRS'deki muhasebeleştirme ve ölçüme ilişkin olarak yer alan seçimlik muhasebe politikalarının KOBİ'ler için UFRS'yi uygulayan işletmelere doğrudan sunulmasından yana olduğunu dile getirmiştir (AASB 2012, 25).

FRC, tam set UFRS'deki seçimlik muhasebe politikalarının KOBİ setinde yer almasından yanadır (FRC 2012, 4). IASB'nin esasen tercih edilmesi istenen muhasebe politikasını (default or straight forward accounting policy) standardın metninde belirtmesini ve diğer muhasebe politikasına da standartta yer vererek; bu muhasebe politikasının da izin verilen muhasebe politikası (allowable or permitted accounting policy) olarak standartta yer almasını ifade etmiştir. Böylece, fayda-maliyet analizi «aşırılık» kavramı çerçevesinde oluşacak göreceli bir yargıya dayanmadan finansal tablo hazırlayıcılarına bırakılmış olacaktır.

Estonya Muhasebe Standartları Kurulu (EASB), özellikle yatırım amaçlı gayrimenkullerin tam set UFRS'deki UMS 40 standardında olduğu gibi muhasebeleştirilmesine doğrudan olanak tanınmasının karmaşıklığı ortadan kaldıracığı görüşündedir (EASB 2012, 34). Bu bağlamda; Kurul, işletmelerin gerçeğe uygun değerini tespit edilebilmesi için aşırı bir maliyete veya çabaya katlanılıp katlanılmadığını değerlendirmekle yükümlü olmalarına ve bu değerlendirme için işletmelerin «aşırılık» kavramı çerçevesinde derinlemesine analiz yapmak zorunda olduklarına vurgu yaparak açıkça seçenek sunmamanın karmaşıklığa yol açtığını beyan etmiştir.

Hollanda Muhasebe Standartları Kurulu (Dutch Accounting Standards Board - DASB), tam set UFRS'deki seçimlik muhasebe politikalarının KOBİ setinin Avrupa Birliği üyesi ülkelerce tercih edilmesi ve hisse senetleri borsada işlem görmeyen işletmelerin bağlı ortaklıkları tarafından uygulanması bakımından önemli olduğuna işaret etmiştir (DASB 2012, 14).

Norveç Muhasebe Standartları Kurulu (Norwegian Accounting Standards Board – NASB), KOBİ setinde seçeneqli muhasebe politikalarının doğrudan değil kısıta dayalı/koşullu (restricted/conditional) olarak sunulduğunu belirtmiş, bu durumunda fayda-maliyet analizleri yapılmasına ve bu analizlerinde uygulamada zor olduğuna dikkat çekmiştir (NASB 2012, 5). Kurul, «aşırı maliyet veya çaba» ilkesi ile yapılmak istenen basitleştirmenin aslında koşula bağlı olmayan seçimlik muhasebe politikaları sunularak sağlanacağını; KOBİ seti için özellikle yatırım amaçlı gayrimenkuller ve canlı varlıklar açısından daha iyi bir yaklaşım olacağına inanmaktadır.

IASB'nin bu konudaki başvurusuna görüş bildiren taraflar elbette ki bunlarla sınırlı değildir. Ancak; genel bakış özellikle seçimlik muhasebe politikaları alanında «aşırı maliyet veya çaba» ilkesinin kaldırılması yönündedir. Eğer muhasebe politikası seçimi mutlak surette bu ilkeye bağlı olarak yerine getirilecekse; o zaman «aşırı maliyet veya çaba» ilkesine ilişkin yol gösterici açıklamaların standardın metnine entegre edilmesi görüş belirten taraflarca önerilmiştir.

IASB ise; seçimlik muhasebe politikalarının «aşırı maliyet veya çaba» ilkesi çerçevesinde koşullu/şartlı olarak şekillenmesine karar vererek bu ilkeyi Bölüm 2 kapsamında ayrıntılı olarak açıklayan bir alt başlık açmıştır. Açılan başlık altında irdelenen hususlar aşağıdadır:

1. Standartta belirtilen bir hükmün yerine getirilmesi karşılığında raporlanacak bilginin «aşırı maliyet veya çabaya» dayanıp dayanmadığı; işletmenin içinde bulunduğu koşullara ve de standartta belirtilen hükmün yerine getirilmesi ile katlanılacak maliyetin veya sağlanacak faydanın işletme yönetiminin belirlenmesine ve değerlendirilmesine bağlıdır (IASB 2015a, 19).
2. İşletme yönetimi; «aşırı maliyete veya çabaya» katlanmadan elde edilmesi mümkün olmayan bir bilginin temin edilmemesi durumunda; işletmenin finansal tablolarını kullanması beklenen tarafların işletme hakkındaki iktisadi kararlarının nasıl etkilenebileceğini ve değişebileceğini değerlendirmede bulunurken dikkate almak durumundadır. Bilgiyi sağlamak için katlanılacak maliyet veya çaba karşısında bu maliyete veya çabaya katlanmamanın finansal tablo kullanıcılarında olması beklenen etkileri iyi tartışılmalıdır (IASB 2015a, 19; IASB 2015b, 25).
3. Standartta belirtilen bir hükmün yerine getirilmesi karşılığında raporlanacak bilginin «aşırı maliyet veya çabaya» dayanıp dayanmadığı; söz konusu ek maliyetin (incremental cost) veya ek çabanın (additional effort) bu bilginin işletmenin finansal tablolarını kullanacak taraflara sağlaması beklenen faydayı önemli ölçüde aşması durumunda ortaya çıkmaktadır (IASB 2015a, 19). Örneğin; ek maliyet açısından bağımsız değerlendirme uzmanına ödenecek hizmet bedeli veya ek çaba açısından bilgiyi temin etmek üzere çalışanların gösterdiği gayret; bilginin finansal tablo kullanıcılarına sağlayacağı faydadan daha fazla ise bu durumda ilgili hüküm «aşırı maliyet veya çaba» ilkesine dayanır.
4. Standartta belirtilen bir hükmün uygulanmasının ilk muhasebeleştirilmede aşırı maliyete veya çabaya sebep olup olmadığı; bu hükmün ilk işlem tarihinde uygulanması sırasında ortaya çıkacak fayda ve maliyet bilgisine dayanacaktır (IASB 2015a, 19). İlk muhasebeleştirmeden sonra izleyen dönemlerde uygulanacak hükmün «aşırı maliyete veya çabaya» neden olup

olmadığı izleyen dönemlerde yapılacak değerlendirmelere bağlıdır (IASB 2015a, 20).

5. İşletme bir hükmü yerine getirmek için «aşırı maliyete veya çabaya» katlanmıyorsa, bu durumu ve hükmün yerine getirilmesinin neden aşırı maliyete veya çabaya dayandığına ilişkin gerekçeleri açıklar (IASB 2015a, 20).

6. IASB'nin Karar Gerekçeleri'ndeki görüşüne göre bir işletme bir hükmün yerine getirilmesi için gerekli bir bilgiye önceden sahipse veya bu bilgiyi kolaylıkla ve düşük maliyetle elde edilebiliyorsa; bu işletme için «aşırı maliyet veya çabaya» katlanma söz konusu olmaz (IASB 2015b, 25). Böyle bir durumda, finansal tablo kullanıcılarına söz konusu bilginin sağlanmasının sağlayacağı faydanın; bilginin elde edilmesindeki ek maliyet veya çabadan daha fazla olması beklenir.

7. Bu bağlamda; Bölüm 2'den doğan «aşırı maliyet veya çaba» ilkesi genel olarak aşağıdaki değişiklikleri yapmıştır.

a. **Bölüm 11 Temel Finansal Araçlar** ve **Bölüm 12 Diğer Finansal Araçlar** kapsamında yapılan değişikle gerçeğe uygun değerle ölçülen finansal varlıkların gerçeğe uygun değerine artık erişilemiyorsa veya söz konusu gerçeğe uygun değer aşırı maliyete veya çabaya katlanılmadan elde edilemiyorsa; işletme bu durumu, finansal araçların defter değerini, gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülmesinin neden aşırı maliyete veya çabaya katlanmayı gerektirdiğini açıklar (IASB 2015a, 31). Söz konusu varlığın güvenilir bir şekilde ölçülen en son gerçeğe uygun değeri; o varlığın defter değeri olarak kabul edilir.

b. Bölüm 14 (Bölüm 15) kapsamında iştiraklere yatırım yapan bir yatırımcı (ortak girişimci) iştiraklerinin (müştereke kontrol edilen işletmelerinin) gerçeğe uygun değerini «aşırı maliyet veya çabaya» katlanmadan güvenilir bir şekilde ölçemediği durumlarda, yeni düzenleme ile bu durumu, gerçeğe uygun değerinin tespitinin neden aşırı maliyet veya çabayı gerektirdiğini ve de gerçeğe uygun değerini güvenilir bir şekilde tespit edemediğinden maliyet yöntemine göre muhasebeleştirilen iştiraklerinin (müştereke kontrol edilen işletmelerinin) defter değerini açıklayacaktır (IASB 2015a, 34).

c. Bölüm 16 kapsamında yatırım amaçlı gayrimenkullerinin gerçeğe uygun değerini «aşırı maliyet veya çabaya» katlanmadan güvenilir bir şekilde belirleyemeyen bir işletme; Bölüm 17'deki maliyet modelini uygulayacağından; yeni düzenleme ile işletme yatırım amaçlı gayrimenkullerine ilişkin bu durumu, yatırım amaçlı gayrimenkullerinin gerçeğe uygun değerinin tespitinin neden aşırı maliyet veya çabayı gerektirdiğini finansal tablo açıklamalarında belirtecektir (IASB 2015a, 37).

d. Bölüm 21 kapsamında bir işletmenin koşullu varlıklarına ilişkin olarak raporlama dönemi sonu itibarıyla koşullu varlıkların niteliğine ilişkin bir açıklama yapması ve de aşırı maliyete veya çabaya katlanmadan yapılması mümkünse, söz konusu varlıkların finansal etkisine ilişkin açıklama da bulunması istenmektedir. Buna ek olarak, getirilen düzenleme ile söz konusu finansal etkinin tahmini; aşırı maliyete veya çabaya katlanmadan yapılmıyorsa, bu durum ve finansal etkinin aşırı maliyete veya çabaya katlanmadan tespit edilememesine ilişkin nedenler dipnotlarda açıklanacaktır (IASB 2015a, 40).

e. **Bölüm 22 Borçlar ve Öz kaynaklar** kapsamında ortaklara yapılan dağıtımlar hükmü, “aşırı maliyet veya çaba” ilkesi çerçevesinde yeniden düzenlenmiştir (IASB 2015a, 43). Bu bağlamda; ilgili hükümlerde işletmenin özkaynağının ortaklara (özkaynağa dayalı finansal araçların hamillerine) yapılan dağıtım tutarınca azaltılabileceği belirtilmiştir. Bazı durumlarda ortaklara, nakit yerine nakit dışı varlıklar dağıtılır. Bu tür bir dağıtım ilan edildiğinde ve işletmenin ortaklara nakit dışı varlıklar dağıtım yükümlülüğü bulunduğu anda, bir borç muhasebeleştirilir. Bu borç, dağıtılacak olan varlıkların gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür.

İşte bu noktada IASB standarda eklenen yeni bir hüküm ile gerçeğe uygun değerlerin aşırı maliyet veya çabaya katlanılmaksızın güvenilir bir şekilde ölçülememesi durumunda; borcun dağıtılacak varlıkların defter değeri üzerinden ölçülmesini, gerçeğe uygun değer aşırı maliyete veya çabaya katlanılmaksızın güvenilir bir şekilde ölçülemediği için, işletmenin bu durumu ve gerçeğe uygun değer güvenilir bir şekilde tespit edilmesinin neden aşırı maliyete veya çabaya katlanmayı gerektirdiğini açıklamasını hükme bağlamıştır (IASB 2015a, 43).

f. Bölüm 28 kapsamında aktüeryal değerlendirme yöntemi olarak tanımlanmış fayda yükümlülüklerini ve bunlara ilişkin gideri ölçmek üzere, aşırı maliyete ve çabaya katlanmadan uygulanabilmesi durumunda, öngörülen birim kredi yönteminin kullanılması belirtilmiştir. Ancak; getirilen düzenleme ile aşırı maliyet veya çabaya katlanılmasını gerektirdiğinden öngörülen birim kredi yöntemi kullanılamıyorsa, bu durum ve bu yöntemin kullanılmasının aşırı maliyete veya çabaya neden olmasına ilişkin nedenlerin dipnotlarda açıklanması istenmektedir (IASB 2015a, 49).

g. Bölüm 34 kapsamında gerçeğe uygun değeri «aşırı maliyete veya çabaya» katlanılmadan güvenilir bir şekilde ölçülemeyen canlı varlıklar; maliyet modeline göre izlenmeye devam edecektir. Bu bağlamda; yeni düzenleme ile canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin «aşırı maliyete veya çabaya» katlanılmadan güvenilir bir şekilde ölçülemediğine ilişkin nedenler dipnotlarda açıklanacaktır (IASB 2015a, 61).

9. Bölüm 11 Temel Finansal Araçlar “Gerçeğe Uygun Değer”

KOBİ’ler için UFRS’de gerçeğe uygun değer kavramı, Bölüm 11 kapsamında yer almıştır. Standart ilk oluşturulduğunda söz konusu kavram «Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli taraflar arasında bir varlığın el değiştirmesi, bir borcun ödenmesi veya edinilmiş bir özkaynak aracının el değiştirmesi durumunda ortaya çıkabilecek tutar» olarak tanımlanmıştır (TMSK 2010, 217).

Ancak; geçen zaman zarfında IASB tam set UFRS’de değişiklik yaparak gerçeğe uygun değerın tespitine yönelik bir rehber standart yayınlamaya karar vermiş ve UFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü standardını yayınlamıştır (KKG 2015f). Böylece, gerçeğe uygun değerın tanımı değişmiş ve gerçeğe uygun değerın belirlenmesine yönelik ayrıntılı bir standart ortaya konmuştur.

Dolayısı ile gerçeğe uygun değerle ilgili olarak sorgulanacak ilk husus; tam set UFRS’de yapılan bu değişikliğin KOBİ setine yansıtılıp yansıtılmaması olmuştur.

Diğer husus ise; gerçeğe uygun değerın Bölüm 11 kapsamında rehberlik sağlamak üzere yer almaya devam edip etmemesinin sorgulanmasına yöneliktir. Nitekim; Bölüm 11’de gerçeğe uygun değere; Bölüm 12 Diğer Finansal Araçlar, Bölüm 14 İştiraklerdeki Yatırımlar, Bölüm 15 İş Ortaklıklarındaki Paylar ve Bölüm 16 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller kapsamında yapılan atıflara bu kapsamlı gözden geçirme sonucunda Bölüm 9 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar, Bölüm 17 Maddi Duran Varlıklar ve Bölüm 28 Çalışanlara Sağlanan Faydalar kapsamında yapılan atıfların eklenmesi Bölüm 11’de düzenlenen gerçeğe uygun değer rehberinin yerinin gözden geçirilmesini gerekli kılmıştır (IASB 2015a, 30-31). Bu bağlamda; bu konu ile ilgili olarak gelen bazı görüşler aşağıda incelenmiştir:

AASB, gerçeğe uygun değerın tam set UFRS’deki yaklaşımla ele alınmasını, böylece farklılık yaratılmamasını ve de konunun artık başka kalemleri de ilgilendirmesi nedeniyle Bölüm 11’den çıkarılarak ayrı bir bölüm olarak ele alınmasını önermiştir (AASB 2012, 20-21).

ICAEW, gerçeğe uygun değerın tam set UFRS ile uyumluluğunun KOBİ setinde uygulanabilirlik sağlandığı sürece yerine getirilmesini ve böylece güncelliğin temin edilmesini ve de KOBİ setini uygulayanlara karmaşıklık yaratmaktan kaçınılması gerektiğini belirtmiştir (ICAEW 2012, 12-14). Gerçeğe uygun değerın tespiti için sağlanacak rehberlik; hem finansal hem de finansal olmayan kalemler için yerine getirileceğinden en uygun yere yerleştirilmelidir. Uygulama, KOBİ’ler için oldukça kolay, karmaşıklıktan uzak ve göreceli olarak kısa olmalıdır.

EFRAG, gerçeğe uygun değerın açıkça ve kolaylıkla tespit edilebildiği durumlarda UFRS 13 standardının KOBİ setine bir katkısının olmadığını belirterek; KOBİ standardında değişiklik yapmak için finansal raporlamada belgelendirilmiş sorunların ortaya çıkmış olmasının tespiti önerilmiştir (EFRAG 2012, 15). Ayrıca, grup gerçeğe uygun değerın ayrı bir bölümde yer almasından yanadır.

EASB, gerçeğe uygun değerın KOBİ setinde daha az kullanılacağına işaret ederek Bölüm 11'deki mevcut rehberin yeterli olacağını belirtmiş ve böylece mevcut rehberin başka bir bölüme taşınmamasını ancak gerçeğe uygun değerle ilgili olan diğer bölümlere açık atıflar verilmesini belirtmiştir (EASB 2012, 10-13).

DASB, gerçeğe uygun değerın tam set UFRS ile tam uyumlu olmaktan ziyade UFRS 13'ün ana noktalarını barındırması ve gerektiğinde UFRS 13 standardına atıf yapılması yönünde görüş belirtmiştir (DASB 2012, 9).

NASB, gerçeğe uygun değerın tam set UFRS ile uyumlu hale getirilmeyip uygulamaya bakılarak KOBİ standardının amacı doğrultusunda düzenlenmesinden yana görüş beyan etmiştir (NASB 2012, 17-20). Diğer taraftan; gerçeğe uygun değerın tespitinde izlenecek rotanın başka bir bölümde açıklanarak standarda kullanım kolaylığı sağlanmasından da yanadır.

Alınan görüşler sonucunda IASB, Bölüm 11'de yer alan gerçeğe uygun değerle ilgili rehberi aşağıdaki hususlar çerçevesinde düzenlemiştir.

- a. Gerçeğe uygun değerle ilgili yol gösterim Bölüm 11 kapsamında yer almaya devam edecektir.
- b. Gerçeğe uygun değerle ilgili olarak yukarıda daha önce ifade edilen gerçeğe uygun değer tanımı KOBİ setinde korunmaya devam edecektir. Bu konuda UFRS 13'deki tanımla uyum sağlanmamıştır.
- c. Gerçeğe uygun değer belirlenirken mevcut üç basamaklı hiyerarşik yapı devam edecektir (IASB 2015a, 30). Standartta bu yapının açıklandığı hükümler; esasen aynen korunmuş olmakla birlikte, gerçeğe uygun değer hiyerarşini ilgili bütün bölümler kapsamında tamamlayıcı olacak şekilde metne bazı kelimeler eklenmiştir. Bu doğrultuda; gerçeğe uygun değer, aktif piyasa varsa aynı (veya benzer) varlığın kote edilmiş fiyatına göre, kote edilmiş fiyat yok ise aynı (veya benzer varlığın) pazarlık ortamında, bilgili ve istekli taraflar arasında bağlayıcı bir satış anlaşmasının veya gerçekleşmiş yakın tarihli bir işlemin fiyatına göre belirlenecektir. Hem aktif piyasa yoksa hem de pazarlık ortamında, bilgili ve istekli taraflar arasında bağlayıcı bir satış anlaşmasının veya gerçekleşmiş yakın tarihli bir işlemin fiyatı gerçeğe uygun değerın tespitinde iyi bir tahmin değilse; başka bir değerlendirme tekniği kullanılacaktır.

d. Birinci seviyede geçen ve KOBİ setinde daha önce tanımlanmayan aktif piyasa kavramı KOBİ setinde UFRS 13 standardında tanımlandığı şekliyle (KGK 2015f, 21; IASB 2015a, 67) “varlık veya borca ilişkin işlemlerin, fiyatlandırma bilgisi sağlamaya yönelik yeterli sıklıkta ve hacimde sürekli bir şekilde gerçekleştiği piyasa” olarak ifade edilmiştir.

e. Daha önce sadece özkaynağa dayalı finansal araçlar için düzenlenen aktif bir piyasa olmaması durumunda nasıl hareket edileceği hususu; gerçeğe uygun değerle ilgili bütün varlıklar açısından yeniden düzenlenmiştir (IASB 2015a, 31). Gerçeğe uygun değerın tespitine ilişkin «aşırı maliyet veya çaba» kavramına burada da vurgu yapıldığı görülmüştür. Gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen bir varlığın; gerçeğe uygun değeri artık mevcut değilse (veya söz konusu varlığın gerçeğe uygun değeri aşırı maliyete veya çabaya katlanılmadan ölçülemiyorsa), bu varlığın güvenilir bir biçimde ölçülebildiği en son tarihteki gerçeğe uygun değeri, söz konusu varlığın yeni maliyetini oluşturur. Varlığın gerçeğe uygun değeri, güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi mümkün olana (veya aşırı maliyete veya çabaya katlanılmadan tespit edilinceye) kadar, maliyet değerinden değer düşüklüğü tutarı çıkarılmak suretiyle ölçülür.

4. SONUÇ

Bu çalışmada, KOBİ’ler için UFRS’ye ilişkin olarak yapılan ilk kapsamlı gözden geçirme sonucunda muhasebe politikalarında meydana gelen sunuma, muhasebeleştirmeye, ölçüme ve açıklamaya ilişkin başlıca değişiklikler ortaya konmuş ve tartışılmıştır.

Görünen o ki KOBİ standardı, tam set UFRS’den bazı muhasebe politikalarını getirerek ilgili çevreleri bir taraftan hoşnut kılarken; diğer taraftan, gerçeğe uygun değerın birçok noktadaki muhasebe politikası seçimi için belirlenmesinde “gerçeğe uygun değer acaba aşırı maliyet veya çabaya katlanılmadan tespit edilebiliyor mu?” sorusuna cevap aranmasını zorunlu kılmıştır. Dolayısı ile piyasa fiyatının olduğu ortamda finansal tablo hazırlayıcılarının işi kolayken; piyasa fiyatının olmadığı ortamda onları gerçeğe uygun değerın güvenilir şekilde belirlenebilirliğinin tespitinde fayda-maliyet analizleri ve zaman zamanda karmaşık hesaplamalar beklemektedir. Bu nedenle, ilke bazlı yaklaşım artmış görünmektedir.

Finansal tablo açıklamalarına gelince, gerçeğe uygun değerın aşırı maliyet veya çabaya katlanılmadan neden tespit edilemediğinin açıklanması hükmü, standarda birçok noktada eklenmiş olmakla birlikte; Bölüm 4 ve Bölüm 34 kapsamındaki mutabakatlarda önceki yıllara ilişkin açıklama yapılmaması yönündeki sadeleştirmeler aslında KOBİ standardında daha önce görülen bir uygulamadır. Şöyle ki; Bölüm 16, 17, 18 ve 19 kapsamındaki kalemlere ilişkin defter değerlerinin dönem başı ve dönem sonu mu-

tabakalarının önceki yıllar için açıklanmaması hususu; Bölüm 4 ve 34 ile standart genelinde ortak paydaya oturtulmuştur (TMSK 2010, 90; TMSK 2010, 96, 102; TMSK 2010, 108).

Bu çerçevede, KOBİ'ler için UFRS'nin bu haliyle kabul görmesinden ziyade ülkelerin yerel muhasebe standardına alt yapı oluşturmak amacıyla benimsenmesi, onların yerel muhasebe etkilerini yansıtması ve standardın daha kural bazlı bir yaklaşıma dönüştürülmesi makul görünmektedir. Çünkü, standardın hedef kitlesi kamuya hesap verme yükümlülüğü olmayan işletmelerdir ve bu işletmeler daha içe dönük yargıda bulunmaktan uzak bir yapı sergilemektedirler.

Bu çalışma, ilk kapsamlı gözden geçirmenin analizi için bir başlangıç niteliğindedir. Dolayısı ile KOBİ'ler için UFRS'deki değişiklikler bu çalışmada irdelenmeyen yönleri ile ele alınabilir ve incelenebilir.

KAYNAKÇA

AASB. 2001. AASB 1041 Revaluation of Non-Current Assets. Erişim Adresi: http://www.aasb.gov.au/admin/file/content102/c3/AASB1041_07-01.pdf, Erişim Tarihi: 01.11.2015.

AASB. 2012. Request for Information: Comprehensive Review of IFRS for SMEs. Erişim Adresi: http://eifrs.ifrs.org/eifrs/comment_letters/8/8_435_KevinStevensonAASB_0_AASB_Letter_IASB_Review_for_SMEs_1112.pdf, Erişim Tarihi: 01.11.2015.

Abdioğlu, H., İşgüden Kılıç, B., & Güneş, S. 2014. Temel Finansal Araçların KOBİ TFRS, Tam Set TFRS ve Türk Vergi Mevzuatı ile Karşılaştırmalı İncelenmesi ve Muhasebeleştirme Örnekleri. *Yönetim & Ekonomi*, 21(2): 141-161.

ACCA. 2012. Comments from ACCA to the IASB. Erişim Adresi: http://eifrs.ifrs.org/eifrs/comment_letters/8/8_418_RichardMartinACCAAssociationofCharteredCertifiedAccountants_1_ACCAAssociationofCharteredCertifiedAccountsresponse.pdf, Erişim Tarihi: 01.11.2015.

Akdoğan, N. 2010. KOBİ Finansal Raporlama Standardına Genel Bakış ve Tam Set IAS/IFRS'lerden Farklılığı. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 30:1-26.

Akdoğan, U. 2011. Türkiye Coğrafyasında Uygulanan Devlet Teşvikleri ve Devlet Yardımlarının, Uluslararası Muhasebe Standartları Çerçevesinde Analizi. *Muhasebe Bilim Dünyası*, 13(4):259-281.

Aksoylu, S. 2014. TMS/IFRS Kapsamında Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller ve Muhasebe İşlemleri. Detay Yayıncılık. Ankara

AOSSG. 2012. Comments on IASB Request for Information Comprehensive

Review of the IFRS for SMEs. Erişim Adresi: http://eifrs.ifrs.org/eifrs/comment_letters/8/8_496_KevinMStevensonAOSSGAsianOceanianStandardSettersGorup_0_AOSSGAsianOceanianStandardSettersGourp.pdf, Erişim Tarihi: 01.11.2015.

Aslan, S. 2007. Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler (KOBİ) için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ile Global Uyum Süreci. *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, 23(2):203-221.

Ayanoğlu, Y. 2008. KOBİ'ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (Taslak Standartlar Setinin Değerlendirilmesi). *Gazi Kitabevi, Ankara*

Bahadır, O. 2012. KOBİ'ler için UFRS/TFRS Kapsamında Temel Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçüm. *Mali Çözüm Dergisi*, 111:43-60.

Buculescu, M. M., & Velicescu, B. N. 2014. An Analysis of the Convergence Level of Tangible Assets (PPE) According to Romanian National Accounting Regulation and IFRS for SMEs. *Journal of Accounting and Management Information Systems*, 13(4):774-799.

Cengiz, H. 2014. KOBİ Finansal Raporlama Standardının Türkiye'deki Muhasebe Uygulamalarına Getireceği Değişiklikler. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, 13(13):169-192.

Çelik, O. 2010. KOBİ'ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standardında Ertelenmiş Vergiler. VII. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu, 225 - 230.

Çiçekli, A. 2009. UFRS Uyumlu KOBİ Muhasebe Standartları Temel Kavramlar ve Örnek Uygulama. XIII. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu, 138 - 153.

DASB. 2012. Response on the Request for Information Comprehensive Review of the IFRS for SMEs. Erişim Adresi: http://eifrs.ifrs.org/eifrs/comment_letters/8/8_419_MariekeKlingersDutchAccountingStandardsBoard_1_RJIASB428ERespondedocumentDASBAppendixtoIFRSforSMEs.pdf, Erişim Tarihi: 01.11.2015.

Demir, Ş. 2010. KOBİ'ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standardına Uyumda Vergi Mevzuatında Yapılması Beklenen Değişiklikler. VII. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu, 123 - 137.

Demir, V. 2007. KOBİ'ler için UFRS'nin Son Taslağı ve Değerlendirmeler. *Mali Çözüm Dergisi*, 80:43- 58.

Demir, V. 2009. KOBİ'ler için UFRS'de Kavramlar, İlkeler ve Finansal Tabloların Sunuluşu. XIII. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu, 26-41.

Demir, V. 2010. KOBİ'ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standardı ve

Kurumsal Vergisi Kanununa Göre Şirket Birleşmesi. VII. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu, 141 - 198.

Demir, V., & Bahadır, O. 2012. KOBİ'lerde Finansal Raporlama. Ankara: TÜRMOB Yayınları.

Demirel Utku, B., & Gürsoy, S. K. 2011. KOBİ'ler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (KOBİ TFRS) Tam Set TFRS İle Karşılaştırılarak Değerlendirilmesi. Mali Çözüm Dergisi, 103:19-42

Deran, A., & Savaş, İ. 2013. Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerleme ve Finansal Tablolarda Sunum Esasları. C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 14(2): 73-95

Doğan, M., & Karabayır, M. E. 2009. KOBİ'ler için Uluslararası Muhasebe Standardı Bölüm 30 Yabancı Para İşlemleri - Bölüm 24 Devlet Teşvikleri. XIII. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu, 112-127.

Doğan, M., & Karabayır, M. E. 2010. KOBİ'ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standardında Yabancı Para İşlemleri ve Örnek Uygulamalar. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 32:85-100.

Durmuş, A. F., Solak, B., & Güneş, R. 2011. KOBİ TFRS ve Vergi Usul Kanununda Değerleme İlkelerinin Karşılaştırılması ve Sonuçların Değerlendirilmesi. Muhasebe Bilim Dünyası, 13(4):175-202.

EFRAG. 2012. Request for Information: Comprehensive Review of the IFRS for SMEs. Erişim Adresi: http://eifrs.ifrs.org/eifrs/comment_letters/8/8_591_FranoiseFloresEFRAG_EuropeanFinancialReportingAdvisoryGroup_0_EFRAGEuropeanFinancialAdvisoryGroup.pdf, Erişim Tarihi: 01.11.2015.

Ercan, C., & Kılınc, E. 2014. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin TMS 40 ve KOBİ TFRS Bölüm 16 Açısından Değerlendirilmesi. ASSAM Uluslararası Hakemli Dergi, 1(1).

Erdoğan, M., Demirel Utku, B., & Gürsoy, K. (2014). KOBİ'ler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına İlk Geçiş Uygulaması. Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi, 7(32):612-629.

Erer, M., & Aksoy Hazır, Ç. (2014). TFRS'ye Göre Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Muhasebeleştirilmesi ve Ölçülmesi. Mali Çözüm Dergisi, 126:25-28.

Eskin, İ., & Güvenli, B. (2015). Bir Alabalık Üretim Tesisinde KOBİ TFRS'ye İlk Geçiş Uygulaması. Muhasebe ve Finansman Dergisi, 66:89-104.

EASB. 2012. Request for Information: Comprehensive Review of the IFRS for SMEs. Erişim Adresi: http://eifrs.ifrs.org/eifrs/comment_letters

ters/8/8_469_AgoViluEstonianAccountingStandardsBoard_0_EstonianAccountingStandardsBoard.pdf, Erişim Tarihi: 01.11.2015

FRC. 1999. FRS 15 Tangible Fixed Assets. Erişim Adresi: <http://frc.org.uk/Our-Work/Publications/ASB/FRS-15-Tangible-Fixed-Assets-File.pdf>, Erişim Tarihi: 01.11.2015.

FRC. 2012. IASB's Request for Information – Comprehensive Review of the IFRS for SMEs. Erişim Adresi: http://eifrs.ifrs.org/eifrs/comment_letters/8/8_442_RogerMarshallFRCUK_0_IFRSforSMEsFRCconsultation_responsefinal.pdf, Erişim Tarihi: 01.11.2015.

Gedik, A. 2009. KOBİ'ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standardı Karşılıklar, Koşullu Borçlar, Koşullu Varlıklar. XIII. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu, 90 - 94.

Gençtürk, M., Çelik, İ., & Karaman, N. 2011. Maddi Duran Varlıkların KOBİ'ler için UFRS, Tam Set UFRS ve Vergi Usul Kanunu (VUK) ile Karşılaştırılması. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2(14):269-290.

Gökgöz, A. 2012. KOBİ TFRS Çerçevesinde Stokların Muhasebeleştirilmesi. Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi 14(2):243-258

Gönen, S., & Demir, Ç. 2012. Vergi Usul Kanunu ve KOBİ TFRS Bölüm 13 Açısından Stokların Karşılaştırılması. Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi, 4(2):163-171.

Gümüş, Y., & Kurt Gümüş, G. 2009. Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Muhasebe Standartları (KOBİMUS) Stoklar - Maddi Olmayan Duran Varlıklar. XIII. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu, 72 - 79.

Günce, G. 2009. KOBİ'ler için UFRS - Finansal Araçlar Uygulama. XIII. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu, 99 - 111.

Gürdil, İ. 2009. KOBİ'ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standardı Maddi Duran Varlıklar - Borçlanma Maliyetleri - Varlıklarda Değer Düşüklüğü. XIII. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu, 95 - 98.

Haftacı, V., & Kılınç, Y. 2013. KOBİ TFRS'lere Göre Konsolide Finansal Tabloların Düzenlenmesi. Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 25: 75 - 96.

HKICPA. 2012. Comments on the Comprehensive Review of the IFRS for SMEs. Erişim Adresi: http://eifrs.ifrs.org/eifrs/comment_letters/8/8_434_HongKongInstituteofCertifiedPublicAccountants_0_IFRSforSMEsPIRHK IC-PASubmissionFinal30November2012.pdf, Erişim Tarihi: 01.11.2015.

IASB. 2009a. International Financial Reporting Standard for Small and Me-

diumSizedEntities (IFRS for SMEs). IFRS Foundation Publications Department, London, United Kingdom.

IASB. 2009b. Basis for Conclusions - International Financial Reporting Standard for Small andMediumSizedEntities (IFRS forSMEs). IFRS Foundation Publications Department, London, United Kingdom.

IASB. 2015a. International Financial Reporting Standard for Small and Medium Sized Entities (IFRS for SMEs) 2015 Amendments to the IFRS for SMEs. IFRS Foundation Publications Department, London, United Kingdom. Erişim Adresi: http://www.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/Documents/IFRS%20for%20SMEs%20May%202015/2015_Amendments%20to%20IFRS%20for%20SMEs_Standard.pdf, Erişim Tarihi: 01.11.2015.

IASB. 2015b. Basis for Conclusions - International Financial Reporting Standard for Small and Medium Sized Entities (IFRS for SMEs) 2015 Amendments to the IFRS for SMEs. IFRS Foundation Publications Department, London, United Kingdom. Erişim Adresi: http://www.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/Documents/IFRS%20for%20SMEs%20May%202015/2015_Amendments%20to%20IFRS%20for%20SMEs_Basis.pdf, Erişim Tarihi: 01.11.2015.

ICAEW. 2012. Comprehensive Review of the IFRS for SMEs Erişim Adresi: http://eifrs.ifrs.org/eifrs/comment_letters/8/8_468_John BoultonICAEW_0_ICAEWREP18212IFRSforSMEs.pdf, Erişim Tarihi: 01.11.2015.

İbiş, C. 2010. KOBİ'ler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standardında Stokların Vergi Uygulamaları Açısından Değerlendirilmesi. VII. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu, 201 - 211.

Jana, H.,&Jitka, Z. 2014. Comparison of Approaches to Financial Reporting of Non-current Assets According to the IFRS for SMEs and IAS/IFRS. Procedia Engineering, 69:696-703.

Karacan, S. 2009. KOBİ'lerde UFRS'ye Uygun Finansal Raporlama. Umuttepe Yayınları, Yayın No: 21, Kocaeli.

Karapınar, A., Zaif, F., Bayırlı, R., Altay, A., & Torun, S. 2012. Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı KOBİ TFRS Uygulama ve Yorumları. Gazi Kitabevi. Ankara

Karataş, M. 2010. Borçlanma Maliyetlerinin UMS 23, KOBİ'ler İçin UFRS ve Vergi Usul Kanunu Kapsamında Değerlendirilmesi. Mali Çözüm Dergisi, 98: 117- 41.

KGK. 2015a. Bağımsız Denetime Tabi olup Türkiye Muhasebe Standartlarını Uygulamayan İşletmeler İçin Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi Taslağı. Erişim Adresi: <http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/>

Ek_1_Yerel%20Finansal%20Raporlama%20%C3%87er%C3%A7eve%20Tasla%C4%9F%C4%B1.pdf, Erişim Tarihi: 13.11.2015.

KGK. 2015b. TMS 16 Maddi Duran Varlıklar. Erişim Adresi: http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2015/TMS/TMS16.pdf, Erişim Tarihi: 01.11.2015.

KGK. 2015c. TMS 12 Gelir Vergileri. Erişim Adresi: http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2015/TMS/TMS12.pdf, Erişim Tarihi: 01.11.2015.

KGK. 2015d. TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi. Erişim Adresi: http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2015/TFRS/TFRS_6.pdf, Erişim Tarihi: 01.11.2015.

KGK. 2015e. TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar. Erişim Adresi: http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2015/TMS/TMS27.pdf, Erişim Tarihi: 01.11.2015.

KGK. 2015f. TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü. Erişim Adresi: http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2015/TFRS/TFRS_13.pdf, Erişim Tarihi: 01.11.2015.

Mackenzie, B., Njikizana, T., Lombard, A., Chamboko, R., Coetsee, D. &Selbst, E. 2011. Applying IFRS for SMEs, John Wiley & Sons Inc., New Jersey, United States

NASB. 2012. Request for Information: Comprehensive Review of the IFRS for SMEs. Erişim Adresi: http://eifrs.ifrs.org/eifrs/comment_letters/8/8_431_SigneHaakanesNorskRegnskapsstiftelseTheNorwegianAccountingStandardsBoard_0_HringssvarComprehensiveReviewoftheIFRSforSMEs26112012.pdf, Erişim Tarihi: 01.11.2015.

Özdemir, S., & Elitaş, C. 2015. KOBİ TFRS Standartlarına Göre Oluşturulacak Öz Kaynaklar Değişim Tablosu ve Gelir ve Dağıtılmamış Kârlar Tablosu Önerisi: Örnek Bir Uygulama. İşletme Araştırmaları Dergisi 7(2):274-292.

Özkan, S., & Erdener, E. 2009. KOBİ'ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standardı Muhasebe Politikaları, Tahminler, Hatalar ve Hasılat. XIII. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu, 167 - 193.

Özkan, S. 2010. KOBİ'ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standardında Hasılatın Vergi Uygulamaları Açısından Değerlendirilmesi. VII. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu, 213 - 223.

Öztürk, C. 2009. Yerel ve Uluslararası Muhasebede Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Kavramı ve UMS 40'ın Türkiye Muhasebe Sistemine Yansımaları. Mali Çözüm, 96:97-126.

Öztürk, C. 2010. KOBİ'ler için UFRS'de Finansal Olmayan Varlıklar: Tam Set

UFRS ile Karşılaştırmalı Bir Çalışma. Dayanışma.108:34-41.

Öztürk, C. 2015. Avustralya'daki Kademeli Finansal Raporlamanın Yeni Çerçevesi ve Türkiye'deki Kademeli Finansal Raporlama İçin Bir Öneri. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi. 17(3):467-496.

Parlakkaya, R. 2009. KOBİ'ler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Kapsamlı Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarından Farklılıkları. Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler MYO Dergisi, 12(1-2):343-360.

Sayar, Z. 2008. Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Çağdaş Finansal Raporlama Dünyası:KOBİ Muhasebe Standartları, TESMER Yayın No:79, Ankara

Şensoy, N.,&Perek, A. A. 2010. KOBİ'ler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standardı ve Vergi Usul Kanunundaki Değerleme Esaslarına Toplu Bakış. VII. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu, 101-122.

TMSK. 2010. Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler Türkiye Finansal Raporlama Standardı (KOBİ TFRS). Fersa Matbaası, Ankara

Türel, A. 2008. KOBİ'ler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Taslağı Hakkında. Yönetim Dergisi,19:68-74.

Yıldız, F., Kara, E., & Yanık, A. 2014. KOBİ-TFRS'YE Göre Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi. Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 14:461-478.

KÂĞIT VE AMBALAJ SANAYİ İŞLETMELERİNDE ENTELEKTÜEL SERMAYENİN FİNANSAL PERFORMANSA ETKİSİ*

Ampirik Araştırma
(Empirical Research)

Doç.Dr. Selçuk KENDİRLİ**
Fevzi DİKER***

Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Mart 2016; 9 (1): 45-58

ÖZ

Bu çalışmanın amacı; işletmelerin sahip oldukları entelektüel sermayelerinin, finansal performanslarına etkisini araştırmaktır. Bu kapsamda, Borsa İstanbul bünyesinde, kâğıt ve ambalaj imalatı üzerine faaliyet gösteren işletmelerin sahip oldukları entelektüel sermayeleri; piyasa değeri/ defter değeri yöntemi, ekonomik katma değer yöntemi ve hesaplanmış maddi olmayan değer yöntemlerine göre hesaplanmıştır. Ayrıca işletmelerin finansal performansları; cari oran, asit test oranı, nakit oranı, toplam yükümlülük oranı, kısa vadeli yükümlülük oranı, yükümlülük öz kaynak oranı, brüt kar oranı, net kar oranı, toplam varlıklar karlılık oranı, öz kaynak karlılık oranı hesaplanarak; söz konusu işletmelerin sahip oldukları entelektüel sermayelerinin finansal performanslarına etkileri incelenmiştir.

Anahtar Sözcükler: Finansal Performans, Entelektüel Sermaye, Kâğıt ve Ambalaj Sanayi

JEL Kodları: O30, O34, O39

IMPACT OF FINANCIAL PERFORMANCE OF INTELLECTUAL CAPITAL IN PAPER AND PACKAGING INDUSTRY BUSINESS

ABSTRACT

The purpose of this study, they have the intellectual capital of the business, financial performance is to investigate the effect. Paper and pac-

* Makalenin gönderim tarihi: 20.12.2015; Kabul tarihi: 13.01.2016

** Hitit Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Bankacılık ve Finans Bölümü, selcukkendirli@hitit.edu.tr (Sorumlu yazar; Correspondent author)

*** Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Lisansüstü Öğrencisi, fevzidiker@hitit.edu.tr

kaging manufacturing on the activities of the businesses within Borsa İstanbul that according to they have the intellectual capital, market value / book value method, the economic value added method and calculated intangible value method were calculated. In addition, these businesses the financial performance calculated; current ratio, acid test ratio, cash ratio, total liabilities ratio, short-term liabilities ratio, liabilities-equity ratio, gross profit ratio, net profit ratio (NPR), return on assets (ROA), return on equity(ROE), these businesses that have intellectual capital effects on the financial performance was studied.

Keywords: Financial Performance, Intellectual Capital, Paper and Packaging Industry

JEL Codes: O30, O34, O39

1. GİRİŞ

Entelektüel sermayenin üzerinde uzlaşmış kesin bir tanımı olmamakla birlikte; işletmeye değer katan, işletmeye piyasada rekabet avantajı sağlayan maddi olmayan varlıkların, işletme çalışanlarının sahip olduğu bilgi ve yeteneklerin, işletmenin ilişki içinde bulunduğu tüm kişi ve kuruluşların işletme için değere dönüşmesi şeklinde tanımlayabiliriz. Entelektüel sermayenin; insan sermayesi, yapısal sermaye ve ilişki sermayesi olmak üzere üç unsuru bulunmaktadır. İnsan sermayesi, işletme bünyesinde bulunan işletme çalışanlarının bilgi, beceri, yetenek, tecrübe, sezgi ve tutumları gibi beşeri unsurların kişi bazında ve örgüt bazında toplamlarını ifade eder. Yapısal sermaye, bir işletmenin sahip olduğu, insan sermayesi dışında kalan ve onu destekleyici bütün bilgiye dayalı unsurlardan oluşmaktadır. İşletmenin verimliliğini ve karlılığını arttırmak için uygulanmış ya da uygulanacak yönetim araçları, iyileştirme teknikleri, bilgi teknolojisi sistemi, ARGE çalışmaları, patentler, amblemler, yapısal sermayenin kapsamında yer alırlar. İlişki sermayesi, işletmenin dış çevreyle olan; müşteri sadakati, firma ünü, dağıtıcı ve toptancılarla olan ilişkileri gibi bağlantıları içerir ve işletme için değer yaratabilecek işletme dışı tüm unsurları bu kapsamda ele alınabilir.

Bu çalışma kapsamında Borsa İstanbul'da kâğıt ve ambalaj imalatı üzerine faaliyet gösteren firmalar üzerinde bir değerlendirme çalışması yapılmıştır. Çalışmada işletmelerin sahip oldukları entelektüel sermayeleri; piyasa değeri/ defter değeri yöntemi, ekonomik katma değer yöntemi ve hesaplanmış maddi olmayan değer yöntemlerine göre değerlendirilmiştir. İşletmenin finansal performans değerlemesi yapılırken; cari oran, asit test oranı, nakit oranı, toplam yükümlülük oranı, kısa vadeli yükümlülük oranı, yükümlülük

öz kaynak oranı, brüt kar oranı, net kar oranı (ROS), ROA ve ROE hesaplanarak; BİST’de faaliyet gösteren kâğıt ve ambalaj firmalarının entelektüel sermayelerinin finansal performanslarına etkileri incelenmiştir.

2. ENTELEKTÜEL SERMAYENİN ÖLÇÜLMESİ

Bu çalışmada, entelektüel sermaye ölçüm yöntemlerinden; piyasa değeri/defter değeri, ekonomik katma değer yöntemi ve hesaplanmış maddi olmayan değer yöntemine göre işletmelerin entelektüel sermayeleri incelenecektir.

2.1. Piyasa Değeri / Defter Değeri Yöntemi

Piyasa değeri/defter değeri yöntemi, bir işletmenin piyasa değerinin, defter değerini aşan kısmının entelektüel sermayesinin değeri olduğu düşüncesine dayanmaktadır. Bir işletmenin piyasa değeri, hisse senetlerinin birim fiyatı ile hisse sayısının çarpımı ile bulunan değerdir. Defter ya da kayıtlı değer ise, net aktif toplamından tüm borçlar çıkarıldıktan sonra kalan değerdir. (Uzay ve Savaş: 2003, s.167) Bu yöntemde, piyasa değeri defter değerine bölünerek entelektüel sermaye oranı olarak; piyasa değeri defter değerinden çıkartıldığında tutar olarak tespit edilmektedir.

Entelektüel Sermaye Değeri= Piyasa Değeri – Defter Değeri

Entelektüel Sermaye Oranı = Piyasa Değeri / Defter Değeri

2.2. Ekonomik Katma Değer Yöntemi (EVA)

Ekonomik Katma Değer (EVA), faaliyet performansının periyodik olarak ölçülmesine yönelik muhasebe tabanlı bir yöntem olup, bu yöntem dâhilindeki hesaplamalarda, muhasebe verilerinin yanı sıra, muhasebe raporlarında yer almayan değişkenler de kullanılmaktadır (Demirarslan, 2007, s.12). EVA firmaların emirlerine tahsis edilen sermayenin yarattığı veya kaybettirdiği değeri ölçmektedir. EVA firmanın performansını ölçmede hem yükümlülüklerin maliyetini hem de öz kaynakların alternatif maliyetlerini dikkate alır. EVA geleneksel muhasebe karından ziyade, gerçek ekonomik kara odaklanır. EVA yönteminde işletmenin değerine, yatırılan sermaye tutarına her yıl boyunca yatırılan ekonomik karın bugünkü değerinin eklenmesiyle elde edilir. EVA bir denklem olarak aşağıdaki şekilde ifade edilir (Kendirli, 2012, s. 415-416).

$EVA = (\text{Yatırılan Sermaye}) \times (\text{Yatırılan Sermayenin Getirisi} - \text{Ağırlıklı Ortalama Sermaye Maliyeti (A.O.S.M)})$

2.3. Hesaplanmış Maddi Olmayan Değer Yöntemi

Hesaplanmış maddi olmayan değer yöntemi, işletmelerin maddi olmayan varlıklarının gerçeğe uygun değerlerinin hesaplanması amacıyla “NCI Re-

search” adlı bir kuruluş tarafından geliştirilmiştir. Bu yöntemin ortaya çıkış amacı, bilgi yoğun işletmelerin finansman sağlamadaki sorunlarına çözüm bulmaktır. Şöyle ki, finans kuruluşları kredi verirken genelde işletmelerin sahip oldukları maddi varlıkları dikkate almakta, maddi olmayan varlıkları ise gözardı etmektedirler. Bu durum, teminat gösterebileceği çok az maddi varlığa sahip olan bilgi yoğun işletmelere finansman sağlamaları açısından bir engel teşkil etmektedir. Bir işletmenin piyasa değerine maddi varlıklarının değerinin yanında maddi olmayan varlıklarının değeri de etki etmektedir. “NCI Research” araştırma merkezi bu varsayımdan yola çıkarak, maddi olmayan varlıkların adil piyasa değerinin belirlenmesinin kredi konusunda bu tür işletmelere faydalı olacağı ve sorunu ortadan kaldıracağı düşüncesi ile bu yöntemi geliştirmiştir. Yönteme göre, bir işletmenin maddi olmayan varlıklarının değerinin hesaplanması yedi aşamada gerçekleştirilmektedir. Bu aşamalar uygulandıktan sonra son aşamada elde edilen sonuç, ilgili işletmenin maddi olmayan varlıklarının değeri olmaktadır. Yöntemden elde edilecek sonuçların daha sağlıklı olabilmesi için, kullanılacak verilerin üç yıllık bir dönemi kapsayacak şekilde ele alınması gerekmektedir. Hesaplama şu şekilde yapılmaktadır (Stewart, 2000, s.302-303):

- Son üç yıllık vergi öncesi kârların ortalaması hesaplanır.
- Son üç yıllık dönem sonu bilançolarından maddi varlıkların değeri bulunur ve ortalaması hesaplanır.
- Maddi varlıkların getiri oranını hesaplayabilmek için, bulunan vergi öncesi kâr ortalaması maddi varlıkların ortalama değerine bölünür.
- Son üç yıl için işletmenin faaliyet gösterdiği sektörün maddi varlıklarının ortalama getiri oranı bulunur. Eğer işletmenin getiri oranı sektörün getiri oranının altındaysa, yöntem sonuç vermeyeceğinden hesaplamaya devam edilmez.
- İşletmenin getiri fazlası ya da ek getirisi hesaplanır. Sektörün maddi varlıklarının getiri oranı, işletmenin maddi varlıklarının ortalama değeri ile çarpılır. Bu rakam, sektördeki ortalama bir işletmenin bu değerdeki maddi varlıklardan kazanabileceği tutarı göstermektedir.
- Elde edilen bu sonuç işletmenin ortalama vergi öncesi kârından çıkarılır. Bu rakam, işletmenin sektördeki ortalama bir işletmeden ne kadar fazla kâr elde ettiğini gösteren getiri fazlası ya da ek getirisidir.
- Son üç yıllık ortalama vergi oranı hesaplanarak ek getiri ile çarpılır. Vergi sonrası elde edilen büyüklüğe ulaşmak için, bu tutar ek getiriden düşülür. Bu rakam maddi olmayan varlıklara ait olan primdir.
- Son olarak primin net bugünkü değeri hesaplanır. Bunun için işletmenin sermaye maliyeti esas alınabilir. Primi sermaye maliyetine böldükten

sonra ortaya çıkan sonuç, işletmenin bilançosunda görünmeyen maddi olmayan varlıklarının hesaplanmış maddi olmayan değeridir.

3. FİNANSAL PERFORMANS

Finansal performans genel anlamıyla, firmanın varlıklarını kullanarak kar elde etmesidir. Finansal performans aynı zamanda firmanın finansal sağlığını da ifade eden bir terimdir. Aynı sektörde çalışan benzer firmaların karşılaştırılmasında da kullanılabilir. Finansal performansla firmanın başarıları, büyümeleri ve yeni alanlardaki yatırımları da kast edilmektedir. Özellikle finansal performans bir firmanın işlerinde ne kadar iyi olduğunu da ifade eder (McGuire, Sundgren and Schneeweis, 1988, s.855). Bu çalışmada firma performansı mali oranlar yardımıyla değerlendirilmeye çalışılmıştır.

3.1. Finansal Performans Ölçümünde Kullanılan Oranlar

Oran (rasyo), mali tablolarda yer alan herhangi iki kalem arasındaki ilişkinin basit matematik ifadesi olarak tanımlanabilir. Mali tablolarda yer alan kalemlerin sayısına göre, geometrik olarak artan sayıda oran kümesi oluşturulabilir. Fakat gerek mali analistler, gerek yöneticiler için önemli olan, işletmenin likidite durumu, borç ödeme gücü, finansman şekli, faaliyet sonuçları, karlılığı, iktisadi varlıklarını etkin kullanılabilmesi gibi konulara ışık tutabilecek oranların hesaplanabilmesidir (Akgüç, 1998, s. 20)

3.2. Likidite Oranları

Likidite oranları işletmenin kısa vadede ödeme gücünü ve yükümlülüklerini yerine getirmeyi ifade eder. Dönemsel varlıklarla kısa vadeli yabancı kaynakların ödenme kapasitesi bu oranlar yardımıyla sorgulanır. Çalışmada üç temel likidite oranı esas alınmıştır.

3.2.1. Cari Oran

Dönen varlıkların, kısa vadeli yükümlülüklerle bölünmesiyle bulunur. Cari oranın yüksek olması, bir işletmenin kısa vadeli yükümlülüklerinin en fazla bir yıl içerisinde nakde çevrilebilecek dönen varlıkları ödeyebilme gücünün yüksek olduğu anlamına gelir. Bu oranın 2 olması yeterli kabul edilir. (Okka, 2009, s.105) Cari oranın 1 olması net çalışma sermayesinin sıfır olduğunu, 1'den küçük olması çalışma sermayesinin eksi olduğunu gösterir.

$$\text{Cari Oran} = \frac{\text{Dönen Varlıklar}}{\text{Kısa Vadeli Yükümlülükler}}$$

Asit-Test Oran

Dönen varlıklardan stokları çıkartıp kısa vadeli yükümlülüklerle bölünmesiyle bulunur. Bu oran, stokları göz ardı ettiği için, cari oranın daha ihtiyatlı şeklidir. İşletmenin asit- test oranı 1 veya 1'den büyük ise, işletmenin

stoklardan satış yapmasa dahi kısa vadeli yükümlülüklerini ödeyebileceği anlamına gelir.

$$\text{Asit - Test Oran} = \frac{\text{Dönen Varlıklar - Stoklar}}{\text{Kısa Vadeli Yükümlülükler}}$$

Nakit Oran

İşletmenin satışlarının durması ve alacak tahsilatı yapamaması durumunda, kısa vadeli yükümlülükleri ödeyebilme oranıdır. Bu oranın 1 olması durumunda, işletmenin yükümlülüklerinin tamamını karşılayabilecek, para ve benzeri dönen varlığı olduğunu gösterir. Genel olarak bu oranın yüksek olmaması beklenir. Yüksek olması durumunda işletmenin fırsat maliyetine katlanacağı şeklinde değerlendirilir. Oranın yüksek olması durumunda ise oranı oluşturan değerlerin genelde Menkul Kıymetler üzerinden gelmesi beklenir. Böyle bir durum işletmenin fırsat maliyetine katlanmasını engelleyecektir.

$$\text{Nakit Oran} = \frac{\text{Hazır Değerler + Menkul Kıymetler}}{\text{Kısa Vadeli Yükümlülükler}}$$

3.3. Yükümlülük Karşılayabilirlik (Kaldıraç) Oranları

İşletmenin mali yapısını, sermaye yapısının şekillenmesini ifade eden oranlardır. Çalışmada ele alınan oranlarla dönemsel olarak işletmenin yükümlülükleri ve bunların öz kaynak açısından yerine getirilebilme durumuna bakılmıştır.

3.3.1. Toplam Yükümlülük Oranı

Toplam yükümlülüklerin, toplam varlıklara bölünmesi formülüyle hesaplanır. İşletmenin sahip olduğu finansal yükümlülüklerinin ne kadarını karşılayabileceğini gösterir.

$$\text{Toplam Yükümlülük Oranı} = \frac{\text{Toplam Yükümlülükler}}{\text{Toplam Varlıklar}}$$

3.3.2. Kısa Vadeli Yükümlülük Oranı

Bu oran işletmenin varlıklarının yüzde kaçının kısa vadeli borçlardan finanse edildiğini gösterir. Sanayi işletmelerinde % 30 'u aşmamalıdır. Bu oranı aşması durumunda, işletme faaliyetlerinin borç verenlerin baskısı altına girebileceği anlamına gelebilir. Ülkemizde işletmeler daha çok kısa vadeli yabancı kaynak kullanmak zorunda olduğundan bu oran genellikle % 50 civarındadır (Günay, 2012, s. 90).

$$\text{Kısa Vadeli Yükümlülük Oranı} = \frac{\text{Kısa Vadeli Yükümlülükler}}{\text{Toplam Varlıklar}}$$

3.3.3. Öz Kaynaklar – Toplam Yükümlülük Oranı

İşletme öz sermayesinin, işletmenin toplam borcunu karşılayabilme oranıdır. İşletmenin toplam yükümlülüklerinin, öz kaynaklarına bölünmesi yoluyla bulunur.

$$\text{Öz Kaynak - Yükümlülük Oranı} = \frac{\text{Toplam Yükümlülükler}}{\text{Öz Kaynaklar}}$$

3.4. Karlılık Oranları

Bu oranlar işletmenin satışlar vasıtası ile kara ulaşma durumunu, işletmenin satışlar açısından, öz kaynaklar ve varlıklar açısından karlılığını inceleyen oranlardır. Çalışmada işletmenin karlılığı, varlık ve öz kaynak karlılığı dikkate alınmıştır.

3.4.1. Brüt Kar Oranı

Faaliyet dönemi sonunda elde edilen net satış hasılatı üzerinden elde edilen brüt karın oranıdır.

$$\text{Brüt Kar Oranı} = \frac{\text{Brüt Kar}}{\text{Satış Hasılatı}}$$

3.4.2. Net Kar Oranı (Net Profit Ratio-NPR)

Bir işletmenin faiz ve vergiler dâhil bütün giderleri karşılandıktan sonra, net satışların karlılık düzeyini gösteren orandır.

$$\text{Net Kar Oranı} = \frac{\text{Net Kar}}{\text{Satış Hasılatı}}$$

3.4.3. Toplam Varlık Karlılık Oranı (Return on Assets-ROA)

Net işletme karının toplam varlıklara bölünmesi formülüyle hesaplanan varlık getiri oranı, birim varlık başına işletmenin ne kadar kar ettiğini gösterir. Aynı sektörde faaliyet gösteren farklı büyüklükteki işletmelerin karlılık yönünden karşılaştırılmasına imkân verir. Toplam varlıklar karlılık oranı, varlıkların işletmede ne ölçüde karlı kullanıldığını gösterir. Bu oranda kullanılan net kar, faizler indirildikten sonra kalan tutarı ifade etmektedir. Bundan dolayı, yoğun bir şekilde yabancı kaynak kullanan ve bu kullandığı kaynakların faiz yükü altında bulunan işletmelerin varlık karlılık oranı, varlıklarını öz kaynakları ile karşılayan işletmelere göre, daha düşük olacaktır (Günay, 2012, s. 98)

$$\text{Topla Varlıklar Karlılık Oranı} = \frac{\text{Net Kar}}{\text{Toplam Varlıklar}}$$

3.4.4. Öz Kaynak Karlılık Oranı (Return on Equity-ROE)

Net karın, öz kaynaklara bölünmesi suretiyle hesaplanan ve birim öz kaynak başına elde edilen net getiriye ifade eden bu oran, öz kaynak getiri oranı olarak da nitelendirilebilir. Öz kaynak karlılık oranı, işletme sahipleri tarafından sağlanan sermayenin bir birimine düşen kar nispetini ortaya çıkarır. Bu oran hesaplanırken, paydada, işletmenin dönem sonundaki öz kaynakları yer alır. İşletmenin öz kaynak karlılığının yeterli olup olmadığını, mevcut sermayenin başka bir yatırımla değerlendirilmesi durumunda elde edilebilecek kar ile karşılaştırma yoluyla da yorumlanabilir.

$$\text{Öz Kaynak Karlılık Oranı} = \frac{\text{Net Kar}}{\text{Öz Kaynaklar}}$$

4. KÂĞIT VE AMBALAJ SANAYİ İŞLETMELERİNE YÖNELİK ÇALIŞMA

Bu çalışmanın amacı; kâğıt ve ambalaj imalatı yapan işletmelerin sahip oldukları entelektüel sermayelerinin, finansal performanslarına etkisini incelemektir. Bu amaç doğrultusunda Borsa İstanbul bünyesinde kâğıt ve ambalaj sanayi sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin, kendi internet sayfalarında ilan ettikleri 2013 yılı, yıl sonu finansal raporlarında yer alan veriler ışığında hesaplamalar yapılmıştır. Bu kapsamda incelenen işletmeler;

- Kaplamin Ambalaj Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi,
- Prizma Pres Matbacılık ve Yayıncılık Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi,
- Viking Kâğıt ve Selüloz Anonim Şirketi,
- Alkim Kâğıt Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi,
- Olmuksa International Paper- Sabancı Ambalaj Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi,
- Mondi Tire Kutusan Kâğıt ve Ambalaj Sanayi Anonim Şirketi ve Bağlı Ortaklığı,
- Kartonsan Karton Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi.

İncelenen işletmelerin entelektüel sermayeleri; piyasa değeri- defter değeri yöntemi, ekonomik katma değer (EVA) yöntemi ve hesaplanmış maddi olmayan değer yöntemleri kullanılarak hesaplanmıştır. Bununla birlikte, finansal performans ölçümü için, finansal oranlar yöntemi kullanılmış ve bu kapsamda; cari oran, asit-test oranı, nakit oranı, toplam yükümlülükler oranı, kısa vadeli yükümlülükler oranı, yükümlülükler öz kaynak oranı, brüt kar oranı, net kar oranı, toplam varlıklar karlılık oranı, öz kaynak kar oranı hesaplanmıştır.

4.1. Piyasa Değeri-Defter Değeri Yöntemine Göre Entelektüel Sermaye Hesaplanması

İşletmelerin piyasa değeri 31/12/2013 tarihindeki hisse senedi fiyatı dikkate alınarak hesaplanmıştır. Defter değerinin hesaplanmasında ise, işletmelerin internet sayfalarında yayınlanan 2013 yılı, yılsonu finansal raporlarında yer alan öz kaynak rakamları dikkate alınmıştır. Buna göre Kartonsan, 2,54 entelektüel sermaye oranı, 386.882.917 TL entelektüel sermaye değeriyle, kâğıt ve ambalaj sanayi sektöründe yer alan işletmeler içerisinde en yüksek entelektüel sermayeye sahip olan işletmedir. Alkim Kâğıt ve Olmuksa firmalarının entelektüel sermaye oranları 1'in altında hesaplanmıştır.

Tablo-1: İşletmelerin PD/DD Yöntemine Göre Entelektüel Sermayeleri

İşletmeler	Piyasa Değeri (TL)	Defter Değeri (TL)	Entelektüel Sermaye Oranı	Entelektüel Sermaye Değeri (TL)
Kaplamin	50.400.000	25.277.156	1,99	25.122.844
Prizma	68.640.000	34.130.147	2,01	34.509.853
Viking	27.600.000	16.234.408	1,70	11.365.592
Alkim	63.525.000	102.720.837	0,61	-39.195.837
Olmuksa	171.489.150	235.904.103	0,72	-64.414.953
Kartonsan	636.767.839	249.884.922	2,54	386.882.917
Mondi	204.000.000	156.453.957	1.30	47.546.043

4.2. İşletmelerin Ekonomik Katma Değer Yöntemine Göre Entelektüel Sermayeleri

Ekonomik katma değer yöntemine göre yapılan entelektüel sermaye hesaplamasında, işletmelerin ağırlıklı ortalama sermaye maliyetleri, her işletme için sermaye yapıları ve yükümlülükleri dikkate alınarak ayrı ayrı hesaplanmıştır. İşletmelerin öz kaynak maliyeti 27/12/2013 yürürlük tarihi Merkez Bankası Reeskont İşlemlerinde uygulanan iskonto oranı olan 10,25 değeri üzerinden hesaplanmıştır. Buna göre sadece Kartonsan firmasının entelektüel sermayesi %4,6 olarak tespit edilmiştir.

Tablo-2: İşletmelerin EVA Yöntemine Göre Entelektüel Sermayeleri

İşletmeler	Sermaye	Dönem Karı/ Zararı	Kar Oranı (%)	AOSM (%)	EVA (%)
Kaplamin	25.277.156	-1.895.592	-7	8,8	-15,8
Prizma	34.130.147	344.884	1	10	-9
Viking	16.234.408	-29.907.134	-184	12,9	-196,9
Alkim	102.720.837	4.197.652	4	9,4	-5,4
Olmuksa	235.904.103	16.697.046	7	7,9	-0,9
Kartonsan	249.884.922	35.805.409	14	9,4	4,6
Mondi	156.453.957	2.561.519	1	6,7	-5,7

4.3. Hesaplanmış Maddi Olmayan Değer Yöntemi

Hesaplamalar, kâğıt ve ambalaj sanayinde faaliyet gösteren işletmelerin 2011, 2012 ve 2013 yılları yıl sonu finansal raporlarında yer alan verilerinin ortalaması alınarak yapılmıştır. İşletmelerin toplam varlıklarından, maddi olmayan duran varlıkları çıkartılarak, maddi varlıklarının değeri bulunmuştur. Üç yıllık vergi öncesi kar maddi varlıklara maddi varlıkların değerine bölünmek suretiyle; maddi varlıklar değer oranı elde edilmiştir. Sektör ortalaması oranı, maddi varlıkların değeriyle çarpımı bize maddi varlıkların kazanacağı tutarı vermiş ve bu tutardan ortalama vergi öncesi karı çıkararak, ek getiriye ulaşılmıştır. Ek getiri, ortalama vergi (%20) hesaplanarak çıkartılması sonucu maddi olmayan varlıklara ait prim hesaplanmıştır. Bu orana her işletme için belirlenen A.O.S.M bölünmesi sonucu hesaplanmış maddi olmayan değer elde edilir. Buna göre; Alkim Kâğıt, Kartonsan ve Olmuksa firmaları sektör ortalamasının üzerinde kar elde ettikleri için, hesaplanmış maddi olmayan değer yöntemine göre entelektüel sermaye hesaplaması yapılmıştır.

Tablo-3: İşletmelerin Hesaplanmış Maddi Olmayan Değer Yöntemi

	ALKİM	KARTONSAN	OLMUKSA	SEKTÖR ORTALAMASI
3 yıllık Ortalama V.Ö.K	9.704.498	41.815.322	20.647.762	8.527.840
3 yıllık Ortalama M. V. D	144.711.862	252.890.804	315.058.729	181.663.172
3 yıllık Ortalama M. V. D.O (%)	6,7	16,5	6,5	4,7
3 yıllık M.V. Kazanacağı tutar	6.801.457	11.885.867	14.807.760	
Ek Getiri	2.903.041	29.929.455	5.840.002	
M.O.V. Ait Prim	2.322.432	23.943.564	4.672.001	
A.O.S.M (%)	9,4	9,4	7,9	
Hesaplanmış Maddi O D	2.122.881	21.886.255	4.329.936	

4.4. Finansal Performans

Kâğıt ve ambalaj sanayi işletmelerinin finansal performansları; likidite oranları, yükümlülük oranları ve karlılık oranları hesaplanarak değerlendirilmiştir.

Likidite oranlar kapsamında; cari oran, asit test oran ve nakit oran hesaplanmıştır. Buna göre Kaplamin Ambalaj ve Viking Kâğıt firmalarının likidite oranları kabul edilebilir değerlerin altında gerçekleşmiştir.

Yükümlülük oranları kapsamında; toplam yükümlülük oranları, kısa vadeli yükümlülük oranları ve yükümlülük öz kaynak oranları hesaplanmıştır. Buna göre; Kaplamin Ambalaj ve Viking Kâğıt firmaları ciddi bir borç yükü altına girmişlerdir.

Karlılık oranları kapsamında; brüt kar oranı, net kar oranı, toplam varlıklar karlılık oranı ve öz kaynak kar oranı hesaplamaları yapılmıştır. Buna göre ağır borç yükü altında olan işletmelerin karlılıklarının da etkilendiği görülmektedir.

Tablo-4: İşletmelerin Finansal Rasyoları

	Kaplamin	Prizma	Viking	Alkim	Olmuksa	Kartonsan	Mondi
Cari Oran	0,86	17,16	0,43	2,39	2,60	5,13	1,18
Asit Test Oran	0,66	16,38	0,24	1,92	1,84	3,54	0,88
Nakit Oran	0,01	8,34	0,006	0,50	0,07	2,14	0,03
Toplam Yükümlülük Oranı	0,63	0,03	0,89	0,33	0,28	0,11	0,54
Kısa Vadeli Yükümlülük Oranı	0,57	0,03	0,54	0,27	0,24	0,10	0,50
Y.Ö.O	1,76	0,03	8,94	0,49	0,39	0,13	1,20
Brüt Kar	0,13	0,10	0,20	0,08	0,18	0,17	0,16
Net Kar Oranı	-0,07	0,02	-0,26	0,03	0,03	0,15	0,005
Kar Varlıkları Oranı	-0,02	0,009	-0,18	0,02	0,05	0,12	0,007
Özkaynak Oranı	-0,07	0,01	-1,84	0,04	0,07	0,14	0,01

5. SONUÇ

Piyasa değeri – defter değeri yöntemine göre elde edilen bulgular incelendiğinde, son üç yılın kar rasyolarına bakıldığında sektör ortalamasının üzerinde olmasına rağmen Alkim Kâğıt ve Olmuksa firmalarının 1 değerinin altında oldukları görülmektedir. Bununla birlikte kar rasyoları sektör ortalamasının altında olduğu halde bazı işletmelerin 1'in üzerinde Piyasa Değeri/Defter Değeri oranına sahip oldukları görülmekte. Bu yöntemle göre karlılık rasyosu yüksek olup Piyasa Değeri/Defter Değeri oranı da yüksek olan sadece Kartonsan firması gözükmemektedir. Burada dikkat edilmesi gereken nokta, işletmelerin piyasa değerine etki eden özel nedenlerin olup olmadığıdır. Örneğin temettü dağıtım politikası işletmelerin piyasa değerine etki edebilir.

Ekonomik katma değer yöntemine göre elde edilen bulgular, karlılık bağlamında ele alınırsa, işletmelerde entelektüel sermayenin işletmelerin finansal performanslarına doğrusal bir etkisi olduğu söylenebilir. Bu sonuca işletmelerin öz kaynaklarına, sahip olduğu bilgi sayesinde daha yüksek kar elde ettirmeyi başardıkları varsayımıyla ulaşılmıştır.

Hesaplanmış maddi olmayan değer yöntemi üç yıllık veriler alınarak hesaplandığı için, kısa vadeli etkilerden daha uzaktır. Bu nedenle daha doğru sonuca ulaştıracaktır. Hesaplanmış maddi olmayan değer yöntemine göre yapılan hesaplamalarda Olmuksa, Alkim ve Kartonsan firmaları sektör ortalamasının üzerinde bir kazanç elde etmiştir.

Sonuç olarak; kâğıt ve ambalaj imalatı yapan işletmelerde entelektüel sermaye finansal performansı etkilemektedir. Entelektüel sermayesi olan işletmeler, maddi varlıklarının getireceği kazancın üzerinde bir kazancı entelektüel sermayeleri sayesinde elde etmektedir. Entelektüel sermaye, işletmeler için en az finansal sermaye kadar önemlidir ve karlılıklarını etkilemektedir. İşletmeler finansal performanslarını artırmak istiyorlarsa, entelektüel sermayelerine yatırım yapmalıdırlar.

KAYNAKÇA

Acar, M. (2003), Tarımsal İşletmelerde Finansal Performans Analizi, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 20, 21-37.

Akgüç, Ö. (1998), *Finansal Yönetim*, Muhasebe Enstitüsü Eğitim ve Araştırma Vakfı Yayını, 7. Baskı, İstanbul.

Aydeniz, E. Ş. (2009), Makroekonomik Göstergelerin Firma Piyasa Değeri Üzerine Etkisi ve İMKB’de İşlem Gören Şirketler Üzerine Bir Araştırma, *Marmara Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt: 27, Sayı: 2 ss: 263-277.

Bontis, N. (1999), Managing Organizational Knowledge By Diagnosing Intellectual Capital: Framing and Advancing the State of the Field, *Int. J. Technology Management*, Vol. 18, No. 5/6/7/8, ss: 433-463.

Çağlar, İ. (2003), Türk İşletmeciliğinde Entelektüel Sermaye Yönetimi Üzerine Bir Araştırma, *Gazi Üniversitesi Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi*, Yıl 2003, Sayı: 2.

Çetin, A. (2005), Entelektüel Sermaye ve Ölçülmesi, *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt: 20, Sayı: 1, ss: 359-378.

Demirarslan, E. A. (2007), İşletmeler İçin Performans Ölçümü: Bir Finansal Performans Değerlendirme Modeli Önerisi, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.

Erkuş, A. (2006), *Entelektüel Sermaye: Bir Uygulama*, Basılmamış Doktora Tezi, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzurum.

Erkuş, H. (2003), *Entelektüel Sermayenin Ölçülmesi ve Raporlanması*, Basılmamış Doktora Tezi, İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Malatya.

Günay, S. G. (2012), “Finansal Analiz ve Finansal Analiz Araçları”, Famil Şamiloğlu ve Ali İhsan Akgün (Der) *Finansal Yönetim* (ss: 77-103), İstanbul: Melisa Matbacılık, İstanbul.

Hobikoğlu Haykır, E. (2011), Entelektüel Sermayenin Önemi Sınıflandırması ve Ölçme Yöntemleri: Kurumsal Bir Çerçeve, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı:1, ss: 86-99

<http://finans.mynet.com/borsa/hisseler/>, (Erişim Tarihi: 02/05/2014)

<http://www.alkimkagit.com.tr/Content4.asp?m1=1&m2=4&m3=8&m4=25>, (Erişim Tarihi: 15/04/2014)

<http://www.kap.gov.tr/bildirim-sorgulari/finansal-tablolar/finansal-tablo-kalem-karsilastirma/detay.aspx?sirketgrubu=0&donem=4&yil=2013&sirketId=1254&sektor=L6>, (Erişim Tarihi: 05/04/2014)

<http://www.kaplaminambalaj.com/yatirim1.html>, (Erişim Tarihi: 18/04/2014)

<http://www.kartonsan.com.tr/tr/icerik.php?bolum=yatirimci>, (Erişim Tarihi: 21/04/2014)

<http://www.mondigroup.com.tr/desktopdefault.aspx/tabid-11/>, (Erişim Tarihi: 18/04/2014)

http://www.olmuksan-ipaper.com/yatirimci_kosesi.htm, (Erişim Tarihi: 17/04/2014)

<http://www.prizmapress.com/bdr.html>, (Erişim Tarihi: 19/04/2014)

<http://www.tcmb.gov.tr/yeni/reeskont/reeskont.html>, (Erişim Tarihi: 24/04/2014)

<http://yatirim.viking.com.tr/yatirim.aspx?id=finansaltablolar&dil=TR>, (Erişim Tarihi: 19/04/2014)

Kanıbir, H. (2004), Yeni Bir Rekabet Gücü Kaynağı Olarak Entelektüel Sermaye ve Organizasyonel Performansa Yansımaları, *Havacılık ve Uzay Teknolojileri Dergisi*, Cilt:1, Sayı: 3, ss: 77-85.

Kendirli, Selçuk (2012), 'Değere Dayalı Yönetim ve Firma Değeri', Famil Şamiloğlu ve Ali İhsan Akgün (Der) *Finansal Yönetim* (ss: 403-419), İstanbul: Melisa Matbaacılık, İstanbul.

Kerimov, R. (2011), *Entelektüel Sermayenin Ölçülmesi Raporlanması ve İşletme Performansına Etkisi: Örnek Bir Uygulama*, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

Koç, H. (2009), Entelektüel Sermaye Açısından Lider Yöneticilik Davranışının Sektörel Farklılaşması, *Kamu-İş*, Cilt:10, S: 3, ss: 201-217.

McGuire, J. B., Sundgren, A. And Schneeweis, T. (1988), "Corporate Social Responsibility and Firm Financial Performance", *The Academy of Management Journal*, Vol. 31, No. 4, December, ss. 854-872

Okka, O. (2009), *Analitik Finansal Yönetim*, Nobel Yayınları, İstanbul.

Stewart, T. (2000) *Entelektüel Sermaye: Kuruluşların Yeni Zenginliği*, (Çeviren: Nurettin Elhüseyni,) İstanbul, BZD Yayıncılık, Kontent Kitap.

Şamiloğlu, F. (2006), Entelektüel Sermaye: İMKB'de İşlem Gören Bankalar Üzerine Bir Uygulama, *MUFAD Dergisi*, Sayı ss:78-89.

Toraman, C., Abidoğlu, H. Ve İşgüden B. (2009), İşletmelerde İnovasyon Sürecinde Entelektüel Sermaye ve Yönetim Muhasebesi Kapsamında Değerlendirilmesi, *Afyon Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt:11, Sayı:1, ss: 91-120.

Uluslan, H. (2008), Değerleme Esasları ve Finansal Tabloların Niteliksel Özellikleri Açısından İncelenmesi, *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt:8, Sayı:1, ss: 129-154.

Uzay, Ş. Ve Savaş, O. (2003), Entelektüel Sermayenin Ölçülmesi: Mobilya Sektöründe Karşılaştırmalı Bir Uygulama Örneği, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı: 20, ss: 163-181.

Yereli, N. A., Ve Gerşil, G. (2005), Entelektüel Sermayeyi Ölçme ve Raporlama Yöntemleri, *Celal Bayar Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, Cilt:12, Sayı: 2, ss: 17-29

Yıldız, S. (2011), Entelektüel Sermayenin Ölçümü Üzerine Bankacılık Sektöründe Bir Araştırma, *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme İktisadi Enstitüsü Dergisi*, Cilt: 22, Sayı: 68, ss: 9-28.

SOSYAL GÜVENLİK AÇISINDAN İŞÇİ ÜCRET GİDERLERİNİN MUHASEBE UYGULAMASI VE DENETİMİ*

Teorik İnceleme
(Theoretical Research)

Yrd.Doç.Dr. Ali GÜVERCİN**
Dr. Halil İbrahim MİL***

Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Mart 2016; 9 (1): 59-74

Öz

Ücret, çalışanların emekleri karşılığı işverenlerden nakit para şeklinde aldığı tutarlardır. İşçilere işveren tarafından ödenen bu ücretler gider niteliği taşımaktadır. Ücretlerin muhasebeleştirilmesi olayı, yapılan hesaplamalar sonucu ücret ödeme aracı olan bordroların düzenlenmesi ve ücret tahakkuk kayıtlarının yapılması şeklinde olur. Bu çalışmanın amacı, sosyal güvenlik açısından ücret kavramı ve özellikleri anlatılarak işçi ücret giderlerinin muhasebeleştirilmesinde uygulanan yasal kesinti hesaplamaları ve denetimlerde bilinmesi gereken konuları ortaya koymaktır.

Anahtar Sözcükler: Sosyal Güvenlik, Ücret, Muhasebeleştirme, Denetim, Finans

JEL Kodları: H55, M41, M42

FROM THE PERSPECTIVE OF SOCIAL SECURITY ACCOUNTING OF WAGE EXPENDITURES AND AUDIT

ABSTRACT

Wage is the amount that is taken in the form of money by employees from employer in response to their labour. Accounting of wages are made through editing payrolls and wage records which is resulted in calculations. The aim of this study is to reveal the subjects that should be known in legal

* Makalenin gönderim tarihi: 15.12.2015; Kabul tarihi: 28.12.2016

** Bartın Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü Öğretim Üyesi, aguvercin@bartin.edu.tr (Sorumlu yazar; Correspondent author)

*** Türkiye Cumhuriyeti Başbakanlık Personel ve Prensipier Genel Müdürlüğü, hibrahimmil@gmail.com

deduction calculations applied in accounting of employee expenditures and in auditing by explaining employee expenditures, the concept of wage and its features in terms of social security.

Keywords: Social Security, Salary, Accounting, Audit, Finance

JEL Codes: H55, M41, M42

1. GİRİŞ

Çalışma dünyasındaki en önemli konulardan biri çalışanlar ve onlara verilen ücretlerdir (Güven, Bakan ve Yeşil, 2005, s. 127). Ücret; ekonomik, toplumsal, politik yönleri bulunan önemli bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır (Terzioğlu, 2008). Ücret ödemeleri belirli şartlar dâhilinde işletmeler için gider niteliğinde olan harcamalardır.

Ücretlerin gider niteliği kazanabilmesi için muhasebe kayıtlarına doğru bir şekilde kaydedilmesi büyük önem taşımaktadır. Ücret giderleri ile ilgili öncelikle yasal kesintilerin ayrıntılı gösterildiği işçi ücret bordrosu düzenlenir. Daha sonra ücret tahakkuk kaydı yapılarak kanuni defterlere kaydedilmek yoluyla muhasebeleştirilir. Bu işlemlerde asıl sorumluluk işverenlere düşmektedir. Ancak işverenler bu işlemleri muhasebeciler aracılığı ile yerine getirdikleri için muhasebecilere de önemli görevler düşmektedir.

Bu çalışmada ücret kavramı ve özellikleri; ücret ödeme bordrosu ve düzenlenmesi; ücret tahakkuk kaydı ve muhasebeleştirilmesi; son bölümde ise denetim elemanları tarafından ücret ödeme bordrosu ve ücret tahakkuk kaydı adına yapılan denetimlerde bilinmesi gerekenler anlatılmıştır.

2. ÜCRET KAVRAMI VE ÖZELLİKLERİ

Ücretin toplumsal, çalışma, ekonomik hayata, devletin işleyişine ve işçi ve işveren sendikaları açısından büyük önemi bulunmaktadır. Ücret; iş (hizmet) görme, bağımlılık ilişkisi ve süre ile birlikte hizmet sözleşmesi unsurlarından biridir. Aynı zamanda vekalet sözleşmesinin de bir ögesidir.

Ücretin iktisadi, sosyal politika, sosyal güvenlik, iş hukuk ve diğer disiplinler açısından farklı tanımları olabilmektedir. Ücret kavramı, ekonomik açıdan emeğin fiyatı; sosyal politika açısından çalışanın geçim aracı; iş hukuku adına çalışanın emeğinin karşılığı; maliye alanında vergi kaynağıdır.

Bu çalışmada ücretin özellikle sosyal güvenlik açısından tanımı ve özellikleri üzerinde durulacağından ücreti sosyal güvenlik bağlamında tanımlamakta yarar vardır. Ücret, 5510 sayılı Kanunun 3. maddesinin 12 numaralı bendinde; 4. maddenin birinci fıkrasının (a) ve (c) bendi kapsamında sigortalı sayılanlara saatlik, günlük, haftalık, aylık veya yıllık olarak para ile ödenen

ve süreklilik niteliği taşıyan brüt tutar olarak ifade edilmiştir.Yine 4857 sayılı Kanunun 32. maddesine göre ise genel anlamda ücret bir kimseye bir iş karşılığında işveren veya üçüncü kişiler tarafından sağlanan ve para ile ödenen tutardır.

Ücret ödemeleri, çalışanın emeğinin fiyatı olunca hizmetin en önemli öğelerinden biri olan emeğin de fiyat faktörünün bağlı olduğu esaslara uyması gerekir. (Kestane, 2003, s. 127).

Ücret, tanımlardan da anlaşılacağı üzere para ile ödenen tutardır. Bununla birlikte ücret olayı sabit olmayabilir. Örneğin, sigortalının bazı fazla çalışmalarından ötürü hak ettiği kazanç tutarı da artmaktadır. Ücret niteliğindeki kazançlar şunlardır:

- 4857 sayılı Kanunun fazla çalışma ücreti başlıklı 41, zorunlu nedenlerle fazla çalışma başlıklı 42 ve olağanüstü hallerde fazla çalışma 43. maddeleri uyarınca ödenen fazla çalışma ücretleri,
- 4857 sayılı Kanunun hafta tatili ücreti başlıklı 46. maddesi uyarınca ödenen ücretler,
- 4857 sayılı Kanunun genel tatil ücreti başlıklı 47. maddesi uyarınca ödenen ücretler,
- 4857 sayılı Kanunun yıllık izin ücreti başlıklı 57. maddesi uyarınca ödenen ücretler,
- 4857 sayılı Kanunun hazırlama, tamamlama ve temizleme işleri başlıklı 70. maddesi uyarınca ödenen ücretler.

Sigortalıların kazandığı ücretlerin bir kısmı sigorta primine esas kazanç (SPEK) iken bir kısmı ise sigorta primine esas kazançta dâhil değildir.

5510 sayılı Kanunun 80. maddesinin 1. fıkrasına göre; Kanunun 4. maddenin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamındaki sigortalıların prime esas kazançları aşağıdaki şekilde belirlenir:

a) Prime esas kazançların hesabında;

1) Hak edilen ücretlerin,

2) Prim, ikramiye ve bu nitelikteki her çeşit istihkaktan o ay içinde yapılan ödemelerin ve işverenler tarafından sigortalılar için özel sağlık sigortalarına ve bireysel emeklilik sistemine ödenen tutarların,

3) İdare veya yargı mercilerince verilen karar gereğince yukarıdaki (1) ve (2) numaralı alt bentlerde belirtilen kazançlar niteliğinde olmak üzere sigortalılara o ay içinde yapılan ödemelerin,brüt toplamı esas alınır.

b) Aynı yardımlar ve ölüm, doğum ve evlenme yardımları, görev yollukla-

rı, seyyar görev tazminatı, kıdem tazminatı, iş sonu tazminatı veya kıdem tazminatı mahiyetindeki toplu ödeme, keşif ücreti, ihbar ve kasa tazminatları ile Kurumca tutarları yıllar itibarıyla belirlenecek yemek, çocuk ve aile zamları, işverenler tarafından sigortalılar için özel sağlık sigortalarına ve bireysel emeklilik sistemine ödenen ve aylık toplamı asgari ücretin %30'unu geçmeyen özel sağlık sigortası primi ve bireysel emeklilik katkı payları tutarları, prime esas kazançta tabi tutulmaz.

c) (b) bendinde belirtilen istisnalar dışında her ne adla yapılırsa yapılsın tüm ödemeler ile aynı yardım yerine geçmek üzere yapılan nakdi ödemeler prime esas kazançta tabi tutulur. Diğer kanunlardaki prime tabi tutulmaması gerektiğine dair muafiyet ve istisnalar bu Kanunun uygulanmasında dikkate alınmaz.

d) Ücretler hak edildikleri aya mal edilmek suretiyle prime tabi tutulur.

Ücretin temel özellikleri ise yapılan iş karşılığında ödenme, işveren veya üçüncü kişiler karşılığında ödenme ve para ile ödenmedir (Akyıldız ve Korkmaz, 2009, s. 42).

Ücret kural olarak, Türk Lirası ile işyerinde veya bir banka hesabına ödenir. Ücret yabancı para olarak kararlaştırılmış ise ödeme günündeki döviz kuruna göre Türk parası ile ödenebilir. Ücret en geç ayda bir ödenir. Ücret alacaklarında zamanaşımı süresi beş yıldır.

Sigortalıların aylık ücretlerinin dörtte birinden fazlası haczedilemez veya başkasına devir ve temlik olunamaz. Ancak, işçinin bakmak zorunda olduğu aile üyelerinin hâkim tarafından takdir edilecek miktar bu paraya dâhil değildir. Nafaka borcu alacaklılarının hakları saklıdır.

3. FİNANSMAN KAYNAĞI OLARAK ÖDENECEK SİGORTA PRİMLERİ

İşletmeler faaliyetlerini sürdürmek için işçi çalıştırmak zorundadırlar. Çalıştırdıkları işçilere ödedikleri ücretlerden bazı kesintiler yaparak sorumlu sıfatıyla kamu idaresine ödemek zorundadırlar. Çalışan işçilerin ücretlerinden yapılan kesintiler vade tarihinde kamu idaresine ödenene kadar işverenin sorumluluğunda olarak işletme bünyesinde kalmaktadır. Bu kesintiler vergiler ve sosyal güvenlik primlerinden oluşmaktadır. Yapılan bu kesintiler ödeneceği zamana kadar işletme için dışarıdan sağlanan bir fon niteliğinde olduğu düşünülebilir. İşletmeler bu fonlarla günlük işletme faaliyetlerinde ihtiyacı olan kısa vadeli sermaye ihtiyacını giderebilir. Ödenecek vergi ve sosyal güvenlik kesintileri Bilanço yapısı içerisinde pasifte "Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar" grubu içerisinde yer almaktadır.

İşletmenin finansman kaynakları arasında sifıra yakın maliyeti olan bir yabancı kaynak unsuru olarak değerlendirilmesi mümkündür. İşletmeler faaliyet konularına ve yer aldıkları sektörlere göre değişen oranda per-

sonel istihdam etmek durumundadırlar. Emek girdilerinin yoğun olarak kullanıldığı hizmet üreten işletmelerin ve üretim işletmelerinin çalıştırdıkları işçilerin ücretlerinden kesinti yoluyla elde ettikleri bu fonlar önemli tutarda finansman kaynağı oluşturmaktadır. Türkiye’de işçi ücretlerinden kaynaklanan, işçi ve işveren paylarının vergilerle birlikte ücretin %50’sine ulaştığı görülmektedir (Aksoy ve Yalçiner, 2008, ss. 415-416). İşçi ücretleri işletmeler için gider ve maliyet unsuru olmasının yanında ödeme zamanına kadar da işletme sermayesi unsuru olarak değerlendirilecek finansman kaynağıdır.

Teori ve uygulamada Sosyal Sigorta İşlemleri yönetmeliklere göre “Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri” her ayın son günü ücret bordrosunda düzenlenir. Bir sonraki ayın 23’ünde Sosyal Güvenlik Kurumuna bildirme aracılığıyla elektronik ortamda gönderilerek tahakkuk ettirilir. Örneğin, özel sektöre ait bir işletmede 01.11.2015 ile 30.11.2015 tarihleri arasında çalışanların 2015 yılı Kasım ayına ait aylık prim ve hizmet belgesi, SGK’ya en geç 23 Aralık 2015 tarihine kadar gönderilmelidir.

Her ayın son işlem günü de ödeme vadesinin son günü olduğu için aylık sigorta primlerinin ödemesi ister banka aracılığıyla isterse de işletmenin kasasından ödenerek gerçekleştirilir. Bu şekilde işletme her ay sigorta primleri işçi ve işveren payı kadar tutarda bir fon kaynağı kullanma imkânı bulmuş olmaktadır.

4. İŞÇİ ÜCRET BORDROSU VE DÜZENLENMESİ

Ücret ödeme/tediye bordrosu, 5510 sayılı Kanunun 86. maddesinde belirtilen prim belgelerini doğrulayan belgelerdendir (Keskin ve Şahin, 2010, s. 367).

Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliği (SSİY)’nin Ücret Tediye Bordrosu başlıklı 105. maddesinin 1. fıkrasında; işverenler, Kuruma verdikleri prim belgesinde yazılı olanları doğrulayıcı nitelikte olmak ve Kanunun 102. maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinin beş numaralı alt bendinde sayılan hususları içerecek şekilde aylık ücret tediye bordrosu düzenlemekle yükümlüdürler.

5510 sayılı Kanunun 102. maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinin beş numaralı alt bendine göre; “İşverenler tarafından ibraz edilen aylık ücret tediye bordrosunda; işyerinin sicil numarası, bordronun ilişkin olduğu ay, sigortalının adı, soyadı, sigortalının sosyal güvenlik sicil numarası, ücret ödenen gün sayısı, sigortalının ücreti, ödenen ücret tutarı ve ücretin alındığına dair sigortalının *imzasının bulunması zorunludur.*”

SSİY’nin Ücret Tediye Bordrosunun Ayrı Ayrı Düzenlenmesi ve Belgenin İşyeri Kayıtları ile Mutabakatı başlıklı 106. maddesine göre;“(1) Tehlike sı-

nıfları farklı olan işyerlerinde çalışan sigortalıların aylık ücret tediye bordroları işverence ayrı ayrı düzenlenir.(2) Aynı işverene ait iş veya işyerleri ile ilgili defter veya kayıtların müştereken tutulmuş olması ve bu defter veya kayıtların, her iş veya işyeri için ayrı ayrı verilmiş olan aylık prim ve hizmet belgesinde yazılı kazançlar toplamı ile uyumlu olması hâlinde, iş veya işyeri kayıtlarının verilen bu belgelerde yazılı olanları doğrulayıcı nitelikte olduğu kabul edilir.” hükmü mevcuttur.

Sigortalıların sigorta primine esas kazançlarının hesabında ücretlerin alt ve üst sınırlarının içerisinde olması ve ücret ödeme bordrolarının ve ücret tahakkuk kayıtlarının bu rakamlara göre düzenlenmesi gerekmektedir. Bu rakamlar 2015 yılı adına aşağıdaki şekildedir:

01.01.2015-30.06.2015 dönemi

	Alt sınır	Üst sınır
Günlük kazanç	40,05 TL	260,33 TL
Aylık kazanç	1.201,50 TL	7.809,90 TL

01.07.2015-31.12.2015 dönemi

	Alt sınır	Üst sınır
Günlük kazanç	42,45 TL	275,93 TL
Aylık kazanç	1.273,50 TL	8.277,90 TL

5. İŞÇİ ÜCRET GİDERLERİNİN TAHAKKUK ETTİRİLMESİ VE MUHASEBE KAYITLARI

Muhasebe; işletmenin aktifinde yer alan mevcut varlıklarında ve bunların finanse edildiği kaynak yapısında oluşan değişiklikleri, finansal özellik taşıyan ve para ile ölçülebilen ticari nitelikteki bilgilerin kaynaklarından teyitli olarak elde edilmesi, sınıflandırılarak yasal defterlere kaydedilmesi ve oluşan sonuçların ilgi duyan üçüncü kişilere sunulması sürecini ifade etmektedir (Küçüksavaş, 1997, s. 5).

Giderin tarifi ise belirli bir dönemde işletme faaliyetlerinde kullanılarak tüketilen varlık ya da hizmetlerin para ile ölçülen değeri olarak ifade edilebilir (Büyükmirza, 1995, s. 45).

İşletme en önemli iki ana gider türünden biri olan emek girdisinin tüketilmesi sonucunda ortaya çıkan giderlere “İşçilik Giderleri” anlamına da gelen işgören giderleri (personalkosten) denmektedir (Bernhard, 1976, p.4).

İşçi ücret giderlerini tanımlamak gerekirse, mal ve hizmet üretmek için kullanılan ve işletmenin her türlü faaliyetlerini yerine getirmek için istihdamı sağlanan işçilere ödenen nakdi ücretlerle birlikte bunlar için katılan ve da tahakkuk ettirilen gider türleridir (Kepekçi, 1994, s. 27).

Ücretler denilince mal ve hizmet üretiminde kullanılan işçi ya da memurlara ödenen para şeklindeki ödemeler anlaşılmaktadır.

Üretilen mal ve hizmetler için ve diğer işletme faaliyetleri için aylık ücret karşılığı çalıştırılan ve yönetim bölümüyle ilişkili olan yöneticiler, büro hizmetlerinde çalışanlar ve personel memurları için ödenen ücret giderleri, memur ücret giderleri diye adlandırılırlar (Reschke, 1982, s. 48).

Ücretler, ücret tahakkuk kaydı ile muhasebeleştirilir. Bu kayıt, ücret ödeme bordroları ile mutabık yapılır ve ilgili ayın son günü tutulması zorunlu olan defterlere işlenir.

Ücret tahakkuk kaydını son zamanlarda üzerinde durulan ve 01.01.2016 tarihinde geçerli olacağı söylenen net asgari ücretin 1.300,00 TL olduğu varsayımı üzerinden örnek verilecektir.

Ücret ödeme bordrosu hazırlanmasında ve tahakkuk kaydında bilinmesi gereken hususlar şunlardır:

İşçiden yapılacak kesintiler:

1. SSK primi işçi payı = Brüt ücret X %14
2. İşsizlik sigortası işçi payı = Brüt ücret X %1
3. Gelir vergisi matrahı = Brüt ücret - (SSK İşçi Payı + İşsizlik Sigorta İşçi Payı)
4. Gelir vergisi = Gelir vergisi matrahı X %15
5. Damga vergisi = Brüt ücret X %07,59
6. Kesintiler toplamı = İşçi Payı + İşsizlik Sigortası İşçi Payı + Gelir vergisi + Damga vergisi
7. Net ücret = Brüt ücret – Kesintiler Toplamı

İşverenden yapılacak kesintiler:

1. SSK Primi işveren payı = Brüt ücret x % [19 + (tehlike sınıfı / 2)]
2. İşsizlik sigortası işveren payı= Brüt ücret X %2

ÖRNEK: X Ticaret İşletmesinde çalışan işçilerden biri net 1.300,00 TL almaktadır. Buna göre ücret ödeme bordrosu aşağıda verilmiştir. İşyerinin tehlike sınıfı 3'dür. 30 gün üzerinden hesaplama yapılmıştır.

X ŞİRKETİ 2015 YILI ARALIK AYI ÜCRET ÖDEME BORDROSU

X Şirketi	Brüt Ücret	SSK İşçi Payı	İşsizlik Sigortası İşçi Payı	Gelir Vergisi Matrahı	Gelir Vergisi	Damga Vergisi	Kesintiler Toplamı	Net Ücret
A Sigortalısı	1.818,41	254,57	18,18	1.545,66	231,84	13,80	518,39	1.300,00

Bu bordroda ayrıca işyerinin sicil numarası, bordronun ilişkin olduğu ay, sigortalının adı, soyadı, sigortalının sosyal güvenlik sicil numarası, ücret ödenen gün sayısı, sigortalının ücreti, ödenen ücret tutarı ve ücretin alındığına dair sigortalının imzasının bulunması zorunludur. Ödeme banka üzerinden veya makbuz karşılığı yapıldıysa sigortalının imzasına gerek bulunmamaktadır.

İşçilerden yapılacak kesintiler:

SSK işçi payı: brüt ücret x %14

$$1.818,41 \times 0.14 = 254,57$$

İşsizlik sigortası işveren payı: brüt ücret x %1

$$1.818,41 \times 0.01 = 18,18$$

Gelir vergisi matrahı: brüt ücret - (SSK işçi payı + İşsizlik sigortası işçi payı):

$$1.818,41 - (254,57 + 18,18) = 1.545,66$$

Gelir vergisi: Gelir vergisi matrahı x %15

$$1.545,66 \times 0.15 = 231,84$$

Damga vergisi: Brüt ücret x %07,59

$$1.818,41 \times 0.00759 = 13,80$$

Kesintiler toplamı: SSK İşçi Payı + İşsizlik Sigortası İşveren Payı + Gelir Vergisi + Damga Vergisi

$$A \text{ sigortalısı} = 254,57 + 18,18 + 231,84 + 13,80 = 518,39 \text{ TL}$$

Net ücret: brüt ücret - kesintiler toplamı:

$$A \text{ sigortalısı} = 1.818,41 - 518,39 = \mathbf{1.300,00 \text{ TL}}$$

İşverenden Yapılacak Kesintiler:

SSK işveren payının oranı = Brüt ücret x %[19 + (tehlike sınıfı / 2)]:

$$SSK \text{ işveren payını oranı} = 19 + (3 / 2) = 20,5$$

SSK Primi işveren payı = Brüt ücret x işveren payının oranı:

$$SSK \text{ Primi işveren payı} = 1.818,41 \times \%20,5 = \mathbf{372,77 \text{ TL}}$$

İşsizlik sigortası işveren payı = Brüt ücret x % 2:

$$İşsizlik sigortası işveren payı = 1.818,41 \times \%2 = \mathbf{36,36 \text{ TL}}$$

441 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği hükümleri uyarınca 2014 Aktif toplamı 2.221.800 TL veya net satışlar toplamı 4.443.400 TL'yi aşan üretim ve hizmet işletmeleri 2015 yılında maliyet hesaplarını 7/A seçene-

ğine göre tutmak zorundadırlar. Aşağıda tebliğ dikkate alınarak 7/A seçeneğine göre hesaplanan net işçi ücretlerinin, vergilerin ve tüm kesintilerin tahakkuku ve ödemesinin muhasebe kayıt uygulamaları yapılacaktır:

31.12.2015			
1	770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI		2.227,54
	770.01 İşçi Ücret Giderleri	2.272,54	
	770.01.01 Brüt Ücretler	1.818,41	
	770.01.02 SSK İşveren payı	372,77	
	770.01.03 İşsizlik sigortası işveren payı	36,36	
	335 PERSONELE BORÇLAR HESABI		1.300,00
	A Sigortalısı	1.300,00	
	360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS		245,64
	360.01 Gelir Vergisi	231,84	
	360.02 Damga Vergisi	13,80	
	361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ HS.		681,88
	361.01 SSK İşçi Payı	254,57	
	361.02 SSK İşveren Payı	372,77	
	361.03 İşsizlik Sigortası İşçi Payı	18,18	
	361.04 İşsizlik sigortası İşveren Payı	36,36	
	7/A Seçeneğine göre 2015/Aralık ayı ücret tahakkuk kaydı	/ /	

Söz konusu ücret tahakkuk kayıtlarının muhasebeleştirilmesi yapılırken 770 hesabı haricinde, 720 (Direkt İşçilik Giderleri), 730 (Genel Üretim Giderleri), 740 (Hizmet Üretim Maliyetleri ve 760 (Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri) gibi diğer maliyet hesaplarına da kayıt yapıldığı görülmektedir.

01.01.2016			
2	335 PERSONELE BORÇLAR HESABI		1.300,00
	A Sigortalısı	1.300,00	
	100 KASA HESABI		1.300,00
	Sigortalının 2015/Aralık ayı ücretinin banka hesabından ödenmesi kaydı	/ /	

Aşağıdaki ücretlerin banka hesabından ödenmesi halinde yapılması gereken yevmiye kaydı yer almaktadır. Çünkü işletmeler,10 ve daha fazla çalışan olması halinde ücretleri banka üzerinden yapması gerekmektedir (Kaya, 2012).

Veya;

01.01.2016			
3	335 PERSONELE BORÇLAR HESABI		1.300,00
	A Sigortalısı	1.300,00	
	102 BANKALAR		1.300,00
	A Sigortalısı	1.300,00	
	Sigortalının 2015/Aralık ayı ücretinin banka hesabından ödenmesi kaydı	/ /	

		23.01.2016		
3	360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS.			245,64
	360.01	Gelir Vergisi	231,84	
	360.02	Damga Vergisi	13,80	
	100 KASA HESABI			245,64
	Gelir ve damga vergilerinin peşin ödeme kaydı			
		23.01.2016		
4	361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ HS.			681,88
	361.01	SSK İşçi Payı	254,57	
	361.02	SSK İşveren Payı	372,77	
	361.03	İşsizlik Sigortası İşçi Payı	18,18	
	361.05	İşsizlik Sigortası İşveren Payı	36,36	
	100 KASA HESABI			681,88
Sigorta primlerinin peşin ödeme kaydı				
		/ /		

7/B seçeneğini tercih edip kullanan işletmeler için hesaplanan işçi ücretlerine aittüm ücret kesintileri ve bunlara ait muhasebe tahakkuk kayıtlarıyer almaktadır:

		31.12.2015		
1	791 İŞÇİ ÜCRET GİDERLERİ HESABI			2.227,54
	791.01	Brüt Ücretler	1.818,41	
	791.02	SSK İşveren Payı	372,77	
	791.03	İşsizlik Sigortası İşveren Payı	36,36	
	335 PERSONELE BORÇLAR HESABI			1.300,00
	A Sigortalısı		1.300,00	
	360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS.			245,54
	360.01	Gelir Vergisi	231,84	
	360.02	Damga Vergisi	13,80	
	361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ HS.			681,88
	361.01	SSK İşçi Payı	254,57	
	361.02	SSK İşveren Payı	372,77	
	361.03	İşsizlik Sigortası İşçi Payı	18,18	
	361.04	İşsizlik Sigortası İşveren Payı	36,36	
7/B Seçeneğine göre 2015/Aralık ayı ücret tahakkuk kaydı				
		/ /		

Yukarıdaki hesaplamalar haricinde sigortalıların asgari geçim indirimlerini de hesaplayıp ücret ödeme bordrosunda göstermek gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 32. maddesinde ücretlilere yönelik düzenlenen asgari geçim indirimi uygulaması vergi indirimi ve ücret iadesi anlamına gelmektedir. Güncel asgari geçim indirim (AGİ) oranları 2015 yılı için şu şekildedir:

Asgari geçim indiriminden yararlanan	İndirim oranı
Çalışanın kendisi	%50
Çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eş	%10
1. çocuk	%7,5
2. çocuk	%7,5
3. çocuk	%5
4. çocuk	%5

“Asgari Geçim İndirimi” uygulaması, çalışan işçiler için aile durumuna göre değişen oranlarda uygulanan standart en az geçim indirimi diye adlandırılmaktadır.

Yukarıdaki örnekten devam ederek asgari geçim indirimi hesaplanması (Sigortalı evli, eşi çalışmamakta ve 2 çocuğu bulunmaktadır);

Asgari Geçim İndirimi Matrahı:

$$\text{Kendisi için oran \%50} = 1.818,41 \times 0.50 = 909,20$$

$$\text{Eşi için oran \%10} = 1.818,41 \times 0.10 = 181,84$$

$$1. \text{ çocuk için oran \%7,5} = 1.818,41 \times 0.075 = 136,38$$

$$2. \text{ çocuk için oran \%7,5} = 1.818,41 \times 0.075 = 136,38$$

Asgari Geçim İndirimi Matrahı: 1.363,80

Asgari Geçim İndirimi: Asgari Geçim İndirimi Matrahı x %15:

$$1.363,80 \times 0.15 = 204,57$$

Ödenecek Gelir Vergisi: Gelir vergisi - Asgari Geçim İndirimi

$$231,84 - 204,57 = 27,27$$

Yukarıdaki örnekten hareketle Asgari Geçim İndiriminin dâhil edildiği muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir.

		31.12.2015		
1	770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI			2.227,54
	770.01 İşçi Ücret Giderleri			
	770.01.01 Brüt Ücretler	1.818,41		
	770.01.02 SSK İşveren payı	372,77		
	770.01.03 İşsizlik sigortası işveren payı	36,36		
	136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HESABI			204,57
	136.01 Asgari Geçim İndirimi	204,57		
	335 PERSONELE BORÇLAR HESABI			1.504,57
	A Sigortalısı	1.504,57		
	360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS			245,64
	360.01 Gelir Vergisi	231,84		
	360.02 Damga Vergisi	13,80		
	361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ HS.			681,88
	361.01 SSK İşçi Payı	254,57		
	361.02 SSK İşveren Payı	372,77		
	361.03 İşsizlik Sigortası İşçi Payı	18,18		
	361.04 İşsizlik sigortası İşveren Payı	36,36		
	<i>7/A Seçeneğine göre 2015/Aralık ayı ücret tahakkuk kaydı (AGİ Dahil)</i>			
	/ /			

Ayrıca, aynı işyeri sicil numarasına ait sigortalıların ücret ödeme bordroları, ücret tahakkuk kaydı ve muhasebe kayıtları birbirini doğrular şekilde tutulması gerekmektedir.

6. ÜCRET ÖDEME BORDROLARININVE ÜCRET TAHAKKUK KAYITLARININ DENETİMİ

Sosyal Güvenlik Kurumu'nun denetim ve kontrolle görevli denetim elemanları olan müfettişler ve denetmenler işyeri kayıt ve belgelerinden özellikle ücret ödeme bordrolarını, aylık prim ve hizmet belgelerini ve bu kayıtlara mutabık olması gereken defterleri incelerler. Söz konusu belgeler için gerekirse ibraz etmeme ve geçersizlik hallerinden ötürü işverenlere idari para cezası verilir.

Aşağıda ücret ödeme bordrolarının denetiminde belge tam olarak düzenlenip düzenlenmediği kontrol edilir. Burada, 5510 sayılı Kanununun 102. maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinin beş numaralı alt bendinde belirtilen unsurlardan herhangi birini ihtiva etmeyen (imza şartı yönünden makbuz mukabilinde veya banka kanalıyla yapılan ödemeler hariç) ücret tediye bordroları geçerli sayılmaz ve her bir geçersiz ücret tediye bordrosu için aylık asgari ücretin yarısı tutarında idari para cezası uygulanır.

Ücret ödeme bordrolarının düzenlenmesi herhangi bir şekle tabi değildir. Elle veya bilgisayar ortamında düzenlenmesi yeterlidir.

Genel olarak ücretlerle ilgili sosyal güvenlik denetimlerinde öne çıkan ve bilinmesi gereken hususlarise şu şekildedir (Olgaç ve Bulut, 2009, ss. 569-572):

- İşyeri kayıt ve belgelerine geçersizlik cezası verilebilmesi için 3 şart bulunmaktadır;
- Tutmakla yükümlü bulunulan kayıt ve belgelerin ibraz edilmemesi nedeniyle verilmesi gereken ceza tutarını aşamaz.
- Kayıt ve belgelerin tümünün yasal süresi içerisinde ibraz edilmesi gerekir.
- İbraz edilme süresi geçirildikten sonra incelemeye sunulan kayıt ve belgelere geçersizlik cezası değil, sadece ibraz etmeme cezası verilir.
- Ücretlerin ve diğer ödemelerin makbuz karşılığı veya banka aracılığıyla yapılmasının tespiti durumunda ücret tediye bordrosunda sigortalıların imza şartı aranmaz.
- İşçilikle ilgili giderlerin işlenmemiş, eksik veya fazla işlenmiş olduğu tespit edilen defterlere ilişkin aylara, aylık asgari ücretin yarısı tutarında idari para cezası uygulanır.
- Gerçek ve fiili çalışmaya dayanmayan halde, kayıt ve belgelerde ücret tahakkuk veya ödemesi bulunan aylara, aylık asgari ücretin yarısı tutarında idari para cezası uygulanır.
- Sigorta primleri hesabına esas tutulan kazançların kesin olarak tespitine imkân vermeyecek şekilde usulsüz, karışık veya noksan tutulmuş defterlere ait aylara, aylık asgari ücretin yarısı tutarında idari para cezası uygulanır.
- Herhangi bir ay için sigorta primleri hesabına esas tutulması gereken kazançların ve kazançlarla ilgili ödemelerin o ayın dâhil bulunduğu hesap dönemine ait defterlere işlenmemiş olması halinde o aylara, aylık asgari ücretin yarısı tutarında idari para cezası uygulanır.
- Durum tespiti, kamu kurum ve kuruluşları ile 5411 sayılı Kanun (Bankacılık Kanunu) kapsamındaki kuruluşlardan alınan bilgi ve belgelerden çalıştığı tespit edilen sigortalıların kaydedilmemiş ücret tediye bordrolarının ait olduğu ay veya aylara, aylık asgari ücretin yarısı tutarında idari para cezası uygulanır.
- Kamu idareleri ile 5411 sayılı Kanun kapsamındaki kuruluşlardan alınan kayıtlardan tespit edilen ücretin altında ücret tahakkuklarının bulunduğu aylara, aylık asgari ücretin yarısı tutarında idari para cezası uygulanır.
- Geçersizlik hallerinde uygulanacak idari para cezalarında kıstas alınacak asgari ücret, geçersiz sayılan kayıt ve belgelerin ilişkin olduğu ayda geçerli olan brüt asgari ücrettir.

7. SONUÇ

Ücret, çalışanlara emekleri karşılığı her ay nakit para şeklinde verilen bir tutardır. Şirketlerin vasıflı ve vasıfsız en önemli sermayelerinden biri olan çalışan kesiminin ücretlerinin ve sigorta primine esas kazançlarının doğru olarak hesaplanması gerekmektedir.

Bu hesaplamalar neticesinde şirketler bu olayı muhasebeleştirirler. Bu muhasebeleştirme işlemi yukarıda da belirtilen bilgiler ışığında aylık işçi ücret ödeme/tediye bordrosu düzenlemek ve ay sonunda da ücret tahakkuk kaydı ile yasal olarak tutmak zorunda oldukları defterlere işlemek şeklinde yapmaktadır.

İşletmeler faaliyetlerini sürdürmek için işçi çalıştırmak zorundadırlar. Çalıştırdıkları işçilere ödedikleri ücretlerden yapılan yasal kesintiler vade tarihinde kamu idaresine ödenene kadar işverenin sorumluluğunda olarak işletme bünyesinde kalan vergiler ve sosyal güvenlik primlerinden oluşmaktadır. Vade tarihine kadar işletme için dışarıdan sağlanan bir fon niteliği taşıdığı için işletmeler bu fonlarla günlük faaliyetlerinde kullanmak zorunda oldukları kısa vadeli sermaye ihtiyacını karşılamak olanağı bulurlar. İşletmenin finansman kaynakları arasında sifıra yakın maliyeti olan yabancı kaynak unsuru olarak görülebilirler. Özellikle emek girdilerinin yoğun olarak kullanıldığı hizmet ve üretim işletmeleri için bu fonlar önemli tutarda finansman kaynağı oluşturmaktadır. Türkiye uygulamasında işçi ücretlerinden kaynaklanan, işçi ve işveren paylarının vergilerle birlikte ücretin %50'si gibi önemli tutara ulaşan işletmeler için gider ve maliyet unsuru olmasının yanında ödeme zamanına kadar değerlendirilmesi gereken finansman kaynağıdır.

Denetimler sırasında sosyal güvenlik alanındaki denetim elemanları, işyeri kayıt ve belgelerinden öncelikli olarak bu ikisine bakmaktadır. En çok karşılaşılan ve idari para cezaları ile sonuçlanan belgelerden olan sigorta primine esas kazançları da içeren ücret ödeme bordrolarının doğru ve düzenli tutulması gerekmektedir. 5510 sayılı Kanununun 102. maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinin beş numaralı alt bendinde belirtilen unsurların tam olarak bulunması ve ücret bordrosunda bulunan bilgilerin (rakamların) ücret tahakkuk kaydı olarak defter kayıtlarına tam ve zamanında geçirilmesi gerekmektedir.

Sonuç olarak düzenlenmesi ve kaydedilmesi diğer muhasebe olaylarından çok daha kolay olan bu kayıt ve belgelere yasal mevzuat ışığında muhasebeciler tarafından gereken önem verilmelidir. Bu konudaki yapılacak ihmâl ve dikkatsizliğin idari para cezaları gibi maliyeti de olmaktadır. Gösterilecek dikkat ve takibin gerek kendileri ve gerekse de muhatap oldukları işverenleri adına yararı bulunmaktadır.

KAYNAKÇA

Aksoy A. ve Yalçiner K. (2008). *İşletme Sermayesi Yönetimi*(4. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.

Akyıldız, H. ve A. Korkmaz.(2009). *İş ve Sosyal Sigortalar Hukuku*(1. Baskı). Ankara: Alter Yayıncılık.

Bernhard, D. (1976). *Buchhaltung*. Wien: Bilanz und Steuerlehre.

Güven, M., Bakan, İ. ve Yeşil S. (2005). Çalışanların İş ve Ücret Tatmini Boyutlarıyla Demografik Özellikler Arasındaki İlişkiler: Bir Alan Çalışması. *Celal Bayar Üniversitesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi, Cilt:12(1)*, 127-151.

Kaya, A. H. (2012). Ücretlerin Banka Kanalı ile Ödenme Zorunluluğu. Çevrimiçi <http://www.isvesosyalguvenlik.com/ucretlerin-banka-kanali-ile-odenme-zorunlulugu/> (10.12.2015).

Kepekçi, C. (1994). *Genel Muhasebe ve Maliyet Muhasebesi*. Ankara: Siyasal Kitabevi.

Keskin, M. ve Şahin, N. (2010). *Sosyal Güvenlik Mevzuatı Açısından İşveren Yükümlülükleri ve Uygulama Esasları* (1. Baskı) İzmir: Birleşik Matbaacılık.

Kestane, D. (2003). Performansa Dayalı Ücret Sistemi ve Kamu Kesimine Uygulanabilirliği. *Maliye Dergisi, Sayı:142* (Ocak-Nisan), 126-144.

Küçüksavaş, N. (1997). *Genel Muhasebe İlkeleri ve Uygulaması*. İstanbul: Beta Yayınları.

Olgaç, C. ve Bulut, M. (2009). *1001 Soruda Sosyal Güvenlik Reformu ve İlgili Mevzuat*. Ankara: TÜRMÖB Yayınları.

Terzioğlu, A. (2008). Ücretin Tarihsel Gelişimi. Çevrimiçi <http://www.e-akademi.org/incele.asp?konu=%DCCRET%DDN%20TAR%DDHSEL%20GEL%DD%DE%DDM%DD&kimlik=1207901898&url=makaleler/aterzioglu-1.htm> (10.12.2015).

4857 Sayılı İş Kanunu. 2003

5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu. 2006

441 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. 2014

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu. 1961

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği. 1992

Sosyal Güvenlik Kurumu Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliği (SSİY). 2010

YAZIM KURALLARI ve YAYIN KOŞULLARI

I. Biçimlendirmeye Dair Genel Kurallar

1. Bütün metinler; Times New Roman, 12 punto ile A4 kağıdının tek yüzüne ve tek satır aralığı ile yazılmalıdır.
2. Metin kısmı araştırmanın gerektirdiği ve izin verdiği yeterlik, derinlik ve hacimde olmalıdır. Katı olmamakla birlikte tüm kısımlar dâhil sayfa sınırı 25'tir.
3. Giriş ve sonuç dâhil olmak üzere tüm başlıklar numaralandırılmalı ve koyu olmalıdır. Kaynakçaya numara verilmemelidir.
4. Birinci derecedeki başlıkların "tümü büyük harf", diğerlerinde "sadece ilk harf büyük" şeklinde olmalıdır.
5. Üst, alt ve her iki yandaki kenar boşlukları düzenleme ve çoğaltmayı kolaylaştıracak şekilde 4cm. olmalıdır.
6. Tarafsız bir değerlendirme yapılabilmesi için yazarlar kendilerini doğrudan veya dolaylı biçimde belli edecek şekilde davranmamalıdır.
7. Çalışmanın başlığı, yazarın adı, unvanı ve bağlı olduğu kuruluş, e-mail adresi, varsa teşekkür notları ve yazarın verileri paylaşmak isteyip istemediğini belirten dipnotu içeren bir kapak sayfası oluşturulmalıdır.
8. Ayrıca Yayın Kurulu olarak yazarlara tavsiyemiz bir önceki sayıda basılmış bir eserin örnek alınmasıdır.

Sayfa numaralandırma:

Bütün sayfalar sıralı biçimde numaralandırılmalıdır. Sayfa numaraları sayfanın altında ve ortalanmış biçiminde konumlandırılmıdır.

Metin içinde yer verilecek rakamlar:

Birden ona kadar olan rakamlar; tablo ve listelerde kullanılması,

matematiksel, istatistikî veya teknik birim ve miktarların (uzaklık, ağırlık vs.) belirtilmesi hariç yazı ile yazılmalıdır. Diğer tüm sayılar nümerik olarak gösterilmelidir.

Örneğin: üçüncü gün, 3 km., 30 yıl.

Yüzdeler ve kesirler:

Zorunlu olmadıkça metin içerisinde “%” işareti yerine doğrudan “yüzde” ifadesi kullanılmalıdır.

Denklemler:

Denklemler parantez içinde numaralandırılmalı, numaralar sağa yaslanmış ve müteselsil olarak birbirini izlemelidir.

Anahtar kelimeler:

Özetin ve abstractın altında, ilgili dilde, endekslemeye yardımcı olacak 4 anahtar kelimeye yer verilir.

Jel Kodları: Anahtar kelimelere uygun olarak <https://www.aea-web.org/jel/guide/jel.php> adresinden belirlenecek jel kodlarına yer verilmelidir.

II. Özet ve Giriş

1. Makalenin dili Türkçe ise İngilizce başlığın da bulunduğu bir abstract, makalenin dili İngilizce ise Türkçe başlığın da bulunduğu bir özet yer almalıdır.
2. Özet ve abstract, metinden önce ayrı bir sayfada yer almalıdır.
3. Özet okuyucuyu metnin başlığı, metodu ve bulguları hakkında bilgilendirmelidir.
4. Anahtar kelimeler ve jel kodları özeti takip etmelidir.
5. Açıklama ve teşekkürde bulunulmak istendiğinde “**1. GİRİŞ**” başlığının yanına konulacak “§” simgesi ile referans eklenmeli ve

açılan dipnotta gerekli açıklamaya veya teşekkürü yer verilmelidir. Örnek: **1. GİRİŞ**⁶

6. Giriş bölümü, çalışmayı genel olarak tanıtan, genel olarak çalışmanın amacı, metodolojisi ve bulguları hakkında bilgi sunmalıdır.

7. İzleyen bölümler, yazar tarafından konunun akışına uygun olarak yapılandırılmalı ve sıralanmalıdır.

8. Sonuç bölümü, eserin bulgularının değerlendirilmesi, literatür ile ilişkilendirilmesi veya literatüre katkısının açık olarak ifade edilmesi, sonraki çalışmalara dair yönlendirmeleri gibi somut ifadeleri içermelidir. Sonuç bölümü, çalışmanın özetlendiği veya bulguların yeniden tekrarlandığı bir kısım olarak değerlendirilmemelidir.

III. Tablo ve Şekiller

Yazar şu noktalara dikkat etmelidir:

1. Her tablo ve şekil tek bir sayfada görünecek şekilde ve metnin sonuna gelecek şekilde yerleştirilmelidir. Her biri bir numaraya ve içeriği tam olarak belirten bir başlığa sahip olmalıdır.

2. Tablolar kendi içinde birbirini müteselsil takip edecek şekilde ve aşağıdaki örnekte olduğu gibi Times New Roman biçiminde 10 punto ile tablonun üzerinde,

Tablo-1: Yıllar İtibariyle Enflasyon Oranları

3. Şekiller, çiziler ve grafikler ise kendi içinde birbirini müteselsil takip edecek şekilde ve aşağıdaki örnekte olduğu gibi Times New Roman biçiminde 10 punto ile şekil, çizi veya grafiğin altında,

Grafik-1: Örneklem İçindeki Gözlemlere Ait Pasta Grafiği

4. Tablo ve şekiller her değişkeni açıklayabilmelidir. Başlık ve tanımlar, okuyucunun metne bakmadan tablo veya şekli anlayabileceği kadar yeterli detaylandırılmış olmalıdır.

5. Her grafiğin referansı metinde yer almalıdır. Yazar her grafiğin metnin neresine ait olduğunu göstermelidir.

6. Grafiklerin içeriği metne bakılmadan önemli biçimde anlaşılabilir.

7. Tablo, şekil, grafik vb. alıntı ise alıntı yapılan kaynak alt kısmında parantez içinde belirtilmelidir.

IV. Alıntılar, Kaynakça ve Dipnotlar

1. Alıntılar, kaynakça ve dipnotlar APA Style Guide (6. Baskı)'ya göre hazırlanmalıdır. Bu konuda yardım almak için <http://referencing.port.ac.uk/> adresi ziyaret edilebilir.

2. Bu başlık için APA Style Guide (6. Baskı)'dan alınan bazı örnekler aşağıdaki gibidir:

Kitaplar

Standart form

1.Yazar, Adının Baş Harfi., 1.Yazar, Adının Baş Harfi., & 1.Yazar, Adının Baş Harfi. (yıl). *Kitabın başlığı* (Eğer birden çok baskı var ise kaçınıcı baskı olduğu örnek: 3. Baskı). Basım yeri: Yayınevi.

Örnek

Armitage, A., Bryant, R., Dunnill, R., Hammersley, M., Hayes, D., Hudson, A., & Lawes, S. (2008). *Teaching and training in post-compulsory education* (3. Baskı). Maidenhead: Open University Press.

Metin içi alıntı örnekleri

Creme and Lea (2003, p. 51) indicate that ...

It has been suggested (Moore, Estrich, McGillis, & Spelman, 1984, pp. 142-143) that offenders ...

Makaleler

Standart form

Yazarın Soyismi, Adının Baş Harfi. (yıl). Makalenin başlığı. *Derginin Adı, Cilt – Eğer tek cilt ise (Sayı), sayfa başlangıç ve bitiş numaraları.*

Örnek

Guo, Z., Liu, T., Fedoroff, N., Wei, L., Ding, Z., Wu, N., . . . An, Z. (1998). Climate extremes in Loess of China coupled with the strength of deep-water formation in the North Atlantic. *Global and Planetary Change*, 18(3-4), 113-128.

Metin içi alıntı örnekleri

Guo et al. focused their research on climate extremes (1998, p. 120) ...

Recent theories (Noguchi et al., 1993, p. 658) suggest that ...

Popper and McCloskey (1993, pp. 75-76) state that ...

İnternet sayfaları

Standart form

Yazarın Soyismi, Adının Baş Harfi. (yıl). *Başlık*. Alıntının yapıldığı web sayfası

Örnek

Yazarı belli olması halinde

Banks, I. (t.y.). *The NHS Direct healthcare guide*. Çevrimiçi www.healthcareguide.nhsdirect.nhs.uk

United Nations Environment Programme. (2004). *Common questions about climate change: Introduction*. Çevrimiçi <http://www.gcric.org/ipcc/qa/01.html>

3. Her çalışmada sadece atıfta bulunulan çalışmaları içeren bir kaynak listesi bulunmalı ve yazarlar metin içerisinde alıntı yapılan referanslar ile referans listesinde listelenenlerin birebir eşleştiğinden emin olmalıdırlar (isimler ve yıllar da eşleşmelidir).

4. Dipnotlar atıf yapmak için kullanılmamalıdır. Ancak metin içerisinde kullanıldığı takdirde metnin bütünlüğünü bozacak nitelikteki bilgiler dipnot olarak kullanılmalı ve metinden daha uzun olmamalıdır. Dipnotlar metin boyunca, yer verilmesi gereken noktada referans numarası üst simge biçiminde olacak biçimde müteselsil numaralandırılarak ilerlemelidir. Dipnot metni tek satır aralığıyla sayfa altında, Times New Roman fontu ile ve 10 punto ile yer almalıdır.

V. Makale Gönderim Kuralları

1. Başka bir dergi tarafından değerlendirmede olan çalışmalar gönderilmemelidir. MUVU Dergisine eser gönderiminde bulunan yazarın ilgili çalışmasını başka bir yerde yayınlamadığı veya değerlendirilmek üzere başka bir dergiye sunmadığı kabul edilir. Bu konudaki sorumluluklar yazarı bağlar.

2. Makale gönderiminde [ULAKBİM Dergipark](#) platformu kullanılmalıdır.
3. [ULAKBİM Dergipark](#) üzerinden makale gönderimi yapılamıyor ise makale gönderimi JatsEdit@gmail.com adresine elektronik posta yoluyla yapılmalıdır.
4. Gönderilen eserlerin kabulü telif haklarının Muhasebe ve Vergi Uygulamaları (MUVU) Dergisi'ne geçtiğini ifade etmektedir.
5. MUVU Dergisi kısa bir süre daha yayın başvuru ücreti almadan yayın hayatına devam edecektir.
6. Etik kurulu izin belgesi gerektiren hallerde, yazarın söz konusu belgeyi de editörlüğümüze ulaştırması gerekmektedir. Bu belge gerektiği halde, belge gönderimizi gerçekleştirmemiş yazarlar, doğacak sorumlulukları kabul etmiş sayılırlar.
7. Tüm yazarlara ait kimlik bilgileri gönderilen metin ve herhangi bir ekli dosyadan kaldırılmalıdır. İsimler dosyaların "Özellikler" kısmından da kaldırılmalıdır.
8. Yayın Kurulu, saha çalışması veya deneye dayalı çalışmalarda, çalışmanın dayandığı veri kaynağını (anket, görüşme planı vs.) talep edilebilir. MUVU Dergisine makale gönderen yazar, bu koşulu kabul etmiş sayılır.
9. Dergiye gönderilen yazılar, baskı öncesi sorumlu yazara gönderilir. Sorumlu yazar, ivedi olarak, çalışması ile ilgili hatalı veya düzeltilmesini istediği yerleri geciktirmeden ve metin üzerinde geniş çaplı değişiklikten kaçınarak yapar ve sorumlu yazar makalenin basımı için son halini onaylar. Tanınan süre içinde sorumlu yazar tarafından onay verilmemesi halinde, makale yazara onay için gönderilen şekliyle basılır. MUVU Dergisi Editörlüğü, bu görevini zamanında yerine getirmeyen yazar tarafından sorumlu tutulamaz.
10. Makale gönderen yazarların, dergimiz ile yaptıkları yazışmaları saklamaları önerilir.
11. Yeniden gönderimlerde hakem(ler)in ve editörün yaptıkları yorumlara karşı yanıtlar ayrı bir belge olarak gönderilmelidir.
12. Düzeltme alan eserlerin yeniden yayın sürecine alınabilmesi için, düzeltme kararı yazara ulaştıktan sonra düzeltme için öngörülen süre en çok 12 aydır. 12 aydan sonra yapılan başvurular ikinci başvuru olarak değil, yeni başvuru biçiminde değerlendirilecek, editör veya hakemler değişiklik gösterebilecektir.

SUBMISSION GUIDELINES

I. General Rules About Style

1. Manuscripts should be written in Times New Roman, 12 font size and single spaced on one side of A4 paper.
2. Manuscript should be competent, profound and voluminous as required and allowed by the research. Not being strict, number of pages including all parts is limited to 25.
3. All headings including introduction and conclusion should be numbers and typed bold. References should not be numbered.
4. First degree headings should be written in "upper case" and others should be written in "title case".
5. Top, bottom, left and right margins should be 4 cm. in order to ease editing and reproduction.
6. Authors, directly or indirectly, should not act so as to reveal their identity for an objective assessment process.
7. A cover page that consists of title, author name, author title and affiliation, e-mail address, if available any acknowledgment and a footnote indicating if author share research data.
8. Additionally our advice as Publication council is for authors to take a paper published in the previous issue as an example.

Page numbers:

All pages should be numbered consecutively. Page numbers should be centered at the bottom of the page.

Numbers in the manuscript:

Numbers from one to ten, except for ones in tables and lists or in indicating mathematical, statistical or technical units and amounts (distance, weight etc.) should be written in text. All other numbers should be written numerically.

Example: third day, 3 km., 30 years.

Percentages and fractions:

If not mandatory “percentage” should be used in the manuscript instead of “%”.

Equations:

Equations should be numbered in parenthesis and numbers should be right aligned and consecutive.

Key words:

Below abstract 4 key words should be written, in the matching same language with the abstract, in order to help indexing.

Jel codes:

Jel codes consistent with key words that are specified from <https://www.aeaweb.org/jel/guide/jel.php> should be indicated.

II. Abstract and Introduction

1. If manuscript is in Turkish an abstract in English with a title in English or if manuscript is in English an abstract in Turkish with a title in Turkish should be included.
2. Abstract and “özet” should take place on a previous separate page.
3. Abstract should inform reader about title, method and findings of the paper.
4. Key words and jel codes should follow abstract.
5. If there is any acknowledgement, a footnote should be added with “^s” symbol that will be place by “**1. INTRODUCTION**” and acknowledgements should be indicated in this footnote. Example: **1. INTRODUCTION^s**
6. Introduction part should present general information introducing the study and general information about objective, methodology and findings of the study.

7. Following parts should be structured and arrayed by the author in accordance with the flow of the subject.
8. Conclusion part should consist of solid statements such as an evaluation of findings of the study, relationship with the literature or apparent statement of contribution to the literature, guidance for further studies. Conclusion part should not be considered as a section in which study is summarized or findings are restated.

III. Tables and Figures

Authors should remark those points:

1. Each table and figure should be fitted on one page and should be placed below text. Each of them should include a number and a heading precisely indicating the content.
2. Tables should be numbered consecutively and should be as in the following example; Times New Roman, 10 font size and above the table

Table-1: Inflation rates across years

3. Figures, drawings and graphs should be numbered consecutively and should be as in the following example; Times New Roman, 10 font size and below figure, drawing or graph

Graph-1: Pie Chart for Observations within the Sample

4. Tables and figures should be defining each variable. Heading and definitions should be detailed enough so that reader can understand table or figure without reading the text.
5. Reference for each graph should be placed in the manuscript. Author should indicate for each graph which part of the text that they are related to.
6. Content of graphs should be substantially understandable without reading the text.
7. If a table, figure, graph etc. is cited, cited source should be referred within parenthesis.

IV. Citations, References and Footnotes

1. Citations, references and footnotes should be prepared according to APA Style Guide (6. Edition). You can visit <http://referencing.port.ac.uk/> for further help.
2. Some examples that are taken from APA Style Guide (6. Edition) for this heading are given below:

Books

Standard form

1st Author, Initial Letter of Name of Author., 2nd Author, Initial Letter of Name of Author., & 3rd Author, Initial Letter of Name of Author. (year). *Book Title* (Number of the Edition if there is more than one edition, example: 3rd Edition). Place of Printing: Publisher

Example

Armitage, A., Bryant, R., Dunnill, R., Hammersley, M., Hayes, D., Hudson, A., & Lawes, S. (2008). *Teaching and training in post-compulsory education* (3rd Edition). Maidenhead: Open University Press.

In-Text Citation examples

Creame and Lea (2003, p. 51) indicate that ...

It has been suggested (Moore, Estrich, McGillis, & Spelman, 1984, pp. 142-143) that offenders ...

Articles

Standard form

Last Name of Author, Initial Letter of Name of Author., (year). Title of Article . *Journal Name, Volume – Number if one volume (Number)*, beginning and ending page numbers.

Example

Guo, Z., Liu, T., Fedoroff, N., Wei, L., Ding, Z., Wu, N., . . . An, Z. (1998). Climate extremes in Loess of China coupled with the strength of deep-water formation in the North Atlantic. *Global and Planetary Change, 18*(3-4), 113-128.

In-Text Citation examples

Guo et al. focused their research on climate extremes (1998, p. 120) ...

Recent theories (Noguchi et al., 1993, p. 658) suggest that ...

Popper and McCloskey (1993, pp. 75-76) state that ...

Web pages

Standard form

Last Name of Author, Initial Letter of Name of Author. (year). *Title*. Cited web page.

Example

If author is known,

Banks, I. (t.y.). *The NHS Direct healthcare guide*. Online www.healthcareguide.nhsdirect.nhs.uk

United Nations Environment Programme. (2004). *Common questions about climate change: Introduction*. Online <http://www.gcric.org/ipcc/qa/01.html>

3. Each study should have reference list that includes only cited studies and authors should ensure that there is one to one correspondence between cited references in text and ones listed on references list (names and years should correspond).

4. Footnotes should not be used for citation. Solely information that would impair the integrity of text should be footnoted and should not be longer than text. Footnotes should be numbered consecutively and appropriately as *superscript*. Footnote text should be placed with single space below the page, Times New Roman and 10 font size.

V. Article Submission Rules

1. Studies that are under assessment for another journal should not be submitted. It is assumed that author's submitted study is not published elsewhere or presented to another journal for assessment. Responsibilities for this issue are attached to author.

2. [ULAKBİM Dergipark](#) should be utilized for article submission.

3. If article submission cannot be made through [ULAKBİM Der-](#)

gipark, article should be submitted to JatsEdit@gmail.com via electronic mail.

4. Acceptance of submitted articles implies that copyright are transferred to Accounting and Taxation Studies (JATS).

5. JATS will continue publication without requesting application fee for a short period of time.

6. In cases where approval of ethics boards is needed, author should convey aforementioned document to editors. Authors who have not sent the document, even the document is needed, are considered to accept all responsibilities.

7. Identifying information of all authors should be removed from text and any supplementing file. Names also should be removed from "Properties" section of files.

8. Publication Board may request data set (survey, interview plan, etc.) for studies that are based on field work or experiments. Authors that submit articles to JATS are considered to accept this.

9. Papers submitted to journal are sent to corresponding author before publication. Corresponding author promptly corrects errors and proofs avoiding extensive change in the text and corresponding authors approves the final state of the article. If author does not approve within the prescribed period of time, article is published as it is sent to author. JATS Editors cannot be held responsible by authors who have not approved within the prescribed time.

10. It is recommended for authors to preserve correspondences with the journal.

11. In case of resubmission responses to peer reviews and editor comments should be submitted as a separate document.

12. For all submission with a revise to be considered for publication, projected period for revision is within 12 months of the decision letter. Any revisions submitted after 12 months will not be considered as a second submission but as a new submission, and need not receive the same editor or referee.

Aylin POROY ARSOY

TFRS 10'A GÖRE YENİ KONTROL MODELİ

.....1

Can ÖZTÜRK

KOBİ'LER İÇİN UFRS'DE İLK KAPSAMLI GÖZDEN GEÇİRME:
MUHASEBE POLİTİKALARINDA MEYDANA GELEN BAŞLICA
DEĞİŞİKLİKLER ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

15

Selçuk KENDİRLİ
Fevzi DİKER

KAĞIT VE AMBALAJ SANAYİ İŞLETMELERİNDE ENTELEKTÜEL
SERMAYENİN FİNANSAL PERFORMANSA ETKİSİ

.....45

Ali GÜVERCİN
Halil İbrahim MİL

SOSYAL GÜVENLİK AÇISINDAN İŞÇİ ÜCRET GİDERLERİNİN
MUHASEBE UYGULAMASI VE DENETİMİ

.....59